

SEMINÁRNÍ PRÁCE ZE ZÁKLADŮ FIREMNÍCH FINANCÍ

Téma: *Kalkulační propočty, řízení nákladů
a kalkulační metody.*

Zpracoval(a): Dvořáková Hana
Fojtíková Veronika
Maříková Jana

Datum prezentace: 21.dubna 2004

V Brně dne

.....
P o d p i s

1. ÚVOD

Předmětem této seminární práce je problematika kalkulačních propočtů, řízení nákladů a kalkulačních metod. Vedení podniku potřebuje pro své rozhodování spolehlivé a aktuální podklady. Finanční účetnictví sice poskytuje důležité základní údaje o účtování nákladů, ale tyto informace samy o sobě nepostačují pro rozhodovací proces a je třeba je odpovídajícím způsobem zpracovat a doplnit. K tomu slouží nákladové účetnictví zachycující náklady a výkony v detailech, ty následně kontroluje a zjišťuje jejich hospodárnost. Z nákladového účetnictví vychází systém kalkulací, který se stal jedním z důležitých nástrojů manažerského řízení podniku v tržní ekonomice.

Kalkulací se využívá jako podkladu pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů a způsobu jejich provádění (úloha vyrobit nebo koupit). Dalším nezastupitelným úkolem kalkulace je její schopnost zobrazit vztahy mezi odpovědnostními útvary ve formě vnitropodnikových cen a způsobem ocenění ovlivňovat chování pracovníků těchto útvarů. Působí též jako nástroj řízení hospodárnosti zejména při vynakládání jednicových a ostatních variabilních nákladů. Uplatňuje se také při cenových úvahách, tvorbě plánu nákladů, výnosů a zisku a také při oceňování nedokončené výroby a jiných aktivovaných výkonů.

Obsah:

1. Úvod – stanovení cíle seminární práce
2. Hlavní část
 - 2.1. Základní pojmy – kalkulace, kalkulační jednice, předmět kalkulace, kalkulované množství.
 - 2.2. Klasifikace nákladů – třídění nákladů druhové, účelové, kalkulační, manažerské
 - 2.3. Kalkulační systém – vysvětlení pojmu, členění kalkulací
 - 2.4. Kalkulační proces – vysvětlení pojmu, kalkulační vzorec
 - 2.4.1. Kalkulace dělením
 - 2.4.2. Kalkulace přirážková
 - 2.4.3. Další kalkulační metody
 - 2.4.4. Speciální kalkulační metody – dynamická, neúplných nákladů, standardních nákladů, metoda kalkulace výrobní ceny, kalkulace úplných nákladů
3. Závěr – klíčové pojmy, shrnutí řešené problematiky, otázky k opakování
4. Literatura

2. HLAVNÍ ČÁST

2.1. Základní pojmy:

Kalkulací rozumíme

- činnost v níž se stanovují, resp. zjišťují náklady na přesně specifikovanou jednotku výkonů (na kalkulační jednici)
- výsledek této činnosti, sestavený či zjištěný na příslušnou jednotku výkonů v podnikatelem stanovených kalkulačních položkách a také úhrn těchto položek

Pro objasnění základních kalkulačních pojmů je nutné dále definovat pojmy **kalkulační jednice, předmět kalkulace, kalkulované množství**.

Kalkulační jednice – určitý výkon (polotovary, výrobek, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kusy), hmotností (kg), apod.

Předmět kalkulace – všechny druhy výkonů, které podnik produkuje.

Kulované množství – zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady.

Výnosy – peněžní částky získané podnikem za všechny činnosti za určité účetní období, bez ohledu na to, zda došlo v tomto období k jejich inkasu.

Náklady – všechno, co je zapotřebí k tomu, aby byl výrobek zhotoven a dodán na trh nebo aby se nějaké zboží dostalo od výrobce ke spotřebiteli; je to peněžně oceněná spotřeba výrobních faktorů; členíme je na *nepřímé* (jsou spojeny s více druhy a množství výkonů) a *přímé* (přímo souvisí s konkrétním druhem výkonů, např. přímé mzdy a materiál).

Nákladová kalkulace je pak definována jako výpočet nákladů na jednotku výroby nebo na jednotku prodávaného zboží.

Z časového hlediska můžeme kalkulace rozlišit na kalkulaci *předběžnou* a *výslednou*, předběžná je sestavována před vlastním výrobním či jiným procesem, kalkulace výsledná je pak sestavována následně po dohotovení daných výkonů.

2.2. Klasifikace nákladů

Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu proto je usměrňovat je a řídit. Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné třídění. Druhové třídění je důležité pro finanční účetnictví a finanční a jiné analýzy.

