

Obsah

1	Teoretické vymedzenie nákladov	3
1. 1	Náklady	3
1. 1. 1	<i>Hospodárske prostriedky</i>	<i>3</i>
1. 1. 2	<i>Náklady</i>	<i>4</i>
1. 1. 3	<i>Členenie nákladov</i>	<i>5</i>
1. 1. 4	<i>Kalkulovanie nákladov</i>	<i>8</i>

www.euroekonom.sk

1 Teoretické vymedzenie nákladov

1.1 Náklady

Náklady hrajú v podnikateľskej činnosti veľmi dôležitú úlohu. Preto je potrebné vysvetliť základné pojmy, s ktorými sa v tejto práci budeme stretávať.

1.1.1 Hospodárske prostriedky

Všetky druhy nákladov v podniku vznikajú preto, že podnikateľ nevyhnutne používa hospodárske prostriedky. Je to všetko to, čo potrebuje k výkonu svojej podnikateľskej činnosti, bez čoho by nebolo možné založiť a prevádzkovať žiadnu živnosť.

Podstatu hospodárskych prostriedkov predstavuje:¹

1. *Investičný majetok*, ktorého používanie je dlhšie ako 1 rok:
 - nehmotný investičný majetok
 - hmotný investičný majetok
 - hmotný investičný majetok – neopisovaný
 - finančné investície
2. *Obežný majetok*, ktorý má použitie jednorazové, maximálne však do jedného roka:
 - zásoby
 - pohľadávky
 - krátkodobý finančný majetok
 - peniaze
 - účty v bankách

Štruktúru hospodárskych prostriedkov najlepšie vyjadruje súvaha na strane aktív.

¹ Bujnová, D.- Dubcová, G.: Náklady – nástroj riadenia a rozhodovania podnikateľa. FPP, Žilina, 3-4/96, s. 17-18.

Náklady vznikajú v tzv. kolobehu hospodárskych prostriedkov, ktorý má tri fázy – obstaranie, produkcia a realizácia. V tomto kolobehu vznikajú aj výdavky, tržby, výnosy, príjmy a pod.

Obstaranie – podnikateľ nakupuje potrebné hospodárske prostriedky, znižuje sa stav peňažných prostriedkov zvyšuje sa hodnota majetku, najmä zásoby materiálu, stroje, prístroje, zariadenia a podobne. Tu vznikajú napr. náklady na obstaranie materiálu, hmotného a nehmotného investičného majetku, finančných investícií.

Produkcia – pri výrobe alebo poskytovaní služieb a prác sú v podobe používaných hospodárskych prostriedkov viazané vysoké hodnoty peňažných prostriedkov. Priamym používaním vo výrobe alebo pri poskytovaní služieb dochádza ich spotrebou alebo postupným opotrebovaním k vzniku nákladov.

Predaj – výkony vyprodukované podnikateľom sú určené na predaj. Tým podnikateľ získava tržby, ktoré mu uhrádzajú vzniknuté náklady.

1. 1. 2 Náklady

Náklady sú v podstatnej miere závislé na druhu podnikateľskej činnosti. Druhu podnikateľskej činnosti zodpovedajú primerané hospodárske prostriedky, ich používanie pri zhotovovaní výrobkov, prác a služieb. Druhu podnikateľskej činnosti teda zodpovedá aj spotrebovávanie a opotrebovávanie hospodárskych prostriedkov a tým i zodpovedajúci vznik nákladov. Napr. v podniku strojárkej výroby je podstatne iná štruktúra hospodárskych prostriedkov, ako v podniku právnickej poradne.

Z toho vyplýva aj rozličná štruktúra nákladov. V strojárskom podniku prevažujú náklady viažuce sa na využívanie investičného majetku: odpisy, opravy a údržba, spotreba energie a až potom náklady na pracovnú silu. V prípade právnickej poradne sú evidentne najvyššie náklady na vysoko kvalifikovanú pracovnú silu (mzdy, odvody do poisťovní a fondu zamestnanosti) a náklady na hospodárske prostriedky majú výrazne nižšiu hodnotu.

