

**Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné**



MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Alena Valicová

Karviná 2006

OBSAH MODULU ...

1 CÍL, OBSAH A ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	11
1.1 Terminologické uvedení	12
1.2 Vztah účetnictví k řízení.....	13
1.3 Uživatelská struktura účetních informací	13
1.4 Dosavadní vývoj nákladového a manažerského účetnictví	15
1.5 Úkoly manažerského účetnictví	16
1.6 Vztah účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku.....	16
1.6.1 Vztah manažerského účetnictví k finančnímu účetnictví	17
1.6.2 Vztah manažerského účetnictví k finanční analýze.....	17
1.6.3 Vztah manažerského účetnictví ke statistice	18
1.6.4 Vztah manažerského účetnictví k rozpočtnictví	18
1.6.5 Vztah manažerského účetnictví a controllingu.....	18
2 POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	21
2.1 Vymezení pojmu náklady	22
2.2 Náklady a základní kategorie ekonomického řízení podniku	22
2.2.1 Hospodárnost.....	22
2.2.2 Ekonomická účinnost	23
2.2.3 Ekonomická efektivnost	24
2.2.4 Náklad a výdaj – výnos a příjem	25
2.2.5 Solventnost	25
2.2.6 Likvidita	26
2.2.7 Struktura vlastního a cizího kapitálu	26
2.3 Náklady – základní pojem manažerského účetnictví.....	26
2.3.1 Podstata finančního pojetí nákladů.....	26
2.3.2 Podstata hodnotového pojetí nákladů.....	27
2.3.3 Vyjádření rozdílů mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů v účetnictví.....	29
2.3.4 Ekonomické pojetí nákladů	30
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	33
3.1 Druhové členění nákladů.....	34
3.2 Účelové členění nákladů	35
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	35
3.2.2 Náklady jednicové a režijní	36
3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	36
3.3.1 Odpovědnostní středisko	37
3.3.2 Druhové (interní) náklady	37
3.4 Kalkulační členění nákladů.....	38
3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	39
3.5.1 Podle závislosti na objemu výroby.....	39
3.5.2 Využití informací o fixních a variabilních nákladů v praxi.....	40
3.5.3 Náklady relevantní a irelevantní, rozdílové.....	42
3.5.4 Náklady oportunitní.....	44
3.5.5 Náklady vázané k rozhodnutí	45
4 ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	47
4.1 Vztah mezi finančním a daňovým účetnictvím	48
4.2 Organizace účetních informací finančního a manažerského (nákladového) účetnictví	48
4.2.1 Jednookruhová organizace účetnictví.....	50
4.2.2 Dvouokruhová soustava účetnictví.....	51
4.2.3 Kombinovaná soustava účetnictví	52

4.3 Oceňování vnitropodnikových výkonů v účetnictví.....	58
4.4 Zjištění hospodářského výsledku v účetnictví.....	58
4.5 Výkonově a odpovědnostně orientované manažerské účetnictví.....	63
5 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONU.....	67
5.1 Základní nástroj hodnotového řízení po linii výkonu – kalkulace	68
5.2 Vymezení základních kalkulačních pojmů	69
5.2.1 Metoda kalkulace.....	69
5.2.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace.....	70
5.3 Struktura nákladů v kalkulaci.....	70
5.3.1 Typový kalkulační vzorec	71
5.3.2 Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na řízení a rozhodování.....	72
5.4 Kalkulace s přiřazováním nákladů podle aktivit	76
5.5 Kalkulační systém	80
5.5.1 Předběžná kalkulace	80
5.5.2 Propočtová kalkulace.....	81
5.5.3 Plánová kalkulace.....	81
5.5.4 Operativní kalkulace.....	81
5.5.5 Výsledná kalkulace.....	84
5.5.6 Cenová kalkulace.....	84
5.6 Metody přiřazování nákladů předmětu kalkulace	85
5.6.1 Kalkulace dělením prostá	85
5.6.2 Kalkulace dělením stupňovitá	86
5.6.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....	86
5.6.4 Kalkulace přírážková.....	88
5.6.5 Metoda odečítací a rozčítací.....	90
5.7 Vliv charakteru podnikatelské činnosti na metodu kalkulace.....	92
5.7.1 Charakteristika podnikatelského procesu (výroby)	92
5.7.2 Charakteristika výkonů (výrobků).....	93
5.7.3 Členitost podnikatelského procesu (výroby)	93
5.7.4 Dávkování.....	94
5.7.5 Nedokončená výroba	94
5.7.6 Sdruženost výroby	94
6 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ K ÚTVARŮM	97
6.1 Sledování nákladů podle útvarů	98
6.2 Řešení odlišnosti ve sledování nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti	98
6.3 Základní rysy sledování nákladů podle útvarů	100
7 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNGOVÁNÍ	105
7.1 Vznik a cíle odpovědnostního účetnictví.....	106
7.2 Strukturální, plánovací a kontrolní předpoklady účinnosti odpovědnostního řízení	107
7.2.1 Oblast pravomoci a odpovědnosti	107
7.2.2 Dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti	107
7.2.3 Motivace.....	108
7.2.4 Úroveň kritérií a odchylky od žádoucího stavu.....	108
7.2.5 Hmotná zainteresovanost.....	108
7.3 Organizační a ekonomická struktura podniku	109
7.3.1 Organizační struktura podniku	109
7.3.2 Ekonomická struktura podniku.....	110
7.4 Centralizovaný a decentralizovaný způsob řízení odpovědnostních středisek	112
7.4.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	112
7.4.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	115

7.5 Využití finančních a hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek	118
7.5.1 Náklady odpovědnostních středisek	118
7.5.2 Výnosy odpovědnostních středisek a vnitropodnikové ceny	119
7.5.3 Funkce a typy vnitropodnikových cen	120
7.5.4 Vnitropodnikový výsledek hospodaření	123
7.5.5 Aplikace peněžních toků v odpovědnostním řízení	123
8 SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	127
8.1 Pojmové vymezení	128
8.2 Cíle plánů a rozpočtů	129
8.3 Tvorba plánu a rozpočtu firmy jako celku	130
8.3.1 Rozpočtová výsledovka	130
8.3.2 Rozpočtová rozvaha	131
8.3.3 Rozpočet peněžních toků	131
8.4 Plán prodeje a výroby	132
8.5 Dílčí rozpočty hlavní výdělečné činnosti	132
8.5.1 Rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb	132
8.5.2 Rozpočet spotřeby a nákupu jednicového materiálu	132
8.5.3 Rozpočet jednicových osobních nákladů	132
8.5.4 Rozpočet variabilních a fixních nákladů a výdajů	133
8.6 Transformace podnikových plánů a rozpočtů na nižší úroveň	133
8.7 Systém plánů a rozpočtů jako nástroj komunikace a koordinace	134
8.8 Využití systémů plánů a rozpočtů jako motivačního nástroje hmotné zainteresovanosti	134
8.9 Klasifikace a technika sestavení rozpočtů	135
8.9.1 Pevný a variantní rozpočet	135
8.9.2 Přírůstkový (inkrementální) rozpočet a rozpočet vycházející od nuly (ZBB)	136
8.9.3 Rozpočty sestavované za pevně vymezené období a klouzavé období	137
8.9.4 Rozpočty vymezující úkoly globálně a rozpočet podle dílčích aktivit	137
8.9.5 Rozpočty limitní a rozpočty indikativní	137
8.10 Kontrola plnění rozpočtu	138
9 ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	141
9.1 Základní charakteristiky ovlivňující rozpočtování	142
9.2 Struktura rozpočtu režijních nákladů	142
9.3 Metody používané při sestavování rozpočtu režijních nákladů	142
9.3.1 Stanovení norem (normativů) individuálním propočtem	143
9.3.2 Rozpočtování režijních nákladů na základě jejich skutečného průběhu v minulosti	143
9.3.3 Limitování režijních nákladů	145
9.3.4 Rozpočet podle zdůvodněného odhadu budoucího vývoje	146
9.4 Kontrola skutečné výše režijních nákladů	146
10 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	149
10.1 Standardy a normy	150
10.2 Metoda standardních nákladů	150
10.2.1 Cíle metody standardních nákladů	151
10.2.2 Způsob fungování metody standardních nákladů	151
10.2.3 Zvláštnosti aplikace metody standardních nákladů u některých kalkulačních položek	151
10.3 Typy standardů	152
10.3.1 Operativní standard	152
10.3.2 Průměrný (plánový) standard	153
10.3.3 Základní standard	153
10.3.4 Tzv. odhadované náklady	153

10.4 Odchylky od standardů	153
10.4.1 Zjišťování odchylek.....	154
10.4.2 Členění odchylek	154
10.4.3 Pozitivní a negativní odchylky	155
10.5 Metoda standardních nákladů a finanční účetnictví	155
10.6 Metoda standardních nákladů a Direct Costing	155
10.7 Zvláštnosti aplikace metody standardních nákladů u režijních nákladů.....	156
10.7.1 Rozpočet režijních nákladů jako nástroj metody standardních nákladů.....	156
10.8 Kontrola režijních nákladů a zjišťování odchylek podle příčin.....	157
10.8.1 Typy odchylek	157
10.8.2 Určení odpovědnosti za odchylky	158
10.8.3 Využitelnost odchylek režie pro prémiování.....	158
11 ROZHODOVACÍ ÚLOHY TÝKAJÍCÍ SE OBJEMU A SORTIMENTU VÝROBY.....	161
11.1 Vymezení a klasifikace rozhodovací úloh řešeních v manažerském účetnictví.....	162
11.1.1 Obecná východiska.....	162
11.1.2 Úkoly, které vyžadují vklady prostředků.....	162
11.1.3 Úlohy nevyžadující vklady prostředků	163
11.1.4 Cenová rozhodování	163
11.1.5 Rozhodovací kritéria.....	164
11.2 Rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady prostředků.....	164
11.2.1 Vztah mezi náklady, objemem a ziskem (tržbami) při krátkodobém rozhodování	165
11.2.2 Vztah mezi náklady, objemem a ziskem (tržbami) a rozhodovací úlohy	166
11.2.3 Citlivost jednotlivých činitelů rozhodovacích úloh N/O/Z.....	167
11.2.4 Omezení použití rozboru N/O/Z.....	168
11.3 Rozhodovací úlohy týkající se objemu a sortimentu výroby	169
11.3.1 Výchozí předpoklady.....	169
11.3.2 Rozhodování o objemu výroby.....	170
11.3.3 Rozhodovací úlohy o optimalizaci sortimentu	174
11.3.4 Rozhodovací úlohy typu „buď anebo“	176
12 CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ.....	183
12.1 Krátkodobá cenová rozhodování.....	184
12.1.1 Vymezení správné ceny.....	184
12.1.2 Diferenciace a diskriminace cen.....	185
12.1.3 Vliv konkurenční situace na trhu na ceny.....	186
12.2 Určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele.....	188
12.2.1 Metody tvorby cen orientovaných na poptávku	189
12.3 Určení ceny na základě analýzy nákladu.....	190
12.3.1 Stanovení směrné ceny	190
12.3.2 Vývoj nákladové tvorby cen.....	192
12.3.3 Konkrétní příklady praktické tvorby cen.....	193

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY MODULU MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ**Rychlý
náhled**

Modul je uspořádán do těchto kapitol:

1) Cíl, obsah a úkoly manažerského účetnictví.

Úvodní kapitola je věnována úvodu do předmětu manažerské účetnictví a objasnění obecných východisek zobrazení podnikatelského procesu v manažersky zaměřením účetním systémem. Seznámíte se se vztahem účetnictví k řízení, s uživatelskou strukturou finančního a manažerského účetnictví a s dosavadním vývojem nákladového a manažerského účetnictví. Zdůrazněn je vztah manažerského účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku...

2) Pojetí nákladů v manažerském účetnictví

Základním pojmem manažerského a nákladového účetnictví jsou náklady a výnosy. Tyto pojmy mají svou obecnou základnu, která se prosazuje v různých konkrétních formách jak v externím finančním účetnictví, tak i v účetnictví manažerském. Zvláště významné je seznámení s finančním a hodnotovým pojetím nákladů a vymezení pojmů, využívaných při přípravě podkladů pro rozhodování manažerů. Jedná se o vyhodnocování hospodárnosti, ekonomickou účinnost, solventnost, ekonomickou efektivnost a likviditu.

3) Členění nákladů v manažerském účetnictví

Jedním z předpokladů účinného řízení nákladů v podniku je rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin. Seznámíte se s členěním nákladů na druhové a účelové, členění podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění a členění z hlediska rozhodování.

4) Zobrazení nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví

Se zvyšováním složitosti podnikatelských procesů se zvyšují i nároky na jejich řízení ve vazbě na způsob informačního zajištění. To se výrazně projevuje i v požadavcích na tvorbu účetního systému. V této kapitole bude vymezen vztah mezi finančním, manažerským a daňovým účetnictvím a seznámíte se zpracovatelským zajištěním finančního a manažerského účetnictví v rámci jednodukuhové, dvoukruhové nebo kombinované soustavy účetnictví.

5) Sledování nákladů po linii výkonu

Nejstarším úkolem nákladového (manažerského) účetnictví je poskytování informací o nákladech jednotlivých výrobků, prací a služeb. Tato kapitola je zaměřena na seznámení s kalkulací, který je hlavním nástrojem řízení po linii výkonů. Seznámíte se se strukturou kalkulací, kalkulačním systémem a metodami přiřazování nákladů předmětu kalkulace.

6) Sledování nákladů k útvarům

V této kapitole získáte informace o základních zásadách, které je třeba respektovat při sledování nákladů ve vztahu k útvarům. Důležitá je rozdílnost v přístupu při sledování nákladů podle místa vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik. Seznámíte se s analýzou možnosti řešení této odlišnosti a vymezení faktorů, které je ovlivňují.

7) Odpovědnostní účetnictví a předpoklady jeho fungování

Jednou z hlavních tendencí, která ovlivňuje dlouhodobě manažerské účetnictví, je doplnění informací pro řízení o členění podle odpovědnosti. S tím souvisí vznik tzv. odpovědnostního účetnictví a stanovení předpokladů jeho účinnosti. Základem je vymezení organizační a ekonomické struktury podniku, která má vazbu na vznik odpovědnostních středisek. Seznámíte se s využitím finančních a hodnotových kritérií odpovědnostních středisek, včetně

typů a funkcí a vnitropodnikových cen.

8) Systém plánů a rozpočtů

Tato kapitola je zaměřena na problematiku plánů a rozpočtů jednak firmy jako celku, ale i na dílčí rozpočty prodeje a výroby a hlavních výrobních činností. Seznámíte se s klasifikací rozpočtů, technikami jejich sestavení a využití. Pozornost bude věnována pevným a variantním rozpočtům, přírůstkovému rozpočtu a rozpočtu vycházejícímu od nuly, rozpočtu sestavovanému za pevné vymezení a klouzavé období a rozpočtů limitní a indikativní. Naučíte se provádět kontrolu plnění rozpočtů.

9) Řízení režijních nákladů

V rámci systémů plánu a rozpočtů má významné místo rozpočtování režijních nákladů, proto je problematice řízení režijních nákladů věnována samostatná kapitola. V rámci této kapitoly se seznámíte s charakteristikou režijních nákladů, jejich strukturou a základními metodami rozpočtování, včetně kontroly.

10) Metoda standardních nákladů

V této kapitole bude věnována pozornost metodě standardních nákladů, která začala být uplatňována v tržních podmínkách hospodářství. Tato metoda je považována za komplexní nástroj řízení a je používána pro řízení jak jednicových, tak režijních nákladů. Pozornost bude věnována vysvětlení pojmu standard a norma, v rámci typologie standardů se seznámíte s operativními, průměrnými, základními standardy a s tzv. odhadovanými náklady. Metoda se používá ke zjišťování odchylek od žádoucího stavu. S metodou standardních nákladů souvisí metoda Direct Costing (kalkulace dílčích nákladů).

11) Rozhodovací úlohy týkající se objemu a sortimentu výroby

Manažerské účetnictví poskytuje informace pro řízení a rozhodování a podle zadání managementu zpracovává podklady pro různé rozhodovací úlohy. Tato kapitola je zaměřena na jejich klasifikaci. Nejpodstatnější je členění rozhodovacích úloh na úlohy, které vyžadují vklady a které vklady nevyžadují. Seznámíte se blíže s rozhodovacími úlohami, které vklady prostředků nevyžadují, z nichž nejčastější jsou úlohy, které řeší vztah mezi náklady, objemem a ziskem, případně tržbami, a rozhodovací úlohy, týkající se objemu a sortimentu výroby.

12) Cenová rozhodování

Závěrečná kapitola této studijní opory je věnována specifickému typu rozhodovacích úloh, ke kterým patří cenová rozhodování. Po seznámení s obecnými východisky z hlediska vymezení správné ceny se zaměříme na diferenciaci a diskriminaci cen a na vliv konkurenční situace na trhu na ceny. Pozornost bude věnována určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele, ke kterým patří cena proniknutí, cena sbírání smetany a empiricky určená cena. Kapitola je ukončena vymezením nákladové ceny.

ÚVODEM MODULU MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Tento text představuje studijní oporu pro distanční studium ekonomických studijních programů na Slezské univerzitě, Obchodně podnikatelské fakultě v Karviné.

Distanční vysokoškolské studium je specifická forma, která v případě předmětu Manažerské účetnictví vyžaduje pravidelnost a vytrvalost v samostudiu, schopnost koncentrace na předmět, aktivní přístup spočívající v podrobném prostudování jednotlivých kapitol a v samostatném řešení příkladů. Předmět úzce navazuje na znalosti z Účetnictví A a B, ale i Mikroekonomie a Nauky o podniku, případně dalších předmětů.

Samotný učební text, který v terminologii distančního studia bývá označován jako studijní opora, umožňuje distančnímu studentovi vzdálenému od svých učitelů i spolužáků se o ni s důvěrou opřít. Text je rozčleněn do 12 kapitol a jejich obsah odpovídá obvyklým 12 výukovým týdnům jednoho semestru. V prezenčním studiu je přednáška doplněna seminářem, kde se probraná látka aplikuje na konkrétní příklady z hospodářské praxe (často s pomocí počítačové techniky).

Tato studijní opora by měla pomoci nahradit kvalitní prezenční výuku i úlohu učebnic a skript. Distanční opora je k tomu účelu vybavena určitými nástroji, specifickými právě pro distanční formu, o jejichž funkcích byste měli vědět a mohli je tudíž účelně využívat ve svůj prospěch. Zajisté jste si již povšimli, že text je opatřen širokými okraji, obsahujícími marginálie - hesla a ikony. Volné místo slouží k tomu, abyste jej zaplnili svými poznámkami a značkami k lepšímu pochopení studované látky.

Pro lepší zvládnutí látky jsou vám v příslušných adresářích k dispozici ještě doplňkové elektronické opory. Dalšími podpurnými zdroji ke studiu mohou být učebnice a skripta z prezenčního studia a další doporučená literatura.

Problematika, která je obsahem tohoto modulu, je zaměřena na manažerské účetnictví, které je v české legislativě pojmově vymezeno jako vnitropodnikové účetnictví a je upraveno Českým účetním standardem č. 001, který se spolu s dalšími standardy stal součástí české účetní legislativy od 1. ledna 2004. Modul je zaměřen na subjekty, které vedou účetnictví.

Struktura publikace je tvořena jednotlivými kapitolami, které na sebe logicky navazují a směřují ke konečnému cíli, kterým je seznámení s využitím účetnictví jako nástroje řízení. S tím souvisí vznik nákladového účetnictví, které postupně přerostlo v účetnictví manažerské.

Význam předmětu vzrostl v souvislosti se zavedením systému certifikace a vzdělávání účetních pracovníků v České republice. Cílem tohoto systému je postupné sblížení úrovně kvalifikace účetní profese v ČR s kvalifikačním standardem účetní profese zemí Evropské unie tak, aby naši odborníci byli srovnatelní se zahraničními. Předmět Manažerské účetnictví je zařazen do druhého stupně systému certifikace.

Manažerské účetnictví má své nezastupitelné místo při vzdělávání účetních profesionálních pracovníků i dalších ekonomických odborníků, proto je nezbytné jeho zařazení do výuky na vysokých školách ekonomického zaměření.

Publikace vychází z aktuální legislativy na úrovni roku 2006.

CÍL MODULU MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování tohoto MODULU

Budete umět:

- Vysvětlit základní tendence v pojetí nákladového a manažerského účetnictví a v jejich vývoji.
- Charakterizovat pojetí a základní kritéria klasifikace nákladů v manažerském účetnictví
- Vymežit úlohu plánů a rozpočtu, jejich klasifikaci, metody sestavování a kontroly
- Vysvětlit základní typy rozhodovacích úloh ve vztahu k vkladu prostředků
- Determinovat využití finančních a hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek
- Vysvětlit význam cenových rozhodování ve vztahu k manažerskému účetnictví

Budete umět

Získáte:

- Informace o způsobech zobrazení nákladů, výnosů a zisků v manažerském (nákladovém) účetnictví
- Informace o sledování nákladů po linii výkonů a po linii útvarů

Získáte

Budete schopni:

- Formulovat hlavní znaky odpovědnostního účetnictví a předpoklady jeho účinného fungování
- Vysvětlit základní principy Metody standardních nákladů
- Zpracovávat podklady pro rozhodovací úlohy týkající se objemu a sortimentu

Budete schopni

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování tohoto modulu je přibližně 44 hodin. Tento časový údaj je silně individuální, protože každý z vás má rozdílné vstupní znalosti. Odhad potřebného času je citlivou a subjektivně podmíněnou veličinou.

PRŮVODCE STUDIEM 1



Prostudováním výše uvedeného jste získali základní představu o tom, co vás čeká při studiu následujícího materiálu. Tato opora by měla být základem, který lze postupně rozvíjet o informace z různých ekonomických předmětů.

Přeji vám při studiu hodně úspěchů.

1 CÍL, OBSAH A ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY CÍL, OBSAH A ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

První kapitola nazvaná „Cíl, obsah a úkoly manažerského účetnictví“ je věnovaná úvodu do předmětu manažerské účetnictví a objasnění obecných východisek zobrazení podnikatelského procesu v manažersky zaměřeném účetním systému.

**Rychlý
náhled**

V jednotlivých podkapitolách se zaměříme nejprve na seznámení s terminologickým vymezením manažerského účetnictví, vztahem účetnictví k řízení, s uživatelskou strukturou finančního a manažerského účetnictví a dosavadním vývojem nákladového a manažerského účetnictví. Velmi důležitými podkapitolami jsou ty, které jsou věnované vztahu manažerského účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku, zejména k finančnímu účetnictví, k finanční analýze, statistice, rozpočetnictví a ke controllingu.

CÍLE KAPITOLY CÍL, OBSAH A ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vymezit cíle manažerského účetnictví a odlišit ho od cílů finančního účetnictví
- Vyjádřit vztah manažerského účetnictví ke controllingu

**Budete
umět**

Získáte:

- Znalosti o vývoji nákladového a manažerského účetnictví a jejich vztahu k řízení
- Informace o terminologickém vymezení manažerského účetnictví v češtině, anglosaské, francouzské a německé oblasti

Získáte

Budete schopni:

- Formulovat úkoly nákladového a manažerského účetnictví
- Vymezit strukturu informací, kterou manažerské účetnictví poskytuje svým uživatelům

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je cca **2 hodiny**.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY CÍL, OBSAH A ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví, nákladové účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, finanční účetnictví, nákladový controlling, controller, reporting, standardní a mimořádné zprávy, externí a interní uživatelé účetních informací, zákon o účetnictví, České účetní standardy, vyhláška pro účetní

**Klíčová
slova**

jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, informace pro rozhodování a řízení, náklady, výnosy, rentabilita výkonů, běžná kontrola nákladů.

PRŮVODCE STUDIEM 2



V úvodu první kapitoly se seznámíte s názvoslovím nákladového a manažerského účetnictví, se kterým se budete setkávat v dalším textu. Protože v současné době neexistuje ve světovém měřítku úplná terminologická jednotka, seznámíte se s označením manažerského účetnictví v českém jazyce i s označením, používaným v anglosaské, francouzské a německé oblasti.

1.1 Terminologické uvedení

V *České republice* se v průběhu vývoje vyskytla následující označení:

- **provozní účetnictví** - do roku 1953,
- **analytická evidence výroby** - po roce 1953 - rok 1966,
- **vnitropodnikové účetnictví** - od roku 1966 – dosud,
- **nákladové a manažerské účetnictví**, které se užívá v tržních podmínkách ekonomiky.

Manažerské účetnictví v České republice

Není bez zajímavosti, že zejména v letech před druhou světovou válkou i bezprostředně po ní se používaly aplikace, včleněné do systému řízení, které jsou známé např. pod zkratkami SPH (střediskové podnikové hospodářství), MPS (Metoda přesného strojírnosti) a ÚSÚ (úplné střediskové účetnictví), které měly velmi dobrou úroveň. Jejich vývoj byl zastaven v podmínkách centrálně plánovitěho řízení, kdy došlo k zákonným úpravám, které vedly nejprve k odtržení těchto účetních subsystémů od kalkulací a rozpočtů a později k jejich téměř výhradnímu podřízení národohospodářské regulaci odvětvových a oborových vztahů.

V *anglosaské oblasti* se používá označení:

- **manažerské účetnictví** (Management Accounting, resp. Managerial Accountancy)

Ve *francouzsky* mluvících zemích:

- **účetnictví pro řízení** (Comptabilite de Gestion)

V *německé* literatuře se používá název:

- **účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování** (Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung).

Manažerské účetnictví v anglosaské, francouzské a německé oblasti

V dalším textu budeme vycházet zejména z anglosaského pojetí, neboť v těchto zemích má manažerské účetnictví největší tradici. Současná právní úprava vnitropodnikového účetnictví v České republice nenabízí bližší terminologické spojení s anglosaským, francouzským a německým pojetím.

V obecných ustanoveních účtové osnovy a v Českých účetních standardech pro podnikatele je manažerské účetnictví redukováno na relativně úzkou oblast.

PRŮVODCE STUDIEM 3



V úvodu této kapitoly jste se seznámili s terminologickým uvedením manažerského účetnictví. Nyní svou pozornost zaměříme na vymezení vztahu účetnictví k řízení, neboť toto vymezení

vám pomůže pochopit, proč je manažerské účetnictví označováno za účetnictví pro řízení. Důležité je vymezení základních prvků řízení a účetnictví a jejich vzájemný vztah.

1.2 Vztah účetnictví k řízení

Účetnictví bylo v jeho historickém vývoji chápáno nejdříve jako záznam určitých jevů a jeho hlavní funkcí bylo uchovávat jevy v paměti. Teprve postupně se údaje účetnictví začaly užívat jako nástroj řízení.

Účetnictví jako nástroj řízení

Manažerské účetnictví se u nás někdy označuje také jako účetnictví pro řízení. V souvislosti s tímto označením se proto v dalším textu budeme věnovat **pochopení prvků řízení a účetnictví a jejich vzájemného vztahu**, což je důležité rovněž pro vymezení pojmů nákladového a manažerského účetnictví.

Složky a funkce řízení

Řízení má několik důležitých funkcí:

- zjišťovat skutečnosti o vzniklém jevu,
- kontrolovat tento jev,
- analyzovat jev ve vztahu k jiným jevům,
- upozorňovat řídicího pracovníka na charakteristické znaky jevu,
- pořizovat informace potřebné pro rozhodování o tom, jak lze jev pomocí aktivních opatření změnit,
- rozhodovat o dané změně, tj. provést opatření,
- na základě rozhodnutí o změnách stanovit úkoly pro budoucí období

Nákladové účetnictví, které se postupně přetvořilo na manažerské účetnictví, bylo založeno zejména na zjišťování skutečnosti o vzniklém jevu, případně později i na kontrole a analýze jevu a upozornění řídicího pracovníka na charakteristiky tohoto jevu.

Vztah nákladového účetnictví k řízení

Manažerské účetnictví obsahuje všechny prvky řízení s výjimkou rozhodnutí o dané změně, které provádí vždy příslušný řídicí pracovník (manažer), nikoliv specialista manažerského účetnictví.

Vztah manažerského účetnictví k řízení

1.3 Uživatelská struktura účetních informací

Nyní se budeme věnovat vymezení **uživatelů účetních informací**. Ve 20. století byl vývoj účetnictví ovlivněn požadavkem na diferenciaci toho, **kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší**. To vedlo k tomu, že podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik se stalo oddělení účetních informací:

Uživatelé účetních informací

- **finančního účetnictví**, které zobrazuje podnikatelských proces zejména z hlediska tzv. externích uživatelů,
- **ostatních účetních informací**, které využívají pro řízení podnikatelských procesů pracovníci na různých stupních podnikového vedení – tj. **interní uživatelé**,
- **daňového účetnictví**, jehož smyslem je zobrazit stejný proces s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmu, resp. **dalších daňových pohledávek a závazků podniku**.

Mezi finančním účetnictvím (FÚ) a manažerským účetnictvím (MÚ) existují tyto **hlavní rozdíly**:

*Základní
rozdíly
mezi
finančním
a manažer-
ským
účetnic-
tvím*

První rozdíl spočívá v tom, komu je předkládáno:

Finanční účetnictví je předkládáno především externím uživatelům, kterými jsou zejména potenciální a současní vlastníci, banky a obdobní věřitelé, obchodní partneři, zaměstnanci a jejich zástupci, burzy a ostatní účastníci finančního a kapitálového trhu), kteří stojí mimo hodnotící podnikatelský subjekt, ale jsou s jeho vývojem spojeni jak budoucím prospěchem, tak i budoucími riziky, které se snaží odhadnout zejména analýzou faktorů, které ovlivňují schopnost podniku hradit své závazky.

Manažerské účetnictví (v české účetní legislativě vnitropodnikové účetnictví) je předkládáno a jeho výsledky využívají především řídicí pracovníci na různých stupních vedení firmy pro svá rozhodování a řízení, tudíž je určeno interním uživatelům.

Druhý rozdíl spočívá ve způsobu zpracování:

Finanční účetnictví – tak jako ve všech zemích světa je zpracování účetních informací i účetních výkazů finančního účetnictví prováděno při respektování různých **omezení**, která jsou dána platnými předpisy. V České republice to jsou pro podnikatelské subjekty zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, České účetní standardy pro podnikatele, které s účinností od 1. ledna 2004 vydalo Ministerstvo financí ČR, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Manažerské účetnictví - účetní systémy pro potřeby vnitřního řízení firmy nejsou nijak omezo-
vány, vycházejí ze specifického charakteru činnosti podniku a rozhodovacích úkolů, které se v něm řeší. Z toho pak vyplývá i obsah poskytovaných informací z hlediska jejich podrobnosti, rozsahu, časové orientace, pravidelnosti jejich poskytování

Třetí rozdíl existuje v obsahu:

Finanční účetnictví - externí uživatelé se zajímají hlavně o stabilní finanční situaci podniku a dlouhodobou efektivnost, pouze výjimečně mají zájem o příčiny výsledků, a to ještě v globální podobě za účetní jednotku. Z toho vyplývá rozsah a podrobnost poskytovaných informací i skutečnost, že informace finančního účetnictví jsou relativně **syntetické**.

Manažerské účetnictví - podnikový management má zájem o analyzování jak příznivých, tak zejména nepříznivých výsledků. V případě úspěšnosti, resp. neúspěšnosti požaduje zjištění, jak k celkové úspěšnosti nebo neúspěšnosti přispěly jednotlivé výkony, útvary nebo činnosti. Pro naplnění tohoto cíle obsahují informace vnitropodnikových informačních systémů značné množství **analytických informací**, které slouží pro informační potřeby pracovníků na různých stupních řízení.

Čtvrtý rozdíl spočívá v časové orientaci:

Finanční účetnictví - externí uživatelé se zajímají o výsledky firmy dosažené v minulosti v kontextu dlouhodobého vývoje, na těchto výsledcích pak závisí hodnota vyplacených dividend, daňová povinnost, růst hodnoty podniku. Z toho vyplývá, že externí uživatelé se zajímají především o **periodické hodnocení**, zpravidla jednou ročně, max. pololetně.

Manažerské účetnictví - podnikové vedení vychází rovněž z analyticky členěných informací,

avšak požaduje jejich doplnění o další informace, zejména :

- předpokládaném, plánovaném nebo žádoucím stavu nebo průběhu jevů,
- toto srovnání se zpravidla stává přímo součástí účetního systému a je podkladem nejen pro strategická a taktická rozhodování, ale i operativní krátkodobá rozhodování a hodnocení.

Časový horizont informací je proto výrazně **kratší a variantnější** než u finančního účetnictví a vyplývá zejména z potřeb managementu.

1.4 Dosavadní vývoj nákladového a manažerského účetnictví

Ze srovnání řízení a moderního pojetí účetnictví vyplývá, že účetnictví plní svoji funkci teprve tehdy, je-li nástrojem řízení. Pokud jde o vnitřní informace, můžeme v historickém vývoji manažerské účetnictví rozdělit na dvě složky, na **nákladové a manažerské účetnictví**. V praxi mezi nimi neexistují určité hranice, což se projevuje i tím, že se někdy tyto složky vůbec nerozlišují a hovoří se pouze o manažerském účetnictví, které tedy obsahuje i účetnictví nákladové. V dalším textu se oba uvedené pojmy rozlišují pouze účelově, aby mohly být lépe zdůrazněny vývojové tendence.

*Nákladové
a manažerské
účetnictví*

Jádrem nákladového účetnictví jsou jak vyplývá z jeho názvu **náklady**. Pojetí nákladů se budeme podrobněji zabývat v další kapitole textu. Pokud se týká vývoje nákladového účetnictví, je vhodné rozlišit alespoň tři vývojová stadia:

*Tři vývojová
stadia
pojetí
nákladů*

V průběhu **první etapy nebylo prováděno rozlišení nákladů z hlediska finančního a nákladového účetnictví**, ale rozhodující byl přístup finančního účetnictví, které posuzuje náklad jako odčerpání (snížení) vlastního jmění.

V **druhé etapě** si finanční účetnictví zachovává své dosavadní pojetí, ale **nákladové účetnictví již vymezuje náklady jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů**. Účelnost v pojmání nákladů má důležité praktické důsledky: stalo se základem kalkulování vlastních nákladů výkonů a bylo úzce spojeno i s cenovým rozhodováním..

V současnosti, kdy probíhá **třetí etapa vývoje**, prioritním úkolem druhé složky účetnictví se stává **poskytovat informace pro rozhodování řídicích pracovníků**. Toto stadium vyžaduje nejrozumnější pojetí nákladů (příp. i výnosů) i nákladové struktury, která musí být podřízena potřebě dané rozhodovací úlohy (relevantní, oportunitní, strategické, umrtvené, vyhnutelné náklady atd.). S těmito a dalšími pojmy se budeme setkávat v kapitole pojetí nákladů v manažerském účetnictví.

Z výše uvedeného vývoje pojetí nákladů lze zjednodušeně vyvodit pět vývojových etap nákladového účetnictví a jeho plynulého přechodu k účetnictví manažerskému:

*Etapy
světového
vývoje
nákladového
a manažerského
účetnictví*

1. etapa (konec 18. až konec 19. století):

Po tzv. průmyslové revoluci bylo hlavní funkcí nákladového účetnictví poskytovat podklady pro **výslednou kalkulaci** skutečných nákladů, tím i pro stanovení prodejních cen, a to skoro výlučně v podmínkách stejnorodé činnosti.

2. etapa (konec 19. století až zhruba rok 1910):

Tato etapa je charakterizovaná následujícími znaky:

- vznikají velké výrobní a jiné celky, výroba se stává složitější, dochází k rozšiřování sortimentu s tím, že v jednom podniku se často vyrábí několik druhů výrobků,
- vzniká a rozvíjí se tzv. vědecké řízení výroby, které ve svém důsledku vedlo k normování

a počátku vzniku tzv. **normové metody** (Standard Costing),

- vznikají problémy např. s kalkulací (zejména se způsobem přičítání režijních nákladů) a s kalkulací ve sdružené výrobě.

3. etapa (léta 1910 – 1940):

Postupně dochází k integrování velkých podniků, a to jak vertikálně (chemie, hutnictví, naftařský průmysl), tak horizontálně (zejména strojírenství), což vede k nutnosti zavádět **střediskové (útvarové) odpovědnosti účetnictví**.

4. etapa (léta 1940 – 1980)

Prudký rozvoj zbrojní výroby, elektroniky, výroby raket, družic apod., si vyžádal i rozvoj dodavatelských činností. Mnohé z těchto výrob mají dlouhý výrobní cyklus, proto stoupá význam tzv. **strategických nákladů**, které jsou vázány k výzkumu, technickému rozvoji a technické přípravě výroby. Dochází ke zvyšování významu **rozpočetnictví a předběžných kalkulací**.

5. etapa (po r. 1970 - dosud)

Zvyšující se mechanizace, automatizace a robotizace zvyšuje i nároky na kvalitu a přesnost dodávek materiálu, a to často i přímo na pracoviště odběratele. V důsledku těchto faktorů dochází k nárůstu podílu **fixních nákladů** a k poklesu **přímých mezd** a v praxi se začínají projevovat negativně důsledky používaného způsobu přičítání režijních nákladů. Dochází ke kritice nákladového účetnictví, a to zejména ve smyslu jeho orientace na potřeby finančního účetnictví a naopak je zdůrazňována potřeba poskytování informací **pro rozhodování**.

1.5 Úkoly manažerského účetnictví

V současné době se vymezuje **pět základních úkolů** manažerského účetnictví:

- 1) poskytovat **informace pro finanční účetnictví**, tento úkol se zpravidla plní ročně při zpracování výkazů účetní závěrky, kdy manažerské účetnictví poskytuje informace o některých položkách rozvahy a výsledovky,
- 2) poskytovat **informace o nákladech, výnosech a rentabilitě výkonů** jak pro vnitřní řízení, tak i pro cenovou tvorbu a kontrolu, tyto informace se dodávají krátkodobě, obvykle měsíčně, jindy i v kratších lhůtách,
- 3) poskytovat **informace pro útvarové odpovědnostní řízení**, zpravidla za kratší časové období,
- 4) zajišťovat **běžnou kontrolu nákladů**, která bývá rovněž spojována s krátkodobými informacemi,
- 5) poskytovat **další informace pro řízení a rozhodování** pro potřeby managementu, např. pro hodnocení dlouhodobých vkladů prostředků, pro rozhodování o struktuře aktiv a kapitálu a dalších s různě dlouhým časovým horizontem zpracování podle zadání rozhodovací úlohy.

*Úkoly
manažerského
účetnictví*

1.6 Vztah účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku

Důležitý je vztah manažerského účetnictví k jiným složkám informačního systému, zejména k finančnímu účetnictví, finanční analýze, statistice a rozpočetnictví. Specifický je vztah ke controllingu, který zejména v německé oblasti plní mnohé funkce, které jsou v anglosaské oblasti považovány za součást manažerského účetnictví.

Vztah účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku

1.6.1 Vztah manažerského účetnictví k finančnímu účetnictví

Finanční účetnictví vytváří uzavřený systém, který se zabývá **zobrazením aktiv, pasiv, nákladů a výnosů a hospodářského výsledku podniku.**

Koncepce výsledovky

Rozhodující význam pro vazbu mezi finančním a manažerským účetnictvím má **koncepce výsledovky**, a sice zda je sestavena podle druhového nebo účelového členění nákladů, případně i výnosů. Druhové členění nákladů je typické pro evropskou kontinentální tradici, účelové pak pro anglosaskou oblast.

Při **druhovém členění výsledovky** dochází ke značnému oddělení informací, které jsou požadovány finančním účetnictvím a účetnictvím manažerským. Naopak při **účelovém členění** existuje těsnější propojení informací obou systémů, a to zejména v oblasti nákladů.

Orientace finančního účetnictví na externí uživatele vyžaduje, aby účetní výkazy byly **standardizovány**, případně se předmětem usměrňování stala i metodika finančního účetnictví, počínaje závaznou účtovou osnovou. Požadavky vymezené standardizací, případně centrálním řízením finančního účetnictví, jsou předem vymezeny, jsou relativně závazné a z obecného hlediska relativně stabilní.

Standardizace, popř. centrální usměrňování finančního účetnictví

Naopak požadavky na manažerské účetnictví vymezuje pro sebe sám podnik, požadavky se proto mohou měnit podle aktuální situace. Přitom rovněž u manažerského účetnictví musí platit základní zásada informačního systému pro řízení (Management Information System):

Náklady na pořízení informací musí být nižší než efekty, které poskytují.

V souvislosti s flexibilitou požadavků kladených na manažerské účetnictví je třeba uvést další zásadu:

Čím složitější a méně příznivá je situace podniku, případně útvaru, tím více a podrobnějších informací se požaduje na manažerském účetnictví.

1.6.2 Vztah manažerského účetnictví k finanční analýze

Tento vztah můžeme vymezit několika základními **faktory**:

- finanční analýza se někdy považuje za **prodlouženou ruku finančního účetnictví v oblasti rozboru**. Protože však je finanční účetnictví orientováno na externí uživatele, finanční analýza, která je odvozená od zveřejňované účetní závěrky, je orientována rovněž externě a nepostačuje pro potřeby vnitřního rozboru,
- i když převážná část informací se čerpá z finančního účetnictví, existují určité oblasti, pro které **část informací poskytuje manažerské účetnictví**, jako příklad lze uvést rozbor provozního rizika, rozbor výnosnosti a rentability podle skupiny výrobků,
- využitelnost informací manažerského účetnictví ovlivňuje silně **koncepce výsledky**, která je v případě jejího účelového členění lépe využitelná pro finanční analýzu. Druhové členění nákladů, které je typické pro kontinentální Evropu, však dovoluje analyzovat určité velmi důležité výsledkové ukazatele, například přidanou hodnotu,
- jedním ze základních východisek sestavování **podnikového rozpočtu** je analýza údajů, které poskytuje finanční účetnictví, pokud pak se tento stává součástí manažerského účetnictví, nemůžeme z koncepce manažerského účetnictví vyloučit ani finanční analýzu,
- specifické postavení má rozhodování o **investicích**, které poskytuje pohled na proveditelnost investičního projektu a jeho financování. Investiční rozhodování se úzce váže na investiční a kapitálový rozpočet a zejména způsob financování vyžaduje informace jak finanční-

Vztah manažerského účetnictví k finanční analýze

ho účetnictví, tak i finanční analýzy. Z toho vyplývá, že manažerské účetnictví se neomezuje pouze na rozbor údajů, které poskytují specifické prvky manažerského účetnictví, ale vyžaduje i mnohé informace, které poskytuje finanční analýza.

1.6.3 Vztah manažerského účetnictví ke statistice

Klíčové postavení rozboru v manažerském účetnictví se promítá i do vztahu ke statistice. Manažerské účetnictví využívá informace poskytované **statistickými šetřeními**, na druhé straně při řešení optimalizačních úloh používá jako nepostradatelný nástroj různé **statistické, příp. ekonometrické metody**. V posledních letech se zvyšuje užití těchto metod k hodnocení **rizika nejistoty**, které jsou vždy spojeny rozhodováním o budoucnosti.

*Vztah
manažerského
účetnictví
ke statistice*

1.6.4 Vztah manažerského účetnictví k rozpočetnictví

Ve vývojovém stadiu, kdy se ještě nepřetvářelo nákladové účetnictví na manažerské, se projevovala orientace nákladového účetnictví na minulost a rozpočetnictví na stanovení úkolů pro budoucnost. Oba systémy účetnictví omezovaly informace účetnictví i **rozpočetnictví** pouze na vnitřní jevy a rozpočet byl tedy koncipován jako nástroj vnitropodnikového řízení, přičemž nosnou funkci plnil rozpočet režijních nákladů.

*Vztah
manažerského
účetnictví
k rozpočetnictví*

Přetvářením nákladového účetnictví na manažerské se součástí manažerského účetnictví stává i **rozpočetnictví**, a to jak jeho vnitřní složka, tak i rozpočty podnikové. Rozpočetnictví je věnována samostatná kapitola, ve které je věnována vztahu mezi rozpočtem a plánem, vztahu k podnikovým politikám a strategickým cílům a dalším informacím.

1.6.5 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Samotný pojem **controlling**, který vznikl z anglického „to control“, je do češtiny nejčastěji překládán jako ovládat, řídit, ale nemá jednoznačně vymezený obsah a neexistuje pro něj jednotná definice. Controlling je jako relativně **samostatná vědní disciplína** rozšířen v německy mluvících zemích

Controlling

Nejobecněji je chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí:

- neustálého systematického **porovnání skutečnosti a žádoucího** (předem stanoveného, plánovaného) **stavu o podnikatelském procesu**,
- **vyhodnocováním zjištěných odchylek** a nalezením jejich **příčin**,
- **návrhu opatření** k jejich nápravě, popřípadě k aktualizaci stanovených cílů.

Těžiště controllingu pak je v analýze odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti. Tato analýza je důležitá i z hlediska motivačního působení celého systému řízení.

V souvislosti s uplatňováním vědecké metody a v souladu s požadavky na její institucionálního zastřešení vzniká ve firmách funkce **controllera**. Poprvé byla zaváděna na počátku 20. století v rychle se rozvíjejících amerických podnicích, kdy se v podnicích objevili vedle pracovníků, kteří se tradičně zabývali problematikou vývoje finanční a ekonomické situace podniku jako celku, i **pracovníci zodpovědní za informace vnitropodnikového řízení**. Ti se stali nezbytným článkem vrcholového řízení podniku.

Controller

Zajímavé je, že vznik funkce controllera v podniku pochází z USA, avšak v této oblasti nenalezneme samostatné publikace věnované controllingu. Do Evropy se pojem controller dostal zhruba na konci 50. let minulého století, kdy začala být tato funkce zřizována u evropských dceřiných společností amerických firem.

Rozhodovací pravomoci controllera:*Pravomoci
controllera*

- hlavní a v podstatě jediná rozhodovací pravomoc spočívá v oblasti **informačního zajištění řízení uvnitř podniku**,
- základní úkol controllingu spočívá v **přípravě podkladů pro plánování a rozhodování, koordinace obsahu informací** finančního účetnictví a manažerského účetnictví, výkaznictví a statistiky. Současně zajišťuje i **interpretaci vypovídací schopnosti těchto informací** pro řídicí pracovníky a poradenství v této oblasti,
- controller by měl být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, který však sám nerozhoduje o konkrétních záměrech budoucího ekonomického vývoje podniku.

Jako **základní funkce controllingu** jsou uváděny:

*Základní
funkce
controllin-
gu*

- funkce **plánovací** (ve smyslu koordinační a poradenské),
- funkce **informační** (funkce zjišťovací, dokumentační, kontrolní),
- **reporting**.

Reporting je součástí controllingu a mezi jeho úkoly patří především:

*Reporting
a jeho
úkoly*

- vytvoření relativně komplexního **systému ukazatelů a informací**, které by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale i jeho dílčích částí, a věnovat se oblastem, které jsou z hlediska řízení rozhodující,
- **vytváření výkazů a zpráv**, které by měly být uspořádané podle potřeb uživatelů, tj. vedoucích pracovníků na jednotlivých úrovních řízení, takovým způsobem, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování.

Požadavky na výkazy a zprávy reportingu:*Výkazy
a zprávy
reportingu*

- musí mít **požadovanou strukturu**, která usnadní a urychlí rozhodování,
- nesmí být příliš nebo málo **podrobné** (obecně platí, že směrem nahoru úrovně podnikové hierarchie, která je má využívat, dochází k agregaci informací),
- musí být **srozumitelné a přehledné** (vhodné je využívání grafických prostředků pro zvýšení názornosti),
- měly by vyhodnocovat pouze ovlivnitelné veličiny, kvantifikované jak v peněžním, tak i naturálním vyjádření.

Obsah, úprava a četnost zpráv závisí na potřebách konkrétního podniku. Podle pravidelnosti zpráv se reporting dělí na:

*Rozdělení
reportingu
podle
pravidel-
nosti zpra-
cování*

- **standardní zprávy** - standardní zprávy vyhotovované v pravidelných intervalech, s předem stanovenou strukturou (např. informace o skutečných hodnotách, o odchylkách, analýzy odchylek, výpočty očekávaných hodnot na konci období, které je obvykle měsíční, čtvrtletí a roční, v případě potřeby se může vyskytnout i týdenní, čtrnáctidenní či jiný interval, vždy však s přihlédnutím k efektivnosti této činnosti),
- **mimořádné zprávy** - vyhotovované na požádání, které mohou být mimořádné z hlediska termínu vyhotovení, avšak se standardní strukturou, nebo obsahově zcela mimořádné zprávy, které nejsou běžně zpracovávány (např. analýza rizika, sortimentních skupin atd.).

SHRnutí KAPITOLY CÍL, OBSAH A ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ



Shrnutí kapitoly

První kapitola byla zaměřena na terminologické uvedení manažerského účetnictví a vysvětlení základních pojmů používaných v nákladovém a manažerském účetnictví.

Zásadní je vymezení základních prvků řízení a účetnictví, neboť pochopení jejich vzájemného vztahu usnadní osvojení problematiky manažerského účetnictví.

První etapa manažerského účetnictví, která je označována jako nákladové účetnictví, se začala rozvíjet v souvislosti s rozvojem průmyslové výroby v období průmyslové revoluce a postupně se začala uplatňovat nejen při zjišťování nákladů pro potřeby výsledné kalkulace a zjištění nákladů podle struktury a útvarů, ale i v jiných oblastech. Dochází k jeho propojování s rozpočtováním, předběžnou kalkulací, běžnou kontrolou nákladů a odpovědnostním účetnictvím a přerostlo v účetnictví manažerské.

Zatímco nákladové účetnictví se orientovalo více na minulost, manažerské účetnictví klade důraz na poskytování informací pro budoucnost poskytováním informací pro řízení a rozhodování.

Další podkapitoly vymezují uživatelskou strukturu účetních informací, která je diferencována podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší, a na seznámení se čtyřmi hlavními rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím. Zabývají se rovněž základními úkoly, které v současné době manažerské účetnictví plní.

Důležitý je vztah manažerského účetnictví k jiným složkám informačního systému, zejména k finančnímu účetnictví, finanční analýze, statistice a rozpočetnictví.

K manažerskému účetnictví neoddělitelně patří samostatná vědní disciplína nákladový controlling a reporting, který je součástí controllingu. Mezi základní úkoly controllingu patří zvýšení účinnosti systému řízení poskytováním informací o podnikatelském procesu, které je prováděno pomocí porovnání skutečného a žádoucího stavu, vyhodnocování odchylek a formulováním jejich příčin a návrhu opatření k jejich nápravě. Personálně bývá nákladový controlling ve firmách zastřešován funkcí controllera.

PRŮVODCE STUDIEM 4



V první kapitole jste se seznámili se základními informacemi, které potřebujete znát při studiu předmětu manažerské účetnictví. V úvodní části bylo zařazeno terminologické porovnání názvosloví manažerského účetnictví v češtině i dalších světových jazycích, následně jsme se věnovali dosavadnímu vývoji nákladového a manažerského účetnictví u nás a ve světě.

V dalších částech kapitoly byly vysvětleny rozdíly mezi finančním, manažerským a daňovým účetnictvím a z těchto rozdílů pak logicky vyplynuly úkoly manažerského účetnictví. V závěru kapitoly jste se seznámili se vztahem manažerského účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku.

Následující kapitola bude věnována pojení nákladů v manažerském účetnictví.

2 POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Druhá kapitola nazvaná „Pojetí nákladů v manažerském účetnictví“ je zaměřená na vymezení základní kategorie manažerského účetnictví, kterou jsou náklady.

**Rychlý
náhled**

Pro přípravu podkladů pro rozhodování manažerů v oblasti účetnictví je nutné využívat kromě informací o nákladech, výnosech, případně zisku, i další instituty, jakými jsou zejména hospodárnost, ekonomická účinnost, solventnost, hospodárnost, ekonomická efektivnost a likvidita.

Další podkapitoly jsou věnovány finančnímu a hodnotovému pojetí nákladů, které je využíváno zejména při sestavování kalkulací realizovaných výkonů v podniku.

CÍLE KAPITOLY POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vymezit pojem nákladů jako základní kategorie manažerského účetnictví
- Vyjádřit odlišnost v pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

**Budete
umět**

Získáte:

- Informace o rozdílně vykazovaných kalkulačních nákladech a dodatkových kalkulačních nákladech, které se využívají v hodnotovém pojetí nákladů

Získáte

Budete schopni:

- Vymezit kritéria racionality vynaložení nákladů
- Vysvětlit použití finančního a hodnotového pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je cca **4 hodiny**.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Náklady, výnosy, zisk, hospodárnost, úspornost, výtěžnost, účinnost, skutečně vynaložené náklady, absolutní výše nákladů, ekonomická účinnost, kritériální, reprodukční, distribuční a stimulační funkce zisku, zisk z hlavní výdělečné činnosti, zisk z běžné činnosti, mimořádný zisk, čistý zisk, nerozdělený zisk, příjmy, oběžný majetek, krátkodobé závazky, pracovní kapitál, likvidita, vlastní a cizí kapitál, finanční pojetí nákladů, hodnotové pojetí nákladů, ekonomické

**Klíčová
slova**

pojetí nákladů, náklady produktu, náklady období, náklady základní, kalkulační náklady, kalkulační odpisy, reprodukční pořizovací cena, kalkulační úroky, celkový vázaný kapitál, úroková míra, kalkulační rizika, všeobecné podnikatelské riziko, speciální individuální riziko, náklady z rizik, kalkulační riziková přírážka, dodatkové kalkulační náklady, kalkulační podnikatelská mzda, kalkulační nájmené, rozlišovací (spojovací) účty, oportunitní náklady.

PRŮVODCE STUDIEM 5



Jak jsme již uvedli v závěru první kapitoly, důležitým rysem manažerského účetnictví je vyšší potřeba informací o nákladech (příp. výnosech, zisku), které vyžadují pracovníci na různých úrovních podnikové struktury jednak pro řízení podnikatelského procesu, ale i pro rozhodování o budoucích variantách. Odlišnost mezi finančním a manažerským účetnictvím se projevuje do té míry, že pojem nákladů je v obou účetních subsystémech vymezen rozdílně.

2.1 Vymezení pojmu náklady

Náklady a výnosy patří nesporně k základním kategoriím ekonomického pohybu a jako takové představují i **hlavní prvky účetnictví**. Obsah těchto pojmů má svou obecnou základnu, která se prosazuje v různých konkrétních formách jak v externím finančním účetnictví, tak v interním, nákladovém a manažerském účetnictví.