Druhové třídění nákladů

Jde o jejich soustředování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Základními nákladovými druhy jsou:

- Ø **Spotřeba** surovin a materiálů, paliv a energie, provozních látek.
- Ø **Odpisy** budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku.
- Ø **Mzdové a ostatní osobní náklady** (mzdy, sociální a zdravotní pojištění,...).

- Ø **Finanční náklady** (pojistné, placené úroky, poplatky,...).
- Ø **Náklady na externí služby** (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné).

Nákladové druhy vstupující do podniku mají tyto charakteristické rysy:

- jsou to náklady **prvotní**, zachycované hned při jejich vstupu do podniku,
- jsou to náklady **externí**, vznikající spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů,
- jsou to náklady **jednoduché**, které nelze v podniku už dále rozčlenit na jednodušší složky.

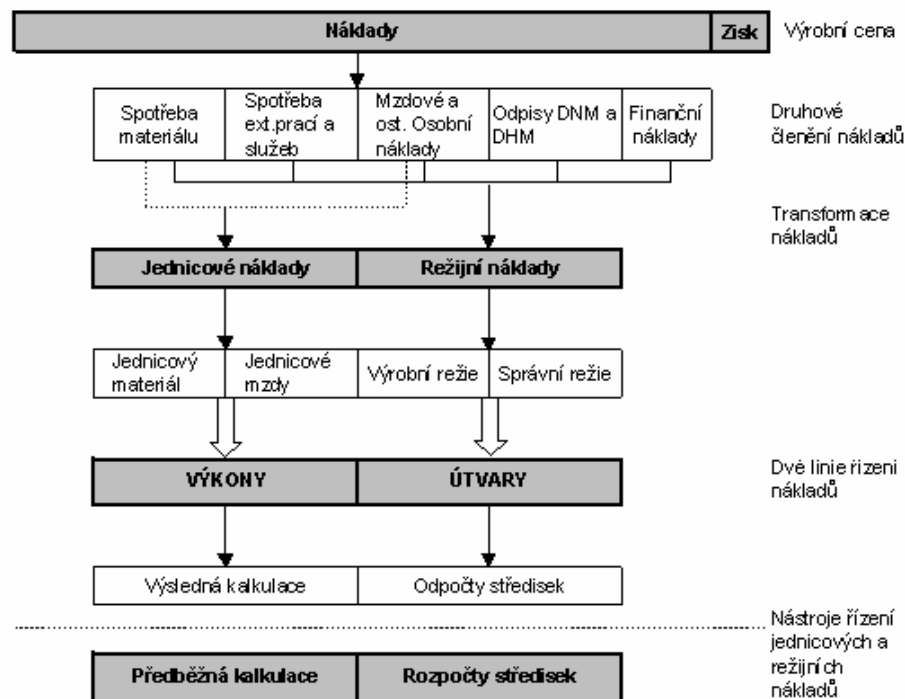
Ve **výrobní sféře** rozlišujeme náklady podle původu na:

- náklady v oblasti hmotné výroby,
- náklady z oblasti výrobních služeb,
- výrobu energie a paliv.

V **nevýrobní sféře** můžeme rozlišit náklady podle původu na:

- nevýrobní služby,
- společenské organizace,
- stát, který se v nákladech projevuje především v oblasti sociálních nákladů,
- obyvatelstvo, jemuž mohou být placeny kromě mezd a platů i různé služby.

Členění nákladů podle nákladových druhů neumožňuje však kontrolu přiměřenosti vzniklých nákladů. Proto je třeba nákladové druhy transformovat do účelového členění nákladů. Obrázek ukazuje, které nákladové druhy vstupují nejčastěji do jednicových a které do režijních nákladů; materiál a mzdy vstupují obvykle do obou uvedených skupin účelového členění nákladů, jehož jsou základem a jež můžeme teď nazvat kalkulačním členěním.



Účelové třídění nákladů

Jde o členění podle činnosti, které vyvolávají jejich vznik. Základem členění nákladů podle účelu je členění podle jejich vztahu k danému technologickému procesu na:

- a) náklady **technologické**, týkající se dané kalkulační jednice, tj. vznikající pouze v technologickém procesu při výrobě daného dílčího výkonu,
- b) náklady na **vytvoření, zajištění a udržení podmínek** racionálního průběhu daného procesu (náklady na obsluhu, zajištění a řízení provozu,...)

