

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

komplexní průvodce metodikou a principy alokace
nákladů v manažerském účetnictví



Dva klíčové okruhy problémů



Oblast přiřazování nákladů předmětu kalkulace zahrnuje dva obtížně oddělitelné okruhy problémů. První sleduje primárně metodickou otázku „Jak přiřazovat náklady kalkulační jednotci?“ Druhý okruh se zaměřuje na podstatnější, ale v naší teorii i praxi dosti opomíjenou uživatelsky orientovanou otázku: „Proč se přiřazují nepřímé režijní náklady kalkulační jednotci?“

Jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace?

Způsob přiřazování nákladů byl tradičně spojen s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Nutnost rychle reagovat na měnící se podmínky tržního prostředí se však dnes projevuje tak, že toto členění ustupuje do pozadí.

Podle způsobu stanovení

Jednicové a režijní náklady

Podle závislosti na objemu

Variabilní a fixní náklady

Podle ovlivnitelnosti

Utopené a vyhnutelné náklady

Struktura nákladů v kalkulaci

Nutnou vlastností přímých nákladů nemusí být jejich proporcionální charakter, typický pro jednicové náklady. Zejména skupina tzv. přímých režii zahrnuje zpravidla značnou část fixních nákladů, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky spotřeby jednicového materiálu či jednicových osobních nákladů.

Z hlediska úvah o změnách objemu a sortimentu je proto účelné v kalkulacích sledovat přímé jednicové a přímé režijní náklady odděleně.

Charakteristika nepřímých nákladů

Variabilní režie

Pouze menší část nepřímých nákladů je ovlivněna stupněm využití kapacity. Tato variabilní režie by měla být kalkulována odděleně od fixní režie, zejména s ohledem na řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě.

Fixní režie

Větší část tvoří náklady vyvolané předchozím rozhodnutím o zajištění kapacity. Tato část nepřímých nákladů se již v rozsahu vytvořené kapacity podstatně nemění a může být pro určité typy úloh irelevantním nákladem.

Metody přiřazení nákladů

Pokud řešené rozhodovací úlohy vyžadují vyjádřit úroveň nepřímé variabilní režie nebo průměrnou výši nepřímé fixní režie připadající na kalkulační jednotici, používají se metody, které poskytují nižší potenciální kvalitu informace než kalkulace přímých nákladů.

1

Kalkulace dělením

- Prostá
- S poměrovými (ekvivalenčními) čísly

2

Kalkulace přirážková

- Sumační
- Diferencovaná

Kalkulace prostým dělením

Kalkulace prostým dělením se aplikuje zejména v případech, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo sice různými druhy, které však jsou na přiřazované náklady v zásadě stejně náročné.

Tato metoda přiřazuje náklady výkonům ve vztahu k množství (počtu) různě vyjádřených kalkulačních jednic.



Kalkulace s poměrovými čísly



Princip metody

Kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné (nepřímé) náklady výkonům na základě jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednotce.

Přepočtená jednice vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů a umožňuje spravedlivější rozdělení společných nákladů.

Přirážková metoda kalkulace

Přirážková metoda využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny (vztahové veličiny). Uplatňuje se jednak v sumační, jednak v tzv. diferencované variantě.



Diferencovaná varianta je v současné době preferována v praxi progresivních podniků.

Sumační přírážková metoda

Přirážka nebo sazba nepřímých nákladů se v sumační metodě zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jednotou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Vychází tedy z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině.

- ❑ Ve složitějších podmínkách činnosti útvarů a podniku je tento předpoklad nereálný, proto se dnes uplatňuje spíše diferencovaná metoda.



