



Specializační studium Oceňování obchodních závodů (podniků) Manažerské účetnictví

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.

+420 485 352 369

lenka.stryckova@tul.cz

www.com.tul.cz

8. Kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace).

▪

Kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace)

- odlišný princip než tradiční kalkulace plných nákladů neboli absorpční kalkulace
- zatímco v kalkulaci úplných nákladů přiřazujeme výrobku nebo službě všechny náklady, které jsou v podniku evidovány, u kalkulace neúplných nákladů **přiřazujeme objektu jen část těchto nákladů** – pouze ty náklady, které s ním účelově souvisí

Kalkulace variabilních nákladů = metoda krycího příspěvku (*variable costing*)

- **nejběžnějším představitelem neabsorpčních kalkulací**
- rozděluje náklady podniku do dvou skupin podle vztahu k objemu prováděných výkonů – tedy na **variabilní** a **fixní náklady**
- náklady, které se s objemem výkonů mění, jsou na tomto objemu závislé a účelově souvisí s jednotkou produkce (jedná se o tzv. **náklady produktu**).
- fixní náklady zůstávají při různých úrovních objemu výroby konstantní, jsou na tomto objemu nezávislé a s jednotlivými kalkulovanými výkony tak nesouvisí – jedná se o náklady instalované kapacity související s určitým obdobím (**náklady období**).
- Objektu alokace by tak logicky měly být přiřazovány pouze **variabilní náklady**. **Fixní náklady** by měly být kalkulovány pouze za podnik jako celek.

Příspěvek na úhradu fixních N a tvorbu zisku = KRYCÍ PŘÍSPĚVEK (*contribution margin*) = MARŽE

- ukazatel využívaný v rámci kalkulace VN
- dvě úrovně tohoto ukazatele:

a) **jednotkový příspěvek na úhradu** – rozdíl mezi prodejní cenou a jeho VN

$$u = c - vn$$

u	příspěvek na úhradu výrobku
c	cena jednotky výrobku
vn	variabilní náklady výrobku

Příspěvek na úhradu fixních N a tvorbu zisku = KRYCÍ PŘÍSPĚVEK (*contribution margin*) = MARŽE

- b) celkový příspěvek na úhradu** – kalkulovaný za skupinu výrobků či podnik jako celek je vyjádřený jako rozdíl mezi celkovými výnosy a variabilními náklady

