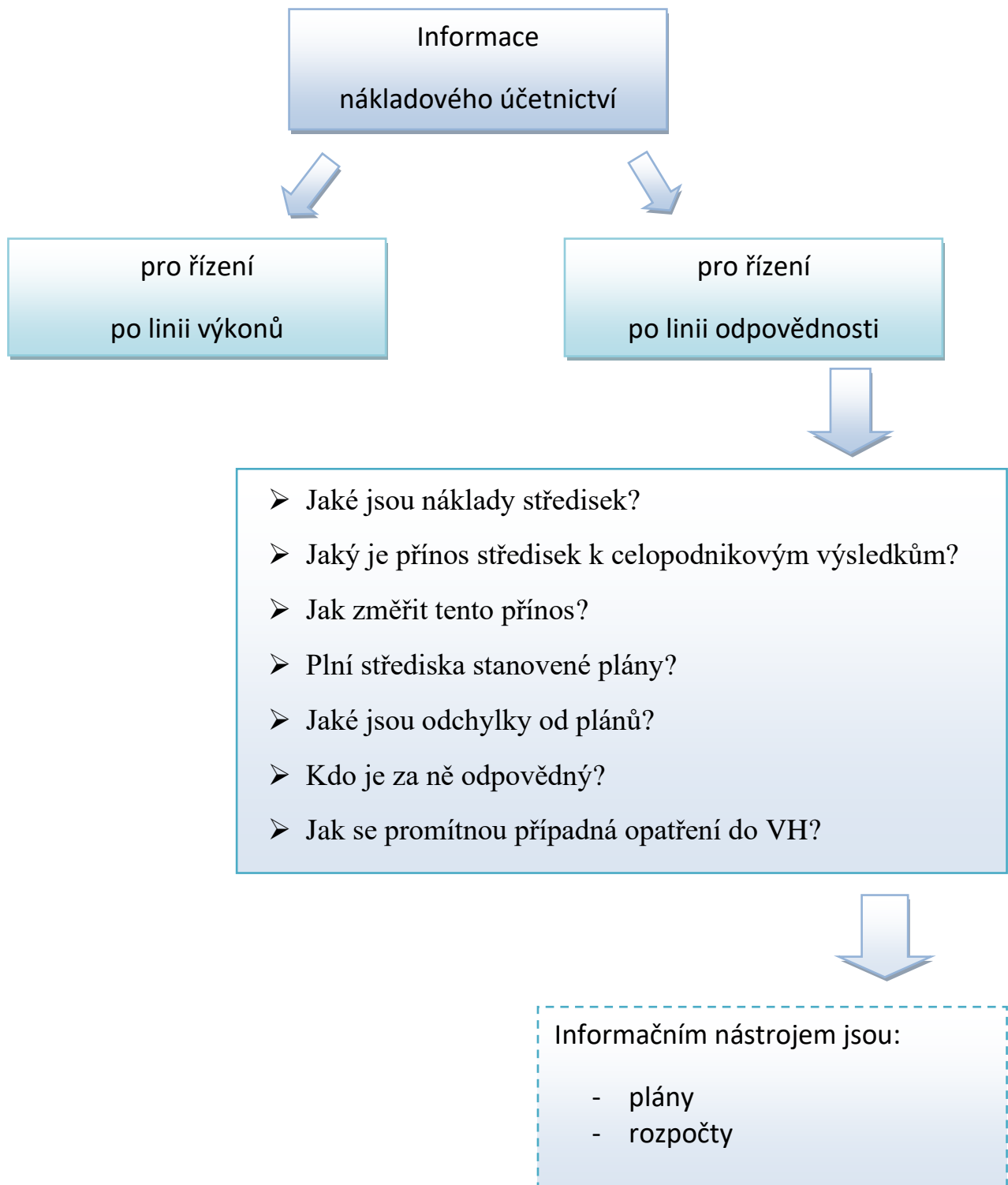


Řízení po linii výkonů



Informace
nákladového účetnictví

pro řízení
po linii výkonů

pro řízení
po linii odpovědnosti

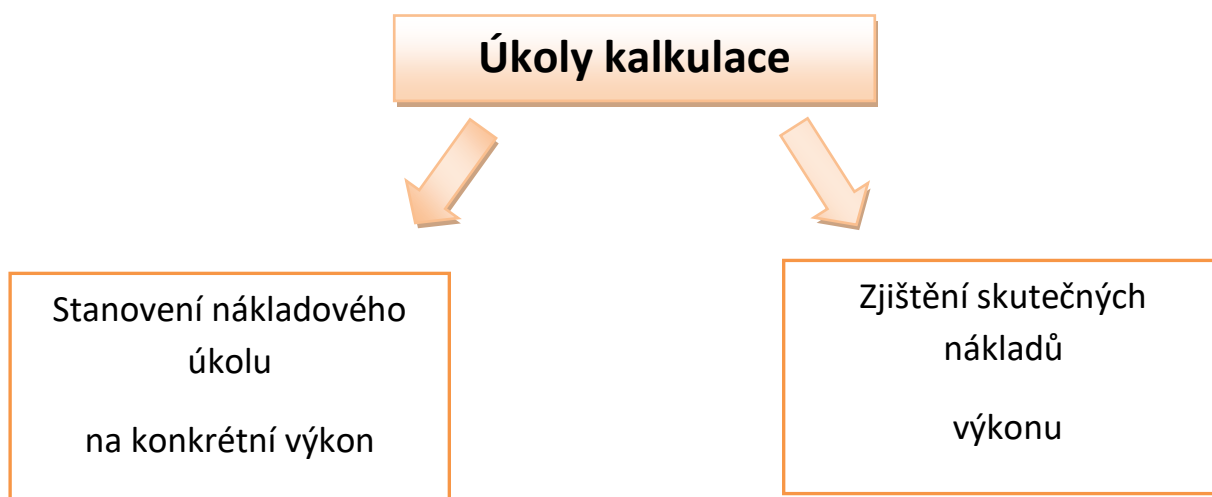
- Jaké jsou náklady prováděných výkonů?
- Jak řídit jejich hospodárnost?
- Který druh výkonu vydělává a kolik?
- Na který druh výkonu se doplácí a kolik?
- Jak řídit jejich přínos?
- Které zákaznické skupiny jsou zajímavé a perspektivní?
- Jaký je VH pro potřeby řízení a rozhodování?

