

**SLOVENSKÁ POĽNOHOSPODÁRSKA UNIVERZITA V
NITRE**

FAKULTA EKONOMIKY A MANAŽMENTU

2123187

**VPLYV RIADENIA NÁKLADOV NA VÝKONNOSŤ
PODNIKU**

2011

Marta Antalová, Bc.

**SLOVENSKÁ POĽNOHOSPODÁRSKA UNIVERSITA V
NITRE
FAKULTA EKONOMIKY A MANAŽMENTU**

**VPLYV RIADENIA NÁKLADOV NA VÝKONNOSŤ
PODNIKU**

Diplomová práca

Študijný program:	Ekonomika podniku
Študijný odbor:	6284800 Ekonomika podniku
Školiace pracovisko:	Katedra ekonomiky
Školiteľ:	Ing. Miroslava Rajčániová, PhD.

Nitra 2011

Marta Antalová, Bc.

Čestné vyhlásenie

Podpísaná Marta Antalová vyhlasujem, že som diplomovú prácu na tému „Vplyv riadenia nákladov na výkonnosť podniku“ vypracovala samostatne s použitím uvedenej literatúry. Zároveň uvádzam, že diplomová práca bezprostredne nadväzuje na tému mojej bakalárskej práce.

Som si vedomá zákonných dôsledkov v prípade, ak uvedené údaje nie sú pravdivé.

V Nitre

.....

Marta Antalová

Pod'akovanie

Touto cestou vyslovujem úprimné pod'akovanie vedúcej záverečnej práce, Ing. Miroslave Rajčániovej, PhD., za jej odborné vedenie, cenné rady a pripomienky pri získavaní a spracovaní podkladových materiálov potrebných na vypracovanie diplomovej práce.

Nitra

.....

Marta Antalová

Abstrakt

V diplomovej práci sa zameriavame našu pozornosť na vplyv riadenia nákladov na efektívnosť vybraného poľnohospodárskeho družstva. Cieľom každého podnikania je dosiahnuť zisk, jedným zo spôsobov ako to dosiahnuť je znižovanie nákladov. Pre splnenie cieľa diplomovej práce vykonávame analýzu nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia analyzovaného družstva. Pri analýze sme vychádzali podkladov družstva za obdobie rokov 2005 až 2009. Náklady sú syntetickým ukazovateľom efektívnosti činnosti podniku, preto je potrebné ich dôkladná analýza. Prostredníctvom analýzy nákladov odhaľujeme možnosti ich znižovania. V našom prípade ide o nasledovné dve oblasti znižovania nákladov: spotreba materiálu a energie a mzdové náklady. V poslednej časti práce sme sa zaoberali riadením nákladov metódou ABC v podmienkach sledovaného podnikateľského subjektu. Táto metóda umožňuje manažéra stanoviť náklady na výrobok a následne ich premietnuť do ceny výrobku. Riadenie nákladov prostredníctvom metódy ABC sa javí ako ďalšia možnosť ich znižovania, preto odporúčame sledovanému podniku túto metódu zaviesť.

Kľúčové slová: podnik, náklady, výnosy, znižovanie nákladov, metóda ABC.

Zusammenfassung

Das Ziel der Diplomarbeit ist die Ergebnisse einem landwirtschaftlichen Betrieb für den analysierten Zeitraum der Jahren von 2005 bis 2009 zu rekapitulieren und zu bewerten. Zu den wichtigsten Ziele jedes Betriebs gehören maximaler Gewinn, und geringe Kosten. In dieser Arbeit werden analysiert Kosten, Ausbeuten und Gewinn.

Die Kosten gehören zu den wichtigsten ökonomischen Kategorie, die mit jeder wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebs zusammenhängt. Zu den Kosten des Betriebs gehören zum Beispiel der Gebrauch der Materialien und Energie an der Produktion, Gehalt der Angestellten, die finanzielle Kosten, die Abschreibungen usw.

Der Gewinn des Betriebs hängt von der Kosten und Ausbeuten ab, deshalb ist es sehr wichtig, dass die Kosten immer niedriger und die Ausbeuten immer höher werden.

Die Kostensenkung in einem Betrieb, besonders in einem landwirtschaftlichen Betrieb gehört zu den schwersten Aufgaben. Das Hauptziel meiner Diplomarbeit ist in einem landwirtschaftlichen Betrieb die Hauptmerkmale der Kosten zu erklären, Möglichkeit für ihre Senkung zu finden.

Die ABC-Analyse ist ein Analyseverfahren. Mit ABC – Analyse kann man die indirekten Kosten für jedes Produkte zu quantifizieren. Die ABC – Analyse ist weit verbreitet und findet Anwendung inner- und außerhalb der Betriebswirtschaft.

Die Schlussworte: Betrieb, Kosten, Erträgen, Kostensenkung, ABC - Analyse.

Obsah

Obsah	6
Zoznam ilustrácií	7
Zoznam tabuliek	8
Zoznam skratiek a značiek	9
Úvod	10
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	12
1.1 Charakteristika nákladov	12
1.2 Možnosti znižovania nákladov	17
1.3 Výkonnosť podnikateľských subjektov	21
1.4 Metóda ABC	23
2 Cieľ práce	29
3 Metodika práce a metódy skúmania	30
4 Výsledky práce	35
4.1 Charakteristika podniku	35
4.2 Analýza výkazu ziskov a strát	37
4.3 Možnosti znižovania nákladov	46
4.4 Implementácia metódy ABC	50
Diskusia	59
Zoznam použitej literatúry	62
Prílohy	65

Zoznam ilustrácií

Obr. 1 Metóda ABC	21
Obr. 2 Stavebné prvky metódy ABC z pohľadu priradovania nákladov	23
Obr. 3 Základný princíp kalkulácie metódy ABC	24
Obr. 4 Vývoj výnosov	36
Obr. 5 Vývoj nákladov	38
Obr. 6 Vývoj výsledku hospodárenia	40
Obr. 7 Vplyv zmien čiastkových ukazovateľov na zmenu celkových nákladov	42
Obr. 8 Vplyv zmien jednotlivých nákladov HČ na zmenu celkových nákladov	42
Obr. 9 Produktivita práce	44
Obr. 10 Spotreba nafty v I	46
Obr. 11 Alokácia zdrojov metódou ABC	54

Zoznam tabuliek

Tab. 1	Rozdiel v klasickom kalkulovaní a kalkulovaní s metódou ABC	25
Tab. 2a	Vývoj a štruktúra výnosov	34
Tab. 2b	Vývoj a štruktúra výnosov	34
Tab. 3a	Vývoj a štruktúra nákladov	36
Tab. 3b	Vývoj a štruktúra nákladov	37
Tab. 4	Vývoj a štruktúra VH	39
Tab. 5	Kvantifikácia vplyvu zmien analytických ukazovateľov na zmenu celkových nákladov	41
Tab. 6	Štruktúra pracovníkov a priemerné mzdy	43
Tab. 7	Vývoj produktivity práce z výnos	44
Tab. 8	Percento zmeny priamych miezd produkcie vplyvom produktivity práce	45
Tab. 9	Vývoj spotreby nafty	46
Tab. 10	Štruktúra rastlinnej výroby	48
Tab. 11	Štruktúra živočíšnej výroby	49
Tab. 12	Špecifikovanie činnosti a ich agregovanie do aktivít	49

Zoznam skratiek a značiek

€	euro
ABC	Activity Based Costing
CN	Celkové náklady
DaP	Dane a poplatky
FC	Fixné náklady
FČ	Finančná činnosť
HČ	Hospodárska činnosť
MC	Marginálne náklady
MČ	Mimoriadna činnosť
MEN	Materiál a energia
OSN	Osobné náklady
OstN	Ostatné náklady
P	Počet
PHM	Pohonné hmoty
PM	Priemerné mzdy na jedného pracovníka
RV	Rastlinná výroba
SL	Služby
V	Výnosy
VC	Variabilné náklady
VzaS	Výkaz ziskov a strát
Z. z.	Zbierka zákonov
ZC	Zostatková cena
ŽV	Živočíšna výroba

Úvod

Poľnohospodárstvo a potravinárstvo zohráva v ekonomike štátu významnú úlohu. Poľnohospodárstvo je špecifickým výrobným odvetvím národného hospodárstva, jeho špecifiká sa spočívajú najmä v jeho biologickom podstate, ktorá podlieha výraznej rizikovosti v dôsledku klimatických vplyvov. Pre tento výrobný proces je charakteristický aj dlhodobý výrobný cyklus spôsobujúci dlhodobú viazanosť finančných zdrojov. Hlavnou úlohou poľnohospodárstva je zabezpečenie dlhodobej potravinovej bezpečnosti štátu a zároveň vytvára pre určitú časť obyvateľstva pracovné príležitosti a plní tak významnú celospoločenskú funkciu. Okrem toho plní poľnohospodárstvo aj mimoprodukčnú funkciu, ktorá zahŕňa ochranu pôdy, vodohospodárske efekty, krajínovtvorbu a vplyv na sídelnú štruktúru vidieka.

V súčasnosti sa neustále mení ekonomické prostredie a spolu s týmito zmenami dochádza takisto k zmenám vo firmách, ktoré sú súčasťou tohto prostredia. Úspešná adaptácia podnikov na túto zmenu závisí od schopnosti podnikového manažmentu reagovať na nové, zložitejšie podmienky uplatňovania sa podniku na trhu.

Konkurenčné prostredie umožňuje zdravé fungovanie len firmám, ktoré dokonale ovládajú nielen obchodnú stránku podnikateľskej činnosti, ale takisto stránku finančnú, ktorá hrá veľmi významnú úlohu.

Pre zabezpečenie efektívnosti v podniku je veľmi dôležité analyzovať nákladov a výnosov. Každý podnikateľský subjekt sa snaží dosiahnuť zisk, a to prostredníctvom minimalizácie svojich nákladov a maximalizáciou výnosov. Výnosy a náklady sú východiskom pre vyčíslenie výsledku hospodárenia. Náklady predstavujú peňažné ocenenie spotreby podnikových výrobných faktorov vynaložených podnikom na jeho výkony a ostatné účelovo vynaložené náklady spojené s jeho činnosťou. Rezervy znižovania nákladov najlepšie vznikajú vtedy, keď náklady sledujeme podľa miesta vzniku a účelu vynaloženia. Na určenie možnosti znižovania nákladov treba poznať zdroje a prostriedky ich znižovania. Predpokladmi na znižovanie nákladov je efektívne využívanie kapacít podniku, lepšia organizácia práce, zavádzanie nových technológií a zariadení, ktoré znižujú spotrebu, zavádzanie hromadnej výroby, zvyšovanie kvalifikácie pracovníkov či zvyšovanie kvality materiálu. Výnosy predstavujú zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky, ktoré sa vzťahujú na konkrétne účtovné obdobie a dajú sa spoľahlivo oceniť.

Vstupom Slovenskej republiky do EÚ tlak na znižovanie nákladov výrazne narástla. Prispôbiť sa pravidlám a normám hospodárenia v EÚ nie je ľahká úloha. Cieľom tejto politiky je zvyšovanie produktivity poľnohospodárstva, zabezpečenie primeranej úrovne poľnohospodárskeho spoločenstva, zabezpečovanie riadneho zásobovania, dodávky spotrebiteľom za primerané ceny a hlavne stabilizácia trhov. Na dosiahnutie týchto cieľov je v EÚ zavedená spoločná regulácia poľnohospodárskeho trhu a to najmä spoločnými pravidlami súťaže, povinnou reguláciou trhu v národných systémoch a európskou reguláciou. V tvrdom konkurenčnom boji prežívajú iba podnikatelia s dostatočnými vedomosťami z oblasti nákladov a ich racionálnym využívaním v riadení a rozhodovaní.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1. Charakteristika nákladov

Aby sme mohli náklady využívať ako nástroj riadenia podniku a merania jeho efektívností, musíme sa najprv oboznámiť s ich podstatou, vznikom, klasifikáciou možnosťami ich znižovania. V tejto časti diplomovej práce sa sústreďujú myšlienky a názory jednotlivých autorov k problematike nákladov, možnosti znižovania nákladov a vplyv riadenia nákladov na efektívnosť podniku.

Zákon 431/2002 Z. z. o účtovníctve (podľa §2 odsek 4. písmeno e) pod pojmom náklad rozumie, zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť.

KUPKOVIČ, M. (2003) píše, že každá činnosť podniku je spojená so spotrebou živej a zhmotnenej práce. Odpracované hodiny, spotrebovaný materiál a energia, opotrebovanie hmotného investičného majetku (strojov, zariadenia, dopravných prostriedkov) sa v naturálnom vyjadrení nedajú sčítať. Môžeme tak urobiť vtedy, keď spotrebu podnikových výrobných faktorov vyjadríme v peňažných jednotkách. Takúto spotrebu nazývame náklady podniku a definujeme ich nasledovne: *Náklady predstavujú peňažné ocenenie spotreby podnikových výrobných faktorov vynaložených podnikom na jeho výkony a ostatné účelovo vynaložené náklady spojené s jeho činnosťou.*

Podľa BIELIKA, P. (2006) náklady sa najčastejšie charakterizujú ako peňažné vyjadrenie spotreby (materiálu, strojov) a práce v súvislosti s účelovo uskutočňovanou činnosťou podniku. Čiže účelová spotreba výrobných činiteľov v peňažnom vyjadrení. V teoretickom vymedzení nákladov je potrebné zvýrazniť tieto aspekty:

- a) ide o peňažné vyjadrenie spotreby prostriedkov a práce, čo spôsobuje, že výška nákladov je ovplyvnená nielen naturálnou spotrebou výrobných činiteľov, ale ja ich cenami, a cenami peňazí (úrok, menový kurz). Naturálna spotreba môže zostať rovnaký ale náklady môžu rásť alebo klesať v závislosti na pohybe cien vstupov a peňazí.

b) náklady sú definované ako spotreba prostriedkov a práce. Nie je možné ich preto zamieňať za výdaje, i keď s nimi úzko súvisia. Peňažné výdaje predstavujú pokles majetku podniku a nemôžu mať bezprostrednú časovú a vecnú nadväznosť s nákladmi (napr. nákup surovín je peňažným výdajom, ale nie je nákladom, ako náklad vystupuje až spotreba. Daň zo zisku je výdajom, nie je spotrebou výrobných činiteľov ani nákladom.

Ekonomická teória nákladov ako uvádza ZENTKOVÁ, I. (2001) rozlišuje náklady v krátkom a dlhom období. Krátkodobé náklady sú náklady v určitom časovom období, počas ktorého je jeden alebo viac výrobných faktorov fixných (obyčajne kapitál a manažment). Dlhodobé náklady sú náklady obdobia, ktoré je dostatočne dlhé na to aby bolo možné meniť všetky výrobné faktory. V dlhom období sú všetky výrobné faktory variabilné.

ŠÍBL, D. a kol. (2002) v publikácii veľká ekonomická encyklopédia definujú náklady nasledovne: “Náklady sú to, čoho sa musíme vzdať, aby sme získali niečo iné prostredníctvom kúpy, výmeny alebo výroby. V ekonómii sa často používa pojem náklady obetovanej príležitosti, ktoré vyjadrujú hodnotu všetkých vecí o ktoré pri získavaní niečoho prichádzame, ktoré strácame, alebo ktorých sa vzdávame. Zhodujú sa zvyčajne (nie vždy) s peňažnými výdavkami. Niekedy sa rozlišujú súkromné náklady súvisiace s nejakým výkonom alebo aktivitou a spoločenské náklady. Spoločenskými nákladmi daného outputu sa rozumie suma peňazí vynakladaná na kompenzáciu škody, ktorá vzniká v súvislosti s výrobou outputu, a ktorú neplatí firma či jednotlivec, ale spoločnosť.”

Podľa MAJTÁNA a kol. (2005) náklady podniku sú základnou ekonomickou kategóriou podnikovej ekonomiky, odrážajú podmienky výroby alebo poskytovaných služieb konkrétneho výrobcu alebo obchodníka. Náklady tvoria následne výraznú časť ceny produkcie. Nezastupiteľný význam má táto ekonomická veličina pre posudzovanie úrovne hospodárenia a rentability alebo hodnotenia radu čiastkových efektívností nielen výrobných a odchodných procesov, ale zvlášť podniku ako celku. Efektívny rozvoj podniku si vyžaduje racionálne hospodárenie s výrobnými faktormi, ktoré má k dispozícii.

SCHROLL, R. a kol. (1992) uvádzajú, že pojem náklady zahrňuje podstatne bohatšiu zložitosť ako pojem výdaje. Je to tým, že sa v nich neodráža len moment vynaložených prostriedkov ako výrobných činiteľov, ale plná záležitosť ich účelného využitia vo výrobnom procese a v celom intervale zhotovovania výrobku. Pojem náklad má tak procesný charakter, ktorý môžeme vymedziť tromi vzájomne vynaloženými zložkami:

- a) momentom vkladu výrobných činiteľov,
- b) účelovou transformáciou výrobných činiteľov na konečné výkony uskutočňovanou v čase,
- c) konečnými finálnymi výkonmi ako výsledkom celého procesu.

