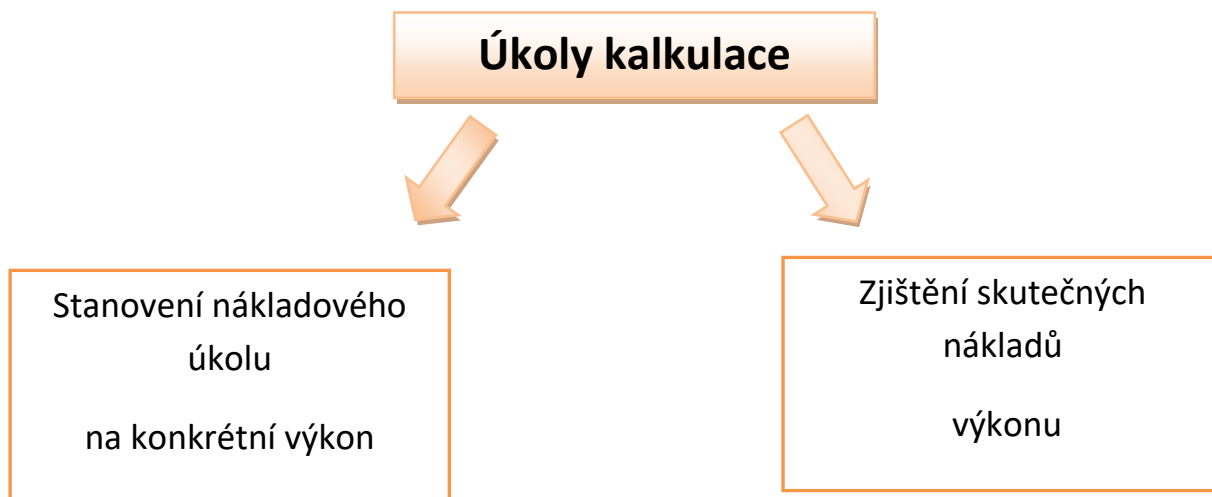


KALKULACE

Představuje přiřazení nákladů (propoččet nákladů) na kalkulační jednici.



- 1) Jak přiřadit (stanovit) náklady výkonu?
- 2) Proč přiřadit náklady konkrétním výkonům?
- 3) Kalkulace jako jeden z nástrojů hodnotového řízení – jeho začlenění, propojení a využití v komplexním systému řízení.

