



ZPŘESŇOVÁNÍ ALOKACÍ REŽIÍ VE VNITŘNÍM ŘÍZENÍ

REFINEMENT OF OVERHEAD ALLOCATION IN INTERNAL CONTROL

Theodor BERAN – Karel MACÍK – Šárka FANDOVÁ – Vojtěch CHLUBNA

Abstract

Contribution deals with criticism of existing calculation procedures used, and subsequently proposed new methods of calculation procedures that allow an objective assigning of individual types of overhead costs to performances and activities, and mutual comparison of these methods.

Key words

Overhead allocation, costing, material overhead costs, overhead costs, budgeting, target cost centers, performances.

Úvod

Při sestavování rozpočtních nákladů jsou jednicové rozpočetní náklady určeny předběžnou kalkulací, naproti tomu rozpočetní náklady režijní (především režijní náklady povahy časové) se stanoví v jednotlivých organizacích zdola podle rozpočtních pramenů a podrobných podkladů. Rozpočetní výnosy (obsahující eventuální rozpočetní plánovaný výsledek hospodaření) jsou stanoveny v předběžné kalkulaci příslušných výkonů.

Rozpočetním režijním nákladům střediska je třeba věnovat zvláštní pozornost a členit je podle jednotlivých nákladových druhů, protože tyto rozpočetní náklady budou sloužit jako podklad pro porovnávání s náklady skutečně vzniklými. Rozpočetní kontrola nákladů a výnosů se provádí v provozním účetnictví a rozdíly se vykazují automaticky.

Analýza vedlejších nákladů pořizovacích (nabývacích) a materiálové režie

Vedle nákladů nákupních (tj. částky placené, resp. účtované za zakoupené zásoby po odečtení srážek) vznikají s uskutečněním koupě a s převzetím zásob i vedlejší náklady. Pro účely návrhu systému parametrických směrných cen, jsem je rozdělil na dvě větší skupiny:

1. vedlejší náklady pořizovací (nabývací) tj. náklady přímo související s nákupem (např. nákupní provize), s dopravou (dovozné, překladištní poplatky, clo apod.), pojištěním dopravovaných zásob apod.,
2. režijní náklady nákupního oddělení (materiálového střediska), jako např. mzdy zaměstnanců, sociální náklady, spotřeba páry, elektrického proudu, poštovní poplatky, cestovní náklady, udržování skladištních a kancelářských prostor, pojištění uskladněných zásob apod., které nesouvisí přímo s určitými nákupy. Tyto náklady se nazývají materiálovou režii.

Náklady prvé skupiny možno - i když někdy s určitými obtížemi - připočítat k nákupní ceně opatřených zásob či jiných majetkových předmětů. V podnicích není však vyřešeno, jakou částí mají být tyto náklady připočteny k ceně nákupní při zjišťování ceny nabývací.



Vlivem finančního účetnictví, ve kterém se účtují podle účtové osnovy v účtové třídě 1 (zásoby) pouze náklady vnější (např. dovozní placené cizím dopravcům) zahrnují se dosti často do nabývací ceny pouze tyto náklady.

Aby byla dosažena jistá srovnatelnost nabývacích cen bylo by vhodné stanovit tyto nejen k určitému okamžiku - jak již bylo uvedeno shora - nýbrž i k určitému místu. Jako místo, až do kterého veškeré náklady přímo souvisící s opatřením určitých zásob by měly být zahrnuty do nabývací ceny, lze považovat např. rampu vlastního skladiště (případně železniční stanici dodání). To znamená, že k nákupní ceně by se připočítaly veškeré náklady přímo související s nákupem, dopravou, vycelením, pojištěním atd. (ať již jde o náklady vnější nebo o náklady vynaložené jako vnitropodnikové výkony - jako např. doprava vlastními dopravními prostředky) až do určitého zvoleného místa.