Kalkulační třídění nákladů

Kalkulační třídění nákladů slouží k zjišťování nákladů na jednotlivé výkony. Úkolem kalkulace nákladů je přiřazení nákladů k vymezené jednotce – kalkulační jednici. Náklady zde členíme na **přímé**, které přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu a lze je přímo určit na výkon (přímé mzdy, materiál apod.). **Nepřímé náklady** (režijní) jsou spojeny s více druhy a množstvím výkonů, nelze je přiřadit přímo a jsou rozpočítány formou podílu. Můžeme je dále rozdělit na režii zásobovací, výrobní technologickou, výrobní všeobecnou, správní, odbytovou.

Členění nákladů v manažerském rozhodování

Pro řadu manažerských rozhodování je důležité třídění nákladů podle jejich **závislosti na změnách objemu výroby**. Základní supiny nákladů jsou **náklady variabilní** (závislé na změnách objemu výroby) a **náklady fixní** (nezávislé na změnách objemu výroby; z dlouhodobého hlediska se však mohou měnit – nemění se plynule, ale skokem).

Dále je důležitá charakteristika těchto nákladů:

Celkové náklady jsou veškeré náklady vynaložené na celkový objem produkce:

$$N = N_f + n_v * q.$$

N ... celkové náklady

N_f... náklady fixní

n_v ...jednotkové variabilní náklady

q ... množství

Průměrné (jednotkové) náklady (N_j) náklady na jednotku produkce:

$$N_j = \frac{N}{q}.$$

Přírůstkové náklady (DN) tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objemu produkce:

$$\Delta = N_1 - N_0.$$

Δ ... přírůstek nákladů

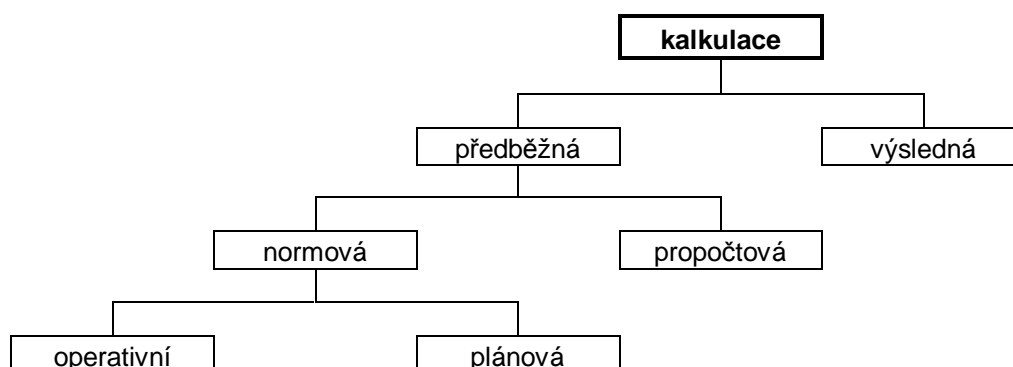
N₀ ... náklady na n výrobků

N₁ ... náklady na n+1 výrobků

2.3. Kalkulační systém

V podnicích se sestavují různé typy kalkulací v závislosti na účelu. Všechny kalkulace sestavené v podniku a vztahy mezi nimi tvoří tzv. *kalkulační systém*, který je často rozsáhlý. Jednotlivé prvky systému se liší např. metodami přiřazení nákladů, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Kalkulace tedy slouží k operativnímu, taktickému, strategickému řízení a následnému ověření průběhu provádění podnikových výkonů.

Podle těchto rysů lze jednotlivé kalkulace tvořící kalkulační systém rozčlenit následujícím způsobem:



Propočtové, operativní a plánové kalkulace jsou kalkulace *předběžné*, sestavované před vlastním výrobním či jiným procesem, kalkulace *výsledná* je pak jediným představitelem kalkulací sestavovaných následně po dohotovení daných výkonů.

Předběžné kalkulace se v tomto schématu člení na kalkulace *normové*, sestavované na podkladě norem, ať už operativních či plánových, a dále na kalkulace *propočtové*, základem pro jejichž sestavování jsou různé propočtové podklady, které nemají charakter podrobných norem spotřeby materiálu nebo času.

2.4. Kalkulační proces

Kalkulační proces spočívá v tom, že vezmeme celkovou veličinu a vydělíme jí počtem kusů, které se týkají této veličiny. Vydělíme-li tedy náklady počtem kusů, dostaneme náklady na jeden kus. Učiníme-li totéž s výnosy, dozvíme se výnosy na jeden kus. Stejný postup v případě celkového zisku nám zobrazí zisk na jeden kus. Tyto položky pak nazýváme kalkulovanými náklady, kalkulovanými výnosy a kalkulovaným ziskem na jeden kus.

Struktura kalkulačně členěných nákladů je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. *kalkulačním vzorci*, který má však legislativně upravenou tzv. typovou podobu.

Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu

2.4.1. Kalkulace dělením

Pro kalkulaci dělením je charakteristické, že se vyrábí nebo prodává jeden výrobek a veškeré náklady, které tento proces provázejí, jsou náklady přímými – známe je tedy všechny a můžeme je rozpočítat na jednotlivý výrobek podobně jako zisk, protože všechno dělíme počtem vyrobených (prodáných) kusů. Žádné jiné náklady se zde nevyskytují.

Příklad 1:

Obchodník prodává pouze jeden druh zboží a ten také výhradně nakupuje. Činí tak v malém rozsahu a proto koupil 500 výrobků po 10 Kč a zaplatil za ně 5000 Kč (500 * 10 Kč). Podařilo se mu je prodat za 6000 Kč, a dosáhl tedy zisku celkem 1000 Kč. Nyní se chceme dozvědět jaká je kalkulace nákladů a cen.

Dispozice:

Celková nákupní cena = 5 000

Celková prodejní cena = 6 000

**Celkový zisk = celková prodejní cena minus celková nákupní cena =
= 6 000 – 5 000 = 1 000**

Nakoupený a prodaný počet kusů = 500 (nakupuje se a prodává jediný druh zboží)

Výpočet nákupní (nákladové), cenové a ziskové kalkulace na 1 kus:

Nákupní (nákladová) kalkulace na 1 kus:

$$\begin{array}{l} 5\,000 : 500 = 10 \\ (\text{Kč}) \quad (\text{ks}) \quad (\text{Kč/ks}) \end{array}$$

Cenová (prodejní, výnosová) kalkulace na 1 kus:

$$\begin{array}{l} 6\,000 : 500 = 12 \\ (\text{Kč}) \quad (\text{ks}) \quad (\text{Kč/ks}) \end{array}$$

Zisková kalkulace na 1 kus:

$$\begin{array}{l} 1\,000 : 500 = 2 \\ (\text{Kč}) \quad (\text{ks}) \quad (\text{Kč/ks}) \end{array}$$

Závěr:

Operace byla velmi úspěšná, protože obchodník vydělal 1000 Kč, čímž dosáhl 20% rentability (kalkulovaný zisk na 1 kus činil 2 Kč). Šlo o výslednou kalkulaci, protože jsme ji provedli až po celé operaci.

2.4.2. Kalkulace přírážková

Složitější případ nastane, jestliže se vyrábějí nebo prodávají 2 výrobky (A,B). V účetnictví se objeví 2 druhy dokladů. Jeden z nich se bude týkat nákladů v nichž lze určit, kterého z výrobků A nebo B se týkají – náklady přímé.

Existuje však celá řada dokladů, na nichž není udáno, kterého výrobku se týkají. Pak je zřejmé, že mají vztah k oběma výrobkům. Tyto společné náklady se nazývají náklady nepřímé. Nepoznáme u nich, která jejich část se týká výrobku A nebo B, a proto musíme víceméně umělým způsobem rozpočítat neboli rozvrhnout náklady na jednotlivé výrobky.

V praxi to znamená, že ony dva podíly, které rozpočítám u nepřímých nákladů na výrobky A a B se označují jako přírážky k přímým nákladům, a tato metoda se nazývá **kalkulace přírážková**.

Příklad 2:

Dispozice:

Nakupují a prodávají se dva výrobky: A a B.

Nakoupilo a prodalo se 300 výrobků A a 100 výrobků B.

Celkově bylo nakoupeno výrobků A za 3000 Kč a výrobků B za 2000 Kč;

Celková nákupní cena tedy činila 5000 Kč; jde o celkové přímé náklady.

Celkové nepřímé náklady: 750 Kč. Celková prodejní cena: 6000 Kč.

Celkový zisk = celková prodejní cena minus celkové přímé náklady minus celkové nepřímé náklady = 6000 – 5000 – 750 = 250

Kalkulace přímých nákladů (kalkulace nákupní ceny na 1 kus):

Výrobek A: 3000 : 300 = 10 (nákupní cena za 1 ks výrobků A)

Výrobek B: 2000 : 100 = 20 (nákupní cena za 1 ks výrobků B)

Řešení:

1. Nejdříve rozdělím veličinu 750 v poměru 3000 ku 2000 a to tak, že vypočteme poměr režie k součtu přímých nákladů.

$$\frac{750}{3000 + 2000} = \frac{750}{5000} = 0,15 \text{ (tj. režie činí 15\% přímých nákladů)}$$

2. Získaným poměrem vynásobíme přímé náklady jednotlivých výrobků a dostaneme podíly režie na výrobky.

$$A: 3000 * 0,15 = 450$$

$$B: 2000 * 0,15 = 300$$

3. Sečteme přímé a nepřímé náklady na jednotlivé výrobky a dostaneme jejich celkové náklady.

$$A: 3000 + 450 = 3450$$

$$B: 2000 + 300 = 2300$$

4. Vydělíme tyto celkové náklady počtem vyráběných výrobků a dostaneme hledaný výrobek, tj. vlastní náklady na 1 ks výrobku A i B.

$$A: 3450 : 300 = 11,5$$

$$B: 2300 : 100 = 23,0$$

Vlastní náklady na výrobu výrobku A činí 11,50 Kč a výrobku B činí 23 Kč.