Náklady sú teda závislé od druhu hospodárskeho prostriedku, spotrebou, resp. opotrebovaním ktorého vznikajú.

Náklady vznikajú v okamihu spotreby hospodárskych prostriedkov. Každý podnikateľ by si mal uvedomiť, že náklady podniku predstavujú peňažne vyjadrené účelné a účelové vynaloženie práce a prostriedkov v priebehu hospodárskej činnosti za určité obdobie.²

1. 1. 3 Členenie nákladov

Každý podnikateľ musí brať do úvahy skutočnosť, že na tie isté náklady je možné sa pozerat' z rôznych hľadísk a je nutné ich pre rôzne účely členiť. Existuje veľké množstvo rôznych kritérií, podľa ktorých je možné a potrebné náklady členiť, pre účely tejto práce sa však zameriame iba na jedno z nich – kalkulačné členenie.

1. 1. 3. 1 Kalkulačné členenie nákladov

Princíp tohto postupu spočíva v tom, že ak chce podnikateľ predat' výrobok, službu alebo prácu, musí na ne napočítať všetky náklady, ktoré boli pri ich zhotovení vynaložené, aby mohli byť pri predaji uhradené z výnosov.

Pre toto členenie je možné využívať kalkulačný vzorec:³

1. Priamy (jednotkový) materiál
2. Priame (jednotkové) mzdy
3. Ostatné priame náklady
4. Prevádzková (výrobná) réžia
1. až 4. Náklady výroby
5. Správna réžia
1. až 5. Náklady výkonu
6. Odbytové náklady
1. až 6. Vlastné náklady výkonu
7. Zisk
1. až 7. Predajná cena

Tento kalkulačný vzorec, zaužívaný v praxi je pre podnikateľov pomocou a návodom, ako na výrobok, prácu alebo službu napočítať všetky náklady, ktoré na ne vznikajú.

1. 1. 3. 2 Kalkulačná jednotka

² Farkaš, R.: Náklady a hospodárnosť. ES VŠE, Bratislava, 1990, s. 9.

³ Bujnová, D.- Dubcová, G.: Náklady – nástroj riadenia a rozhodovania podnikateľa. FPP, 3-4/96, s. 39.

Kalkulačná jednotka predstavuje výkony (výrobky, prácu a služby), na ktoré vznikajú náklady. Pri kalkulačnej jednotke je potrebné stanoviť čo kalkulujeme, v akom množstve a v akých jednotkách.

1. 1. 3. 3 Priame náklady

Náklady, ktoré vznikajú bezprostredne pri zhotovovaní výrobku, poskytovaní služby, alebo vykonávaní práce – náklady na kalkulačnú jednotku sú priame náklady.

a) Priamy (jednotkový) materiál

Do tejto položky sa zaraďuje to, čo tvorí materiálnu podstatu výkonu a je priamo zistiteľné na kalkulačnú jednotku (spotreba surovín, základného materiálu a služieb od externých dodávateľov).

b) Priame (jednotkové) mzdy

Patria sem mzdové, prípadne aj osobné náklady, ktoré priamo súvisia s vyprodukovaním výrobku a dajú sa presne vyčíslieť na kalkulačnú jednotku. Sú to hlavne mzdy prevádzkových robotníkov, prípadne iných pracovníkov za odpracovaný čas alebo vykonanú prácu. Napríklad základné mzdy (úkolové, časové, podielové), príplatky a doplatky ku mzde, osobné ohodnotenie, prémie, odmeny, pokiaľ priamo súvisia s kalkulovaným výkonom.

c) Ostatné priame náklady

Sú to náklady, ktoré súvisia s dohnotením výkonu, prípadne s jeho technickou prípravou a konštrukciou, neobsahuje ich priamy materiál a možno ich vyčíslieť na kalkulačnú jednotku. Napríklad odpisy špeciálnych strojov a zariadení, patenty, licencie, záručné opravy a údržby, odvody do poisťovní a fondu zamestnanosti, a pod.