HORVÁTH & PARTNERS (2004) dávajú do pozornosti účtovanie o nákladoch, ktoré je dôležité pri ich riadení. Podľa nich je účtovanie o nákladoch podstatným stavebným kameňom interného účtovníctva a je zároveň najdôležitejším vnútropodnikovým informačným systémom controllera. Slúži k priebežnému zásobeniu informáciami pre plánovací a kontrolný systém vo výrobe. Vstupné údaje účtovania o nákladoch pochádzajú z väčšej časti z finančného účtovníctva. Úlohou controllera je optimálne usporiadanie prepojenia medzi finančným a nákladovým účtovníctvom s ohľadom na účel účtovania o nákladoch.

Mikroekonomická teória rozlišuje nasledovné druhy nákladov:

- *Celkové náklady (TC)* - predstavujú najnižšie celkové peňažné výdavky potrebné na výrobu príslušného objemu outputu. Ak rastie output, rastú aj celkové náklady.
- *Fixné náklady (FC)*- predstavujú celkové peňažné výdavky, ktoré treba zaplatiť, aj keď sa nevyrába nijaký output, zmeny v množstve neovplyvňujú výšky fixných nákladov.
- *Variabilné náklady (VC)*- predstavujú výdavky, ktoré sa menia s objemom outputu, napr. suroviny, mzdy, palivo, a zahŕňajú všetky náklady, ktoré nie sú fixné.
- *Hraničné náklady výroby (MC)* – sú dodatočné náklady, ktoré vznikajú pri výrobe ďalšej jednotky outputu.
- *Priemerné náklady* – sú celkové náklady vydelené celkovým počtom vyrobených jednotiek.

- *Náklady minimálne* – predstavujú najvyššie dosiahnuteľné náklady na jednotku produkcie.
- *Alternatívne náklady* – sú náklady určitého rozhodnutia a vznikajú nám preto, že vo svete vzácnosti výber jednej veci znamená vzdať sa niečoho iného. Predstavujú nám hodnotu statku alebo služby, ktorých sme sa vzdali. (SAMUELSON A NORDHAUS, 2000)

Podľa spôsobu priradenia nákladov na kalkulačnú jednotku, resp. podľa účelu ich vypracovania SEDLÁK a kol. (1995) rozoznáva tieto hlavné skupiny nákladov:

- *Priame náklady* – priamo súvisia s určitým druhom výkonu.
- *Nepriame náklady* – sa vyznačujú tým, že súvisia s viacerými druhmi výkonov a nie iba s jedným, alebo slúžia na zabezpečenie chodu podniku ako celku.

V súčasnosti neexistujú typové kalkulačné vzorce. Na základe skúseností možno odporúčať nasledujúci všeobecný kalkulačný vzorec, ktorý pozostáva z týchto kalkulačných položiek:

1. priamy materiál
2. priame mzdy
3. ostatné priame náklady
4. výrobná réžia
- 5. vlastné náklady výroby**
6. správna réžia
- 7. vlastné náklady výkonu**
8. odbytové náklady
- 9. vlastné náklady realizovaného výkonu.**

ZALAI, K. a kol. (2002) píše, že náklady podniku vyjadrujú spotrebu alebo viazanosť rôznych ekonomických zdrojov v záujme dosiahnutia požadovaného alebo očakávaného ekonomického efektu. Náklady sú procesným pojmom, vzťahujúcim sa k určitému časovému intervalu. Peniaze vystupujú ako základné meradlo nákladového procesu. Úlohou finančného účtovníctva je zobrazit' nielen vynaloženie ekonomických zdrojov, ale zaznamenať aj návratnosť a reprodukciu konečnej formy ekonomických zdrojov, t.j. peňazí. Finančné účtovníctvo vyjadruje náklady ako zložky majetku v súvahe, alebo ako zložky hospodárskeho výsledku vo výkaze ziskov a strát. Z tohto hľadiska rozlišujeme dve skupiny nákladov:

- **náklady identifikovateľné s príslušným výkonom** – ich ďalší pohyb je totožný s pohybom výkonu v kolobehu. Ide o náklady, ktoré sú príčinou vzniku daného výkonu, nazývajú sa náklady výkonu, alebo v užšom význame náklady výroby. Obsahujú priame náklady výkonu, podiel ostatných priamych nákladov a podiel výrobného režimu tých útvarov, ktoré sa na uskutočnení výkonu podieľali.
- **náklady neidentifikovateľné s príslušným výkonom** – sú vynakladané na všeobecné zabezpečenie procesov hospodárskej činnosti podniku. S určitým zjednodušením môžeme povedať, že vznikajú pravidelne v jednotlivých obdobiach, preto sú označované ako náklady obdobia.

Členenie nákladov podľa ekonomického obsahu spotrebovanej práce možno podľa ZOBORSKÉHO, I. M. (2006) považovať delenie na:

- a) *náklady pracovné* – spotreba živej práce,
- b) *náklady materiálové* – spotreba zhmotnenej práce.

Za veľmi významné rozdelenie nákladov je hľadisko druhové, podľa ktorého rozdeľujeme náklady na :

- 1) **náklady materiálové** – zahŕňajú nákladové položky, ktoré v peňažnej forme vyjadrujú spotrebu a opotrebenie výrobných prostriedkov a služieb v poľnohospodárskych podnikoch, napr. spotrebu osív, hnojív, krmív, pohonných hmôt a pod.,
- 2) **náklady pracovné** – sú tvorené mzdovými a ostatnými osobnými nákladmi pracovných síl v poľnohospodárstve,
- 3) **náklady finančné** – sú nevyhnutné k zisteniu hospodárskej činnosti (nie sú zložkou výrobného spotreby).

ZALAI A KOL. (2002) uvádzajú náklady, ak ich sledujeme z hľadiska rozhodovacích procesov. Rozhodovanie spočíva na určitom odhade budúcich nákladov, ovplyvňujúcich budúce peňažné toky. Cieľom je vybrať taký variant uskutočnenia určitej aktivity, ktorý najlepšie spĺňa kritérium hospodárnosti a efektívnosti. Potrebné informácie o nákladoch spracováva a pre rozhodovanie poskytuje manažérske účtovníctvo. Zameriava sa na charakteristiku jednotlivých druhov nákladov z hľadiska rozhodovania na vybrané úlohy rozhodovania. Z hľadiska rozhodovania sa stretávame s nákladmi:

- relevantnými a irelevantnými,
- ovplyvniteľnými a neovplyvniteľnými t. j. umŕtvenými nákladmi,
- príležitostnými (oportunitnými),
- prírastkovými a hraničnými nákladmi.

1. 2. Možnosti znižovania nákladov

KUPKOVIČ, M. (2003) uvádza, že zdroje znižovania nákladov predstavujú nevyužité možnosti. Pri ich odkrývaní musíme mať na zreteli ich vzájomnú súvislosť.

Medzi základné rezervy znižovania nákladov patrí:

- Využívanie obežného majetku a zrýchľovanie jeho obratu,
- Využívanie výrobnnej kapacity (činnosť podniku),
- Stanovenie optimálneho sortimentu,
- Zvyšovanie kvality materiálu, výrobkov, atď.

Medzi základné prostriedky znižovania nákladov patria:

1. Zavádzanie modernej techniky a technológie,
2. Zlepšenie organizácie práce,
3. Zvyšovanie odborného vzdelania zákazníkov.

Prostriedky znižovania nákladov možno členiť z viacerých hľadísk:

1. Podľa stupňa riadenia, od ktorého závisí realizovanie opatrení na využitie rezerv:

- a) Mimopodnikové prostriedky (úverová politika, cenová politika, daňový systém atď.),
- b) Podnikové prostriedky, opatrenia, ktoré môžu uskutočniť podniky na znižovanie nákladov nimi produkovaných výrobkov.

2. Podľa spôsobu ako sa financujú rôzne druhy opatrení:

- a) Prostriedky, ktoré vyžadujú investičné prostriedky,
- b) Prostriedky, na realizovanie ktorých stačia prevádzkové náklady.

3. Podľa času potrebného na uskutočnenie určitých opatrení a využitie rezerv:

- a) Bežné prostriedky – vychádzajú z danej úrovne techniky a organizácie výroby a s menšími úpravami sa má zlepšiť ich činnosť, spravidla nespôsobujú podstatnú

zmenu vo výrobnom procese a možno ich realizovať v krátkom období (mesiac, štvrťrok, rok),

- b) Perspektívne prostriedky – spôsobujú podstatnú zmenu vo výrobnom procese (zavedenie novej technológie, prechod na vyšší typ výroby) a ich uskutočnenie vyžaduje dlhšie časové obdobie, často závisia od vynaložených investičných nákladov.

4. Podľa vplyvu na náklady:

- a) Prostriedky s priamym účinkom (napr. nová konštrukcia výrobkov),
- b) Prostriedky nepriamo pôsobiace na znižovanie nákladov (zvýšenie produktivity práce – zníženie mzdových nákladov na jednotku produkcie).

Význam zhospodárnenia činnosti podniku znižovaním priamych nákladov je daný ich vysokým podielom na celkových nákladoch. V dôsledku toho má rozhodujúce podiel na základných zdrojov znižovania nákladov.

Základnými zdrojmi znižovania priamych materiálových nákladov sú:

1. Zníženie obstarávacích nákladov materiálu, ktoré sa docieli:

- a) Správnym výberom materiálov a dodávateľov,
- b) Poklesom vedľajších obstarávacích nákladov (náklady na nakladanie, vynakladanie, prekladanie, straty materiálu pri doprave atď.)

2. Zníženie ceny celkového množstva základného materiálu, možno to dosiahnuť:

- a) Znížením obsahu základného materiálu v zhotovovanom výrobku (napr.: zmena konštrukcie),
- b) Zvýšením stupňa využitia materiálu čiže znížením strát materiálu v transformačnom procese.

Charakter režijných nákladov je veľmi rôznorodý. V dôsledku toho na ich znižovanie musíme použiť rôzne prostriedky. Pri určovaní rozhodujúcich zdrojov znižovania režijných nákladov je východiskom druhové členenie nákladov. Poradie jednotlivých zdrojov možno stanoviť podľa a závislosti jednotlivých položiek od zmeny objemu výkonov takto:

- a) znižovanie odpisov investičného majetku,
- b) znižovanie mzdových nákladov na riadenie a obsluhu výroby,
- c) znižovanie nákladov na pomocný materiál, palivo a energie.

PATAKY, J. – ŠKORECOVÁ, E. (2002) píšú, že náklady ako syntetický ukazovateľ kvality činnosti je potrebné v podniku ekonomicky riadiť. Riadením nákladov podmieňujeme dosiahnutie očakávaného zisku.

Za najvhodnejší spôsob ovplyvňovania zisku treba považovať hľadanie ciest a prostriedkov znižovania nákladov. K zabezpečeniu tohto trendu je potrebné v podnikoch vytvárať informačnú podporu ako predpokladu pre:

- plánovanie a sledovanie nákladov v pragmatickej nákladovej štruktúre,
- vyhodnotenie výšky vynaložených nákladov už v priebehu výrobného procesu,
- analýza príčin vzniku nákladov,
- zhodnotenie vzniknutých odchýlok a hľadanie možných riešení pre rozhodovanie,
- a následné využitie v plánovacom procese a rozpočtovaní nákladov,
- aktuálne oceňovanie podnikových výkonov.

KUPKOVIČ, M. (2003) tvrdí, že v ekonomike a riadení podniku významná úloha patrí nákladom, ktoré predstavujú spotrebu výrobných faktorov v hodnotovom vyjadrení. Pri skúmaní nákladov podniku a pri určovaní úloh v oblasti znižovania nákladov si treba uvedomiť, že náklady vznikajú už v prípravnej fáze činnosti podniku a že úroveň nákladov v rozhodujúcej miere ovplyvňuje technická príprava výroby.

Kvôli lepšej orientácii a sledovaniu nákladov rozdeľujeme ich na základe vybratých kritérií do skupín s osobitnými charakteristickými črtami. Náklady potom sledujeme podľa ich závislosti od objemu výkonov.

Tvrdí, že osobitnú pozornosť treba venovať hraničným, resp. prírastkovým nákladom, lebo stanovujú hranicu zvyšovania objemu výkonov. Pri zabezpečovaní znižovania nákladov si treba predovšetkým všímať základné rezervy jednotlivých kalkulačných položiek, lebo opatrenia sú tak konkrétnejšie a účinné. Súčasne sa žiada klásť dôraz na urýchlenú aplikáciu základných prostriedkov znižovania nákladov, aby sa výsledky čo najskôr prejavili v pozitívnom vývoji ekonomických ukazovateľov podniku.

KAJANOVÁ, J. (2005) tvrdí, znižovanie nákladov má veľký význam predovšetkým v tom, že pri využití rovnakého množstva zdrojov sme schopní zabezpečiť vyšší objem podnikových výkonov (úžitkových hodnôt).

Podľa nej existujú nasledovné možnosti znižovania nákladov:

- Zavádzanie modernej techniky
- Využívanie moderných technológií
- Zvyšovanie odborného vzdelávania personálu
- Znižovanie materiálových nákladov
- Využívanie výrobných kapacít
- Využívanie obežného majetku,
- Zvyšovanie kvality surovín, materiálu, podnikových výkonov
- Stanovenie optimálneho objemu produkcie
- Rast produktivity práce
- Zdokonaľovanie riadenia výrobného procesu
- Inovácie
- Využívanie vlastného výskumu a vývoja.

ZOBORSKÝ, I. M. (2006) medzi základné rezervy znižovania nákladov v poľnohospodárstve zaraďuje:

- Zvyšovanie kvality výrobkov a služieb, ktoré sa realizujú na trhu
- Využívanie výrobných kapacít, zníženie nadbytočných kapacít
- Racionálna spotreba materiálov a energie
- Využívanie obežného kapitálu a zrýchľovanie jeho obratu
- Úsporné vynakladanie prostriedkov na zvyšovanie úrod a úžitkovosti
- Efektívne využívanie pracovníkov, progresívnych postupov a technológií i ďalšie.

ŠTEFÁNIK (1996) za zdroje znižovania nákladov považuje rezervy. Pri vyčísl'ovaní zníženia nákladov s využitím rezerv vychádzame z druhového alebo kalkulačného členenia nákladov, pričom väčší význam má použitie členenia podľa kalkulačného vzorca, rezervy v kalkulačných položkách sú základnými zdrojmi znižovania nákladov jednotlivých výkonov a aj celkovej produkcie. Vzhľadom na to, že nemôžeme skúmať vplyv viacerých výrobných činiteľov na náklady, vytvárame nákladové modely. Nákladové modely predstavujú

zjednodušené obrazy skutočností, ktoré sú zvyčajne vyjadrené funkčnou závislosťou. Najčastejšie skúmanou závislosťou je vplyv zmeny objemu výroby na veľkosť nákladov.

1.3. Výkonnosť podnikateľských subjektov

Úroveň a vývoj nákladov priamo ovplyvňujú aj výkonnosť podnikateľského subjektu. Preto je pre každého manažéra podniku nevyhnutné poznať výkonnosť a efektívnosť jeho podniku a zameriavať sa na také formy riadenia nákladov, ktoré by želaným, smerom ovplyvňovali úspech jeho podnikania.

ÁRENDÁŠ (2007) tvrdí, že zisk je hlavným cieľom podniku a ako taký predstavuje hlavný predmet k podnikaniu. Prostredníctvom zisku podnik poukazuje na svoju výkonnosť, úspešnosť tak v smere k pracovníkom i akcionárom podniku, ako i k spotrebiteľom a konkurencii, rozhoduje o všetkých základných otázkach dotýkajúcich sa činnosti podniku, čím sa stáva zisk kritériom voľby, vytvára ďalšie zdroje investícií, technického rozvoja a iné, čím vytvára podmienky budúceho podnikania.

Podľa ZÁVADSKÉHO (2005) výkonnosť podniku je schopnosť podniku dosahovať požadované efekty či výstupy, a to pokiaľ možno v merateľných jednotkách. V každom systéme výkonnosti sa dajú identifikovať ciele, ukazovatele a pravidlá merania a hodnotenia. Tieto prvky sú spoločné. Ich podoba ale závisí od vnútornej štruktúry daného systému, ktorého výkonnosť chceme sledovať. To znamená, že všetky definované zložky výkonnosti platia aj pre podnikové procesy, ktoré možno považovať za systémy zložené z jednotlivých činností. Výkonnosť podnikových procesov je miera dosiahnutia požadovaných výsledkov daného procesu, ktorej veľkosť je vyjadrená rozdielom medzi skutočným a požadovaným výsledkom. Výsledok predstavuje cieľ a jeho meradlom je ukazovateľ. S výkonnosťou podnikových procesov úzko súvisia pojmy kvalita a produktivita.

BIELIK, P. (2008) a uvádza, že výkonnosť je značne diferencovaná a dosiahnuté výsledky vo všeobecnosti zaostávajú za potencionálnymi schopnosťami našich podnikov.

