

KALKULACE JAKO NÁSTROJ ROZVRHOVÁNÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ PODNIKŮ VE ZPRACOVATELSKÉM PRŮMYSLU

SURCHARGE CALCULATION AS A TOOL FOR OVERHEAD COSTS ALLOCATION IN MANUFACTURING INDUSTRY ENTERPRISES

Radana Hojná¹, Růžena Kafková²

¹ Ing. Radana Hojná, Ph.D., Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, radana.hojna@tul.cz

² Ing. Růžena Kafková, Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, ruzena.kafkova@tul.cz

Abstract: Costing represents the basic tool for the determination and management of costs. Its aim is to provide information on costs for products, works or services through that the entity establishes itself in the market. The oldest and still the most frequently used costing method is absorption costing. It is the only costing method that provides information on total costs consumed in connection with the production of the relevant output. The individual cost items are organized in a costing model that can be modified depending on specific conditions of entity's activities. Even though this costing method has certain restrictions, for most entities it is simply irreplaceable. Various costing techniques are used for the allocation of overhead costs. Specialized literature see surcharge calculation as the most frequently used costing method for overhead costs. To validate theoretical assumptions associated with the absorption costing technique, a questionnaire survey has been carried out amongst production companies belonging to (according to CZ-NACE) manufacturing industry. These enterprises are probably the ones that use the surcharge calculation method, the key topic of this paper, most frequently. The aim of this paper is to evaluate the level of use of the surcharge calculation and various cost-allocation bases in the Czech enterprises' practice as well as to examine the influence of various factors on the selection of particular cost-allocation bases.

Keywords: absorption costing, overhead costs allocation, surcharge calculation, cost-allocation base

JEL Classification: M14

ÚVOD

Vytváření konkrétního množství výkonů jakéhokoli podnikatelského subjektu je vždy spojeno se spotřebou ekonomických zdrojů. Jednotlivé realizované výrobky, práce nebo služby na jedné straně vyvolávají potřebné vstupy – náklady, na druhé straně jsou tytéž produkty nositeli určitého ekonomického prospěchu. V současných podnikatelských podmínkách se proto středem zájmu managementu každé firmy stává problematika řízení nákladů. Vzhledem k tomu, že značnou část celkových nákladů představují náklady režijní, je třeba jejich výpočtu věnovat náležitou pozornost. Historicky prověřeným a osvědčeným nástrojem umožňujícím zjišťovat, stanovovat a kontrolovat spotřebované náklady produkovaných výstupů

je kalkulace. Cílem článku je pomocí dotazníkového šetření posoudit míru využití přírážkové kalkulace při rozvrhování režijních nákladů v praxi podnikatelských subjektů v České republice a zhodnotit vlivy různých faktorů působících na volbu konkrétní rozvrhové základny.

1. KALKULACE

Kalkulace je stručně definována jako „proces stanovení nákladů na výkony, služby a aktivity“ (Anon, 2003). Popesko (2009, s. 55) charakterizuje kalkulaci jako „přřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonů firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu“.

Úkolem kalkulace je poskytovat informace o nákladech výrobků, prací nebo služeb, které jsou předmětem činnosti podniku, a jimiž se daný podnik prosazuje na trhu. Důležitým nástrojem při řešení problémů spojených se zjišťováním nákladů je tradičně používaná kalkulace úplných vlastních nákladů. Používání této kalkulace v podniku je nezastupitelné, neboť jako jediná podává informace o úplných vlastních nákladech výkonu a je proto vhodná např. pro cenovou tvorbu nebo pro měření rentability výkonů. Aby podnik dosáhl zisku, musí být cenou uhrazeny veškeré náklady, které byly na produkci daného výkonu vynaloženy (Drury, 2015). Kalkulace úplných vlastních nákladů začala být využívána před více než sto lety v době, kdy v celkových nákladech jednoznačně převažovaly náklady přímé nad náklady režijními. V současných podmínkách charakteristických mnohdy výrazným podílem automatizované a robotizované výroby však nemusí tradiční kalkulace poskytovat potřebné a korektní informace o nákladech spojených s podnikatelskými aktivitami nebo podklady, které jsou důležité pro stanovování cen. V mnoha případech proto vyvstává potřeba hledat a zavádět dokonalejší a detailnější kalkulační systém, jehož prostřednictvím je možné určit konkrétní příčinu vzniku nákladů (např. metoda Activity Based Costing), poznat a popsat skutečnou podstatu vztahů mezi náklady a výkony (Popesko & Papadaki, 2016).