$$U = CV - VN$$

U	celkový příspěvek na úhradu
CV	celkové výnosy
VN	celkové variabilní náklady

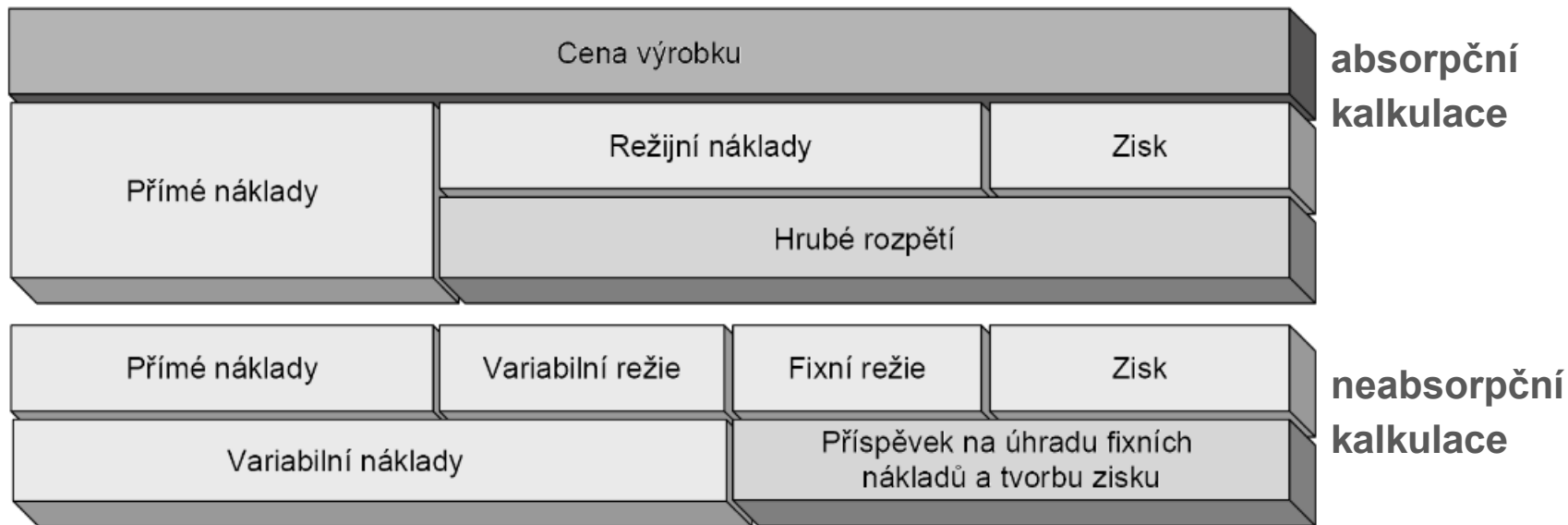
Kalkulace variabilních nákladů

- snaha o eliminaci negativních dopadů plné alokace fixních nákladů
- FN nejsou rozpočítávány na jednotlivé výkony, ale jsou považovány za skupinu **nákladů spojenou s provozem celého podniku**, které je **nutné uhradit jednotlivými příspěvky na úhradu**, generovanými individuálními výrobky

3 fáze:

1. kvantifikace **jednotkových příspěvků** na úhradu FN a tvorbu zisku jednotlivých výkonů
2. vyjádření **celkového příspěvku na úhradu**
3. **HV podniku = U - FN**

Srovnání absorpční a neabsorpční kalkulace



Hrubá rentabilita = relativní příspěvek na úhradu

- tento ukazatel je velmi důležitým kritériem plánování a kontroly zisku
- vypočítá se jako poměr dosažené marže k ceně výrobku (v jednotkovém i celkovém pojetí)

$$R_h = \frac{U}{CV} \qquad R_h = \frac{u}{c}$$

R_h – hrubá rentabilita.

U – celková marže.

CV – celkové výnosy.

u – příspěvek na úhradu výrobku.

c – cena jednotky výrobku.

- pro situace, kdy ukazatel jednotkového příspěvku není nejlepším měřítkem pro stanovení výhodnosti daného výroku (např. kdy se absolutní hodnoty ceny a VN na straně jedné a příspěvku na úhradu na straně druhé u jednotlivých výrobků významně liší)

Hrubá rentabilita - příklad

Výrobek	A	B
Cena výrobku	1 000 Kč	200 Kč
Variabilní náklady (ks)	950 Kč	150 Kč
Příspěvek na úhradu (u)	50 Kč	50 Kč
Hrubá rentabilita (Rh)	5 %	25 %

Varianty aplikace kalkulace variabilních nákladů

A. jednostupňová

B. vícestupňová

A. Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů

- tradiční a nejhojněji využívaná varianta kalkulace variabilních nákladů
- předpokládá, že FN organizace tvoří jednu homogenní skupinu nákladů, která se vztahuje k organizaci jako celku.
- v rámci této varianty kalkulace nejsou FN nijak blíže analyzovány

B. Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů

- FN nejsou vykazovány jako nedělitelný celek, ale jsou rozděleny do několika skupin podle toho, jaký je jejich vztah k podnikovým aktivitám
- díky tomu je schopna část FN adresně přiřadit těmto objektům
- Vrstvy fixních nákladů, které se liší přiřaditelností sledovaným objektům:
 - fixní náklady jednotlivých výrobků,
 - fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
 - fixní náklady jednotlivých středisek,
 - fixní náklady úseků odpovědnosti,
 - fixní náklady celého podniku.

B. Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů

V praxi se nejčastěji používá rozdělení do dvou vrstev:

- **zvláštní (speciální) fixní náklady** – mají přímou souvislost s určitými výrobky či skupinami výrobků (*např. FN marketingu a odbytu, materiálového hospodářství*)
- **všeobecné fixní náklady** – nemají přímou souvislost s jednotlivými výrobky (*náklady správní, vedení účetnictví, pojištění budovy atd.*).
- v tomto případě se jedná o tzv. **dvoustupňovou metodu variabilních nákladů**

Dvoustupňová metoda variabilních nákladů

- za předpokladu, že je organizace schopná adresně přiřazovat jednotlivé skupiny FN jednotlivým druhům výkonů, dílnám, závodům nebo zákazníkům, je vícestupňová metoda variabilních nákladů **velmi jednoduchým a efektivním nástrojem řízení**, který se v praxi velmi málo využívá

