



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Nákladové účetnictví

Distanční studijní opora

Markéta Šeligová

Karviná 2017



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- Obor:** Ekonomie, účetnictví
- Klíčová slova:** Controlling, dlouhodobý rozpočet, druhové členění nákladů, efektivnost, ekonomické pojetí nákladů, finanční controlling, finanční pojetí nákladů, fixní náklady, hodnotové pojetí nákladů, hospodárnost, interní náklady, kalkulace, kalkulační členění nákladů, kalkulační jednice, kalkulační metody, kalkulační systém, klouzavý rozpočet, krátkodobý rozpočet, kvalitativní odchylka, kvantitativní odchylka, limity, metoda standardních nákladů, nákladový controlling, nákladové účetnictví, norma, odchylka, odpovědnostní účetnictví, plán, pružný rozpočet, předběžná kalkulace, rozvrhová základna, standard, účelové členění nákladů, účetní informace, účinnost, uživatelé účetních informací, variabilní náklady, vnitropodniková cena, výsledná kalkulace
- Anotace:** Nákladové účetnictví je nedílnou součástí podnikové praxe. Základním cílem nákladového účetnictví je poskytnout ucelené informace pro řízení celého podnikatelského procesu, kdy o hlavních parametrech bylo již v minulosti rozhodnuto. Dle základního obsahového zaměření je nákladové účetnictví tradičně koncipováno buď jako výkonové účetnictví, nebo jako odpovědnostní účetnictví.

Autor: **Ing. Markéta Šeligová, Ph.D.**

Obsah

ÚVODEM.....	6
RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY	7
1 PODSTATA NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ A VZTAH K OSTATNÍM DRUHŮM ÚČETNICTVÍ.....	8
1.1 Podstata účetnictví a účetních informací	8
1.2 Nákladové účetnictví.....	11
1.3 Manažerské účetnictví.....	13
1.4 Vztah finančního účetnictví a nákladového (manažerského) účetnictví	14
1.5 Controlling.....	15
2 PODSTATA NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ.....	18
2.1 Náklady a výnosy.....	19
2.2 Výdaje a příjmy.....	20
2.3 Pojetí nákladů a výnosů v nákladovém účetnictví	22
2.3.1 Finanční pojetí nákladů	22
2.3.2 Manažerské pojetí nákladů	23
2.3.3 Kalkulační druhy nákladů.....	24
2.4 Základní prvky ekonomického řízení podniku	26
2.4.1 Hospodárnost	27
2.4.2 Efektivnost.....	30
2.4.3 Účinnost.....	31
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ A NÁVRATNOST NÁKLADŮ	35
3.1 Druhové členění nákladů	36
3.2 Účelové členění nákladů.....	37
3.2.1 Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení.....	38
3.2.2 Jednicové náklady a režijní náklady	39
3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	39
3.3.1 Interní (druhotné) náklady	40
3.4 Náklady produktu a náklady období	40
3.5 Kalkulační členění nákladů.....	41
3.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	42
3.6.1 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů	42

3.6.2	Nákladová funkce	45
3.6.3	Analýza bodu zvratu	46
3.7	Relevantní a irelevantní náklady: rozdílové náklady	49
4	KALKULAČNÍ SYSTÉM A JEHO VYUŽITÍ V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ ...	51
4.1	Kalkulace	52
4.1.1	Předmět kalkulace	52
4.1.2	Základní struktura nákladů v kalkulaci	53
4.2	Kalkulační metody	56
4.2.1	Metoda kalkulace dělením	57
4.2.2	Metoda kalkulace přírážková	57
4.2.3	Rozčítací metoda kalkulace	58
4.2.4	Odečítací metoda kalkulace	59
4.3	Fázová metoda kalkulace	59
4.4	Postupná metoda kalkulace	59
4.5	Kalkulační systém	60
4.5.1	Předběžná kalkulace	60
4.5.2	Výsledná kalkulace	61
5	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ V RÁMCI ŘÍZENÍ PO LINII ODPOVĚDNOSTI	63
5.1	Východiska odpovědnostního účetnictví	64
5.2	Řízení odpovědnostních středisek	65
5.2.1	Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	65
5.2.2	Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	65
5.3	Aplikace finančních kritérií ve vnitřní struktuře	66
5.4	Funkce vnitropodnikové ceny	67
6	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ, FORMY, SESTAVNÍ A KONTROLA ROZPOČTŮ	69
6.1	Rozpočet	70
6.2	Funkce rozpočtu	70
6.3	Normy a limity	71
6.4	Kontrola rozpočtů	71
6.5	Základní typy rozpočtů	71
6.5.1	Krátkodobé rozpočty	72
6.5.2	Dlouhodobé rozpočty	74

6.6	Tvorba rozpočtů.....	74
6.7	Rozpočet režijních nákladů.....	75
6.8	Nedostatky standardní tvorby rozpočtů a plánů.....	76
7	METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	78
7.1	Základní předpoklady metody standardních nákladů.....	79
7.2	Typy standardů.....	79
7.3	Analýza odchylek.....	80
7.4	Využití metody standardních nákladů	82
	LITERATURA.....	84
	SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY	85
	PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON.....	86

ÚVODEM

Vysokoškolská učebnice do předmětu Nákladové účetnictví slouží jako studijní materiál pro studenty kombinované formy studia bakalářského stupně studia na Slezské univerzitě v Opavě, Obchodně podnikatelské fakultě v Karviné, jež absolvují předmět Nákladové účetnictví v rámci svých studijních programů.

Znalostí získané studiem této učebnice lze uplatnit především při působení u středních a velkých firem, nicméně řadu znalostí můžete uplatit také u drobných podnikatelů. Tato studijní opora je zaměřena na principy vnitropodnikového řízení nákladů, výnosů a hodnoty firmy.

Tyto informace by měly být předmětem zájmů všech vrcholových pracovníků podniku či samotného podnikatele, neboť v rámci konkurenčního prostředí obstojí pouze podniky, které dokáží efektivně řídit objem svých nákladů, výnosů a dalších faktorů ovlivňujících výnosnost investovaného kapitálu.

Nákladové účetnictví, které je zcela odlišné od účetnictví finančního, prošlo v průběhu období několika vývojovými etapami přerůstajícími do účetnictví manažerského. Nákladové, popřípadě manažerské účetnictví je v dnešní době úzce spojováno s tzv. controllin- gem, který představuje nástroj řízení za účelem koordinace, plánování a kontroly podnikových veličin.

RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY

Úvodní kapitola se zaměřuje na charakteristiku nákladového účetnictví a jeho podstatu. Kapitola poukazuje na rozdíly mezi finančním a nákladovým účetnictvím, na rozdíly mezi účetními informacemi poskytované externím a interním uživatelům.

Druhá kapitola je věnována podstatě nákladů v nákladovém účetnictví, kde jsou vysvětleny základní rozdíly mezi náklady, výnosy, příjmy a výdaji. Následně je nastíněna problematika pojetí nákladů jak ve finančním, tak nákladovém účetnictví. Toto pojetí vyjadřující účelovou potřebu a vztah k řešení konkrétního úkolu je podkladem pro posuzování a řízení hospodárnost, efektivnosti a účinnosti.

Třetí kapitola je zaměřena na klasifikaci nákladů v nákladovém účetnictví, kdy základním pilířem je rozčlenění nákladů na náklady druhové a účelové. Toto klíčové členění je podkladem pro detailnější identifikaci podnikových nákladů ve vztahu k podnikovým výkonům.

Čtvrtá kapitola přibližuje problematiku nákladů po linii výkonů, tedy problematiku kalkulací. Jsou zde charakterizovány základní pojmy jako kalkulace, předmět kalkulace, metody kalkulace, kalkulační systém apod.

Pátá kapitola vypovídá o problematice nákladů po linii zodpovědnosti, kde jsou plánovány náklady z hlediska odpovědnosti za jejich vznik. Je zde vymezeno řízení odpovědnostních středisek včetně přístupů k řízení odpovědnostních středisek.

Šestá kapitola se zabývá rozpočetnictvím a tvorbou rozpočtů. Jsou zde klasifikovány podnikové rozpočty včetně jejich funkcí, sestavování a následné kontroly.

Závěrečná kapitola je věnována metodě standardních nákladů, kde jsou charakterizovány základní východiska metody standardních nákladů včetně jejího využití, typů standardů a analýze odchylek.

V průběhu výkladových částí jednotlivých kapitol se objevují aplikační příklady včetně jejich řešení. Čtenář si tak může ověřit pochopení tematických okruhů pomocí otázek a následných odpovědí, které uzavírají každý tematický celek.

1 PODSTATA NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ A VZTAH K OSTATNÍM DRUHŮM ÚČETNICTVÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Významnou funkcí účetnictví je poskytnout spolehlivé a pravdivé informace o podnikatelském subjektu. V minulých letech se začaly prosazovat tendence na vznik vnitropodnikového účetnictví (nákladové účetnictví), které postupem času přerostlo v manažerské účetnictví. V souvislosti s účetními informacemi je nezbytnou součástí podnikového řízení controlling jakožto nástroj řízení pro koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení výsledků daného podniku. Cílem první kapitoly je seznámit čtenáře s účetními informacemi, rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím a rozdíly mezi finančním a nákladovým (manažerským) účetnictvím.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Vysvětlit podstatu účetnictví a účetních informací
 - Vysvětlit obsah a podstatu nákladového (popř. manažerského) účetnictví
 - Charakterizovat rozdíly mezi finančním a nákladovým (manažerským) účetnictvím
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Controlling, finanční controlling, nákladový controlling, nákladové účetnictví, účetní informace, uživatelé účetních informací

1.1 Podstata účetnictví a účetních informací

Účetnictví lze formulovat jako uspořádaný systém informací zachycující průběh celého podnikatelského procesu daného podniku v peněžním vyjádření či jednotkách. Cílem

účetnictví je poskytnout informace jednotlivým subjektům, tzv. uživatelům účetních informací.

Ty se mohou dělit na 4 samostatné subsystémy, kdy rozeznáváme:

- finanční účetnictví,
- daňové účetnictví,
- nákladové účetnictví
- a následně také účetnictví manažerské.

Rozdíl mezi zmíněnými subsystémy spočívá především v jejich obsahové stránce a také následně v cíli každého subsystému.

Účetní informace by měly zachycovat či zobrazovat hodnotu či proudění peněz v podniku v rámci její reprodukce. Předmětem účetnictví je zachycení výše aktiv, vlastního kapitálu, závazků včetně jejich změn, výnosů, nákladů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů.

Účetní informace poskytují fakta o podnikatelské činnosti podniku včetně schopnosti generovat zisk a peněžní prostředky, dále poskytují fakta o časovém úseku generování zisku či peněžních prostředků a případných rizicích, která se pojí s budoucím fungováním podniku. Je tedy patrné, že pomocí účetních informací lze spojit finanční pozici podniku spolu s výkonností podniku včetně změn ve finanční pozici podniku.

Finanční pozice souvisí se strukturou a výši aktiv podniku, které podnik pro svou podnikatelskou činnost používá, dále souvisí se strukturou kapitálu, který slouží k financování aktiv. Finanční pozice má velmi významný vliv na likviditu a solventnost celého podniku. Informace týkající se finanční pozice podniku vycházejí z rozvahy. Výkonnost daného podniku je úzce spjatá s tvorbou zisku a schopnosti podniku zhodnocovat jeho použité zdroje.

Informace týkající se výkonnosti podniku jsou potřebné pro celkové zhodnocení jeho potenciálního rozvoje. Informace týkající se výkonnosti podniku vycházejí z výkazu zisku a ztrát, tedy z výsledovky. Změny ve finanční pozici pracují s peněžními toky, kde se zaměřují primárně na schopnost podniku vytvářet peněžní prostředky a následně také na potřebu použití těchto peněžních prostředků.

Informace týkající se změny ve finanční pozici podniku vycházejí z výkazu peněžních toků, který pracuje jak s informacemi z rozvahy, tak s informacemi výkazu zisku a ztrát.

Pro nalezení či ujasnění souvislostí mezi pojetím a vypovídací schopností účetních informací finančního a nákladového účetnictví, je potřeba si ujasnit několik skutečností:

- jak lze podnik charakterizovat,
- jak je měřena podniková výkonnost,
- jaké jsou požadavky na účetní informace z hlediska obsahové stránky,
- jaké jsou požadavky na účetní informace z hlediska jejich vypovídací schopnosti.

Podnik a jeho fungování či existence se pojí s podnikatelským procesem, který spočívá v přeměně vstupů na výstupy. Podstatou podnikatelského procesu je tedy vynakládání vstupů tak, aby hodnota finálních výstupů převyšovala hodnotu použitých vstupů. Na pojetí podniku jako celek lze pohlížet ze dvou hledisek, a to na základě ekonomického pojetí podniku a právního pojetí podniku.

Ekonomické pojetí podniku pohlíží na podnik jako na subjekt, který řídí a rozhoduje o vlastním podnikatelském procesu. V rámci právního pojetí je podnik chápán jako předmět, o kterém lze účtovat, lze jej koupit či prodat. Podnik v tomto případě není subjektem, který může projevat svou vůli, řídit a rozhodovat o vlastním podnikatelském procesu.

Ekonomické pojetí podniku a právní pojetí podniku nepohlíží odlišným způsobem pouze na definici podniku, nýbrž také na odlišné pojetí majetku a závazků. **Právní pojetí podniku** vymezuje majetek dle jeho vlastnictví, kdy majetek vzniká za určitých majetkových práv, pomocí nichž lze také vymáhat. V rámci ekonomického pojetí podniku hraje zásadní roli věcná podstata majetku, účel, na který bude konkrétní majetek použit a také pravděpodobnost prospěchu, který majetek přinese podniku v souvislosti s jeho využíváním. Pro účetní zachycení konkrétního majetku není důležité jeho právní vymezení v podobě vlastnictví (zda byl pořízen z vlastních či cizích zdrojů), nýbrž dozor nad užitky, které majetek přináší. Účetní terminologie pracuje pro odlišení majetku v účetním pojetí s pojmem aktivum.

V rámci podnikatelského procesu lze vyhodnocovat úspěšnost podnikatelské činnosti neboli také měřit výkonnost podniku. V souvislosti s měřením výkonnosti podniku neboli také úspěšností podniku či podnikatelské činnosti by měly být zodpovězeny následující otázky:

- Jak měřit a porovnávat výkonnost podniku?
- Jaké subjekty požadují informace týkající se výkonnosti podniku včetně měření jeho výkonnosti?

Měření výkonnosti podniku či jeho podnikatelské činnosti souvisí konkrétně s měřením vstupů a výstupů. Ty lze měřit či vyjádřit v naturální jednotkách či v peněžních jednotkách. Účetnictví se zaměřuje na vstupy a výstupy v peněžním vyjádření, tzn., že předmětem účetnictví je hodnota vstupů a výstupů v peněžním vyjádření.

Informace týkající se výkonnosti daného podniku a jejich vypovídací schopnost jsou požadovány různými subjekty či uživateli v závislosti na jejich vztahu ke konkrétnímu podniku. Z toho hlediska lze rozdělit jednotlivé subjekty účetních informací na:

- interní uživatele, mezi něž lze zařadit například vlastníky či řídící pracovníky a manažery daného podniku. Tyto subjekty vycházejí z účetních informací nákladového, popřípadě manažerského účetnictví.
- externí uživatele, kde můžeme zařadit například zaměstnance, věřitelé, bankovní instituce, zákazníky, dodavatele, odběratele, konkurenty apod. Titu uživatelé sledující takové účetní informace vycházející z finančního účetnictví.
- státní orgány, jejich předmětem zájmů jsou účetní informace související s plněním daňové povinnosti. Tyto subjekty pak sledují účetní informace, které vycházejí z daňové účetnictví či daňové evidence.

Z výše uvedeného vyplývá, že výsledky podnikatelské činnosti konkrétního podniku nejsou středem zájmů pouze interních uživatelů, tedy vlastníků či řídicích pracovníků, ale také externích uživatelů. Vlastníci mají zájem na zhodnocování vloženého kapitálu, zaměstnanci na výši mezd, kariérním růstu, spolurozhodování apod., obchodní partneři a zákazníci sledují včasné zaplacení a dodání kvalitního zboží, věřitelé mají zájem o včasnou úhradu svých pohledávek. Nesmíme však zapomenout, že výsledky podnikatelské činnosti jsou předmětem zájmu také státu v souvislosti s daňovou povinností, konkrétně se základem daně z příjmů. Ten je zachycen v účetnictví či daňové evidenci podniku (v případě, kdy účetní jednotky nejsou povinny vést účetnictví).

1.2 Nákladové účetnictví

V rámci nákladového účetnictví a posléze také manažerského účetnictví je klíčové členění informací dle jejich vztahu k rozhodovacímu procesu a k jeho jednotlivým fázím. Tento vztah prošel historickým vývojem, kde rozlišujeme v návaznosti na nákladové a manažerské účetnictví tři fáze rozhodovacího procesu:

- **V první fázi** bylo podstatou účetních informací a účetnictví zjištění skutečné výše vynaložených nákladů a výnosů. Pozornost byla nejprve věnována nákladům a výnosům na základě vztahu k prodaným finálním výkonům (výrobkům), posléze došlo k rozšíření orientace na vztah nákladů a výnosů k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které ovlivňují výši vynaložených nákladů a realizovaných výnosů.

- **Druhá fáze** pracovala s rozčleněnými výnosy a náklady, avšak byla zaměřena na porovnání skutečně vynaložených nákladů s náklady žádoucími (plánovanými, rozpočtovanými, kalkulovanými).
- **Třetí fáze** v sobě zahrnovala kromě členění nákladů a výnosů vztažených přímo k finálním výkonům a porovnání skutečného stavu se stavem žádoucím na jedné straně také zhodnocování různých variant pro budoucí rozvoj daného podniku na straně druhé. Jinými slovy řečeno, účetní informace byly využity jak pro běžné řízení jednotlivých podnikových procesů, útvarů a výkonů v době, kdy již bylo rozhodnuto o základních kritériích či veličinách podnikatelské činnosti, tak pro rozhodování o různých variantách budoucího vývoje.

Nákladové účetnictví tzv. Cost Accounting je převážně v anglicky mluvících zemích chápáno jako základní část manažerského účetnictví. Nákladové účetnictví poskytuje informace o prvních dvou výše uvedených fázích. Hlavní podstatou nákladového účetnictví je systémové zobrazení procesu v rámci podnikatelské činnosti (podnikatelského procesu) dle úplnosti a nepřetržitosti včetně výsledků podnikatelského procesu, jež charakterizuje činnost podniku v rámci hodnoceného období.

Nákladové účetnictví je dle obsahového zaměření koncipováno jako:

- tzv. výkonové účetnictví
- a tzv. odpovědnostní účetnictví.

Výkonové účetnictví hledá odpovědi na otázky, jaké jsou náklady na jednotlivé výkony, jaká je jejich marže, zisk a další hodnotové charakteristiky související s výrobky, prací či službami, které daný podnik poskytuje v rámci své podnikatelské činnosti. Výkonové účetnictví je v úzké vazbě s kalkulacemi jednotlivých výkonů podniku.

Naopak **odpovědnostní účetnictví** hledá odpovědi na otázky, jak jednotlivé útvary uvnitř podniku tzv. vnitropodnikové útvary přispívají k celopodnikovým výsledkům a jakým způsobem je řídit, aby jejich činnost dosahovala a směřovala k výsledkům vedoucích k optimálnímu naplňování cílů podniku. Odpovědnostní účetnictví je v úzké souvislosti se systémem plánů, rozpočtů a vnitropodnikovými cenami.

Pomocí existující kapacity, pomocí níž může daný podnik vytvářet výkony pro své zákazníky, lze v rámci operativního řízení ovlivnit hodnotové veličiny, jako jsou například aktiva podniku, vlastní kapitál, závazky, náklady, výnosy, zisk, příjmy a výdaje. V rámci operativního řízení je rozhodnuto o tom, co vyrábět, jak vyrábět a pro koho vyrábět. Jestliže má daný podnik v těchto rozhodnutích zcela jasno, lze také rozhodnout i o cenách, za které lze tyto výkony podniku prodat. Předmětem zájmu výše zmíněného řízení je řízení nákladů a následné propojení s cash flow.

Bylo by chybou se domnívat, že nákladové účetnictví se zaměřuje pouze na informace o nákladech. Účetní informace zobrazují podnikatelský proces v návaznosti na informace

v rozvaze, výkazu zisku a ztrát a o změně cash flow. Řízení nákladů je tak neoddělitelnou součástí od řízení výnosů a zisku, peněžních příjmů a výdajů, aktiv a dluhu.

