

# Přednáška č. 5

## NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

14.10.2008

doc.Ing. Roman Zámečník, PhD.

# Osnova přednášky

1. ŘÍZENÍ NÁKLADŮ
2. KALKULACE NÁKLADŮ
3. ROZPOČTY
4. PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ
5. TECHNICKOHOSPODÁŘSKÉ  
NORMY

# 1. ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Řízení nákladů – snižování nákladů – zvyšování hospodárnosti.

Faktory určující výši nákladů:

1. faktory ovlivnitelné podnikatelem ve výrobní oblasti,
2. faktory ovlivnitelné podnikatelem v jiných oblastech,
3. faktory neovlivnitelné podnikatelem.

# 1. ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Mezi nejdůležitější nástroje řízení nákladů patří:

- kalkulace nákladů,
- rozpočetnictví,
- plánování nákladů, normativy a limity nákladů,
- THN.

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

- důležitý nástroj řízení nákladů
- nezbytné je sledování nákladů i z *hlediska věcného*, tj. podle výkonů (výrobků a služeb) → *kalkulace vlastních nákladů* → stanovení vnitropodnikových cen výkonů, sestavování rozpočtů, kontrola a rozbor hospodárnosti výroby a rentability výkonů, limitování nákladů apod.

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů → písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.

*„... v hospodářské praxi znamená kalkulace výpočet zaměřený speciálně na postižení nákladů, které je třeba vynaložit na vznikající výkon.“*

Předmětem kalkulace je *kalkulační jednice* a *kalkulované množství*.

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Důvody pro přiřazování nákladů na kalkulační jednici

*Cílem přiřazování nákladů je získání přesných informací o nákladech určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, která se má řešit → *alokace nákladů.**

### Principy alokace

- *princip účinnosti*
- *princip únosnosti nákladů*
- *princip průměrování*

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Alokační fáze:

1. Přiřazení přímých nákladů objektu alokace
2. Vyjádření nepřímých nákladů k objektu
3. Co nejpřesnější vyjádření nepřímých nákladů



## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

Všeobecný kalkulační vzorec zahrnuje tyto kalkulační položky:

1. Přímý (jednicový) materiál

2. Přímé (jednicové) mzdy

3. Ostatní přímé (jednicové) náklady

4. Provozní (výrobní) režie

**1.- 4. Vlastní náklady výroby**

5. Správní režie

**1.- 5. Vlastní náklady výkonu**

6. Odbytové náklady

**1.- 6. Úplné vlastní náklady výkonu**

7. Zisk (ztráta)

**1.- 7. Prodejní cena (cena výkonu)**

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

1) přímý materiál

2) přímé mzdy

3) ostatní přímé náklady

**A) NÁKLADY PŘÍMÉ**

4) výrobní režie technologická

5) výrobní režie všeobecná

**B) REŽIE VÝROBNÍ**

**VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY (PROVOZU) A+B**

6) zásobovací režie

7) správní režie

**VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU**

8) odbytová režie

**ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU**

9) zisk

**CENA VÝKONU (základní)**

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

Položky kalkulačního vzorce se tedy rozdělují na dvě skupiny:

1. *přímé náklady* (přímo souvisí s příslušným výkonem), na kalkulační jednici se určují přímo na základě norem nebo přesným zjištěním jejich skutečné výšky (první 3 položky kalkulačního vzorce),
2. *nepřímé (režijní) náklady*, které se týkají vícero výkonů, jsou společné pro všechny vyráběné výrobky. Na kalkulační jednici se vypočítají jen určitým rozvrhnutím (dělením, rozpočítáním, přirážkou, odčítáním apod.).

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici

Přímé náklady

Režijní náklady

#### **Základna pro rozvrhování režijních nákladů:**

- veličiny peněžní, naturální
- *nevýrobní střediska* → počet vyřízených zakázek (středisko prodeje), množství zpracovaných dat (výpočetní středisko), počet vyexpedovaných výrobků (středisko expedice) apod.

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

Měla by být zvolena tak, aby:

- režijní náklady byly k ní v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich celkových změn,
- tvořila podstatný podíl ve struktuře nákladů,
- byla dostatečně velká, stálá a snadno zjistitelná.