1.1 Kalkulace úplných vlastních nákladů

Podstatou kalkulace úplných vlastních nákladů je vyčíslení veškerých nákladů, které byly při výrobě dané kalkulační jednotice (tj. jednotky výkonů, na kterou se stanovují nebo zjišťují náklady) spotřebovány. Bhattacharyya (2011) definuje kalkulaci úplných vlastních nákladů takto: „Absorption costing may be defined as the technique which takes into account both Fixed and Variable Costs for determining unit cost of the goods produced or the operation carried on.“ Kalkulace úplných vlastních nákladů představuje tradiční nákladovou kalkulaci, která však současným požadavkům podnikové praxe již v některých ohledech zcela nevyhovuje. Struktura nákladů a podnikatelské podmínky v době vzniku této kalkulace (začátek

20. století) byly naprosto odlišné od současnosti. Král (2010) uvádí, že tehdejší náklady byly vyvolávány především vysokou spotřebou materiálu, přímé práce a ostatních přímých vstupů. Proto tradiční nákladové systémy, které používaly lidskou práci a spotřebu materiálových nákladů jako základ pro rozvržení režijních nákladů, byly schopny vyčíslit výrobné náklady velmi přesně. Jak uvádí Synek (2011), v posledních desetiletích dochází v důsledku již zmíněné automatizace a robotizace výroby v mnoha odvětvích k výraznému růstu podílu režijních nákladů na celkových nákladech. Pokud by byla kalkulace úplných vlastních nákladů využívána v takové podobě, v jaké se používala v minulosti, poskytovala by v případě vysokého podílu režijních nákladů výrazně zkreslené informace o jednotkových nákladech (Popesko & Papadaki, 2016).

Vyjádřením kalkulace úplných vlastních nákladů je typový kalkulační vzorec. Ten by měl být podle Krále (2010) v moderním podniku vždy sestavován variantně tak, aby splňoval individuální požadavky dané řešené úlohy. Měla by tomu odpovídat jak jeho konstrukce, tak rozsah kalkulovaných nákladových položek a jejich řazení, dále podrobnost jejich členění i struktura mezisoučtů. Tyto požadavky bývají v praxi celkem snadno akceptovatelné. Typový kalkulační vzorec má následující obecnou strukturu:

$$\begin{aligned} & \text{přímý materiál} \\ + & \text{ přímé mzdy} \\ + & \text{ ostatní přímé náklady} \\ + & \text{ výrobní režie} \\ \hline = & \text{ VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY} \\ + & \text{ správní a zásobovací režie} \\ \hline = & \text{ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU} \\ + & \text{ odbytová režie} \\ \hline = & \text{ ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU} \\ \pm & \text{ zisk (ztráta)} \\ \hline = & \text{ ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU} \end{aligned}$$

Kalkulace úplných vlastních nákladů tedy přiřazuje ke konkrétnímu výkonu všechny náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s jeho vytvořením. Je založena na kalkulačním

členění celkově spotřebovaných nákladů na náklady přímé a nepřímé. Nezohledňuje však existenci variabilních a fixních nákladů, ale výkonu jsou přiřazovány náklady přímé (tedy variabilní) i náklady nepřímé (tedy fixní) společně bez ohledu na jejich rozdílnou podstatu. Kalkulace úplných vlastních nákladů vyjadřuje všechny kalkulované hodnotové veličiny pouze staticky, neboť takto vyjádřená hodnota nákladů výkonu je „pravdivá“ pouze v případě, že se nezmění objem a sortiment prováděných výkonů. Ve skutečnosti se při rostoucím objemu výkonu v rámci dané výrobní kapacity projevuje tzv. degrese fixních nákladů. Vklad bloku fixních nákladů vytvoří určitou úroveň výrobní kapacity, která se při změnách objemu produkce z krátkodobého hlediska nemění. Roste-li v těchto podmínkách objem výroby, podnik lépe využívá danou výrobní kapacitu, podíl nepřímých (fixních) nákladů na jednotku produkce klesá a tím se snižuje rovněž výše průměrných vlastních nákladů na kalkulační jednici. Tato skutečnost není v absorpční kalkulaci zohledněna, a proto je hodnota celkových nákladů na jednotku výkonu v případě změny v objemu nebo struktuře výroby zkreslena (Fibířová et al., 2011).