Informačním nástrojem je kalkulace

- nákladů výkonů
(marže, ceny)

KALKULACE

Představuje přiřazení nákladů (propoččet nákladů) na kalkulační jednici.



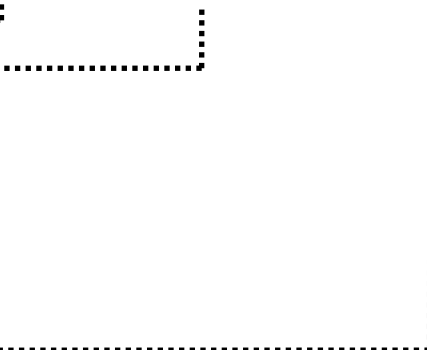
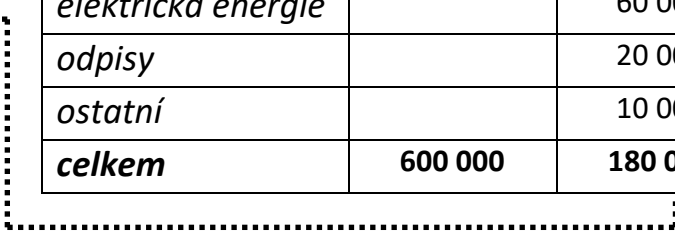
- 1) Jak přiřadit (stanovit) náklady výkonu?
- 2) Proč přiřadit náklady konkrétním výkonům?
- 3) Kalkulace jako jeden z nástrojů hodnotového řízení – jeho začlenění, propojení a využití v komplexním systému řízení.

