

Zadanie z predmetu Kalkulácie a rozpočty

ZISK A PRÍSPEVKOVÝ ZISK VÝROBKU

Neoddeliteľnou súčasťou hodnotenia výsledkov podnikania je aj hodnotenie premetu podnikania, teda hodnotenie výrobkov, resp. poskytovaných služieb. K tomu sú potrebné výrobné ukazovatele. Základom je kalkulácia výrobku, výrobný zisk a príspevkový zisk výrobku. Najmä príspevkový zisk má veľkú vypovedaciu schopnosť pre hodnotenie výrobkov a rozhodovanie o sortimente výroby.

Kalkulácia nákladov pozostáva z dvoch skupín nákladov: priamych (jednotkových) nákladov a režijných nákladov. Priame náklady sú charakteristické svojou variabilitou, t.j. ich objem sa mení závisle od zmeny objemu výroby. Časť objemu režijných nákladov závisí od objemu výroby t.j. variabilná réžia (hlavne výrobná réžia). Časť režijných nákladov sa za určité obdobie nemení - fixná réžia (hlavne správna réžia). Existujú aj položky režijných nákladov kombinované, t.j. obsahujúce variabilnú aj fixnú zložku nákladov. Problém fixnosti a variability nákladov je známy, ale v praxi málo využívaný. Kalkulácia nákladov, ktorá absorbuje všetky náklady podniku podľa kalkulačného vzorca sa nazýva úplná kalkulácia nákladov výrobku. Kalkulácia, ktorá obsahuje variabilné náklady, t.j. priame náklady a variabilnú časť réžie sa nazýva neúplná kalkulácia alebo kalkulácia variabilných nákladov.

Porovnaním úplných vlastných nákladov výrobku (úplná kalkulácia) s jeho predajnou cenou dostaneme zisk výrobku. Všeobecnou snahou podnikateľa je zvyšovať celkový objem zisku. Jednou z ciest rastu celkového zisku je zvyšovanie objemu realizácie. Tu môže dôjsť k mylnému predpokladu, že prenasobením fyzického objemu realizácie výrobným ziskom dostaneme celkový zisk z realizácie konkrétneho výrobku (napr. keď zisk výrobku je 10 Sk pri realizácii 1000 ks bude zisk 10 tis. Sk, pri realizácii 1500 ks bude zisk 15 000 Sk atď.). Zmeny objemu realizácie konkrétneho výrobku, čo je v trhovej ekonomike bežný jav (prispôsobenie sa potrebám a požiadavkám trhu), mení štruktúru úplnej kalkulácie. Zvyšovaním objemu výroby a realizácie sa znižuje podiel fixných režijných nákladov v kalkulácii a naopak, znížením objemu výroby rastie podiel fixných režijných nákladov. Tým sa mení aj ukazovateľ výrobného zisku.

Príspevkový zisk je čiastka, ktorou výrobok, služba alebo vnútro podniková organizačná jednotka prispieva ku krytiu fixných nákladov v tvorbe zisku. Pri výpočte príspevkového zisku výrobku sa výrobok zaťažuje len ovplyvniteľnými (variabilnými) nákladmi, fixné náklady sa prevezmú do podnikového výsledku hospodárenia. Využíva sa tu kalkulácia variabilných nákladov. Príspevkový zisk vyjadruje predajný úspech výrobku.

Je potrebné zodpovedať na otázky aká je úloha zisku a príspevkového zisku pri hodnotení výrobkov, je potrebné rozpočítavať všetky náklady na jednotlivé výrobky, alebo len variabilné, ako nakladať s balíkom fixných nákladov firmy? Odpoveď je pomerne jednoduchá, manažér firmy potrebuje informácie o zisku aj príspevkovom zisku výrobku, teda potrebuje úplné aj neúplné kalkulácie. Problémom je kvalita týchto informácií, t.j. realnosť kalkulácií nákladov a vedieť tieto informácie využiť pri jednotlivých rozhodovacích úlohách.

Kalkulácie úplných nákladov sú nezastupiteľné z hľadiska dlhodobého, pretože realizované výkony majú kryť všetky náklady a priniesť zisk. Náklady vznikajúce v určitom zúčtovacom období sa preto priradujú k výrobkom a službám vyprodukovaným v tomto období. Teoretici i praktici už dávno poznajú problematiku správneho rozdelenia režijných nákladov na rôzne kalkulačné jednotky (prirážkové metódy kalkulovania).

Kým z dlhodobého hľadiska musí podnik dodržať zásadu plného krytia nákladov, z krátkodobého hľadiska v určitých situáciách sú potrebné iné úvahy. Kalkulácie neúplných nákladov sú vhodným nástrojom riadenia pri nižšom využití kapacity. Poskytujú dôležité podklady pre cenovú politiku, vytvárajú rozhodovaciu základňu pre správne stanovenie sortimentu výroby, optimalizáciu zisku a pod.