Zásadním problémem je samotný proces rozvrhování společných režijních nákladů na kalkulační jednici. K tomuto účelu se používají různé kalkulační techniky. Jak uvádí Král (2010), vztah režijních nákladů k výkonu je těmito kalkulačními propočty vytvářen uměle, a proto je při jejich rozvrhování vždy nutno počítat s určitou chybou. Podle Synka (2011) je však nutné režijní náklady vyčíslit, evidovat, kontrolovat a vyhodnocovat ve správné výši.

1.2 Vyčíslování jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici

Jak bylo uvedeno v předchozím textu, kalkulace jako vyjádření nákladů na výkon má podobu kalkulačního vzorce, v němž jsou obsaženy položky přímých (jednicových) a nepřímých (režijních) nákladů.

Při přiřazování přímých nákladů jednotce výkonu obvykle žádné problémy nevznikají, neboť tyto náklady s výkonem bezprostředně souvisejí. Jak uvádí Popesko (2009), přímé

náklady (přímý materiál, přímé mzdy) jsou v předběžné kalkulaci výsledkem ocenění naturálních norem spotřeby ekonomických zdrojů. V případě přímých materiálových nákladů se jedná o ocenění normy spotřeby materiálu na kus cenou materiálu, v případě přímých mzdových nákladů se ocení norma spotřeby času stanoveným mzdovým tarifem. Výše přímých nákladů ve výsledné kalkulaci představuje skutečnou spotřebu těchto zdrojů. Při vyčíslování nepřímých nákladů je třeba zvolit jiný postup. Režijní náklady vznikají při výrobě celého sortimentu výkonů podniku, a tudíž lze jen obtížně vysledovat jejich příčinnou souvislost s určitým druhem nebo s určitou jednotkou podnikových výkonů. Režijní náklady vznikají v souvislosti s činností vnitropodnikových útvarů, v nichž probíhají výrobní, řídicí, správní a další procesy. Ty ve svém úhrnu zajišťují plnění funkcí jak jednotlivých vnitropodnikových útvarů, tak i podniku jako celku. Režijní náklady jsou proto přičítány kalkulačním jednicím nepřímo a vztah příčinné souvislosti je zde nahrazován rozvrhovými základnami (Král, 2010).

Při rozvrhování režijních nákladů se nabízejí obvykle tyto kalkulační techniky:

- kalkulace dělením prostá,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přiřázková.

Kalkulace dělením prostá představuje nejjednodušší způsob rozvrhování režijních nákladů, který se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou (výroba elektrické energie, služby, obslužné útvary průmyslových podniků apod.). Kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů a počtu vyprodukovaných jednotek. Úhrn každé nákladové položky se jednoduše vydělí počtem vyrobených kalkulačních jednic a součet těchto podílů představuje celkové náklady jednotky daného výkonu.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly je považována za zvláštní případ kalkulace dělením. Používá se tam, kde výkony nejsou zcela homogenní, ale liší se od sebe jedním technickým parametrem (rozměrem, hmotností, pracností atd.). Za pomoci libovolně zvoleného „reprezentanta“ vybraného z vyráběných typů

výrobních a následně vyjádřených poměrových čísel ostatních typů výrobků ke zvolenému reprezentantovi jsou vyčísleny náklady všech typů vyráběného produktu (Hradecký, Lanča & Šiška, 2008).

Kalkulace přírážková je používána ve výrobních podnicích a v podnicích služeb produkujících různorodé výkony, které obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu a jsou různě pracné, ale především nestejně zatěžují různá výrobní zařízení. Režijní náklady vznikající při použití různých výrobních zařízení

je proto nutné přiřadit kalkulačním jednicím v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Režijní náklady se přičítají kalkulačním jednicím nepřímo pomocí vhodně zvolených peněžních nebo naturálních rozvrhových základů. Kalkulování společných režijních nákladů je prováděno pomocí režijních přírážek (při použití peněžní rozvrhové základny) nebo režijních sazeb (při použití naturální rozvrhové základny) (Fibírová, Šoljaková & Wagner, 2007).