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

Jako rozvrhovou základnu je vhodné použít:

- *naturálních ukazatelů*
- *více rozvrhových základen*
- *co nejvíce diferencovaných zúčtovacích sazeb*
- *dynamických kalkulací*

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Druhy kalkulací

1. *z hlediska doby sestavování:*

a) *kalkulace předběžné*

➤ **kalkulace operativní**

➤ **kalkulace plánové**

➤ **kalkulace propočtové**

b) *kalkulace výsledné*

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

*2. z hlediska struktury:*

- a) **postupná kalkulace**
- b) **průběžná kalkulace**

*3. z hlediska úplnosti nákladů:*

- a) **kalkulace úplných (plných) nákladů**
- b) **kalkulace neúplných nákladů**



## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Kalkulační metody

#### 1. kalkulace dělením

- prostá kalkulace dělením,
- stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením,
- kalkulace dělením poměrovými čísly;

#### 2. kalkulace přirážkové

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### 3. kalkulace ve sdružené výrobě

- zůstatková (odečítací) metoda,
- rozčítací metoda,
- metoda kvantitativní výtěže;

### 4. kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová);

### 5. kalkulace neúplných nákladů (kalkulace variabilních nákladů, kalkulace přímých nákladů);

### 6. netradiční kalkulační postupy (ABC, Target Costing).

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Příklady na procvičení kalkulačních metod – přírážková kalkulace

**Př. 1** V podniku se vyrábí dva druhy výrobků (A a B). Objem výroby a prodej za období je 1 000 ks výrobku A a 60 ks výrobku B. Tržní cena výrobku A je 19 tis.Kč/ks a výrobku B 307 tis.Kč/ks. Náklady na přímý materiál v tis. Kč/ks jsou u výrobku A 6 a u výrobku B 80, náklady na přímé mzdy v tis.Kč/ks činí u výrobku A 2 a u výrobku B 40. Nepřímé náklady za období jsou ve výši 22 000 tis. Kč. Rozvrhovou základnu nepřímých nákladů tvoří přímé mzdy.

Kalkulace úplných nákladů a výpočet zisku pro jednotlivé výrobky za období:

Položka	Výrobek [ tis.Kč/ks ]		Výrobek [ tis.Kč/období]		Celkem za období [ tis. Kč ]
	A	B	A	B	
objem výroby [ks/období]	X	X	1 000	60	X
dosažená cena	19	307	19 000	18 420	37 420
přímý materiál	6	80	6 000	4 800	10 800
přímé mzdy	2	40	2 000	2 400	4 400
nepřímé náklady	10	200	10 000	12 000	22 000
úplné náklady	18	320	18 000	19 200	37 200
zisk	1	- 13	1000	- 780	220

Výrobek B se jeví jako ztrátový a tedy pro podnik nevýhodný. Tento závěr je významně ovlivněn volbou rozvrhové základny a dává zkrácené informace pro rozhodování .

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Příklady na procvičení kalkulačních metod – kalkulace variabilních nákladů

**Př. 2** Z vnitropodnikového účetnictví byly získány výsledky, které shrnuje následující tabulka:

	A	B	C	Celkem
Tržby	1 500	2 000	1 000	4 500
Variabilní náklady	250	450	200	900
Příspěvek na úhradu	1 250	1 550	800	3 600
Fixní náklady	X	X	X	3 100
Výsledek hospodaření	X	X	X	500

Z tabulky je patrné, že na úhradu fixních nákladů a zisku přispívá nejvíce výrobek B (1 550 Kč), nejméně výrobek C (800 Kč).

## 2. KALKULACE NÁKLADŮ

### Příklady na procvičení kalkulačních metod – kalkulace variabilních nákladů

**Př. 3** V podniku se vyrábí dva druhy výrobků (A a B). Objem výroby a prodej za období je 1 000 ks výrobku A a 60 ks výrobku B. Tržní cena výrobku A je 19 tis.Kč/ks a výrobku B 307 tis.Kč/ks. Náklady na přímý materiál v tis. Kč/ks jsou u výrobku A 6 a u výrobku B 80, náklady na přímé mzdy v tis.Kč/ks činí u výrobku A 2 a u výrobku B 40. Nepřímé náklady za období jsou ve výši 22 000 tis. Kč. Kalkulace neúplných nákladů a výpočet zisku za období:

Položka	Výrobek [ tis.Kč/ks ]		Výrobek [ tis.Kč/období]		Celkem za období [ tis. Kč]
	A	B	A	B	
objem výroby [ks/období]	X	X	1 000	60	X
dosažená cena	19	307	19 000	18 420	37 420
přímý materiál	6	80	6 000	4 800	10 800
přímé mzdy	2	40	2 000	2 400	4 400
hrubé rozpětí	11	187	11 000	11 220	22 220
nepřímé náklady	X	X	X	X	22 000
zisk	X	X	X	X	220
hrubé rozpětí/cena [%]	57,89 %	60,91 %	57,89 %	60,91 %	59,38 %

Podíl hrubého rozpětí a ceny v % je vyšší u výrobku B (60,91) než u výrobku A (57,89). Výrobek B je tedy z tohoto hlediska pro podnik výhodnější než výrobek A.

