

Vzťah kalkulácie k výsledku hospodárenia

Albína KOSTKOVÁ

Úvod

Členenie nákladov v závislosti od objemu výroby je samostatným kritériom členenia. Žiadne náklady nemôžu existovať bez výkonu. Preto z hľadiska informačného zabezpečenia riadenia nákladov, výnosov a zisku toto členenie považujeme za relatívne najdôležitejšie. Umožní nám rýchlo zachytiť zmeny v trhovom prostredí v porovnaní s plánovaným vývojom, rýchlo na zmeny trhu reagovať a vyhodnocovať ekonomickú zodpovednosť za dosiahnutý vývoj.

S rastom zložitých činností v podniku sa zvyšuje podiel režijných nákladov (distribučná sieť, logistika, marketing a komunikácia...). So stúpajúcim významom dôležitosti režijných nákladov je potrebné zistiť príčiny ich vývoja a určiť či ide o variabilné alebo fixné náklady.

Pri členení nákladov na variabilné a fixné je dôležitá spotreba nákladov, rozsah kapacity zdrojov, ktoré sú vkladané do procesu tvorby výkonov.

Vynaložené náklady sú spojené s výrobou jedného výkonu, sú úplne spotrebované pri jeho výrobe. Pre výrobu ďalšieho výkonu je potrebné náklady opakovane vynaložiť. Čím väčšie množstvo výkonov vyrábame, tým viac spotrebujeme priameho materiálu, vyplatíme viac priamych miezd, spotrebujeme viac energie, vynaložíme viac na dopravu materiálu. Všetky tieto náklady sú závislé na vyrábanom množstve. Ich celkový objem sa s počtom kusov mení – sú to **náklady variabilné**. Variabilné náklady vznikajú v dôsledku technickej a ekonomickej deliteľnosti vynaložených ekonomických zdrojov, ich vklady je možné uskutočňovať v proporciách, ktoré vyžaduje určitý objem výkonov.

Ale sú náklady, ktoré pri vynaložení v procese tvorby výkonov zabezpečujú podmienky pre zhotovenie viac výkonov v danom časovom období, zabezpečujú určitú kapacitu. Opakované vynaloženie týchto zdrojov sa uskutočňuje až po vyčerpaní ich kapacity. Tieto náklady sú jednorazovo vynakladané, sú v podniku vždy nutné či sa vyrába alebo nie. Patrí sem väčšina režijných nákladov. Platí pre nich, že sú tým väčšie, čím drahšie má podnik zariadenie, čím náročnejšie je na spotrebu energie a čím vyšší má podiel režijných pracovníkov. Ide o **náklady fixné**, ktoré vznikajú ako dôsledok technickej a ekonomickej nedeliteľnosti jednorazovo vynaložených zdrojov, ktoré zabezpečujú určitý objem výkonov vo vymedzenom časovom období.

1. Výkonové kalkulovanie nákladov

Pri porovnávaní kalkulácie úplných a kalkulácie neúplných nákladov by sme si nemali klásť otázku, ktorá z týchto dvoch kalkulácií je lepšia, ale snažiť sa dať odpoveď na otázku, kedy ktorú z týchto dvoch kalkulácií je vhodné použiť.

Zmeny vo využití kapacity sú jedným zo základných činiteľov vývoja riadenia nákladov a zisku. Informácie o týchto zmenách získame z nákladového účtovníctva.

Z hľadiska riadenia nákladov a zisku nie je dôležité odpovedať na otázku, aké sú náklady výkonu, ale ktoré sú základné činitele zmeny celkových nákladov a vývoja zisku. V priemerných nákladoch sa vždy tieto činitele premietnu.