Vzorec pro výpočet režijní přírážky lze vyjádřit následovně:

$$\text{Režijní přírážka (koeficient)} = \frac{\text{celkové režijní náklady}}{\text{celková hodnota peněžní rozvrhové základny}} \times 100 \quad [\%] \quad (1)$$

Vzorec pro výpočet režijní sazby lze vyjádřit následovně:

$$\text{Režijní sazba} = \frac{\text{celkové režijní náklady}}{\text{celková hodnota naturální rozvrhové základny}} \quad [\text{Kč/jednotka rozvrhové základny}] \quad (2)$$

Král (2010) vymezuje obecné požadavky na rozvrhovou základnu, která je použita při rozvrhování společných režijních nákladů a při jejich vyčíslení ve vztahu ke kalkulační jednici. Mezi tyto požadavky patří snadná zjištělnost, přesnost a kontrolovatelnost, stálost a dostatečná velikost. Kromě toho by poměr mezi rozvrhovanými režijními náklady a použitou rozvrhovou základnou měl být co nejstálejší. Rozvrhová základna by se tedy měla měnit vždy ve stejném poměru, v jakém se mění režijní náklady podle ní rozvrhované.

Peněžní rozvrhovou základnu tvoří obvykle položky přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdové náklady, celkové přímé náklady). Tyto základny splňují velice dobře požadavek snadné zjištělnosti, přesnosti a kontrolovatelnosti, ale zároveň podléhají častým změnám, které nemají s výkony nebo režijními náklady přímou souvislost. Pokud jde o splnění ostatních požadavků, jsou za mnohem vhodnější považovány rozvrhové základny naturální. Tyto základny totiž většinou představují faktor, který má prokazatelně výrazný vliv na spotřebu režijních nákladů, a proto je jejich používání při rozvrhování režijních nákladů více doporučováno. Naturální rozvrhové základny nejsou součástí

spotřebovaných nákladů, ale představují konkrétní naturální veličinu, na jejíž výši závisí spotřeba rozvrhovaných nepřímých nákladů (odpracované hodiny, podlahová plocha, příkon strojů). Určování těchto základen je sice v praxi složitější a pracnější, ale režijní náklady vyčíslené pomocí těchto základen jsou mnohem správnější a přesnější než při použití základen peněžních (Popesko, 2009).

2. METODOLOGIE VÝZKUMU

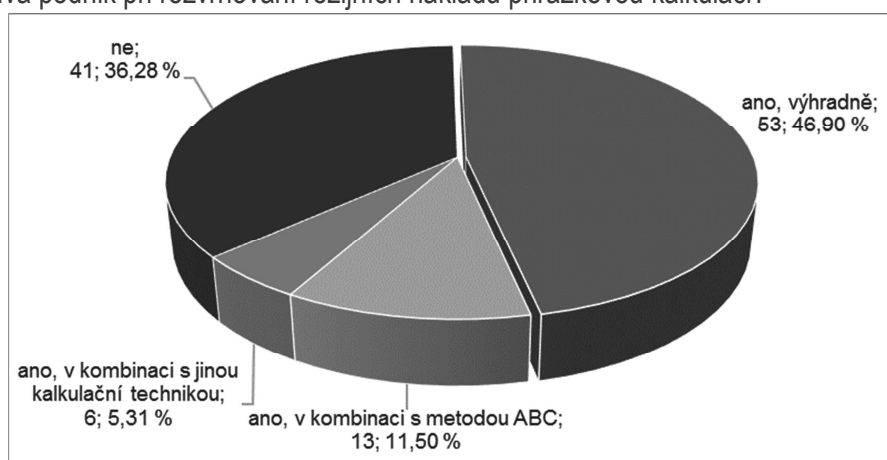
V průběhu měsíců května až září 2016 proběhlo dotazníkové šetření zaměřené na využití kalkulační úplných vlastních nákladů a faktorů, které ji ovlivňují. Byl vytvořen dotazník v podobě vyplnitelného formuláře pomocí programu Adobe Acrobat Pro DC. Podniky byly vybrány z databáze Bisnode Magnusweb. Kritériem výběru byla hranice obrátu a obor podnikání – osloveny byly podniky pouze ze zpracovatelského průmyslu, u kterých je pravděpodobnost využití kalkulační úplných vlastních nákladů největší. Konkrétní podniky pro oslovení byly vybrány pomocí generátoru náhodných čísel. Dotazník byl zaslán v příloze e-mailové zprávy. Osloveno bylo cca 2 500 podniků, vráceno a zpracováno bylo celkem 227 vyplněných dotazníků, návratnost dotazníků byla 9 %.

