



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Název projektu	Rozvoj vzdělávání na Slezské univerzitě v Opavě
Registrační číslo projektu	CZ.02.2.69/0.0./0.0/16_015/0002400

Nákladové účetnictví

Distanční studijní opora

Markéta Šeligová, Petra Ručková

Karviná 2018



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- Obor:** Ekonomie, účetnictví
- Klíčová slova:** Controlling, dlouhodobý rozpočet, druhové členění nákladů, efektivnost, ekonomické pojetí nákladů, finanční controlling, finanční pojetí nákladů, fixní náklady, hodnotové pojetí nákladů, hospodárnost, interní náklady, kalkulace, kalkulační členění nákladů, kalkulační jednice, kalkulační metody, kalkulační systém, klouzavý rozpočet, krátkodobý rozpočet, kvalitativní odchylka, kvantitativní odchylka, limity, metoda standardních nákladů, nákladový controlling, nákladové účetnictví, norma, odchylka, odpovědnostní účetnictví, plán, pružný rozpočet, předběžná kalkulace, rozvrhová základna, standard, účelové členění nákladů, účetní informace, účinnost, uživatelé účetních informací, variabilní náklady, vnitropodniková cena, výsledná kalkulace
- Anotace:** Nákladové účetnictví je nedílnou součástí podnikové praxe. Základním cílem nákladového účetnictví je poskytnout ucelené informace pro řízení celého podnikatelského procesu, kdy o hlavních parametrech bylo již v minulosti rozhodnuto. Dle základního obsahového zaměření je nákladové účetnictví tradičně koncipováno buď jako výkonové účetnictví, nebo jako odpovědnostní účetnictví.

Autoři: **Ing. Markéta Šeligová, Ph.D.**
Doc. Ing. Petra Růčková, Ph.D.

Recenzenti: **Doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.**
Ing. Ivana Koštuříková, Ph.D.

ISBN **978-80-7510-310-9**



Toto dílo podléhá licenci:

Creative Commons Uveďte původ-Zachovejte licenci 4.0

Znění licence dostupné na:

<http://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0>

Obsah

ÚVODEM.....	6
RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY.....	7
1 PODSTATA NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ A VZTAH K OSTATNÍM DRUHŮM ÚČETNICTVÍ.....	8
1.1 Podstata účetnictví a účetních informací.....	8
1.2 Nákladové účetnictví.....	11
1.3 Manažerské účetnictví.....	13
1.4 Vztah finančního účetnictví a nákladového (manažerského) účetnictví.....	14
1.5 Controlling	17
2 PODSTATA NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ.....	19
2.1 Náklady a výnosy.....	20
2.2 Výdaje a příjmy.....	21
2.3 Pojetí nákladů a výnosů v nákladovém účetnictví	23
2.3.1 Finanční pojetí nákladů.....	23
2.3.2 Manažerské pojetí nákladů	24
2.3.3 Kalkulační druhy nákladů	26
2.4 Základní prvky ekonomického řízení podniku.....	28
2.4.1 Hospodárnost	29
2.4.2 Efektivnost	37
2.4.3 Účinnost.....	38
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ A NÁVRATNOST NÁKLADŮ.....	42
3.1 Druhovému členění nákladů.....	43
3.2 Účelové členění nákladů	44
3.2.1 Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení	45
3.2.2 Jednicové náklady a režijní náklady	46
3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	46
3.3.1 Interní (druhotné) náklady	47
3.4 Náklady produktu a náklady období	47
3.5 Kalkulační členění nákladů	48
3.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	49
3.6.1 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů	49

3.6.2	Nákladová funkce	52
3.6.3	Analýza bodu zvratu	53
3.7	Relevantní a irelevantní náklady: rozdílové náklady	62
4	KALKULAČNÍ SYSTÉM A JEHO VYUŽITÍ V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ	65
4.1	Kalkulace.....	66
4.1.1	Předmět kalkulace	66
4.1.2	Základní struktura nákladů v kalkulaci.....	67
4.2	Kalkulační metody	74
4.2.1	Metoda kalkulace dělením	75
4.2.2	Metoda kalkulace přírážková.....	78
4.2.3	Rozčítací metoda kalkulace	83
4.2.4	Odečítací metoda kalkulace	85
4.3	Fázová metoda kalkulace	86
4.4	Postupná metoda kalkulace	88
4.5	Kalkulační systém	90
4.5.1	Předběžná kalkulace.....	91
4.5.2	Výsledná kalkulace	92
5	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ V RÁMCI ŘÍZENÍ PO LINII ODPOVĚDNOSTI.....	94
5.1	Východiska odpovědnostního účetnictví	95
5.2	Řízení odpovědnostních středisek.....	96
5.2.1	Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	96
5.2.2	Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	96
5.3	Aplikace finančních kritérií ve vnitřní struktuře.....	97
5.4	Funkce vnitropodnikové ceny	98
6	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ, FORMY, SESTAVNÍ A KONTROLA ROZPOČTŮ	102
6.1	Rozpočet.....	103
6.2	Funkce rozpočtu	103
6.3	Normy a limity	104
6.4	Kontrola rozpočtů.....	104
6.5	Základní typy rozpočtů.....	104
6.5.1	Krátkodobé rozpočty.....	105
6.5.2	Dlouhodobé rozpočty.....	108

6.6	Tvorba rozpočtů	112
6.7	Rozpočet režijních nákladů	113
6.8	Nedostatky standardní tvorby rozpočtů a plánů	114
7	METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	116
7.1	Základní předpoklady metody standardních nákladů.....	117
7.2	Typy standardů.....	117
7.3	Analýza odchylek.....	120
7.4	Využití metody standardních nákladů.....	124
LITERATURA		141
SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY		142
PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON.....		143

ÚVODEM

Vysokoškolská učebnice do předmětu Nákladové účetnictví slouží jako studijní materiál pro studenty kombinované formy studia bakalářského stupně studia na Slezské univerzitě v Opavě, Obchodně podnikatelské fakultě v Karviné, jež absolvují předmět Nákladové účetnictví v rámci svých studijních programů.

Znalostí získané studiem této učebnice lze uplatnit především při působení u středních a velkých firem, nicméně řadu znalostí můžete uplatit také u drobných podnikatelů. Tato studijní opora je zaměřena na principy vnitropodnikového řízení nákladů, výnosů a hodnoty firmy.

Tyto informace by měly být předmětem zájmů všech vrcholových pracovníků podniku či samotného podnikatele, neboť v rámci konkurenčního prostředí obstojí pouze podniky, které dokáží efektivně řídit objem svých nákladů, výnosů a dalších faktorů ovlivňujících výnosnost investovaného kapitálu.

Nákladové účetnictví, které je zcela odlišné od účetnictví finančního, prošlo v průběhu období několika vývojovými etapami přerůstajícími do účetnictví manažerského. Nákladové, popřípadě manažerské účetnictví je v dnešní době úzce spojováno s tzv. controllin- gem, který představuje nástroj řízení za účelem koordinace, plánování a kontroly podnikových veličin.

RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY

Úvodní kapitola se zaměřuje na charakteristiku nákladového účetnictví a jeho podstatu. Kapitola poukazuje na rozdíly mezi finančním a nákladovým účetnictvím, na rozdíly mezi účetními informacemi poskytované externím a interním uživatelům.

Druhá kapitola je věnována podstatě nákladů v nákladovém účetnictví, kde jsou vysvětleny základní rozdíly mezi náklady, výnosy, příjmy a výdaji. Následně je nastíněna problematika pojetí nákladů jak ve finančním, tak nákladovém účetnictví. Toto pojetí vyjadřující účelovou potřebu a vztah k řešení konkrétního úkolu je podkladem pro posuzování a řízení hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti.

Třetí kapitola je zaměřena na klasifikaci nákladů v nákladovém účetnictví, kdy základním pilířem je rozčlenění nákladů na náklady druhové a účelové. Toto klíčové členění je podkladem pro detailnější identifikaci podnikových nákladů ve vztahu k podnikovým výkonům.

Čtvrtá kapitola přibližuje problematiku nákladů po linii výkonů, tedy problematiku kalkulací. Jsou zde charakterizovány základní pojmy jako kalkulace, předmět kalkulace, metody kalkulace, kalkulační systém apod.

Pátá kapitola vypovídá o problematice nákladů po linii zodpovědnosti, kde jsou plánovány náklady z hlediska odpovědnosti za jejich vznik. Je zde vymezeno řízení odpovědnostních středisek včetně přístupů k řízení odpovědnostních středisek.

Šestá kapitola se zabývá rozpočetnictvím a tvorbou rozpočtů. Jsou zde klasifikovány podnikové rozpočty včetně jejich funkcí, sestavování a následné kontroly.

Závěrečná kapitola je věnována metodě standardních nákladů, kde jsou charakterizovány základní východiska metody standardních nákladů včetně jejího využití, typů standardů a analýze odchylek.

V průběhu výkladových částí jednotlivých kapitol se objevují aplikační příklady včetně jejich řešení. Čtenář si tak může ověřit pochopení tematických okruhů pomocí otázek a následných odpovědí, které uzavírají každý tematický celek.

1 PODSTATA NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ A VZTAH K OSTATNÍM DRUHŮM ÚČETNICTVÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Významnou funkcí účetnictví je poskytnout spolehlivé a pravdivé informace o podnikatelském subjektu. V minulých letech se začaly prosazovat tendence na vznik vnitropodnikového účetnictví (nákladové účetnictví), které postupem času přerostlo v manažerské účetnictví. V souvislosti s účetními informacemi je nezbytnou součástí podnikového řízení controlling jakožto nástroj řízení pro koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení výsledků daného podniku. Cílem první kapitoly je seznámit čtenáře s účetními informacemi, rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím a rozdíly mezi finančním a nákladovým (manažerským) účetnictvím.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Vysvětlit podstatu účetnictví a účetních informací
 - Vysvětlit obsah a podstatu nákladového (popř. manažerského) účetnictví
 - Charakterizovat rozdíly mezi finančním a nákladovým (manažerským) účetnictvím
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Controlling, finanční controlling, nákladový controlling, nákladové účetnictví, účetní informace, uživatelé účetních informací

1.1 Podstata účetnictví a účetních informací

Účetnictví lze formulovat jako uspořádaný systém informací zachycující průběh celého podnikatelského procesu daného podniku v peněžním vyjádření či jednotkách. Cílem účetnictví je poskytnout informace jednotlivým subjektům, tzv. uživatelům účetních informací.

Ty se mohou dělit na 4 samostatné subsystémy, kdy rozeznáváme:

- finanční účetnictví,
- daňové účetnictví,
- nákladové účetnictví
- a následně také účetnictví manažerské.

Rozdíl mezi zmíněnými subsystémy spočívá především v jejich obsahové stránce a také následně v cíli každého subsystému.

Účetní informace by měly zachycovat či zobrazovat hodnotu či proudění peněz v podniku v rámci její reprodukce. Předmětem účetnictví je zachycení výše aktiv, vlastního kapitálu, závazků včetně jejich změn, výnosů, nákladů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů.

Účetní informace poskytují fakta o podnikatelské činnosti podniku včetně schopnosti generovat zisk a peněžní prostředky, dále poskytují fakta o časovém úseku generování zisku či peněžních prostředků a případných rizicích, která se pojí s budoucím fungováním podniku. Je tedy patrné, že pomocí účetních informací lze spojit finanční pozici podniku spolu s výkonností podniku včetně změn ve finanční pozici podniku.

Finanční pozice souvisí se strukturou a výší aktiv podniku, které podnik pro svou podnikatelskou činnost používá, dále souvisí se strukturou kapitálu, který slouží k financování aktiv. Finanční pozice má velmi významný vliv na likviditu a solventnost celého podniku. Informace týkající se finanční pozice podniku vycházejí z rozvahy. Výkonnost daného podniku je úzce spjatá s tvorbou zisku a schopnosti podniku zhodnocovat jeho použité zdroje.

Informace týkající se výkonnosti podniku jsou potřebné pro celkové zhodnocení jeho potenciálního rozvoje. Informace týkající se výkonnosti podniku vycházejí z výkazu zisku a ztrát, tedy z výsledovky. Změny ve finanční pozici pracují s peněžními toky, kde se zaměřují primárně na schopnost podniku vytvářet peněžní prostředky a následně také na potřebu použití těchto peněžních prostředků.

Informace týkající se změny ve finanční pozici podniku vycházejí z výkazu peněžních toků, který pracuje jak s informacemi z rozvahy, tak s informacemi výkazu zisku a ztrát.

Pro nalezení či ujasnění souvislostí mezi pojetím a vypovídací schopnosti účetních informací finančního a nákladového účetnictví, je potřeba si ujasnit několik skutečností:

- jak lze podnik charakterizovat,

- jak je měřena podniková výkonnost,
- jaké jsou požadavky na účetní informace z hlediska obsahové stránky,t
- jaké jsou požadavky na účetní informace z hlediska jejich vypovídací schopnosti.

Podnik a jeho fungování či existence se pojí s podnikatelským procesem, který spočívá v přeměně vstupů na výstupy. Podstatou podnikatelského procesu je tedy vynakládání vstupů tak, aby hodnota finálních výstupů převyšovala hodnotu použitých vstupů. Na pojetí podniku jako celek lze pohlížet ze dvou hledisek, a to na základě ekonomického pojetí podniku a právního pojetí podniku.

Ekonomické pojetí podniku pohlíží na podnik jako na subjekt, který řídí a rozhoduje o vlastním podnikatelském procesu. V rámci právního pojetí je podnik chápán jako předmět, o kterém lze účtovat, lze jej koupit či prodat. Podnik v tomto případě není subjektem, který může projevovat svou vůli, řídit a rozhodovat o vlastním podnikatelském procesu.

Ekonomické pojetí podniku a právní pojetí podniku nepohlíží odlišným způsobem pouze na definici podniku, nýbrž také na odlišné pojetí majetku a závazků. **Právní pojetí podniku** vymezuje majetek dle jeho vlastnictví, kdy majetek vzniká za určitých majetkových práv, pomocí níž lze také vymáhat. V rámci ekonomického pojetí podniku hraje zásadní roli věcná podstata majetku, účel, na který bude konkrétní majetek použit a také pravděpodobnost prospěchu, který majetek přinese podniku v souvislosti s jeho využíváním. Pro účetní zachycení konkrétního majetku není důležité jeho právní vymezení v podobě vlastnictví (zda byl pořízen z vlastních či cizích zdrojů), nýbrž dozor nad užitky, které majetek přináší. Účetní terminologie pracuje pro odlišení majetku v účetním pojetí s pojmem aktivum.

V rámci podnikatelského procesu lze vyhodnocovat úspěšnost podnikatelské činnosti neboli také měřit výkonnost podniku. V souvislosti s měřením výkonnosti podniku neboli také úspěšností podniku či podnikatelské činnosti by měly být zodpovězeny následující otázky:

- Jak měřit a porovnávat výkonnost podniku?
- Jaké subjekty požadují informace týkající se výkonnosti podniku včetně měření jeho výkonnosti?

Měření výkonnosti podniku či jeho podnikatelské činnosti souvisí konkrétně s měřením vstupů a výstupů. Ty lze měřit či vyjádřit v naturální jednotkách či v peněžních jednotkách. Účetnictví se zaměřuje na vstupy a výstupy v peněžním vyjádření, tzn., že předmětem účetnictví je hodnota vstupů a výstupů v peněžním vyjádření.

Informace týkající se výkonnosti daného podniku a jejich vypovídací schopnost jsou požadovány různými subjekty či uživateli v závislosti na jejich vztahu ke konkrétnímu podniku. Z toho hlediska lze rozdělit jednotlivé subjekty účetních informací na:

- interní uživatele, mezi něž lze zařadit například vlastníky či řídí pracovníky a manažery daného podniku. Tyto subjekty vycházejí z účetních informací nákladového, popřípadě manažerského účetnictví.
- externí uživatele, kde můžeme zařadit například zaměstnance, věřitelé, bankovní instituce, zákazníky, dodavatele, odběratele, konkurenty apod. Titu uživatelé sledující takové účetní informace vycházející z finančního účetnictví.
- státní orgány, jejich předmětem zájmů jsou účetní informace související s plněním daňové povinnosti. Tyto subjekty pak sledují účetní informace, které vycházejí z daňové účetnictví či daňové evidence.

Z výše uvedeného vyplývá, že výsledky podnikatelské činnosti konkrétního podniku nejsou středem zájmů pouze interních uživatelů, tedy vlastníků či řídicích pracovníků, ale také externích uživatelů. Vlastníci mají zájem na zhodnocování vloženého kapitálu, zaměstnanci na výši mezd, kariérním růstu, spolurozhodování apod., obchodní partneři a zákazníci sledují včasné zaplacení a dodání kvalitního zboží, věřitelé mají zájem o včasnou úhradu svých pohledávek. Nesmíme však zapomenout, že výsledky podnikatelské činnosti jsou předmětem zájmu také státu v souvislosti s daňovou povinností, konkrétně se základem daně z příjmů. Ten je zachycen v účetnictví či daňové evidenci podniku (v případě, kdy účetní jednotky nejsou povinny vést účetnictví).

1.2 Nákladové účetnictví

V rámci nákladového účetnictví a posléze také manažerského účetnictví je klíčové členění informací dle jejich vztahu k rozhodovacímu procesu a k jeho jednotlivým fázím. Tento vztah prošel historickým vývojem, kde rozlišujeme v návaznosti na nákladové a manažerské účetnictví tři fáze rozhodovacího procesu:

- **V první fázi** bylo podstatou účetních informací a účetnictví zjištění skutečné výše vynaložených nákladů a výnosů. Pozornost byla nejprve věnována nákladům a výnosům na základě vztahu k prodaným finálním výkonům (výrobkům), posléze došlo k rozšíření orientace na vztah nákladů a výnosů k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které ovlivňují výši vynaložených nákladů a realizovaných výnosů.
- **Druhá fáze** pracovala s rozčleněnými výnosy a náklady, avšak byla zaměřena na porovnání skutečně vynaložených nákladů s náklady žádoucími (plánovanými, rozpočtovanými, kalkulovanými).

- **Třetí fáze** v sobě zahrnovala kromě členění nákladů a výnosů vztažených přímo k finálním výkonům a porovnání skutečného stavu se stavem žádoucím na jedné straně také zhodnocování různých variant pro budoucí rozvoj daného podniku na straně druhé. Jinými slovy řečeno, účetní informace byly využity jak pro běžné řízení jednotlivých podnikových procesů, útvarů a výkonů v době, kdy již bylo rozhodnuto o základních kritériích či veličinách podnikatelské činnosti, tak pro rozhodování o různých variantách budoucího vývoje.

Nákladové účetnictví tzv. Cost Accounting je převážně v anglicky mluvících zemích chápáno jako základní část manažerského účetnictví. Nákladové účetnictví poskytuje informace o prvních dvou výše uvedených fázích. Hlavní podstatou nákladového účetnictví je systémové zobrazení procesu v rámci podnikatelské činnosti (podnikatelského procesu) dle úplnosti a nepřetržitosti včetně výsledků podnikatelského procesu, jež charakterizuje činnosti podniku v rámci hodnoceného období.

Nákladové účetnictví je dle obsahového zaměření koncipováno jako:

- tzv. výkonové účetnictví
- a tzv. odpovědnostní účetnictví.

Výkonové účetnictví hledá odpovědi na otázky, jaké jsou náklady na jednotlivé výkony, jaká je jejich marže, zisk a další hodnotové charakteristiky související s výrobky, prací či službami, které daný podnik poskytuje v rámci své podnikatelské činnosti. Výkonové účetnictví je v úzké vazbě s kalkulacemi jednotlivých výkonů podniku.

Naopak **odpovědnostní účetnictví** hledá odpovědi na otázky, jak jednotlivé útvary uvnitř podniku tzv. vnitropodnikové útvary přispívají k celopodnikovým výsledkům a jakým způsobem je řídit, aby jejich činnost dosahovala a směřovala k výsledkům vedoucím k optimálnímu naplňování cílů podniku. Odpovědnostní účetnictví je v úzké souvislosti se systémem plánů, rozpočtů a vnitropodnikovými cenami.

Pomocí existující kapacity, pomocí níž může daný podnik vytvářet výkony pro své zákazníky, lze v rámci operativního řízení ovlivnit hodnotové veličiny, jako jsou například aktiva podniku, vlastní kapitál, závazky, náklady, výnosy, zisk, příjmy a výdaje. V rámci operativního řízení je rozhodnuto o tom, co vyrábět, jak vyrábět a pro koho vyrábět. Jestliže má daný podnik v těchto rozhodnutích zcela jasno, lze také rozhodnout i o cenách, za které lze tyto výkony podniku prodat. Předmětem zájmu výše zmíněného řízení je řízení nákladů a následné propojení s cash flow.

Bylo by chybou se domnívat, že nákladové účetnictví se zaměřuje pouze na informace o nákladech. Účetní informace zobrazují podnikatelský proces v návaznosti na informace v rozvaze, výkazu zisku a ztrát a o změně cash flow. Řízení nákladů je tak neoddelitelnou součástí od řízení výnosů a zisku, peněžních příjmů a výdajů, aktiv a dluhu.

Nákladové účetnictví v sobě zahrnuje tradiční prvky účetní metody, jakými jsou soustava účtů, podvojnost, souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku, nutnost inventarizace aktiv a závazků a podobně.

1.3 Manažerské účetnictví

Pojem manažerské účetnictví (Managerial Accounting) vychází z anglosaské oblasti, ve francouzsky mluvících zemích je manažerské účetnictví označováno jako účetnictví pro řízení, v německé terminologii poté jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. Třetí fáze rozhodovacího procesu je poté součástí manažerského účetnictví. Tato fáze se na základě minulého vývoje označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. Na základě výše zmíněných skutečností se lze setkat také s označením manažerské účetnictví jako účetnictví pro rozhodování.

Manažerské účetnictví v sobě zahrnuje taktické a strategické rozhodování o různých alternativách podnikových činnosti, které umožňuje v souladu se stanovenými cíli optimalizovat existující kapacity, u kterých není potřeba investičních vkladů prostředků, tak také rozhodovat o budoucí kapacitě, o budoucích alternativách činnosti související s investičním rozhodováním v rámci dlouhodobého časového horizontu.

Rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictví jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 1: Vztah nákladového účetnictví a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (souhrn či systém účetních informací sloužící pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v minulosti rozhodnuto	Účetnictví zaměřené na rozhodování o budoucích alternativách podnikatelské činnosti či podnikatelského procesu
Informace pro operativní řízení v souvislosti s taktickým řízením (plánovaný stav, porovnání se skutečným stavem, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (v rámci existující kapacity a o možné budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Souhrnné informace pro vrcholový management či řízení a rozhodování
Řízení hospodárnosti, kdy informace slouží pro vyhodnocování vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení účinnosti a efektivnosti, kdy informace slouží pro zásadní změny činnosti
Vztah podnikového rozpočtu a vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému a vnitropodnikových cen	Vztah podnikových střednědobých a dlouhodobých rozpočtů

1.4 Vztah finančního účetnictví a nákladového (manažerského) účetnictví

Jak finanční, tak nákladové, popř. manažerské účetnictví se od sebe značným způsobem odlišuje, a to například:

- obsahem,
- uživatelskou strukturou účetních informací,
- legislativou,
- záznamem měrných jednotek,
- intervalem vykazování účetních informací apod.

Co se týče **obsahu**, finanční účetnictví je zaměřeno na položky, jako jsou aktiva, pasiva, výnosy, náklady, hospodářský výsledek apod., které jsou následně zachyceny v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Obsahem finančního účetnictví je podnikatelský subjekt jako celek. Naopak nákladové (manažerské) účetnictví pracuje s vnitropodnikovými informacemi potřebnými pro řízení podniku. Zahrnuje v sobě nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočty apod. Nezaměřuje se pouze na podnikatelský subjekt jako celek, ale pohlíží na podnik jako na dílčí vnitropodnikové útvary, jejich výrobky, technologické procesy apod.

Rozdílnost lze spatřovat také v **uživatelích účetních informací**. Zatímco jsou účetní informace z finančního účetnictví určeny zejména externím uživatelům (bankovní instituce, dodavatelé, odběratelé, státní orgány, investoři, zákazníci, akcionáři, zaměstnanci apod.), informace týkající se nákladového (manažerského) účetnictví jsou určeny vedení podniku, jednotlivým manažerům podniku a vrcholovému vedení.

Finanční účetnictví je zaštitěno **legislativou**, konkrétně zákony a účetními standardy. Podoba zaznamenávání účetních informací finančního účetnictví musí vycházet ze zákona a metodických pokynů. Nákladové (manažerské) účetnictví není regulováno vnějšími orgány, je tedy plně v kompetenci vedení podniku, jakým způsobem jsou vykazovány jednotlivé podnikatelské procesy uvnitř podniku.

Účetní operace jsou ve finančním účetnictví **zaznamenávány** v peněžních jednotkách v kupní síle peněz v době, kdy účetní operace nastane. Operace v nákladovém (manažerském) účetnictví jsou zaznamenávány v jednotkách, které jsou pro daný podnik nejúčelnější (například naturální jednotky).

Finanční účetnictví vyazuje účetní informace v opakujícím se **časovém intervalu**, zejména jednou ročně. Nákladové (manažerské) účetnictví poskytuje informace v různém časovém období dle potřeb vrcholového vedení.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 1-1



Prodejní divize podniku je zaměřena na prodej nábytku. Svou podnikatelskou činnost vykonává v budově, kterou do podnikání vložili vlastníci formou věcného vkladu. Prodejní divize tak ušetří peněžní prostředky za nájemné. Z tohoto důvodu nejsou finanční výsledky prodejní divize srovnatelné s ostatními divizemi podniku, které mají prodejní prostory v najatých objektech. Vedení podniku proto zatěžuje prodejní divizi kalkulačním nájemným, jehož výše je odvozená z nájemného, které je běžně v dané lokalitě hrazeno či nabízeno, a to za cenu 200 000 Kč. Zobraďte uvedenou situaci ve finančním a vnitropodnikovém (nákladovém) účetnictví.

Řešení:

Ve finančním účetnictví se tato situace vůbec neprojeví, jelikož finanční účetnictví je zaměřeno na vazby s vnějším okolím nikoli na vazby uvnitř podniku.

V nákladovém (popř. manažerském) účetnictví je chápáno kalkulační nájemné jako interní (druhotný) náklad prodejní divize, který představuje závazek podniku a zároveň jako interní (druhotný) výnos vedení podniku, který pro vedení podniku znamená pohledávku. Celou situaci lze zachytit následovně:

Středisko vedení podniku:

Položka	Částka	MD	D
Kalkulační nájemné	200 000 Kč	Vnitropodnikové pohledávky	Interní (druhotné) výnosy

Středisko prodejní divize:

Položka	Částka	MD	D
Kalkulační nájemné	200 000 Kč	Interní (druhotné) náklady	Vnitropodnikové závazky



SAMOSTATNÝ ÚKOL 1

Prodejní divize podniku je zaměřena na prodej nábytků. Svou podnikatelskou činnost vykonává v budově, kterou do podnikání vložili vlastníci formou věcného vkladu. Prodejní divize tak ušetří peněžní prostředky za nájemné. Z tohoto důvodu nejsou finanční výsledky prodejní divize srovnatelné s ostatními divizemi podniku, které mají prodejní prostory v najatých objektech. Vedení podniku proto zatěžuje prodejní divizi kalkulačním nájemným, jehož výše je odvozená z nájemného, které je běžně v dané lokalitě hrazeno či nabízeno, a to za cenu 400 000 Kč. Zobraďte uvedenou situaci ve finančním a vnitropodnikovém (nákladovém) účetnictví.

1.5 Controlling

Pojem **controlling** vychází z anglického slovesa „to control“, které v českém jazyce znamená „kontrolovat, řídit či vést.“ Controlling lze chápat jako nástroj řízení, jehož úkolem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení výsledků daného podniku.

Controlling je po obsahové stránce vymezen dvěma subsystemy, a to:

- subsystemem plánování a kontroly,
- subsystemem zajištění informační základny.

Plánování a kontrola jsou základem fungování controllingu. V rámci controllingu vycházíme v první řadě ze stanovení úkolů pro budoucí období, kde zjišťujeme náklady a cenu jednotlivých výkonů.

Dalším krokem je zjištění skutečného stavu, kdy jsou předmětem zájmu skutečně vynaložené náklady a reálně dosažená cena konkrétního výrobku za dané období.

Třetím krokem je analýza odchylek či rozdílů, kde je zjišťována příčina odchylek, nákladová náročnost jednotlivých výrobků ve vztahu ke konkurenčním výrobkům a cenová úroveň jednotlivých výrobků ve vztahu k výrobkům konkurenčním.

Posledním krokem je vyhodnocení informací pro přijetí nových rozhodnutí, kdy se snažíme zjistit ovlivnitelnost výrobních nákladů a ceny v případě zlepšení užitných vlastností výrobku nebo v případě přijetí nového konstrukčního či technologického řešení výrobku.

Controlling oproti manažerskému účetnictví, které se opírá o hodnotové charakteristiky, využívá v širším slova smyslu také informace nepeněžního charakteru. Manažerské účetnictví je tzv. informačním nástrojem systému řízení. Informace vycházející z manažerského účetnictví jsou zařazeny dvěma typy controllingu dle jejich zaměření, kdy rozeznáváme:

- tzv. nákladový controlling,
- tzv. finanční controlling.

Nákladový controlling se v první řadě zaměřuje na řízení takových faktorů, které mají vliv na úroveň a výši zisku podniku, konkrétně tedy na výnosy a náklady podniku.

Finanční controlling se zaměřuje na řízení finanční a kapitálové struktury podniku včetně řízení peněžních toků podniku.



OTÁZKY

1. Vyjmenujte hlavní rozdíly mezi finančním účetnictvím a nákladovým účetnictvím.
 2. Objasněte rozdíl mezi nákladovým účetnictvím a manažerským účetnictvím.
 3. Vyjmenujte dva typy controllingu.
-



SHRNUTÍ KAPITOLY

Účetnictví lze formulovat jako uspořádaný systém informací zachycující průběh celého podnikatelského procesu daného podniku v peněžním vyjádření či jednotkách. Cílem účetnictví je poskytnout informace jednotlivým subjektům, tzv. uživatelům účetních informací.

V rámci nákladového účetnictví a posléze také manažerského účetnictví je klíčové členění informací dle jejich vztahu k rozhodovacímu procesu a k jeho jednotlivým fázím. Tento vztah prošel historickým vývojem, kde rozlišujeme v návaznosti na nákladové a manažerské účetnictví tři fáze rozhodovacího procesu.

Manažerské účetnictví se úzce pojí s tzv. controllingem. Controlling lze chápat jako nástroj řízení, jehož úkolem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení výsledků daného podniku.



ODPOVĚDI

1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 14 – 15.
 2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 13 – 14.
 3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 17.
-

2 PODSTATA NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby, daně či poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby. Výnosy představují celkový přírůstek hodnot, jež mají vliv a ovlivňují výsledek hospodaření podniku během účetního období bez rozdílu podnikového původu. Finanční pojetí nákladů charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, kdy může docházet k úbytku aktiv na jedné straně (například spotřeba materiálu) či přírůstkem dluhů na straně druhé (nárůst závazků vůči dodavatelům používaného materiálu). Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady, kdy toto pojetí nákladů koresponduje s hodnotou, kterou je možno získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. Mezi vynaloženými náklady podniku a vynaloženým ekonomickým prospěchem (výnosy) lze odvodit základní prvky ekonomického řízení podniku.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat rozdíly mezi náklady, výdaji, výnosy a příjmy
- Vysvětlit rozdíly mezi finančním pojetím nákladů a manažerským pojetím nákladů
- Objasnit základní prvky ekonomického řízení podniku

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Efektivnost, ekonomické pojetí nákladů, finanční pojetí nákladů, hodnotové pojetí nákladů, hospodárnost, účinnost

Než zaměříme pozornost na pojetí nákladů v nákladovém účetnictví, je nejprve potřeba ujasnit si, kde vůbec náklady podniku a následně celý výrobní proces výkonů probíhá. Činnosti nebo aktivity, kterou jsou potřebné pro zajištění průběhu podnikatelského procesu, jsou zabezpečovány vnitropodnikovými útvary.