Zkreslené informace pro rozhodování dává zisk na jeden kus v tis.Kč/ks (1;-13) při kalkulaci úplných nákladů přírážkovým způsobem (při rozvrhové základně přímé mzdy). Podle tohoto výpočtu je výrobek A ziskový a výrobek B ztrátový.

# 3. ROZPOČTY

## Rozpočetnictví:

- hlavní nástroj finančního a vnitropodnikového řízení.
- zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů.
- stanovuje konkrétní úkoly jak pro celý podnik, tak pro jednotlivé útvary.
- navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení,
- důležité jsou rozpočty v řízení režijních nákladů.

## 3. ROZPOČTY

Rozpočet → plán, s jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.

### Funkce rozpočtů:

- ukládat úkoly v nákladech jednotlivým vnitropodnikovým útvarům.
- kontrolovat hospodárnost v jednotlivých vnitropodnikových útvarech a spojovat výsledky kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků.
- poskytovat podklady pro stanovení sazeb (přirážek) režii v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví.

# 3. ROZPOČTY

## *Třídění rozpočtů:*

### *a) podle období na které se sestavují*

- dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů,
- roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku,
- krátkodobé (čtvrtletní, měsíční) rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů,

### *b) podle stupně řízení, za který se sestavují*

- základní (za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony),
- souhrnné (za vyšší stupně řízení),



## 3. ROZPOČTY

### *c) podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů*

- rozpočty zachycují všechny náklady a výnosy,
- rozpočty zachycují jen část nákladů a výnosů.

### *d) podle počtu variant plánu*

- pevné (pro jednu variantu plánu výkonů)
- pohyblivé, pružné, variantní (pro více variant plánu nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity).

## 3. ROZPOČTY

*Rozpočty nákladů a výnosů lze stanovit těmito základními principy:*

1. rozpočet se sestavuje na základě ostatních částí plánu podniku (globálně),
2. vypracují se rozpočty vnitropodnikových útvarů (středisek) a jejich sumarizací a vyloučením duplicit se sestaví rozpočet za celý podnik.

# 3. ROZPOČTY

## Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

<b>rozpočet</b>	<b>kalkulace</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>– vypočítává se pro určité období</li><li>– je zaměřen na náklady a výnosy</li><li>– u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní</li><li>– týká se vnitropodnikového útvaru</li><li>– je podrobnější v režijních nákladech</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– vypočítává se pro určitý počet výrobků</li><li>– je zaměřena na náklady</li><li>– u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku</li><li>– týká se výkonů (výrobků, služeb)</li><li>– režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno).</li></ul>

## 4. PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ

Důležitá podmínka efektivity.

Požadavkem efektivity podnikové činnosti → realizovat plánovaný objem produkce při relativně nejnižších nákladech.

Základní úloha plánování nákladů → stanovení minimálního objemu nákladů na plánované výkony, odhalování a využívání rezerv podniku při snižování nákladů.

## 4. PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ

Plán nákladů podniku můžeme sestavit ve dvou formách:

- a) plán nákladů v druhovém členění (rozpočet nákladů),
- b) plán nákladů v kalkulačním členění (rozpočet výkonů).

Plán nákladů v druhovém členění obsahuje výši nákladů vypočítanou následovně:

- výchozí náklady + změny nákladů vyvolané rozdílným působením jednotlivých faktorů v plánovaném období vůči výchozímu období,
- snížení celkové výchozí nákladovosti nebo nákladovosti jednotlivých nákladových položek vlivem racionálního využívání disponibilních zdrojů.

## 4. PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ

Při sestavování plánu nákladů se v druhovém členění aplikují dvě metody:

- a) souhrnná (globální) – přímo za podnik,
- b) rozpočtová – podle hospodářských středisek.

Rozpočet nákladů na výkony je souhrnnou plánovou kalkulací. Základem pro jeho vypracování jsou plánové kalkulace nákladů

## 5. THN

*Technickohospodářské normy* určují nutné množství výrobních činitelů vynakládaných na určitou jednici výkonu, nebo nutné množství určitého druhu zásob.

- normy spotřeby přímého (jednicového) materiálu,
- normy spotřeby času práce zahrnované do přímých (jednicových) mezd,
- normy spotřeby technologické energie (jednicové),
- normy spotřeby režijního materiálu, paliv, energie,
- normy spotřeby času zahrnované do režie,
- kapacitní normy výrobnosti strojů a zařízení,
- normy odpisů,
- normy zásob,
- normy podílu jakostních tříd výrobků.