Náklady jako základní ekonomická kategorie

K ZAPAMATOVÁNÍ 1



Náklady se obecně vymezují jako vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů na určitý výkon jako výsledek aktivity, převoditelné na peníze, přinášející očekávaný ekonomický prospěch.

Výnosy se definují jako ekonomický prospěch, převoditelný na peníze a získaný účelným využitím ekonomických zdrojů.

Smyslem každé aktivity je zhodnocení obětovaných složek majetku. To je podstatou kategorie **zisku**, který se vymezuje jako výtěžek dané aktivity, vzniklý přebytkem ekonomického prospěchu nad ekonomickými zdroji, převoditelný na peníze.

Vymezení nákladů, výnosů a zisku

2.2 Náklady a základní kategorie ekonomického řízení podniku

Ze vztahu mezi vynaloženými náklady a získaným ekonomickým prospěchem je možno odvodit některá **kritéria racionálního průběhu** uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit, které jsou předmětem zobrazení v manažerském (nákladovém) účetnictví.

2.2.1 Hospodárnost

Základním kritériem pro vyjádření racionality při vynakládání ekonomických zdrojů je **hospodárnost**. Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém je dosaženo žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu. Setkáváme se s prosazováním hospodárnosti dvěma základními cestami, případně jejich kombinací:

Hospodárnost

- **ve formě úspornosti**
 - té se dosahuje tehdy, jestliže žádoucí výkony podniku (výroba výrobků, poskytování služeb, prodej zboží) jsou dosahovány s co nejmenším vynaložením prostředků a práce, tj. s **co nejnižšími náklady**,
 - úspornost se projevuje jako reálné **snížení absolutní výše nákladů**, jejichž čerpání je s konkrétním druhem aktivity bezprostředně spojeno,
- **ve formě výtěžnosti nebo též účinnosti**
 - v této formě se hospodárnost zaměřuje na **maximalizaci objemů** provedených výkonů **při konstantních nákladech** čili z daného rozsahu zdrojů, jde tedy o maximalizaci účinků,
 - účinnost se neprojevuje absolutním, ale pouze **relativním snížením nákladů** a lze ji využít hlavně u nákladů, které jsou spojeny s určitou kapacitou, kterou uvedené zdroje nabízejí a kterou lze lépe nebo hůře využít.

Ve skutečnosti obě formy hospodárnosti se projevují reálně v kombinaci, přičemž obě dvě vedou ke stejným výsledkům – ke **snížování průměrných nákladů na jednotku produkce**.

K ZAPAMATOVÁNÍ 2



Měření hospodárnosti je založeno na **porovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich žádoucí, předem stanovenou úrovní**.

Měření
hospodár-
nosti

2.2.2 Ekonomická účinnost

Ekonomická účinnost vynaložených nákladů je výsledkem měření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Její základní formou je porovnání nákladů, které byly vynaloženy v souvislosti s realizací výkonů, s výnosy z prodeje těchto výkonů. Ekonomickou účinnost můžeme také jednoznačně kvantifikovat pomocí zisku.

Ekonomi-
ká
účinnost

Zisk jako rozdíl mezi náklady a výnosy je považován za nesyntetičtější absolutní hodnotovou kategorii, která odráží úspěšnost podnikání a jehož výše navazuje na zvýšení hodnoty podniku za dané období a schopnost a míru jeho rozšířené reprodukce. V podmínkách tržní ekonomiky rozlišujeme následující funkce zisku:

Zisk a jeho
funkce

- **kriteriální** (jsou hlavním kritériem pro hodnocení úspěšnosti firmy),
- **reprodukční** (zisk zabezpečuje v ekonomice rozšířenou reprodukci).

Obě uvedené funkce zisku jsou v podmínkách tržní ekonomiky považovány za nejdůležitější.

Kromě nich jsou vymezovány ještě i další funkce:

- **distribuční**, která vyjadřuje a zobrazuje zisk jako zdroj rozdělení zejména ve vztahu k vlastníkům a daňovým úřadům (státu),
- **stimulační**, která souvisí s využitím zisku jako nástrojem zainteresovanosti pracovníků podniku na hodnotových výsledcích

V manažerském účetnictví se rozlišují různé úrovně zisku, které jsou vymezovány obdobně jako ve finančním účetnictví, ale je zapotřebí je chápat ve vztahu k jejich vypovídací schopnosti o faktorech ekonomické účinnosti. Mezi nejdůležitější používané úrovně zisku pro rozhodovací úlohy v manažerském účetnictví patří:

Různé
úrovně
zisku

- **Zisk z hlavní výdělečné činnosti**

- jedná se o rozdíl mezi výnosy z prodeje výkonů, které jsou hlavním předmětem podnikatelské činnosti podniku, a náklady, které s touto činností souvisejí,
- vyjadřuje schopnost podnikového managementu zhodnotit ekonomické zdroje, která má k dispozici

*Zisk
z hlavní
výdělečné
činnosti*

- **Zisk z běžné činnosti**

- v této úrovni zisku je zahrnut provozní zisk upravený o souhrnný hospodářský výsledek z výsledkových transakcí finančních a investičních aktivit,
- vyjadřuje schopnost manažerů a vlastníků zhodnotit účelově ekonomické zdroje v hodnoceném období.

*Zisk
z běžné
činnosti*

- **Mimořádný zisk**

- jedná se o porovnání nákladů a výnosů, které se objevují nahodile, výjimečně a jejich opakování v budoucnu není pravděpodobné,
- často jim chybí účelový vztah k výkonům.

*Mimořádný
zisk*

- **Čistý zisk**

- je ta část zisku, která zůstává k dispozici vlastníkům na uspokojení vlastních potřeb a rozvoj podniku,
- zjišťuje se jako součet zisk z běžné činnosti a mimořádného zisku, který je snížený o daň z příjmů.

Čistý zisk

- **Nerozdělený zisk**

- touto kategorií se rozumí čistý zisk, který byl již snížen o dividendy vlastníků,
- je to ta část čistého zisku, která zvyšuje podíl vlastníků na aktivech podniku a která umožňuje jeho další rozvoj.

*Nerozděle-
ný zisk*

2.2.3 Ekonomická efektivnost

Úroveň **ekonomické efektivnosti** vychází z porovnání vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, tudíž z kvantifikace zisku hodnoceného období. Její kvantifikativní vyjádření představuje porovnání vynaložených vstupů a dosažených výstupů, přičemž tyto mohou být různě interpretovány. Z hlediska vlastníků je nejčastěji efektivnost hodnocena poměrem mezi ziskem a průměrnou výší celkového nebo vlastního kapitálu.

Ekonomická efektivnost

V souvislosti s tím je nutno se zmínit o jednom z cílů manažerského účetnictví, kterým je kromě měření celkové ekonomické efektivnosti také zkoumání dílčích faktorů jejího zvyšování.

Cílem manažerského účetnictví je sledovat kromě měření celkové ekonomické efektivnosti i dílčí faktory jejího zvyšování. Tyto faktory s přihlédnutím k odpovědnosti za jejich působení můžeme shrnout do dvou skupin:

- faktory, které **souvisejí s průběhem** hlavní podnikatelské činnosti podniku a v zásadě spadají do odpovědnosti podnikového managementu,
- faktory, které jsou výsledkem efektivního zajišťování průběhu finančních a investičních transakcí a které spadají spíše do odpovědnosti vlastníků nebo jejich reprezentantů.

Cíle manažerského účetnictví při měření a zvyšování ekonomické efektivnosti

Základní rozklad **výnosnosti vlastního kapitálu** pomocí poměrových čísel můžeme vyjádřit takto:

$\text{Čistý zisk} / \text{Vlastní kapitál} = \text{Čistý zisk} / \text{Výnosy} \cdot \text{Výnosy} / \text{Aktiva} : \text{Vlastní kapitál} / \text{Aktiva}$.

Podle základního rozkladu výnosnosti vlastního kapitálu pomocí poměrových ukazatelů je zřejmé, že **efektivnost vlastního kapitálu** lze zvyšovat v zásadě třemi cestami:

- zvyšováním **ziskovosti** produkce,
- zvyšováním **rychlosti obratu** vázaných ekonomických zdrojů,
- zvyšováním podílu levnějších cizích zdrojů.

Poměroví ukazatelé výnosnosti vlastního kapitálu

2.2.4 Náklad a výdaj – výnos a příjem

V praxi se někdy ne příliš jasně rozlišují některé pojmy a dochází k jejich záměně, proto je potřebné si objasnit a přiblížit jejich vzájemný vztah.

Náklady:

- představují účelné a účelové vynaložení vstupů v hodnotovém vyjádření,
- pojem nákladů postihuje výrobní proces jako celek – příklad spotřeba elektrické energie, mzdové a sociální náklady, spotřeba materiálu, nákladové úroky.

Výdaje:

- představují jednorázové vynaložení peněžních prostředků v momentu jejich úbytku.
- výdaji rozumíme jakékoliv vynaložení majetku podniku více méně bez zřetele na jeho použití,
- výdaj nevede k celkovému úbytku majetku, ale pouze ke změně v jeho struktuře,
- příkladem je úhrada přijaté faktury za elektrickou energii, výplata mezd a úhrady sociálního a zdravotního pojištění, pořízení dlouhodobého majetku a další.

Náklady a výdaje

Mezi náklady a výdaji existuje tzv. **věcná a časová nesourodost**:

- **věcná nesourodost** vyjadřuje, že ne všechny výdaje jsou vynaloženy účelně, tj. nevedou k dosažení výkonu, příkladem mohou být škody na dlouhodobém majetku nebo podnikem zaplacené pokuty,
- **časová nesourodost** je způsobena rozdílným časovým momentem pro posouzení vzniku nákladu a výdaje, výdaj se posuzuje v okamžiku skutečného úbytku peněz, kdežto pro náklad je důležitý moment účelového vynaložení (skutečná spotřeba nákladové položky). Tato skutečnost rozdílného posuzování vzniku nákladu a výdaje je v účetnictví ošetřena pomocí tzv. **časového rozlišování nákladů a výnosů**.

Obdobně bychom mohli vymezit vztah mezi **výnosy a příjmy**.

2.2.5 Solventnost

Solventnost můžeme charakterizovat jako stálou a dlouhodobou schopnost podniku dostát svým závazkům, která se zpravidla vyjadřuje jako **poměr mezi oběžným majetkem a krátkodobými závazky**. Pro řízení má velký význam nejen podílové vyjádření, ale i rozdíl obou uvedených složek, které vyjadřuje trvalou vázanost oběžného majetku, který nelze používat k úhradě závazků a tudíž by měl být financován dlouhodobými zdroji krytí. Rozdíl obou složek se nazývá **pracovní kapitál**.

Solventnost

2.2.6 Likvidita

Likvidita se vymezuje jako schopnost podniku dostát svým okamžitým závazkům. Nejčastěji se vyjadřuje jako poměr mezi tzv. likvidními prostředky (které má podnik k dispozici v peněžní formě, nebo je možno je rychle a bez rizika za hotové peníze směnit) a krátkodobými závazky.

Likvidita

2.2.7 Struktura vlastního a cizího kapitálu

Pokud vyjdeme z předchozího textu, **struktura vlastního a cizího kapitálu** je základním dlouhodobým kritériem finanční stability i měřítkem finančního rizika, které by mělo být bráno v úvahu ve vztahu k výnosnosti vlastních zdrojů. Vzájemný protikladný pohyb obou kritérii vyžaduje často řešení úkolů, které se týkají **optima jejich vzájemného vztahu**.

Optimální vztah struktury vlastního a cizího kapitálu

2.3 Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

Obecná podstata nákladů v tržní ekonomice vychází především z ekonomické užitečnosti, která se uskutečňuje na základě směnitelnosti a tržní převoditelnosti realizovaných výkonů na peníze. Nejedná se proto jen o prosté peněžní vyjádření potřebných ekonomických zdrojů, ale jejich převoditelnost na peníze na základě směnitelnosti a tržních reakcí.

Interpretace obecného pojmu nákladů v manažerském účetnictví

Ve vývoji **manažerského účetnictví** v zemích s tržní ekonomikou lze v posledních desetiletích zaznamenat rozšíření jeho zaměření do tří základních oblastí:

- kvantifikace nákladů pro potřeby **vykazování a oceňování jednotlivých složek rozvahy ve finančním účetnictví**,
- zjišťování a vyhodnocování vynaložených **nákladů pro potřeby běžného řízení a kontroly**,
- uspořádání **informací o nákladech pro potřeby rozhodování** a výběru optimálních variant, které budou realizovány teprve v budoucnosti.

Z uvedených důvodů nepostačíme již s jedinou interpretací obecného pojmu nákladů, ale musíme vycházet ze zásady, že určitému zaměření manažerského účetnictví přísluší i odpovídající interpretace pojmu nákladů. Proto z tohoto hlediska rozlišujeme v manažerském účetnictví:

Rozlišování nákladů podle zaměření manažerského účetnictví

- **finanční (tzv. pagatorní) pojetí** nákladů,
- **hodnotové pojetí** nákladů,
- **ekonomické pojetí** nákladů.

2.3.1 Podstata finančního pojetí nákladů

Pro finanční pojetí nákladů platí dva znaky:

- jako spotřebované nebo využívané ekonomické zdroje mohou být vykazovány jen takové, které jsou podloženy **reálným výdajem peněz**, jsou to zejména náklady vyplácené bezprostředně v peněžní formě (např. mzda) nebo které vyjadřují spotřebu nebo využití hmotných zdrojů, které byly opatřeny pomocí peněz (např. spotřeba materiálu, odpisy dlouhodobého hmotného majetku apod.). Ve finančním pojetí nemohou být obsaženy náklady, které nemají ekvivalent peněžního vydání (např. vlastní goodwill, fiktivní úroky z vlastního kapitálu),
- druhým znakem finančního pojetí nákladů je kvantifikace nákladů na **úrovni skutečných (historických) nákladů** pořízení příslušných předmětů, příp. v jejich vykazované účetní hodnotě.

Charakteristické znaky finančního pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů se využívá při vykazování příslušných položek v rozvaze a ve výsledovce finančního účetnictví. Z tohoto hlediska můžeme rozlišovat dvě skupiny nákladů:

- **náklady produktu**, které představují tu část nákladů, které jsou vynaloženy v příslušných aktivitách a slouží jako podklad jejich ocenění v rozvaze i v dalším průběhu koloběhem (patří k nim v zásadě náklady výroby – jednicové mzdy, jednicový materiál a výrobní režie). Náklady produktu se označují jako **náklady spotřebované**, které odčerpávají výnosy z věcně příslušejících výkonů,
- **náklady období**, které představují tu část nákladů, která je vynaložena v jednotlivých aktivitách, která se neidentifikuje s příslušnými výkony a nestává se součástí jejich ocenění v rozvaze. K těmto nákladům patří zejména odbytová a správní režie, příp. i část nebo celá výrobní režie. Náklady období se v obdobích vzniku vylučují z koloběhu a vykazují se jako položky výsledovky. Označují se jako **náklady spotřebované**, které odčerpávají výnosy realizované v daném období.

Náklady produktu a náklady období

2.3.2 Podstata hodnotového pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se liší se od finančního pojetí v několika směrech:

- spotřebované nebo využité ekonomické zdroje se neoceňují **historickými náklady pořízení**, ale na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukci (**reprodukční pořizovací cenou**)
- patří tu i náklady, které nemají **ekvivalent výdaje peněz** a jejich uplatnění v dané aktivitě má specifické ekonomické důsledky.

Charakteristické znaky hodnotového pojetí nákladů

Náklady, které se vykazují shodně ve finančním i hodnotovém pojetí se označují jako náklady **základní**, patří k nim např. mzdové náklady, kdy rozsah vynaložených peněz souhlasí s peněžně vyjádřeným množstvím spotřebovaných zdrojů, nebo spotřeba materiálu. Na druhé straně existuje řada položek, které se v hodnotovém pojetí vykazují v jiném rozsahu, že je tomu ve finančním pojetí nebo takových, které nejsou vykazovány ve finančním pojetí vůbec. Tyto náklady se obecně označují jako **kalkulační náklady** a jejich označení vyjadřuje, že se s nimi počítá při kvantifikaci nákladů jednotlivých aktivit.

Náklady základní a kalkulační

V dalším textu se budeme věnovat kalkulačním nákladům, které používají odchylný způsob vykazování nákladů ve srovnání s finančním pojetím.

V předmětu účetnictví jste se již seznámili odpisy, které vyjadřují postupné opotřebování dlouhodobého majetku a zahrnují se do nákladů podniku. Také víte, že ve **finančním pojetí** (finanční účetnictví) jsou odpisy vypočítávány z původní skutečné vstupní ceny. Tyto **odpisy** se určují podle odpisového plánu s přihlédnutím k předpokládaného ekonomické životnosti konkrétního dlouhodobého majetku, přičemž platí zásada odpisování do 100 % vstupní ceny, kterou může být cena pořizovací, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cena. Odpisováním se zajišťuje plná návratnost peněžních prostředků, které byly při pořízení daného předmětu vynaloženy.

Kalkulační odpisy

Jinak je tomu u **kalkulačních odpisů v hodnotovém pojetí nákladů**. Jejich smyslem je vyjádřit skutečné opotřebení a skutečné snižování ekonomické užitečnosti příslušných aktivit, což způsobuje dvě základní odchylky zúčtování nákladů v hodnotovém pojetí:

- jako odpisová základna se uplatňuje **reprodukční pořizovací cena**, čímž je zajištěna plná reálná náhrada předmětů, které jsou používány při konkrétní aktivitě,

- odepisování se uskutečňuje **po dobu skutečného využívání** předmětu i v případě, kdy již byla zcela odepsána (používají se tudíž odpisy i nad 100 % vstupní ceny).

V důsledku kalkulačních odpisů mohou tudíž vznikat rozdíly při jejich vykazování v hodnotovém a finančním pojetí jednak ve výši celkových odpisů zaúčtovaných za plnou dobu životnosti předmětu, ale může se lišit i výše odpisů zaúčtovaná v jednotlivých obdobích.

Další problém vzniká při **vykazování úroků** ve finančním a hodnotovém pojetí. Ve finančním pojetí jste se již seznámili s vykazováním úroků, které představovaly reálné, peněžně uhrazené úroky z cizího kapitálu.

Kalkulační úroky

V hodnotovém pojetí se použitý kapitál považuje za specifický výrobní faktor a v nákladech tudíž musí být vyjádřeno jeho použití pomocí odpovídajícího ocenění. Při uskutečňování jednotlivých aktivit dochází k vázanosti určitého rozsahu kapitálu, avšak není rozlišitelné z hlediska původu, zda se jedná o vlastní nebo cizí vázaný kapitál. Protože ve skutečnosti musí přiměřený výnos přinášet i vázaný vlastní kapitál (jinak by bylo vhodnější jej použít jiným způsobem), vyjadřuje se ocenění kapitálu jako výrobního faktoru v hodnotovém pojetí pomocí kalkulačních úroků.

Abychom mohli kvantifikovat kalkulační úroky, je třeba stanovit:

- výši **celkového vázaného kapitálu**, který je při daných aktivitách účelně využít jako základna pro výpočet kalkulačních úroků,
- **kalkulační úrokovou míru**, která bude použita pro výpočet kalkulačních úroků. Zde se vychází z předpokladu podnikatelského rozhodování založeného na výběru optimální varianty, tj. jako kalkulační úroková míra se volí nejpříznivější možnosti získání potřebné výše cizího kapitálu. **Kalkulační úrok** se pak vypočítá jako násobek provozně nutného kapitálu a kalkulační úrokové míry.

Důležitým problémem při účetním vyjádření nákladů je zahrnování důsledků **rizik**, která vznikají v průběhu podnikatelského procesu. V zásadě rozlišujeme dva druhy rizik:

Kalkulační rizika

- **všeobecná podnikatelská rizika**, u kterých platí, že nemohou být vykazována ani ve finančním, ani v hodnotovém pojetí nákladů a jejich důsledky, které ovlivňují hospodářský výsledek podniku, může podnik kompenzovat k tomu určenými nástroji (např. vytváření rezervních fondů). Jedná se např. o riziko hospodářského vývoje, znehodnocení, peněz, pokles poptávky apod.,
- **speciální individuální rizika**, která jsou konkrétní a mají prokazatelný vztah k příslušné aktivitě. U každé aktivity existuje pravděpodobnost, že může dojít k různě nahodile zvýšeným nákladům, škodám nebo ztrátám, jejichž výše aniž čas nejsou předem známy. Může se jednat o opakovaná pravidelná rizika (např. zmetky při výrobě, odchylky od materiálových norem nebo mzdových nákladů), některé se projevují nepravidelně, jiné vznikají nahodile (havárie strojů nebo dopravních prostředků).

Ekonomické důsledky rizik se projevují v obdobích jejich skutečného vzniku, což je okamžik, kdy mohou být ve finančním pojetí náklady vykázány v externím finančním účetnictví. Tyto náklady do jisté míry deformují vykazovaný hospodářský výsledek jak z věcného, tak i časového hlediska.

Smyslem uplatnění hodnotového pojetí nákladů v manažerském účetnictví je vyjádřit skutečnou spotřebu ekonomických zdrojů, které přísluší aktivitách v období, kdy byly uskutečněny, proto součástí nákladů těchto aktivit se stávají i **pravděpodobné náklady z rizik**, které s danou aktivitou souvisí.

Náklady z rizik se k jednotlivým aktivitám přiřazují pomocí **kalkulačních rizikových přírážek**. Přírážky se vypočítávají pomocí vhodných statistických metod nebo také na základě zkušenosti. Případně se náklady z rizik zahrnují do nákladů zvýšením příslušné nákladové položky (např. odchylka od spotřeby materiálu, ztráty ze zmetků apod.).

V hodnotovém pojetí nákladů se setkáváme také s tím, že některé nákladové položky postrádají ekvivalent peněžního vyjádření a nejsou proto také zahrnuty ve finančním pojetí nákladů. Tyto se označují jako **dodatkové kalkulační náklady**.

*Dodatkové
kalkulační
náklady*

Jako příklad těchto dodatkových kalkulačních nákladů můžeme uvést:

- kalkulační podnikatelskou mzdu,
- kalkulační nájemné.

Kalkulační podnikatelská mzda může být použita pouze v podniku jednotlivce nebo společníka v určitém typu osobní společnosti, neboť v nich se podnikatelům nevyplácí žádná mzda za jejich osobní spoluúčast při řízení podniku. Odměnou podnikatele je podíl na zisku, tudíž se ekvivalent podílu osobní práce podnikatele ve firmě neprojevuje vůbec ve finančních mzdových nákladech.

*Kalkulační
podnikatelská
mzda*

V hodnotovém pojetí je nutné peněžně vyjádřit plný rozsah uplatnění výrobního faktoru práce a ocenit bezplatnou práci podnikatele. Jako měřítko pro její ocenění se použije porovnání s platem externího zaměstnance, kterou by mu podnik musel uhradit za stejnou práci, popř. použít pro podnikatele jinou nejlepší alternativu pro ocenění jeho práce.

V případě, kdy podnikatel nebo společník poskytuje soukromé prostory pro činnost podniku, nedostává žádnou finanční náhradu nájemného a nájemné není ve finančním pojetí nákladů vůbec vykazováno

*Kalkulační
nájemné*

V hodnotovém pojetí je třeba vyjádřit plnou hodnotu výrobních faktorů ve formě **kalkulačního nájemného**. Měřítkem je nájemné, které by se platilo za srovnatelné prostory třetím osobám, popř. ocenění jiné nejlepší alternativy využití daných prostor podnikatelem.

2.3.3 Vyjádření rozdílů mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů v účetnictví

Jakým způsobem dochází k vyjádření **rozdílů mezi finančním a hodnotovým pojetím** nákladů v účetnictví:

- vsunutím **speciálních účtů**, na kterých se vzájemně konfrontují hodnoty odpovídající oběma pojetím,
- protože na nich dochází k jejich vzájemnému rozlišení, označují se tyto účty jako **rozlišovací, popř. spojovací**.

*Vyjádření
rozdílů
mezi fi-
nančním
a hodnotov
ým pojetím
nákladů v
účetnictví*

Vyjádření těchto rozdílů v účetnictví bude předmětem bližšího seznámení ve 4. kapitole.

DALŠÍ ZDROJE



Problematice příjmů, nákladů a zisku firmy jste se podrobně věnovali v některých odborných předmětech, např. Mikroekonomie. K opakování základních pojmů vám může posloužit literatura, kterou jste již v minulosti při studiu používali:

- Distanční studijní opora **Mikroekonomie A** od autorů Pavla Nezvala a Pavla Tuleji, kterou

*Příjmy,
náklady
a zisk
firmy*

vydala Slezská univerzita, OPF v Karviné v roce 2004,

- **Základy mikroekonomie**, učebnice pro ekonomické a obchodně podnikatelské fakulty od autorů Pavla Tuleji, Pavla Nezvala a Ingrid Majerové, kterou vydalo nakladatelství CP Books, a. s. Brno v roce 2005.

PRŮVODCE STUDIEM 6



*Duální
pojetí
finančního
a manažerského
účetnictví*

Finanční a hodnotové pojetí nákladů představuje dva základní přístupy k obecné interpretaci nákladů, které jsou výrazem **duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví**. Se shodným vyjádření nákladů bude docházet pouze v případě, kdy rozhodovací úlohy podnikového managementu se vztahují k nákladům, které jsou vznikly v důsledku reálně vynaložených peněz.

Proto si rozdíly mezi oběma pojetími můžeme shrnout takto:

- první skupinu tvoří náklady, které sice mají své vyjádření ve finančním pojetí, avšak rozhodovací úlohy vyžadují, aby byly vyjádřeny v **jiné úrovni ocenění**, takové náklady se z hlediska finančního účetnictví nazývají **neutrální** a z hlediska manažerského účetnictví jako **kalkulační** (jako příklad si připomeňme kalkulační odpisy),
- druhou skupinu tvoří takové náklady, které ve finančním pojetí nejsou zobrazeny vůbec, protože nejsou založeny na výdeji peněz, takové náklady se označují jako **dodatkové** (příklad - kalkulační nájemné) a jejich rozsah je dále rozšířen ještě o náklady, které vyjadřují jejich **ekonomické pojetí**.

2.3.4 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zabezpečení odpovídajících informací nejen pro řízení procesů, které ve firmě probíhají, ale také pro potřeby **rozhodování** za účelem **výběru optimálních budoucích alternativ**. S tím úzce souvisí obecné ekonomické chápání nákladů jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy.

*Oportunitní
náklady
v účetnictví*

Tyto podmínky naplňuje zejména kategorie **oportunitních nákladů**, které můžeme vymezit jako maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Můžeme tedy shrnout, že oportunitní náklady nepředstavují spotřebované nebo využití ekonomické zdroje, ale **měřítko účelnosti uskutečněné volby**.

K ZAPAMATOVÁNÍ 3



Vyjádření nákladů nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem.

*Oportunitní
náklady
a výnosy*

Obdobným způsobem lze kvantifikovat i oportunitní výnosy jako náklady, kterým se podnik vyhnul tím, že nerealizoval jinou v úvahu přicházející možnost.

SHRnutí KAPITOLY POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ



Shrnutí kapitoly

Hlavním pojmem, který se prolíná celým manažerským účetnictvím, je pojem nákladů. Náklady představují v peněžní formě uskutečněnou kvantifikaci vynaložených ekonomických zdrojů, které byly spotřebovány za určitým účelem v příslušných aktivitách. Náklady se konfrontují s jejich protipólem, kterým je dosažený ekonomický prospěch.

Náklady mají svůj konkrétní objekt, se kterým souvisejí. Aby mohly být náklady jednotlivé aktivity vyhodnoceny, musí být ustanovena měrná jednotka výkonu, kterou je kalkulační jednice.

Manažerské účetnictví se zabývá rovněž stanovením kritéria racionality vynaložených nákladů, která se prosazují jako princip hospodárnosti, ekonomické účinnosti a efektivnosti.

Úkoly manažerského účetnictví vyžadují specifickou interpretaci obecného pojmu nákladů. Z hlediska vztahu manažerského účetnictví k účetnictví finančnímu je relevantní finanční pojetí nákladů, které vyjadřuje množství vynaložených peněz a zachování nominálního peněžního kapitálu. Z hlediska běžného řízení a kontroly uskutečněných aktivit se uplatňuje hodnotové pojetí nákladů, které zdůrazňuje v peněžní formě spotřebu reálných ekonomických zdrojů jako výrobních faktorů a zachování věcného, substančního kapitálu.

Mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů existují rozdíly, což se projevuje tím, že v manažerském účetnictví jsou náklady vyjádřeny v jiném rozsahu, než v účetnictví finančním, a nákladů, které se ve finančním účetnictví nevyskytují vůbec (dodatkové náklady).

Při řešení otázky optimální alokace zdrojů nebo účelného využití již alokovaných zdrojů se uplatňuje průnik ekonomického pojetí nákladů ve formě nákladů oportunitních. Ty představují ušlý efekt z neuskutečněných alternativ v důsledku spotřeby omezených zdrojů na vybranou variantu.

PRŮVODCE STUDIEM 7



Průchod modulem

V této kapitole jste se seznámili se základními kategoriemi manažerského účetnictví, které jsou využívány při řešení jeho úkolů. Za zásadní je možno považovat vyjádření rozdílu mezi náklady a výdaji, ale i vymezení základních pojmů jako je hospodárnost, likvidita, solventnost, ekonomická účinnost a dalších. Podrobně bylo vysvětleno finanční a hodnotové pojetí nákladů v manažerském účetnictví, které byste již měli být schopni vysvětlit u konkrétního zadání.

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Třetí kapitola bude zaměřena na podrobnější rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin, které je možno považovat za jeden z předpokladů účinného řízení nákladů podniku.

*Rychlý
náhled*

Základem je druhové a účelové členění nákladů, členění podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění a členění nákladů z hlediska rozhodování.

Členění nákladů ve vztahu k rozhodovacím úlohám managementu můžeme blíže rozdělit do dvou fází, a sice do fáze řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto, a do fáze rozhodování o budoucích variantách podnikání.

CÍLE KAPITOLY ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Charakterizovat základní formy a vlastnosti druhového a účelového členění nákladů
- Vyjádřit vztahy a odlišnosti mezi náklady přímými, jednicovými a variabilními a mezi náklady nepřímými, režijními a fixními

*Budete
umět*

Získáte:

- Schopnost vymežit a prakticky dokumentovat důležitost informací o relevantních a irelevantních nákladech

Získáte

Budete schopni:

- Vyjádřit požadavky na taková členění nákladů, která usnadní rozhodování o budoucích variantách podnikání
- Vymežit základní přístupy k členění nákladů z hlediska potřeb řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo rozhodnuto

*Budete
schopni*

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je cca 3 hodiny.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Nákladový druh, druhové členění nákladů, účetní systém, provozní náklady, finanční náklady, mimořádné náklady, náklady prvotní, náklady externí, náklady jednoduché, účelové členění nákladů, hlavní výroba, pomocná výroba, vedlejší výroba, náklady technologické, náklady na

*Klíčová
slova*

obsahu a řízení, náklady jednicové a režijní, normy, rozpočet, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, odpovědnostní středisko, organizační struktura podniku, druhotné náklady, náklady složené, kalkulační členění nákladů, náklady přímé, náklady nepřímé, výroba s jedním výkonem, sdružená výroba, členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování, náklady fixní, náklady variabilní, kapacitní náklady, umrtvené fixní náklady, vyhnutelné fixní náklady, podíl fixních nákladů na jednotku výkonu, náklady proporcionální, náklady podproporcionální, náklady nadproporcionální, rozhodovací úlohy, úlohy PVP, marže, krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, efektivnost, bod zvratu, náklady relevantní a irelevantní, náklady rozdílové, oportunitní náklady, oportunitní výnosy, náklady vázané k rozhodnutí.

PRŮVODCE STUDIEM 8



Obsah této kapitoly bude úzce navazovat na problematiku pojetí nákladů z předchozí kapitoly. Seznámíte se s rozčleněním nákladů podle různé formy jejich projevu při řešení jednotlivých rozhodovacích úloh a zadání. Členění nákladů je důležité zejména pro jejich zjišťování, kontrolu, řízení a rozhodování v manažerském účetnictví.

3.1 Druhé členění nákladů

Druhé členění nákladů můžeme vyjádřit jako peněžně vyjádřenou strukturu a výši primárních ekonomických zdrojů, které vstupují do dané aktivity. Jejich nákladový ekvivalent označujeme jako **nákladový druh**. Za základní nákladové druhy se považují zejména:

*Druhé
členění*

- spotřeba materiálu,
- použití a spotřeba externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku,
- finanční náklady

Jednotlivé nákladové druhy:

- **zachycuje účetní systém** ekonomické jednotky,
- charakteristika jednotlivých nákladů vyplývá z účtové osnovy a postupů účtování, v účetnictví náklady zachycujeme v **5. účtové třídě**,
- základní druhové členění nákladů vychází ze směrné účtové osnovy a využívá se rovněž pro potřeby finanční analýzy:
 - a) **náklady provozní** - souvisí s pravidelně se opakující činností podniku (skup. 50-55),
 - b) **náklady finanční** - zachycují náklady spojené s finančními operacemi podniku (skup. 56-57),
 - c) **náklady mimořádné** (skup. 58) zachycují náklady, které v podniku vznikají mimořádně a nahodile, bez vazby na jeho činnost (povodně).

Pro vstupující nákladové druhy jsou typické **tři základní charakteristiky**:

- musí být **náklady prvotními**, tj. objevují se v dané aktivitě poprvé, stávají se předmětem zobrazení hned na vstupu do aktivity, jsou snadno zjistitelné a obtížně se s nimi manipuluje,
- **náklady externími**, které vstupují do dané aktivity zvnějšku, tj. vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů,

*Tři základní
charakteristiky
nákladového
druhu*

- **náklady jednoduchými**, které jsou vyjádřeny jednou položkou a na podnikové úrovni je nelze rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se náklad skládá.

Základní význam druhového členění spočívá v tom, že:

- slouží jako **informační podklad** v oblasti potřeb zdrojů v podniku s vnějším okolím pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů podniků a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout,
- mělo by dát odpověď na otázku, od koho, kdy a jak zajistit materiál, externí výkony a další ekonomické zdroje.

Význam
druhového
členění

K ZAPAMATOVÁNÍ 4



Větší význam má **druhové členění nákladů z makroekonomického hlediska** při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů za celé národní hospodářství a jeho subsystémy, proto se zejména v zemích kontinentální Evropy uplatňuje jako **základní členění ve finančním účetnictví**.

Druhové
členění
nákladů z
makroeko-
nomického
hlediska

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je použití samostatného druhového členění omezené zejména v případě, kdy chceme pomocí druhového členění nákladů hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikové činnosti. Důvodem je skutečnost, že druhové členění **nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů**.

3.2 Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy založené na **kontrole hospodárnosti** vynaložených nákladů. Jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměří skutečná výše spotřebovaných nákladů, je **účelové členění nákladů**.

Účelové
členění
nákladů

Účelový vztah můžeme charakterizovat v **různých úrovních** podrobnosti. Používá se stanovení nákladových úkolů pro jednotlivé nákladové položky nebo jejich skupiny, ale také strukturalizace účelového členění v několika úrovních. V první úrovni se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních činností a činností pomocných a obslužných, v rámci nich se pak člení dále podrobněji podle technologických stupňů, procesů, aktivit nebo jednotlivých operací. Z hlediska identifikace věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů, můžeme provést rozdělení nákladů na:

Účelový
vztah v
různých
úrovních

- náklady **hlavní výroby**, v průběhu které se vytváří hlavní vlastnosti výkonů,
- náklady **pomocné výroby**, kde výrobek získává charakteristické znaky, např. barvu,
- náklady **vedlejší výroby**, kde probíhá výroba náhradních dílů, součástek,
- náklady **přidružených činností**, která má za cíl například zužitkování odpadu.

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Základem účelového členění nákladů je jejich rozlišení na:

- **náklady technologické**, vznikající v technologickém procesu dané činnosti, jedná se o náklady objektivní, které odpovídají reálnému průběhu aktivity. Pokud se např. určitá výroba

Náklady
technolo-
gické,
náklady na
obsahu
a řízení

neuskuteční, technologické náklady nejsou vynaloženy (např. mzda pracovníků, odpisy výrobního zařízení),

- **náklady na obsluhu a řízení** - jedná se o náklady vynaložené na činnosti nebo operace vytvářející podmínky k racionálnímu průběhu dané činnosti, tyto náklady jsou obvykle vynakládány společně na zajištění více druhů výrobků a při zavedení nebo zastavení určitého výkonu se rozsah těchto nákladů mění jen částečně.

V praxi je rozlišení těchto dvou základních charakteristik obtížné a proto se používá členění podle dále uvedených aspektů účelového členění.

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Jedná se o značně obecné rozčlenění nákladů pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek.

Norma

Stanovení nákladového úkolu u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo konečnému výkonu, operaci apod. Průběh výroby výrobku je předem připravený v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby, jejíž součástí je i stanovení norem, které určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu.

Výpočet nákladového úkolu lze proto provést poměrně snadno tak, že příslušná norma se vynásobí buď předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených výkonů (např. počtem vyrobených výrobků). Tento postup lze uplatnit zpravidla u těch technologických nákladů, které souvisí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s **jednotkou dílčího výkonu**. Tato část technologických nákladů se označuje jako **náklady jednicové**. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je **kalkulace**.

Náklady jednicové

Naopak výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných **limitů a normativů platných pro určité časové období**, popř. i pro **celkový předpokládaný objem výkonů**. Příkladem těchto nákladů může být mzda mistra, náklady na otop, které vychází z harmonogramu topné sezóny a normativu založeného na vytápěných m³ a další.

Náklady režijní

Většinou je tento nákladový úkol konkretizován i **odpovědnostně**, tj. podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené náklady se pak porovnávají nákladovým úkolem jako celkem. Je skutečností, že kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola jednicových nákladů a označujeme je jako **náklady režijní**. Základním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich **rozpočet**.

S konkrétními otázkami využití kalkulací výkonů a rozpočtů režijních nákladů se seznámíte v samostatných kapitolách, které jsou této problematice věnovány.

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti a efektivnost není vyčerpáno jen účelovým spojením nákladů s činností, která vyvolala jejich vznik, ale má vazbu také ke konkrétním vnitropodnikovým útvarům, ve kterém dílčí činnost probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení nebo zhodnocení nákladů.

3.3.1 Odpovědnostní středisko

Výchozím momentem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na to pak navazuje členění podle **odpovědnosti za jejich vznik**. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazovány do odpovědnosti, se nazývají **odpovědnostní střediska**.

Odpovědnostní středisko

Pojem odpovědnostní středisko se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku, která bezprostředně navazuje na **organizační strukturu podniku**. Organizační struktura vymezuje oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích útvarů ve věcné podobě, to znamená určuje, jaké má konkrétní pracovník pravomoci, odpovědnost, o čem je oprávněn rozhodovat.

Smyslem ekonomické struktury pak je vymezit úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posuzování hodnotových výsledků.

3.3.2 Druhé (interní) náklady

Při řízení odpovědnostních středisek je nutné rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik. Proto je třeba stanovit způsob spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky, které je vyjádřeno předávaným, resp. přejímanými výkony.

Interní náklady

Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, se označují jako **náklady interní**, vznikají v důsledku spotřeby výkonu vytvořených uvnitř dané aktivity a představují vnitřní obrat v rámci dané aktivity. Jejich výše je dána několika dílčími vnitropodnikovými výkony a jsou oceněny vnitropodnikovou cenou.

Vlastnosti interních nákladů můžeme stručně vymezit takto:

- jde o **náklady druhotné**, které se projeví v dané aktivitě podruhé,
- **náklady složené**, to znamená, že jsou náklady komplexními, které se skládají z několika prvotních nákladových druhů.

Vlastnosti interních nákladů

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 3-1



V podniku byly v daném období vynaloženy tyto náklady :

jednicový materiál	39 000 Kč
jednicové mzdy	48 300 Kč
výrobní režie: režijní materiál	2 900 Kč
spotřeba nakupované energie	1 700 Kč
spotřeba vlastní energie	3 300 Kč
opravy hmotného dlouhodobého majetku nakupované	23 700 Kč
opravy hmotného dlouhodobého majetku vlastní	16 000 Kč
dopravné nakupované	5 200 Kč
dopravné vlastní	3 400 Kč
režijní mzdy	31 000 Kč
cestovné	1 300 Kč
odpisy hmotného dlouhodobého majetku	25 000 Kč
ostatní nakupované služby	1 900 Kč

Úkol:

Z nákladů podniku vyberte prvotní a druhotné nákladové druhy a určete jejich celkovou výši.

Řešení příkladu

Prvotní nákladové druhy:

• jednicový materiál	39 000 Kč
• jednicové mzdy	48 300 Kč
• výrobní režie: režijní materiál	2 900 Kč
spotřeba nakupované energie	1 700 Kč
opravy hmotného dlouhodobého majetku nakupované	23 700 Kč
dopravné nakupované	5 200 Kč
režijní mzdy	31 000 Kč
cestovné	1 300 Kč
odpisy hmotného dlouhodobého majetku	25 000 Kč
ostatní nakupované služby	1 900 Kč
Celkem prvotní nákladové druhy	180 000 Kč

Druhotné nákladové druhy (výrobní režie):

• spotřeba vlastní energie	3 300 Kč
• opravy hmotného dlouhodobého majetku vlastní	16 000 Kč
• dopravné vlastní	3 400 Kč
Celkem druhotné nákladové druhy	22 700 Kč

*

K ZAPAMATOVÁNÍ 5



**Prvotní
a druhotné
náklady**

Mezi **prvotní nákladové druhy** patří takové náklady, které splňují tři základní charakteristiky: musí se jednat o náklady, které se v dané aktivitě objevují **poprvé**, jsou to náklady **externí**, tudíž vstupují do podniku zvnějšku a jsou náklady **jednoduchými**, což znamená, že jsou vyjádřeny jednou položkou a nelze je rozlišit na jednodušší složky.

Náklady druhotné jsou náklady **interní**, které vznikají odebírajícímu středisku, jedná se o náklady, které se projeví v dané aktivitě **podruhé** a jsou náklady **složenými**, které se skládají z několika prvotních nákladových druhů.

3.4 Kalkulační členění nákladů

Účelové členění nákladů nelze zaměnit s rozlišením na náklady přímé a nepřímé. Toto rozlišení souvisí s početně-technickým způsobem přiřazování nákladů jednotlivým kalkulovaným výkonům není jejich dílčím částem. Pro účely kalkulací používáme **kalkulační členění nákladů na:**

**Kalkulační
členění
nákladů**

- **náklady přímé**, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, a které lze jednotlivým aktivitám přiřadit bezprostředně při jejich vzniku. Do této skupiny patří náklady jednicové (jednicový materiál, jednicové mzdy, ostatní přímé náklady), případně takové náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici lze zjistit pomocí prostého dělení,
- **náklady nepřímé**, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a které zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech, tyto náklady se pak přičítají nepřímo pomocí zvolených veličin.

**Náklady
přímé
a nepřímé**

K ZAPAMATOVÁNÍ 6



Příbuznost nákladů přímých a jednicových, nepřímých a režijních

Mezi náklady přímými a jednicovými stejně jako náklady nepřímými a režijními existuje velká příbuznost, avšak oboje členění nelze ztotožnit:

- **ve výrobě s jedním výkonem** (homogenní výroba) můžeme všechny náklady vyjádřit jako přímé, avšak nadále je třeba je členit na jednicové a režijní, tzn. samostatně musíme rozpočítovat jednicové a režijní náklady mimo jiné proto, že mají odlišný vztah ke změně objemu výroby.
- **ve sdružené výrobě**, ve které současně probíhá výroba více výrobků, nelze rozlišit jednicové ani režijní podle jednotlivých výkonů přímo, všechny náklady jsou vynaloženy jako společné a musí se rozdělovat nepřímými způsoby, např. rozčítací nebo odečítací metodou.

3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

V předchozích podkapitolách jste se seznámili s členěním nákladů, které řídicí pracovníci využívají pro řízení podnikatelského procesu. V dalším textu se zaměříme na členění nákladů, které jsou důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání, tj. je orientováno na informace pro rozhodování.

3.5.1 Podle závislosti na objemu výroby

V současné době se setkáváme s tím, že v podnicích dochází ke spojení členění nákladů s účetnictvím orientovaným na rozhodování. Zvyšuje se počet podniků, které zařazují informace o závislosti nákladové položky na změnách objemu výroby do svého nákladového účetnictví.

Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby

Základem členění nákladů podle závislosti na objemu výroby jsou dvě základní skupiny nákladů:

- náklady fixní, které zůstávají neměnné i při změnách v určitém intervalu prováděných výkonů nebo využití kapacity,
- náklady variabilní, které se mění v závislosti na objemu výkonů.

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku. Zpravidla se jedná o tzv. **kapacitní náklady**, které mají vztah k zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelské činnosti. Z hlediska jejich ovlivnitelnosti ve vazbě na pokles ve využití kapacity se rozdělují na dvě následující skupiny:

Fixní náklady

- **První skupinu** tvoří náklady, které jsou vynakládány často ještě před zahájením výroby, souvisí zejména s pořízením dlouhodobého majetku (budovy, strojní zařízení, informační systém) nebo realizací jiného investičního rozhodnutí. Tyto náklady označujeme jako tzv. **umrtvené (utopené) fixní náklady** a charakteristické pro ně je skutečnost, že jejich celkovou výši nelze v průběhu podnikatelského procesu ovlivnit. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí (např. prodej strojního zařízení). Jako příklad můžeme uvést odpisy fixních aktiv. Ve firmě se tyto náklady kvantifikují např. v kalkulacích a rozpočtech a charakteristické pro ně je to, že dochází k časovému nesouladu mezi výdajem, nutným k pořízení příslušné majetkové složky, a jejich vyjádřením v časově vyjádřených nákladech (odpisech).
- Také **druhá skupina** souvisí se zajištěním kapacitních podmínek podnikatelského procesu, avšak nespojuje se bezprostředně s investičním rozhodnutím. Při trvalém snížení využití kapacity lze tyto náklady omezit. Příkladem těchto tzv. **vyhnutelných fixních nákladů** jsou ča-

sové mzdy mistrů, náklady na vytápění výrobních prostor v případě, že podnik redukuje třisměnný provoz na dvousměnný apod. Vyhnutelné fixní náklady jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutným na jejich úhradu.

K ZAPAMATOVÁNÍ 7



Nejdůležitější charakteristickou obou skupin fixních nákladů je skutečnost, že v určitém tzv. **relevantním rozpětí** využití kapacity zůstávají stejné, což vede v praxi k požadavkům maximálního využití dané výrobní kapacity. Čím větší bude objem provedených výkonů v rámci dané kapacity, tím rychleji bude klesat **podíl fixních nákladů na jednotku výkonů**.

**Vývoj
fixních
nákladů ve
vazbě na
využití
kapacity**

Pokud budeme zkoumat průběh fixních nákladů na jednotku výkonu, platí tvrzení o jejich poklesu v rámci maximálně využití původní kapacity. V okamžiku změny fixních nákladů se tento pokles zastavuje a dochází **ke skoku** nejen v jejich absolutní výši, ale i v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonů.

Jak jsme uvedli v úvodu této podkapitoly, náklady **variabilní** jsou náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů.

**Variabilní
náklady**

Nejdůležitější a v praxi nejsnadněji vyčíslitelnou částí variabilní nákladů jsou **náklady proporcionální**. Obecně se u nich předpokládá, že jsou vyvolány jednotkou výkonu, jejich výše na tuto jednotku je konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně s počtem výkonů. Jako příklad proporcionálních nákladů můžeme uvést jednak všechny jednicové náklady, ale i tu část režijních nákladů, která je ovlivněna stupněm využití výrobní kapacity (např. část nákladů na opravy automobilů, které jsou vyvolány v závislosti na ujetých kilometrech).

**Proporcionální
náklady**

Ne všechny typy nákladů se vyvíjejí proporcionálně, existuje skupina nákladů, které rostou v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Tento typ tzv. **podproporcionálních nákladů** se v praxi vyskytuje poměrně často. Jako příklad můžeme uvést náklady na opravu a údržbu strojního zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny, spotřeba elektrické energie, která zahrnuje tzv. paušál a hodinovou spotřební sazbu a další.

**Podproporcionální
náklady**

Průběh podnikatelského procesu může být ovlivněn i některými dalšími faktory, které způsobují, že absolutní náklady rostou rychleji než objem výkonů. Výskyt těchto tzv. **nadproporcionálních nákladů** není v praxi příliš častý. Příkladem je zvýšení mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou nebo, zvyšující se spotřeba pohonných hmot a mazadel při zvýšení rychlosti motorových vozidel, které v důsledku znamená zkrácení času dopravního výkonu.

**Nadproporcionální
náklady**

Na první pohled se někdy tyto náklady jeví jako nevhodné a jejich vznik pak může mít za důsledek snížení celkové efektivnosti podniku. Toto konstatování však neplatí obecně. Rychlejší růst těchto nákladů může zabránit větším ztrátám, resp. snížení efektivnosti, které by nastaly, pokud by se jim podnik chtěl za každou cenu vyhnout.

3.5.2 Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi

Nejvyšší využití má členění nákladů na fixní a variabilní při řešení tzv. **rozhodovacích úloh** na existující kapacitě. Příkladem těchto úloh je optimalizace sortimentu prodávaných výkonů. Většina těchto rozhodovacích úloh řeší v podstatě skutečnost, jak změna v objemu a sortimentu

**Rozhodovací úlohy
na
existující
kapacitě**

výkonů ovlivní výši nákladů, výnosů a zisku, tzv. **úlohy CVP** (Costs – náklady, Volume – objem, Profit – zisk).

V této souvislosti je nutno se zmínit o tzv. **bodu zvratu**, který můžeme kvantifikovat jako objem prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady.

Bod zvratu

Proporcionální náklady souvisejí s prodanou jednotkou produkce a jejich návratnost je zajištěna na jejím prodejem za předpokladu, že jednotková cena převyšuje úroveň nákladů.

Naproti tomu **fixní náklady** byly vynaloženy, aby zajistily výrobu a prodej výkonů jako celku. Úroveň, s jakou přispívají prodané výkony k jejich reprodukci, vyplývá z **rozdílu mezi cenou a proporcionálními náklady** vynaloženými na jejich provedení. Návratnost fixních nákladů je zabezpečena teprve určitým konkrétním množstvím prodaných výkonů, teprve od tohoto okamžiku přispívá rozdíl mezi cenou a proporcionálními náklady k zisku podniku.

Rozdíl mezi cenou a proporcionálními náklady výkonu nazýváme marže (krycí příspěvek, příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku).

Marže

Její kvantifikace je využívána jako základní kritérium ziskovosti jednotlivých výkonů i **efektivnosti** jejich prodeje.

DALŠÍ ZDROJE



- Obsah předcházející i této kapitoly úzce navazuje na vaše znalosti z předmětu Nauka o podniku. Zopakujte si proto zejména: definici nákladů, členění nákladů, nákladové funkce, nástroje řízení nákladů, výnosy, členění hospodářského výsledku, bod zvratu.
- K zopakování využijte distanční studijní oporu s názvem Nauka o podniku od autorek Evy Wagnerové a Lucji Matusikové, která byla na OPF SU v Karviné vydána v roce 2004 pod ISBN 80 -7248-243-2.

*Odkaz na
předmět
Nauka
o podniku*

Bod zvratu, který bude podrobněji ještě vysvětlen v kapitole věnované rozhodovacím úlohám, odpovídá na otázku, jaký musí být minimální objem výroby, aby se tržby rovnaly nákladům a od jakého objemu začne být firma rentabilní a začne vznikat zisk.

Bod zvratu je snadno zjistitelný, jedná se o jednoduchý podíl, kolik jednotlivých marží pokryje celkovou výši fixních nákladů. Obecně můžeme tudíž vyjádřit:

*Výpočet
bodu
zvratu*

$$Q1 = FN / p_j - v_j$$

kde $Q1$ je objem prodeje, při němž se dosahuje bodu zvratu,
 FN úhrnná výše fixních nákladů,
 p_j jednotková cena,
 v_j jsou variabilní proporcionální náklady vyvolané jednotkou výkonu

Uvedená základní úloha bývá používána jednak při **výpočtu žádaného objemu produkce** (např. pro dosažení žádoucího zisku, kdy se čítec zlomku pro výpočet bodu zvratu pouze zvýší o úroveň žádoucího zisku), nebo při **analýze nákladů**.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 3-2

Nakladatelství Albatros zvažuje vydat knihu Domácí lékař a potřebuje získat informace o počtu vydaných výtisků a ceně. Podle předběžných propočtů činí jednotkové variabilní náklady na výrobu a prodej jedné knihy 100,- Kč. Podle průzkumu trhu je počet knih v rozsahu 1 000 – 15 000 kusů prodejny za cenu 250,-Kč za jeden kus. Fixní náklady zakázky, které zahrnují zejména autorský honorář, náklady na redakci a grafické řešení učebnice, včetně odpisů výrobního zařízení, činí celkem 360 000,- Kč.

Naším úkolem je zjistit, kolik učebnic musí nakladatelství prodat, aby:

- z výnosů z prodeje uhradilo alespoň vynaložené náklady (aby dosáhlo bodu zvratu),
- dosáhlo zisku před zdaněním alespoň 60 000,- Kč.

Řešení příkladu

- Bodu zvratu nakladatelství dosáhne, pokud marže z prodaných knih uhradí fixní náklady:

$$Q = 360\,000 : (250 - 100)$$

$$Q = 2\,400$$

Tohoto bodu dosáhne nakladatelství při prodeji **2 400 ks knih**.

- Zisku ve výši 60 000,- Kč nakladatelství dosáhne, pokud marže z prodaných učebnic uhradí fixní náklady, zvýšené o žádoucí úroveň zisku:

$$Q = (360\,000 + 60\,000) : (250 - 100)$$

$$Q = 2\,800$$

Požadovaného zisku dosáhne nakladatelství při prodeji **2 800 ks knih**.

Uvedený propočten lze modifikovat do řady způsobů, např. při hledání odpovědi na otázku, jaká může být maximální cena při prodeji určitého množství výrobků, o kolik mohou vzrůst variabilní nebo fixní náklady zakázky a podobně. Podrobněji se budeme touto problematikou zabývat v samostatné kapitole, která je zaměřena na rozhodovací úlohy při existující kapacitě.