Každý vnitropodnikový útvar má přesně vymezené činnosti, jejich charakter, způsob, kterým přispívá k celému procesu výroby, pravomoci a odpovědnosti.

Mezi útvary zabývající se koncepcí výkonů lze zařadit strategický marketing, výzkum a vývoj, mezi útvary zajišťující komunikaci a vztahy se zákazníky patří marketing, podpora prodeje či public relations. Útvary zajišťující budování distribučních sítí jsou tvořeny logistikou, distribucí, prodejem či poprodejním servisem. Základní útvary podniku se člení na útvar hlavní výroby či činnosti, útvar servisní činnosti a správní činnosti.

Útvar hlavní činnosti představuje vlastní podstatu podnikatelské činnosti a následně výrobního procesu. Jedná se o útvary, které se podílí na tvorbě externích podnikových výkonů, na jejich vytvoření, realizaci v návaznosti na technologické postupy. Tyto útvary zajišťují podnikové výkony od okamžiku existence nového výkonu až po prodej koncovým zákazníkům. Mezi útvary hlavní činnosti lze zařadit útvar logistiky, nákupu, útvary technické výroby, hlavní výroby, útvary distribuce a prodeje.

Servisní (obslužné) útvary jsou útvary, které zabezpečují servisní služby ostatním útvarům v podniku. Jako příklad lze uvést útvar dopravy, oprav, údržby, informačních technologií apod. Servisní útvary nevytváří podnikové výkony, ale přispívají k vytvoření podmínek pro to, aby byly zajištěny veškeré hlavní činnosti v podniku.

Útvary správy a řízení přispívají k zajištění řízení celého podniku. Mezi takové útvary lze zařadit například útvary vrcholového vedení podniku jako celku, útvary vrcholového vedení divize, závodů apod. Stejně jako servisní útvary, také útvary správy a řízení se nepodílejí na tvorbě podnikových výkonů, ale tvoří souhrnné náklady podniku, které nelze vztáhnout k podnikovým výkonům.

2.1 Náklady a výnosy

Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby, daně či poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby.

K účetním nákladům patří například:

- náklady na kancelářské potřeby,
- mzdy a platy,
- spotřeba materiálu apod.

Výnosy představují celkový přírůstek hodnot, jež mají vliv a ovlivňují výsledek hospodaření podniku během účetního období bez rozdílu podnikového původu.

Příkladem výnosů mohou být například:

- výnosy z úroků,
- výnosy z vedlejších obchodů,
- výnosy z vyřazení dlouhodobého majetku.

Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje **zisk podniku**, který je jedním ze základních ekonomických pojmů. Dosahování zisku je jeden z cílů fungování podniků. Smyslem každého podnikatelského subjektu je zhodnocování jeho majetku a následně dosahování zisku, jež lze vymezit jako rozdíl mezi ekonomickým prospěchem podniku (výnosy) a jeho náklady.

2.2 Výdaje a příjmy

V účetnictví je potřeba rozlišovat mezi náklady a výnosy na jedné straně a mezi výdaji a příjmy na straně druhé. Mnohdy dochází k záměně mezi výdaji a náklady nebo příjmy a výnosy. Je potřeba zaznamenat, že mezi výdaji a náklady je podstatný rozdíl, stejně jako mezi příjmy a výnosy.

Výdaje představují reálný úbytek peněžních prostředků a peněžních hodnot, které se vztahují k určitému časovému okamžiku jejich vyčerpání. Kromě odlivu peněžních či finančních prostředků v sobě zahrnují také přírůstky dluhů, jež vedou k odlivu peněžních prostředků nebo také úbytky pohledávek představující úbytek peněžních nároků.

Za **příjmy** lze považovat reálný přírůstek peněžních prostředků a peněžních hodnot vztahující se k určitému časovému okamžiku jejich přijetí. Za příjmy lze považovat přijaté platby, přírůstky pohledávek vedoucí v konečném důsledku k platbě, úbytek dluhu spojený s úsporou budoucího odlivu peněžních prostředků související například s úroky a amortizací.

Výdaje a příjmy jsou součástí výkazu peněžních toků neboli výkazu cash flow a zachycují důsledky transakcí v rozvaze, tedy na účtech aktiv a pasiv. Oproti výdajům a příjmům stojí náklady a výnosy, kdy náklady zpravidla způsobují výdaje s následkem výplaty peněžních prostředků. Naopak výnosy ovlivňují příjmy platbami peněžních prostředků. Výdaje a příjmy se týkají jak oblasti majetku, tak také oblastní výsledku podniku. Naopak náklady a výnosy se týkají výhradně oblasti výsledku podnikání, kdy náklady a výnosy jsou zachyceny ve výkazu zisků a ztrát a ovlivňují výsledek hospodaření podniku.

Přírůstek a úbytek peněžních prostředků daného podniku během účetního období může mít jak finanční, tak výsledkové důsledky. Úbytek peněžních prostředků souvisí s placenými úhradami podniku na jedné straně, přírůstek souvisí s přijatými úhradami na straně druhé.

Placené úhrady představují odliv peněžních prostředků související s provedenými platbami a peněžními výdaji podniku, kdy se tyto výdaje projeví úbytkem hotovosti v pokladně, zůstatcích na bankovních účtech bank apod.

Placené úhrady mohou souviset například s:

- nabytím dlouhodobého majetku,
- odlivem peněžních prostředků v důsledku splácení závazků dodavatelům,
- odlivem peněžních prostředků v důsledku splácení závazků bankovním institucím v rámci poskytnutí bankovních úvěrů,
- vyplácením podílu na zisku
- zálohovými platbami nákladů aktivního časového rozlišení.

Přijaté úhrady představují příliv peněžních prostředků související s přijatými platbami a peněžními příjmy do podniku, které se projevují přírůstkem hotovosti v pokladně, zůstatků na bankovních účtech bank apod. Přijaté úhrady se mohou uskutečňovat například v případě prodeje dlouhodobého majetku, úhrady pohledávek od odběratelů, v případě přijatých půjček, zvýšení vlastního kapitálu či v případě zálohových plateb výnosů v důsledku aktivního časového rozlišení.

Placené a přijaté úhrady souvisí se zvýšením či snížením dlouhodobého majetku, oběžného majetku, vlastního a cizího kapitálu. Placené a přijaté úhrady mají vliv také na výsledek hospodaření.

Placené úhrady mohou zahrnovat například:

- hotovostní nákupy související s vybavením kanceláří, což pro podnik znamená odliv prostředků za nákup vybavení kanceláří a nabytí majetku,
- splácení závazků dodavatelům, čímž dochází k odlivu prostředků, splacení dluhů, úbytek aktiv a pasiv,
- bankovní platby za nájem obchodních prostor, což znamená odliv prostředků za náklad.

Přijaté úhrady mohou zahrnovat například:

- prodej vybavení kanceláří, kdy podnik zaznamená příliv prostředků a prodej majetku,
- přijetí úvěrů či půjček zachycující příliv prostředků a navýšení aktiv a pasiv,
- prodej výrobků za hotové znamenající příliv prostředků z výnosů.

2.3 Pojetí nákladů a výnosů v nákladovém účetnictví

Před tím, než se začneme detailněji zabývat náklady, je nezbytné si objasnit, co vše je považováno za náklad a kdo na tyto náklady pohlíží. Je zcela evidentní, že jinak bude na náklady pohlížet účetní a jinak zase manažer zaměřující se na strategický rozvoj celého podniku. Náklady jsou evidovány k různým účelům, kdy je nutno pojímat tyto náklady z různých hledisek respektující rozdělení účetnictví jako takového. V této souvislosti rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů, a to:

- Finanční pojetí nákladů
- Manažerské pojetí nákladů
 - Hodnotové pojetí nákladů
 - Ekonomické pojetí nákladů



Obrázek 1: Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví

2.3.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, kdy může docházet k úbytku aktiv na jedné straně (například spotřeba materiálu) či přírůstkem dluhů na straně druhé (nárůst závazků vůči dodavatelům používaného materiálu).

V rámci finančního pojetí jsou náklady vyjádřeny v účetních cenách, jež odpovídají cenám, za které podnik pořídil spotřebovaná aktiva nebo hodnotě nárůstu pasiv. Finanční pojetí nákladů se uplatňuje zejména ve finančním účetnictví a je využíváno převážně externími uživateli. Na druhou stranu však nelze opomenout také pohled manažera podniku, který pohlíží na náklady jako na vynaložené prostředky, které souvisí pouze s podnikovou aktivitou.

Touto myšlenkou je podpořeno manažerské pojetí nákladů, které vnímá náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Manažerské účetnictví pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnují také tzv. oportunitní náklady.

2.3.2 Manažerské pojetí nákladů

Jak již bylo zmíněno výše, **manažerské pojetí nákladů** pracuje s náklady, které jsou definovány jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Manažerské pojetí nákladů lze dále rozdělit na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě.

Toto pojetí v sobě zahrnuje jak náklady, které jsou totožné s finančním účetnictvím, tak také náklady, které jsou v rámci manažerského účetnictví vykazovány v odlišné výši v porovnání s účetnictvím finančním, nebo nejsou vykazovány vůbec. Takto vzniklé náklady jsou označovány jako kalkulační druhy nákladů.

Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady, kdy toto pojetí nákladů koresponduje s hodnotou, kterou je možno získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů. Představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. **Oportunitní náklady** tak představují nejlepší jiný možný užitek získatelný z použitých výrobních faktorů či zdrojů. Jako příklad lze uvést zaměstnaného občana, který se rozhodl podnikat. Oportunitními náklady jeho práce jsou zpravidla mzdy, které by obdržel, kdyby nadále zůstal zaměstnaný. Jako další příklad lze uvést občana, který se rozhodl ke svému podnikání použít své vlastní pole. Oportunitní náklady pole jsou pak tvořeny nájmami, které by občan získal, kdyby vlastní pole pronajímal.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že existuje značný rozdíl mezi finančním pojetím nákladů a manažerským pojetím nákladů. V podniku existují položky nákladů, které jsou ve finančním účetnictví (nebo ve finančním pojetí nákladů) považovány za náklad, avšak v rámci manažerského účetnictví či manažerském pojetí nákladů nejsou tyto položky považovány za náklad.

Příkladem mohou být například kurzové rozdíly. V rámci finančního účetnictví je tato položka považována za náklad, která vzniká rozdílem mezi výnosem v době zaúčtování a skutečným peněžním příjmem vznikajícím v důsledku změny směnných kurzů měn při prodeji výkonů (výrobků) do zahraničí. Z hlediska manažerského účetnictví se nejedná o náklad, protože nejde o účelně a účelově vynaložené prostředky, ale o snížení výnosů z důvodu existence kurzových nákladů.

Na druhou stranu mohou také existovat položky nákladů, které jsou v manažerském účetnictví považovány za náklad, avšak v rámci finančního účetnictví nikoli. Příkladem mohou být výše zmíněné oportunitní náklady, kdy se může jednat například o ušlý úrok z peněžních prostředků, které byly vázány v zásobách. Z pohledu finančního účetnictví se nejedná o náklad, avšak manažerské účetnictví tento typ nákladů bere v úvahu.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 2-1



Společnost ABC se živí prodejem zboží. Náklady prodaného zboží činily v minulém období 300 000 Kč, výnosy z prodeje zboží 360 000 Kč. V současné době nakupuje společnost zboží za 318 000 Kč. Společnost může využít zboží (krom stávajícího prodeje) jako polotovar pro výrobu nového výrobku. Ten dle předběžných propočtů může přinášet 10% nákladovou rentabilitu. Zjistěte náklady prodaného zboží dle finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů a vypočítejte obchodní marži z prodeje zboží.

Řešení:

Pojetí nákladů	Náklady	Obchodní marže
Finanční pojetí nákladů	300 000 Kč	$360\,000 - 300\,000 = 60\,000$ Kč
Hodnotové pojetí nákladů	318 000 Kč	$360\,000 - 318\,000 = 42\,000$ Kč
Ekonomické pojetí nákladů	$10\% \text{ z } 318\,000 +$ $318\,000 = 31\,800 +$ $318\,000 = 349\,800 \text{ Kč}$	$360\,000 - 349\,800 = 10\,200$ Kč

Finanční pojetí nákladů vychází z historické pořizovací ceny zboží, tj. ceny, za kterou bylo zboží pořízeno v minulosti. Naopak hodnotové pojetí nákladů pracuje s reprodukční pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou bylo zboží pořízeno v současnosti. Ekonomické pojetí nákladů v sobě zahrnuje jak náklady prodaného zboží dle hodnotového pojetí nákladů (pracující se současnými náklady), tak oportunitní náklady vyjadřující výnosy z dosud ne-realizované varianty (využití zboží jako polotovar pro výrobu nového výrobku). Tyto oport-

tunitní náklady jsou vyjádřeny pomocí 10% nákladové rentability. To jinými slovy znamená, že náklady představují 10 % ze zisku. Obchodní marže pak představuje rozdíl mezi výnosy z prodeje a náklady prodaného zboží.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 2

Společnost DEF se živí prodejem zboží. Náklady prodaného zboží činily v minulém období 600 000 Kč, výnosy z prodeje zboží 720 000 Kč. V současné době nakupuje společnost zboží za 636 000 Kč. Společnost může využít zboží (krom stávajícího prodeje) jako polotovaru pro výrobu nového výrobku. Ten dle předběžných propočtů může přinášet 20% nákladovou rentabilitu. Zjistěte náklady prodaného zboží dle finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů a vypočítejte obchodní marži z prodeje zboží.

2.3.3 Kalkulační druhy nákladů

Kalkulační druhy nákladů úzce souvisí s nákladovým (popř. manažerským) účetnictvím. Jedná se o náklady, které jsou kalkulovány v rámci vyhodnocování ekonomické účelnosti prováděných podnikatelských aktivit. Jedná se o položky, které se v nákladovém účetnictví vykazují:

- v odlišné výši než v rámci finančního účetnictví,
- popřípadě nejsou ve finančním účetnictví vykazovány vůbec.

Mezi nejvýznamnější kalkulační druhy nákladů řadíme:

- kalkulační odpisy,
- kalkulační úroky,
- kalkulační rizikovou přírážku,
- kalkulační nájemné,
- kalkulační podnikatelskou mzdu.

Kalkulační odpisy

Podstata kalkulačních odpisů spočívá v odepisování dlouhodobého majetku podniku, které se v nákladovém účetnictví řídí odlišnými pravidly než ve finančním účetnictví. Dlouhodobý majetek podniku je v rámci finančního účetnictví odepisován po určitý legislativou stanovený počet let v návaznosti na konkrétní odpisovou skupinu.

Odpisy v nákladovém účetnictví mají zobrazovat skutečné snížení hodnoty majetku, kdy kalkulační odpisy odpovídají skutečně reálnému hodnotovému opotřebení během podnikatelských aktivit. Princip spočívá v tom, že je majetek podniku odepisován po dobu jeho celého skutečného užívání (také v případě, kdy byl tento majetek zcela odepsán v rámci finančního účetnictví).

Jako příklad lze uvést stroj potřebný na výrobu podnikových výrobků v hodnotě 1 500 000 Kč. Vrcholové vedení plánuje využívat tento stroj 12 let. Odpis tak bude činit $1/12$ z 1 000 000 Kč za rok, což je 125 000 Kč za rok.

Kalkulační úroky

Kalkulační úroky jsou využívány k oceňování kapitálu podniku. Podnik v rámci svých provozně nutných činností využívá hmotná a nehmotná aktiva, jež jsou těmito činnostmi trvale vázána. Podnik obětoval část svého kapitálu ke krytí výše zmíněných aktiv, čímž se připravil o výnosy plynoucí z tohoto kapitálu, které by získal alternativním využitím. Můžeme říci, že se jedná o ekvivalent oportunitních nákladů.

Počítá-li vrcholové vedení s kalkulačními úroky, které jsou zahrnuty do nákladů, blíží se reálným podmínkám plynoucí z využívání výrobních faktorů. Výše zmíněný kapitál lze označit jako provozně nutný kapitál, který je tvořen provozně nutným majetkem a odečitatelnými položkami.

Provozně nutný majetek představuje součet cen pozemků, budov, poloviny pořizovací ceny dalšího odepisovaného majetku jako jsou například stroje a zařízení a průměrné hodnoty oběžného majetku.

Naopak odečitatelné položky lze charakterizovat jako bezúročně získaný kapitál, který je tvořen například přijatými zálohami nebo dodavatelskými úvěry. Provozně nutný kapitál je úročen kalkulační úrokovou mírou, která odpovídá tržní, popř. nejpříznivější úrokové míře cizího kapitálu.

Kalkulační riziková přírážka

Kalkulační riziková přírážka představuje pravděpodobně vzniklé náklady plynoucí z rizik vykonávaných aktivit. V souvislosti s přírážkami rozlišujeme tato základní rizika:

- všeobecné podnikatelské riziko,

- speciální (individuální) riziko.

Všeobecné podnikatelské riziko plyne z běžně vykonávaných aktivit, kdy následky tohoto rizika ovlivňují přímo výsledek hospodaření podniku. Důsledky těchto rizik může podnik kompenzovat například krytím snížení výnosů z rezervního fondu.

Speciální (individuální) riziko je charakteristické tím, že v procesu podnikatelských aktivit může dojít ke zvýšení nákladů, ke vzniku škod či ztrátám. Se speciálním rizikem se podnik setkává pravidelně (ztráty díky zmetkům, materiálové odchylky, mzdové odchylky), s určitou pravděpodobností (pochybné pohledávky) či nahodile (poškození strojů, zařízení, dopravních prostředků apod.). V nákladovém účetnictví se náklady rizik zahrnují do nákladů prostřednictvím zvýšení příslušných nákladových položek, čímž dochází k jejich zprůměrování.

Kalkulační nájemné

Kalkulační nájemné funguje za situace, kdy podnikatel provozuje svou podnikatelskou činnost v prostorách, které jsou plně v jeho osobním vlastnictví. Nevznikají tak podnikatelskému subjektu žádné účetní náklady za nájemné. V rámci kalkulačního nájemného manažerů podniku pro přiblížení reálných podmínek zahrnují do nákladů nájemné odpovídající tržním podmínkám v místě výkonu podnikatelské činnosti.

Kalkulační podnikatelská mzda

Princip kalkulační podnikatelské mzdy spočívá se skutečností, kdy podnikající fyzické osoby nemohou do nákladů zahrnout svou odměnu za práci, což zkresluje výsledek hospodaření. V rámci nákladového účetnictví je kalkulační podnikatelská mzda zahrnuta do nákladů ve výši odměny, kterou by fyzická osoba obdržela za vykonanou práci v podniku, kdyby byla zaměstnancem.

2.4 Základní prvky ekonomického řízení podniku

Mezi náklady v obecném pojetí a následnou vazbou mezi vynaloženými náklady a ekonomickým prospěchem (výnosy) lze odvodit významná kritéria pro racionální uskutečňování podnikových výkonů, procesů, činností či aktivit, která jsou předmětem nákladového (popř. manažerského) účetnictví.

Mezi základní prvky ekonomického řízení podniku řadíme:

- hospodárnost,
- efektivnost
- účinnost.

2.4.1 Hospodárnost

Hospodárnost znamená získávání zdrojů určité kvality a množství za co nejnižší cenu. Hospodárnost lze vnímat jako jedno ze základních kritérií účelnosti či racionality při vynaládání ekonomických zdrojů. Z hlediska řízení podniku představuje snahu vedoucí k minimalizaci vynaložených zdrojů (zejména finančních zdrojů), kdy se jedná o udržení nízkých finančních nákladů v souvislosti s celkovou nízkou spotřebou zdrojů.

Jedná se tedy o stanovení nákladů, při kterých je dosaženo žádoucích výstupů (výkonů, výrobků) s co nejmenším množstvím vstupních faktorů (vstupů, ekonomických zdrojů, nákladů). Z výše uvedeného je patrné, že hospodárnost zvyšuje efektivnost a zisk podniku a je velmi důležitá zejména pro podniky, které se potýkají s nedostatkem finančních zdrojů.

Hovoříme-li o hospodárnosti nákladů v podniku, lze ji vypočíst porovnáním skutečné výše nákladů s plánovanou výší nákladů, se kterou má podnik v úmyslu vyrobit své výkony, a to:

- v celkové výši, kdy takto zjištěná hospodárnost je důležitá pro řízení celkových nákladů, výnosů a zisku,
- na jednotku výkonu, která je důležitá pro řízení po linii výkonů.

Úkolem managementu podniku je spojit potřebné výrobní faktory tak, aby byly vynaládány účelně a hospodárně.

Hospodárnost lze vyjádřit ve dvou formách, popřípadě jejich kombinací, a to:

- ve formě úspornosti
- ve formě účinnosti či výtěžnosti

Pro vyjádření forem hospodárnosti existuje označení tzv. „3Ú“:

- účelnost, která je předpokladem vzniku hospodárnosti
- úspornost označována jako první forma úspornosti
- účinnost označována jako druhá forma úspornosti

Hospodárnost **ve formě úspornosti** představuje absolutní úsporu nákladů. Jedná se o žádoucí úroveň výstupů (výkonů či výrobků) dosaženou s co nejmenším množstvím vynaložených vstupů, tj. s co nejnižšími náklady. Tato forma hospodárnosti se projeví snížením absolutní výše nákladů.

Hospodárnost **ve formě účinnosti či výtěžnosti** představuje relativní úsporu nákladů. Jedná se o situaci, kdy je množství vstupů konstantní a zvyšuje se pouze objem výstupů. Jinými slovy dochází k nárůstu či maximalizaci objemu výkonů (výrobků) s konstantními

náklady. V tomto případě dochází k maximalizaci účinků, jež se neprojevují absolutním, ale pouze relativním snížením nákladů na jednotku výkonu.

Obecně lze říci, že obě tyto formy hospodárnosti (úspornost a účinnost) povedou ke snižování průměrných nákladů.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 2-2

Společnost DEF vyrábí šroubováky z oceli. Dle normy spotřeba materiálu a předem stanovené pořizovací ceny byla stanovena výše nákladů na jeden kus (na jeden šroubovák) ve výši 152 Kč. Kromě základního materiálu potřebného na výrobu šroubováků vznikají společnosti další náklady týkající se nájemného za pronájem prostor včetně souvisejících nákladů zahrnujících úklid, opravy, údržbu, elektrickou energii, vodu a teplo. Na měsíc červen je naplánováno vyrobit 72 000 kusů šroubováků s náklady za pronájem prostor ve výši 3 420 000 Kč. Ve skutečnosti se však v červnu vyrobilo 75 000 kusů šroubováků se spotřebou základního materiálu (ocel) v hodnotě 11 175 000 Kč a nájemným ve výši 3 375 000 Kč. Vypočítejte hospodárnost pro obě nákladové položky a určete, o jakou formu hospodárnosti se jedná.

Řešení:

Základní materiál

Plánovaná (předem stanovená) spotřeba materiálu, která by měla být použita na skutečný objem produkce	$152 \cdot 75\,000$	11 400 000 Kč
Skutečná spotřeba materiálu na skutečný objem produkce	11 175 000	11 175 000 Kč
Úspora celkových nákladů	$11\,400\,000 - 11\,175\,000$	225 000 Kč
Úspora nákladů na jeden kus produkce	$225\,000 / 75\,000$	3 Kč/ks

Nájemné za pronájem prostor včetně souvisejících nákladů

Na hospodárnost působí jak objem výkonů, tak absolutní úspora nákladů

Plánovaná (předem stanovená) výše nájemného na jeden kus	$3\,420\,000 / 72\,000$	47 Kč
Skutečná výše nájemného na jeden kus	$3\,375\,000 / 75\,000$	45 Kč
Úspora průměrných nákladů (na 1 ks)	$47 - 45$	2 Kč

Plánovaná (předem stanovená) výše nájemného na celý objem produkce	3 420 000 Kč	
Skutečná výše nájemného na celý objem produkce	3 375 000 Kč	
Úspora celkových nákladů za pronájem	3 420 000 – 3 375 000	45 000 Kč
Úspora nákladů za pronájem na jeden kus	45 000 / 75 000	0,60 Kč/ks

SAMOSTATNÝ ÚKOL 3



Společnost GHCH vyrábí nože ze speciální oceli. Dle normy spotřeba materiálu a předem stanovené pořizovací ceny byla stanovena výše nákladů na jeden kus (na jeden nůž) ve výši 340 Kč. Kromě základního materiálu potřebného na výrobu nože vznikají společnosti další náklady týkající se nájemného za pronájem prostor včetně souvisejících nákladů zahrnujících úklid, opravy, údržbu, elektrickou energii, vodu a teplo. Na měsíc červen je naplánováno vyrobít 144 000 kusů nožů s náklady za pronájem prostor ve výši 6 840 000 Kč. Ve skutečnosti se však v červnu vyrobilo 150 000 kusů nožů se spotřebou základního materiálu (ocel) v hodnotě 22 350 000 Kč a nájemným ve výši 6 750 000 Kč. Vypočítejte hospodárnost pro obě nákladové položky a určete, o jakou formu hospodárnosti se jedná.

Analýza odchylek

S hospodárnosti do určité míry souvisí tzv. odchylky, které představují rozdíl mezi plánovanou výší určité veličiny a její skutečnou výší. Odchylka může být pozitivní (označována znaménkem „+“) nebo negativní (označována znaménkem „-“). Odchylky je možno zjišťovat následně nebo průběžně.

Cílem analýzy odchylek je zjistit příčiny rozdílů zkoumaných veličin. Příčinou odchylky může být buď odlišný vývoj veličin vstupujících do transformačního procesu (nákladů, nazývány odchylky nákladů), nebo veličin vystupujících z transformačního procesu (výnosů, nazývány odchylky výnosů).

Odchylky se dle příčin vzniku dělí na:

- **Kvantitativní odchylky**, které vznikají z rozdílu mezi plánovanou a skutečnou výší spotřeby v naturálním vyjádření, z rozdílu mezi plánovanou a skutečnou výší prodaných výrobků či výkonů apod.

- **Kvalitativní odchylky** vznikající z rozdílu mezi plánovanou a skutečnou úrovní ceny, mzdového ocenění a dalších parametrů souvisejících s oceňováním hodnocené veličiny.
- **Odchylky struktury** znázorňují změny ve struktuře výkonů nebo vstupů (pro nehomogenní produkci)

V návaznosti na výsledek hospodaření, popř. na faktory, které ovlivňují výsledek hospodaření, rozeznáváme:

- Odchylku variabilních nákladů
- Odchylku fixních nákladů
- Odchylku výnosů

Odchylka variabilních nákladů

Odchylka variabilních nákladů představuje rozdíl mezi standardními a skutečnými variabilními náklady, lze ji rozdělit do jednotlivých složek, a to na:

- jednicový materiál, jednicové mzdy, variabilní režie,
- kvantitativní složku, kvalitativní složku.

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů představuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku překročení či úspory spotřebovaných variabilních zdrojů.

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů představuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku změny ceny materiálu, změny mzdového tarifu či změny výše variabilních nákladů na jednotku vztahové veličiny.

Odchylka fixních nákladů

V rámci fixních nákladů rozeznáváme následující odchylky:

- **Absolutní odchylka fixních nákladů**, kde se může jednat o absolutní úsporu nebo překročení fixních nákladů. Takto vzniklá odchylka představuje rozdíl mezi plánovanými fixními náklady a skutečně vynaloženými fixními náklady. Absolutní odchylku lze vypočítat na jednotku výkonu, konkrétně podílem rozdílu plánovaných a skutečných nákladů k celkovému objemu produkce. Absolutní odchylka představuje úspornostní formu hospodárnosti.

Absolutní odchylku fixních nákladů v celkové výši lze znázornit následovně:

$$\text{Absolutní odchylka} = \text{plánované FN} - \text{skutečné FN} \quad (1)$$

Naopak absolutní odchylku fixních nákladů na jednotku výkonu lze zapsat:

$$\text{Absolutní odchylka} = \frac{(\text{plánované FN} - \text{skutečné FN})}{\text{celkový objem produkce}} \quad (2)$$

- **Relativní odchylka fixních nákladů** představuje relativní úsporu či překročení fixních nákladů vzniklá horším či lepším využitím fixních nákladů (výtěžnostní forma hospodárnosti). Zpravidla se vyjadřuje v procentech.

$$\text{Relativní odchylka} = \frac{(\text{plánované FN} - \text{skutečné FN})}{\text{plánované FN}} \times 100 \quad (3)$$

Odchylky výnosů

Odchylka výnosů vzniká v důsledku změny prodejní ceny nebo prodaného množství, popřípadě kombinací prodejní ceny a prodaného množství.

V návaznosti na tuto skutečnost rozeznáváme:

- kvantitativní odchylku výnosů,
- kvalitativní odchylku výnosů.

Kvantitativní odchylka výnosů představuje zvýšení či snížení výnosů z prodeje v důsledku rozdílu mezi plánovaným (standardním) a skutečným objemem prodeje.

Kvalitativní odchylka výnosů charakterizující zvýšení či snížení výnosů z prodeje v důsledku změny ceny prodávaných výkonů, tj. rozdílem mezi plánovanou a skutečnou cenou prodávaných výkonů.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 2-3



Výrobce ve svém podniku naplánoval a zjistil ve spotřebě materiálu dle skutečnosti tyto hodnoty:

Položka	Jednotka	Cena
Spotřeba materiálu	Kg	Kč / kg
Plán	300	15

Skutečnost	320	16
------------	-----	----

1. Vypočítejte celkovou odchylku nákladů v peněžních jednotkách.
2. Vypočítejte, jak na se na této celkové odchylce podílel růst ceny a růst spotřeby.

Řešení

Odchylku vypočítáme jako rozdíl mezi plánovanými a skutečnými náklady a naopak.

Celková odchylka = skutečné náklady – plánované náklady

Celková odchylka = množstevní odchylka + cenová odchylka

Množstevní odchylka = (skutečné množství – plánované množství) * plánovaná cena

Cenová odchylka = (skutečná cena- plánovaná cena) * skutečné množství

Ad 1)

Skutečné náklady = $320 * 16 = 5\,120$ Kč

Plánované náklady = $300 * 15 = 4\,500$ Kč

Celková odchylka = $5\,120 - 4\,500 = 620$ Kč

Ad 2)

Množstevní odchylka = (skutečné množství – plánované množství) * plánovaná cena

Množstevní odchylka = $(320-300) * 15 = 300$ Kč

Cenová odchylka = (skutečná cena- plánovaná cena) * skutečné množství

Cenová odchylka = $(16-15) * 320 = 320$ Kč

Pro kontrolu:

Celková odchylka = množstevní odchylka + cenová odchylka

Celková odchylka = $300 + 320 = 620$ Kč



SAMOSTATNÝ ÚKOL 4

Výrobce ve svém podniku naplánoval a zjistil ve spotřebě materiálu dle skutečnosti tyto hodnoty:

Položka	Jednotka	Cena
Spotřeba materiálu	Kg	Kč / kg
Plán	600	30
Skutečnost	640	32

1. Vypočítejte celkovou odchylku nákladů v peněžních jednotkách.
2. Vypočítejte, jak na se na této celkové odchylce podílel růst ceny a růst spotřeby.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 2-4



Podnik plánoval materiálové náklady ve výši 1 000 Kč, mzdové náklady ve výši 1 500 Kč a tržby ve výši 10 000 Kč. Po uplynutí daného období byly z účetnictví zjištěny tyto skutečné veličiny: materiálové náklady ve výši 900 Kč, mzdové náklady ve výši 1 500 Kč a tržby ve výši 9 000 Kč. Stav výchozích a konečných veličin je zachycen v následující tabulce:

Položka	Jednotka	Cena
<i>Spotřeba materiálu</i>	<i>Kg</i>	<i>Kč / kg</i>
Plán	50	20
Skutečnost	48,65	18,5
<i>Spotřeba pracovního času</i>	<i>Hod.</i>	<i>Kč / hod.</i>
Plán	25	60
Skutečnost	24	62,5
<i>Prodej výrobků</i>	<i>Ks</i>	<i>Kč / ks</i>
Plán	100	100
Skutečnost	90	100

Veškeré výsledné hodnoty budou zaokrouhleny.