2.4.3. Další kalkulační metody

Pro rozpočítávání (rozvržení) nepřímých (režijních) nákladů a přímých (jednicových) nákladů, používá teorie i praxe například tyto metody (viz literatura [1]):

- a) metodu výpočtu pomocí úměr,
- b) metodu rozpočítávacího koeficientu,
- c) metodu propočtu režie na korunu přímých (jednicových) nákladů,
- d) metodu procentní přírážky režie,
- e) metodu přírážkové kalkulace s podrobnou strukturou režijních nákladů,
- f) metodu kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly,
- g) metodu kalkulace ve výrobě,
- h) metodu přírážkové kalkulace obchodního podniku s diferencovanými rozvrhovými základnami,
- i) metodu kalkulace vnitropodnikových výkonů,
- j) metodu kalkulace vnitropodnikových výkonů se vzájemnými dodávkami vnitřních útvarů.

ad g) Kalkulace přírážková ve výrobě

Příklad 3

Dispozice:

Bylo vyrobeno 15 výrobků A a 10 výrobků B s těmito náklady:

| | |
|---|------|
| 1. Spotřeba přímého (jednicového) materiálu | |
| na výrobek A | 12,- |
| na výrobek B | 8,- |
| 2. Spotřeba pomocného (režijního) materiálu | |
| v dílnách | 7,- |
| ve správě podniku | 3,- |
| 3. Mzdy jednicových výrobních dělníků | |
| na výrobek A | 10,- |
| na výrobek B | 5,- |
| 4. Mzdy režijních pracovníků | |
| v dílnách | 3,- |

| | |
|--|---------------|
| ve správě podniku | 2,- |
| 5. Opotřebení (odpisy) drobného hmotného majetku | |
| ve výrobě | 4,- |
| ve správě podniku | 1,- |
| 6. Opotřebení hmotného investičního majetku | |
| ve výrobě | 16,- |
| ve správě podniku | 46,50 |
| Celkem | 117,50 |

Úloha:

Vypočítat náklady na 1 kus výrobku A na 1 kus výrobku B

Řešení:

- Výpočet přímých (jednicových) nákladů na výrobky
 - výrobek A $12 + 10 = 22$
 - výrobek B $8 + 5 = 13$
- Výpočet režijních nákladů
 - výrobní režie $7 + 3 + 4 + 16 = 30$
 - správní režie $3 + 2 + 1 + 46,5 = 52,5$
- Kontrola $22 + 13 + 30 + 52,5 = 117,5$
- Rozvržení výrobní režie dle součtu přímých mezd metodou procentní režijní přiřázky

a) $\frac{30}{10 + 5} * 100 = 200\%$

b) $10 * \frac{200}{100} = 20$ (A); $5 * \frac{200}{100} = 10$ (B)

c) Kontrola: $20 + 10 = 30$ (úhrn výrobní režie)

- Rozvržení správní režie dle součtu přímých mezd a přímého materiálu metodou procentní režijní přiřázky

a) $\frac{52,5}{(10 + 5) + (12 + 8)} * 100 = 150\%$

b) $(10 + 12) * \frac{150}{100} = 33$ (A); $(5 + 8) * \frac{150}{100} = 19,5$ (B)

c) Kontrola: $33 + 19,5 = 52,5$

- Nákladová kalkulace na 1 kus výrobku

| | A | B |
|--------------------------|--------------------|----------------------|
| Přímý materiál | $(12 : 15) = 0,80$ | $(8 : 10) = 0,80$ |
| Přímé mzdy | $(10 : 15) = 0,67$ | $(5 : 10) = 0,50$ |
| Výrobní režie | $(20 : 15) = 1,33$ | $(10 : 10) = 1,-$ |
| Správní režie | $(33 : 15) = 2,20$ | $(19,5 : 10) = 1,95$ |
| Vlastní náklady na 1 kus | 5,- | 4,25 |

7. Kontrola: $(15 * 5) + (10 * 4,25) = 75 + 42,5 = 117,5$

Cenová kalkulace:

Zisk při 10% rentabilitě

$$A: 5 + 10\% = 5 + (5 * 0,1) = 4,50 \quad (\text{prodejní cena A})$$

$$B: 4,25 + 10\% = 4,25 + (4,25 * 0,1) = 4,675 = 4,70 \quad (\text{prodejní cena B})$$

Zisk na 1 kus činí u výrobku A 0,50 a u výrobku B 0,45

Kontrola:

Celkové náklady + Celkový zisk = Celkové výnosy

$$117,5 \quad + \quad 12 \quad = \quad 129,5$$

2.4.4. Speciální metody kalkulace

a) Dynamická (kapacitní) kalkulace

Dynamickou kalkulací nazýváme takovou kalkulaci, která *přihlíží k vývoji nákladů v čase*. V praxi se jako dynamická kalkulace označuje hlavně tzv. *kapacitní kalkulace*, tzn. taková, která přihlíží k vyráběnému množství, jež se může v čase měnit. Dynamická kalkulace je silně závislá na bezchybném rozdělení nákladů na fixní a variabilní a na jejich správném zjišťování.

Zákon zhromadnění

Pokud je ve výrobě velký podíl fixních nákladů a malá část variabilních, platí, že se náklady na 1 kus tím více sníží, čím větší počet výrobků se produkuje. Mluvíme o tzv. **zákonu zhromadnění**, jenž říká, že *hromadná výroba (např. v miliónech kusů za rok) je nejlevnější*.

Názorně to můžeme ukázat na následujícím příkladě:

Příklad:

Zařízení automatizované výroby stálo 5 miliónů. Spotřeba materiálu na jeden výrobek činí 5,- a mzda výrobního dělníka na výrobu tohoto produktu dělá 3,-. Jestliže vyrábíme za určité období 5 000 kusů, činí náklady:

$$\text{Fixní náklady na 1 kus } \frac{5000000}{5000} = 1000,-$$

$$\text{Variabilní náklady na 1 kus } 5 + 3 = 8,-$$

$$\text{Celkové náklady na 1 kus: } 1000 + 8 = 1008,-$$

Taková výroba by byla zjevně příliš drahá. Proto musíme podstatně zvýšit výrobní množství, např. na 1 milión kusů. Pak náklady na 1 kus výrazně klesnou:

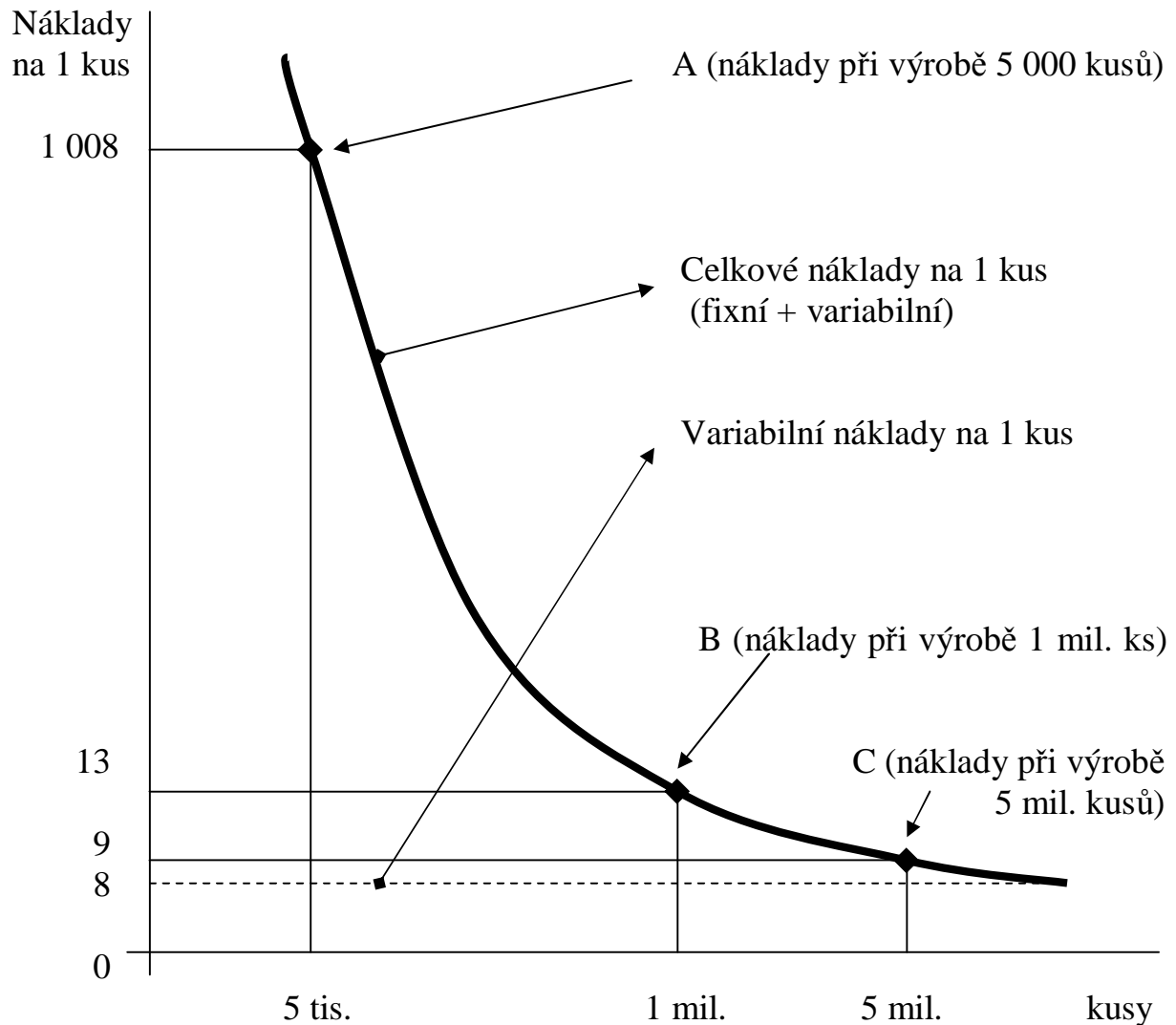
$$\text{Fixní náklady na 1 kus } \frac{5000000}{1000000} = 5,-$$