Schéma propojení kalkulace s účetnictvím

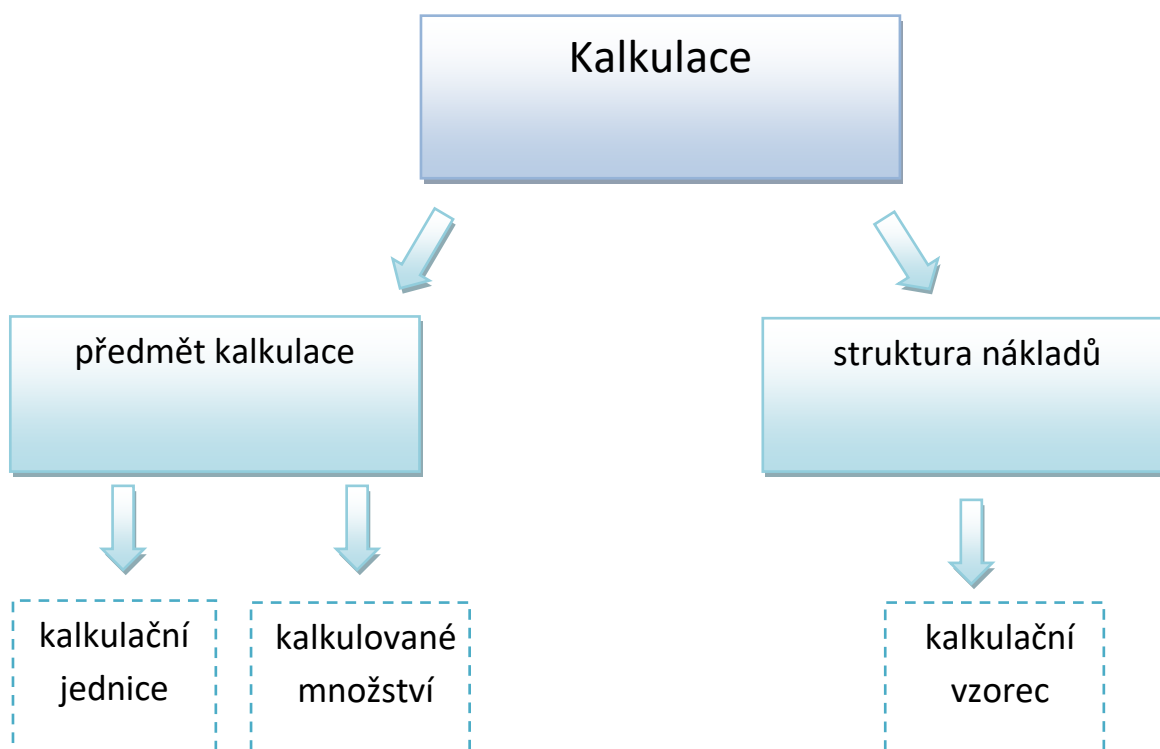
Kalkulace / 1 ks

Rozpočty nákladů režijních středisek na 1 000 ks

přímý materiál	400
přímé mzdy	200
<i>Σ přímé náklady</i>	<i>600</i>
výrobní režie (30 % Σ přímých nákladů)	180
<i>Σ v. náklady výkonu</i>	<i>780</i>
správní režie (20 % Σ přímých nákladů)	120
<i>Σ úplné v. náklady výkonu</i>	<i>900</i>
kalkulovaný zisk (10 % Σ úplných vl. nákladů výkonu)	90
<i>Σ odbytová cena</i>	<i>990</i>

NÁKLADY	HV	VR	SR	REALIZACE
<i>přímý materiál</i>	400 000			
<i>přímé mzdy</i>	200 000			
<i>režijní materiál</i>		50 000	5 000	
<i>režijní mzdy</i>		40 000	90 000	
<i>elektrická energie</i>		60 000	8 000	
<i>odpisy</i>		20 000	11 000	
<i>ostatní</i>		10 000	6 000	
celkem	600 000	180 000	120 000	900 000





Ve velkých podnicích s širokým sortimentem podobných výrobků se kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. V tomto případě výkon, který je předmětem kalkulace reálně neexistuje – reprezentant.

Kalkulované množství – představuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady.

Kalkulační vzorec – je individuální záležitostí každého podniku. Historicky nejstarší je kalkulace plných nákladů.

- přímé jednicové náklady
- přímé režijní náklady
- nepřímé režijní náklady

Počet kalkulačních jednic ovlivňuje vypovídací schopnost kalkulací!

Kalkulované množství?

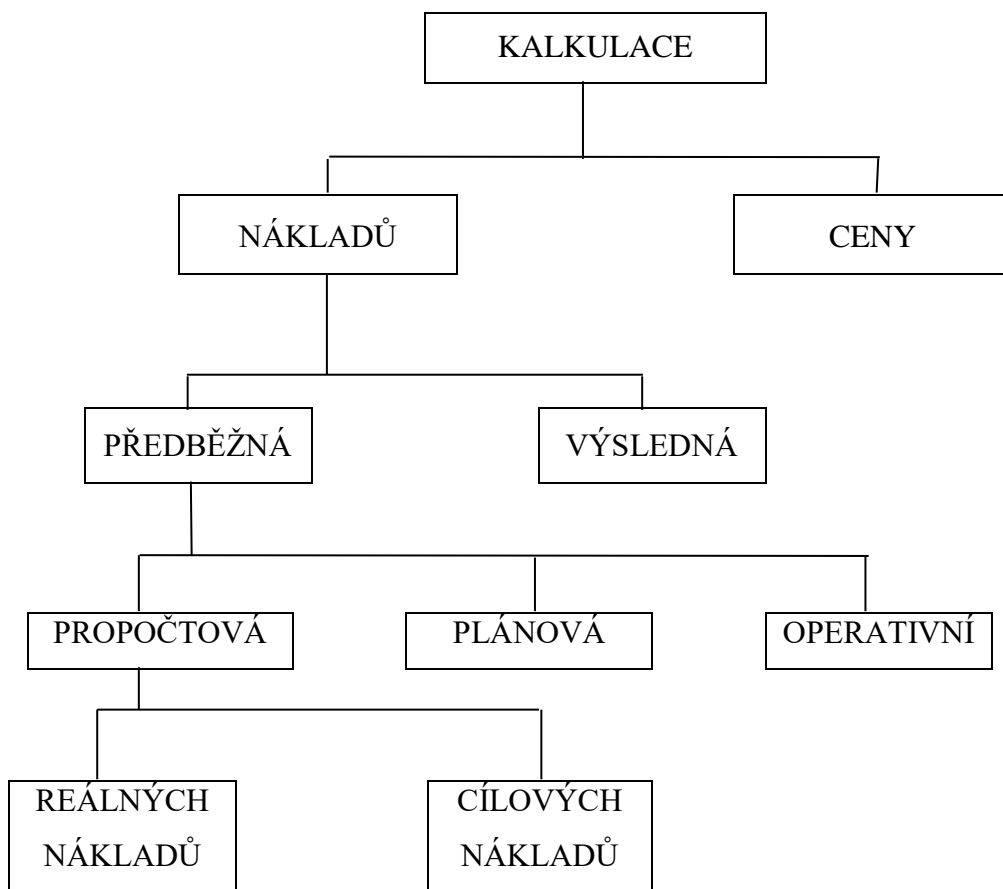
Je to počet kalkulačních jednic, pro které se stanoví nebo zjišťují **najednou** vlastní náklady. Souvisí s časovým obdobím.