1. 1. 3. 4 Nepriame náklady

V každej podnikateľskej činnosti vzniká popri priamych aj veľká skupina nákladov, ktoré nie je možné určiť priamo na kalkulačnú jednotku, pretože sú pri ich realizácii spoločné viacerým kalkulačným jednotkám. Väčšina z nich má charakter nákladov na obsluhu a riadenie. Tieto náklady nazývame nepriame.

a) Prevádzková (výrobná) réžia

Patria sem náklady súvisiace s obsluhou a riadením prevádzky a technologické náklady, ktoré nie je možné priamo vyčísliť na kalkulačnú jednotku.

Členenie prevádzkovej rézie je rôzne v závislosti od predmetu podnikania. Započítavajú sa hlavne: energia, voda a plyn spotrebovávané vo výrobe (prevádzke), odpisy strojov, zariadení a budov vo vlastníctve podnikateľského subjektu atď.

b) Správna réžia

Do tejto položky odporúčaného kalkulačného vzorca patria tie náklady, ktoré sú spoločné pre celý podnik. Sú späté s riadením a správou podniku a nie je ich možné vyčísliť na jednu kalkulačnú jednotku. Tieto náklady zostávajú nemenné počas dlhšieho obdobia (2-3 roky). Patria sem napr. mzdy, sociálne poistenie, prémie, odmeny manažmentu a ostatných THP (technicko-hospodárski pracovníci), náklady na spotrebu energie, vody a plynu v strediskách správy atď.

1. 1. 3. 5 Odbytové náklady

a) Odbytová réžia

Sú to spoločné náklady pri odbyte, ktoré sa vzťahujú na viacero výkonov odbytu, napríklad mzdy a súvisiace náklady pracovníkov odbytu, odpisy z dopravných prostriedkov

a skladových priestorov, softwaru a hardwaru skladového hospodárstva, náklady na reklamu, propagáciu, promotion a pod.

b) Priame odbytové náklady

Tieto náklady vieme presne určiť na kalkulačnú jednotku. Sú to napríklad obaly, prepravné náklady, propagácia, reklama, ktoré sa vzťahujú len na jeden druh výrobku, práce alebo služby.

Členenie nákladov na priame a nepriame je veľmi relatívne a je závislé od konkrétnych podmienok podnikania, jeho rozsahu, organizačnej štruktúry podniku, presnosti identifikácie a evidencie nákladov.

1. 1. 4 Kalkulovanie nákladov

Pod kalkuláciou nákladov rozumieme pomerne široký okruh prepočtov v rôznych úsekoch podnikateľskej činnosti od začiatku podnikania (zakladateľská kalkulácia, zakladateľský rozpočet) cez bežnú podnikateľskú činnosť (pri hodnotení investičných variantov, nákupné a predajné kalkulácie v obchode, produkčné alebo predajné kalkulácie vo výrobných podnikoch) až po uzávierku jednotlivých hospodárskych období, resp. ukončenie podnikateľskej činnosti (výsledná kalkulácia, kalkulácia efektívnosti výroby alebo predaja). Vzhľadom na rozsiahlosť problematiky sa budeme bližšie venovať iba kalkuláciám v oblasti výroby.

Hlavnou úlohou kalkulácie je zistenie nákladov na kalkulačnú jednotku. Kalkulácie vychádzajú z individuálnych podmienok firmy, z technológie a organizácie výroby.