Druhá skupina režijních nákladů (režijní náklady materiálového střediska - materiálová režie), která přímo nesouvisí s nákupem určitých druhů zásob může být jen s většími či menšími obtížemi připočtena určitým zásobám a proto se k těmto nákladům při zjišťování peněžní hodnoty zásob ve finančním účetnictví zpravidla nepřihlíží, přesto, že určitá část těchto nákladů (která souvisí s převzetím materiálu) by měla být správně do zásob zahrnuta. Teoreticky není totiž správným převádět materiálovou režii do hospodářského výsledku v těchto obdobích kdy byla vynaložena, nýbrž v těch obdobích, kdy v důsledku vynaložených nákladů byly docíleny výnosy. Tato závada se v praxi našich podniků někdy odstraňuje aktivováním materiálové režie (s převzetím materiálu) do hodnoty zásob, takže do nákladů se převádí až při spotřebě zásob (materiál) či při prodeji zásob (obchodní zboží). Jeví se také možnost postupovat tak, že materiálová režie by byla v krátkých zúčtovacích obdobích časově rozlišována a do nákladů převáděna jen její část, odpovídající spotřebě zásob v tomto období.

Proto také, zvláště v poslední době, se náklady v předběžné kalkulaci pouze neodhadují, nýbrž určují podle přítomných podmínek (podle technicko-hospodářských norem). Náklady určené v předběžné kalkulaci mají představovat ony náklady, které by za daných podmínek měly vzniknout hospodárným provedením výkonů. Tyto náklady jsou zvané náklady standardními. Mají představovat určitou směrnici, podle které by se mělo řídit provádění výkonů, proto by bylo možno použít pro jejich označení českého názvu náklady směrné. V navržených metodách používám tohoto označení.

Návrh množiny parametrických vlastností směrných nákladů

1. Směrné náklady jsou ex ante stanovené náklady jednicové a režijní, které jsou orientovány na výkony, na rozdíl od nákladů skutečných (výsledných, historických), které lze zjistit teprve po ukončení určitého procesu či po provedení určitého výkonu. Pojem nákladů směrných se nekryje s pojmem nákladů rozpočetních, také dopředu stanovených. Náklady rozpočetní jsou zaměřeny na určité místo (podnik, závod, středisko) a na čas.
2. Směrné náklady se vyznačují určitou nepružností. Nemění se v jednotlivých krátkých zúčtovacích obdobích, nýbrž teprve tehdy, dojde-li ke změně výrobních či jiných (nákupních, prodejních) metod či ke změně jiných podmínek. Zůstávají beze změny ve většině případů alespoň po rozpočetní období (čtvrt, půl, 1 rok). Teprve před započítáním nového rozpočetního období se reviduje a přizpůsobuje se změněným podmínkám.



3. Směrné náklady jsou výsledkem dvou činitelů: množství a ceny. Jsou to vlastně peníze vyjádřené směrná množství (množství práce, materiálu, energie apod. vyjádřené určitými měrami, jako např. m, m², m³, l, kg, g, t, kWh, kus apod.). Při kalkulaci směrných nákladů jsou určena směrná množství jednotlivých nákladových druhů podle technicko-hospodářských norem.

Z těchto dvou parametrů, množství a ceny, podléhá množství nákladů (fyzické množství, spotřební norma) vlivům vnitřním a je zpravidla závislé na vnitřním hospodaření. Naproti tomu ceny, pokud jde o výkony (materiál, služby), přicházející do podniku zvenčí, jsou vystaveny vlivům vnějším a podléhají cenovým výkyvům. Při sledování vnitřního provozu podniku by mohly cenové výkyvy, na které má zpravidla odpovědný vedoucí jen zcela nepatrný vliv, působit rušivě. Je proto vhodné, zvláště tehdy, není-li cenová hladina dostatečně stabilizována vyloučit cenové rozdíly, vyplývající z výkyvů nákupních (pořizovacích, nabývacích) cen při zjišťování a sledování hospodaření a hospodárnosti ze zúčtování příslušných středisek. K vyloučení cenových rozdílů dochází v provozním účetnictví při výkonech přicházejících zvenčí podniku (především v materiálových střediscích při nákupu materiálu; obvyklé při integrovaně řízené vnitropodnikové kooperaci) při nákupu nebo při vstupu výkonů do výroby (ve výrobních či jiných střediscích, kde je výkon spotřebován; obvyklé v zahraniční praxi, kde v provozním účetnictví jsou podrobněji sledovány pouze výkony výrobní).