1. Vypočítejte materiálovou odchylku, a jak se na této odchylce podílel růst ceny a růst spotřeby.
2. Vypočítejte mzdovou odchylku, a jak se na této odchylce podílel růst ceny (mzdové sazby) a jak růst spotřeby pracovního času.
3. Vypočítejte odchylku v tržbách, a jak se na této odchylce podílel růst ceny a jak růst prodeje.

Řešení:

Ad 1)

Materiálová (celková) odchylka = $(48,65 * 18,5) - (50 * 20) = 900 - 1\ 000 = - 100$ Kč

Množstevní odchylka = $(48,65 - 50) * 20 = - 27$ Kč

Cenová odchylka = $(18,5 - 20) * 48,65 = - 73$ Kč

Kontrola : $- 27$ Kč $- 73$ Kč = $- 100$ Kč

Ad 2)

Mzdová odchylka = $(62,5 * 24) - (60 * 25) = 0$

Množstevní odchylka = $(24 - 25) * 60 = - 60$

Cenová odchylka = $(62,5 - 60) * 24 = 60$

Kontrola: $- 60$ Kč $+ 60$ Kč = 0

Ad 3)

Odchylka v tržbách = $(90 * 100) - (100 * 100) = -1\ 000$ Kč

Množstevní odchylka = $(90 - 100) * 100 = - 1\ 000$

Cenová odchylka = $(100 - 100) * 90 = 0$

Kontrola: $- 1000$ Kč $+ 0$ Kč = $- 1000$ Kč



SAMOSTATNÝ ÚKOL 5

Podnik plánoval materiálové náklady ve výši 1 000 Kč, mzdové náklady ve výši 1 500 Kč a tržby ve výši 10 000 Kč. Po uplynutí daného období byly z účetnictví zjištěny tyto skutečné veličiny: materiálové náklady ve výši 900 Kč, mzdové náklady ve výši 1 500 Kč a tržby ve výši 9 000 Kč. Stav výchozích a konečných veličin je zachycen v následující tabulce:

Položka	Jednotka	Cena
<i>Spotřeba materiálu</i>	<i>Kg</i>	<i>Kč / kg</i>
Plán	100	40
Skutečnost	97,3	37
<i>Spotřeba pracovního času</i>	<i>Hod.</i>	<i>Kč / hod.</i>

Plán	50	120
Skutečnost	48	125
Prodej výrobků	Ks	Kč / ks
Plán	200	200
Skutečnost	180	200

Veškeré výsledné hodnoty budou zaokrouhleny.

1. Vypočítejte materiálovou odchylku, a jak se na této odchylce podílel růst ceny a růst spotřeby.
2. Vypočítejte mzdovou odchylku, a jak se na této odchylce podílel růst ceny (mzdové sazby) a jak růst spotřeby pracovního času.
3. Vypočítejte odchylku v tržbách, a jak se na této odchylce podílel růst ceny a jak růst prodeje.

2.4.2 Efektivnost

Jedním ze základních úkolů řídicích pracovníků a manažerů je dosahování a následně zvyšování **efektivnosti podniku**, která je propojena s hospodárností, kdy efektivnost vyžaduje určitou úroveň hospodárnosti, která je jednou z podmínek efektivnosti.

Obecně lze říci, že efektivnost vyjadřuje míru, se kterou je dosaženo plánovaných záměrů či cílů a zároveň schopnost, s jakou podnik dokáže zhodnotit své zdroje, které vložil do podnikání.

Pro vlastníky podniku je důležitá účinnost jejich vložených zdrojů a užitek, který vyplývá z těchto zdrojů. Jedná se tedy o poměr výstupů a vstupů konkrétní činnosti podniku neboli o množství zdrojů, které bylo potřebné pro dosažení maximálního objemu a kvality výkonů. Jestliže se budou manažeři podniku zaměřovat na zvyšování efektivnosti, budou usilovat zejména o minimalizaci nákladů a maximalizaci užitku. Dosahování vysoké efektivnosti podnikání je klíčem úspěchu daného podniku v konkurenčním podnikatelském prostředí.

Efektivnost představuje účinnost jednotlivých výrobních faktorů potřebných ve výrobním procesu podniku. Podle toho, jaký výrobní faktor převažuje ve výrobním procesu, rozlišujeme následující typy výroby:

- investičně (kapitálově) náročná výroba,
- pracovní náročná výroba,
- materiálově náročná výroba.

Investičně (kapitálově) náročná výroba je takový typ výroby, kdy ve výrobním procesu převažují kapitálově náročné stroje a zařízení, na základě čehož budou v nákladech podniku převažovat odpisy z těchto strojů a zařízení. Převažujícím a klíčovým výrobním faktorem tohoto typu výroby je kapitál. Jedná se například o elektrárny, těžební průmysl apod.

Pracovně náročnou výrobu lze definovat jako výrobu, ve které je převažujícím výrobním faktorem práce. V nákladech podniků orientovaných na tento typ výroby převládají zejména mzdové náklady. Jedná se o podniky zabývající se především výrobou skla, porcelánu či keramiky, optický průmysl nebo polygrafický průmysl.

Materiálově náročná výroba je výroba, ve které převažují náklady na spotřebu materiálu nebo energií. Materiálově náročnou výrobou se zabývají především podniky potravinářského průmyslu, chemického průmyslu, hutnictví apod.

2.4.3 Účinnost

Aby byl podnik schopen a ochoten provozovat svou podnikatelskou činnost v delším časovém období, je pro něj důležitá tvorba zisku. Je tedy zcela evidentní, že pro to, aby byl podnik schopen zajišťovat svou podnikatelskou činnost, musí sledovat výši svých nákladů na jedné straně a výši svých výnosů (ekonomický prospěch z poskytnutých nákladů) převážně z prodeje svých výkonů na straně druhé.

Předpokládejme, že na trhu existuje podnik, který se zabývá výrobou skříní. Na výrobu jedné skříně bude podnik nucen použít vstupní náklady v podobě materiálu (například dřevo, šrouby, matice atd.), mzdových nákladů, energie, nájmu a podobně. Součet veškerých nákladů potřebných na výrobu jedné skříně činí 5 000 Kč. K tomu, aby byl podnik účinný a dosahoval zisku z prodeje skříní, je potřeba, aby výnosy či tržby z prodeje skříně byly vyšší než vstupní náklady připadající na jednu skřín, v našem případě vyšší než 5 000 Kč. Podnik tak porovnává vstupní náklady na výrobu jedné skříně (5 000 Kč) s ekonomickým prospěchem, tedy s výnosem připadajícím na jednu skřín (vyšší než 5 000 Kč). Obdobně lze tuto skutečnost vztáhnout na celý objem produkce.

Pro koho je zisk důležitý a proč:

- **Pro manažery podniku a externí subjekty** jako jsou například dodavatelé, odběratelé, bankovní instituce, konkurence, zákazníci apod., kteří mohou pomocí zisku snadno vyhodnotit úspěšnost podniku. Zisk se tak stává výchozím měřítkem (kritériem) pro zjištění, zda je podnik na trhu úspěšný či nikoli. V této souvislosti hovoříme o kriteriální funkci zisku.
- **Pro manažery podniku**, kteří mohou zisk použít pro rozšíření výrobních kapacit, obnovu podniku apod. Zisk se tak stává vlastním zdrojem financování podnikových investic, čímž je zajištěna jeho reprodukční funkce.

- **Stát, popřípadě finanční úřad**, kdy je zisk přerozdělován prostřednictvím odvodu daně z příjmu do státního rozpočtu. Zisk plní v tomto případě redistribuční, popř. distribuční funkci.
- **Zaměstnanec**, kdy zisk může být použit pro povzbuzení zaměstnanců ve formě odměňování za účelem lepších pracovních výkonů. Zisk tak zastává stimulační funkci v podniku.
- **Pro vlastníky podniku**, kteří vložili své peněžní prostředky do podnikání. Za tyto peněžní prostředky požadují výnos v podobě dividend (akciová společnost) nebo podílu na zisku (společnost s ručením omezeným).

Pro fungování podniku je důležité kromě tvorby zisku, také tvorba likvidních peněžních prostředků potřebných pro zajištění krátkodobé a dlouhodobé finanční stability. Bez volných peněžních prostředků potřebných na úhradu svých krátkodobých a dlouhodobých závazků se může podnik snadno dostat do problémů s platební schopností. Odborná terminologie pracuje s termíny jako je **likvidita** a **solventnost**, kdy likvidita zjednodušeně znamená krátkodobou schopnost podniku dostát svých krátkodobým závazkům v době, kdy se stanou splatnými, solventnost pak naopak dlouhodobou schopnost podniku dostát svých závazkům v dlouhodobém časovém horizontu. Za nejlikvidnější aktivum jsou považovány peníze a následně oběžný majetek v podobě zásob, materiálu či pohledávek.

Představme si situaci, kdy podnik disponuje 1 000 000 Kč na běžném účtu a zásobami na skladě v hodnotě 200 000 Kč. Jeho závazky činí 950 000 Kč. Na základě těchto informací lze konstatovat, že je podnik z krátkodobého hlediska likvidní. Pro podnik nebude v případě potřeby peněžních prostředků problém přeměnit zásoby na peníze prostřednictvím prodeje a uhradit jimi spolu s penězi na běžném účtu své závazky.

Nyní si představme situaci, kdy podnik disponuje 50 000 Kč na bankovním účtu, zásobami na skladě v hodnotě 5 000 Kč a dlouhodobým majetkem (například budovy, stroje, zařízení či dluhopisy apod.) v hodnotě 2 000 000 Kč. Jeho závazky činí 1 800 000 Kč. Podnik je z krátkodobého hlediska nelikvidní, avšak z dlouhodobého hlediska ho lze považovat za solventní. Aby mohl podnik uhradit své závazky, může využít svůj dlouhodobý majetek, který lze prodat a za peněžní prostředky získané z prodeje může své podnikové závazky uhradit. Je však nutno podotknout, že se zpravidla prodej dlouhodobého majetku neskuteční v krátkém časovém horizontu, ale pojí se s delším časovým obdobím.

S tímto souvisí také rozhodnutí manažera podniku týkající se využití vlastních zdrojů financování nebo cizích zdrojů financování. Jestliže není podnik schopen svou podnikatelskou činností vygenerovat peněžní prostředky na běžný chod podniku, lze využít cizích zdrojů financování v podobě podnikatelských úvěrů. Je však potřeba sledovat výši podnikového zadlužení z důvodu neschopnosti splácet své závazky.



OTÁZKY

1. Jaký je rozdíl mezi finančním a manažerským pojetím nákladů?
 2. S jakými náklady pracuje ekonomické pojetí nákladů?
 3. Jaké formy hospodárnosti znáte?
-



SHRNUTÍ KAPITOLY

Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby, daně či poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby. Výnosy představují celkový přírůstek hodnot, jež mají vliv a ovlivňují výsledek hospodaření podniku během účetního období bez rozdílu podnikového původu. Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje zisk podniku, který je jedním ze základních ekonomických pojmů. Dosahování zisku je jeden z cílů fungování podniků. Smyslem každého podnikatelského subjektu je zhodnocování jeho majetku a následně dosahování zisku, jež lze vymezit jako rozdíl mezi ekonomickým prospěchem podniku (výnosy) a jeho náklady.

Finanční pojetí nákladů charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, kdy může docházet k úbytku aktiv na jedné straně (například spotřeba materiálu) či přírůstkem dluhů na straně druhé (nárůst závazků vůči dodavatelům používaného materiálu).

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě.

Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady, kdy toto pojetí nákladů koresponduje s hodnotou, kterou je možno získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.

Hospodárnost lze vnímat jako jedno ze základních kritérií účelnosti či racionality při vynaládání ekonomických zdrojů. Z hlediska řízení podniku představuje snahu vedoucí k minimalizaci vynaložených zdrojů (zejména finančních zdrojů), kdy se jedná o udržení nízkých finančních nákladů v souvislosti s celkovou nízkou spotřebou zdrojů. Jedná se tedy o stanovení nákladů, při kterých je dosaženo žádoucích výstupů (výkonů, výrobků) s co nejmenším množstvím vstupních faktorů (vstupů, ekonomických zdrojů, nákladů).

Jedním ze základních úkolů řídicích pracovníků a manažerů je dosahování a následně zvyšování efektivnosti podniku, která je propojena s hospodárností, kdy efektivnost vyžaduje určitou úroveň hospodárnosti, která je jednou z podmínek efektivnosti. Obecně lze říci, že efektivnost vyjadřuje míru, se kterou je dosaženo plánovaných záměrů či cílů a zároveň schopnost, s jakou podnik dokáže zhodnotit své zdroje, které vložil do podnikání.

Je tedy zcela evidentní, že pro to, aby byl podnik schopen zajišťovat svou podnikatelskou činnost, musí sledovat výši svých nákladů na jedné straně a výši svých výnosů (ekonomický prospěch z poskytnutých nákladů) převážně z prodeje svých výkonů na straně druhé.

ODPOVĚDI



1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 23 – 25.
 2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 24.
 3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 29.
-

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ A NÁVRATNOST NÁKLADŮ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Základem členění nákladů v nákladovém účetnictví je druhé a účelové členění nákladů, následně náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, jednicové a režijní náklady. Důležité je také členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů, náklady produktu a náklady období a následně členění nákladů v závislosti na objemu produkce. Jednotlivá členění nákladů jsou důležitá z hlediska jejich sledování pro různé účely, subjekty a objekty řízení.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Rozlišit druhé členění nákladů a účelové členění nákladů
 - Vysvětlit vztahy mezi náklady přímými, nepřímými, variabilními, fixními, jednicovými a režijními
 - Využívat nákladovou funkci k analýze vývoje nákladů
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Druhové členění nákladů, fixní náklady, interní náklady, kalkulační členění nákladů, účelové členění nákladů, variabilní náklady

V nákladovém účetnictví lze rozdělit náklady do různých skupin, kde rozeznáváme:

- Druhové členění nákladů
- Účelové členění nákladů
- Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik
- Kalkulační členění nákladů

- Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Za účelem efektivního a účinného řízení nákladů je pro podnik velmi důležité jejich detailnější členění. V nákladovém účetnictví lze členit náklady na:

- Druhovému členění nákladů
- Účelové členění nákladů

3.1 Druhovému členění nákladů

Zpravidla prvotním hlediskem v rámci členění a sledování podnikových nákladů je jejich ekonomická podstata v době, kdy jsou poprvé vynaloženy do procesu podnikových aktivit, tzn., v jaké podobě vstupují ekonomické zdroje (výrobní faktory) do podniku z vnějšího prostředí od externích dodavatelů. Druhovému členění nákladů člení náklady dle druhů ekonomických zdrojů, kdy z tohoto úhlu pohledu jsou náklady rozdělovány na tzv. nákladové druhy (spotřeba materiálu, mzdové náklady, odpisy, finanční náklady apod.).

Druhovému členění nákladů je zachyceno účetním systémem podniku a řídí se účetní legislativou platnou pro vedení finančního účetnictví. Náklady v tomto členění kopírují náklady finančního účetnictví, kterou jsou zaznamenávány v 5. účtové třídě. Ve finančním účetnictví se náklady dělí na:

- **Provozní náklady**, které souvisí s běžnou podnikatelskou činností (například spotřeba materiálu, náklady na služby, mzdové náklady, osobní náklady, daně, poplatky, odpisy dlouhodobého majetku apod.)
- **Finanční náklady**, které zachycují náklady spojené s finančními transakcemi podniku (úroky z úvěru, kurzové náklady apod.)

Pro náklady rozdělené dle druhového členění platí, že jsou náklady:

- **Prvotními** – jedná se o náklady, které vstupují do podnikové aktivity poprvé a jsou vyobrazeny ihned při vstupu do podniku
- **Externími** – vstupují do podnikové aktivity z vnějšího okolí (z vnějšku) a vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů
- **Jednoduchými** – nelze je nadále detailněji rozčlenit

Druhovému členění nákladů:

- poskytuje informace o vstupních zdrojích a jejich spotřebě ve vztahu k ostatním podnikům a okolí,
- využívá se ve finančním účetnictví a ve výkazu zisku a ztráty (výsledovka),

- zajišťuje vazbu hlavního rozpočtu podniku k dalším částem plánu podniku,
- v nákladovém účetnictví je lze využít při sestavování rozpočtů a odpočtů středisek, kde je sledována vazba nákladového druhu ke konkrétnímu účelu, čímž je zajištěn hlavní úkol nákladového účetnictví, a to kontrola přiměřenosti spotřeby využívaných vstupních zdrojů (ekonomických zdrojů, výrobních faktorů).

Nevýhody druhového členění nákladů ve vztahu k podnikatelské činnosti:

- pro zajišťování chodu a celého řízení podniku na nižších vnitropodnikových úrovních je samostatné rozdělení nákladů dle druhové členění značně omezené, chceme-li vyhodnotit například hospodárnost podniku, samotné druhé členění nákladů není dostačující
- na základě druhového členění nákladů nelze jednoznačně určit příčinu vynaložených nákladů, pro objasnění výše uvedených skutečností si uveďme příklad:

Jestliže dojde v podniku například k překročení nákladů za spotřebovaný materiál v porovnání s plánem, lze tuto situaci vyhodnotit za zcela negativní. Aby bylo možné určit s naprostou jistotou výsledný dopad na celkové náklady, je nutné hledat příčinu vzniku vynaložených nákladů. Jestliže došlo v podniku k překročení objemu vyrobených výrobků nebo došlo ke změně sortimentní struktury výrobků ve prospěch výrobků s vyšším podílem jednicového materiálu, nelze překročení spotřebovaného materiálu vyhodnotit jako zcela negativní.

Shrňme-li výše zmíněné skutečnosti, druhové členění nákladů neposkytuje informace týkající se vyjádření příčiny vynaložených nákladů. To je jedním z důvodů, proč se druhové členění nákladů využívá celosvětově ve výkazu zisku a ztráty. Jeho struktura neumožňuje konkurenci z takto dostupných dat analyzovat faktory a výši podnikové efektivnosti.

Druhově členěné náklady jsou důležitou vstupní informací pro uzavírání dodacích smluv, pro cenovou optimalizaci a vyjednání dodacích a platebních podmínek, a tím ovlivnění i peněžních toků.

Předností druhového členění je průkaznost a jednoznačnost, nevýhodou pak, že se nezabývá účelem (příčinnou vynaložení) – z druhového členění nelze bezprostředně kvantifikovat hospodářský výsledek. Druhové členění je nezbytné kombinovat s dalším členěním nákladů.

3.2 Účelové členění nákladů

Z pohledu manažerského řízení je potřeba kombinovat druhové členění nákladů s ostatním členěním nákladů vyjadřující účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem. **Účelové členění nákladů** představuje základ při stanovení účelného nákladového

úkolů, který je poměřován se skutečnou spotřebou nákladové složky. Porovnáním skutečných nákladů s náklady plánovanými dochází v podniku ke kontrole hospodárnosti jednotlivých nákladů, jež tvoří nejvýznamnější skupinu rozhodovacích úloh podniku.

Účelové členění nákladů lze rozdělit do několika skupin, kdy první z nich člení náklady do rozsáhlých okruhů, a to na:

- výrobní činnosti související s běžnou hlavní podnikatelskou činností
- pomocné a obslužné činnosti související s činnostmi servisními

V rámci těchto činností se náklady následně detailněji rozčleňují podle technologických stupňů, procesů, aktivit či jednotlivých operací.

3.2.1 Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou náklady, které vznikají v návaznosti na použitou technologii transformačního procesu nebo s ním účelově souvisí. Jako příklad lze uvést spotřebu paměťové pěny na konkrétní kus matrace, náklady na osvětlení místnosti nebo dílny či mzdy mistrů apod.

Podíváme-li se na vymezení technologických nákladů detailněji, mohou být tyto náklady tvořeny:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdovými náklady dělníků,
- odpisy strojů,
- pronájmem výrobní haly,
- mzdovými náklady údržbářů.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Tyto náklady zajišťují podmínky pro výrobní proces v podniku tak, aby mohl být zajištěn celý chod podniku. Tyto náklady nejsou náklady výrobními, což znamená, že nevstupují do procesu výroby, avšak podnik je nucen tyto náklady v pravidelných intervalech hradit. Příkladem může být mzda administrativních pracovníků, účetních, náklady na provoz podnikové jídelny, náklady oddělení IT. Obecně se jedná o náklady obslužných činností jako je řízení, personalistika, ekonomika, IT apod.

V rámci daného podniku mohou náklady na obsluhu a řízení zahrnovat:

- mzdy manažerů, řídicích pracovníků, účetních, personalistů

- náklady na výpočetní techniku administrativních pracovníků
- náklady na informační systém podniku

3.2.2 Jednicové náklady a režijní náklady

Předchozí členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení je v podnikové praxi využíváno pouze minimálně. Důvodem je jeho omezené využití v návaznosti na kalkulaci výkonu, kdy je obtížné jednoznačně určit, které náklady souvisí bezprostředně s technologií transformačního procesu ve vztahu ke konkrétnímu výkonu (např. výrobku), a které jsou vyvolány obsluhou transformačního procesu jako celku. Z tohoto důvodu je v praxi běžné využíváno členění nákladů na jednicové náklady (tj. ve vztahu k jednici prováděných výkonů) a režijní náklady.

Uvedené členění nákladů umožňuje podniku zodpovědět následující otázky:

- Jak řídit hospodárnost?
- Jak kontrolovat přiměřenost nákladů?
- Jak stanovit nákladový úkol?

Jednicové náklady tzv. prime cost přímo souvisí s jednotkou výkonu (jeden výrobek). Jsou součástí technologických nákladů spojených s technologickým procesem v podniku. Příkladem mohou být náklady na jednicový materiál či mzdové náklady dělníků.

Režijní náklady v sobě zahrnují na jedné straně náklady na obsluhu a řízení a na straně druhé část technologických nákladů nesouvisející s danou jednotkou výkonu, nýbrž s technologickým procesem jako celku. Z výše uvedeného je patrné, že režijní náklady nelze jednoduše přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Příkladem mohou být odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů, mzda manažerů, řídicích pracovníků, účetních, náklady na informační systém apod.

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Doposud jsme věnovali pozornost nákladům, které souvisí přímo s konkrétním výkonem. Kromě toho lze rozlišit náklady, které nesouvisí s konkrétním výkonem, ale s konkrétním vnitropodnikovým útvarem, ve kterém probíhají jednotlivé dílčí činnosti zajišťující výrobu výkonů a v němž jednotliví pracovníci odpovídají za vynaložené náklady.

V rámci členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je potřebné rozčlenění nákladů podle místa vzniku tedy podle odpovědnosti za jejich vznik. V této souvislosti vznikají tzv. odpovědnostní střediska, jež lze vymezit jako vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady podle odpovědnosti.

3.3.1 Interní (druhotné) náklady

Vazby mezi jednotlivými odpovědnostními středisky v podniku jsou zajišťovány pomocí předávaných (přejímaných) výkonů. Náklady vznikající odebírajícímu středisku se nazývají **interní náklady**. Výše interních nákladů je závislá na množství dílčích výkonů a jejich následném vnitropodnikovém ocenění. Interní náklady mají určité vlastnosti, mezi které patří:

- interní náklady jsou náklady druhotnými (vstupují do podniku podruhé; poprvé se interní náklady projeví ve středisku, jež výkon provedlo)
- interní náklady jsou náklady složenými (lze je dále rozčlenit v návaznosti na nákladové druhy)

Z výše uvedeného je patrné, že z hlediska zdrojů, se kterými jsou vyrobeny podnikové výkony lze rozčlenit náklady následovně:

- **náklady externí** (prvotní), mezi něž lze zařadit jednicový materiál, jednicový mzdy, odpisy, cestovné, opravy a údržbu nakupované od externích dodavatelů apod.
- **náklady interní** (druhotné), mezi něž lze zařadit spotřebu vlastní energie, vnitropodnikovou dopravu (vlastní doprava), vnitropodnikové činnosti (vlastní oprava a údržba majetku apod.)

3.4 Náklady produktu a náklady období

Vedle výše uvedených klasifikací nákladů je možno rozdělit náklady na **náklady produktu** a **náklady období**. Tyto náklady jsou v obecné podobě zachyceny ve výkazu zisku a ztráty v okamžiku, kdy nastaly.

Náklady produktu (z angl. product costs) představují celkové náklady související s vytvořením a dokončením výkonů v podniku. Jedná se o náklady, které souvisí s nakoupeným zbožím či vyrobenými výkony, jež jsou určeny k prodeji. Hovoříme-li o podniku vyrábějícím různé výrobky, náklady produktu jsou přiřazovány výrobkům a zahrnují se do ocenění zásob hotových výrobků nebo nedokončené výroby, než dojde k jejich prodeji koncovému zákazníkovi. Teprve poté jsou zaúčtovány do nákladů, které lze za účelem výpočtu zisku porovnat s výnosy. Do doby než dojde k prodeji výrobků koncovým zákazníkům, jsou tyto náklady produktu považovány za aktivum v podobě neprodané produkce. Příkladem může být například jednicový materiál, mzdy, výrobní režie apod.

Náklady období (z angl. period costs), jak je již z názvu patrné, souvisí převážně s časovým obdobím, ve kterém tyto náklady vznikly. Na rozdíl od nákladu produktu se ne-

vztahují k výkonům a nejsou zahrnuty do ocenění zásob hotových výrobků. Příkladem mohou být nevýrobní náklady zahrnující administrativní náklady, náklady související s prodejem apod.

3.5 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů má v rámci své klasifikace značnou podobnost účelovému členění nákladů, konkrétně dělení nákladů na jednicové náklady a režijní náklady. Kalkulační členění se zabývá zjištěním vztahu nákladových položek k určitému druhu kalkulovaného výkonu, a jakým způsobem lze vztáhnout konkrétní náklad k určitému druhu výkonu. V rámci kalkulačního členění nákladů rozlišujeme přímé náklady a nepřímé náklady.

Přímé náklady

Přímé náklady (z angl. direct costs) jsou takové náklady, které lze bezprostředně vztáhnout ke konkrétnímu druhu výkonu. Mezi přímé náklady můžeme zařadit například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady pracovníků ve výrobě či dělníků, odpisy strojů, jež jsou určeny pro stále se opakující stejné operace (tzv. jednoúčelový stroj), administrativní náklady související s výrobou výrobků jako jsou například náklady na přípravu příručky nebo manuálu k vyrobeným výrobkům.

Nepřímé náklady

Nepřímé náklady (tzv. indirect costs) jsou náklady, které se neváží ke konkrétnímu výkonu či druhu výkonu. Tyto náklady zajišťují vývoj celého podnikatelského procesu jako celku v širším slova smyslu. Příkladem nepřímých nákladů mohou být například odpisy strojů a zařízení, pronájem výrobní haly, mzda manažerů, údržbářů apod., náklady na početní techniku administrativních pracovníků, náklady na informační systém apod.



K ZAPAMATOVÁNÍ

Zaměříme-li se na teoretická východiska účelového členění nákladů a kalkulačního členění nákladů, mohou oba tato členění na první pohled znamenat totéž. Nelze to však jednoznačně tvrdit. Zatímco lze náklady v rámci účelové členění nákladů přímo vztáhnout k jednomu výkonu či jednotce (jednici) výkonu, náklady v kalkulačním členění nákladů lze vztáhnout k určitému druhu výkonu a tedy k více jednicím. Cílem kalkulačního členění nákladů je přiřadit konkrétní nákladovou položku určitému výkonu.

3.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Doposud jsme se zabývali náklady, které jsou potřeba pro řízení podnikatelského procesu, kdy o jeho základních kritériích bylo již v minulosti rozhodnuto. Nyní zaměříme pozornost na náklady, které jsou důležité pro posouzení budoucích variant podnikání. Níže uvedená členění nákladů v sobě zahrnuje údaje týkající se rozhodování o budoucím objemu jednotlivých výkonů.

3.6.1 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů

Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů patří k nejdůležitějším a nejdůležitějším nástrojům potřebných pro řízení nákladů. Vrcholoví pracovníci či manažeři sledují, jak se budou projevovat vybrané náklady, změní-li se objem výkonů. Objem výkonů může být posuzován podle různých aktivit podniku podle:

- počtu vyrobených kusů,
- počtu prodaných kusů,
- počtu odpracovaných hodin,
- počtu ujetých kilometrů,
- počtu obslužených klientů.

Vrcholoví pracovníci se snaží v procesu podnikových aktivit zjistit:

- Jaký je stanoven objem výkonů pro příští rok?
- Je potřeba snížit prodejní cenu výkonů za účelem zvýšení objemu výroby?
- Jaký druh mezd zaměstnanců (časová mzda, úkolová mzda či kombinace) je pro podnik nejvýhodnější?
- K jaké změně nákladů a výnosů dojde, poskytneme-li navíc jeden výrobek či službu?

Z výše uvedené je patrné, že je podstatné sledovat jednotlivé náklady a výnosy v návaznosti na různé stupně objemu výkonů. Z tohoto důvodu rozlišujeme variabilní náklady, fixní náklady a smíšené náklady.

Variabilní náklady

Variabilní náklady (z angl. variable costs) jsou náklady, které se mění v závislosti na objem výkonů. Mezi objemem výkonů a variabilními náklady platí přímá úměra, tj. zvýší-

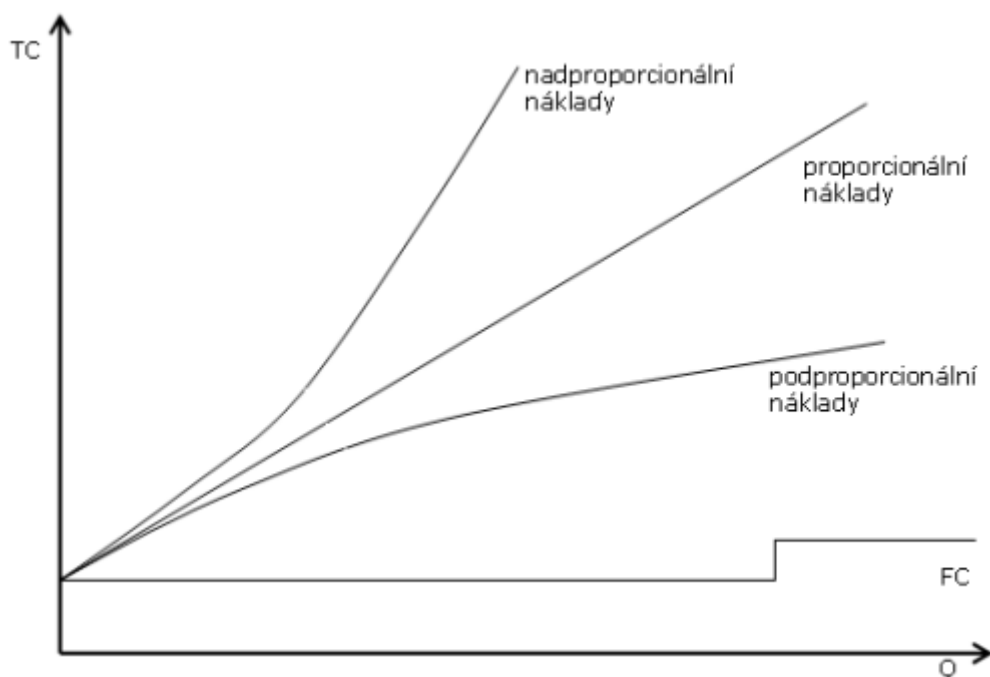
li se v podniku objem výkonů, zvýší se také variabilní náklady. Variabilní náklady lze dále rozklíčovat na:

- proporcionální variabilní náklady,
- nadproporcionální variabilní náklady,
- podproporcionální variabilní náklady.