Z hľadiska spôsobu zostavovania kalkulácie sa rozlišuje:

- *kalkulácia úplných nákladov*, kde sú všetky náklady spojené s výrobou a realizáciou priradené k jednotlivým výrobkom,
- *kalkulácia neúplných nákladov*, kde sú k jednotlivým výrobkom priradené iba priame náklady

1. 1. 4. 1 Kalkulácia úplných nákladov

Predstavuje prepočet všetkých nákladov na jednotku produkcie. Zohráva dôležitú úlohu najmä pri rozhodnutiach o cene a pri rozhodnutiach dlhodobého charakteru. Nevýhodou tohto postupu je, že nepriame – režijné náklady nemožno priradiť ku výrobku priamo, ale iba prostredníctvom zvoleného rozvrhového kľúča, čo môže mať za následok určité nepresnosti. Za základ kalkulácie je možné použiť všeobecný kalkulačný vzorec prispôbený konkrétnym podmienkam.

a) Priame náklady

Kalkulovanie priamych nákladov predstavuje jednoduchý prepočet množstva spotrebovaného materiálu, energie a podobne a jeho nákupnej ceny. Kalkulácia je tým presnejšia, čím viac nákladových položiek je možné do nej priradiť.

b) Nepriame náklady

Priradovanie režijných nákladov je problematickejšie a ku konkrétnemu výrobku sa kalkulujú prostredníctvom vopred zvoleného rozvrhového kľúča. Najčastejšie používaným spôsobom je kalkulovanie nepriamych nákladov prostredníctvom percenta režijnej prirážky (% R_p), čo sa dá vyjadriť vzťahom:⁴

$$\% R_p = \frac{\text{režijné náklady}}{\text{rozvrhová základňa}} \times 100$$

Každé rozvrhnutie nákladov skrýva v sebe riziko, že priradené režijné náklady nebudú zodpovedať skutočnosti, a teda niektoré výrobky budú nimi zaťažené viac, ako zodpovedá skutočnému čerpaniu týchto nákladov a iné budú zvýhodnené tým, že ponesú menšie množstvo režijných nákladov.

⁴ Bujnová, D.- Dubcová, G.: Náklady – nástroj riadenia a rozhodovania podnikateľa. FPP, Žilina, 3-4/96, s. 49.

Ďalšie riziko kalkulácie nepriamych nákladov vyplýva zo zmien objemu výroby. Percento režijnej prirážky sa vyčísľuje na základe plánovaného množstva výroby a pri jeho nedodržaní dochádza k rozdielom medzi rozvrhnutými a skutočne čerpanými nákladmi. V prípade, že zrealizované množstvo výrobkov je menšie, ako plánované, dochádza k neúplnému krytiu nákladov, čo má za následok zníženie zisku, prípadne stratu. V opačnom prípade – vyšší objem realizácie – dochádza k prekročenému krytiu. Podobný vplyv na krytie nákladov môže mať aj zmena sortimentnej skladby.

Pri rozvrhovaní nepriamych nákladov je potrebné brať do úvahy, že väčšina z nich má fixný charakter a vzniká aj pri nulovom objeme výroby. Cieľom podniku teda musí byť snaha o zvýšenie produkcie a o maximálne využitie kapacít. Pri vyššom objeme výroby klesajú náklady na kalkulačnú jednotku, čím vzniká predpoklad na zníženie ceny a na zvýšenie konkurenčnej schopnosti výrobku.

Dôležitým aspektom je aj zvolenie rozvrhovej základne, na základe ktorej sa $\%R_p$ vyčísľuje. Rozvrhovou základňou môžu byť priame mzdy, priamy materiál, celkové priame náklady a podobne. Najčastejšie používanou základňou sú však priame mzdy výrobných robotníkov, a to najmä z dôvodu pomerne presnej evidencie a dostatočnej stálosti tejto nákladovej položky.

c) Postup pri zostavovaní kalkulácie úplných nákladov

Zostavenie kalkulácie úplných nákladov je možné rozdeliť na niekoľko krokov:

1. Zistenie a vyčíslenie priamych nákladov na jednotku produkcie;
2. Odhad, resp. prepočet výšky všetkých režijných nákladov za zúčtovacie obdobie;
3. Výber vhodnej rozvrhovej základne a zistenie jej výšky;
4. Výpočet režijnej prirážky ako kľúča pre rozvrhovanie režijných nákladov počas zúčtovacieho obdobia;
5. Rozvrhnutie režijných nákladov na jednotlivé výrobky podľa zvoleného kľúča;
6. Vykalkulovanie úplných nákladov na kalkulačnú jednotku.