$$\text{Variabilní náklady na 1 kus } 5 + 3 = 8,-$$

$$\text{Celkové náklady na 1 kus } 13,-$$

Ideální by bylo zvýšit výrobu na 5000000 kusů, neboť potom by náklady klesly na $1 + 8 = 9,-$ Kč. Je zřejmé, že pokles fixních nákladů je velmi prudký, jak to graficky ukazuje graf:

Zákon zhromadnění (pokles fixních nákladů na 1 kus)



Prudký pokles fixních nákladů na 1 kus je grafickým zobrazením zákona zhromadnění. Je zřejmé, že zhromadnění výroby vede k obrovskému snížení nákladů na 1 kus – a tedy i ceny.

b) Metoda neúplných nákladů (metoda variabilních nákladů, metoda příspěvků na úhradu)

Stejně jako předešlá dynamická metoda, také základem metody neúplných nákladů je členění nákladů na variabilní (proměnlivé) a fixní (stálé). Metoda neúplných nákladů odstraňuje nepřesnost klasických kalkulací úplných nákladů. Tato nepřesnost vychází z představy, že pro úspěšné řízení podniku je třeba znát úplné náklady jednotlivých výkonů podniku. Kalkulace úplných nákladů nemohou však s dostatečnou přesností určit nepřímé (režijní) náklady na jednotku produkce. Část nepřímých nákladů tvoří totiž fixní náklady, jejichž vznik není dán příčinnou souvislostí s konkrétním výkonem a navíc se při každé

změně objemu a struktury sortimentu produkce současně změni i velikost nepřímých nákladů, připadající na jednotku produkce.

Metoda neúplných nákladů spočítá v tom, že se na výrobky zjišťují pouze náklady variabilní. Z fixních nákladů se pak na výrobek (přesněji na kalkulační jednici) uplatňuje jen ta část, kterou produkt cenově „unes“e. Potom mluvíme o tzv. příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku: některý výrobek může být zatížen velkým příspěvkem na úhradu, jiný jen malým nebo také žádným. **Proto se metoda neúplných nákladů nazývá též metodou variabilních nákladů, případně metodou příspěvku na úhradu.** Tato metoda se praxi osvědčila.

c) Metoda standardních nákladů

Tato metoda je u nás zatím málo známá. Propočítáváme při ní náklady směrem dopředu (do budoucna) a později je srovnáváme se skutečností. Důležitou myšlenkou této metody je, že se **vzniklé odchylky analyzují nejen podle příčiny vzniku a podle zodpovědnosti za ně, ale i z hlediska využití kapacity jednotlivých výrobních faktorů** (tj. materiálu, práce atd.). Odchylky materiálové se například rozkládají na vliv ceny a vliv množství, odchylky mzdové se rozkládají na vliv mzdové sazby a vliv produktivity apod.