Výkonnosti majú svoje dôsledky v ekonomike, ktorá sa negatívne prejavuje vo všeobecne nízkej a diferencovanej dôchodkovosti. Podľa neho diferencovaná výkonnosť má vplyv na dôchodkovosť podnikov, ktorú okrem plnenia naturálnych ukazovateľov ovplyvňujú niektoré vnútorné a vonkajšie činitele, najmä však:

- Cenové rozdiely materiálových vstupov a realizačných cien poľnohospodárskych výrobkov
- Vysoká platobná neschopnosť podnikov a nízka prístupnosť k úverovým zdrojom
- Znižovanie investícií a nedostatok finančných prostriedkov na obnovovacie investície, ďalej pomalé zmierňovanie nevyužívania výrobných kapacít a ich prispôsobovania na iné, ziskové podnikateľské účely
- Nedostatočné vybavenie a vysoká opotrebovanosť strojov, technológií a pod.

YOUNG - O'BYRNE (2001) kvantifikujú ukazovatele, ktoré vyjadrujú výkonnosť podniku alebo jeho vnútro podnikových jednotiek do nasledujúcich skupín:

- ukazovatele, ktoré merajú zisk po odčítaní nákladov na kapitál
- ukazovatele tvoriace položku výpočtu predošlej skupiny ukazovateľov
- trhové ukazovatele
- ukazovatele cash- flow
- klasické ukazovatele ziskovosti

NEUMAIEROVÁ, NEUMAIER, (2002) sa tiež zaoberajú problematikou výkonnosti podnikateľského subjektu a zdôrazňujú, že úspešný podnikateľský subjekt musí poznať podstatu firmy a jej fungovania, neustále hodnotiť výkonnosť firmy a zvažovať spôsoby jej zvyšovania.

CHAJDIAK, J. (2004) píše, že výkonnosť firmy môžeme analyzovať z hľadiska bezprostredného vlastníka firmy, ukazovateľov rentability, vlastného imania a z pohľadu celospoločenských ukazovateľov produktivity práce meranou pridanou hodnotou, finančnou produktivitou práce alebo produktivitou celkového kapitálu meranou výnosmi.

Autorky FIBÍROVÁ, J. – ŠOLJAKOVÁ, L. (2005) uvádzajú, že informácie o výkonnosti podniku, teda o jeho schopnosti zhodnotiť spotrebované zdroje v danom období a

vytvoriť zisk, sú dôležité pre posúdenie jeho procesu tvorby výkonu a jeho potenciálneho rozvoja. Meranie výkonnosti podniku, jeho vstupy a výstupy podnikateľského procesu je zároveň dôležitou aj otázka, pre koho sú tieto informácie dôležité. Tieto sú predovšetkým dôležité a potrebné pre vlastníkov kapitálu, manažérov, štátne orgány, obchodných partnerov a zamestnancov. Aby sa podnik mohol dlhodobo rozvíjať je dôležité plniť očakávania jednak vlastníkov, ale aj zamestnancov, obchodných partnerov a trhového prostredia.

1.4. Metóda ABC - Activity Based Costing

Na riadenie nákladov firmy existuje niekoľko systémov, rozdiel medzi nimi spočíva v odlišnej spôsobe kalkulácie nákladov. V tejto práci sa budeme venovať pozornosť u nás menej rozšírenej spôsobe kalkulácie nákladov, a to metóde Activity Based Costing.

Autormi metódy ABC sú profesori Harvardskej univerzity, COOPER a KAPLAN (1998), ktorí charakterizujú metódu ABC nasledovne: „Teória našej metódy je jednoduchá. Vlastne všetko z podnikových činností (aktivít) existuje len na podporu produkcie a poskytnutie tovarov a služieb. Tieto sú v súhrne zhodnotené vo vlastných nákladoch výrobku. Pretože všetky podnikové náklady sú deliteľné a oddeliteľné, môžu byť priradené k jednotlivým výrobkom alebo výrobným skupinám. Tieto náklady zahŕňujú: logistiku, výrobu, marketing a predaj, distribúciu, obslužný servis, technológiu výroby, finančnú administratívu, informačné zdroje, všeobecnú administratívu. Bežne sa menia krátkodobými zmenami na výstupe. Za oveľa dôležitejšie pokladáme nákladové kategórie, ktoré sa menia v perióde dlhšej ako jeden rok. Účinný systém merania nákladov musí identifikovať a poskytovať presné náklady produktov v celej komplexnosti. Takto sa metóda ABC stáva skutočne nástrojom podnikovej stratégie skôr než bežný formálny účtovný systém. Rozhodnutia o tvorbe cien, marketingu, vytváraní produktu patria medzi najdôležitejšie manažérske rozhodnutia.“

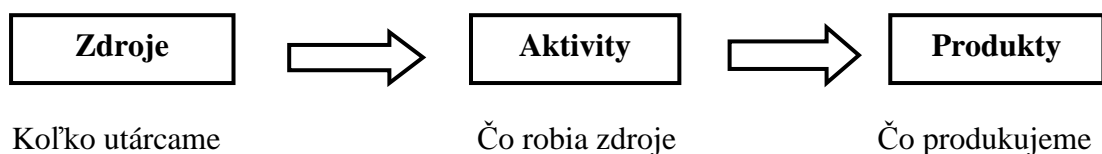
Podľa SPIŠÁKA, J. (1997), možno metódu ABC považovať za dobrého pomocníka prípravných prác plánovania materiálových potrieb, ako aj všetkých ostatných čiastkových plánov zásobovacích činností. Vychádza z poznania, že detailné plánovanie materiálových

potrieb pre všetky druhy materiálov je nielen veľmi prácne, ale aj nákladné. Pritom nie všetky materiálové vstupy sú pre podnik rovnako dôležité. Práve na tomto poznaní je založená metóda ABC. Uplatňuje sa v nej selektívny prístup, pomocou ktorého možno určiť primerané finančné i personálne zabezpečenie obstarávania jednotlivých skupín materiálov. „Sila“ plánovacej aktivity pri jednotlivých skupinách materiálov je určovaná úvahami o hospodárnosti.

DUBCOVÁ, G.(2009) definuje Activity Based Costing ako metódu, ktorá meria náklady a výkony aktivít, zdrojov a nákladových objektov. Zdroje sú priradované k aktivitám a aktivity sú následne priradované k nákladovým objektom na základe ich použitia.

DVOŘÁČEK, J. (2005) uvádza, že od kalkulácií plných nákladov sa prechádzame nielen na kalkuláciu s neúplnými nákladmi, ale najmä k metóde ABC, ktorá umožňuje merať prínos jednotlivých výkonov i zákazníka k vytváraniu hodnoty a podnikovému zisku. Metóda ABC identifikuje väzby medzi podnikateľskými činnosťami a všetkými zdrojmi a nákladmi týchto zdrojov.

Obr. 1 Metóda ABC



Zdroj: Dvořáček, J. (2005) Audit podniku a jeho operací

FOLTÍNOVÁ, A., KALAFUTOVÁ, L.(1997), Základné body, ktoré sú charakteristické pre kalkulovania na základe činnosti (skratka ABC – Activity Based Costing):

- Metóda používa niekoľko drajverov nákladov ako nosičov nákladov na ich priradovanie k činnostiam a až potom k výrobkom. Použitím drajvera nákladov existuje logická súvislosť medzi režijnými nákladmi priradenými k danému výrobku a prostriedkami spotrebovanými v procese výroby. Táto súvislosť sa nedá nájsť na základe metód rozpočtovania nákladov pomocou prirážok, resp. sadzieb. Metóda ABC

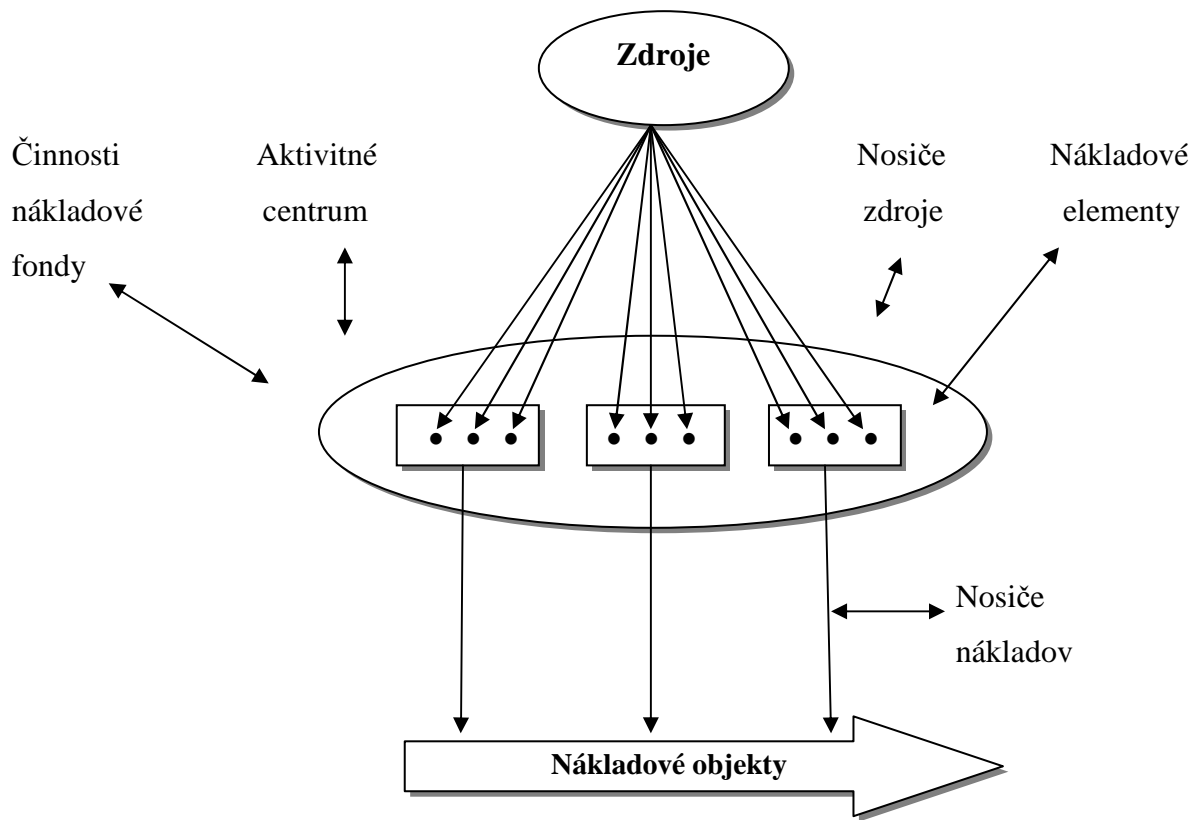
umožňuje vzťahovať veľkú časť réžie na výrobky, čo poskytuje väčšiu presnosť v porovnávaní s tradičným postupom,

- Metóda sa zaoberá všetkými režijnými nákladmi. Dielňu nepokladá za hranicu nákladov – jednu činnosť môže zabezpečovať viac nákladových miest,
- Metóda prihliada na komplexnosť podniku prostredníctvom niekoľkých drajverov nákladov. Výsledné náklady priraduje k výrobkom a zákazníkom, čím umožňuje analyzovať ziskovosť nielen výkonov, ale aj zákazníkov. To je veľmi dôležité pre udržanie ziskovosti podniku a jeho postupu vhodným strategickým smerom,
- Metóda sa zaoberá skúmaním nákladov činnosti a hľadá súvislosť medzi činnosťami a výrobkami. To vytvára základňu na kalkulácie výrobkov, kvantifikáciu výkonov a analýzu ziskovosti. Oceňovanie zásob pre zúčtovanie obdobia sa posudzuje oddelene.

Metóda ABC podľa TÓTHA (2004) musí mať tieto stavebné prvky:

- a) zdroje (Resources), ktoré spotrebovávajú náklady a sú príčinou spotreby (Expenditure),
- b) činnosti (Activities), ktoré sú jednoducho charakterizované ako vykonaná práca,
- c) nákladové objekty (Cost Objects), ktoré sú konečnými výstupmi, výkonmi a pre podnik znamenajú príjem a zisk (Profitability),
- d) nosiče (Drivers), ktoré sú príčinou a spojovacím článkom medzi zdrojmi, činnosťami a nákladovými objektmi.

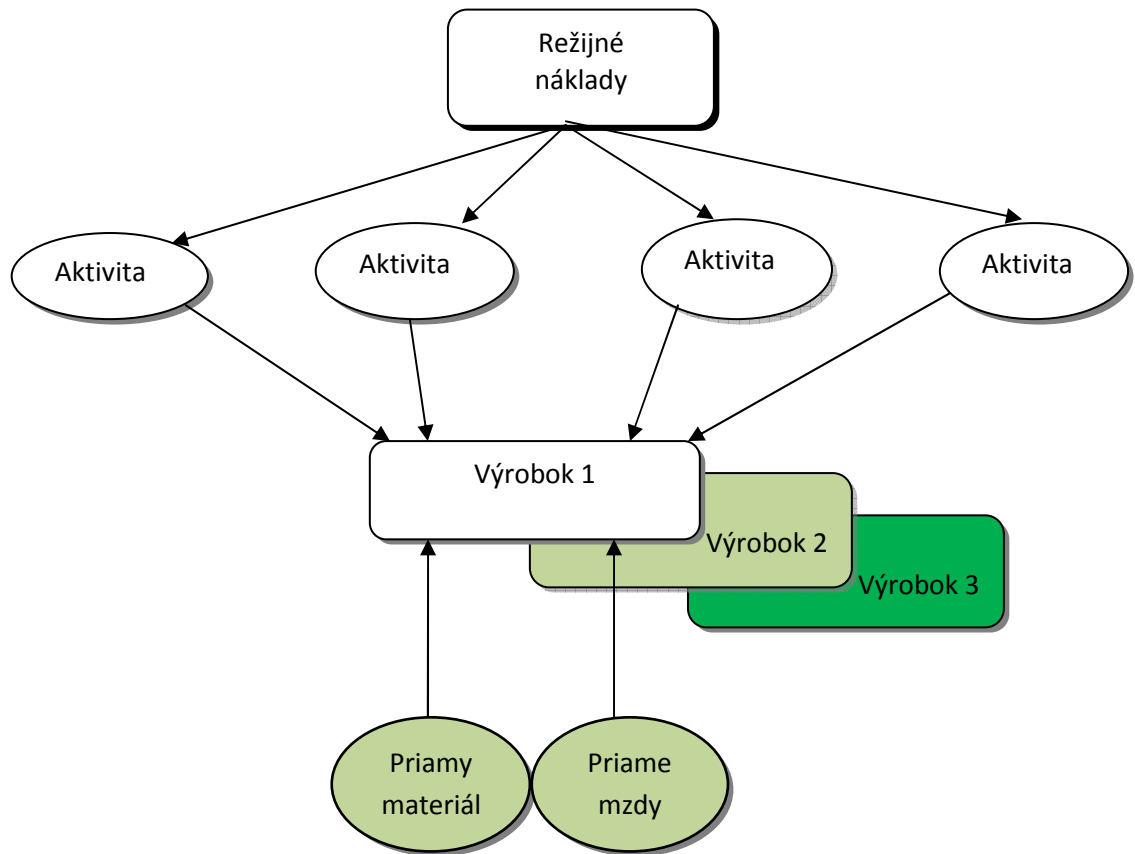
Obr. 2 Stavbné prvky metódy ABC z pohľadu priradovania nákladov



Zdroj: M.Tóth (2004)

PATAKY J. A HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ L.(2005) uvádzajú, že princíp metódy ABC spočíva v tom, že v prvom kroku sa priradia priame náklady výstupom a nepriame náklady sa priradia aktivitám. V druhom kroku sa aktivity priradia jednotlivým nákladovým objektom podľa miery ich náročnosti na spotrebu aktivít potrebných na ich poskytnutie. Na rozdiel od tradičného prístupu – „všetko všetkým, rovnakým dielom“ dochádza teda k výberovej aplikácii režii, na základe skutočných príčinných súvislostí, to znamená „každému len to, čo naozaj spotreboval, alebo čo sa spotrebovalo kvôli nemu“. Obr. 3 je znázorňuje tento princíp metódy ABC.

Obr. 3 Základný princíp kalkulácie metódy ABC



Zdroj: Pataky, Hudáková Stašová (2005)

Vo všeobecnosti je metódou ABC vhodné použiť vtedy, ak:

- výška režijných nákladov je významná v porovnaní s celkovými nákladmi podniku,
- plánované náklady sa prekračujú,
- podnik vykazuje významné náklady na kontrolu, skladovanie a iné podporné aktivity,
- na alokáciu režijných nákladov sa používa priama práca ako hlavná rozvrhová základňa,
- na alokáciu režijných nákladov sa používa len veľmi málo rôznych rozvrhových základní, v najhoršom prípade len jedna,
- náročnosť výroby na ľudskú prácu sa v poslednom období znížila na ľudskú prácu nahradila lepšia technológia,
- značná časť nákladov sa chápe ako ostatné náklady, bez presnejšej špecifikácie,

- manažment podniku nedôveruje informáciám o nákladoch dostupných v súčasnosti,
- marketingové a obchodné oddelenie odmieta používať existujúce informácie o nákladoch na stanovenie predajnej ceny produktu a pri rozhodovaní o výrobe jednotlivých produktov, zisk firmy klesá aj napriek zvyšujúcemu sa obratu,
- podnik vyrába veľa produktov v menších sériách, produktivita podniku sa meria na základe prepočtov na pracovníka alebo stroj,
- produkty sú diferencované,
- náklady na chyby a vady sú vysoké,
- na trhu je silná konkurencia.