*

3.5.3 Náklady relevantní a irelevantní, rozdílové

Další podkapitola bude zaměřena na ostatní členění nákladů, které se využívá při rozhodování o budoucnosti, a které vychází nikoliv z reálných, ale **odhadovaných nákladů** zvažovaných variant. Pro srovnání navržených variant je rozhodující, které náklady budou daným rozhodnutím **ovlivněny** a které nikoliv. Abychom mohli získat odpověď na tuto otázku, rozčleníme si uvedené náklady do dvou skupin:

- náklady relevantní**, tj. náklady, které jsou z hlediska daného rozhodnutí důležité, protože se při uskutečnění navržených variant našeho rozhodnutí budou měnit,

*Náklady
relevantní
a
irelevantní*

- **náklady irelevantní**, které jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, neboť změna varianty neovlivňuje jejich výši.

V manažerském účetnictví budeme vyhodnocovat v rámci rozhodovacích úloh tzv. **rozdílové náklady**, což je zvláštní forma relevantních nákladů, které můžeme vyjádřit jako rozdílů nákladů před uvažovanou změnou a po změně. Toto členění se využívá např. při řešení úlohy o stanovení dolního limitu ceny na doplňkovém trhu.

*Náklady
rozdílové*

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 3-3



S.r.o. Kamila, která se podle svého živnostenského oprávnění zabývá výrobou obývacích stěn, má ve svých výkazech uvedeny následující informace o výrobě obývací stěny Harmonie:

Výnosy z prodeje (1 000 ks obývacích stěn prodaných za cenu 9 000 Kč/1 kus)	Kč 9 000 000,-
Celkové náklady prodaných obývacích stěn za období	Kč 8 000 000,-
Zisk za období	Kč 1 000 000,-

Úkol:

S.r.o. potřebuje získat podklad pro rozhodnutí o tom, zda má přijmout zakázku na výrobu 100 ks obývacích stěn pro budovu nově budovaného hotelu, když zákazník trvá na maximálně cena za obývací stěnu ve výši 7 500 Kč.

Řešení příkladu

Vydeme-li ze zadání vidíme, že pro řešení naší rozhodovací úlohy není nám známá informace o plné nákladové náročnosti na výrobu obývací stěny dostatečná důležitější je informace o tom, jak velká část nákladů bude ovlivněna zvýšeným objemem výroby.

Vydeme z následujících předpokladů:

- z dosavadních 8 000 000,- Kč celkových nákladů činí 5 000 000,- Kč spotřebovaný jednicový materiál, jednicové osobní náklady, jednicová spotřeba energie a variabilní režie výroby uvedeného nábytku,
- 1 250 000,- Kč činí odpisy výrobních zařízení, které byly použity k výrobě, tato výrobní zařízení jsou v současnosti využívána na 85 % kapacity, uvedený tzv. umrtvený náklad pro je pro naši rozhodovací úlohu irelevantní,
- 250 000,- Kč tvoří odpisy nákladů na vývoj a technickou přípravu výroby, tyto umrtvené náklady, které byly vyvolány v důsledku předchozích rozhodnutí, jsou pro danou úlohu irelevantní bez ohledu na využití kapacity,
- 1 000 000,- Kč činí osobní náklady mistrů a ostatní tzv. vyhnutelné fixní náklady, které platí pro relevantní rozpětí od 80 – 90 % využití výrobní kapacity, při jednorázovém zvýšení jejího intervalu od 90 – 100 % můžeme předpokládat jejich nárůst o 5 % (o 50 000,- Kč),
- 500 000,- Kč činí podniková správní režie, na kterou zvýšení výrobní kapacity nebude mít žádný vliv.

Výpočet rozdílových relevantní nákladů (RRN) dodatečné výroby 100 ks obývacích stěn pro vybavení hotelu:

$$\text{RRN} = (100 \times 5\,000) + 50\,000$$

$$\text{RRN} = 550\,000,- \text{ Kč}$$

Výpočet rozdílových výnosů:

$$100 \times 7\,500 = 750\,000 \text{ Kč}$$

Protože nová zakázka přináší pro s. r. o. rozdílový zisk ve výši 200 000,- Kč, společnost by měla zvážit její přijetí.

*

3.5.4 Náklady oportunitní

Pokud chceme kvantifikovat **oportunitní náklady**, vycházíme z toho, že konkrétní výdaj majetku za účelem jeho zhodnocení v některé z podnikatelských aktivit znemožňuje jeho využití jiným, alternativním způsobem. Protože ekonomické zdroje jsou omezené, nemůže podnik uskutečnit všechny možnosti, ale vybírá si pouze některé z nich. Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako **ušlé výnosy**, o který podnik přichází tím, že určitou alternativu, která byla předmětem rozhodování, neuskuteční. Naproti tomu můžeme vymezit **oportunitní výnosy**, což představuje náklady, kterým se podnik tím, že určitou alternativu dalšího vývoje neuskuteční, vyhýbá.

Oportunitní náklady

Kategorie oportunitních nákladů a výnosů je v praxi velice často využívána. Můžeme uvést například optimalizační rozhodnutí o sortimentu, zejména v podmínkách omezených zdrojů podniku (např. kapacitou strojního zařízení), ve formě tzv. kalkulačního nájemného nebo kalkulačních úroků, jak už bylo uvedeno v souvislosti s finančním a hodnotovým pojetím nákladů v manažerském účetnictví.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 3-4



Vyjdeme ze zadání předchozího příkladu, kde celkové výnosy z prodeje bytových stěn činily 9 000 000,- Kč, variabilní náklady 5 000 000,- Kč, fixní náklady 3 000 000,- Kč, zisk 1 000 000,- Kč.

Budeme předpokládat, že výrobní kapacita je již přijatými zakázkami zcela využita. Podle analýzy výnosů z prodeje a variabilních nákladů prodaných bytových stěn podle jejich vztahu k zákaznickým skupinám, byly zjištěny tyto informace:

Zákaznická skupina	Variabilní náklady prodaných výrobků	Výnosy z prodaných výrobků	Marže z prodeje
Odebírající velké množství stěn	3 000 000	4 400 000	1 400 000
Odebírající průměrné množství stěn	1 250 000	2 600 000	1 350 000
Odebírající malé množství stěn	750 000	2 000 000	1 250 000
Celkem	5 000 000	9 000 000	4 000 000

Tabulka 3-1: Analýza výsledků z prodeje podle jejich vztahu k zákaznickým skupinám

Pokud by firma Kamila, s.r.o. přijala nového zákazníka, znamenalo by to odmítnout již přijaté zakázky. Je nutno přihlédnout při rozhodnutí k tomu, že firma je v obchodním smlouvách vázána ke smluvní pokutě při neplnění smlouvy ve výši 5 % z dohodnuté částky.

Úkol:

Má firma Kamila uvažovat o přijetí nové zakázky na 100 ks obytných stěn pro vybavení nového hotelu?

Řešení příkladu

Záměna mezi jednotlivými zákazníky by přicházela v úvahu zejména u zákazníků odebírajících velké množství obytných stěn, protože je předpoklad, že se poskytované množstevní slevy projevují na jejich zakázkách nejmenší jednotkovou marží.

Výpočet:

- | | |
|--|----------------|
| a) Získaná marže v důsledku odmítnutí již přijatých zakázek a zařazením zakázky nové | + 250 000,- Kč |
| b) současně by se firma by se připravila o dosavadní marži | - 233 334,- Kč |
| c) vznikl by jí závazek úhrady smluvní pokuty | - 36 667,- Kč |

Odmítnutím přijatých zakázek a zařazením nové by sice společnost získala marži 250 000,- Kč, současně by se připravila o dosavadní marži ve výši 233.334,- a vznikla by jí povinnost uhradit smluvní pokutu ve výši 36 667,- Kč.

Výpočet vychází z předpokladu, že každá koruna variabilních nákladů přináší marži 0,466 Kč ($1\,400\,000 : 3\,000\,000$), variabilní náklady jedné stěny představují 5 000,- Kč, její marže z prodeje činí 2 333,- Kč.

Smluvní pokuta činí 5 % z výnosů z celkového prodeje 100 ks obytných stěn činí 5 % z výnosů z prodeje sta prodaných sad, které představují 733.333, - % z této částky činí 36 667,- Kč.

Částka rozdílu marží obou alternativ je **oportunitním nákladem** dané alternativy, smluvní pokuta je naopak **oportunitním výnosem** dané alternativy.

V tomto případě by záměna zákazníků nebyla efektivní, proto ji není možno doporučit k realizaci.

*

3.5.5 Náklady vázané k rozhodnutí

Nejobecněji využívanou kategorií nákladů jsou tzv. **náklady vázané k rozhodnutí**. Tyto náklady můžeme vymezit jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Vznikají zejména ve vazbě na vývoj a konstrukční a technologické řešení výrobků, které má pak vliv na budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě.

**Náklady
vázané k
rozhodnutí**

Důležitost této kategorie vyplývá z empirických průzkumů, které dokumentují, že úroveň těchto nákladů dosahuje 80–85 % celkových nákladů, vynaložených za dobu životnosti výrobku, a také se tuto dobu dochází k několikanásobné reprodukci.

SHRnutí KAPITOLY ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ



Shrnutí kapitoly

Proniknutí do složitosti nákladů v manažerském účetnictví umožňuje jejich klasifikace, která vychází z jejich vlastností.

Druhé členění nákladů představuje peněžně vyjádřené zdroje ve struktuře finančního účetnictví, které vstupují do dané aktivity, avšak nejsou východiskem pro hodnocení hospodárnosti.

Při použití účelového členění jsou náklady vykazovány ve vztahu k jejich nositelům a jednotlivým objektům. Prvořadý význam pro řízení má sledování nákladů po linii výkonů, jejímž hlavním nástrojem je kalkulace. Při tomto sledování náklady se setkáváme s náklady technologickými a náklady na obsluhu a řízení, náklady přímými a nepřímými a náklady jednicovými a režijními. Řízení po linii útvarů je založeno na pravomoci a odpovědnosti a vyžaduje sledování nákladů podle odpovědnosti.

Manažerské účetnictví se také zabývá analýzou průběhu nákladů, kde má prvořadý význam klasifikace nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů. Tady se rozlišují náklady fixní a různé druhy nákladů variabilních (proporcionální, nadproporcionální, podproporcionální). Podstatný význam mají fixní náklady, které jsou spojeny s potencionální kapacitou, k jejímuž využití se váže řada rozhodovacích úloh manažerského účetnictví. V této souvislosti je uváděn efekt z deprese fixních nákladů, který umožňuje realizovat relativní úsporu fixních nákladů.

Další závažnou problematikou manažerského účetnictví je návratnost nákladů. V tomto směru má zásadní význam bod zvratu, který umožňuje definovat bod plné úhrady nákladů a vymežit moment maximálního zisku.

Mimořádný význam v manažerském účetnictví má výpočet příspěvku na úhradu, který je vyčíslen jako rozdíl mezi cenou a přímo identifikovanými relevantními náklady. Tento ukazatel je rovněž uplatňován v řadě rozhodovacích úloh, které se týkají dalšího využití kapacity. Z hlediska pokračující činnosti pak mají zvláštní význam přírůstkové hodnoty nákladů a výnosů, které vyjadřují změnu nákladů nebo výnosů, která je způsobena změnou v objemu výkonů od určitého dosaženého bodu.

PRŮVODCE STUDIEM 9



Tato kapitola byla věnována klasifikaci (členění) nákladů, které budete průběžně využívat při řešení různých rozhodovacích úloh podle zadání managementu. Z členění nákladů i ze znalostí o pojetí nákladů, které jste si osvojili při prostudování předchozí kapitoly, budete vycházet i při zobrazení nákladů, výnosů a zisku ve finančním a manažerském účetnictví, kterému bude věnována následující kapitola...

4 ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

V souvislosti se zvyšováním složitosti podnikatelských procesů rostou nároky na jejich řízení, ale současně i na způsob informačního zajištění, což se výrazně projevuje i v požadavcích na účetnictví.

**Rychlý
náhled**

Požadavky na členění, ocenění a zobrazení nákladů ovlivňují v plné míře i požadavky na tvorbu účetního systému. Způsob vedení vnitropodnikového účetnictví vychází z Českého účetního standardu č. 001 z roku 2004. Účetní jednotka rozhoduje sama o použité alternativě účetního systému, která vychází z především z toho, jaké rozhodovací úlohy managementu podniku řeší.

V této kapitole si vymezíme vztah mezi finančním, manažerským a daňovým účetnictvím a zpracovatelské zajištění finančního a manažerského účetnictví v rámci jednookruhové, dvouokruhové nebo kombinované soustavy účetnictví.

CÍLE KAPITOLY ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vymezit zásady, které je třeba respektovat při tvorbě účetního systému, který poskytuje informace nejen uživatelům manažerského, ale také finančního a daňového účetnictví
- Vysvětlit podstatu jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví a formulovat jejich přednosti a omezení

**Budete
umět**

Získáte:

- Informace o legislativě, která v České republice upravuje vnitropodnikové účetnictví a její využívání
- Informace o oceňování vnitropodnikových výkonů v manažerském (nákladovém) účetnictví

Získáte

Budete schopni:

- Vyjádřit nejdůležitější požadavky na zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví
- Charakterizovat vzájemný vztah výkonově a odpovědnostně orientovaného manažerského (nákladového) účetnictví

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je **3 hodiny**.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Finanční účetnictví, daňové účetnictví, externí uživatelé, zisk, základ daně z příjmů, účetní systém, jednookruhová soustava účetnictví, dvouokruhová soustava účetnictví, kalkulace nákladů, členění výkonů, externí výnosy, interní výnosy, Český účetní standard, vnitropodnikové účetnictví, aktivace vlastních výkonů, zásoby vytvořené vlastní činnosti, vnitropodnikové náklady, vnitropodnikové výnosy, účtový rozvrh, analytické účty, spojovací účty, zvláštní účty rozdílů, kombinovaná soustava účetnictví, oceňování vnitropodnikových výkonů, výkazy finančního účetnictví, hospodářský výsledek, nákladové účty, výnosové účty, výkonově orientované manažerské účetnictví, odpovědnostně orientované manažerské účetnictví, předem stanovené náklady, skutečné náklady, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.

Klíčová slova

PRŮVODCE STUDIEM 10



V předchozích kapitolách jste se seznámili se základním pojmovým aparátem, který využívá manažerské účetnictví, ale také se specifickým pojetím nákladů v manažerském účetnictví a jejich klasifikací.

Tato kapitola je věnována zobrazení nákladů, výnosů a zisku ve finančním a manažerském účetnictví. Na rozdíl od finančního účetnictví, které je předmětem regulace, vnitropodnikové účetnictví je plně v kompetenci účetní jednotky, ovšem při dodržení ustanovení Českého účetního standardu č. 001, ve kterém je vnitropodnikovému účetnictví věnována jeho závěrečná část. Seznámíte se s jednookruhovou a dvouokruhovou soustavou účetnictví a oceňováním vnitropodnikových nákladů a výnosů.

4.1 Vztah mezi finančním a daňovým účetnictvím

Ve vzájemném vztahu **finančního a daňového účetnictví** se prosazuje tendence zobrazovat podnikatelský proces s prvotním zaměřením na zájmy **externích uživatelů finančního účetnictví**, což se projevuje i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku a ze snahy, aby tyto veličiny byly vyjádřeny s ohledem na principy zachování kapitálu a vyjádření výdělkové schopnosti firmy ve sledovaném období.

Vztah mezi finančním a daňovým účetnictvím

V důsledku výše uvedených tendencí vzniká **nesoulad mezi vyjádřením zisku a daňového základu daně z příjmů**. Úprava účetního zisku na daňový základ probíhá dvojím způsobem:

- **výběrem účetních informací**, který je prováděn zpravidla vytvořením analytických účtů, ve kterých jsou odděleny daňově uznatelné náklady a výnosy od daňově neuznatelných,
- úpravou zisku na daňový základ **mimo účetní systém**, jako příklad můžeme připomenout zaúčtování daňových odpisů dlouhodobého majetku.

4.2 Organizace účetních informací finančního a manažerského (nákladového) účetnictví

Na způsob zpracování informací mají vliv rozdílné požadavky externích a interních uživatelů. Odlišnosti se projevují jak z hlediska jejich obsahu, podrobnosti, rozsahu, časové orientace a pravidelnosti jejich poskytování. Problematika zpracování účetních informací je záležitostí

Metodika vedení man. účetnictví

každé účetní jednotky, která musí rozhodnout o jejich zobrazení, což je možné dvěma metodickými cestami a jejich kombinací:

- v tzv. **jednookruhové soustavě účetnictví**, která zabezpečuje potřeby obou skupin uživatelů formou různě členěných analytických účtů nákladů, výnosů, aktiv dluhů a vlastního kapitálu, a
- v tzv. **dvoukruhové soustavě účetnictví**, při jejímž vedení se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně samostatném účetním okruhu.

Společným zpracovatelským problémem jakékoliv soustav účetních informací je systematické členění informací nákladového (manažerského) účetnictví podle konkrétních **výkonů, útvarů či procesů**.

Účty útvarů v manažerském účetnictví

Účty útvarů se zpravidla shodují s obecným útvarovým členěním, které bylo vytvořeno v souvislosti s organizací podniku a které souvisí s vymezením pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů. Účetní členění útvarů se obvykle provádí v rozdělení především podle dílčích činností:

- hlavní činnosti (např. výroba, služba),
- nákup,
- zásobování,
- distribuce,
- prodej,
- servisní činnosti,
- finanční řízení,
- generální ředitel.

Při **členění útvarů** je nutno přihlížet nejen k charakteru jejich činnosti, toto kritérium je důležité zejména v souvislosti s **kalkulací nákladů**, ale také je nutno rozlišovat i delegovanou pravomoc a odpovědnost na jednotlivých hierarchických stupních řízení, vč. geografických teritorií.

Členění útvarů

Při **členění výkonů** ve vnitropodnikovém hodnotovém řízení je nutno přihlížet k jejich technickým a užitným vlastnostem, které se kombinují přes vyšší celky až do finálních výkonů, což je nezbytné pro hodnocení jejich ziskovosti, marže, popřípadě prodejních cen. Podrobnost jejich členění je dána především požadavky řízení výnosů a zisku. Kvantifikace přínosu prodávaných výkonů je jednou z nejdůležitějších informací pro vrcholové řízení, která je poskytována v souvislosti s plánováním a kontrolou vývoje zisku v konkrétním období, v souvislosti s rozhodovacími úlohami optimalizace struktury prodaných výkonů.

Členění výkonů v účetnictví

Pokud jde o výnosové účty, je možno je v manažerském účetnictví rozdělit do dvou základních skupin, a sice na **externí výnosy** (výnosy z prodeje výrobků a služeb externím zákazníkům) na **interní výnosy**, které vznikají při předání výkonů mezi středisky.

Samostatným kritériem členění účetních informací je **členění nákladů**. Zobrazení nákladů na účtech útvarů, výkonů, případně procesů, vychází zpravidla z **druhového členění**, z ekonomické podstaty vynaložených zdrojů na vstupu do podniku nebo útvaru. Zároveň se sleduje i jejich účelové členění, které se provádí analytickou evidencí nákladových druhů na účtech útvarů (výkonů). Toto členění nám poskytuje informace o tom, kde byly náklady vynaloženy, popřípadě na jaký výkon. Dále jsou systematicky tříděny podle toho, jestli se jedná o náklady jednicové nebo režijní, jaká je jejich závislost na objemu výkonů (náklady variabilní nebo fixní) a kdo nese odpovědnost za jejich vývoj (náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné útvarům).

Členění nákladů v účetnictví

Variantnost možností členění informací v nákladovém (manažerském) účetnictví je tak široká, že by měla vycházet z **konkrétní koncepce**, která je stanovená na základě požadavků řídicích pracovníků. Důležité je vymezení na požadavků nejen na **obsah** informací (čeho se týkají, jak a proč jsou členěny, jaký je stupeň jejich přesnosti), ale i **formu** (množství, informací, jejich srozumitelnost, užitečnosti využití při řešení konkrétních rozhodovacích úloh, vypovídací schopnost) a **časovou orientaci** (kdy byly zjištěny, jak dlouho platí, kdy a proč se mění, jaký je nezbytný čas pro jejich získání).

Systematické členění informace v nákladovém (manažerském) účetnictví je v moderních informačních systémech často mimoúčetně propojeno např. s tabulkovými procesory, které umožní přejímání informací přímo z účetnictví a jejich poskytování v relativně srozumitelné a přehledné formě přímo řídicím pracovníkům.

K ZAPAMATOVÁNÍ 8



Český
účetní
standard
pro podni-
katele
č. 001

Metodika vedení vnitropodnikového účetnictví vychází z legislativní úpravy Ministerstva financí ČR, která nabyla účinnosti od 1. ledna 2004. Konkrétně se jedná o Český účetní standard pro podnikatele č. 001, nazvaný Účty a zásady účtování na účtech, který v bodě 2.5. upravuje formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví. Podstatná je skutečnost, že účetní jednotka musí zabezpečit pomocí vnitropodnikového účetnictví průkazné podklady o:

- stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat:

- a) v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví, přičemž se využije účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se zařadí do účtových skupin 59-Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69-Převodové účty,
- b) v samostatném účetním okruhu, pro který si účetní jednotka zvolí účty v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama, stejně jako účetní období, pokud jim bude kratší období než kalendářní rok,
- c) kombinací přístupů podle písmen a) a b).

Spojovací účty, prokazující návaznost mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím, pokud je organizováno v samostatném účetním okruhu, si účetní jednotka zvolí v rámci účtů účtových tříd 8 a 9, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat.

Účty vnitropodnikového účetnictví uvede účetní jednotka v účtovém rozvrhu.

4.2.1 Jednookruhová organizace účetnictví

Snahou jednookruhové organizace účetnictví je zabezpečit požadavky uživatelů finančního a manažerského účetnictví v jediném okruhu analytických účtů, který pomocí různých seskupení poskytuje výstupy v závislosti na úlohách, které řeší skupiny externích a interních uživatelů. V této soustavě účetních informací jsou informace vedeny na **analytických účtech** k příslušným syntetickým účtům nákladů, výnosů, aktiv, závazků a vlastního kapitálu.

Jednookruhová
organizace
účetnictví

Při rozdílném zobrazení účetních informací ve finančním a nákladovém (manažerském) účetnictví se využívají **účty rozdílů**. Avšak oproti dvoukruhové soustavě, které se budeme věnovat v

Účty
rozdílů

další podkapitole, vzniká problém, zda mají být tyto rozdíly součástí informací, které jsou přístupné i externím uživatelům, nebo naopak, je nutno je skrýt pro výhradní potřeby hodnotového řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur.

Dalším rozdílem ve srovnání s dvouokruhovou organizací účetnictví je složitější **zjišťování hospodářského výsledku**. To souvisí zejména s tím, že součástí číselné identifikace účtů je i rozlišení, jestli příslušný účet vstupuje do hospodářského výsledku finančního i nákladového účetnictví nebo zda bude zahrnut do výpočtu pouze v jednom z okruhů.

*Zjišťování
hospodář-
ského
výsledku*

Vedle analytických účtů se v jednookruhové soustavě účetních informace používají ještě **další účty**, které se nepoužívají pro zobrazení hospodářských transakcí podniku ve finančním účetnictvím, ale pro zobrazení **vnitropodnikových kooperačních vztahů** mezi středisky, tj. **interních (druhotných) nákladů a výnosů**. Tyto účty jsou významné při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek, nemají však vliv na úroveň hospodářského výsledku podniku jako celku, neboť se do jeho výpočtu nezahrnují. Tyto interní vztahy jsou zobrazovány na účtech 599 Interní (druhotné) náklady a 699 Interní (vnitropodnikové) výnosy.

*Účty
interních
nákladů
a výnosů*

Forma jednookruhové soustavy účetních informací je využívána zejména tehdy, kdy se informační potřeby obou skupin uživatelů neliší z hlediska obsahu a způsobu ocenění zkoumaných veličin, nýbrž pouze **stupněm podrobnosti**. Je také **zpracovatelsky výhodnější**, protože nevyžaduje údaje vyjadřovat dvojím způsobem. Její aplikace má oproti dvouokruhové organizací omezení v tom, že obě skupiny informací jsou obtížně **uživatelsky oddělitelné**.

4.2.2 Dvouokruhá soustava účetnictví

Používání dvouokruhové soustavy účetních informací je typické zejména pro země, kde se informační nároky a zájmy jejich uživatelů vyvinuly nejrozporuplněji, tj. v anglosaské oblasti. Došlo k úplnému oddělení okruhu informací nákladového a finančního účetnictví a **okruh účetních informací pro hodnotové řízení z pozice managementu je považován za důvěrný a tajný**.

*Dvou-
okruhá
soustava
účetnictví*

V zemích kontinentální Evropy, kde bylo historicky finanční účetnictví přísněji regulováno státem, se při účetním zobrazení dvou relativně samostatných okruhů finančního a nákladového účetnictví využívá i tzv. **spojovacích účtů**, které slouží k zachycení pohybu informací mezi oběma okruhy, a **zvláštních účtů rozdílů**, které zobrazují rozdíly mezi způsobem účetního zobrazení v obou systémech.

Spojovací účty se používají k zobrazení dvojího pohledu na tutéž hospodářskou operaci. Nejčastěji se používají spojovací účty k nákladům, výnosům z prodeje, zásobám, aktivitaci vnitropodnikových výkonů, časovému rozlišení apod. **Jejich hlavní funkcí je kontrola správnosti účetních dat**, dále slouží k vyrovnání předvahy nákladového účetnictví nebo jiných vnitropodnikových výkazů za účetní jednotku a její vnitřní celky při krátkodobém uzavírání.

*Spojovací
účty*

Účty rozdílů mezi finančním a nákladovým účetnictvím jsou určeny k vyjádření odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích účetních informací a kvantifikují se na nich rozdíly, které plynou z odlišného zachycení ve finančním a nákladovém účetnictví. Využití těchto účtů je především jako doplňkový zdroj informací pro vrcholové vedení podniku při analýze zjištěného výsledku hospodaření ve finančním účetnictví a jeho případné úpravě v souvislosti se sestavením účetní závěrky.

*Účty
rozdílů*

Je přirozené, že rozdíly jsou předmětem sledování v okruhu pro vnitřní řízení a také jejich obsah je chráněn více než jakákoliv jiná účetní informace.

4.2.3 Kombinovaná soustava účetnictví

Pro současnou praxi je charakteristické, že dochází k **účelné kombinaci** výše uvedených účetních soustav. Pokud zobecníme přednosti a nedostatky obou forem, můžeme je použít pro doporučení, jak kombinovat oba přístupy:

- pokud se při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjistí, že jsou do té míry různorodé, že je nelze zajistit bezzbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, je účelnější v této oblasti zřídit dva okruhy účtů,
- pokud naopak z analýzy vyplývá, že požadavky finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu můžeme zajistit součtovou agregací podrobnější informací manažerského (nákladového) účetnictví, bude výhodnější vztah obou subsystémů v těchto oblastech organizovat formou analytické evidence.

Kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetnictví

K zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů zobrazených v **jednookruhové soustavě účetnictví** je nutno uvést podrobnější vysvětlení jednotlivých operací tak, abyste byli schopni provést zaúčtování konkrétního zadání:

1.-4. Účtují se zde náklady, roztržiděné podle potřeb finančního a nákladového účetnictví, např. podle druhu (odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba materiálu, faktury dodavatelů za poskytované výkony a služby, mzdové náklady a k nim příslušné složka sociálního a zdravotního pojištění, které hradí za zaměstnance zaměstnavatel a jsou jeho nákladem), podle vnitropodnikových útvarů, podle vztahu k prováděným výkonům a podle způsobu jejich kontroly.

5. Zúčtování druhotného nákladu (předání vnitropodnikového výkonu z útvaru pomocné výroby do hlavní výroby, správy a odbytu),

6.-7. Zúčtování přírůstku nedokončené a hotové výroby, oceněné v předem stanovených nákladech (pro potřebu vnitropodnikového řízení) a zúčtování oceňovacího rozdílu, připadajícího na nedokončené a hotové výroby (podle našeho konkrétního zadání je oceňovacím rozdílem úspora od předem stanovených nákladů). Rozdíl se zjišťuje porovnáním účtů střediskových nákladů a výnosů těch středisek, jejichž výkony jsou součástí ocenění nedokončených a hotových výrobků. Aby byl naplněn požadavek, že vnitropodnikové zásoby jsou ve finančním účetnictví oceněny ve skutečných nákladech na jejich výrobu, je případný podstatný rozdíl souvztažně zaúčtování na rozlišovací výsledkový účet rozdílu mezi finančním a nákladovým účetnictvím.

8. Účtování dokončených výrobků převzatých kontrolou jakosti na sklad hotových výrobků (HS-Odbyt) v ocenění, které je rozděleno na předem stanovené náklady (8a) a na odchylky (8b), v našem případě se předpokládá, že předem stanovené náklady byly překročeny.

9. Zaúčtování předem stanovených nákladů prodaných výrobků podle protokolu o vyskladněných výrobcích a rozpočtu nákladů včetně oceňovacího rozdílu k výrobkům o část, která připadá na prodané výrobky.

10. Zaúčtování faktury vydané odběratelům za prodané výrobky.

11.-12. Na základě rozpočtů středisek Správa a Odbyt byly zaúčtovány předem stanovené náklady těchto útvarů, u kterých se předpokládá nezávislost ve vztahu k vyráběným výrobkům, a které je třeba uhradit z výnosů daného období.

13.-15. Zaúčtování převodu úspor a překročení nákladů, ke kterým došlo u obslužných a pomocných činností, na kalkulační skupinu účtů Náklady prodaných výrobků tak, aby mohly být zjištěny předem stanovené, ale i skutečné výsledky z prodeje výrobků.

16. Zaúčtování úhrady dlužné částky od odběratelů.

Komentář k zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů v jednookruhové soustavě účetnictví

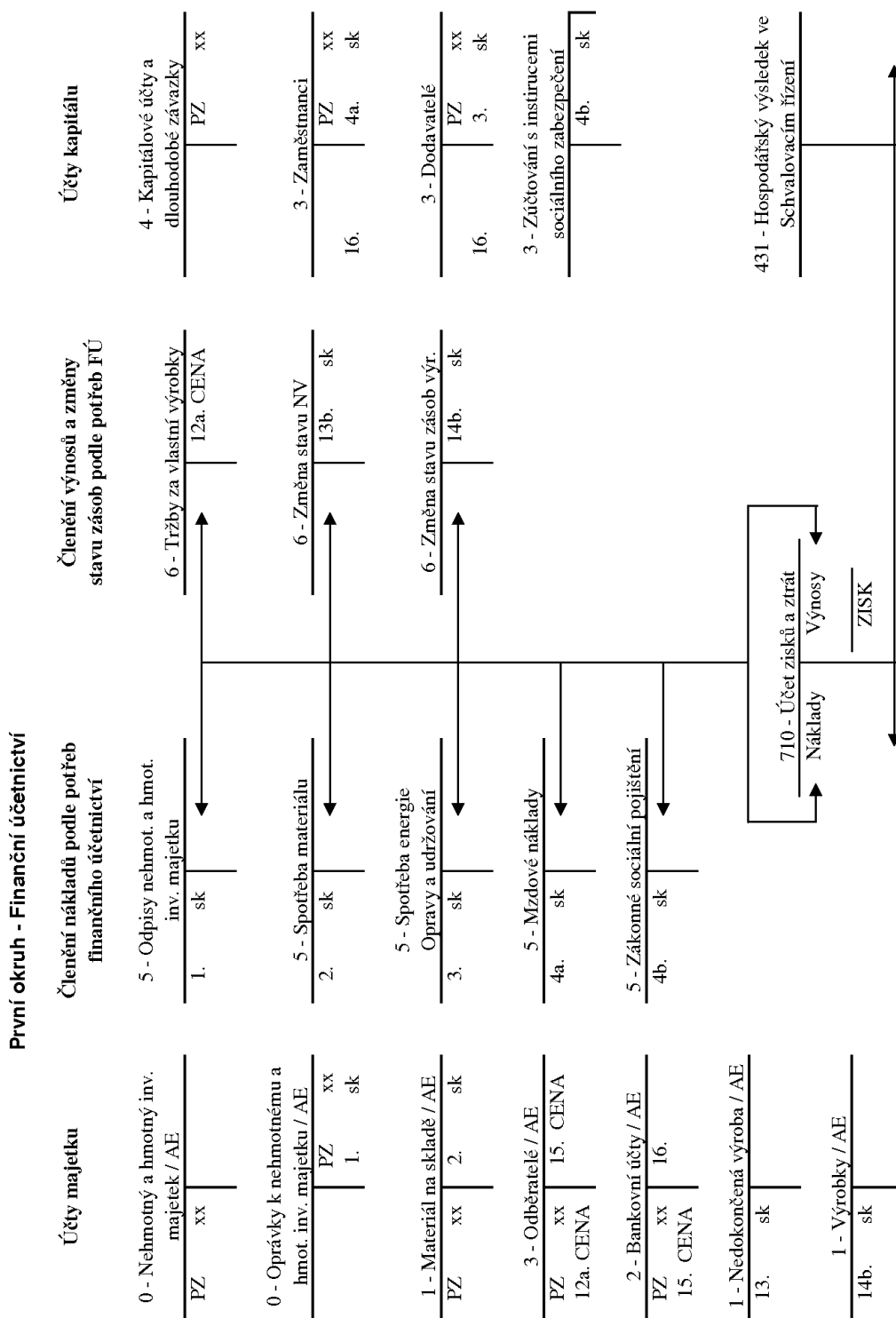
0 - Nehmotný a hmotný inv. majetek / AE	0 - Nehmotný a hmotný inv. majetek / AE	HS - Hlavní výroba	611 - Změna stavu nedok. výroby/útvár/výkon	1 - Nedokončená výroba útvár/výkon	1 - Oceňovací rozdíly k NV/útvár/výkon
PZ xx	PZ xx	50-58 Nákl. Druh /útvár/ ** výkon / způsob kontroly 1-4b. sk	6a. ps	6a. ps	6b. sk-ps
0 - Oprávky k nehmotnému a hmot. Inv majetku / AE	0 - Oprávky k nehmotnému a hmot. Inv majetku / AE	599 - Nákl. druh (druhový) /útvár/výkon/zp. kontroly 5. ps	611 - Změna stavu NV/Rozdíl FÚ a NÚ/99		
PZ xx	PZ xx		6b. sk-ps		
1 - Materiál na skladě/AE	1 - Materiál na skladě/AE	HS - Pomocná výroba	613 - Změna stavu výrobků/útvár/výkon	1 - Výrobky/útvár/výkon	1 - Oceňovací rozdíly k výrobkům/útvár/výkon
PZ xx	PZ xx	50-58 Nákl. Druh /útvár/ ** výkon / způsob kontroly 1-4b. sk	7a. ps	7a. ps	7b. sk-ps
10. CENA	10. CENA			8a. ps	9b. sk-ps
2 - Bankovní účty/AE	2 - Bankovní účty/AE	HS - Správa	699 - Vnitropodnikové výnosy/útvár/výkon	699 - Úspory a překročení / 99	
PZ xx	PZ xx	50-58 Nákl. Druh /útvár/ ** výkon / způsob kontroly 1-4b. sk	5. ps	13. ps-sk	
16. CENA	16. CENA				
			699 - Vnitropodnikové výnosy/útvár/výkon	699 - Úspory a překročení / 99	
			11. ps	14. ps-sk	

Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů v jednookruhové soustavě účetnictví

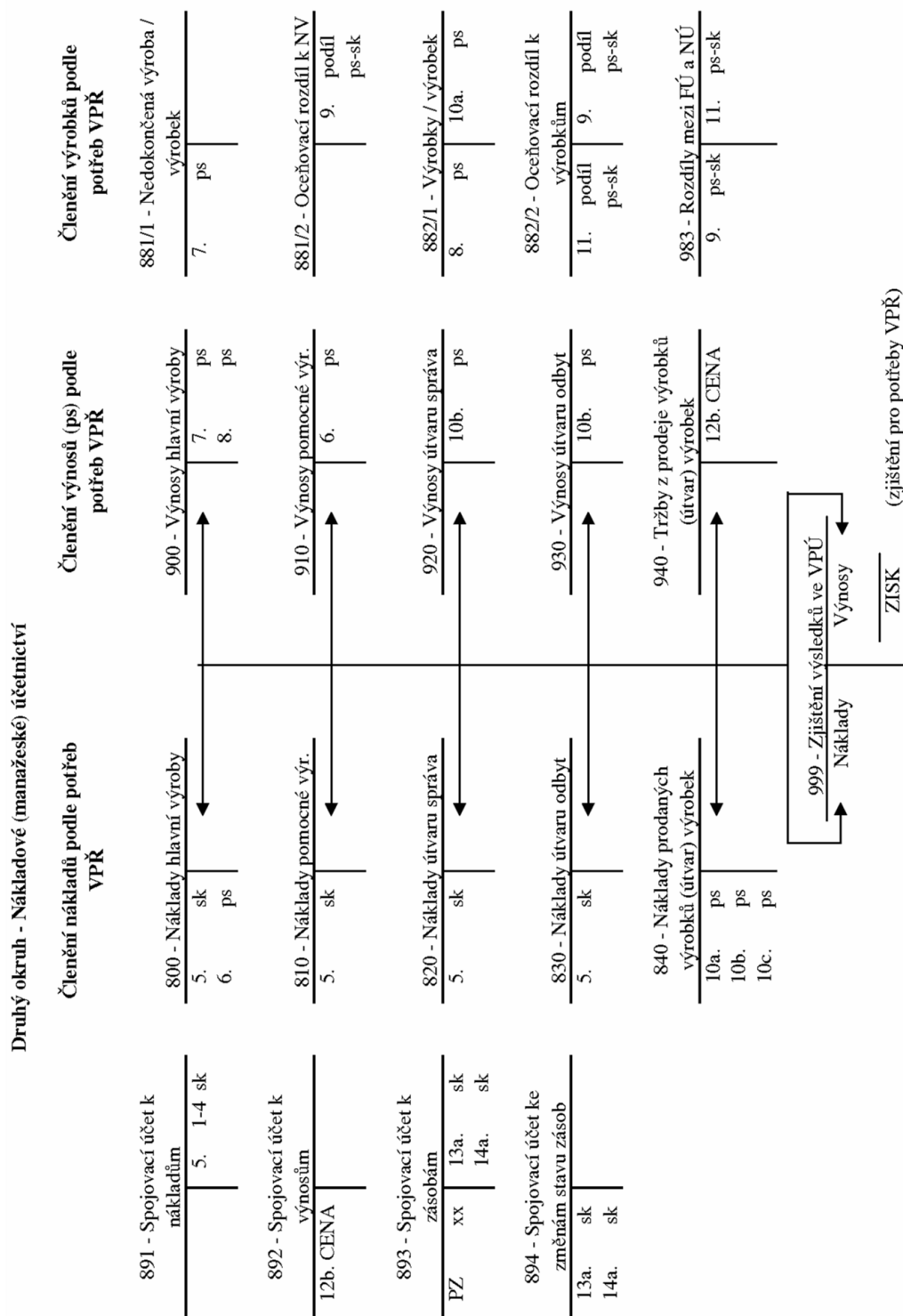
HS - Odbyt

4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	PZ xx	50-58 Nákl. Druh /útvár/ ** výkon / způsob kontroly	1-4b. sk	699 - Vnitropodnikové výnosy/útvár/výkon	12. ps	1 - Výrobky/útvár/výkon	8a. ps 9a. ps	1 - Oceňovací rozdíly k výrobkům/útvár/výkon	8b. sk-ps 9b. sk-ps
3 - Zaměstnanci/AE	PZ 4a. xx sk	599 - Nákl. druh (druhový) /útvár/výkon/zp. kontroly	5. ps	699 - Úspory a překročení /99	15. ps-sk				
3 - Dodavatelé/AE	PZ xx sk			Náklady prodaných výrobků					
3 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení	PZ 4b. xx sk			599/AE - Náklady spojené s prodejem	11. ps 12. ps	613/AE - Změna stavu výr. PSN prodaných výrobků	9a. ps	699 - Tržby za vlastní výroby/výkon/útvár	5. ps
				599 - Úspory a překročení 13-15. ps-sk		613/AE - Změna stavu výr. Rozdíly z prodaných výr. /AE/99	9b. ps-sk		

Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů v jednookruhové soustavě účetnictví



Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů ve dvouokruhové soustavě účetnictví



Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů ve dvouokruhové soustavě účetnictví

Při účtování v jednookruhové soustavě účetnictví jsou **použity následující účty:**

599, 699

Jsou účty vnitropodnikových nákladů a výnosů, které jsou určeny pro zobrazení kooperačních vztahů, které probíhají uvnitř podnikové struktury. Mají význam při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření, avšak **nemají vliv na úroveň zisku** podniku jako celku, protože se do jeho výpočtu (např. na účtu zisků a ztrát) nezahrnují.

599/99, 699/66

Uvedené účty jsou určeny k evidenci úspor a překročení nákladů a synteticky vyjadřují efekt příslušného útvaru (599) nebo dopad tohoto efektu na různě rozčleněné prodané výrobky.

V dalším textu si vymežíme vysvětlivky k **dvouokruhové soustavě účetnictví:**

1.-4. Účtují se zde náklady, rozříděné podle potřeb finančního a nákladového účetnictví, např. podle druhu (odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba materiálu, faktury dodavatelů za poskytované výkony a služby, mzdové náklady a k nim příslušné složka sociálního a zdravotního pojištění, které hradí za zaměstnance zaměstnavatel a jsou jeho nákladem), náklady jsou zaúčtovány ve skutečně vyšší, ve které vstupují do firmy.

5. Rozúčtování nákladů zaúčtovaných jako operace 1. – 4. podle potřeb vnitropodnikového řízení, především podle vzniku a odpovědnosti za jejich vznik, je možné použít i další členění podle vztahu k výkonům, způsobu kontroly a další.

6. Zaúčtování druhotného nákladu – předání vnitropodnikového výkonu z útvaru pomocné výroby do útvaru hlavní výroby v předem stanovených nákladech.

7.-8. Zaúčtování přírůstku nedokončené a hotové výroby oceněné předem stanovenými náklady pro potřeby vnitropodnikového řízení.

9. Zaúčtování oceňovacího rozdílu, který připadá na nedokončenou výrobu a hotové výrobky, v našem případě se jedná o zaúčtování úspor od předem stanovených nákladů. Rozdíl se zjišťuje porovnáním účtů střediskových nákladů a výnosů těch středisek, jejichž výkony jsou součástí ocenění nedokončených a hotových výrobků. Aby byl naplněn požadavek, že vnitropodnikové zásoby jsou ve finančním účetnictví oceněny ve skutečných nákladech na jejich výrobu, je případný podstatný rozdíl souvztažně zaúčtování na rozlišovací výsledkový účet rozdílů mezi finančním a nákladovým účetnictvím.

10. Zaúčtování předem stanovených nákladů prodaných výrobků podle protokolu o vyskladněných výrobcích a rozpočtu nákladů

11. Zaúčtování úpravy oceňovacího rozdílu k výrobkům o část, která připadá na prodané výrobky.

12. Zaúčtování faktury vydané odběratelům:

- a) ve finančním účetnictví,
- b) v nákladovém účetnictví.

13.-14. Na základě údajů nákladového účetnictví jsou převedeny do finančního účetnictví údaje o změně stavu nedokončené výroby a hotových výrobků, které jsou oceněné ve skutečných nákladech výroby. Tyto zjistíme jako rozdíl mezi příslušným hlavním účtem zásob a jeho opravným účtem oceňovacího rozdílu.

15. Odběratelé uhradili na bankovní účet dlužnou částku.

16. Provedeny úhrady dlužným částek zaměstnancům a dodavatelům.

Použité účty:

89. – spojovací účty k nákladům, výnosům, zásobám, změnám stavu zásob,

80. – nákladové účty členěné podle potřeb vnitropodnikového řízení, navíc zařazen účet nákladů prodaných výrobků

90. – výnosové účty rozčleněné podle stejných hledisek jako nákladové

88. – účty zásob

88./I – účty oceňovacích rozdílů k zásobám

983 – účet rozdílů mezi finančním a nákladovým účetnictvím

999 – účet zjištění výsledků hospodaření ve vnitropodnikových útvech

4.3 Oceňování vnitropodnikových výkonů v účetnictví

V další části se budeme věnovat jedné z důležitých úloh nákladového a manažerského účetnictví, kterou je **ocenění vnitropodnikových výkonů**. Tato úloha souvisí především s úlohou kalkulace jako **nástroje hodnotového řízení** a důležité informace pro rozhodování. Oceňování vnitropodnikových výkonů však **vstupuje**, jak vyplývá z Českého účetního standardu č. 001, **i do výkazů finančního účetnictví**, takže ve svém důsledku ovlivňuje zobrazení finanční pozice podniku jako celku i jeho výkonnosti ve sledovaném období.

*Ocenění
vnitropod-
nikových
výkonů*

V důsledku toho se v účetnictví dlouhodobě omylem traduje, že ocenění vnitropodnikových výkonů je součástí informací nákladového účetnictví, které mají být poskytnuty finančnímu účetnictví, přičemž je opomíjen základní cíl nákladového a manažerského účetnictví, kterým je poskytovat informace pro řízení a rozhodování. Takovéto vymezení vyplývá ze ztotožnění obsahu informace a způsobu jejího zpracování.

4.4 Zjištění hospodářského výsledku v účetnictví

V návaznosti na náklady a výnosy nemůžeme opomenout ani kategorii zjišťování hospodářského výsledku v účetnictví. Pro zobrazení oceňování vnitropodnikových výkonů ve finančním účetnictví a zjišťování hospodářského výsledku využívá metodika účetnictví dva způsoby zjištění hospodářského výsledku:

*Zjišťování
hospodář-
ského
výsledku v
účetnictví*

- na bázi druhového členění nákladů
- na bázi účelového členění nákladů

Pro kontinentální účetnictví je typičtější zjišťování hospodářského výsledku na bázi **druhového členění nákladů**. Při pořízení aktiv vlastní činností se používá zobrazení podvojným zápisem na příslušných aktivních účtech zásob (tj. nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, hotových výrobků), účtech ostatních aktiv, která jsou používána pro evidenci využití vnitropodnikových služeb (pořízení dlouhodobých aktiv, pořízení nakupovaných zásob), případně účtů časového rozlišení a úpravy nákladů, zobrazujících změnu stavu vnitropodnikových zásob a aktivaci vnitropodnikových výkonů.

*Zjišťování
hospodář-
ského
výsledku
na bázi
druhového
členění
nákladů*

Tento zápis vychází z hypotetické účtové osnovy, která používá následující **členění nákladových účtů** (náklady vycházející z druhové struktury):

*Členění
náklado-
vých účtů*

- úpravy nákladů
 - změna stavu vnitropodnikových zásob (+, -)
 - aktivace výkonů vlastní výroby (+, -)
- spotřeba surovin a nakupovaných služeb
- osobní náklady
- daně a poplatky

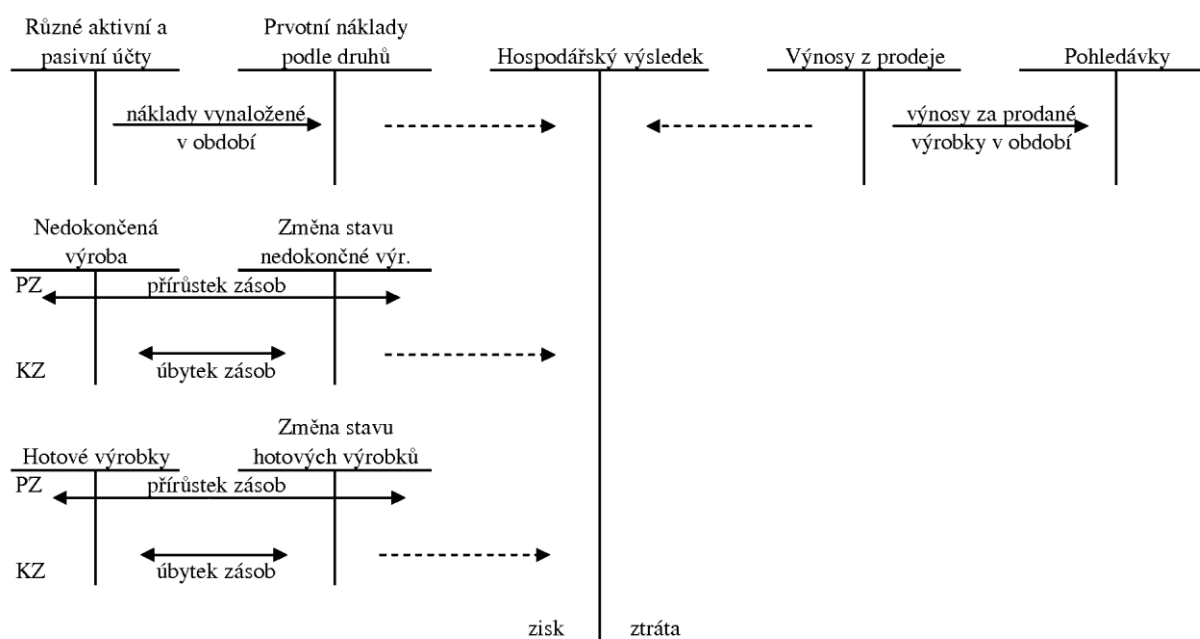
- odpisy
- tvorba opravných položek a rezerv
- ostatní provozní náklady
- finanční náklady
- mimořádné náklady
- daň ze zisku
 - daň ze zisku z běžné činnosti
 - daň ze zisku z mimořádné činnosti

Hypotetická účtová osnova členění výnosové účty tímto způsobem:

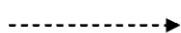
**Členění
výnosových účtů**

- výnosy z prodeje
 - výnosy z prodeje výrobků
 - výnosy z prodej služeb
 - výnosy z prodeje zboží
- čerpání rezerv a opravných položek
- ostatní provozní výnosy
- finanční výnosy
- mimořádné výnosy

Schematicky lze způsob zjišťování hospodářského výsledku na bázi druhového členění nákladů vyjádřit následujícím způsobem:



podvojný zápis hospodářských operací



zjištění hospodářského výsledku v účetnictví, převod nákladů a výnosů z prodeje na účet hospodářského výsledku

Schéma zjišťování hospodářského výsledku ve finančním účetnictví na bázi druhového členění nákladů

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 4-1

Ve sledovaném období byly vynaloženy celkové prvotní náklady ve druhovém členění ve výši 200 Kč (spotřeba materiálu 80, mzdy a pojištění 50, odpisy 40, nakupované služby 30). Při vynaložení těchto nákladů bylo vytvořeno 20 ks jednotek výkonů (např. ks výrobků). V tomto období bylo prodáno 16 výkonů za tržní cenu 24 Kč/1 ks (cena bez DPH).

Pro zjednodušení výpočtu předpokládáme, že uvedené náklady byly vynaloženy pouze v souvislosti s tvorbou těchto výrobků, tzn. že je budeme považovat za výrobní náklady, nebudeme uvažovat se správními a prodejními náklady.

Úkoly:

- 1) Znázorníte schéma účtování základních souvztažností ve finančním účetnictví pro zjištění hospodářského výsledku na bázi druhového členění nákladů.
- 2) Jaký je hospodářský výsledek v daném období, jaká je základní struktura položek pro jeho zjištění?
- 3) Zjistěte rentabilitu nákladů (ziskovost nákladů) a rentabilitu výnosů (ziskovost výnosů).

Řešení příkladu

Ad 1.

Různé účty	Prvotní náklady	Výnosy z prodeje	Pohledávky
1) 200	1) 200	3b) 192	3b) 192
2) 200	3a) 160	2) 200	3a) 160
KZ 40			

Legenda:

- 1) Spotřeba nákladů
- 2) Zaúčtování přírůstku hotových výrobků na skladě
- 3a) Vyskladnění 16 prodaných výrobků
- 3b) Vydaná faktur za 16 prodaných výrobků

Ad 2.

Náklady	Kč	Výnosy	Kč
Náklady (20 vyrobených kusů)	200	Výnosy z prodeje (16 ks)	192
Změna stavu zásob (+ 2 ks)	- 40		
Celkové náklady	160	Celkové výnosy	192
Hospodářský výsledek	32		

Tabulka 4-1: Zjištění hospodářského výsledku na bázi druhového členění nákladů

Ad 3.

Výnosy z prodeje výrobků	192
Náklady (věcně a časově související s prodejem v daném období) ...	160
Hospodářský výsledek	32
Rentabilita nákladů (zisk/náklady)	20% (32/160x100)
Rentabilita výnosů z prodeje (zisk/výnosy prodeje)	16,67% (32/192)x100

*

Zjišťování hospodářského výsledku na bázi účelového členění nákladů je typické zejména pro anglosaské účetnictví a využívá pro zobrazení pořízení aktiv vlastní činností příslušné aktivní účty obdobně, jako při externím pořízení aktiv. To znamená, že na jedné straně se podvojným zápisem zvyšuje stav na účtech Nedokončené výroba, Polotovary vlastní výroby, Vlastní výrobky, popř. účty ostatních aktiv, která jsou pořizována s využitím vnitropodnikových služeb (pořízení dlouhodobých aktiv, nakupovaných zásob) a na druhé straně se snižuje stav na jiných aktivních účtech (materiál, peněžní prostředky), příp. se zvyšují závazky z obchodních vztahů (závazky vůči dodavatelům, zaměstnancům apod.).

*Zjišťování
hospodář-
ského
výsledku
na bázi
účelového
členění
nákladů*

Výše uvedený způsob zjištění hospodářského výsledku vychází v podstatě ze stejného členění výnosů, avšak využívá odlišnou strukturu nákladů. Při využití hypotetické účtové osnovy může být **členění nákladových účtů** následující (náklady v účelové struktuře):

*Členění
nákladov-
ých účtů*

- náklady prodeje
 - náklady prodaných výrobků
 - náklady prodaných služeb
 - náklady prodaného zboží
- náklady distribuce a prodeje
- náklady správy a řízení
- tvorba opravných položek a rezerv
- ostatní provozní náklady
- finanční náklady
- mimořádné náklady
- daň ze zisku
 - daň ze zisku z běžné činnosti
 - daň ze zisku z mimořádné činnosti

Vynaložené náklady jsou účtovány na vrub nákladů v příslušné účtové skupině nákladů, jedná se o náklady, které snižují výnosy z prodeje z hlavní výdělečné činnosti v daném období. Jedná se jednak o náklady prodaných výkonů (výrobků, zboží nebo služeb) a náklady období (náklady správy a řízení společnosti, distribuce a prodej).

*Účtování
vynalo-
žených
nákladů*

Zdroje vynaložené na pořízení aktiv jsou zobrazeny v rozvaze a mění strukturu položek rozvahy obdobně, jako při externím pořízení aktiv. Konečná realizace výkonů, předání a fakturace odběratelům, je zobrazena v návaznosti na jejich vyskladnění jako snížení zásob, teprve v tomto momentě se zobrazují na účtu Náklady prodaných výkonů a zároveň se zobrazí i výnosy z prodeje ve výši dohodnuté tržní ceny s odběratelem. V důsledku výše uvedeného účtování vzniká pohledávka nebo se zvyšují peněžní prostředky.