Využití kalkulace variabilních nákladů v praxi

1. hojně je užívána hlavně ve firmách **s německými vlastníky**
2. jedním z hlavních důvodů, který vysokou míru rozšíření tohoto typu kalkulace zapříčinil, je skutečnost, že současné podniky se díky velmi **turbulentnímu hospodářskému prostředí**, zkracujícím se životním cyklům výrobků a služeb a také díky kratším dodávkovým cyklům potýkají s **významnými výkyvy využití svých kapacit**
3. možnost využití tohoto typu kalkulace pro **řízení hospodárnosti**
4. je efektivním nástrojem pro sledování nákladů **v krátkém období**

Využití pro cenová rozhodování

- v praxi může nastat situace, kdy požadavky odběratelů nepokrývají instalovanou kapacitu firmy → podnik se potýká s problémem **nevyužitých fixních nákladů** → to při použití kalkulace plných nákladů prodražuje jednotkové náklady výkonů a má vliv na snižování zisku → racionální podnik, se tedy snaží kapacitu naplnit i v případě, že by musel přechodně snížit cenu.
- kalkulace variabilních nákladů v tomto případě signalizuje úroveň, kam až je možné cenu snížit:
 - **krátkodobě** lze cenu snížit až k úrovni variabilních nákladů výkonu
 - **v dlouhém období** musí výkon uhradit všechny své náklady a generovat zisk

Přínosy a omezení kalkulace variabilních nákladů

PŘÍNOSY:

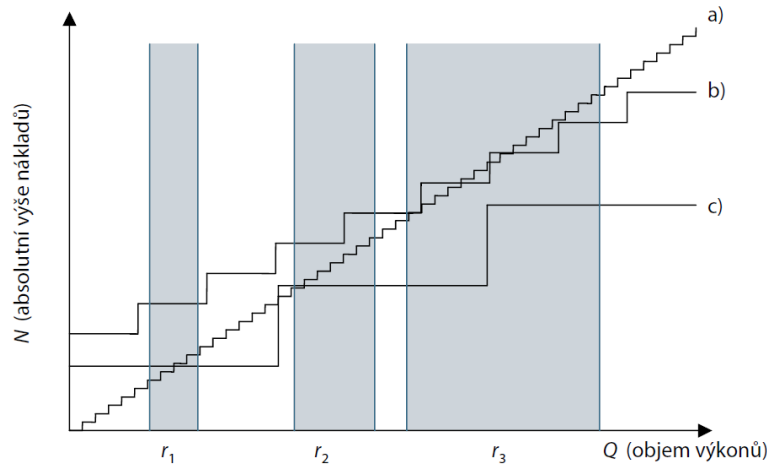
- poskytuje adekvátní informace pro řešení řady rozhodovacích úloh při pevné kapacitě,
- umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů,
- v úvahách o cenových změnách a v rozhodnutích typu „vyrobit či koupit“, respektive „pokračovat či zrušit provádění výkonů“.
- eliminuje největší nedostatek absorpčních kalkulací, tedy nepřesné přiřazení fixních nákladů výkonům
- slouží nejčastěji jako nástroj řízení struktury výroby v krátkém období v případě, že dochází k výkyvům cen a objemu realizovaných výkonů
- lze pomocí ní stanovit minimální cenu, při níž je ještě výhodné vyrábět

Přínosy a omezení kalkulace variabilních nákladů

OMEZENÍ:

- základní omezení kalkulace VN je spojeno s vymezením a kvantifikací variabilní a fixní složky nákladů, které vychází z pohledu na podnikatelskou činnost jako na dlouhodobý nepřetržitý proces, ale v zásadě neměnný charakter FN se prosazuje spíše v **kratších časových intervalech**
- s růstem časového horizontu tak v zásadě **narůstá** proporce nákladů, které je třeba brát v úvahu jako variabilní

Dynamické chápání fixního a variabilního charakteru nákladů



Legenda:

- a) proporcionální náklad vyvolaný jednotkou výkonu (např. spotřeba jednicového materiálu a vynaložení jednicových osobních nákladů)
- b) opravy a údržba, resp. obměna ekonomického zdroje po provedení určitého objemu výkonů (údržba a seřízení strojového zařízení po provedení určitého objemu výkonů)
- c) růst utopených nákladů v závislosti na investičním vybavení tvorby výkonů (různý počet strojů, potřebný pro zajištění výroby v jedné, dvou a třech směnách)
 r_1, r_2, r_3 – relevantní rozpětí různých rozhodovacích úloh

Příklady k samostatnému procvičení

Příklad 1 – zisk podniku při ocenění zásob na úrovni plných a variabilních nákladů