3. VYUŽITÍ PŘÍRÁŽKOVÉ KALKULACE V PODNICÍCH VE ZPRACOVATELSKÉM PRŮMYSLU V ČESKÉ REPUBLICCE

Základní otázkou v rámci dotazníkového šetření bylo zjistit, zda podnik využívá kalkulaci úplných vlastních nákladů. Z vrácených 227 dotazníků vyplynulo, že kalkulaci úplných vlastních nákladů využívá 113, tj. 49,78 % podniků. Odborná literatura uvádí, že nejčastěji jsou režijní náklady rozvrhovány pomocí přírážkové kalkulace. Pro ověření tohoto teoretického předpokladu byla zástupcům podniků

využívajících kalkulaci úplných vlastních nákladů položena otázka, zda při rozvrhování režijních nákladů používají přírážkovou kalkulaci. Jak ukazuje grafické znázornění odpovědí v obrázku 1, tento předpoklad lze u podniků zpracovatelského průmyslu potvrdit. Výhradně přírážkovou kalkulaci nebo přírážkovou kalkulaci v kombinaci s obecně doporučovanou metodou ABC, příp. s jinou kalkulační technikou, využívá 72 podniků (tj. 63,72 %). V dalším textu jsou analyzovány odpovědi pouze těchto 72 podniků.

Obr. 1: Využívá podnik při rozvrhování režijních nákladů přírážkovou kalkulaci?

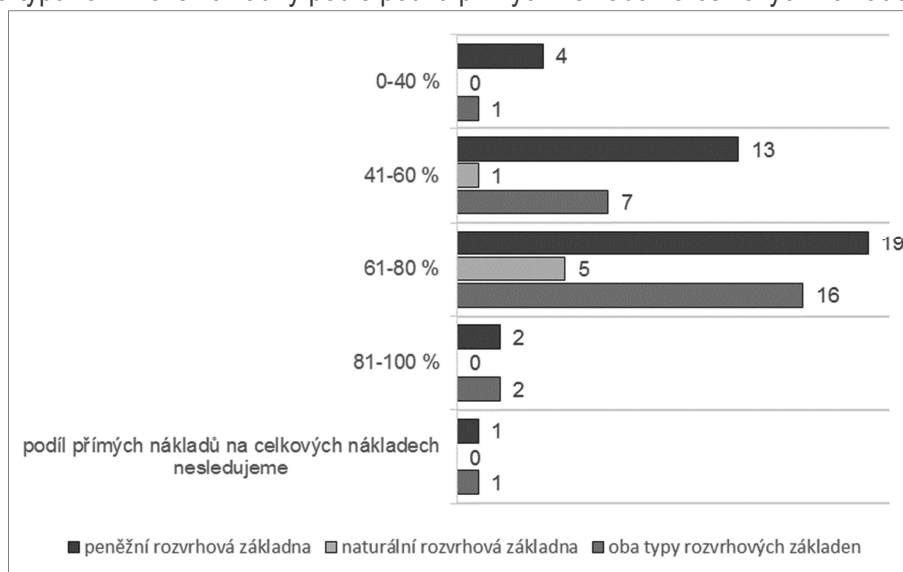


Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Přesnost výsledné kalkulace je do značné míry ovlivněna volbou rozvrhové základny. Rozhodnutí, který typ rozvrhové základny zvolit, by mělo vycházet z podílu přímých nákladů na celkových nákladech podniku. Převažují-li v celkových nákladech výrazně přímé náklady nad režijními, je zcela jistě opodstatněné využití peněžní rozvrhové základny. V současné době roste úroveň automatizace a robotizace výroby a předpokládá se proto mnohdy i výrazný nárůst režijních nákladů. Použití peněžní rozvrhové základny je v takovém případě nevhodné, protože by vedlo ke zkreslení výsledné kalkulace. Obrázek 2 vyjadřuje procentuální podíl přímých nákladů

na celkových nákladech podniku a využití typu rozvrhové základny. Peněžní rozvrhovou základnu používá 39 podniků, naturální rozvrhovou základnu pouze 6 podniků a oba typy rozvrhových základen 27 podniků. Zejména využití obou typů rozvrhových základen lze považovat za pozitivní signál, který svědčí o odpovědnějším postoji podniků k problematice správného rozvrhování režijních nákladů. Skutečnost, že se podnik nespokojí pouze s jedním typem rozvrhové základny (pouze peněžní nebo pouze naturální), vede ke zkvalitnění celého procesu řízení nákladů v podniku.