Nákladové účetnictví v sobě zahrnuje tradiční prvky účetní metody, jakými jsou soustava účtů, podvojnost, souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku, nutnost inventarizace aktiv a závazků a podobně.

1.3 Manažerské účetnictví

Pojem manažerské účetnictví (Managerial Accounting) vychází z anglosaské oblasti, ve francouzsky mluvících zemích je manažerské účetnictví označováno jako účetnictví pro řízení, v německé terminologii poté jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. Třetí fáze rozhodovacího procesu je poté součástí manažerského účetnictví. Tato fáze se na základě minulého vývoje označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. Na základě výše zmíněných skutečností se lze setkat také s označením manažerské účetnictví jako účetnictví pro rozhodování.

Manažerské účetnictví v sobě zahrnuje taktické a strategické rozhodování o různých alternativách podnikových činnosti, které umožňuje v souladu se stanovenými cíli optimalizovat existující kapacity, u kterých není potřeba investičních vkladů prostředků, tak také rozhodovat o budoucí kapacitě, o budoucích alternativách činnosti související s investičním rozhodováním v rámci dlouhodobého časového horizontu.

Rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 1: Vztah nákladového účetnictví a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (souhrn či systém účetních informací sloužící pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v minulosti rozhodnuto	Účetnictví zaměřené na rozhodování o budoucích alternativách podnikatelské činnosti či podnikatelského procesu
Informace pro operativní řízení v souvislosti s taktickým řízením (plánovaný stav, porovnání se skutečným stavem, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (v rámci existující kapacity a o možné budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Souhrnné informace pro vrcholový management či řízení a rozhodování
Řízení hospodárnosti, kdy informace slouží pro vyhodnocování vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení účinnosti a efektivnosti, kdy informace slouží pro zásadní změny činnosti
Vztah podnikového rozpočtu a vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému a vnitropodnikových cen	Vztah podnikových střednědobých a dlouhodobých rozpočtů

1.4 Vztah finančního účetnictví a nákladového (manažerského) účetnictví

Jak finanční, tak nákladové, popř. manažerské účetnictví se od sebe značným způsobem odlišuje, a to například:

- obsahem,
- uživatelskou strukturou účetních informací,
- legislativou,

- záznamem měrných jednotek,
- intervalem vykazování účetních informací apod.

Co se týče **obsahu**, finanční účetnictví je zaměřeno na položky, jako jsou aktiva, pasiva, výnosy, náklady, hospodářský výsledek apod., které jsou následně zachyceny v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Obsahem finančního účetnictví je podnikatelský subjekt jako celek. Naopak nákladové (manažerské) účetnictví pracuje s vnitropodnikovými informacemi potřebnými pro řízení podniku. Zahrnuje v sobě nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočty apod. Nezaměřuje se pouze na podnikatelský subjekt jako celek, ale pohlíží na podnik jako na dílčí vnitropodnikové útvary, jejich výroby, technologické procesy apod.

Rozdílnost lze spatřovat také v **uživatelích účetních informací**. Zatímco jsou účetní informace z finančního účetnictví určeny zejména externím uživatelům (bankovní instituce, dodavatelé, odběratelé, státní orgány, investoři, zákazníci, akcionáři, zaměstnanci apod.), informace týkající se nákladového (manažerského) účetnictví jsou určeny vedení podniku, jednotlivým manažerům podniku a vrcholovému vedení.

Finanční účetnictví je zaštitěno **legislativou**, konkrétně zákony a účetními standardy. Podoba zaznamenávání účetních informací finančního účetnictví musí vycházet ze zákona a metodických pokynů. Nákladové (manažerské) účetnictví není regulováno vnějšími orgány, je tedy plně v kompetenci vedení podniku, jakým způsobem jsou vykazovány jednotlivé podnikatelské procesy uvnitř podniku.

Účetní operace jsou ve finančním účetnictví **zaznamenávány** v peněžních jednotkách v kupní síle peněz v době, kdy účetní operace nastane. Operace v nákladovém (manažerském) účetnictví jsou zaznamenávány v jednotkách, které jsou pro daný podnik nejúčelnější (například naturální jednotky).

Finanční účetnictví vyazuje účetní informace v opakujícím se **časovém intervalu**, zejména jednou ročně. Nákladové (manažerské) účetnictví poskytuje informace v různém časovém období dle potřeb vrcholového vedení.

1.5 Controlling

Pojem **controlling** vychází z anglického slovesa „to control“, které v českém jazyce znamená „kontrolovat, řídit či vést.“ Controlling lze chápat jako nástroj řízení, jehož úkolem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení výsledků daného podniku.

Controlling je po obsahové stránce vymezen dvěma subsystemy, a to:

- subsystemem plánování a kontroly,

- subsystémem zajištění informační základny.

Plánování a kontrola jsou základem fungování controllingu. V rámci controllingu vycházíme v první řadě ze stanovení úkolů pro budoucí období, kde zjišťujeme náklady a cenu jednotlivých výkonů.

Dalším krokem je zjištění skutečného stavu, kdy jsou předmětem zájmu skutečně vynaložené náklady a reálně dosažená cena konkrétního výrobku za dané období.

Třetím krokem je analýza odchylek či rozdílů, kde je zjišťována příčina odchylek, nákladová náročnost jednotlivých výrobků ve vztahu ke konkurenčním výrobkům a cenová úroveň jednotlivých výrobků ve vztahu k výrobkům konkurenčním.

Posledním krokem je vyhodnocení informací pro přijetí nových rozhodnutí, kdy se snažíme zjistit ovlivnitelnost výrobových nákladů a ceny v případě zlepšení užitečných vlastností výrobku nebo v případě přijetí nového konstrukčního či technologického řešení výrobku.

Controlling oproti manažerskému účetnictví, které se opírá o hodnotové charakteristiky, využívá v širším slova smyslu také informace nepeněžního charakteru. Manažerské účetnictví je tzv. informačním nástrojem systému řízení. Informace vycházející z manažerského účetnictví jsou zaštitěny dvěma typy controllingu dle jejich zaměření, kdy rozeznáváme:

- tzv. nákladový controlling,
- tzv. finanční controlling.

Nákladový controlling se v první řadě zaměřuje na řízení takových faktorů, které mají vliv na úroveň a výši zisku podniku, konkrétně tedy na výnosy a náklady podniku.

Finanční controlling se zaměřuje na řízení finanční a kapitálové struktury podniku včetně řízení peněžních toků podniku.



SHRNUTÍ KAPITOLY

Účetnictví lze formulovat jako uspořádaný systém informací zachycující průběh celého podnikatelského procesu daného podniku v peněžním vyjádření či jednotkách. Cílem účetnictví je poskytnout informace jednotlivým subjektům, tzv. uživatelům účetních informací.

V rámci nákladového účetnictví a posléze také manažerského účetnictví je klíčové členění informací dle jejich vztahu k rozhodovacímu procesu a k jeho jednotlivým fázím.

Tento vztah prošel historickým vývojem, kde rozlišujeme v návaznosti na nákladové a manažerské účetnictví tři fáze rozhodovacího procesu.

Manažerské účetnictví se úzce pojí s tzv. controllingem. Controlling lze chápat jako nástroj řízení, jehož úkolem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační datově základny s cílem působit na zlepšení výsledků daného podniku.

2 PODSTATA NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby, daně či poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby. Výnosy představují celkový přírůstek hodnot, jež mají vliv a ovlivňují výsledek hospodaření podniku během účetního období bez rozdílu podnikového původu. Finanční pojetí nákladů charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, kdy může docházet k úbytku aktiv na jedné straně (například spotřeba materiálu) či přírůstkem dluhů na straně druhé (nárůst závazků vůči dodavatelům používaného materiálu). Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady, kdy toto pojetí nákladů koresponduje s hodnotou, kterou je možno získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. Mezi vynaloženými náklady podniku a vynaloženým ekonomickým prospěchem (výnosy) lze odvodit základní prvky ekonomického řízení podniku.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat rozdíly mezi náklady, výdaji, výnosy a příjmy
 - Vysvětlit rozdíly mezi finančním pojetím nákladů a manažerským pojetím nákladů
 - Objasnit základní prvky ekonomického řízení podniku
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Efektivnost, ekonomické pojetí nákladů, finanční pojetí nákladů, hodnotové pojetí nákladů, hospodárnost, účinnost

Než zaměříme pozornost na pojetí nákladů v nákladovém účetnictví, je nejprve potřeba ujasnit si, kde vůbec náklady podniku a následně celý výrobní proces výkonů probíhá.

Činnosti nebo aktivity, kterou jsou potřebné pro zajišťování průběhu podnikatelského procesu, jsou zabezpečovány vnitropodnikovými útvary.

Každý vnitropodnikový útvar má přesně vymezené činnosti, jejich charakter, způsob, kterým přispívá k celému procesu výroby, pravomoci a odpovědnosti.

Mezi útvary zabývající se koncepcí výkonů lze zařadit strategický marketing, výzkum a vývoj, mezi útvary zajišťující komunikaci a vztahy se zákazníky patří marketing, podpora prodeje či public relations. Úvary zajišťující budování distribučních sítí jsou tvořeny logistikou, distribucí, prodejem či poprodejním servisem. Základní útvary podniku se člení na útvar hlavní výroby či činnosti, útvar servisní činnosti a správní činnosti.

Útvar hlavní činnosti představuje vlastní podstatu podnikatelské činnosti a následně výrobního procesu. Jedná se o útvary, které se podílí na tvorbě externích podnikových výkonů, na jejich vytvoření, realizaci v návaznosti na technologické postupy. Tyto útvary zajišťují podnikové výkony od okamžiku existence nového výkonu až po prodej koncovým zákazníkům. Mezi útvary hlavní činnosti lze zařadit útvar logistiky, nákupu, útvary technické výroby, hlavní výroby, útvary distribuce a prodeje.

Servisní (obslužné) útvary jsou útvary, které zabezpečují servisní služby ostatním útvarům v podniku. Jako příklad lze uvést útvar dopravy, oprav, údržby, informačních technologií apod. Servisní útvary nevytváří podnikové výkony, ale přispívají k vytvoření podmínek pro to, aby byly zajištěny veškeré hlavní činnosti v podniku.

Útvary správy a řízení přispívají k zajištění řízení celého podniku. Mezi takové útvary lze zařadit například útvary vrcholového vedení podniku jako celku, útvary vrcholového vedení divize, závodů apod. Stejně jako servisní útvary, také útvary správy a řízení se nepodílejí na tvorbě podnikových výkonů, ale tvoří souhrnné náklady podniku, které nelze vztáhnout k podnikovým výkonům.

2.1 Náklady a výnosy

Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby, daně či poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby.

K účetním nákladům patří například:

- náklady na kancelářské potřeby,
- mzdy a platy,
- spotřeba materiálu apod.

Výnosy představují celkový přírůstek hodnot, jež mají vliv a ovlivňují výsledek hospodaření podniku během účetního období bez rozdílu podnikového původu.

Příkladem výnosů mohou být například:

- výnosy z úroků,
- výnosy z vedlejších obchodů,
- výnosy z vyřazení dlouhodobého majetku.

Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje **zisk podniku**, který je jedním ze základních ekonomických pojmů. Dosahování zisku je jeden z cílů fungování podniků. Smyslem každého podnikatelského subjektu je zhodnocování jeho majetku a následně dosahování zisku, jež lze vymezit jako rozdíl mezi ekonomických prospěchem podniku (výnosy) a jeho náklady.

2.2 Výdaje a příjmy

V účetnictví je potřeba rozlišovat mezi náklady a výnosy na jedné straně a mezi výdaji a příjmy na straně druhé. Mnohdy dochází k záměně mezi výdaji a náklady nebo příjmy a výnosy. Je potřeba zaznamenat, že mezi výdaji a náklady je podstatný rozdíl, stejně jako mezi příjmy a výnosy.

Výdaje představují reálný úbytek peněžních prostředků a peněžních hodnot, které se vztahují k určitému časovému okamžiku jejich vyčerpání. Kromě odlivu peněžních či finančních prostředků v sobě zahrnují také přírůstky dluhů, jež vedou k odlivu peněžních prostředků nebo také úbytky pohledávek představující úbytek peněžních nároků.

Za **příjmy** lze považovat reálný přírůstek peněžních prostředků a peněžních hodnot vztahující se k určitému časovému okamžiku jejich přijetí. Za příjmy lze považovat přijaté platby, přírůstky pohledávek vedoucí v konečném důsledku k platbě, úbytek dluhu spojený s úsporou budoucího odlivu peněžních prostředků související například s úroky a amortizací.

Výdaje a příjmy jsou součástí výkazu peněžních toků neboli výkazu cash flow a zachycují důsledky transakcí v rozvaze, tedy na účtech aktiv a pasiv. Oproti výdajům a příjmům stojí náklady a výnosy, kdy náklady zpravidla způsobují výdaje s následkem výplaty peněžních prostředků. Naopak výnosy ovlivňují příjmy platbami peněžních prostředků. Výdaje a příjmy se týkají jak oblasti majetku, tak také oblastní výsledku podniku. Naopak náklady a výnosy se týkají výhradně oblasti výsledku podnikání, kdy náklady a výnosy jsou zachyceny ve výkazu zisků a ztrát a ovlivňují výsledek hospodaření podniku.

Přírůstek a úbytek peněžních prostředků daného podniku během účetního období může mít jak finanční, tak výsledkové důsledky. Úbytek peněžních prostředků souvisí s placenými úhradami podniku na jedné straně, přírůstek souvisí s přijatými úhradami na straně druhé.

Placené úhrady představují odliv peněžních prostředků související s provedenými platbami a peněžními výdaji podniku, kdy se tyto výdaje projeví úbytkem hotovosti v pokladně, zůstatcích na bankovních účtech bank apod.

Placené úhrady mohou souviset například s:

- nabytím dlouhodobého majetku,
- odlivem peněžních prostředků v důsledku splácení závazků dodavatelům,
- odlivem peněžních prostředků v důsledku splácení závazků bankovním institucím v rámci poskytnutí bankovních úvěrů,
- vyplácením podílu na zisku
- zálohovými platbami nákladů aktivního časového rozlišení.

Přijaté úhrady představují příliv peněžních prostředků související s přijatými platbami a peněžními příjmy do podniku, které se projevují přírůstkem hotovosti v pokladně, zůstatků na bankovních účtech bank apod. Přijaté úhrady se mohou uskutečňovat například v případě prodeje dlouhodobého majetku, úhrady pohledávek od odběratelů, v případě přijatých půjček, zvýšení vlastního kapitálu či v případě zálohových plateb výnosů v důsledku aktivního časového rozlišení.

Placené a přijaté úhrady souvisí se zvýšením či snížením dlouhodobého majetku, oběžného majetku, vlastního a cizího kapitálu. Placené a přijaté úhrady mají vliv také na výsledek hospodaření.

Placené úhrady mohou zahrnovat například:

- hotovostní nákupy související s vybavením kanceláří, což pro podnik znamená odliv prostředků za nákup vybavení kanceláří a nabytí majetku,
- splácení závazků dodavatelům, čímž dochází k odlivu prostředků, splacení dluhů, úbytek aktiv a pasiv,
- bankovní platby za nájem obchodních prostor, což znamená odliv prostředků za náklad.

Přijaté úhrady mohou zahrnovat například:

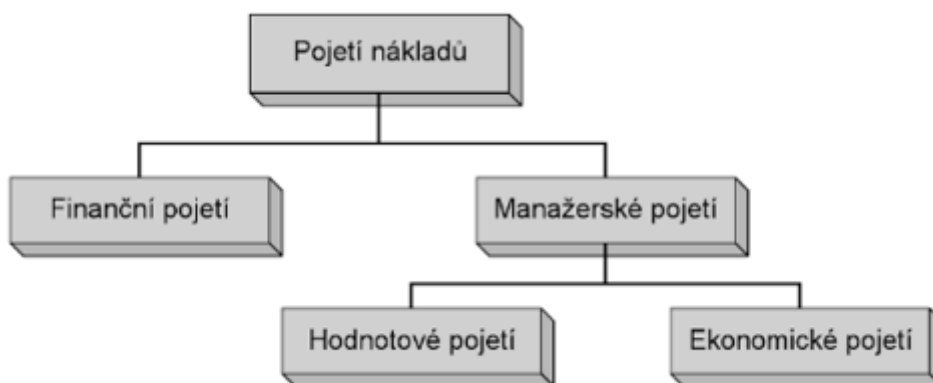
- prodej vybavení kanceláří, kdy podnik zaznamená příliv prostředků a prodej majetku,
- přijetí úvěrů či půjček zachycující příliv prostředků a navýšení aktiv a pasiv,

- prodej výrobků za hotové znamenající příliv prostředků z výnosů.

2.3 Pojetí nákladů a výnosů v nákladovém účetnictví

Před tím, než se začneme detailněji zabývat náklady, je nezbytné si objasnit, co vše je považováno za náklad a kdo na tyto náklady pohlíží. Je zcela evidentní, že jinak bude na náklady pohlížet účetní a jinak zase manažer zaměřující se na strategický rozvoj celého podniku. Náklady jsou evidovány k různým účelům, kdy je nutno pojímat tyto náklady z různých hledisek respektující rozdělení účetnictví jako takového. V této souvislosti rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů, a to:

- Finanční pojetí nákladů
- Manažerské pojetí nákladů
 - Hodnotové pojetí nákladů
 - Ekonomické pojetí nákladů



Obrázek 1: Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví

2.3.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, kdy může docházet k úbytku aktiv na jedné straně (například spotřeba materiálu) či přírůstkem dluhů na straně druhé (nárůst závazků vůči dodavatelům používaného materiálu).

V rámci finančního pojetí jsou náklady vyjádřeny v účetních cenách, jež odpovídají cenám, za které podnik pořídil spotřebovaná aktiva nebo hodnotě nárůstu pasiv. Finanční pojetí nákladů se uplatňuje zejména ve finančním účetnictví a je využíváno převážně externími uživateli. Na druhou stranu však nelze opomenout také pohled manažera podniku,

který pohlíží na náklady jako na vynaložené prostředky, které souvisí pouze s podnikovou aktivitou.

Touto myšlenkou je podpořeno manažerské pojetí nákladů, které vnímá náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Manažerské účetnictví pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnují také tzv. oportunitní náklady.

2.3.2 Manažerské pojetí nákladů

Jak již bylo zmíněno výše, **manažerské pojetí nákladů** pracuje s náklady, které jsou definovány jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Manažerské pojetí nákladů lze dále rozdělit na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Spotřebované ekonomické vstupny jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě.

Toto pojetí v sobě zahrnuje jak náklady, které jsou totožné s finančním účetnictvím, tak také náklady, které jsou v rámci manažerského účetnictví vykazovány v odlišné výši v porovnání s účetnictvím finančním, nebo nejsou vykazovány vůbec. Takto vzniklé náklady jsou označovány jako kalkulační druhy nákladů.

Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady, kdy toto pojetí nákladů koresponduje s hodnotou, kterou je možno získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů. Představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. **Oportunitní náklady** tak představují nejlepší jiný možný užitek získatelný z použitých výrobních faktorů či zdrojů. Jako příklad lze uvést zaměstnaného občana, který se rozhodl podnikat. Oportunitními náklady jeho práce jsou zpravidla mzdy, které by obdržel, kdyby nadále zůstal zaměstnaný. Jako další příklad lze uvést občana, který se rozhodl ke svému podnikání použít své vlastní pole. Oportunitní náklady pole jsou pak tvořeny nájmey, které by občan získal, kdyby vlastní pole pronajímal.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že existuje značný rozdíl mezi finančním pojetím nákladů a manažerským pojetím nákladů. V podniku existují položky nákladů, které jsou ve finančním účetnictví (nebo ve finančním pojetí nákladů) považovány za náklad, avšak v rámci manažerského účetnictví či manažerském pojetí nákladů nejsou tyto položky považovány za náklad.

Příkladem mohou být například kurzové rozdíly. V rámci finančního účetnictví je tato položka považována za náklad, která vzniká rozdílem mezi výnosem v době zaúčtování a skutečným peněžním příjmem vznikajícím v důsledku změny směnných kurzů měn při prodeji výkonů (výrobků) do zahraničí. Z hlediska manažerského účetnictví se nejedná o

náklad, protože nejde o účelně a účelově vynaložené prostředky, ale o snížení výnosů z důvodu existence kurzových nákladů.

