

## Procvičování přímých a nepřímých nákladů, možnosti využití kalkulačního vzorce, propočet nákladů na různé kalkulační jednice

### IV. Kalkulace nákladů

Druhy nákladů, struktura nákladů v kalkulaci, možnost využití kalkulačního vzorce, stanovení kalkulační jednice, problematika režijních nákladů

#### Pojem a druhy kalkulací

Současná právní úprava činnosti všech nevýdělečných organizací umožňuje, aby v omezeném rozsahu provozovaly doplňkovou. Tato činnost je na rozdíl od činnosti hlavní provozována za účelem zisku, tj. jako činnost podnikatelská, avšak výsledek z této činnosti musí být použit ke zkvalitňování hlavní činnosti a na její podporu. U příspěvkových organizací může být hospodářská činnost provozována se souhlasem zřizovatele, který stanoví podmínky a rozsah této činnosti. U občanských sdružení a u obecně prospěšných společností je doplňková činnost zakotvena ve statutu nebo ve zřizovací listině. Výrobky, výkony, práce a služby produkované v rámci hospodářské (doplňkové) činnosti se realizují podle obecně platných cenových předpisů. Zpravidla se ceny tvoří jako ceny smluvní.

Kalkulací se rozumí stanovení a zjištění nákladů a ceny na kalkulační jednici. **Kalkulační jednicí** může být jakýkoliv výkon, který je jednoznačně vymezen množstvím, časem nebo jiným způsobem. Kalkulační jednicí je tedy jeden kus konkrétního výrobku, jedna vyučovací hodina v kurzu, případně celý kurz výuky v rozsahu např. 20 vyučovacích hodin, jedna hodina práce archiváře nebo oprava archiválií jako takové atd.

Podle toho, kdy se kalkulace sestavují, rozlišují se na kalkulace předběžné a výsledné. **Předběžné kalkulace** se sestavují, před započítáním služby nebo před zahájením činnosti. Při jejím sestavení se vychází z technických podkladů, z organizačních směrnic, z vývoje nákladů za předcházející období apod. Podle přesnosti podkladů můžeme tyto kalkulace dále rozdělit na **normové**, kdy vycházíme z technických a technicko - hospodářských norem, které vcelku přesně určují kalkulované náklady, a na **propočtové**, kdy je míra přesnosti mnohem menší, neboť náklady se více méně odhadují na základě nákladů za minulá období.

**Výsledné kalkulace** se sestavují po skončení výroby nebo po ukončení dílčí činnosti. Vychází se přitom z údajů získaných v účetnictví a zjišťují se skutečné náklady na kalkulační jednici. Srovnáním předběžné a výsledné kalkulace se zjistí, zda se splnil očekávaný efekt a které vlivy se podcenili nebo naopak přecenili.

#### Normové kalkulace

Při větším rozsahu hospodářské činnosti je vhodné využívat kalkulace normové v členění na plánové a operativní. **Plánové kalkulace** se vztahují k delšímu časovému období - zpravidla ročnímu - a určují, jaké úrovně nákladů se má dosáhnout v průměru za toto období. **Operativní kalkulace** vychází z běžných (operativních) technickohospodářských norem, které odpovídají konkrétním podmínkám při realizaci služby za kratší časové období - měsíce, čtvrtletí.

## Kalkulační vzorec a členění nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů pro potřeby kalkulace je určena v tzv. **kalkulačním vzorci**. V současné době není v platnosti celostátně závazný typový kalkulační vzorec, který by stanovil jednotnou náplň a pořadí položek kalkulačního vzorce. Minimální členění nákladů v kalkulačním vzorci obsahuje tyto položky:

a) Pro hospodářskou činnost	b) Pro realizaci poslání
1. Přímé (jednicové) náklady	1. Přímé náklady
2. Režijní náklady	2. Režijní náklady
<hr/>	<hr/>
Vlastní náklady výkonu	Vlastní náklady služby
3. Zisk (je-li kalkulován)	
<hr/>	<hr/>
	Ztráta (... dotace)
	<hr/>
Cena bez DPH	Cena bez DPH