Proporcionální variabilní náklady, kdy se jedná se o náklady, které rostou přímo úměrně s růstem objemu výkonů (objem produkce). Jako příklad lze uvést úkolovou mzdu výrobních dělníků, spotřeba přímého materiálu, spotřeba elektrické energie spotřebovaná k provozu strojů. Z výše uvedeného je patrné, že celkové variabilní náklady rostou se zvyšujícím se objemem produkce, kdežto jednotkové variabilní náklady jsou neměnné (konstantní).

Nadproporcionální variabilní náklady představují náklady, které rostou rychleji než objem výkonů (objem produkce). Příkladem mohou být opět mzdové náklady výrobních dělníků, kdy s rostoucím objemem produkce je podnik nucen zavést noční a víkendové směny, za které je zaměstnanec odměněn formou příplatků. Hodinový tarif zaměstnance (jednotkové variabilní náklady) bude tedy vyšší než v případě jednosměnného denního provozu.

Podproporcionální variabilní náklady jsou náklady, které rostou pomaleji než objem výkonů (objem produkce). Příkladem mohou být materiálové náklady, které mohou růst rychleji než objem produkce. Zvyšující se objem produkce povede k nákupu či objednání většího množství materiálu, za který může dodavatel poskytnout podniku množstevní slevu. Materiálové náklady porostou tedy pomaleji než objem produkce.



Obrázek 2: Závislost variabilních nákladů na změny v objemu produkce

Fixní náklady

Fixní náklady (z angl. fixed costs) jsou náklady, které se nemění s růstem či poklesem objemu produkce (podnikovou aktivitou). Pro fixní náklady je charakteristické, že celkové fixní náklady jsou neměnné ve vztahu k objemu produkce, zatímco jednotkové fixní náklady (fixní náklady na jeden kus výkonu) se s růstem objemu produkce snižují. Příkladem fixních nákladů mohou být například odpisy budovy, leasing dlouhodobého majetku, mzdy vrcholových pracovníků či manažerů apod. Fixní náklady lze dále rozčlenit na:

- utopené (umrtvené) fixní náklady,
- vyhnutelné fixní náklady.

Utopené (umrtvené) fixní náklady (z angl. sunk costs) v sobě zahrnují náklady, které podnik vynaložil v minulosti, a které nelze změnit budoucím manažerským rozhodnutím. Převážně se jedná o náklady, které jsou vynakládány před samotným zahájením výroby související například s pořízením strojů, případně odpisy apod. Tyto náklady nelze během určitého období měnit, jediným možným způsobem, jak získat zpět použité peněžní prostředky je jejich zpětný prodej či opačně působící investiční rozhodnutí. Z tohoto důvodu se tyto náklady běžně označují jako umrtvené fixní náklady. Z výše uvedeného je patrné, že tyto náklady by neměly vstupovat do manažerských rozhodnutí. Utopené náklady se mohou týkat manažerských rozhodnutí v určitý časový okamžik, ale mohou určitým způsobem zkreslit výsledky rozhodovacího procesu.

Vyhnutelné fixní náklady jsou opakem utopených fixních nákladů. Jedná se o náklady, jejichž výši mohou manažeři podnik určitým způsobem ovlivnit. Příkladem mohou být náklady, které lze uspořit snížením provozu z třisměnného na dvousměnný.

Smíšené náklady

V podnikové praxi je zcela obtížné rozlišit, které nákladové položky jsou čistě variabilní, a které jsou naopak čistě fixní. Existuje celá řada nákladů, které mají jak variabilní, tak fixní charakter. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie. Část této energie lze považovat za fixní náklady v podobě osvětlení výrobní haly, na fungování výpočetní techniky apod., část energie za náklady variabilní související se spotřebou elektrické energie potřebnou na provoz výrobního stroje či výrobní linky. Tyto náklady označujeme jako **smíšené náklady** (z angl. semi-variable costs).

3.6.2 Nákladová funkce

Členění nákladů v závislosti na objemu produkce, tedy na náklady fixní a variabilní je důležité nejen pro řízení podniku v podmínkách, kdy o základních veličinách bylo již rozhodnuto v minulém období, ale také pro budoucí rozhodování celého podnikatelského procesu.

Jedním z hlavních nástrojů je modelování nákladů pomocí matematického vyjádření vztahu mezi podnikovými náklady a objemem výroby. V této souvislosti je důležitá tzv. **nákladová funkce**, kterou lze sestavit v případě, známe-li fixní náklady a variabilní náklady. Nákladová funkce tak zachycuje matematickým vyjádřením vztah mezi objemem výroby a náklady podniku.

Lineární nákladovou funkci lze zapsat následovně:

$$y = a + bx \quad (4)$$

y.....celkové náklady

x.....objem produkce

a.....fixní náklady (celkové)

b.....variabilní náklady připadající na jednotku produkce

Nákladová funkce tak vyjadřuje vztah mezi náklady podniku a objemem produkce, kdy náklady představují závisle proměnnou a podnikové výkony nezávisle proměnnou. Budeme-li v nákladové funkci používat označení pro fixní a variabilní náklady, nákladovou funkci lze poté vyjádřit jako:

$$y = FN + vn * Q \quad (5)$$

y.....celkové náklady

Q.....objem produkce

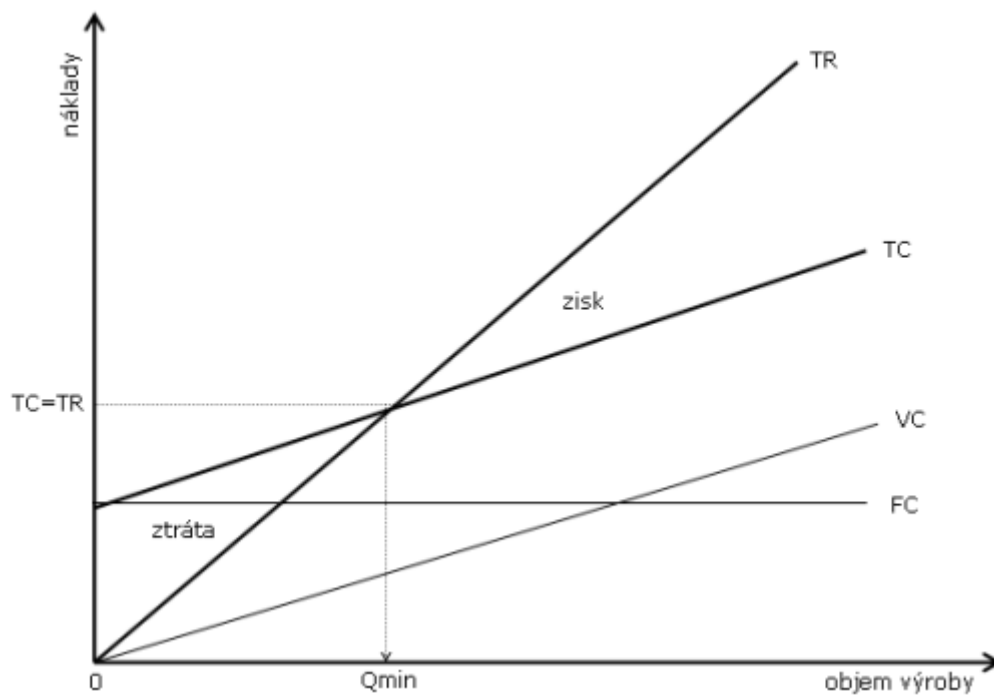
FN.....celkové fixní náklady

vn.....variabilní náklady připadající na jednotku produkce

3.6.3 Analýza bodu zvratu

V rámci klasifikace nákladů v závislosti na objem vyráběné produkce je v podnikové praxi neustále řešeno, jak objem výkonů a jejich sortiment ovlivňuje a ovlivní výši nákladů, výnosů a následně výši zisku. Tyto skutečnosti lze v anglicky mluvících zemích nalézt pod pojmem Cost-Volume-Profit Analysis.

Nejdůležitějším činitelem těchto úvah je kvantifikace a **analýza tzv. bodu zvratu**. Ten vyjadřuje objem prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady. Jinými slovy řečeno, bod zvratu vyjadřuje takový objem prodané produkce, při kterém se náklady rovnají výnosům a podnik tak dosahuje nulového výsledku hospodaření. Grafické znázornění bodu zvratu uvádí následující obrázek.



Obrázek 3: Bod zvratu

TR.....celkový objem výnosů z prodeje

TC:...celková výše nákladů

VC...celková výše variabilních nákladů

FC...celkový výše fixních nákladů

Qmin...objem výroby v bodu zvratu

Bod zvratu lze zapsat pomocí následujícího vzorce:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{(c - vn)} \quad (6)$$

Q_{BZ}objem produkce v bodu zvratu

FN.....fixní náklady (celkové)

c.....jednotková prodejní cena

vn.....variabilní náklady připadající na jednotku produkce

Fixní náklady podnik vynakládá k zajištění podnikových výkonů jako celku. Úroveň, s jakou prodané výkony přispívají k úhradě fixních nákladů lze určit rozdílem mezi cenou a variabilními náklady, jež byly vynaloženy na provedení podnikových výkonů. Návratnost fixních nákladů je zajištěna určitým množstvím prodaných výrobků. Další prodané výkony navíc přispívají k tvorbě podnikové zisku, který lze vypočítat jako rozdíl mezi cenou prodaných výrobků a variabilními náklady podniku.

V nákladovém účetnictví je rozdíl mezi cenou a variabilními náklady označován jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku nebo jinými slovy také marže (z angl. contribution margin) či krycí příspěvek.

Celkové výnosy v okamžiku, kdy podnik dosáhne bodu zvratu lze vypočítat pomocí vzorců:

$$CV_{BZ} = \frac{FN}{\left(1 - \left(\frac{VN}{CV}\right)\right)} \quad (7)$$

CV_{BZ}celkové výnosy v bodu zvratu

FN.....celkové fixní náklady

VN....celkové variabilní náklady

CV....celkové výnosy

V souvislosti s analýzou bodu zvratu podnik sleduje jak celkové výnosy, tak celkové výnosy v bodu zvratu, jež umožňují zjistit, jak je podnik náchylný ke změnám v úrovni příjmů. Na základě této skutečnosti rozeznáváme dva ukazatele, a to:

- bezpečnostní podnikatelskou rezervu,
- bezpečnostní koeficient.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR) představuje, o kolik se mohou snížit výnosy podniku, než bude dosaženo bodu zvratu. Bezpečnostní podnikatelská rezerva je vyjádřena následujícím vzorcem:

$$BPR = CV - CV_{BZ} \quad (8)$$

Bezpečnostní koeficient vypovídá o tom, jakou částí se bezpečnostní podnikatelská rezerva podílí na celkových výnosech podniku. Výsledná hodnota je poté znázorněna v procentech. Bezpečnostní koeficient lze matematicky zapsat:

$$k_b = \frac{BPR}{CV} * 100 \quad (9)$$



ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-1

Určete minimální nutný objem výroby, jestliže jsou fixní náklady 4 000 000 Kč, jednotkové variabilní náklady jsou 50,- Kč a cena výrobku je 90,- Kč.

Řešení:

$$Q_{BZ} = FN / (c-vn)$$

$$Q_{BZ} = 4\,000\,000 / (90-50)$$

$$Q_{BZ} = 100\,000 \text{ ks}$$

Aby firma dosahovala nulového VH, musí vyrobit 100 000 kusů.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 6

Určete minimální nutný objem výroby, jestliže jsou fixní náklady 8 000 000 Kč, jednotkové variabilní náklady jsou 80,- Kč a cena výrobku je 180,- Kč.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-2

Určete celkové výnosy v bodu zvratu, jestliže jsou celkové výnosy 7 000 Kč, variabilní náklady jsou 2 800 Kč a fixní náklady 1 800 Kč. Vypočítejte, o kolik se musí zvýšit obrát, aby se pokryly náklady, jestliže budou skutečné výnosy pouze 5 000 Kč.

Řešení:

$$CV_{BZ} = FN / (1-VN/CV) = 1\,800 / (1-2\,800/7\,000) = 3\,000 \text{ Kč nebo}$$

$$CV_{BZ} = FN / (U/CV)$$

$$CV_{BZ} = 1\,800 / (4\,200/7\,000)$$

$$CV_{BZ} = 3\,000 \text{ Kč}$$

Výnosy bodu zvratu po změně:

$$CV_{BZ} = FN / (1 - VN / CV)$$

$$CV_{BZ} = 1\,800 / (1 - 2\,800 / 5\,000)$$

$$CV_{BZ} = 4\,091 \text{ Kč}$$

Obrat se musí zvýšit o 1 091 Kč (4 091 – 3 000)

SAMOSTATNÝ ÚKOL 7



Určete celkové výnosy v bodu zvratu, jestliže jsou celkové výnosy 14 000 Kč, variabilní náklady jsou 5 600 Kč a fixní náklady 3 600 Kč. Vypočítejte, o kolik se musí zvýšit obrat, aby se pokryly náklady, jestliže budou skutečné výnosy pouze 10 000 Kč.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-3



Určete bezpečnostní podnikatelskou rezervu a bezpečnostní koeficient, jestliže bylo prodáno 70 ks výrobků za jednotkou cenu 60 Kč a celkové výnosy bodu zvratu jsou 3 500 Kč.

Řešení:

$$\text{Celkové výnosy: } CV = P \cdot Q = 60 \cdot 70 = 4\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR)} = CV - CV_{BZ}$$

$$\text{Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR)} = 4\,200 - 3\,500 = 700 \text{ Kč}$$

$$\text{Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR)} = 700 \text{ Kč}$$

$$\text{Bezpečnostní koeficient (BPK)} = BPR / CV$$

$$\text{Bezpečnostní koeficient (BPK)} = 700 / 4\,200$$

$$\text{Bezpečnostní koeficient (BPK)} = 0,166666666 \cdot 100 = 16,7 \%$$



SAMOSTATNÝ ÚKOL 8

Určete bezpečnostní podnikatelskou rezervu a bezpečnostní koeficient, jestliže bylo prodáno 140 ks výrobků za jednotkou cenu 120 Kč a celkové výnosy bodu zvratu jsou 7 000 Kč.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-4

Firma ABC vyrábí podložky pod počítačové myši. Vypočítejte velikost fixních a variabilních nákladů, jsou-li celkové náklady prvovýroby 10 000 podložek 100 000 Kč, při výrobě 20 000 podložek 150 000 Kč.

Řešení:

Nákladová funkce:

$$N = FN + v_n * Q$$

$$100\,000 = FN + 10\,000 * v_n \text{ a zároveň } 150\,000 = FN + 20\,000 * v_n$$

$$100\,000 = FN + 10\,000 v_n \quad (*) (-1)$$

$$150\,000 = FN + 20\,000 v_n$$

$$50\,000 = 10\,000 v_n$$

$$v_n = 5 \text{ Kč}$$

$$100\,000 = FN + 10\,000 * 5$$

$$FN = 50\,000 \text{ Kč}$$

Fixní náklady (FN) jsou 50 000 Kč a variabilní náklady na výrobu jedné položky (v_n) činí 5 Kč.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 9

Firma XXX vyrábí podložky pod počítačové myši. Vypočítejte velikost fixních a variabilních nákladů, jsou-li celkové náklady prvovýroby 20 000 podložek 200 000 Kč, při výrobě 40 000 podložek 300 000 Kč.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-5



Firma ABC utratila v roce 2017 za nájemné, administrativní mzdy, investice do dalšího vývoje a reklamu 250 000 Kč. Variabilní náklady na jednotku výrobu byly 10 Kč. Kolik klávesnic firma v roce 2017 vyrobila, jestli průměrné náklady na jednotku činily 15 Kč?

Řešení:

$$N = FN / Q + vn$$

$$15 = 250\,000 / Q + 10$$

$$Q = 50\,000 \text{ ks}$$

Množství vyrobených podložek (Q) = 50 000 tisíc kusů.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 10



Firma ABC utratila v roce 2017 za nájemné, administrativní mzdy, investice do dalšího vývoje a reklamu 500 000 Kč. Variabilní náklady na jednotku výrobu byly 20 Kč. Kolik klávesnic firma v roce 2017 vyrobila, jestli průměrné náklady na jednotku činily 30 Kč?

ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-6



Výrobní podnik vykazuje následující údaje o výrobě svého výrobku: celkové fixní náklady (FN) 40 000 Kč, celkové variabilní náklady (VN) 30 000 Kč, cena 1 výrobku (c) 40 Kč, vyráběné množství – kapacita (Q) 2 000 ks, plánovaný rozsah výroby (Qp) 1 700 ks. Vypočítejte objem výroby pro bod zvratu (Q), jednicovou (absolutní) marži (m), příspěvek k tržbám (PT), tržby v bodu zvratu (T).

Objem výroby pro bod zvratu (Q):

$$Q = FN / (c - vn)$$

$$Q = 40\,000 / (40 - (30\,000 / 2\,000)) = 40 / 25 = 1\,600 \text{ ks}$$

Jednicová (absolutní) marže (m):

$$m = (c - vn)$$

$$m = 40 - 15 = 25 \text{ Kč}$$

Příspěvek k tržbám (PT):

$$PT = (c - vn) / c$$

$$PT = 25/40 = 0,625 = 62,5 \%$$

Tržby v bodu zvratu (T):

$$T = 1600 * 40 = 64\,000 \text{ Kč, popř. } 40\,000 / 0,625 = 64\,000 \text{ Kč}$$

**ŘEŠENÁ ÚLOHA 3-7**

Společnost Clean, a.s. podniká v oblasti úklidových služeb. Jejím výkonem je proto metr čtvereční (m²) uklizené plochy. Společnost eviduje tyto náklady:

- spotřeba čisticích prostředků
- spotřeba mopů, kbelíků, utěrek
- mzdové náklady uklízečů
- mzdové náklady vrcholového vedení (manažeři, asistenti)
- nájemné kancelářských prostor
- odpisy mycích zařízení
- odpis pračky
- odpisy aut
- cestovné
- telefony, poštovné
- marketingové náklady
- vedení účetnictví, náklady na IT

Které položky jednotlivých nákladů byste doporučili řídit jako variabilní náklady, a které jako náklady fixní? Jak byste určili jejich předem stanovenou výši?

Nákladová položka	Náklad	Způsob řízení
Spotřeba čisticích prostředků (spotřeba materiálu)	variabilní	Norma na 1m ²
Spotřeba mopů, kbelíků, utěrek (spotřeba materiálu)	variabilní	Po určitém objemu výkonů (m ²) se musí vyměnit. Stanoven jako průměr na 1m ² dle obvykle spotřebovaného množství a objemu výkonů
Mzdové náklady uklízečů	variabilní	Stanoven normou spotřeby času na 1 m ² oceněnou mzdovými náklady na 1 hodinu
Mzdové náklady vrcholového vedení	fixní	Staven na základě limitu na časové období (měsíc)
Nájemné kancelářských prostor	fixní	Staven na základě limitu na časové období (měsíc)
Odpisy mycích zařízení	fixní	Stanoven na základě odpisového plánu
Odpisy mycích zařízení	variabilní	Pokud by podnik uplatňoval výkonové odpisy nebo pokud by společnost získávala nové objekty pro úklid a do každého objektu by musela pořizovat nové zařízení
Odpis pračky	fixní	Stanoven na základě odpisového plánu
Odpis aut	fixní	Stanoven na základě odpisového plánu
Cestovné	fixní	Stanoven limitem na časové období
Telefony, poštovné	fixní	Stanoven limitem na časové období
Marketingové náklady	fixní	Stanoven limitem
Marketingové náklady	variabilní	Stanoven procentem z výnosů z prodeje
Vedení účetnictví, náklady na IT	fixní	Stanoven limitem na časové období

3.7 Relevantní a irelevantní náklady: rozdílové náklady

Relevantní a irelevantní náklady tvoří další pohled na členění nákladů. Zatímco doposud jsme se zabývali tradičním členěním nákladů, relevantní a irelevantní náklady souvisí s budoucím manažerským rozhodnutím. Tradiční členění nákladů vycházelo a pracovalo s náklady vzniklých v minulosti, kdežto náklady vztahující se k budoucímu rozhodnutí pracuje s odhady budoucích nákladů.

Relevantní náklady (z angl. relevant costs) jsou náklady, které se mění s přijetím či nepřijetím konkrétního manažerského rozhodnutí (například přijetí či nepřijetí nové zakázky).

Irelevantní náklady (z angl. irrelevant costs) jsou náklady, jejich výše se nebude měnit v závislosti na přijetí či nepřijetí manažerského rozhodnutí.

Rozdílové náklady (z angl. differential costs) jsou zvláštní formou relevantních nákladů. Jedná se o náklady, které charakterizují rozdíl mezi náklady, které vznikly před přijetím manažerského rozhodnutí a náklady, které vznikly po manažerském rozhodnutí.

Z výše uvedeného vyplývá, že v rámci rozhodovacího procesu vrcholových pracovníků musí jednoznačně docházet k oddělení relevantních a irelevantních nákladů. Pokud by k takovému oddělení nákladů nedošlo, mohlo by docházet ke zkreslení jednotlivých variant v rozhodovacím procesu.

Pro jasnější pochopení si můžeme uvést zaměstnance, který je vyslán na služební cestu. Má dvě možnosti, jaký dopravní prostředek použít, a to: služební automobil nebo vlak. Posuzujeme tedy, který z dopravních prostředků je levnější. Jelikož má podnik služební automobil ve vlastnictví, může náklady s ním související ovlivnit.

Relevantním nákladem automobilu bude spotřeba pohonných hmot. Čím více kilometrů automobil ujede, tím více bude potřeba pohonných hmot. Za irelevantní náklad lze považovat pojištění automobilu, jehož výše zůstane stále stejná bez ohledu na ujeté kilometry a na to, zda bude automobil využíván v podniku či nikoli. Při dalším použití automobilu se výše pojištění nemění a není závislá na počtu ujetých kilometrů. Při rozhodování o tom, který dopravní prostředek je výhodnější pro uskutečnění služební cesty by měly být v rámci nákladů souvisejících s automobilem brány v potaz pouze relevantní náklady.

Kdybychom do rozhodování zahrnuli také irelevantní náklady, v našem případě pojištění automobilu, mohlo by dojít ke zkreslení výsledků, jež by mohly poukázat na výhodnost cestování vlakem. Obdobným způsobem lze charakterizovat chování relevantních a irelevantních výnosů.



OTÁZKY

1. Jaký je rozdíl mezi druhovým členěním nákladů a účelovým členěním nákladů?

2. Charakterizujte interní (druhotné) náklady.
3. Jaké náklady v závislosti na objemu produkce znáte?

SHRNUTÍ KAPITOLY



V nákladovém účetnictví lze rozdělit náklady do různých skupin, kde rozeznáváme druhové členění nákladů, účelové členění nákladů a členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. Druhové členění nákladů je zachyceno účetním systémem podniku a řídí se účetní legislativou platnou pro vedení finančního účetnictví. Účelové členění nákladů představuje základ při stanovení účelného nákladového úkolu, který je poměřován se skutečnou spotřebou nákladové složky.

Účelové členění nákladů lze rozdělit do několika skupin, kdy první z nich člení náklady do rozsáhlých okruhů, a to na výrobní činnosti související s běžnou hlavní podnikatelskou činností a pomocné a obslužné činnosti související s činnostmi servisními. V rámci těchto činností se náklady následně detailněji rozčleňují podle technologických stupňů, procesů, aktivit či jednotlivých operací. V rámci členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je potřebné rozčlenění nákladů podle místa vzniku tedy podle odpovědnosti za jejich vznik. V této souvislosti vznikají tzv. odpovědnostní střediska, jež lze vymezit jako vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady podle odpovědnosti.

Vedle výše uvedených klasifikací nákladů je možno rozdělit náklady na náklady produktu a náklady období. Tyto náklady jsou v obecné podobě zachyceny ve výkazu zisku a ztráty v okamžiku, kdy nastaly. Kalkulační členění nákladů má v rámci své klasifikace značnou podobnost účelovému členění nákladů, konkrétně dělení nákladů na jednicové náklady a režijní náklady. Kalkulační členění se zabývá zjištěním vztahu nákladových položek k určitému druhu kalkulovaného výkonu, a jakým způsobem lze vztáhnout konkrétní náklad k určitému druhu výkonu. Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů patří k nejvýznamnějším a nejdůležitějším nástrojům potřebných pro řízení nákladů. Vrcholové pracovníci či manažeři sledují, jak se budou projevit vybrané náklady, změní-li se objem výkonů.

ODPOVĚDI



1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 42 – 45.
2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 47.

3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 49.

4 KALKULAČNÍ SYSTÉM A JEHO VYUŽITÍ V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



Kalkulace resp. kalkulace zaměřené na náklady (nákladové kalkulace) jsou v dnešní době nejčastěji používaným nástrojem hodnotového řízení. Kalkulaci lze charakterizovat jako základní nástroj nákladového účetnictví zaměřený na řízení nákladů po linii výkonů. Kalkulace umožňují vrcholovému vedení určit vazby a chování jednotlivých nákladů v závislosti na objemu produkce a struktuře výkonů.

Problém kalkulací je spojen s členěním nákladů na přímé náklady a nepřímé náklady. Nepřímé (režijní) náklady nelze přímo vztáhnout ke konkrétním výkonům podniku, tudíž jejich alokace k výkonům se stala podkladem pro vytvoření kalkulačních metod. Kalkulační metoda určení ke kvantifikaci nákladů na určitý výkon slouží k přiřazování nepřímých nákladů ke konkrétním výkonům. Veškeré nákladové kalkulace podniku tvoří kalkulační systém.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat základní principy kalkulací
- Objasnit kalkulační metody přiřazování nákladů
- Vysvětlit kalkulační systém podniku

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Kalkulace, kalkulační jednice, kalkulační metody, kalkulační systém, předběžná kalkulace, rozvrhová základna, výsledná kalkulace

4.1 Kalkulace

Kalkulace resp. kalkulace zaměřené na náklady (nákladové kalkulace) jsou v dnešní době nejčastěji používaným nástrojem hodnotového řízení. Jedním z hlavních úkolů manažerů je sledování nákladů souvisejících s výkony podniku.

Každý manažer podniku by měl znát výši nákladů, se kterými jsou vyráběny podnikové výkony. Nákladové kalkulace sehrávají značně významnou roli převážně při prodeji výkonů externím zákazníkům, kdy je pro podnik potřebné monitorovat výrobní náklady prodávaných výkonů, od kterých se odvíjí prodejní cena výkonů a následná zisková přírážka.

Pod pojmem kalkulace si lze představit výpočet nákladů, výnosů, zisku, marže, prodejní ceny nebo jiné hodnotové veličiny připadající na výrobek, práci, službu, činnost, operace potřebné k zajištění podnikatelské činnosti, investiční příležitost či naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.



K ZAPAMATOVÁNÍ

Kalkulace představuje jeden z nejvýznamnějších nástrojů nákladového účetnictví, popř. manažerského účetnictví, jelikož poskytuje informace o vazbách a následných vztazích mezi výkonem podniku a náklady, které vznikají v souvislosti s podnikovým výkonem.

Na kalkulaci je možno pohlížet ve třech směrech, a to:

- na činnost, která vede k stanovování nákladů ke konkrétním výkonům,
- na výsledek této činnosti,
- na informační systém podniku poskytující informace o vzájemně propojených propočtech, které jsou v podniku zpracovávány pro nejrůznější účely.

4.1.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou veškeré výrobky, služby, činnosti či operace v podniku. Jinými slovy řečeno, předmětem jakékoliv kalkulace jsou veškeré výkony podniku, jež jsou poskytovány na vnitropodnikové úrovni nebo určeny k prodeji.

Předmětem kalkulace může být:

- kalkulační jednice,
- kalkulované množství.

Kalkulační jednice

Jedná se o vnitropodnikové výkony, které lze vymezit určitým objemem produkce (množstvím), časem a dalšími produktovými vlastnostmi. Může se jednat například o výrobek či službu. Jako příklad lze uvést jeden stůl (v rámci podniku zabývajících se výrobou stolů), kilogram (pro podniky zabývajících se prodejem mulčovacích kůr nebo prodejem směsí na váhu), hektar (pro podniky zabývajících se pronájmem budov) nebo hodina (pro podniky zabývajících se opravárenskými službami) apod.

Kalkulované množství

Kalkulované množství lze definovat jako součet kalkulačních jednic stejného či obdobného typu. Kalkulované množství je možno využít u sériové nebo hromadné výroby, kdy je možno kalkulační jednici nahradit kalkulovaným množstvím a posléze počítat náklady jedné série. Náklady na jednici lze následně získat podílem nákladů celé série s kalkulovaným množstvím.

$$\text{náklady na jednici} = \frac{\text{náklady celé série}}{\text{kalkulované množství}} \quad (10)$$

4.1.2 Základní struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik sleduje strukturu nákladů vyjádřenou v kalkulaci dle individuálního posouzení. Struktura nákladů vyjádřená v kalkulaci je vyjádřena tzv. kalkulačním vzorcem. Je patrné, že každý podnik vykonává svou podnikatelskou činnost s odlišnými skupinami nákladů a potřebuje pro svá budoucí rozhodování sledovat tyto náklady v kalkulačním vzorci ve zcela odlišné struktuře v porovnání s ostatními podniky.

Typový kalkulační vzorec lze charakterizovat jako ucelené řazení nákladů či nákladových položek dle uživatele kalkulace, dle charakteru rozhodování apod. Typový kalkulační vzorec lze zaznamenat následovně:

1.	Přímý materiál (na jednici)
2.	Přímo mzdy (na jednici)
3.	Ostatní přímé náklady (jednicové)
4.	Výrobní (provozní) režie
Součet 1. - 4.	Vlastní náklady výroby
5.	Správní režie
Součet 1. - 5.	Vlastní náklady výkonu
6.	Odbytová režie
Součet 1. - 6.	Úplné vlastní náklady výkonu
7.	Zisk, marže, ztráta
Součet 1. - 7.	Prodejní cena výkonu (popř. výrobku)

Tabulka 2: Typový kalkulační vzorec

Ze vzorce je patrné, že podniku vznikají kromě nákladů za přímý materiál a přímé mzdy (přímé náklady obecně) také náklady vztahující se k výrobní režii, správní a odbytové režii. Pojďme si nyní ve stručnosti objasnit, jaké náklady spadají do těchto režii, a kdy vznikají.

Výrobní režie:

Náklady výrobní režie souvisí a vznikají v rámci výrobního procesu. Výrobní režie zahrnuje tyto náklady:

- odpisy strojů, zařízení,
- opravy,
- energie,
- nájemné,
- náklady na provoz mezikladů pro převod nedokončené výroby a polotovarů z jednoho výrobního střediska do druhého,

- náklady na manipulační a dopravní techniku.