Na druhou stranu mohou také existovat položky nákladů, které jsou v manažerském účetnictví považovány za náklad, avšak v rámci finančního účetnictví nikoli. Příkladem mohou být výše zmíněné oportunitní náklady, kdy se může jednat například o ušlý úrok z peněžních prostředků, které byly vázány v zásobách. Z pohledu finančního účetnictví se nejedná o náklad, avšak manažerské účetnictví tento typ nákladů bere v úvahu.

Finanční pojetí nákladů vychází z historické pořizovací ceny zboží, tj. ceny, za kterou bylo zboží pořízeno v minulosti. Naopak hodnotové pojetí nákladů pracuje s reprodukční pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou bylo zboží pořízeno v současnosti. Ekonomické pojetí nákladů v sobě zahrnuje jak náklady prodaného zboží dle hodnotového pojetí nákladů (pracující se současnými náklady), tak oportunitní náklady vyjadřující výnosy z dosud nerealizované varianty (využití zboží jako polotovar pro výrobu nového výrobku). Tyto oportunitní náklady jsou vyjádřeny pomocí 10% nákladové rentability. To jinými slovy znamená, že náklady představují 10 % ze zisku. Obchodní marže pak představuje rozdíl mezi výnosy z prodeje a náklady prodaného zboží.

2.3.3 Kalkulační druhy nákladů

Kalkulační druhy nákladů úzce souvisí s nákladovým (popř. manažerským) účetnictvím. Jedná se o náklady, které jsou kalkulovány v rámci vyhodnocování ekonomické účelnosti prováděných podnikatelských aktivit. Jedná se o položky, které se v nákladovém účetnictví vykazují:

- v odlišné výši než v rámci finančního účetnictví,
- popřípadě nejsou ve finančním účetnictví vykazovány vůbec.

Mezi nejvýznamnější kalkulační druhy nákladů řadíme:

- kalkulační odpisy,
- kalkulační úroky,
- kalkulační rizikovou přírážku,
- kalkulační nájemné,
- kalkulační podnikatelskou mzdu.

Kalkulační odpisy

Podstata kalkulačních odpisů spočívá v odepisování dlouhodobého majetku podniku, které se v nákladovém účetnictví řídí odlišnými pravidly než ve finančním účetnictví. Dlouhodobý majetek podniku je v rámci finančního účetnictví odepisován po určitý legislativou stanovený počet let v návaznosti na konkrétní odpisovou skupinu.

Odpisy v nákladovém účetnictví mají zobrazovat skutečné snížení hodnoty majetku, kdy kalkulační odpisy odpovídají skutečně reálnému hodnotovému opotřebením během podnikatelských aktivit. Princip spočívá v tom, že je majetek podniku odepisován po dobu jeho celého skutečného užívání (také v případě, kdy byl tento majetek zcela odepsán v rámci finančního účetnictví).

Jako příklad lze uvést stroj potřebný na výrobu podnikových výrobků v hodnotě 1 500 000 Kč. Vrcholové vedení plánuje využívat tento stroj 12 let. Odpis tak bude činit $1/12$ z 1 000 000 Kč za rok, což je 125 000 Kč za rok.

Kalkulační úroky

Kalkulační úroky jsou využívány k oceňování kapitálu podniku. Podnik v rámci svých provozně nutných činností využívá hmotná a nehmotná aktiva, jež jsou těmito činnostmi trvale vázána. Podnik obětoval část svého kapitálu ke krytí výše zmíněných aktiv, čímž se připravil o výnosy plynoucí z tohoto kapitálu, které by získal alternativním využitím. Můžeme říci, že se jedná o ekvivalent oportunitních nákladů.

Počítá-li vrcholové vedení s kalkulačními úroky, které jsou zahrnuty do nákladů, blíží se reálným podmínkám plynoucí z využívání výrobních faktorů. Výše zmíněný kapitál lze označit jako provozně nutný kapitál, který je tvořen provozně nutným majetkem a odečitatelnými položkami.

Provozně nutný majetek představuje součet cen pozemků, budov, poloviny pořizovací ceny dalšího odepisovaného majetku jako jsou například stroje a zařízení a průměrné hodnoty oběžného majetku.

Naopak odečitatelné položky lze charakterizovat jako bezúročně získaný kapitál, který je tvořen například přijatými zálohami nebo dodavatelskými úvěry. Provozně nutný kapitál je úročen kalkulační úrokovou mírou, která odpovídá tržní, popř. nejpříznivější úrokové míře cizího kapitálu.

Kalkulační riziková přírážka

Kalkulační riziková přírážka představuje pravděpodobně vzniklé náklady plynoucí z rizik vykonávaných aktivit. V souvislosti s přírážkami rozlišujeme tato základní rizika:

- všeobecné podnikatelské riziko,

- speciální (individuální) riziko.

Všeobecné podnikatelské riziko plyne z běžně vykonávaných aktivit, kdy následky tohoto rizika ovlivňují přímo výsledek hospodaření podniku. Důsledky těchto rizik může podnik kompenzovat například krytím snížení výnosů z rezervního fondu.

Speciální (individuální) riziko je charakteristické tím, že v procesu podnikatelských aktivit může dojít ke zvýšení nákladů, ke vzniku škod či ztrátám. Se speciálním rizikem se podnik setkává pravidelně (ztráty díky zmetkům, materiálové odchylky, mzdové odchylky), s určitou pravděpodobností (pochybné pohledávky) či nahodile (poškození strojů, zařízení, dopravních prostředků apod.). V nákladovém účetnictví se náklady rizik zahrnují do nákladů prostřednictvím zvýšení příslušných nákladových položek, čímž dochází k jejich zprůměrování.

Kalkulační nájemné

Kalkulační nájemné funguje za situace, kdy podnikatel provozuje svou podnikatelskou činnost v prostorách, které jsou plně v jeho osobním vlastnictví. Nevznikají tak podnikatelskému subjektu žádné účetní náklady za nájemné. V rámci kalkulačního nájemného manažeři podniku pro přiblížení reálných podmínek zahrnují do nákladů nájemné odpovídající tržním podmínkám v místě výkonu podnikatelské činnosti.

Kalkulační podnikatelská mzda

Princip kalkulační podnikatelské mzdy spočívá se skutečnosti, kdy podnikající fyzické osoby nemohou do nákladů zahrnout svou odměnu za práci, což zkrsluje výsledek hospodaření. V rámci nákladového účetnictví je kalkulační podnikatelská mzda zahrnuta do nákladů ve výši odměny, kterou by fyzická osoba obdržela za vykonanou práci v podniku, kdyby byla zaměstnancem.

2.4 Základní prvky ekonomického řízení podniku

Mezi náklady v obecném pojetí a následnou vazbou mezi vynaloženými náklady a ekonomickým prospěchem (výnosy) lze odvodit významná kritéria pro racionální uskutečňování podnikových výkonů, procesů, činností či aktivit, která jsou předmětem nákladového (popř. manažerského) účetnictví.

Mezi základní prvky ekonomického řízení podniku řadíme:

- hospodárnost,
- efektivnost
- účinnost.

2.4.1 Hospodárnost

Hospodárnost znamená získávání zdrojů určité kvality a množství za co nejnižší cenu. Hospodárnost lze vnímat jako jedno ze základních kritérií účelnosti či racionality při vynaládání ekonomických zdrojů. Z hlediska řízení podniku představuje snahu vedoucí k minimalizaci vynaložených zdrojů (zejména finančních zdrojů), kdy se jedná o udržení nízkých finančních nákladů v souvislosti s celkovou nízkou spotřebou zdrojů.

Jedná se tedy o stanovení nákladů, při kterých je dosaženo žádoucích výstupů (výkonů, výrobků) s co nejmenším množstvím vstupních faktorů (vstupů, ekonomických zdrojů, nákladů). Z výše uvedeného je patrné, že hospodárnost zvyšuje efektivnost a zisk podniku a je velmi důležitá zejména pro podniky, které se potýkají s nedostatkem finančních zdrojů.

Hovoříme-li o hospodárnosti nákladů v podniku, lze ji vypočítat porovnáním skutečné výše nákladů s plánovanou výší nákladů, se kterou má podnik v úmyslu vyrobit své výrobky, a to:

- v celkové výši, kdy takto zjištěná hospodárnost je důležitá pro řízení celkových nákladů, výnosů a zisku,
- na jednotku výkonu, která je důležitá pro řízení po linii výkonů.

Úkolem managementu podniku je spojit potřebné výrobní faktory tak, aby byly vynaládány účelně a hospodárně.

Hospodárnost lze vyjádřit ve dvou formách, popřípadě jejich kombinací, a to:

- ve formě úspornosti
- ve formě účinnosti či výtěžnosti

Pro vyjádření forem hospodárnosti existuje označení tzv. „3Ú“:

- účelnost, která je předpokladem vzniku hospodárnosti
- úspornost označována jako první forma úspornosti
- účinnost označována jako druhá forma úspornosti

Hospodárnost **ve formě úspornosti** představuje absolutní úsporu nákladů. Jedná se o žádoucí úroveň výstupů (výkonů či výrobků) dosaženou s co nejmenším množstvím vynaložených vstupů, tj. s co nejnižšími náklady. Tato forma hospodárnosti se projeví snížením absolutní výše nákladů.

Hospodárnost **ve formě účinnosti či výtěžnosti** představuje relativní úsporu nákladů. Jedná se o situaci, kdy je množství vstupů konstantní a zvyšuje se pouze objem výstupů.

Jinými slovy dochází k nárůstu či maximalizaci objemu výkonů (výrobků) s konstantními náklady. V tomto případě dochází k maximalizaci účinků, jež se neprojeví absolutním, ale pouze relativním snížením nákladů na jednotku výkonu.

Obecně lze říci, že obě tyto formy hospodárnosti (úspornost a účinnost) povedou ke snižování průměrných nákladů.

Analýza odchylek

S hospodárnosti do určité míry souvisí tzv. odchylky, které představují rozdíl mezi plánovanou výší určité veličiny a její skutečnou výší. Odchylka může být pozitivní (označována znaménkem „+“) nebo negativní (označována znaménkem „-“). Odchylky je možno zjišťovat následně nebo průběžně.

Cílem analýzy odchylek je zjistit příčiny rozdílů zkoumaných veličin. Příčinou odchylky může být buď odlišný vývoj veličin vstupujících do transformačního procesu (nákladů, nazývány odchylky nákladů), nebo veličin vystupujících z transformačního procesu (výnosů, nazývány odchylky výnosů).

Odchylky se dle příčin vzniku dělí na:

- **Kvantitativní odchylky**, které vznikají z rozdílu mezi plánovanou a skutečnou výší spotřeby v naturálním vyjádření, z rozdílu mezi plánovanou a skutečnou výší prodaných výrobků či výkonů apod.
- **Kvalitativní odchylky** vznikající z rozdílu mezi plánovanou a skutečnou úrovní ceny, mzdového ocenění a dalších parametrů souvisejících s oceňováním hodnocené veličiny.
- **Odchylky struktury** znázorňují změny ve struktuře výkonů nebo vstupů (pro nehomogenní produkci)

V návaznosti na výsledek hospodaření, popř. na faktory, které ovlivňují výsledek hospodaření, rozeznáváme:

- Odchylku variabilních nákladů
- Odchylku fixních nákladů
- Odchylku výnosů

Odchylka variabilních nákladů

Odchylka variabilních nákladů představuje rozdíl mezi standardními a skutečnými variabilními náklady, lze ji rozdělit do jednotlivých složek, a to na:

- jednicový materiál, jednicové mzdy, variabilní režie,

- kvantitativní složku, kvalitativní složku.

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů představuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku překročení či úspory spotřebovaných variabilních zdrojů.

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů představuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku změny ceny materiálu, změny mzdového tarifu či změny výše variabilních nákladů na jednotku vztahové veličiny.

Odchylka fixních nákladů

V rámci fixních nákladů rozeznáváme následující odchylky:

- **Absolutní odchylka fixních nákladů**, kde se může jednat o absolutní úsporu nebo překročení fixních nákladů. Takto vzniklá odchylka představuje rozdíl mezi plánovanými fixními náklady a skutečně vynaloženými fixními náklady. Absolutní odchylku lze vypočítat na jednotku výkonu, konkrétně podílem rozdílu plánovaných a skutečných nákladů k celkovému objemu produkce. Absolutní odchylka představuje úspornostní formu hospodárnosti.

Absolutní odchylku fixních nákladů v celkové výši lze znázornit následovně:

$$\text{Absolutní odchylka} = \text{plánované FN} - \text{skutečné FN} \quad (1)$$

Naopak absolutní odchylku fixních nákladů na jednotku výkonu lze zapsat:

$$\text{Absolutní odchylka} = \frac{(\text{plánované FN} - \text{skutečné FN})}{\text{celkový objem produkce}} \quad (2)$$

- **Relativní odchylka fixních nákladů** představuje relativní úsporu či překročení fixních nákladů vzniklá horším či lepším využitím fixních nákladů (výtěžnostní forma hospodárnosti). Zpravidla se vyjadřuje v procentech.

$$\text{Relativní odchylka} = \frac{(\text{plánované FN} - \text{skutečné FN})}{\text{plánované FN}} \times 100 \quad (3)$$

Odchylky výnosů

Odchylka výnosů vzniká v důsledku změny prodejní ceny nebo prodaného množství, popřípadě kombinací prodejní ceny a prodaného množství.

V návaznosti na tuto skutečnost rozeznáváme:

- kvantitativní odchylku výnosů,
- kvalitativní odchylku výnosů.

Kvantitativní odchylka výnosů představuje zvýšení či snížení výnosů z prodeje v důsledku rozdílu mezi plánovaným (standardním) a skutečným objemem prodeje.

Kvalitativní odchylka výnosů charakterizující zvýšení či snížení výnosů z prodeje v důsledku změny ceny prodávaných výkonů, tj. rozdílem mezi plánovanou a skutečnou cenou prodávaných výkonů.

2.4.2 Efektivnost

Jedním ze základních úkolů řídicích pracovníků a manažerů je dosahování a následně zvyšování **efektivnosti podniku**, která je propojena s hospodárností, kdy efektivnost vyžaduje určitou úroveň hospodárnosti, která je jednou z podmínek efektivnosti.

Obecně lze říci, že efektivnost vyjadřuje míru, se kterou je dosaženo plánovaných záměrů či cílů a zároveň schopnost, s jakou podnik dokáže zhodnotit své zdroje, které vložil do podnikání.

Pro vlastníky podniku je důležitá účinnost jejich vložených zdrojů a užitek, který vyplývá z těchto zdrojů. Jedná se tedy o poměr výstupů a vstupů konkrétní činnosti podniku neboli o množství zdrojů, které bylo potřebné pro dosažení maximálního objemu a kvality výkonů. Jestliže se budou manažeři podniku zaměřovat na zvyšování efektivnosti, budou usilovat zejména o minimalizaci nákladů a maximalizaci užitku. Dosažení vysoké efektivnosti podnikání je klíčem úspěchu daného podniku v konkurenčním podnikatelském prostředí.

Efektivnost představuje účinnost jednotlivých výrobních faktorů potřebných ve výrobním procesu podniku. Podle toho, jaký výrobní faktor převažuje ve výrobním procesu, rozlišujeme následující typy výroby:

- investičně (kapitálově) náročná výroba,
- pracovníčně náročná výroba,

- materiálově náročná výroba.

Investičně (kapitálově) náročná výroba je takový typ výroby, kdy ve výrobním procesu převažují kapitálově náročné stroje a zařízení, na základě čehož budou v nákladech podniku převažovat odpisy z těchto strojů a zařízení. Převažujícím a klíčovým výrobním faktorem tohoto typu výroby je kapitál. Jedná se například o elektrárenství, těžební průmysl apod.

Pracovně náročnou výrobu lze definovat jako výrobu, ve které je převažujícím výrobním faktorem práce. V nákladech podniků orientovaných na tento typ výroby převládají zejména mzdové náklady. Jedná se o podniky zabývající se především výrobou skla, porcelánu či keramiky, optický průmysl nebo polygrafický průmysl.

Materiálově náročná výroba je výroba, ve které převažují náklady na spotřebu materiálu nebo energií. Materiálově náročnou výrobou se zabývají především podniky potravinářského průmyslu, chemického průmyslu, hutnictví apod.

2.4.3 Účinnost

Aby byl podnik schopen a ochoten provozovat svou podnikatelskou činnost v delším časovém období, je pro něj důležitá tvorba zisku. Je tedy zcela evidentní, že pro to, aby byl podnik schopen zajišťovat svou podnikatelskou činnost, musí sledovat výši svých nákladů na jedné straně a výši svých výnosů (ekonomický prospěch z poskytnutých nákladů) převážně z prodeje svých výkonů na straně druhé.

Předpokládejme, že na trhu existuje podnik, který se zabývá výrobou skříní. Na výrobu jedné skříně bude podnik nucen použít vstupní náklady v podobě materiálu (například dřevo, šrouby, matice atd.), mzdových nákladů, energie, nájmu a podobně. Součet veškerých nákladů potřebných na výrobu jedné skříně činí 5 000 Kč. K tomu, aby byl podnik účinný a dosahoval zisku z prodeje skříní, je potřeba, aby výnosy či tržby z prodeje skříně byly vyšší než vstupní náklady připadající na jednu skřín, v našem případě vyšší než 5 000 Kč. Podnik tak porovnává vstupní náklady na výrobu jedné skříně (5 000 Kč) s ekonomickým prospěchem, tedy s výnosem připadající na jednu skřín (vyšší než 5 000 Kč). Obdobně lze tuto skutečnost vztáhnout na celý objem produkce.

Pro koho je zisk důležitý a proč:

- **Pro manažery podniku a externí subjekty** jako jsou například dodavatelé, odběratelé, bankovní instituce, konkurence, zákazníci apod., kteří mohou pomocí zisku snadno vyhodnotit úspěšnost podniku. Zisk se tak stává výchozím měřítkem (kritériem) pro zjištění, zda je podnik na trhu úspěšný či nikoli. V této souvislosti hovoříme o kritériální funkci zisku.

- **Pro manažery podniku**, kteří mohou zisk použít pro rozšíření výrobních kapacit, obnovu podniku apod. Zisk se tak stává vlastním zdrojem financování podnikových investic, čímž je zajištěna jeho reprodukční funkce.
- **Stát, popřípadě finanční úřad**, kdy je zisk přerozdělován prostřednictvím odvodu daně z příjmu do státního rozpočtu. Zisk plní v tomto případě redistribuční, popř. distribuční funkci.
- **Zaměstnance**, kdy zisk může být použit pro povzbuzení zaměstnanců ve formě odměňování za účelem lepších pracovních výkonů. Zisk tak zastává stimulační funkci v podniku.
- **Pro vlastníky podniku**, kteří vložili své peněžní prostředky do podnikání. Za tyto peněžní prostředky požadují výnos v podobě dividend (akciová společnost) nebo podílu na zisku (společnost s ručením omezeným).

Pro fungování podniku je důležité kromě tvorby zisku, také tvorba likvidních peněžních prostředků potřebných pro zajištění krátkodobé a dlouhodobé finanční stability. Bez volných peněžních prostředků potřebných na úhradu svých krátkodobých a dlouhodobých závazků se může podnik snadno dostat do problémů s platební schopností. Odborná terminologie pracuje s termíny jako je **likvidita** a **solventnost**, kdy likvidita zjednodušeně znamená krátkodobou schopnost podniku dostát svých krátkodobým závazkům v době, kdy se stanou splatnými, solventnost pak naopak dlouhodobou schopnost podniku dostát svých závazkům v dlouhodobém časovém horizontu. Za nejlikvidnější aktivum jsou považovány peníze a následně oběžný majetek v podobě zásob, materiálu či pohledávek.

Představme si situaci, kdy podnik disponuje 1 000 000 Kč na běžném účtu a zásobami na skladě v hodnotě 200 000 Kč. Jeho závazky činí 950 000 Kč. Na základě těchto informací lze konstatovat, že je podnik z krátkodobého hlediska likvidní. Pro podnik nebude v případě potřeby peněžních prostředků problém přeměnit zásoby na peníze prostřednictvím prodeje a uhradit jimi spolu s penězi na běžném účtu své závazky.

Nyní si představme situaci, kdy podnik disponuje 50 000 Kč na bankovním účtu, zásobami na skladě v hodnotě 5 000 Kč a dlouhodobým majetkem (například budovy, stroje, zařízení či dluhopisy apod.) v hodnotě 2 000 000 Kč. Jeho závazky činí 1 800 000 Kč. Podnik je z krátkodobého hlediska nelikvidní, avšak z dlouhodobého hlediska ho lze považovat za solventní. Aby mohl podnik uhradit své závazky, může využít svůj dlouhodobý majetek, který lze prodat a za peněžní prostředky získané z prodeje může své podnikové závazky uhradit. Je však nutno podotknout, že se zpravidla prodej dlouhodobého majetku neskutečně v krátkém časovém horizontu, ale pojí se s delším časovým obdobím.