4. Směrné náklady závisí na:

- vědeckém řízení práce,
- podrobné analýze provozu podniku,
- časových,
- materiálových a jiných studiích.

Jsou tedy stanoveny na vědeckém podkladě. Mají představovat takové náklady, které by měly za daných podnikových zařízení a za daných výrobních či jiných metod při vysoce hospodárném provádění podnikových výkonů vzniknout, nikoliv náklady, které podle minulých zkušeností pravděpodobně vzniknou. Minulost tu není totiž spolehlivým měřítkem.

Náklady skutečně vzniklé (historické) mohou v sobě zahrnovat i značnou část takových nákladů (plýtvání materiálem, plýtvání se strojovou a lidskou prací a jiné nadměrné náklady), které se právě dobrou organizací práce snažíme odstranit nebo aspoň snížit na míru pokud možno nejmenší.

5. Ve směrných nákladech mají být vyjádřeny normální stavy a odstraněno vše mimořádné. Směrné náklady mají na straně jedné udávat dosažitelný cíl (směrnici), a na straně druhé mají současně představovat vysoký stupeň hospodárnosti při provádění výkonů.
6. Směrné náklady jsou určeny součinem směrného množství (udaného technicko-hospodářskými normami) a směrné ceny na jednici výkonu. Tím se také liší od nákladů rozpočetních, které jsou stanoveny na určitý časový úsek (např. na krátké zúčtovací období).
7. Některé režijní náklady jsou závislé na stupni zaměstnanosti (na využití kapacity zařízení). Jsou to náklady, které jsou závislé na čase a nikoliv na počtu provedených výkonů (náklady nepružné).



Při určování směrných režijních nákladů ne pružné (příp. smíšené) povahy je nutno vzít za základy určitý stupeň zaměstnanosti. Mají však být náklady ne pružné povahy stanoveny podle plné (teoretické či praktické), průměrné, předpokládané či jiné zaměstnanosti?

Jako základ lze volit:

1. průměrná zaměstnanost za delší období,
2. plánovaná (předpokládaná) zaměstnanost na příští období,
3. plná zaměstnanost (teoretická nebo praktická).

Zaměstnaností plnou rozumíme nejvyšší stupeň využití kapacity daných zařízení (při určitém počtu denních pracovních hodin a směn) podniku (závodu, oddělení, střediska, jednotlivé stroje). U plné zaměstnanosti můžeme rozlišovat teoretické a praktické využití kapacity. Teoreticky plná zaměstnanost představuje 100% využití kapacity daného zařízení. Nebude jí však v žádném podniku dosaženo buď vůbec, nebo zcela výjimečně, a to ještě jen ve velmi krátkých časových úsecích. Zpravidla nutno vzít ohled na různé nevyhnutelné ztráty (výměna nástrojů, poruchy strojů apod.), takže prakticky dosažitelná zaměstnanost bude nižší. Většina podnikohospodářů se shoduje v názoru, že prakticky lze dosáhnout v průměru (podniků, různých oborů) 75 - 85 - 95% zaměstnanosti teoretické.

V návrzích jednotlivých metod rozumíme směrnými (standardními) náklady určené předem v množství i v cenách na vysoce hospodárné provedení jednice výkonu při dané zaměstnanosti. Podkladem pro stanovení nákladů jsou v integrovaném vnitropodnikovém účetnictví technickohospodářské normy.