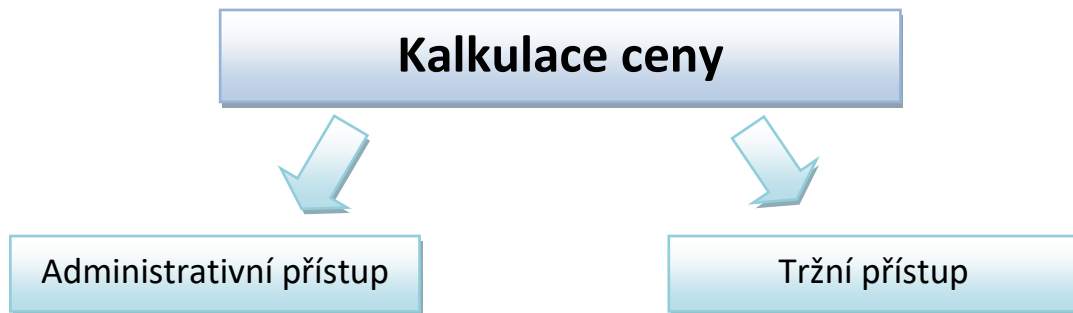
- ✓ U hromadné výroby – pravidelné období (měsíc, čtvrtletí, pololetí, rok)
- ✓ U sériové výroby – je daný zadávanou výrobní dávkou
- ✓ U zakázkové výroby – neperiodické období (počet výkonů za období trvání zakázky)

Základní otázky?

- 1) Jak přiřadit (stanovit) náklady výkonu?
- 2) Proč přiřadit náklady konkrétním výkonům?

Kalkulační systém a jeho členění z hlediska času a využití





Administrativní přístup?

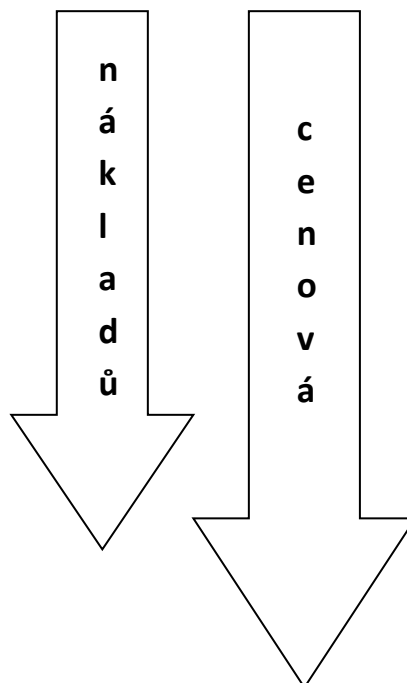
- Státem regulované ceny
 - ✓ zákon o cenách č. 526/1990 Sb.
 - ✓ vyhláška MFČR č. 450/2009 Sb.

Tržní přístup?