Pro lepší pochopení **zjišťování hospodářského výsledku na bázi účelového členění nákladů**, které má v posledních letech širší uplatnění i u nás, je níže uvedeno schematické znázornění:

Zjišťování hospodářského výsledku na bázi účelového členění nákladů

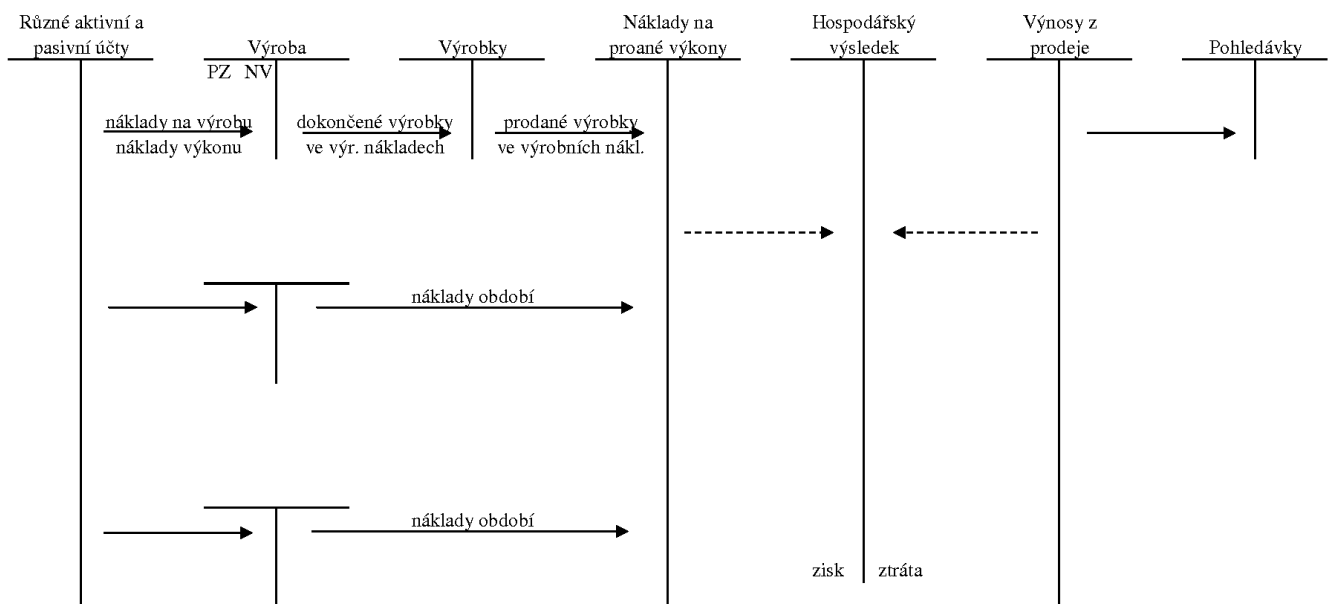


Schéma zjišťování hospodářského výsledku ve finančním účetnictví na bázi účelového členění nákladů

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 4-2



Ve sledovaném období bylo vyrobeno 20 ks výrobků, na které bylo vynaloženo v útvarech hlavní výroby 200 Kč nákladů (spotřeba základního materiálu, mzdy a pojištění výkonných pracovníků, odpisy výrobního zařízení, nakupované služby).

Celkové náklady na 24 ks prodaných výrobků v účelovém členění nákladů byly 240 Kč. Tržní cena 1 ks výrobku je 24 Kč.

Předpokládáme, že v daném období nevznikly žádné prodejní, ani správní náklady.

Úkol:

- 1) Znázorněte schéma účtování základních souvztažností ve finančním účetnictví pro zjištění hospodářského výsledku na bázi účelového členění nákladů.
- 2) Jaký je hospodářský výsledek v daném období, jaká je základní struktura položek pro jeho zjištění?
- 3) Zjistěte dosaženou rentabilitu nákladů (ziskovost nákladů) a rentabilitu výnosů (ziskovost výnosů).

Řešení příkladu

Ad 1.

Různé účty	Nedokončená výroba		Hotové výrobky		Náklady na prod. Výrobky	Výnosy z prodeje	Pohledávky
1) 200 →	1) 200	2) 200 →	PZ 40 2) 200	3a) 240 →	3a) 240	3b) 288	3b) 288
			KZ 0				

Legenda:

- 1) Zúčtování skutečně vynaložených nákladů v účelovém členění (na 20 vyrobených výrobků v útvarech hlavní výroby)
- 2) Převedení dokončených výrobků na sklad
- 3) Prodej 24 ks výrobků:
 - a) vyskladnění 24 ks prodaných výrobků
 - b) faktura odběrateli za prodané výrobky

Ad 2.

Náklady	Kč	Výnosy	Kč
Náklady prodaných výrobků (24 ks)	240	Výnosy z prodeje (24 ks)	288
Celkové náklady	240	Celkové výnosy	288
Hospodářský výsledek	48		

Tabulka 4-2: Zjišťování hospodářského výsledku na bázi účelového členění nákladů

Ad 3.

Výnosy z prodeje výrobků	288 Kč
Náklady prodaných výrobků	240 Kč
Hospodářský výsledek	48 Kč
Rentabilita nákladů (zisk/náklady)	20% (48/240x100)
Rentabilita výnosů z prodeje (zisk/výnosy z prodeje)	16,67% (48/288x100)

*

4.5 Výkonově a odpovědnostně orientované manažerské účetnictví

V dosavadních kapitolách jsme neustále zdůrazňovali, že konečným účelem vynaložení nákladů jsou **finální výkony**. Celým procesem přeměny nákladů ve finální výkony se prolíná princip účelovosti, který se projevuje ve dvou základních liniích, které je třeba v manažerském účetnictví uplatňovat:

- linie **výkonová**, která je orientována na vyjádření vztahu nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci, službě nebo dílčím výkonům, aktivitám a činnostem, které se uskutečňují ve vzájemných vazbách,
- linie **útvarová**, která vychází z odpovědi na otázku, ve kterém vnitropodnikovém útvaru byly náklady vynaloženy, případně, který útvar odpovídá za jeho vznik.

Výkonově a odpovědnostně orientované manažerské účetnictví

Při výkonově orientovaném účetnictví si nákladové účetnictví klade za hlavní cíl zjištění a kontrolu nákladů ve vztahu k výkonům, tj. sledují se náklady v útvarech ve skutečné výši a se

Požadavky na výkonově orientované účetnictví

zřetelem na místo vynaložení nákladu. Z uvedeného členění podle místa vzniku lze pak relativně snadno odvodit přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům nebo jeho dílčím částem, který útvar provádí.

*tované
účetnictví*

Někdy však může řízení nákladů podle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů za jejich vznik výkonově orientované účetnictví komplikovat, protože:

- rozčleňuje náklady nikoliv podle místa vzniku, ale podle odpovědnosti za vznik nákladu, případně možnosti ovlivňovat jeho výši,
- zúčtovává vnitropodnikové výkony, které jsou předávány mezi jednotlivými útvary, v ocenění předem stanovenými náklady, neboť ocenění na úrovni skutečných nákladů neumožňuje vyjádřit odpovědnost útvaru za racionální provádění nebo čerpání těchto výkonů.

Systém nákladového účetnictví je svým uspořádáním, organizační a vnitřní strukturou účtů, základním oceněním produktů podnikové činnosti a dalšími opatřeními orientován na potřeby sledování **skutečných nákladů prováděných výkonů**. Výsledná kalkulace výkonů se pak sestaví přímo z údajů poskytovaných účetnictví.

Pokud si nákladové účetnictví klade za hlavní cíl zjišťovat přínos **jednotlivých vnitropodnikových útvarů** k celkovým podnikovým výsledkům, pak je jeho základem rozčlenění nákladů **podle odpovědnosti za jejich vzniku**. V účetnictví se pak obtížněji sleduje souvislost mezi skutečně vynaloženými náklady a prováděnými výkony.

*Požadavky
na odpovědnostně
orientované
účetnictví*

Jako typický příklad těchto nákladů můžeme uvést odpisy strojního zařízení, na kterém výroba výrobku probíhá. Ty se většinou sledují v investičním úseku, který rozhodl o jeho pořízení, a nikoliv nevýkonném výrobním útvaru, který neovlivňuje ani pořizovací cenu stroje a nerozhoduje o kapacitním využití.

Obdobně druhotné výkony nelze v tomto případě zúčtovávat mezi útvary na úrovni skutečných nákladů, ale v předem stanoveném ocenění, které umožní vyjádřit pravomoc odpovědnost provádějícího a odebírajícího útvaru za provedení a čerpání výkonu.

Výsledná kalkulace v tomto případě vzniká nikoli vazbou nákladů útvaru na jeho výkony, ale úpravou nákladů o přesuny plynoucí z rozdílu mezi místem vzniku a odpovědností za vznik nákladů, ale také rozdílu mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami výkonů výrobních, pomocných a obslužných činností, které vstupují do ocenění konkrétního výkonu

SHRnutí KAPITOLY ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ



*Shrnutí
kapitoly*

Cílem této čtvrté kapitoly bylo seznámit vás s vymezením zásad, které musí být respektovány při tvorbě účetního systému, který bude poskytovat informace nejen uživatelům finančního, ale také manažerského (nákladového) a daňového účetnictví.

Požadavky uživatelů se zpracovatelsky zabezpečují dvěma metodickými cestami a jejich kombinací. Jednak v tzv. jednookruhové soustavě účetnictví, která používá různě členěné analytické evidence nebo v tzv. dvouokruhové soustavě účetnictví, ve které se požadavky každé skupiny uživatelů zabezpečují v relativně odděleném účetním okruhu. Z uživatelského hlediska se za výhodnější zpravidla považuje řešení, které vychází z dvouokruhové organizace finančního a manažerského účetnictví, případně kombinací výše uvedených soustav.

PRŮVODCE STUDIEM 11

Ted, když jste se seznámili se zásadami a účetními systémy, které využívá finanční a manažerské účetnictví, můžeme se věnovat problematice sledování nákladů po linii výkonů. Již dříve bylo v textu uvedeno, že manažerské účetnictví zobrazuje náklady buď po linii výkonů nebo po linii útvarů. Sledování nákladů po linii výkonů patří k historicky nejstarším úkolům nákladového a manažerského účetnictví, avšak i v současnosti má nezastupitelnou úlohu při poskytování informací o nákladech jednotlivých výrobků, zboží, prací nebo služeb pro potřebu řízení a rozhodování, ale i cenotvorbu.

Základním nástrojem řízení nákladů po linii výkonů je kalkulace, se kterou se nyní podrobně seznámíte včetně výpočtu praktických příkladů.

5 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONU

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONU

Historicky nejstarším úkolem nákladového účetnictví, který neztratil aktuálnost ani v moderních podmínkách podnikání, je poskytování informací o nákladech jednotlivých výrobků, prací a služeb.

*Rychlý
náhled*

Tato kapitola bude zaměřena na kalkulaci jako hlavním nástroj řízení po linii výkonu. Základem je seznámení se strukturou kalkulací, které mohou být sestavované jako úplné (obsahují všechny náklady s výkonem související), nebo se používá neúplná kalkulace, nazývaná také kalkulace variabilních nákladů.

Další podkapitoly bude věnovaná kalkulačnímu systému, který tvoří všechny druhy kalkulací, které jsou v podniku zpracovávány, a které z hlediska času jejich sestavování můžeme rozčlenit na kalkulace předběžné a výsledné. Ke kalkulační jednici je nutno přiřadit všechny s ní související náklady, k tomu se používají metody přiřazování nákladů přímým dělením, pomocí poměrových čísel a přiřázek a u sdružené výroby rozčítací a odečítací metoda. Teorie je doplněna praktickými výpočty.

CÍLE KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONU

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vyjádřit požadavky, které klade systém řízení na informace o nákladech podnikových výkonů
- Charakterizovat vzájemný vztah výkonově a odpovědnostně orientovaného nákladového účetnictví

*Budete
umět*

Získáte:

- Znalosti základních kalkulačních pojmů
- Znalosti o sestavování kalkulací plných a neúplných nákladů

Získáte

Budete schopni:

- Charakterizovat kalkulační systém podniku
- Vyjádřit základní otázky týkající se vymezení předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů kalkulační jednici a struktury nákladů v kalkulaci

*Budete
schopni*

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 6 hodin.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONU

Kalkulace, struktura nákladů v kalkulaci, kalkulace plných nákladů, kalkulace variabilních (neúplných) nákladů, kalkulační systém, předběžná kalkulace, výsledková kalkulace, propočtová kalkulace, plánová kalkulace, operativní kalkulace, úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednici, operativní norma, standard, průměrné skutečné náklady, cenová kalkulace, metoda kalkulace, předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství, zákaznický orientovaná kalkulace, metody přiřazování nákladů ke kalkulační jednici, přiřazování přímých nákladů, přiřazování nepřímých nákladů, kalkulace dělením prostá, stupňovitá a s poměrovými čísly, kalkulace přírážková, rozvrhová základna, peněžní rozvrhová základna, nepeněžní rozvrhová základna, náklady na kalkulační jednici u sdružené výroby, odečítací metoda, rozčítací metoda.

Klíčová slova

PRŮVODCE STUDIEM 12



Ted, kdy jste se seznámili s pojmem nákladů, jejich pojetím, členěním a zobrazováním v manažerském účetnictví, můžeme se zaměřit na hlavní nástroj výkonového řízení nákladů, kterým je kalkulace. Využití kalkulace je mnohostranné a má vazbu na rozhodovací úkoly manažerského účetnictví. Každý podnik využívá kalkulační systém, který vychází z konkrétních podmínek jeho podnikatelské činnosti a úkolů, které zadávají manažerskému systému manažeři na různých stupních podnikové hierarchie.

5.1 Základní nástroj hodnotového řízení po linii výkonu – kalkulace

Základním nástrojem řízení po linii výkonů je **kalkulace**. Pojem kalkulace nákladů můžeme chápat ve třech významech:

- jako činnost, která vede ke **zjištění nebo stanovení nákladů** na konkrétní výkon podniku, tj. **kalkulační jednici**, která je vymezena druhově, objemově a z hlediska kvality,
- jako výsledek této činnosti, tudíž **propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici** (zpracování kalkulačního vzorce),
- jako **část informačního systému podniku**, která je úzce spojena s nákladovým účetnictvím a s rozpočty nákladů, ale je i nezastupitelná svým informačním obsahem a metodou jeho získání. V tomto pojetí o kalkulaci hovoříme nikoliv jako o izolovaném propočtu nákladů na kalkulační jednici, ale jako o systému vzájemně sklobených propočtů, které se zpracovávají pro různé kalkulační jednice a různé účely.

Kalkulace jako základní nástroj řízení linií výkonů

Kalkulace nákladů je chápána jako základní a nezastupitelná informace o vlastních nákladech účetní jednotky. Každý podnikatel by měl znát, za kolik vyrábí své výrobky nebo kolik jej stojí poskytování služeb.

Kalkulace nákladů

Intenzita potřeby kalkulací a jejich podrobnost závisí na dvou faktorech:

- na vnitřních podmínkách podniku,
- na pozici podnikových produktů na trhu.

Pokud podnik prožívá konjunkturu, zpravidla se nekladou na kalkulaci tak přísné požadavky. Naopak v období hospodářské recese, kdy se podnik dostává do složité situace, podnikový management obrací pozornost k analýzám vlastních nákladů výkonů. Snaží se odhalit příčiny jejich

nevhodné struktury, srovnává výši jednotlivých položek nákladů s konkurenčními podniky a přijímá opatření pro zlepšení této situace.

Využití kalkulační nákladů v řízení firem je mnohostranné:

- kalkulační náklady jsou **podkladem pro vytvoření cen** výrobků, služeb a prací (vč. vnitropodnikových),
- používá se při **sestavování rozpočtů** nákladů hospodářských středisek a oblasti přímých i režijních nákladů,
- pro kontrolu a rozbor hospodárnosti výroby,
- pro porovnání a zhodnocení **vývoje nákladů v časové řadě**,
- pro stanovení a **kontrolu rentability** jednotlivých výrobků, prací a služeb,
- pro hodnocení ekonomické efektivity investičních a racionalizačních záměrů,
- pro **optimalizační úlohy**, tj. stanovení optimálního sortimentu výroby při minimalizaci nákladů, maximalizaci zisku apod.

*Využití
kalkulační
nákladů
v řízení*

5.2 Vymezení základních kalkulačních pojmů

5.2.1 Metoda kalkulační

V této části textu se seznámíte s některými základními pojmy, které jsou nezbytné pro pochopení další látky.

*Metoda
kalkulační*

Metoda kalkulační je způsob stanovení předpokládané výše nákladů, respektive následného zjištění skutečných nákladů, na určitý výkon podniku. Je závislá na:

- vymezení předmětu kalkulační,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulační,
- na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Předmět kalkulační:

*Předmět
kalkulační*

- je vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím,
- **předmětem by měly být všechny druhy dílčích i finálních výkonů**, avšak v řadě firem se širokým sortimentem podobných výrobků se kalkulují náklady pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin,
- se vzrůstající úrovní automatizace informačních systémů dochází k rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů, jedním z těchto přístupů je tzv. zákaznický **orientovaná kalkulační**, kdy předmět kalkulační je vymezen nejen druhem výkonu, ale i odběratelem, kterému je záležitost určena.

Kalkulační jednice je:

*Kalkulační
jednice*

- **konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem**, na který se stanovují nebo zjišťují náklady.

Jako příklad kalkulační jednice můžeme uvést vyráběný 1 kus prošivané přikrývky v textilním průmyslu, leteckou linku realizovanou určitým typem letadla v cestovním ruchu a podobně.

5.2.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění je často kombinováno s členěním nákladů na:

- jednicové a režijní (podle způsobu stanovení nákladového úkolu),
- fixní a variabilní (podle závislosti na objemu prováděných výkonů),
- relevantní a irelevantní (v případě, že jejich výše bude rozhodnutím o předmětu kalkulace ovlivněna).

*Přiřazování
nákladů
předmětu
kalkulace*

Přiřazování přímých nákladů

Vztah **přímých nákladů** k určitému druhu prováděných výkonů je bezprostřední. Tyto náklady je možno zjistit a stanovit na kalkulační jednici poměrně přesně:

- u předběžné kalkulace **na základě norem**,
- u výsledné kalkulace **pomocí dělení**.

Jako příklad přímých nákladů můžeme v návaznosti na již dříve uvedené kalkulační jednice uvést spotřebu textilní tkaniny a náplně na výrobu prošívané příkrývky v textilním průmyslu nebo spotřebu pohonných hmot na konkrétní leteckou linku v letecké dopravě.

*Přiřazování
přímých
nákladů*

Přiřazování nepřímých nákladů

Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti se zajištěním produkce širšího sortimentu výkonů, jejich vztah k výkonům je volnější, neboť:

- bezprostřední příčinou jejich vzniku je spíše činnost konkrétního **vnitropodnikového útvaru**, zabezpečujícího procesy a aktivity související s podnikáním v určitém oboru
- jejich výše není ve většině **ovlivněna objemem a strukturou prováděných výkonů**. V zásadě platí, že pouze část těchto nákladů je ovlivněna stupněm využití kapacity, proto by měly být v kalkulacích vyjádřeny odděleně variabilní a fixní režijní náklady.

*Přiřazování
nepřímých
nákladů*

V současné době se používají zejména následující metody přiřazování nákladů:

- 1) kalkulace dělením:
 - a) prostá,
 - b) stupňovitá,
 - c) s poměrovými čísly,
- 2) kalkulace přirážková.

*Metody
přiřazování
nákladů*

O použité metodě přiřazování nákladů rozhoduje zejména charakter podnikatelského procesu, se kterým se seznámíte v závěru této kapitoly. Metodám přiřazování nákladů předmětu kalkulace bude věnována samostatná podkapitola.

5.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Jednotlivé podniky používají podle charakteru své činnosti individuální **strukturu nákladů výkonů**, ze které vychází zpracování tzv. **kalkulačního vzorce**. Tento pojem nemůžeme chápat jako formu vykazování nákladů, které připadají na kalkulační jednice ale naopak, podstatným rysem kalkulačního vzorce progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, jejich podrobnost i struktura se vyjadřuje **variantně** s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž účelu má kalkulace být využita.

*Kalkulační
vzorec*

5.3.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec byl používán v minulosti zejména v podmínkách centrálně plánovitého řízení ekonomiky. Jeho používání bylo do roku 1991 stanoveno zákonem a tudíž u všech podniků povinné. Byla zdůrazňována nutnost externího vykazování kalkulací vlastních nákladů podnikových výkonů, což vedlo k deformaci úlohy kalkulace. V tržní ekonomice jsou podrobně strukturované informace o výrobních nákladech používány pouze výjimečně.

*Typový
kalkulační
vzorec*

Struktura typového kalkulačního vzorce byla následující:

- 1) Přímý materiál
 - 2) Přímé mzdy
 - 3) Ostatní přímé náklady
 - 4) Výrobní (provozní) režie
- Vlastní náklady výroby (provozu)**

- 5) Správní režie

Vlastní náklady výkonu

- 6) Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

- 7) Zisk (ztráta)

Základní cena výkonu

*Struktura
typového
kalkulač-
ního
vzorce*

Tento kalkulační vzorec našel využití zejména při **kontrole rentability** prodávaných výkonů, případně pro **státní řízení cen**, které byly odvozeny od úrovně nákladů. Jeho struktura nákladů není příliš podrobná a tudíž není vždy využitelná pro řešení rozhodovacích úloh, zejména z těchto důvodů:

*Využití
typového
kalkulač-
ního
vzorce*

- **syntetizuje nákladové položky**, které mají ke kalkulovaným výkonům různý vztah a měly by se tudíž přiřazovat podle různých principů alokace, příkladem jsou ostatní přímé náklady, správní a odbytové náklady, z nichž každé mohou zahrnovat různorodé dílčí náklady např. z hlediska rozhodování o budoucí struktuře prováděných výkonů,
- syntetizuje nákladové položky bez zřetele jejich relevancí a irelevancí při řešení rozhodovacích úloh, příkladem může být využití kalkulací při rozpočtování peněžních toků,
- vztah nákladů ke kalkulační jednici je příliš **statický**, u některých položek informuje pouze o průměrné výši nákladů, které připadají na kalkulační jednici. Propočty vycházejí z předpokladu neměnného objemu a struktury výkonů, o které již bylo v minulosti rozhodnuto, a neposkytuje informace o změnách nákladů, které by objemová nebo sortimentní změna vyvolala.

Kalkulace plných nákladů má některá další závažná omezení:

- hlavním problémem je **rozvrhování společných nákladů**, a to bez ohledu na princip a použitou metodu jejich přiřazení, kdy využitelnost kalkulace v řízení je citlivá na to, jak se vymezi obsah různých skupin režie a jak se jí podaří diferencovat podle útvarů a vztahových veličin, které ovlivňují její výši,
- při větších rozdílech mezi předpokládaným a skutečným objemem a strukturou výkonů vznikají rozdíly mezi skutečnou a uznanou režií. Tyto rozdíly vznikají díky **fixním nákladům**, které jsou přiřazovány výkonům v kalkulaci podle předpokládaného objemu a struktury výkonů, avšak zpětně jsou uhrazeny skutečně prodanými, případně vnitropodnikově předanými výkony. Rozdíly vznikající například nevyužitím kapacity pak nelze z kalkulací zjistit ani při uplatnění diferencovaných režijních přírážek,

*Omezení
využití
kalkulace
plných
nákladů*

- dochází k tomu, že **přičítání jednotlivých položek fixních nákladů** předmětu kalkulace je proporcionalizací nákladů určitého období a tyto se přemění v náklady vztažené k výrobku, přičemž z vymezení fixních nákladů vyplývá, že jejich výše závisí na skutečném využití výrobní kapacity. Protože z krátkodobého hlediska může podnik kapacitu ovlivňovat pouze v omezené míře, jsou zejména nevyhnutelné fixní náklady položkou, jejíž zahrnutí do kalkulace například pro rozhodování o sortimentu by vedlo k chybným závěrům,
- uvedená přeměna nákladů má závažné důsledky také pro **řízení hospodárnosti**, vyvolává dojem, že růst takto přiřazených fixních nákladů je zapříčiněn změnami v objemu výkonů a manažeři nemohou identifikovat skutečné příčiny nehospodárnosti u fixních nákladů,
- z kalkulace plných nákladů vychází **lineární přepočítání fixních nákladů**, který má své omezení v odpovědnostním útvarovém řízení a jen obtížně může být použit jako podklad pro motivaci pracovníků útvarů. Základem řízení hospodárnosti těchto nákladů je porovnání skutečně vynaložených fixních nákladů, které útvar ovlivňuje, s jejich rozpočtem, který vyjadřuje nákladový úkol na určité časové období. Aplikace lineárního přepočítání fixních nákladů:
 - komplikuje odpověď na otázku, kdo odpovídá za rozdíl mezi skutečným a předpokládaným využitím kapacity,
 - může orientovat aktivitu útvaru na činnosti, které nejsou v souladu se zájmy podniku jako celku,
- rozdílný objem výkonů se projevuje zejména při **rozvrhování fixních nákladů na kalkulované výkony**, kdy při rostoucím objemu výkonu klesá podíl fixních nákladů na jednotku a tím i výše průměrných plných nákladů, které připadají na jednu kalkulační jednici. Naopak při nižším využívání kapacity dochází k opačné situaci.

K ZAPAMATOVÁNÍ 9



Kalkulace plných nákladů je svou podstatou kalkulací, která staticky vyjadřuje výši nákladů, která v průměru připadá na jednotku výkonu, avšak pouze za předpokladu, že se nezmění objem a sortiment výkonů, který byl předmětem počtu.

Kalkulace plných nákladů

5.3.2 Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na řízení a rozhodování

Jedná se o typ vzorců, které se uplatňují v současné praxi a pro něž je charakteristické odlišné vyjádření vztahu nákladů výkonu k ceně i variantně strukturované náklady výkonů.

a) Retrogradní kalkulační vzorec

U řady podniků se projevuje při sestavení kalkulačního vzorce zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny, která tvoří základ nabídkového řízení nebo stanovení předpokladů pro jednání s odběratelem.

Retrogradní kalkulační vzorec

Cenová kalkulace vychází zejména z **úrovně zisku** (případně marže, příspěvku na úhradu fixních nákladů), kterou výkony musí zabezpečit, aby mohl být zajištěn další rozvoj podniku. Tyto potřeby **jsou analyzovány k ceně**, kterou je podnik schopen dosáhnout ve vazbě na užité vlastnosti vyráběných výrobků, konkurenci na trhu a další existující podmínky. Od obou zmíněných informací se pak odvozují nákladové položky, pokud je odběratel požaduje pro posouzení alternativních nabídek. Ve většině případů tyto informace neobsahují reálné nákladové představy, vycházející z konkrétních podmínek činnosti, ty jsou naopak obsahem kalkulace nákladů.

Úroveň nákladových položek v navenek předkládané cenové kalkulaci bývá ovlivněna především ekonomickou únosností daného nákladu a vychází z obdobných **kalkulací konkurenčních podniků**, zvyklostních norem a mají vztah k obhajobě ceny.

Naopak **kalkulace nákladů** zobrazuje reálnou úroveň dosažené nebo dosažitelné hospodárnosti a je informačním nástrojem důvěrného charakteru, který nebývá prezentován mimo podnik.

Vzájemný vztah kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny tudíž není součtový, ale spíše rozdílový tak, jak ho uvádějí tzv. **retrográdní kalkulační vzorec**, které vycházejí z ceny nebo jejich variant a úrovně zisku a vyjadřují konečný rozdíl mezi dosaženou cenou a náklady.

Výchozí podoba **retrográdních kalkulací**:

*Retrográdní
kalkulace*

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- množstevní
- sezónní ...

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk (jinak vyjádřený přínos)

b) Kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady

Pro řadu rozhodovacích úloh zejména krátkodobého charakteru je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně fixní a variabilní náklady. Základní podoba této tzv. **kalkulace variabilních (neúplných) nákladů** je následující:

*Kalkulační
vzorec
odděluje
fixní
a variabilní
náklady*

Cena po úpravách

- **Variabilní náklady výrobku**
- přímý (jednicový) materiál
- přímé (jednicové) mzdy
- variabilní režie

Marže (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku)

- **Fixní náklady v průměru připadající na výrobek**

Zisk v průměru připadající na výrobek

Kalkulace variabilních (neúplných) nákladů reaguje na problémy spojené s využitím abstraktní kalkulace jednoduchým způsobem: protože fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulačními jednotkami, je třeba je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních. Proto se na rozdíl od tradičního kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé stává nejdůležitějším **třídícím hlediskem členění na náklady fixní a variabilní**, které je pak určující i pro řazení nákladových položek ve struktuře kalkulačního vzorce.

*Kalkulace
variabilních
nákladů*

Základní kalkulace variabilních nákladů **přiřazuje kalkulovaným výkonům pouze variabilní náklady**, tj. jednicové náklady a variabilní složku režie, tudíž ty náklady, u kterých se předpokládá, že jsou příčinně vyvolány jednotkami konkrétního výkonu.

Na **fixní náklady** metody pohlíží jako nedělitelný celek, který bylo zapotřebí vynaložit v souvislosti se zajištěním podnikatelské činnosti v daném časovém období. Tyto celkové náklady je proto zapotřebí uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů v zásadě bez ohledu na objem prodeje. Do kalkulace výkonu se tedy **nezahrnují**.

Rozdíl vzniká v **odlišném pojetí zisku**. Tradiční pojetí u kalkulace plných nákladů spojuje vznik zisku nebo ztráty výhradně s fází prodeje a vyjadřuje ho jako lineární funkci objemu prodaných výkonů. Vynaložení fixních nákladů chápe jako budoucí prospěch, který zvyšuje hodnotu prováděných výkonů. Reálnost tohoto prospěchu se pak může zjistit až při prodeji výkonu a to porovnáním s jeho prodejní cenou.

Naproti tomu u kalkulace variabilních nákladů je zisk či ztráta výrazněji spojen s celkovou podnikatelskou aktivitou, nevzniká pouze v důsledku prodeje výkonů, ale je výsledkem podnikatelské činnosti v hodnoceném období. Zdůraznění **časového pohledu** na vyjádření zisku nebo ztráty přináší nový pohled na fixní náklady, který více než s výkony souvisí s příslušným časovým obdobím. Tyto náklady je zapotřebí reprodukovat v období jejich vzniku bez ohledu na to, zda výkony vytvořené v tomto období byly prodány či nikoliv.

Oddělené sledování fixních a variabilních nákladů nepřináší pouze pohled na zisk podniku jako celku. Zaměřuje se rovněž na příčiny vzniku a hlavně změn ve vývoji nákladů a má proto značný význam i pro řízení hospodárnosti vnitropodnikových útvarů a při motivačním působení na jejich aktivitu.

Hlavní předností této metody je rozdílný přístup k řízení hospodárnosti fixních a variabilních nákladů. Řízení variabilních nákladů je založeno na stanovení nákladového úkolu, který se odvíjí od jejich vztahu ke kalkulační jednotici a na snaze eliminovat vznik odchylek od tohoto úkolu. Řízení fixních nákladů naproti tomu souvisí zejména s optimálním využíváním vytvořených kapacit a proto se zaměřuje zejména na odkrývání disproporcí mezi dílčími kapacitami a odstraňování úzkých míst. Pouze v menší míře, u tzv. vyhnutelných fixních nákladů, se zaměřuje i na úspory při jejich vynakládání.

Kalkulace variabilních nákladů má také svá **omezení**:

- základní koncepční omezení je spojeno s **vymezením fixních a variabilních nákladů**, kdy členění nákladů na tyto dvě skupiny vychází z pohledu na podnikatelskou činnost jako na nepřetržitě řazení stejně dlouhých **časových intervalů**. Toto vnímání času však není vhodnou abstrakcí pro řadu dlouhodobých rozhodovacích úloh, kde čas vystupuje jako odhadovaná proměnná veličina,
- nezměněný charakter fixních a variabilních nákladů se prosazuje spíše v **kratších časových intervalech**, s růstem časového horizontu narůstá proporce nákladů, které je třeba brát v úvahu jako ovlivněné změnami v objemu,
- snadněji kvantifikovatelný vztah mezi variabilními náklady a jednotici finálního výkonu existuje jen u jednicových nákladů, naopak **variabilní režie** je částí nákladů, jejíž konkrétní kvantifikace zpravidla naráží na problémy,
- s ohledem na uvedená omezení se metoda odděleného řízení fixních a variabilních nákladů považuje především jako **nástroj krátkodobého řízení**, zatímco na její aplikace pro řešení dlouhodobých rozhodovacích úloh převládají spíše skeptické názory. Toto časové hledisko je podporováno i požadavky na přesnost kvantifikace fixní a variabilní složky nákladů.

Kalkulace variabilních nákladů má i své **přednosti**:

- zadávání nákladových úkolů, který vychází z odlišné podstaty fixních a variabilních nákladů, vytváří předpoklady k lepším výsledkům v **řízení hospodárnosti**,
- kalkulace finálních výkonů umožňuje rychlejší orientaci v **sortimentní výhodnosti výkonů**, v úvahách o **cenových změnách** a v dalších rozhodnutích typu „vyrobit či koupit“, „pokračovat či zrušit“ provádění výkonů a dalších. Důvodem je hlavně blízký vztah variabilních nákladů k nákladům, které jsou relevantní pro řešení těchto úloh a naopak to, že fixní náklady jsou pro jejich řešení zpravidla irelevantní,

**Omezení
kalkulace
variabil-
ních ná-
kladů**

**Přednosti
kalkulace
variabil-
ních
nákladů**

- tato kalkulace u finálních výkonů je využitelná v odpovědnostním vnitropodnikovém řízení jako **motivační nástroj**, který vytváří tlak na rychlý prodej vytvořených výkonů. Tím, že fixní náklady se neaktivují v zásobách výrobků z podnikové činnosti a ovlivňují výši hospodářského výsledku v časovém období jejich vzniku, každé snížení prodejní aktivity působí na jeho redukci výrazněji, než při ocenění výkonů na úrovni plných nákladů,
- obdobně zpracovaná kalkulace variabilních nákladů dílčích výkonů, která je vytvářena v kooperujících útvarech, může být ze stejného důvodu použita jako motivační nástroj jejich finalizace.

Myšlenku odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů dále rozvíjejí tzv. dynamické kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. U obou kalkulací jde o kombinaci členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů s dalšími hledisky.

c) Dynamická kalkulace

Tento typ kalkulace vychází ze **základního kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé a ze členění nákladů podle fází reprodukčního procesu**. Zachovává si informační základ typového kalkulačního vzorce, avšak jeho vypovídací schopnost je rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích výroby ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Slouží jako podklad pro **ocenění vnitropodnikových výkonů**, které jsou předávány na různé úrovně podnikové struktury.

Pro ilustraci je uvedena jedna z možných variant **dynamické kalkulace**:

Přímý (jednicový) materiál	
Přímé (jednicové) mzdy	
Ostatní přímé náklady	- variabilní - fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- variabilní - fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
Správní režie	- variabilní - fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
Přímé (jednicové) odbytové náklady	
Odbytová režie	- variabilní - fixní
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	

d) Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Hlavním odlišujícím znakem tohoto typu kalkulace je skutečnost, že **fixní náklady** se neposuzují jako nedělitelný celek, ale **jejich rozčlenění** vychází ze snahy, aby fixní náklady přiřazované podle principu příčinné souvislosti byly odděleny od nákladů přiřazovaných podle jiných principů.

Podrobnější členění se provádí u první skupiny nákladů podle toho, jestli fixní náklady byly vynaloženy konkrétním druhem výrobku, skupinou výrobků nebo dílčí částí vyráběného sortimentu, který vzniká v odděleném provozu.

Odděleně se pak kalkulace člení na část fixních nákladů podniku, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je relativně vzdálený, a které nejsou přičítány na principu úhrady nebo průměrování.

Kalkulaci se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů můžeme vyjádřit například tímto způsobem:

Cena po úpravách
- Variabilní náklady výrobku
přímý (jednicový) materiál
přímé (jednicové) mzdy
variabilní režie
<hr/>
Marže I
- Fixní výrobové náklady
<hr/>
Marže II
- Fixní náklady skupiny výrobků
<hr/>
Marže III
- Fixní náklady střediskové
<hr/>
Marže IV
- Fixní náklady podniku
<hr/>
Zisk (ztráta) v průměru připadající na 1 výrobek

U kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů se často uvádí dvě skutečnosti, která představují omezení této kalkulační metody:

- tím, že **nezahrnuje** do ocenění výkonu i **fixní náklady**, zcela je pouští ze zřetele,
- tím, že fixní náklady v absolutní výši odečítá od celkových výnosů z prodeje, je neadekvátně **syntetizuje** bez ohledu na různý příčinný vztah k výkonům, vyhnutelnost a vliv na peněžní toky.

*Omezení
využití
dynamické
kalkulace*

e) Kalkulace relevantních nákladů

Jedná se o specifický typ kalkulace, která je využívána v rozhodovacích úlohách založených na analýze vzájemného vztahu nákladů, výdajů, tržeb a výnosů a analyzuje náklady z hlediska jejich dopadu na **řízení peněžních toků**. Tato kalkulace se v praxi (poněkud nepřesně) nazývá **kalkulace relevantních nákladů**. Její použití má význam zejména tehdy, kdy komplikovaná **struktura fixních nákladů je nestejnorodá** také z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. V tom případě se může použít při rozhodování o dolním limitu ceny ve vazbě na financování zakázky.

Struktura kalkulačního vzorce tohoto typu je podobná jako struktura kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Jediným rozdílem je skutečnost, že položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají **vliv na peněžní toky** (např. časová mzda) a které nikoliv (např. odpisy licence).

5.4 Kalkulace s přiřazováním nákladů podle aktivit

Toto pojetí nákladů je relativně nové, někteří autoři označují tento způsob řízení nákladů za revoluci oproti běžným metodám, jiní za tradiční postup. Jeho důležitost vzrostla díky změnám v podnikatelském procesu v 2. polovině osmdesátých let minulého století. Takto sestavované kalkulace označujeme zkratkou **ABC – Activity Based Costing**. Pro takto organizované účetnictví se v anglosaské oblasti používá **účetnictví zaměřené na aktivity** (Activity Accounting) nebo účetnictví zaměřené na veličiny vyvolávající náklady (Cost Driver Accounting).

*Přiřazování
nákladů
podle
aktivit*

Za hlavní příčiny rozvoje nové metody je možno považovat podstatné změny v podnikatelském procesu ve výrobních odvětvích i službách, kdy vzrostl zájem zákazníků i obchodních partnerů o nákup či vyřizování záležitostí pod jednou střechou. To vedlo k **nárůstu struktury prováděných výkonů**, často neúměrně jejich objemu. Podstatná část sortimentu se často provádí v menším rozsahu, ale jeho poskytování je důležité pro to, aby firma udržela zákazníky se zájmem o komplexní dodávky.

Příčiny rozvoje metody přiřazování nákladů podle aktivit

Další příčinou je **nárůst nároků zákazníků na kvalitu** poskytovaných výkonů a snaha odběratelů minimalizovat výši výrobních zásob. To se projevuje v tlaku na jejich výrobce, aby dodávali široký sortiment výkonů v kratších časových intervalech, což má dopad na objem výkonů v sérii či dávce.

Dochází ke zkrácení doby životnosti nabízených produktů a roste rozsah různých modifikací nabízených produktů i v rámci jednoho sortimentního druhu. Zájem zákazníků se zaměřuje nikoliv pouze na dokonalejší uniformní výrobky, ale o zboží odlišné produkt od produktu (obměny automobilů, různá vybavenost).

Uvedené změny se projevují ve struktuře nákladů. V části tradičně chápaných výrobních nákladů se podstatně **snížil podíl jednicových nákladů v relaci k režijním**, v jejich struktuře vzrostla fixní složka. Podstatnější je **nárůst režijních nákladů k zajištění pomocných, obslužných, ale i informačních služeb**, plánovacích, kontrolních a strategicky orientovaných aktivit, jejichž vztah ke konkrétním druhům prováděných výkonů je obtížně kvantifikovatelný. Obtížné je rozpoznat funkční vztah a závislost těchto nákladů na změnách objemu a struktuře finálních výkonů.

Ve vztahu ke konkrétní aktivitě jde často o náklady variabilní, jejichž vztah k jednici finálního výkonu je natolik různorodý, že jeho vymezení v tradičních polohách fixní – variabilní nezobrazuje podstatu vztahu a může vést k chybným rozhodnutím.

Nárůst těchto nákladů vyvolal kritiku tradičních postupů, které vycházely ze snahy řídit náklady finálních výkonů. Kritika vyústila v orientaci na náklady zajišťovaných procesů (aktivit), která je základním východiskem metody ABC.

Obecná východiska metody ABC:

- základním smyslem je co nejpřesněji **vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku**, zejména když příčinou není zvýšený objem prováděných finálních výkonů, ale často rozšíření jejich sortimentu,
- metoda ABC **není novým metodickým postupem**, v první fázi se využívá přiřazení nákladů bezprostřední vztahové veličině pomocí metody oddělení fixních a variabilních nákladů, následně přiřazujeme tyto náklady pomocí stupňovitěho dělení, popřípadě dělením s poměrovými čísly nebo přírážkovou metodou.
- jedná se o jemnější instrument který kombinuje tradiční postupy.

Obecná východiska metody ABC

Přednosti metody ABC:

- zaměření na výkonové a odpovědnosti sledování nákladů vedlo k nižší pozornosti věnované zejména **pomocným a obslužným procesům** a aktivitám (tendence je zřejmá při uplatnění divizionálním uspořádání s decentralizovaným přístupem k řízení), uvedené procesy často nekoordinovaně zabezpečují často i **duplicitně** útvary na různých úrovních podnikové hierarchie,
- nový pohled realizovaný „přes“ jednotlivé zakázky a útvary umožní posoudit **nákladovou náročnost** těchto procesů, porovnat ji s přínosy, eliminovat aktivity nepřinášející efekt tak,

Přednosti metody ABC

aby proběhl co nejefektivněji.

- koncepční přístup rozšiřuje tradiční pohled na podnikatelský proces.

Hlavním **informačním přínosem metody ABC** je spíše znalost dílčích aktivit než jejich následné přiřazení finálním výkonům. Kalkulace upozorňuje na **nákladovou náročnost** nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a příčinu jejich nákladové náročnosti. Informace jsou cenné pro cenová vyjednávání a dlouhodobě pomohou orientovat pozornost vedoucích pracovníků na efektivnost konstrukčních a technologických prací, na řízení zásobovacího, výrobního a odbytového procesu, i na koordinaci pomocných a obslužných činností. Znalost dílčích aktivit umožňuje zpracovávat **variantní rozpočty pro různý rozsah prováděných aktivit** a působit na **hospodárnost** vynakládání nákladů.

Omezení metody ABC spočívá především ve skutečnosti, že její použití je **náročné na rozsah zjišťovaných dat** a nutnost odlišit procesy ovlivněné množstvím výkonů od procesů, jejich objem množstvím výkonů ovlivněn není. Efektivnost je ovlivněna tím, jak přesně se podaří kvantifikovat závislost nákladů na objemu prováděné aktivity. Při podrobnější analýze vznikají **problémy s přiřazením nákladů**, které jsou společné více aktivitám.

*Omezení
metody
ABC*

Možnosti **využití** metody ABC:

- možnost využití je v takových odvětvích, která jsou charakteristická **širokým sortimentem výkonů**, jejichž realizace vyžaduje **řadu pomocných a zajišťujících činností**,
- jedná se zejména o zpracovatelský průmysl s heterogenní výrobou a montážní technologií, nevýrobní odvětví jako jsou bankovníctví, pojišťovnictví a doprava.

*Možnosti
využití
metody
ABC*

Závěrem je možno vyhodnotit že **hlavní rozdíly** přináší **použití metody ABC** u činností, v nichž je vývoj aktivit, které vyvolávají vznik nákladů, v nepřímém vztahu k objemu prováděných finálních výkonů. Můžeme tudíž vymezit čtyři typy činností, kdy metoda přináší zásadní rozdíly od tradičního přiřazování nákladů

- některé **logistické operace**, zejména zajišťující zásobování a prodejní fázi reprodukce (objednávky materiálů, provádění vstupní kontroly, zavážení do výroby, vnitrozávodová doprava, balení, expedice, doprava zákazníkům vč. informační podpory těchto činností,
- operace, které zajišťují **rovnováhu** mezi zdroji a jejich užitím (operativní plánování a dispečerské řízení zásobování, výroby a odbytu),
- u operací zajišťujících provádění **změn** (seřizování strojů, náklady na konstrukční a technologickou přípravu),
- operace zajišťující **kontrolu jakosti** prováděných výkonů (kontrola kvality, vyřizování reklamací na vstupu i výstupu, výdaje na opravy zmetků).

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-1



Podnik využíval celou výrobní kapacitu pro výrobu jednoho druhu výrobku A, na přání jednoho z významných zákazníků zařadil do výrobního programu konstrukčně i technologicky podobný výrobek B. Objem zařazovaného výrobku není velký, avšak vedl jednak k většímu poklesu celkovému objemu produkce, jednak k relativně velkému nárůstu nákladů na kontrolu kvality.

Za účinnost kontroly odpovídá útvar Kontrola kvality, který své výkony zúčtovává výrobnímu útvaru.

Výchozí údaje pro zjištění podílu těchto nákladů připadajícího na jednotlivé výrobky:

Objem prováděných výkonů	1 000 ks	A100 ks B
Celkové náklady na kontrolu kvality	15 400,- Kč	
Pracnost prováděné kontroly	Kontrola obou výrobků je stejně náročná	

Tabulka 5-1 :Údaje o nákladech na kontrolu kvality

Úkol:

Přiřaďte náklady na kontrolu kvality výrobků a a B za podmínek, kdy řešení bude ovlivněno jednak metodou přiřazení nákladů předmětu kalkulace, jednak podrobnějším členěním nákladů na kontrolu kvality:

- Kontrola kvality je u obou výrobků stejně pracná, proto uplatněte tradiční kalkulaci plných nákladů s přiřazením nákladů na obě kalkulační jednotice pomocí prostého dělení.
- Informace o stejném podílu průměrných celkových nákladů na obě kalkulační jednotice by se při uplatnění metody odděleného řízení fixních a variabilních nákladů dále analyzovala z hlediska závislosti na počtu provedených kontrol. V této souvislosti předpokládáme, že proporcionální jednicové náklady vyvolané jednou kontrolou činí 60,- Kč. Bylo zkontrolováno celkem 10 % z celkového objemu vyrobených výkonů. Horní mezd fixních nákladů, které se váží k vytvořené kapacitě, je 150 ks zkontrolovaných výrobků za období.
- Rozvrhněte náklady na kontrolu kvality s přiřazením nákladů podle dílčích aktivit, kdy v našem případě zvýšené náklady nejsou vyvolány zvýšeným objemem prováděných výkonů, ale rozšířením jejich sortimentu.

Předpokládejme, že nárůst nákladů na kontrolu kvality vyvolal zájem o podrobnější analýzu jejich vývoje. Bylo zjištěno, že tyto náklady pravidelně vzrůstají v souvislosti se změnou sortimentu, kdy je třeba vyčerpávajícím způsobem kontrolovat pětidenní produkci.

Podle operativní evidence vedoucího útvaru kontroly bylo kontrolováno 110 kusů výrobků, z toho:

- 70 kusů výrobku A,
- 40 kusů výrobku B.

Proveďte kalkulaci finálních výkonů a a B.

Řešení příkladu

- Kontrola kvality obou výrobků je z hlediska pracnosti stejná, při uplatnění kalkulace plných nákladů by se náklady přiřazovaly na obě kalkulační jednotice pomocí prostého dělení:

$$15\,400 : 1\,100 = 14,- \text{ Kč}$$

Kalkulace obou výrobků by byla v položce kontroly kvality ovlivněna stejně.

- Při uplatnění metody odděleného řízení fixních a variabilních nákladů by se zjištěná informace o stejném podílu průměrných celkových nákladů na obě kalkulační jednotice dále analyzovala podle závislosti na počtu provedených kontrol. Bylo zkontrolováno 10 % z celkového objemu vyrobených výkonů (110 ks), celkové variabilní proporcionální náklady na kontrolu kvality činí 6 600 Kč. Zbytek 8 800 Kč

tvoří fixní náklady, které se váží k vytvořené kapacitě, jejichž horní mez je 150 zkontrolovaných výrobků za období.

	A	B
Průměrné variabilní náklady vyvolané kontrolou jednoho výrobku z deseti (6 600 : 110)	6,-	6,-
Průměrné fixní náklady, které připadají na jeden výrobek (8 800 : 110)	8,-	8,-

Tabulka 5-2 : Rozvrh nákladů na kontrolu kvality na základě uplatnění metody oddělení řízení fixních a variabilních nákladů

Kalkulace obou výrobků v položkách nákladů na kontrolu kvality bude rovněž shodná.

c) Kalkulace finálních výkonů a B probíhá následujícím způsobem:

Variabilní náklady vyvolané kontrolou jednoho kusu výrobku	60,-
Variabilní náklady vyvolané kontrolou výrobku a (60,- Kč x 70 ks)	4 200,-
Variabilní náklady vyvolané kontrolou výrobků B (60,- Kč x 40 ks)	2 400,-
Variabilní náklady v průměru připadající na jeden výrobek a (4 200 : 1 000)	4,20
Variabilní náklady v průměru připadající na jeden výrobek B (2 400 : 100)	24,-
Průměrné fixní náklady připadající na jeden výrobek a nebo B (8 800 : 1 100)	8,-

Tabulka 5-3 : Rozvrh nákladů na kontrolu kvality při uplatnění metody ABC

Smyslem kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit je co nejpřesnější vyjádření vztahu nákladů k příčině jejich vzniku, a to zejména v případech, kdy touto příčinou není zvýšený objem prováděných finálních výkonů. K tomu došlo i v tomto případě. Zvýšení náklady na kontrolu kvality nebyly vyvolány zvýšeným objemem prováděných výkonů, nýbrž rozšířením jejich sortimentu.

*

5.5 Kalkulační systém

Dalším pojmem, který se využívá v souvislosti s kalkulacemi výkonů, je **kalkulační systém**. Můžeme ho vymezit jako všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi. Kalkulační systém se člení podle vypovídací schopnosti, účelu a využití a techniky zpracování kalkulací.

Kalkulační systém

5.5.1 Předběžná kalkulace

Je to typ kalkulace, který vyjadřuje předem stanovené výrobní náklady a člení se podle **času sestavení a funkci při řízení**. K předběžným kalkulacím patří:

Předběžná kalkulace

- kalkulace propočtová,
- kalkulace **plánová**,
- kalkulace operativní.

5.5.2 Propočtová kalkulace

Hlavním úkolem **propočtové kalkulace** je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivnosti, případně pro návrhy ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Stručně můžeme propočtovou kalkulaci charakterizovat takto:

*Propoč-
tová
kalkulace*

- vyjadřuje **předběžně stanovené náklady** na kalkulační jednici a sestavuje se u nových nebo inovovaných výrobků,
- v tržních podmínkách má tato kalkulace zcela **zásadní význam**, sestavuje se zejména v podmínkách, kdy nejsou ještě k dispozici přesné normy a kdy by jejich sestavení bylo neekonomické a kdy podnik má k dispozici maximálně normy podobných výrobků,
- kalkulace mají **význam pro základní rozhodovací úlohy**, kterými jsou zejména zda vyrábět nový výrobek, pořídit nové zařízení a jiné investiční majetkové složky, má vazbu na hodnocení ekonomické efektivnosti vkladu prostředků s dlouhodobým účinkem,
- má rozhodující význam v etapě **před vlastní výrobou**, během vlastního technického rozvoje se sestavují postupně zpřesňované propočtové kalkulace až do schválení výrobku do výroby, ověření prototypu atd.,
- má velký význam i pro **cenová rozhodování**, protože tato rozhodování je nutno učinit s určitým časovým předstihem, kdy nejsou podrobné operativní normy, typické je to např. při podávání nabídky do veřejné soutěže, která musí obsahovat i závaznou cenu,
- používá se u **neopakovatelných výrobků**, kdy je často jediným hodnotovým měřítkem.

5.5.3 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace má zásadní význam pro výkony, jejichž výroba nebo provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového období. Plánová kalkulace:

*Plánová
kalkulace*

- vyjadřuje **průměrné náklady**, jichž se má u určitého výrobku v plánovacím období dosáhnout,
- navazuje na plán nákladů podniku, je nástrojem intervalového řízení, je průměrným úkolem **na určitý časový úsek**,
- podnik v tržních podmínkách stanoví úkol sám pro sebe a může ho změnit, když se **změna** ukáže vhodnou (např. změna technologie, velikost série),
- **časový interval**, pro který je kalkulace sestavována, mnohdy odráží výrobní cyklus (např. výrobní série, dávka),
- sestavuje se na základě **tzv. plánových norem**, které jsou úkolem pro výrobní a ostatní výkonné útvary pro celé plánovací období,

Plánové kalkulace se sestavují **pro přímé náklady** (spotřební normy, časové normy, výkonové normy), **nepřímé náklady** se získají z rozpočtu nepřímých nákladů a na kalkulační jednici se propočtou pomocí vhodné kalkulační techniky.