Můžeme říci, že materiálová sazba určená přírůžkou k hodnotě materiálu, nevystihuje správně závislost režie materiálového střediska, a že proto tohoto způsobu bude možno použít pouze v podnicích, používajících několik málo druhů materiálu přibližně stejné ceny, anebo tam, kde se procentní přírůžky určí skupinově (např. materiál v průměrné ceně 10 Kč, 20 Kč, 40 Kč atd.).

Materiálová rezie určená sazbou za jednotku množství materiálu vystihuje mnohem lépe závislost materiálu a bude proto vhodné použít ji tam, kde bývá uskladněno více různých druhů materiálu s různou hodnotou.

Materiálová rezie určená tzv. kombinovanou sazbou, vystihuje jak závislost režie na množství tak i závislost na hodnotě, a bude proto vhodné použít jí aspoň u materiálů majících vyšší hodnotu. Aby byly získány správné podklady pro určení směrné materiálové režie, resp. aby se směrné materiálové náklady mohly porovnávat se skutečností a aby se mohla zjišťovat hospodárnost materiálového střediska, je zpravidla účelné (především u větších podniků) decentralizované uspořádání skladů. V tomto případě je vhodné tvořit jak sklady materiálu, tak i sklady hotových výrobků podle technologického hlediska (např. sklad papíru a papírových výrobků, sklad železa, barevných kovů, sklad skleněných a porcelánových výrobků, atd.).

Zhodnocení navrženého systému zpřesňování alokací režii

Kalkulace nákladů materiálového střediska má za účel určit (zjistit) v mezích možností a hospodárnosti pokud možno spravedlivě (přesně) náklady, připadající na jednotku jednotlivých druhů materiálu.



Provedená analýza navržených oceňovacích metod ukazuje přínos v podobě nalezených žádoucích vlastností metody oceňování, resp. přiřazování materiálové režie v materiálovém středisku:

1. režie závislá především na množství se přičítá jednotlivým druhům materiálu podle množství,
2. režie závislá na hodnotě materiálu (kalkulační úroky, věcné pojištění) se přičítá jednotlivým druhům materiálu podle jejich ceny,
3. režie závislá na přirozených vlastnostech (ztráty vysycháním, rozlitím, rozbitím apod., dále zvýšené náklady v důsledku nutnosti opatrnějšího zacházení) se přičítá jednotlivým druhům materiálu převážně podle praktických zkušeností individuálně podle povahy materiálu.

Režie určená na jednotku množství materiálu slouží potom k určení směrných cen materiálu pro účely předběžné kalkulace v dalších střediscích, pro účely oceňování a pro účely provozního a skladního účetnictví.

Z navržených oceňovacích metod parametrických směrných cen jeví se pro praktickou aplikaci teoreticky nejvhodnější způsob tří směrných cen, který jednak umožňuje zjištění cenových rozdílů a jednak přičítá režii jednotlivým druhům materiálu poměrně spravedlivě, prakticky však vystačíme s dvojitými cenami, v některých výrobních odvětvích dokonce s cenou jedinou.

V prostředí s relativně stálými pořizovacími cenami nebo v případě jednotných stanovených předacích cen materiálu a výrobků daného odvětví by situace nevyžadovala užití směrné pořizovací ceny.

Analýza stávajících metod přiřazování výrobní režie a jejich hodnocení

Pokusíme se zhodnotit různé metody přičítání režijních nákladů (především výrobní režie), používané v podnikové praxi zejména strojírenské.

Analyzujeme metody používané při sestavování předběžných (příp. i výsledných) kalkulací, zároveň upozorňujeme na vhodnost použití různých způsobů z hlediska správného vyjádření podílu výrobní režie na kalkulační jednici a z hlediska sledování hospodárnosti a zúčtování provozního účetnictví.