**Přímé náklady** se mohou přesně a přímo zjistit na kalkulační jednici podle norem nebo propočtů. Vyvíjejí se podle počtu kalkulačních jednic, proto se jim také říká **“jednicové”**. Patří sem zejména přímý materiál, který tvoří hmotnou podstatu výrobku, anebo je jinak přímo vázán na vznik jednotky výkonů. Dále sem patří přímé mzdy, což jsou mzdy pracovníků podílejících se na zhotovování výrobku nebo na provedení služby. Podle výkonových norem nebo norem obsluhy můžeme přesně určit jejich výši. V návaznosti na tyto náklady vznikají i další přímé náklady, např. na zákonné zdravotní a sociální pojištění vztahující se k přímým mzdám, spotřeba speciálních nástrojů, technologická energie apod.

**Režijní náklady** jsou nepřímé náklady, neboť jsou spojeny s obsluhou a řízením jednotlivých organizačních útvarů a v poměrné výši musí být zahrnuty do ceny kalkulační jednice. Způsob výpočtu režijních nákladů do kalkulací řeší kalkulační metody. Do režijních nákladů patří náklady na spotřebu energie, odpisy investičního majetku, spotřeba režijního materiálu, nákup drobného majetku, opravy a údržba, náklady na služby jako jsou výkony spojů, finanční služby peněžních ústavů atd. V režijních nákladech jsou rovněž zahrnuty mzdy pracovníků vykonávajících sekundární funkce jako např. řídicích pracovníků a administrativního aparátu a k nim náležející zdravotní a sociální pojištění, tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb a další.

**Zisk - ztráta** je rozdíl mezi vlastními náklady a smluvní cenou. V předběžné kalkulaci je stanoven zisk formou obvyklé míry rentability k vlastním nákladům. Zisk se kalkuluje ve výkonech **hospodářské nebo doplňkové činnosti** především proto, aby se pokryla míra rizika, nepodaří-li se realizovat všechny záměry vycházející z poslání. Hospodářská činnost nemůže být ve svém úhrnu ztrátová. Případná dílčí ztráta se hradí z rezervního fondu, do něhož jsou vloženy části kladného hospodářského výsledku. Nemá-li organizace podmínky pro to, aby trvale dosahovala v hospodářské činnosti zisk, musí takovou činnost ukončit.

V ziskových organizacích se používá tzv. typový kalkulační vzorec s tímto uspořádáním:

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní (provozní) režie	
Vlastní náklady výroby	
5. Zásobovací režie	
6. Správní režie	
Vlastní náklady výkonu	
7. Odbytové náklady	
Úplné vlastní náklady výkonu	
8. Zisk	
<hr/>	
Prodejní cena bez DPH	

### Metody kalkulování

Metody kalkulování řeší způsob výpočtu jednotlivých položek v kalkulaci podle toho, jak je výroba organizována, jaké jsou k dispozici podklady a o jaký druh kalkulace se jedná.

Podle vztahu k objemu výroby se rozlišují **náklady fixní**, které se nemění s objemem výroby, ale jsou spojeny s činností jako takovou. Patří sem zejména náklady na odpisy budov, opravy budov, náklady na licence apod.

Náklady, které se mění s objemem výkonů, se nazývají **náklady variabilní** - proměnlivé. Mění-li se rovnoměrně s objemem výkonů, jedná se o náklady **proporcionální** (přímý materiál, přímé mzdy), rostou-li rychleji než objem výroby, jsou to náklady **progresivní** (např. příplatky za přesčasovou práci k přímým mzdám) a mění-li se pomaleji, jsou to náklady **degresivní** (např. odpisy a opravy výrobního zařízení). Zařazení konkrétní nákladové položky do některé z uvedených druhů je výsledkem rozboru vývoje nákladů za minulá období.