5.5.4 Operativní kalkulace

Charakteristiku **operativní kalkulace** můžeme formulovat následujícím způsobem:

*Operativní
kalkulace*

- vyjadřuje **úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednici** v konkrétních technických, technologických a organizačních podmínkách, určených technickou přípravou výroby pro zhotovení výrobku,

- sestavuje se pro jednotlivé pracovní a spotřební operace na základě podrobných **operativních norem**,
- v tržních podmínkách se tyto normy označují jako **standarty** (odtud i označení „metoda standardních nákladů“),
- **norma je úkolem** pro výrobu nebo jiný výkonný útvar, který je ukládaný pro dané konkrétní podmínky. Změna těchto podmínek vede ke změně normy a proto se operativní kalkulace považuje za **kalkulaci okamžikovou**,
- technicky odůvodněné operativní normy lze přímo stanovit odpovědně pouze pro přímé náklady, proto je operativní kalkulace nástrojem krátkodobého **řízení zejména přímých nákladů**,
- **nepřímé náklady** se v operativní kalkulaci získají z **rozpočtu režijních nákladů** a na zvolenou kalkulační jednici se propočtou pomocí vhodné kalkulační techniky.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-2



Firma Vodrážka vyrábí jako jeden z hlavních výrobků sendvičovače. Operativní kalkulace k 1. 12. 2005 je následující:

Kalkulovaná položka	Kč
Přímý jednicový materiál a nakupované polotovary	200,-
Přímé jednicové mzdy vč. sociálního a zdravotního pojištění	190,-
Přímá jednicová spotřeba energie	10,-
Jednicové náklady celkem	400,-

Tabulka 5-4 : Kalkulace pro výrobu sendvičovače

V roce 2006 se očekávají ve výši nákladů následující změny:

- od 1. 1. navýšení mzdových tarifů a tím i zvýšení jednicových mezd na 1 ks o 10,- Kč,
- od 1. 4. změna technologie výroby a konstrukce výrobku, která způsobí snížení jednicového materiálu o 20,- Kč,
- od 1. 10. technická opatření, která umožní snížení spotřeby elektrické energie o 4,- Kč na 1 ks.

Firma plánuje vyrobit každé čtvrtletí 10 000 ks sendvičovačů.

Úkoly:

- 1) Stanovte plánovou kalkulaci na dílčí období a plánovou kalkulaci na celý rok
- 2) Zjistěte zajištěnost plánu nákladů operativními kalkulacemi, pokud se ve skutečnosti opatření, která umožní snížení spotřeby jednicového materiálu na 1 ks výrobku, projevila ve snížení operativní kalkulace o 24,- Kč od 1. 7., jednicová energie se snížila k 1. 10. pouze o 2,- Kč.
- 3) Zjistěte výslednou kalkulaci a posuďte hospodárnost ve vynakládání jednicových nákladů, pokud skutečné náklady a objem výroby v jednotlivých čtvrtletích byly následující:

Čtvrtletí	Objem výroby	Skutečně vynaložené náklady
I.	9 500	3 960 000
II.	10 100	4 220 000
III.	9 800	3 780 000
IV.	10 200	3 820 000
Celkem	39 600	15 780 000

Tabulka 5-5 :Skutečné náklady a objem výroby sendvičovačů

Řešení příkladu

- 1) 1. Stanovení plánové kalkulace na dílčí období a plánové kalkulaci na celý rok

Kalkulační položky	I.Q	II.Q	III.Q	IV.Q
Předpokládaný objem výroby	10 000	10 000	10 000	10 000
Přímý jednicový materiál a polotovary	200	180	180	180
Přímé jednicové mzdy vč. SZP	200	200	200	200
Přímá jednicová spotřeba energie	10	10	10	6
Jednicové náklady celkem	410	390	390	386

Tabulka 5-6 : Kalkulační položky pro výrobu sendvičovačů

Roční plánovou kalkulaci můžeme vypočítat jako vážený aritmetický průměr dílčích plánových kalkulací, kde vahami je objem výkonů.

Čtvrtletí	Plánovaný objem výkonů	Plánová kalkulace na dílčí období	Plánované náklady
I.	10 000	410	4 100 000
II.	10 000	390	3 900 000
III.	10 000	390	3 900 000
IV.	10 000	386	3 860 000
Celkem	40 000	-	15 760 000

Tabulka 5-7 : Roční plánová kalkulace výroby sendvičovačů

- 2) Zajištěnost plánu nákladů operativními kalkulacemi:

Čtvrtletí	Plánovaný objem výkonů	Plánová kalkulace na dílčí období	Plánované náklady	Operativní kalkulace	Náklady dle operativní kalkulace	Zajištěnost plánu nákladů
	(1)	(2)	(3)=(1).(2)	(4)	(5)=(1).(4)	(6)=(5)-(3)
I.	10 000	410	4 100 000	410	4 100 000	0
II.	10 000	390	3 900 000	410	4 100 000	- 200 000
III.	10 000	390	3 900 000	386	3 860 000	40 000
IV.	10 000	386	3 860 000	384	3 840 000	20 000
Celkem	40 000	-	15 760 000	-	15 900 000	-140 000

Tabulka 5-8 :Zajištěnost plánu operativními kalkulacemi

Plán nákladů není zajištěn operativními kalkulacemi ve výši **140 000 Kč**.

3) Zjištění výsledné kalkulace a posouzení hospodárnosti

Čtvrtletí	Výsledná kalkulace	Operativní kalkulace	Rozdíl
I.	416,84	410	6,84
II.	417,82	410	7,82
III.	385,72	386	-0,28
IV.	374,50	384	-9,50
Celkem	398,48		

Tabulka 5-9 : Posouzení hospodárnosti při výrobě sendvičovačů

Hospodárnost jsme zjistili porovnáním výsledné a operativní kalkulace.



5.5.5 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je nástrojem následné kontroly nákladů, která:

- vyjadřuje **průměrné skutečné náklady** kalkulační jednotice po jejím dokončení **za určité období**.

Výsledná kalkulace

K ZAPAMATOVÁNÍ 10



V tržních podmínkách platí zásady pro využití výsledné kalkulace tyto zásady:

- čím jsou **stabilnější podmínky** výroby, čím užší je sortiment a delší doba předpokladu opakování výroby, tím větší význam pro usměrňování hospodárnosti má předběžná kalkulace (zejména operativní),
- čím více se **mění podmínky**, existuje širší sortiment a čím méně lze počítat s opakovanou výrobou, tím více roste význam výsledné kalkulace,

Zásady pro využití výsledné kalkulace v tržních podmínkách

Pro objektivní řízení hospodárnosti je vhodné **sestavovat jak předběžné, tak výsledné kalkulace**, avšak hlavním předpokladem je zajistit srovnatelnost položek předběžných a výsledných kalkulací tím, že u obou druhů použijeme stejné kalkulační jednotice, kalkulační vzorec i kalkulační techniku pro přiřazování nákladů.

Porovnáním předběžné a výsledné kalkulace lze zjistit **odchylky od předem stanovených nákladů**, vč. příčin jejich vzniku.

5.5.6 Cenová kalkulace

Ke specifickým typům kalkulací patří **cenová kalkulace**, která:

- vyjadřuje **kalkulaci prodejní ceny** výrobku, zboží nebo služby, která kromě vynaložených nákladů obsahuje i kalkulovaný zisk,
- má velký význam zejména v případě **cen regulovaných státem** – např. vymezení maximální sazby režie, maximální a minimální výše ceny a podobně.

Cenová kalkulace

5.6 Metody přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, **způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace** souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění bývá v závislosti na typu řešení rozhodovací úlohy kombinováno ještě z dalšími hledisky. V praxi jsou známy tyto metody:

*Přiřazování
nákladů
předmětu
kalkulace*

5.6.1 Kalkulace dělením prostá

Kalkulace dělením prostá:

- používá se **u naprosto stejnorodých výkonů**, u tzv. homogenní výroby, typické je použití pro výrobu s jedním druhem výkonů (doly, vápenky, elektrárny),
- dále se používá při sestavování kalkulací **unikátních výrobků** (zde všechny náklady na kalkulační jednici mají charakter nákladů přímých).

*Kalkulace
dělením
prostá*

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-3



Dopravní podnik má provádět ve sledovaném období tři druhy přeprav:

- 20 vozů LIAZ (výkony A) bude převážet štěrk z lomu na stanoviště, předpokládá se provedení celkem 2 000 tkm výkonu, údržba vozidel si vyžádá podle plánu 400 hodin oprav a udržování,
- 20 vozidel TATRA (výkony B) bude odvážet zeminu z výkopu metra předpokládá se provedení 3 000 tkm výkonu, údržba vozidel si vyžádá 500 hodin oprav a udržování,
- 20 vozidel VOLVO (výkony C) bude provádět přepravu uhlí do místa elektrárny, předpokládá se provedení 6 000 tkm výkonu, údržba vozidel bude vyžadovat 800 hodin oprav a udržování.

Rozpočet útvaru Opravy a udržování činí ve sledovaném období 102 000 Kč. Normovaná spotřeba přímých nákladů na 1 tkm výkonů A, B, C je uvedena v následující tabulce:

NÁKLADOVÁ POLOŽKA	1 tkm A	1 tkm B	1 tkm C
Spotřeba pohonných hmot	8,--	10,--	12,--
Odpisy pneumatik	1,--	0,80	1,40
Přímé mzdy	9,--	12,--	16,--

Tabulka 5-10 : Kalkulace přímých nákladů na 1 tkm výkonů

Úkol:

Stanovte předběžnou kalkulaci na 1 tkm těchto výkonů v položce vlastních nákladů provozu.

Řešení příkladu

Rozpočet výrobní (provozní režie) oprav:

$102\,000/400 + 500 + 800$ hodin oprav = 60 Kč/provozní režie na 1 hod.oprav

Výpočet vlastních nákladů provozu na jednotlivé výrobky:

Výrobek A :

400 hod. oprav x 60,- Kč = 24 000 : 2 000 tkm výkonu = provozní režie 12,- Kč

Výrobek B:

500 hod. oprav x 60,- Kč = 30 000 : 3 000 tkm výkonu = provozní režie 10,- Kč

Výrobek C:

800 hod. oprav x 60,- Kč = 48 000 : 6 000 = provozní režie 8,- Kč

Výrobek	A	B	C
Spotřeba pohonných hmot	8,--	10,--	12,--
Odpisy pneumatik	1,--	0,80	1,40
Přímé mzdy	9,--	12,--	16,--
Provozní režie	12,--	10,--	8,--
Vlastní náklady provozu	30,--	32,80	37,40

Tabulka 5-11 : Předběžná kalkulace na 1 tkm výkonu

*

5.6.2 Kalkulace dělením stupňovitá

Tato kalkulace se používá se v průmyslové výrobě, kde **výrobní proces probíhá v jednotlivých fázích nebo stupních**, které na sebe navazují (od výroby polotovarů až po finální výrobky). Sestavují se dva druhy této kalkulace:

Kalkulace dělením stupňovitá

- postupná (fázová) kalkulace, ve které se spotřeba polotovarů vyrobených v předchozích stupních nebo fázích vykazuje v kalkulaci navazujících stupňů výroby komplexní položkou,
- kalkulace průběžná, která představuje kalkulaci, při níž se spotřeba vnitropodnikových výkonů (polotovarů) vyrobených v předcházejících fázích vykazuje v kalkulaci navazující výrobní fáze v původních složkách jejich nákladů.

U tohoto typu kalkulace se výpočet **přímých nákladů** provádí na jednotlivé výrobky podle technicko-hospodářských norem nebo na základě operativní evidence, **nepřímé náklady** jsou vyčísleny při využití vhodné zvolené kalkulační techniky.

5.6.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulace dělením s poměrovými čísly :

- používá se při sestavování kalkulací výroby **nákladově nestejných výrobků** nebo tam, kde se při stejném technologickém procesu vyrábí několik výrobků, lišících se velikostí, tvarem, hmotností, pracností a podobně,

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

- pro rozvrhování nepřímých nákladů se používají tzv. **poměrová čísla** nebo v praxi také koeficient obtížnosti.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-4



Průmyslový podnik vyrábí jednoduchý sortiment tří podobných výrobků, které se navzájem liší pouze rozměrem. V běžném období činily náklady na výrobu těchto výrobků celkem Kč 1 260 000 000 Kč. Údaje o výrobcích a jejich vzájemné nákladové srovnatelnosti uvádí následující tabulka:

Výrobek	Výroba v ks	Rozměr v cm	Poměrové číslo	Přepočtené jednice
A	2 400	80		
B	4 000	64		
C	800	40		
Celkem	7 200			

Tabulka 5-12 : Výroba a náklady tří vyráběných výrobků

Úkol:

- Stanovte podíl skutečných nákladů na výrobu připadající na každou skupinu vyráběných výrobků.
- Vypočítejte náklady na výrobu pro jeden ks každého výrobku.

Řešení příkladu

- Výpočet podílu nákladů na každou skupinu vyráběných výrobků:

Výrobek	Výroba v ks	Rozměr v cm	Poměrové číslo	Přepočtené jednice
A	2 400	80	1	2 400
B	4 000	64	0,8	3 200
C	800	40	0,5	400
Celkem	7 200			6 000

Tabulka 5-13 : Výpočet podílu nákladů podle skupin vyráběných výrobků

Náklad na jednu přepočtenou kalkulační jednici:

$$1\,260\,000 : 6\,000 = 210 \text{ Kč/1 výrobek}$$

- Výpočet nákladů pro jeden ks každého výrobku:

Výrobek	Celkové náklady na výrobu 1 ks výrobku	Celkové náklady na skupinu výrobků
A	210	210 x 2 400 = 504 000
B	168	168 x 4 000 = 672 000
C	105	105 x 800 = 84 000
Celkem		1 260 000

Tabulka 5-14 : Výpočet nákladů jednotlivých výrobků

5.6.4 Kalkulace přírážková

Metoda přírážkové kalkulační se používá v průmyslových výrobcích, kde se vyrábí více výrobků, používá se **různorodý technologický postup** a tím i poměr nákladů mezi jednotlivými výrobky není stálý. např. strojírenská výroba, výroba oceli, atd.

Metoda přírážkové kalkulační

U tohoto typu kalkulační se náklady na kalkulační jednici zjišťují takto:

- **přímé náklady** zjistíme při sestavování plánových kalkulací z operativních nebo plánových technickohospodářských norem, při sestavování výsledných kalkulací z prvotních dokladů.
- **náklady nepřímé**, které jsou společné většině výkonů, se rozvrhují podle rozvrhových základů a přiřítání nákladů na kalkulační jednici se provádí **pomocí režijních přírážek nebo sazeb**.

Největším problémem je určení nevhodnější rozvrhové základny, která by respektovala souvislost nákladů a rozvrhových základů.

K ZAPAMATOVÁNÍ 11



Rozvrhová základna představuje základ pro rozvržení nákladů, které nelze jednoznačně zjistit a přiřítat na kalkulační jednici

Rozvrhová základna

Druhy rozvrhových základů:

a) Peněžní rozvrhové základny

- jsou vyjádřeny v **hodnotových jednotkách**, např. cena zásob, hodnota majetku, nákladové veličiny,
- jsou zjistitelné z norem nebo z účetnictví,
- často se do současnosti používají jako rozvrhová základna přímé mzdy, zejména ve výrobních procesech s převahou manuální nebo duševní činnosti, kde mzdové náklady tvoří podstatnou část celkových nákladů,
- s rozvojem automatizace **klesá podíl mzdových nákladů**, proto ztrácejí souvislost s nepřímými náklady.

Peněžní rozvrhová základna

b) Naturální rozvrhové základny

- jsou vyjádřeny v **naturálních parametrech** výrobků, jednotkách, pokud vznikají v souvislosti s rozvrhovanými náklady, např. čas zpracování, délka, plocha, apod.,
- zdrojem bývají **technickohospodářské normy**, které nebývají nepříznivě ovlivněny cenovými změnami.

Naturální rozvrhová základna

Výpočet rozvrhu nepřímých nákladů:

$$\% \text{ přírážky} = (\text{režijní náklady} / \text{rozvrhová základna}) \times 100$$

Výpočet % přírážky při rozvrhu nepřímých nákladů

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-5

Podnik má jedno středisko s hlavní činností, v němž vyrábí výrobky C, D a E. Dále má středisko zásobování, správní a odbytové. Údaje o plánované výrobě a prodeji výrobků, normohodinách a hmotnosti obsahuje následující tabulka:

	C	D	E
Plánovaná výroba v ks	600	800	1 200
Plánovaný prodej v ks	580	760	1 120
Normované strojové hodiny na 1 ks	1,2	1	1,4
Hmotnost 1 ks výrobku v kg	3	2	4

Tabulka 5-15 : Údaje o plánované výrobě a prodeji výrobku, normohodinách a hmotnosti výrobků

Rozpočet režie:

- a) výrobní režie 896 000,-
- b) správní režie 524 000,-
- c) odbytová režie 309 600,-

Předběžná kalkulace na 1 ks:

Výrobek	C	D	E
Přímý materiál	220	200	280
Přímé mzdy	180	160	240
Výrobní režie			
Zásobovací režie	12	20	34
Správní režie			
Odbytová režie			
Úplné vlastní náklady			

Tabulka 5-16 : Předběžná kalkulace nákladů na 1 ks výrobku

Úkol:

- 1) Rozvrhněte režijní náklady na výrobky C, D, E za předpokladu, že se rozvrhuje pomocní naturální a peněžní rozvrhové základny:
 - a) výrobní režie podle normohodin,
 - b) správní režie podle přímých mezd,
 - c) odbytová režie podle plánovaného objemu (hmotnosti) prodaných výrobků v kg.
- 2) Doplňte chybějící údaje v předběžné kalkulaci 1 ks výrobku C, D, E.

Řešení příkladu

Řešení úkolu 1:

- a) Výpočet rozvržení výrobní režie podle normohodin:

$$\% \text{ přírážky} = 896\ 000 / (600 \times 1,2) + (800 \times 1) + (1\ 200 \times 1,4) = \mathbf{28\ 000\ \%}$$

b) Výpočet rozvržení správní režie podle přímých mezd:

$$\% \text{ přírážky} = 524\ 000 / (600 \times 180) + (800 \times 160) + (1\ 200 \times 240) = \mathbf{100\ \%}$$

c) Výpočet rozvržení odbytové režie podle plánovaného objemu prodaných výrobků v kg:

$$\% \text{ přírážky} = 309\ 600 / (580 \times 3) + (760 \times 2) + (1\ 120 \times 4) = \mathbf{4\ 000\ \%}$$

Řešení úkolu 2:

Výrobek	C	D	E
Přímý materiál	220	200	280
Přímé mzdy	180	160	240
Výrobní režie	336	280	392
Zásobovací režie	24	40	68
Správní režie	360	320	480
Odbytová režie	120	80	160
Úplné vlastní náklady	1 240	1 080	1 620

Tabulka 5-17 : Předběžná kalkulace 1 ks výrobku C, D, E

*

5.6.5 Metoda odečítací a rozčítací

Specifickou záležitostí je zjišťování nákladů na kalkulační jednotici u sdružené výroby:

- u kalkulací sdružených výkonů mají i náklady s nimi související povahu sdružených nákladů, tj. vznikají jen v souvislosti se sdruženou výrobou jako celkem a lze je tedy stanovit jen v této souvislosti,
- povaha sdružené výroby neumožňuje přímo přičítat náklady na výrobu jednotlivým druhům sdružených výkonů, neboť předmětem kalkulace jsou vždy jednotlivé druhy hlavních výrobků dokončené v kalkulačním období.

*Přiřazování
nákladů
u sdružené
výroby*

Pro přiřazování nákladů u sdružené výroby se používají následující způsoby:

*Odečítací
metoda*

a) Odečítací metoda:

- podstatou kalkulace u sdružené výroby je skutečnost, že předmětem kalkulace jsou pouze hlavní výrobky,
- od úhrnu nákladů na výrobu nejprve odečítáme částku odpovídající předem stanovenému ocenění vedlejších výrobků, zbylé náklady představují náklady na výrobu hlavního výrobku, jako příklad můžeme uvést kalkulaci výroby koku,
- při oceňování vedlejších výrobků se obvykle vychází z prodejní ceny, jestliže však pro vedlejší výrobky není stanovena, odvozujeme ji pro tyto výrobky z ceny podobných výrobků na trhu.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-6



V plynárenské výrobě se z jedné t uhlí, jejíž zpracování vyžaduje sdružené náklady 800,- získaly tyto výrobky:

Druh výrobku	Výtěžnost	Prodejní cena za l t
Plyn	0,20	-
Koks střední	0,68	540,00
Koks prachový	0,08	320,00
Dehet	0,04	36,40

Tabulka 5-18 : Sdružené náklady při výrobě plynu

Úkol:

- Vypočítejte náklad hlavního výrobku (plynu), když se ostatní sdružené výrobky považují za vedlejší a oceňují se prodejní cenou.
- Vypočítejte náklady jednotlivých sdružených výrobků za předpokladu, že se náklady rozpočítávají mezi jednotlivé výrobky v poměru vyrobeného množství, tj. podle výtěžnosti.

Řešení příkladu

- Vypočítáme náklady vedlejších výrobků a odečteme je od sdružených nákladů:

540 x 0,68 =	367,20
320 x 0,08 =	25,60
36,40 x 0,04 =	1,46
Součet	394,26
- cena l t uhlí	- 800,00
Cena plynu	405,74

Náklad hlavního výrobku činí 405,74 Kč. Pro výpočet jsme použili odečítací metodu.

- Celkové sdružené náklady 800,-- rozpočítáme mezi jednotlivé výrobky v poměru vyrobeného zboží, tj. podle výtěžnosti:

Sdružené výrobky:	Výtěžnost:	Náklady jednotlivých výrobků:
Plyn	0,20	160,- Kč
Koks střední	0,68	544,- Kč
Koks prachový	0,08	64,- Kč
Dehet	0,04	32,- Kč

Tabulka 5-19 : Výpočet nákladů jednotlivých sdružených výrobků podle výtěžnosti

*

b) Rozčítací metoda:

- používá se tehdy, nelze-li ze sdružených výrobků rovnocenného významu zvolit pouze jeden za hlavní a ostatní považovat za vedlejší, tj. když výsledkem sdružené výroby jsou **dva nebo více hlavních výrobků** (např. výrobky při zpracování ropy, nebo jednotlivé druhy mouky v mlýnech),
- protože mezi jednotlivými výrobky nelze samostatně zjistit vzájemné poměry nákladů, je třeba použít náhradní způsob tzv. **rozčítací klíč**, pro jehož stanovení mohou sloužit různé veličiny, například prodejní cena, výtěžnost, hmotnost apod.,
- postup rozpočtu sdružených nákladů s využitím rozčítacích klíčů je shodný jako v kalkulaci dělením s poměrovými čísly.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 5-7

Ve sdruženém výrobním procesu byly vyrobeny 3 druhy výrobků:

Výrobek	Množství v q	Poměrová čísla	Sdružené náklady
A	640	1	
B	370	1,6	
C	210	2	
Celkem		214 760,-	

Tabulka 5-20 : Počet výrobků vyrobených ve sdruženém výrobním procesu

Úkol:

Zjistěte vlastní náklady 1 q výrobku A, B, C.

Řešení příkladu**Výpočet přepočtených jednic:**

Výrobek A	640 x 1	= 640
Výrobek B	370 x 1,6	= 592
Výrobek C	210 x 2	= 420

Výpočet sdružených nákladů na 1 q přepočtených výrobků:

$$214\,760 : (640 + 592 + 420) = 214\,760 : 1\,652 = 130 \text{ Kč}$$

Výpočet vlastních nákladů 1 q výrobku pomocí poměrových čísel:

Výrobek A	130 x 1	= 130 Kč
Výrobek B	130 x 1,6	= 208 Kč
Výrobek C	130 x 2	= 260 Kč

*

5.7 Vliv charakteru podnikatelské činnosti na metodu kalkulace

Konkrétní uplatnění metody kalkulace závisí především na konkrétních podmínkách, za kterých probíhá podnikatelský (výrobní) proces. Tyto podmínky jsou určeny:

- charakterem - typem - výrobního procesu,
- charakterem - typem - výrobků,
- členitostí výrobního procesu,
- organizací dávkování výkonů,
- existencí nedokončené výroby,
- sdružeností výroby.

Vliv charakteru podnikatelské činnosti na metodu kalkulace

5.7.1 Charakteristika podnikatelského procesu (výroby)

Podle charakteru výrobního procesu rozlišujeme dva základní typy výroby:

- **výroba organická** - vyznačuje se tím, že v řadě souvisejících procesů se postupně (mecha-

Organická výroba,

nicky nebo chemicky) spojují resp. přeměňují výchozí suroviny a materiály a vytvářejí výrobky s novými kvalitativními vlastnostmi. Typickým příkladem je textilní výroba (výroba příze a její zpracování v režnou tkaninu), hutní výroby (surové železo - ocel - válcované výrobky), pro tento typ výrobního procesu se někdy používá označení **procesní výroba (technologie)**,

heterogenní výroba

- **výroba heterogenní** - charakteristická je tím, že výrobky vznikají **mechanickým spojováním** samostatných dílů, přičemž jednotlivé díly si ponechávají i nadále charakter výměnné části celého výrobku, příkladem jsou veškeré strojírenské montážní technologie (výroba aut, tramvají, železničních vagónů apod.)

5.7.2 Charakteristika výkonů (výrobků)

Charakter výrobního procesu úzce souvisí s charakterem výrobku. V organické výrobě obvykle vznikají **homogenní** (stejnorodé) výrobky, v **heterogenní** výrobě vznikají naopak výrobky označené jako heterogenní

Homogenní výrobky

Homogenní výrobky:

Homogenní výrobky

- vyznačují se **stejnorodostí** suroviny nebo výchozího materiálu a jednotou výrobního procesu,
- typická je pro ně skutečnost, že výrobek **nelze mechanicky rozložit** na jednotlivé části,
- jako příklad můžeme uvést vyrobenou elektrickou energii, uhlí, pivo, textilní tkaninu, trubky, plech, drát apod.

Heterogenní výrobky:

Heterogenní výrobky

- vznikají zpravidla z **různých složek**, jejichž výroba může být časově i místně rozložena, v důsledku toho nemusí probíhat rovnoměrně a jednotlivé díly je proto třeba evidovat v mezikladech,
- z hlediska účetního zobrazení vzniká potřeba sledovat **různý stupeň dokončenosti** výkonů tak, aby byla správně označena nedokončená výroba,
- příkladem těchto výrobků jsou produkty nábytkářského průmyslu, strojírenské a elektrotechnické produkty, produkty oděvního průmyslu apod.

5.7.3 Členitost podnikatelského procesu (výroby)

Členitost podnikatelského procesu souvisí s charakterem výrobního procesu a výrobků. Zejména některé organické výroby (výroba energie ve vodních elektrárnách, těžba uhlí, pálení vápna) probíhají buď v jediném, nebo v několika po sobě následujících pracovních procesech, které však vždy tvoří technologicky uzavřený celek.

Nečlenitá výroba

Výroba je navíc vázána zpravidla na určité pracoviště, takže ji nelze rozdělit na dílčí procesy. Pro účetní zobrazení a zjištění nákladů na kalkulační jednici lze pak celou výrobu považovat za jediný **nedělitelný úsek** - tzv. **nečlenitou výrobu**.

V jiných případech se **výrobní proces člení** z různých důvodů na dva nebo více samostatných úseků. Toto členění je nutné ve vnitropodnikovém účetnictví rozlišit ve výkonově orientovaném účetnictví za těchto okolností:

Členitá výroba

- kdy výrobní proces probíhá **postupně** a jednotlivé úseky jsou místně a časově **odděleny** (např. skrývka, těžba a úprava vytěženého uhlí),

- zpracovává se různé množství suroviny, vzniká nedokončená výroba, kterou je třeba evidovat (cihlářská a keramická výroba)
- výroba každého z úseků je kvalitativně **odlišná** a kromě posledního úseku může výrobek vstupovat jako polotovár do většího počtu následujících úseků (např. v textilní výrobě, kdy příze může být použita jako polotovár pro různé tkaniny).

5.7.4 Dávkování

Z hlediska dávkování výkonů rozlišujeme obvykle:

- **hromadnou výrobu** - při ní se vyrábí prováděné výkony **na sklad** a není u ní zpravidla znám konkrétní spotřebitel, sledují a vyhodnocují se výkony primárně výkony ve vztahu k času, tj. počet vyrobených výrobků za směnu, za den a další časové jednotky,
- **sériovou výrobu** – naopak, při tomto typu výrobky se vyrábí určité **předem vymezené množství výrobků**, např. se jedná o samostatné zakázky obdobných výrobků zadávaných do výroby najednou,
- **kusová výroba** - obvykle se kusovou výrobou rozumí výroba jednotlivých, kvalitativně **odlišných výkonů**, které jsou vyráběny podle specifikovaných požadavků konkrétních spotřebitelů, je charakteristická např. pro těžké strojírenství (stavba lodí, turbín) a stavebnictví. Za kusovou výrobu se v širším slova smyslu v praxi považuje i výroba některých obdobných výrobků zadávaných do výroby najednou.

*Hromadná,
sériová
a kusová
výroba*

5.7.5 Nedokončená výroba

Při hodnocení nedokončené výroby rozlišujeme:

- výrobu **bez nedokončené výroby**, příkladem může být elektrárna,
- výrobu **se stabilní nedokončenou výrobou**, jež je dána kapacitou výrobního zařízení, např. výroba surového železa ve vysoké peci, aparaturní výroba chemických výrobků v určitém výrobním zařízení,
- výrobu **s kolísající nedokončenou výrobou**, která se vyskytuje často v těžkém strojírenství, jedná se o typ nedokončené výroby, který je z hlediska evidence nákladů a kalkulace nejobtížnější.

*Typy ne-
dokončené
výroby*

5.7.6 Sdruženost výroby

O **sdružené výrobě** hovoříme v případě, že z **jednoho materiálu** (nebo skupin materiálu) vznikají objektivně dva nebo **více výrobků** v určitém vzájemném poměru, přičemž výrobce nemá buď žádnou nebo omezenou možnost ovlivnit relace mezi těmito výrobky.

*Sdružená
výroba*

Sdružená výroba je charakteristická například pro řadu chemických výrob (rafinaci ropy), v mechanických provozech (mletí obilí), v dopravě (náklady na osobní dopravu, přepravu nákladů a pošty) i jinde.

Při **nesdružené výrobě** vzniká z jednoho nebo skupin materiálu vždy jen **jeden výrobek**, veškeré vynaložené náklady se vztahují výhradně k němu.

*Nesdružená
výroba*

SHRnutí KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONU



Shrnutí kapitoly

Cílem kapitoly bylo vymezení metodických prvků kalkulace jako základního nástroje řízení po linii výkonů. Základním nástrojem výkonového řízení je kalkulace. Nejčastěji využívanou formou kalkulace jsou propočty, které jsou orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje. Vypovídací schopnost kalkulace je ovlivňována zejména tím, jak je vymezen předmět kalkulace, jak se podaří vyjádřit vztah nákladů k předmětu kalkulace, případně ke kalkulační jednici a v jaké struktuře jsou zobrazeny kalkulované náklady.

Přiřazování nákladů musí respektovat rozhodovací úlohu, která bude na základě informace o přiřazení nákladu řešena.

Tradičně využívaný typový kalkulační vzorec používá členění nákladů na přímé a nepřímé a neposkytuje vždy podklady pro řízení a rozhodování. Proto se v současné praxi vychází z odlišných principů, které jsou vyjádřeny zejména v tzv. retrográdních kalkulacích a dalších typech kalkulačních vzorců, které koncepčně oddělují fixní a variabilní náklady. Tyto kalkulace pro řízení jsou nástrojem, jejich použití je široké. Největší význam mají při rozhodování o sortimentních složení, slouží jako podklad pro tvorbu vnitropodnikových cen, jako nástroj řízení hospodárnosti a při cenových úlohách.

Jak kalkulace plných, tak neúplných (variabilních) nákladů, mají svá omezení a přednosti, které se váží jak k časovému horizontu, tak i vypovídací schopnosti položek kalkulace.

Kalkulace s přiřazováním nákladů podle aktivit je typ kalkulace, jejímž předmětem je porovnání tradičních kalkulačních postupů s přístupem, který vychází ze vztahu nákladů k dílčím aktivitám. Její vypovídací schopnost je orientována zejména na úzký rozsah režijních nákladů, jejichž růst je spojen s aktivitou, která se často vyvíjí v nepřímé úměře k objemu hlavních podnikových výkonů.

PRŮVODCE STUDIEM 13



Doposud jste se seznámili se sledováním nákladů ve vztahu k výkonům, jejímž hlavním nástrojem je kalkulace. Teď, když jste již schopni využít informace o kalkulačním systému, struktuře nákladů v kalkulaci a používaných kalkulačních vzorcích při konkrétních výpočtech, můžete zaměřit pozornost na další důležitou oblast manažerského účetnictví, kterým je sledování nákladů ve vztahu k útvarům.

6 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ K ÚTVARŮM

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ K ÚTVARŮM

Tato kapitola bude věnována sledování nákladů po linii útvarů, které je jednou ze dvou oblastí, na které se manažersky orientované účetnictví zaměřuje. Seznámíte se základními zásadami, které je třeba respektovat při sledování nákladů ve vztahu k útvarům.

**Rychlý
náhled**

Další část kapitoly upozorňuje na rozdílnost v přístupech při sledování nákladů podle místa vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik, včetně analýzy možnosti řešení této odlišnosti a vymezení faktorů, které způsob řešení ovlivňují.

CÍLE KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ K ÚTVARŮM

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vymezit zásady, které je třeba respektovat při sledování nákladů ve vztahu k útvarům

**Budete
umět**

Získáte:

- Schopnost analyzovat možnosti řešení odlišnosti sledování nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik

Získáte

Budete schopni:

- Vyjádřit základní požadavky na podrobnější strukturu nákladů zjišťovaných a řízených ve vztahu k útvarům

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 2 hodiny.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ K ÚTVARŮM

Náklady výkonů, sledování nákladů podle útvarů, náklady členěné podle místa vzniku, výsledná kalkulace, stanovení nákladového úkolu, odchylka, výkonový přístup, účetní systém, odpovědnostní přístup, druhotné náklady, náklady na předem stanovené úrovni, limit spotřeby, objem aktivity, variabilní režie, fixní režie, smíšená režie, skutečně vynaložené náklady.

**Klíčová
slova**

PRŮVODCE STUDIEM 14

V minulé kapitole jste se podrobně seznámili se sledováním nákladů po linii výkonů, jejímž hlavním nástrojem je kalkulace. V této stručnější kapitole se zaměříte na sledování nákladů po linii útvarů, které bude mít úzkou vazbu na kapitoly o rozpočtu, jako hlavním nástroji sledování nákladů vnitropodnikových útvarů, a o odpovědnostním řízení a účetnictví.

6.1 Sledování nákladů podle útvarů

Manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace pro řízení po dvou liniích. První je linie výkonů, které jsme se věnovali v souvislosti s kalkulacemi v minulé kapitole. Teď zaměříme pozornost na poskytování informací pro řízení **po linii útvarů**, jejímž hlavním nástrojem je rozpočet.

V rámci vývoje manažerského účetnictví došlo ke **dvojí orientaci sledování nákladů podle útvarů**, a sice:

- historicky prvním členěním nákladů bylo zjišťování nákladů tak, aby bylo možno z jejich vztahů k útvarům odvodit **náklady výkonů**, které jsou předmětem činnosti útvarů. Zobrazení se orientovalo na zodpovězení otázky „ve kterém útvaru náklad vznikl?“ a v praxi vedlo ke sledování nákladů podle tzv. kalkulačně výkonových středisek,
- požadavky na využití účetnictví v řízení se projeví odklonem sledování nákladů **podle místa vzniku** se stále větším důrazem na členění nákladů **podle odpovědnosti za jejich vznik**. V současné době se tedy prosazuje tendence koncipovat útvary ve smyslu odpovědnostních středisek, v nichž se sledování nákladů orientuje primárně na otázku „ovlivňuje útvary výši nákladů či nikoliv?“

Dvojí orientace sledování nákladů podle útvarů

Každý z těchto pohledů vede k odlišnému zobrazení vztahu nákladů k útvarům, a to zejména ve dvou případech:

- v případě, kdy se liší místo vzniku a odpovědnost za vznik prvotního nákladu,
- když jsou předmětem zobrazení druhotné náklady.

6.2 Řešení odlišnosti ve sledování nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Každý podnik musí rozhodnout, který pohled bude pro něj při rozhodování o způsobu sledování nákladů rozhodující. Způsob řešení je spojen s otázkou, zda vytvořit **výkonové nebo odpovědnostně orientované účetnictví**. Způsob řešení ovlivňuje zejména **složitost** podnikatelského procesu, rozsah pomocných a obslužných činností, opakovanost výroby, délka výrobního cyklu a proporce přímých, resp. nepřímých nákladů.

Rozhodování o řešení výkonové nebo odpovědnostně orientovaného účetnictví

Mezi oběma výše uvedenými přístupy ke sledování nákladů není vylučující se rozpor, avšak zajištění jejich sledování v jednom účetním systému je možné pouze v relativně **jednoduchých podmínkách** podnikatelské činnosti. Vzhledem k tomu, že vzrůstá složitost podnikatelského procesu, se společné zabezpečení obou pohledů na útvary nákladů stává stále složitějším.

Primární orientace na náklady rozčleněné podle místa vzniku má značný význam v individuálních kusových výrobcích, které mají dlouhodobý výrobní cyklus a kde je předběžné stanovení nákladového úkolu obtížné. **Výsledná kalkulace** pak představuje aktivní nástroj jednak při

jednání s odběrateli, ale i při úvahách o alternativním nákladovém řešení zakázky.

V hromadné nebo sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem se klade větší důraz na **předběžné stanovení nákladového úkolu**. Manažerské (nákladové) účetnictví se pak zaměřuje na běžnou nebo i preventivní kontrolu plnění tohoto úkolu a cílem je **zjištění odchylek** v místech, kde probíhají výrobní operace.

V takových podmínkách bude význam zjišťování výsledné kalkulace jako nástroje následné kontroly klesat a naopak poroste úloha **odpovědnostního řízení** a jednotlivých útvarů. V souvislosti s tím vzroste i význam sledování nákladů rozčleněných podle odpovědnosti za jejich vznik v účetním systému.

V praxi se v současné době setkáváme výhradně s účetními systémy, které účelně kombinují oba přístupy. I když způsob kombinace je dán konkrétními podmínkami každého systému, můžeme při realizaci zjištit některé obecné **tendence**:

Výkonový přístup se uplatňuje při zjišťování prvotních nákladů, které se nejdříve zachycují **podle místa vzniku**, a teprve potom podle jejich charakteru jako **přímé náklady** konkrétních výkonů nebo jako náklady **společné** více druhům. Odpovědnost za tyto náklady se pak stanoví podle toho, zda se u konkrétních nákladových položek liší místo vzniku a odpovědnost za vznik:

- v případě, kdy se místo vzniku a odpovědnost za vznik nákladu **neliší**, může být odpovědnost řešena přímo v rámci **účetního systému** tak, že se provádí současné účtování **o předem stanovených veličinách**, které se srovnávají se skutečnou úrovní nákladů, přičemž odchylky od předem stanovené úrovně můžeme využít jak v řízení po linii výkonů, tak při analýze odpovědnosti za jejich vznik,
- v případě, kdy se místo vzniku a odpovědnost za vznik nákladu **liší**, je zapotřebí odpovědnost za náklady sledovat v rámci odlišného členění nákladů, které navazuje na účetní systém v celém souhrnu, avšak provádí se **mimo tento systém**. Prakticky se tento požadavek zabezpečuje tak, že například na nižších úrovních řízení má útvar z celkových přiřazovaných nákladů vyčleněny pouze některé položky, na jejichž hospodárnost je vázána zainteresovanost, zatímco nadřazený útvar nebo pracovník je zainteresován na zbývajících nákladech.

Výkonový přístup ke sledování nákladů

Odpovědnostní přístup, na který navazuje sledování útvarových nákladů primárně členěných podle odpovědnosti za jejich vznik, se využívá zejména při účetním zobrazení **druhotných nákladů**, které jsou zpravidla oceňovány na úrovni předem stanovených nákladů, nutných k jejich provedení, případně na jiné, avšak **předem stanovené úrovni**. Předem stanovené ocenění výkonů má pro řízení odpovědnosti tyto výhody:

- umožní v předávajícím útvaru **porovnat skutečné vynaložené náklady se žádoucí úrovní** a tak vyjádřit zodpovědnost za to, zda byl druhotný výkon proveden racionálně, současně
- zajišťuje srovnatelné výchozí podmínky pro měření hospodárnosti i odebírajícím útvaru podniku.

Odpovědnostní přístup ke sledování nákladů

Předem stanovené ocenění výkonů se upravuje o **odchylky** pouze v případech jejich **podstatné výše**. Provádí se to buď v rámci účetního systému na účtech oceňovacích rozdílů jednotlivých výkonů nebo mimo účetní systém při zpracování výsledné kalkulace.

6.3 Základní rysy sledování nákladů podle útvarů

Útvary (střediska) mohou být vytvářeny například podle těchto znaků:

- způsobu zúčtování nákladů,
- provozních funkcí,
- okruhů odpovědnosti.

*Znaky
vytváření
útvárů*

Podle **způsobu zúčtování nákladů** rozlišujeme hlavní a pomocná střediska. Hlavní střediska jsou kalkulačně zcela samostatná v tom smyslu, že jejich náklady se dále nezúčtovávají na jiná střediska, ale pomocí sazeb se rozvrhují přímo na činnosti.

Pomocná střediska jsou kalkulačně nesamostatná, takže jejich náklady se převádějí buď na jiná pomocná střediska nebo na hlavní střediska. Náklady těchto středisek se tedy rozvrhují na činnosti zprostředkovaně, nepřímou.

Z hlediska **provozních funkcí** se střediska vymezují podle okruhů činnosti. Je možno zachytit okruh činnosti buď podle pracovišť nebo podle vyšších organizačních útvarů, například oddělení, odbor nebo úsek. Pak tyto okruhy mohou být vymezeny tak, že odpovídají okruhům odpovědnosti pracovníků. V tomto případě by byla střediska členěna jak podle funkčních, tak i **odpovědnostních** okruhů.

Rozlišujeme všeobecná střediska a střediska zaměřená na plnění určitých specifických funkcí. **Všeobecná střediska** zajišťují výkony pro celý podnik a jsou využívány i řadou dalších středisek. Jedná se např. o správu budov, vodní a energetické hospodářství. Tato střediska jsou obvykle středisky pomocnými.

Specializovaná střediska jsou obvykle středisky hlavními. Například středisko zásobovací pořízuje a skladuje materiál, jeho náklady pak tvoří tzv. zásobovací režii. Dalšími hlavními středisky jsou střediska výroby, střediska správy a střediska odbytu.

Z hlediska okruhů odpovědnosti jsou střediska spojena s organizačním uspořádáním podniku s cílem, aby každé středisko mělo kompetentního vedoucího, který zodpovídá za výsledky středisek.

V praxi převládání členění podniku do středisek podle funkčních okruhů, které odpovídají okruhům odpovědnosti.

Pro rozhodování a řízení poskytuje sledování nákladů po linii útvarů zejména tyto informace:

- podklady pro **kalkulace** činností a nabídkové cenové kalkulace,
- zjišťuje **efektivnost** jednotlivých činností v rámci útvarů,
- vytváří podklady pro **plánování** budoucího vývoje.

Sledování nákladů ve vztahu k útvarům má význam zejména u **režijních nákladů**. Potřeba zachycení režijních nákladů **podle místa vzniku** se zvyšuje zejména v případech, kdy jde o režii, která se vztahuje k více druhům výkonů, které se v příslušném útvaru provádějí. Pokud bychom je nezachytili na útvarových účtech režie na vstupu, kdy ještě není zcela zřejmý vztah k objemu a sortimentu prováděných výkonů, nebyli bychom schopni vyjádřit jejich podíl na jednotku výkonu v případě, kdy v řízení vycházíme z kalkulace plných nákladů.

*Základní
rysy
sledování
nákladů
ve vztahu
k útvarům*

Podobným způsobem je zapotřebí zachytit náklady, které jsou příčinně vyvolány **jedním druhem prováděného výkonu**. K tomuto účelu se používají uspořádací účty ostatních přímých nákladů. Jejich příkladem jsou odpisy speciálních nástrojů, které jsou nutné k výrobě konkrétního výrobku, náklady na reklamu a propagaci výrobku, odpis licence a další.

V neposlední řadě je zapotřebí se zmínit o významu sledování útvárových režijních nákladů při členění **podle odpovědnosti** za jejich vznik. Režijní náklady představují náklady, jejichž racionální kontrolu hospodárnosti je třeba založit na úvaze, **kdo ovlivňuje jejich výši**, resp. kdo odpovídá za jejich úsporu nebo překročení při porovnání s předem stanoveným nákladovým úkolem. Tento úkol může být stanoven dvěma způsoby:

- formou limitu spotřeby, vyjádřeným na vymezené časové období (u fixních režijních nákladů), nebo
- oproti úkolu, který kromě časového intervalu bere v úvahu i objem aktivity, za jejich průběh útvár odpovídá, tento úkol se používá jako nástroj pro stanovení nákladového úkolu u variabilní režie.

Primární orientace na režijní náklady při sledování nákladů podle jejich vztahu k útvarům se projevuje i v požadavcích na **jejich podrobnější členění**. Tyto požadavky sledují dva základní směry, jejichž řízení má manažerské (nákladové) účetnictví poskytnout přiměřené informace:

- pro zajištění informací pro řízení **po linii odpovědnosti** se člení podrobněji zejména podle způsobu stanovení nákladového úkolu na **fixní, variabilní, případně smíšenou režii**,
- pro zajišťování informací pro řízení po linii výkonů se člení podle toho, jestli se jedná o režii vyvolanou jedním druhem výkonu, jejich skupinou, činností útvaru, ve kterém vzniká jednoznačně vymezená část podnikového sortimentu, nebo zda jde o všeobecnou režii, která se příčinně váže k objemu a sortimentu prováděných výkonů za závod nebo podnik jako celek.

K ZAPAMATOVÁNÍ 12

Pro zajištění informací pro řízení nákladů po linii odpovědnosti je účelné orientovat účetní systém **nejen na zjišťování skutečně vynaložených nákladů, ale na systémové srovnání těchto nákladů se žádoucím stavem.**



Zaměření účetního systému při řízení nákladů po linii odpovědnosti

SHRNUTÍ KAPITOLY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ K ÚTVARŮM

Cílem této kapitoly bylo především seznámit se s obecnými zásadami, které je třeba respektovat při zjišťování nákladů podle jejich vztahu k vnitropodnikovým útvarům. Základní charakteristikou sledování útvárových nákladů je její dvojí orientace, a to zjišťování nákladů podle místa vzniku a podle odpovědnosti za její vznik.

Oba uvedené pohledy vedou k odlišnému zobrazení nákladů zejména v případě, kdy se liší místo vzniku a odpovědnost za vznik nákladu. Každý podnik by měl rozhodnout, jaký pohled bude zdůrazňován a řešení je vždy spojeno s otázkou, zda vytvářet výkonově nebo odpovědnostně orientované účetnictví. Samozřejmě toto rozhodování ovlivňuje složitost podnikatelského procesu, rozsah pomocných, obslužných činností, opakovatelnost výroby, délka výrobního cyklu a proporce přímých, případně nepřímých nákladů.



Shrnutí kapitoly

Největší význam pro řízení jak po linii výkonů, tak odpovědnosti, má sledování ve vztahu k útvarům u režijních nákladů. Odlišnost obou linií má vliv na diferenciaci požadavků na způsob členění režie podle obou řídicích linií:

- po linii odpovědnosti se režie podrobněji člení zejména podle způsobu stanovení nákladového úkolu na fixní, variabilní, případně smíšenou,
- po linii výkonů se člení podle toho, jestli jde o režii vyvolanou jedním druhem výkonu, skupinou výkonů, činností útvaru, ve kterém vzniká určitá část sortimentu, nebo zda jde o všeobecnou režii.

PRŮVODCE STUDIEM 15



Průchod modulem

Ted', když jste se seznámili s dvěma liniemi, které jsou používány při řízení nákladů, a to s linií podle výkonů a podle vnitropodnikových útvarů, budeme se věnovat odpovědnostnímu účetnictví, které z předcházející problematikou úzce souvisí a na ni navazuje.

NÁMĚTY PRO TUTORIÁL



Obsah tutoriálů

V průběhu semestru se uskuteční pracovní setkání (tzv. tutoriály). Pro jejich aktivní průběh je nutné, abyste si prostudovali prvních šest kapitol studijní opory, připravili si odpovědi na zadané otázky a provedli výpočet příkladů.

Věřím, že přípravě na tutoriál budete věnovat patřičnou pozornost a těším se na osobní setkání s vámi.

Odpovězte na následující otázky:

- 1) Jaké jsou cíle a úkoly manažerského účetnictví?
- 2) Jaký je vztah manažerského účetnictví k řízení?
- 3) Kdo je uživatelem finančního a kdo manažerského účetnictví?
- 4) Jaký je vztah manažerského účetnictví k ostatním složkám informačního systému podniku?
- 5) Které nejdůležitější položky rozvahy přejímá finanční účetnictví z manažerského účetnictví?
- 6) Které nejdůležitější položky výsledovky přejímá finanční účetnictví z manažerského účetnictví?
- 7) Jaké pojetí nákladů je uplatněno ve finančním a manažerském účetnictví?
- 8) Určete základní kritéria členění nákladů v manažerském účetnictví.
- 9) Jaké faktory určují dosažení bodu zvratu?
- 10) Co je podstatou oportunitních nákladů a jaké jsou aplikace jejich využívání v manažerském účetnictví?
- 11) Vysvětlete pojem kalkulační systém.
- 12) Co se rozumí metodou kalkulace a na čem je závislá?
- 13) Jak a za jakým účelem se přiřazují různé nákladové položky předmětu kalkulace?
- 14) Co to je rozvrhová základna a jaké by měla splňovat požadavky?
- 15) Jaký je rozdíl mezi úplnou a neúplnou strukturou nákladů v kalkulaci a jaké je jeho využití při řízení?
- 16) Jaké základní cíle sleduje členění nákladů ve vztahu k útvarům?
- 17) Čím se liší zobrazení nákladů rozčleněných podle místa vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik?
- 18) Jaké základní požadavky ovlivňují organizaci vztahu mezi nákladovým, finančním a daňovým účetnictvím?

19) Co ovlivňuje volbu mezi jednookruhovou a dvouokruhovou organizací manažerského účetnictví?

Vypočítejte následující příklady:

Příklad č. 1

Operativní kalkulace 1 ks výrobku v položce Vlastní náklady výroby je k 31.12. 100,-- Kč, v průběhu dalšího roku se plánuje zavedení těchto opatření v oblasti nákladů:

- 1) K 1.1. má dojít ke snížení spotřeby přímého materiálu o 6,-- Kč na 1 ks.
- 2) K 1.4. se mají snížit přímé mzdy o 4,- Kč na 1 ks.
- 3) K 1.7. se má zvýšit cena technologické energie spotřebované na 1 ks o 20,-- Kč.

Úkoly:

- Vypočítejte roční plánovou kalkulaci při plánované měsíční výrobě 3.100 ks.
- Vypočítejte zajištění plánovaného úkolu nákladů podle operativních kalkulací za předpokladu, že se všechna plánovaná opatření zavedou se čtvrtletním zpožděním.

Příklad č. 2

Průmyslový podnik s jednoduchou výrobou vyrábí pouze jeden druh výrobků. Pro jeho výrobní proces je charakteristické to, že neexistuje nedokončená výroba a všechny výrobky zadané do výroby se v běžném období dokončí a prodají.

V běžném období byly vynaloženy tyto náklady:

přímý materiál	32 000,--
přímé mzdy	6 830,--
spotřeba energie	9 190,--
odpisy HIM	5 000,--
ostatní nakupované výkony	1 790,--
celkem	54 780,--

Podnik vyrobil 1 900 t výrobku.

Úkol:

Pomocí kalkulace dělením vypočtete výsledkovou kalkulaci na 100 kg výrobku v položkách přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režie.

Příklad č. 3

Ve firmě Novofax je v současné době pro výrobek označovaný jako Profax platná následující kalkulace jednotkových nákladů (Kč(ks)):

Prodejní cena výrobku	500
- Variabilní náklady	300
<hr/>	
= Příspěvek na úhradu	200
- Fixní náklady přidělené výrobku	120
<hr/>	
= Zisk na výrobek	80

Tato kalkulace je platná pro výrobu (a prodej) 50.000 výrobků.

Vedení firmy zvažuje novou situaci, která je charakterizována takto. Podařilo se získat nového velkého zákazníka a dohodnout se stávajícími zákazníky zvýšení dodávek, což by mohlo vést ke

zdvojnásobení počtu vyráběných kusů. Podmínkou je však snížení cena na 400 Kč/ks.

Zvýšení výroby s sebou nese nutnost zvýšení celkových fixních nákladů o 50%, zejména z důvodu nutného rozšíření a modernizace výroby. Zvýšení výroby a modernizace procesu (množstevní slevy a zvýšení produktivity práce) bude mít také dopad na snížení jednotkových variabilních nákladů o 20%.

Úkoly:

- 1) Určete jednotkovou kalkulaci pro novou situaci a změnu celkového zisku.
- 2) Vyjmenujte hlavní určující faktory pro vyhodnocení nové situace a závěrem zdůvodněte výhodnost/nevýhodnost rozšíření produkce za daných podmínek.
- 3) Vyhodnoťte novou situaci, pokud by se nepodařilo snížit jednotkové variabilní náklady.
- 4) 4. Vyhodnoťte vzhledem k původní situaci ad 1) s tím, že nárůst celkových fixních nákladů nebude 50%, ale 70%. Doporučte/nedoporučte její přijetí.

7 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNKOVÁNÍ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNKOVÁNÍ

Tato kapitola věnuje pozornost jedné z hlavních tendencí, která ovlivňuje manažerské účetnictví již od minulého století, a to je podrobnější předběžná příprava průběhu podnikatelských aktivit. S tím souvisí zájem řídicích pracovníků o vztahy mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary, kdy počáteční důraz na členění nákladů, výnosů i jiných veličin podle jejich vztahu k výkonům byl doplněn o požadavky na členění informací podle odpovědnosti. S tím souvisí vznik tzv. odpovědnostního účetnictví.

*Rychlý
náhled*

Úvod kapitoly je věnován vzniku a cílům odpovědnostního účetnictví a předpoklady jeho účinnosti. V dalších podkapitolách se seznámíte s organizační a ekonomickou strukturou podniku, která má úzkou vazbu na způsob řízení odpovědnostních středisek. Závěr kapitoly se podrobně věnuje využití finančních a hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek, včetně funkcí a typů vnitropodnikových cen.