Užívané metody přiřazování nákladů ke kalkulační jednici

Náklady se připočítávají kalkulační jednici dvojitým způsobem, a to buď přímo, nebo nepřímo. Přímo lze připočítat takové náklady, které zaměřením nebo zvážením lze zjistit přímo na jednici (náklady jednicové).

Nepřímo přiřazování nákladů se použije u takových nákladů, které se vztahují zpravidla na menší či větší řadu kalkulačních jednic (podnikových nebo střediskových výkonů), často různorodých a které nemohou být zjištěny (změřením, zvážením) přímo na kalkulační jednici a jí přičteny. Tyto náklady nazýváme náklady režijními (dříve také společnými, nepřímými) nebo krátce režií. Režie se přiřazuje kalkulačním jednicím použitím sazeb režie, nebo režijních přírážek, určených v poměru k určité základně. Určení těchto sazeb, resp. přírážek může být provedeno buď napřed (před započtením výkonů) neb až dodatečně po dokončení výkonů a zjištění vynaložených režijních nákladů.



Stanovení sazeb režie ex post

V případě, že sazby výrobní či jiné režie jsou zjišťovány a určovány až dodatečně po provedení výkonů, výpočet režijní přírážky (sazby) nemůže být proveden zpravidla ihned po provedení výkonů, nýbrž ve většině případů teprve po uplynutí zúčtovacího období provozního účetnictví (tj. po zjištění výše režijních nákladů za zúčtovací období).

Ex post stanovení režijních sazeb (přirážek) znamená na straně jedné opožděné získání informací, potřebných pro řízení a zhodnocení výroby, a na straně druhé způsobuje zdržení a znesnadnění vyúčtování provozního účetnictví (hraničící často s nemožnostmi), protože je nutno čekat na stanovení režijních sazeb (přirážek), pokud se ovšem nepoužije sazeb napřed stanovených (nebo zjištěných v minulém období). K tomu přistupuje další závažná nevýhoda, spočívající v tom, že režijní náklady v jednotlivých krátkých zúčtovacích obdobích, a to jak celkové, tak i podíl připadající na jednici, podléhají výkyvům následkem měnícího se počtu výkonů, provedených v jednotlivých zúčtovacích obdobích, i následkem různého hospodaření, což způsobuje, že je nutno režijní sazby (přirážky) neustále měnit, resp. kalkulaci dynamizovat - zohlednit na využití výrobní kapacity.

Analýza ex ante stanovení sazeb režie

Omezení, která vznikají při ex ante postupu stanovení režijních sazeb podle režie v krátkém zúčtovacím období skutečně vzniklé, mohou být z velké části odstraněny, použijeli se pro zúčtování režie režijních sazeb (přirážek) určených napřed. Jak uvidíme dále, určí se napřed nejenom výše režijních sazeb, ale i výše (velikost) základny určené pro přičítání.

Pro praktické použití jsou tyto hlavní významy:

1. Urychluje do značné míry zúčtování provozního účetnictví v krátkých zúčtovacích obdobích tím, že výše režijních sazeb (přirážek), případně i výše základen pro přičítání, jsou stanoveny napřed a není proto nutno čekat na jejich zjištění a stanovení.
2. Umožňuje zjištění ceny výkonu v kterékoliv době (po provedení určitých operací) a nejen po ukončení výkonu (dokončení výrobku nebo dílce a zúčtovacího období).
3. Odstraňuje výkyvy, které nezbytně vznikají na kalkulační jednici při výpočtu režijních sazeb (přirážek) podle skutečně vzniklých režijních nákladů (příp. podle skutečných základen, určených pro přičítání) v důsledku kolísání počtu výkonů v jednotlivých krátkých zúčtovacích obdobích a umožňuje do jisté míry mezipodnikové srovnávání.
4. Rozdíly skutečné režie proti napřed stanoveným režijním sazbám (přirážkám), zjištěné v jednotlivých krátkých zúčtovacích obdobích, mohou být (při účelně organizovaném provozním účetnictví a vhodně sestavené předběžné kalkulaci) analyzovány za účelem zjištění příčiny vykázaných rozdílů s konečným cílem zjištěné příčiny odstranit a tím zvýšit hospodárnost.