1. 1. 4. 2 Kalkulácia neúplných nákladov

Kalkulácia neúplných nákladov, ako vyplýva z jej názvu, nekalkuluje na výrobok všetky náklady, ale iba tie, ktoré je možné individuálnemu výrobku jednoznačne priradiť a o výšku nepriamych nákladov sa upravuje hospodársky výsledok firmy. Vplyvom toho, že sa nekalkuluje s režijnými nákladmi, je zostavovanie kalkulácie jednoduchšie a zároveň odstraňuje negatíva kalkulácie s úplnými nákladmi.

Ďalšie výhody kalkulácie neúplných nákladov môžeme charakterizovať nasledovne:

- umožňuje robiť rozhodnutia krátkodobého charakteru, najmä pri meniacich sa odbytových podmienkach a pri neúplnom využívaní kapacít;
- umožňuje zistiť kritické množstvá výroby, ktoré je nutné realizovať, aby sa predišlo strate;
- umožňuje robiť závery v oblasti sortimentnej politiky a preferovať tie výrobky, ktoré sa najviac podieľajú na úhrade režijných nákladov a na tvorbe zisku;
- vytvára manévrovací priestor pre cenovú tvorbu.

Rozhodujúcim kritériom v kalkulácii neúplných nákladov nie je zisk, ale *hrubé rozpätie*. Je to rozdiel medzi cenou a priamymi nákladmi. Čím vyššia je hodnota hrubého rozpätia konkrétneho výrobku, tým väčším príspevkom sa daný výrobok podieľa na úhrade spoločných režijných nákladov a na tvorbe celkového zisku.

Ukazovateľ hrubého rozpätia môže byť vyjadrený v:

- absolútnej podobe,
- relatívnej podobe.

V absolútnej podobe hrubé rozpätie vyčíslime zo vzťahu:

$$H_r = C_j - N_{prj}$$

kde: H_r = hrubé rozpätie

C_j = cena za jednotku produkcie

N_{prj} = priame náklady na jednotku produkcie

Pre rozhodovanie podnikateľa má väčší význam a vyššiu vypovedaciu schopnosť hrubé rozpätie vyjadrené v relatívnej podobe ako príspevok na úhradu režijných nákladov a tvorbu zisku, ktorý sa dá vyčísliť nasledovne:

$$P_{\dot{u}} = 1 - \frac{N_{prj}}{C_j}$$

kde: $P_{\dot{u}}$ = príspevok na úhradu režijných nákladov a tvorbu zisku

N_{prj} = priame náklady na jednotku produkcie

C_j = cena za jednotku produkcie

$P_{\dot{u}}$ v relatívnej podobe vyjadruje, koľkými haliermi prispieva konkrétny výrobok z každej koruny tržieb na krytie spoločných nákladov a na tvorbu celopodnikového zisku.

Kalkulovanie neúplných nákladov je možné znázorniť nasledovne:

$$\begin{array}{r} \text{Výnosy z realizácie} \\ - \text{Priame náklady} \\ \hline = \text{Hrubé rozpätie} \\ - \text{Režijné náklady} \\ \hline = \text{Zisk,} \end{array}$$

kde:

- výnosy z realizácie = tržby za jednotlivé výrobky;
- priame náklady = sumár za jednotlivé výrobky;
- hrubé rozpätie = príspevok na úhradu;
- režijné náklady sú vyjadrené za celý podnik.

Kalkulácia neúplných nákladov má však aj určité nevýhody:

- nepoznáme výšku zisku pripadajúcu na jednotku produkcie, nie je teda možné vyčíslieť, akou čiastkou sa jednotlivé výrobky podieľajú na tvorbe celkového zisku podniku,
- pri zavedení nového výrobku do výrobného programu nie je možné iba na základe výšky priamych nákladov stanoviť cenu výrobku,
- obmedzené použitie pri mnohých rozhodnutiach, kde je potrebné poznať výšku úplných nákladov.