Správní režie:

Náklady správní režie souvisí se správou a vedením podniku jako celku a zahrnuje tyto náklady:

- náklady na opatřování, příjem,
- skladování,
- výdej a úprava jednicového a režijního materiálu,
- náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek.

Zásobovací režie:

Náklady zásobovací režie souvisí se zásobováním podniku jako celku. Do zásobovací režie lze zařadit následující náklady:

- náklady na dopravu,
- náklady na opatřování, příjem, skladování, výdej a úprava jednicového a režijního materiálu,
- náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek.

Odbytová režie:

Odbytová režie se zabývá odbytem a expedicí výrobků a zahrnuje v sobě například tyto náklady:

- náklady na marketingové propagace,
- náklady na vybavení,
- náklady na převzetí, balení, skladování a expedici hotových výrobků podniku,
- náklady na průzkum trhu a činnosti s tím spojené.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-1



Výrobní podnik ABC předpokládá tyto úrovně nákladů na 1 000 ks produkce:

spotřeba přímého materiálu	50 000 Kč
----------------------------	-----------

přímé mzdy	10 000 Kč
ostatní přímé náklady	2 000 Kč
výrobní režie	20 000 Kč
správní režie	14 000 Kč
odbytová režie	16 000 Kč
režijní přírážka (zisk)	12 000 Kč

Vypočtete na 1 ks produkce vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu, úplné vlastní náklady výkonu a základní cenu výkonu.

Řešení:

Vlastní náklady výroby

Vlastní náklady výroby na 1 ks = (spotřeba přímého materiálu + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie) / počet kusů

$$\text{Vlastní náklady výroby} = (50\,000 + 10\,000 + 2\,000 + 20\,000) / 1\,000$$

$$\text{Vlastní náklady výroby} = 82 \text{ Kč} / \text{ks}$$

Vlastní náklady výkonu

Vlastní náklady výkonu na 1 ks = vlastní náklady výroby + správní režie na jeden kus

$$\text{Vlastní náklady výkonu} = 82 + (14\,000 / 1\,000)$$

$$\text{Vlastní náklady výkonu} = 82 + 14$$

$$\text{Vlastní náklady výkonu} = 96 \text{ Kč} / \text{ks}$$

Úplné vlastní náklady výkonu

Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks = vlastní náklady výkonu + odbytová režie na jeden kus

$$\text{Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks} = 96 + (16\,000 / 1\,000)$$

$$\text{Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks} = 96 + 16$$

$$\text{Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks} = 112 \text{ Kč} / \text{ks}$$

Základní cena výkonu

Základní cena výkonu na 1 ks = úplné vlastní náklady výkonu + režijní přírážka na 1 kus

$$\text{Základní cena výkonu na 1 ks} = 112 + (12\,000 / 1\,000)$$

$$\text{Základní cena výkonu na 1 ks} = 112 + 12$$

$$\text{Základní cena výkonu na 1 ks} = 124 \text{ Kč / ks}$$

SAMOSTATNÝ ÚKOL 11



Výrobní podnik CBA předpokládá tyto úrovně nákladů na 2 000 ks produkce:

spotřeba přímého materiálu	100 000 Kč
přímé mzdy	20 000 Kč
ostatní přímé náklady	4 000 Kč
výrobní režie	40 000 Kč
správní režie	28 000 Kč
odbytová režie	33 000 Kč
režijní přírážka (zisk)	24 000 Kč

Vypočtete na 1 ks produkce vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu, úplné vlastní náklady výkonu, základní cenu výkonu

ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-2



Společnost AAB zavádí nový výrobek, u kterého se předpokládá roční výroba v počtu 100 000 kusů. Přímé materiálové náklady na jednici činí 100 Kč, přímé mzdy 20 Kč. Variabilní výrobní režie činí 100 % z přímých mezd. Výroba si vyžádá kromě existujícího strojního vybavení další jednoúčelový stroj, který bude pořízen formou leasingu s ročním nájemným 500 000 Kč.

Z finančního plánu vyplývá požadavek, aby celkový příspěvek na úhradu společných fixních nákladů a tvorbu zisku činil v absolutní částce 5 000 000 Kč. Marketingové oddělení doporučuje cenu v rozmezí 190 až 210 Kč, při které se poptávka bude pohybovat řádově okolo 100 000 kusů. Stanovte kalkulaci na jeden kus výrobku a návrh prodejní ceny.

Řešení:

Nákladová kalkulace ceny 1 kusu nového výrobku:

Přímý materiál	100 Kč
Přímé mzdy	20 Kč
Variabilní výrobní režie	20 Kč (100 % z přímých mezd)
Specifické fixní náklady	5 Kč (500 000 / 100 000)
Jednicový příspěvek na úhradu	50 Kč (5 000 000 / 100 000)
Cena na bázi nákladů	195 Kč

Z pohledu tržních i nákladových hledisek odpovídá návrh ceny ve výši 195 Kč za kus.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 12

Společnost YYY zavádí nový výrobek, u kterého se předpokládá roční výroba v počtu 200 000 kusů. Přímé materiálové náklady na jednici činí 100 Kč, přímé mzdy 40 Kč. Variabilní výrobní režie činí 100 % z přímých mezd. Výroba si vyžádá kromě existujícího strojního vybavení další jednoúčelový stroj, který bude pořízen formou leasingu s ročním nájemným 1 000 000 Kč.

Z finančního plánu vyplývá požadavek, aby celkový příspěvek na úhradu společných fixních nákladů a tvorbu zisku činil v absolutní částce 10 000 000 Kč. Marketingové oddělení doporučuje cenu v rozmezí 280 až 420 Kč, při které se poptávka bude pohybovat řádově okolo 200 000 kusů. Stanovte kalkulaci na jeden kus výrobku a návrh prodejní ceny.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-3

Podnik vyrábí kožené peněženky, které se pojí s následující kalkulací nákladů, která je platná pro výrobu a následný prodej 100 000 výrobků.

Prodejní cena výrobku	1 000
Variabilní náklady	600
= Příspěvek na úhradu	400
Fixní náklady přidělené výrobku	240
= Zisk na výrobek	160

Vrcholové vedení podniku přijalo novou zakázku, která se pojí s dvojnásobným počtem vyráběných peněženek. Nová zakázka si vyžádala tlak na snížení ceny, a to na 800 Kč za jednu peněženku.

Se zvýšením objemu vyráběných výrobků došlo ke zvýšení celkových fixních nákladů o 40 % (nutnost rozšířit a zmodernizovat dosavadní výrobu) a snížení jednotkových variabilních nákladů o 15 %. Stanovte novou kalkulaci po přijetí nové zakázky a vypočtete, jakou změnu zisku vyvolá tato nová zakázka.

Řešení:

Prodejní cena výrobku	800
Variabilní náklady	510
= Příspěvek na úhradu	290
Fixní náklady přidělené výrobku	168
= Zisk na výrobek	122

$$\text{Variabilní náklady} = 600 * 0,85 = 510 \text{ Kč / ks}$$

$$\text{Fixní náklady} = 100\ 000 * 240 * 1,4 / 200\ 000 = 168 \text{ Kč / ks}$$

$$\text{Zisk před novou zakázkou} = 100\ 000 * 160 = 16\ 000\ 000 \text{ Kč}$$

$$\text{Zisk po nové zakázce} = 200\ 000 * 122 = 24\ 400\ 000 \text{ Kč}$$

$$\text{Nárůst zisku o } 8\ 400\ 000 \text{ Kč}$$

SAMOSTATNÝ ÚKOL 13



Podnik vyrábí kožené peněženky, které se pojí s následující kalkulací nákladů, která je platná pro výrobu a následný prodej 200 000 výrobků.

Prodejní cena výrobku	2 000
Variabilní náklady	1 200
= Příspěvek na úhradu	800

Fixní náklady přidělené výrobku	480
= Zisk na výrobek	320

Vrcholové vedení podniku přijalo novou zakázku, která se pojí s dvojnásobným počtem vyráběných peněženek. Nová zakázka si vyžádala tlak na snížení ceny, a to na 1 600 Kč za jednu peněženku.

Se zvýšením objemu vyráběných výrobků došlo ke zvýšení celkových fixních nákladů o 40 % (nutnost rozšířit a zmodernizovat dosavadní výrobu) a snížení jednotkových variabilních nákladů o 20 %. Stanovte novou kalkulaci po přijetí nové zakázky a vypočtete, jakou změnu zisku vyvolá tato nová zakázka.

4.2 Kalkulační metody

Kalkulaci je možno vymezit jako přiřazení nákladů, marže a celkové ceny či jiných hodnotových veličin k jednotce výkonu (výrobek, služba, činnost, operace). Nákladová kalkulace je základním kalkulačním nástrojem, pomocí kterého lze vypočítat marži, zisk a také cenu výkonu. Problém výše zmíněných kalkulací je spojen s členěním nákladů na přímé náklady a nepřímé náklady. Nepřímé (režijní) náklady nelze přímo vztáhnout ke konkrétním výkonům podniku, tudíž jejich alokace k výkonům se stala podkladem pro vytvoření kalkulačních metod.

Pokud budou manažeři podniku evidovat pouze přímé náklady související s výrobou podnikových výkonů, zcela jednoduchým způsobem získají informace o nákladech výkonů. Problém kalkulací spočívá především v narůstajícím podílu nepřímých (režijních) nákladů, u kterých je přiřazení nákladů ke konkrétním výkonům značně komplikované.

Metodu kalkulace můžeme vymezit jako způsob, pomocí kterého je sestavována hodnotová veličina na konkrétní výkon. Abychom určili vhodnou metodu kalkulace, je potřeba znát:

- předmět kalkulace,
- způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- strukturu nákladů, kde lze zjistit náklady na kalkulační jednici.

Kalkulační metoda určená ke kvantifikaci nákladů na určitý výkon slouží k přiřazování nepřímých nákladů ke konkrétním výkonům. Jednotlivé kalkulační metody se liší způsobem přiřazování nepřímých (režijních) nákladů. V nákladovém (manažerském) účetnictví existuje celá řada kalkulačních metod zaměřených na alokaci nepřímých nákladů, kdy mezi nejvýznamnější lze zařadit:

- Metoda kalkulace dělením
 - Metoda kalkulace prostým dělením
 - Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly
- Metoda kalkulace přírážková (zakázková kalkulace)
- Rozčítací metoda kalkulace
- Odečítací metoda kalkulace
- Fázová metoda kalkulace
- Postupná metoda kalkulace

4.2.1 Metoda kalkulace dělením

V souvislosti s metodou kalkulace dělením rozlišujeme metodu kalkulace prostým dělením a metodu kalkulace dělením s poměrovými čísly.

Metoda kalkulace prostým dělením

Metoda kalkulace prostým dělením se používá u výroby produkující pouze jeden druh výrobku (stejnorodé výrobky). Smyslem této metody je zjistit režijní náklady jednoho druhu výroby na jeden výrobek podílem celkových rozpočtovaných režijních nákladů a celkového plánovaného množství výrobků.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-4



Podnik má v plánu v měsíci červen vyrobít 6 000 kusů výrobků jediného druhu. Dle norem je stanoven přímý materiál na 900 Kč na jeden kus a přímé mzdy na 560 Kč na jeden kus. Rozpočtovaná výrobní režie činí 1 800 000 Kč, rozpočtovaná správní režie činí 960 000 Kč. Sestavte předběžnou kalkulaci výrobku na úrovni vlastních nákladů výkonu.

Řešení:

Jelikož podnik vyrábí výrobky jediného druhu, lze použít kalkulaci prostým dělením.

Přímý materiál	900 Kč
Přímé mzdy	560 Kč
Výrobní režie	300 Kč (1 800 000 / 6 000)
Vlastní náklady výroby	1 760 Kč
Správní režie	160 Kč (960 000 / 6 000)
Vlastní náklady výkonu	1 920 Kč



SAMOSTATNÝ ÚKOL 14

Podnik má v plánu v měsíci březen vyrobit 12 000 kusů výrobků jediného druhu. Dle norem je stanoven přímý materiál na 1 800 Kč na jeden kus a přímé mzdy na 1 120 Kč na jeden kus. Rozpočtovaná výrobní režie činí 3 600 000 Kč, rozpočtovaná správní režie činí 1 920 000 Kč. Sestavte předběžnou kalkulaci výrobku na úrovni vlastních nákladů výkonu.

Metoda kalkulační dělení s poměrovými čísly

Metoda kalkulační dělení s poměrovými čísly se používá v podniku, který se specializuje na výrobu určitých druhů stejnorodých výrobků. Za stejnorodé výrobky lze považovat takové výrobky, které mají totožnou strukturu nákladů, a které mohou být odlišné svou velikostí, hmotností apod. Rozpočet režijních nákladů na jednotku výkonu se provádí pomocí tzv. poměrových čísel.

Poměrová čísla vyjadřují proporce jednotlivých nákladů na jednici konkrétních druhů výrobků. Princip metody kalkulační dělení s poměrovými čísly spočívá v tom, že si podnik zvolí jeden výrobek jako základní či výchozí výrobek, kterému náleží poměrové číslo 1, a na kterém se podílí určitou mírou ostatní výrobky.

Jako příklad lze uvést výrobu různě dlouhých kovových trubek, konkrétně trubky dlouhé 1 metr, 2 metry a 3 metry. Každá různě dlouhá trubka se bude lišit délkou a bude tak pochopitelně zahrnovat rozdílné vstupní náklady na materiál, opracování apod. Pomocí základního výrobku (například 3 metrová trubka) zjistíme, jakou částí se ostatní výrobky (1 metrová a 2 metrová trubka) podílí na výchozím výrobku (3 metrová trubka). Obecně lze tedy říci, že poměrové číslo vyjadřuje proporce (poměr) mezi náklady na různé druhy výrobků



ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-5

Podnik vyrábí tři výrobky, které jsou navzájem podobné, avšak se liší rozměrem. Náklady na výrobu výrobků činily 5 280 000 Kč. Proveďte kalkulaci tří výrobků (A, B, C), jejichž počet a rozměry jsou zachyceny v následující tabulce:

Výrobek	Počet kusů	Rozměry v m	Poměrové číslo	Přepočtené množství kusů
A	4 800	2	1 (2/2)	4 800
B	8 000	3	1,5 (3/2)	12 000
C	1 600	1	0,5 (1/2)	800
Celkem	14 400			17 600

Řešení:

Nejprve si zvolíme například výrobek A jako výrobek výchozí. Dále zjistíme, jakou částí se podílí ostatní výrobky (v našem případě výrobek B a C) na výrobku A. Pomocí poměrových čísel přepočteme objem výroby takovým způsobem, jako by šlo o jeden druh výrobku.

$$4\,800 * 1 + 8\,000 * 1,5 + 1\,600 * 0,5 = 17\,600 \text{ kusů výrobků}$$

Dále vypočteme náklady na jeden výrobek:

$$5\,280\,000 / 17\,600 = 300 \text{ Kč na jeden výrobek}$$

Poté zjistíme jednotkové náklady na výrobky B a C.

$$\text{Výrobek B: } 300 * 1,5 = 450 \text{ Kč}$$

$$\text{Výrobek C: } 300 * 0,5 = 150 \text{ Kč}$$

Výrobek	Náklady na jeden kus (v Kč)	Celkové náklady (v Kč)
A	300	$300 * 4\,800 = 1\,440\,000$
B	450	$450 * 8\,000 = 3\,600\,000$
C	150	$150 * 1\,600 = 240\,000$
Celkem		5 280 000 Kč

SAMOSTATNÝ ÚKOL 15



Podnik vyrábí tři výrobky, které jsou navzájem podobné, avšak se liší rozměrem. Náklady na výrobu výrobků činily 2 640 000 Kč. Proveďte kalkulaci tří výrobků (A, B, C), jejichž počet a rozměry jsou zachyceny v následující tabulce:

Výrobek	Počet kusů	Rozměry v m	Poměrové číslo	Přepočtené množství kusů
A	2 400	2	1 (2/2)	2 400
B	4 000	3	1,5 (3/2)	6 000
C	800	1	0,5 (1/2)	400
Celkem	7 200			8 800

4.2.2 Metoda kalkulace přírážková

Metoda kalkulace přírážková se využívá v podniku, který vyrábí z hlediska nákladů různorodé výkony. Pro výrobu jednotlivých druhů výkonů bude potřeba v souvislosti s různorodými výkony vynaložit odlišnou výši nákladů. Z tohoto důvodu již nelze použít kalkulaci dělením jak prostou, tak s poměrovými čísly. Za účelem rozklíčování celkových režijních nákladů na kalkulační jednici se používá tzv. procentní přírážka, která vyjadřuje podíl těchto režijních nákladů k tzv. **rozvrhové základně**.

$$\% \text{ přírážky} = \frac{\text{režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \quad (11)$$

Rozvrhová základna není vymezena legislativou, a proto její sestavení je plně v kompetenci podniku. Ten zpravidla stanovuje rozvrhovou základnu tak, aby přímo souvisela s režijními náklady a aby mezi nimi existoval přímo úměrný vztah. Rozvrhovou základnu je možno rozdělit na:

- peněžní rozvrhovou základnu,
- naturální rozvrhovou základnu.

Peněžní rozvrhová základna

Peněžní rozvrhová základna je vyjádřena v peněžních jednotkách. Příkladem mohou být přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy) apod. Výsledkem je poté stanovení režijní přírážky v % z výše zmíněné rozvrhové základny (přímý materiál, mzdy apod.)

Naturální rozvrhová základna

Jak je již z názvu patrné, naturální rozvrhová základna je vyjádřena v naturálních jednotkách a pracuje s veličinami, jež jsou vyjádřeny v naturálních jednotkách. Příkladem mohou být strojové hodiny (doba, po kterou je stroj potřebný k výrobě výkonů využíván), normohodiny práce výrobních dělníků apod. Výsledkem je poté režijní sazba v korunách (Kč) na jednotku rozvrhové základny.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-6

Stanovte kalkulaci nákladů na kalkulační jednici, jestliže znáte následující údaje:

Celkem		Propočet na 1 ks	
Přímé mzdy	350 000 Kč	Přímé mzdy	50 Kč
Režijní náklady	1 225 000 Kč	Přímý materiál	125 Kč
Strojové hodiny	2 500 hodin	Přímá energie	35 Kč
		Strojové hodiny	0,15 hodin

V kalkulaci nákladů budeme využívat jedinou rozvrhovou základnu, a to:

1. Přímé mzdy PMz
2. Strojové hodiny

Řešení:

Ad 1)

Režijní přírážku stanovíme dle sazby v procentech vzhledem k rozvrhové základně.

Sazba režie = rozvrhovaná režie / rozvrhová základna

Sazba režie = rozvrhovaná režie / přímé mzdy

Sazba režie = 1 225 000 / 350 000

Sazba režie = 3,5 x 100 = 350 % PMZ

Přímé náklady	50 + 125 + 35	210 Kč
Režie	350 % z přímých mezd = 350 % z 50 Kč = 3,5 * 50	175 Kč
Náklady na jednici	210 + 175	385 Kč

Ad 2)

Režii vypočteme v Kč/hodinu nikoli jako sazbu v %

Režijní přírážka = rozvrhovaná režie / rozvrhová základna

Režijní přírážka = rozvrhovaná režie / strojové hodiny

Režijní přírážka = $1\,225\,000 / 2\,500$

Režijní přírážka = 490 Kč / hodinu

Jestliže víme, že na 1 kus výrobku spotřebujeme 0,15 hodin, poté můžeme vypočítat celkové náklady na jeden kus.

Přímé náklady	$50 + 125 + 35$	210 Kč
Režie	$490 * 0,15$	73,5 Kč
Náklady na jednici	$210 + 73,5$	283,5 Kč

Použijeme-li jako rozvrhovou základnu přímé mzdy, náklady na jeden výrobek budou činit 385 Kč. Jestliže budou rozvrhovou základnou strojové hodiny, náklady na jeden výrobek budou činit 283,5 Kč. Z výsledků je patrné, že jestliže budeme využívat jedině rozpočtové základy, výsledky se budou značně lišit a budou nepřesné.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 16

Stanovte kalkulaci nákladů na kalkulační jednici, jestliže znáte následující údaje:

Celkem		Propočet na 1 ks	
Přímé mzdy	175 000 Kč	Přímé mzdy	25 Kč
Režijní náklady	612 500 Kč	Přímý materiál	62,5 Kč
Strojové hodiny	1 250 hodin	Přímá energie	17,5 Kč
		Strojové hodiny	0,07 hodin

V kalkulaci nákladů budeme využívat jedinou rozvrhovou základnu, a to:

1. Přímé mzdy PMz
 2. Strojové hodiny
-

ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-7

V souvislosti s předchozím příkladem stanovte kalkulaci nákladů na kalkulační jednici, jestliže znáte následující údaje:

Celkem		Propočet na 1 ks	
Přímé mzdy	350 000 Kč	Přímé mzdy	50 Kč
Přímý materiál	875 000 Kč	Přímý materiál	125 Kč
Režijní náklady:	1 225 000 Kč	Přímá energie	35 Kč
- Výrobní režie	1 050 000 Kč		
- Materiálová režie	175 000 Kč		
Strojové hodiny	2 500 hodin	Strojové hodiny	0,15 hodin

Celkové režijní náklady se dělí na výrobní režii a materiálovou režii. Výrobní režii rozvrhnete dle strojových hodin, materiálovou režii dle spotřeby materiálu.

Řešení:**Výrobní režie**

Sazba výrobní režie = výrobní režie / rozvrhová základna

Sazba výrobní režie = výrobní režie / strojové hodiny

Sazba výrobní režie = 1 050 000 / 2 500

Sazba výrobní režie = 420 Kč / hodinu

Materiálová režie

Sazba materiálové režie = materiálová režie / rozvrhová základna

Sazba materiálové režie = materiálová režie / spotřeba materiálu, popř. přímý materiál

Sazba materiálové režie = 175 000 / 875 000 = 0,2 * 100 = 20 % PM

Jestliže známe veškeré údaje na jednu jednici, můžeme vypočítat celkové náklady na jeden kus.

Přímé náklady	50 + 125 + 35	210 Kč
---------------	---------------	--------

Výrobní režie	$420 * 0,15$	63 Kč
Materiálová režie	20 % z přímého materiálu na jeden kus = 20 % ze $125 = 0,2 * 125$	25 Kč
Náklady na jednici	$210 + 63 + 25$	298 Kč

Opět vidíme, že při použití dvou rozvrhových základů dojde k zpřesnění nákladů na jednotku výkonu.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-8

Podnik vyrábí dva výrobky (výrobek A, výrobek B). Údaje o jednotlivých nákladech na výrobu výrobků jsou zachyceny v tabulce níže. Stanovte náklady na jednotlivé výrobky pomocí metody přírážkové kalkulace, jestliže je rozvrhová základna tvořena přímými náklady.

Výrobek	Počet výrobků	Přímý materiál	Přímé mzdy	Výrobní režie
A	4 000	1 200 000	500 000	?
B	8 000	1 600 000	800 000	?
Celkem	12 000	2 800 000	1 300 000	3 120 000

Řešení:

$$\% \text{ přírážky} = \text{výrobní režie} / \text{rozvrhová základna}$$

$$\% \text{ přírážky} = \text{výrobní režie} / \text{přímé náklady}$$

$$\% \text{ přírážky} = \text{výrobní režie} / \text{přímý materiál} + \text{přímé mzdy}$$

$$\% \text{ přírážky} = 3\,120\,000 / (2\,800\,000 + 1\,300\,000)$$

$$\% \text{ přírážky} = 3\,120\,000 / 4\,100\,000$$

$$\% \text{ přírážky} = 0,76 = 76 \%$$

% přirážky jsme zjistili, že výrobní režie bude rovna 76% z rozvrhové základy, tedy 76% z přímých nákladů, což v našem případě představuje součet přímého materiálu a přímých mezd.

Nyní si můžeme sestavit kalkulaci (na 1 ks v Kč) pro oba výrobky (A, B).

Výrobek	A	B
Přímý materiál	300	200
Přímé mzdy	125	100
Výrobní režie	323	228
Celkem	748	528

SAMOSTATNÝ ÚKOL 17



Podnik vyrábí dva výrobky (výrobek A, výrobek B). Údaje o jednotlivých nákladech na výrobu výrobků jsou zachyceny v tabulce níže. Stanovte náklady na jednotlivé výrobky pomocí metody přirážkové kalkulace, jestliže je rozvrhová základna tvořena přímými náklady.

Výrobek	Počet výrobků	Přímý materiál	Přímé mzdy	Výrobní režie
A	8 000	2 400 000	1 000 000	?
B	16 000	3 200 000	1 600 000	?
Celkem	24 000	5 600 000	2 600 000	6 240 000

4.2.3 Rozčítací metoda kalkulace

Rozčítací metoda kalkulace je využívána u podniků, jejichž výsledkem výrobního procesu jsou výkony, které jsou v rámci důležitosti považovány za ekvivalentní (rovnocenné, přiměřené). Jednotlivé výkony se podílí na nákladech prostřednictvím tzv. ekvivalenčních (poměrových) čísel.

Ekvivalenční čísla bývají zpravidla odvozena od různorodých faktorů, kdy se nejčastěji jedná o tržní cenu. Princip metody spočívá v tom, že jsou jednotlivé tržní ceny dílčích výkonů sečteny a náklady za celou výrobu jsou vyděleny součtem ekvivalenčních čísel vy-

cházejících z podílu jednotlivých tržních cen. Takto získaný podíl nákladů k součtu ekvivalenčních čísel je vynásoben ekvivalenčními čísly, čímž jsou zjištěny náklady jednotlivých dílčích výkonů (Wöhe, Kislingerová 2007).



ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-9

Podnik vyrábí tři výrobky. Výrobek A prodává v množství 500 tun. B v množství 400 tun a C v množství 800 tun. Prodejní cena tuny výrobku A činí 440 000 Kč, B 188 000 Kč a C 150 000 Kč. Celkové náklady na výrobu výrobků A, B, C činí 170 000 000 Kč. Rozčítací metodou vypočítejte průměrné náklady výrobků, jestliže víte, že výrobku A je přiřazen koeficient 1 a další koeficienty jsou stanoveny dle prodejní ceny.

Řešení:

Nejprve je potřeba vypočítat poměrové koeficienty pro výrobek B a pro výrobek C.

$$\text{Koeficient výrobku B} = 188\,000 / 440\,000 = 0,43$$

$$\text{Koeficient výrobku C} = 150\,000 / 440\,000 = 0,34$$

Dále je potřeba přepočítat množství jednotlivých výrobků.

Výrobek	Výpočet	Tuny
A	$1 * 500$	500
B	$0,43 * 400$	172
C	$0,34 * 800$	272
Celkem	$500 + 172 + 272$	944 tun

V dalším kroku stanovíme sdružené náklady na 1 tunu a jednotkové náklady výrobků A, B a C.

$$\text{Výrobek A: } 170\,000\,000 / 944 = 180\,084,75 \text{ Kč}$$

$$\text{Výrobek B: } 180\,084,75 * 0,43 = 77\,436,44 \text{ Kč}$$

$$\text{Výrobek C: } 180\,084,75 * 0,34 = 61\,228,82 \text{ Kč}$$

Stanovíme celkové náklady jednotlivých výrobků.

Výrobky	Výpočet	Celkové náklady
---------	---------	-----------------

A	180 084,75 * 500	90 042 375 Kč
B	180 084,75 * 400	72 033 900 Kč
C	180 084,75 * 800	144 067 800 Kč
Celkem	90 042 375 + 72 033 900 + 144 067 800	306 144 075 Kč

SAMOSTATNÝ ÚKOL 18



Podnik vyrábí tři výrobky. Výrobek A prodává v množství 1 500 tun. B v množství 1 200 tun a C v množství 2 400 tun. Prodejní cena tuny výrobku A činí 1 320 000 Kč, B 564 000 Kč a C 450 000 Kč. Celkové náklady na výrobu výrobků A, B, C činí 510 000 000 Kč. Rozčítací metodou vypočítejte průměrné náklady výrobků, jestliže víte, že výrobku A je přiřazen koeficient 1 a další koeficienty jsou stanoveny dle prodejní ceny.

4.2.4 Odečítací metoda kalkulace

Odečítací metoda kalkulace se využívá v podnicích, jež vyrábí ve výrobním procesu pouze jeden výrobek, který je pokládán za hlavní výrobek, a ostatní výrobky jsou považovány za vedlejší. Princip metody spočívá ve znalosti celkových nákladů na výrobu, od kterých jsou odečteny náklady za vedlejší výrobky, pomocí čehož lze snadno zjistit náklady na hlavní výrobky.

Náklady vedlejších výrobků lze stanovit na základě vnitropodnikových cen (pokud jsou výrobky spotřebovány uvnitř podniku) nebo na základě cen tržních (v případě prodeje externím zákazníkům). Z tohoto důvodu je tato metoda mnohdy označována jako metoda zůstatková.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-10



Podnik vyrábí tři výrobky, z nichž jeden je hlavní a dva vedlejší. Hlavního výrobku se vyrobí 750 tun, vedlejšího výrobku 1 se vyrobí 600 tun a vedlejšího výrobku 2 dále 1 200 tun. Prodejní cena jedné tuny hlavního výrobku činí 660 000 Kč, u vedlejšího výrobku 1 činí prodejní cena 282 000 Kč a u vedlejšího výrobku 2 činí cena 225 000 Kč. Celkové náklady na výrobu všech tří výrobků je 500 000 000 Kč. Proveďte kalkulaci pomocí odečítací metody.

Řešení:

Nejprve je nutné zjistit náklady vedlejších výrobků a poté je odečíst od celkových nákladů. Poté zjistíme náklady na hlavní výrobek. Ocenění vedlejších výrobků prodejními cenami:

Výrobek	Výpočet	Ocenění prodejními cenami
Vedlejší výrobek 1	$600 * 282\ 000$	169 200 000 Kč
Vedlejší výrobek 2	$1\ 200 * 225\ 000$	270 000 000 Kč
Celkem	$169\ 200\ 000 + 270\ 000\ 000$	439 200 000 Kč
Náklady na hlavní výrobek:		
Hlavní výrobek	$500\ 000\ 000 - 439\ 200\ 000$	60 800 000 Kč
Náklady na 1 tunu	$60\ 800\ 000 / 750$	81 066,67 Kč



SAMOSTATNÝ ÚKOL 19

Podnik vyrábí tři výrobky, z nichž jeden je hlavní a dva vedlejší. Hlavního výrobku se vyrobí 1 500 tun, vedlejšího výrobku 1 se vyrobí 1 200 tun a vedlejšího výrobku 2 dále 2 400 tun. Prodejní cena jedné tuny hlavního výrobku činí 1 320 000 Kč, u vedlejšího výrobku 1 činí prodejní cena 564 000 Kč a u vedlejšího výrobku 2 činí cena 450 000 Kč. Celkové náklady na výrobu všech tří výrobků je 2 000 000 000 Kč. Proveďte kalkulaci pomocí odečítací metody.

4.3 Fázová metoda kalkule

Fázová metoda kalkule je využívána zejména v podnicích zabývajících se výrobou jediného výrobku či skupinami homogenních výrobků vznikajících v rámci členitého výrobního procesu. Tato metoda se používá při činnostech, které si předávají jednotlivé rozpracované výrobky od počáteční fáze do konečné fáze.