Tab. 1 Rozdiel v klasickej kalkulácii a kalkulácii s metódou ABC

Klasická kalkulácia	Kalkulácia metódou ABC
zacieľuje sa na:	zacieľuje sa na:
Produkciiu	Celý reťazec tvorby hodnôt
Výrobné podniky	Podniky všetkých odvetví
Priame náklady	Režijné náklady
Nákladové strediská	Procesnú orientáciu
Internú orientáciu	Trhovú orientáciu
Krátkodobé, operatívne zameranie	Dlhodobé, strategické otázky
Množstvomé vzťahové veličiny	Diferencované nosiče (Cost Drivers)
Detailné až komplikované rozpočítavanie nákladov	Jednoduchosť

Zdroj: Srbová, M.: Kalkulace procesních nákladu. Controlling 1/2000, s. 8.

2. Cieľ práce

Hlavným cieľom diplomovej práce je odhaliť možnosti znižovania nákladov a analyzovať vplyv riadenia nákladov na výkonnosť podniku v podmienkach poľnohospodárskeho družstva hospodáriaceho v Nitrianskom kraji. Riadenie nákladov je dôležité, pretože odpovedá na otázku ako je možné znižovať náklady a popritom zachovať alebo zlepšovať kvalitu výrobkov a služieb.

Hlavný cieľ práce bude dosiahnutý prostredníctvom nasledovných parciálnych cieľov:

- Komplexná analýza nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia
- Kvantifikácia vplyvu zmien jednotlivých nákladov na zmenu výkonnosti podniku
- Identifikácia možností znižovania nákladov vo vybranom podnikateľskom subjekte
- Analýza znižovania nákladov riadením priamych mzdových nákladov
- Analýza znižovania nákladov riadením nákladov na spotrebu pohonných hmôt
- Analýza znižovania nákladov riadením nákladov využitím metódy ABC v sledovanom podniku
- Komparácia výsledkov čiastkových analýz a komplexné vyhodnotenie
- Vyvodenie záverov, ktoré vyústi do návrhu opatrení pre sledovaný podnik

Pre splnenie vytýčených cieľov diplomovej práce bolo nutné zabezpečiť dostatočné množstvo informácií. Pri získavaní údajov sme vychádzali z evidencie poľnohospodárskeho družstva.

3. Metodika práce a metody skúmania

Pre splnenie stanovených cieľov diplomovej práce sme vychádzali z údajov, ktoré nám poskytlo družstvo. Podkladom boli účtovné výkazy podniku a to :

- Výkaz ziskov a strát v plnom rozsahu za roky 2005 - 2009 – ktorý nám umožnil získať informácie, potrebné pre vykonanie analýzy nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia.
- Súvaha v plnom rozsahu za roky 2005 – 2009
- Vnútropodnikové výkazy – vnútropodniková evidencia, vnútropodnikové smernice.

Metodika práce musí priamo zodpovedať cieľu práce. K splneniu stanovených cieľov sme preto využili tieto metódy:

1. Charakteristika podniku – v tejto časti sme spracovali základné údaje o podniku, ako právna forma podnikania, predmet činnosti, štruktúra výroby a o riadiacich orgánoch atď.
2. Komparácia nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia dosiahnutých v jednotlivých rokoch bude slúžiť k splneniu druhého čiastkové cieľa - komplexnej analýze nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia
3. Kvantifikácia vplyvu zmien jednotlivých nákladov na zmenu výkonnosti podniku prostredníctvom pyramídového rozkladu ukazovateľa poslúži k naplneniu tretieho a štvrtého cieľa
4. Metóda ABC bude využitá ako jeden z možných návrhov znižovania a riadenia nákladov podniku
5. Komparácia výsledkov čiastkových analýz umožní komplexné vyhodnotenie a vyvodenie záverov, ktoré vyústi do návrhu opatrení pre sledovaný podnik

Analýza výkazu ziskov a strát

Informačným zdrojom pre analýzu celkových nákladov podniku je výkaz ziskov a strát. Dôkladnú analýzu výkazu ziskov a strát vykonávame prostredníctvom vertikálnej a horizontálnej analýzy. Pomocou vertikálnej analýzy budeme analyzovať štruktúru nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia. Prostredníctvom horizontálnej analýzy hodnotíme

dynamiku vývoja nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia. Po spracovaní výkazov takouto formou finančnú analýzu prehľubujeme o ďalšie pomerové, rozdielové a zložené ukazovatele.

Hodnotenie vplyvu zmien analytických ukazovateľov na zmenu syntetického ukazovateľa

Na analýzu nákladov sme využívali pyramídovú sústavu ukazovateľov. Ako vrcholový ukazovateľ sme vybrali celkové náklady. Našou úlohou bude kvantifikovať vplyv zmeny analytických ukazovateľov na zmenu syntetického ukazovateľa v rokoch 2005 až 2009. Pričom pomocou výsledkov, môžeme odhaliť jednotlivé čiastkové náklady, ktoré predstavujú najväčší vplyv na zmenu celkových nákladov. Tieto náklady môžu byť predmetom znižovania nákladov.

Vzťahy pre výpočet vplyvu zmien jednotlivých nákladov na zmenu CN:

Nultý rad rozkladu:

1. Zmena celkových nákladov:

$$\Delta CN = (I_{CN} - 1) * 100$$

Prvý rad rozkladu:

2. Vplyv zmeny nákladov na hospodársku činnosť:

$$\Delta CN / \Delta N_{H\check{C}} = \Delta N_{H\check{C}} / \Delta CN * \Delta CN$$

3. Vplyv zmeny finančných nákladov na celkové náklady:

$$\Delta CN / \Delta N_{F\check{C}} = \Delta N_{F\check{C}} / \Delta CN * \Delta CN$$

4. Vplyv zmeny mimoriadnych nákladov na celkové náklady:

$$\Delta CN / \Delta N_{M\check{C}} = \Delta N_{M\check{C}} / \Delta CN * \Delta CN$$

Druhý rad rozkladu – vplyv zmeny jednotlivých nákladov na hospodársku činnosť

5. Vplyv zmeny nákladov na obstarávanie predaného tovaru (NoPT) na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}} / \Delta N_{oPT} = \Delta N_{oPT} / \Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

6. Vplyv zmeny spotreby materiálu a energie (SME) na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}} / \Delta N_{SME} = \Delta N_{SME} / \Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

7. Vplyv zmeny služieb (SL) na zmenu $CN_{H\check{C}}$

$$\Delta CN_{H\check{C}} / \Delta N_{SL} = \Delta N_{SL} / \Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

8. Vplyv zmeny osobných nákladov (OSN) na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}} / \Delta N_{OSN} = \Delta N_{OSN} / \Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

9. Vplyv zmeny daní a poplatkov (DaP) na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}}/N_{DaP} = \Delta N_{DaP}/\Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

10. Vplyv zmeny odpisov DHM a DNHM (ODP) na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}}/\Delta N_{ODP} = \Delta N_{ODP}/\Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

11. Vplyv zmeny ZC predaného DM a predaného materiálu na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}}/\Delta N_{ZC} = \Delta N_{ZC}/\Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

12. Vplyv zmeny rezerv na hospodársku činnosť (REZ) na zmenu $CN_{H\check{C}}$

$$\Delta CN_{H\check{C}}/\Delta N_{REZ} = \Delta N_{REZ}/\Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

13. Vplyv zmeny ostatných nákladov (ON) na zmenu $CN_{H\check{C}}$:

$$\Delta CN_{H\check{C}}/\Delta N_{ON} = \Delta N_{ON}/\Delta N_{H\check{C}} * \Delta CN_{H\check{C}}$$

Druhý rad rozkladu – vplyv zmeny jednotlivých nákladov na finančnú činnosť:

14. Vplyv zmeny nákladových úrokov (NÚ) na zmenu $CN_{F\check{C}}$:

$$\Delta CN_{F\check{C}}/\Delta N_{N\check{U}} = \Delta N_{N\check{U}}/\Delta N_{F\check{C}} * \Delta CN_{F\check{C}}$$

15. Vplyv zmeny kurzovej straty (KS) na zmenu $CN_{F\check{C}}$

$$\Delta CN_{F\check{C}}/\Delta N_{KS} = \Delta N_{KS}/\Delta N_{F\check{C}} * \Delta CN_{F\check{C}}$$

16. Vplyv zmeny ostatných nákladov na FČ (ON) na zmenu $CN_{F\check{C}}$:

$$\Delta CN_{F\check{C}}/\Delta N_{ON} = \Delta N_{ON}/\Delta N_{F\check{C}} * \Delta CN_{F\check{C}}$$

Druhý rad rozkladu - vplyv zmeny nákladov na zmenu nákladov na mimoriadnu činnosť:

17. Vplyv zmeny mimoriadnych nákladov (MN) na zmenu $CN_{M\check{C}}$:

$$\Delta CN_{M\check{C}}/\Delta N_{MN} = \Delta N_{MN}/\Delta N_{M\check{C}} * \Delta CN_{M\check{C}}$$

Znižovanie nákladov prostredníctvom priamych mzdových nákladov

Úspora v nákladov na mzdy je tým väčšia, čím väčší bude rozdiel medzi rastom produktivity práce a rastom priemerných miezd. Ideálny stav dosiahneme vtedy, keď priemerné mzdy budú rásť, ale pomalšie ako produktivita práce.

Pre výpočet zníženia priamych mzdových nákladov sme využívali nasledovný vzťah:

$$1. \text{ Produktivita práce výnos} \quad P_p = \frac{V}{P}$$

kde V – výnosy, P – počet pracovníkov

Produktivita práce výnosov udáva, aký priemerný objem výnosov vyprodukoval jeden zamestnanec podniku pri daných podmienkach a s danými prostriedkami, alebo koľko výnosov pripadá na jedného zamestnanca.

2. Percento zmeny priamych miezd produkcie vplyvom produktivity práce

$$P_z = 100 - \frac{(100 + k)}{\frac{100}{p}} \times 100 = \frac{p - k}{100 + p} \times 100$$

kde: P_z – percento zmeny miezd na 1,- Sk produkcie,

k – rast priemerných miezd v %

p – zvýšenie produktivity práce v %

Znižovanie nákladov prostredníctvom spotreby minerálneho oleja

Družstvo používa na pohon svojich strojov a zariadení červenú naftu, ktorá je v porovnaní s motorovou naftou z čerpacej stanice lacnejšia v priemere o 0,27 €/l. Túto možnosť poskytuje poľnohospodárskym podnikom štát od 1. januára 2002. Subjekty, ktoré používajú červenú naftu musia byť zaregistrované colným úradom a splniť podmienky registrácie, t. j. používajú motorovú naftu na pohon strojov určených výlučne na práce v poľnohospodárskej a lesnej výrobe vykonávanej v rámci podnikania.

Družstvo používa červenú naftu od roku 2002, kedy zákon č. 239/201 Z.z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov vstúpil do platnosti. Pri výpočtoch sme porovnávali náklady na potenciálne použitú bielu naftu s nákladmi na skutočne použitú červenú naftu. Výsledky porovňovania predstavujú úspory v eurách, ktoré družstvo získalo s využívaním daňovo zvýhodnenej nafty.

Riadenia nákladov prostredníctvom metódy ABC

Metóda ABC môže byť systémom účtovania, kalkulovania a rozpočtovania nákladov na činnosti produkujúci výkony. Táto procesná metóda zdokonaľuje tradičné metódy kalkulovania hľadáním a vyjadrením príčiny vzniku nákladov.

Pri metóde ABC sa všetky náklady, ktoré nemožno priamo priradiť k výkonu, priradujú k činnostiam, ktoré tieto náklady vyvolávajú. Náklady na každú činnosť sú priradované k výkonom, ktoré danú činnosť vyžadujú.

Na základe analýzy nákladov a výsledkov hospodárenia sme odhalili všetky možnosti znižovania nákladov vo vybranom podnikateľskom subjekte. V nasledujúcej časti sa budeme zaoberať metódou ABC, ako ďalšia možnosť znižovania nákladov. Hlavná myšlienka tejto metódy spočíva v tom, že sa za príčinu vzniku nákladov považuje činnosti a nie jednotlivé výkony. Riešenie problematiky kalkulácií touto metódou si preto vyžaduje znalosti a poznatky o vecnom priebehu konkrétnych činností, postupov a procesov vo vnútri podniku.

V poľnohospodárskych podnikoch výška režijných nákladov je významná v porovnaní s celkovými nákladmi podniku. V poľnohospodárskych podnikoch sa na rozvrhovanie režijných nákladov používa len veľmi málo rozvrhových základní, vo väčšine prípadov len jedna a to priame náklady.

Pri implementácii modelu ABC v podmienkach vybraného poľnohospodárskeho podniku vychádzame zo všeobecne vymedzených krokov (Pataky, J., Hudáková Stašová, L., 2005):

1. Prípravná fáza
2. Špecifikácia činností
3. Agregácia činností do aktivít
4. Identifikácia zdrojov
5. Prvý stupeň alokácie:
 - a) Kalkulácia nákladov do aktivít
 - b) Tvorba štruktúry nákladov
 - c) Identifikácia aktivitných centier
 - d) Špecifikácia produktov
6. Druhý stupeň alokácie:
 - a) Kalkulácia nákladov na produkty

4. Výsledky práce

4. 1. Charakteristika skúmaného podniku

Vznik a vývoj družstva

Poľnohospodárske družstvo sa nachádza v Nitrianskom kraji v okrese Komárno juhovýchodne od hlavného mesta Bratislava.

Družstvo vzniklo v roku 1957 zlúčením 5 JRD, počas transformácie družstiev sa nerozpadlo naopak rozšírilo sa ďalšími tromi družstvami.

Hlavným výrobným zameraním poľnohospodárskeho družstva je poľnohospodárska prvovýroba, rastlinná a živočíšna výroba.

Rozsah činnosti a pôsobnosť vymedzujú stanovy družstva prijaté zhromaždením delegátov družstva. V súlade so stanovami a podľa schváleného plánu rozvoja organizuje, riadi a vykonáva hospodársku činnosť tak, aby sa dosiahlo optimálne uspokojovanie životných potrieb obyvateľstva.

Predmetom činnosti poľnohospodárskeho družstva je:

- podnikanie v poľnohospodárskej výrobe, vrátane predaja nespracovaných výrobkov na účely spracovania ďalšieho predaja,
- nepravidelná cestná doprava osôb,
- cestná nákladná doprava tovaru,
- opravy poľnohospodárskych strojov a motorových vozidiel,
- poskytovanie služieb s poľnohospodárskymi mechanizmami a so špeciálnou technikou,
- stavebné práce (vykonávanie jednoduchých stavieb a poddodávok),
- obchodná činnosť s pohonnými hmotami a mazadlami,
- výroba a predaj hotových krmív, krmných zmesí,
- mlynárstvo, výroba a predaj mlynských výrobkov,
- kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo na účely jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod) v rozsahu voľnej živnosti,
- starostlivosť o poľnohospodárske pozemky svojich členov,

- spracovanie majetkových vkladov členov a ich podnikateľské využitie účasťou družstva na podnikaní iných osôb alebo podnikateľským prenájmom majetku družstva,
- podpora podnikateľskej a inej zárobkovej činnosti členov poskytovaním alebo sprostredkovaním technických, obchodných, ekonomických a informačných služieb
- zabezpečovanie hospodárskych a sociálnych potrieb svojich členov podľa zásad schválených členskou schôdzou alebo predstavenstvom, najmä poskytovanie prác, služieb a výrobkov.

Organizačno – riadiaca štruktúra

Riadiacimi volenými orgánmi družstva sú:

- predstavenstvo družstva
- schôdza členskej základne
- dozorný výbor
- zhromaždenie delegátov

Kontrolným voleným orgánom družstva je

- kontrolná komisia.

Postavenia a ich pôsobnosť vymedzujú stanovy družstva a rokovacie poriadky týchto orgánov.

Organizácie družstva odvodzuje svoju štruktúru od počtu pracovníkov a od rozsahu a povahy úloh, ktoré družstvo realizuje. Družstvo je riadené prostredníctvom vzájomne koordinovaných organizačných celkov.

Organizačno - riadiacu štruktúru poľnohospodárskeho družstva znázorňuje schéma č.1.(viď príloha).

4.2. Analýza výkazu ziskov a strát

4.2.1. Analýza výnosov

Výnosy podniku sú peňažné sumy, ktoré podnik získal zo všetkých svojich činností za určité obdobie, a to bez ohľadu na to, či v tomto období došlo k ich úhrade. Výnosy vznikajú v okamihu vyskladnenia alebo poskytnutia služby.