Vplyv využitia kapacity na vývoj zisku môžeme kvantifikovať zostavením kalkulácie úplných nákladov výkonu. Pri výpočte vychádzame z dopredu stanovených úplných nákladov výkonu a zo skutočného využitia kapacity. Vznikajú rozdiely medzi skutočnými a uznanými nákladmi. Tieto rozdiely vznikajú vďaka režijným (fixným) nákladom, ktoré sa priradujú výkonom na základe predpokladaného objemu a štruktúry výkonov. Lineárny prepočet režijných – fixných nákladov má určité obmedzenia:

- a) v niektorých prípadoch nie je možné dať odpoveď na otázku, kto je zodpovedný za vzniknutý rozdiel medzi skutočným a predpokladaným využitím kapacity,
- b) alebo môže usmerniť aktivitu útvaru na činnosti, ktoré nie sú v súlade so záujmami podniku.

Negatívny vplyv fixných nákladov na kalkulované výkony sa prejavuje pri ich rozvrhovaní. Pri rastúcom objeme výkonov klesá podiel fixných nákladov na jednotku a tým aj celkové náklady pripadajúce na kalkulačnú jednotku. Pri klesajúcom objeme výkonov sa podiel fixných nákladov na jednotku zvyšuje a tak rastú aj celkové náklady pripadajúce na kalkulačnú jednotku.

Kalkulácia úplných nákladov staticky vyjadruje priemernú výšku nákladov pripadajúcich na jednotku výkonu. Táto kalkulácia je pravdivá ak je dodržaný objem a sortiment výkonov, ktorý bol základom pri prepočte.

Pre potreby krátkodobého riadenia zisku a rozhodovania je vhodné použiť kalkuláciu neúplných (variabilných) nákladov, ktorá reaguje na nedostatky kalkulácie úplných nákladov veľmi jednoducho. Pri neúplnej kalkulácii sa na úroveň výkonov dostávajú len variabilné náklady, náklady fixné nesúvisia s kalkulačnou jednotkou, ale s časovým obdobím, preto sa oddelia od nákladov variabilných. Základný ukazovateľ ekonomickej úrovne a výhodnosti výkonu je príspevkový zisk, ktorý má vysokú vypovedaciu schopnosť.

Základná odlišnosť v chápaní variabilných nákladov ako funkcie objemu výkonov a fixných nákladov ako funkcie času je dôležitá pre pochopenie transformácie kalkulácie variabilných nákladov na kalkuláciu variabilných nákladov so stupňovitým členením fixných nákladov.

Tržby z predaja výkonov

- variabilné náklady predaných výkonov

= Príspevkový zisk I

- fixné náklady výkonov

= Príspevkový zisk II

- fixné náklady vnútro podnikových útvarov

= Príspevkový zisk III

- fixné náklady podniku

= Výsledok z hospodárskej činnosti

Stupňovitým rozčlenením fixných nákladov sa získajú dôležité informácie pre plánovanie, analýzu a riadenie zisku. Fixné náklady sa členia podľa stupňa, na ktorom vznikajú. Toto členenie kalkulovaných položiek nám umožní porovnať prínos konkrétnych výkonov pri úhrade nákladov, ktoré sú vynaložené v súvislosti s ich výrobou, ale aj úhradu spoločných nákladov vrcholového riadenia, strategických nákladov.

2. Kalkulácia bodu zvratu

Pokiaľ sa ekonomické rozhodovanie podniku týka vzťahu predajnej ceny a nákladov, je stanovenie minima produkcie nevyhnutného pre pokrytie nákladov – bod zvratu.

Rozdielne chovanie fixných a variabilných nákladov prináša aj rozdielny spôsob ich návratnosti. Variabilné náklady výkonu sú vyvolané konkrétnym výkonom a sú uhradené z ceny každého realizovaného výkonu. Fixné náklady predstavujú nedeliteľný celok a realizovaný výkon prispieva len určitou čiastkou na ich úhradu.

Rozdiel medzi cenou výkonu a variabilnými nákladmi sa nazýva príspevkový zisk. Príspevkový zisk je dôležitým kritériom, ktorý využíva nákladové a manažérske účtovníctvo pre riadenie výkonov, rozhodovanie o štruktúre sortimentu výkonov, pre plánovanie a kontrolu zisku.