Předmětem kalkule jsou v případě této metody jednotlivé výrobní fáze nikoli podnikové výkony. Princip metody spočívá v tom, že v každé fázi se využíváme prostá metoda dělení, čímž zjistíme náklady na určitý polotovár (meziprodukt). Na každou fázi je nutno pohlížet a kalkulovat ji samostatně, jelikož jednotlivými fázemi nemusí procházet stejný počet výkonů. Náklady konečného výkonu určíme součtem dílčích nákladů plynoucích z každé fáze.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-11

Podnik se zabývá výrobou výrobků. Daný výrobek prochází postupně třemi fázemi zpracování. V každé fázi jsou dokončeny pouze některé výrobky. Pomocí fázové metody kalkulace vypočítejte průměrné náklady na dokončený výrobek, jestliže rozvrhovou základnou pro rozpočet výrobní režie na jednotlivé fáze jsou osobní náklady. Veškeré údaje jsou obsaženy v níže uvedené tabulce. Správní režie činí 8 250 Kč a výrobní režie 15 000 Kč.

Náklady	1. fáze	2. fáze	3. fáze
Přímý materiál	10 000		1 500
Přímé mzdy	3 250	3 000	1 500
Počet odvedených výrobků	270	270	250

Řešení:

Přímé náklady (přímý materiál a přímé mzdy) a výrobní režie jsou sledovány na každou výrobní fázi samostatně. Nyní si vypočítáme koeficient výrobní režie, kdy rozvrhovou základnou jsou osobní náklady.

Výrobní režie:

koeficient výrobní režie = výrobní režie / rozvrhová základna

koeficient výrobní režie = výrobní režie / přímé mzdy (osobní náklady)

koeficient výrobní režie = 15 000 / (3 250 + 3 000 + 1 500)

koeficient výrobní režie = 15 000 / 7 750

koeficient výrobní režie = 1,935

Výrobní režie	Výpočet	Náklady výrobní režie
Výrobní režie v 1. fázi	1,935 * 3 250	6 289 Kč
Výrobní režie ve 2. fázi	1,935 * 3 000	5 805 Kč
Výrobní režie ve 3. fázi	1,935 * 1 500	2 903 Kč

Dále správní režii připočteme až k celkovým nákladům jednotlivých fází výroby.

Náklady	1.fáze	2.fáze	3.fáze	Správní režie	Celkem
Přímý materiál	10 000		1 500		11 500
Přímé mzdy	3 250	3 000	1 500		7 750
Výrobní režie	6 289	5 805	2 903		14 997
Správní režie				8 250	8 250
Celkové náklady	19 539	8 805	5 903	8 250	42 497
Odvedeno výrobků	270	270	250	250	
Průměrné náklady	72,37	32,61	23,61	33	161, 59

Výpočtem jsme zjistili, že průměrné náklady na jeden dokončený výrobek budou činit 161, 59 Kč.

4.4 Postupná metoda kalkulace

Postupná metoda kalkulace se využívá u podniků, ve kterých jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny. Výroba, která je uskutečňována v různých stupních představuje výrobek, který lze využít jako polotovar v dalších stupních nebo ho lze prodat.

Podstata postupné metody kalkulace spočívá v kumulaci jednotlivých výrobních stupňů, kdy veškeré náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledním stupni výroby. Výrobky z předchozího stupně vytváří materiálové náklady pro stupeň následující, ke kterým daný stupeň přidává své náklady zpracování.



ŘEŠENÁ ÚLOHA 4-12

Výrobní proces podniku probíhá ve třech technologicky oddělených stupních. Postupnou metodou kalkulace vypočtete náklady předaných výrobků v jednotlivých stupních a náklady na dokončený výrobek. Správní, odbytová a zásobovací režie činí 21 450 Kč. Rozvrhovou základnou jsou celkové přímé náklady. Veškeré potřebné údaje jsou uvedeny v následující tabulce:

	Stupeň 1	Stupeň 2	Stupeň 3
Vyrobena výrobků	3 000	1 500	1 000

Přímý materiál	3 000	5 000	2 500
Přímé mzdy	1 000	1 000	1 000
Přímá energie	1 500	2 500	2 000
Výrobní režie	6 000	5 000	4 000

Výrobní režie je zahrnuta pro každý stupeň výroby samostatně v plné výši. Správní, odbytová a zásobovací režie se rozvrhuje za celý podnik dle celkových přímých nákladů jednotlivých stupňů výroby.

Řešení:

Nyní si vypočítáme koeficient správní, odbytové a zásobovací režie.(SR, OR, ZR)

koeficient SR, OR, ZR = správní, odbytová, zásobovací režie / rozvrhová základna

koeficient SR, OR, ZR = správní, odbytová, zásobovací režie / přímé náklady

koeficient SR, OR, ZR = 21 450 / 19 500

koeficient SR, OR, ZR = 21 450 / 19 500

koeficient SR, OR, ZR = 1,1

Náklady předaných výrobků:

Náklady na 1 ks v stupni 1 = celkové náklady ve stupni 1 / počet výrobků

Náklady na 1 ks v stupni 1 = $(1,1 * (3 000 + 1 000 + 1 500) + 3 000 + 1 000 + 1 500 + 6 000) / 3 000$

Náklady na 1 ks v stupni 1 = 17 550 / 3 000

Náklady na 1 ks v stupni 1 = 5,85 Kč / ks

Do dalšího stupně výroby (druhého stupně) je předáno pouze 1 500 kusů výrobků. Náklady těchto výrobků vypočteme následovně:

1 500 * 5,85	8 775 Kč
--------------	----------

	Stupeň 1	Stupeň 2	Stupeň 3	Celkem
Počet výrobních výrobků	3 000	1 500	1 000	

Náklady předchozího stupně		8 775	21 080	
Přímý materiál	3 000	5 000	2 500	10 500
Přímé mzdy	1 000	1 000	1 000	3 000
Přímá energie	1 500	2 500	2 000	6 000
<i>Přímé náklady</i>	<i>5 500</i>	<i>8 500</i>	<i>5 500</i>	<i>19 500</i>
Výrobní režie	6 000	5 000	4 000	15 000
SR, OR, ZR	6 050	9 350	6050	21 450
Náklady celkové	17 550	31 625	36 630	
Průměrné náklady	5,85	21,08	36,63	
Předáno kusů	1 500	1 000		
Náklady předaných výrobků	8 775	21 080		

SR, OR, ZR stupně 1 = $1,1 * 5\,500 = 6\,050$ Kč

SR, OR, ZR stupně 2 = $1,1 * 8\,500 = 9\,350$ Kč

SR, OR, ZR stupně 3 = $1,1 * 5\,500 = 6\,050$ Kč

Náklady na jeden konečný výrobek budou činit 36,63 Kč.

4.5 Kalkulační systém

Kalkulační systém je tvořen veškerými nákladovými kalkulacemi v podniku, jež mezi sebou navzájem souvisí.

Při definování základních typů kalkulačí je možno rozdělit kalkulace dle toho, jaké náklady lze do kalkulace zahrnout, popřípadě, zda je vhodné do kalkulace zahrnout veškeré náklady podniku nebo pouze část podnikových nákladů. V této souvislosti rozeznáváme:

- **Absorpční kalkulace** označována také jako kalkulace úplných nákladů pracuje s celkovými náklady podniku

- **Neabsorpční kalkulace** označována také jako kalkulace neúplných nákladů v sobě zahrnuje pouze část podnikových nákladů, konkrétně pouze variabilní náklady, kdy ostatní náklady v podobě fixních nákladů nejsou v kalkulaci zahrnuty

V rámci nákladového účetnictví rozlišujeme různé typy kalkulací. Nejprve se budeme zabývat účelovými kalkulacemi neboli kalkulacemi sestavovanými podle účelu, kterému tyto kalkulace budou sloužit. Za jiným účelem a jiné nároky na kalkulaci může mít prodejce, jehož zájmem je sestavit co nejrychleji předběžnou nabídku a cenu pro koncového zákazníka, jiné požadavky a očekávání bude volit například plánovač výroby, který na základě kalkulace sestavuje výrobní plán. Na základě odlišného způsobu uplatnění v podniku rozeznáváme následující kalkulace:

- **Předběžná kalkulace**
 - Propočtová kalkulace
 - Plánová kalkulace
 - Operativní kalkulace
- **Výsledná kalkulace**

4.5.1 Předběžná kalkulace

V rámci podnikatelského prostředí existuje celá řada podniků, které potřebují dostatek informací týkajících se nákladů jednotlivých výkonů ještě před samotným zahájením výroby popř. před samotným zahájením jakýchkoliv činnosti na podnikových výkonech (na výrobcích či službách). Za tímto účelem jsou sestavovány kalkulace, které jsou běžně označovány jako předběžné kalkulace. Hlavním rysem předběžných kalkulací je, že v době jejich sestavování nemá podnik dostatek informací o spotřebovaných vstupech či nákladech na určitý výrobek či službu.

Jednou z odnoží předběžných kalkulací je **propočtová kalkulace**, která je sestavována za účelem předběžného odhadu či posouzení budoucích nákladů na výrobu nově zavedených výrobků nebo pro zpracování cenových nabídek.

Kromě propočtové kalkulace je v rámci předběžných kalkulací rozlišována také **plánová kalkulace**, která je v porovnání s propočtovými kalkulacemi značně detailnější, pracuje převážně s přesným odhadem spotřebovaných vstupů a je sestavována za účelem přesného plánování výroby (popř. jakýchkoli podnikových operací). Plánová kalkulace má zásadní význam pro výkony, jejichž výroba se opakuje a bude opakovat po delší časové období.

Specifickým typem kalkulací je tzv. **operativní kalkulace**, která je typická převážně pro vysoce automatizovaný průmysl. Operativní kalkulace je ve většině případů sestavo-

vána během výroby konkrétní série výrobků za účelem zaznamenat případné změny v pří-
mých nákladech, jež mohou být vyvolány odlišnými faktory, jako je například změna tech-
nologie či postupu, změna strojů, změna nastavení jednotlivých strojů, změna minimální
mzdy apod. Operativní kalkulace je využívána především při zadávání nákladového úkolu
výrobním útvarům a také při následné kontrole jejich plnění.

4.5.2 Výsledná kalkulace

Dalším typem kalkulace je tzv. výsledná kalkulace. Ta je sestavována po ukončení rea-
lizace jednotlivých výkonů v podniku. V okamžiku, kdy jsou jednotlivé výkony v podniku
zcela vyrobeny a následně prodány koncovým zákazníkům, požaduje řada podniků přesné
informace o nákladech související s výše zmíněnými podnikovými výkony. Podnik má tak
k dispozici přesné informace o skutečně spotřebovaných vstupů potřebných na výrobu kon-
krétních výkonů.

Pomocí výsledné kalkulace může podnik posoudit hospodárnost výrobního procesu jed-
notlivých podnikových výkonů, kdy lze snadno porovnat skutečnou výši spotřebovaných
vstupů s plánovanou výši spotřebovaných vstupů (odhadem), jež byla stanovena na začátku
výrobního procesu. Manažeři podniku tak mohou získat informace o tom, zda skutečné
náklady na výrobu výkonu odpovídají jejich budoucímu odhadu.



OTÁZKY

1. Charakterizujte základní principy kalkulací.
2. Objasněte kalkulační metody přiřazování nákladů.
3. Vysvětlete rozdíl mezi předběžnou kalkulací a výslednou kalkulací.



SHRNUTÍ KAPITOLY

Nezbytnou součástí podnikové praxe jsou kalkulace, které jsou sestavovány za konkré-
tním účelem. Kalkulace se mohou mezi sebou odlišovat kalkulační jednicí či kalkulačními
metodami, jež slouží k přiřazování nákladů předmětu kalkulace. Důležitým krokem při kal-
kulování nákladů na výkony je definice předmětu kalkulace, tedy objektu přiřazování ná-
kladů. Souhrn veškerých kalkulací podniku tvoří kalkulační systém.

Při definování základních typů kalkulací je možno rozdělit kalkulace dle toho, jaké ná-
klady lze do kalkulace zahrnout, popřípadě, zda je vhodné do kalkulace zahrnout veškeré
náklady podniku nebo pouze část podnikových nákladů. Každý manažer podniku by měl
znát výši nákladů, se kterými jsou vyráběny podnikové výkony. Nákladové kalkulace se-
hrávají značně významnou roli převážně při prodeji výkonů externím zákazníkům, kdy je

pro podnik potřebné monitorovat výrobní náklady prodávaných výkonů, od kterých se odvíjí prodejní cena výkonů a následná zisková přírážka.

ODPOVĚDI



1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 66.
 2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 74.
 3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 92 – 93.
-

5 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ V RÁMCI ŘÍZENÍ PO LINII ODPOVĚDNOSTI



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V rámci této kapitoly je pozornost věnována řízení nákladů po linii zodpovědnosti. S tím souvisí zájem řídicích pracovníků o vztahy mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. Smysl odpovědnostního účetnictví a řízení nákladů po linii odpovědnosti (odpovědnostní řízení) je založen na rozdělení jednotlivých podnikatelských činností do samostatných oddělení nazývajících se střediska, útvary, popř. pracoviště. Na zobrazení podnikových nákladů, výnosů, příjmů a výdajů jako celku mají vliv jednotlivá odpovědnostní střediska, jež odpovídají za vnitropodnikové výsledky hospodaření a za využívání vnitropodnikových cen pro oceňování vnitropodnikových výkonů.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Vysvětlit význam odpovědnostního účetnictví
 - Základní finanční kritéria aplikovaná v odpovědnostním účetnictví
 - Charakterizovat vnitropodnikovou cenu a její funkce
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Centralizovaný způsob řízení, decentralizovaný způsob řízení, odpovědnostní středisko, odpovědnostní účetnictví, vnitropodniková cena

Doposud jsme se v předchozích kapitolách zabývali řízením nákladů po linii výkonů, tj. náklady, které jsou vztaženy k určitým podnikovým výkonům. Je však potřeba zmínit, že nedílnou součástí nákladového popř. manažerského účetnictví je kromě řízení po linii výkonů, také řízení po linii odpovědnosti. Zatímco informační systém řízení nákladů po linii výkonů tvoří kalkulace, informačním systémem pro řízení nákladů po linii odpovědnosti je tzv. odpovědnostní účetnictví.

5.1 Východiska odpovědnostního účetnictví

Princip **odpovědnostního účetnictví** a řízení nákladů po linii odpovědnosti (odpovědnostní řízení) je založen na rozdělení jednotlivých podnikatelských činností do samostatných oddělení nazývajících se střediska, útvary, popř. pracoviště. V těchto střediscích či útvarích jsou vykonávány jednotlivé činnosti podniku, které jsou ovlivňovány konkrétními osobami, jež za vykonané činnosti nesou zodpovědnosti. V souvislosti s odpovědnostním řízením jsou předmětem zájmu převážně náklady, výnosy, výsledek hospodaření jednotlivých středisek či útvarů, popř. peněžní prostředky zajišťující fungování a činnosti celého střediska.

Cílem odpovědnostního účetnictví, popřípadě odpovědnostního řízení je dosažení trvalého stavu, kdy činnosti jednotlivých středisek, útvarů a pracovníků povedou k dosažení cílů podniku jako celku. Odpovědnostní účetnictví v sobě zahrnuje charakteristiku odpovědnosti a pravomoci odpovědným pracovníkům a jejich hmotné zainteresovanosti v rámci naplnění cílů podniku.

Zavedení odpovědnostního účetnictví do podniku a následné zajišťování a kontrola jeho fungování prochází značně obtížným procesem. Mezi nejdůležitější hlediska odpovědnostního účetnictví řadíme:

- organizační a ekonomickou strukturu podniku,
- centralizaci a decentralizaci řízení pracovišť a útvarů,
- řízení konkrétních pracovišť a útvarů.

Cílem **organizační struktury podniku** je sestavit a uspořádat jednotlivé činnosti a vztahy v podniku tak, aby vedly k optimálnímu naplňování podnikových cílů jako celku. V rámci odpovědnostního účetnictví je zejména důležitá vazba mezi jednotlivými útvarů, a to jak vertikální, tak horizontální.

Ekonomická struktura podniku v sobě zahrnuje seskupování a uspořádání odpovědnostních pracovišť a útvarů, jež jsou motivovány a hmotně zainteresovány k dosažení žádoucí úrovně daných výsledků ve finančním vyjádření. Dle pravomocí, povinností, odpovědnosti, stanovených podnikových úkolů, kritérií hodnocení a způsobu hmotné zainteresovanosti můžeme dále podniková pracoviště rozčlenit, a to na:

- nákladové pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady),
- ziskové pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady, výnosy a zisk),
- rentabilní pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady, výnosy, kapitál středisek),

- investiční pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady, výnosy, na rozhodování o budoucích investicích),
- výnosová pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na výnosy, prodej výkonů),
- výdajová pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na rozpočtované výdaje).

5.2 Řízení odpovědnostních středisek

V rámci odpovědnostního účetnictví existují dva přístupy k řízení odpovědnostních středisek, a to:

- centralizovaný způsob odpovědnostního řízení,
- decentralizovaný způsob odpovědnostního řízení.

5.2.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Mezi pravomoci a odpovědnosti vrcholového vedení patří otázky týkající se zejména objemu prodávaných výkonů a sortimentu prodávaných výkonů, jež jsou řešeny v dlouhodobém, střednědobém a krátkodobém období.

Vrcholové vedení předkládá úkoly jednotlivým útvarům či střediskům formou směrnic, pokynu či příkazu. Cílem těchto dílčích středisek je poté dosáhnout splnění naturálně zadaných úkolů.

Jednotlivá střediska zaměřená na centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení jsou orientována zejména na hospodárnost a plnění naturálních úkolů.

5.2.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Pro decentralizovaný přístup je charakteristické úzké vrcholové vedení zahrnující například vrcholové pracovníky zaměřené a zodpovědné za řízení podnikových financí, investičních příležitostí, oblast marketingu a výzkumu. Takto vzniklé vedení by mělo být obsluhováno informačním centrem, které by mělo být organizačně zařazené na stejné úrovni. Vrcholové vedení tak může ovlivňovat jednotlivé kooperační vazby tak, aby byla zachována nadřazenost podnikových cílů jako celku. Těchto cílů není dosaženo pomocí jednotlivých směrnic či nařízení, ale pomocí vnitropodnikových cen.

Výsledky podniku se zjišťují primárně na úrovni rozsáhlejších vnitropodnikových útvarů, ve kterých probíhá uzavřený koloběh ekonomických zdrojů. Veškeré tyto útvary mají v podniku vytyčeny jednotlivé pravomoci.

Kritéria hodnotového charakteru jsou zaměřena především na výnosnost kapitálu a její následné zvyšování v útvaru, na který je kapitál vázán, popřípadě na likviditu, solventnost a další finanční faktory, které může daný útvar ovlivňovat.

5.3 Aplikace finančních kritérií ve vnitřní struktuře

K tomu, aby bylo možno sledovat řízení jednotlivých středisek, útvarů či pracovišť pomocí finančních ukazatelů či kritérií, je potřeba zaměřit pozornost převážně na náklady, výnosy a vnitropodnikové výsledky hospodaření vybraných středisek, útvarů či pracovišť.

Za náklady jednotlivých středisek se považují skutečné náklady, které v sobě zahrnují jak výkonové, tak odpovědnostní hledisko. V rámci odpovědnostního účetnictví jsou sledovány náklady, které může dané středisko ovlivnit a za jejichž vznik nese středisko zodpovědnost.

Za výnosy vybraných středisek jsou považovány plánované náklady, za jejichž vznik dané středisko odpovídá a se kterými zahajuje stanovenou činnost. Základem pro takto vzniklé výnosy, popř. plánované náklady jsou tzv. vnitropodnikové ceny.

Vnitropodnikový výsledek hospodaření středisek se pak vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady vnitropodnikových středisek, tj. rozdíl mezi plánovanými náklady a skutečnými náklady středisek.

Vnitropodniková cena je cena, za kterou jsou oceňovány podnikové výkony mezi vnitropodnikovými středisky v rámci výrobního procesu. Vnitropodniková cena vzniká součtem jednotlivých nákladů potřebných na výrobu daných výkonů (materiál, mzdy, výrobní režie, náklady na prodej, správní, odbytová režie apod.)

Jako příklad lze uvést střediska, která zodpovídají za výrobu židlí. K tomu, aby mohla být židle vyrobena, musí nejprve první středisko nakoupit vstupní materiál – v našem případě například 50 metrovou desku, která stojí 20 Kč. Tu je potřeba zaměstnancem opracovat tak, aby mohla být použita k další výrobě. Takto vzniklé opracování bude zahrnovat mzdu zaměstnance, který bude danou desku opracovávat a jehož mzda bude úkolová. Zaměstnanec je schopen jednu desku opracovat za hodinu, kdy jeho úkolová mzda bude činit 20 Kč za kus.

Po těchto úkonech je dále materiál předán druhému vnitropodnikovému středisku, kdy vnitropodniková cena zatím nedokončeného výkonu (židle) činí 40 Kč (součet materiálu a mzdy zaměstnance). Druhé středisko vykoná svou stanovenou činnost, kterou ocení obdobným způsobem jako středisko první a dojde opět k předání nedokončeného výkonu dalšímu středisku. Obdobným způsobem se pokračuje až do doby, než je výkon plně dokončen. V rámci každého střediska jsou pak sledovány jeho skutečné náklady, plánované náklady, a zda vykonává dané středisko svou činnost efektivně.

5.4 Funkce vnitropodnikové ceny

Na základě uvedených informací je možno vymezit hlavní funkce vnitropodnikové ceny:

- vnitropodniková cena působí motivačně na pracovníky vnitropodnikových středisek, kdy jsou sledovány náklady jednotlivých středisek ve vztahu k motivačnímu systému podniku,
- vnitropodniková cena působí jako kritérium (měřítko) činnosti střediska, kdy lze sledovat, jakým způsobem jsou jednotlivé výkony podniku oceněny,
- vnitropodniková cena odráží do určité míry stupeň pravomoci a odpovědnosti střediska, a to jak na horizontálních, tak vertikálních vazbách.

Mezi nejvýznamnější vnitropodnikové ceny v podniku lze uvést vnitropodnikovou cenu:

- s připočtením ziskové přírážky,
- na úrovni plných nákladů střediska,
- na úrovni variabilních nákladů,
- stanovená dohodou.

Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

Již z názvu je patrné, že vnitropodniková cena s připočtením přírážky bude pravděpodobně vyšší než plánované náklady podnikových výkonů. Tato cena je využívána zejména u podnikových výkonů, které jsou prodávány mimo podnik externím zákazníkům. Modifikovaná vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky se nazývá vnitropodniková cena na úrovni tržní ceny.

Vnitropodniková cena na úrovni plných nákladů střediska

Tato vnitropodniková cena v sobě zahrnuje veškeré plánované náklady, které bude potřeba vynaložit na výrobu podnikových výkonů. Tento typ ocenění je využíván u středisek, jejichž výnosy (plánované náklady) jsou stanoveny na úrovni plných nákladů, a která úsporou nákladů mohou zvyšovat objem podnikových výkonů, čímž podniku vznikne objemová odchylka z důvodu lepšího využití kapacity v porovnání s plánem.

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů

Tato vnitropodniková cena je důležitá zejména u nákladových středisek, jejichž předmětem zájmu je orientace na náklady a jejich úsporu.

Vnitropodniková cena stanovená dohodou

Vnitropodniková cena stanovená dohodou se využívá převážně mezi přebírajícím a předávajícím střediskem zajišťující předem domluvené subdodávky nebo v případě okamžitého plnění zakázky.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 5-1



Společnost ABC dodává na trh jeden druh směsi pro přípravu ovocných nápojů, cena za 1 kg činí 100 Kč. V roce 2018 předpokládá výrobu a prodej 500 000 kg směsi, ve skutečnosti bylo vyrobeno 520 000 kg, ale prodáno pouze 480 000 kg (nebyl žádný počáteční ani konečný zůstatek nedokončené výroby). Organizačně je firma členěna jen do dvou útvarů, a to na výrobu a prodej.

Předem stanovené náklady jsou uvedeny v následující tabulce:

Položky	Variabilní náklady na 1 kg	Fixní náklady celkem
Jednicový materiál	20	
Jednicové mzdy	5	
Režijní náklady na výrobu	5	7 500 000
Režijní náklady na prodej	10	6 000 000
Celkem	40	13 500 000

Stanovte vnitropodnikovou cenu na úrovni plných nákladů pro ocenění výkonů střediska Výroba a střediska Prodej.

Řešení:

Středisko		Vnitropodniková cena
Výroba	$20 + 5 + 5 + (7\,500\,000 / 500\,000) = 20 + 5 + 5 + 15$	45 Kč
Prodej	$10 + (6\,000\,000 / 500\,000) = 10 + 12$	22 Kč

Vnitropodniková cena střediska Výroby činí 45 Kč na jeden výrobek a střediska Prodeje 22 Kč na jeden výrobek.



SAMOSTATNÝ ÚKOL 20

Společnost ABC dodává na trh jeden druh směsi pro přípravu ovocných nápojů, cena za 1 kg činí 150 Kč. V roce 2018 předpokládá výrobu a prodej 750 000 kg směsi, ve skutečnosti bylo vyrobeno 7800 000 kg, ale prodáno pouze 720 000 kg (nebyl žádný počáteční ani konečný zůstatek nedokončené výroby). Organizačně je firma členěna jen do dvou útvarů, a to na výrobu a prodej.

Předem stanovené náklady jsou uvedeny v následující tabulce:

Položky	Variabilní náklady na 1 kg	Fixní náklady celkem
Jednicový materiál	30	
Jednicové mzdy	7,5	
Režijní náklady na výrobu	7,5	11 250 000
Režijní náklady na prodej	15	9 000 000
Celkem	60	20 250 000

Stanovte vnitropodnikovou cenu na úrovni plných nákladů pro ocenění výkonů střediska Výroba a střediska Prodej.



OTÁZKY

1. Vysvětlete podstatu odpovědnostního účetnictví a odpovědnostních středisek.
2. Vyjmenujte funkce vnitropodnikových cen.
3. Jaké vnitropodnikové ceny znáte?



SHRNUTÍ KAPITOLY

Smysl odpovědnostního účetnictví a řízení nákladů po linii odpovědnosti (odpovědnostní řízení) je založen na rozdělení jednotlivých podnikatelských činností do samostatných oddělení nazývajících se střediska, útvary, popř. pracoviště. V těchto střediscích či útvarích jsou vykonávány jednotlivé činnosti podniku, které jsou ovlivňovány konkrétními osobami, jež za vykonané činnosti nesou zodpovědnosti. Cílem odpovědnostního účetnictví, popřípadě odpovědnostního řízení je dosažení trvalého stavu, kdy činnosti jednotlivých středisek, útvarů a pracovníků povedou k dosažení cílů podniku jako celku.

Za náklady jednotlivých středisek se považují skutečné náklady, které v sobě zahrnují jak výkonové, tak odpovědnostní hledisko. Za výnosy vybraných středisek jsou považovány plánované náklady, za jejichž vznik dané středisko odpovídá a se kterými zahajuje stanovenou činnost. V rámci odpovědnostních středisek hraje významnou roli vnitropodniková cena, jež je cena, za kterou jsou oceňovány podnikové výkony mezi vnitropodnikovými středisky v rámci výrobního procesu.

ODPOVĚDI



1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 95 – 96.
 2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 98.
 3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 98-99.
-

6 SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ, FORMY, SESTAVNÍ A KONTROLA ROZPOČTŮ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V rámci této kapitoly je pozornost věnována plánům a rozpočtům. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány rozpočtům, jejím funkcím a kontrole. Každá podnikatelská jednotka má vytyčeny základní cíle, kterých chce v rámci podnikatelské činnosti dosáhnout. Pomocí podnikových plánů, které na sebe navazují, lze dosáhnout vytyčených podnikových cílů. Jakmile má podnikatelská jednotka vytyčeny své podnikové cíle a plány, je zapotřebí, aby byly plány podniku rozpracovány a konkretizovány, a to pomocí rozpočtů. Dle časového období, na které jsou rozpočty sestavovány, se v podnikové praxi nejčastěji rozlišují krátkodobé rozpočty (tzv. taktické rozpočty) a dlouhodobé rozpočty (tzv. strategické rozpočty).



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat rozpočty a jejich význam
 - Objasnit rozdíly mezi krátkodobými a dlouhodobými rozpočty
 - Vysvětlit rozdíly mezi normami a limity
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Dlouhodobý rozpočet, klouzavý rozpočet, limity, norma, plán, pružný rozpočet, krátkodobý rozpočet,

Každá podnikatelská jednotka má vytyčeny základní cíle, kterých chce v rámci podnikatelské činnosti dosáhnout. Pomocí podnikových plánů, které na sebe navazují, lze dosáhnout vytyčených podnikových cílů. Jakmile má podnikatelská jednotka vytyčeny své podnikové cíle a plány, je zapotřebí, aby byly plány podniku rozpracovány a konkretizovány, a to pomocí rozpočtů.

6.1 Rozpočet

Rozpočet lze charakterizovat jako dokument finančního charakteru, který je připravován a schvalován na předem stanovené období. Na rozpočet lze pohlížet jako na dílčí plány, které je možno převést na peněžní jednotky a pomocí kterého jsou stanovovány hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách.

Nedílnou součástí nákladového, popř. manažerského účetnictví je tzv. rozpočetnictví, které lze zjednodušeně charakterizovat jako konkrétní činnost v podniku zabývající se rozpočty a následně jejich sestavováním a kontrolou.

Rozpočetnictví je považováno za hlavní a nejvýznamnější instrument finančního a vnitropodnikového řízení. Z tohoto důvodu rozpočetnictví sleduje náklady, výnosy, výsledek hospodaření, příjmy a výdaje podnik v návaznosti na budoucí období. Sledování těchto veličin je v souladu s krátkodobými a dlouhodobými cíli podniku.

Téměř každý podnik je nucen vyrábět a následně prodávat své výkony ve vztahu ke konkurenčnímu prostředí. Podnik tak zaměřuje svou pozornost na výrobu a prodej svých podnikových výkonů za co nejnižší cenu za účelem získání konkurenční výhody. Aby mohl podnik poskytnout daný výkon externím zákazníkům za přijatelnou cenu, musí sledovat své náklady, které bude nucen postupem času snižovat. Jestliže hodlá podnik prodávat kvalitní výrobky, nelze uspořit přímé náklady.

Naopak náklady, které lze uspořit a na které se může podnik ve výrobě zaměřit, jsou náklady nepřímé, popřípadě náklady režijní. Pomocí rozpočetnictví lze určitým způsobem rozklíčovat a naplánovat výši režijních nákladů, jejich následné vynaložení ve výrobním procesu a vyhodnotit, zda skutečné režijní náklady nepřekročily stanovený plán či rozpočet.

Na rozpočet je možno pohlížet jak na podnikový plán, pomocí kterého jsou určovány výnosy a náklady podniku popř. vnitropodnikových útvarů v závislosti na plánované výkony nebo činnosti během určitého stanoveného období.

6.2 Funkce rozpočtu

Rozpočet zajišťuje v podniku tyto funkce:

- stanovuje a vymezuje nákladové úkoly vnitropodnikových útvarů,
- kontroluje úroveň hospodárnosti vnitropodnikových útvarů,
- umožňuje poskytnout informace o určování režijních sazeb potřebných při sestavování předběžných kalkulací.

6.3 Normy a limity

Jestliže se budeme problematikou rozpočetnictví zabývat detailněji, narazíme na pojmy, jako jsou **normy a limity**.

Norma se ve většině případů používá u rozpočtování přímých nákladů. Jedná se o vztahovou či směrnou veličinu týkající se například spotřeby materiálu, práce apod., která je vyjádřena v naturálních jednotkách. Následně je skrze vztahovou veličinu převedena na peněžní jednotky. Příkladem může být například hodina, kg, kWh).