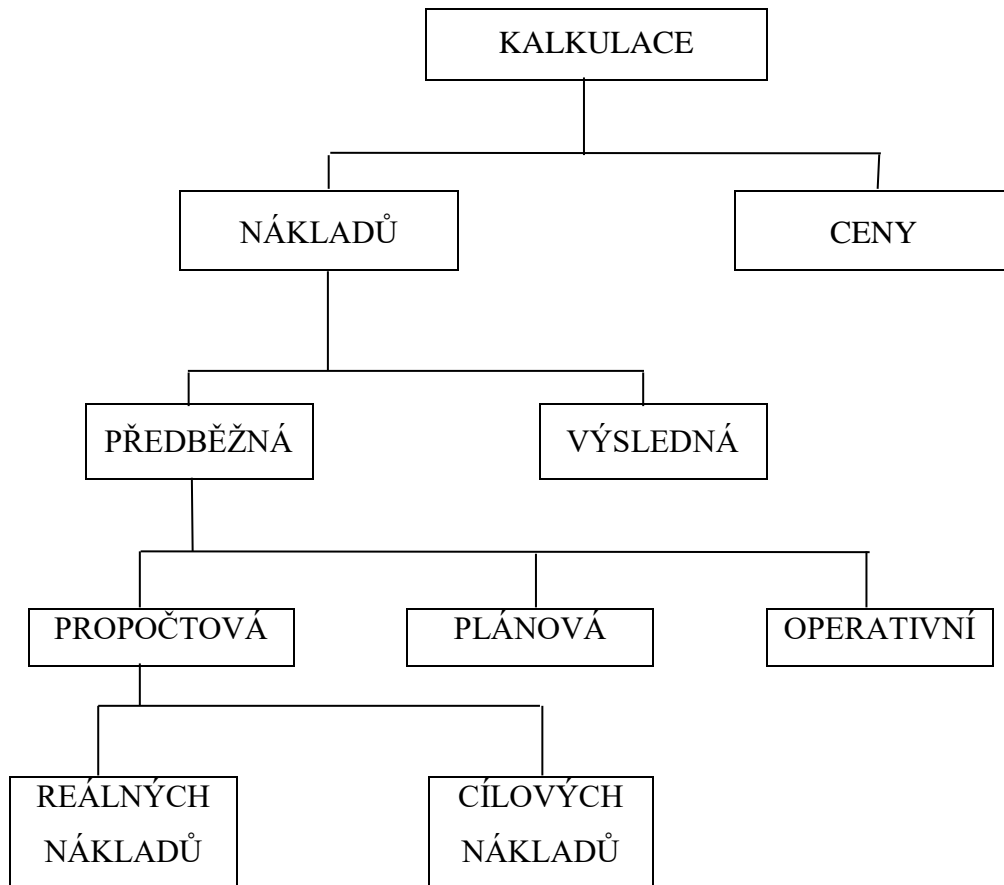
- Vzniká na základě vzájemného působení nabídky a poptávky
 - ✓ Obsahuje náklady, které jsou vynakládány
 - ✓ Obsahuje zisk
 - ✓ Není legislativně upravena

POLOŽKY CENOVÉ KALKULACE

	POLOŽKA
1.	přímý materiál
2.	přímé mzdy
3.	ostatní přímé náklady
4.	výrobní režie
	Vlastní náklady výroby
5.	správní režie
	Vlastní náklady výkonu
6.	odbytová režie
	Úplné vlastní náklady výkonu
7.	zisk
Σ	Odbytová cena