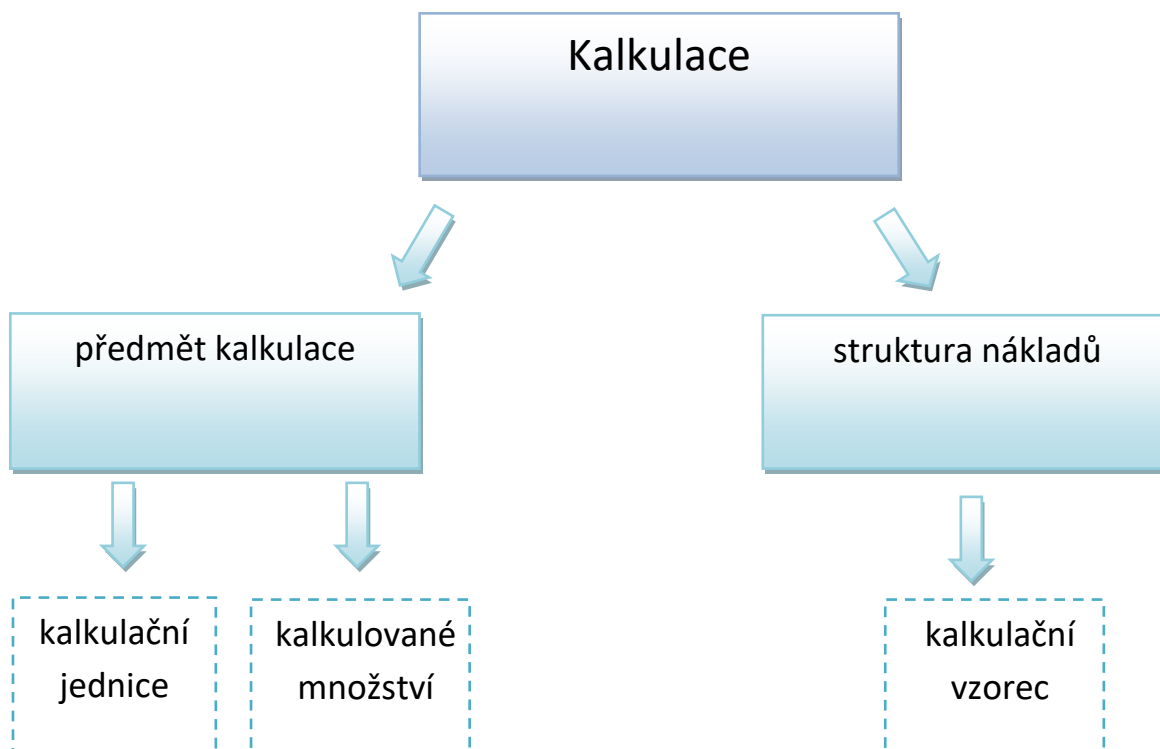
Kalkulace / 1 ks

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 vl. náklady výkonu</i>	<i>780</i>
správní režie (20 % Σ přímých nákladů)	120
<i>Σ úplné vl. 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





Počet kalkulačních jednic ovlivňuje vypovídací schopnost kalkulací!

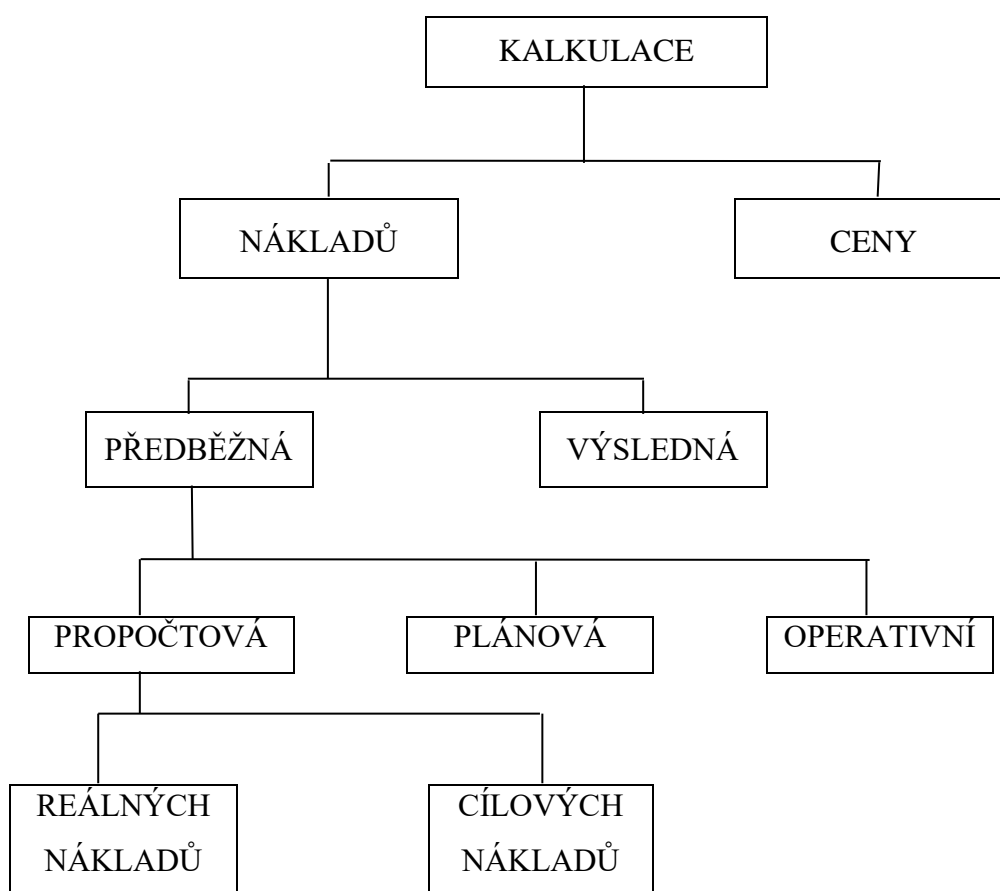
Kalkulované množství?

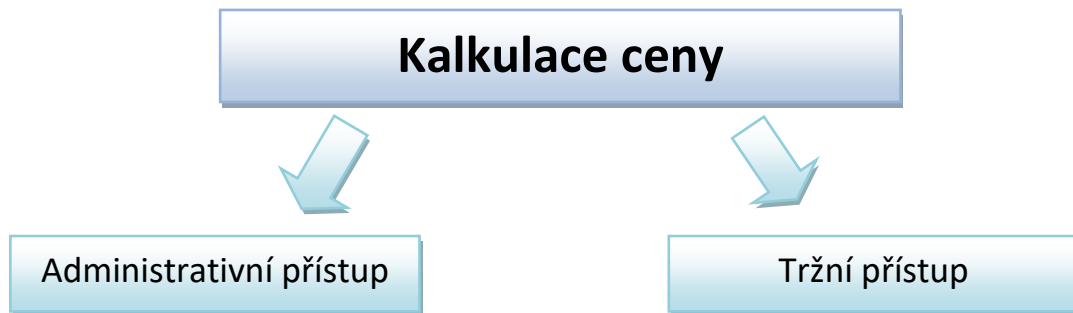
Je to počet kalkulačních jednic, pro které se stanoví nebo zjišťují **najednou** vlastní náklady. Souvisí s časovým obdobím.