V trhovej ekonomike sú pre riadenie dôležité tak úplné ako aj neúplné kalkulácie. Ale aby boli pre manažérov naozaj zdrojom dôležitých informácií pre rozhodovanie, je potrebné, aby boli kvalitné, aby reálne vyjadrovali úroveň nákladov jednotlivých výrokov, prác a služieb.

V našej praxi je potrebné skvalitniť kalkulovanie s úplnými nákladmi (diferencované prirážky režijných nákladov, používať aj naturálne vzťahové veličiny - strojové hodiny, kusy, plochu a pod.), využívanie neúplných kalkulácií je až na malé výnimky v začiatkoch. Pri využívaní neúplných kalkulácií sa do popredia dostáva ukazovateľ príspevkového zisku, ktorý, ako som už uviedol, podstatne skvalitňuje krátkodobé rozhodovacie procesy, ktoré majú priamy vplyv na finančnú situáciu firmy, hlavne na jej likviditu.

Príspevkový zisk vypočítame podľa nasledujúceho vzorca:

Tržby
- Variabilné náklady (náklady tržieb)
Príspevkový zisk
- Fixné náklady
ZISK

Pri hodnotení výrobkov (pri rozhodovaní o výrobkovej preferencii) má ukazovateľ príspevkový zisk veľkú vypovedaciu schopnosť, a to tak v prípade voľnej výrobnéj kapacity, ako aj v prípade úzkeho miesta vo výrobnéj kapacite.

Využitie ukazovateľa príspevkový zisk výrobku ukazuje nasledujúci príklad. Vo výrobnom podniku vyrábajú tri výrobky, o ktoré je na trhu záujem, ale podnik sa dostal do finančných problémov. Preto sa vedenie firmy začalo viac zaujímať o to, ktorý výrobok preferovať. Základné údaje o výrobkoch sú v tabuľke:

Položky	Výrobok A	Výrobok B	Výrobok C	Spolu
Priamy materiál	90	220	110	420
Priame mzdy	70	250	60	380
Výrobná réžia	140	465	285	890
Výrobné náklady výkonu	300	935	455	1690
Správna a odbytová réžia	60	185	220	465
Úplné vlastné náklady výkonu	360	1120	675	2155
Tržby	550	1350	650	2550

Porovnaním tržieb a vlastných nákladov dostaneme zisk z realizácie jednotlivých výrobkov.

Položky	Výrobok A	Výrobok B	Výrobok C	Spolu
Tržby	550	1350	650	2550
Úplné vlastné náklady výkonu	360	1120	675	2155
Zisk	190	230	-25	395

Manažér firmy vzhľadom na finančnú situáciu firmy sa rozhoduje, či vyrábať alebo nie výrobok C, či prijať ďalšie objednávky na C výrobok, či B výrobok je naozaj pre podnik najvýhodnejší. Na základe vyššie uvedenej kalkulácie úplných nákladov a zisku často dochádza k chybnému rozhodnutiu. Preto použijeme neúplné kalkulovanie s nákladmi a porovnáme výsledky.

Ako som už uviedol, podstatou neúplného kalkulovania je, že jednotlivé výrobky sa zaťažia len variabilnými nákladmi, fixné náklady sú vedené v globále ako podnikové, resp. strediskové. To však v praxi nie je také jednoduché. Variabilnými nákladmi sú náklady jednotkové, t.j. priamy materiál, priame mzdy, ale aj časť režijných nákladov. Existujú aj položky režijných nákladov, ktoré obsahujú variabilnú aj fixnú zložku - napr. režijný materiál, energia a pod. Zistiť variabilné a fixné náklady prepokladá aj v menších firmách viesť analytické členenie jednotlivých položiek nákladov a tie sledovať ako sa menia vo vzťahu k zmenám v objeme výroby. V našom príklade predpokladáme, že 90% výrobnéj réžie a 10% odbytovej réžie (napr. propagácia a expedičné náklady) sú náklady variabilné. Ostatné režijné náklady sú fixné.