CÍLE KAPITOLY ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNKOVÁNÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vyjádřit vzájemný vztah vnitropodnikového odpovědnostního řízení a odpovědnostního účetnictví
- Vymezit organizační, plánovací a kontrolní předpoklady účinného fungování odpovědnostního účetnictví

*Budete
umět*

Získáte:

- Znalosti o způsobu řízení základních typů odpovědnostních středisek v převážně centralizovaném a decentralizovaném přístupu
- Schopnost vyjádřit, jak se oba přístupy projevují ve způsobu zadávání úkolů střediskům, při kontrole jejich plnění a ve vazbě dosažených výsledků na hmotnou zainteresovanost

Získáte

Budete schopni:

- Popsat vzájemný vztah organizační a ekonomické struktury podniku
- Obecně vymezit úlohu finančně hodnotových nástrojů a informací v obou přístupech k odpovědnostnímu řízení

*Budete
schopni*

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 4 hodiny.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNGOVÁNÍ

Klíčová slova

Odpovědnostní účetnictví, odpovědnostní řízení, předpoklady účinnosti odpovědnostního řízení, vymezení pravomoci a odpovědnosti, kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti, motivace, motivační účinnost, delimitace pravomoci a odpovědnosti, hodnotová kritéria, odchylka od žádoucího stavu, skutečně dosažená úroveň, hmotná zainteresovanost, měřitelné výsledky, stimulační působení, organizační struktura podniku, vertikální nebo horizontální uspořádání, centralizace, decentralizace, předmětné uspořádání, technologické uspořádání, ekonomická struktura podniku, finančně hodnotové nástroje, odpovědnostní střediska, nákladové středisko, ziskové středisko, rentabilitní středisko, investiční středisko, výnosové středisko, výdajové středisko, centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení, decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení, finanční a hodnotová kritéria v řízení odpovědnostních středisek, vnitropodniková cena, vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky, tržní cena ve funkci vnitropodnikové ceny, vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů, vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů, vnitropodniková cena na bázi oportunitních nákladů, vnitropodniková cena stanovená dohodou, vnitropodnikový výsledek hospodaření, aplikace peněžních toků, vnitropodniková banka.

PRŮVODCE STUDIEM 16



V souvislosti s novými tendencemi, které ovlivnily manažerské účetnictví již v minulém století, vzniká tzv. odpovědnostní řízení a účetnictví, které má úzkou vazbu ke sledování nákladů po linii útvarů. V této kapitole se seznámíte se základními předpoklady jeho účinného využití a fungování, včetně využívání finančně hodnotových nástrojů a informací.

7.1 Vznik a cíle odpovědnostního účetnictví

V minulém století se začaly projevovat tendence ke stále podrobnější předběžné přípravě průběhu podnikatelských aktivit a tím odstranění úzkých míst, rizik a nejistot v jejich skutečném průběhu. Růst podniků, doprovázený růstem složitosti podnikatelských aktivit, vyvolává stále větší požadavky na **koordinaci** procesů, které podnik zajišťuje.

Vznik odpovědnostního účetnictví

To se postupně projevilo i v účetnictví, které se stále více zabývalo nejen následným zobrazením skutečnosti, ale i informacemi o **vztahu skutečných a předem stanovených (plánovaných, kalkulovaných, rozpočtovaných) nákladů**, výnosů, pořizovacích cen a jiných finančně hodnotových charakteristik.

Jaké byly hlavní projevy těchto **tendencí**:

- zvýšený zájem řídicích pracovníků o **vztahy** mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary,
- počáteční důraz na členění nákladů, výnosů, i jiných veličin podle jejich vztahu k výkonům byl doplněn požadavky na členění informací podle **odpovědnosti**,
- nejdůležitějším momentem úspěšného řízení se stalo **zjišťování odchylek** od žádoucího stavu a její přiřazení do odpovědnosti vnitropodnikovému útvaru nebo pracovníkovi, který se o ni zasloužil nebo ji zavinil.

S výše uvedenými projevy souvisí **vznik tzv. odpovědnostního účetnictví**.

Odpovědnostní účetnictví zabezpečuje **hlavní cíle**, ke kterým směřuje celý systém řízení po linii odpovědnosti:

Cíle odpovědnostního účetnictví

- **vymezení oblastí**, které jednotlivé pracovníci případně útvary mohou svou činností ovlivňovat,
- stanovení **dílčích úkolů**, které je zapotřebí v těchto vymezených oblastech dosáhnout,
- na základě způsobu a úrovně splnění těchto úkolů vyjádření **diferencovaného přínosu** útvarů nebo pracovníků k **celopodnikovým výsledkům**.

Zajištění těchto cílů se v obecné rovině realizuje ve třech vzájemně spjatých etapách:

Zajištění cílů odpovědnostního účetnictví

- ve fázi předběžného stanovení úkolu je nutné transformovat (přeměnit) vrcholové cíle podniku na systém vzájemně spjatých dílčích cílů (kritérií), které nejen budou v souladu s celopodnikovými cíli, ale budou zároveň ovlivnitelné a motivačně přitažlivé pro útvary a pracovníky, kteří je budou realizovat,
- **ve fázi následné kontroly** těchto cílů, vyjádřených příslušnými kritérii, je třeba, aby informační systém byl schopen kvantifikovat pozitivní a negativní dopady na celkové výsledky podle toho, který **pracovník, kolektiv či vnitropodnikový útvar za ně odpovídá** (zasloužil se o jejich vznik),
- ve fázi analytiky a vyhodnocení těchto informací je nezbytné, aby celý proces byl završen vazbou dosažených výsledků na odměnu či jinou formu zainteresovanosti.

Systém odpovědnostního řízení působí v jednotě čtyř základních funkcí: **organizační (strukturalní), plánovací, kontrolní a informační**.

7.2 Strukturální, plánovací a kontrolní předpoklady účinnosti odpovědnostního řízení

Podřízenost odpovědnostního účetnictví systému odpovědnostního řízení v praxi projevuje tím, že pro jeho účinné fungování musí být vytvořené některé **předpoklady**.

7.2.1 Oblast pravomoci a odpovědnosti

Základní podmínkou pro rozpoznání a vymezení důležitých oblastí odpovědnosti je **vymezení odpovědnosti a pravomoci** řídicích pracovníků v **organizačním řádu** nebo jiné podnikové směrnici. Na základě tohoto vymezení lze odvodit **obsah kritérií**, které manažer ovlivňuje, stanovit jejich žádoucí úroveň a změřit jejich skutečně dosaženou výši.

Oblast pravomoci a odpovědnosti

7.2.2 Dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti

Základním problémem stanovení dílčích kritérií jednotlivým odpovědným pracovníkům je **obsah zadaných kritérií a jejich kombinace**. Plnění vybraných kritérií musí být ve **výhradní nebo podstatné pravomoci** pracovníka, který je na základě nich hodnocen. Zároveň s pravomocí se zdůrazňuje i **ovlivnitelnost** kritéria činností pracovníka nebo kolektivu, který je mu podřízen.

Dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti

Na obsah kritérií jsou kladeny i další požadavky, z nichž základní je **soulad s celopodnikovými cíli**. Volba kritérií pravomoci a odpovědnosti by neměla vést k takovým účinkům, které by sice vedly k příznivému hodnocení vnitropodnikového útvaru, avšak na úkor celkových výsledků podniku jako celku.

7.2.3 Motivace

Dalším požadavkem na hodnotící kritéria je jejich **motivační (stimulační) účinnost**. Systém odpovědnostního řízení je spojen:

Motivace

- se stupněm delimitace pravomoci a odpovědnosti na jednotlivé úrovně podnikové hierarchie,
- s **variantami**, které systém řízení musí příslušným pracovníkům poskytnout. Dobrá pravidla by řídicím pracovníkům měla dát možnost rozhodnout o **způsobu řízení** svěřeného úseku v tom smyslu, zda bude úsek řídit instrukcemi a kontrolou jejich splnění, nebo za použití širšího rozsahu pravomocí, ale i odpovědnosti a rizik.

Obsah a kombinace hodnotových kritérií souvisí s časovým intervalem vyhodnocování a s úrovní podrobnosti.

K ZAPAMATOVÁNÍ 13



Obecně platí, že čím nižší je úroveň a rozsah pravomoci a odpovědnosti konkrétního vnitropodnikového útvaru, tím by jeho zadané úkoly měly být **jednoznačnější, konkrétnější, podrobnější** a měly by být **častěji kontrolovány** (a naopak).

Úroveň a rozsah pravomoci a odpovědnosti

7.2.4 Úroveň kritérií a odchylky od žádoucího stavu

Stanovení žádoucí úrovně hodnotících kritérií, sledování jejich skutečně dosažené úrovně a analýza odchylek jsou předpoklady, které přesahují problematiku odpovědnostního řízení. Uvedená skutečnost se projevuje i ve způsobu využití informací o odchylkách mezi skutečnou a plánovanou výší hodnoceného kritéria. Zjištění odchylek nemusí vždy vést jen ke změně hodnoceného pracovníka, ani k její výhradní aplikaci v odpovědnostním řízení.

Úroveň kritérií a odchylky od žádoucího stavu

Využití informací o odchylkách při rozhodování o průběhu podnikatelského procesu v budoucnosti může přinést efekt v případě provedení čtyř typů korektivních opatření:

- změny ve **vstupech** do kontrolovaného procesu (vzhledem k růstu cen materiálových položek dochází k úpravě dokumentace výrobků a tyto položky se nahrazují zaměnitelným materiálem),
- změny **cílů** kontrolovaného procesu (např. změny cen vyvolala potřebu nového propočtu efektivnosti a ziskovosti vyráběných výrobků a vedla k návrhu nové sortimentní struktury),
- **doplnění modelu** kontrolovaného procesu,
- **změna podstaty procesu**, který má zpětný vliv na všechny tři výše uvedené změny (např. zásadní změna výrobního programu vycházející z poznání, že zvýšení cen je trvalého rázu a má výrazně negativní vliv na efektivnost podniku).

7.2.5 Hmotná zainteresovanost

Spojení měřitelných výsledků hodnotících kritérií s odměnou či jinou formou **stimulačního působení na odpovědného pracovníka** je etapou, která také přesahuje obsah odpovědnostního účetnictví. Jde ovšem o etapu, která završuje proces odpovědnostního řízení.

Hmotná zainteresovanost

Uvedeme alespoň základní předpoklady pro efektivní fungování hmotné zainteresovanosti za předpokladu, že odměnou jsou prémie. Jde o:

- výše nebo alespoň pravidla pro stanovení odměny musí být projednána předem,
- k jejímu vyplacení musí docházet v přiměřeném časovém sledu po dosažení výsledků,
- v souvislosti s rostoucí úrovní pravomoci a odpovědnosti by měl být kladen větší důraz na spojení odměny nejen s kritérii, která patří do výhradní odpovědnosti hodnoceného pracovníka, ale i s výsledky podniku jako celku. Tímto se posilují snahy jednotlivých útvarů o dosahování dobrých výsledků podniku jako celku.

7.3 Organizační a ekonomická struktura podniku

Vytvoření výše uvedených předpokladů je procesem, ve kterém se využívá celá řada postupů finančně hodnotového řízení, které jsou však pouze součástí systému nástrojů a metod, které vytvářejí předpoklady k uplatnění finančně hodnotových kritérií ve vnitropodnikové struktuře.

Předpoklady tvorby organizační a ekonomické struktury podniku

Nejdůležitějšími předpoklady jsou:

- řešení organizační a ekonomické struktury podniku,
- stanovení míry centralizace a decentralizace při řízení,
- vyjasnění základních rysů řízení konkrétních vnitropodnikových útvarů.

Základním předpokladem pro vytvoření systému odpovědnostního řízení je vybudování vzájemně **konzistentní organizační a ekonomické struktury podniku**.

7.3.1 Organizační struktura podniku

Cílem vytvoření organizační struktury je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování stanovených cílů. Toto uspořádání je vyjádřeno **vertikálními nebo horizontálními vztahy**. Podstatnější jsou **vertikální vztahy**, jejichž vymezení se promítá do větší či menší **centralizace** na úrovni vrcholového vedení nebo naopak **decentralizace** na nižší vnitropodnikové útvary.

Organizační struktura podniku

Využití centralizovaného nebo decentralizovaného přístupu k řízení vnitropodnikových útvarů je **základní otázkou odpovědnostního řízení** a budeme se mu věnovat v samostatné podkapitole textu. Tyto oba přístupy pak vytvářejí další vazby, které jsou dány typem technologie, výrobního zařízení a organizace výroby a vyúsťují v rozhodnutí o tom, jakou činnost bude útvar zabezpečovat.

Jako dva krajní způsoby uspořádání výrobního procesu lze rozlišit:

- **předmětné uspořádání**, kdy útvary s relativně uzavřeným koloběhem zpravidla nesou odpovědnost za výrobu celého výrobku, horizontální vztahy mezi útvary jsou méně časté, při této aplikaci je výhodnější **decentralizované řízení**,
- **technologické uspořádání**, kdy každý útvar je specializován na určitý druh operace, které provádí u všech výrobků (brusírna, montáž), výroba finálního výrobku pak vyžaduje větší množství horizontálních vazeb a také vrcholovou koordinaci jednotlivých činností. Při tomto řešení se zpravidla používá **centralizované řízení**.

7.3.2 Ekonomická struktura podniku

Další skutečnost, která musí být rozpoznána při stanovení rozdělení pravomoci a odpovědnosti, souvisí s tím, zda je vhodné při řízení vnitropodnikového útvaru **použití finančně hodnotových nástrojů** a jakou mají mít **formu, obsah a vazbu** na jiné nástroje. Pokud bude rozhodnuto, že finančně hodnotová kritéria budou aplikována, povede to k tomu, že v průniku s organizační strukturou musí být vybudována struktura tzv. odpovědnostních středisek jako útvarů, jejichž větší nebo menší část zainteresovanosti je orientována na finanční nebo hodnotové výsledky.

Ekonomická struktura podniku

Z hlediska míry a uplatňování pravomoci a odpovědnosti můžeme rozlišit šest základních typů středisek:

a) Nákladové středisko

Nákladové středisko

Nákladově řízené středisko je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pro středisko resp. jeho pracovníky jsou stanoveny rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou pak předmětem kontroly. Kontrola probíhá dvojitým způsobem:

- **porovnáním skutečných nákladů s tzv. pevným rozpočtem**, tento postup se využívá zejména u režijních nákladů správního charakteru,
- **porovnáním skutečných nákladů s předem stanovenými (rozpočtovanými) náklady**, které jsou přepočteny na skutečný výkon střediska. Tento způsob lze použít u odpovědnostních středisek, jejichž aktivitu lze kvantifikovat. Při přepočtu nákladového úkolu na skutečný objem aktivity můžeme postupovat opět dvojitým způsobem:
 - u prvního způsobu jsou předmětem přepočtu pouze **variabilní náklady**, vyjádřené k jednotce měřitelné aktivity, zatímco **fixní náklady** jsou uznány rámci stanoveného limitu. Nákladový úkol je pro útvar dán jednak kalkulací jednotkových nákladů, která je přepočtena podle skutečného objemu výkonů, a ve formě tzv. variantního rozpočtu režijních nákladů. Tento způsob se používá při řízení nižší úrovně nákladových středisek, která se orientují na hospodárné plnění zadaných úkolů,
 - u druhého způsobu se přepočítávají **veškeré náklady střediska**. Nákladový úkol je stanoven pro jednicové náklady obdobně jako u prvního způsobu a pro režijní náklady formou tzv. pevného rozpočtu, který je lineárně přepočten na skutečný objem aktivity. Tento způsob se používá především při řízení vyšších nákladových středisek, která se orientují na větší objem výkonů lepším využitím kapacity nebo dokonce na efektivní změny sortimentu.

Hmotná zainteresovanost nákladových středisek je zpravidla vázána na **úsporu** skutečných nákladů ve srovnání s rozpočtem. Čím přesnější jsou předem stanovené náklady, tím obtížněji se dosahuje jejich úspora a naopak normální je jejich překročení. Proto se často v rozpočtu rozpočtuje i určitá částka na zdůvodnitelné překročení nákladového úkolu.

b) Ziskové středisko

Ziskové středisko

Pracovníci event. vedoucí ziskových středisek zodpovídají jak za náklady, tak za výnosy, tedy i za **střediskový zisk**. Vedoucí odpovědnostního střediska musí mít pravomoc ovládat **činitele, které na náklady a výnosy působí**. Pracovníci tohoto typu útvaru zpravidla nemají pravomoci, které se týkají rozhodování o investicích.

Hmotná zainteresovanost ziskových středisek se váže většinou na dodržení **výše rozpočtované zisku**, případně na jeho překročení. Také v tomto případě rozpočet zisku musí být ve shodě s pravomocí a odpovědností vedoucího střediska. Například při pořízení nového strojního zařízení se rozpočtuje zvýšení odpisů, což má vliv na snížení zisku při porovnání s předchozím obdobím.

Příkladem ziskového střediska může být odbytový útvar výrobního podniku a útvary výrobních, pomocných a obslužných činností, které jsou oprávněny část svých výkonů poskytovat i externím odběratelům. Jako zisková však bývají koncipována i výrobní střediska a to zejména v případě, že se jedná o místně odloučené provozy od hlavních výrobních kapacit.

c) Rentabilitní středisko

Rentabilitní středisko

Rentabilitní středisko odpovídá nejen za **náklady a výnosy**, ale do jisté míry i za výši střediskem **vázaného pracovního kapitálu**. Tento typ střediska bývá používá zejména u výše hierarchicky postavených výrobních a jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují zejména výši výrobních a vnitropodnikových zásob například materiálu, nedokončené výroby, výrobků, polotovary vlastní výroby a dalších. V případě, kdy se jedná o provozy s uzavřeným reprodukčním cyklem, pak odpovídá i za výši pohledávek a krátkodobých závazků, které vznikají vůči obchodním partnerům.

Příkladem střediska je provoz, který zajišťuje ucelenou část výrobního programu, jednotlivá stavební střediska ve stavebnictví, místně odloučené závody, které se zabývají nejen výrobou, ale i prodejem doplňkových produktů podniku a další. U tohoto typu střediska je klíčovou otázkou pravomoci o rozhodování o obnově a inovacích dlouhodobého majetku. Delimitace této pravomoci je spíše výjimečná, zásadní otázky investičního rozvoje si ponechává v pravomoci vrcholové vedení podniku, případně jeho vlastníci.

Hmotná zainteresovanost těchto útvarů se váže k dosažené **rentabilitě vázaného kapitálu**, jehož výši středisko ovlivňuje.

d) Investiční středisko

Investiční středisko

Vedoucí investičního střediska má ve své pravomoci rozhodování také o **pořizování investic**, což se může projevit dvěma problémy:

- pokud současný vývoj v určité sféře podnikání není v souladu s budoucími trendy, může se stát, že rozhodování o investičních záměrech, které je vedeno z úrovně a v zájmu této sféry podnikání, může **konzervovat nežádoucí vývoj** v neperspektivních oblastech,
- **hmotná zainteresovanost** by měla být vázána k investovaným prostředkům, jejichž výši útvar ovlivňuje. Ukazatel ekonomické efektivnosti má však přiměřenou vypovídací schopnost pouze v delších časových intervalech, v krátkodobém horizontu může být tento typ hmotné zainteresovanosti brzdou pro realizaci investic, protože v době realizace hmotných investic zisk klesá nebo stagnuje. Vložené prostředky, k nimž se rentabilita měří, se skokově zvyšují a dochází k dočasnému poklesu rentability. Proto otázce **časového horizontu** jednotlivých hodnotících kritérií je třeba věnovat zvýšenou pozornost.

Příkladem investičního střediska je kromě vrcholového vedení podniku závod, odpovědný za finalizaci vyčleněné části podnikatelského procesu podniku.

e) Výnosové středisko

Výnosové středisko

Jedná se o analogii nákladového střediska, ovšem vztahující se k oblasti výnosů. Liší se však od něj tím, že svou činností ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje. V podniku zpravidla výnosové středisko **nemá pravomoc** určovat cenu výrobků, zboží a služeb, protože to je v kompetenci marketingového oddělení firmy, které stanoví marketingovou a prodejní strategii a taktiku firmy na základě zadaných úkolů vrcholovým vedením. Primární zájem je orientován na **maximální objem prodeje**.

Většinou tyto útvary neovlivňují ani výši pořizovacích a vlastních nákladů prodaných výkonů a proto není účelné je ustanovit jako zisková střediska. Řada výnosových středisek je proto říze-

na zároveň i jako střediska nákladová.

Příkladem výnosového střediska je podnikový útvar prodeje výrobků, který ovlivňuje výši výnosů tím, jakým způsobem zabezpečuje jednání s odběrateli, prodejními odděleními obchodních domů a další.

Hmotná zainteresovanost pracovníků výnosových středisek je vázána jednak na růst **výnosů z prodeje**, jednak na **úsporu** ovlivnitelných, zejména **režijních nákladů**.

f) Výdajové středisko

Výdajové
středisko

Výdajové středisko má určité charakteristiky, které jsou blízké nákladovému středisku. Jeho pracovníci však odpovídají nikoliv za náklady, které souvisí s běžným časovým obdobím, ale za **výdaje**, u nichž se předpokládá, že budou přinášet podniku **prospěch teprve v budoucnosti**. Takové výdaje nelze tudíž vztahovat k dosaženým výnosům běžného období nebo k přepočteným předem stanoveným nákladům.

Příkladem výdajového střediska mohou být útvary technického rozvoje, reklamy, střediska, která odpovídají za vzdělávání zaměstnanců a další. Jejich pracovníci jsou motivováni na **održení limitu** účelově vymezených výdajů a na měřitelných dlouhodobých efektech, které mohou být chápány jako důsledky koncepčně vynakládaných výdajů.

7.4 Centralizovaný a decentralizovaný způsob řízení odpovědnostních středisek

Na způsob uplatnění finančně hodnotových nástrojů a kritérií má vliv míra a oblasti, ve kterých pracovníci odpovědnostních středisek uplatňují svoji iniciativu a kde jsou naopak nuceni respektovat omezení, která plynou z potřeby vrcholové koordinace a která jsou charakteristická pro řízení středisek v **převážně centralizovaném nebo decentralizovaném přístupu**.

Řešení
základních
otáček
odpovědnostního
řízení

Ačkoliv se oba přístupy neprojevují v krajních polohách, ale spíše ve formě převážně centralizovaného nebo decentralizovaného přístupu, pro jejich aplikaci je typická **odlišnost při řešení základních otázek**, které charakterizují odpovědnostní řízení:

- čem rozhoduje **podnikové vedení** a pro jaké oblasti je pravomoc a odpovědnost delimitována na nižší útvary,
- jak jsou velká a hierarchicky uspořádaná **odpovědnostní střediska**,
- jakým způsobem jsou **zadávány úkoly** nižším odpovědnostním střediskům a kontrolováno jejich plnění,
- zda jsou střediska izolována od vlivů **vnějšího prostředí**,
- jakou důležitost a obsah mají **finančně hodnotová kritéria** při hodnocení středisek,
- na jaká kritéria je vázána **hmotná zainteresovanost** a motivace středisek.

7.4.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

V následující části se seznámíte se zásadními rysy **centralizovaného přístupu k odpovědnostnímu řízení** při použití členění podle předpokladů odpovědnostního řízení, jak jsme si je vymezili v podkapitole 1.2.

Centralizovaný
přístup k
odpovědnostnímu
řízení

a) Oblasti pravomoci a odpovědnosti

Vrcholové vedení podniku si ponechává ve svých rukách rozhodující část pravomoci a odpovědnosti při:

- řešení otázek prodáváného objemu a sortimentu výkonů z hlediska dlouhodobého, střednědobého i krátkodobého horizontu,
- zajištění změn v provádění výkonů, vč. dlouhodobých technologických inovací,
- **stanovení střednědobých a krátkodobých výrobních úkolů**, které se stanovují na základě kritérií maximalizace zisku, případně výnosnosti vloženého kapitálu a optimálního využití kapacity s cílem koordinace práce v jednotlivých útvarech,
- relativně podrobném konstrukčním a **technologickém řešení výrobků**, kde rozhodování vychází z předem připravených údajů útvarů konstrukční a technologické přípravy výroby, která je vrcholovému vedení bezprostředně podřízena a jejímž úkolem je:
 - zajištění požadavků prodeje na **užitné vlastnosti** výrobků,
 - poskytnutí podrobných **podklady pro řízení výroby**, zajištění zásobování a pomocných nebo obslužných činností.

Je nutno se zmínit o vazbě technického a technologického řešení výroby na jeho ekonomickou stránku, zejména propojení s útvarem kalkulací,

- zpracování **rozpočtů odpovědnostních středisek**, v nichž jsou zadány úkoly týkající se nákladů, ale i jiných finančních a hodnotových veličin, které podřízené útvary svou činností ovlivňují.

b) Způsob zadávání úkolů střediskům a kontrola jejich plnění

Úkoly z úrovně podnikového vedení jsou zadávány odpovědnostním střediskům především **formou direktiv**, kdy důraz je kladen na řízení **naturální stránky** podnikatelského procesu.

Základním kritériem hmotné zainteresovanosti je **splnění naturálně zadávaných úkolů**, teprve v rámci nich jsou střediska hodnocena i podle úrovně dosažených finančně hodnotových kritérií.

c) Velikost a hierarchie odpovědnostních středisek

Finanční a hodnotové výsledky se zjišťují za relativně **malé vnitropodnikové útvary**, které mají nízkou pravomoc a odpovědnost. Zároveň však vznikají hierarchicky vyšší střediska, která vznikají v rámci víceúrovňové strmé organizační struktury. Jedná se o útvary, které plní relativně specializované funkce v rámci podnikové struktury a nemají uzavřený reprodukční proces a předpoklady k tomu, aby působily jako samostatné subjekty ve vztahu k vnějšímu okolí. Taková střediska se nazývají **prvky ekonomické struktury** a většinou jsou řízena v režimu **nákladových nebo výnosových středisek**.

d) Orientace finančně hodnotových kritérií

Bývají zaměřena zejména na **hospodárnost a jakost** direktivních zadaných naturálních úkolů, případně na nepřímou **podporu kooperačních vztahů**, které vznikají uvnitř podnikové struktury. Nástroje vnitropodnikového hodnotového řízení jsou spíše **doplňkovými instrumenty** určenými k podpoře plnění naturálně zadaných direktiv.

e) Vztah útvarů k podmínkám vnějšího okolí

Při centralizovaném způsobu řízení se v řízení útvarů výrazně uplatňují nástroje, které vnitropodnikový útvar **racionálně izolují** od vlivů, které svou činností nemohou ovlivnit. Těmito nástroji jsou například stálé skladní ceny materiálu, vnitropodnikové ceny stanovené na úrovni kalkulovaných nákladů a další. Při řízení **jsou respektována specifika útvarů** s tím, že úkoly,

*Oblasti
pravomoci
a odpověd-
nosti*

*Způsob
zadávání
úkolů
střediskům
a kontrola
jejich
plnění*

*Velikost
hierarchie
odpověd-
nostních
středisek*

*Orientace
finančně
hodnoto-
vých
kritérií*

*Vztah
útvarů k
podmín-
kám
vnějšího
okolí*

kteří jsou jim zadávány vycházejí z podmínek, které pro činnost vnitropodnikových útvarů vytvořily útvary vrcholového vedení. Změna podmínek se pak promítá do odpovědnosti vyšších stupňů řízení nebo útvarů, které změnu vyvolaly a odpovídají za ni.

f) Časový interval hodnocení výsledků odpovědnostních středisek

Hodnocení výsledků středisek je prováděno zpravidla v **krátkých**, zpravidla měsíčních nebo čtvrtletních **intervalech**, a aby byla zajištěna kontinuita hodnocení, používá se zpracování údajů narůstajícím způsobem od začátku roku do současné doby. Hodnocení provádí **hierarchicky vyšší útvar** na základě **srovnání skutečně dosažených naturálních a hodnotových výsledků s plánem** (rozpočtem) nebo jinak zadaným žádoucím stavem.

*Časový
interval
hodnocení
výsledků*

g) Využívaná finančně hodnotová kritéria

Při stanovení finančně hodnotových kritérií, která jsou využívána při hodnocení odpovědnostních středisek, je zdůrazněna omezená, relativně úzce zaměřená pravomoc a odpovědnost středisek. Nejčastějšími příklady kritérií jsou limit nákladů, vnitropodnikový výsledek hospodaření představující překročení nebo úsporu předem stanovených nákladů, hodnotový limit materiálových zásob, limit nedokončené výroby a hotových výrobků a další. Při stimulaci středisek tato kritéria vystupují jako **podřízená hlavním, naturálně zadaným úkolům**.

*Využívaná
finančně
hodnotová
kritéria*

h) Hmotná zainteresovanost

Při centralizovaném způsobu řízení odpovědnostních středisek jsou pro hmotnou zainteresovanost charakteristické tyto rysy:

- je orientována zejména na **vedoucí pracovníky středisek**, jejich hodnocení se váže zejména na to, jak zajistili podmínky pro hladký průběh **činnosti vnitropodnikového střediska** a jak středisko splnilo naturálně zadané **úkoly**, výkonní pracovníci středisek jsou odměňováni spíše za vlastní práci s nižším podílem nezaručené složky jejich mzdy,
- vedoucí pracovníci jsou dále hmotně zainteresováni na skutečně **dosaženém střediskovém výsledku hospodaření**,
- podstatná část zainteresovanosti střediska je navíc vázána na **výsledky podniku jako celku**, respektive závodu. Procento podílu střediska na celkových výsledcích je **individuální** a může být řešeno explicitně vyjádřenou procentní sazbou nebo i metodickými úpravami, které jsou z psychologického hlediska účinnější. Takovou úpravou je například stanovení vnitropodnikové ceny předávaného výkonu záměrně na vyšší úrovni, než jsou ovlivnitelné předem stanovené náklady střediska.

*Hmotná
zaintere-
sovanost*

i) Další důležité charakteristiky

- Centralizovaný způsob řízení je **velice náročný** na celkový pořádek v hmotném řízení podnikatelského procesu i na aktualizaci žádoucího stavu a řešení odpovědnosti za změny a odchylky. V ekonomicky nestabilních obdobích vzrůstá obtížnost zjištění odpovědnosti za změny a odchylky, z nich některé mohou vznikat na základě vztahů vůči odběratelům a dodavatelům.
- Předpokladem jeho fungování je **perfektní informační systém**, který je schopen zpracovat všechny uvedené změny a odchylky jak ve vztahu ke skutečnosti, tak i při formulování žádoucího stavu. Velmi zásadní je vyřešení zásadního problému, který se v centralizované koncepci projevuje: měřitelné výsledky se často projeví v jiném útvaru než v tom, který vynakládá iniciativu, případně negativně ovlivnil část podnikatelského procesu.
- Centralizované řízení je v naší ekonomice poněkud zdiskreditováno jeho dřívějším mechanickým uplatňováním ve vztahu vrcholového národohospodářského centra vůči podnikům. I celosvětově je však chápáno jako **pasivní prvek řízení**, který vede ke skrývání rezerv

a nepůsobí motivačně na vyšších úrovních řízení.

j) Výjimky v přístupu

Jak již bylo uvedeno, tuto koncepci nelze uplatnit pro řízení útvarů vrcholového vedení a pro tzv. koncepčně tvůrčí útvary, kterými jsou útvary technického rozvoje, technické přípravy výroby, marketingu a prodeje a dalších.

*Výjimky
v přístupu*

7.4.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Decentralizovaný přístup k řízení odpovědnostních středisek se odvíjí v protikladech k výše formulovaným rysům centralizovaného přístupu, proto v dalším textu budou zdůrazněny pouze jeho nedůležitější rysy:

a) Charakteristika aktivit podnikového vedení

Vrcholové vedení podniku má pravomoc a nese odpovědnost především za **dlouhodobý rozvoj podniku v těchto oblastech**:

- odpovídá za **finanční strategii** podniku, která je prosazovaná vlastníky podniku a je zaměřená jednak na **optimalizaci zdrojů** financování podniku, jednak na výhodnou **alokaci finančních investic** na kapitálovém trhu,
- provádí dlouhodobý **průzkum trhu**, ovlivňuje jeho orientaci a v návaznosti na jeho výsledky **orientuje podnikový výzkum a vývoj** na progresivní směry podnikání v daném oboru,
- pokud jednotlivé podnikové divize podnikají ve stejném segmentu trhu, je účelné, aby vrcholové vedení koordinovala nejen strategii prodeje, ale i konkrétní **taktické záměry**, jejichž hlavními nástroji je úroveň prodejních cen, jednotné principy uplatňování množstevních a sezónních slev apod.,
- prosazuje **hmotné i nehmotné investiční záměry**, které souvisí s dlouhodobým řešením technologie prováděných výkonů a s realizací investic, které ovlivňují podstatným způsobem profilové zaměření podniku.

Vrcholové vedení podniku je tvořeno kromě ředitele firmy vrcholovými pracovníky, kteří jsou odpovědní za řízení **financí, investic, marketingu a výzkumu** a na téže úrovni je organizačně zařazeno **informační centrum**, jehož úkolem je informační zajištění tohoto úzkého vrcholového vedení a poskytování informací, které se týkají vzájemných kooperačních vztahů mezi odpovědnostními středisky.

Díky informačnímu centru by vrcholové vedení mělo mít určitou možnost ovlivňování **kooperačních vazeb** tak, aby byla zajištěna **nadřazenost cílů podniku jako celku**. Tato možnost se zpravidla nerealizuje ve formě direktiv, ale **nepřímo** stanovením vnitropodnikových cen nebo stanovením zásady, že vrcholové vedení je konečnou instancí při řešení sporů mezi odpovědnostními středisky.

b) Způsob zadávání úkolů střediskům a kontrola jejich plnění

Výběr objemu, sortimentu výkonů nebo činností, které středisko provádí, jsou prováděny přímo ve středisku na základě úvah, které jsou primárně ovlivněny stanovenými finančně hodnotovými kritérii. Tato kritéria pronikají do útvaru z vnějšího okolí nebo z úrovně podnikového vedení. Kontrola dosažených cílů útvaru probíhá zejména analýzou toho, zda je útvar schopen na základě dosažených výsledků a po splnění povinností vůči podnikovému vedení krýt své potřeby.

*Způsob
zadávání
úkolů
střediskům
a kontrola
jejich
plnění*

c) Velikost a hierarchie odpovědnostních středisek

Na rozdíl od centralizovaného způsobu řízení se finanční a hodnotové výsledky zjišťují zpravi-

*Velikost a
hierarchie
odpověd-
nostních*

dla za **větší vnitropodnikové útvary**, které mají relativně uzavřený koloběh ekonomických zdrojů a řadu hraničních vazeb s podnikovým okolím. V těchto vazbách vystupují jako reprezentanti podniku. Tato střediska se nazývají **subsystémy ekonomické struktury**. Střediska působí v rámci ploché organizační struktury a jsou vybavenou pravomocí a odpovědností zejména při volbě sortimentu, objemu výkonů a způsobu jejich provádění. Většinou jsou řízena v režimu **ziskových, rentabilitních nebo investičních středisek**.

středisek

d) Orientace finančně hodnotových kritérií

Tato kritéria jsou primárně zaměřena na zvýšení **výnosnosti kapitálu**, který je v útvaru vázán, případně na zlepšení **solventnosti, likvidity** a jiných faktorů, které ovlivňují finanční situaci podniku a které útvar svou činností ovlivňuje. Konkrétním kritériem hodnocení může být např. výše příspěvku útvaru k celkovému podnikovému zisku nebo přínos útvaru k finanční situaci podniku a další.

Orientace finančně hodnotových kritérií

e) Vztah útvarů k podmínkách vnějšího prostředí

Vnitropodnikový útvar pracuje v podmínkách tržního prostředí a nese odpovědnost za **rozpoznání vlivů**, které ve vnějším okolí vznikají i za svůj **další rozvoj** v těchto podmínkách. Na rozdíl od centralizované formy řízení není izolován od vnějších vlivů.

Vztah útvarů k podmínkách vnějšího prostředí

f) Časový interval hodnocení výsledků

Hodnocení středisek je prováděno v **delším časovém intervalu** a není záležitostí bezprostředně vyššího útvaru, ale vychází z vnitřní potřeby útvaru zajistit svůj rozvoj v rámci nepřímo stanovených pravidel. Pro středisko je důležité zejména hodnocení těchto oblastí:

Časový interval hodnocení výsledků

- **vnitropodnikový výsledek hospodaření**, který je koncipován jako **příspěvek střediska k celopodnikovému zisku**, zjišťuje se jako rozdíl mezi dosaženými výnosy a vynaloženými prvotními a druhotnými náklady, včetně nákladů za služby vrcholového vedení pro útvar, případně jinak upravený o další položky, které vyjadřují vztah útvaru k podnikovému vedení (simulovaná daň, kalkulační úroky, kalkulační nájemné),
- **výnosnost vázaného kapitálu v útvaru**, která je zjišťována jako podíl vnitropodnikového výsledku hospodaření a průměrné výše kapitálu, vázaného v útvaru a jehož úroveň útvar svou činností ovlivňuje,
- **přínos útvaru k finanční situaci podniku**, který je zjišťován jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, na jejich výši útvar přímo nebo zprostředkovaně svoji činností působí.

g) Využití finančně hodnotových kritérií

V decentralizované formě řízení se v některých oblastech uplatňují obdobná kritéria jako v centralizovaném přístupu k hodnocení, avšak mnohdy mají různý obsah. Různé **obsahové pojetí** se projevuje zejména u nákladů, výnosů a vnitropodnikového výsledku hospodaření. Kromě těchto kritérií lze při decentralizovaném přístupu řízení uplatnit navíc i kritérium výnosnosti a peněžní toky.

Využití finančně hodnotových kritérií

V decentralizovaném přístupu jsou **finanční a hodnotová kritéria primární** jak z hlediska vnějšího hodnocení útvaru, tak i vnitřního posuzování jeho dalšího rozvoje.

h) Hmotná zainteresovanost

Váže se spíše na skutečně dosažené výsledky, avšak není vyloučena ani vazba na splnění plánu nebo rozpočtu. Výsledky vnitropodnikových útvarů představují **rozhodující**, často jediné kritérium hmotné zainteresovanosti. Ve srovnání s centralizovaným přístupem má menší význam vazba hmotné zainteresovanosti na celopodnikové výsledky.

Hmotná zainteresovanost

i) Další důležité charakteristiky

Decentralizované řízení odpovědnostních středisek má některé výhody, ale i nevýhody:

Výhody

- Využívání uvedeného přístupu pozitivně ovlivňují současné **vnější podmínky**, zejména víra v iniciativu a podnikavost a naopak averze k centralizaci rozhodovací pravomoci. Celosvětově je tento model hodnocen jako motivačně účinnější.
- Decentralizovaný přístup neklade tak značné **nároky na informační systém**, zejména při řešení problémů, které jsou spojeny se stanovením a aktualizací žádoucího stavu, racionální izolací středisek od vlivů, jejichž působení není v jejich pravomoci a při vyjádření odpovědnosti za změny a odchylky, u kterých se liší místo vzniku a odpovědnosti za jejich vznik.

Nevýhody:

- Pro decentralizovaný model je charakteristická tvorba relativně velkých vnitropodnikových útvarů, které mají uzavřený koloběh ekonomických zdrojů. Vytváření těchto útvarů může vést až neefektivnímu **štěpení činnosti**, které by bylo racionální zajišťovat centrálně (opravy a udržování, zásobování, prodej, zajišťování informací, kontrola kvality a další).
- Pokud nejsou adekvátně vymezeny vztahy mezi podnikovým vedením a decentralizovaně řízeným útvarem, může to vést k **odstředivým tendencím**, které se mohou projevit úplným osamostatněním útvarů, což může mít nepříznivý dopad na komplexnost činnosti podniku a efektivnost jejich částí.

j) Výjimky v přístupu

Uvedený přístup se zpravidla používá na **nejvyšších úrovních vztahů** podnikového vedení vůči decentralizovaně řízeným střediskům, která jsou organizačně začleněná na úrovni závod nebo provozů. V nižších strukturách se zpravidla prosazují tendence k centralizovanému pojetí.

*Výjimky v
přístupu*

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 7-1



Útvar dopravy, který je řízený v režimu nákladového střediska, předává ostatním útvarům v rámci podniku své výkony, které jsou vyjádřeny ujetými km a oceněné vnitropodnikovou cenou na úrovni předem stanovených plných střediskových nákladů. Vnitropodniková cena 1 km činí podle kalkulace 20,- Kč a byly odvozena z následujících údajů:

- spotřeba jednicových pohonných hmot 10,00 Kč
- variabilní režie (opravy a údržba) 2,00 Kč
- fixní režie 8,00 Kč

Podíl fixní režie, který připadají na 1 km byl odvozen ze střediskového rozpočtu fixních nákladů 800 000 Kč a ze stanovení kapacity útvaru 200 000 km.

Ve sledovaném období předal útvar dopravy ostatním střediskům v rámci podnikové struktury celkem 102 000 km. V souvislosti s jejich provedením vynaložil 1 016 000 Kč na spotřebu jednicových pohonných hmot, 194 000 Kč variabilní režie na opravy a údržbu vozidel a 808 000 Kč fixních režijních nákladů.

Úkol:

Zjistěte vnitropodnikový hospodářský výsledek hospodaření útvaru dopravy a vypočítejte, jak byla jeho výše ovlivněna úsporou jednicových nákladů a úsporou variabilní režie.

Řešení příkladu

	Nákladová položka	Skutečnost	Nákladový úkol	Rozdíl
1.	Spotřeba jednicových pohonných hmot	1 016 000	1 020 000	+ 4 000
2.	Variabilní režie	194 000	204 000	+ 10 000
3.	Fixní režie	808 000	816 000	+ 8 000
	Celkem	2 018 000	2 040 000	+ 22 000

Tabulka 7-1 : Podklady pro zjištění hospodářského výsledku útvaru dopravy

Způsob stanovení nákladového úkolu:

1. Spotřeba pohonných hmot $10 \times 102\,000 = 1\,020\,000$
2. Variabilní režie $2 \times 102\,000 = 408\,000$
3. Fixní režie $8 \times 204\,000 = 816\,000$

Celkovou odchylku od fixní režie ve výši 8 000 Kč můžeme ještě dále rozdělit:

- a) na odchylku vyvolanou zvýšeným čerpáním vyhnutelných fixních nákladů ve výši 8 000 Kč (překročení nákladového úkolu):

$$800\,000 - 808\,000 = - 8\,000$$

- b) na odchylku vyvolanou lepším využitím kapacity, ke které se váží fixní náklady ve výši 8 000 Kč (pozitivní efekt z degrese):

$$816\,000 - 800\,000 = + 16\,000$$

*

7.5 Využití finančních a hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek

Rozhodnutí o centralizovaném nebo decentralizovaném způsobu řízení odpovědnostních středisek se projeví při vytváření organizační a ekonomické struktury, způsobu zadávání úkolů střediskům, kontrole jejich plnění a k vazbě na hmotnou zainteresovanost. Současně ovlivňuje i způsob **koncipování finančně hodnotových informací** a jejich využití při řízení.

Využití finančních a hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek

7.5.1 Náklady odpovědnostních středisek

Pro vnitropodnikové řízení mají zásadní význam zejména následující pohledy na probíhající reprodukční proces:

- **výkonový pohled**, zaměřený na zobrazení vztahu nákladů k jednotlivým výrobkům, pracím a službám,
- **odpovědnostní pohled**, který vychází ze sledování průběhu nákladů z hlediska středisek, která odpovídají za jejich vznik,
- v některých případech i pohled, který znázorňuje **náklady procesů a dílčích aktivit**, zajišťovaných v průřezu nákladů jednotlivých útvarů a výkonů v nich realizovaných.

Uvedené tři pohledy se úzce prolínají, avšak v žádném případě nejsou totožné. Kvalitní odpovědnostně orientované řízení vyžaduje členění nákladů na externí a interní nikoliv podle vztahu k výkonům, procesům nebo podle místa vzniku, ale podle toho, které středisko **odpovídá za**

Odpovědnostní pohled na náklady

jejich vznik. To zpravidla vyžaduje následující úpravy:

- v případě, **kdy útvar výši nákladů obecně neovlivňuje**, je zapotřebí náklady, které byly zúčtovány na útvar, **vyjmout** z jeho odpovědnosti, což se dá zajistit například tím způsobem, že z celkového rozpočtu nákladů jsou pracovníci útvaru zainteresováni jen na vybraných nákladových položkách (na jejich úspoře),
- dále je zapotřebí vyjmout z odpovědnosti střediska **náklady, které v něm bylo vynaloženo, když útvar odstraňoval neplánované odchylky**, které byly vyvolány činností jiného útvaru, jako příklad lze uvést přijetí materiálu nižší kvality (za kvalitu materiálu odpovídá útvar zásobování), které vyvolá dodatečné úpravy v útvaru hlavní výroby,
- naopak je náklady odpovědnostního střediska zvýšit, pokud jeho činnost vedla ke **snížení výnosnosti vloženého kapitálu nebo ke zvýšení finančního rizika**, i v případě, kdy se v konečném důsledku neprojevil růst nákladů za podnik jako celek. Příkladem může být růst pohledávek a zásob nedokončené výroby střediska, které jejich výši ovlivňuje.

Jak vyplývá z výše uvedeného odpovědnostního pohledu na náklady, náklady odpovědnostních středisek představují relativně široký soubor různě vyjádřených a oceněných nákladových položek:

- **skutečně vynaložené prvotní náklady**, za jejichž vznik, kvantitu a stanovení ceny poskytnutého výkonu nese odpovědnost středisko,
- vynaložené prvotní náklady, oceněné na úrovni předem stanovené,
- **druhotné náklady, oceněné na úrovni odhadovaných nákladů** a zúčtované podle jejich přetřídění v případě, kdy se liší místo vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů,
- druhotné náklady oceněné na úrovni oportunitních nákladů, které vyjadřují majetkový prospěch, o který se podnik připravil v důsledku výsledků, za které konkrétní útvar nese odpovědnost,
- **druhotné náklady vznikající spotřebou výkonů**, které odebírajícímu útvaru poskytuje jiný vnitropodnikový útvar.

Nákladové položky z hlediska ocenění a vyjádření

Při členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je třeba vzít v úvahu ještě **odpovědnost za náklady na vstupu a na výstupu**:

- Odpovědnost za náklad nemůžeme chápat pouze jako ovlivnitelnost nákladové položky **na vstupu do útvaru**. Střediska, která mají pravomoc a odpovědnost, která se váže k využití svěřené kapacity, mohou působit na **zpětnou reprodukci nákladů** a mají možnost ovlivnit nákladovou položku na **výstupu**. Důsledkem toho se posouzení odpovědnosti za náklady stane specifickou záležitostí, kterou nelze mechanicky odvozovat z druhového nebo účelového určení nákladu.
- Největší problémy budou vyvolávat náklady, jejichž výši ovlivňuje **společně více útvarů**, které se často nacházejí na různých úrovních podnikové hierarchie. Příkladem jsou nejen náklady, ovlivňované jedním útvaru na vstupu a jiným na výstupu, ale například i spotřeba vody a různých druhů energií, měřená na společném měřiči za více odpovědnostních útvarů.

Odpovědnost za náklady na vstupu a výstupu

7.5.2 Výnosy odpovědnostních středisek a vnitropodnikové ceny

Odlíšné formy hodnotového řízení středisek se projevují nejvýrazněji ve způsobu oceňování jejich výkonů, tudíž jak jsou koncipovány jejich **střediskové výnosy**. Nástrojem ocenění výkonů středisek jsou tzv. **vnitropodnikové (předací) ceny**.

Vnitropodnikové (předací) ceny

Vnitropodniková cena není termínem, který by přesně vyjadřoval podstatu, cíle a metody ocenění vnitropodnikových výkonů. Zásadní obsahová odlišnost mezi tržní a vnitropodnikovou cenou vyplývá z nestejně úrovně, na níž je uznána účelnost prováděného výkonu.

Při prodeji výrobku mimo podnik se jeho prospěšnost projevuje tím, že ekonomicky nezávislý zákazník je ochoten **za prodáváný výkon** zaplatit cenu, která odpovídá podle jeho názoru užitným vlastnostem výkonu.

Naproti tomu oceněný výstup střediska vyjadřuje **vnitřní uznání účelnosti** výkonu z úrovně podniku. Pokud je výkon **předáván k další spotřebě** uvnitř podniku, je odebírající středisko při výběru podobného výkonu z vnějšího okolí zpravidla omezeno **prioritou zájmu podniku jako celku**.

K ZAPAMATOVÁNÍ 14



Vnitropodniková cena není formou aplikace tržních vztahů ve vnitropodnikové struktuře, ale je nástrojem odpovědnostního řízení, jehož hlavním účelem je taková koordinace vnitřních vztahů v podniku, která vede k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů.

Vnitropodniková cena

7.5.3 Funkce a typy vnitropodnikových cen

V úvodu se nejdříve seznámíte s **funkcemi**, které by měla vnitropodniková cena plnit:

- měla by působit motivačně na pracovníky odpovědnostních středisek při jejich chování a rozhodování, které by mělo být efektivní nejen pro ně, ale hlavně pro podnik jako celek. Pokud by se stalo, že se uvedené dva pohledy dostanou do rozporu, určující by měly být zájmy podniku jako celku,
- měla by fungovat jako měřítko činnosti střediska,
- měla by odrážet rovněž úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska nejen ve vertikálních vztazích nadřízenosti a podřízenosti, ale i v horizontálních kooperačních vazbách.

Funkce vnitropodnikových cen

K ZAPAMATOVÁNÍ 15



Při stanovení vnitropodnikových cen platí základní pravidlo: jejich výše musí vždy vycházet z **předem stanovených podmínek** provádění činnosti, která je předmětem vnitropodnikové kooperace, nebo z jiné, předem známé žádoucí úrovně, která určuje práh racionality jejího provádění. Vnitropodniková cena na úrovni skutečných nákladů by v podstatě neměla přicházet v úvahu.

Pravidlo stanovení vnitropodnikové ceny

V současné praxi se prosazují zejména tyto typy vnitropodnikových cen:

- Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky** má tyto základní charakteristiky:
 - je stanovena na vyšší úrovni než jsou předem stanovené náklady prováděných výkonů,
 - používá se v případě, kdy má středisko pravomoc ovlivňovat **objem a sortiment prováděných výkonů**, což souvisí s tím, že má pravomoc sjednávat dodávky výkonů s odběrateli, termíny zakázek a zajišťovat vlastními silami zdroje k jejich uskutečnění,
 - využívá se pro ocenění **finálních výkonů**, které se ve větší míře **prodávají mimo podnik**,
 - jako kritérium se využívá zejména u **ziskových, rentabilních a investičních středisek**, u místně odloučených závodů s decentralizovaným způsobem řízení, u pomocných

Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

a obslužných činností, které podstatnou část kapacity prodávají mimo podnik a u prodejních útvarů, které jsou zaměřeny na maximální výši prodaných výkonů,

- její využití není vhodné ve střediscích s užším rozsahem pravomoci a odpovědnosti, například u výrobních útvarů, které provádějí činnost v podmínkách horizontální vnitropodnikové kooperace.

b) Tržní cena ve funkci vnitropodnikové ceny

Modifikací vnitropodnikové ceny s připočtením ziskové přírážky je **tržní cena**. Jako její hlavní výhodu můžeme uvést to, že umožňuje srovnání efektivnosti výkonů, které středisko provádí, s efektivností v konkurenčním okolí podniku. Aplikace tohoto typu ceny může mít některé podstatné důsledky:

- tržní cenu ve funkci vnitropodnikové ceny využívají zejména útvary s vyšší úrovní pravomoci a odpovědnosti. V souvislosti s tím může vzniknout problém spočívající v tom, že **rozdíl mezi výnosy odvozenými z tržní ceny a ovlivnitelnými náklady není zcela v pravomoci hodnoceného útvaru**. Příkladem jsou útvary závodové dopravy. V současnosti je časté zakládání dopravních společností s nižší investiční náročností, která se projevuje ve stanovení nižší ceny výkonů, jejichž úroveň nemohou tyto útvary reflektovat,
- tržní cena se používá rovněž jako motivační faktor k orientaci na **lepší využívání kapacity**, avšak pravomoc útvaru je omezená tím, že musí koordinovat svou činnost s potřebami ostatních útvarů. Jako příklad opět můžeme uvést útvar dopravy, který může volnou dopravní kapacitu prodávat externím odběratelům, současně je povinen přednostně uspokojit požadavky ostatních vnitropodnikových útvarů.

*Tržní cena
ve funkci
vnitropod-
nikové
ceny*

Řešení uvedeného nesouladu je možné několika způsoby:

- vazbou hmotné zainteresovanosti střediska na **předem stanovené výsledky**,
- **systemem vnitřních rozdělovacích procesů**, kdy se část vnitropodnikového výsledku útvaru odvede na úroveň vrcholového vedení, případně opačným způsobem, kdy útvar dostává přiděl od vrcholového vedení,
- **zatížením nákladů střediska** o příslušnou část celopodnikové režie, nebo naopak **odčerpáním části nákladů** z jeho odpovědnosti,
- **úpravou tržní ceny o náklady, které útvaru objektivně nevznikají**, například u vnitřních dodávek se tržní cena snižuje o úsporu odbytových a prodejních nákladů.

c) Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů

Tato cena patří k typu ocenění, který je možno využívat zejména jako nástroj orientace vnitropodnikového útvaru na **zvyšování objemu výkonů, příp. na efektivní změny sortimentu**. Útvar, jehož výnosy jsou takto stanoveny a který zvýší objem prováděných výkonů, realizuje tzv. **objemovou odchylku**, která vzniká **lepším než plánovaným využitím výrobní kapacity**. Podobný efekt může útvar dosahovat v případě orientace na provádění výkonu, u kterého předem stanovený podíl režijních nákladů zajišťuje vyšší střediskový výnos než skutečné náklady, které výnosy vyžaduje.

*Vnitropod-
niková
cena na
úrovni
plných
středisko-
vých
nákladů*

Tento typ ceny se používá často v řízení **nákladových středisek vyššího typu**, avšak aplikace přináší některé problémy:

- velikost vnitropodnikové ceny závisí v určité míře na **způsobu stanovení sazby nezávislé části režijních nákladů**, která připadá na jednotku výkonu, přičemž je nutno vycházet z toho, že způsob rozvržení nákladů ovlivní chování pracovníků střediska, kteří se budou orientovat na výkony pro ně nejvýhodnější,

tento typ ceny může být aplikován u středisek s **širším rozsahem pravomoci a odpovědnosti**, kdy útvary by měly ovlivňovat nejen skutečnou výši vynaložených nákladů, ale současně i **objem, případně sortiment** provedených výkonů, ke kterým se váže příslušná sazba.

d) Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů

Tento typ ceny může být koncipován na úrovni variabilních nákladů, případně na úrovni jednicových nákladů, a lze ji aplikovat zejména u **nákladově řízených středisek**, která jsou řízena **direktivními, naturálně vyjádřenými úkoly** a jejichž iniciativu je proto nutné orientovat na úsporné splnění těchto úkolů. Plný účinek dosahuje tento typ ceny za předpokladu, že se bude hospodárnost střediska hodnotit odděleně v oblasti **jednicových a režijních nákladů**.