Přímé náklady se zjistí na základě technickohospodářských norem na jednotku a celkové náklady se vypočítají jako součin jednicových nákladů a objemu výkonů. U režijních nákladů je postup opačný. Celkové náklady na opravy, na spotřebu energie, celkové režijní mzdy a další náklady se pomocí kalkulačních metod rozdělují na kalkulační jednice.

V praxi se používají nejčastěji tyto metody:

1. kalkulace prostým dělením;
2. kalkulace dělením s poměrovými čísly;
3. kalkulace přírážková;
4. kalkulace postupná a průběžná.

### Kalkulace dělením

Používá se při stejnorodé výrobě, kdy se všechny náklady vztahují k jednomu druhu výkonů. Přímé náklady se zjistí podle norem, ostatní náklady režijního charakteru se dělí objemem výroby.

### **Kalkulace dělením s poměrovými čísly**

Tato metoda se používá při výrobě podobných výrobků, vyráběných stejnou technologií a lišících se rozměry, tvarem apod. Společné náklady se rozdělují podle poměrových čísel, která vyjadřují vztah k základnímu výrobku.

### **Kalkulace přírážková**

Kalkulace přírážková se používá při různorodé výrobě. Společné režijní náklady nutno rozvrhnout do ceny jednotlivých výrobků podle zdůvodněné rozvrhové základny, která vyjadřuje přímou úměru mezi růstem režijních nákladů a zvolenou veličinou. Vybrat vhodnou základnu bývá dosti složité. Volí se proto taková veličina, která se těmto podmínkám nejvíce přibližuje a přitom je poměrně snadno zjistitelná. Nejčastěji to bývají přímé mzdy, i když přímou úměru mezi růstem režijních nákladů a přímými mzdami nelze vždy prokázat. Kromě přímých mezd to mohou být i jiné přímé náklady, např. spotřeba materiálu, případně celkové přímé náklady.

### **Kalkulace postupná a průběžná**

Je-li výroba rozdělena do několika fází, v nichž nejprve vznikají polotovary vlastní výroby a teprve v poslední fázi finální výrobek, sestavuje se kalkulace finálního výrobku nejprve jako kalkulace postupná, v nichž se zjistí ceny polotovarů, které se uvádějí v následující fázi jako samostatné položky přímých nákladů. Finální výrobek, který se získá v poslední fázi, se pak kalkuluje znovu v průběžné kalkulaci, v níž jsou polotovary rozpočítány do původních nákladů kalkulačního vzorce.

Výsledné kalkulace se sestavují stejnými metodami jako výše uvedené kalkulace předběžné. Rozdíl je jen v podkladech pro výpočet. Zatímco u předběžných kalkulací se vychází z předpokládaných nákladů podle technickohospodářských norem, rozpočtů režijních nákladů a jiných technickoekonomických propočtů, u výsledných kalkulací se čerpá z nákladů zachycených v účetnictví a rozčleněných na analytických účtech nákladů tak, aby bylo možno zjistit přímé náklady na jednotlivé kalkulační jednice a ostatní náklady přičíst do jednotlivých položek režijních nákladů. Pak se zvolí adekvátní metoda rozdělování režijních nákladů. Pro srovnatelnost předběžných a výsledných kalkulací je nutno použít stejnou metodiku. Používali se normové kalkulace, je výhodné rozložit již v účetním případě skutečný přímý náklad na výši podle norem a odchylky od norem. Tím se v obrazech a stavech na účtech nákladů umožní kontrola dodržování norem ještě před sestavením výsledné kalkulace.

*Úkol: Zpracujte kalkulaci nákladů (výdajů) na studenta vysoké školy na jeden kalendářní měsíc. Náklady čleňte na přímé a nepřímé. Pro vlastní zpracování kalkulace není důležité, zda tyto náklady student platí či nikoli. Využijte své osobní zkušenosti.*