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.

Př.

Úředně stanovené ceny

Věcně usměrňované ceny

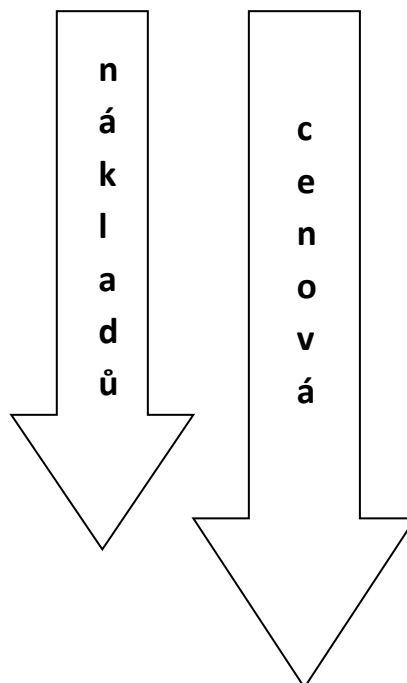
Cenové moratorium

Tržní přístup?

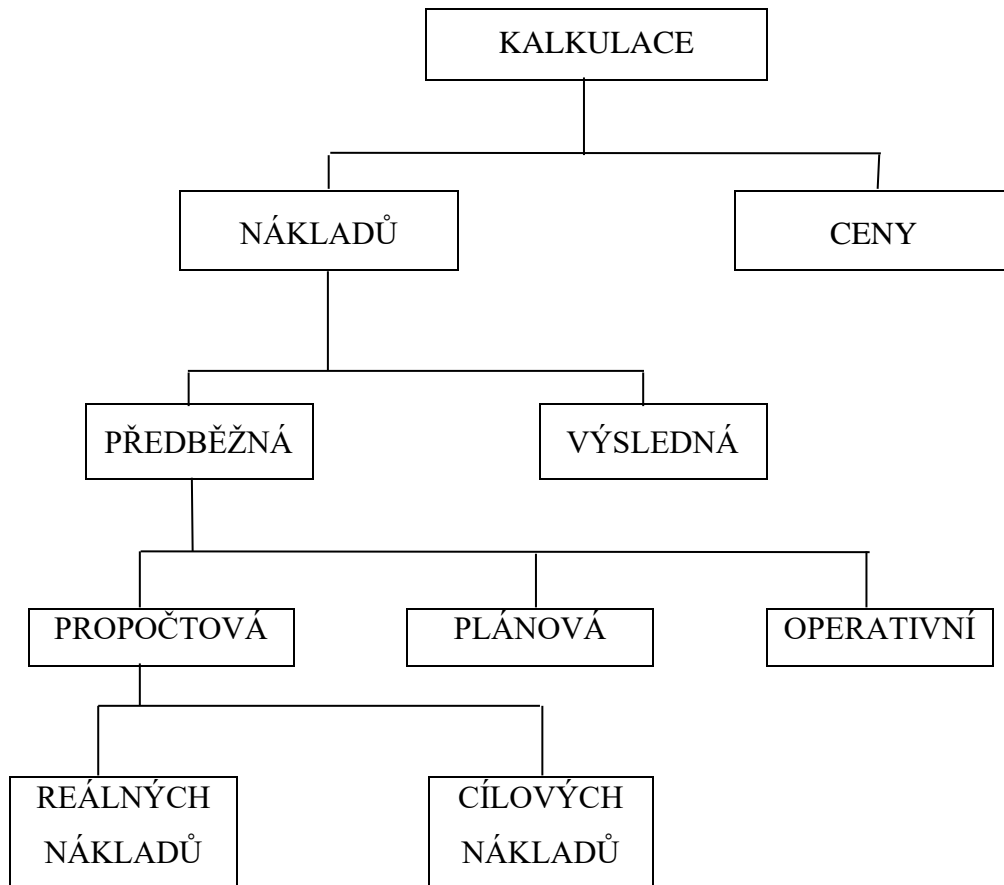
- Vzniká na základě vzájemného působení nabídky a poptávky
 - ✓ Obsahuje náklady, které jsou vynakládány
 - ✓ Obsahuje zisk
 - ✓ Není legislativně upravena