- Prodejní cena výrobku A činí 100 Kč a podnik ve třech po sobě jdoucích obdobích vyrobil 50 000 ks výrobků.
- Objem prodeje však kolísal: v prvním období podnik prodal celý objem výroby (50 000 ks), ve druhém pouze 40 000 ks a ve třetím 60 000 ks.
- Předběžná kalkulace plných nákladů vychází z předpokladu, že objem výroby i prodeje bude ve sledovaném období činit 50 000 kusů a zahrnuje následující položky:

Přímý (jednicový) materiál	30 Kč
Přímé (jednicové) osobní náklady	10 Kč
Výrobní režie (2 500 000 : 50 000)	50 Kč
Plné náklady výroby	90 Kč

Příklad 1 – zisk podniku při ocenění zásob na úrovni plných a variabilních nákladů

- Při podrobnější analýze výrobní režie (2 500 000 Kč) bylo zjištěno, že variabilní charakter má pouze její pětina. Zbytek (2 000 000 Kč) tvoří fixní náklady, které jsou výrazem vytvořené výrobní kapacity.
- Naším úkolem je zjistit výsledky hospodaření podniku v jednotlivých obdobích, a to
 - a) při ocenění výkonů na úrovni plných nákladů;
 - b) při jejich ocenění na úrovni variabilních nákladů.

Příklad 1 – zisk podniku při ocenění zásob na úrovni plných a variabilních nákladů - řešení

a) Řešení při ocenění zásob na úrovni plných nákladů:

	1. období	2. období	3. období
Výnosy z prodeje	5 000 000	4 000 000	6 000 000
– Plné náklady prodaných výrobků	– 4 500 000	– 3 600 000	– 5 400 000
Zisk z prodeje	500 000	400 000	600 000

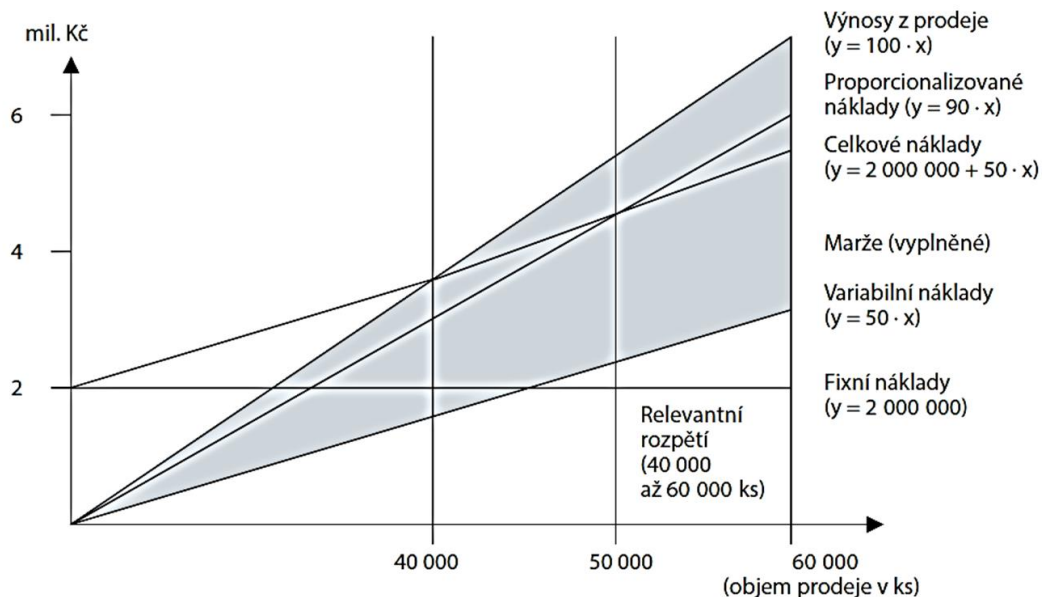
Příklad 1 – zisk podniku při ocenění zásob na úrovni plných a variabilních nákladů - řešení

b) Řešení při ocenění zásob na úrovni variabilních nákladů:

	1. období	2. období	3. období
Výnosy z prodeje	5 000 000	4 000 000	6 000 000
– Variabilní náklady prodaných výrobků	– 2 500 000	– 2 000 000	– 3 000 000
Marže	2 500 000	2 000 000	3 000 000
– Fixní náklady období	– 2 000 000	– 2 000 000	– 2 000 000
Zisk z prodeje	500 000	0	1 000 000

Příklad 1 – zisk podniku při ocenění zásob na úrovni plných a variabilních nákladů - řešení

Schematické znázornění vzájemného vztahu N, V a Z v obou variantách:





Děkuji za pozornost

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.

+420 485 352 369

lenka.stryckova@tul.cz

www.com.tul.cz