S tímto souvisí také rozhodnutí manažera podniku týkající se využití vlastních zdrojů financování nebo cizích zdrojů financování. Jestliže není podnik schopen svou podnikatelskou činností vygenerovat peněžní prostředky na běžný chod podniku, lze využít cizích

zdrojů financování v podobě podnikatelských úvěrů. Je však potřeba sledovat výši podnikového zadlužení z důvodu neschopnosti splácet své závazky.

SHRNUTÍ KAPITOLY



Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnoty na zboží, služby, daně či poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby. Výnosy představují celkový přírůstek hodnot, jež mají vliv a ovlivňují výsledek hospodaření podniku během účetního období bez rozdílu podnikového původu. Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje zisk podniku, který je jedním ze základních ekonomických pojmů. Dosahování zisku je jeden z cílů fungování podniků. Smyslem každého podnikatelského subjektu je zhodnocování jeho majetku a následně dosahování zisku, jež lze vymezit jako rozdíl mezi ekonomickým prospěchem podniku (výnosy) a jeho náklady.

Finanční pojetí nákladů charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, kdy může docházet k úbytku aktiv na jedné straně (například spotřeba materiálu) či přírůstkem dluhů na straně druhé (nárůst závazků vůči dodavatelům používaného materiálu).

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě.

Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady, kdy toto pojetí nákladů koresponduje s hodnotou, kterou je možno získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.

Hospodárnost lze vnímat jako jedno ze základních kritérií účelnosti či racionality při vynaládání ekonomických zdrojů. Z hlediska řízení podniku představuje snahu vedoucí k minimalizaci vynaložených zdrojů (zejména finančních zdrojů), kdy se jedná o udržení nízkých finančních nákladů v souvislosti s celkovou nízkou spotřebou zdrojů. Jedná se tedy o stanovení nákladů, při kterých je dosaženo žádoucích výstupů (výkonů, výrobků) s co nejmenším množstvím vstupních faktorů (vstupů, ekonomických zdrojů, nákladů).

Jedním ze základních úkolů řídicích pracovníků a manažerů je dosahování a následně zvyšování efektivity podniku, která je propojena s hospodárností, kdy efektivity vyžaduje určitou úroveň hospodárnosti, která je jednou z podmínek efektivity. Obecně lze říci, že efektivity vyjadřuje míru, se kterou je dosaženo plánovaných záměrů či cílů a zároveň schopnost, s jakou podnik dokáže zhodnotit své zdroje, které vložil do podnikání.

Je tedy zcela evidentní, že pro to, aby byl podnik schopen zajišťovat svou podnikatelskou činnost, musí sledovat výši svých nákladů na jedné straně a výši svých výnosů (eko-

nomický prospěch z poskytnutých nákladů) převážně z prodeje svých výkonů na straně druhé.

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ A NÁVRATNOST NÁKLADŮ

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



Základem členění nákladů v nákladovém účetnictví je druhé a účelové členění nákladů, následně náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, jednicové a režijní náklady. Důležité je také členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů, náklady produktu a náklady období a následně členění nákladů v závislosti na objemu produkce. Jednotlivá členění nákladů jsou důležitá z hlediska jejich sledování pro různé účely, subjekty a objekty řízení.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Rozlišit druhé členění nákladů a účelové členění nákladů
- Vysvětlit vztahy mezi náklady přímými, nepřímými, variabilními, fixními, jednicovými a režijními
- Využívat nákladovou funkci k analýze vývoje nákladů

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Druhové členění nákladů, fixní náklady, interní náklady, kalkulační členění nákladů, účelové členění nákladů, variabilní náklady

V nákladovém účetnictví lze rozdělit náklady do různých skupin, kde rozeznáváme:

- Druhové členění nákladů
- Účelové členění nákladů
- Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik
- Kalkulační členění nákladů

- Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Za účelem efektivního a účinného řízení nákladů je pro podnik velmi důležité jejich detailnější členění. V nákladovém účetnictví lze členit náklady na:

- Druhové členění nákladů
- Účelové členění nákladů

3.1 Druhové členění nákladů

Zpravidla prvotním hlediskem v rámci členění a sledování podnikových nákladů je jejich ekonomická podstata v době, kdy jsou poprvé vynaloženy do procesu podnikových aktivit, tzn., v jaké podobě vstupují ekonomické zdroje (výrobní faktory) do podniku z vnějšího prostředí od externích dodavatelů. Druhové členění nákladů člení náklady dle druhů ekonomických zdrojů, kdy z tohoto úhlu pohledu jsou náklady rozdělovány na tzv. nákladové druhy (spotřeba materiálu, mzdové náklady, odpisy, finanční náklady apod.).

Druhové členění nákladů je zachyceno účetním systémem podniku a řídí se účetní legislativou platnou pro vedení finančního účetnictví. Náklady v tomto členění kopírují náklady finančního účetnictví, kterou jsou zaznamenávány v 5. účtové třídě. Ve finančním účetnictví se náklady dělí na:

- **Provozní náklady**, které souvisí s běžnou podnikatelskou činností (například spotřeba materiálu, náklady na služby, mzdové náklady, osobní náklady, daně, poplatky, odpisy dlouhodobého majetku apod.)
- **Finanční náklady**, které zachycují náklady spojené s finančními transakcemi podniku (úroky z úvěru, kurzové náklady apod.)

Pro náklady rozdělené dle druhového členění platí, že jsou náklady:

- **Prvotními** – jedná se o náklady, které vstupují do podnikové aktivity poprvé a jsou vyobrazeny ihned při vstupu do podniku
- **Externími** – vstupují do podnikové aktivity z vnějšího okolí (z vnějšku) a vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů
- **Jednoduchými** – nelze je nadále detailněji rozčlenit

Druhové členění nákladů:

- poskytuje informace o vstupních zdrojích a jejich spotřebě ve vztahu k ostatním podnikům a okolí,
- využívá se ve finančním účetnictví a ve výkazu zisku a ztráty (výsledovka),

- zajišťuje vazbu hlavního rozpočtu podniku k dalším částem plánu podniku,
- v nákladovém účetnictví je lze využít při sestavování rozpočtů a odpočtů středisek, kde je sledována vazba nákladového druhu ke konkrétnímu účelu, čímž je zajištěn hlavní úkol nákladového účetnictví, a to kontrola přiměřenosti spotřeby využívaných vstupních zdrojů (ekonomických zdrojů, výrobních faktorů).

Nevýhody druhového členění nákladů ve vztahu k podnikatelské činnosti:

- pro zajišťování chodu a celého řízení podniku na nižších vnitropodnikových úrovních je samostatné rozdělení nákladů dle druhové členění značně omezené, chceme-li vyhodnotit například hospodárnost podniku, samotné druhé členění nákladů není dostačující
- na základě druhového členění nákladů nelze jednoznačně určit příčinu vynaložených nákladů, pro objasnění výše uvedených skutečností si uvedme příklad:

Jestliže dojde v podniku například k překročení nákladů za spotřebovaný materiál v porovnání s plánem, lze tuto situaci vyhodnotit za zcela negativní. Aby bylo možné určit s naprostou jistotou výsledný dopad na celkové náklady, je nutné hledat příčinu vzniku vynaložených nákladů. Jestliže došlo v podniku k překročení objemu vyrobených výrobků nebo došlo ke změně sortimentní struktury výrobků ve prospěch výrobků s vyšším podílem jednicového materiálu, nelze překročení spotřebovaného materiálu vyhodnotit jako zcela negativní.

Shrneme-li výše zmíněné skutečnosti, druhové členění nákladů neposkytuje informace týkající se vyjádření příčiny vynaložených nákladů. To je jedním z důvodů, proč se druhové členění nákladů využívá celosvětově ve výkazu zisku a ztráty. Jeho struktura neumožňuje konkurenci z takto dostupných dat analyzovat faktory a vyšší podnikové efektivnosti.

Druhově členěné náklady jsou důležitou vstupní informací pro uzavírání dodacích smluv, pro cenovou optimalizaci a vyjednání dodacích a platebních podmínek, a tím ovlivnění i peněžních toků.

Předností druhového členění je průkaznost a jednoznačnost, nevýhodou pak, že se nezabývá účelem (příčinnou vynaložení) – z druhového členění nelze bezprostředně kvantifikovat hospodářský výsledek. Druhové členění je nezbytné kombinovat s dalším členěním nákladů.

3.2 Účelové členění nákladů

Z pohledu manažerského řízení je potřeba kombinovat druhové členění nákladů s ostatním členěním nákladů vyjadřující účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem. **Účelové členění nákladů** představuje základ při stanovení účelného náklado-

vého úkolu, který je poměřován se skutečnou spotřebou nákladové složky. Porovnáním skutečných nákladů s náklady plánovanými dochází v podniku ke kontrole hospodárnosti jednotlivých nákladů, jež tvoří nejvýznamnější skupinu rozhodovacích úloh podniku.

Účelové členění nákladů lze rozdělit do několika skupin, kdy první z nich člení náklady do rozsáhlých okruhů, a to na:

- výrobní činnosti související s běžnou hlavní podnikatelskou činností
- pomocné a obslužné činnosti související s činnostmi servisními

V rámci těchto činností se náklady následně detailněji rozčleňují podle technologických stupňů, procesů, aktivit či jednotlivých operací.

3.2.1 Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou náklady, které vznikají v návaznosti na použitou technologii transformačního procesu nebo s ním účelově souvisí. Jako příklad lze uvést spotřebu paměťové pěny na konkrétní kus matrace, náklady na osvětlení místnosti nebo dílny či mzdy mistrů apod.

Podíváme-li se na vymezení technologických nákladů detailněji, mohou být tyto náklady tvořeny:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdovými náklady dělníků,
- odpisy strojů,
- pronájmem výrobní haly,
- mzdovými náklady údržbářů.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Tyto náklady zajišťují podmínky pro výrobní proces v podniku tak, aby mohl být zajištěn celý chod podniku. Tyto náklady nejsou výrobními, což znamená, že nevstupují do procesu výroby, avšak podnik je nucen tyto náklady v pravidelných intervalech hradit. Příkladem může být mzda administrativních pracovníků, účetních, náklady na provoz podnikové jídelny, náklady oddělení IT. Obecně se jedná o náklady obslužných činností jako je řízení, personalistika, ekonomika, IT apod.

V rámci daného podniku mohou náklady na obsluhu a řízení zahrnovat:

- mzdy manažerů, řídicích pracovníků, účetních, personalistů

- náklady na výpočetní techniku administrativních pracovníků
- náklady na informační systém podniku

3.2.2 Jednicové náklady a režijní náklady

Předchozí členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení je v podnikové praxi využíváno pouze minimálně. Důvodem je jeho omezené využití v návaznosti na kalkulaci výkonu, kdy je obtížné jednoznačně určit, které náklady souvisí bezprostředně s technologií transformačního procesu ve vztahu ke konkrétnímu výkonu (např. výrobku), a které jsou vyvolány obsluhou transformačního procesu jako celku. Z tohoto důvodu je v praxi běžné využíváno členění nákladů na jednicové náklady (tj. ve vztahu k jednici prováděných výkonů) a režijní náklady.

Uvedené členění nákladů umožňuje podniku zodpovědět následující otázky:

- Jak řídit hospodárnost?
- Jak kontrolovat přiměřenost nákladů?
- Jak stanovit nákladový úkol?

Jednicové náklady tzv. prime cost přímo souvisí s jednotkou výkonu (jeden výrobek). Jsou součástí technologických nákladů spojených s technologickým procesem v podniku. Příkladem mohou být náklady na jednicový materiál či mzdové náklady dělníků.

Režijní náklady v sobě zahrnují na jedné straně náklady na obsluhu a řízení a na straně druhé část technologických nákladů nesouvisějící s danou jednotkou výkonu, nýbrž s technologickým procesem jako celku. Z výše uvedeného je patrné, že režijní náklady nelze jednoduše přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Příkladem mohou být odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů, mzda manažerů, řídicích pracovníků, účetních, náklady na informační systém apod.

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Doposud jsme věnovali pozornost nákladům, které souvisí přímo s konkrétním výkonem. Kromě toho lze rozlišit náklady, které nesouvisí s konkrétním výkonem, ale s konkrétním vnitropodnikovým útvarem, ve kterém probíhají jednotlivé dílčí činnosti zajišťující výrobu výkonů a v němž jednotliví pracovníci odpovídají za vynaložené náklady.

V rámci členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je potřebné rozčlenění nákladů podle místa vzniku tedy podle odpovědnosti za jejich vznik. V této souvislosti vznikají tzv. odpovědnostní střediska, jež lze vymezit jako vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady podle odpovědnosti.

3.3.1 Interní (druhotné) náklady

Vazby mezi jednotlivými odpovědnostními středisky v podniku jsou zajišťovány pomocí předávaných (přejímaných) výkonů. Náklady vznikající odebírajícímu středisku se nazývají **interní náklady**. Výše interních nákladů je závislá na množství dílčích výkonů a jejich následném vnitropodnikovém ocenění. Interní náklady mají určité vlastnosti, mezi které patří:

- interní náklady jsou náklady druhotnými (vstupují do podniku podruhé; poprvé se interní náklady projeví ve středisku, jež výkon provedlo)
- interní náklady jsou náklady složenými (lze je dále rozčlenit v návaznosti na nákladové druhy)

Z výše uvedeného je patrné, že z hlediska zdrojů, se kterými jsou vyrobeny podnikové výkony lze rozčlenit náklady následovně:

- **náklady externí** (prvotní), mezi něž lze zařadit jednicový materiál, jednicové mzdy, odpisy, cestovné, opravy a údržbu nakupované od externích dodavatelů apod.
- **náklady interní** (druhotné), mezi něž lze zařadit spotřebu vlastní energie, vnitropodnikovou dopravu (vlastní doprava), vnitropodnikové činnosti (vlastní oprava a údržba majetku apod.)

3.4 Náklady produktu a náklady období

Vedle výše uvedených klasifikací nákladů je možno rozdělit náklady na **náklady produktu** a **náklady období**. Tyto náklady jsou v obecné podobě zachyceny ve výkazu zisku a ztráty v okamžiku, kdy nastaly.

Náklady produktu (z angl. product costs) představují celkové náklady související s vytvořením a dokončením výkonů v podniku. Jedná se o náklady, které souvisí s nakoupeným zbožím či vyrobenými výkony, jež jsou určeny k prodeji. Hovoříme-li o podniku vyrábějící různé výrobky, náklady produktu jsou přiřazovány výrobkům a zahrnují se do ocenění zásob hotových výrobků nebo nedokončené výroby, než dojde k jejich prodeji koncovému zákazníkovi. Teprve poté jsou zaúčtovány do nákladů, které lze za účelem výpočtu zisku porovnat s výnosy. Do doby než dojde k prodeji výrobků koncovým zákazníkům, jsou tyto náklady produktu považovány za aktivum v podobě neprodané produkce. Příkladem může být například jednicový materiál, mzdy, výrobní režie apod.

Náklady období (z angl. period costs), jak je již z názvu patrné, souvisí převážně s časovým obdobím, ve kterém tyto náklady vznikly. Na rozdíl od nákladu produktu se nevztahují k výkonům a nejsou zahrnuty do ocenění zásob hotových výrobků. Příkladem

mohou být nevýrobní náklady zahrnující administrativní náklady, náklady související s prodejem apod.

3.5 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů má v rámci své klasifikace značnou podobnost účelovému členění nákladů, konkrétně dělení nákladů na jednicové náklady a režijní náklady. Kalkulační členění se zabývá zjištěním vztahu nákladových položek k určitému druhu kalkulovaného výkonu, a jakým způsobem lze vztáhnout konkrétní náklad k určitému druhu výkonu. V rámci kalkulačního členění nákladů rozlišujeme přímé náklady a nepřímé náklady.

Přímé náklady

Přímé náklady (z angl. direct costs) jsou takové náklady, které lze bezprostředně vztáhnout ke konkrétnímu druhu výkonu. Mezi přímé náklady můžeme zařadit například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady pracovníků ve výrobě či dělníků, odpisy strojů, jež jsou určeny pro stále se opakující stejné operace (tzv. jednoúčelový stroj), administrativní náklady související s výrobou výrobků jako jsou například náklady na přípravu příručky nebo manuálu k vyrobeným výrobkům.

Nepřímé náklady

Nepřímé náklady (tzv. indirect costs) jsou náklady, které se neváží ke konkrétnímu výkonu či druhu výkonu. Tyto náklady zajišťují vývoj celého podnikatelského procesu jako celku v širším slova smyslu. Příkladem nepřímých nákladů mohou být například odpisy strojů a zařízení, pronájem výrobní haly, mzda manažerů, údržbářů apod., náklady na výpočetní techniku administrativních pracovníků, náklady na informační systém apod.

K ZAPAMATOVÁNÍ



Zaměříme-li se na teoretická východiska účelového členění nákladů a kalkulačního členění nákladů, mohou oba tato členění na první pohled znamenat totéž. Nelze to však jednoznačně tvrdit. Zatímco lze náklady v rámci účelové členění nákladů přímo vztáhnout k jednomu výkonu či jednotce (jednici) výkonu, náklady v kalkulačním členění nákladů lze vztáhnout k určitému druhu výkonu a tedy k více jednicím. Cílem kalkulačního členění nákladů je přiřadit konkrétní nákladovou položku určitému výkonu.

3.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Doposud jsme se zabývali náklady, které jsou potřeba pro řízení podnikatelského procesu, kdy o jeho základních kritériích bylo již v minulosti rozhodnuto. Nyní zaměříme pozornost na náklady, které jsou důležité pro posouzení budoucích variant podnikání. Níže uvedená členění nákladů v sobě zahrnuje údaje týkající se rozhodování o budoucím objemu jednotlivých výkonů.

3.6.1 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů

Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů patří k nejvýznamnějším a nejdůležitějším nástrojům potřebných pro řízení nákladů. Vrcholoví pracovníci či manažeři sledují, jak se budou projevovat vybrané náklady, změní-li se objem výkonů. Objem výkonů může být posuzován podle různých aktivit podniku podle:

- počtu vyrobených kusů,
- počtu prodaných kusů,
- počtu odpracovaných hodin,
- počtu ujetých kilometrů,
- počtu obslužených klientů.

Vrcholoví pracovníci se snaží v procesu podnikových aktivit zjistit:

- Jaký je stanoven objem výkonů pro příští rok?
- Je potřeba snížit prodejní cenu výkonů za účelem zvýšení objemu výroby?
- Jaký druh mezd zaměstnanců (časová mzda, úkolová mzda či kombinace) je pro podnik nejvýhodnější?
- K jaké změně nákladů a výnosů dojde, poskytneme-li navíc jeden výrobek či službu?

Z výše uvedené je patrné, že je podstatné sledovat jednotlivé náklady a výnosy v návaznosti na různé stupně objemu výkonů. Z tohoto důvodu rozlišujeme variabilní náklady, fixní náklady a smíšené náklady.