Diferencovaná přírážková kalkulace

V praxi progresivních podniků se v současné době uplatňuje spíše tzv. diferencovaná přírážková kalkulace. Pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se v ní používají různé rozvrhové základny (vztahové veličiny)

1

Analýza příčinných vztahů

Výběr základny vychází z analýzy příčinného vztahu mezi náklady a veličinami

2

Volba různých základen

Pro každou skupinu nákladů se volí nejvhodnější rozvrhová základna

3

Přesnější alokace

Výsledkem je přesnější přiřazení nákladů kalkulační jednotci

Typy rozvrhových základen

Hodnotově vyjádřené

Zjišťuje se procentní přírážka nepřímých nákladů ve vztahu ke zvolené základně (například k přímému jednicovému materiálu nebo osobním nákladům).

$$\frac{\text{Procento přírážky} = \text{Nepřímé náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100$$

Naturálně vyjádřené

Zjišťuje se hodnotově vyjádřená sazba nepřímých nákladů na naturálně vyjádřenou jednotku základny (například na hodinu práce nebo kilogram materiálu).

$$\frac{\text{Sazba} = \text{Nepřímé náklady}}{\text{Rozvrhová základna (naturálně)}}$$

Výhody a nevýhody hodnotových základov

Přednost

Snadnější zjišťování hodnot

Nevýhoda

Podléhají častým změnám vyvolaným pouze změnou ocenění základny, nikoliv změnami v příčinné souvislosti

Naturální rozvrhové základny

V progresivní praxi se dnes více využívají naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Jejich volba zpravidla vychází z logicko-věcné analýzy příčinných vazeb mezi nepřímými náklady a parametry, ovlivňujícími jejich vynaložení.



Hodiny práce

Vhodné použít tehdy, pokud je možno měřit objem činnosti vytvořený konkrétním pracovníkem a pokud je vynaložený čas bezprostředně spojen s využitím stroje či jiného technického zařízení.



Strojové hodiny

Vhodné zvolit zejména v případě automatizované výroby, kde je využití stroje či jiného zařízení klíčovým faktorem nákladů.

Proč se přiřazují náklady kalkulační jednotce

Úvahy o důvodech přiřazování (často i příčinně vzdálených) nákladů kalkulační jednotce zůstávaly relativně dlouho ve stínu méně významné otázky „Jak přiřazovat náklady?“

Zpravidla se odbývaly poněkud laciným vysvětlením v tom smyslu, že – má-li se podnik dlouhodobě rozvíjet – je třeba i tyto náklady reprodukovat (uhradit) v ceně produktu.

-  Zejména v současné době se však ukazuje, že tento tzv. reprodukční způsob přiřazování nákladů vypovídající schopnost kalkulací nezvyšuje, a naopak – v případě jeho nesprávné interpretace – vede k chybným rozhodnutím.

Rizika reprodukčního přístupu

K chybným rozhodnutím dochází hlavně v případech, kdy nepřímé režijní náklady, mechanicky přiřazené výkonu, zvýší v součtu s ostatními náklady celkovou nákladovou úroveň výkonu nad úroveň jeho tzv. správné ceny.