Obr. 2: Volba typu rozvrhové základny podle podílu přímých nákladů na celkových nákladech



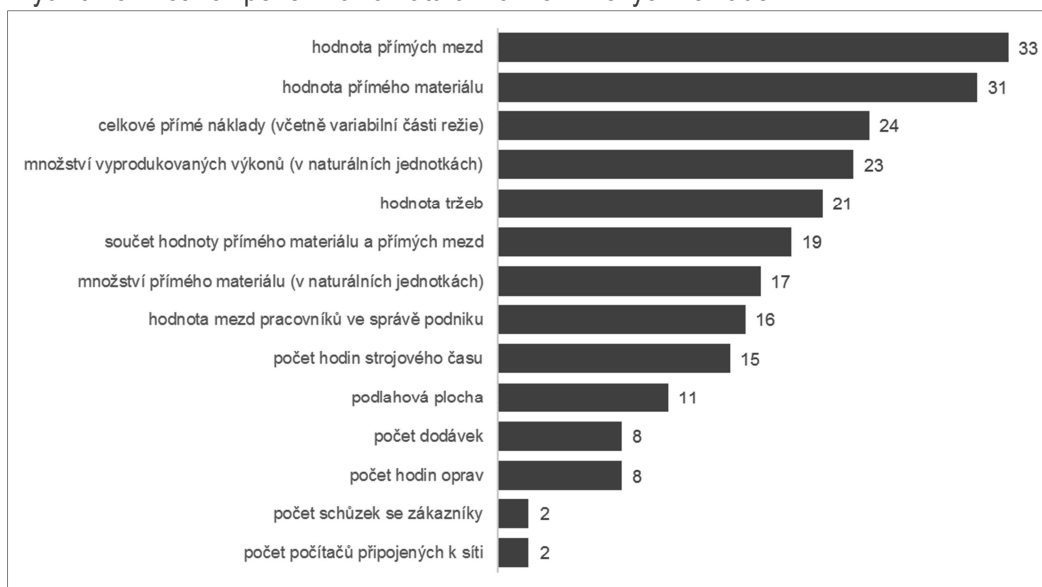
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Jak je patrné z výše uvedeného obrázku, největší počet zkoumaných podniků vykazuje 61-80% podíl přímých nákladů na nákladech celkových. Velký počet podniků používajících peněžní rozvrhovou základnu je tak v tomto případě opodstatněný. Zároveň je zářející, že při takto vysokém podílu přímých nákladů existují podniky, které k rozvržení režijních nákladů používají základnu naturální, a naopak tuto základnu prakticky vůbec nepoužívají podniky s velmi nízkým podílem přímých nákladů.

Obrázek 3 ukazuje četnost volby konkrétních peněžních a naturálních rozvrhových základen. Lze předpokládat, že podnik bude využívat několik rozvrhových základen (podniky mohly v dotazníku označit více odpovědi), proto jsou

v obrázku zachyceny pouze absolutní četnosti. Nejčastěji je využívána peněžní rozvrhová základna „hodnota přímých mezd“. Vzhledem k tomu, že peněžní rozvrhovou základnu, resp. oba typy rozvrhových základen využívá celkem 66 podniků, pak přesně polovina těchto podniků využívá jako jednu z rozvrhových základen právě hodnotu přímých mezd. Velmi podobně je na tom hodnota přímého materiálu. Zejména s ohledem na snadnost zjištění těchto částek je využití zmíněných rozvrhových základen pochopitelné. Je potěšitelné, že podniky využívají široké spektrum rozvrhových základen. V dotazníku se pak vyskytly i další rozvrhové základny, které byly zpravidla použity jedním konkrétním podnikem.