Variabilní náklady

Variabilní náklady (z angl. variable costs) jsou náklady, které se mění v závislosti na objem výkonů. Mezi objemem výkonů a variabilními náklady platí přímá úměra, tj. zvý-

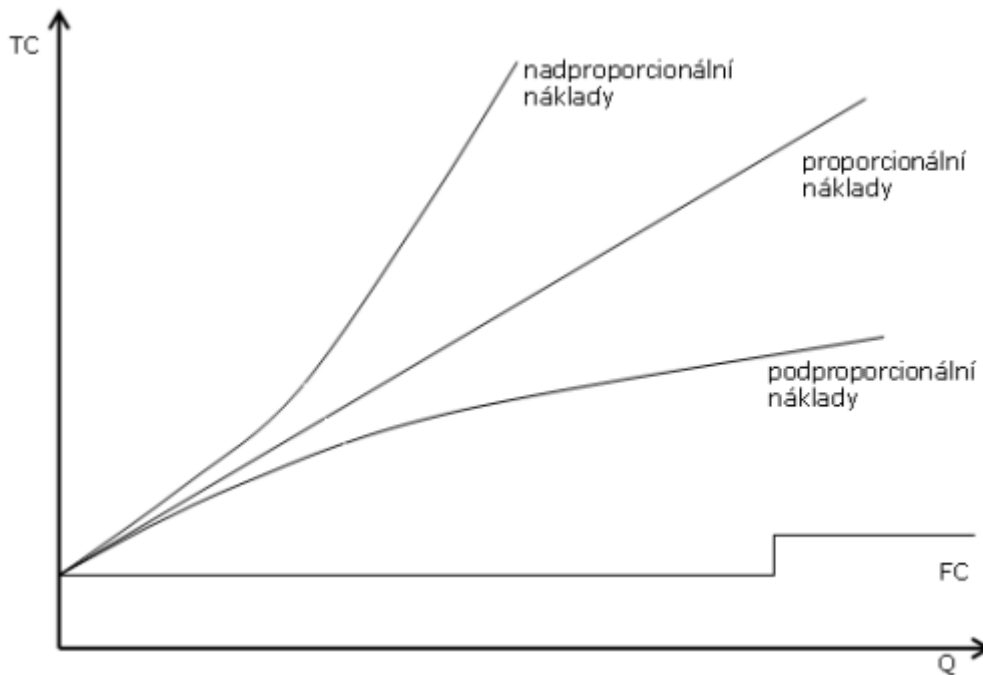
ší-li se v podniku objem výkonů, zvýší se také variabilní náklady. Variabilní náklady lze dále rozklíčovat na:

- proporcionální variabilní náklady,
- nadproporcionální variabilní náklady,
- podproporcionální variabilní náklady.

Proporcionální variabilní náklady, kdy se jedná se o náklady, které rostou přímo úměrně s růstem objemu výkonů (objem produkce). Jako příklad lze uvést úkolovou mzdu výrobních dělníků, spotřeba přímého materiálu, spotřeba elektrické energie spotřebovaná k provozu strojů. Z výše uvedeného je patrné, že celkové variabilní náklady rostou se zvyšujícím se objemem produkce, kdežto jednotkové variabilní náklady jsou neměnné (konstantní).

Nadproporcionální variabilní náklady představují náklady, které rostou rychleji než objem výkonů (objem produkce). Příkladem mohou být opět mzdové náklady výrobních dělníků, kdy s rostoucím objemem produkce je podnik nucen zavést noční a víkendové směny, za které je zaměstnanec odměněn formou příplatků. Hodinový tarif zaměstnance (jednotkové variabilní náklady) bude tedy vyšší než v případě jednosměnného denního provozu.

Podproporcionální variabilní náklady jsou náklady, které rostou pomaleji než objem výkonů (objem produkce). Příkladem mohou být materiálové náklady, které mohou růst rychleji než objem produkce. Zvyšující se objem produkce povede k nákupu či objednání většího množství materiálu, za který může dodavatel poskytnout podniku množstevní slevu. Materiálové náklady porostou tedy pomaleji než objem produkce.



Obrázek 2: Závislost variabilních nákladů na změny v objemu produkce

Fixní náklady

Fixní náklady (z angl. fixed costs) jsou náklady, které se nemění s růstem či poklesem objemu produkce (podnikovou aktivitou). Pro fixní náklady je charakteristické, že celkové fixní náklady jsou neměnné ve vztahu k objemu produkce, zatímco jednotkové fixní náklady (fixní náklady na jeden kus výkonu) se s růstem objemu produkce snižují. Příkladem fixních nákladů mohou být například odpisy budovy, leasing dlouhodobého majetku, mzdy vrcholových pracovníků či manažerů apod. Fixní náklady lze dále rozčlenit na:

- utopené (umrtvené) fixní náklady,
- vyhnutelné fixní náklady.

Utopené (umrtvené) fixní náklady (z angl. sunk costs) v sobě zahrnují náklady, které podnik vynaložil v minulosti, a které nelze změnit budoucím manažerským rozhodnutím. Převážně se jedná o náklady, které jsou vynakládány před samotným zahájením výroby související například s pořízením strojů, případně odpisy apod. Tyto náklady nelze během určitého období měnit, jediným možným způsobem, jak získat zpět použité peněžní prostředky je jejich zpětný prodej či opačně působící investiční rozhodnutí. Z tohoto důvodu se tyto náklady běžně označují jako umrtvené fixní náklady. Z výše uvedeného je patrné, že tyto náklady by neměly vstupovat do manažerských rozhodnutí. Utopené náklady se mohou týkat manažerských rozhodnutí v určitý časový okamžik, ale mohou určitým způsobem zkreslit výsledky rozhodovacího procesu.

Vyhnutelné fixní náklady jsou opakem utopených fixních nákladů. Jedná se o náklady, jejichž výši mohou manažeři podnik určitým způsobem ovlivnit. Příkladem mohou být náklady, které lze uspořit snížením provozu z třisměnného na dvousměnný.

Smíšené náklady

V podnikové praxi je zcela obtížné rozlišit, které nákladové položky jsou čistě variabilní, a které jsou naopak čistě fixní. Existuje celá řada nákladů, které mají jak variabilní, tak fixní charakter. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie. Část této energie lze považovat za fixní náklady v podobě osvětlení výrobní haly, na fungování výpočetní techniky apod., část energie za náklady variabilní související se spotřebou elektrické energie potřebnou na provoz výrobního stroje či výrobní linky. Tyto náklady označujeme jako **smíšené náklady** (z angl. semi-variable costs).

3.6.2 Nákladová funkce

Členění nákladů v závislosti na objemu produkce, tedy na náklady fixní a variabilní je důležité nejen pro řízení podniku v podmínkách, kdy o základních veličinách bylo již rozhodnuto v minulém období, ale také pro budoucí rozhodování celého podnikatelského procesu.

Jedním z hlavních nástrojů je modelování nákladů pomocí matematického vyjádření vztahu mezi podnikovými náklady a objemem výroby. V této souvislosti je důležitá tzv. **nákladová funkce**, kterou lze sestavit v případě, známe-li fixní náklady a variabilní náklady. Nákladová funkce tak zachycuje matematickým vyjádřením vztah mezi objemem výroby a náklady podniku.

Lineární nákladovou funkci lze zapsat následovně:

$$y = a + bx \quad (4)$$

y.....celkové náklady

x.....objem produkce

a.....fixní náklady (celkové)

b.....variabilní náklady připadající na jednotku produkce

Nákladová funkce tak vyjadřuje vztah mezi náklady podniku a objemem produkce, kdy náklady představují závisle proměnnou a podnikové výkony nezávisle proměnnou. Budeme-li v nákladové funkci používat označení pro fixní a variabilní náklady, nákladovou funkci lze poté vyjádřit jako:

$$y = FN + vn * Q \quad (5)$$

y.....celkové náklady

Q.....objem produkce

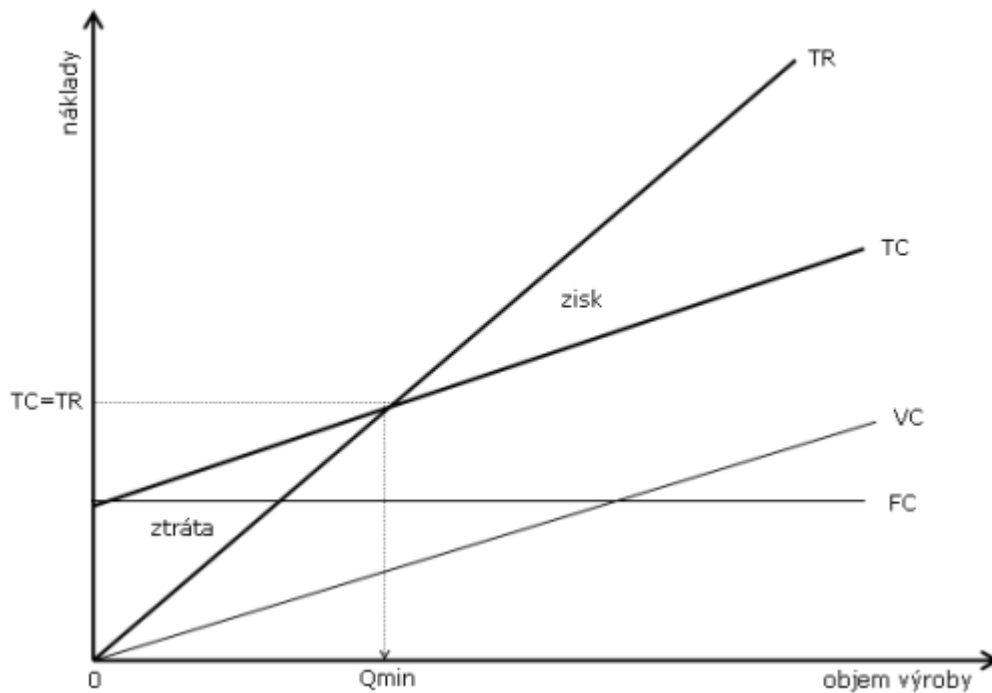
FN.....celkové fixní náklady

vn.....variabilní náklady připadající na jednotku produkce

3.6.3 Analýza bodu zvratu

V rámci klasifikace nákladů v závislosti na objem vyráběné produkce je v podnikové praxi neustále řešeno, jak objem výkonů a jejich sortiment ovlivňuje a ovlivní výši nákladů, výnosů a následně výši zisku. Tyto skutečnosti lze v anglicky mluvících zemích nalézt pod pojmem Cost-Volume-Profit Analysis.

Nejdůležitějším činitelem těchto úvah je kvantifikace a **analýza tzv. bodu zvratu**. Ten vyjadřuje objem prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady. Jinými slovy řečeno, bod zvratu vyjadřuje takový objem prodané produkce, při kterém se náklady rovnají výnosům a podnik tak dosahuje nulového výsledku hospodaření. Grafické znázornění bodu zvratu uvádí následující obrázek.



Obrázek 3: Bod zvratu

TR.....celkový objem výnosů z prodeje

TC:...celková výše nákladů

VC...celková výše variabilních nákladů

FC...celkový výše fixních nákladů

Qmin...objem výroby v bodu zvratu

Bod zvratu lze zapsat pomocí následujícího vzorce:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{(c - vn)} \quad (6)$$

Q_{BZ}.....objem produkce v bodu zvratu

FN.....fixní náklady (celkové)

c.....jednotková prodejní cena

vn.....variabilní náklady připadající na jednotku produkce

Fixní náklady podnik vynakládá k zajištění podnikových výkonů jako celku. Úroveň, s jakou prodané výrobky přispívají k úhradě fixních nákladů lze určit rozdílem mezi cenou a variabilními náklady, jež byly vynaloženy na provedení podnikových výkonů. Návratnost fixních nákladů je zajištěna určitým množstvím prodaných výrobků. Další prodané výrobky navíc přispívají k tvorbě podnikové zisku, který lze vypočítat jako rozdíl mezi cenou prodaných výrobků a variabilními náklady podniku.

V nákladovém účetnictví je rozdíl mezi cenou a variabilními náklady označován jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku nebo jinými slovy také marže (z angl. contribution margin) či krycí příspěvek.

Celkové výnosy v okamžiku, kdy podnik dosáhne bodu zvratu lze vypočítat pomocí vzorců:

$$CV_{BZ} = \frac{FN}{1 - \left(\frac{VN}{CV}\right)} \quad (7)$$

CV_{BZ}celkové výnosy v bodu zvratu

FNcelkové fixní náklady

VNcelkové variabilní náklady

CVcelkové výnosy

V souvislosti s analýzou bodu zvratu podnik sleduje jak celkové výnosy, tak celkové výnosy v bodu zvratu, jež umožňují zjistit, jak je podnik náchylný ke změnám v úrovni příjmů. Na základě této skutečnosti rozeznáváme dva ukazatele, a to:

- bezpečnostní podnikatelskou rezervu,
- bezpečnostní koeficient.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR) představuje, o kolik se mohou snížit výnosy podniku, než bude dosaženo bodu zvratu. Bezpečnostní podnikatelská rezerva je vyjádřena následujícím vzorcem:

$$BPR = CV - CV_{BZ} \quad (8)$$

Bezpečnostní koeficient vypovídá o tom, jakou částí se bezpečnostní podnikatelská rezerva podílí na celkových výnosech podniku. Výsledná hodnota je poté znázorněna v procentech. Bezpečnostní koeficient lze matematicky zapsat:

$$k_b = \frac{BPR}{CV} * 100 \quad (9)$$

3.7 Relevantní a irelevantní náklady: rozdílové náklady

Relevantní a irelevantní náklady tvoří další pohled na členění nákladů. Zatímco doposud jsme se zabývali tradičním členěním nákladů, relevantní a irelevantní náklady souvisí s budoucím manažerským rozhodnutím. Tradiční členění nákladů vycházelo a pracovalo s náklady vzniklých v minulosti, kdežto náklady vztahující se k budoucímu rozhodnutí pracuje s odhady budoucích nákladů.

Relevantní náklady (z angl. relevant costs) jsou náklady, které se mění s přijetím či nepřijetím konkrétního manažerského rozhodnutí (například přijetí či nepřijetí nové zakázky).

Irelevantní náklady (z angl. irrelevant costs) jsou náklady, jejich výše se nebude měnit v závislosti na přijetí či nepřijetí manažerského rozhodnutí.

Rozdílové náklady (z angl. differential costs) jsou zvláštní formou relevantních nákladů. Jedná se o náklady, které charakterizují rozdíl mezi náklady, které vznikly před přijetím manažerského rozhodnutí a náklady, které vznikly po manažerském rozhodnutí.

Z výše uvedeného vyplývá, že v rámci rozhodovacího procesu vrcholových pracovníků musí jednoznačně docházet k oddělení relevantních a irelevantních nákladů. Pokud by k takovému oddělení nákladů nedošlo, mohlo by docházet ke zkreslení jednotlivých variant v rozhodovacím procesu.

Pro jasnější pochopení si můžeme uvést zaměstnance, který je vyslán na služební cestu. Má dvě možnosti, jaký dopravní prostředek použít, a to: služební automobil nebo vlak. Posuzujeme tedy, který z dopravních prostředků je levnější. Jelikož má podnik služební automobil ve vlastnictví, může náklady s ním související ovlivnit.

Relevantním nákladem automobilu bude spotřeba pohonných hmot. Čím více kilometrů automobil ujede, tím více bude potřeba pohonných hmot. Za irelevantní náklad lze považovat pojištění automobilu, jehož výše zůstane stále stejná bez ohledu na ujeté kilometry a na to, zda bude automobil využíván v podniku či nikoli. Při dalším použití automobilu se výše pojištění nemění a není závislá na počtu ujetých kilometrů. Při rozhodování o tom, který dopravní prostředek je výhodnější pro uskutečnění služební cesty by

měly být v rámci nákladů souvisejících s automobilem brány v potaz pouze relevantní náklady.

Kdybychom do rozhodování zahrnuli také irelevantní náklady, v našem případě pojištění automobilu, mohlo by dojít ke zkreslení výsledků, jež by mohly poukázat na výhodnost cestování vlakem. Obdobným způsobem lze charakterizovat chování relevantních a irelevantních výnosů.



SHRNUTÍ KAPITOLY

V nákladovém účetnictví lze rozdělit náklady do různých skupin, kde rozeznáváme druhové členění nákladů, účelové členění nákladů a členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. Druhové členění nákladů je zachyceno účetním systémem podniku a řídí se účetní legislativou platnou pro vedení finančního účetnictví. Účelové členění nákladů představuje základ při stanovení účelného nákladového úkolu, který je poměřován se skutečnou spotřebou nákladové složky.

Účelové členění nákladů lze rozdělit do několika skupin, kdy první z nich člení náklady do rozsáhlých okruhů, a to na výrobní činnosti související s běžnou hlavní podnikatelskou činností a pomocné a obslužné činnosti související s činnostmi servisními. V rámci těchto činností se náklady následně detailněji rozčleňují podle technologických stupňů, procesů, aktivit či jednotlivých operací. V rámci členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je potřebné rozčlenění nákladů podle místa vzniku tedy podle odpovědnosti za jejich vznik. V této souvislosti vznikají tzv. odpovědnostní střediska, jež lze vymezit jako vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady podle odpovědnosti.

Vedle výše uvedených klasifikací nákladů je možno rozdělit náklady na náklady produktu a náklady období. Tyto náklady jsou v obecné podobě zachyceny ve výkazu zisku a ztráty v okamžiku, kdy nastaly. Kalkulační členění nákladů má v rámci své klasifikace značnou podobnost účelovému členění nákladů, konkrétně dělení nákladů na jednicové náklady a režijní náklady. Kalkulační členění se zabývá zjištěním vztahu nákladových položek k určitému druhu kalkulovaného výkonu, a jakým způsobem lze vztáhnout konkrétní náklad k určitému druhu výkonu. Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů patří k nejvýznamnějším a nejdůležitějším nástrojům potřebných pro řízení nákladů. Vrcholoví pracovníci či manažeři sledují, jak se budou projevovat vybrané náklady, změní-li se objem výkonů.

4 KALKULAČNÍ SYSTÉM A JEHO VYUŽITÍ V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



Kalkulace resp. kalkulace zaměřené na náklady (nákladové kalkulace) jsou v dnešní době nejčastěji používaným nástrojem hodnotového řízení. Kalkulaci lze charakterizovat jako základní nástroj nákladového účetnictví zaměřený na řízení nákladů po linii výkonů. Kalkulace umožňují vrcholovému vedení určit vazby a chování jednotlivých nákladů v závislosti na objemu produkce a struktuře výkonů.

Problém kalkulací je spojen s členěním nákladů na přímé náklady a nepřímé náklady. Nepřímé (režijní) náklady nelze přímo vztáhnout ke konkrétním výkonům podniku, tudíž jejich alokace k výkonům se stala podkladem pro vytvoření kalkulačních metod. Kalkulační metoda určení ke kvantifikaci nákladů na určitý výkon slouží k přiřazování nepřímých nákladů ke konkrétním výkonům. Veškeré nákladové kalkulace podniku tvoří kalkulační systém.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat základní principy kalkulací
- Objasnit kalkulační metody přiřazování nákladů
- Vysvětlit kalkulační systém podniku

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Kalkulace, kalkulační jednice, kalkulační metody, kalkulační systém, předběžná kalkulace, rozvrhová základna, výsledná kalkulace

4.1 Kalkulace

Kalkulace resp. kalkulace zaměřené na náklady (nákladové kalkulace) jsou v dnešní době nejčastěji používaným nástrojem hodnotového řízení. Jedním z hlavních úkolů manažerů je sledování nákladů souvisejících s výkony podniku.

Každý manažer podniku by měl znát výši nákladů, se kterými jsou vyráběny podnikové výkony. Nákladové kalkulace sehrávají značně významnou roli převážně při prodeji výkonů externím zákazníkům, kdy je pro podnik potřebné monitorovat výrobní náklady prodávaných výkonů, od kterých se odvíjí prodejní cena výkonů a následná zisková přírůžka.

Pod pojmem kalkulace si lze představit výpočet nákladů, výnosů, zisku, marže, prodejní ceny nebo jiné hodnotové veličiny připadající na výrobek, práci, službu, činnost, operace potřebné k zajišťování podnikatelské činnosti, investiční příležitost či naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.



K ZAPAMATOVÁNÍ

Kalkulace představuje jeden z nejvýznamnějších nástrojů nákladového účetnictví, popř. manažerského účetnictví, jelikož poskytuje informace o vazbách a následných vztazích mezi výkonem podniku a náklady, které vznikají v souvislosti s podnikovým výkonem.

Na kalkulaci je možno pohlížet ve třech směrech, a to:

- na činnost, která vede k stanovování nákladů ke konkrétním výkonům,
- na výsledek této činnosti,
- na informační systém podniku poskytující informace o vzájemně propojených propočtech, které jsou v podniku zpracovávány pro nejrůznější účely.

4.1.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou veškeré výrobky, služby, činnosti či operace v podniku. Jinými slovy řečeno, předmětem jakékoliv kalkulace jsou veškeré výkony podniku, jež jsou poskytovány na vnitropodnikové úrovni nebo určeny k prodeji.

Předmětem kalkulace může být:

- kalkulační jednice,
- kalkulované množství.

Kalkulační jednice

Jedná se o vnitropodnikové výkony, které lze vymezit určitým objemem produkce (množstvím), časem a dalšími produktovými vlastnostmi. Může se jednat například o výrobek či službu. Jako příklad lze uvést jeden stůl (v rámci podniku zabývající se výrobou stůlů), kilogram (pro podniky zabývající se prodejem mulčovacích kůr nebo prodejem směsí na váhu), hektar (pro podniky zabývající se pronájemem budov) nebo hodina (pro podniky zabývající se opravárenskými službami) apod.