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



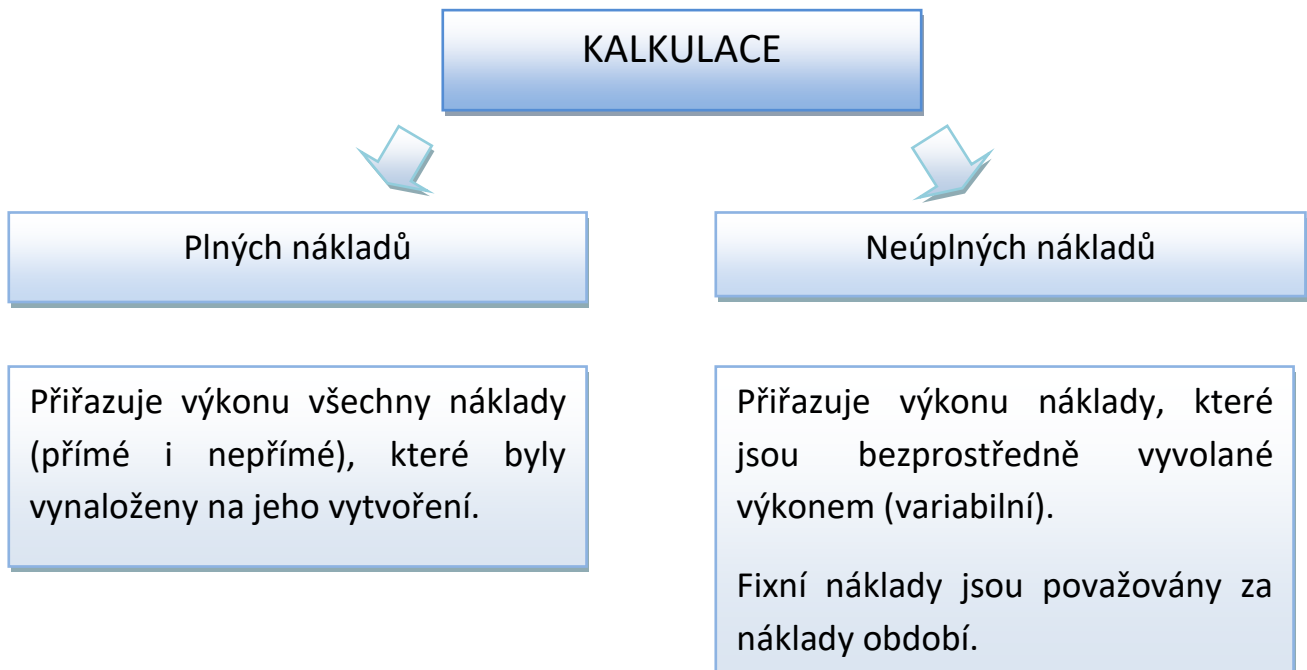
Kalkulace předběžná?

- 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 = kalkulační 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

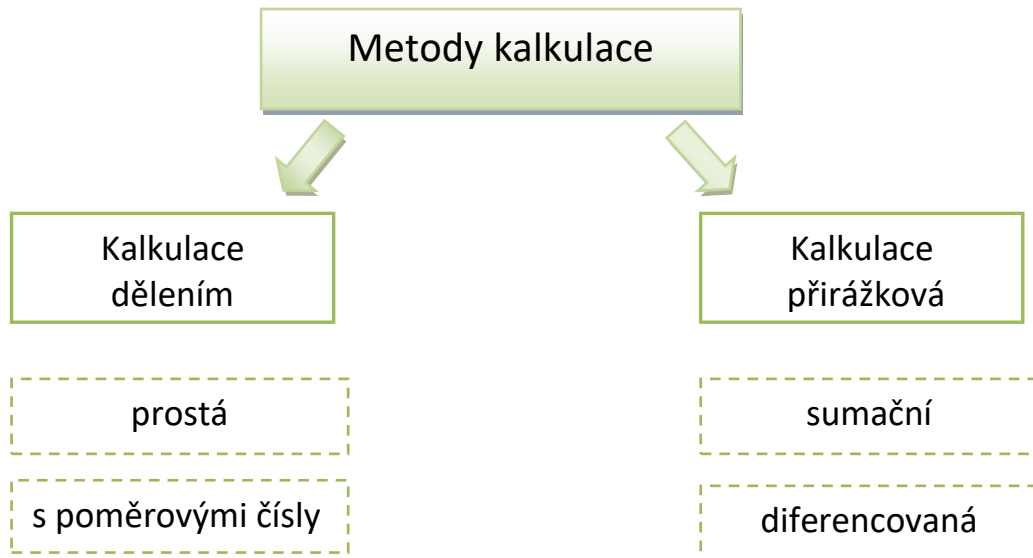
Vlastní náklady výkonu

- 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 přiřázková – 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 základen,
- 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

PENĚŽNÍ ZÁKLADNA:

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

NATURÁLNÍ ZÁKLADNA:

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

Příklad č. 1 – řízení po linii výkonů:

Společnost ABC vyrábí 2 typy kopacích míčů – Euro, Standard. V měsíci lednu vyrobil 2 000 ks míčů Euro a 4 250 míčů Standard. Na konci měsíce ledna má k dispozici následující údaje o KZ přímých a nepřímých nákladů na těchto účtech.