*Vnitropodniková
cena na
úrovni
variabilních
nákladů*

Nástrojem kontroly hospodárnosti **jednicových nákladů** je **operativní a základní kalkulace**, která umožňuje, aby tyto náklady byly hodnoceny ve vztahu k počtu prováděných výkonů. Kontrola **režijních nákladů** je založena na uznání jejich předem stanovené výše, kterou je schopen vnitropodnikový útvar v určitém časovém úseku schopen ovlivňovat. Nástrojem takto stanoveného nákladového úkolu je **rozpočet režijních nákladů**.

e) Vnitropodniková cena na bázi oportunitních nákladů

Pokud v dodávajícím středisku existuje kapacitní omezení a odebírající středisko nemá možnost nahradit chybějící dodávky z vnějších zdrojů, je možné využití nepříliš známé motivačně orientované ceny stanovené na bázi **oportunitních nákladů**. V tomto konkrétním případě vyjadřují oportunitní náklady ušlý zisk, který se váže k limitujícími činiteli a kvantifikuje, o kolik se zvýší zisk, když se podaří zvýšit kapacitu omezujícího činitele v dodávajícím útvaru o jednotku. Z praktického hlediska se vnitropodniková cena stanoví jako součet variabilních nákladů, jejichž vynaložení je nutné k provedení výkonu, a oportunitních nákladů.

*Vnitropodniková
cena na
bázi oportunitních
nákladů*

Tento typ ceny má **význam** hlavně pro dodávající středisko, neboť ho informuje o mezních nákladech, které je možno vynaložit na zajištění dodatečných výkonů, aniž by bylo nutno zvýšit náklady fixních výkonů nad úroveň, která vyjadřuje práh racionality.

Dalším cílem při používání tohoto typu ceny je zavedení **žádoucí úrovně hodnotících kritérií** do činnosti střediska. Tímto kritériem je například dosažení určité výnosnosti majetku, která má středisko svěřeno do správy. Například pokud se plocha, kterou využívá prodejní útvar, pronajme za určitou částku externímu odběrateli, lze tuto částku využít jako vnitropodnikovou cenu kalkulačního nájemného. Předávajícím útvarem bude útvar vrcholového vedení podniku. Vnitropodnikový hospodářský výsledek prodejního útvaru pak nebude vyjadřovat reálný přínos k celkovým podnikovým výsledkům, ale rozdílový výsledek k porovnávané oportunitní variantě využití zdroje. Stejným způsobem je možno koncipovat i další veličiny, se kterými jste se již seznámili v jedné z předcházejících kapitol, jako kalkulační úroky nebo kalkulační odpisy dlouhodobého majetku.

f) Vnitropodniková cena stanovená dohodou

Tento typ ceny vzniká na základě dohody mezi předávajícím a přebírajícím útvarem a má význam hlavně u individuálně sjednávaných subdodávek, nebo v případech operativních zakázek, u kterých je dosahována nadprůměrná rentabilita. Stanovení tohoto typu vnitropodnikové ceny probíhá následujícím způsobem:

- vnitropodnikovou cenu stanovenou dohodou určuje nebo alespoň **schvaluje podnikové vedení**,
- **odvozuje se od tržní ceny** a podnikové vedení si **vyhrazuje právo zásahu**, pokud by tržní cena působila proti zájmům podniku. Jako příklad můžeme uvést situaci, kdy předávající středisko nezajišťuje dodávky pro odebírající střediska z důvodu větší výhodnosti prodeje

*Vnitropodniková
cena
stanovená
dohodou*

mimo podnik,

- **stanoví se dohodou** mezi dodávajícím a odebírajícím střediskem a podnikové **vedení zasahuje** pouze v případě, kdy **nedošlo k dohodě**.

7.5.4 Vnitropodnikový výsledek hospodaření

Vnitropodnikový výsledek hospodaření vyjadřuje odpovědnost a ovlivnitelnost nákladů a výnosů ve vztahu k odpovědnostním střediskům. Může vystupovat ve dvou základních obsahových vymezeních:

- v decentralizovaném přístupu k odpovědnostnímu řízení je hospodářský výsledek koncipován jako **měřítka efektu** s cílem vyjádřit **příspěvek střediska k celkovému zisku podniku**, tímto způsobem se vyjadřuje výsledek hospodaření těch útvarů, které mají značný podíl pravomoci odpovědnosti, používá se zejména u ziskových, rentabilních a investičních středisek,
- v centralizovaném přístupu se vnitropodnikový výsledek hospodaření koncipuje zejména jako **informační nástroj**, který vyjadřuje **úroveň hospodárnosti a jakosti**, s jakou středisko splnilo stanovené úkoly. Tato funkce má použití zejména u nákladově řízených středisek s nižší pravomocí, jejichž rysem je vyšší kázeň při plnění zadaných úkolů a jejichž iniciativa se projevuje ve způsobu hospodaření s náklady, které jsou schopny ovlivnit.

Vnitropodnikový výsledek hospodaření

Obě pojetí jsou projevem **kritériální funkce**, což je jedna ze dvou funkcí, které vnitropodnikový výsledek hospodaření plní. Střediskový výsledek hospodaření vystupuje jako jedno měřítko, které umožní vyjádření úspěšnosti střediska v té části podnikatelského procesu, kterou svou činností ovlivňuje a za jejíž realizaci odpovídá.

Funkce vnitropodnikového výsledku hospodaření

V rámci **stimulační funkce vnitropodnikového výsledku hospodaření** je možno jej využít jako **základnu pro stanovení kritérií hmotné zainteresovanosti**. Význam této funkce bude u jednotlivých středisek značně rozdílný a bude se odvíjet zejména v závislosti na míře pravomoci a odpovědnosti středisek. U středisek s vysokou pravomocí a odpovědností bude zainteresovanost na výši vnitropodnikového výsledku jednou z nejdůležitějších, u ostatních útvarů bude důležitost tohoto kritéria klesat v přímé úměře s úbytkem pravomoci a odpovědnosti.

7.5.5 Aplikace peněžních toků v odpovědnostním řízení

Při řízení odpovědnostních středisek, zejména **rentabilních a investičních**, zařazených do nejvyšší hierarchie vnitropodnikových útvarů, se v odpovědnostním řízení využívá také **aplikace peněžních toků**. Podobně jako vnitropodnikový výsledek hospodaření má význam ve dvou funkcích:

- v **kritériální funkci**, kde má vazbu k hodnocení přínosu těchto útvarů k celkové finanční situaci podniku,
- ve **funkci stimulační**, která souvisí s informačními podklady pro vyjádření podmínek zainteresovanosti střediska na přínosu, který je vyjádřen pomocí peněžních toků.

Aplikace peněžních toků v odpovědnostním řízení

Pokud je útvar zainteresovaný na úrovni nákladů, výnosů a vnitropodnikového výsledku i udržování příznivé **finanční situace podniku**, zejména **likvidity**, musí disponovat přiměřenou pravomocí. Útvar vystupuje v externích vztazích vůči dodavatelům jako reprezentant podniku, který odpovídá a nese důsledky **za sjednané ceny a platební podmínky a za způsob financování dodávky**.

Předpoklady využití peněžních toků v odpovědnostním řízení

Podstatným rysem zobrazení peněžních toků pro útvárové odpovědnostní řízení je skutečnost, že odpovědnost středisek za peněžní toky **není účelné řešit decentralizací finančních prostředků** na samostatné účty nebo podúčty středisek. Uvedená decentralizace finančních prostředků není racionální ani z hlediska pravomocí, protože rentabilitní a investiční střediska mají vysokou pravomoc a odpovědnost zejména v **hlavní podnikatelské činnosti podniku** a tato by neměla být tříštěna ani při zásadních **investičních rozhodnutích** ve **finanční oblasti**, která jsou v kompetenci vrcholového vedení podniku nebo vlastníka.

Praktickým řešením je vytvoření **vnitřního systému** analytických účtů v účetním, nikoliv bankovního smyslu slova, které jsou spravovány tzv. **vnitropodnikovou bankou**.

K ZAPAMATOVÁNÍ 16



Vnitropodniková banka

Vnitropodniková banka se vymezuje jako nástroj **vnitropodnikového odpovědnostního řízení**, který **reálně změny majetku, dluhů a vlastního kapitálu**, ke kterým dochází ve vztahu mezi podnikem a okolím nebo mezi středisky s vysokou pravomocí a odpovědností vzájemně, transformuje do podoby, jaká by nastala při **teoretickém rozčlenění podniku** na ekonomicky samostatné subsystémy.

Podstatné rysy efektivního fungování vnitropodnikové banky

V návaznosti na výše uvedenou charakteristiku si odvodíme podstatné rysy jejího efektivního fungování:

- vnitropodniková banka zobrazuje nejen pohyby na účtech finančních prostředků, ale i pohyby majetku, dluhů a vlastního kapitálu, který v konečném důsledku bude mít dopad na **změnu stavu finančních prostředků**,
- z praktického hlediska to znamená, že předmětem sledování za jednotlivé vnitropodnikové útvary nejsou jen náklady, výnosy, vnitropodnikový výsledek hospodaření a stav finančních prostředků, ale také stav a pohyb externích a interních aktiv středisek, externích a interních závazků a decentralizovaná část dlouhodobých zdrojů, která je zpravidla určena na krytí pracovního kapitálu. Hlavní zásadou zůstává skutečnost, že za střediska se sledují ty **složky aktiv a pasiv, na které svými rozhodnutími působí** a jejichž výši ovlivňují.

Použití vnitropodnikové banky v systému řízení odpovědnostních středisek přináší měření efektu a orientaci motivace středisek nejen na hodnocení nákladů, výnosů a vnitropodnikového výsledku hospodaření, ale i **informací o tocích peněžních prostředků**. Tento rozdíl se projevuje zvýšením kvality těchto informací zejména v následujících oblastech:

Využití vnitropodnikové banky v řízení

- při sledování reálného a simulovaného pohybu peněz jednotlivých středisek jak k externímu okolí, tak mezi sebou, **se zvyrazňuje důležitost finančních vztahů**. Pozitivním rysem je to, že doplňuje hodnocení útvarů o **přínos k celkové finanční situaci podniku** a tím psychologicky účinněji působí na vědomí pracovníků středisek v oblasti tvorby zisku a finanční situace v oblastech, které ovlivňují,
- systém vnitropodnikové banky umožňuje sledování finanční i hodnotové stránky podnikatelského procesu včetně těch faktorů, které ovlivňují **solventnost a likviditu**,
- sledování stavu a pohybu reálných i simulovaných peněžních toků může působit **motivačně na upevnění vnitropodnikových vztahů**. Je to možno vysvětlit pomocí útvarů obslužných činností, které realizují část své kapacity externě a které přistoupí k požadavkům jiných útvarů pozitivněji, budou-li vědět, že výkon sice provádějí za nižší vnitropodnikovou cenu, ale s okamžitým přípisem úhrady na účet vnitropodnikové banky, na rozdíl od externího výkonu, kdy se úhrady vyšší tržní ceny objeví na jeho účtu teprve v okamžiku reálného přírůstku peněz na podnikovém bankovním účtu,

- systém vnitropodnikové banky umožňuje rozšířit škálu hodnotících a motivačních nástrojů.

Na závěr je nutno zdůraznit, že přes uvedené pozitivní rysy je nutno aplikaci vnitropodnikové banky posoudit s ohledem na všechny předpoklady, které se týkají vymezení pravomoci a odpovědnosti decentralizovaně řízených odpovědnostních středisek. Mělo by se vycházet z toho, zda střediska ovlivňují alespoň **výši používaného pracovního kapitálu**. Vnitropodniková banka je nástrojem, který využívá **vnitřní motivaci útvarů a orientuje ji na jednoduché a všeobecně srozumitelné kritérium**, kterým je vývoj finančních prostředků na účtu útvaru. **Vnitropodniková banka není simulací trhu mezi útvary**, ale jejím smyslem je v konečném důsledku zajištění celopodnikových cílů.

SHRNUTÍ



Shrnutí

Základním úkolem odpovědnostního vnitropodnikového řízení je vymezení oblastí, které jednotliví pracovníci, případně útvary, mohou ovlivnit, dále stanovit úkoly, které je třeba dosáhnout a na základě způsobu a úrovně splněných zadaných úkolů vyjádřit jejich diferencovaný přínos k celopodnikovým výsledkům.

Pro fungování odpovědnostního účetnictví, které je podřízeno systému odpovědnostnímu řízení, je nutno vytvořit organizační, plánovací a kontrolní předpoklady. K základním patří vybudování vzájemně konzistentní organizační a ekonomické struktury podniku, stanovení míry centralizace a decentralizace při řízení prvků subsystémů těchto struktur a vyjasnit rysy řízení konkrétních vnitropodnikových útvarů. Určující roli má organizační struktura, v průniku s ní se pak vytváří tzv. ekonomická struktura odpovědnostních středisek, jejichž smyslem je vyjádřit, jaké finančně hodnotové nástroje budou motivačně účinné při řízení útvaru.

Na obsah a způsob uplatnění finančně hodnotových nástrojů má vliv míra a oblast pravomoci a odpovědnosti, kterou disponují jednotlivá odpovědnostní střediska. Tato ovlivňuje i ostatní metody a nástroje vnitropodnikového odpovědnostního řízení. Z hlediska uplatnění nástrojů a metod rozlišujeme dva přístupy k řízení odpovědnostních středisek – centralizovaný a decentralizovaný. Oba přístupy se v praxi neprojeví v krajních polohách, ale spíše ve formě převážně centralizovaného nebo decentralizovaného přístupu.

Rozhodnutí o použitém přístupu v odpovědnostním řízení ovlivňuje mimo jiné i způsob koncipování a využití finančně hodnotových informací. Nejdůležitějšími z těchto informací jsou informace o nákladech, která střediska svou činností ovlivňují, o výnosech, o výši vnitropodnikového výsledku hospodaření a o přínosech středisek k finanční situaci podniku.

Odlišnosti obou přístupů se nejvýrazněji projevují ve způsobu stanovení vnitropodnikových cen jako základního finančního nástroje, který by měl odrážet úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska, které oceněný výkon poskytuje. Současně plní i funkci motivační a kritériální. Základními typy vnitropodnikových cen jsou ceny stanovené na úrovni dílčích, plných nebo oportunitních nákladů, ceny zvýšené o ziskovou přírážku, vnitropodniková cena vycházející z tržní ceny výkonu a dohodnuté vnitropodnikové ceny.

Odpovědnost a ovlivnitelnost se odráží i v obsahu a funkcích vnitropodnikového výsledku hospodaření, může vystupovat jako informační nástroj, který vyjadřuje úroveň hospodárnosti a jakosti a jako měřítko efektu s cílem, aby byl vyjádřen příspěvek střediska k celkovému zisku podniku.

Kromě hodnocení nákladů, výnosů a vnitropodnikového výsledku může být u nejvyšších typů

středisek v podnikové hierarchii uplatněna i zainteresovanost na přínosu k celkové finanční situaci podniku. Nástrojem měření je vnitropodniková banka jako zobrazení toků peněz, k nimž by docházelo při teoretickém rozčlenění podniku na samostatné subjekty.

PRŮVODCE STUDIEM 17



Teď, když jste se podrobně seznámili s hlavními rysy i nástroji odpovědnostního řízení, můžete přistoupit k prostudování kapitoly Systém plánů a rozpočtů, která se věnuje hlavnímu nástroji odpovědnostní útvary linie, kterým je rozpočet. Kapitola je zaměřena na tvorbu plánu a rozpočtu i kontrolu jeho plnění.

8 SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ

Tato kapitola bude zaměřena na problematiku plánů a rozpočtů a seznámení se základními problémy, které jsou s rozpočtováním a plánováním nákladů spojeny.

**Rychlý
náhled**

Cílem je seznámit vás v jednotlivých podkapitolách s tvorbou plánů a rozpočtu jednak firmy jako celku, ale i dílčími rozpočty prodeje a výroby a hlavních výrobních činností. Pozornost bude zaměřena i na důležitou část rozpočtu, kterou je rozpočet režijních nákladů.

Důraz bude kladen na klasifikaci rozpočtů, techniky sestavení a jejich využití. i na seznámení s typy rozpočtů, které se nejčastěji používají v praxi: pevnými a variantními rozpočty, přírůstkovým rozpočtem a rozpočtem vycházejícím od nuly, rozpočty sestavovanými za pevně vymezené a klouzavé období a rozpočty limitní a indikativní. Pozornost je věnována i kontrole plnění rozpočtů.

CÍLE KAPITOLY SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vysvětlit základní směrné veličiny plánování a rozpočtování
- Vysvětlit vztah rozpočtování k manažerskému účetnictví

**Budete
umět**

Získáte:

- Informace o tvorbě plánů a rozpočtu firmy jako celku, ale i v členění na plán prodeje a výroby a dílčí rozpočty hlavních činností vč. transformace na nižší úroveň
- Znalosti o způsobech kontroly rozpočtu

Získáte

Budete schopni:

- Vysvětlit základní klasifikaci rozpočtů a techniku jejich sestavení
- Vysvětlit úkol a obsah tzv. velitelského rozpočtu

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 5 hodin.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ

Plánování, rozpočetnictví, hodnotové ukazatele, normy, taktické rozpočty, podnikové politiky, finanční rozpočet, variantní řešení, rozpočtové období, strategické řízení nákladů, hodnotové cíle

**Klíčová
slova**

firmy, rozpočtová výsledovka, rozpočet jednicových, přímých výrobních a režijních nákladů, rozpočtová rozvaha, čistý pracovní kapitál, rozpočet peněžních toků, rozpočet stálé potřeby financování, rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti, plán prodeje a výroby, pevný a variantní rozpočet, přírůstkový rozpočet, rozpočet vycházející od nuly, rozpočet sestavovaný za pevně vymezené období, rozpočet klouzavý, rozpočet vymežující úkoly globálně, rozpočet vymežující úkoly podle dílčích aktivit, rozpočet limitní, rozpočet indikativní, rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb, rozpočet spotřeby jednicových nákladů, rozpočet variabilních nákladů a výdajů, rozpočet fixních nákladů a výdajů, utopené náklady, absolutní rozpočet, rozpočet lineárně přepočtený, variantní rozpočet, kvalitativní odchylky, kvantitativní odchylky, sortimentní odchylky, odchylky z výtěžnosti a úspornosti.

PRŮVODCE STUDIEM 18



V předchozích kapitolách jste se podrobně věnovali sledování nákladů k útvarům a odpovědnostnímu řízení po útvarové linii a seznámili jste se zatím stručně s tím, že základním nástrojem řízení nákladů odpovědnostních středisek jsou plány a rozpočty.

V dalším textu se proto zaměříme na pojmové vymezení plánů a rozpočtů, jejich klasifikaci, techniky sestavení a kontrolu.

8.1 Pojmové vymezení

V jednotlivých jazykových oblastech se znovu jako u manažerského účetnictví setkáváme s tím, že není zcela rozlišen pojem rozpočet a plán. Můžeme však konstatovat, že obecně se **plánování** pojímá širěji než rozpočetnictví, zejména z těchto důvodů:

Plánování

- je **nástrojem prosazování tzv. podnikových politik** nebo jinak vymezených strategických a taktických cílů a koncepcí, které jsou podnikem přijaty pro základní oblasti činnosti,
- někdy se omezuje na vymezení věcných úkolů, například jen pomocí kvantitativních ukazatelů.

Rozpočet má přímou nebo nepřímou vazbu na podnikové politiky, a to pomocí plánových úkolů. Tyto vazby můžeme charakterizovat takto:

Rozpočet

- stanovují se jim **hodnotové ukazatele** v peněžních jednotkách,
- musí stanovit určité **úkoly**, jejichž míra závaznosti může být rozdílná podle druhu rozpočtu a úkolu, podle způsobu sestavování, podle informací, které má rozpočtování k dispozici apod.,
- sestavuje se na určité **časové období**,
- nezakládá se pouze na exaktně propočtených veličinách (např. normy přímých nákladů pro sestavení kalkulací), ale někdy se uvádějí odhadované veličiny.

Normy jsou veličiny, které musí být nejdříve stanoveny v naturálních jednotkách (hodiny práce, kg spotřebovaného materiálu apod.) a pak jsou převedeny na hodnotové ukazatele pomocí hodinové sazby, směrné ceny za 1 kg materiálu apod. Normy se používají především při rozpočtování jednicových nákladů. Podrobněji se normami budeme zabývat v souvislosti s metodou standardních nákladů.

Normy

Limit je nejvhodnější způsob stanovení směrné veličiny, který může být vyjádřen hodnotově i naturálně za předpokladu, že naturální limit je vyjádřenou společnou měrnou jednotkou (např.

Limity

počet pracovníků, normohodin). Limity mohou mít omezení:

- u **limitů vyjadřujících horní omezení** je zapotřebí rozlišovat, jestli se jedná o limit **směrný** nebo **nepřekročitelný**, případně **podmíněně nepřekročitelný**, pokud není vedoucím pracovníkem na vyšší úrovni řízení povoleno jeho dodatečné zvýšení,
- **limity vyjadřující dolní omezení** se užívají zpravidla u výnosů, výtěžnosti a podobných veličin.

8.2 Cíle plánů a rozpočtů

Hlavním cílem systému plánů a rozpočtů není pouze stanovení úkolů, ale omezením neurčitosti **zefektivnění rozhodovacího procesu**. Prostředkem dosažení tohoto cíle je analýza možných budoucích komplikací, zhodnocení variant jejich řešení a podpora variant, které povedou k dlouhodobé optimalizaci činnosti firmy.

*Cíle
systému
plánů
a rozpočtů*

Analýza variant bude probíhat na různých podnikových úrovních, ale v každém případě bude vycházet ze základních dlouhodobě orientovaných rozhodnutí, která budou profilovat podnik jako celek.

Většina našich podniků se v současné době soustřeďuje na tradiční způsob plánování ve vazbě na tzv. **taktické rozpočty**. Jejich časový horizont je zpravidla vázán na kalendářní rok, což má vazbu jednak na požadavky finančního účetnictví, ale i našeho daňového systému. Účinnost těchto rozpočtů vzrůstá, pokud jsou součástí systému dlouhodobých plánů a rozpočtů. Dlouhodobé rozpočty navazují přímo nebo nepřímo, tj. prostřednictvím dlouhodobých plánů, na tzv. podnikové politiky, které vymezují v základních oblastech dílčí strategické, někdy i taktické cíle a způsob jejich dosažení.

*Taktické
rozpočty*

Podnikové politiky bývají formulovány na základě analýzy dlouhodobých cílů podniku a prognóz, a to nejen z hlediska současných podnikových možností, ale zejména z hlediska předpokládaného vývoje **ekonomického okolí podniku**. To znamená, že musí být brány v úvahu předpokládané trendy v inflaci, úrokové a úvěrové politice bankovního sektoru, vývoj směnných kursů apod. Podnikové politiky výrobního podniku zpravidla zahrnují následující oblasti: výzkum a vývoj, investice, finance a hlavní výdělečná činnost, případně formulace personálních, marketingových, dividendových, cenových a dalších politik. V rámci politiky hlavní výdělečné činnosti jsou pak formulovány koncepční požadavky na prodej, výrobu, mzdovou politiku a další.

*Podnikové
politiky*

Ve srovnání s podnikovými politikami se u dlouhodobých plánů a rozpočtů již předpokládá větší konkretizace. Dlouhodobé rozpočty mají obvykle tyto charakteristiky:

*Dlouhodo-
bé plány
a rozpočty*

- rozpočtované veličiny se vymezují převážně **globálně nebo zhuštěně**, podrobněji jsou uváděny jen nosné veličiny, jejichž odhad se využívá při odstraňování faktorů, které omezují dlouhodobý vývoj, nejužším činitelem bývá zpravidla kapitál,
- dlouhodobý rozpočet se pojímá ve zjednodušení jako **finanční rozpočet**, který kombinuje prvky rozpočtové výsledovky, rozpočtové rozvahy a rozpočtu peněžních toků s důrazem na solventnost a rentabilitu,
- často se používá **variantní řešení** ve formě limitního pásma nebo rozmezí optimistické nebo pesimistické varianty,
- při zpracování dochází k jejich postupnému **zpřesňování** ve vztahu k podnikovým politikám pomocí krátkodobých rozpočtů, které nelze považovat pouze za formální rozpis rozpočtu, ale jsou spíše spojené s **aktualizací úkolů nebo cílů**,
- nejdůležitější konkretizací dlouhodobého rozpočtu je ověření formulovaných cílů z hlediska

finanční přijatelnosti, což zahrnuje propočty minimálně dvou charakteristik daného cíle:

- přínosu k dlouhodobé **tvorbě zisku**,
- přínosu ke **zhodnocení vloženého kapitálu** a případné dodatečné zdroje financování, které budou ovlivňovat budoucí solventnost a likviditu společnosti,
- **rozpočtové období** dlouhodobých rozpočtů bývá flexibilní, více se respektuje přirozená délka řešeného projektu, která se váže k typu rozpočtu (např. období řešení úkolů technického rozvoje, období realizace investičních projektů, životní cyklus výrobků),
- často se nejen u dlouhodobých, ale i krátkodobých rozpočtů používá systém **klouzavých rozpočtů** (Rolling Budgets), při jejich použití se vymezuje základní rozpočtové období, ale po uplynutí prvního roku se doplní další roční období, čímž se dosahuje vazby k ročnímu taktickému rozpočtování a zajištění kontinuity celého rozpočtového cyklu,
- v poslední době v tržních podmínkách dochází k radikální změně názorů na nutnost dlouhodobého přístupu k ovlivňování vývoje nákladů, který se označuje jako **strategické řízení nákladů**, což je ovlivněno zejména dvěma skutečnostmi:
 - dlouhodobé analýzy vzniku nákladů potvrzují, že v krátkém období lze ovlivnit pouze malou část **režijních nákladů**, naopak **většina nákladů vzniká jako důsledek dřívějších rozhodnutí**,
 - **vývoj mezinárodních trhů** v některých odvětvích dokazuje, že průnik výrobků na trhu a udržení se na něm je z delšího hlediska možno jen přímým nebo skrytým **snižováním cen**, což předpokládá hledání cest k trvalému snížení nákladů nejen výkonů, ale i aktivit, činností a podnikových procesů.

8.3 Tvorba plánu a rozpočtu firmy jako celku

Úkolem podnikových plánů a rozpočtů je konkretizovat cíle podniku jako celku, které jsou formulované podnikovými politikami, do podoby kvantifikovatelných výstupů, které vyjadřují **hodnotové cíle firmy**. Tyto cíle jsou specifikovány v základním, tzv. **hlavním rozpočtu** (Master Budget), nazývaném velitelský rozpočet, který vyjadřuje základní cíle podniku pro vymezené, obvykle roční období a tvoří jej:

- **rozpočtová výsledovka,**
- **rozpočtová rozvaha,**
- **rozpočet peněžních toků.**

8.3.1 Rozpočtová výsledovka

Základním rozpočtovým kritériem je hospodářský výsledek (zisk nebo ztráta). Jeho základem je **rozpočet výnosů**, který vychází z rozpočtu prodeje a něj navazující tři typy rozpočtu nákladů:

- **rozpočet jednicových nákladů**, který se odvozuje z rozpočtů výroby a informací o nákladové náročnosti výkonů, které poskytuje útvar technické přípravy výroby,
- **rozpočet přímých výrobních nákladů**, který se odvozuje z informací rozpočtů některých strategicky orientovaných a servisních činností (ve výrobních firmách tyto informace zpracovává výzkum a vývoj) i údajů o externích vztazích (licenční smlouvy na výrobu určitého sortimentu),
- **rozpočet režijních nákladů**, kde se odděleně rozpočtují náklady v členění na fixní a variabilní složku. Vzhledem k významu je problematice rozpočtování a řízení režijních nákladů věnována samostatná kapitola.

*Hlavní
rozpočet
firmy*

*Rozpočto-
vá
výsledovka*

Na rozdíl od výkazu zisků a ztrát finančního účetnictví je základem rozpočtování **účelové členění nákladů, kombinované s členěním nákladů podle závislosti na objemu výkonů**. Jako základ rozpočtové výsledovky se v progresivních firmách používá zejména retrográdně uspořádaná kalkulace se stupňovitým členěním fixních nákladů, případně kalkulace relevantních nákladů, v některých případech rozšířená o prvky kalkulace sestavené metodou ABC.

Bez ohledu na způsob členění nákladů se nejdříve sestavují **dílčí rozpočty nákladů a výnosů**, teprve potom sama výsledovka. Samostatnou část systému rozpočtů tvoří většinou **rozpočet rozdělení zisku**.

8.3.2 Rozpočtová rozvaha

V krátkodobých a takticky orientovaných rozpočtech se sestavuje rozvaha, která je méně podrobná než příslušný účetní výkaz finančního účetnictví. V rozpočtech se někdy nerozpočtují obraty, ale jen **změna stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv**. To platí zejména o oběžných aktivech a krátkodobých závazcích, jejichž rozpočet je zpracováván na základě rozpočtu peněžních toků s cílem zjištění tzv. **pracovního kapitálu**, což je výše dlouhodobě vázaného kapitálu, kterou bude třeba uvolnit ke krytí průměrné výše oběžných aktiv, příp. **čistého pracovního kapitálu**, který můžeme vymezit výší oběžného majetku bez finančních prostředků, která je krytá dlouhodobými zdroji.

Rozpočtová rozvaha

Jak vyplývá z výše uvedeného, rozpočet pracovního kapitálu spojuje rozvahu s rozpočtem peněžních toků.

8.3.3 Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků zpravidla plní dvě funkce:

- využívá se jako **nástroj řízení solventnosti a likvidity**,
- využívá se jako informační podklad **řízení koordinačních vztahů mezi základními aktivitami**, které jsou zdrojem tvorby finančních prostředků a jejich racionálního umístění.

Rozpočet peněžních toků

Pro řízení solventnosti a likvidity jsou informačním podkladem zejména dvě složky rozpočtu peněžních toků:

- tzv. **rozpočet stálé potřeby financování**, který vyjadřuje: úroveň pracovního kapitálu, jehož propočet vychází z délky podnikatelského cyklu a počtů dní obrátky zásob, délku průměrného obchodního úvěru poskytovaného odběratelům a délku průměrného obchodního úvěru, který podniku poskytují dodavatelé a ostatní věřitelé,
- **rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti firmy**, který na rozdíl od výkazu o peněžních tocích, který se sestavuje v rámci účetní závěrky finančního účetnictví, využívá nejčastěji **přímou metodu**. Tento rozpočet vychází ze čtyř dílčích rozpočtů – rozpočtu tržeb, rozpočtu výdajů spojených s nákupem materiálu, rozpočtu mzdových a ostatních osobních nákladů a rozpočtů ostatních, zejména režijních nákladů.

Rozpočet peněžních toků se sestavuje v zásadě jako krátkodobý, účelné je jeho sestavení ve formě klouzavého rozpočtu. Pro koordinaci jednotlivých sfér, které vyžadují příjmy a výdaje finančních prostředků, se rozlišují minimální tři základní sféry – **hlavní výdělková činnost, investiční aktivity a financování**.

8.4 Plán prodeje a výroby

Plán prodeje nejčastěji vychází z již uzavřených zakázek, u některého typu podnikání je i výsledkem analýzy trhu a předpokládaného zájmu zákazníku, který není konkretizován jejich objednávkami. Při transformování plánu prodeje na plán výroby je zapotřebí přihlídnout jednak k délce výrobního cyklu, ale i času potřebnému k dodání hotových výrobků zákazníkovi a další faktory, které ovlivní délku časového předstihu výroby před prodejem.

*Plán
prodeje
a výroby*

8.5 Dílčí rozpočty hlavní výdělečné činnosti

Na plány prodeje a výroby bezprostředně navazují rozpočty, které jsou páteří hlavního podnikového rozpočtu a jsou rovněž podkladem pro sestavení rozpočtu peněžních toků hlavní výdělečné činnosti i rozpočtové výsledovky a změn stavu provozní části rozvahy. Jedná se minimálně o tyto rozpočty:

*Dílčí
rozpočty*

- **rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb,**
- **rozpočet spotřeby jednicového materiálu** a na něj navazující rozpočet jeho nákupu,
- **rozpočet jednicových mezd,** resp. osobních nákladů a jejich výplaty,
- **rozpočet variabilních nákladů a výdajů,**
- **rozpočet fixních nákladů a výdajů.**

8.5.1 Rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb

Tento rozpočet je sestavován na základě rozpočtu **fakturace výnosů z prodeje**, který vychází z **plánu prodeje**. Rozpočet inkasa tržeb pak na rozpočet fakturace navazuje tím, že bere v úvahu různé druhy úhrady faktur (hotovostní platby, úvěry apod.) a případné problémy s jejich inkasem, které jsou zpravidla vyjádřeny rozpočtováním rezerv nebo tvorbou opravných položek na nedobytné pohledávky.

*Rozpočet
výnosů z
prodeje
a inkasa
tržeb*

8.5.2 Rozpočet spotřeby a nákupu jednicového materiálu

Podkladem pro sestavení tohoto rozpočtu je **plán výroby a na něj navazující rozpočet spotřeby jednicového materiálu**. Tento rozpočet se dále upravuje na **rozpočet nákupu**. Podkladem pro úpravu jsou informace o faktorech, které ovlivňují délku časového předstihu pořízení materiálu před jeho spotřebou. Tyto faktory mohou být ovlivňovány charakterem výrobního procesu (např. požadavky na úpravu materiálu před zpracováním, zrání materiálu), ale i charakteristikou zásobovacího procesu (např. doba dodání, ovlivněná vzdáleností dodavatele, spolehlivost dodávek a další). Oba rozpočty vycházejí z hrubé spotřeby, která bere v úvahu i odpad, vzniklý při výrobě kvalitních výrobků, tak i zmetkovitost.

*Rozpočet
spotřeby
a nákupu
jednicového
materiálu*

8.5.3 Rozpočet jednicových osobních nákladů

Podkladem pro zpracování kalkulace jednicových osobních nákladů je **technologický postup výroby**, který mimo jiné uvádí i výkonové normy jednicových pracovníků, které jsou podkladem pro zpracování **kalkulace jednicových osobních nákladů**. Položka kalkulovaných jednicových mezd musí obsahovat i sociální a zdravotní pojištění, které hradí za zaměstnance zaměstnavatel, a které jsou jeho nákladem.

*Rozpočet
jednicových
osobních
nákladů*

Současně se rozpočtuje v rozpočtu jednicových osobních nákladů i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnanci. Tyto položky neovlivňu-

jí sice nákladovou náročnost výroby, ale je třeba je vzít v úvahu z hlediska rozpočtování peněžních toků.

8.5.4 Rozpočet variabilních a fixních nákladů a výdajů

Při zpracování tohoto typu rozpočty se vychází z rozpočtů režie odpovědnostních středisek. Nejprve vzniká podnikový rozpočet variabilních a fixních **nákladů** a ten se pak v další fázi upravuje na **rozpočet výdajů**, přičemž je zapotřebí brát v úvahu zejména:

- rozpočtované **utopené náklady**, které vznikají v důsledku předchozích investičních rozhodnutí a které se v relevantním rozpětí neprojevují jako výdaje (odpisy hmotných a nehmotných fixních aktiv, komplexních nákladů příštích období, tvorba rezerv),
- **časové rozdíly** mezi vznikem nákladů a výdajů, jak jsme se o nich již zmiňovali v úvodních kapitolách, např. u nepravidelně vznikajících položek nebo u položek, které jsou charakterizovány delším časovým intervalem jejich úhrady (nájemné hrazené předem, případně následně, a jiné položky manažersky chápaných nákladů a výdajů příštích období).

*Rozpočet
variabil-
ních
a fixních
nákladů
a výdajů*

8.6 Transformace podnikových plánů a rozpočtů na nižší úrovni

Způsob transformace podnikových plánů a rozpočtů na nižší odpovědnostní, výkonové a procesní úrovni je velice významný, neboť ovlivňuje dosažení podnikových cílů. Zásadní roli hraje **odpovědnostní hledisko**, kdy zřetel na vyjádření odpovědnosti za přínos k celopodnikovým výsledkům se promítá do dvou oblastí:

- **jaké veličiny budou transformovány** z podnikové úrovně do vnitropodnikových rozpočtů,
- **jakým způsobem má být zabezpečena provázanost systému** ve vertikálních vazbách **mezi podnikovou a vnitropodnikovou úrovní**.

*Transfor-
mace
podniko-
vých plánů
a rozpočtů
na nižší
úrovni*

Pokud se týká první otázky, **jaké veličiny budou transformovány z podnikové úrovně do vnitropodnikových rozpočtů**, zabývá se jimi kapitola věnovaná tzv. odpovědnostnímu účetnictví. Důležité je však pouze stručně uvést, že respektování principů odpovědnostního řízení vede k důslednému odlišení termínu transformace od pojmu rozpis rozpočtu. Podnikové cíle totiž nelze dosáhnout tak, že se vrcholovému vedení podniku a manažerům na nižších úrovních zadají stejná kritéria, která vyjadřují úroveň splnění těchto cílů. Spíše naopak, základní zásadou dosažení podnikové efektivnosti je stanovení kritérií, která vychází z následujících požadavků:

- kritéria by měla orientovat činnost pracovníků hierarchicky nižších útvarů k naplnění **cílů firmy jako celku**, tj. měla by být s nimi konzistentní,
- měla by být ve **výhradní nebo podstatné pravomoci pracovníků**, kteří za splnění cílů odpovídají,
- výše těchto kritérií by měla být útvarem, případně jeho pracovníky **ovlivnitelná**,
- kritéria by měla být stanovena takovým způsobem, který podporuje zájem pracovníků útvaru o jejich plnění, tj. měla by být **motivačně účinná**.

Základem rozpočtování na úrovni vnitropodnikových útvarů je **rozpočtování nákladů**. Sestavení rozpočtů nákladů jednotlivých středisek vyžaduje **rozlišení jednicových a režijních nákladů**. Důvodem je skutečnost, že **rozpočty jednicových nákladů** se odvozují z norem a kalkulací výkonů a jejich kontrola je tudíž spojena s objemem skutečně provedených výkonů. Naopak **rozpočty režijních nákladů**, které jsou zpracovány jako úkol pro pracovníky jednotlivých odpovědnostních středisek na vymezené období a na předpokládaný rozsah aktivity útvaru, plní naprosto nezastupitelnou roli, která je předmětem samostatné kapitoly tohoto textu.

*Rozpočty
jednicových
a režijních
nákladů*

Nezastupitelnou roli plní i **rozpočty výdajů**, zejména ve vztahu k delšímu časovému horizontu, o jejichž výši zpravidla rozhoduje přímo vrcholové vedení podniku s ohledem na možnosti a strategické cíle firmy. Příkladem takových výdajů jsou např. výdaje na výzkum a vývoj, na reklamu, na vzdělávání zaměstnanců.

**Rozpočto-
vání
výdajů**

U rozpočtů výdajů neexistuje přímý vztah k výkonům v daném rozpočtovém období, efekt činnosti je měřitelný až za delší období, avšak lze jej vymezit k určitému okruhu aktivit, jejichž efektivnost spadá do pravomoci příslušných tzv. **výdajových středisek**.

V praxi se nejednotně přistupuje k rozpočtování **výnosů**. V případě centralizace prodejních funkcí, pravomocí a odpovědností ve vrcholovém vedení se výnosy rozpočtují pouze na podnikové úrovni, v podmínkách decentralizovaného přístupu se rozpočtují i na nižší odpovědnostní střediska, která jejich úroveň mohou ovlivňovat. Pokud se jedná o **stavové veličiny**, obvykle se do vnitropodnikových rozpočtů zahrnují pouze veličiny, které ovlivňují hlavní výdělečnou činnost, například ve výrobních podnicích rozpočty zásob materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a výrobků.

**Rozpočto-
vání
výnosů**

Spíše výjimečně se u pracovníků tzv. **investičních a rentabilních středisek** rozpočtuje vázaný nebo vložený kapitál, tyto rozpočty jsou obvykle spojeny s **měřitelnými výkony útvarů**.

8.7 Systém plánů a rozpočtů jako nástroj komunikace a koordinace

Pro fungování tvorby systému plánů a rozpočtů je velice důležité fungování **komunikačního kanálu**. Je důležité vytvoření pozitivního tlaku na manažery, aby komunikovali v průběhu sestavování rozpočtů a transformace podnikových cílů a úkolů podniku na nižší úroveň, což vede k následujícím důsledkům:

**Komuni-
kační kanál**

- vede to k širšímu záběru při **odhalování budoucích variant** vývoje firmy,
- podporuje to nezbytnou **koordinaci mezi jednotlivými podnikovými aktivitami**.

Je známo, že manažeři ochotněji akceptují rozpočet jako úkol, pokud jsou rovněž aktivně vtaženi do jeho tvorby a rozumějí souvislostem, které vedou k přijatým variantám. Odpovědnost za přípravu a sestavování jednotlivých rozpočtů samozřejmě nese liniový management. Ve velkých podnicích je však proces koordinace rozpočtů tak náročný, že je třeba jej podpořit i štábním útvarem, který zpravidla má zodpovědnost za:

- zpracování **metodické směrnice** pro zavedení a udržování systému plánu a rozpočtů, která se předkládá buď samostatně nebo jako součást pravidel vnitřního ekonomického řízení firmy,
- **metodické řízení** celého procesu jeho sestavování.

Profesně patří tyto činnosti do náplně útvaru controllingu, někdy se v rámci tohoto útvaru hovoří o tzv. **rozpočtové komisi** (Budgetary Committee), v níž jsou zastoupení pracovníci různých útvarů a jejímž vedoucím (Budgetary Director) je zpravidla pracovník, podřízený vedoucímu útvaru controllingu, který odpovídá za koordinaci prací komise.

8.8 Využití systémů plánů a rozpočtů jako motivačního nástroje hmotné zainteresovanosti

Nástrojem hmotné zainteresovanosti se stává pouze část systému, a to **rozpočty ovlivnitelných veličin**, které:

**Plány
a rozpočty
jako
motivační**

- vycházejí z podrobně specifikovaných **podmínek** podnikání, ve kterých hodnocený útvar pracuje,
- předpokládají širší účast jednotlivých pracovníků na **přípravě a schválení rozpočtu**,
- u kterých nehrozí **nebezpečí**, že jejich splnění bude orientovat zájem manažerů na krátkodobé splnění rozpočtu bez ohledu na oběti, které tato orientace přinese v dlouhodobém horizontu.

*nástroj
hmotné
zaintere-
sovanosti*

Typickými příklady takových rozpočtů jsou limitní rozpočty výdajů, limitní a indikativní rozpočty vyhnutelných režijních nákladů, výnosů z prodeje, obchodní marže a další.

Oblast motivace je velmi široká a proto ve vazbě na systém plánů a rozpočtů zmíníme pouze dvě základní tendence, které se v naší praxi v poslední době výrazně prosazují:

- variantní systém rozpočtování dává možnost více využívat tzv. **jemnou pozitivní zainteresovanost**, která vychází z principu progresu motivační složky v případech, kdy byla dosažena lepší než rozpočtovaná úroveň,
- **motivace na přijetí vnitropodnikového rozpočtu**, který je přísnější než ukládá podnikový rozpočet.

8.9 Klasifikace a technika sestavení rozpočtů

Tato část bude zaměřena na klasifikaci a techniku sestavování rozpočtů. Při rozpočtování se musí rozlišovat nejméně tyto dílčí **typy**:

*Typy
rozpočtů*

8.9.1 Pevný a variantní rozpočet

a) Pevný rozpočet nákladů

Je to typ rozpočtu, který je stanoven pro **jedinou úroveň** činnosti, tj. objem aktivity, a **nerozlišuje variabilní a fixní složky** nákladů. Jeho použití není vhodné při kolísavém objemu činnosti a v situaci, kdy se skutečný objem může podstatně lišit od rozpočtované úrovně. Kontrola se provádí dvěma způsoby:

- **rozpočet se nepřepočítává**, pokud současně vyjadřuje stanovený limit výdajů, o kterém rozhoduje vrcholové vedení podniku, a to proto, že výsledky činnosti útvaru nejsou vázány na vstupy v daném rozpočtním období (náklady na výzkum a vývoj, na reklamu, vzdělávání zaměstnanců),
- **rozpočet se přepočítává jako celek**, nepřihlíží se k tomu, že v nákladech je obsažena kromě fixní i variabilní složka, pak se obvykle používá označení **pevný přepočtený rozpočet**. Tento způsob se používá tehdy, když rozlišení variabilních a fixních nákladů je obtížné nebo když rozdíly mezi rozpočtovaným a skutečným objemem nejsou významné, takže použití variantního rozpočtu by nepřineslo větší rozdíly.

*Pevný
rozpočet*

b) Variantní (alternativní, flexibilní) rozpočet

Tento typ rozpočtu vychází z **členění nákladů na variabilní a fixní** a předpokládá možnost odchýlení skutečného a rozpočtovaného objemu činnosti. Je mimořádně **důležitý pro kontrolu režijních nákladů**, a to zejména v rámci vnitropodnikového odpovědnostního (útvárového) řízení. Vychází z předpokladu, že manažer na střední úrovni řízení může ovlivnit variabilní náklady, avšak fixní náklady ovlivňuje manažer na vyšší úrovni řízení. Pokud dojde k překročení objemu činnosti podle rozpočtu, vychází se z předpokladu, že útvar je oprávněn úměrně vynakládat vyšší variabilní náklady.

*Variantní
(alternativní,
flexibilní)
rozpočet*

Přepočítání variabilních nákladů se provádí **lineárně**, tj. předpokládá se jejich proporcionalní vývoj. Takový vývoj nákladů můžeme sledovat zejména u krátkodobé kontroly nákladů, ale z dlouhodobého hlediska může být vývoj **podproporcionální i nadproporcionální**. Dalším důvodem pro krátkodobou kontrolu je pojetí fixních nákladů, které jsou fixní pouze při krátkodobém přístupu, při delším období se mění obvykle jejich přírůstek skokem.

8.9.2 Přírůstkový (inkrementální) rozpočet a rozpočet vycházející od nuly (ZBB)

a) Přírůstkový (inkrementální) rozpočet

Tento typ rozpočtu vychází z těchto údajů:

- z rozpočtu za **minulé období**,
- ze **skutečných výsledků** za **minulé období**, zejména za poslední období.

Přírůstkový (inkrementální) rozpočet

Tyto údaje se při stanovení rozpočtu na příští období **upraví o určitý procentní podíl**, který vychází ze změny rozpočtovaného objemu činnosti a z cenových změn.

Předností tohoto rozpočtu je jeho **jednoduchost**, snadné využívání softwarových programů pro počítače, má omezené nároky na zapojení manažerů do rozpočtování a relativně **nízké náklady** na rozpočtování.

Nevýhody můžeme uvést zejména v příliš **úzké vazbě na úroveň činnosti v minulosti**, neschopnost identifikovat zastaralé a neefektivní postupy v minulém období a tím vznik nebezpečí, že systém rozpočtování bude naložen na neefektivnosti, která přetrvává z minulosti. V neposlední řadě můžeme uvést i relativně malou váhu plánovaných změn.

b) Rozpočet vycházející od nuly (ZBB - Zero Based Budget)

Při sestavování tohoto typu rozpočtu se všechny **činnosti hodnotí nově**, jako by se rozpočet sestavoval pro novou, dosud neexistující činnost, a jako by neexistovaly údaje o nákladech za předchozí období. To nutí manažery, aby zjišťovali a zdůraznili, které dílčí operace jsou nezbytně nutné, vč. nákladů na ně vynakládaných.

Rozpočet vycházející od nuly (ZBB)

Součástí metody je i **ověřování potřebnosti** určité úrovně poskytovaných služeb, proto se nejvíce metoda osvědčuje u činností, které poskytují služby, u útvarů, jejichž výše výdajů závisí na rozhodnutí vyššího stupně řízení, u nevýrobních činností a u ostatních útvarů při rozpočtování režijních nákladů. Velmi dobré zkušenosti má použití u podniků samosprávy.

Při rozpočtování se musí **zapojit řídicí pracovníci**. Metoda je náročná na čas manažerů a proto se obvykle neužívá soustavně, ale jen jako nástroj ověřování rozpočtů v určitém časovém cyklu.

Výhodou je zejména to, že nutí řídicí pracovníky, aby se soustředili na vymezení cílů útvaru i podniku, zaměřuje se na **budoucnost** a usnadňuje zjištění neefektivnosti, zatahuje do rozpočtování i řídicí pracovníky na vyšším stupni, nemusí se realizovat jako úplný systém, ale může se omezit pouze na dílčí aktivity nebo úvary.

Nevýhodou tohoto typu rozpočtu je časová náročnost a pracnost, nutnost zapojení manažerů a skutečnost, že hodnocení přínosu je často možné až za delší dobu.

8.9.3 Rozpočty sestavované za pevně vymezené období a klouzavé období

a) Rozpočet za pevně vymezené období

Zejména u krátkodobého rozpočtování se vychází z předpokladu, že rozpočet se sestavuje za **vymezené rozpočetní období** (např. jako roční), jindy bývá tento základní časový úsek rozdělen na dílčí časové úseky (např. čtvrtletí). Čím jsou dílčí časové úseky vzdálenější od doby sestavení základního rozpočtu, tím méně přesné bývají úkoly. Proto se sestavuje klouzavý rozpočet.

*Rozpočet
za pevně
vymezené
období*

b) Klouzavý rozpočet

Sestavování tohoto rozpočtu má několik zásad:

- sestavuje se na základní **období a povinně i na kratší časové úseky**,
- kratší úseky neplní pouze pasivní funkci rozpisu, ale aktivní roli **aktualizace rozpočtu**,
- na konci kratšího úseku (např. čtvrtletí) a počátku dalšího se úkoly na další období **zpřesňují** tím, že se bere do úvahy dosavadní plnění a budoucí očekávané změny podmínek, ke kterým mezitím došlo, nebo které jsou pravděpodobné,
- pro zachování základního rozpočetního období se připojí rozpočet **následujícího krátkého období** (např. čtvrtletí).

*Klouzavý
rozpočet*

8.9.4 Rozpočty vymežující úkoly globálně a rozpočet podle dílčích aktivit

Tradiční postup při vnitropodnikovém rozpočtování stanoví **globální úkoly** v jednotlivých položkách pro **celkovou činnost** útvaru, skupinu útvaru nebo jinak vymezených míst vzniku nákladů.

Rozpočty podle dílčích aktivit vycházejí z rozlišení dílčích činností, jejichž základem jsou odlišné **příčiny vzniku nákladů**.

*Rozpočty
vymežující
úkoly
globálně
a podle
dílčích
aktivit*

Základní **výhodou** je přesnost, která nutí vedoucího uvažovat předem o příčině vzniku nákladů, zpřesňují kalkulace tím, že dovolují podle výkonů rozlišovat více režijních nákladů, pomáhají působit na volbu sortimentu výkonů a ověřovat přijatelnost prodejní ceny.

Nevýhodou je **časová náročnost** a **nákladnost rozpočtování** a menší využitelnost pro odpovědnostní útvárové řízení, protože stanovení rozpočtů podle aktivit vyžaduje i spolupráci vedoucích útvarů.

8.9.5 Rozpočty limitní a rozpočty indikativní

Rozpočet limitní stanovuje úkol formou částky nákladů, která nemá být překročena. Tento limit je absolutně nebo relativně nepřekročitelnou částkou pro dané rozpočtované období.

*Rozpočet
limitní*

V tom případě **překročení** povoluje nadřízený vedoucí, a to buď formou explicitního souhlasu s výdajem specifické částky, dodatečného zvýšení limitu pro výdaje daného typu nebo zvýšením limitu na dané období pro celý útvar, bez ohledu na specifiku položky, u které došlo k překročení

Využití limitního rozpočtu pro stanovení **výnosů (příjmů)** má menší účinek, protože tyto závisí převážně na externích vztazích, na které sice lze působit, ale pro které stanovené minimální rozpočtované částky nemá důsledky. Limitní rozpočet výnosů má spíše dopad do soustavy přemiování.

Indikativní rozpočet je opakem limitního. Je to typ rozpočtu, kterým se stanoví odhadovaná,

*Rozpočet
indikativní*

předpokládaná nebo propočtená částka, jejíž nedodržení může mít důsledek pouze pro systém stimulace (prémiování).

8.10 Kontrola plnění rozpočtu

Základem kontroly plnění rozpočtů je **kvantifikace a analýza rozdílů** (tzv. odchylek) mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou úrovní konkrétní veličiny. Snadnější je kontrola a vyhodnocování krátkodobých rozpočtů, protože s prodlužujícím se časovým horizontem dochází ke komplikovanému vyčíslení výše odchylek, ale i jejich dvou nejdůležitějších charakteristik: **příčiny a odpovědnosti**.

Pokud jde o **hlavní rozpočet**, největší význam má krátkodobá operativní kontrola u rozpočtu peněžních toků, kdy se v případě potíží s likviditou provádí kontrola příjmů a výdajů někdy i každý den. Zpravidla delší časový interval má kontrola rozpočtové výsledovky a rozvahy a jejich částí. Výsledovka se většinou kontroluje měsíčně až čtvrtletně, rozvaha spíše čtvrtletně až pololetně.

Kontrola plnění hlavního rozpočtu

Při zjišťování odchylek se skutečné veličiny srovnávají zpravidla se třemi typy rozpočtů:

- **s absolutním rozpočtem**,
- **s rozpočtem lineárně přepočteným** na skutečný objem aktivity (např. na skutečný objem a sortiment vyrobených nebo prodaných výkonů, ujetých kilometrů, hodin poskytnutých služeb apod.),
- **s variantním rozpočtem**, při kterém je respektována závislost, resp. nezávislost hodnocené veličiny ve vztahu k objemu aktivity, jako příklad je možno uvést stanovení nákladového úkolu na různé objemy vyrobených výrobků, který respektuje fixnost a variabilitu nákladů.

Zjišťování odchylek porovnávaním rozpočtu se skutečnými veličinami

Pro přivádění kontroly rozpočtů se prosazují následující tendence:

- kontrola ve vztahu k absolutnímu rozpočtu je nejčastěji používána u veličin, které **nemají vztah k měřitelnému objemu aktivity** nebo **u obtížně kvantifikovatelných aktivit**, konkrétním příkladem může být kontrola rozpočtu režijních nákladů administrativních správních útvarů, nákladů na reklamu nebo vzdělávání zaměstnanců apod.),
- porovnávání skutečného rozpočtu s rozpočtem lineárně přepočteným podle skutečného objemu aktivity se používá zejména ve dvou případech:
 - když **hodnocená veličina bezprostředně souvisí s růstem nebo poklesem výkonů** (např. jednicové náklady ve vztahu k objemu vyrobených výrobků),
 - tehdy, pokud smyslem kontroly je **vyjádření efektu z lepšího nebo horšího využití kapacity** využívaných ekonomických zdrojů,
- variantní rozpočtování a jeho kontrola se uplatňuje u takových rozpočtovaných veličin, které jsou **různě ovlivněny vývojem podnikatelské aktivity** nebo jiné vyjádřené nezávisle proměnné, která vyjadřuje objem aktivity. Toto rozpočtování a v návaznosti na to jeho kontrola je tendencí, která je nejbližší současným tržním podmínkám.