d) Metoda kalkulace výrobní ceny jako nástroj tvorby režijních paušálů

Tato metoda vede k tvorbě standardních režijních sazeb ve formě tzv. *režijních paušálů*. Je založena na přesném sledování přímých nákladů (materiálových a mzdových), doplněném správným propočtem nákladů na jednotlivé výrobky (při průchodu různými výrobními útvary), přičemž tento rozpočet přesně rozlišuje tzv. *pevnou* (fixní) a *proměnlivou* (variabilní) režii.

e) Kalkulace úplných nákladů: absorpční kalkulace pomocí transformačních tabulek

Kalkulace úplných nákladů řeší problém toho, že nákladové vstupy jsou vždy v tzv. **druhovém členění** (tj. členění na materiál, mzdy, odpisy,...). Přeměna nákladů druhově členěných v náklady kalkulačně členěné musí proběhnout vždy a je to vlastně základní úkol kalkulace. Závažným důsledkem provedení této transformace je, že ztrácíme cenné informace o tom, jaké je druhové členění nákladů na výrobek. Nevíme totiž, co vše je v režijních přírážkách obsaženo a v jaké výši. Tak např. víme-li, že v podniku stoupla nějak nápadně spotřeba energie, neřekne nám kalkulace nic o tom, který výrobek to zavinil, neboť energie je skryta v položce „výrobní režie“, která byla vypočítána např. dle přímých mezd. Přímé mzdy však zřejmě nemají nic společného se zvýšenou spotřebou energie.

Výsledkem propočtů při aplikaci této metody je:

- a) tabulka, která je vlastně **nejpodrobnější variantou absorpční kalkulace** (- kalkulace úplných či plných nákladů), neboť obsahuje všechny detaily o vnitropodnikových útvarech i vnitropodnikových výkonech zároveň.
- b) Návod, který z výpočtu vyplývá a který ukazuje na možnosti „vyčištění“ **režijních nákladů** od nákladů, které je možno převést do nákladů přímých.

3. ZÁVĚR

Pro pochopení tohoto tématu je nutné znát klíčové pojmy:

- kalkulace
- náklady přímé
- náklady nepřímé
- kalkulační jednice
- kalkulace dělením
- kalkulace přírážková
- zákon zhromadnění

Kontrolní otázky:

1. Jakými způsoby můžeme členit náklady?
2. Popište druhové členění nákladů.
3. Popište účelové členění nákladů.
4. Jak můžeme rozdělit režie?
5. V čem spočívá kalkulace dělením a jaká je u ní podmínka?
6. Co je podstatou přírážkové kalkulace?
7. Vyjmenuj 5 dalších kalkulačních metod.
8. Které kalkulační metody patří mezi speciální?
9. Jaká je podstata zákona zhromadnění?

Za posledních několik desetiletí se metodika kalkulování přizpůsobila nejen změnám v technickém vybavení podniků a novým technologiím, ale i požadavkům řízení. Od výsledné kalkulace, požadované především z cenových důvodů, se důraz přesunul ke kalkulacím předběžným, vyjadřujícím požadavek řídit náklady na výrobky už od okamžiku vzniku záměru na jejich výrobu.

Kalkulace není v žádném případě izolovaný nástroj řízení. Její existence, její sestavování a využívání je existenciálně spjata s dalšími nástroji řízení nákladů podniku – s využíváním normativní základny podniku, s rozpočtovnictvím, konkrétně s rozpočty režijních nákladů středisek, a dále s nákladovým účetnictvím, konkrétně s účty výkonů a účty středisek.

Kalkulace není však spjata jen s hodnotovými nástroji systému řízení podniku; má podstatné vazby na naturální (věcné, hmotné) řízení, především na subsystém technické

přípravy výroby, z jehož databáze kalkulace přejímá hlavní jednicové náklady – náklady na jednicový materiál a jednicové mzdy. Při stanovení kalkulační jednice využívá kalkulace informací ze subsystému řízení výroby.

Skutečnost, že kalkulace musí přejímat četné informace ze subsystémů naturálního i hodnotového řízení podniku znamená, že existence a dobré fungování příslušných subsystémů vytváří nezbytné předpoklady pro fungování a využívání kalkulace.

Literatura:

- [1] VYSUŠIL, J.: *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. 1.vydání. Praha: PROFESS, 1995, 108 stran. ISBN 80-85235-17-X
- [2] HRADECKÝ, M., KONEČNÝ, M.: *Kalkulace pro podnikatele*. 1.vydání. Praha: PROSPEKTRUM, 2003, 156 stran. ISBN 80-7175-119-7
- [3] SYNEK, M. a kol.: *Manažerská ekonomika*. 2. přepracované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2000, 480 stran. ISBN 80-247-9069-6