Obr. 3: Využití konkrétních peněžních a naturálních rozvrhových základů

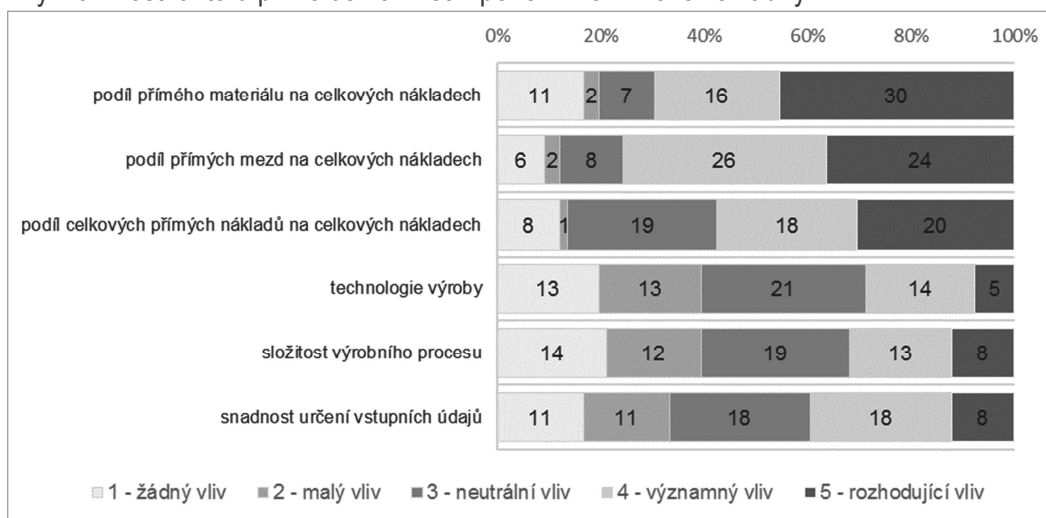


Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Podniky, které používají peněžní, resp. oba typy rozvrhových základů, měly dále posoudit míru vlivu konkrétního faktoru na volbu konkrétní peněžní rozvrhové základny.

Jednotlivé faktory měly být posouzeny na škále 1 – žádný vliv až 5 – rozhodující vliv. Absolutní počty odpovědí jsou zobrazeny v obrázku 4.

Obr. 4: Významnost faktorů při volbě konkrétní peněžní rozvrhové základny



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

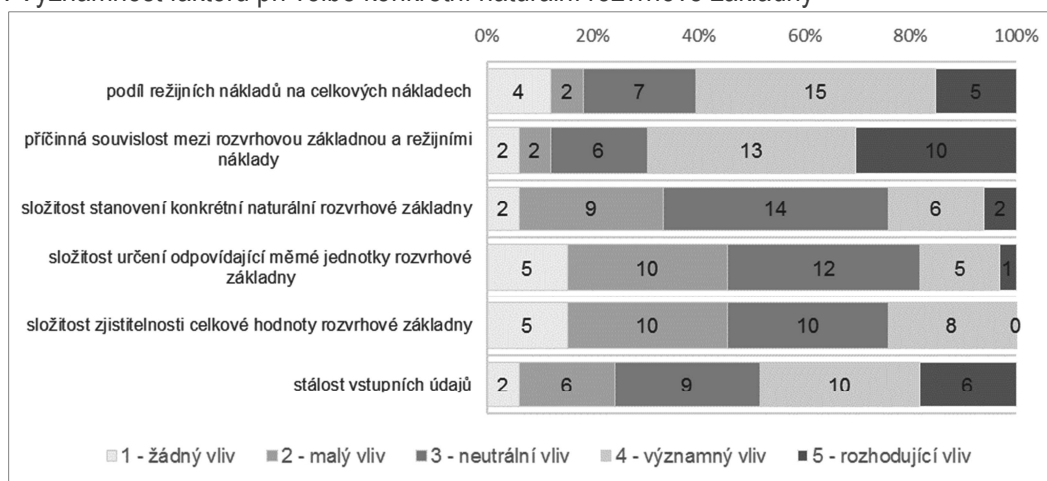
Hodnoty 4 a 5 představují významný až rozhodující vliv na rozhodování o volbě konkrétní peněžní rozvrhové základny. U faktoru „podíl přímých mezd na celkových nákladech“ jednu z těchto hodnot označilo celkem 50 podniků, tj. 75,76 % z těch, které na danou otázku odpovídaly. U faktorů podíl přímého materiálu / přímých mezd / celkových přímých nákladů na celkových nákladech podniku vždy převažují odpovědi vyjadřující