Kalkulované množství

Kalkulované množství lze definovat jako součet kalkulačních jednic stejného či obdobného typu. Kalkulované množství je možno využít u sériové nebo hromadné výroby, kdy je možno kalkulační jednici nahradit kalkulovaným množstvím a posléze počítat náklady jedné série. Náklady na jednici lze následně získat podílem nákladů celé série s kalkulovaným množstvím.

$$\text{náklady na jednici} = \frac{\text{náklady celé série}}{\text{kalkulované množství}} \quad (10)$$

4.1.2 Základní struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik sleduje strukturu nákladů vyjádřenou v kalkulaci dle individuálního posouzení. Struktura nákladů vyjádřená v kalkulaci je vyjádřena tzv. kalkulačním vzorcem. Je patrné, že každý podnik vykonává svou podnikatelskou činnost s odlišnými skupinami nákladů a potřebuje pro svá budoucí rozhodování sledovat tyto náklady v kalkulačním vzorci ve zcela odlišné struktuře v porovnání s ostatními podniky.

Typový kalkulační vzorec lze charakterizovat jako ucelené řazení nákladů či nákladových položek dle uživatele kalkulace, dle charakteru rozhodování apod. Typový kalkulační vzorec lze zaznamenat následovně:

1.	Přímý materiál (na jednici)
2.	Přímo mzdy (na jednici)
3.	Ostatní přímé náklady (jednicové)
4.	Výrobní (provozní) režie
Součet 1. - 4.	Vlastní náklady výroby
5.	Správní režie
Součet 1. - 5.	Vlastní náklady výkonu
6.	Odbytová režie
Součet 1. - 6.	Úplné vlastní náklady výkonu
7.	Zisk, marže, ztráta
Součet 1. - 7.	Prodejní cena výkonu (popř. výrobku)

Tabulka 2: Typový kalkulační vzorec

Ze vzorce je patrné, že podniku vznikají kromě nákladů za přímý materiál a přímé mzdy (přímé náklady obecně) také náklady vztahující se k výrobní režii, správní a odbytové režii. Pojďme si nyní ve stručnosti objasnit, jaké náklady spadají do těchto režii, a kdy vznikají.

Výrobní režie:

Náklady výrobní režie souvisí a vznikají v rámci výrobního procesu. Výrobní režie zahrnuje tyto náklady:

- odpisy strojů, zařízení,
- opravy,
- energie,
- nájemné,

- náklady na provoz meziskladů pro převod nedokončené výroby a polotovarů z jednoho výrobního střediska do druhého,
- náklady na manipulační a dopravní techniku.

Správní režie:

Náklady správní režie souvisí se správou a vedením podniku jako celku a zahrnuje tyto náklady:

- náklady na opatřování, příjem,
- skladování,
- výdej a úprava jednicového a režijního materiálu,
- náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek.

Zásobovací režie:

Náklady zásobovací režie souvisí se zásobováním podniku jako celku. Do zásobovací režie lze zařadit následující náklady:

- náklady na dopravu,
- náklady na opatřování, příjem, skladování, výdej a úprava jednicového a režijního materiálu,
- náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek.

Odbytová režie:

Odbytová režie se zabývá odbytem a expedicí výrobků a zahrnuje v sobě například tyto náklady:

- náklady na marketingové propagace,
 - náklady na vybavení,
 - náklady na převzetí, balení, skladování a expedici hotových výrobků podniku,
 - náklady na průzkum trhu a činnosti s tím spojené.
-

4.2 Kalkulační metody

Kalkulaci je možno vymezit jako přiřazení nákladů, marže a celkové ceny či jiných hodnotových veličin k jednotce výkonu (výrobek, služba, činnost, operace). Nákladová kalkulace je základním kalkulačním nástrojem, pomocí kterého lze vypočítat marži, zisk a také cenu výkonu. Problém výše zmíněných kalkulací je spojen s členěním nákladů na přímé náklady a nepřímé náklady. Nepřímé (režijní) náklady nelze přímo vztáhnout ke konkrétním výkonům podniku, tudíž jejich alokace k výkonům se stala podkladem pro vytvoření kalkulačních metod.

Pokud budou manažeři podniku evidovat pouze přímé náklady související s výrobou podnikových výkonů, zcela jednoduchým způsobem získají informace o nákladech výkonů. Problém kalkulací spočívá především v narůstajícím podílu nepřímých (režijních) nákladů, u kterých je přiřazení nákladů ke konkrétním výkonům značně komplikované.

Metodu kalkulace můžeme vymezit jako způsob, pomocí kterého je sestavována hodnotová veličina na konkrétní výkon. Abychom určili vhodnou metodu kalkulace, je potřeba znát:

- předmět kalkulace,
- způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- strukturu nákladů, kde lze zjistit náklady na kalkulační jednici.

Kalkulační metoda určená ke kvantifikaci nákladů na určitý výkon slouží k přiřazování nepřímých nákladů ke konkrétním výkonům. Jednotlivé kalkulační metody se liší způsobem přiřazování nepřímých (režijních) nákladů. V nákladovém (manažerském) účetnictví existuje celá řada kalkulačních metod zaměřených na alokaci nepřímých nákladů, kdy mezi nejvýznamnější lze zařadit:

- Metoda kalkulace dělením
 - Metoda kalkulace prostým dělením
 - Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly
- Metoda kalkulace přírážková (zakázková kalkulace)
- Rozčítací metoda kalkulace
- Odečítací metoda kalkulace
- Fázová metoda kalkulace
- Postupná metoda kalkulace

4.2.1 Metoda kalkulace dělením

V souvislosti s metodou kalkulace dělením rozlišujeme metodu kalkulace prostým dělením a metodu kalkulace dělením s poměrovými čísly.

Metoda kalkulace prostým dělením

Metoda kalkulace prostým dělením se používá u výroby produkující pouze jeden druh výrobku (stejnorodé výrobky). Smyslem této metody je zjistit režijní náklady jednoho druhu výroby na jeden výrobek podílem celkových rozpočtovaných režijních nákladů a celkového plánovaného množství výrobků.

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly se používá v podniku, který se specializuje na výrobu určitých druhů stejnorodých výrobků. Za stejnorodé výrobky lze považovat takové výrobky, které mají totožnou strukturu nákladů, a které mohou být odlišné svou velikostí, hmotností apod. Rozpočet režijních nákladů na jednotku výkonu se provádí pomocí tzv. poměrových čísel.

Poměrová čísla vyjadřují proporce jednotlivých nákladů na jednici konkrétních druhů výrobků. Princip metody kalkulace dělením s poměrovými čísly spočívá v tom, že si podnik zvolí jeden výrobek jako základní či výchozí výrobek, kterému náleží poměrové číslo 1, a na kterém se podílí určitou mírou ostatní výrobky.

Jako příklad lze uvést výrobu různě dlouhých kovových trubek, konkrétně trubky dlouhé 1 metr, 2 metry a 3 metry. Každá různě dlouhá trubka se bude lišit délkou a bude tak pochopitelně zahrnovat rozdílné vstupní náklady na materiál, opracování apod. Pomocí základního výrobku (například 3 metrová trubka) zjistíme, jakou částí se ostatní výrobky (1 metrová a 2 metrová trubka) podílí na výchozím výrobku (3 metrová trubka). Obecně lze tedy říci, že poměrové číslo vyjadřuje proporce (poměr) mezi náklady na různé druhy výrobků

4.2.2 Metoda kalkulace přiřázková

Metoda kalkulace přiřázková se využívá v podniku, který vyrábí z hlediska nákladů různorodé výkony. Pro výrobu jednotlivých druhů výkonů bude potřeba v souvislosti s různorodými výkony vynaložit odlišnou výši nákladů. Z tohoto důvodu již nelze použít kalkulaci dělením jak prostou, tak s poměrovými čísly. Za účelem rozklíčování celkových režijních nákladů na kalkulační jednici se používá tzv. procentní přiřázka, která vyjadřuje podíl těchto režijních nákladů k tzv. **rozvrhové základně**.

$$\% \text{ přirážky} = \frac{\text{režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \quad (11)$$

Rozvrhová základna není vymezena legislativou, a proto její sestavení je plně v kompetenci podniku. Ten zpravidla stanovuje rozvrhovou základnu tak, aby přímo souvisela s režijními náklady a aby mezi nimi existoval přímo úměrný vztah. Rozvrhovou základnu je možno rozdělit na:

- peněžní rozvrhovou základnu,
- naturální rozvrhovou základnu.

Peněžní rozvrhová základna

Peněžní rozvrhová základna je vyjádřena v peněžních jednotkách. Příkladem mohou být přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy) apod. Výsledkem je poté stanovení režijní přirážky v % z výše zmíněné rozvrhové základny (přímý materiál, mzdy apod.)

Naturální rozvrhová základna

Jak je již z názvu patrné, naturální rozvrhová základna je vyjádřena v naturálních jednotkách a pracuje s veličinami, jež jsou vyjádřeny v naturálních jednotkách. Příkladem mohou být strojové hodiny (doba, po kterou je stroj potřebný k výrobě výkonů využíván), normohodiny práce výrobních dělníků apod. Výsledkem je poté režijní sazba v korunách (Kč) na jednotku rozvrhové základny.

4.2.3 Rozčítací metoda kalkulace

Rozčítací metoda kalkulace je využívána u podniků, jejichž výsledkem výrobního procesu jsou výkony, které jsou v rámci důležitosti považovány za ekvivalentní (rovnocenné, přiměřené). Jednotlivé výkony se podílí na nákladech prostřednictvím tzv. ekvivalenčních (poměrových) čísel.

Ekvivalenční čísla bývají zpravidla odvozena od různorodých faktorů, kdy se nejčastěji jedná o tržní cenu. Princip metody spočívá v tom, že jsou jednotlivé tržní ceny dílčích výkonů sečteny a náklady za celou výrobu jsou vyděleny součtem ekvivalenčních čísel vycházejících z podílu jednotlivých tržních cen. Takto získaný podíl nákladů k součtu ekvivalenčních čísel je vynásoben ekvivalenčními čísly, čímž jsou zjištěny náklady jednotlivých dílčích výkonů (Wöhe, Kislíngrová 2007).

4.2.4 Odečítací metoda kalkulace

Odečítací metoda kalkulace se využívá v podnicích, jež vyrábí ve výrobním procesu pouze jeden výrobek, který je pokládán za hlavní výrobek, a ostatní výrobky jsou považovány za vedlejší. Princip metody spočívá ve znalosti celkových nákladů na výrobu, od kterých jsou odečteny náklady za vedlejší výrobky, pomocí čehož lze snadno zjistit náklady na hlavní výrobky.

Náklady vedlejších výrobků lze stanovit na základě vnitropodnikových cen (pokud jsou výrobky spotřebovány uvnitř podniku) nebo na základě cen tržních (v případě prodeje externím zákazníkům). Z tohoto důvodu je tato metoda mnohdy označována jako metoda zůstatková.

4.3 Fázová metoda kalkulace

Fázová metoda kalkulace je využívána zejména v podnicích zabývajících se výrobou jediného výrobku či skupinami homogenních výrobků vznikajících v rámci členitého výrobního procesu. Tato metoda se používá při činnostech, které si předávají jednotlivé zpracované výrobky od počáteční fáze do konečné fáze.

Předmětem kalkulace jsou v případě této metody jednotlivé výrobní fáze nikoli podnikové výkony. Princip metody spočívá v tom, že v každé fázi se využíváme prostá metoda dělením, čímž zjistíme náklady na určitý polotovar (meziprodukt). Na každou fázi je nutno pohlížet a kalkulovat ji samostatně, jelikož jednotlivými fázemi nemusí procházet stejný počet výkonů. Náklady konečného výkonu určíme součtem dílčích nákladů plynoucí z každé fáze.

4.4 Postupná metoda kalkulace

Postupná metoda kalkulace se využívá u podniků, ve kterých jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny. Výroba, která je uskutečňována v různých stupních představuje výrobek, který lze využít jako polotovar v dalších stupních nebo ho lze prodat.

Podstata postupné metody kalkulace spočívá v kumulaci jednotlivých výrobních stupňů, kdy veškeré náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledním stupni výroby. Výrobky z předchozího stupně vytváří materiálové náklady pro stupeň následující, ke kterým daný stupeň přidává své náklady zpracování.

4.5 Kalkulační systém

Kalkulační systém je tvořen veškerými nákladovými kalkulacemi v podniku, jež mezi sebou navzájem souvisí.

Při definování základních typů kalkulací je možno rozdělit kalkulace dle toho, jaké náklady lze do kalkulace zahrnout, popřípadě, zda je vhodné do kalkulace zahrnout veškeré náklady podniku nebo pouze část podnikových nákladů. V této souvislosti rozeznáváme:

- **Absorpční kalkulace** označována také jako kalkulace úplných nákladů pracuje s celkovými náklady podniku
- **Neabsorpční kalkulace** označována také jako kalkulace neúplných nákladů v sobě zahrnuje pouze část podnikových nákladů, konkrétně pouze variabilní náklady, kdy ostatní náklady v podobě fixních nákladů nejsou v kalkulaci zahrnuty

V rámci nákladového účetnictví rozlišujeme různé typy kalkulací. Nejprve se budeme zabývat účelovými kalkulacemi neboli kalkulacemi sestavovanými podle účelu, kterému tyto kalkulace budou sloužit. Za jiným účelem a jiné nároky na kalkulaci může mít prodejce, jehož zájmem je sestavit co nejrychleji předběžnou nabídku a cenu pro koncového zákazníka, jiné požadavky a očekávání bude volit například plánovač výroby, který na základě kalkulace sestavuje výrobní plán. Na základě odlišného způsobu uplatnění v podniku rozeznáváme následující kalkulace:

- Předběžná kalkulace
 - Propočtová kalkulace
 - Plánová kalkulace
 - Operativní kalkulace
- Výsledná kalkulace

4.5.1 Předběžná kalkulace

V rámci podnikatelského prostředí existuje celá řada podniků, které potřebují dostatek informací týkajících se nákladů jednotlivých výkonů ještě před samotným zahájením výroby popř. před samotným zahájením jakýchkoliv činnosti na podnikových výkonech (na výrobcích či službách). Za tímto účelem jsou sestavovány kalkulace, které jsou běžně označovány jako předběžné kalkulace. Hlavním rysem předběžných kalkulací je, že v době jejich sestavování nemá podnik dostatek informací o spotřebovaných vstupech či nákladech na určitý výrobek či službu.

Jednou z odnoží předběžných kalkulací je **propočtová kalkulace**, která je sestavována za účelem předběžného odhadu či posouzení budoucích nákladů na výrobu nově zavedených výrobků nebo pro zpracování cenových nabídek.

Kromě propočtové kalkulace je v rámci předběžných kalkulací rozlišována také **plánová kalkulace**, která je v porovnání s propočtovými kalkulacemi značně detailnější, pracuje převážně s přesným odhadem spotřebovaných vstupů a je sestavována za účelem přesného plánování výroby (popř. jakýchkoli podnikových operací). Plánová kalkulace má zásadní význam pro výkony, jejichž výroba se opakuje a bude opakovat po delší časové období.

Specifickým typem kalkulací je tzv. **operativní kalkulace**, která je typická převážně pro vysoce automatizovaný průmysl. Operativní kalkulace je ve většině případů sestavována během výroby konkrétní série výrobků za účelem zaznamenat případné změny v přímých nákladech, jež mohou být vyvolány odlišnými faktory, jako je například změna technologie či postupu, změna strojů, změna nastavení jednotlivých strojů, změna minimální mzdy apod. Operativní kalkulace je využívána především při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a také při následné kontrole jejich plnění.

4.5.2 Výsledná kalkulace

Dalším typem kalkulace je tzv. výsledná kalkulace. Ta je sestavována po ukončení realizace jednotlivých výkonů v podniku. V okamžiku, kdy jsou jednotlivé výkony v podniku zcela vyrobeny a následně prodány koncovým zákazníkům, požaduje řada podniků přesné informace o nákladech související s výše zmíněnými podnikovými výkony. Podnik má tak k dispozici přesné informace o skutečně spotřebovaných vstupů potřebných na výrobu konkrétních výkonů.

Pomocí výsledné kalkulace může podnik posoudit hospodárnost výrobního procesu jednotlivých podnikových výkonů, kdy lze snadno porovnat skutečnou výši spotřebovaných vstupů s plánovanou výši spotřebovaných vstupů (odhadem), jež byla stanovena na začátku výrobního procesu. Manažeři podniku tak mohou získat informace o tom, zda skutečné náklady na výrobu výkonu odpovídají jejich budoucímu odhadu.

SHRNUTÍ KAPITOLY



Nezbytnou součástí podnikové praxe jsou kalkulace, které jsou sestavovány za konkrétním účelem. Kalkulace se mohou mezi sebou odlišovat kalkulační jednicí či kalkulačními metodami, jež slouží k přiřazování nákladů předmětu kalkulace. Důležitým krokem při kalkulování nákladů na výkony je definice předmětu kalkulace, tedy objektu přiřazování nákladů. Souhrn veškerých kalkulací podniku tvoří kalkulační systém.

Při definování základních typů kalkulací je možno rozdělit kalkulace dle toho, jaké náklady lze do kalkulace zahrnout, popřípadě, zda je vhodné do kalkulace zahrnout veškeré náklady podniku nebo pouze část podnikových nákladů. Každý manažer podniku by měl znát výši nákladů, se kterými jsou vyráběny podnikové výkony. Nákladové kalkulace sehrávají značně významnou roli převážně při prodeji výkonů externím zákazníkům, kdy je pro podnik potřebné monitorovat výrobní náklady prodávaných výkonů, od kterých se odvíjí prodejní cena výkonů a následná zisková přírážka.

5 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ V RÁMCI ŘÍZENÍ PO LINII ODPOVĚDNOSTI

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



V rámci této kapitoly je pozornost věnována řízení nákladů po linii zodpovědnosti. S tím souvisí zájem řídicích pracovníků o vztahy mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. Smysl odpovědnostního účetnictví a řízení nákladů po linii odpovědnosti (odpovědnostní řízení) je založen na rozdělení jednotlivých podnikatelských činností do samostatných oddělení nazývajících se střediska, útvary, popř. pracoviště. Na zobrazení podnikových nákladů, výnosů, příjmů a výdajů jako celku mají vliv jednotlivá odpovědnostní střediska, jež odpovídají za vnitropodnikové výsledky hospodaření a za využívání vnitropodnikových cen pro oceňování vnitropodnikových výkonů.

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Vysvětlit význam odpovědnostního účetnictví
- Základní finanční kritéria aplikovaná v odpovědnostním účetnictví
- Charakterizovat vnitropodnikovou cenu a její funkce

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Centralizovaný způsob řízení, decentralizovaný způsob řízení, odpovědnostní středisko, odpovědnostní účetnictví, vnitropodniková cena

Doposud jsme se v předchozích kapitolách zabývali řízením nákladů po linii výkonů, tj. náklady, které jsou vztaženy k určitým podnikovým výkonům. Je však potřeba zmínit, že nedílnou součástí nákladového popř. manažerského účetnictví je kromě řízení po linii výkonů, také řízení po linii odpovědnosti. Zatímco informační systém řízení nákladů po linii výkonů tvoří kalkulace, informačním systémem pro řízení nákladů po linii odpovědnosti je tzv. odpovědnostní účetnictví.

5.1 Východiska odpovědnostního účetnictví

Princip **odpovědnostního účetnictví** a řízení nákladů po linii odpovědnosti (odpovědnostní řízení) je založen na rozdělení jednotlivých podnikatelských činností do samostatných oddělení nazývajících se střediska, útvary, popř. pracoviště. V těchto střediscích či útvarech jsou vykonávány jednotlivé činnosti podniku, které jsou ovlivňovány konkrétními osobami, jež za vykonané činnosti nesou zodpovědnosti. V souvislosti s odpovědnostním řízením jsou předmětem zájmu převážně náklady, výnosy, výsledek hospodaření jednotlivých středisek či útvarů, popř. peněžní prostředky zajišťující fungování a činnosti celého střediska.

Cílem odpovědnostního účetnictví, popřípadě odpovědnostního řízení je dosažení trvalého stavu, kdy činnosti jednotlivých středisek, útvarů a pracovníků povedou k dosažení cílů podniku jako celku. Odpovědnostní účetnictví v sobě zahrnuje charakteristiku odpovědnosti a pravomoci odpovědným pracovníkům a jejich hmotné zainteresovanosti v rámci naplnění cílů podniku.

Zavedení odpovědnostního účetnictví do podniku a následné zajišťování a kontrola jeho fungování prochází značně obtížným procesem. Mezi nejdůležitější hlediska odpovědnostního účetnictví řadíme:

- organizační a ekonomickou strukturu podniku,
- centralizaci a decentralizaci řízení pracovišť a útvarů,
- řízení konkrétních pracovišť a útvarů.

Cílem **organizační struktury podniku** je sestavit a uspořádat jednotlivé činnosti a vztahy v podniku tak, aby vedly k optimálnímu naplňování podnikových cílů jako celku. V rámci odpovědnostního účetnictví je zejména důležitá vazba mezi jednotlivými útvary, a to jak vertikální, tak horizontální.

Ekonomická struktura podniku v sobě zahrnuje seskupování a uspořádání odpovědnostních pracovišť a útvarů, jež jsou motivovány a hmotně zainteresovány k dosažení žádané úrovně daných výsledků ve finančním vyjádření. Dle pravomocí, povinností, odpovědnosti, stanovených podnikových úkolů, kritérií hodnocení a způsobu hmotné zainteresovanosti můžeme dále podniková pracoviště rozčlenit, a to na:

- nákladové pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady),
- ziskové pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady, výnosy a zisk),
- rentabilní pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady, výnosy, kapitál středisek),

- investiční pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na náklady, výnosy, na rozhodování o budoucích investicích),
- výnosová pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na výnosy, prodej výkonů),
- výdajová pracoviště, útvar nebo středisko (zaměřené na rozpočtované výdaje).

5.2 Řízení odpovědnostních středisek

V rámci odpovědnostního účetnictví existují dva přístupy k řízení odpovědnostních středisek, a to:

- centralizovaný způsob odpovědnostního řízení,
- decentralizovaný způsob odpovědnostního řízení.

5.2.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Mezi pravomoci a odpovědnosti vrcholového vedení patří otázky týkající se zejména objemu prodávaných výkonů a sortimentu prodávaných výkonů, jež jsou řešeny v dlouhodobém, střednědobém a krátkodobém období.

Vrcholové vedení předkládá úkoly jednotlivým útvarům či střediskům formou směrnic, pokynu či příkazu. Cílem těchto dílčích středisek je poté dosáhnout splnění naturálně zadaných úkolů.

Jednotlivá střediska zaměřená na centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení jsou orientována zejména na hospodárnost a plnění naturálních úkolů.

5.2.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Pro decentralizovaný přístup je charakteristické úzké vrcholové vedení zahrnující například vrcholové pracovníky zaměřené a zodpovědné za řízení podnikových financí, investičních příležitostí, oblast marketingu a výzkumu. Takto vzniklé vedení by mělo být obsluhováno informačním centrem, které by mělo být organizačně zařazené na stejné úrovni. Vrcholové vedení tak může ovlivňovat jednotlivé kooperační vazby tak, aby byla zachována nadřazenost podnikových cílů jako celku. Těchto cílů není dosaženo pomocí jednotlivých směrnic či nařízení, ale pomocí vnitropodnikových cen.

Výsledky podniku se zjišťují primárně na úrovni rozsáhlejších vnitropodnikových útvarů, ve kterých probíhá uzavřený koloběh ekonomických zdrojů. Veškeré tyto útvary mají v podniku vytyčeny jednotlivé pravomoci.

Kritéria hodnotového charakteru jsou zaměřena především na výnosnost kapitálu a její následné zvyšování v útvaru, na který je kapitál vázán, popřípadě na likviditu, solventnost a další finanční faktory, které může daný útvar ovlivňovat.

5.3 Aplikace finančních kritérií ve vnitřní struktuře

K tomu, aby bylo možno sledovat řízení jednotlivých středisek, útvarů či pracovišť pomocí finančních ukazatelů či kritérií, je potřeba zaměřit pozornost převážně na náklady, výnosy a vnitropodnikové výsledky hospodaření vybraných středisek, útvarů či pracovišť.

Za náklady jednotlivých středisek se považují skutečné náklady, které v sobě zahrnují jak výkonové, tak odpovědnostní hledisko. V rámci odpovědnostního účetnictví jsou sledovány náklady, které může dané středisko ovlivnit a za jejichž vznik nese středisko zodpovědnost.

Za výnosy vybraných středisek jsou považovány plánované náklady, za jejichž vznik dané středisko odpovídá a se kterými zahajuje stanovenou činnost. Základem pro takto vzniklé výnosy, popř. plánované náklady jsou tzv. vnitropodnikové ceny.

Vnitropodnikový výsledek hospodaření středisek se pak vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady vnitropodnikových středisek, tj. rozdíl mezi plánovanými náklady a skutečnými náklady středisek.

Vnitropodniková cena je cena, za kterou jsou oceňovány podnikové výkony mezi vnitropodnikovými středisky v rámci výrobního procesu. Vnitropodniková cena vzniká součtem jednotlivých nákladů potřebných na výrobu daných výkonů (materiál, mzdy, výrobní režie, náklady na prodej, správní, odbytová režie apod.)

Jako příklad lze uvést střediska, která zodpovídají za výrobu židlí. K tomu, aby mohla být židle vyrobena, musí nejprve první středisko nakoupit vstupní materiál – v našem případě například 50 metrovou desku, která stojí 20 Kč. Tu je potřeba zaměstnancem opracovat tak, aby mohla být použita k další výrobě. Takto vzniklé opracování bude zahrnovat mzdu zaměstnance, který bude danou desku opracovávat a jehož mzda bude úkolová. Zaměstnanec je schopen jednu desku opracovat za hodinu, kdy jeho úkolová mzda bude činit 20 Kč za kus.

Po těchto úkonech je dále materiál předán druhému vnitropodnikovému středisku, kdy vnitropodniková cena zatím nedokončeného výkonu (židle) činí 40 Kč (součet materiálu a mzdy zaměstnance). Druhé středisko vykoná svou stanovenou činnost, kterou ocení obdobným způsobem jako středisko první a dojde opět k předání nedokončeného výkonu dalšímu středisku. Obdobným způsobem se pokračuje až do doby, než je výkon plně dokončen. V rámci každého střediska jsou pak sledovány jeho skutečné náklady, plánované náklady, a zda vykonává dané středisko svou činnost efektivně.

5.4 Funkce vnitropodnikové ceny

Na základě uvedených informací je možno vymezit hlavní funkce vnitropodnikové ceny:

- vnitropodniková cena působí motivačně na pracovníky vnitropodnikových středisek, kdy jsou sledovány náklady jednotlivých středisek ve vztahu k motivačnímu systému podniku,
- vnitropodniková cena působí jako kritérium (měřítko) činnosti střediska, kdy lze sledovat, jakým způsobem jsou jednotlivé výkony podniku oceněny,
- vnitropodniková cena odráží do určité míry stupeň pravomoci a odpovědnosti střediska, a to jak na horizontálních, tak vertikálních vazbách.

Mezi nejvýznamnější vnitropodnikové ceny v podniku lze uvést vnitropodnikovou cenu:

- s připočtením ziskové přírážky,
- na úrovni plných nákladů střediska,
- na úrovni variabilních nákladů,
- stanovená dohodou.

Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

Již z názvu je patrné, že vnitropodniková cena s připočtením přírážky bude pravděpodobně vyšší než plánované náklady podnikových výkonů. Tato cena je využívána zejména u podnikových výkonů, které jsou prodávány mimo podnik externím zákazníkům. Modifikovaná vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky se nazývá vnitropodniková cena na úrovni tržní ceny.

Vnitropodniková cena na úrovni plných nákladů střediska

Tato vnitropodniková cena v sobě zahrnuje veškeré plánované náklady, které bude potřeba vynaložit na výrobu podnikových výkonů. Tento typ ocenění je využíván u středisek, jejichž výnosy (plánované náklady) jsou stanoveny na úrovni plných nákladů, a která úsporou nákladů mohou zvyšovat objem podnikových výkonů, čímž podniku vznikne objemová odchylka z důvodu lepšího využití kapacity v porovnání s plánem.

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů

Tato vnitropodniková cena je důležitá zejména u nákladových středisek, jejichž předmětem zájmu je orientace na náklady a jejich úsporu.

Vnitropodniková cena stanovená dohodou

Vnitropodniková cena stanovená dohodou se využívá převážně mezi přebírajícím a předávajícím střediskem zajišťující předem domluvené subdodávky nebo v případě okamžitého plnění zakázky.



SHRnutí KAPITOLY

Smysl odpovědnostního účetnictví a řízení nákladů po linii odpovědnosti (odpovědnostní řízení) je založen na rozdělení jednotlivých podnikatelských činností do samostatných oddělení nazývaných se střediska, útvary, popř. pracoviště. V těchto střediscích či útvarech jsou vykonávány jednotlivé činnosti podniku, které jsou ovlivňovány konkrétními osobami, jež za vykonané činnosti nesou zodpovědnosti. Cílem odpovědnostního účetnictví, popřípadě odpovědnostního řízení je dosažení trvalého stavu, kdy činnosti jednotlivých středisek, útvarů a pracovníků povedou k dosažení cílů podniku jako celku.

Za náklady jednotlivých středisek se považují skutečné náklady, které v sobě zahrnují jak výkonové, tak odpovědnostní hledisko. Za výnosy vybraných středisek jsou považovány plánované náklady, za jejichž vznik dané středisko odpovídá a se kterými zahajuje stanovenou činnost. V rámci odpovědnostních středisek hraje významnou roli vnitropodniková cena, jež je cena, za kterou jsou oceňovány podnikové výkony mezi vnitropodnikovými středisky v rámci výrobního procesu.

6 SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ, FORMY, SESTAVNÍ A KONTROLA ROZPOČTŮ

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



V rámci této kapitoly je pozornost věnována plánům a rozpočtům. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány rozpočtům, jejím funkcím a kontrole. Každá podnikatelská jednotka má vytyčeny základní cíle, kterých chce v rámci podnikatelské činnosti dosáhnout. Pomocí podnikových plánů, které na sebe navazují, lze dosáhnout vytyčených podnikových cílů. Jakmile má podnikatelská jednotka vytyčeny své podnikové cíle a plány, je zapotřebí, aby byly plány podniku rozpracovány a konkretizovány, a to pomocí rozpočtů. Dle časového období, na které jsou rozpočty sestavovány, se v podnikové praxi nejčastěji rozlišují krátkodobé rozpočty (tzv. taktické rozpočty) a dlouhodobé rozpočty (tzv. strategické rozpočty).

CÍLE KAPITOLY



Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat rozpočty a jejich význam
- Objasnit rozdíly mezi krátkodobými a dlouhodobými rozpočty
- Vysvětlit rozdíly mezi normami a limity

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Dlouhodobý rozpočet, klouzavý rozpočet, limity, norma, plán, pružný rozpočet, krátkodobý rozpočet,

Každá podnikatelská jednotka má vytyčeny základní cíle, kterých chce v rámci podnikatelské činnosti dosáhnout. Pomocí podnikových plánů, které na sebe navazují, lze dosáhnout vytyčených podnikových cílů. Jakmile má podnikatelská jednotka vytyčeny své podnikové cíle a plány, je zapotřebí, aby byly plány podniku rozpracovány a konkretizovány, a to pomocí rozpočtů.

6.1 Rozpočet

Rozpočet lze charakterizovat jako dokument finančního charakteru, který je připravován a schvalován na předem stanovené období. Na rozpočet lze pohlížet jako na dílčí plány, které je možno převést na peněžní jednotky a pomocí kterého jsou stanovovány hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách.

Nedílnou součástí nákladového, popř. manažerského účetnictví je tzv. rozpočetnictví, které lze zjednodušeně charakterizovat jako konkrétní činnost v podniku zabývající se rozpočty a následně jejich sestavováním a kontrolou.

Rozpočetnictví je považováno za hlavní a nejvýznamnější instrument finančního a vnitropodnikového řízení. Z tohoto důvodu rozpočetnictví sleduje náklady, výnosy, výsledek hospodaření, příjmy a výdaje podnik v návaznosti na budoucí období. Sledování těchto veličin je v souladu s krátkodobými a dlouhodobými cíli podniku.

Téměř každý podnik je nucen vyrábět a následně prodávat své výkony ve vztahu ke konkurenčnímu prostředí. Podnik tak zaměřuje svou pozornost na výrobu a prodej svých podnikových výkonů za co nejnižší cenu za účelem získání konkurenční výhody. Aby mohl podnik poskytnout daný výkon externím zákazníkům za přijatelnou cenu, musí sledovat své náklady, které bude nucen postupem času snižovat. Jestliže hodlá podnik prodávat kvalitní výrobky, nelze uspořit přímé náklady.

Naopak náklady, které lze uspořit a na které se může podnik ve výrobě zaměřit, jsou náklady nepřímé, popřípadě náklady režijní. Pomocí rozpočetnictví lze určitým způsobem rozklíčovat a naplánovat výši režijních nákladů, jejich následné vynaložení ve výrobním procesu a vyhodnotit, zda skutečné režijní náklady nepřekročily stanovený plán či rozpočet.

Na rozpočet je možno pohlížet jak na podnikový plán, pomocí kterého jsou určovány výnosy a náklady podniku popř. vnitropodnikových útvarů v závislosti na plánované výkony nebo činnosti během určitého stanoveného období.

6.2 Funkce rozpočtu

Rozpočet zajišťuje v podniku tyto funkce:

- stanovuje a vymezuje nákladové úkoly vnitropodnikových útvarů,
- kontroluje úroveň hospodárnosti vnitropodnikových útvarů,
- umožňuje poskytnout informace o určování režijních sazeb potřebných při sestavování předběžných kalkulací.

6.3 Normy a limity

Jestliže se budeme problematikou rozpočetnictví zabývat detailněji, narazíme na pojmy, jako jsou **normy a limity**.

Norma se ve většině případů používá u rozpočtování přímých nákladů. Jedná se o vztahovou či směrnou veličinu týkající se například spotřeby materiálu, práce apod., která je vyjádřena v naturálních jednotkách. Následně je skrze vztahovou veličinu převedena na peněžní jednotky. Příkladem může být například hodina, kg, kWh).

Limit je v rozpočetnictví využíván ve vztahu k rozpočtování nepřímých či režijních nákladů vyjadřuje horní nebo dolní mez či hranici, která je stanovena v hodnotových i v naturálních jednotkách. Jedná-li se o limit nákladů, hovoříme o horním omezení nákladů, v případě limitu výnosů hovoříme o dolním omezení výnosů. Jinými slovy řečeno, určujeme, kolik by měly činit maximálně náklady a kolik by měly činit minimálně výnosy. Snahou každého podniku je minimalizovat své náklady a maximalizovat své výnosy.

6.4 Kontrola rozpočtů

Aby byl zajištěn účel rozpočetnictví, nelze pouze rozpočet sestavit, ale musí dojít také k jeho následné kontrole. Ta může být v podniku zajištěna 4 způsoby, a to:

- porovnáním skutečného stavu s absolutním rozpočtem,
- porovnáním skutečného stavu s rozpočtem přepočteným na skutečný objem výkonů,
- porovnáním skutečného stavu s rozpočtem variantním,
- zajištěním následné kontroly jednicových nákladů dle kalkulace standardních nákladů.

6.5 Základní typy rozpočtů

Dle časového období, na které jsou rozpočty sestavovány, se v podnikové praxi nejčastěji rozlišují:

- krátkodobé rozpočty (tzv. taktické rozpočty),
- dlouhodobé rozpočty (tzv. strategické rozpočty).

Dle stupně řízení, na které se podnikové rozpočty sestavují:

- základní rozpočet,
- souhrnný rozpočet.

Dle rozsahu zobrazování a zachycování nákladů a výnosů:

- rozpočty zahrnující veškeré podnikové náklady a výnosy,
- rozpočty zahrnující pouze část podnikových nákladů a výnosů.

Dle počtu variant plánu:

- pevný rozpočet,
- variantní rozpočet.

6.5.1 Krátkodobé rozpočty

Krátkodobý rozpočet se v podniku sestavuje na období kratší než jeden rok a je primárně zaměřen na režijní náklady jednotlivých útvarů uvnitř podniku (vnitropodnikové útvary). Krátkodobý rozpočet se zabývá zejména tokovými veličinami (například náklady a výnosy zobrazené ve výkazu zisku a ztrát). Stavové veličiny (například aktiva a pasiva zobrazená v rozvaze) jsou pouze doplňkovými veličinami. V rámci krátkodobých rozpočtů rozeznáváme dva typy rozpočtů, a to vnitropodnikový rozpočet a podnikový rozpočet.

Vnitropodnikový rozpočet je zaměřen na vnitropodnikové útvary, jejich činnosti a řízení. Jde převážně o vymezení a stanovení úkolů dle odpovědnosti za náklady, výnosy a další hodnotové veličiny. Vnitropodnikový rozpočet se týká zejména jednicových nákladů (dle kalkulace či norem) a nákladů režijních a zahrnuje v sobě rozpočet výkonů, peněžních příjmů a výdajů, výnosů a nákladů, aktiv a pasiv a režijních nákladů.

Vnitropodnikové rozpočty v sobě zahrnují:

- rozpočty jednotlivých podnikových výkonů (výrobků, služeb apod.),
- rozpočty peněžních příjmů,
- rozpočty peněžních výdajů,
- rozpočty tokových veličin,
- rozpočty stavových veličin,
- rozpočty režijních nákladů.

Obdobně jako jsme si na začátku této kapitoly vytyčili funkce rozpočtu v obecné rovině, také nyní si lze uvést funkce vnitropodnikových rozpočtů, mezi něž můžeme zařadit:

- **Plánování** – souvisí s neustálým celoročním plánováním jednotlivých podnikových výkonů, činností a operací
- **Koordinaci** – zaměřuje se na koordinaci jednotlivých dílčích aktivit podnik v rámci odlišných podnikových úseků a zajišťování jejich synchronizované součinnosti a spolupráce.
- **Komunikaci** – jedná se o komunikaci plánů konkrétních vrcholových pracovníků a manažerů podniku v rámci odpovědnostních středisek a center
- **Motivaci** – pojí se s motivací vrcholových pracovníků a manažerů za účelem dosažení efektivních činností v rámci dílčích útvarů, úseků či středisek k prospěchu dosažení podnikových dílů
- **Kontrolu** – je zaměřena na kontrolu podnikových výkonů a jejich vyhodnocování v rámci jednotlivých podnikových aktiv
- **Vyhodnocování** – souvisí s vyhodnocováním jednotlivých činností vrcholových pracovníků či manažerů

Naopak **podnikový rozpočet** není zaměřen na jednotlivé vnitropodnikové útvary podniku, ale na podnik jako celek. Podnikový rozpočet je složen z:

- **rozpočtové výsledovky**, kdy hlavním ukazatelem je hospodářský výsledek. Z tohoto důvodu má také rozpočtová výsledovka zásadní význam pro podnik. Primární pozornost je věnována výsledku hospodaření z hlavní výdělečné činnosti. Nejvýznamnější část rozpočtové výsledky je tvořena rozpočtem výnosů (vycházející z plánu prodeje) a následně z rozpočtu jednicových nákladů (vycházející z plánu výroby), rozpočtu přímých nákladů na konkrétní druh výkonu a rozpočtu režijních nákladů.
- **rozpočtové rozvahy**, která se zaměřuje na změnu stavu aktiv a pasiv.
- **rozpočtu peněžních toků (rozpočet cash flow)**, který je zaměřen na koordinaci vztahů mezi jednotlivými činnostmi v podniku, jež jsou hlavním zdrojem či nositelem peněžních popř. finančních prostředků. Jeho hlavní funkcí je zajišťování likvidity podniku a platební schopnosti podniku. Rozpočet peněžních toků se člení na provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost.

6.5.2 Dlouhodobé rozpočty

Dlouhodobé rozpočty jsou v podniku sestavovány na období delší než jeden rok a vychází z dlouhodobých cílů podniku. V podnikové praxi se lze setkat se třemi základními skupinami rozpočtů, které v sobě zahrnují:

- **Rozpočty dlouhodobého charakteru**, který je zaměřen pouze na oblasti, popř. činnosti, které mohou ovlivnit chod celého podniku v delším časovém období. Jsou zaměřeny především na investiční rozpočty, kapitálové rozpočty a rozpočty výdajů na vědu a výzkum.
- **Velitelský rozpočet (tzv. Master Budget)**, který je v podniku sestavován jako obecný rozpočet, který v sobě zahrnuje rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků v dlouhodobém horizontu.
- **Rozpočet vývoje nákladů** sledující řízení nákladů z dlouhodobého hlediska, a který je zaměřen na možnosti ovlivňování vývoje jednotlivých nákladů v podniku.

Kromě výše uvedených rozpočtů rozlišujeme dále:

- **Klouzavý rozpočet**, v jehož rámci je sestavován detailní rozpočet na nejbližší časové období a pouze okrajový či rámcový rozpočet pro další časová období.
- **Pevný rozpočet**, který je využíván ve výrobě se stálým využitím výrobní kapacity a kde je velmi náročné měření výkonů.
- **Pružný (variantní) rozpočet**, který je sestavován pro různé úrovně výkonů útvarů. Hlavní myšlenka spočívá v rozdělení nákladů na variabilní a fixní složku.

6.6 Tvorba rozpočtů

Tvorbu rozpočtů neboli rozpočetnictví je možno definovat jako soubor činností za účelem vytvoření ročních finančních plánů. Rozpočetnictví v sobě zahrnuje systém vzájemně provázaných rozpočtů.

Rozpočtovací proces v sobě zahrnuje několik fází, a to:

- přípravu rozpočtů,
- tvorbu rozpočtů,
- kontrolu plnění rozpočtů včetně jeho průběhu a identifikace odchylek,
- odstranění odchylek.

Příprava rozpočtů vychází z plánování podnikatelských činností jako celku. Ty vychází z plánu odbytu, který vychází z marketingového plánu odbytu. Na základě plánu odbytu je následně sestavován plán výroby, plán zásobování a plán práce. Tyto plány jsou následně hlavním zdrojem přímých nákladů a nepřímých, popř. jednicových nákladů a režijních nákladů.

V rámci tvorby rozpočtů jsou vytvořeny a rozklíčovány rozpočty dle období na základě vstupních informací a dat, které má podnik k dispozici z předchozí fáze tvorby rozpočtů.

V rámci kontroly plnění rozpočtů včetně jeho průběhu a identifikace odchylek je pozornost věnována zejména analýze rozdílů tedy odchylek, kdy jsou identifikovány rozdíly mezi skutečnou úrovní a rozpočtovanou úrovní sledované veličiny.

Ve fázi odstranění odchylek se podnik snaží nastavit budoucí úkony podniku tak, aby docházelo k eliminaci negativních odchylek v rámci plnění rozpočtů.

6.7 Rozpočet režijních nákladů

Tvorba rozpočtů zaměřených na režijní náklady představují problém jak krátkodobého, tak střednědobého řízení z důvodu skutečnosti, že podíl režijních nákladů v podniku neustále roste a jejich vznik v podniku je značně nepředvídatelný.

Rozpočet režijních nákladů může být v podniku sestaven na základě propočtu, předpokladu nebo jako odhad budoucí výše režijních nákladů vznikající jednotlivých podnikovým útvarům v určitém období vázané k určité aktivitě.

Cílem sestavování rozpočtu režijních nákladů je vytvořit podklad pro výpočet režijních nákladů potřebných v rámci předběžných kalkulací podnikových výkonů.

Tvorba rozpočtu režijních nákladů v sobě zahrnuje řadu metodických problémů týkající se:

- struktury režijních nákladů,
- metod sestavování rozpočtů,
- stanovení rezerv rozpočtů,
- časového limitu sestavení rozpočtů,
- formy rozpočtů,
- kontroly plnění rozpočtů,
- postupu zpracování rozpočtů

Rozpočet režijních nákladů může být sestaven ve dvou formách, a to ve formě:

- pevného rozpočtu,
- flexibilního (pružného) rozpočtu.

To, do jaké míry bude rozpočet režijních nákladů pro podnik funkční, je podmíněn řadou metod potřebných pro jeho sestavení. Mezi nepoužívanější metody patří:

- odpočet,
- odborný odhad,
- normativy režijních nákladů,
- limity režijních nákladů,
- rozpočtování bez návaznosti na minulá období,
- matematicko-statistické metody,
- metoda variátorů,
- metoda grafického rozboru a extrapolace,
- kombinace uvedených metod.

6.8 Nedostatky standardní tvorby rozpočtů a plánů

Jelikož standardně bývají rozpočtové systémy podniku využívány pro několik různých účelů, může docházet k rozporu mezi jednotlivými účely. Rozpočty, které jsou v podniku sestavovány za účelem motivace jednotlivých vnitropodnikových útvarů k dosažení efektivity, nemusí být zcela vhodné pro účely plánování různorodých aktivit.

V souvislosti s plánováním je tvorba podnikových plánů značně nákladným procesem, který v sobě zahrnuje několik nedostatků. Nyní si uvedeme několik z nich:

- strnulost plánů,
- absence vzájemné provázanosti,
- měření skutečnosti v odlišném pojetí než samotná formulace plánu,
- orientace na výsledek, nikoli na příčiny,

- slabé metodické zázemí.

SHRNUTÍ KAPITOLY



Každá podnikatelská jednotka má vytyčeny základní cíle, kterých chce v rámci podnikatelské činnosti dosáhnout. Pomocí podnikových plánů, které na sebe navazují, lze dosáhnout vytyčených podnikových cílů. Rozpočet lze charakterizovat jako dokument finančního charakteru, který je připravován a schvalován na předem stanovené období. Na rozpočet lze pohlížet jako na dílčí plány, které je možno převést na peněžní jednotky a pomocí kterého jsou stanovovány hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách. Aby byl zajištěn účel rozpočetnictví, nelze pouze rozpočet sestavit, ale musí dojít také k jeho následné kontrole.

Dle časového období, na které jsou rozpočty sestavovány, se v podnikové praxi nejčastěji rozlišují krátkodobé rozpočty (tzv. taktické rozpočty) a dlouhodobé rozpočty (tzv. strategické rozpočty). Krátkodobý rozpočet se v podniku sestavuje na období kratší než jeden rok a je primárně zaměřen na režijní náklady jednotlivých útvarů uvnitř podniku (vnitropodnikové útvary). Dlouhodobé rozpočty jsou v podniku sestavovány na období delší než jeden rok a vychází z dlouhodobých cílů podniku.

7 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Tato kapitola je zaměřena na metodu standardních nákladů, jež je v podnikové praxi považována za metodu umožňující ucelené řízení nákladů uvnitř podniku. Metoda standardních nákladů (z angl. Standard Costing) byla nejprve zaměřena na využití předem stanovených nákladů sloužící k oceňování vnitropodnikových výkonů. Nyní slouží tato metoda ke kontrole a řízení podnikových nákladů, popř. výnosů na vnitropodnikové bázi. Se standardy nákladů v úzce míře souvisí odchylky, kterým je v této kapitole věnována značná pozornost.



CÍLE KAPITOLY

Po prostudování této kapitoly budete umět:

- Charakterizovat metodu standardních nákladů
 - Vysvětlit standardy a jejich typy
 - Objasnit problematiku odchylek
-
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Metoda standardních nákladů, odchylka, kvalitativní odchylka, kvantitativní odchylka, standard

Metoda standardních nákladů (z angl. Standard Costing) byla nejprve zaměřena na využití předem stanovených nákladů sloužící k oceňování vnitropodnikových výkonů. Nyní slouží tato metoda ke kontrole a řízení podnikových nákladů, popř. výnosů na vnitropodnikové bázi.

Hlavním cílem metody standardních nákladů je stanovení standardů a norem nákladů a zjišťování odchylek (rozdílů) mezi skutečnými a standardními (žádoucími, plánovanými, rozpočtovanými) náklady.

Metoda standardních nákladů se využívá v odvětvích s cyklickým charakterem začínající nákupem výrobních vstupů až po prodej hotových výrobků externím zákazníkům. Tržby z prodeje hotových výrobků jsou navráceny do výrobního cyklu či procesu. Tuto metodu lze uplatit ve stále se opakujících výroбах například v sériových či zakázkových výroбах.

7.1 Základní předpoklady metody standardních nákladů

Mezi základní předpoklady metody standardních nákladů patří:

- stanovení standardů,
- zjištění skutečně dosažených výsledků,
- zjištění odchylek mezi standardními a skutečnými veličinami či stavy,
- analýza odchylek,
- přijetí opatření za účelem eliminace jejich vzniku v rámci budoucího časového období.

Metoda standardních nákladů pracuje s pojmy, jako je norma nákladů a standard nákladů. **Normu** lze charakterizovat jako předem určenou či stanovenou spotřebu materiálu, mezd, energie, času v naturálních jednotkách (například hodina, kg, kWh). **Standard** nákladů vyjadřuje předem stanovenou výši hodnotové veličiny či výši ekonomického zdroje v naturálním vyjádření na jednotku výkonu.

7.2 Typy standardů

Standardy nákladů lze rozdělit na 3 základní skupiny, a to na:

- **Základní standardy nákladů**, které jsou v rámci delšího časového období neměnné a jsou využity za účelem komparace skutečných nákladů.
- **Ideální standardy nákladů** vyjadřující minimální náklady, které bude potřeba vynaložit pro nejefektivnější výrobní podmínky. Jedná se o takové podmínky, kterou jsou v podniku obtížně dosažitelné.
- **Běžně dosažitelné standardy nákladů**, které znázorňují náklady, se kterými lze vyrobit výkony s normálními ztrátami, kterým se podnik stěží vyhne. Tato situace je v podniku zcela běžně dosažitelná.

7.3 Analýza odchylek

Se standardy nákladů v úzce míře souvisí odchylky. Ty lze charakterizovat jako rozdíl mezi skutečnými veličina a úrovní hodnotových kritérii dle standardu, tj. rozdíl mezi skutečnými náklady a standardními (plánovanými, rozpočtovanými) náklady. Rozeznáváme odchylky **pozitivní a negativní**.

- **Pozitivní odchylka** nastává v situaci, kdy jsou skutečné náklady nižší než standardní náklady, popř. skutečné výnosy jsou vyšší než standardní výnosy.
- **Negativní odchylka** nastává naopak v situaci, kdy jsou skutečné náklady vyšší než standardní náklady, popř. skutečné výnosy jsou nižší než standardní výnosy.

Odchylky lze členit podle příčin, odpovědnosti, místa vzniku a dle výkonů. Důvod pro analýzu odchylek v podniku je zejména:

- hledání a zjišťování příčin vzniku odchylek,
- vyhodnocení dopadu odchylek na výrobní popř. podnikatelský proces, na který mají odchylky vliv,
- nalézt opatření snižující vznik odchylek (převážně negativních) v budoucím období.

Na vznik odchylek mají vliv veličiny, které vstupují do výrobního procesu skrze náklady a veličiny, které vystupují z výrobního procesu skrze výnosy. V této souvislosti jsou v podniku rozlišovány odchylky nákladů (odchylky vstupů) a odchylky výnosů (odchylky výstupů).

Dle činitele, který je vznikem odchylky rozlišujeme kvantitativní odchylky, kvalitativní odchylky a odchylky struktury.

- **Kvantitativní odchylka** představuje změny v objemových charakteristikách hodnotových kritérií jako je například objem výkonů, objem spotřebovaného materiálu, objem práce apod. Jinými slovy lze říci, že kvantitativní odchylka vyjadřuje rozdíl například mezi skutečným objemem spotřebovaného materiálu a plánovaným objemem spotřebovaného materiálu.
- **Kvalitativní odchylka** vyjadřuje změny v kvalitativních charakteristikách hodnotových kritérií jako je například pořizovací cena materiálu, mzdová sazba, prodejní cena výkonů apod. Jedná se například o rozdíl mezi skutečnou prodejní cenou výkonů a plánovanou cenou výkonů.

- **Odchylka struktury** již z názvu představuje změnu ve struktuře výkonů, popř. změnu ve struktuře vstupů. Jako příklad lze uvést změnu ve struktuře jednotlivých druhů materiálu, práce apod.

Jedná-li se o odchylku na straně výnosů, pak interpretace výše uvedených odchylek bude následující:

- **Kvantitativní odchylka** se týká změny objemu výkonů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným a plánovaným objemem výkonů v podniku
- **Kvalitativní odchylka** vzniká změnou ceny prodávaných výkonů a představuje rozdíl mezi skutečnou cenou prodávaných výkonů a plánovanou cenou prodávaných výkonů
- **Odchylka struktury** je zaměřena na změnu struktury výkonů a signalizuje rozdíl mezi skutečnou a plánovanou strukturou výkonů

Cílem každého podnikatelského subjektu je tvorba zisku. Ve výrobním procesu však mohou nastat odchylky od zisku, které vznikají rozdílem mezi plánovanou výší zisku a skutečnou výší zisku.

Na odchylku zisku má vliv:

- Odchylka výnosů
 - Odchylka prodaných výkonů
 - Odchylka prodejní ceny výkonů
- Odchylka nákladů
 - Odchylka variabilních nákladů
 - Odchylka fixních nákladů

Kvantitativní odchylka objemu prodeje

Kvantitativní odchylka objemu prodeje (Q_q) se projeví jak změnou výnosů, tak změnou variabilních nákladů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným objemem prodeje (Q_{sk}) a standardním (plánovaným) objemem prodeje (Q_{st}) vynásobený standardní (plánovanou) jednotkovou marží (u_{st}).

$$Q_q = (Q_{sk} - Q_{st}) * u_{st} \quad (12)$$

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje (O_p) vzniká změnou prodejní ceny prodáváných výkonů. Vypočte se jako rozdíl mezi skutečnou prodejní cenou (c_{sk}) a standardní prodejní cenou (c_{st}) vynásobený skutečným objemem prodeje (Q_{sk}).

$$O_p = (c_{sk} - c_{st}) * Q_{sk} \quad (13)$$

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů (O_q) vyjadřuje změnu nákladů, tedy nárůst či snižování variabilních nákladů z důvodu úspory či překročení variabilních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi standardní spotřebou variabilních zdrojů (Q_{st}) a skutečnou spotřebou variabilních zdrojů či nákladů (Q_{sk}) oceněnou (vynásobenou) standardní cenou (c_{st})

$$O_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st} \quad (14)$$

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů (O_p) vyjadřuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku změny ceny variabilních nákladů, tj. změnou ceny materiálu, mzdových sazeb apod. Vypočte se jako rozdíl mezi standardní prodejní cenou či standardním oceněním (c_{st}) a skutečnou prodejní cenou skutečným oceněním (c_{sk}) jednotky variabilního nákladu násobený skutečným množstvím spotřeby (Q_{sk})

$$O_p = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk} \quad (15)$$

Odchylka fixních nákladů

Odchylka fixních nákladů má také vliv na odchylku v zisku. V této souvislosti je počítána pouze absolutní odchylka fixních nákladů, která vyjadřuje úsporu či překročení fixních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi skutečnými fixními náklady a plánovanými fixními náklady.

7.4 Využití metody standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je využívána zejména v podnicích spadajících do výrobních odvětvích, ve kterých je uplatňován cyklický princip začínající od nákupu výrobních

vstupů (materiál apod.) a končící prodejem hotových výrobků. Tržby, které podniku plynou z prodeje takto vzniklých výrobků, jsou vráceny zpět do výrobního cyklu.

Metodu standardních nákladů lze využít také v sériových či zakázkových výroбах, ve kterých se výroba neustále opakuje. Využití metody standardních nákladů závisí především na dvou faktorech, a to na:

- technologii a organizaci výroby,
- charakteru konkrétní kalkulační položky.

Na základě technologie a organizaci výroby je možno uplatnit metodu standardních nákladů:

- v heterogenní výrobě s montážní technologií,
- v homogenní výrobě s procesní technologií,
- ve sdružené výrobě.

SHRNUTÍ KAPITOLY



Metoda standardních nákladů se využívá v odvětvích s cyklickým charakterem začínající nákupem výrobních vstupů až po prodej hotových výrobků externím zákazníkům. Metoda standardních nákladů pracuje s pojmy, jako je norma nákladů a standard nákladů. Se standardy nákladů v úzce míře souvisí odchylky. Ty lze charakterizovat jako rozdíl mezi skutečnými veličina a úrovní hodnotových kritérii dle standardu, tj. rozdíl mezi skutečnými náklady a standardními (plánovanými, rozpočtovanými) náklady. Odchylky lze členit podle příčin, odpovědnosti, místa vzniku a dle výkonů. Cílem analýzy odchylek je zjistit příčinu vzniku těchto odchylek a nastavit opatření, která budou eliminovat vznik nežádoucích odchylek v budoucnu.

LITERATURA

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.

GARRISON, R. H., E. W. NOREEN a P. C. BREWER, 2014. *Managerial Accounting*. 15th Edition. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-0-07-802563-1.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

KONRÁDOVÁ, M., 2007. *Manažerské účetnictví a controlling*. Ostrava: Vysoká škola podnikání, a.s. ISBN 80-86764-62-1.

KRÁL, B., J. FIBÍROVÁ, L. ŠOLJAKOVÁ a M. MENŠÍK, 2002. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-062-7.

LAZAR, J., 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPEŠKO, B., E. JIRČÍKOVÁ a P. ŠKODÁKOVÁ, 2010. *Manažerské účetnictví*. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Fakulta managementu a ekonomiky. ISBN 978-80-7318-702-6.

WÖHE, G. a E. KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-897-2.

SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY

Vysokoškolská učebnice Nákladové účetnictví je členěna do 7 kapitol. Úvodní kapitola je věnována vysvětlení podstaty nákladového účetnictví v souvislosti s podnikovým řízením. Vysvětluje také vztah mezi finančním účetnictvím a nákladovým, popřípadě manažerským účetnictvím. Pozornost je věnována také controllingu a jeho důležitosti v podnikové praxi.

Druhá kapitola se zaměřuje na podstatu nákladů v nákladovém účetnictví. Jsou zde vysvětleny základní rozdíly mezi náklady, výnosy, příjmy a výdaji. Následně je nastíněna problematika pojetí nákladů jak ve finančním, tak nákladovém účetnictví. Mezi náklady a výnosy lze odvodit významná kritéria pro racionální uskutečňování podnikových výkonů, či aktivit, kterou jsou předmětem nákladového (popř. manažerského) účetnictví. V této souvislosti je nastíněna podniková hospodárnost, efektivnost a účinnost. Třetí kapitola se věnuje klasifikaci nákladů v nákladovém účetnictví. Základem členění nákladů v nákladovém účetnictví je druhé a účelové členění nákladů, následně náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, jednicové a režijní náklady. Důležité je také členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů a následně členění nákladů v závislosti na objemu produkce.

Čtvrtá kapitola pojednává o nákladech po linii výkonů. Primární pozornost je věnována kalkulacím, které umožňují vrcholovému vedení určit vazby a chování jednotlivých nákladů v závislosti na objemu produkce a struktuře výkonů. Pozornost je věnována také předmětu kalkulace, metodám kalkulace a kalkulačnímu systému. Pátá kapitola se zaměřuje na problematiku odpovědnostního účetnictví včetně jeho cílů a základních východisek odpovědnostního řízení. Kapitola se zaměřuje také na řízení odpovědnostních středisek, organizační a ekonomickou strukturu podniku a následně také na centralizovaný a decentralizovaný způsob řízení odpovědnostních středisek a vnitropodnikovou cenu.

Šestá kapitola je věnována rozpočetnictví, kde je řešena problematika plánů a rozpočtů podniku. Jsou zde vymezena teoretická východiska rozpočtů a plánů, norem a limitů, funkce rozpočtů, typy základních rozpočtů a jejich následnou kontrolu. Závěrečná kapitola je věnována metodě standardních nákladů, jež je považována za metodu komplexního řízení nákladů v rámci vnitropodnikového řízení. Základním principem této metody je stanovení standardů nákladů a následní zjišťování odchylek mezi standardními a skutečnými náklady.

Pevně věřím, že Vám tato vysokoškolská učebnice bude nápomocna nejen pro úspěšné zvládnutí daného předmětu v rámci studijního programu, ale rovněž v dalším studijním a profesním růstu.

PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON



Čas potřebný ke studiu



Klíčová slova



Průvodce studiem



Rychlý náhled



Tutoriály



K zapamatování



Řešená úloha



Kontrolní otázka



Odpovědi



Samostatný úkol



Pro zájemce



Cíle kapitoly



Nezapomeňte na odpočinek



Průvodce textem



Shrnutí



Definice



Případová studie



Věta



Korespondenční úkol



Otázky



Další zdroje



Úkol k zamyšlení

Název: **Nákladové účetnictví**

Autor: **Ing. Markéta Šeligová, Ph.D. doc. Ing. Petra Růčková, Ph.D.**

Vydavatel: Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

Určeno: studentům SU OPF Karviná

Počet stran: 121

Tato publikace neprošla jazykovou úpravou.