Kalkulační systém a jeho členění z hlediska času a využití



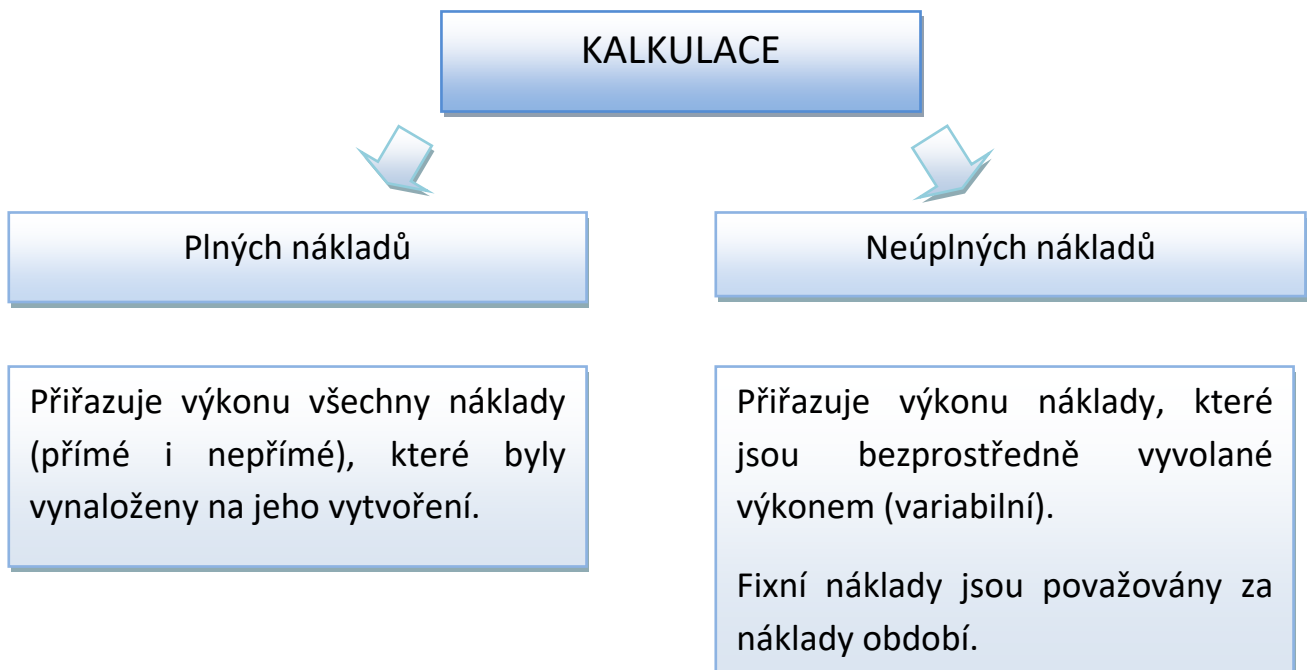
Kalkulace předběžná?

- Stanovují předem hodnotu nákladů na kalkulační jednici

Kalkulace výsledná?

- Vyjadřují skutečné náklady na kalkulační jednici po jejím dokončení

Kalkulace podle zahrnutí nákladových položek na kal. jednici



Kalkulace plných nákladů?

- Kalkulace úplných nákladů = kalkulace absorpční
- Předpokládá, že provedením jednotlivého výkonu jsou vyvolány fixní i variabilní náklady.
- Úplné vlastní náklady výkonu = průměrným celkovým nákladům (variabilních i fixních)
- Má statický charakter – výše úplných vlastních nákladů na kalkulační jednici je platná jen pro určitý objem výkonů

Výhody:

- ✓ Je vhodné ji využít jako informaci o struktuře veškerých nákladů na kalkulační jednici
- ✓ Slouží pro kontrolu hospodárnosti dle výkonů (porovnání SN a PSN)
- ✓ Slouží pro stanovení dlouhodobé spodní hranice ceny prodáváného výkonu

Nevýhody:

- ✓ Má statický charakter
- ✓ Nedá se využít pro krátkodobé rozhodovací úlohy (optimalizace sortimentu)