01

02

Snaha prodávat nad náklady **Vyřazení zdánlivě ztrátového výkonu**

Vede ke snížení tržního podílu a horšímu využití výrobní kapacity

Má v zásadě stejné negativní důsledky

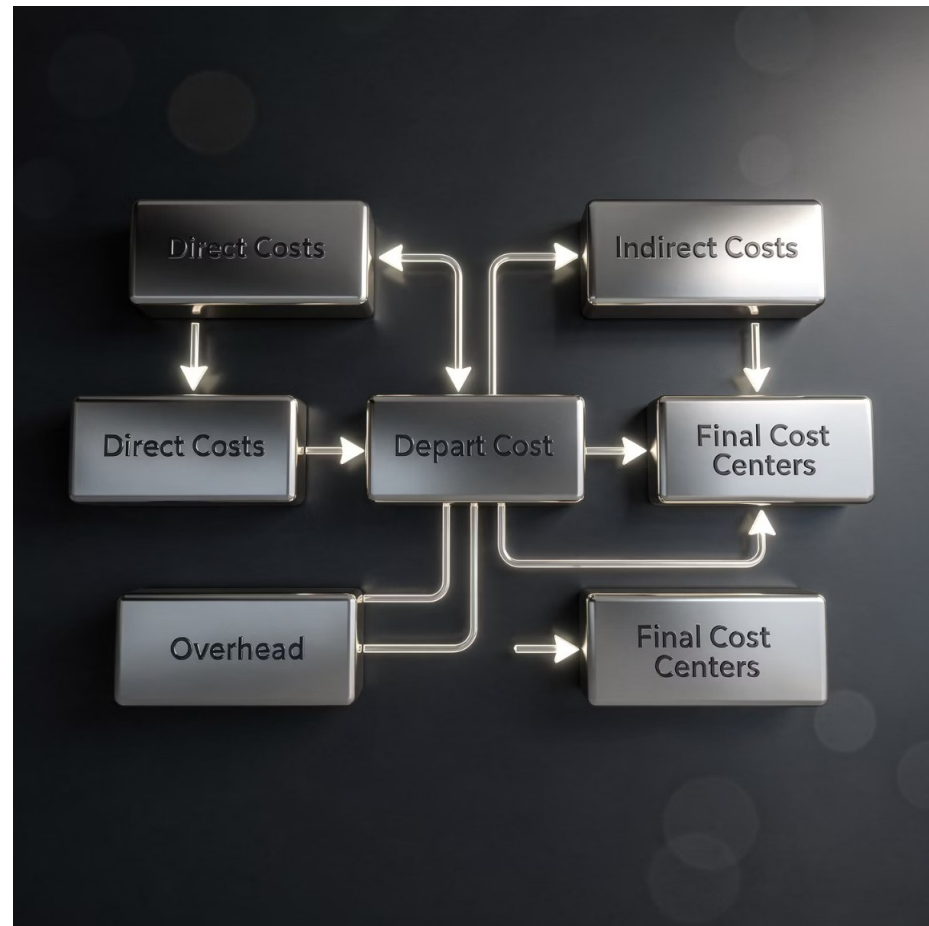
03

Konečný dopad

Snížení zisku a výnosnosti kapitálu



Co je alokace nákladů?



Uvedené tendence vedly v nedávné minulosti k vydělení relativně samostatné oblasti manažerského účetnictví, zabývající se otázkami přiřazení nákladů příslušnému objektu, který je předmětem našeho řízení.

V analogii s anglickým označením (Cost Allocation) se pro tuto činnost také u nás stále častěji používá termín **alokace nákladů**.

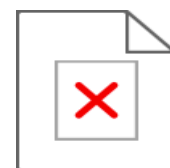
Objekty alokace

Objektem alokace nemusí být jen podnikový výkon, ale i další prvky řízení:



Útvar

Organizační jednotka podniku



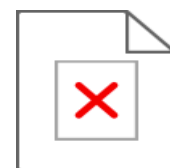
Činnost nebo aktivita

Konkrétní proces nebo úkon



Investiční projekt

Dlouhodobá investice



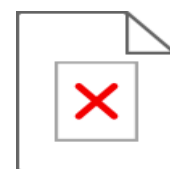
Zákazník

Konkrétní odběratel



Manažerské rozhodnutí

Strategické nebo operativní volby



Kombinace pohledů

Např. produkt pro zákaznickou skupinu v teritoriu

Hlavní cíl alokace nákladů

Zpřesnit informace o nákladech

Hlavním cílem výzkumu v oblasti alokace nákladů je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit.

Výzkum se v tomto směru zabývá zejména základními cíli alokace, jejími principy a fázemi.



ZÁKLADNÍ PRAVIDLO

Nejdůležitější zásada alokace

Neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.

Šest typových oblastí rozhodovacích úloh



Využití ekonomických zdrojů

Rozhodnutí o budoucím sortimentu nebo o výrobě vs. nákupu subdodávek



Plná nákladová náročnost

Posuzování dlouhodobé efektivity výkonů nebo jejich skupin



Motivace zaměstnanců

Zainteresování manažerů na jednání prospěšném pro podnikové cíle



Cenová vyjednávání

Účelová úprava nákladů pro obhajobu ceny



Reprodukční úlohy

Ověření, zda rozhodnutí umožní uhradit veškeré náklady



Vázanost zdrojů

Ocenění nedokončené výroby a zásob pro vyjádření výsledku hospodaření

Rozhodování o využití zdrojů

Charakteristika

Úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvoření kapacit.

Příklady

- Rozhodnutí o budoucím sortimentu vyráběných a prodávaných výkonů
- Rozhodnutí o tom, zda polotovary montované do výrobků či jiné subdodávky bude podnik vyrábět ve vlastních provozech nebo nakupovat





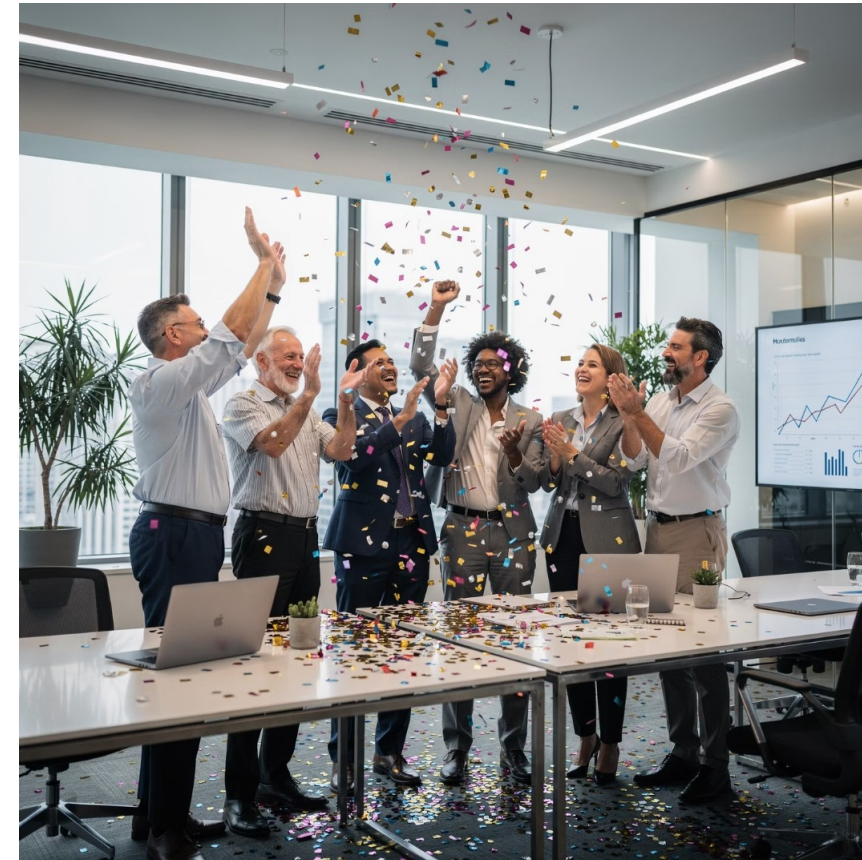
Propočet plné nákladové náročnosti

Úlohy vycházející z propočtu plné nákladové náročnosti výkonů odpovídají na otázku: „Jaké náklady bude (bylo) třeba vynaložit na jednotlivé výkony v konkrétních podmínkách, které determinují průběh podnikatelského procesu?“

Tyto informace se využívají zejména při posuzování dlouhodobé efektivnosti výkonů nebo jejich skupin.

Motivační úlohy alokace

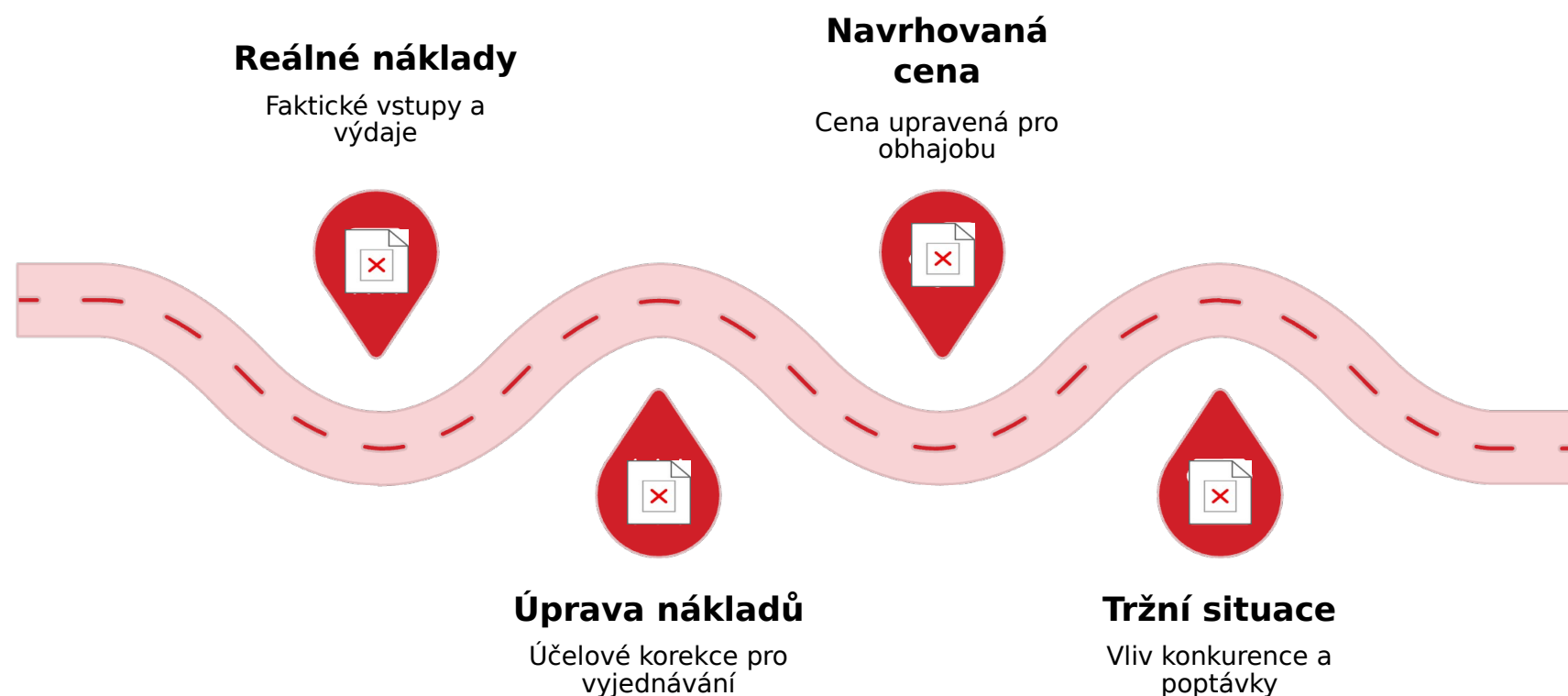
Cílem je zainteresovat manažery a zaměstnance pracující v útvarech na takovém jednání, které je prospěšné pro dosažení podnikových cílů. Důležitým odlišujícím momentem těchto úloh je skutečnost, že při úvahách o motivačních důsledcích alokace je někdy třeba „nechat stranou“ reálnou nákladovou náročnost výkonů.



- ❏ **Příklad:** Pokud podnik má zájem pracovníky motivovat na vyšší kvalitě výkonů, bude vnitropodnikové ceny těchto výkonů diferencovat, a to i přesto, že nákladová náročnost výkonů zařazených do první, druhé a třetí jakosti je stejná.

Cenová vyjednávání

Informace o reálné nákladové náročnosti je třeba odlišit od případů, kdy jsou tyto náklady v dalším kroku účelově upraveny pro cenová vyjednávání a pro obhajobu ceny.



Úroveň těchto nákladů již odráží odpověď na jinou otázku: „Jakou cenu bude zákazník ochoten uhradit?“ Výši navrhované ceny pak neovlivňují ani tak „reálné“ náklady prodávaného výkonu, ale spíše situace na trhu a (synteticky chápané) užité vlastnosti výkonu.

Reprodukční úlohy

Dnes méně významné reprodukční úlohy vycházejí z otázky, zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a cenách prodávaných výkonů umožní uhradit veškeré náklady vynaložené v souvislosti s podnikáním.

Příkladem těchto úloh je alokace nákladů na řízení a správu firmy (u nichž v zásadě neexistuje příčinná souvislost s příslušnými objekty alokace) na prodávané výkony.



Vázanost ekonomických zdrojů

Úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti. Příkladem těchto informací je ocenění nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, neprodaných výrobků a jiných aktivovaných výkonů za účelem vyjádření podnikového výsledku hospodaření za hodnocené období.

Finanční účetnictví

Tyto požadavky jsou tradičně zdůrazněny v právních normách a standardech zajišťujících zájmy externích uživatelů.

Daňové účetnictví

Ze stejných požadavků zpravidla vychází i způsob zobrazení zaměřený na zjištění základu daně z příjmů.



DŮLEŽITÉ UPOZORNĚNÍ

Odlišnost manažerského účetnictví

Normativní tlak na unifikovanou úroveň ocenění vede často k tomu, že stejná úroveň ocenění (a na ni navazující principy přiřazení nákladů výkonům, struktura jejich členění apod.) se mechanicky použije i v manažerském účetnictví.

Tento postup je samozřejmě koncepčně chybný. Výstupy manažerského účetnictví jsou určeny jiným uživatelům a pro řešení jiných rozhodovacích úloh, než jaké řeší externí uživatelé.

Různé způsoby alokace pro různé úlohy

Zejména příčinně „vzdálenější“ nepřímé náklady vyžadují pro řešení každé z výše uvedených úloh potenciálně jiný způsob jejich alokace.

- Proto se zdůrazňuje, že spolu s uplatněním způsobem alokace musí být uživatelům informace o podílu nepřímých nákladů, připadajících na kalkulační jednici, znám i cíl alokace, resp. naopak – rozhodovací úlohy, pro jejichž řešení uplatnění způsob alokace není vhodné.

Tři principy přiřazování nákladů



Princip příčinné souvislosti

Každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal. Teoreticky nesporný a informačně nejúčinnější princip.



Princip únosnosti (reprodukce)

Uplatňuje se zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Odpovídá na otázku, jakou výši nákladů je výkon schopen „unést“.



Princip průměrování

Aplikuje se až v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti. Orientuje se na otázku: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?“

Priorita principu příčinné souvislosti



Je však třeba zdůraznit, že tyto principy nejsou zcela rovnocenné. Teoreticky nesporné a z hlediska řešení všech typů rozhodovacích úloh také informačně nejúčinnější je pouze uplatnění principu příčinné souvislosti.

Tepřve když zajištění principu příčinné souvislosti není možné nebo účelné, přicházejí v úvahu další dva principy.

Jednotnost principů v kalkulaci

Z hlediska praktické využitelnosti kalkulací se zdůrazňuje, že jejich jednotlivé nákladové složky je třeba přiřazovat podle **stejnorodého principu**, který musí být znám uživateli.



Co jsou alokační fáze?

Jedna z cest, která umožňuje zpřesnit pohled na příčinu a ovlivnitelnost nákladů vytvářených a prodávaných výkonů, vychází z analýzy tzv. alokačních fází.

Alokační fáze se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem.

Tři alokační fáze

1

První fáze

Přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik (útvár, aktivita, finální výkon)



Druhá fáze

Vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik – „přetřídění“ nákladů



Třetí fáze

Přiřazení podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vytvářeného výkonu, popř. na jeho jednici

Příklad alokačních fází

Ilustrujme si alokační fáze na příkladu podniku vyrábějícího pračky:

01

První fáze

Spotřeba jednicového materiálu se přiřadí přímo finálnímu výrobku (pračce). U spotřeby elektrické energie na výrobní lince se náklady přiřadí útvaru, který linku využívá.

02

Druhá fáze

Náklady na opravy obráběcích a montážních strojů se zúčtují na útvary, které tyto stroje využívají, podle počtu hodin, které pracovníci útvaru oprav strávili na opravách v obou výrobních útvarech.

03

Třetí fáze

Část celkových nákladů na opravy a údržbu montážních strojů se přiřadí konkrétnímu typu pračky. Podnik vyrábí celkem pět typů praček a základnou pro rozvrh nákladů je čas, který tráví každý typ pračky na montážním zařízení.

Význam rozvrhové základny

Způsob, jakým se informačně zajišťují druhá a třetí alokační fáze, dokládá, že kvalita informace o výši nepřímých nákladů přiřazených kalkulační jednotci je významně ovlivněna volbou rozvrhové základny (allocation basis).

Rozvrhová základna je v zásadě „spojovacím můstkem“, který umožňuje překlenout nikoliv přímý, ale pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednotci výkonu.





Požadavky na rozvrhovou základnu

Základním požadavkem na aplikaci rozvrhové základny je to, aby byla jak k rozvrhovaným nákladům, tak i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti.

Tento požadavek je přitom tím naléhavější, čím více změny v objemu (velikosti) rozvrhové základny ovlivňují výši určité položky nákladů.

 **Příklad:** Počet hodin aktivního chodu stroje pro rozvrh nákladů na jeho opravy a údržbu.

Nákladové vztahové veličiny

Rozvrhové základny uplatňované při alokaci variabilní režie, které jsou ve vztahu příčinné souvislosti k nákladům i k objektu alokace, zároveň slouží jako tzv. (nákladové) vztahové veličiny (cost drivers)

Přiřazení nákladů

Umožňují přiřadit nepřímé náklady konkrétnímu výkonu v souladu s principem příčinné souvislosti

Řízení hospodárnosti

Účinně běžně a preventivně řídit hospodárnost

Nákladový úkol

Umožňují stanovit kvalitní nákladový úkol v jejich spotřebě

Obecný závěr o přiřazování nákladů

Význam jakéhokoliv přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování **vzrůstá a klesá podle toho, jak úzký (či naopak volný, zprostředkovaný) příčinný vztah je mezi přiřazenými náklady a objektem přiřazení.**

Teprve v případě, kdy princip příčinné souvislosti nelze uplatnit, je možno pro řešení některých rozhodovacích úloh vyjít při výběru rozvrhové základny z principu únosnosti nákladů nebo z principu průměrování. Možnost využití těchto informací je však výrazně menší.



Klíčová doporučení

Vhodnost informace pro úlohu

Chybou je využití takové informace o podílu nákladů na kalkulační jednici, která není správným podkladem pro řešení konkrétní rozhodovací úlohy. Velice často taková chyba plyne ze snahy kompromisně zajistit informace pro všechny rozhodovací úlohy jediným způsobem přiřazení.

Mechanické uplatňování postupů

V některých případech může nejasnost v účelu alokace vyústit až do mechanického uplatňování kalkulačních postupů a rozvrhových základů bez zřetele na jakýkoliv uživatelský přínos.

Zřejmost alokačních fází

Ze zobrazeného vztahu nákladů a objektu alokace by měla být zřejmá i alokační fáze. Informace o její „vzdálenosti“ od konečného přiřazení nákladů finálnímu produktu je zároveň i informací o ovlivnitelnosti příslušných nákladových položek i podkladem k výběru rozvrhové základny.

Vazba na rozhodovací problém

Relativně častým omylem je také odtržení propočtu nákladů na výkon od rozhodovacího problému, k jehož řešení měl přispět. Jednou stanovené kalkulace se uloží do výrokové databáze a později – již bez vazby na účel, pro který byly zpracovány – jsou vzaty za základ pro jiné rozhodování.

Znalost principů alokace

Možnost chyb v rozhodování se zvyšuje, pokud uživatel u jednotlivých položek alokovaných na objekt alokace nezná uplatněný princip alokace. K obdobným chybám dochází i v případech, kdy se výkonu přiřazuje komplexní nákladová položka, jejíž charakter by vyžadoval aplikaci různých principů alokace.

Zpřesnění informací

Analýza alokačních fází umožňuje zpřesnit informaci o výrobních nákladech vytvořením předpokladů pro zvýšení podílu nákladů, které se přímo přičítají kalkulační jednici, pro zpřesnění realokace nákladů z jednoho objektu na druhý a pro zpřesněné přiřazení nepřímých nákladů finálním výkonům.