

2 NÁKLADY – HODNOTOVÉ VYJADRENIE SPOTREBY PRODUKČNÝCH FAKTOROV

2.1 Podstata a vznik nákladov

Náklady charakterizujeme ako peňažné ocenenie spotreby produkčných faktorov vynaložených podnikom na jeho výkony a ostatné účelovo vynaložené výdavky spojené s jeho činnosťou.

Podnikateľská činnosť, nech je jej predmetom čokoľvek, je spojená s určitou spotrebou zdrojov podniku. Zdrojmi v podniku sú napríklad ľudia ako nositelia pracovnej sily, budovy a stavby v podobe nákladov na udržiavanie a opravovanie, stráženie, obnovu a rekonštrukciu, stroje a zariadenia, ktoré spotrebúvajú elektrickú energiu, pohonné hmoty, mazivá, pneumatiky, náhradné diely a pod. Zdroje nazývame aj produkčnými faktormi, resp. podnikovými produkčnými faktormi. Je to teda všetko to, čo sa používa a spotrebováva v rámci podnikateľskej činnosti. Všetky zdroje podniku sa museli zaobstarať, kúpiť, prenajať alebo ich vyrobiť vo vlastnej réžii.

Hodnotu takto spotrebovaných zdrojov vyjadrujeme v peniazoch. Vyjadrenie spotreby v iných merných jednotkách (napr. v kusoch, tonách a pod.) môžeme použiť na iné evidenčné účely, aby sme vedeli, čo potrebujeme kúpiť a koľko, napríklad koľko kusov tehál potrebuje na stavbu domu, koľko litrov benzínu spotrebujeme na 100 kilometrov a pod. Peňažné vyjadrenie hodnoty spotreby podnikových zdrojov nazývame **nákladmi**. Vyplýva z neho napríklad, aké množstvo peňažných prostriedkov vynaložíme pri danej cene za jednu tehlu na nákup tehál potrebných na stavbu celého domu, koľko zaplatíme za benzín na prejedenie určenej vzdialenosti pri danej cene za liter benzínu a pod.

Nie každá spotreba vyjadruje náklady. **Nákladmi podniku sú len tie spotreby zdrojov, ktoré spĺňajú nasledujúce kritériá:**

- vyjadrujú peňažné ocenenie spotreby zdrojov,
- sú vynaložené na konkrétne výkony podniku,
- sú účelovo spojené s činnosťou podniku.

Vysvetlíme si pojem výkony. **Výkony** predstavujú konkrétne výrobky a služby vyprodukované podnikom za určité obdobie.¹² Výkony sú výstupom z transformačného procesu podniku. Možno sa stretnúť aj s označením *output*, čo je anglický výraz pre výstup,

¹² Preferujeme používanie pojmu výkony, ale v texte v odvolávkach na iné literárne zdroje používame synonymum produkt.

Pri tejto metóde určujeme parametre lineárnej nákladovej funkcie, a to FN a VNj takto:

$$VNj = \frac{\sum(Q' \cdot CN')}{\sum Q'^2}$$

kde: Q' je odchýlka výroby vo fyzických jednotkách od priemeru,

CN' – odchýlka celkových nákladov od priemeru,

Q'^2 – štvorec odchýlky výroby vo fyzických merných jednotkách od priemeru.

$$FN = \frac{\sum CN}{n} - VNj \cdot \frac{\sum Q}{n}$$

kde: n je počet období.

Metóda rovníc s dvomi neznámymi

Pri tejto metóde sa porovnávajú náklady a výroba v predajných cenách dvoch období (rokov). Suma fixných nákladov sa zistí riešením týchto rovníc:

$$CN_0 = FN + VNj \cdot Q_0$$

$$CN_1 = FN + VNj \cdot Q_1$$

Neznámymi v tomto prípade sú FN a VNj . Okrem fixných nákladov vypočítame aj variabilné náklady na 1 € výroby, ktoré v tomto prípade súčasne predstavujú smernicu priamky vývoja variabilných nákladov. Čím je hodnota VNj vyššia, tým je podnik menej citlivý na zmeny v objeme výroby. Táto metóda výpočtu fixných nákladov je vhodná na hodnotenie variantov, napríklad technologického postupu. Výpočet (odhad) fixných a variabilných nákladov je dosť hrubý.