Limit je v rozpočetnictví využíván ve vztahu k rozpočtování nepřímých či režijních nákladů vyjadřuje horní nebo dolní mez či hranici, která je stanovena v hodnotových i v naturálních jednotkách. Jedná-li se o limit nákladů, hovoříme o horním omezení nákladů, v případě limitu výnosů hovoříme o dolním omezení výnosů. Jinými slovy řečeno, určujeme, kolik by měly činit maximálně náklady a kolik by měly činit minimálně výnosy. Snahou každého podniku je minimalizovat své náklady a maximalizovat své výnosy.

6.4 Kontrola rozpočtů

Aby byl zajištěn účel rozpočetnictví, nelze pouze rozpočet sestavit, ale musí dojít také k jeho následné kontrole. Ta může být v podniku zajištěna 4 způsoby, a to:

- porovnáním skutečného stavu s absolutním rozpočtem,
- porovnáním skutečného stavu s rozpočtem přepočteným na skutečný objem výkonů,
- porovnáním skutečného stavu s rozpočtem variantním,
- zajištěním následné kontroly jednicových nákladů dle kalkulace standardních nákladů.

6.5 Základní typy rozpočtů

Dle časového období, na které jsou rozpočty sestavovány, se v podnikové praxi nejčastěji rozlišují:

- krátkodobé rozpočty (tzv. taktické rozpočty),
- dlouhodobé rozpočty (tzv. strategické rozpočty).

Dle stupně řízení, na které se podnikové rozpočty sestavují:

- základní rozpočet,
- souhrnný rozpočet.

Dle rozsahu zobrazování a zachycování nákladů a výnosů:

- rozpočty zahrnující veškeré podnikové náklady a výnosy,
- rozpočty zahrnující pouze část podnikových nákladů a výnosů.

Dle počtu variant plánu:

- pevný rozpočet,
- variantní rozpočet.

6.5.1 Krátkodobé rozpočty

Krátkodobý rozpočet se v podniku sestavuje na období kratší než jeden rok a je primárně zaměřen na režijní náklady jednotlivých útvarů uvnitř podniku (vnitropodnikové útvary). Krátkodobý rozpočet se zabývá zejména tokovými veličinami (například náklady a výnosy zobrazené ve výkazu zisku a ztrát). Stavové veličiny (například aktiva a pasiva zobrazená v rozvaze) jsou pouze doplňkovými veličinami. V rámci krátkodobých rozpočtů rozeznáváme dva typy rozpočtů, a to vnitropodnikový rozpočet a podnikový rozpočet.

Vnitropodnikový rozpočet je zaměřen na vnitropodnikové útvary, jejich činnosti a řízení. Jde převážně o vymezení a stanovení úkolů dle odpovědnosti za náklady, výnosy a další hodnotové veličiny. Vnitropodnikový rozpočet se týká zejména jednicových nákladů (dle kalkulace či norem) a nákladů režijních a zahrnuje v sobě rozpočet výkonů, peněžních příjmů a výdajů, výnosů a nákladů, aktiv a pasiv a režijních nákladů.

Vnitropodnikové rozpočty v sobě zahrnují:

- rozpočty jednotlivých podnikových výkonů (výrobků, služeb apod.),
- rozpočty peněžních příjmů,
- rozpočty peněžních výdajů,
- rozpočty tokových veličin,
- rozpočty stavových veličin,
- rozpočty režijních nákladů.

Obdobně jako jsme si na začátku této kapitoly vytyčili funkce rozpočtu v obecné rovině, také nyní si lze uvést funkce vnitropodnikových rozpočtů, mezi něž můžeme zařadit:

- **Plánování** – souvisí s neustálým celoročním plánováním jednotlivých podnikových výkonů, činností a operací
- **Koordinaci** – zaměřuje se na koordinaci jednotlivých dílčích aktivit podnik v rámci odlišných podnikových úseků a zajišťování jejich synchronizované součinnosti a spolupráce.
- **Komunikaci** – jedná se o komunikaci plánů konkrétních vrcholových pracovníků a manažerů podniku v rámci odpovědnostních středisek a center
- **Motivaci** – pojí se s motivací vrcholových pracovníků a manažerů za účelem dosahování efektivních činností v rámci dílčích útvarů, úseků či středisek k prospěchu dosažení podnikových dílů
- **Kontrolu** – je zaměřena na kontrolu podnikových výkonů a jejich vyhodnocování v rámci jednotlivých podnikových aktiv
- **Vyhodnocování** – souvisí s vyhodnocováním jednotlivých činností vrcholových pracovníků či manažerů

Naopak **podnikový rozpočet** není zaměřen na jednotlivé vnitropodnikové útvary podniku, ale na podnik jako celek. Podnikový rozpočet je složen z:

- **rozpočtové výsledovky**, kdy hlavním ukazatelem je hospodářský výsledek. Z tohoto důvodu má také rozpočtová výsledovka zásadní význam pro podnik. Primární pozornost je věnována výsledku hospodaření z hlavní výdělečné činnosti. Nejvýznamnější část rozpočtové výsledky je tvořena rozpočtem výnosů (vycházející z plánu prodeje) a následně z rozpočtu jednicových nákladů (vycházející z plánu výroby), rozpočtu přímých nákladů na konkrétní druh výkonu a rozpočtu režijních nákladů.
- **rozpočtové rozvahy**, která se zaměřuje na změnu stavu aktiv a pasiv.
- **rozpočtu peněžních toků (rozpočet cash flow)**, který je zaměřen na koordinaci vztahů mezi jednotlivými činnostmi v podniku, jež jsou hlavním zdrojem či nositelem peněžních popř. finančních prostředků. Jeho hlavní funkcí je zajišťování likvidity podniku a platební schopnosti podniku. Rozpočet peněžních toků se člení na provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 6-1

Sestavte rozpočet cash flow podniku ABC na měsíc říjen, jestliže znáte následující údaje:

- stav peněžních prostředků v pokladně a na účtech podniku činí k 1. říjnu 21 000 Kč
- tržby z prodeje jsou inkasovány ve výši 60 % v měsíci prodeje, 25 % v následujícím měsíci, 10 % ve druhém měsíci a 5 % jsou nedobytné
- objem prodeje činil v srpnu 325 000 Kč, v září 240 000 Kč a na říjen je předpoklad 350 000 Kč.
- 65 % uskutečňovaných nákupů zásob je hrazeno v měsíci nákupu a zbytek v následujícím měsíci
- v září nakoupil podnik zboží v objemu 140 000 Kč a na říjen je rozpočtována 170 000 Kč
- na výplaty mezd v říjnu je počítáno 47 500 Kč
- odpisy dlouhodobého majetku za říjen byly vypočteny v částce 10 000 Kč
- ostatní výdaje dle rozpočtu na říjen činí 31 000 Kč
- záloha na daň z příjmů odvedená v říjnu bude činit 12 500 Kč
- úroky z úvěru převáděné z účtu podniku v říjnu jsou stanoveny na 3 750 Kč

Řešení:

Počáteční stav peněžních prostředků		21 000
Inkaso tržeb z prodeje v měsíci prodeje	60 % z 350 000	210 000
Inkaso tržeb z prodeje v následujícím měsíci	25 % z 240 000	60 000
Inkaso tržeb z prodeje ve druhém měsíci po prodeji	10 % z 325 000	32 500
Celkem disponibilní prostředky	21 000 + 210 000 + 60 000 + 32 500	323 500

Výdaje na nákup zboží v měsíci nákupu	65 % z 170 000	110 500
Výdaje na nákup zboží v následujícím měsíci	35 % z 140 000	49 000
Výplaty mezd		47 500
Ostatní rozpočtované výdaje		31 000
Záloha na daň z příjmů		12 500
Úroky placené z účtu		3 750
Celkem výdaje		254 250
Konečný stav peněžních prostředků	323 500 – 254 250	69 250

6.5.2 Dlouhodobé rozpočty

Dlouhodobé rozpočty jsou v podniku sestavovány na období delší než jeden rok a vychází z dlouhodobých cílů podniku. V podnikové praxi se lze setkat se třemi základními skupinami rozpočtů, které v sobě zahrnují:

- **Rozpočty dlouhodobého charakteru**, který je zaměřen pouze na oblasti, popř. činnosti, které mohou ovlivnit chod celého podniku v delším časovém období. Jsou zaměřeny především na investiční rozpočty, kapitálové rozpočty a rozpočty výdajů na vědu a výzkum.
- **Velitelský rozpočet (tzv. Master Budget)**, který je v podniku sestavován jako obecný rozpočet, který v sobě zahrnuje rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků v dlouhodobém horizontu.
- **Rozpočet vývoje nákladů** sledující řízení nákladů z dlouhodobého hlediska, a který je zaměřen na možnosti ovlivňování vývoje jednotlivých nákladů v podniku.

Kromě výše uvedených rozpočtů rozlišujeme dále:

- **Klouzavý rozpočet**, v jehož rámci je sestavován detailní rozpočet na nejbližší časové období a pouze okrajový či rámcový rozpočet pro další časová období.
- **Pevný rozpočet**, který je využíván ve výrobě se stálým využitím výrobní kapacity a kde je velmi náročné měření výkonů.

- **Pružný (variantní) rozpočet**, který je sestavován pro různé úrovně výkonů útvarů. Hlavní myšlenka spočívá v rozdělení nákladů na variabilní a fixní složku.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 6-2



Podnik ABC vyrábí jeden druh světel. Rozpočet režijních nákladů útvaru Výroba na měsíc červen, který vychází z předpokládaného objemu výroby 5 000 ks, zachycují následující údaje: plánovaný objem produkce 5 000 ks, variabilní náklady 750 000 Kč, fixní náklady 900 000 Kč a celkové náklady 1 650 000 Kč. Ve skutečnosti se vyrobilo 4 660 ks světel a skutečná spotřeba režijních nákladů byla 1 697 800 Kč.

1. Sestavte variantní rozpočet pro objem výroby 4 000 ks a 6 000 ks svítidel.
2. S využitím lineárního přepočtu zadaného rozpočtu a variantního rozpočtu pro skutečný objem 4 660 ks svítidel kvantifikujte pro středisko Výroba celkovou odchylku za měsíc červen a rozdělte ji na spotřební a objemovou odchylku. Za kterou část odchylky je zodpovědný vedoucí výroby?

Řešení:

Ad 1)

Plánovaný objem produkce	4 000 ks	5 000 ks	6 000 ks
Variabilní náklady	600 000	750 000	900 000
Fixní náklady	900 000	900 000	900 000
Celkem	1 500 000	1 650 000	1 800 000

Ad 2)

Fixní náklady se standardně nemění se změnou objemu produkce. Variabilní náklady se naopak mění se změnou objemu produkce.

	Rozpočet	Skutečnost	Lineární přepočet	Pružný rozpočet
Plánovaný objem produkce	5 000 ks	4 660 ks	4 660 ks	4 660 ks
Variabilní náklady	750 000		699 000	699 000
Fixní náklady	900 000		838 800	900 000
Celkem	1 650 000	1 697 800	1 537 800	1 599 000

Celková odchylka skutečnosti od lineárně přepočteného rozpočtu je překročení o 160 000 Kč. Objemová odchylka (pružný rozpočet) vyjadřuje relativní úsporu nebo překročení vzniklé rozpouštěním fixních nákladů do objemu výkonů. Zde jde o překročení o

61 200 Kč. Spotřební odchylka určuje tu část režie, která byla vynaložena v důsledku úsporného vynakládání zdrojů. Zde jde o překročení o 98 800 Kč. Vedoucí výroby bude zodpovědný za spotřební odchylku. Pokud může ovlivnit objem výroby, pak za objemovou odchylku



ŘEŠENÁ ÚLOHA 6-3

Firma ABC vyrábí speciální bundy. Cena jedné bundy je 1 300 Kč a na její výrobu je potřeba 450 Kč jednicového materiálu, 120 Kč jednicových mezd, 95 Kč připadá na variabilní výrobní režii a 65 Kč na variabilní prodejní režii. Rozpočtované fixní režijní náklady firmy jsou: výrobní fixní režie 1 200 000 Kč a prodejní fixní režie 950 000 Kč.

Sestavte rozpočet výnosů, nákladů a zisku pro předpokládaný objem prodeje 5 000 ks bund.

Řešení:

Položka	Výše nákladů	5 000 ks
Výnosy z prodeje	1 300	6 500 000
Jednicový materiál	450	2 250 000
Jednicové mzdy	120	600 000
Variabilní výrobní režie	95	475 000
Variabilní prodejní režie	65	325 000
Variabilní náklady celkem	730	3 650 000
Marže	570	2 850 000
Výrobní režie fixní		1 200 000
Prodejní režie fixní		950 000
Fixní náklady celkem		2 150 000
Zisk		700 000



SAMOSTATNÝ ÚKOL 21

Firma ABC vyrábí speciální bundy. Cena jedné bundy je 1 950 Kč a na její výrobu je potřeba 675 Kč jednicového materiálu, 180 Kč jednicových mezd, 143 Kč připadá na variabilní výrobní režii a 98 Kč na variabilní prodejní režii. Rozpočtované fixní režijní náklady firmy jsou: výrobní fixní režie 1 800 000 Kč a prodejní fixní režie 1 425 000 Kč.

Sestavte rozpočet výnosů, nákladů a zisku pro předpokládaný objem prodeje 6 000 ks bund.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 6-4



Společnost ABC vyrábí tekutá mýdla. Sestavte rozpočet tržeb a inkasa tržeb za druhé čtvrtletí, jestliže znáte plán prodeje a víte, že cena 1 litru mýdla je 70 Kč, 60 % zákazníků tvoří maloobdoběratelé, kteří platí při nákupu a ostatní zákazníci jsou velkoodběratelé, kteří hradí své závazky za měsíc po dodávce. Plán prodeje mýdla (v tis. litrech) je uveden v následující tabulce:

	březen	duben	květen	červen
Plán prodeje mýdla	500	650	480	520

Řešení:

	březen	duben	květen	červen	II. čtvrtletí
Prodej mýdla v tis. Kč	35 000	45 500	33 600	36 400	115 500
Inkaso tržeb – velkoodběratelé	x	14 000	18 200	13 440	45 640
Inkaso tržeb – maloobdoběratelé	x	27 300	20 160	21 840	69 300
Inkaso tržeb celkem	x	41 300	38 360	35 280	114 940

Rozpočtované tržby ve druhém čtvrtletí budou 115 000 tis. Kč a příjmy společnosti budou 114 940 tis. Kč.

SAMOSTATNÝ ÚKOL 22



Společnost ABC vyrábí sprchové gely. Sestavte rozpočet tržeb a inkasa tržeb za druhé čtvrtletí, jestliže znáte plán prodeje a víte, že cena 1 litru sprchového gelu je 140 Kč, 65 %

zákazníků tvoří maloodběratelé, kteří platí při nákupu a ostatní zákazníci jsou velkoodběratelé, kteří hradí své závazky za měsíc po dodávce. Plán prodeje sprchového gelu (v tis. litrech) je uveden v následující tabulce:

	březen	duben	květen	červen
Plán prodeje sprchového gelu	550	700	530	570

6.6 Tvorba rozpočtů

Tvorbu rozpočtů neboli rozpočetnictví je možno definovat jako soubor činností za účelem vytvoření ročních finančních plánů. Rozpočetnictví v sobě zahrnuje systém vzájemně provázaných rozpočtů.

Rozpočtovací proces v sobě zahrnuje několik fází, a to:

- přípravu rozpočtů,
- tvorbu rozpočtů,
- kontrolu plnění rozpočtů včetně jeho průběhu a identifikace odchylek,
- odstranění odchylek.

Příprava rozpočtů vychází z plánování podnikatelských činností jako celku. Ty vychází z plánu odbytu, který vychází z marketingového plánu odbytu. Na základě plánu odbytu je následně sestavován plán výroby, plán zásobování a plán práce. Tyto plány jsou následně hlavním zdrojem přímých nákladů a nepřímých, popř. jednicových nákladů a režijních nákladů.

V rámci tvorby rozpočtů jsou vytvořeny a rozklíčovány rozpočty dle období na základě vstupních informací a dat, které má podnik k dispozici z předchozí fáze tvorby rozpočtů.

V rámci kontroly plnění rozpočtů včetně jeho průběhu a identifikace odchylek je pozornost věnována zejména analýze rozdílů tedy odchylek, kdy jsou identifikovány rozdíly mezi skutečnou úrovní a rozpočtovanou úrovní sledované veličiny.

Ve fázi odstranění odchylek se podnik snaží nastavit budoucí úkony podniku tak, aby docházelo k eliminaci negativních odchylek v rámci plnění rozpočtů.

6.7 Rozpočet režijních nákladů

Tvorba rozpočtů zaměřených na režijní náklady představují problém jak krátkodobého, tak střednědobého řízení z důvodu skutečnosti, že podíl režijních nákladů v podniku neustále roste a jejich vznik v podniku je značně nepředvídatelný.

Rozpočet režijních nákladů může být v podniku sestaven na základě propočtu, předpokladu nebo jako odhad budoucí výše režijních nákladů vznikající jednotlivých podnikovým útvarům v určitém období vázané k určité aktivitě.

Cílem sestavování rozpočtu režijních nákladů je vytvořit podklad pro výpočet režijních nákladů potřebných v rámci předběžných kalkulací podnikových výkonů.

Tvorba rozpočtu režijních nákladů v sobě zahrnuje řadu metodických problémů týkající se:

- struktury režijních nákladů,
- metod sestavování rozpočtů,
- stanovení rezerv rozpočtů,
- časového limitu sestavení rozpočtů,
- formy rozpočtů,
- kontroly plnění rozpočtů,
- postupu zpracování rozpočtů

Rozpočet režijních nákladů může být sestaven ve dvou formách, a to ve formě:

- pevného rozpočtu,
- flexibilního (pružného) rozpočtu.

To, do jaké míry bude rozpočet režijních nákladů pro podnik funkční, je podmíněn řadou metod potřebných pro jeho sestavení. Mezi nejpoužívanější metody patří:

- odpočet,
- odborný odhad,
- normativy režijních nákladů,
- limity režijních nákladů,

- rozpočtování bez návaznosti na minulá období,
- matematicko-statistické metody,
- metoda variátorů,
- metoda grafického rozboru a extrapolace,
- kombinace uvedených metod.

6.8 Nedostatky standardní tvorby rozpočtů a plánů

Jelikož standardně bývají rozpočtové systémy podniku využívány pro několik různých účelů, může docházet k rozporu mezi jednotlivými účely. Rozpočty, které jsou v podniku sestavovány za účelem motivace jednotlivých vnitropodnikových útvarů k dosažení efektivit, nemusí být zcela vhodné pro účely plánování různorodých aktivit.

V souvislosti s plánováním je tvorba podnikových plánů značně nákladným procesem, který v sobě zahrnuje několik nedostatků. Nyní si uvedeme několik z nich:

- strnulost plánů,
- absence vzájemné provázanosti,
- měření skutečnosti v odlišném pojetí než samotná formulace plánu,
- orientace na výsledek, nikoli na příčiny,
- slabé metodické zázemí.



OTÁZKY

1. Charakterizujte rozpočet a jejich význam pro podnik.
 2. Jaký jsou rozdíly mezi krátkodobými a dlouhodobými rozpočty?
 3. Objasněte rozdíly mezi normami a limity.
-

SHRNUTÍ KAPITOLY



Každá podnikatelská jednotka má vytyčeny základní cíle, kterých chce v rámci podnikatelské činnosti dosáhnout. Pomocí podnikových plánů, které na sebe navazují, lze dosáhnout vytyčených podnikových cílů. Rozpočet lze charakterizovat jako dokument finančního charakteru, který je připravován a schvalován na předem stanovené období. Na rozpočet lze pohlížet jako na dílčí plány, které je možno převést na peněžní jednotky a pomocí kterého jsou stanovovány hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách. Aby byl zajištěn účel rozpočetnictví, nelze pouze rozpočet sestavit, ale musí dojít také k jeho následné kontrole.

Dle časového období, na které jsou rozpočty sestavovány, se v podnikové praxi nejčastěji rozlišují krátkodobé rozpočty (tzv. taktické rozpočty) a dlouhodobé rozpočty (tzv. strategické rozpočty). Krátkodobý rozpočet se v podniku sestavuje na období kratší než jeden rok a je primárně zaměřen na režijní náklady jednotlivých útvarů uvnitř podniku (vnitropodnikové útvary). Dlouhodobé rozpočty jsou v podniku sestavovány na období delší než jeden rok a vychází z dlouhodobých cílů podniku.

ODPOVĚDI



1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 103.
 2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 105-109.
 3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 104.
-

7 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Tato kapitola je zaměřena na metodu standardních nákladů, jež je v podnikové praxi považována za metodu umožňující ucelené řízení nákladů uvnitř podniku. Metoda standardních nákladů (z angl. Standard Costing) byla nejprve zaměřena na využití předem stanovených nákladů sloužící k oceňování vnitropodnikových výkonů. Nyní slouží tato metoda ke kontrole a řízení podnikových nákladů, popř. výnosů na vnitropodnikové bázi. Se standardy nákladů v úzce míře souvisí odchylky, kterým je v této kapitole věnována značná pozornost.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat metodu standardních nákladů
 - Vysvětlit standardy a jejich typy
 - Objasnit problematiku odchylek
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Metoda standardních nákladů, odchylka, kvalitativní odchylka, kvantitativní odchylka, standard

Metoda standardních nákladů (z angl. Standard Costing) byla nejprve zaměřena na využití předem stanovených nákladů sloužící k oceňování vnitropodnikových výkonů. Nyní slouží tato metoda ke kontrole a řízení podnikových nákladů, popř. výnosů na vnitropodnikové bázi.

Hlavním cílem metody standardních nákladů je stanovení standardů a norem nákladů a zjišťování odchylek (rozdílů) mezi skutečnými a standardními (žádoucími, plánovanými, rozpočtovanými) náklady.

Metoda standardních nákladů se využívá v odvětvích s cyklickým charakterem začínající nákupem výrobních vstupů až po prodej hotových výrobků externím zákazníkům.

Tržby z prodeje hotových výrobků jsou navraceny do výrobního cyklu či procesu. Tuto metodu lze uplatit ve stále se opakujících výroбах například v sériových či zakázkových výroбах.

7.1 Základní předpoklady metody standardních nákladů

Mezi základní předpoklady metody standardních nákladů patří:

- stanovení standardů,
- zjištění skutečně dosažených výsledků,
- zjištění odchylek mezi standardními a skutečnými veličinami či stavy,
- analýza odchylek,
- přijetí opatření za účelem eliminace jejich vzniku v rámci budoucího časového období.

Metoda standardních nákladů pracuje s pojmy, jako je norma nákladů a standard nákladů. **Normu** lze charakterizovat jako předem určenou či stanovenou spotřebu materiálu, mezd, energie, času v naturálních jednotkách (například hodina, kg, kWh). **Standard** nákladů vyjadřuje předem stanovenou výši hodnotové veličiny či výši ekonomického zdroje v naturálním vyjádření na jednotku výkonu.

7.2 Typy standardů

Standardy nákladů lze rozdělit na 3 základní skupiny, a to na:

- **Základní standardy nákladů**, které jsou v rámci delšího časového období neměnné a jsou využity za účelem komparace skutečných nákladů.
- **Ideální standardy nákladů** vyjadřující minimální náklady, které bude potřeba vynaložit pro nejefektivnější výrobní podmínky. Jedná se o takové podmínky, kterou jsou v podniku obtížně dosažitelné.
- **Běžně dosažitelné standardy nákladů**, které znázorňují náklady, se kterými lze vyrobit výkony s normálními ztrátami, kterým se podnik stěží vyhne. Tato situace je v podniku zcela běžně dosažitelná.



Vypočítejte výši standardu přímého materiálu na jeden kus výrobku, znáte-li údaje o následujících položkách: Nákupní cena materiálu činí 108 Kč, přeprava nákladním automobilem od dodavatele za určitý počet hodin po objednávce 13,20 Kč, příjem a manipulace 1,50 Kč, množstevní sleva 2,70 Kč. Standard kvality pro určitý výrobek, do jehož produkce vstupuje nakoupený materiál, musí zohlednit nejen potřebné množství tohoto materiálu, ale i nutný provozní odpad (např. prořez). Spotřeba materiálu činí 81 kg, nutný odpad 6 kg a zmetkovost (zmetkovitost) 3 kg.

Řešení:

Abychom mohli vypočítat standard přímého materiálu na jeden výrobek, je nejprve nutné vypočítat standardní pořizovací cenu za 1 kg. Tu vypočítáme následujícím způsobem:

Nákupní cena materiálu	108 Kč
Přeprava nákladním autem od dodavatele	13,20 Kč
Příjem a manipulace	1,50 Kč
Množstevní sleva	- 2,70 Kč
Standardní pořizovací cena za 1 kg	120,00 Kč

Nyní, když známe standardní pořizovací cenu za 1 kg, je potřeba zjistit, kolik kg materiálu bude potřeba k výrobě určitého výkonu. To zjistíme následovně:

Spotřeba materiálu	81 kg
Nutný odpad	6 kg
Zmetkovost	3 kg
Spotřeba materiálu	90 kg

Jakmile jsme v rámci standardu určitého výkonu zjistili jak pořizovací cenu přímého materiálu (hodnotový ukazatel), tak i množství potřebné pro jeho výrobu, můžeme celkovou standardní cenu přímého materiálu konkrétního výkonu vypočítat takto:

90 kg x 120 Kč	10 800 Kč za jeden výkon
----------------	--------------------------

Tato výsledná hodnota (10 800 Kč) se pak objeví v kalkulaci konkrétního výkonu v kalkulační položce „Přímý materiál.“

SAMOSTATNÝ ÚKOL 23

Vypočítejte výši standardu přímého materiálu na jeden kus výrobku, znáte-li údaje o následujících položkách: Nákupní cena materiálu činí 432 Kč, přeprava nákladním automobilem od dodavatele za určitý počet hodin po objednávce 52,80 Kč, příjem a manipulace 6 Kč, množstevní sleva 10,80 Kč. Standard kvality pro určitý výrobek, do jehož produkce vstupuje nakoupený materiál, musí zohlednit nejen potřebné množství tohoto materiálu, ale i nutný provozní odpad (např. prořez). Spotřeba materiálu činí 324 kg, nutný odpad 24 kg a zmetkovost (zmetkovitost) 12 kg.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 7-2

Vypočítejte výši standardu přímých osobních nákladů na hodinu, které se skládají ze mzdových nákladů, pojistného na sociálním zabezpečení a zdravotního pojištění. Mzdový tarif pracovníka za hodinu činí 270 Kč, prémie a odměny 30 % ze mzdového tarifu, pojistné na sociální zabezpečení 25 % ze mzdových nákladů a pojistné na zdravotním pojištění 9 % ze mzdových nákladů. Čas zaměstnance potřebný na výrobu jednoho výrobku činí 5,7 hodin, prostoje 0,3 hodinu, údržba výrobních zařízení 0,9 hodin, odstraňování zmetkovitosti 0,6 hodiny.

Abychom byli schopni určit výši přímých osobních nákladů, je nejprve nutné vypočítat hodinové sazbu osobních nákladů za zaměstnance.

Mzdový tarif pracovníka	270 Kč
Prémie a odměny	81 Kč
Pojistné na sociálním zabezpečení	87,75 Kč
Pojistné na zdravotním pojištění	31,59 Kč
Přímé osobní náklady na 1 hodinu	470,34 Kč

Jestliže jste již vypočetli mzdové náklady na hodinu práce zaměstnance, je potřeba dále vypočítat dobu, po kterou daný zaměstnanec vyrábí jeden výrobek.

Základní čas zaměstnance na výrobek	5,7 hod.
Prostoj	0,3 hod.
Údržba výrobních zařízení	0,9 hod.
Odstraňování zmetkovitosti	0,6 hod.
Počet normohodin na jeden výrobek	7,5 hod.

Na základě znalosti hodinové sazby osobních nákladů a normohodin lze zjistit celkovou výši přímých mzdových nákladů na jeden výrobek, a to následovně:

7,5 hod. x 470,34 Kč	3 527,55 Kč za jeden výrobek
----------------------	------------------------------

Tato výsledná hodnota (3 527,55 Kč) se pak objeví v kalkulaci konkrétního výkonu v kalkulační položce „Přímé mzdy.“



SAMOSTATNÝ ÚKOL 24

Vypočítejte výši standardu přímých osobních nákladů na hodinu, které se skládají ze mzdových nákladů, pojistného na sociálním zabezpečení a zdravotního pojištění. Mzdový tarif pracovníka za hodinu činí 1 080 Kč, prémie a odměny 30 % ze mzdového tarifu, pojistné na sociální zabezpečení 25 % ze mzdových nákladů a pojistné na zdravotním pojištění 9 % ze mzdových nákladů. Čas zaměstnance potřebný na výrobu jednoho výrobku činí 22,8 hodin, prostoje 1,2 hodinu, údržba výrobních zařízení 3,6 hodin, odstraňování zmetkovitosti 2,4 hodiny.

7.3 Analýza odchylek

Se standardy nákladů v úzce míře souvisí odchylky. Ty lze charakterizovat jako rozdíl mezi skutečnými veličina a úrovní hodnotových kritérii dle standardu, tj. rozdíl mezi skutečnými náklady a standardními (plánovanými, rozpočtovanými) náklady. Rozeznáváme odchylky **pozitivní a negativní**.

- **Pozitivní odchylka** nastává v situaci, kdy jsou skutečné náklady nižší než standardní náklady, popř. skutečné výnosy jsou vyšší než standardní výnosy.
- **Negativní odchylka** nastává naopak v situaci, kdy jsou skutečné náklady vyšší než standardní náklady, popř. skutečné výnosy jsou nižší než standardní výnosy.

Odchylky lze členit podle příčin, odpovědnosti, místa vzniku a dle výkonů. Důvod pro analýzu odchylek v podniku je zejména:

- hledání a zjišťování příčin vzniku odchylek,
- vyhodnocení dopadu odchylek na výrobní popř. podnikatelský proces, na který mají odchylky vliv,

- nalézt opatření snižující vznik odchylek (převážně negativních) v budoucím období.

Na vznik odchylek mají vliv veličiny, které vstupují do výrobního procesu skrze náklady a veličiny, které vystupují z výrobního procesu skrze výnosy. V této souvislosti jsou v podniku rozlišovány odchylky nákladů (odchylky vstupů) a odchylky výnosů (odchylky výstupů).

Dle činitele, který je vznikem odchylky rozlišujeme kvantitativní odchylky, kvalitativní odchylky a odchylky struktury.

- **Kvantitativní odchylka** představuje změny v objemových charakteristikách hodnotových kritérií jako je například objem výkonů, objem spotřebovaného materiálu, objem práce apod. Jinými slovy lze říci, že kvantitativní odchylka vyjadřuje rozdíl například mezi skutečným objemem spotřebovaného materiálu a plánovaným objemem spotřebovaného materiálu.
- **Kvalitativní odchylka** vyjadřuje změny v kvalitativních charakteristikách hodnotových kritérií jako je například pořizovací cena materiálu, mzdová sazba, prodejní cena výkonů apod. Jedná se například o rozdíl mezi skutečnou prodejní cenou výkonů a plánovanou cenou výkonů.
- **Odchylka struktury** již z názvu představuje změnu ve struktuře výkonů, popř. změnu ve struktuře vstupů. Jako příklad lze uvést změnu ve struktuře jednotlivých druhů materiálu, práce apod.

Jedná-li se o odchylku na straně výnosů, pak interpretace výše uvedených odchylek bude následující:

- **Kvantitativní odchylka** se týká změny objemu výkonů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným a plánovaným objemem výkonů v podniku
- **Kvalitativní odchylka** vzniká změnou ceny prodávaných výkonů a představuje rozdíl mezi skutečnou cenou prodávaných výkonů a plánovanou cenou prodávaných výkonů
- **Odchylka struktury** je zaměřena na změnu struktury výkonů a signalizuje rozdíl mezi skutečnou a plánovanou strukturou výkonů

Cílem každého podnikatelského subjektu je tvorba zisku. Ve výrobním procesu však mohou nastat odchylky od zisku, které vznikají rozdílem mezi plánovanou výší zisku a skutečnou výší zisku.