Účet	Název	Kč	Účet	Název	Kč
501/1	PVC lesklý - Euro	500 000,--	518/1	Ostatní služby	12 500,--
501/2	PVC kid - Standard	700 000,--	518/2	Leasing – osobní automobil	18 750,--
501/3	Polyester - Euro	156 250,--	521/1	Mzdové náklady - dělníci	218 750,--
501/4	Bavlna - Euro	93 750,--	521/2	Mzdové náklady – šičky	312 500,--
501/5	Režné nitě	50 000,--	521/3	Režijní mzdy	187 500,--
501/6	Ventilek	37 500,--	524/1	Soc. a zdrav. – dělníci	75 000,--
501/7	Obaly	25 000,--	524/2	Soc. a zdrav. – šičky	106 250,--
512	Cestovné	112 500,--	524/3	Soc. a zdrav – režij. mzdám	63 750,--
502	Spotřeba el. energie	250 000,--	551/1	Odpisy – šicí stroje	12 500,--
511	Opravy a udržování	31 250,--	518/3	Nájemné správní budovy	9 375,--

Úkol:

1. Rozhodněte, které náklady je možno považovat za přímé náklady.
2. Sestavte výslednou kalkulaci skutečných nákladů na kopací míč Euro a Standard – pomocí metody dělením.

Výsledná kalkulace v Kč.

Položka kalkulace	EURO	STANDARD
PVC lesklý – Euro		
PVC kid – Standard		
Polyester		
Bavlna		
Režné nitě		
Ventilek		
Obaly		
Mzdy – dělníci		
Mzdy – šičky		
Soc. a zdrav. – dělníci		
Soc. a zdrav. – šičky		
Odpisy – šicí stroj		
Přímé náklady celkem		
Cestovné		
Spotřeba elektrické energie		
Opravy a udržování		
Ostatní služby		
Leasing – osobní automobil		
Režijní mzdy		
Soc. a zdrav. režijní		
Odpisy strojního zařízení		
Nepřímé náklady celkem		
CELKEM		

Příklad č. 2 – řízení po linii výkonů:

Firma JUDr. Novák – notářská kancelář, provádí následující úkony: ověřování podpisů, ověřování listin a sepisování smluv. JUDr. Nováka zajímá, jaká je nákladová náročnost jednotlivých úkonů, které poskytuje zákazníkům. Přímé náklady firma nemá. Celková výše nepřímých nákladů činí **2 480 000 Kč**.

Úkony	Počet výkonů
ověřování podpisů	48 200
ověřování listin	25 153
návrh smluv	1 050
CELKEM	74 403

Úkol:

1. Stanovte pomocí metody prostým dělením výši nepřímých nákladů na 1 pracovní úkon (ověřování podpisů, ověřování listin a návrh smluv).
2. Za jakého předpokladu by byla tato metoda vhodná?
3. JUDr. Novák stanovil na základě svého profesního odhadu, že nákladová náročnost sepsání smluv je 15 x náročnější než ostatní úkony. Vyčíslete náklady na každý jednotlivý úkon při použití metody dělením s poměrovými čísly.

Řešení:

	Ověřování podpisů	Ověřování listin	Návrh smluv	Celkem
Počet úkonů				X
Poměrové číslo				X
Přepočtený počet				
Nepřímé náklady/úkon				X

Výpočet:

Příklad č. 3 – řízení po linii výkonů:

Firma Kadeřnictví Šigutová poskytuje níže uvedené služby. P. Šigutová by chtěla zjistit nákladovou náročnost jednotlivých úkonů. K dispozici jsou následující údaje za měsíc červen.

Úkony	Počet
barvení	28
trvalá	15
melír	24
vodová	73
CELKEM	140

Základní materiál	Kč
barva	7 800
trvalá	200
melír	2 300
šampón	400
kondicionér	250
Celkem	10 950

Režijní náklady	Kč
nájemné	7 000
elektrická energie	1 800
náklady na telefon	950
odpisy DM	1 050
režijní materiál	2 400
Celkem	13 200

Pzn.: U každého provedeného úkonu se myjí vlasy

Úkol:

1. Sestavte výslednou kalkulaci přímých nákladů – výsledky zaokrouhlete na celé Kč.
2. Stanovte pomocí metody prostým dělením plné náklady na 1 pracovní úkon v měsíci červnu.
3. P. Šigutová stanovila na základě svých zkušeností, že vodová je o $\frac{1}{2}$ méně náročná na společné náklady než ostatní úkony. Stanovte pomocí metody dělením s poměrovými čísly výši nepřímých nákladů jednotlivé úkony – výsledky nezaokrouhlete.