významný / rozhodující vliv na volbu konkrétní peněžní rozvrhové základny. Zajímavé je, že ostatní faktory vykazují vliv žádný až neutrální. Z výsledků je zřejmé, že při volbě konkrétní peněžní rozvrhové základny mají ve srovnání s ostatními faktory přímé náklady pro podnikatelské subjekty podstatný význam. Podniky, které používají naturální, resp. oba typy rozvrhových základů, měly dále posoudit míru vlivu konkrétního faktoru na volbu

konkrétní naturální rozvrhové základny. Jednotlivé faktory měly být opět posouzeny na škále 1 – žádný vliv až 5 – rozhodující vliv.

Absolutní počty odpovědí jsou zobrazeny v obrázku 5.

Obr. 5: Významnost faktorů při volbě konkrétní naturální rozvrhové základny



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z obrázku lze vyčíst pozitivní skutečnost, že 23 podniků, tj. 69,70 % z těch, které na tuto otázku odpovídaly, považuje za významný / rozhodující faktor příčinnou souvislost mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými režijními náklady. Jak uvádí odborná literatura, podniky by se při hledání konkrétní naturální rozvrhové základny měly zaměřit právě na určení této příčinné souvislosti. Odpovědi zástupců zkoumaných podniků nepotvrzují teoretická východiska z odborných literárních zdrojů, která uvádějí, že charakteristickým znakem naturálních rozvrhových základen je jejich obtížná zjištělnost. U tří faktorů, které se těmito východisky zabývaly (složitost stanovení konkrétní naturální rozvrhové základny, odpovídající měrné jednotky a zjištění celkové hodnoty rozvrhové základny), ani v jednom případě nepřevažuje významný / rozhodující vliv. Převládá naopak žádný / malý vliv. Tyto výsledky lze považovat z hlediska správného řízení náklady za zajímavé a potěšující.

ZÁVĚR

Správné vyčíslení nákladů je nezbytným předpokladem provádění kvalitního řízení nákladů vznikajících při činnosti každého podnikatelského subjektu. K nejvýznamnějším nástrojům manažerského řízení nákladů patří kalkulace. Její vypovídací schopnost je vedle správného určení samotného předmětu kalkulace výrazně ovlivněna tím, jak přesně se podaří rozvrhnout společné režijní náklady na jednotku konkrétního výkonu. V závislosti na charakteru výrobního procesu (homogenní / heterogenní výroba) je v praxi k rozvrhování nepřímých nákladů možno využít několik kalkulačních technik. V rámci dotazníkového šetření zaměřeného na podniky zpracovatelského průmyslu (tj. výrobní podniky) byl v praxi potvrzen teoretický předpoklad, že nejčastěji využívanou kalkulační technikou je kalkulace přírážková. V souvislosti s rostoucím podílem režijních nákladů v celkových nákladech podniku se stále závažnější stává problematika volby vhodné rozvrhové základny. Z výsledků provedeného dotazníkového šetření vyplývá, že podniky stále využívají ve větší míře peněžní rozvrhové základny. Z důvodu vyjádření příčinné souvislosti mezi použitou rozvrhovou základnou a rozvrhovanými režijními náklady je však vhodnější používání naturálních rozvrhových základen. Ty v případě

splnění tohoto požadavku vedou k přesnějšimu vyčíslení režijních nákladů na jednotku výkonu. Cíl článku je možno považovat za splněný, neboť v rámci provedeného dotazníkového šetření byla získána a vyhodnocena velice zajímavá a cenná data, která sice ne vždy jednoznačně potvrzují teoretická východiska uváděná v odborných literárních zdrojích, ale představují pozitivní posun v postoji podniků k řízení nákladů.

ZDROJE

Anon. (2003). *Manažerské účetnictví. Oficiální terminologie*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o.

Bhattacharyya, D. (2011). *Management Accounting*. New Delhi: Dorling Kindersley.

Drury, C. (2015). *Cost and Management Accounting*. Hampshire: Centrage Learning EMEA.

Fibírová, J. et al. (2011). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.

Fibírová, J., Šoljaková, L. a Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI Wolters Kluwer.

Hradecký, M., Lanča, J. a Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing.

Král, B. et al. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.

Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.

Popesko, B., Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.

Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada.