

VÝROBNÍ PROGRAM, NÁKLADY

ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění. Náklady se v teorii i praxi člení podle různých kritérií.

Z hlediska potřeb finančního a vnitropodnikového účetnictví členíme náklady podle těchto hledisek:

1. druhové členění nákladů,
2. účelové členění nákladů,
3. členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik,
4. kalkulační členění nákladů,
5. členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů.

1. DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Toto členění nákladů je známo z předcházejících kapitol. Za základní nákladové druhy se považují:

- a) spotřeba materiálu
- b) spotřeba a použití externích prací a služeb
- c) mzdové a ostatní osobní náklady,
- d) odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- e) finanční náklady.

2. ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Toto členění předpokládá třídění nákladů podle výkonů, a to v podrobném členění

- podle jednotlivých zakázek
- podle jednotlivých výkonů (výrobků) nebo jejich skupin.

3. ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK

Vnitropodnikové účetnictví předpokládá členění podle místa vzniku, tj. podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů (**středisek**). Například

- náklady zásobovací činnosti (zásobovacího střediska)
- náklady výrobní činnosti (výrobního střediska či středisek)
- náklady správní činnosti,
- náklady odbytové činnosti,
- náklady pomocné činnosti (např. závodní elektrárny) apod.

Do nákladů jednotlivých středisek musíme zahrnovat **všechny** skutečné náklady. Zde dochází k dalšímu členění nákladů:

- o na náklady prvotní,
- o na náklady druhotní,

Prvotní náklady jsou ty, které vstupují do podniku zvenějšku. Druhotné náklady zahrnují spotřebu výkonů dodávaných uvnitř podniku ostatními činnostmi (např. spotřeba proudu z vlastní elektrárny, oprava provedená vlastním opravářským střediskem).

4. KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Předpokládá členění nákladů **podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce**, např. přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režie, správní režie.

Toto členění těsně souvisí s účelovým členěním nákladů. Podle způsobu, jak se náklady přiřazují ke kalkulačním jednicím, se náklady rozdělují na **přímé** (jednicové) a **nepřímé** (režijní).

Přímé (jednicové) náklady jsou náklady, které souvisí s výrobou určitého druhu výrobku. Dají se zjistit **přímo** a přesně na tento výrobek. Patří k nim zejména spotřeba přímého materiálu a mzdy výrobních dělníků za odpracovaný čas.

Všechny ostatní náklady vyvolané výrobou výrobků patří **do nepřímých nákladů**. Jde o společné náklady, které musíme na kalkulační jednici rozpočítat pomocí kalkulačních metod. S tímto členěním nákladů se podrobně seznámíme v kalkulacích.

5. ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ

Ze složitosti výrobního procesu plyne, že jednotlivé náklady závisí na objemu prováděných výkonů různě. V této souvislosti můžeme rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- náklady fixní,
- náklady variabilní (proměnné).

Náklady fixní zůstávají relativně stálé, i když se objem výroby mění. Typickým představitelem jsou např. odpisy majetku dlouhodobé povahy.

Variabilní náklady jsou závislé na počtu prováděných výkonů. V závislosti na výši výroby mohou být:

- proporcionální,
- progresivní,
- regresivní.

ODPOVĚDNOSTÍ STŘEDISKA

Aby bylo možno sledovat hospodaření jednotlivých částí podniku (t. sledovat náklady a činnosti ve vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru), je třeba rozčlenit podnik na jednotlivé vnitropodnikové útvary, kterým se říká **střediska**.

Aby mohla být uplatněna odpovědnost za vznik nákladů, je třeba dodržet **při tvorbě středisek následující zásady**. Středisko musí

- naprosto přesně znát, jaký úkol se mu ukládá,
- přesně měřit a peněžně vyjádřit své vstupy a výstupy (sledovat své náklady, příp. Výnosy).
- Řídit svou činnost podle útvarového rozpočtu.

Počet a rozsah středisek je závislý především na druhu, technologii a organizaci činnosti. Určuje se podle konkrétních podmínek v podniku. Jejich počet není určen, je však žádoucí přiměřená hloubka členění. Je třeba si uvědomit, že podnik je nutno rozdělit mezi střediska beze zbytku.

Minimální členění v malém výrobním podniku by mělo zahrnovat

1. materiálové hospodaření (zásobovací středisko),
2. výrobní činnost (výrobní středisko)
3. prodejní činnosti (odbytové středisko),
4. správní činnost (správní středisko).

Ve většině podniků bude samozřejmě **v oblasti hlavní výroby mnohem podrobnější členění**.

ROZPOČTY

Pro středisko je rozpočet nákladů základním dokumentem, v němž se vymezuje odpovědnost střediska za vznik nákladů a určuje úroveň pro rozbor hospodárnosti jeho činnosti. Roční rozpočet nepřímých (režijních) nákladů je současně základem pro výpočet režii na kalkulační jednici.

Protože rozpočtované náklady se kontrolují ve vnitropodnikovém účetnictví, je třeba zajistit vzájemnou shodu v metodě a členění jejich nákladů. Proto obsahová náplň rozpočtů a účtů nákladů musí být shodná.

Rozpočtování nákladů se různí podle toho, zda jde o náklady přímé (jednicové) či nepřímé (režijní).

Rozpočtování přímých nákladů se týká středisek hlavní a i pomocné výroby. Podkladem pro jejich výpočet je operativní **plán** výroby, přesně rozepsaný na jednotlivá období a **technickohospodářské normy** (spotřeby materiálu a mezd).

Rozpočtování nepřímých (režijních nákladů) je obtížnější. Jednodušší je u těch nákladových druhů, které závisí na délce období (účetní dopisy dlouhodobého majetku, pevně stanovené měsíční platy, nájemné apod.). Ostatní nákladové druhy se rozpočtují přesně podle norem, pokud jsou normy stanoveny (např. spotřeba režijního materiálu, spotřeba energie). Náklady, pro které takové normy nejsou stanoveny, uvedeme v rozpočtech.

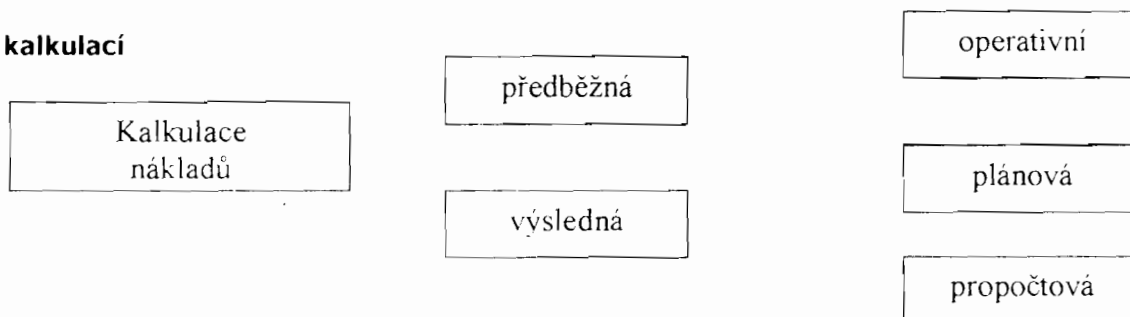
- podle matematického propočtu časových řad daného nákladového druhu za předchozí období (např. výše spotřeby režijního materiálu pomocí propočtu vyrovnání přímkou),
- podle zkušeností z minulých období (po přihlédnutí k objemu plánované výroby a k případným očekávaným cenovým změnám).

KALKULACE

POJEM A DRUHY KALKULACÍ

Kalkulací rozumíme zjištění nákladů na jednu kalkulační jednici. **Kalkulační jednici** mohou být všechny druhy výkonů – např. 1 televizor, 1t uhlí, 1m látky, 1000 cihel, výroba jedné gigawatthodiny v elektrárně, konkrétní letecká kniha realizovaná určitým typem letadla v letecké dopravě. Podmínkou je kalkulační jednice musí být přesně vymezena, a to jak kvantitativně, tak i kvalitativně.

Druhy kalkulací



V předběžné kalkulaci se předpokládají náklady na kalkulační jednici stanoví před zahájením výroby nebo před provedením určitých výrobních a nevýrobních výkonů nebo na počátku určitého období.

Ve **výsledné kalkulaci** se zjišťují **skutečné** náklady připadající na kalkulační jednici až po provedení výkonu to podle údajů z účetnictví. Tato kalkulace v porovnání s předběžnou kalkulací má prokázat, jak byly dodrženy předem stanovené náklady.

Podle toho, **z jakých podkladů** jsou předběžné kalkulace sestaveny, rozeznáváme kalkulace počtové, operativní a plánové.

Kalkulace propočtová se sestavuje u těch výkonů, kde dosud nebyly stanoveny technickohospodářské normy. Jedná se zpravidla o zakázkovou výrobu nebo nové výrobky, které v době sestavování kalkulace nemají podrobnou konstrukční, technologickou a výrobní přípravu. Propočtová kalkulace se sestavuje na podkladě údajů z porovnatelných výrobků nebo u nesrovnatelných výkonů podle odhadů (propočtem). Propočtová kalkulace se používá i jako nabídka kalkulace pro zákazníky při zakázkové výrobě.