Aplikácia metódy rovníc s dvomi neznámymi poskytuje spoľahlivé výsledky len vtedy, ak sa veľmi nemenia podmienky činnosti podniku v skúmaných obdobiach, napríklad nenastala podstatná zmena sortimentu, cien a rentability výrobkov a ak v dôsledku toho nedochádza k premene variabilných nákladov na fixné a opačne, resp. ku skokom pri fixných nákladoch. V opačnom prípade dostávame obyčajne nelogické výsledky, napríklad suma fixných nákladov je vyššia ako celkové náklady. Výsledky môžu byť skreslené aj tým, že porovnávané obdobia z dlhodobého hľadiska nemusia byť typické. Metóda je nevhodná aj pri progresívnom vývoji nákladov.

Aritmetická metóda

Táto metóda sa používa za predpokladu, že poznáme celkové náklady pri najnižšom a najvyššom objeme výroby v naturálnom vyjadrení. Z rozdielu týchto údajov vypočítame hľadané hodnoty:

$$VNj = \frac{Nm - Nn}{Qm - Qn} = \frac{\Delta N}{\Delta Q}$$

kde: Nm sú náklady na najvyšší objem produkcie,

Nn – náklady na najnižší objem produkcie,

Qm – najvyšší objem produkcie,

Qn – najnižší objem produkcie,

$\Delta N, \Delta Q$ – prírastok (zmena) nákladov, produkcie.

Podľa uvedeného členenia môžeme vytvoriť štruktúru kalkulačného vzorca, ktorý má napríklad nasledujúce kalkulačné položky:

1. Priame náklady:

- a) **Priamy materiál.** Tvorí nevyhnutný materiálový prvok produkčného procesu. Patrí sem výrobná spotreba surovín a základného materiálu, výrobkov, polotovarov a služieb kooperujúcich podnikov, resp. pomocného materiálu, technologického paliva a energie, čiže pracovné predmety, ktoré vchádzajú do výrobku a tvoria jeho základ.
- b) **Priame mzdy.** Sú to mzdy priamo súvisiace s uskutočnením príslušného výkonu, ktoré možno určiť priamo na kalkulačnú jednotku. Sú to napríklad mzdy výrobných robotníkov za odpracovaný čas alebo splnenú prácu, základné mzdy (úkolové a časové), príplatky a doplatky ku mzde, prémie a odmeny a pod.
- c) **Ostatné priame náklady.** Ide o náklady, ktoré nie sú obsiahnuté v priamych materiálových nákladoch a ktoré možno so zreteľom na ich význam v štruktúre nákladov určiť priamo na kalkulačnú jednotku, napríklad technologické palivo a energia, patenty a licencie, náklady na záručné opravy, náklady na prevádzku stavebných strojov a zariadení a iné.

2. Nepriame náklady:

- a) **Prevádzková (výrobná) réžia.** Je to súhrn nákladov súvisiacich s riadením a obsluhou prevádzky podniku, ktoré nemôžeme určiť priamo na kalkulačnú jednotku. Patria do nej napríklad materiál, palivo, energia, prepravné, odpisy, osobné náklady, náklady na prípravu a nábeh nových výrobkov alebo technológie, náklady na záručné opravy a iné.
- b) **Správna réžia.** Časovo rozlíšené prvotné a druhotné náklady súvisiace s riadením a správou podniku alebo jeho organizačného útvaru ako celku, s organizáciou a všeobecnou obsluhou výrobnéj alebo nevýrobnéj činnosti a iné.
- c) **Odbytové náklady.** Sú to náklady na prieskum trhu, skladovanie, propagáciu, predaj, expedíciu a dopravu výrobkov a pod.
- d) **Zásobovacia réžia.** Predstavuje nepriame náklady súvisiace so zásobovacou činnosťou, najmä s obstaraním, preberaním, skúšaním, uskladnením a vydávaním zásob a pod.

Okrem už uvedeného kalkulačného vzorca, ktorý je tvorený na základe evidencie nákladov v podniku, sa používajú aj kalkulačné vzorce, ktoré zohľadňujú vplyv trhu. V týchto prípadoch sa vychádza v kalkulácii zo spätného prepočtu, retrográdne, pretože od ceny výkonu sa odpočítavajú náklady, a tak sa zisťuje výsledok hospodárenia podniku. Paralelne existujúcou alternatívou je použitie členenia nákladov v kalkulačnom vzorci na variabilné a fixné náklady. Takýto kalkulačný vzorec sa najčastejšie využíva pri jednostupňovej a viacstupňovej kalkulácii neúplných nákladov.

4.1 Kalkulácia delením

Kalkulácia delením sa prejavuje v týchto formách:

1. **pripočítavanie nákladov delením**, pričom sa rozlišuje:
 - a) jednoduché pripočítavanie nákladov delením (kalkulácia jednoduchým delením, jednostupňová kalkulácia delením),
 - b) viacstupňová kalkulácia delením (stupňovitá kalkulácia delením),
2. **pripočítavanie nákladov delením s pomerovými číslami** (kalkulácia delením s pomerovými číslami, kalkulácia s ekvivalentnými číslami, kalkulácia pomocou ekvivalentných čísel), pričom sa rozlišuje:
 - a) jednostupňová kalkulácia delením s pomerovými číslami,
 - b) viacstupňová kalkulácia delením s pomerovými číslami.

Vzťah charakteru výrobkov, výrobného procesu a kalkulačných metód Tabuľka 4. 1

Charakter výrobkov	Výrobný proces	Počet finálnych výrobkov	Kalkulačná metóda
rovnorodý	jednoduchý alebo členitý podľa stupňov	jeden	jednoduché pripočítavanie nákladov delením alebo viacstupňová kalkulácia delením
rovnorodý (technologicky podobný)	jednoduchý alebo členitý	viac ako jeden (vyrábané v rovnakom výrobnom procese, t. j. spotrebujú sa na ne tie isté náklady)	pripočítavanie nákladov delením (jnostupňová kalkulácia) s pomerovými číslami alebo viacstupňová kalkulácia delením s pomerovými číslami

Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.1.1 Jednoduché pripočítavanie nákladov delením (kalkulácia jednoduchým delením, jednostupňová kalkulácia delením)

Jednoduché pripočítavanie nákladov delením sa používa tam, kde sa náklady za určité časové obdobie alebo určité množstvo produkcie vzťahujú na jeden rovnorodý druh výkonu. Používa sa teda v podnikoch s jednoduchou hromadnou výrobou, kde sa vyrába alebo ťaží jeden druh výkonu (napr. cementárne, kameňolomy, vodné elektrárne, teplárne).

Pri jednoduche štruktúrovanej výrobe jediného rovnorodého jednoduchého druhu výkonu (výrobku) predstavuje táto kalkulácia delením jednoduchú a dostatočnú formu určenia vlastných nákladov. Navyše, predpokladáme, že podnik neskladuje svoje výrobky, a tak nie je potrebné evidovať zmenu stavu zásob.

Jednotkové náklady sa na kalkulačnú jednotku, prípadne kalkulované množstvo výkonov určujú podľa noriem. Režijné náklady sa obyčajne určujú pomocou rozpočtu za určité obdobie a na kalkulačnú jednotku sa zistia jednoduchým delením.

Základný princíp výpočtu kalkulácie jednoduchým delením spočíva v tom, že všetky náklady za sledované obdobie sa sumarizujú a delia počtom vyprodukovaných jednotiek. Výsledok delenia vyjadruje vlastné náklady na výrobok, ktoré sú totožné s priemerými jednotkovými nákladmi.

4.1.2 Pripočítavanie nákladov delením s pomerovými číslami (kalkulácia delením s pomerovými číslami, kalkulácia s ekvivalentnými číslami, kalkulácia pomocou ekvivalentných čísiel)

Pripočítavanie nákladov delením s pomerovými číslami sa používa v podnikoch, v ktorých sa v rovnakom výrobnom procese vyrába niekoľko málo druhov v podstate rovnorodých výkonov, ktoré sa odlišujú nejakou charakteristickou črtou, napríklad veľkosťou, rozmerom, hmotnosťou, prácnosťou, farbou, formou alebo akosťou. Čo sa týka druhu, ide teda o výrobky, ktoré sú si podobné a sú vyrobené z rovnakých vstupných surovín. To má vplyv na prácnosť (mzdové náklady), výrobný cyklus, spotrebu materiálu atď. Výrobky sú však voči sebe v pevnej nákladovej relácii. Táto pevná nákladová relácia znamená, že na produkciu týchto výrobkov sa spotrebovávajú tie isté vstupy, pričom tieto vstupy sa do výrobného procesu účtujú na budúce finálne produkty spoločne⁶².

V dôsledku odlišnosti výrobkov však nemôžeme vykonať primerané priradenie nákladov pomocou jednoduchej kalkulácie delením. Celkové náklady sa musia rozdeliť primerane k vyrobenému objemu produkcie a podľa príslušných rozlišovacích kritérií, napríklad podľa veľkosti, času spracovania alebo rozdielnej spotreby materiálu. Kalkulácia s pomerovými číslami sa teda pokúša vytvorením kalkulačných jednotiek na základe pomerových čísiel porovnať množstvá výrobkov, líšiace sa nejakou charakteristickou črtou. Predpokladom tohto porovnania je, že zásadné rozlišovacie kritérium zviditeľní reláciu príslušného použiteľného množstva rovnorodých výrobkov. Pri týchto charakterovo a nákladovo rovnorodých výkonoch potom možno náklady priradiť v závislosti od objemu produkcie ku každému výkonu, obdobne ako pri výrobe jedného produktu.

Keďže sa vyrábajú technologicky podobné výrobky alebo výrobky odstupňované v typovom rade, využíva sa táto modifikovaná technika kalkulácie delením, a to tak, že sa z daných výrobkov zvolí reprezentant, označovaný aj ako základný alebo hlavný výrobok, pomocou ktorého sa vyjadrujú všetky ostatné výrobky. To v podstate znamená, že celý objem výroby sa vyjadří pomocou zvoleného predstaviteľa (základný, hlavný výrobok), na ktorého sa vypočítajú náklady. Vzťahy medzi jednotlivými výrobkami a hlavným výrobkom, reprezentantom, sa určia pomocou **pomerových (ekvivalentných) čísiel**.

Porovnaním (delením) týchto vzťahov vyjadrujúcich odlišnosť pri rôznych výrobkoch dostaneme pomerové čísla (koeficienty, ekvivalenty, ekvivalentné čísla). Koeficienty vy-

⁶² SCHROLL, R. – SOUKUPOVÁ, B. a kol. 1992. *Kontrola nákladov a kalkulácie v priemysle*. Bratislava : SPN, 1992, s. 108. ISBN 80-08-00356-1.

1. pravidlo: Ak sú celkové výnosy väčšie ako celkové náklady, môže podnik pokračovať vo svojej činnosti:

$$CV > CN \rightarrow \text{pokračovať v činnosti}$$

2. pravidlo: Ak sú celkové výnosy nižšie ako celkové náklady, dochádza k strate. Tento prípad rozdelíme na stratégiu „a)“ a „b)“.

Stratégia a)

Ak $CV < CN$ a súčasne je $Pú > 0$, existuje rezerva na pokračovanie v činnosti, lebo celkové výnosy sú vyššie ako variabilné náklady, t. j.:

$$CV > VaN \rightarrow \text{podnik by mal pokračovať v činnosti}$$

Stratégia b)

Ak $CV < CN$ a $Pú < 0$, podnik by mal činnosť ukončiť, pretože celkové výnosy sú nižšie ako variabilné náklady, t. j.:

$$CV < VaN \rightarrow \text{podnik by mal činnosť ukončiť}$$

Ak je príspevok na úhradu záporný, znamená to, že podnik nepokryje ani variabilné náklady.⁷³

Kalkulačné vzorce

Používame nasledujúce varianty kalkulačných vzorcov:

a) Jednostupňová kalkulácia variabilných nákladov.

Fixné náklady tvoria jeden spoločný blok nákladov.

1. Tržby za predané výkony
2. Variabilné náklady predaných výkonov
3. Príspevok na úhradu (1. – 2.)
4. Spoločný blok fixných nákladov
5. Výsledok hospodárenia podniku (4. – 5.)⁷⁴

b) Dvojestupňová kalkulácia variabilných nákladov.

Pri tejto metóde je blok fixných nákladov, ktorý nie je taký homogénny, ako sa často predpokladá, rozdelený na **špeciálne** a **všeobecné fixné náklady**.

Špeciálnym fixným nákladom zvykneme hovoriť aj fixné náklady druhu (výkonu). Majú priamy vzťah k výrobkom. Tieto náklady môžu byť počas roka ovplyvňované rozhodnutiami jednotlivých riadiacich pracovníkov pozitívne alebo negatívne. Všeobecné fixné náklady sú riadené len samostatným vedením podniku. Táto metóda kalkulovania nákladov poskytuje manažmentu informácie s dobrou vypovedacou schopnosťou a zaisťujú dostatok informácií na rozhodovanie. Je vhodná predovšetkým pre malé a stredné podniky.

⁷³ FOLTÍNOVÁ, A. a kol. 2007. *Nákladový controlling*. Bratislava : SPRINT v.fra, 2007, s. 114. ISBN 978-80-89085-70-5.

⁷⁴ FOLTÍNOVÁ, A. a kol. 2011. *Nákladový controlling*. Bratislava : Jura Edition, 2011, s. 126. ISBN 978-80-8078-425-6.

Plánová metóda rozpočtovania

Je to najjednoduchší spôsob rozpočtovania, opierajúci sa o plánové kalkulácie, rozpis ročných plánov a o štatisticky zostavený rozpočet režijných nákladov. Využíva dva druhy informácií:

1. údaje o dosiahnutej skutočnosti podobných javov v predchádzajúcich obdobiach,
2. plánové údaje zahrnuté do podnikateľského finančného plánu.

Nevýhodou plánovej metódy je malá presnosť a nedostatočná pružnosť, pretože:

- využíva plánové kalkulácie, ktoré ako základ na svoje zostavenie využívajú plánové technicko-hospodárske normy (THN), zohľadňujúce výrobné a organizačné podmienky v rozsahu celého plánovacieho obdobia (zvyčajne jedného roka),
- jej východiskom je štatisticky zostavená norma režijných nákladov, v ktorej však môžu byť uviaznuté výrobné, technické, organizačné a iné nedostatky podobných javov v predchádzajúcom období aj s ich vplyvom na hospodárnosť,
- jej základom je zostavenie vnútropodnikového rozpočtu na rok, pričom je však toto obdobie považované za príliš dlhé a málo pružné.

Plánová metóda má však aj svoje prednosti:

- je nenahraditeľnou metódou pri začatí nových výrobných procesov, kde sú k dispozícii iba plánové kalkulácie a limity režijných nákladov,
- predpokladá kvalifikované poznanie minulých javov v rozsahu dlhších časových radov, čím vytvára možnosť prognózovania budúcich údajov, a tým vytvára podmienky na odhad vývojových tendencií ekonomických procesov.

Plánovú metódu rozpočtovania možno použiť v podnikoch s nie príliš veľkým rozsahom činností, s úrovňou organizácie práce nedovoľujúcou širšie využívanie noriem a rôznorodým obsahom práce (napr. podniky individuálnych služieb, príspevkové organizácie a pod.).

Normová metóda rozpočtovania

Zahŕňa komplexný a ucelený koncept postupov rozpočtovania, vychádzajúci predovšetkým z operatívnych kalkulácií a štatisticky zostavených noriem režijných nákladov. Aplikuje sa v prípade rozpočtovania opakovateľných javov, keď je k dispozícii kvalitná normatívna základňa, operatívne kalkulácie a štatistické informácie z účtovnej evidencie. Využíva tiež informácie z operatívneho plánu výroby, odbytu, zásobovania a pod.

Medzi prednosťami normovej metódy rozpočtovania možno zaradiť:

- vychádza z operatívnych noriem platných v čase uskutočňovania normovaných činností, určených s ohľadom na konkrétne podmienky rozpočtovaných javov – z tohto dôvodu je označovaná aj ako reálna metóda,
- využívaním operatívnych kalkulácií vytvára podmienky na aplikáciu normovej metódy evidencie nákladov a umožňuje účinnú kontrolnú činnosť.

Podstatou normovej metódy je objektívne zosúladenie odbytových (predajných) a kapacitných možností, noriem spotreby materiálu, energie, surovín, výkonových noriem

Kroky pri príprave rozpočtu			
1.	Rozhodnutie o forme rozpočtu, dĺžke rozpočtového obdobia, druhu rozpočtu, metóde rozpočtovania.		
2.	Štúdium účtovných a iných dokladov z minulých období.		
Cesta k podnikovej kontrole.	3.	Odhad možných zmien.	
	4.	Rozhodovanie o hodnotách jednotlivých položiek rozpočtu.	
	5.	Včlenenie do hodnôt rozpočtu.	

Obrázok 5.2 **Príprava rozpočtu**

Zdroj: RAJŇÁK, M. 2001. *Rozpočtovníctvo*. Bratislava : Ekonóm, 2001, s. 22. ISBN 80-225-1462-4.

V procese rozpočtovania je potrebné vychádzať z nasledujúcich zásad:

- koncipovanie metodiky na zostavenie rozpočtov podniku (vrátane časového harmonogramu jednotlivých úloh),
- zabezpečenie vzájomného prepojenia kalkulačného systému podniku, systému rozpočtov, účtovníctva a finančného plánu,
- vymedzenie vnútro podnikových útvarov (napr. výnosových stredísk, nákladových stredísk, hospodárskych stredísk a pod.) na zabezpečenie uplatňovania vzájomných hodnotových vzťahov,
- vypracovanie normatívnej základne podniku obsahujúcej technicky zdôvodnené normy, normatívy a limity, s cieľom zabezpečenia hospodárneho vynakladania nákladov,
- vytvorenie systému tvorby a aktualizácie vnútro podnikových cien a následné zostavenie vnútro podnikových cenníkov,
- spracovanie systému pravidiel vnútro podnikovej hmotnej zainteresovanosti na zabezpečení dosiahnutia určených úloh.

V prípade členenia podniku na vnútro podnikové útvary treba zosúladiť aj zostavovanie rozpočtov na jednotlivých podnikových úrovniach. Pri tvorbe rozpočtov je potom možné používať jeden z nasledujúcich postupov:

1. **Zhora dolu** (*top-down*) – ukladanie rozpočtových úloh vrcholovým útvarom riadenia. Podstata rozpočtovania zhora spočíva v tom, že vrcholový manažment, vychádzajúc zo strategických plánov, schvaľuje rámcové predpoklady rozpočtu na určité obdobie. Na základe týchto predpokladov sa zostaví rozpočet pre jednotlivé vnútro podnikové útvary (zodpovednostné strediská). Takto zostavený rozpočet realizujú manažéri, ktorí rozhodujú aj o počte pracovníkov, ktorí budú plniť jednotlivé úlohy. Za plnenie rozpočtu sú zodpovední vedúci jednotlivých útvarov.
2. **Zdola nahor** (*bottom-up*) – ide o určenie rozpočtových úloh na základe predstáv vnútro podnikových útvarov po korekcii vykonanej vrcholovým útvarom riadenia. Pri rozpočtovaní zdola vedúci nižších útvarov spracúvajú rozpočty a odovzdávajú ich vyšším organizačným útvarom. V praxi to vyzerá tak, že rozpočty sa prioritne zostavia v mieste vzniku nákladov a následne sa odovzdajú vyššiemu stupňu riadenia. Zodpo-

dov, ich rozčlenenia na variabilné (príp. jednotkové) a fixné, a pri súčasnom zohľadnení kapacitných obmedzení môžeme vypočítať rôzne ukazovatele, ktoré sú nevyhnutné pre podnikový rozhodovací proces, zostavenie optimálneho objemu, štruktúry a rentability výkonov v určitom čase. Takto vypočítame určité sadzby režijných nákladov. Údaje môžeme čerpať z už vypracovaných rozpočtov. Aplikáciou poznatkov o správaní variabilných a fixných nákladov môžeme predvídať správanie nákladov vo variantnom rozpočte. Keďže celkové variabilné náklady s rastom objemu produkcie rastú a celkové fixné náklady sa so zmenou objemu produkcie nemenia, celkové náklady budú s rastom využitia výrobnnej kapacity rásť (pomalšie ako samotné variabilné náklady). V prípade jednotkových nákladov vieme, že variabilné jednotkové náklady sa so zmenou objemu produkcie nemenia a fixné jednotkové náklady s rastom objemu produkcie klesajú. Celkové priemerné jednotkové náklady podniku budú preto so zvyšujúcim sa využitím výrobnnej kapacity klesať.

Variantný rozpočet sa prevažne zostavuje na rozpočtovanie režijných nákladov, možno ho však zostaviť aj ako rozpočet celkových nákladov podniku. V takom prípade bude rozpočet doplnený o variabilné (prípadne fixné) zložky priamych nákladov. Variantný rozpočet možno rozšíriť aj o položky výnosov a zisku. Nasledujúci príklad je zjednodušenou ukážkou variantného rozpočtu podniku, ktorý je zostavený pre rôzne stupne využitia výrobnnej kapacity. Jeho nákladové položky sú preto značne globalizované.

Pri analýze variantných rozpočtov je zrejmé, že čím je vyšší podiel fixných nákladov na celkových nákladoch, tým účinnejšie sú využité pri rastúcom využití výrobnnej kapacity. Ak si podnik uvedomí, z akých položiek sa skladajú fixné náklady, môže sa podľa toho rozhodnúť o svojom podnikateľskom zameraní, pochopiteľne, po zohľadnení finančných zdrojov, ktoré má k dispozícii, a po dôkladnej analýze trhu.

Príklad 5.1

Podnik vyrába výrobok Z. Výrobná kapacita podniku je 30 000 ks. V sledovanom roku vyrobí 22 500 ks výrobkov, pričom mu vzniknú fixné náklady 900 000 €. Podnik predpokladá aj vznik nasledujúcich variabilných nákladov:

Priamy materiál	1 035 000 €
Priame mzdy	603 750 €
Výrobná réžia	750 000 €
Správna a odbytová réžia	300 000 €

Úloha

Pomocou variantného rozpočtu určte, aké náklady vzniknú podniku pri 50 % , 80 % a 100 % využitia výrobnnej kapacity.

Riešenie

Výrobná kapacita (V_k) = 30 000 ks

Využitá výrobná kapacita (V_k využ.) = 22 500 ks V_k využ. = $\frac{22\,500}{30\,000} \cdot 100 = 75\%$

Variantný rozpočet nákladov v €

Tabuľka 5.4

Ukazovateľ	Využitie výrobnjej kapacity			
	50 %	75 %	80 %	100 %
Využitie VK	50 %	75 %	80 %	100 %
Produkcia v ks	15 000 ks	22 500 ks	24 000 ks	30 000 ks
Fixné náklady	900 000,-	900 000,-	900 000,-	900 000,-
Variabilné náklady	1 792 500,-	2 688 750,-	2 868 000,-	3 585 000,-
z toho: – priamy materiál	690 000,-	1 035 000,-	1 104 000,-	1 380 000,-
– priame mzdy	402 500,-	603 750,-	644 000,-	805 000,-
– výrobná réžia var.	500 000,-	750 000,-	800 000,-	1 000 000,-
– spr. o odb. réžia var.	200 000,-	300 000,-	320 000,-	400 000,-
Celkové náklady	2 692 500,-	3 588 750,-	3 768 000,-	4 485 000,-
Náklady na jednotku	179,50	159,50	157,-	149,50

Zdroj: Vlastné spracovanie; FOLTÍNOVÁ, A. a kol. 2011. *Nákladový controlling*. Bratislava : Iura Edition, 2011, s. 262. ISBN 978-80-8078-425-6.

5.12 Rozpočtovanie nákladov v podniku

Ako vyplýva z predchádzajúcich kapitol, rozpočtovanie nákladov je zložitý proces. V nasledujúcom texte sa preto budeme podrobnejšie venovať práve tomuto problému.

5.12.1 Rozpočtovanie priamych nákladov

Rozpočet priamych nákladov na činnosti je typickou súčasťou rozpočtu výrobného strediska. Využíva všetky druhy predbežných kalkulácií podľa metódy jeho tvorby. Pri plánovej metóde rozpočtovníctvo pracuje s plánovou kalkuláciou, pri normovej metóde s operatívnu (najmä základnou) kalkuláciou a pri jednorazovej metóde s prepočtovou kalkuláciou. Vznik priamych jednotkových nákladov vo vnútro podnikových útvaroch bezprostredne súvisí s technológiou a organizáciou výrobných a obslužných procesov. Hospodárnosť v tejto nákladovej oblasti je podmienená úrovňou vopred určených nákladov. Rozpočtovanie priamych nákladov nie je preto také problematické a náročné ako rozpočtovanie režijných nákladov. Najdôležitejším podkladom sú objektivizované technicko-hospodárske normy. Postup vyčíslenia priamych nákladov v rozpočte bude vychádzať z rovnakých princípov, aké sa využili pri kalkulovaní jednotkových priamych nákladov. Na rozdiel od kalkulácie, kde boli náklady určené na jednotku výkonu, sa v rozpočte náklady určujú na plánovaný objem produkcie.