Tab. 2a Vývoj a štruktúra výnosov

Výnosy	2005	2006	2007	2008	2009
Výnosy z HČ	13 873 830	13 615 316	13 836 088	15 220 144	10 909 828
Tržby z predaja tovaru	1 415 687	1 337 184	1 366 959	1 547 202	1 102 768
Výroba	10 604 096	10 466 009	10 712 308	11 471 486	7 114 309
Tržby z predaja DM a mat.	544 247	348 237	207 329	590 653	562 588
Zúčtovanie rezerv	143 630	158 335	0	0	0
Ostatné výnosy z HČ	1 166 169	1 305 550	1 549 492	1 610 803	2 130 163
Výnosy z FČ	9 062	4 083	6 772	5 111	20
Výnosové úroky	1 859	863	564	66	18
Kurzový zisk	7 004	3 120	6 074	5 045	2
Ostatné výnosy z FČ	199	100	133	0	0
Výnosy s MČ	21 377	27 252	39 136	5 278	15 013
Celkové výnosy	13 904 269	13 646 651	13 881 996	15 230 533	10 924 861

Zdroj: Výkaz ziskov a strát PD, vlastné výpočty

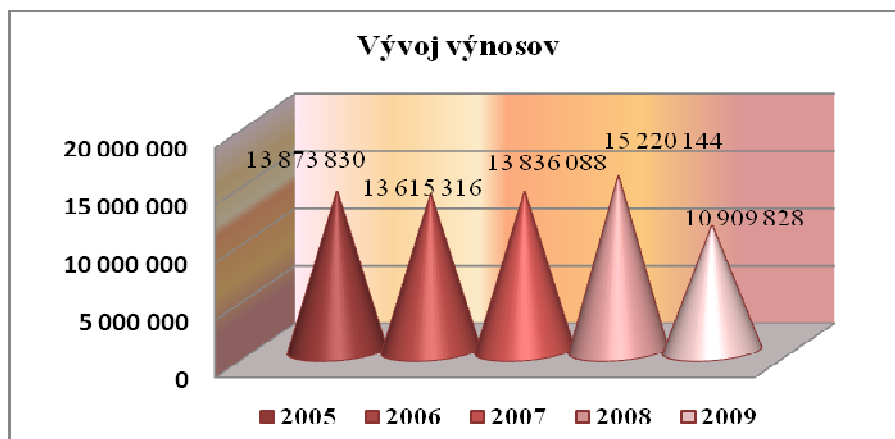
Tab. 2b Vývoj a štruktúra výnosov

Výnosy	09-05	09-08	09/05	09/08
Výnosy z HČ	-2 964 002	-4 310 316	0,7864	0,7168
Tržby z predaja tovaru	-312 919	-444 434	0,7790	0,7127
Výroba	-3 489 787	-4 357 177	0,6709	0,6202
Tržby z predaja DM	18 341	-28 065	1,0337	0,9525
Zúčtovanie rezerv	-143 630	0	0	0
Ostatné výnosy z HČ	963 994	519 360	1,8266	1,3224
Výnosy z FČ	-9 042	-5 091	0,0022	0,0039
výnosové úroky	-1 841	-48	0,0097	0,2727
Kurzový zisk	-7 002	-5 043	0,0003	0,0004
Ostatné výnosy z FČ	-199	0	0	0
Výnosy s MČ	-6 364	9 735	0,7023	2,8444
Celkové výnosy	-2 979 408	-4 305 672	0,7857	0,7173

Zdroj: Výkaz ziskov a strát

V porovnávaných rokoch bol zaznamenaný výrazný pokles celkových výnosov. V sledovaných rokoch 2005 a 2009 sa celkové výnosy znížili o 2 979 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 21,43 %. Najväčší podiel na celkových výnosoch majú tržby z predaja vlastných výrobkov a služieb, a to 65 %, ďalej ostatné výnosy na hospodársku činnosť, ich podiel na celkových výnosoch je 20 %. Výrazný pokles bol vykázaný pri tržbách z predaja vlastných výrobkov a služieb v hodnote - 3 489 tis. €, v relatívnom vyjadrení 33,83 %. Pri ostatných výnosoch na hospodársku činnosť bol vykázaný nárast o 963 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 82,66 %. Najväčší pokles bol zaznamenaný pri výnosoch na finančnú činnosť, ktoré sa znížili o 9 042 €, v relatívnom vyjadrení pokles o 99 %, túto negatívnu zmenu vyvolal kurzový zisk, ktorý sa znížil o 99,7 % v roku 2009 oproti roka 2005. Výnosy na mimoriadnu činnosť sa znížili o 6 364 €, v relatívnom vyjadrení pokles o 29,77 %.

V porovnávaných rokoch 2008 a 2009 sa celkové výnosy znížili o 4 305 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 29,27 %, pričom najväčší pokles bol zaznamenaný pri tržbách z predaja vlastných výrobkov a služieb, tie sa znížili o 444 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 22,10 %. V roku 2009 bolo predané objemovo menšie množstvo produkcie a lacnejšie ako v roku 2008. Ceny poľnohospodárskych výrobkov klesli najvýraznejšie v rámci celej vertikály výroby a spotreby potravín. Najvýraznejšie klesli ceny komodít rastlinnej výroby (30,6 %), najmä olejní (35,5 %) a obilnín (33,9 %). Ceny komodít živočíšnej výroby sa znížili o 20 %, čo do značnej miery ovplyvnili extrémne nízke nákupné ceny kravského mlieka. Pozitívny vývoj, čiže nárast bol vykázaný pri ostatných výnosoch na hospodársku činnosť o 519 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 32,24 %. Výrazný pokles bol zaznamenaný pri výnosoch na finančnú činnosť o 5 091 €, čo predstavuje pokles o 99 % oproti predchádzajúcemu roku. Najväčší pokles bol zaznamenaný pri kurzovom zisku, ktorý sa znížil o 5 043 €, v relatívnom vyjadrení o 99,6 %. Výnosy na mimoriadnu činnosť v roku 2009 sa zvýšili o 9 735 €, v relatívnom vyjadrení o 184 %.



Obr.4 Vývoj výnosov

Zdroj:vlastné výpočty

4.2.2. Analýza nákladov

Hlavným cieľom analýzy nákladov je zistiť zmenu nákladov vo viacerých porovnateľných obdobiach, a tým odhaliť rezervy v hospodárnosti podniku, rezervy rastu produktivity a znižovania nákladov. Manažéri na základe analýzy nákladov získajú lepší prehľad o tom, kde a v akej výške v podniku vznikajú náklady, aký je ich vývoj a ako ovplyvňujú jednotlivé činnosti výsledok hospodárenia. Na základe toho môžu manažéri prijať opatrenia s cieľom znížiť náklady a zefektívniť chod podniku.

Tab. 3a Vývoj a štruktúra nákladov

Ukazovateľ	2005	2006	2007	2008	2009
Náklady z HČ	13 613 357	13 192 226	13 299 774	14 872 369	11 815 529
N na obst. Predaného tovaru	1 341 001	1 257 983	1 266 215	1 467 337	1 010 285
Výrobná spotreba	6 492 498	6 315 741	6 343 126	7 348 005	6 851 070
Osobné náklady	2 730 698	2 724 690	2 387 705	2 051 716	1 769 578
Dane a poplatky	243 245	249 983	245 768	276 207	279 922
Odpisy DHM a DNHM	1 048 861	1 070 471	1 234 847	1 327 690	1 271 670
ZC predaného majetku	356 104	288 853	164 675	580 396	530 028
Tvorba rezerv na HČ	158 335	163 812	0	0	0
Ostatné N na HČ	177 919	158 733	451 172	128 659	102 976
Náklady z FČ	120 129	163 878	272 688	243 611	292 871

Nákladové úroky	86 669	129 655	249 651	214 400	146 902
Kurzové straty	19 784	13 344	11 850	16 398	2
Ostatné N na FČ	13 676	20 879	11 186	12 813	145 967
Náklady z MČ	1 261	1 660	56 363	797	0
Celkové náklady	13 734 747	13 357 764	13 628 826	15 116 777	13 709 368

Zdroj: Výkaz ziskov a strát

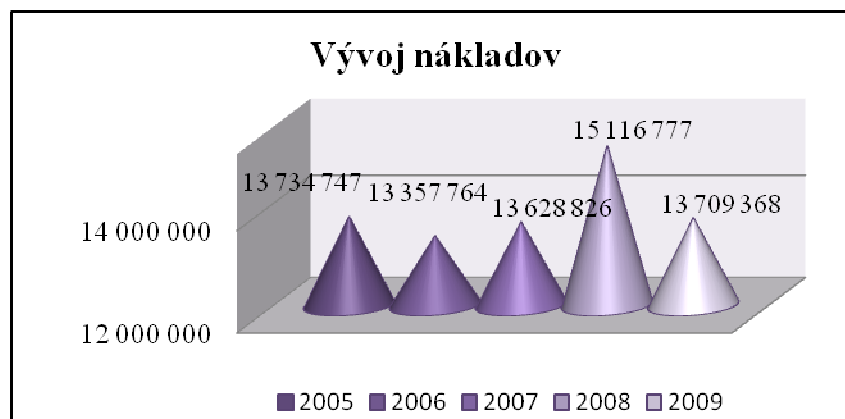
Tab. 3b Vývoj a štruktúra nákladov

Ukazovateľ	09-05	09-08	09/05	09/08
Náklady z HČ	-196 860	-1 455 872	0,9855	0,9021
N na obst. predaného tovaru	-330 716	-457 052	0,7534	0,6885
Výrobná spotreba	358 572	-496 935	1,0552	0,9324
Osobné náklady	-961 120	-282 138	0,6480	0,8625
Dane a poplatky	36 677	3 715	1,1508	1,0135
Odpisy DHM a DNHM	222 809	-56 020	1,2124	0,9578
ZC predaného DM	173 924	-50 368	1,4884	0,9132
Tvorba rezerv na HČ	-158 335	0	0	0
Ostatné N na HČ	-74 943	-25 683	0,5788	0,8004
Náklady z FČ	172 742	49 260	2,4380	1,2022
Nákladové úroky	60 233	-67 498	1,6950	0,6852
Kurzové straty	-19 782	-16 396	0,0001	0,0001
Ostatné N na FČ	132 291	133 154	10,6733	11,3921
Náklady z MČ	-1 261	-797	0	0
Celkové náklady	-25 379	-1 407 409	0,9982	0,9069

Zdroj: Výkaz ziskov a strát

V porovnávaných rokoch 2005 a 2009 bola zaznamenaná iba malá zmena celkových nákladov, ich hodnota sa znížila o 0,18 %. Náklady na hospodársku činnosť sa znížili o 196 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 1,45 %. Negatívny vývoj bol zaznamenaný pri nákladoch na výrobnú spotrebu, ktoré sa zvýšili o 358 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 5,52 %. Výrazný pokles bol vykázaný pri osobných nákladoch. Osobné náklady sa znížili o 961 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 35,20 %. Náklady na finančnú činnosť sa zvýšili o 172 tis. €, čo predstavuje nárast o 143 % oproti roka 2005. Na túto zmenu najväčší vplyv mali ostatné náklady na finančnú činnosť ktoré sa zvýšili o 132 tis. €.

V porovnávaných rokoch 2008 a 2009 sa celkové náklady znížili o 1 407 tis. €, v relatívnom vyjadrení pokles o 9,31 %. Najväčší podiel na celkových nákladoch majú náklady na hospodársku činnosť, ktoré sa znížili o 1 455 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 9,79%. V rámci nákladov na hospodársku činnosť najväčší podiel majú náklady na výrobnú spotrebu. Výrobná spotreba v analyzovanom období sa znížila o 496 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 6,76 %. V roku 2009 sa osobné náklady znížili o 282 tis. €, v relatívnom vyjadrení pokles o 13,75 %, v nákladoch vynaložených na obstaranie predaného tovaru bol vykázaný pokles o 457 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 3,11 %. Náklady na finančnú činnosť sa zvýšili o 49 tis. €, v relatívnom vyjadrení nárast o 20,22 %. Najväčší podiel na nákladoch na finančnú činnosť majú ostatné náklady z FČ, ktoré sa zvýšili o 133 tis. € oproti roku 2008.



Obr. 5 Vývoj nákladov

Zdroj: Výkaz ziskov a strát

4.2.3. Analýza výsledku hospodárenia

Meradlom úspešnosti či neúspešnosti transformačného procesu podniku je spravidla výsledok hospodárenia – zisk alebo strata. Efekt transformačného procesu je súhrnne vyjadrený kvalitatívnym ukazovateľom o podnikateľskej činnosti nazvanom výsledok hospodárenia. Môžeme ho určiť v rovnakej štruktúre, ako to bolo pri štruktúre výnosov a nákladov, t. j. môže byť hospodársky, finančný, bežný a mimoriadny výsledok hospodárenia.. Spoznanie štruktúry výsledku hospodárenia a analýza faktorov, ktoré ovplyvňujú jeho tvorbu, má za cieľ odhaliť slabé miesta v zabezpečení a organizovaní transformačného procesu, ktoré

znižujú ziskový potenciál podniku. Iba taký podnik, ktorého výsledok hospodárenia je zisk, je platobne schopný, dokáže včas uhrádzať svoje záväzky a obstáť v konkurenčnom prostredí.

Tab. 4 Vývoj a štruktúra VH

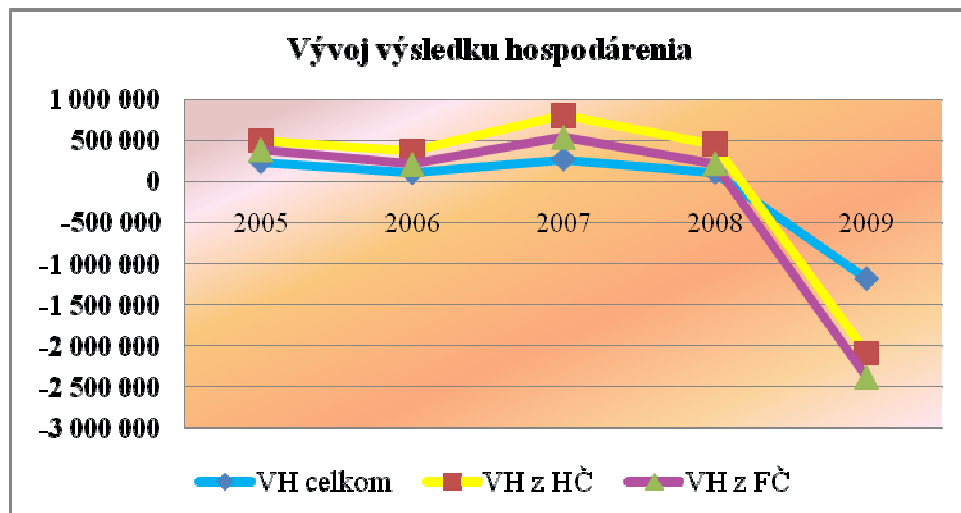
Ukazovateľ	2005	2006	2007	2008	2009	05-09	08-09	09/05	09/08
VH z HČ	260 473	264 755	536 314	347 775	-905 701	-645 228	-557 926	-3,477	-2,604
VH z FČ	-111 000	-159 796	-265 916	-238 500	-292 851	-181 851	-54 351	2,638	1,228
VH z BČ	221 769	81 757	288 621	109 275	-1 198 552	-976 783	-1 089 277	-5,405	-10,968
VH z MČ	20 116	25 593	-17 228	4 481	15 013	-5 103	10 532	0,746	3,350
VH celkom	241 884	107 349	271 393	113 756	-1 183 539	-941 655	-1 069 783	-4,893	-10,404

Zdroj: Výkaz ziskov a strát PD Sokolce

Družstvo za analyzované obdobie (od 2005 do 2009) vykázalo kladný výsledok hospodárenia až do posledného roka 2009. V roku 2009 výsledok hospodárenia za účtovné obdobie dosiahla zápornú hodnotu vo výške -1 183 tis. €. V porovnávaných rokoch 2005 a 2009 sa hodnota zisku znížila o 941 tis. €. Vo výrobných podnikoch najväčší podiel na výsledku hospodárenia za účtovné obdobie má výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti. V sledovaných rokoch výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti sa znížila o 645 tis. €, tento pokles vyvolal výrazné zníženie výnosov z hospodárskej činnosti v roku 2009. V rámci výnosov z hospodárskej činnosti sa najviac znížili výnosy z predaja vlastných výrobkov a služieb. Výnosy z predaja vlastných výrobkov a služieb sa znížili o 3 489 tis. €. Podnik v priebehu analyzovaných rokov vykázal záporný výsledok hospodárenia z finančnej činnosti. V roku 2009 strata z finančnej činnosti dosiahla hodnotu - 293 tis. €, čo predstavuje nárast o 163 % oproti roka 2005. V roku 2005 a 2009 družstvo vykázalo kladný výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti. V roku 2005 zisk z mimoriadnej činnosti dosiahla hodnotu 20 tis. €. Výška zisku z mimoriadnej činnosti v roku 2009 bola na úrovni 15 tis. €, čo predstavuje pokles o 25 %.

Družstvo dosiahlo za rok 2009 záporný výsledok hospodárenia, čiže stratu vo výške 1 183 tis. €. Jeho úroveň medziročne klesla o 1 069 tis. €. K tomuto negatívnemu vývgju výrazne prispeli aj dôsledky svetovej hospodárskej krízy, najmä prudký pád cien komodít. V porovnávaných rokoch 2008 a 2009 výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti sa znížila o 558 tis. €, v relatívnom vyjadrení pokles o 160 %. Výsledok hospodárenia

z hospodárskej činnosti bol ovplyvnení rýchlejším poklesom výnosov (21,43 %) ako nákladov (9,31 %). Výnosy sa prudko znížili pod vplyvom nižšej úrovne tržieb o 24,22 % v dôsledku nižších realizačných cien a nižšej úrody niektorých komodít ako v predchádzajúcom roku. V sledovanom období podnik dosiahol záporný výsledok hospodárenia z finančnej činnosti, v roku 2009 sa strata znížila o 54 tis. €, v relatívnom vyjadrení o 22,8 %. Pozitívny vývoj výsledku hospodárenia z finančnej činnosti bol vyvolaný poklesom nákladových úrokov v roku 2009. Družstvo v analyzovanom období vykázalo kladný výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti. Výška zisku z mimoriadnej činnosti v roku 2009 bola na úrovni 15 tis. €, čo predstavuje nárast o 10 tis. € oproti predchádzajúcemu roku.



Obr. 6 Vývoj výsledku hospodárenia

Zdroj: Výkaz ziskov a strát

4.2.4. Hodnotenie zmien analytických ukazovateľov na zmenu celkových nákladov

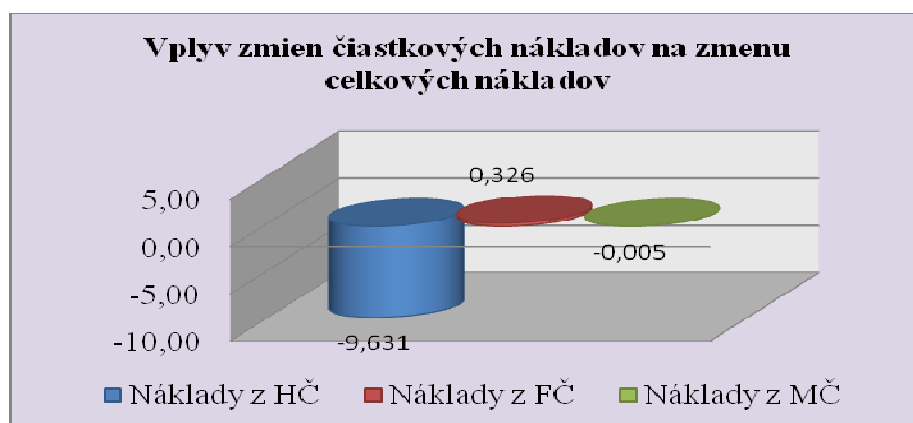
Zmena celkových nákladov v roku 2009 oproti roku 2008 predstavovala 9,31%. Výrazný vplyv na zmenu celkových nákladov má pokles nákladov na hospodársku činnosť. Pokles nákladov na hospodársku činnosť o 1 455 tis. € vyvolal zníženie celkových nákladov o 9,63 %. Najväčší podiel na nákladoch na hospodársku činnosť majú náklady na výrobnú spotrebu, a to 57,98 %. Pokles nákladov na výrobnú spotrebu vyvolal zmenu nákladov na hospodársku činnosť o 3,287 %. Na zmenu nákladov na hospodársku činnosť majú výrazný vplyv aj náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru, pokles týchto nákladov o 457 tis. € vyvolal pokles nákladov na hospodársku činnosť o 3,023 %.

Tab. 5 Kvantifikácia vplyvu zmien analytických ukazovateľov na zmenu celkových nákladov

Ukazovateľ	Hodnota v %
Zmena celkových nákladov	-9,310
Vplyv zmeny nákladov na HČ na zmenu CN	-9,631
Vplyv zmeny N na obstaranie predaného mat. na CN	-3,023
Vplyv zmeny spotreby mat. a energie na zmenu CN	-3,287
Vplyv zmeny služieb na zmenu CN	-0,605
Vplyv zmeny osobných nákladov na zmenu CN	-1,866
Vplyv zmeny daní a poplatkov na zmenu CN	0,025
Vplyv zmeny odpisov DHM a DNHM na zmenu CN	-0,371
Vplyv zmeny ZC predaného DM a predaného materiálu	-0,333
Vplyv zmeny ostatných nákladov na zmenu CN	-0,170
Vplyv zmeny finančných nákladov na zmenu CN	0,326
Vplyv zmeny nákladových úrokov na zmenu CN	-0,447
Vplyv zmeny kurzovej straty na zmenu CN	-0,108
Vplyv zmeny ostatných nákladov na zmenu CN	0,881
Vplyv zmeny mimoriadnych nákladov na zmenu CN	-0,005

Zdroj: Vlastné výpočty

Rozhodujúci vplyv na výšku nákladov na hospodársku činnosť majú aj osobné náklady. Osobné náklady sa v analyzovanom období znížili o 282 tis. €, čo predstavuje pokles o 13,75 % oproti roka 2008. Táto zmena vyvolala pokles nákladov na hospodársku činnosť o 1,866 %. Negatívny vplyv na zmenu celkových nákladov mali dane a poplatky, ktoré vyvolali ich zvýšenie o 0,025 % oproti predchádzajúcemu obdobiu. Nárast finančných nákladov vyvolal zvýšenie celkových nákladov o 0,326 %. Pokles nákladových úrokov a kurzovej straty má pozitívny vplyv na zmenu celkových nákladov. Mimoriadne náklady nemali výrazný vplyv na zmenu celkových nákladov, ich zmena vyvolala pokles celkových nákladov o 0,005 %.



Obr. 7 Vplyv zmien čiastkových ukazovateľov na zmenu celkových nákladov

Zdroj: Výkaz ziskov a strát



Obr. 8 Vplyv zmien jednotlivých nákladov HČ na zmenu celkových nákladov

Zdroj: Vlastné výpočty

4.3. Možnosti znižovania nákladov

Z predchádzajúcich výpočtov vyplýva, že výrazný vplyv na zmenu celkových nákladov mala zmena priamych mzdových nákladov a zmena spotreby materiálu a energie, preto sme zamerali našu pozornosť na možnosti znižovania práve týchto dvoch položiek nákladov.

4.3.1. Znižovanie nákladov prostredníctvom znižovania priamych mzdových nákladov

V tejto časti práce budeme sledovať ako sa vyvíjala produktivita práce v jednotlivých rokoch. Družstvo sa snaží zvyšovať produktivitu práce z výkonov, preto uplatňuje racionalizačné opatrenia zamerané na optimalizáciu rozsahu a efektívnosti výroby. Racionalizáciou organizácie práce a zavedením nových technológií - menej náročných na ľudskú prácu - môže dosiahnuť značné úspory v mzdových nákladoch. Úspora v nákladoch na mzdy je tým väčšia, čím väčší bude rozdiel medzi rastom produktivity práce a rastom priemerných miezd. Ideálny je stav, keď priemerné mzdy rastú pomalšie ako produktivita práce.

Tab. 6 Štruktúra pracovníkov a priemerné mzdy

Kategória	2005		2006		2007		2008		2009		Index počtu prac. 07/03	Index pr. mzdy 07/02
	Počet	PM v €	Počet	PM v €	Počet	PM v €	Počet	PM v €	Počet	PM v €		
Robotníci v RV a traktoristi	69		95		73		95		73		0,894	
Robotníci v ŽV	91		107		97		107		97		0,854	
Vodiči a opravári	49		35		28		35		28		0,944	
Strážnici	50		25		20		25		20		0,909	
Predávači, záv.kuchynňa a čerpacia stanica	45		13		12		13		12		1	
TRP	54		47		40		47		40		0,92	
Priem .počet zamestnancov	359	557,16	359	450,67	285	546,57	212	588,33	189	550,89	0,892	0,936
Priemerné mzdy v poľnohospodárstve		363,14		405,30		525,86		585,59		597,54		1,02

Zdroj: Interné zdroje družstva

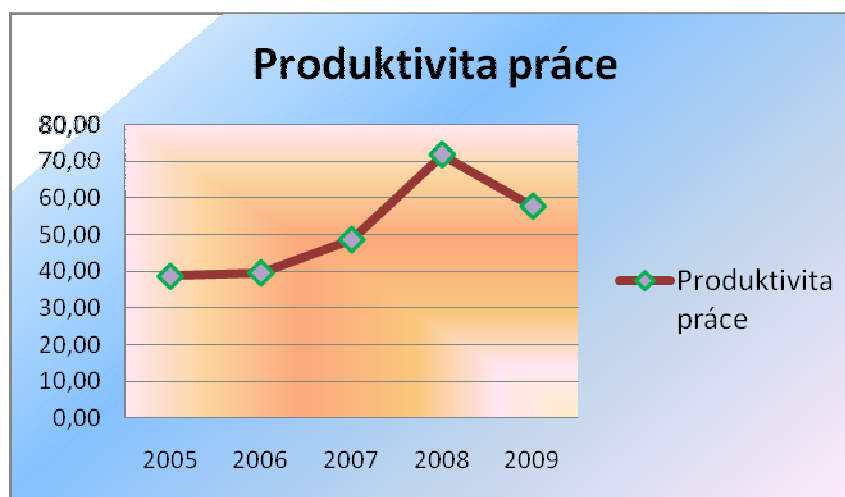
Družstvo v rokoch 2005 až 2009 znižovalo počet stavu zamestnancov. V sledovanom období sa počet zamestnancov znížil z 359 na 189, čo predstavuje pokles o 52,6 %. Tento nezvykle vysoký pokles pracovných síl je sprievodným javom ekonomickej krízy v roku 2009. Priemerná mzda pracovníkov v sledovanom období sa znížila z 615 € v roku 2005 na 551 € na jedného pracovníka v roku 2009, čo predstavuje pokles o 10,3 %. Priemerná mzda v družstve v roku 2009 je o 8,5 % nižšia ako priemerné mzdy v poľnohospodárstve

Tab. 7 Vývoj produktivity práce z výnos

Ukazovateľ	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Výnosy spolu v tis. €	13 904	13 646	13 881	15 230	10 924
Priemerný stav zamestnancov	359	344	285	212	189
Produktivita práce z výnosov v tis. €	38,73	39,67	48,71	71,84	57,80

Zdroj: Interné zdroje družstva

Produktivita práce z výnosov má v analyzovaných rokoch rastúcu tendenciu, okrem posledného roku 2009, kedy na jedného pracovníka pripadalo 57,8 tis. € výnosov, čo je pokles o 14,04 tis. € oproti predchádzajúceho roka. Tento výrazný pokles produktivity práce bol vyvolaný predovšetkým poklesom výnosov a znížením počtu zamestnancov.



Obr. 9 Produktivita práce

Zdroj: Interné zdroje PD

Tab. 8 Percento zmeny priamych miezd produkcie vplyvom produktivity práce

Rok	2006	2007	2008	2009
Zmena priemernej mzdy v %	- 19,11%	21,28%	7,64%	-6,36%
Zmena produktivity práce v %	2,43%	1,23%	47,49%	-19,54%
Percento zmeny priamych miezd vplyvom PP	21%	-19,81%	27,02%	14,08%

Zdroj: Vlastné výpočty

Poľnohospodárske družstvo podľa ukazovateľa percento zmeny priamych miezd vplyvom produktivity práce dosiahlo najväčšiu úsporu v priamych mzdových nákladoch v roku 2008 a to o 27,02 %. V tomto roku priemerné mzdy sa zvýšili o 7,64 % a produktivita práce sa zvýšila o 47,49 %, čo môžeme považovať za ideálny stav. V roku 2006 zatiaľčo priemerné mzdy sa znížili o 19,11 % produktivita práce sa zvýšila o 2,43 % a tým družstvo dosiahlo úsporu nákladov vo výške 21 %. V roku 2007 rast priemerných miezd bol rýchlejší ako rast produktivity práce, čo negatívne vplýval na výšku mzdových nákladov, ktoré sa zvýšili o 19,81 %. V roku 2009 družstvo vykázalo úsporu v priamych mzdových nákladoch vo výške 14,08 %.

4.3.2. Znižovanie nákladov prostredníctvom využívania červenej nafty

Družstvo používa na pohon svojich strojov a zariadení motorovú naftu. Národná rada Slovenskej republiky vo februári 2004 schválila zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov. Podľa tohto zákona družstvo využíva daňovo zvýhodnenú naftu, tzv. „červenú naftu“.

„Červenú naftu“ môžu používať len subjekty, ktoré sú zaregistrované colným úradom a spĺňajú všetky podmienky registrácie, t.j. používajú motorovú naftu na pohon strojov určených výlučne na práce v poľnohospodárskej a lesnej výrobe, vykonávanej v rámci podnikania. Zaregistrovaným subjektom colný úrad vydá odberný poukaz na nákup červenej nafty so zníženou sadzbou dane, čo v praxi znamená, že nafta je v porovnaní s motorovou naftou z čerpacej stanice lacnejšia v priemere o 0,27 €/l.

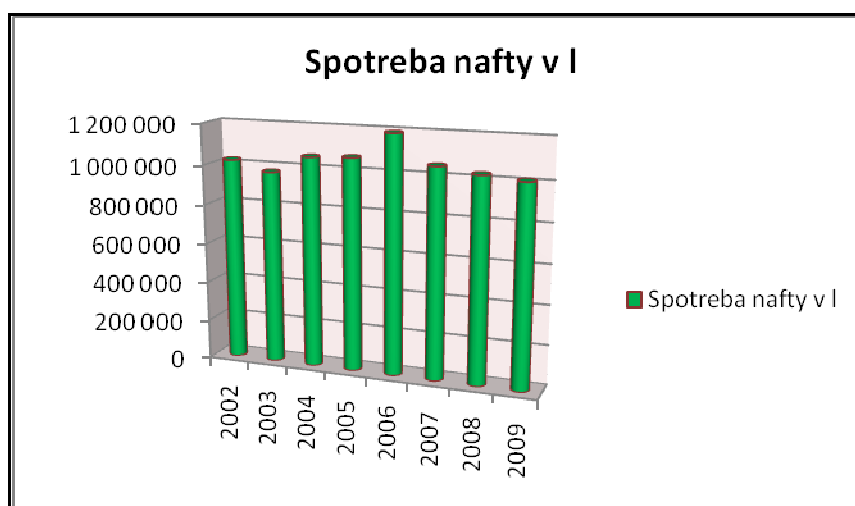
Dodávateľom „červenej nafty“ sú zaregistrovaní obchodníci, evidovaní colným úradom v zmysle ustanovení zákona o spotrebnej dani z minerálnych olejov.

Tab. 9 Vývoj spotreby nafty

Roky	Spotreba nafty v l	Náklady na bielu naftu v €	Náklady na červenú naftu v €	Úspora v €
2002	1 022 614	775 294	476 107	299 187
2003	973 843	783 897	514 705	269 192
2004	1 060 600	999 835	679 554	320 281
2005	1 069 648	1 130 860	792 164	338 696
2006	1 192 000	1 292 263	956 206	336 057
2007	1 055 000	1 036 230	793 923	242 307
2008	1 027 490	1 417 936	881 508	536 428
2009	1 009 960	1 106 916	633 750	473 166

Zdroj: Interné zdroje PD

Pri výpočtoch sme porovnávali náklady na potencionálne použitú bielu naftu s nákladmi na skutočne použitú červenú naftu. Výsledky porovnávania predstavujú úspory v eurách, ktoré družstvo získalo s využívaním daňovo zvýhodnenej nafty.



Obr. 10 Spotreba nafty v l

Zdroj: Interné zdroje PD

Spotrebu nafty ovplyvňujú rôzne faktory napr. počasie, úroda, vzdialenosť pozemkov od hospodárskeho dvora. V roku 2002 poľnohospodárske družstvo používalo na pohon svojich strojov 1 022 tis. l nafty, v nasledujúcom roku sa spotreba znížila na 973 tis. l. V ďalších troch rokoch spotreba mala rastúcu tendenciu, v roku 2006 dosiahla hodnotu 1 192 tis. l. Od roka 2007 spotreba nafty mala klesajúcu tendenciu. V roku 2007 bola na úrovni 1 055 tis. l, v roku 2008 sa jeho hodnota znížila o 28 tis. l, v relatívnom vyjadrení pokles o 2,7 %. V roku 2009 hodnota spotreby bola na úrovni 1 009 tis. l, čo predstavuje ďalší pokles o 18 tis. l oproti predchádzajúcemu roku.

Tým, že družstvo využívalo štátom poskytnutú možnosť – daňovo zvýhodnenú naftu - dosiahlo značné úspory. Najväčšia úspora bola dosiahnutá v roku 2008 v hodnote 536 tis. €. V tomto roku bola vysoká úroda a najväčší cenový rozdiel medzi bielou a červenou naftou a to v priemere o 0,52 €/l.

4. 4. Riadenie nákladov metódou ABC

Na základe analýzy nákladov, výnosov a výsledkov hospodárenia sme odhalili možnosti znižovania nákladov vo vybranom podnikateľskom subjekte. Jedným zo spôsobov riadenia nákladov a tým aj sledovania možností ich znižovania je aj implementácia a aktívne využívanie metódy ABC. V nasledujúcej časti práce sa budeme zaoberať metódou ABC, ako ďalšia možnosť znižovania nákladov.

Postup implementácie metódy ABC (Pataky, J., Hudáková Stašová, L.)

Prípravná fáza

Prvou fázou implementácie je prípravná fáza. Najprv je potrebné vytvoriť tzv. tím realizátorov, ktorá pozostáva zo zástupcov podniku a externých poradcov, ktoré disponujú potrebnými skúsenosťami v oblasti implementácie metódy ABC. V tejto fáze implementácie je nutné zistiť aké informácie sú dostupné v súčasnosti a aké informácie sú potrebné navyše. Tím realizátorov metódy ABC sa musí oboznámiť v podniku používaným systémom, aby sa mohli využiť všetky dostupné informácie.

Poľnohospodárske družstvo zamestnáva 189 zamestnancov. Vo výrobe používa vlastné stroje a zariadenia. Tab. 10 nám poskytuje informácie o štruktúre rastlinnej výroby.

Tab. 10 Štruktúra rastlinnej výroby

Zberové plochy	Rok		
	2007	2008	2009
Zberové plochy celkom	6427	6450	6450
Obilniny:	4932,94	4898,07	4173
-pšenica	2025	1807	2052
-jačmeň	1274	1440	932
-kukurica na zrno	1633,94	1651,07	1189
Olejniny:	566,9	868,73	939
-repka	0	301,82	325
Zemiaky	6	4	2
Zelenina	5	2	0
Krmoviny	498	375,38	556
ZP plodín na energ. účely	418,16	301,82	780

Zdroj: Vnútorná evidencia PD

Poľnohospodárske družstvo v okrese Komárno patrí do kukuričnej výrobnjej oblasti. Družstvo hospodári na 6450 ha poľnohospodárskej pôdy. Tieto pôdy patria prevažne do pôdneho typu černozem a podľa pôdných druhov stredne – ťažká a ťažká pôda. Z týchto skutočností vyplýva, že družstvo potrebuje na obrábanie pôdy masívne a ťažké mechanizmy. Do oševného postupu agronomické oddelenie zaraďuje aj progresívne metódy obrábania pôdy ako napr. bezorebnú metódu alebo minimálne obrábanie pôdy. Oševné postupy sú postavené hlavne na obilniny, to znamená, že najväčšiu výmeru zaberajú oziminy z celkovej výmery 32%, jačmeň 14,4 %, kukurica na zrno 18,43 %.

V živočíšnej výrobe zabezpečuje chov dojníc na mlieko v počte 773 ks, výkrm ošípaných 11 193 ks, výkrm kurčiat v počte 49 822 ks. Kŕmenie HD je ustajnené vo voľnom skupinovom systéme, takisto v chove dojníc využíva analyzované družstvo voľné ustajnenie v roštových maštaliach s tvrdými výbehmi, ktoré nadväzujú na ustajňovacie priestory. Výkrmové ošípané sú ustajnené v kotercoch s celoroštovou podlahou. Výkrm kurčiat je

zabezpečovaný na roštových podlahách. Tab. 11 poskytuje informácie o štruktúre a vývoja stavu jednotlivých hospodárskych zvierat.

Tab. 11 Štruktúra živočíšnej výroby

Stav zvierat	Rok		
	2007	2008	2009
HD celkom	2 593	2 459	2 274
Dojnice	909	868	773
Ošípané celkom	16 021	10 679	11 193
Prasnice	1 133	946	1 025
Počet oviec	121	105	137
Bahnice	119	103	86
Hydina	58 371	56 555	49822

Zdroj: Vnútna evidencia PD

Špecifikácia činnosti

Ďalšou fázou implementácie metódy ABC je špecifikácia činností. V podstate ide o rozloženie poľnohospodárskeho družstva na jednotlivé činnosti, ktoré sa v ňom bežne vykonávajú. Špecifikácia činností je veľmi náročná úloha. Pri tomto kroku môže tím realizátorov zistiť, ktoré činnosti by sa mali naďalej vykonávať a ktoré činnosti sú úplne zbytočné. Tým je možné odhaliť príčiny neefektívnosti. V tejto fáze implementácie odpovedáme na nasledovné otázky: čo, kde, kedy, kto a pečo musí vykonať, aby bol zabezpečený plynulý a efektívny chod družstva.

Agregácia činnosti do aktivít

Treťou fázou implementácie metódy ABC je agregovanie činností do aktivít. V podmienkach družstva je možné špecifikovať stovky činností. Ak by sme chceli skúmať všetky činnosti, vznikol by obrovský, neprehľadný a ťažko kontrolovateľný model. Preto je nevyhnutné spájať jednotlivé činnosti do aktivít. Agregovanie činností do aktivít závisí predovšetkým od počtu vykonávaných činností, od ich náročnosti a od organizačnej štruktúry podniku.

Tab. 12 Špecifikovanie činnosti a ich agregovanie do aktivít

Aktivity	Činnosti
Nákup materiálu (Zásobovanie)	Kúpa osív, hnojív, agrochemikálií, krmív, preberanie materiálu, kontrola a hodnotenie kvality, nákup ochranných pomôcok, náhradných dielov, materiálu na údržbu, vedenie skladovej evidencie, výdaj, inventarizácia skladových zásob
Obrábanie pôdy	Orba, zaorávanie slamy, porastov na zelené hnojenie, maštalného hnoja (nakladanie hnoja, odvoz na pozemok, rozhadzovanie hnoja, zaoranie hnoja), smykovanie, bránenie, kultivátorovanie, valcovanie a utláčanie pôdy utlačovadlami, obrábanie pôdy súpravami náradí a kombinátorovanie, príprava osivového lôžka
Výsev	Príprava a doprava osív, predsejbové kyprenie, sejba
Pestovanie	Prihnojovanie počas vegetácie, chemické ošetrovanie agrochemikáliami, mechanické ošetrovanie porastov, zavlažovanie, plečkovanie
Zber	Priamy zber, odvoz zrna, vysýpanie, uskladnenie, čistenie a dosušovanie zrna, pozberanie slamy pre ŽV, stohovanie slamy, pozberová úprava
Dojenie	Umývanie vemena, masáž vemena vlastné dojenie, filtrovanie mlieka, schladenie mlieka, ošetrovanie a evidencia nadojeného mlieka, skladovanie mlieka, prevencia ochorenia mliečnej zľavy, predpísaná údržba zverených mechanizačných prostriedkov, dopravné opravy
Kŕmenie	Nákup krmív a vody, dávkovanie a miešanie krmív, rozvoz, obsluha a údržba liniek
Ošetrovanie	Veterinárne zákroky a liečenie, individuálna starostlivosť, prevencia

hospodárskych zvierat	chorôb, odstraňovanie výkalov, zabezpečovanie vetrania, osvetlenia, správnej teploty, čistenie ustajňovacích priestorov a výbehov, upratovanie, presun zvierat
Predaj poľnohospodárskych výrobkov	Príprava na predaj, nakladanie, rozvážanie autami
Pomocné činnosti	Údržba komunikácií, denná technická údržba a opravy, stavebné činnosti, kosenie
Riadenie družstva	Komunikácia s dodávateľmi a odberateľmi, prijímanie objednávok, vypisovanie dodacích listov a faktúr, kontrola kvality, usmerňovanie pestovania a chovu, počítačové spracovanie informácií – evidencia pohľadávok a záväzkov, úhrady, vedenie účtovníctva, komunikácia s rôznymi úradmi.

Zdroj:Pataky, Hudáková Stašová (2005)

Identifikácia zdrojov

V tejto fáze nasleduje identifikácia všetkých nákladov, ktoré v podniku vznikajú. Identifikáciu nákladov je možné vykonať dvomi spôsobmi: ak je účtovníctvo vedené s dôsledným analytickým sledovaním všetkých druhov nákladov, je možné vynaložené náklady identifikovať na základe účtovníctva alebo, ak je evidencia nákladov nedostatočná, vytvára sa predbežný zoznam všeobecných nákladov, ktorý sa bude pri ďalšej práci spresňovať a dopĺňať.

Prvý stupeň alokácie – kalkulácia nákladov aktivít, tvorba štruktúry toku nákladov, identifikácia aktivitných centier, špecifikácia produktov

V ďalšom kroku nasleduje rozdeľovanie nákladov na špecifikované aktivity tzv. prvý stupeň alokácie. Metóda ABC klasifikuje náklady na:

- priame, ktoré tvoria podstatu výkonu a sú normovateľné na jednotku,
- krátkodobo variabilné – výška nákladov závisí od objemu výroby. Náklady sa rozpočítajú na výkony, napríklad priame náklady, strojové hodiny, normohodiny,

- dlhodobé variabilné – náklady, ktoré sa nemenia s objemom výroby. Sú krátkodobo fixné, ale dlhodobo sa menia v závislosti od rozsahu a komplexnosti výkonov. Na rozpočítanie na výkony sa používajú nosiče nákladov – driverov.
- fixné náklady – v danom období sa nemenia.

Najskôr je potrebné vyčleniť priame náklady na produkt a to priame mzdové náklady a priamy materiál. Náklady na priamy materiál treba priradiť priamo k produktu podľa technologických kalkulácií spotreby. V prípade, že výrobní pracovníci sú odmeňovaní na základe svojho výkonu alebo normy spotreby práce, je možné priame mzdové náklady taktiež alokovať priamo na výrobky. Ak sú známe len celkové náklady na priamu prácu, priradíme ich k výrobkom a službám prostredníctvom aktivít. Vytvorením vhodných nákladových nosičov sa celkové náklady na priamu prácu alokujú v prvom stupni do aktivít, ktoré si vyžadujú priamu prácu, a v druhom stupni rozdelenia nákladov aktivít na produkty sa náklady priamej práce alokujú do nákladov produktov. Nákladové nosiči sú výkonové jednotky, ktoré ako vzťahové veličiny sú takou rozvrhovou základňou, ktoré majú úzky, príčinný vzťah k nákladom. Napr. náklady na energiu sa dajú zistiť vo výrobkoch pomocou strojových hodín, lebo strojové hodiny nesú v sebe spotrebu energie.

Po kalkulácií nákladov aktivít nasleduje fáza **tvorba štruktúry toku nákladov**. V tejto fáze sú bližšie charakterizované jednotlivé aktivity, ktoré môžu byť výrobné, podporné, prevádzkové, administratívne a vnútropodnikové služby. Niektoré aktivity prichádzajú priamo do styku s výrobkami, ako napr. výrobné aktivity a niektoré majú k nim iba sprostredkovaný vzťah, napr. administratívne aktivity, tie sú nevyhnutné na zabezpečenie vykonania aktivity priamo prichádzajúce do styku s výrobkami.

Ďalším krokom je **identifikácia nákladových centier**. Najlepšie je sledovať aktivity spojené do logických celkov – aktivitných centier. Aktivitné centrum je množina aktivít vybraných podľa určitého kritéria. Kritériom pre výber môže byť napr. technologický postup výroby. Aktivitné centrum je významné miesto vzniku výrobkov, je to hospodárske stredisko nazývané ako výrobné stredisko. Výrobné stredisko sa potom môžeme členiť na nákladové strediská napr. nasledovne:

- Nákladové stredisko - výroba
- Nákladové stredisko – údržba

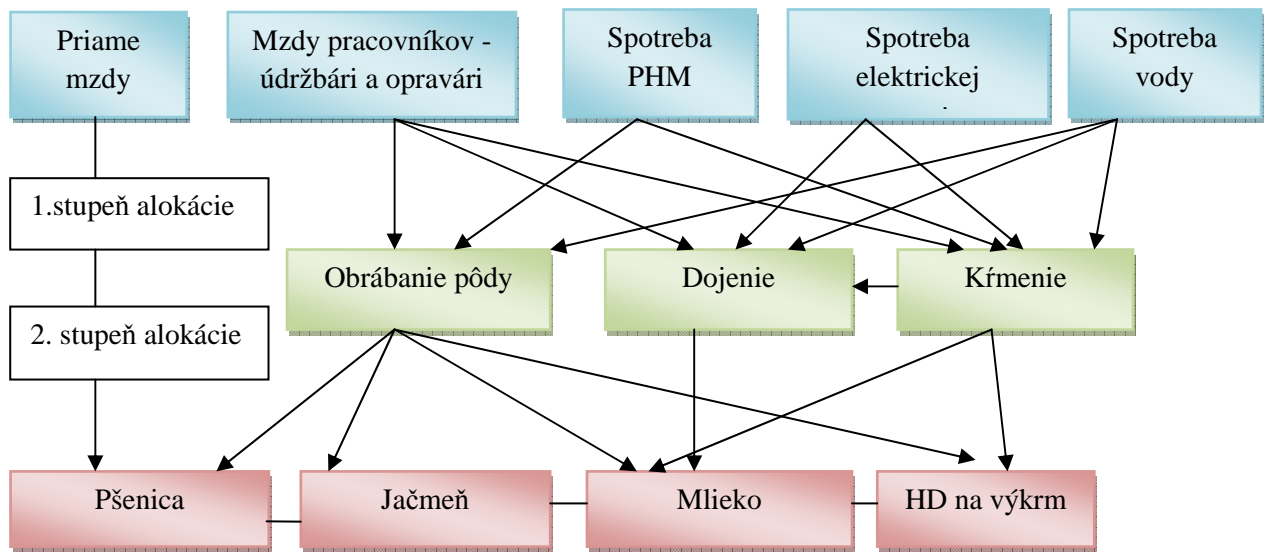
- Nákladové stredisko - pomocné práce
- Nákladové stredisko – odbyt

Po tomto kroku nasleduje **špecifikácia produktov**. Výstupy podniku sú objektívnou príčinou vzniku nákladov na každú vykonávanú činnosť. Pod pojmom výstupy rozumieme výrobky, služby, alebo iné podnikové produkty určené na vlastnú spotrebu alebo realizáciu. Výsledkom špecifikácie produktov je konečný zoznam výstupov, na ktoré boli vynaložené náklady. Tieto výrobky sú potom zaradené do modelu ABC na presnú kalkuláciu zdrojov potrebných na ich výrobu. V podmienkach nášho poľnohospodárskeho družstva sú to nasledovné výrobky: pšenica, raž, jačmeň, kukurica na zrno, repka olejná, soja, mlieko, ošípané na výkrm, kurčatá na výkrm.

Druhý stupeň alokácie – kalkulácia nákladov na produkty

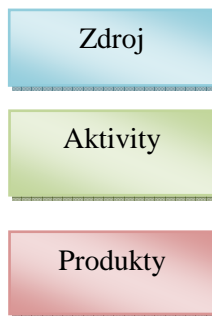
Náklady činností môžu byť priamo spojené s výstupmi a to prostredníctvom nasledovných troch spôsobov: priamo, odhadom a subjektívnou nezávislou alokáciou. Spravidla priamo sa účtujú spotreba materiálu a mzdové náklady. Subjektívna nezávislá alokácia je podobným extrémom ako priame účtovanie nákladov. Je to lacná a ľahko uskutočniteľná alokácia, ale ani tento spôsob alokácie neposkytuje hlbšie informácie o nákladoch na výrobu. Práve preto je najvhodnejšie odhadnúť prepojenie medzi nákladmi činností a výstupmi. Odhadovanie je lacnejšie v porovnaní s priamym účtovaním nákladov a zmyslupnejšia ako subjektívna nezávislá alokácia.

Obr. 11 znázorňuje ako sme priradzovali náklady činností k nákladovým objektom (výstupom), na základe voľby vhodného nosiča nákladov.



Obr. 11 Alokácia zdrojov metódou ABC

Legenda:



Zdroj: Vlastná práca

Predmetom záujmu každého manažéra pri metóde ABC sú aktivity, ktoré zapríčiňujú vznik nákladov podniku. Metóda sa snaží priradiť režijné náklady podniku presne k nákladovým objektom. Prostredníctvom metódy ABC je možné stanoviť náklady na produkt a následne ich premietnuť do ceny produktu. Ako jednoduchý príklad uvedieme spotrebu vody. Ak by podnik postupoval na základe metódy ABC, svoju pozornosť by venoval aktivitám, ktoré danú spotrebu vyvolávajú. To znamená, vedel by presne určiť koľko vody spotrebuje pri jednom dojení, kŕmení zvierat alebo pri obrábaní jedného hektára pôdy a tým by zistil skutočne vynaložené náklady výkonu.

Metódu ABC považujeme za vhodný spôsob riadenia nákladov, lebo umožňuje vylepšiť výroby, postupy a procesy a tým dosiahnuť značné úspory v nákladoch. Prostredníctvom tejto metódy družstvo získa väčší prehľad svojich nákladov a umožňuje

vedením podniku pochopiť čo spôsobuje vznik nákladov. Využívaním tejto metódy získa spoľahlivejšie informácie o efektívnosti a hospodárnosti výroby ako aj o tom, koľko skutočne zarábala na jednotlivých výrobkoch.

Diskusia

Cieľom diplomovej práce bolo odhaliť možnosti znižovania nákladov a analyzovať vplyv riadenia nákladov na výkonnosť podniku. Na dosiahnutie tohto cieľa sme analyzovali determinanty znižovania nákladov vo vybranom poľnohospodárskom družstve. Výsledkom analýzy je objasnenie stavu, vývoja a štruktúry nákladov a výnosov, ich vplyv na znižovanie celkových vynaložených nákladov.

Pre vypracovanie týchto analýz bolo nevyhnutné zabezpečiť veľké množstvo údajov, ktoré sme získali z výkazov ziskov a strát, zo súvahy za roky 2005 až po rok 2009 a z vnútornej evidencie družstva.

Pri vypracovaní prvej kapitoly „Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí“ sme vychádzali z poznatkov získaných preštudovaním dostupných zdrojov. V druhej a tretej kapitole sme určovali cieľ diplomovej práce, metódy a postupy, ktoré boli nevyhnutné na naplnenie tohto cieľa.

V štvrtej kapitole „Výsledky práce“ sme uskutočnili analýzu výsledku hospodárenia, výnosov, nákladov. Družstvo za analyzované obdobie vykázalo kladný výsledok hospodárenia až do posledného roka 2009. V roku 2009 výsledok hospodárenia za účtovné obdobie dosiahla zápornú hodnotu vo výške -1 183 tis. €. Jeho úroveň medziročne klesla o 1 069 tis. €. K tomuto negatívnemu vývoju výrazne prispeli aj dôsledky svetovej hospodárskej krízy, najmä prudký pád cien komodít.

V porovnávaných rokoch 2008 a 2009 bol zaznamenaný výrazný pokles celkových výnosov. Najväčší pokles bol zaznamenaný pri tržbách z predaja vlastných výrobkov a služieb, tie sa znížili o 22,10 %. V roku 2009 bolo predané objemovo menšie množstvo produkcie a lacnejšie ako v roku 2008. Ceny poľnohospodárskych výrobkov výrazne klesli v rámci celej vertikály výroby a spotreby potravín. Najvýraznejšie klesli ceny komodít rastlinnej výroby a to v priemere o 30,6 %.

Pri analýze nákladov sme zistili, že celkové náklady v porovnávaných rokoch 2008 a 2009 sa znížili o 9,31 %. Najväčší podiel na celkových nákladoch majú náklady na hospodársku činnosť, ktoré sa znížili o 9,79%. V rámci nákladov na hospodársku činnosť najväčší podiel majú náklady na výrobnú spotrebu. Výrobná spotreba v analyzovanom období sa znížila o 6,76 %. Veľký podiel na nákladoch z hospodárskej činnosti majú aj osobné náklady, ktoré sa v roku 2009 znížili o 13,75 %.

V ďalšej časti práce sme zhodnotili vplyv zmien analytických ukazovateľov na zmenu syntetického ukazovateľa v rokoch 2008 a 2009. Ako syntetický ukazovateľ sme si zvolili celkové náklady a skúmali sme vplyv zmien jednotlivých čiastkových nákladov na zmenu celkových nákladov. Najväčší vplyv zmenu celkových nákladov mala zmena nákladov na hospodársku činnosť. Pokles nákladov na hospodársku činnosť vyvolal zníženie celkových nákladov o 9,63 %. Najväčší podiel na nákladoch na hospodársku činnosť majú náklady na výrobnú spotrebu, a to 57,98 %. Pokles nákladov na výrobnú spotrebu vyvolal zmenu nákladov na hospodársku činnosť o 3,287 %. Na zmenu nákladov na hospodársku činnosť majú výrazný vplyv aj náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru, ich pokles vyvolal zníženie nákladov na hospodársku činnosť o 3,023 %. Rozhodujúci vplyv na výšku nákladov na hospodársku činnosť majú aj osobné náklady. Osobné náklady sa v analyzovanom období znížili o 13,75 %. Táto zmena vyvolala pokles nákladov na hospodársku činnosť o 1,866. Nárast finančných nákladov vyvolal zvýšenie celkových nákladov o 0,326 %. Mimoriadne náklady nemali výrazný vplyv na zmenu celkových nákladov, ich zmena vyvolala pokles celkových nákladov o 0,005 %.

Ďalšia časť práce bola zameraná na možnosti znižovania mzdových nákladov prostredníctvom ukazovateľa produktivity práce. Družstvo v rokoch 2005 až 2009 znižovalo počet stavu zamestnancov o 52,6%. Tento vysoký pokles pracovných síl je sprievodným javom ekonomickej krízy v roku 2009. Priemerná mzda pracovníkov v sledovanom období sa znížila z 615 € na 551 € na jedného pracovníka. Produktivita práce z výnosov má v analyzovaných rokoch rastúcu tendenciu, okrem posledného roku 2009, kedy na jedného pracovníka pripadalo 57,8 tis. € výnosov, čo je pokles o 14,04 tis. € oproti predchádzajúcemu roku. Tento výrazný pokles produktivity práce bol vyvolaný predovšetkým poklesom výnosov a znížením počtu zamestnancov. Družstvo podľa ukazovateľa - percento zmeny priamych miezd vplyvom produktivity práce - dosiahlo najväčšiu úsporu v priamych mzdových nákladoch v roku 2008 a to o 27,02 %. V tomto roku priemerné mzdy sa zvýšili o 7,64 % a produktivita práce sa zvýšila o 47,49 %, čo môžeme považovať za ideálny stav.

V ďalšej časti práce sme sa zaoberali vývojom nákladov na spotrebu motorovej nafty a možnosťami ich znižovania. Družstvo využíva v zmysle zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov na pohon svojich strojov daňovo zvýhodnenú naftu tzv. červenú naftu. Tým, že družstvo využívalo štátom poskytnutú možnosť dosiahlo značné úspory.

Najväčšia úspora bola dosiahnutá v roku 2008 v hodnote 536 tis. €. V tomto roku bola vysoká úroda a najväčší cenový rozdiel medzi bielou a červenou naftou a to v priemere o 0,52 €/l.

V poslednej časti diplomovej práce sme zamerali našu pozornosť na implementáciu metódy ABC v analyzovanom družstve. Podstata tejto metódy spočíva v tom, že sa za príčinu vzniku nákladov považuje činnosti a nie jednotlivé výkony. Metóda sa snaží popísať procesy, aktivity prebiehajúce v podniku a vzťahy medzi nimi. Kalkulácia touto metódou si preto vyžaduje znalosti o vecnom priebehu jednotlivých činností a procesov vo vnútri podniku. V podnikoch poľnohospodárskej prvovýroby výška režijných nákladov je významná v porovnaní s celkovými nákladmi podniku. Metóda sa snaží priradiť režijné náklady podniku presne k nákladovým objektom. Družstvo prostredníctvom metódy ABC dokáže zistiť výšku skutočne vynaložených nákladov a príčiny ich vzniku, to znamená vie presne určiť koľko výrobok stojí a následne zistiť koľko na jednotlivých výrobkoch zarába. Na základe toho môžeme konštatovať, že metóda ABC je vhodný spôsob kalkulovania nákladov a preto odporúčame analyzovanému podniku túto metódu zaviesť.

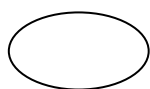
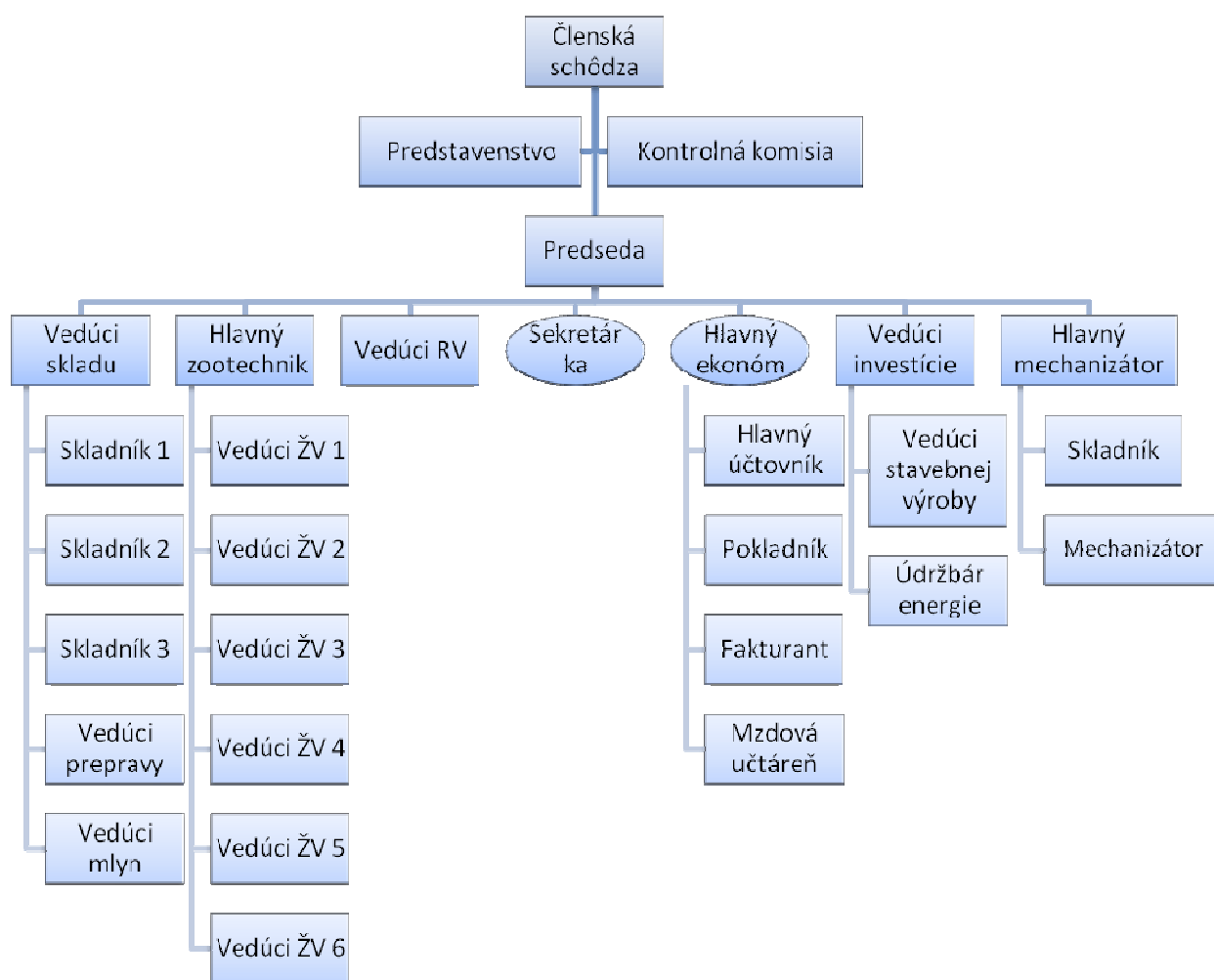
Použitá literatúra:

1. ANTALOVÁ, M. 2009. Znižovanie nákladov ako faktor rentability podnikov : Bakalárska práca Nitra: SPU, 2009, 53 s.
2. ÁRENDÁŠ, M. 2007. Makroekonómia I. Nitra: SPU, 2007, 273 s. ISBN 978-80-8069-914-7.
3. BIELIK, P. 2006. Podnikové hospodárstvo. 1. vyd. SPU Nitra, s. 169, ISBN 80-8069-698-5.
4. BIELIK, P. 2008. Podnikové hospodárstvo. 2. vyd. Nitra: SPU, 2008. s. 319, ISBN 978-80-552-0010-1.
5. COOPER, R. – KAPLAN, R.S. 1998 The Promise and Peril of Integrated Costs Systems Harvard Business Review, July-August 1998, 110 s.
6. DUBCOVÁ, G. 2009. Activity Based Costing – Metóda kalkulovania nákladov prostredníctvom aktivít (online). B.m.: b.v., 2009 [cit. 2010-01-15]. s. 17-27. Dostupné na: http://www.zpns.sk/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=107&Itemid=29.
7. DVOŘÁČEK, J. 2005. Audit podniku a jeho operáci 1.vyd., Praha 165. s. ISBN 80-7179-809-6. [cit. 2011- 02-15]. Dostupné na: http://books.google.com/books?id=ZeMNt6EIW1QC&printsec=frontcover&dq=Audit+podniku+a+jeho+oper%C3%A1c%C3%AD&hl=sk&ei=pjmfTd3eJI3esgbZIIHjAQ&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CDYQ6AEwAA#v=onepage&q&f=false
8. FIBÍROVÁ, J. – ŠOLJAKOVÁ, L. 2005. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2005. 263 s. ISBN 80- 7357- 084- X.
9. FOLTÍNOVÁ, A., KALAFUTOVÁ, Ľ. (1998), Vnútropodnikový controlling. Bratislava, ELITA, 251 s. ISBN 80-8044-054-9.
10. HORVÁTH & PARTNERS 2004. Nová koncepcie controllingu. Praha: Profes Consulting, 127 s. ISBN 80-7259-002-2.

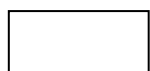
11. CHAJDIAK, J. 2004. Finančné analýzy. Bratislava: Statis, 2004, 222 s. ISBN 80-85-659-09-3.
12. KAJANOVÁ, J. 2005. Náklady a ceny. Bratislava: IRIS, 2005. 150 s. ISBN 80-89018-92-0.
13. KUPKOVIČ, M. a kol. 2003. Podnikové hospodárstvo. Komplexný pohľad na podnik. - 7. dopln. vyd. - Bratislava : Sprint vfra, 2003 - 452 s. (Nová ekonómia) ISBN 80-88848-71-7.
14. MAJTÁN, Š. a kol. 2005. Podnikové hospodárstvo. Bratislava: SPRINT VFRA, 2005, s. 13, 123, 269, ISBN 80-89085-46-6.
15. NEUMAIEROVÁ, I. - NEUMAIER, L. 2002 . Výkonnosť a tržní hodnota firmy. Praha: Grada publishing, a.s., 2002. ISBN 80-247-0125-1.
16. PATAKY, J. – ŠKORECOVÁ, E. 2002. Viacrozmerné využitie kalkulácií v konkurenčnom prostredí. In: Zborník z medzinárodnej konferencie „Firma a konkurenčné prostredie“ Skece 4. Brno: MZLU, 2002, 90-96 s. ISBN 80-7302-034-3.
17. PATAKY, J., HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ, L. 2005. Kalkulácie nákladov metódou ABC v podmienkach controllingu – Monográfia, vyd. Nitra:SPU s. 44,45, 55-76 s. ISBN 80-8096-622-5.
18. SAMUELSON, P. A. NORDHAUS, W. D. 2000. Ekonómia. Bratislava: Elita, 820 s., ISBN 80-8044-059-X
19. SEDLÁK M. a kol. 1995. Podniková ekonomika 1. vyd. Bratislava: ELITA, 256 s., ISBN 80-85323-73-7.
20. SCHROLL, R. – SOUKUPOVÁ, B. a kol. 1992. Kontrola nákladov a kalkulácie v priemysle. 1. vyd. Bratislava: SPN. 21 s., ISBN 80-08-00356-1.
21. SPIŠÁK, Ján 2005. Logistika obslužných procesov. Košice: Elfa, 2005. ISBN 8080733562
22. SRBOVÁ M. 2000. Kalkulace procesních nákladu. Controlling, s. 8.
23. ŠÍBL, D. a kol 2002. Veľká ekonomická encyklopédia, 2. vyd. 2002 Bratislava SPRINT 967 s., ISBN 80-89-085-04-0.
24. ŠTEFÁNIK, J. 1996. Podniková ekonomika. Žilina: VŠDS, 1996. 114 s. ISBN 80-8586-5-939.

25. TÓTH MIROSLAV 2004. Kalkulácia nákladov podľa čiastkových činností (metóda Activity Based Costing), vyd. Bratislava: Ekonóm, s. 20,41,ISBN 80-225-1909-X.
26. YOUNG, David - O'BYRNE, Stephen. 2001. *Eva and Value- Based Management. A Practical Guide to Implementation*. New York: McGraw-Hill , 2001, ISBN 0-07-136439-0.
27. Zákon č. 431/2002 Z. z. z 18. júna 2002 o účtovníctve, znenie platné od 1.1. 2007. [online]. [cit 2011-3-21] Dostupné na:
http://www.fsr.gov.sk/ews3/files/319/431_2002.pdf
28. Zákon č. 98/2004 Z. z. z 3. februára 2004 o spotrebnej dani z minerálneho oleja [online]. [cit 2011-02-05] Dostupné na:
<http://www.zbierka.sk/zz/predpisy/default.aspx?PredpisID=17731&FileName=04-z098&Rocnik=2004>
29. ZALAI, K. a kol. 2002. Finančno - ekonomická analýza. Bratislava: Sprint vfra, 305 s., ISBN 80-88848-94-6.
30. ZÁVADSKÝ, J. a kol. 2005. Riadenie výkonnosti podnikových procesov. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2005, s. 10-11. ISBN 80-8083-077-0.
31. ZENTKOVÁ, I. 2001. Základy mikroekonómie. Nitra SPU, 2001 149 s. ISBN 80-7137-839.
32. ZOBORSKÝ, I. M. 2006. Ekonomika poľnohospodárstva. Nitra SPU, 2006. s. 156,157. ISBN 80-8069-758-2.
33. *Analýza celkových nákladov a hospodárnosti podniku* [online]. [cit 2011-03-11]. Dostupné na:<http://www.euroekonom.sk/financie/kalkulacie-a-rozpocety/analyza-celkovych-nakladov-a-hospodarnosti-podniku/>
34. *Správa o poľnohospodárstve a potravinárstve v Slovenskej republike za rok 2009 (Zelená správa)* [online]. [cit2011-03-14] Dostupné na:
<http://www.mpsr.sk/sk/index.php?navID=122&id=4162>

Príloha č. 1.: Organizačno – riadiaca štruktúra poľnohospodárskeho družstva



líniový útvar



štábny útvar