Položky	Výrobok A	Výrobok B	Výrobok C	Spolu
Tržby	550	1350	650	2550
- Variabilné náklady	292	907	448	1647
Priamy materiál	90	220	110	420
Priame mzdy	70	250	60	380
Variabilná réžia	132	437	278	847
Príspevkový zisk (PZ)	258	443	202	903
- Fixné náklady (2155 - 1647)				508
Zisk				395
Podiel PZ v % na celk. PZ	28,57	49,08	22,38	

Vidíme, že C výrobok svojim príspevkovým ziskom prispel v sledovanom období k úhrade fixných nákladov vo výške 202 jednotiek, takže vylúčiť ho z výroby by bolo neefektívne. Znamenalo by to, že 202 jednotiek fixných nákladov by museli uhradiť výroby A a B, čím by sa zhoršil hospodársky výsledok. Rozhodovanie na základe zisku môže teda často viesť k chybným rozhodnutiam. Pri hodnotení výrobkov na základe príspevkového zisku, alebo ich relatívneho podielu na tvorbe podnikového príspevkového zisku vyhrávajú výrobky výnosovo silné s vysokými obrátmi. V našom príklade výrobok B bol najlepší hlavne preto, lebo mal vysoký objem tržieb. Pri výrobkoch A a C vidíme, že výrobok C má síce väčší obrat, ale je výnosovo slabší ako výrobok A.

Pre rozhodovanie o výrobkovej preferencii je dôležitý pomerový ukazovateľ príspevkový zisk / tržby, t.j. ukazovateľ výrobkovej rentability. Výhodnejší je ten výrobok, ktorý prináša v korune tržieb väčší príspevek k úhrade fixných nákladov a tvorbe zisku. Tento ukazovateľ nie je skresľovaný kvantitatívnym vplyvom, t.j. objemom realizácie. V našom príklade bude poradie výrobkov na základe výrobkovej rentability nasledovné:

Položky	Výrobok A	Výrobok B	Výrobok C
Tržby (T)	550	1350	650
Príspevkový zisk (PZ)	258	443	202
PZ/T v %	46,91	32,81	31,07
Poradie výrobkov	1.	2.	3.

Poradie výrobkov sa zmenilo. Na základe výrobkovej rentability je potrebné preferovať výrobok A, výrobok B a C je približne na rovnakej úrovni. To znamená, že v prípade možnosti zvyšovania objemu tržieb, je potrebné sa zamerať na výrobok A, lebo z koruny získame približne 47 halerov príspevkového zisku. Výrobok C, ktorý vykazoval stratu, má ale veľmi dobrú výnosovosť, čo potvrdzuje, že jeho vylúčenie z výroby by malo negatívny dopad na celkovú podnikovú rentabilitu.

Výrobky, ktoré sa na celkovom obrate podieľajú menej, môžu ale dosahovať nadpriemernú mieru príspevkového zisku. Výnosová situácia podniku, čo má samozrejme vplyv aj na finančnú situáciu podniku, sa zlepšuje, keď sa zintenzívni predaj týchto výrobkov.

Na základe príspevkového zisku sa vypočíta aj dolná cenová hranica výrobku, čo je z hľadiska rozhodovania o likvidite firmy veľmi dôležité. Pri napätej situácii v platobnej schopnosti firmy je dôležité, aby v cenách realizovaných výrobkov boli uhradené aspoň variabilné náklady, t.j. tie náklady, ktoré je vo firme potrebné uhradiť - vyplatiť mzdy, nákup základného materiálu, energie.

Krátkodobá dolná cenová hranica výrobku sa dosiahne vtedy, keď jednotková cena kryje variabilné náklady na kus. V našom príklade jednotkovú cenu pri realizácii 5000 ks výrobku B vypočítame:

Jednotková cena výrobku B = tržby / kusy = 1 350 000 / 5 000 = 270,- Sk

Krátkodobá dolná cenová hranica výrobku B = variabilné náklady / kusy = 909 500 / 5 000 = 181,9

V prípade zavádzania nového výrobku na trh, resp. tzv. ponukového konania, je dobré poznať dlhodobejšiu dolnú cenovú hranicu, ktorá zabezpečí tržby kryjúce náklady výrobku, t.j. okrem variabilných nákladov aj výrobné fixné. Pod výrobnými fixnými nákladmi rozumieme tie druhy fixných nákladov, ktoré súvisia s výrobou daného výrobku, napr. odpisy špeciálneho zariadenia, na ktorom sa vyrába spomínaný výrobok, náklady na pravidelnú reklamu výrobku a pod.

Ukazovateľ príspevkový zisk vypovedá o marketingovom úspechu výrobku. Jeho silné stránky môžeme zjednodušene zhrnúť:

- vyjadruje rentabilitu výrobku, čím umožňuje stanoviť výrobnú preferenciu
- v prípade existencie nedostatkovej výrobnéj kapacity úzkeho miesta v kapacite umožňuje stanoviť výrobnú preferenciu vzhľadom na optimálne využitie kapacity
- zisťuje dolné cenové hranice pri realizácii
- umožňuje kvalitnejšie rozhodovanie o objeme realizácie, zmene sortimentu, zmene ceny, veľkosti zákazky, výbere určitých variantov riešenia, čo je v trhovej ekonomike veľmi dôležité