Podle míry přesnosti a podle toho, které technickohospodářské normy jsou použity rozeznáváme kalkulaci plánovou a operativní.

Plánovaná kalkulace se sestavuje zpravidla ročně, a to na podkladě **norem plánovaných** na toto období. Vyjadřuje úroveň vlastních nákladů, kterých se má u určitého výkonu dosáhnout v **průměru** za plánovací období.

Operativní kalkulace vychází z běžných (operativních technickohospodářských norem. Tyto normy platí v době provádění kalkulovaného výkonu a odpovídají konkrétním podmínkám v technologii a organizaci výroby. Operativní kalkulace se sestavují na kratší období (čtvrtletí, měsíc) a mění se při každé změně technologického postupu, organizace práce apod.

KALKULAČNÍ VZOREC A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V KALKULACI

Struktura nákladů pro potřeby kalkulace je určena tzv. **kalkulačním vzorcem**. Jeho struktura je závislá na druhu výroby (činnosti) a její organizaci. Celostátní vzorec neexistuje, účetní jednotka si může zvolit takový vzorec, který ji nejlépe vyhovuje.

V současné době (v tržní ekonomice) jsou kalkulace dominantně nástrojem vnitřního řízení (rozhodování). Z toho vyplývá, že dnes mají podniky odlišné kalkulační vzorce. Setkáváme se tedy s nejrůznějšími variantami kalkulačních vzorců.

Obvyklá struktura kalkulačního vzorce vypadá následovně:

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Zásobovací režie

6. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

7. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

Je ale třeba si stále uvědomovat, že stanovení **jakéhokoli kalkulačního vzorce** je v pravomoci účetní jednotky. Jedinou podmínkou je, že vzor kalkulačního vzorce musí být uveden v závazné podnikové směrnici, kde musí být určen i obsah jednotlivých kalkulačních položek.

KALKULACE NÁKLADŮ A KALKULACE CENY

Zejména s ohledem na charakter úloh, které budeme dále řešit je třeba si uvědomit **zásadní** rozdíl mezi kalkulací nákladů, která slouží pro různá rozhodnutí spojená s **řízením hospodárnosti a kalkulací ceny**, která je výchozím předpokladem pro jednání s odběratelem.

Kalkulace cenová představuje rozšíření úplných vlastních nákladů o zisk a tím získání prodejní ceny (bez DPH).

Úplné vlastní náklady výkonu

8. zisk

Prodejní cena bez DPH

Podstatný rozdíl nespočívá, jak by se zdálo, ve formálním připočtení zisku připadajícího na výrobek, nýbrž v kvalitativním přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací.

Cenová kalkulace vychází „ze zdola“, tedy zejména z **úrovně zisku**, které výkony podniku jako celek musí zajistit. Rozklad nákladových položek v cenové kalkulaci je v první řadě ovlivněn úvahou o ekonomické únosnosti daného nákladu v konkrétních podmínkách, vychází tedy například z obdobných kalkulací konkurenčních podniků, zvyklostních norem apod. Stanovení úrovně nákladových položek v **navenek předkládané cenové kalkulaci** se pak zpravidla liší od výše položek v kalkulaci nákladů.

Kalkulace nákladů zobrazuje skutečnou reálnou úroveň dosažených nákladů a používá se k jejich internímu oceňování.

PŘÍKLADY OBSAHU JEDNOTLIVÝCH POLOŽEK KALKULACE NÁKLADŮ

Přímým materiálem se rozumí základní materiál (surovina), který lze na kalkulační jednici přesně zjistit (rozpočítat).

Přímými mzdami se rozumí mzdy výrobních dělníků za odpracovaný čas.

Ostatní přímé náklady jsou všechny ostatní náklady, které lze přímo zjistit na kalkulační jednici. Je to např. technologická energie, speciální nástroje a přípravky, náklady na záběh výroby.

Výrobní režie jsou společné náklady ^{Výroby} správy podniku jako celku.

Zásobovací režie jsou společné náklady spojené se zásobováním podniku.

Odbytové náklady jsou společné náklady odbytů a skladů výrobků.

V celém kalkulačním vzorci existují dva typy nákladů:

- náklady přímé (jednicové)
- náklady režijní.