Řešení:

1. Výsledná kalkulace v Kč a celkové náklady na pracovní úkony.

Položka kalkulace	Barvení	Trvalá	Melír	Vodová
barva				
trvalá				
melír				
šampón				
kondicionér				
Přímé náklady celkem				
nájemné				
elektrická energie				
náklady na telefon				
odpisy DM				
režijní materiál				
Nepřímé náklady celkem				
CELKEM				

2. Hodnota nepřímých nákladů – metoda pomocí poměrových čísel

	Barvení	Trvalá	Melír	Vodová	Celkem
Počet úkonů					X
Poměrové číslo					X
Přepočtený počet					
Nepřímé náklady/úkon					X
Celkové nepřímé náklady					

Příklad č. 4 – řízení po linii výkonů (kalkulace přírážková):

Společnost NOVA vyrábí 3 druhy výrobků X, Y a Z. Společnost pro příští rok plánuje výrobní režii ve výši 577 600 Kč, správní režii ve výši 324 000 Kč.

Plán výroby:

Úkol: Vypočtete pomocí přírážkové kalkulace výši výrobní a správní režie na jednotlivé výrobky X, Y, Z. Rozvahovou základnou jsou přímé mzdy.

Výrobky	Počet/ks	Přímý materiál/1 ks	Přímé mzdy/1ks	Σ mzdové náklady
X	10 000	120	50	500 000
Y	80 000	215	75	6 000 000
Z	12 000	140	60	720 000
Celkem	102 000	x	x	7 220 000

Řešení:

VR =

SR =

Kalkulace nákladů:

Položky	X	Y	Z
Přímý materiál			
Přímé mzdy			
Výrobní režie			
Správní režie			
Celkem			

Příklad č. 5 – řízení po linii výkonů (různé metody kalkulace):

Firma U mlsova je zaměřena na výrobu cukrářských výrobků. K dispozici jsou následující údaje.

Plán výroby:

	Ovocný dort	Čokoládový dort	Závin jablečný	Tiramisu	Celkem
ks	600	450	800	3 800	5 650
Přímá práce v hod/1ks	4	3,5	2	3	x
Σ počet hodin přímé práce					
Σ Přímý materiál	78 000	45 000	36 000	45 600	615 000
Σ Přímá mzda	36 000	27 000	48 000	228 000	339 000
Σ VR	175 000				
Σ SR	216 338				
Σ OR	125 000				

Úkol:

- 1) Pokuste se navrhnout vhodnou metodu (rozvrhovou základnu) pro kalkulaci VR, SR a OR.
- 2) Zjistěte kalkulaci plných nákladů na jednotlivé výrobky za předpokladu, že:
 - a) VR se rozvrhuje pomocí kalkulace přírážkové (základnou je počet hodin přímé práce),
 - b) SR se rozvrhuje pomocí kalkulace dělení (prostá),
 - c) OR se rozvrhuje pomocí kalkulace přírážkové (základnou jsou přímé mzdy),
 - d) zisková přírážka činí 60 % z úplných vlastních nákladů výkonů u dortů, 20 % u závinů a 40 % u Tiramisu.

Kalkulace nákladů:

	Ovocný dort	Čokoládový dort	Závin jablečný	Tiramisu
Přímý materiál				
Přímé mzdy				
Výrobní režie				
Správní režie				
Odbytová režie				
Úplné vlastní náklady výkonu				
Zisk				
Celkem				