Celkový príspevkový zisk najprv uhradí fixné náklady a potom vzniká zisk.

Bod zvratu

$$Q_K = \frac{FN}{PC - VN_i}$$

Q_K – kritický bod, nulový bod
FN – fixné náklady
PC – predajná cena
 VN_i - variabilné náklady jednotkové

Tržby pokrývajú všetky náklady – zisk je nulový.

Kritický objem tržieb

$$T_K = \frac{FN}{1 - V_i}$$

Postup výpočtu bodu zvratu sa dá aplikovať aj na výpočet stanovenej výšky zisku. V takom prípade je potrebné zabezpečiť taký objem realizácie, ktorého príspevkový zisk uhradí nielen fixné náklady, ale zabezpečí aj požadovaný zisk.

$$T_K = \frac{FN + Z}{1 - V_i}$$

Základné informácie pre riadenie zisku podniku nájdeme v rozpočtovej výsledovke, ktorá je agregovaná informačným výstupom nákladového účtovníctva.

Rozpočtová výsledovka je organicky prepojená s podrobným členeným systémom informácií pre vnútro podnikové riadenie. Východiskovou informáciou pre zostavenie rozpočtovej výsledovky je výška plánovaného zisku z hospodárskej činnosti, ktorá je v súlade s požiadavkami vlastníkov podniku.

3. Záver

Kalkulácia úplných nákladov spája zisk (stratu) s fázou realizácie a vyjadruje ho ako lineárnu funkciu objemu realizovaných výkonov.

Kalkulácia neúplných nákladov spája zisk (stratu) s celkovou podnikateľskou aktivitou. Zdôraznenie časového pohľadu na vyjadrenie zisku (straty) prináša nové chápanie fixných nákladov, ktoré súvisia s príslušným

časovým obdobím. Tieto náklady je potrebné reprodukovať v období ich vzniku bez ohľadu na to, či výkony vyrobené v tomto období boli realizované alebo nie.

Chápanie zisku (straty) v oboch prípadoch sa líši aj v spôsobe zisťovania výsledku hospodárenia podniku. V prvom prípade sa zisk (strata) vyjadruje rozdielom medzi výnosmi z realizácie a celkovými nákladmi realizovaných výkonov. V druhom prípade vzťah fixných nákladov k časovému obdobiu vylučuje z nákladov jednotlivých realizovaných výkonov podiel rozvrhnutých fixných nákladov.

V prvom prípade výhodnosť hodnotíme na základe $Z > 0$.

V druhom prípade výhodnosť hodnotíme na základe $PZ > 0$.

Kľúčové slová:

náklady variabilné, fixné, kalkulácia úplná, neúplná, kapacita, tržby, výkony, príspevkový zisk, kritický bod, zisk, strata.

Literatúra:

1. CZILLINGOVÁ, J.: Cash flow – indikátor vnútornej finančnej sily podniku. Bratislava: Ekonóm, 2005, s. 84,
2. ISBN 80-225-2018-7
3. KRÁL, B.: Manažerske účetníctví. Praha: Management Press 2003.
4. KUPKOVIČ, M. a kol.: Kalkulácie a rozpočty. Bratislava: Ekonóm, 2001.
5. SCHROLL, R. a kol.: Manažerské účetníctví v podnikách tržního hospodářství. Praha: VŠE, 1993.

Summary:

The main contribution of the different access to the management of fixed and variable costs is that they react with an adequate way on the raising variability of entrepreneurial process and they form an information basis for the variable changes solutions in its process. The costs specification onto fixed and variable form the basis of many progressive methods used at establishing of company plans, calculation of costs performance, at the creation of alternative budgeting. To respect the fixed and variable costs creates presumptions to better results in economy management and in trading income.

Adresa autora:

Ing. Albína Kostková
Podnikovohospodárska fakulta
Ekonomickej univerzity
So sídlom v Košiciach
Tajovského 11
041 30 Košice
e-mail: kostkova@euke.sk