Náklady přímé se dají zjistit a rozpočítat na kalkulační jednici přímo a přesně. Podkladem bývají technickohospodářské normy.

Náklady režijní jsou vždy náklady společné, které se vynakládají na výrobu, správu, zásobování, odbyt. Podkladem bývají rozpočty středisek. Tyto společné náklady se musí rozpočítat na kalkulační jednici pomocí kalkulačních metod.

STANOVENÍ NÁKLADŮ NA KALKULAČNÍ JEDNICI

Přímé náklady se v předběžné kalkulaci stanoví pomocí

1. norem spotřeby materiálu
2. norem spotřeby času (norem výkonových).

U režijních nákladů je postup obrácený. Nejprve musíme zjistit celkový objem režie (zpravidla z rozpočtů) a ten musíme rozpočítat na kalkulační jednici. Používáme k tomu několik kalkulačních metod, a to

1. kalkulací dělením
2. kalkulací pomocí poměrových čísel
3. kalkulaci přírážkovou
4. kalkulaci postupnou a průběžnou

Pro názornost si uvedeme kalkulaci dělením a kalkulaci přírážkou

Kalkulace dělením

Používá se tam, kde se vyrábí pouze jeden druh výkonu. Jedná se zpravidla o jednoduchou hromadnou výrobu (výroba elektřiny, oblast dopravy, výroba cihel, cementu apod.). Není zde nedokončená výroba, nevznikají polotovary. Postupujeme tak, že společné náklady dělíme počtem výrobků.

Příklad

Elektrárna má ve sledovaném období vyrobit 345 000 MWh elektrické energie. Podle norem je spotřeba technologického paliva na 1 MWh stanovena ve vši 75,15, přímé mzdy na 1 MWh jsou normovány na Kč 0,99. Výrobní režie činí Kč 6.100,000, správní režie Kč 1.035,000. Sestavte kalkulace 1 MWh elektrické energie.

	Kč	
1. Technologické palivo	75,15	
2. Přímé mzdy	0,99	
3. Výrobní režie	17,68	(6.100.000 : 345 000)
VN výroby	93,82	
4. Správní režie	3,-	(1.035.000 : 345 000)
VN výkonu	96,82	

Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková se používá v podnicích, které vyrábějí různorodé výrobky. Náklady přímé (jednicové) zachycujeme podle jednotlivých druhů výrobků (kalkulačních jednic). Náklady nepřímé (režijní) rozvrhujeme na tyto kalkulační jednice podle zdůvodněné **rozvrhové základny**. Za tuto základnu volíme veličinu, již jsou nepřímé náklady přímo úměrné (zvýší-li se základna, má se zvýšit stejným poměrem i režie). Najít takovou základnu bývá často velmi pracné a někdy i zcela nemožné. Proto používáme takové základny, které se této podmínce co nejvíce přibližují.

Je třeba mít na zřeteli, že nepřímé náklady se vztahují vždy k celkové aktivitě či k určitému období a s konkrétním druhem souvisí více či méně zprostředkovaně. Proto je jakýkoli rozvrh těchto nákladů na kalkulační jednici pouze přibližný.

Nejčastější, i když ne vždy správnou základnou, jsou **přímé mzdy**. Rozvrhovou základnou mohou kromě přímých mezd být: spotřeba přímého materiálu, celkové přímé náklady apod. Rozvrhová základna může být vyjádřena i v naturálních jednotkách, např. strojové hodiny.

Nesprávně zvolená rozvrhová základna ovlivňuje výpočet nepřímých (režijních) nákladů na kalkulační jednici. Tato skutečnost nevhodně ovlivní využití předběžných kalkulací jak v evidenci nákladů středisek, tak v evidenci výnosů a tím i hodnocení vnitropodnikových výsledků hospodaření.

Abychom mohli zjistit podíl nepřímých (režijních) nákladů na příslušnou kalkulační jednici, je nutno vypočítat **poměr mezi celkovou částkou rozpočtovaných nepřímých (režijních) nákladů a zvolenou rozvrhovou základnou**. Tento poměr se nazývá **režijní přírážka**. Přírážka režijních nákladů se vyjadřuje zpravidla v procentech rozvrhové základny.

Příklad

Rozpočet výrobní režie činí Kč 487.200,- a rozpočtované přímé mzdy na celoroční výrobní úkol Kč 168.000,-.

Přírážka výrobní režie:

$$\% = \frac{\text{Rozpočtovaná výrobní režie} \times 100}{\text{Rozvrhová základna}} = \frac{487.200 \times 100}{168.000} = 290\% \text{ z mezd}$$