

## 2.2 ČLENENIE NÁKLADOV V KALKULÁCII

Náklady sú vklady všetkých potrebných výrobných činiteľov na uskutočnenie výkonov – materiálu, strojov, práce. Pri kalkulácii nákladov sa určuje (pri predbežnej kalkulácii) alebo zisťuje (pri výslednej kalkulácii):

- aké náklady vzniknú bezprostredne a len v súvislosti s uskutočnením určitého výkonu, napríklad s upečením 100 kg chleba, s výstavbou 1 km diaľnice, s výrobou 1 kg bavlnenej priadze atď.,
- aké ďalšie náklady sú s týmto výkonom spojené, napríklad aké budú náklady na obsluhu pri výrobe 100 kg chleba, náklady na riadenie, správu a na odbyt výkonu.

Základným znakom, podľa ktorého sa členia náklady v kalkulácii, je **účel**, t. j. ako náklady súvisia s presne vymedzenou aktivitou, operáciou – jednotkou výkonu – kalkulačnou jednotkou, t. j. ako môžeme pričleniť náklady na výkon. Z hľadiska účelu členíme náklady na priame náklady a režijné náklady.



**Priame náklady** sú spojené s kalkulačnou jednotkou priamo. Bezprostredná súvislosť nákladov s kalkulačnou jednotkou je určená technologickým procesom. Priame náklady sa dajú zistiť priamo a presne na kalkulačnú jednotku. Ich základ tvoria technologické náklady vyjadrené v technicko-hospodárskych normách spotreby a výkonu, napríklad spotreba látky na 1 obrus, mzda krajčírka na ušitie 1 obleku. Priamym nákladom môžu byť aj iné náklady, napríklad zákonné sociálne poistenie súvisiace s priamymi mzdami, spotreba technologickej energie alebo iná spotreba, ktorá sa vzťahuje len na kalkulovaný výkon.



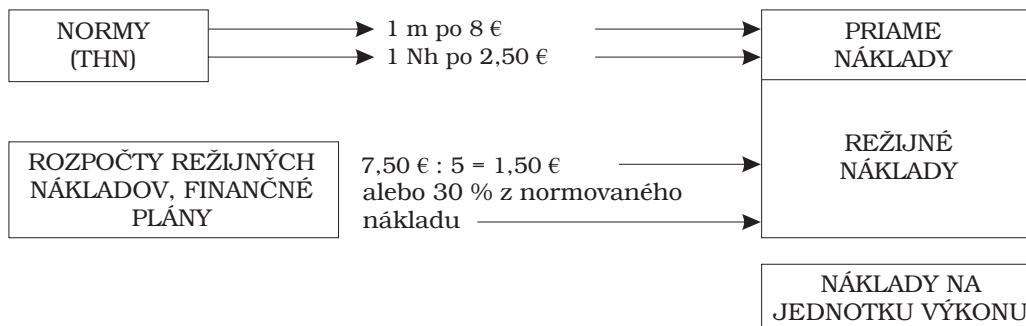
Okrem priamych nákladov, ktoré bezprostredne vznikajú na jednotku výkonu, tvoria ďalšiu skupinu nákladov **spoločné náklady** pre viacero druhov a rôzny počet výkonov. Spoločné náklady vznikajú pri zabezpečení, obsluhu a riadení výroby, pri činnosti podniku ako celku, v súvislosti so zabezpečením odbytu výkonov. Spoločné náklady sa v kalkulácii určujú nepriamo. V hospodárskej praxi zvyčajne obe hľadiská splývajú, čo vedie k tomu, že sa priame a jednotkové náklady označujú ako **priame náklady** a nepriame a **režijné náklady** ako režijné náklady. V kalkulácii sa režijné náklady určujú na jednotku výkonu pomocou podielu, sadzby, prirážky alebo iného zvoleného spôsobu, t. j. nepriamo.

Určenie podielu režijných (nepriamych) nákladov na kalkulačnú jednotku sa robí kalkulačnými metódami (postupmi).



**Kalkulačná metóda**, t. j. **spôsob, akým sa časť zo spoločných nákladov pripočíta na nositeľa nákladov – kalkulačnú jednotku**, závisí od charakteru výkonov (rovnorodé, rôznorodé) a od podmienok, v akých sa výkon uskutočňuje.

### Určenie nákladov v kalkulácii



**Príklad 2/4**

DRUNA, v. d., vyrába v jednej dielni kuchynské stoly a stoličky. Pri výrobe vznikajú takéto náklady:

spotreba dreva na stoličku	- priamy materiál
mzdy stolárov pracujúcich na stoličke	- priame mzdy
spotreba energie v dielni	- spoločný náklad pre stoly a stoličky = výrobná réžia
opotrebenie dlhodobého majetku v dielni	- spoločný náklad pre celý výkon dielne = výrobná réžia
mzda účtovníčky, ekonóma	- spoločný náklad na správu družstva
náklady na propagáciu výkonov v. d. Druna	- spoločný náklad na odbyt pre všetky aktivity družstva

► **Riešte úlohy 2/4, 2/5 a 2/6 v pracovnej časti.**

**Obsah položiek nákladov v kalkulácii**

Podľa postupov účtovania si členenie nákladov v kalkulácii určuje účtovná jednotka. Kalkulačné položky nákladov majú takýto obsah:

**Priamy materiál** obsahuje všetky suroviny, základný materiál, nakupované polotovary a polotovary vlastnej výroby, pomocný a ostatný materiál, ktorého spotreba sa dá určiť na kalkulačnú jednotku. Je to materiál, ktorý vo výrobnom procese vstupuje do výrobku, tvorí jeho podstatu, ďalej materiál, ktorý prispieva k vytvoreniu podstatných vlastností výkonu. Do tejto položky patria aj obaly, do ktorých sa výrobok plní. Ak nositeľom nákladov je jeden druh výrobku, do tejto položky môže patriť všetok spotrebovaný materiál a kalkulačná položka sa označí len *Materiál*.

**Priame mzdy** sú mzdy bezprostredne súvisiace s uskutočnením výkonu. Obvykle sú to mzdy výrobných robotníkov za odpracovaný čas, resp. za určitú splnenú prácu, alebo mzdy iných zamestnancov, ak ich mzda súvisí s kalkulovaným výkonom a dá sa určiť priamo na kalkulačnú jednotku. Sú to najmä základné mzdy – časové, výkonové, príplatky a doplatky k mzdám. Pri kalkulácii delením sa môžu do tejto položky zahrnúť všetky mzdy a položka sa označí len *Mzdy*.

**Ostatné priame náklady** sú všetky ostatné náklady, ktoré sa dajú určiť priamo na nositeľa nákladov (kalkulačnú jednotku); napríklad náklady na zákonné sociálne poistenie, náklady na technologické palivo, technologickú energiu, opotrebenie špeciálneho hmotného majetku, náklady na záručné opravy, licencie, patenty atď. Ak sa tieto položky pri kalkulácii výkonu vyskytnú, uvádza sa každý druh ako samostatná podpoložka ostatných priamych nákladov.

**Výrobná (prevádzková) réžia** vyjadruje spoločné výrobné náklady, ktoré nemožno určiť priamo na kalkulačnú jednotku. Môže to byť ktorýkoľvek z druhov nákladov, napríklad materiál, ktorý nie je obsiahnutý v položke priamy materiál, energia, opravy a udržiavanie, odpisy dlhodobého majetku (dlhodobého nehmotného majetku, dlhodobého hmotného majetku), mzdové náklady obsluhujúcich a pomocných zamestnancov.

**Správna réžia** sú spoločné náklady celého podniku, ktoré sa nezahrnúli do výrobnjej (prevádzkovej) réžie. Sú to napríklad náklady na materiál (čistiaci, kancelársky), energia, opravy a udržiavanie, mzdové náklady, cestovné, nájomné, náklady na zákonné sociálne a zdravotné poistenie z miezd zamestnancov (riadiacich a správnych), náklady na poplatky, spoje atď.

**Odbytové náklady** obsahujú náklady vynaložené na skladovanie (materiál, mzdy, energia), propagáciu, reklamu, predaj a expedíciu výrobkov, obaly a pod.

Náklady na kalkulovanú jednotku výkonu sa v kalkulácii sledujú tak v podrobnom členení na jednotlivé položky, ako aj na zoskupenia jednotlivých položiek. Usporiadanie položiek v kalkulácii sa nazýva **kalkulačný vzorec**. Kalkulačný vzorec má vymedzené jednotlivé položky nákladov podľa toho, ako sa náklady na kalkulačnú jednotku určujú, alebo k nej priradujú.

Kalkulačný vzorec na vyčíslenie úplných vlastných nákladov výkonu môže obsahovať tieto položky:

1. Priamy materiál
  2. Priame mzdy
  3. Ostatné priame náklady
  4. Výrobná réžia
- 
- Vlastné náklady výroby (súčet položiek 1 až 4)
5. Správna réžia
- 
- Vlastné náklady výkonu (súčet položiek 1 až 5)
6. Odbytové náklady
- 
- Úplné vlastné náklady výkonu (súčet položiek 1 až 6)

### 2.3 KALKULAČNÉ METÓDY

**Kalkulačné metódy** sú rôzne spôsoby, ktoré sa používajú na vyčíslenie jednotlivých nákladov a zložiek ceny pripadajúcich na kalkulačnú jednotku. Závisia od:

- charakteru výkonu: jeden druh výkonu, viacej druhov rovnorodých výkonov, rôznorodé výkony, opakovaný alebo neopakovaný výkon atď.,
- podmienok, v ktorých sa výkon uskutočňuje: typ výroby, úroveň organizácie, technologický proces atď.

#### Príklad 2/5

Podnikateľ šije detské nohavice rovnakého strihu a veľkosti z nakupovaného materiálu. Za mesiac ušije 50 ks nohavíc. Pracuje sám. Všetky náklady, ktoré pri výrobe vzniknú, sa vzťahujú na 50 kusov výrobkov.

Zostavenie kalkulácie u podnikateľa bude oveľa jednoduchšie ako vo veľkom odevnom podniku, v ktorom vyrábajú detské nohavice v rozličných veľkostiach, dámske plášte, pánske obleky viacerých veľkostí a strihu. Podnik sa bude organizačne členíť na niekoľko zložiek (stredísk). Na zabezpečenie chodu výroby bude potrebovať zamestnancov, ktorí sa bezprostredne nezúčastňujú na konečnom výkone, ale výkon by sa bez nich nedal uskutočniť.

**Náklady** na kalkulačnú jednotku sa určujú priamo alebo nepriamo. **Priamo** sa určujú náklady, ktorých výška je v priamej súvislosti s výkonom.

**Príklad 2/6**

Na výrobu 1 obrusa sa spotrebuje 1,80 m ľanového plátna šírky 1,50 m. Cena 1 m ľanového plátna je 5 €. Spotreba priameho materiálu na 1 obrus = 1,80 m × 5 € = 9 €.

Krajčírka má výkonovú normu na olemovanie obrusa 7 min. Hodinová mzda je 2,70 €.

$$\text{Priame mzdy} = \frac{270}{60} \times 7 = 0,32 \text{ €}$$

➤ **Riešte úlohy 2/7 a 2/8 v pracovnej časti.**

**Nepriame náklady** (režijné) sa v kalkulácii určia tak, že:

1. zistí sa ich celková výška v rozpočte režijných nákladov,
2. určí sa podiel režijných nákladov na kalkulačnú jednotku podľa zvoleného základu – rozvrhovej základne. Rozvrhová základňa musí byť taká, aby:

a) nepriame náklady boli s ňou v čo najtesnejšej príčinnej závislosti z hľadiska ich celkovej výšky a zmien,

b) jej výška bola ľahko zistiteľná a dala sa skontrolovať,

c) bola stála a umožnila porovnávanie vývoja.

Rozvrhová základňa môže byť **naturálna** (počet výrobkov, hmotnosť, normohodiny, strojové hodiny) alebo **peňažná** (priame mzdy, priamy materiál, súčet priamych nákladov, náklady spracovania).

Postup pri rozdelení režijných nákladov na kalkulačnú jednotku sa označuje ako **metóda kalkulácie**. Podľa postupu rozlišujeme:

- kalkuláciu delením (jednoduchú kalkuláciu delením, kalkuláciu delením s pomerovými číslami – indexom),
- prirážkovú kalkuláciu,
- kalkuláciu nákladov v združenej výrobe.

**2.3.1 Kalkulácia delením**

Je to najjednoduchší spôsob určenia nákladov na kalkulačnú jednotku. Môže sa použiť vtedy, keď podnik v určitom čase poskytuje (vyrába) jeden druh výkonu, napríklad pri kalkulácii nákladov v obchode, výrobe pitnej vody a pod. Všetky náklady sa týkajú len jedného druhu výkonu, preto:

$$\text{Náklady na 1 kalkulačnú jednotku} = \frac{\text{náklady podniku za obdobie}}{\text{množstvo výkonov}}$$

**Príklad 2/7**

Pekáreň Jedľa vyrába kilogramový ražný chlieb. Vo februári 201. chce vyrobiť 10 000 kg, ktoré predá priamo v pekárni. Na výrobu má zostavený tento rozpočet:

	€
Spotreba materiálu (podľa noriem: múka, zemiaky, rasca, sol) . . . . .	8 308,-
Mzdy pekárov . . . . .	5 152,-
Režijné náklady (spotreba energie, upratovanie, odpisy, telefón, sociálne poistenie) . . .	3 140,-
Vlastné náklady výroby spolu . . . . .	16 600,-