Kalkulace plných nákladů

- přímý materiál
- přímé mzdy
- ostatní přímé náklady
- výrobní režie

Vlastní náklady výroby

- správní režie

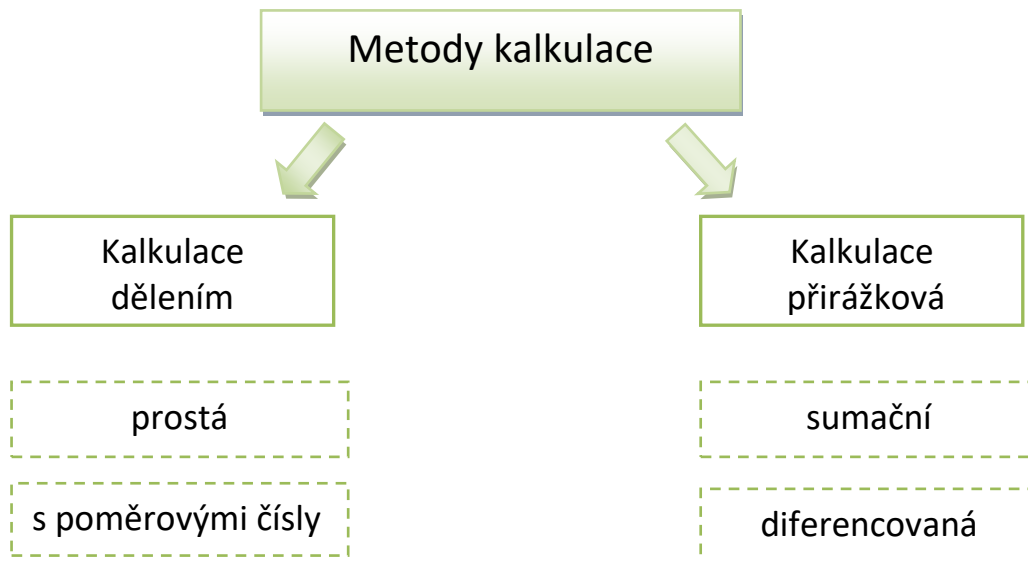
Vlastní náklady výkonu

- odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

- ZISK

Odbytová cena



Přímé náklady x nepřímé náklady

Kalkulace dělením - prostá:

- přiřazuje společné náklady výkonům,
- základnou je množství kalkulačních jednic,
- výkony jsou z hlediska nákladové náročnosti relativně ekvivalentní.

Kalkulace dělením - s poměrovými čísly:

- přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici,
- výkony jsou z hlediska nákladové náročnosti rozdílné.

Kalkulace přírážková - sumační:

- přiřazuje společné náklady výkonům,
- pro rozvrh nepřímých nákladů se využívá jedna tzv. rozvrhová základna (hodnotově nebo naturálně vyjádřená),
- předpokladem je, že náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena za základnu (*hodina práce, spotřeba strojového času, spotřeba materiálu*).

Kalkulace přírážková - diferencovaná:

- přiřazuje společné náklady výkonům,
- pro rozvrh nepřímých nákladů se využívá rozdílných tzv. rozvrhových základů,
- při volbě základny se vychází z příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.

Rozvrhová základna:

- **hodnotově** (peněžně) **vyjádřená** rozvrhová základna – přírážka nepřímých nákladů je vyjádřena %,
- **naturálně vyjádřená** rozvrhová základna – přírážka je stanovena v Kč/jednotku

Př. Hodnotové základny: přímé mzdy, přímý materiál – ústup od těchto základů

Př. Naturální základny:

- *hodiny práce*
- *strojové hodiny*

PENĚŽNÍ ZÁKLADNA:

$$\text{režijní přírážka} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (v Kč)}} \times 100 = \%$$

NATURÁLNÍ ZÁKLADNA:

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} = \text{Kč/jednotku}$$

Podklady pro zjištění nákladů poskytuje účetnictví jednotlivých vnitropodnikových útvarů – **kalkulační připravenost**,

- obsah nákladů zjišťovaných ve výsledné kalkulaci na kalkulační jednici má být srovnatelný s předběžnou kalkulací – **(použití stejných metod kalkulace)**,
- určení účtů, z nichž se čerpají údaje pro výslednou kalkulaci, závisí na použité evidenci nákladů **ve VPÚ**.

KALKULAČNÍ PÍSEMNOSTI

- kalkulační listy – kalkulační zápisy
- kalkulační doklady

Kalkulační listy obsahují:

- druh kalkulace
- údaje o kalkulovaném výkonu
- stanovenou kalkulační jednici
- údaje určující výši částek jednotlivých kalkulačních položek
- zápisy částek v jednotlivých položkách kalkulačního vzorce
- podpisy pracovníka
- datum sestavení kalkulace

KALKULACE

Plných nákladů

Přiřazuje výkonu všechny náklady (přímé i nepřímé), které byly vynaloženy na jeho vytvoření.

- uznává v okamžiku vytvoření výkonu i prospěch z vynaložených FN
- nerozlišuje náklady vyvolané výkonem a náklady vyvolané časem

- kvantifikuje vázanost nákladů ve vyrobených výkonech
- při rozdílném prodeji v jednotlivých obdobích umožňuje stabilizovat VH
- vyhovuje požadavkům FÚ

Variabilní nákladů

Přiřazuje výkonu náklady, které jsou bezprostředně vyvolané výkonem (variabilní). Fixní náklady jsou považovány za náklady období.