Analýza nepřímého přiřazování režie

V podnikové praxi existuje řada metod, používajících různých základen pro stanovení režijních přírážek (sazeb) a jejich přičítání kalkulačním jednicím.

Pro nepřímé přičítání nákladů kalkulačním jednicím se musí určit základny, které se mění pokud možno přímo úměrně s režijními náklady, podle nich přičítanými. Základnami mohou být např. jednicové mzdy, jednicový materiál, odpracované hodiny, strojové hodiny, množství vyrobených jednotek.



Vždy je nutné zvažovat i aktuálnost volby KRZ (kalkulační rozvrhové základny) vzhledem k zastoupení automatizace v podnikové praxi, neboť ve výrobě se převážně automatizovanou výrobou nebudou jistě přímé mzdy odpovídat známým požadavkům na výběr KRZ.

Přehled užívaných metod nepřímého přiřazování režie

Pro nepřímé přiřazování výrobní režie se nejčastěji používá těchto režijních sazeb, resp. přírážek a základen, podle kterých jsou přičítány:

Sazby, (přirážky) resp. operátory transformace určené podle předpokládaných (skutečných) režijních nákladů při použití předpokládané (skutečné) základny pro přiřazování:

- peněžní hodnota jednicových mezd,
- množství jednicových mezd (odpracované hodiny),
- množství strojových hodin (odpracované strojové hodiny),
- cena materiálu nebo jeho množství,
- peněžní hodnota jednicových mezd a jednicového materiálu,
- množství provedených výkonů.

Metody, které dále navrhuje:

Směrné sazby režijních nákladů, resp. přírážky stanovené ex ante:

- směrná (standardní) hodnota jednicových mezd,
- směrný počet hodin jednicových mezd,
- směrný počet strojových hodin,
- kombinovaná metoda směrné hodnoty a počtu jednicových mezd a počtu strojových hodin,
- směrné množství výkonů,
- jiné metody.

Režijní sazby (přirážky), jakož i základny pro přičítání režijních nákladů mohou mít všeobecnou platnost, tj. pro celý podnik (ojedinělé případy), pro jednotlivá oddělení (skupiny středisek), pro jednotlivá střediska, případně i pro menší jednotky podniku (např. pro jednotlivé stroje).

Kritická analýza dopadů volby hodnoty jednicových mezd jako kalkulační rozvrhové základny

Jedním z nejběžnějších a nejstarších postupů je určení režijní sazby (přirážky) procentem z hodnoty jednicových mezd. Výpočet se provede určením procentního poměru mezi předpokládanou (skutečnou) výrobní režíí podniku (oddělení, střediska) na určitý časový úsek (zpravidla za zúčtovací období) a předpokládanou (skutečnou) hodnotou jednicových mezd za totéž období. (Pozn.: V moderní terminologii se hovoří o procesu transformace režii, režijní přírážka je operátorem transformace. Průběžně používám obou názvů.)



Kritická analýza tvorby operátoru transformace na základě úkolových mezd

Užití úkolových mezd jako kalkulační rozvrhové základny, pokud nemají charakter progresivního úkolu zúčtování provozního účetnictví výrobního střediska a sestavení výsledné kalkulace, by se projevilo správnějším a nevedlo by ke zkreslování výsledku hospodaření střediska avšak za předpokladu, že v jednicových mzdách nejsou uvedeny mzdy za čas ztrátový, za vzniklé zmetky apod.

Zhodnocení analýzy obou užitých metod určování operátoru transformace výrobní režie

Výhoda použití metody jednicových mezd k určení režijních přírážky a k přičítání výrobní režie spočívá v jednoduchosti a ve snadném a rychlém výpočtu, který nevyžaduje žádné zvláštní námahy a s ní spojených nákladů.

Omezení aplikace této kalkulační metody:

1. Nechceme-li dojít k silně neobjektivním závěrům, nemůžeme použít jako základnu skutečně vyplacené účtované jednicové mzdy časové.
2. Režijní výrobní přírážka je vázána na hodnotu jednicových mezd. V přímé souvislosti k této hodnotě je však jen menší část režijních nákladů (např. pojištění, mzdy za dovolenou apod.). Větší část výrobní režie je závislá buď na počtu provedených výkonů (např. energie pro pohon strojů, spotřeba nástrojů) nebo výlučně na čase (náklady nepružné, jako časové odpisy, nájemné, věcné pojištění apod.). Stanoví-li se však sazba k hodnotě jednicových mezd, nebere se v úvahu časový faktor režijních nákladů a u časových mezd jednicových ani faktor množství výkonů (protože mzdy se neřídí počtem provedených výkonů, nýbrž odpracovaným časem). Časový faktor některých režijních nákladů by byl vystižen jedině tehdy, kdyby všichni zaměstnanci příslušného střediska (dílň) dostávali stejnou odměnu za odpracovaný čas.
3. Není zde těsná souvislost mezi hodnotou jednicových mezd a režijními náklady a nelze také tvrdit, že stoupnou-li např. z různých důvodů jednicové mzdy (např. z důvodu, že jsou zaměstnání kvalifikovanější zaměstnanci s vyšší mzdou, nebo že se vyplácí jednicové mzdy za čas pracovní ne plně využitý), připadající v průměru na kalkulační jednici, že stoupnou také výrobní režie.
4. Použití režijní sazby v poměru k hodnotě jednicových mezd ponechává stranou ostatní výrobní činitele. V důsledku neustále postupujícího technického vývoje dochází stále ve větší míře k přechodu od prací ručních k mechanizaci a automatizaci. Tím také ztrácejí na straně jedné náklady na jednicové mzdy v celkových nákladech postupně své dřívější významné postavení a na straně druhé se zase zvyšují režijní náklady výrobní (náklady na udržování a provoz speciálních strojů a zařízení). Použití režijní přírážky, určené podle jednicových mezd, nevystihuje tento přesun nákladů a proto je méně vhodné. Docházelo by např. k tomu, že operace prováděné převážně ručně by byly zatíženy neúměrně větším dílem výrobní režie (ačkoliv ve skutečnosti si vyžádají nižší režie), a operace prováděné na poloautomatických, případně na automatických strojích, jejichž provoz a udržování si vyžaduje značné náklady, by byly zatíženy zase neúměrně nižším dílem režie (z důvodu velmi nízkých mezd, připadajících na jednici). Uvedené omezení se v praxi některých podniků koriguje tím, že se používá dvou přírážek, a to jedné pro práci ruční a druhé pro práci strojovou.



Shrneme-li uvedené poznatky, lze říci, že metoda režijních přírážek, stanovených v poměru k hodnotě jednicových mezd, nevystihuje ani faktor času (zvláště při zaměstnancích s různou odměnou), ani faktor množství výkonů (při mzdách časových) a nebere ohled na jiné výrobní činitele (např. na nákladné stroje). Z těchto důvodů by bylo použití tohoto způsobu pro vyčíslení režijních nákladů méně vhodné. Bylo by možno použít jej nanejvýš v těch dílnách, kde se provádějí převážně ruční operace zaměstnanci se stejnou odměnou za pracovní hodinu, a to ještě za předpokladu, že na straně jedné by se vzal ohled na vyšší či nižší výkon, a na straně druhé že jednicové mzdy by byly očištěny od částek připadajících na čas nevyužitý nebo nedostatečně využitý, nebo že by bylo použito mezd úkolových. Jinak bychom docházeli při zhodnocování výsledků uplynulých zúčtovacích období k mylným závěrům a zkreslením.

Kritická analýza počtu hodin, jako užité kalkulační rozvrhové základny

Při použití této metody se určí výrobní režie, která připadá na kalkulační jednici sazbou za jednu hodinu jednicových mezd. Výpočet se provede dělením předpokládané (skutečné) výrobní režie střediska za zúčtovací období předpokládaným (skutečným) počtem hodin zaměstnanců v jednicové mzdě. Stejně jako při způsobu přírážky k hodnotě jednicových mezd mohla by být vypočtena jednotná sazba pro celý závod, avšak prakticky přichází v úvahu sazba určená pro jednotlivá střediska.

Závěr a celkové hodnocení

Z provedeného rozboru jednotlivých způsobů přiřítání režijních nákladů vysvítá, že pro praktické použití ve vnitropodnikovém řízení lze považovat za nejvhodnější některý ze způsobů směrných režijních sazeb, resp. směrných režijních přírážek. Důvodem k tomu je především požadavek po kontrole a sledování hospodárnosti a snaha po neustálém snižování nákladů. Pro účely rozpočetnictví a provozního účetnictví bývají režijní náklady připadající na jednici výkonu, ať již jejich výpočet byl proveden kterýmkoliv ze způsobů směrných režijních sazeb, resp. směrných režijních přírážek, vyjadřovány přímo v haléřích a nikoliv vztahem k určité základně.

(Tento příspěvek je dílčí výstup z grantového úkolu č. SGS12/134/OHK5/2T/12)

Súhrn

Příspěvek se zabývá kritikou stávajících užívaných kalkulačních postupů a následně nově navrženými metodami kalkulačních postupů, které umožňují objektivní přiřazování jednotlivých druhů režijních nákladů k výkonům i činnostem, a vzájemnou komparaci těchto metod.

Klíčové slová

Alokace režii, kalkulace, materiálová režie, náklady, režijní náklady, rozpočetnictví, směrné náklady střediska, výkony.

Použitá literatura

- [1] BERAN, Th.: Oceňování výkonů v praxi vnitropodnikového řízení. ČVUT, Praha, 2010, ISBN 978-80-01-04998-3,
- [2] FINDOVÁ, Š.: Role provozního a finančního účetnictví jako nástroje hodnocení úspěšnosti podniku. In: 13. Konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2012, s. 16 – 21, ISBN 978-80-01-05105-4,



- [3] CHLUBNA, V.: Financial aspects of The Employers Liability Insurance in Czech Republic. International Journal of Arts and Sciences IJAS 2011[CD-ROM], Central Connecticut State University, 2011, ISSN 1944-6934,
[4] Král, B.: Nákladové a manažerské účetnictví. Management Press, Praha, 2010, ISBN 978-80-7261-217-8,
[5] Macík, K.: Kalkulace a rozpočetnictví. ČVUT, Praha, 2002, ISBN 978-800-1039-267,
[6] Macík, K.: Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu. MONTANEX, Ostrava, 1999, ISBN 80-7225-002-7.

Kontaktná adresa

Ing. Theodor BERAN, Ph.D.

ČVUT, Fakulta strojní, Ústav řízení a ekonomiky podniku

Karlovo nám. 13, 121 35 Praha 2

e-mail: theodor.beran@fs.cvut.cz

prof. Ing. Karel MACÍK, CSc.

ČVUT, Fakulta strojní, Ústav řízení a ekonomiky podniku

Karlovo nám. 13, 121 35 Praha 2

e-mail: karel.macik@fs.cvut.cz

Ing. Šárka FINDOVÁ

ČVUT, Fakulta strojní, Ústav řízení a ekonomiky podniku

Karlovo nám. 13, 121 35 Praha 2

e-mail: sarka.findova@fs.cvut.cz

Ing. Vojtěch CHLUBNA

ČVUT, Fakulta strojní, Ústav řízení a ekonomiky podniku

Karlovo nám. 13, 121 35 Praha 2

e-mail: vojtech.chlubna@fs.cvut.cz