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

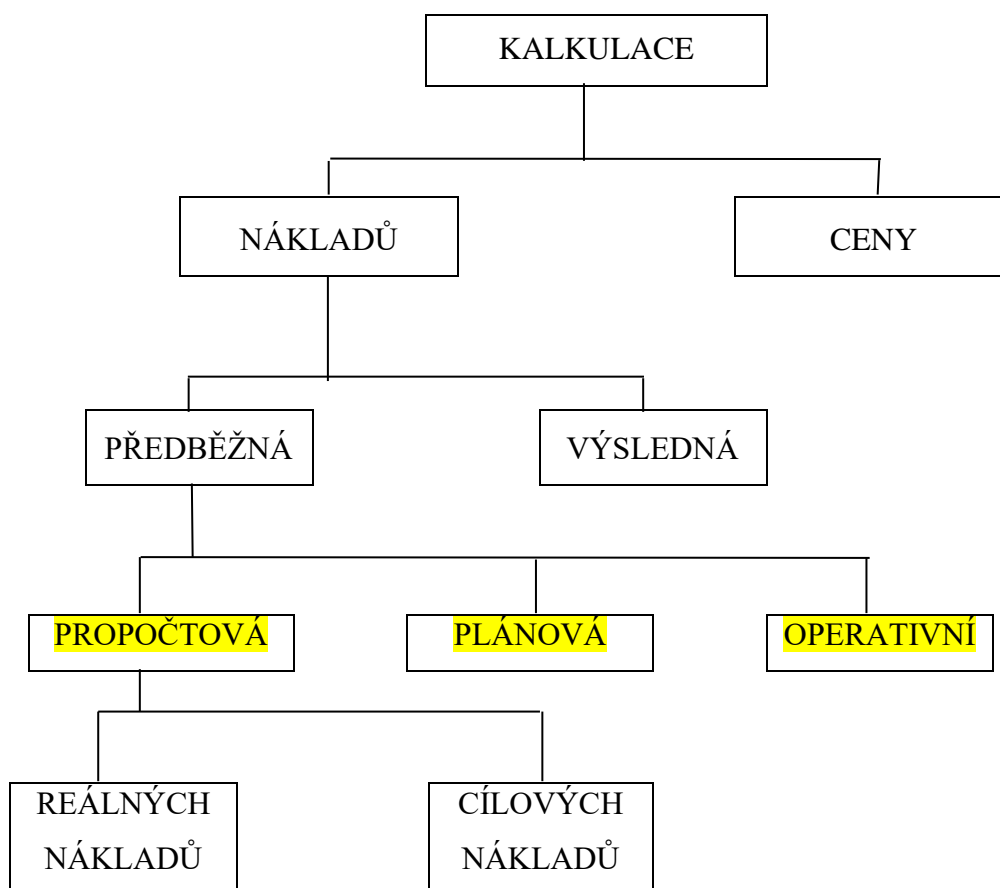
- Σ variabilní náklady

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 využití ¹



¹ B. Král.: Manažerské účetnictví, Praha 2002

Propočtová kalkulace?

- Používá se pro nové nebo inovované výkony
- Používá se, když neexistují objektivní normy (THN)
- Může být současně i cenovou kalkulací

Jak se zjišťuje?

- Na základě předcházejících kalkulací podobných výkonů
- Na základě odborného odhadu

Propočtová kalkulace reálných nákladů:

- Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla současně s technickým upřesněním výrobku – ještě v době výzkumu a vývoje

Propočtová kalkulace cílových nákladů (Target costing)

- Odvozuje se od žádoucí nebo očekávané prodejní ceny. Je měřítkem únosnosti výroby nového výrobku

Kalkulace cílových nákladů (Target costing)

POLOŽKA
Tržní cena
– kalkulovaný zisk
Cílové náklady

Plánová kalkulace?

- Vyjadřuje průměrné náklady, kterých se má dosáhnout u určitého výkonu v plánovaném období
- Je to kalkulace intervalová – intervalem je rok, pololetí, čtvrtletí
- Je sestavována na základě plánových norem (THN)

Co když nejsou nastavené THN????

Pak využíváme:

- Výsledné kalkulace minulého roku
- Plánové kalkulace minulého roku

Kalkulace je však nutné opravit o očekávané podmínky plánovaného období (změna cen vstupů, přepočet průměrných fixních nákladů dle očekávaného objemu výkonů).

K čemu je využíváme?



- Slouží k sestavení plánů nákladů podniku (např. přímé náklady)
- Slouží k plánování potřebného množství např. materiálů, technologických energií
- Používáme je jako nástroj kontroly hospodárnosti výrobků i hospodářských středisek hlavní výroby = vyčíslují se zde odchylky

Operativní kalkulace?

- Vyjadřují předem stanovené náklady na kalkulační jednici v konkrétních technických, technologických a organizačních podmínkách výroby
- Podkladem jsou podrobné operativní normy spotřeby (norma spotřeby materiálu, norma spotřeby pracovního času, norma spotřeby energie apod.)
- Dojde-li ke změně výše uvedených podmínek, pak je nutné kalkulaci přepočítat.
- Jde o kalkulaci okamžikovou
- Jde ji objektivně stanovit pouze pro jednicové náklady a současně přímé náklady.
- Sestavují se na období, ve kterém se předpokládá, že nedojde ke změně podmínek technických, technologických a organizačních.

K čemu ji využíváme?



- Slouží ke kontrole zajištění ročního plánu – porovnávají se výchozí operativní kalkulace a plánová kalkulace. Zjišťují se odchylky, které by měly být nulové. Za odchylky odpovídá technický úvar výroby.
- Stanovuje nákladový úkol úvarům hlavní činnosti (střediska hlavní výroby) na období platnosti operativní kalkulace
- Porovnává výchozí a běžnou operativní kalkulaci a rozdíl je označován jako **změna norem**. *Odpovědnost nese technický úvar výroby.*

- Porovnává běžnou operativní kalkulaci a výslednou kalkulací a rozdíl je označován jako **odchylka od normy**. *Odpovědnost nese úvar hlavní výroby.*

Výsledná kalkulace?

- Vyjadřuje skutečné náklady vynaložené na kalkulační jednici po jejím dokončení.
- Informace se zjišťují z **účetnictví** nebo z operativní evidence výroby.
- Z hlediska času jde o intervalovou (měsíc, čtvrtletí, rok) nebo okamžikovou kalkulaci (období kratší než měsíc).

Intervalová kalkulace se využívá k hodnocení skutečně dosažené hospodárnosti vynakládaných nákladů.

Okamžiková kalkulace bývá zaměřena na jednicové nebo významné variabilní náklady (jednicové i režijní) na výrobek. Slouží k operativnímu hodnocení hospodárnosti vynakládaných nákladů. Porovnává se většinou s operativní kalkulací. Slouží k řízení **variabilních nákladů**.