- působí motivačně na prodej – zisk je možno zvýšit pouze prodejem výkonů (nikoliv jen jejich vyrobením)
- umožňuje rozlišovat příčiny vzniku nákladů (výkon a čas)
- umožňuje kvantifikovat přínos výkonu k celkovému VH

- vyhovuje požadavkům hodnotového řízení
- VH je relativně velmi citlivý na rozdíly v množství a struktuře prodaných výkonů v jednotlivých obdobích
- je nutné rozlišovat FN a VN přímo v nákladovém účetnictví – analytická evidence externích, ale i interních nákladů

KALKULACE

Plných nákladů

NEGATIVA:

- statická vypovídací schopnost
- kalkuluje společné náklady nesourodým skupinám výkonů
- zobrazuje informace o skutečných nákladech až se zpožděním

VYUŽITÍ:

- jako kritérium cenové politiky
- jako měřítko konkurenceschopnosti podniku
- pro analýzu a porovnání ziskovosti

Variabilní nákladů

NEGATIVA:

- neuvažuje výši podílu fixních nákladů na výkon
- nevyhodnocuje výsledný zisk na jednotku výkonu
- neumožňuje stanovit jeho cenu

VYUŽITÍ PRO ROZHODOVÁNÍ:

- o struktuře sortimentu
- o variantách sortimentní skladby
- o limitu ceny prodáváných výkonů
- pro posouzení přínosu konkrétního výkonu k tvorbě zisku

Kalkulace variabilních nákladů

Prodejní cena

- variabilní náklady
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie

Příspěvek na úhradu - marže

- ∅ fixní náklady

Výsledek hospodaření

Celkové výnosy

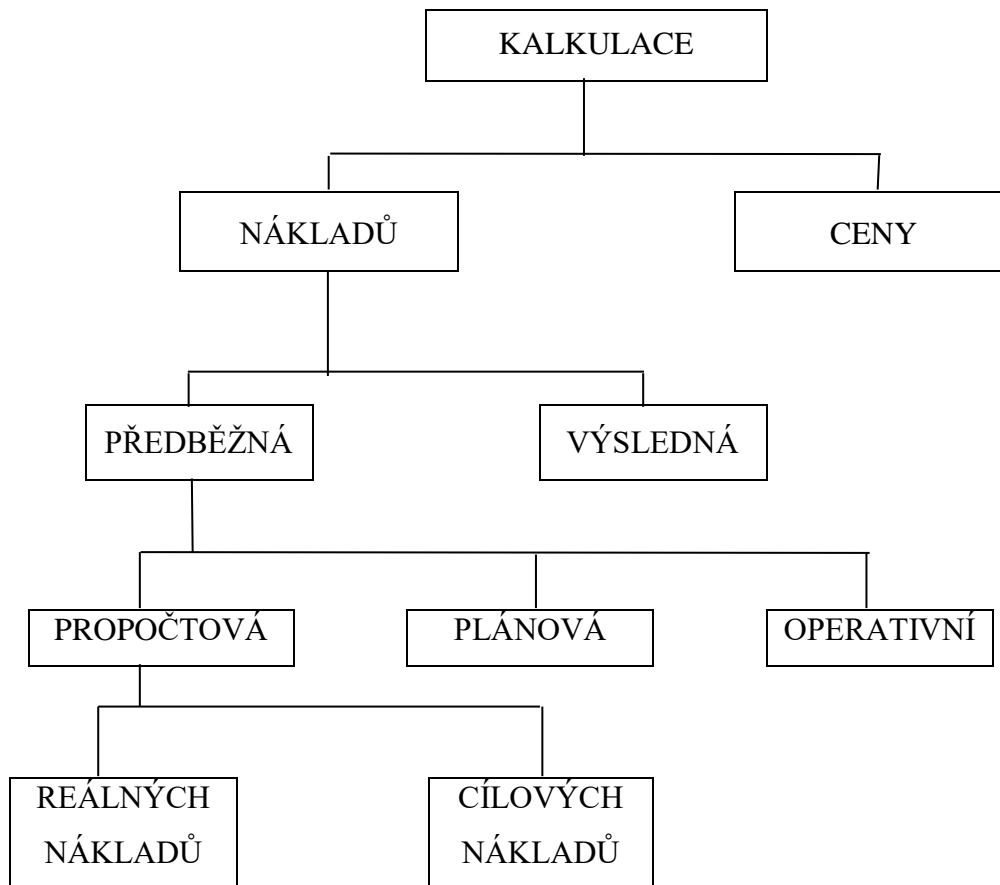
- Σ variabilní náklady

Σ **Příspěvek na úhradu - marže**

- Σ fixní náklady

Σ **Výsledek hospodaření**

Schéma č. 3: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití¹



Neexistuje univerzálně správný či špatný postup přiřazení nákladů.

¹ B. Král.: Manažerské účetnictví, Praha 2002, 1. vydání.