Na odchylku zisku má vliv:

- Odchylka výnosů
 - Odchylka prodaných výkonů
 - Odchylka prodejní ceny výkonů
- Odchylka nákladů
 - Odchylka variabilních nákladů
 - Odchylka fixních nákladů

Kvantitativní odchylka objemu prodeje

Kvantitativní odchylka objemu prodeje (Q_q) se projeví jak změnou výnosů, tak změnou variabilních nákladů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným objemem prodeje (Q_{sk}) a standardním (plánovaným) objemem prodeje (Q_{st}) vynásobený standardní (plánovanou) jednotkovou marží (u_{st}).

$$Q_q = (Q_{sk} - Q_{st}) * u_{st} \quad (12)$$

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje (O_p) vzniká změnou prodejní ceny prodávaných výkonů. Vypočte se jako rozdíl mezi skutečnou prodejní cenou (c_{sk}) a standardní prodejní cenou (c_{st}) vynásobený skutečným objemem prodeje (Q_{sk}).

$$O_p = (c_{sk} - c_{st}) * Q_{sk} \quad (13)$$

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů (O_q) vyjadřuje změnu nákladů, tedy nárůst či snižování variabilních nákladů z důvodu úspory či překročení variabilních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi standardní spotřebou variabilních zdrojů (Q_{st}) a skutečnou spotřebou variabilních zdrojů či nákladů (Q_{sk}) oceněnou (vynásobenou) standardní cenou (c_{st}).

$$O_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st} \quad (14)$$

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů (O_p) vyjadřuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku změny ceny variabilních nákladů, tj. změnou ceny materiálu, mzdových sazeb apod. Vypočte se jako rozdíl mezi standardní prodejní cenou či standardním oceněním (c_{st}) a skutečnou prodejní cenou skutečným oceněním (c_{sk}) jednotky variabilního nákladu násobený skutečným množstvím spotřeby (Q_{sk})

$$O_p = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk} \quad (15)$$

Odchylka fixních nákladů

Odchylka fixních nákladů má také vliv na odchylku v zisku. V této souvislosti je počítána pouze absolutní odchylka fixních nákladů, která vyjadřuje úsporu či překročení fixních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi skutečnými fixními náklady a plánovanými fixními náklady.

ŘEŠENÁ ÚLOHA 7-3



Podnik vyrábí a následně prodává speciální šroubováky, jejichž základním materiálem ve výrobě je mimořádná odolná ocel. Norma spotřeby základního materiálu je 0,4 kg na jeden kus výrobku. Předem stanovená (plánovaná) pořizovací cena materiálu činí 380 Kč za kg. Předem stanovená spotřeba základního materiálu činí 152 Kč na jeden kus. Ve skutečnosti se v lednu vyrobilo 25 000 kusů nožů, skutečně bylo nakoupeno a spotřebováno 9 975 kg mimořádně odolné oceli za 3 725 000 Kč.

Zjistěte, jak byla hospodárnost při vynakládání jednicového materiálu ovlivněna změnou ceny materiálu (kvalitativní odchylkou) a změnou naturální spotřeby materiálu (kvalitativní odchylkou).

Řešení:

Kvantitativní odchylka (v našem případě množstevní odchylka) se vypočítá jako rozdíl mezi standardní (plánovou) spotřebou materiálu (Q_{st}) a skutečnou spotřebou materiálu (Q_{sk}) oceněnou standardní (plánovanou) pořizovací cenou (c_{st}). Nejprve je nutné stanovit předem stanovenou spotřebu materiálu na výrobu 25 000 kusů šroubováků.

$$25\,000 * 0,4 = 10\,000 \text{ kg}$$

Předem stanovená spotřeba materiálu na výrobu 25 000 ks šroubováků činí 10 000 kg.

Jelikož známe předem stanovenou spotřebu materiálu, můžeme vypočítat také vliv změny ceny materiálu.

$$\text{Kvantitativní odchylka} = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st}$$

$$\text{Kvantitativní odchylka: } (10\,000 - 9\,975) * 380 = 9\,500 \text{ Kč}$$

Z výpočtu je patrné, že podnik plánoval použít 10 000 kg na výrobu šroubováků, avšak ve skutečnosti spotřeboval pouze 9 975 kg materiálu. Z těchto skutečností vyplývá, že podnik dosáhl celkové úspory v nákladech v hodnotě 9 500 Kč.

Úspora na jeden kus lze pak vypočíst následovně:

$$9\,500 / 25\,000 = 0,38 \text{ Kč/ks}$$

Kvalitativní odchylka se vypočte jako rozdíl mezi standardní (plánovanou) pořizovací cenou materiálu a skutečnou pořizovací cenou materiálu vynásobenou skutečnou spotřebou materiálu.

Skutečnou pořizovací cenu 1 kg mimořádně odolné oceli lze vypočíst:

$$3\,725\,000 \text{ Kč} / 9\,975 \text{ kg} = 373,43 \text{ Kč}$$

$$\text{Kvalitativní odchylka} = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk}$$

$$\text{Kvalitativní odchylka} = (380 - 373,43) * 9\,975 = 65\,535,75 \text{ Kč}$$

Celkem podnik uspořil 65 535,75 Kč z důvodu nižší pořizovací ceny materiálu.

$$\text{Úspora na jeden kus: } 65\,535,75 / 25\,000 = 2,62 \text{ Kč.}$$

7.4 Využití metody standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je využívána zejména v podnicích spadajících do výrobních odvětvích, ve kterých je uplatňován cyklický princip začínající od nákupu výrobních vstupů (materiál apod.) a končící prodejem hotových výrobků. Tržby, které podniku plynou z prodeje takto vzniklých výrobků, jsou vráceny zpět do výrobního cyklu.

Metodu standardních nákladů lze využít také v sériových či zakázkových výrobcích, ve kterých se výroba neustále opakuje. Využití metody standardních nákladů závisí především na dvou faktorech, a to na:

- technologii a organizaci výroby,
- charakteru konkrétní kalkulační položky.

Na základě technologie a organizaci výroby je možno uplatnit metodu standardních nákladů:

- v heterogenní výrobě s montážní technologií,
- v homogenní výrobě s procesní technologií,
- ve sdružené výrobě.

OTÁZKY



1. Co znamená metoda standardních nákladů?
2. Co je to odchylka a jak ji lze zjistit?
3. Jaký je rozdíl mezi kvalitativní a kvantitativní odchylkou?

SHRNUTÍ KAPITOLY



Metoda standardních nákladů se využívá v odvětvích s cyklickým charakterem začínající nákupem výrobních vstupů až po prodej hotových výrobků externím zákazníkům. Metoda standardních nákladů pracuje s pojmy, jako je norma nákladů a standard nákladů. Se standardy nákladů v úzce míře souvisí odchylky. Ty lze charakterizovat jako rozdíl mezi skutečnými veličina a úrovní hodnotových kritérii dle standardu, tj. rozdíl mezi skutečnými náklady a standardními (plánovanými, rozpočtovanými) náklady. Odchylky lze členit podle příčin, odpovědnosti, místa vzniku a dle výkonů. Cílem analýzy odchylek je zjistit příčinu vzniku těchto odchylek a nastavit opatření, která budou eliminovat vznik nežádoucích odchylek v budoucnu.

ODPOVĚDI



1. Odpovědi na otázku naleznete na straně 116-117.
2. Odpovědi na otázku naleznete na straně 120.
3. Odpovědi na otázku naleznete na straně 121.



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 1

Středisko vedení podniku:

Položka	Částka	MD	D
Kalkulační nájemné	400 000 Kč	Vnitropodnikové pohledávky	Interní (druhotné) výnosy

Středisko prodejní divize:

Položka	Částka	MD	D
Kalkulační nájemné	400 000 Kč	Interní (druhotné) náklady	Vnitropodnikové závazky



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 2

Pojetí nákladů	Náklady	Obchodní marže
Finanční pojetí nákladů	600 000 Kč	$720\,000 - 600\,000 = 120\,000$ Kč
Hodnotové pojetí nákladů	636 000 Kč	$720\,000 - 636\,000 = 84\,000$ Kč
Ekonomické pojetí nákladů	$20\% \text{ z } 636\,000 + 636\,000$ $= 127\,200 + 636\,000 =$ 763 200 Kč	$720\,000 - 763\,200 = -43\,200$ Kč

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 3

Základní materiál

Plánovaná (předem stanovená) spotřeba materiálu, která by měla být použita na skutečný objem produkce	340 * 150 000	51 000 000 Kč
Skutečná spotřeba materiálu na skutečný objem produkce	22 350 000	22 350 000 Kč
Úspora celkových nákladů	51 000 000 – 22 350 000	28 650 000 Kč
Úspora nákladů na jeden kus produkce	28 650 000 / 150 000	191 Kč/ks

Nájemné za pronájem prostor včetně souvisejících nákladů

Na hospodárnost působí jak objem výkonů, tak absolutní úspora nákladů

Plánovaná (předem stanovená) výše nájemného na jeden kus	6 840 000 / 144 000	47,5 Kč
Skutečná výše nájemného na jeden kus	6 750 000 / 150 000	45 Kč
Úspora průměrných nákladů (na 1 ks)	47,5 - 45	2,5 Kč

Plánovaná (předem stanovená) výše nájemného na celý objem produkce	6 840 000 Kč	
Skutečná výše nájemného na celý objem produkce	6 750 000 Kč	
Úspora celkových nákladů za pronájem	6 840 000 – 6 750 000	90 000 Kč
Úspora nákladů za pronájem na jeden kus	90 000 / 150 000	0,60 Kč/ks



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 4

Ad 1)

$$\text{Skutečné náklady} = 640 * 32 = 20\,480 \text{ Kč}$$

$$\text{Plánované náklady} = 600 * 30 = 18\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Celková odchylka} = 20\,480 - 18\,000 = 2\,480 \text{ Kč}$$

Ad 2)

$$\text{Množstevní odchylka} = (\text{skutečné množství} - \text{plánované množství}) * \text{plánovaná cena}$$

$$\text{Množstevní odchylka} = (640 - 600) * 30 = 1\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Cenová odchylka} = (\text{skutečná cena} - \text{plánovaná cena}) * \text{skutečné množství}$$

$$\text{Cenová odchylka} = (32 - 30) * 640 = 1\,280 \text{ Kč}$$

Pro kontrolu:

$$\text{Celková odchylka} = \text{množstevní odchylka} + \text{cenová odchylka}$$

$$\text{Celková odchylka} = 1\,200 + 1\,280 = 2\,480 \text{ Kč}$$



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 5

Ad 1)

$$\text{Materiálová (celková) odchylka} = (97,3 * 37) - (100 * 40) = 3\,600 - 4\,000 = -400 \text{ Kč}$$

$$\text{Množstevní odchylka} = (97,3 - 100) * 40 = -108 \text{ Kč}$$

$$\text{Cenová odchylka} = (37 - 40) * 97,3 = -292 \text{ Kč}$$

$$\text{Kontrola} : -108 \text{ Kč} - 292 \text{ Kč} = -400 \text{ Kč}$$

Ad 2)

$$\text{Mzdová odchylka} = (125 * 48) - (120 * 50) = 0$$

$$\text{Množstevní odchylka} = (48 - 50) * 120 = -240$$

$$\text{Cenová odchylka} = (125 - 120) * 48 = 240$$

$$\text{Kontrola: } - 240 \text{ Kč} + 240 \text{ Kč} = 0$$

Ad 3)

$$\text{Odchylka v tržbách} = (180 * 200) - (200 * 200) = - 4 000 \text{ Kč}$$

$$\text{Množstevní odchylka} = (180 - 200) * 200 = - 4 000$$

$$\text{Cenová odchylka} = (200 - 200) * 180 = 0$$

$$\text{Kontrola: } - 4000 \text{ Kč} + 0 \text{ Kč} = - 4 000 \text{ Kč}$$

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 6



$$Q_{BZ} = FN / (c-vn) = 8 000 000 / (180-80)$$

$$Q_{BZ} = 80 000 \text{ ks}$$

Aby firma dosahovala nulového VH, musí vyrobit 80 000 kusů.

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 7



$$CV_{BZ} = FN / (1-VN/CV) = 3 600 / (1 - 5 600 / 14 000) = 6 000 \text{ Kč nebo}$$

$$CV_{BZ} = FN / (U/CV) = 3 600 / (8 400 / 14 000)$$

$$CV_{BZ} = 6 000 \text{ Kč}$$

Výnosy bodu zvratu po změně:

$$CV_{BZ} = FN / (1-VN/CV)$$

$$CV_{BZ} = 3 600 / (1 - 5 600 / 10 000)$$

$$CV_{BZ} = 8 182 \text{ Kč}$$

Obrat se musí zvýšit o 2 182 Kč (8 182 – 6 000).



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 8

Celkové výnosy: $CV = P \cdot Q = 120 \cdot 140 = 16\,800 \text{ Kč}$

Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR) = $CV - CV_{BZ}$

Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR) = $16\,800 - 7\,000 = 9\,800 \text{ Kč}$

Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR) = $9\,800 \text{ Kč}$

Bezpečnostní koeficient (BPK) = BPR / CV

Bezpečnostní koeficient (BPK) = $9\,800 / 16\,800$

Bezpečnostní koeficient (BPK) = $0,5833333 \cdot 100 = 58,33 \%$



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 9

Nákladová funkce:

$N = FN + v_n \cdot Q$

$200\,000 = FN + 20\,000 \cdot v_n$ a zároveň $300\,000 = FN + 40\,000 \cdot v_n$

$200\,000 = FN + 20\,000 \cdot v_n$ / * (-1)

$300\,000 = FN + 40\,000 \cdot v_n$

$100\,000 = 20\,000 \cdot v_n$

$v_n = 5 \text{ Kč}$

$200\,000 = FN + 20\,000 \cdot 5$

$FN = 100\,000 \text{ Kč}$

Fixní náklady (FN) jsou $100\,000 \text{ Kč}$ a variabilní náklady na výrobu jedné položky (v_n) činí 5 Kč .

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 10



$$N = FN / Q + vn$$

$$30 = 500\,000 / Q + 20$$

$$Q = 50\,000 \text{ ks}$$

Množství vyrobených podložek (Q) = 50 000 tisíc kusů.

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 11



Vlastní náklady výroby

Vlastní náklady výroby na 1 ks = (spotřeba přímého materiálu + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie) / počet kusů

$$\text{Vlastní náklady výroby} = (100\,000 + 20\,000 + 4\,000 + 40\,000) / 2\,000$$

$$\text{Vlastní náklady výroby} = 82 \text{ Kč / ks}$$

Vlastní náklady výkonu

Vlastní náklady výkonu na 1 ks = vlastní náklady výroby + správní režie na jeden kus

$$\text{Vlastní náklady výkonu} = 82 + (28\,000 / 2\,000)$$

$$\text{Vlastní náklady výkonu} = 82 + 14$$

$$\text{Vlastní náklady výkonu} = 96 \text{ Kč / ks}$$

Úplné vlastní náklady výkonu

Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks = vlastní náklady výkonu + odbytová režie na jeden kus

$$\text{Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks} = 96 + (32\,000 / 2\,000)$$

$$\text{Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks} = 96 + 16$$

$$\text{Úplné vlastní náklady výkonu na 1 ks} = 112 \text{ Kč / ks}$$

Základní cena výkonu

Základní cena výkonu na 1 ks = úplné vlastní náklady výkonu + režijní přírážka na 1 kus

$$\text{Základní cena výkonu na 1 ks} = 112 + (24\,000 / 2\,000)$$

$$\text{Základní cena výkonu na 1 ks} = 112 + 12$$

$$\text{Základní cena výkonu na 1 ks} = 124 \text{ Kč / ks}$$



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 12

Nákladová kalkulace ceny 1 kusu nového výrobku:

Přímý materiál	200 Kč
Přímé mzdy	40 Kč
Variabilní výrobní režie	40 Kč (100 % z přímých mezd)
Specifické fixní náklady	5 Kč (1000 000 / 200 000)
Jednicový příspěvek na úhradu	50 Kč (10 000 000 / 200 000)
Cena na bázi nákladů	335 Kč

Z pohledu tržních i nákladových hledisek odpovídá návrh ceny ve výši 335 Kč za kus



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 13

Prodejní cena výrobku	1 600
Variabilní náklady	960
= Příspěvek na úhradu	640
Fixní náklady přidělené výrobku	336
= Zisk na výrobek	304

Variabilní náklady = $1\,200 * 0,80 = 960$ Kč / ks

Fixní náklady = $200\,000 * 480 * 1,4 / 400\,000 = 336$ Kč / ks

Zisk před novou zakázkou = $200\,000 * 320 = 64\,000\,000$ Kč

Zisk po nové zakázce = $400\,000 * 304 = 121\,600\,000$ Kč

Nárůst zisku o 57 600 000 Kč

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 14



Jelikož podnik vyrábí výrobky jediného druhu, lze použít kalkulaci prostým dělením.

Přímý materiál	1 800 Kč
Přímé mzdy	1 120 Kč
Výrobní režie	300 Kč (3 600 000 / 12 000)
Vlastní náklady výroby	3 220 Kč
Správní režie	160 Kč (1 920 000 / 12 000)
Vlastní náklady výkonu	3 380 Kč

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 15



Nejprve si zvolíme například výrobek A jako výrobek výchozí. Dále zjistíme, jakou částí se podílí ostatní výrobky (v našem případě výrobek B a C) na výrobku A. Pomocí poměrových čísel přepočteme objem výroby takovým způsobem, jako by šlo o jeden druh výrobku.

$4\,800 * 1 + 4\,000 * 1,5 + 800 * 0,5 = 8\,800$ kusů výrobků

Dále vypočteme náklady na jeden výrobek:

$2\,640\,000 / 8\,800 = 300$ Kč na jeden výrobek

Poté zjistíme jednotkové náklady na výrobky B a C.

Výrobek B: $300 * 1,5 = 450$ Kč

Výrobek C: $300 * 0,5 = 150$ Kč

Výrobek	Náklady na jeden kus (v Kč)	Celkové náklady (v Kč)
---------	-----------------------------	------------------------

A	300	$300 * 2\,400 = 720\,000$
B	450	$450 * 4\,000 = 1\,800\,000$
C	150	$150 * 800 = 120\,000$
Celkem		2 640 000 Kč



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 16

Ad 1)

Režijní přírážku stanovíme dle sazby v procentech vzhledem k rozvrhové základně.

Sazba režie = rozvrhovaná režie / rozvrhová základna

Sazba režie = rozvrhovaná režie / přímé mzdy

Sazba režie = 612 500 / 175 000

Sazba režie = 3,5 x 100 = 350 % PMZ

Přímé náklady	$25 + 62,5 + 17,5$	105 Kč
Režie	$350 \% \text{ z přímých mezd} =$ $350 \% \text{ z } 25 \text{ Kč} = 3,5 * 25$	87,5 Kč
Náklady na jednici	$105 + 87,5$	192,5 Kč

Ad 2)

Režii vypočteme v Kč/hodinu nikoli jako sazbu v %

Režijní přírážka = rozvrhovaná režie / rozvrhová základna

Režijní přírážka = rozvrhovaná režie / strojové hodiny

Režijní přírážka = 612 500 / 1 250

Režijní přírážka = 490 Kč / hodinu

Jestliže víme, že na 1 kus výrobku spotřebujeme 0,07 hodin, poté můžeme vypočíst celkové náklady na jeden kus.

Přímé náklady	25 + 62,5 + 17,5	105 Kč
Režie	490 * 0,07	34,5 Kč
Náklady na jednici	105 + 34,5	139,5 Kč

Použijeme-li jako rozvrhovou základnu přímé mzdy, náklady na jeden výrobek budou činit 192,5 Kč. Jestliže budou rozvrhovou základnou strojové hodiny, náklady na jeden výrobek budou činit 139,5 Kč. Z výsledků je patrné, že jestliže budeme využívat jediné rozpočtové základy, výsledky se budou značně lišit a budou nepřesné.

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 17



% přirážky = výrobní režie / rozvrhová základna

% přirážky = výrobní režie / přímé náklady

% přirážky = výrobní režie / přímý materiál + přímé mzdy

% přirážky = 6 240 000 / (5 600 000 + 2 600 000)

% přirážky = 6 240 000 / 8 200 000

% přirážky = 0,76 = 76 %

% přirážky jsme zjistili, že výrobní režie bude rovna 76% z rozvrhové základy, tedy 76 % z přímých nákladů, což v našem případě představuje součet přímého materiálu a přímých mezd.

Nyní si můžeme sestavit kalkulaci (na 1 ks v Kč) pro oba výrobky (A, B).

Výrobek	A	B
Přímý materiál	300	200
Přímé mzdy	125	100
Výrobní režie	323	228
Celkem	748	528

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 18



Nejprve je potřeba vypočítat poměrové koeficienty pro výrobek B a pro výrobek C.

Koeficient výrobku B = $564\,000 / 1\,320\,000 = 0,43$

Koeficient výrobku C = $450\,000 / 1\,320\,000 = 0,34$

Dále je potřeba přepočítat množství jednotlivých výrobků.

Výrobek	Výpočet	Tuny
A	$1 * 1\,500$	1 500
B	$0,43 * 1\,200$	516
C	$0,34 * 2\,400$	816
Celkem	$1\,500 + 516 + 816$	2 832 tun

V dalším kroku stanovíme sdružené náklady na 1 tunu a jednotkové náklady výrobků A, B a C.

Výrobek A: $510\,000\,000 / 2\,832 = 180\,084,75$ Kč

Výrobek B: $180\,084,75 * 0,43 = 77\,436,44$ Kč

Výrobek C: $180\,084,75 * 0,34 = 61\,228,82$ Kč

Stanovíme celkové náklady jednotlivých výrobků.

Výrobky	Výpočet	Celkové náklady
A	$180\,084,75 * 1\,500$	270 127 125 Kč
B	$180\,084,75 * 1\,200$	216 101 700 Kč
C	$180\,084,75 * 2\,400$	432 203 400 Kč
Celkem	$270\,127\,125 + 216\,101\,700 + 432\,203\,400$	918 432 225 Kč



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 19

Nejprve je nutné zjistit náklady vedlejších výrobků a posléze je odečíst od celkových nákladů. Poté zjistíme náklady na hlavní výrobek.

Ocenění vedlejších výrobků prodejními cenami:

Výrobek	Výpočet	Ocenění prodejními cenami
Vedlejší výrobek 1	$1\,200 * 564\,000$	676 800 000 Kč
Vedlejší výrobek 2	$2\,400 * 450\,000$	1 080 000 000 Kč
Celkem	$169\,200\,000 + 270\,000\,000$	1 756 800 000 Kč
Náklady na hlavní výrobek:		
Hlavní výrobek	$2\,000\,000\,000 - 1\,756\,800\,000$	243 200 000 Kč
Náklady na 1 tunu	$243\,200\,000 / 1\,500$	162 133,33 Kč

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 20



Středisko		Vnitropodniková cena
Výroba	$30 + 7,5 + 7,5 + (11\,250\,000 / 750\,000) = 30 + 7,5 + 7,5 + 15$	60 Kč
Prodej	$15 + (9\,000\,000 / 750\,000) = 15 + 12$	27 Kč

Vnitropodniková cena střediska Výroby činí 60 Kč na jeden výrobek a střediska Prodeje 27 Kč na jeden výrobek.

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 21



Položka	Výše nákladů	6 000 ks
Výnosy z prodeje	1 950	11 700 000
Jednicový materiál	675	4 050 000
Jednicové mzdy	180	1 080 000
Variabilní výrobní režie	143	858 000
Variabilní prodejní režie	98	588 000

Variabilní náklady celkem	1 096	6 576 000
Marže	854	5 124 000
Výrobní režie fixní		1 800 000
Prodejní režie fixní		1 425 000
Fixní náklady celkem		3 225 000
Zisk		1 899 000



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 22

	březen	duben	květen	červen	II. čtvrtletí
Prodej sprchových gelů v tis. Kč	77 000	98 000	74 200	79 800	252 000
Inkaso tržeb – velko-odběratelé	x	26 950	34 300	25 970	87 220
Inkaso tržeb – malo-odběratelé	x	63 700	48 230	51 870	163 800
Inkaso tržeb celkem	x	90 650	82 530	77 840	251 020

Rozpočtované tržby ve druhém čtvrtletí budou 252 000 tis. Kč a příjmy společnosti budou 251 020 tis. Kč.



ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 23

Abychom mohli vypočítat standard přímého materiálu na jeden výrobek, je nejprve nutné vypočítat standardní pořizovací cenu za 1 kg. Tu vypočítáme následujícím způsobem:

Nákupní cena materiálu	432 Kč
Přeprava nákladním autem od dodavatele	52,80 Kč
Příjem a manipulace	6 Kč
Množstevní sleva	- 10,80 Kč
Standardní pořizovací cena za 1 kg	480,00 Kč

Nyní, když známe standardní pořizovací cenu za 1 kg, je potřeba zjistit, kolik kg materiálu bude potřeba k výrobě určitého výkonu. To zjistíme následovně:

Spotřeba materiálu	324 kg
Nutný odpad	24 kg
Zmetkovost	12 kg
Spotřeba materiálu	360 kg

Jakmile jsme v rámci standardu určitého výkonu zjistili jak pořizovací cenu přímého materiálu (hodnotový ukazatel), tak i množství potřebné pro jeho výrobu, můžeme celkovou standardní cenu přímého materiálu konkrétního výkonu vypočítat takto:

360 kg x 480 Kč	172 800 Kč za jeden výkon
-----------------	---------------------------

Tato výsledná hodnota (172 800 Kč) se pak objeví v kalkulaci konkrétního výkonu v kalkulační položce „Přímý materiál.“

ŘEŠENÍ SAMOSTATNÉHO ÚKOLU 24



Abychom byli schopni určit výši přímých osobních nákladů, je nejprve nutné vypočítat hodinové sazbu osobních nákladů za zaměstnance.

Mzdový tarif pracovníka	1 080 Kč
Prémie a odměny	324 Kč
Pojistné na sociálním zabezpečení	351 Kč
Pojistné na zdravotním pojištění	126,36 Kč
Přímé osobní náklady na 1 hodinu	1 881,36 Kč

Jestliže jste již vypočetli mzdové náklady na hodinu práce zaměstnance, je potřeba dále vypočítat dobu, po kterou daný zaměstnanec vyrábí jeden výrobek.

Základní čas zaměstnance na výrobek	22,8 hod.
Prostoje	1,2 hod.
Údržba výrobních zařízení	3,6 hod.
Odstraňování zmetkovitosti	2,4 hod.
Počet normohodin na jeden výrobek	30 hod.

Na základě znalosti hodinové sazby osobních nákladů a normohodin lze zjistit celkovou výši přímých mzdových nákladů na jeden výrobek, a to následovně:

30 hod. x 1 881,36 Kč	56 440,8 Kč za jeden výrobek
-----------------------	------------------------------

Tato výsledná hodnota (56 440,8 Kč) se pak objeví v kalkulaci konkrétního výkonu v kalkulační položce „Přímé mzdy.“

LITERATURA

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.

GARRISON, R. H., E. W. NOREEN a P. C. BREWER, 2014. *Managerial Accounting*. 15th Edition. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-0-07-802563-1.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

KONRÁDOVÁ, M., 2007. *Manažerské účetnictví a controlling*. Ostrava: Vysoká škola podnikání, a.s. ISBN 80-86764-62-1.

KRÁL, B., J. FIBÍROVÁ, L. ŠOLJAKOVÁ a M. MENŠÍK, 2002. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-062-7.

LAZAR, J., 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPESKO, B., E. JIRČÍKOVÁ a P. ŠKODÁKOVÁ, 2010. *Manažerské účetnictví*. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Fakulta managementu a ekonomiky. ISBN 978-80-7318-702-6.

WÖHE, G. a E. KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-897-2.

SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY

Vysokoškolská učebnice Nákladové účetnictví je členěna do 7 kapitol. Úvodní kapitola je věnována vysvětlení podstaty nákladového účetnictví v souvislosti s podnikovým řízením. Vysvětluje také vztah mezi finančním účetnictvím a nákladovým, popřípadě manažerským účetnictvím. Pozornost je věnována také controllingu a jeho důležitosti v podnikové praxi.

Druhá kapitola se zaměřuje na podstatu nákladů v nákladovém účetnictví. Jsou zde vysvětleny základní rozdíly mezi náklady, výnosy, příjmy a výdaji. Následně je nastíněna problematika pojetí nákladů jak ve finančním, tak nákladovém účetnictví. Mezi náklady a výnosy lze odvodit významná kritéria pro racionální uskutečňování podnikových výkonů, či aktivit, kterou jsou předmětem nákladového (popř. manažerského) účetnictví. V této souvislosti je nastíněna podniková hospodárnost, efektivnost a účinnost. Třetí kapitola se věnuje klasifikaci nákladů v nákladovém účetnictví. Základem členění nákladů v nákladovém účetnictví je druhé a účelové členění nákladů, následně náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, jednicové a režijní náklady. Důležité je také členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů a následně členění nákladů v závislosti na objemu produkce.























Čtvrtá kapitola pojednává o nákladech po linii výkonů. Primární pozornost je věnována kalkulacím, které umožňují vrcholovému vedení určit vazby a chování jednotlivých nákladů v závislosti na objemu produkce a struktuře výkonů. Pozornost je věnována také předmětu kalkulace, metodám kalkulace a kalkulačnímu systému. Pátá kapitola se zaměřuje na problematiku odpovědnostního účetnictví včetně jeho cílů a základních východisek odpovědnostního řízení. Kapitola se zaměřuje také na řízení odpovědnostních středisek, organizační a ekonomickou strukturu podniku a následně také na centralizovaný a decentralizovaný způsob řízení odpovědnostních středisek a vnitropodnikovou cenu.

Šestá kapitola je věnována rozpočetnictví, kde je řešena problematika plánů a rozpočtů podniku. Jsou zde vymezena teoretická východiska rozpočtů a plánů, norem a limitů, funkce rozpočtů, typy základních rozpočtů a jejich následnou kontrolu. Závěrečná kapitola je věnována metodě standardních nákladů, jež je považována za metodu komplexního řízení nákladů v rámci vnitropodnikového řízení. Základním principem této metody je stanovení standardů nákladů a následní zjišťování odchylek mezi standardními a skutečnými náklady.

Pevně věřím, že Vám tato vysokoškolská učebnice bude nápomocna nejen pro úspěšné zvládnutí daného předmětu v rámci studijního programu, ale rovněž v dalším studijním a profesním růstu.

Markéta Šeligová

PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON

	Čas potřebný ke studiu		Cíle kapitoly
	Klíčová slova		Nezapomeňte na odpočinek
	Průvodce studiem		Průvodce textem
	Rychlý náhled		Shrnutí
	Tutoriály		Definice
	K zapamatování		Případová studie
	Řešená úloha		Věta
	Kontrolní otázka		Korespondenční úkol
	Odpovědi		Otázky
	Samostatný úkol		Další zdroje
	Pro zájemce		Úkol k zamyšlení

Název: **Nákladové účetnictví**

Autor: **Ing. Markéta Šeligová, doc. Ing. Petra Růčková, PhD.**

Vydavatel: Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

Určeno: studentům SU OPF Karviná

Počet stran: 144

Recenzenti: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ing. Ivana Koštuříková, Ph.D.

Tiskárna: X-MEDIA servis s.r.o.

Náklad: 50 ks

ISBN 978-80-7510-310-9

Tato publikace neprošla jazykovou úpravou.