V závěru této kapitoly se ještě seznámíme se **základními typy odchylek**, které můžeme kvantifikovat a analyzovat podle příčiny a odpovědnosti:

Typy odchylek

- **kvalitativní odchylky**, které vznikají jako rozdíl mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní dosažené ceny, mzdového ocenění a jiných parametrů souvisejících s **oceněním hodnocené veličiny**,
- **kvantitativní odchylky**, které vznikají naopak z rozdílu mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby, prodaných výkonů a jiných parametrů, které souvisejí s **věcnou**

podstatou hodnocené veličiny,

- **sortimentní odchylky**, které kvantifikují rozdíl mezi směrným a skutečným **sortimentním složením** nakupovaných a prodávaných výkonů,
- **odchylky z výtěžnosti a úspornosti** vynakládaných ekonomických zdrojů a další.

Kvantifikace nebývá omezená pouze na hodnotové vyjádření, ale význam má i procentní kvantifikace (vyjádření vývoje podílu na trhu), indexní hodnocení rozpočtované a skutečně dosažené struktury (u vývoje jednotlivých složek pracovního kapitálu firmy) a další.

SHRUTÍ KAPITOLY SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ



Shrnutí kapitoly

Vymezení plánů a rozpočtů není mezinárodně zcela sjednoceno. U rozpočtu však je hlavní podmínkou vymezení úkolů pomocí hodnotových ukazatelů. Manažerské účetnictví využívá rozpočty jako nástroje vnitropodnikového řízení, ale jejich význam stoupá i v oblasti podnikového řízení. V minulosti bylo rozpočtování prováděno většinou na krátkodobé období, nyní se zvyšuje jeho využití pro střednědobé a dlouhodobé řízení.

Největší význam mají střediskové rozpočty, pomocí kterých se stanoví úkoly v oblasti režijních nákladů. Plní rovněž důležitou úlohu při motivaci řídicích pracovníků.

Zvláštním typem jsou rozpočty výdajů, o kterých rozhoduje vedení podniku podle dlouhodobých cílů.

Operativní rozpočty za kratší období nejsou pouhým rozpisem ročního rozpočtu, ale přicházejí s aktualizovanou informací pro dané kratší období. Podnikové rozpočty jsou obsahově shodné s ročními účetními výkazy (rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka, rozpočet peněžních toků). V některých podnicích bývají doplněny o roční výseky dlouhodobých rozpočtů (investiční, kapitálový). Roční podnikové rozpočty se často označují jako velitelský rozpočet.

Zvyšuje se tendence vytvářet systém ročních rozpočtů jak podnikových, tak i vnitropodnikových.

Rozpočty se sestavují pomocí různých technik, z nichž největší význam mají pevný a variantní rozpočet, přírůstkový rozpočet a rozpočet vycházející od nuly, klouzavý rozpočet, rozpočet vycházející z dílčích aktivit, limitní a indikativní rozpočet.

PRŮVODCE STUDIEM 19



V této kapitole jste se podrobně seznámili s plány a rozpočty, které jsou sestavovány v podnicích. Umíte charakterizovat úkoly rozpočtu jako nástroje vnitropodnikového odpovědnostního řízení, rozpočtové techniky i provádění kontroly rozpočtů pomocí různých metod.

Nyní je možno přistoupit k další kapitole, která je věnovaná rozpočtu režijních nákladů, neboť tento rozpočet plní v podniku nezastupitelnou funkci. Seznámíte se základní charakteristikou režie, strukturou členění režie pro rozpočtování a osvojíte si základní metody rozpočtování režie, včetně zásad kontroly rozpočtů režijních nákladů.

9 ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

Nástrojem řízení nákladů, zejména vnitropodnikových útvarů, je rozpočet režijních nákladů. Vzhledem k jeho nezastupitelné funkci je mu věnována samostatná kapitola tohoto textu.

*Rychlý
náhled*

Tato kapitola bude zaměřena v úvodu na charakteristiku režijních nákladů a jejich strukturu (členění). V dalších podkapitolách se seznámíme se základními metodami rozpočtování, včetně kontroly režijních nákladů.

CÍLE KAPITOLY ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vyjádřit odlišnosti režijních nákladů od jednicových
- Rozlišovat rozpočet za režii útvaru jako celek, podle jednotlivých položek a souhrnný rozpočet za režii stejného charakteru

*Budete
umět*

Získáte:

- Schopnost sestavení rozpočtů pomocí variátorů
- Znalosti o způsobech kontroly skutečné výše režijních nákladů

Získáte

Budete schopni:

- Vyjádřit základní charakteristiky režijních nákladů, které ovlivňují rozpočtování
- Vysvětlit metody rozpočtování režijních nákladů

*Budete
schopni*

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 3 hodiny.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

Rozpočtování, náklady na obsluhu a řízení, technologické náklady, režijní náklady, účelové a druhové členění nákladů, fixní složka režie, využití výrobní kapacity, limitování nákladů, stanovení norem individuálním propočtem, normování režijních nákladů, grafické zjištění přímky odhadem, extrapolace (interpolace) na základě dvou reprezentativních údajů, statistické metody, variátor, metoda variátorů, rozpočet podle zdůvodněného odhadu budoucího vývoje, přepočtení rozpočtu, jednicové náklady.

*Klíčová
slova*

PRŮVODCE STUDIEM 20

Po seznámení s cíli a významem rozpočtu se v dalším textu seznámíte s řízením režijních nákladů. Samostatná kapitola je jim věnována především proto, že plní při rozpočtování nezastupitelnou úlohu z hlediska svého významu.

Při sestavování rozpočtů režijních nákladů je třeba vyjít z jejich charakteristiky, vysvětlit jejich strukturu a základní používané metody, včetně kontroly plnění rozpočtů. Těmto otázkám bude věnována právě tato kapitola.

9.1 Základní charakteristiky ovlivňující rozpočtování

Základem režijních nákladů jsou tzv. **náklady na obsluhu a řízení**, ale navíc i ta část **technologických nákladů**, které jsou vyvolány určitým výkonem, ale nejsme je schopni vyjádřit jako jednicové. Důvodem je skutečnost, že náklady na obsluhu a řízení mají primární vztah k času, zatímco technologické náklady k výkonům.

*Rozpočet
režijních
nákladů*

Stále vyšší podíl režijních nákladů vzniká v důsledku **dřívějších rozhodnutí**. Krátkodobým rozpočtováním a kontrolou rozpočtů můžeme působit především na tu část režie, která nezávisí na dřívějších rozhodnutích a vzniká v důsledku nedodržování podmínek, které odpovídají dřívějšímu rozhodnutí.

V důsledku mechanizace, robotizace a automatizace **se zvyšuje podíl režijních nákladů** na celkových nákladech, vzrůstá **podíl fixní složky režie**, a tím se režie stává citlivá na stupeň **využití výrobní kapacity**. Proto je vhodné provádět oddělené rozpočtování variabilní a fixní složky režie.

9.2 Struktura rozpočtu režijních nákladů

V zásadě je možno položky rozpočtu režijních nákladů zpracovávat v **účelovém nebo druhovém členění**. Oba přístupy a jejich kombinace mají své přednosti i nevýhody.

*Účelové
nebo
druhové
členění*

Druhové členění je jednoduché, přehledné a nevznikají chyby při určování příčin vzniku nákladů. Ve skutečnosti se při rozpočtování vždy musí respektovat účelový vztah, i kdyby základem struktury režie bylo její členění podle nákladových druhů. Tomu se napomáhá tím, že se **příslušný nákladový druh dále člení podle účelu**.

Proto nestačí např. rozpočtovat režijní mzdy pouze jako celek, ale je třeba je rozčlenit podle různých dílčích účelů vynaložení, např. na mzdy režijních zaměstnanců pro řízení útvaru jako celku, pro specializované řídicí činnosti, seřizování, strojů, opravy a údržbu výrobního zařízení, opravy a údržbu budov a staveb, pro vnitropodnikovou dopravu.

9.3 Metody používané při sestavování rozpočtu režijních nákladů

Při rozpočtování režijních nákladů se používají metodické prvky, které nejlépe vysvětlíme na rozpočtování nejdůležitějších režijních položek, ke kterým patří:

- stanovení norem (normativů) režijních nákladů **individuálním propočtem** bez vazby na skutečné náklady, které vznikly v uplynulých obdobích,
- stanovení normativů režijních nákladů na základě **skutečného průběhu v uplynulých ob-**

*Metody
používané
při sestavování
rozpočtu
režijních
nákladů*

dobích,

- **limitování nákladů**, tj. stanovení horního limitu přípustné výše nákladů,
- **propoččet** podle zdůvodněného budoucího vývoje.

9.3.1 Stanovení norem (normativů) individuálním propočtem

Stanovení norem **individuálním propočtem** se jako metoda využívá zřídka, prakticky jen při rozpočtování některých technologických nákladů, které jsou zahrnuty do režie. Metoda je založena na **rozboru příčin** vzniku individuálních režijních nákladů, které jsou vymezeny určitým režijním výkonem a jeho vztahovou veličinou, charakterizující příčinu vzniku nákladů.

Stanovení norem individuálním propočtem

Může se jednat o následující individuální **vztahové veličiny**:

- **technické jednotky** (kWh, t, tkm, kg, m, atd.),
- **časové jednotky** (normohodina ruční práce, hodina tavby, strojová hodina),
- **mzdové jednotky** (přímé mzdy výrobních dělníků, normované mzdy),
- jiné **hodnotové ukazatele** (např. pořizovací cena výrobního stroje).

Příkladem individuálního propočtu nákladů založeného na předběžném stanovení režijní normy v naturálním vyjádření je propoččet spotřeby elektrické energie.

Stanovení vztahu mezi určitým režijním nákladem a individuální vztahovou veličinou označujeme jako normování režijních nákladů, popř. stanovení režijních norem. V praxi se často používá označení **normování režijních nákladů** na všechny způsoby stanovení směrných hodnot pro sestavení rozpočtu. Teoreticky je však vhodné použití pojmu režijních norem pouze na případy, kdy východiskem je stanovení spotřeby směrných veličin v naturálních jednotkách, zatímco přímé stanovení směrných veličin v peněžním ve vztahu k určité veličině má charakter normativu.

9.3.2 Rozpočtování režijních nákladů na základě jejich skutečného průběhu v minulosti

Rozpočtování režijních nákladů **na základě jejich skutečného průběhu v minulosti** předpokládá, že známe údaje o skutečném průběhu dvojice veličin:

- **skutečného objemu** vztahové veličiny charakterizující režijní výkon,
- **skutečné výše režijních nákladů** na příslušný objem.

Většina metod používaných pro roční rozpočtování režie vychází z lineárních vztahů, proto je třeba graficky nebo matematicky určit příslušnou rovnici přímky. V praxi se k tomu používá několik metod, z nichž si uvedeme alespoň ty nejnámější:

- grafické zjištění přímky **odhadem**,
- **extrapolace (interpolace)** na základě dvou reprezentativních údajů o skutečnosti,
- **statistické metody**, se kterými jste se seznámili v předmětu Kvantitativní metody v ekonomii, a mezi něž můžeme zařadit i další z používaných metod, kterou je
- **metoda variátorů**.

Rozpočtování režijních nákladů na základě jejich skutečného průběhu v minulosti

Grafické zjištění přímky

Při použití této metody se skutečné údaje znázorní **diagramem** tak, že osa x představuje vztahovou veličinu, osa y skutečné náklady. Nejdříve vypočítáme aritmetický průměr pro vztahovou

Grafické zjištění přímky

veličinu a pro skutečné náklady a tyto průměrné údaje zobrazíme jako výchozí bod přímky. K tomuto bodu přiložíme pravítko, postupně jím otáčíme a hledáme takovou přímku, která má z obou stran stejný počet bodů. Tuto metodu můžeme používat pouze jako orientační.

Extrapolace (interpolace) na základě dvou reprezentativních údajů

Tuto metodu můžeme považovat za nejjednodušší, avšak předpokládá, že jsme schopni z většího počtu známých údajů vybrat dva, které nejlépe vyjadřují skutečnost a zejména vývoj v plánovacím roce. Někdy se používají maximální a minimální údaje, jindy údaje za poslední dva roky, pokud byl během nich pravidelný průběh režijních nákladů.

Jako příklad můžeme uvést situaci, kdy známe skutečnou režii za několik posledních let a při rozboru těchto údajů dojdeme k závěru, že se režie rozpočtovaná na další období bude vyvíjet pravděpodobně stejně. V plánovacím roce se proto rozpočtují jak fixní, tak i variabilní náklady ve stejných hodnotách, jako ve dvou předcházejících letech.

Extrapolace
a interpolace

Statistické metody

Pokud máme pro rozpočtování k dispozici více údajů za delší období, můžeme aplikovat některé statistické metody, nejčastěji se používá **metoda nejmenších čtverců**.

Statistické
metody

Variátory

Variátory jsou normativy, které jsou vyjádřeny indexními čísly, udávajícími **vztah mezi růstem nebo poklesem nákladů (N) a růstem nebo poklesem objemu činnosti** útvaru (q) v rozpočtovém období ve srovnání výchozím obdobím.

Variátory

Variátory se začaly **používat** zejména pro sestavování a kontrolu alternativních rozpočtů na různém stupni využití kapacity. Určují se buď empiricky (na základě delšího pozorování) nebo propočtem, např. použitím některé ze statistických metod.

K ZAPAMATOVÁNÍ 17



Variátor ukazuje, v jakém poměru se zvýší v rozpočtovém období náklad ve vztahu ke zvýšenému objemu výroby, jinými slovy určuje, o kolik procent se zvýší režijní náklad, zvýší-li se výroba o 1 %.

Variátor

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 9-1



Máte k dispozici údaje pro výrobu 100 ks výrobků a variátory týkající se jednotlivých položek. Sestavte pomocí variátorů rozpočet režijních nákladů pro příští rok při plánovaném zvýšení výroby o 10 %.

Řešení příkladu

Číslo položky	Položka režie	Výchozí údaje pro výrobu 100 ks	Variátor	Rozpočet pro 110 ks pro příští rok
1.	Pomocný materiál	150	0,8	162
2.	Ostatní režijní materiál	400	1,0	440
3.	Elektrická energie	200	0,5	210
4.	Spotřeba vody	125	0,8	135
5.	Oprava a údržba	150	0,4	156
6.	Odpisy dlouhodobého majetku	1 065	0,0	1 065
7.	Režijní mzdy	4 650	0,4	4 836
8.	Mzdy a příplatky za práci přesčas	400	2,5	500
9.	Ostatní mzdové a osobní náklady	500	0,3	515
10.	Ostatní náklady	175	0,5	184
	Celkem	7 815	0,496	8 203

Tabulka 9-1 : Rozpočet režie sestavený s pomocí variátorů

Uvádíme výpočet alespoň některých položek rozpočtu:

Rozpočet položky č. 4 na výrobu 110 ks výrobků

Rozpočet na výrobu 100 ks	125,00 Kč
Neupravený rozpočet na 10 ks	12,50 Kč
Aplikace variátoru 0,8 x 12,50 Kč	10,00 Kč
Rozpočet na výrobu 110 ks	$125 + 10 = 135,00$ Kč

Rozpočet položky č. 7 na výrobu 110 ks výrobků

Rozpočet na výrobu 100 ks	4 650,00 Kč
Neupravený rozpočet na 10 ks	465,00 Kč
Aplikace variátoru 0,4 x 465,00	186,00 Kč
Rozpočet na výrobu 110 ks	$4 650 + 186 = 4 836,00$ Kč

Výpočet variátoru za celkovou režii

Rozpočtovaný rozdíl na 110 kusů a 100 kusů,

tj. na 10 ks:	$8 203 - 7 815 =$	388,00 Kč
Rozpočtovaný podíl na 1 ks	$388 : 10 =$	38,80 Kč
Celkový variátor režie na 1 ks	$38,8 : 781,50 =$	0,496
Upravený rozdíl 10 ks	$781,50 \cdot 0,496 =$	387,60
Rozpočet celkové režie	$7 815 + 387,60 =$	8 202,60 Kč

*

9.3.3 Limitování režijních nákladů

Limitem nákladů ukládá vyšší článek řízení nižšímu výši režijních nákladů a vyjadřuje tak záměr omezit náklady na maximální přípustnou výši. V praxi se při sestavování rozpočtu režijních nákladů používá limitování u:

*Limitování
režijních
nákladů*

- jednotlivých **režijních položek**,
- **skupiny režijních nákladů** se stejným nebo podobným vývojem,
- **rozpočtu úhrnných režijních nákladů** v určitém útvaru.

Metoda limitování se používá zejména u **nežádoucích nebo neproduktivních** položek, pro které se nehodí metoda individuálního propočtu, protože pro jejich objektivní výši nemáme dostatečné technické nebo ekonomické zdůvodnění, ani metoda založená na skutečných výdajích o minulosti, protože každé neodůvodněné plýtvání v minulosti by se projevilo zvýšením rozpočtovaných částek těchto nežádoucích nákladů.

Limitování rozpočtu úhrnných režijních nákladů útvaru se používá především při **rozpisu podnikového rozpočtu** nákladů na nižší stupně řízení v období přípravy rozpočtu a při decentralizovaném sestavování rozpočtu. Nižší útvar pak může sestavit podrobný rozpočet režie útvaru maximálně do určeného limitu.

Limit bývá stanoven absolutní částkou nebo procentní přírůzkou k určité vztahové veličině.

9.3.4 Rozpočet podle zdůvodněného odhadu budoucího vývoje

Tato metoda je založena na **odhadu budoucího vývoje** a příčin vzniku jednotlivých položek, současně se zdůvodněním a propočtem tomu odpovídající výše režijní položky. Je vhodná zejména tehdy, když dochází k nepravdivostem při vzniku režijní položky, útvar nemůže vznik režijního nákladu ovlivnit anebo výše nákladů není podle útvaru měřitelná, případně by měření bylo nevhodné. Jako příklad takovýchto položek je možno uvést odpisy **dlouhodobého majetku**, jejichž výše je závislá na vstupní ceně a odpisové sazbě a kdy při pořízení nového majetku se odpisy mění skokem.

Rozpočet podle zdůvodněného odhadu budoucího vývoje

Pro krytí nákladů činnosti pomocných útvarů se používá systém tzv. **paušálů**, který spočívá v tom, že za určitou pevnou předem stanovenou paušální částku je pomocný útvar povinen vykonávat u jiného útvaru určitý druh prací (např. odpovídá za opravy strojů i zařízení, preventivní prohlídky apod.).

9.4 Kontrola skutečné výše režijních nákladů

Kontrola rozpočtu režijních nákladů závisí zejména na tom, jestli má ekonomický smysl přepočítávat rozpočet na skutečnou úroveň aktivity a teprve pak ho srovnávat se skutečností. Nejpropracovanější je kontrola rozpočtu útvaru v souvislosti s aplikací **metody standardních nákladů**, a to i u režijních nákladů. Protože metodě standardních nákladů je věnována samostatná kapitola, uvedeme pouze stručné shrnutí:

Kontrola skutečné výše režijních nákladů

Jednicové náklady se při kontrole režijních nákladů přepočítávají podle předběžných kalkulací na skutečný objem a skutečný sortiment produkce a srovnávají se skutečnými jednicovými náklady.

Kontrola jednicových a režijních nákladů

U **režijních nákladů** jsme schopni při kontrole vyjádřit pouze skutečný stupeň aktivity útvaru. Skutečnou režii útvaru porovnáváme s rozpočtovanou režíí, kterou přepočítáme na skutečný rozsah vztahové veličiny buď v úhrnu (u pevného rozpočtu) nebo pouze přepočítáme její variabilní složku (u variantního rozpočtu). To odpovídá podstatě nákladů na obsluhu a řízení, které jsou základní složkou režie. Naproti tomu některé technologické náklady, které jsou součástí režie, mohou být v heterogenní výrobě podmíněny i sortimentem, proto k sortimentu přihlížíme při sestavování rozpočtu. Při kontrole rozpočtu provádíme zdůvodnění odchylek od rozpočtu pouze u významných položek.

Pokud nejsme schopni vymezit výkon útvaru a tudíž ani vyjádřit vztahovou veličinu, která by tento výkon charakterizovala (např. u nevýrobních činností), pak srovnáváme pouze **absolutní** (nepřepočtenou) **rozpočtovanou částku** režie s **režíí skutečnou**.

Z hlediska činnosti útvaru a zejména možnosti ovlivňování výše režie má rozdílný význam fixní a variabilní složka režijních nákladů. Pro účinnou vnitropodnikovou kontrolu jednotlivých útvarů je proto nejvhodnější porovnání rozpočtované režie s reží skutečnou.

Zatímco u jednicových nákladů, zejména přímých, je možno provádět běžnou kontrolu podle norem operací, u režijních nákladů jsme schopni provést většinou jen dodatečnou kontrolu po uplynutí příslušného období.

SHRNUTÍ KAPITOLY ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ



Shrnutí kapitoly

V této kapitole jsme se seznámili s řízením režijních nákladů, jejichž základem jsou náklady na obsluhu a řízení výroby a ta část technologických nákladů, kterou není možno vyjádřit jako náklady jednicové. Seznámili jsme se s rozlišením režijních nákladů na výrobní, správní, odbytovou, v některých podnicích případně i zásobovací režii.

Pro řízení je obecně rozhodující účelové členění položek režie, avšak v praxi jsou určité technické příčiny, které vedou k tomu, že podniky dávají přednost druhovému členění režie vznikající u útvaru jako externí (prvotní) náklad.

Existuje několik metod rozpočtování režie, jen výjimečně se používají pro rozpočtování individuální normativy nebo normativy nezávisle propočtené. Většinou se sestavuje rozpočet režie na základě průběhu v minulosti, například pomocí statistických metod, někdy se používají variátory, které ukazují, o kolik procent se zvyšuje režie, když se objem činnosti útvaru zvýší o 1%.

Kontrola rozpočtu závisí především na skutečnosti, zda má ekonomický smysl přepočítání rozpočtu na skutečnou úroveň aktivity a pak teprve jeho následné porovnání se skutečností. Nejpropracovanější je kontrola rozpočtu útvaru v souvislosti s aplikací metody standardních nákladů, a to i u nákladů režijních.

PRŮVODCE STUDIEM 21



Prostudováním této kapitoly končí naše seznámení s řízením nákladů po linii výkonu a po linii útvarové odpovědnostní linie. Měli byste být schopni charakterizovat tvorbu kalkulací a rozpočtů včetně jejich kontroly. V následující kapitole se zaměříme na principy metody standardních nákladů, která je poměrně komplexním nástrojem řízení a jejímž základem je stanovení standardů nákladů a zjišťování rozdílů mezi skutečnými a standardními náklady. Metoda je využitelná při řízení jednicových i režijních nákladů.

10 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ

Tato kapitola bude věnována problematice metody standardních nákladů, která je spojována především s tržním systémem hospodářství a proto její uplatnění u nás souvisí především s vývojem v posledních letech.

**Rychlý
náhled**

Metoda standardních nákladů není pouze účetní metodou, ale je považována za komplexní nástroj řízení. V jednotlivých podkapitolách si vymezíme základní pojmy, kterými jsou standard a norma, seznámíme se s cíli metody i způsobem jejího fungování. Metoda má některé zvláštnosti aplikace u jednotlivých druhů kalkulačních položek, o kterých se neopomeneme zmínit.

Důležité je rozdělení standardů podle typů na operativní, průměrné, základní a na tzv. odhadové náklady. Metoda se používá ke zjišťování odchylek od žádoucího stavu, budeme se zabývat rovněž jejich členěním a použitím. S metodou standardních nákladů souvisí i metoda Direct Costing (kalkulace dílčích nákladů, kalkulační variabilních nákladů, kalkulační s příspěvkem na úhradu fixních nákladů), která se začala zavádět ve 30. letech minulého století v USA.

CÍLE KAPITOLY METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vysvětlit, co to je metoda standardních nákladů a jaké jsou její funkce
- Základní typy standardů, pokud jde o jejich úroveň a vztah k času

**Budete
umět**

Získáte:

- Znalosti o specifikách standardů u jednotlivých kalkulačních položek
- Znalosti o rozdílu pojmu standard a norma

Získáte

Budete schopni:

- Vymezit vztah mezi metodou standardních nákladů a kalkulací variabilních nákladů (Direct Costing)
- Vysvětlit, co jsou odchylky od standardů a jaké je jejich využití v řízení

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 3 hodiny.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ

Standard, norma, metoda standardních nákladů, komplexní metoda řízení nákladů, kalkulace, rozpočtování, standardy na jednotku výkonů, standardy přímých nákladů, standardy režijních nákladů, vnitřní standardy, standardy operativní, ideální standardy, dosažitelné standardy, standardy průměrné (plánové), standardy základní, standardy odhadované, odchylky od standardů, pozitivní a negativní odchylky, příznivé a nepříznivé odchylky, rozpočtování odchylek, inventarizace nedokončené výroby, metoda Direct Costing, přepoččet pevného rozpočtu, přepoččet variantního rozpočtu, odchylka u fixních nákladů, správní režie, odbytová režie.

Klíčová slova

PRŮVODCE STUDIEM 22



V této kapitole se seznámíte s metodou standardních nákladů, která je považována za metodu komplexního řízení nákladů nebo výnosů ve vnitropodnikovém řízení. Její aplikace využívá všechny základní prvky manažerského účetnictví, se kterými jste se již seznámili, a sice náklady, výnosy, kalkulace, rozpočtování a vnitropodnikové odpovědnostní řízení, včetně rozborů a informací pro rozhodování. Proto tato kapitola logicky navazuje na veškeré informace, se kterými jste se doposud seznámili.

10.1 Standardy a normy

Existuje tendence ke ztotožnění pojmu standard a norma, proto abyste mohli lépe pochopit metodu standardních nákladů, je nutné srovnání obou těchto pojmů:

Standardy a normy

- pojem **norma** je obvykle užší než standard. Norma se u nás většinou omezuje na případy, kdy se směrná veličina vyjadřuje pomocí naturálních jednotek, pro tyto naturální jednotky pak máme k dispozici příslušné normované ceny, pomocí nichž stanovíme normu v peněžních jednotkách. Za **stanovení normy v naturálních jednotkách** obvykle odpovídá **technická příprava výroby**, která se může v praxi dělit na konstrukční, technologickou a výrobně organizační složku,
- v tržním prostředí je **standard** chápán širěji. Zatímco pojem norma se převážně používá pro označení přímých (jednicových) nákladů, pojem standard **zahrnuje i režijní náklady**, kdy funkci standardu plní rozpočet režijních nákladů. Mezi standardy se zahrnují i další směrné veličiny, kterými mohou být cena materiálu, výrobku, mzdová sazba, ale i standardní kapacita, standardní objem výroby nebo prodeje. Protože se stanovuje standard pro objem výroby (prodeje), stanoví se nepřímo i standardní výnosy.

10.2 Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je **komplexní metoda řízení nákladů**, případně výnosů ve vnitropodnikovém pojetí. Nelze ji omezovat jen na metodu evidenci, ale je nutno zdůraznit, že její aplikace **využívá všechny základní prvky manažerského účetnictví** a že právě potřeby metody standardních nákladů vedly k tlaku na rozšíření pojetí nákladového účetnictví a jeho přeměně na účetnictví manažerské. O které prvky se jedná:

Metoda standardních nákladů

- účtování **nákladů**, případně i výnosů,
- **kalkulace**,
- **rozpočtování**,

- vnitropodnikové **odpovědnostní** účetnictví,
- rozbor a poskytování **informací pro rozhodování**.

10.2.1 Cíle metody standardních nákladů

Jako základní cíle pro využití informací poskytovaných metodou standardních nákladů můžeme uvést:

- poskytování **informací pro kontrolu**, zejména **běžné řízení nákladů** pro manažery, kteří odpovídají za bezprostřední operativní řízení vlastního výrobního procesu, ale v tržních podmínkách používají tyto informace ve větší míře i **manažeři na středním a vyšším stupni řízení**,
- využití informací i ve **finančním účetnictví**, zvláště pro sestavení rozvahy, popř. i výsledovky.

*Cíle
metody
standard-
ních
nákladů*

10.2.2 Způsob fungování metody standardních nákladů

Metoda standardních nákladů probíhá v pěti etapách:

- stanoví se **standarty**,
- zjišťují se **skutečné veličiny**, u některých jak v naturálním, tak i hodnotovém vyjádření,
- kontroluje se dodržení standardů a zjišťují se **odchylky**,
- provádí se **rozbor** odchylek a zjišťuje se **příčina vzniku odchylek** a útvary, případně osoby zodpovědné za jejich vznik,
- na rozbor navazuje **opatření**, které může být dvojího druhu:
 - opatření, které má **zabránit vzniku** negativní odchylky ze stejné příčiny do budoucnosti,
 - opatření, které si vynutí **změnu** výrobních, konstrukčních, nákupních, prodejních nebo jiných podmínek a to tehdy, pokud je působení stejné příčiny odchylek po delší dobu nebo se případně bude opakovat.

*Způsob
fungování
metody
standard-
ních
nákladů*

10.2.3 Zvláštnosti aplikace metody standardních nákladů u některých kalkulačních položek

V minulosti se v montážní technologii běžně stanovily standardy přímo na jednotku výkonu, v podmínkách automatizace a robotizace však to platí většinou jen u přímého materiálu. Značně komplikovaná je situace v oblasti mzdových nákladů:

- v podmínkách **automatizace a robotizace** ztrácí užití úkolové mzdy vázané k množství vyrobených výkonů význam, protože individuální ovlivnění výkonu je obtížné, proto se často přechází na časovou mzdu,
- při použití úkolové mzdy se úkol často nestanoví přímo na konkrétní zhotovované výrobky, ale zprostředkovaně na jiné veličiny,
- v některých případech se obtížně **rozlišuje jednicová a režijní mzda**, což vede k tomu, že se dokonce všechny mzdy zahrnují do režijních nákladů.

*Zvláštnosti
aplikace
metody
standard-
ních
nákladů*

V oblasti **rozpočtu režijních nákladů** je nutno rozlišovat následující etapy:

- stanovení podrobných **standardů dílčích režijních položek**, a to obvykle podle dílčích časových veličin,

- jejich využití pro sestavení režijních rozpočtů podle **útvárů**,
- **přiřazení rozpočtované režie** výrobkům a sestavení kalkulace standardních nákladů,
- zjišťování **skutečné režie**, zpravidla podle vnitropodnikových útvarů,
- **výpočet a analýza odchylek**, někdy ve dvou stupních – jednak podle útvarů, jednak podle výrobků.

Jak vyplývá z kapitoly o řízení režijních nákladů, znovu zdůrazňujeme, že jednou ze základních podmínek účinného rozpočtování režie a její kontroly pomocí odchylek je **rozdílení fixní a variabilní složky**, tj. užití variantního, flexibilního, alternativního rozpočtu režie.

Je třeba rozlišit, jestli se užívá **kalkulace plných nákladů** (tzv. absorpční kalkulace) nebo **kalkulace variabilních nákladů**, neboť v druhém případě se do kalkulace výrobků nezahrnuje fixní složka, která se vykazuje pouze jako náklad období, který krátí hrubou marži, aniž se pro ni stanoví zvláštní standard.

10.3 Typy standardů

Z hlediska **typologie standardů** je nutno rozlišit, zda jde o:

- standardy **přímých nákladů**, označované u nás jako **normy**,
- standardy **režijních nákladů**, jejichž nástrojem je **rozpočet režie**, nebo
- standardy **celkových nákladů**, které vyjadřujeme jako **předběžné kalkulace**.

*Nástroje
vyjádření
standardů*

Některé zejména anglosaské oblasti pak navíc stanovují i **vnitřní standardy**, např. pro ceny, případně při kalkulaci variabilních nákladů i pro příslušnou marži (příspěvek na úhradu).

Ve vztahu k trvání a změně standardu (času) můžeme rozlišit tyto typy standardů:

- **operativní**,
- **průměrné**,
- **základní**,
- **odhadované** (nejsou standardem stanoveným jako striktní norma, ale plní analogické funkce).

*Typy
standardů*

10.3.1 Operativní standard

Často bývá označován jako běžný, případně **běžně platný standard**. Tento standard **se mění**, když se mění příslušné podmínky v konstrukci, technologii, normované spotřebě materiálu, organizaci výroby a další. Tyto standardy se dále rozlišují na:

*Operativní
standard*

- **ideální standardy**, což jsou standardy technicky propočtené za nejefektivnějších podmínek a protože se jedná spíše o cíle, které jsou v normální praxi nedosažitelné, nehodí se pro prémiování,
- běžně **dosažitelné standardy**, tyto standardy berou v úvahu normální ztráty, ke kterým při výrobě dochází a nelze se jim vyhnout, čili jedná se o realistické úkoly, které jsou splnitelné a proto jako vhodné jako základ pro prémiování nebo jiné formy motivace.

10.3.2 Průměrný (plánový) standard

Pokud vyjdeme z naší terminologie, **plánová norma (standard)** je **průměrným úkolem pro určité vymezené období**, pro které se stanoví rozpočtované úkoly. Obvykle je tímto obdobím kalendářní rok. Čím stabilnější jsou operativní standardy, tím je menší rozdíl mezi operativním a průměrným standardem.

Průměrný standard

10.3.3 Základní standard

Základní kalkulaci můžeme vymežit jako operativní kalkulaci k určitému okamžiku, kterým může být počátek roku, rok nové série apod. a která se používá v účetnictví jako kalkulace **pevná** po určitou dobu. Někdy se tato neměnnost omezuje pouze na naturální vymezení standardů, což znamená, že kalkulace nákladů se nemění, dochází-li ke změně cen materiálu a mzdových nákladů, zejména tehdy, když tyto rozdíly nejsou podstatné.

Základní standard

Základní **standard** má dvě funkce:

- má **usnadnit** účtování, inventarizaci a oceňování,
- plní funkci **měřítka snižování nákladů** v průběhu výroby daného výkonu, zejména u přímých nákladů.

Proto se někdy základní kalkulace nemění po celou dobu výroby daného výkonu a tím se pochopitelně může snižovat její využitelnost pro usnadnění účtování, provádění inventarizací a oceňování.

Rozdíl mezi náklady základní a operativní kalkulace se v naší terminologii označuje jako **změna norem**. V odborné literatuře se doporučuje jejich zjišťování na konci každého období, kdy se sestavují v podniku účetní výkazy (například měsíčně). V praxi se tyto změny často nevykazují, a pokud ano, zařazují se do odchylek.

10.3.4 Tzv. odhadované náklady

Do metod standardních nákladů bývá často zahrnována i tzv. **metoda odhadovaných nákladů**, která má v českém překladu blíže spíše k pojmu **propočtová kalkulace** a která vznikla před zavedením metody standardních nákladů a považuje se za tudíž za její předstupeň. Užívá se zejména v malosériové a kusové výrobě v malých a středních podnicích, ale i ve velkých podnicích v období záběhu výroby před stabilizovanou sériovou výrobou.

Odhadované náklady

Hlavním důvodem použití této metody je nevhodnost, event. neefektivnost použití podrobných standardů v nestabilních nebo nejasných podmínkách, které se často mění. Podrobné normování by mohlo vést k nutnosti častých změn operativních norem, nebo při jejich ponechání by bylo nutno provádět vykazování odchylek, za jejichž vznik by bylo obtížné stanovit odpovědnost.

10.4 Odchytky od standardů

Při vysvětlení **odchylek od standardů** vyjdeme z konstatování, že základním úkolem metody standardních nákladů je zjišťování odchylek od standardů, jejich rozbor a využití pro řízení. Základem metody standardních nákladů je její **propojení s řízením podle výjimek** (Management by Exception). Standardy byly již uznány jako nutný náklad a proto se řídicí pracovníci soustředí na odchylky, které představují menší podíl skutečných vynaložených nákladů a dochází k zjednodušení běžného řízení výrobního procesu.

Odchytky od standardů

Cílem odchylek je **kontrola hospodárnosti a efektivnosti** výroby. U nás můžeme uvést jako příklad firmu Baťa, v níž si někteří zaměstnanci ani neuvědomovali, že se používá metoda standardních nákladů a to zejména proto, že odchylky u přímých nákladů vznikly a účtovaly se výjimečně právě v důsledku prosazování předběžné kontroly. Velkou roli sehrávali vedoucí středisek, kteří se vlastní iniciativou snažili zabránit vzniku odchylky, protože by mohla negativně ovlivnit střediskový výsledek, ze kterého se odvíjelo prémiování.

**Cíle
odchylek**

Z uvedeného vyplývá, že metodu standardních nákladů je třeba **propojit s prémiováním** nebo jiným motivačním prvkem. Její velkou výhodou je možnost využití i ke **krátkodobému prémiování** odpovědných pracovníků na nižší úrovni řízení, např. vedoucích výrobních středisek.

10.4.1 Zjišťování odchylek

Odchylky se zjišťují dvě způsoby:

- průběžně,
- dodatečným výpočtem.

**Zjišťování
odchylek**

Průběžné zjišťování odchylek má význam hlavně v malosériové a středně sériové výrobě, kdy je částka odchylek za určité období u určité kalkulační položky součtem dílčích odchylek, průběžně zjištěných podle operací:

$$\text{Náklady podle standardů} \pm \text{odchylky} = \text{skutečné náklady}$$

Dodatečný výpočet odchylek se používá v procesní technologii a u režijních nákladů. Tady platí:

$$\text{Skutečné náklady} = \text{náklady podle standardů} \pm \text{odchylky}$$

Zjišťování a rozbor se někdy provádí pouze u odchylek, které mají relativní význam, v jiném případě se **používá limitů** a analyzují se odchylky, o které byl stanovený limit překročen. Jak už víte z kapitoly o rozpočtech, limit může být stanoven buď v **procentech** nebo **absolutní částkou**.

10.4.2 Členění odchylek

Pro kontrolovatelnost nákladů je třeba uplatnit dvě základní kritéria, kterými jsou **příčina a odpovědnost**. Při řízení se zdůrazňuje povinnost útvaru působit na to, aby negativní odchylka nevznikla, případně když již vznikla, aby byl útvar nucen příčinu vzniku odchylky odstranit sám, nebo aby působil na jiné útvary, aby odchylce zabránily.

**Členění
odchylek**

Odchylky se někdy člení také **podle místa**, tj. útvaru, kde vznikly a **podle výrobků**. To má význam zejména v mechanickomontážní technologii, kde místo vzniku odchylky a odpovědný útvar se mohou lišit. Také členění odchylek podle výrobků má význam pouze v případě zhotovování více výrobků ve stejném odpovědnostním středisku, přičemž rozlišení výrobků má praktický význam např. v tom, že při opakujících se příčinách překročení nákladů u určitého výrobku dává středisko popud k prověření správnosti standardu.

10.4.3 Pozitivní a negativní odchylky

Nejprve si vysvětlíme pojmy **pozitivní a negativní odchylka**. Pozitivní odchylky představují úsporu nákladů, zatímco negativní odchylky vyjadřují překročení nákladů. Uvedené významové vymezení musíme odlišit od matematického vymezení. Doposud jsme se v textu věnovali matematickému vymezení, podle kterého je skutečný náklad například 24 součtem nákladů podle standardu (20) a odchylky (+ 4). Pak platí $20 + 4 = 24$. Odchylka (+ 4) je nežádoucí odchylkou, přestože má matematicky označení plus. Někdy se z tohoto důvodu používá spíše označení **příznivá a nepříznivá odchylka**.

*Pozitivní
a negativní
odchylky*

Budeme-li zjednodušovat, předpokládáme, že standardy přímých nákladů jsou technicky a ekonomicky zdůvodněné, a proto jejich odchylky představují **překročení standardů**. Naopak, při **úspoře standardů** přímých nákladů z určité konkrétní příčiny vzniká často podezření, že nebyly stanoveny přesně nebo ve výši, která je snadno splnitelná. Pokud dochází k překročení standardů stanovených jako tzv. ideálních nebo obtížně dosažitelných, bývá tendence tyto **odchylky rozpočtovat** jako překročení standardů. V praxi se rozpočtované odchylky většinou zahrnují do rozpočtu výrobní režie, za kterou odpovídá vedoucí výrobního útvaru.

10.5 Metoda standardních nákladů a finanční účetnictví

Metoda standardních nákladů bývá mylně spojována pouze s manažerským účetnictvím a není zdůrazňováno, že musí poskytovat určité informace pro finanční účetnictví, konkrétně pro účetní závěrku, **o stavu a ocenění zásob nedokončené výroby a výrobků**, popřípadě o **nákladech na prodané výrobky**. Metoda standardních nákladů dovoluje oceňovat nedokončenou výrobu a výrobky v nákladech podle použitých standardů, které zvolí účetní jednotka, nebo na úrovni skutečných nákladů.

*Metoda
standard-
ních
nákladů
a finanční
účetnictví*

Údaje přejímané z manažerského do finančního účetnictví závisí na užívané formě **výkazu zisku a ztrát**, které může vycházet z **účelového nebo druhového členění** nákladů. Pro sestavení rozvahy se přejímají údaje o zůstatcích nedokončené výroby a výrobků, navíc pak se mohou přejímat i údaje, které se týkají aktivace výkonů vlastní výroby.

Mezi přednosti metody standardních nákladů se uvádí usnadnění **inventarizace nedokončené výroby**, která bývá problematickou položkou oběžných aktiv, ale též usnadnění oceňování výrobků.

10.6 Metoda standardních nákladů a Direct Costing

Metoda Direct Costing (kalkulace dílčích nákladů, kalkulace variabilních nákladů, kalkulace s příspěvkem na úhradu fixních nákladů) se začala zavádět v USA v třicátých letech minulého století a byla založena na principu, podle kterého se **výkonům přiřazují pouze variabilní náklady**, zatímco fixní náklady se považují za náklady období. Brzy se začal hledat vztah mezi touto metodou a metodou standardních nákladů a vznik dokonce nesprávný dojem, že metodou Direct Costing lze používat jen ve spojení s metodou standardních nákladů. Důvodem pro toto tvrzení je skutečnost, že podniky, které využívají metodu standardních nákladů, musí rozlišovat fixní a variabilní složku nákladů u režie a proto je snadné toto rozlišení uplatnit i v kalkulaci a účetnictví.

*Direct
Costing*

Dalším důvodem propojení obou metod v USA byla skutečnost, že daňové instituce v USA i jiných zemích odmítaly použití metody Direct Costing pro vymezení základu daně z příjmů.

10.7 Zvláštnosti aplikace metody standardních nákladů u režijních nákladů

V předchozím textu jste se seznámili se standardními náklady a aplikací metody standardních nákladů u jednicových nákladů. Nyní se zaměříme na **režijní náklady** a pro se zaměříme na rozdíly mezi jednicovými a režijními náklady a jejich důsledky pro aplikaci metody standardních nákladů:

- **jednicové náklady** jsou technologické, základem **režie** jsou náklady na obsluhu a řízení výroby, ale výrobní režie obsahuje obvykle i část technologických nákladů, které nelze přímo přičítat přímo,
- **výjimkou** je převážně sdružená výroba, ve které teoreticky nemusí existovat žádné náklady přičítané přímo jednotlivým výrobkům,
- **jednicové náklady** mají příčinný vztah k výrobkům, zato značná část **režie má vztah k útvarům**,
- jednicové náklady souvisejí s výrobním procesem, režie má vazbu na časové období,
- jednicové náklady jsou náklady vyhnutelné, režijní mají mnoho složek nevyhnutelných nákladů, a to i ve složce variabilních nákladů,
- jednicové náklady jsou převážně variabilní, režie obsahuje vždy značný podíl fixních nákladů, jejichž podíl stále vzrůstá.

Ve vztahu k aplikaci metody standardních nákladů vyplývají z těchto rozdílů tyto dvě zásadní skutečnosti:

- u **jednicových nákladů** plní funkci směrných hodnot **standardy**, u **režijních nákladů** plní tuto funkci **rozpočet** režijních nákladů,
- aplikaci metody standardních nákladů ovlivňuje **forma** použitého rozpočtu a rozlišování variabilní a fixní režie.

10.7.1 Rozpočet režijních nákladů jako nástroj metody standardních nákladů

S rozpočtováním režijních nákladů jste se již seznámili v příslušné kapitole textu a proto v souvislosti s aplikací metody standardních nákladů zdůrazníme alespoň otázky, které je třeba vzít v úvahu:

- 1) **zda se rozlišuje variabilní a fixní režie**,
- 2) **zda se používá kalkulace plných nákladů nebo Direct Costing** (kalkulace omezená na variabilní náklady),
- 3) **jak se přepočítává rozpočet na skutečný objem**, popř. i sortiment výroby,
- 4) **zda se používá metoda standardních nákladů u jediné režijní kalkulační položky nebo se rozlišují různé režijní kalkulační položky**.

Ad 1. Pokud **nedochází k rozlišování** variabilní a fixní složky, omezuje to možnost zjišťování příčin odchylek. Obecně se projevuje tendence při kontrole provádět **přepočet rozpočtu**, což se může uskutečňovat dvěma cestami:

- přepočítáním **pevného** rozpočtu,
- přepočítáním **variantního** rozpočtu, což dovoluje zjišťovat u režie více druhů odchylek, minimálně odchylky, které se váží k variabilním a fixním nákladům.

Ad 2. Pokud dochází k používání metody **Direct Costing** vede to k nutnosti zjišťovat **odchylky u variabilních nákladů**, které mají vztah k výrobkům. Ve vztahu k fixním nákladům jsou možné tyto postupy:

- odchylka u fixních nákladů se nebude zjišťovat a fixní náklady se budou považovat za **náklady uhrazované marží**,
- u fixních nákladů se zjišťuje **jedna odchylka**,
- u fixních nákladů se zjišťuje **více typů odchylek** podle příčin.

Ad 3. Při provádění **přepočtu rozpočtu na skutečnou aktivitu** (tj. skutečnou výši produkce) je podstatné:

- zda se bere v úvahu pouze **objem** aktivity,
- nebo se bere v úvahu i **sortiment** (výroba, prodej atd.).

Sortimentní odchylka má význam v nestabilní výrobě, a to zejména u variabilní složky režie. Ve stabilních výrobních podmínkách se vypočítává samostatně zejména v případě, kdy útvar může aktivně působit na volbu sortimentu, pokud není vnučen trhem.

Ad 4. Rozhodující význam ve výrobních podnicích má výrobní režie, přesto se převážně vykazují další samostatné režijní položky, například:

- **správní** režie,
- **odbytová** režie,
- někdy se odbytová režie spojuje s náklady, které můžeme připočítávat přímo a vytváří samostatnou položku smíšeného typu,
- **odbytové náklady**.

10.8 Kontrola režijních nákladů a zjišťování odchylek podle příčin

U režijních nákladů se běžně vychází z počtu zjišťovaných odchylek a vymezení jejich příčin.

Zjišťování odchylek podle příčin

10.8.1 Typy odchylek

Žádná odchylka se nepočítává u kalkulace Direct Costing. Pokud se jedná o krátkodobé řízení fixních nákladů, tyto náklady jako celek se kryjí z příspěvku na úhradu fixních nákladů (z marže).

Zjišťování a typy odchylek

Při použití nepřepočteného pevného rozpočtu se zjišťuje **jediná globální odchylka**, která se považuje spíše za finanční rozdíl vynaložení větší nebo menší částky výdajů, než stanovil rozpočet.

Zjišťují se **dva typy odchylek**:

Dva typy odchylek

- u variabilních nákladů **spotřební odchylka**, která ukazuje, zda ve vztahu ke skutečné úrovni aktivity byly variabilní náklady vyšší nebo nižší, než odpovídá rozpočtu pro skutečný objem, přepočtení vychází z předpokladu proporcionalního (lineárního) krátkodobého vývoje,
- u fixních nákladů **objemová odchylka**, která ukazuje, zda se vůbec fixní náklady liší ve skutečnosti od rozpočtovaných a jak objem produkce ovlivňuje podíl fixní režie na jednotku produkce.

Zjišťují se **čtyři typy odchylek**, přičemž u variabilních nákladů se spotřební odchylka rozkládá na:

Čtyři typy odchylek

- **rozpočtovou odchylku**, ta určuje, o kolik je skutečná režie větší nebo menší než rozpočtované variabilní náklady zahrnuté ve variantním rozpočtu, který je přepočtený pro skutečnou úroveň aktivity,
- **výkonnostní odchylku**, která ukazuje, kolik variabilních nákladů bylo neúčelně vynaloženo na některou z neproduktivních aktivit jako jsou výroba zmetků a jejich opravy, objemová odchylka u fixních nákladů se rozkládá navíc na:
- **účinnostní odchylku**, která ukazuje naopak důsledky dopadu neproduktivní činnosti na fixní náklady,
- **kapacitní odchylku**, která vzniká v důsledku nižší nebo vyšší úrovně celkové aktivity, než je stanoveno v rozpočtu režie, bez přihlídnutí k tomu, zda se jedná o produktivní nebo neproduktivní činnost.

Zjišťují se **tři typy odchylek**, přičemž se obvykle spojuje důsledek neproduktivní činnosti. Pak se rozlišuje:

Tři typy odchylek

- **rozpočtová** odchylka,
- kapacitní odchylka,
- **účinnostní** nebo **výkonnostní** odchylka v širším pojetí.

Kapacitní odchylka se někdy navíc člení na podrobnější typy:

- odchylka z **prostožů**,
- odchylka z kalendářních rozdílů,
- odchylka z nevyužívané kapacity.

U kapacitní odchylky je třeba dále rozlišovat, jestli se odvozuje od:

- optimálního využití kapacity, nebo
- plánovaného využití v daném období.

10.8.2 Určení odpovědnosti za odchylky

Odpovědnost za odchylky bývá spojována s určitým typem příčiny odchylky:

Určení odpovědnosti za odchylky

- **rozpočtová odchylka** – obvykle je v odpovědnosti útvaru, ve kterém vznikla,
- **výkonnostní a účinnostní odchylka** – protože se váže k neproduktivnímu využití kapacity, vystavují se pro tyto případy samostatné doklady (mzdové doklady, hlášení zmetků, odchylkové doklady a další), u kterých lze stanovit individuální odpovědnost,
- **kapacitní odchylka** – obvykle bývá v odpovědnosti vedení podniku (závodu, oddělení) podle podmínek konkrétního podniku,
- **odchylky z prostožů** nebo z jiného neproduktivního užití kapacity - obvykle je můžeme rozlišovat podle odpovědnosti viníků, jak bylo uvedeno výše.

10.8.3 Využitelnost odchylek režie pro prémiování

Jak jsme se již dříve zmínili, standardy (normy) jednicových nákladů lze stanovit relativně přesně a objektivně, avšak rozpočet režijních nákladů představuje spíše aproximativní úkol. To se v důsledku odráží i ve **využitelnosti odchylek pro prémiování**, popř. jinou formu hmotné zainte-

Využitelnost odchylek režie pro prémiování

resovanosti zaměstnanců, která závisí na těchto podmínkách:

- rozpočet není sestavován útvarem, ve kterém se odchylky využívají, minimálně musí **vyšší útvary** stanovit limity režie,
- rozpočet bývá tím přesnějším, čím je kratší rozpočtové **období** a období před sestavením rozpočtu,
- míra přesnosti je ovlivněna tím, zda je rozpočet **odvozen z dřívějšího vývoje** nebo jestli se dílčí úkoly propočítávají nezávisle na něm, např. rozpočet vycházející od nuly,
- určité typy režijních odchylek jsou závislé na činnosti jiných útvarů (např. montáž součástí vyrobených v jiných útvarech), tato závislost se vyjadřuje stanovením **odpovědnosti** za vzniklé odchylky.

K ZAPAMATOVÁNÍ 18

Obecně platí, že výkonné, především **výrobní útvary**, obvykle ovlivňují **variabilní složku režie**, naopak **vedoucí útvary ovlivňují spíše vznik fixní složky režie**. Tento poznatek je nutno respektovat i při motivaci zaměstnanců a všech formách hmotné zainteresovanosti, vč. prémiování



Prémiování a vliv útvary na složky režijních nákladů

SHRNUTÍ KAPITOLY METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ

Aplikace metody standardních nákladů u režijních nákladů je závislá na věcných rozdílech mezi jednicovými a režijními náklady, z nichž má mimořádný význam relativně vysoký podíl fixních nákladů.

U režie je nástrojem pro aplikaci metody standardních nákladů rozpočet režijních nákladů. Způsob jeho sestavování a kontroly ovlivňuje aplikace metody standardních nákladů, zejména výpočet odchylek. Zjišťování odchylek vyžaduje zpravidla přepočtení rozpočtu na skutečný objem, případně i skutečný sortiment výroby.

Při zjišťování odchylek se zjišťují jejich základní typy, z nichž nejobvyklejší odpovídají metodě dvou nebo čtyř odchylek, případně se používá jejich kombinace. U variabilních nákladů je základem spotřební odchylka, u fixních nákladů pak objemová (kapacitní) odchylka.



Shrnutí kapitoly

PRŮVODCE STUDIEM 23

Po prostudování předcházejících deseti kapitol jste již vybaveni dostatkem informací pro to, abychom přistoupili k seznámení s jedním z nejdůležitějších úkolů manažerského účetnictví, kterým je poskytovat řídicím pracovníkům informace pro rozhodování, pokud možno ve variantním řešení.

Seznámíte se s klasifikací rozhodovacích úloh, která vychází především z členění podle toho, jestli vyžadují nebo nevyžadují další vklady. Dále se blíže zaměříme na rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady a týkají se objemu a sortimentu výroby.



11 ROZHODOVACÍ ÚLOHY TÝKAJÍCÍ SE OBJEMU A SORTIMENTU VÝROBY

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY ROZHODOVACÍ ÚLOHY TÝKAJÍCÍ SE OBJEMU A SORTIMENTU VÝROBY

Následující kapitola bude zaměřena na vymezení a klasifikaci rozhodovacích úloh, které řeší manažerské účetnictví pro potřeby managementu na různých řídicích stupních. Jejím obsahem je seznámení s charakteristikou rozhodovacích úloh, z nichž nejpodstatnější je členění na úlohy, které vyžadují vklady prostředků a nevyžadují vklady prostředků.

**Rychlý
náhled**

Bližší se seznámíme s rozhodovacími úlohami, které nevyžadují vklady prostředků, z nichž nejzákladnější jsou úlohy, které řeší vztah mezi náklady, objemem a ziskem a tržbami a rozhodovací úlohy, týkající se objemu a sortimentu výroby. Látka bude doplněna několika praktickými příklady.

CÍLE KAPITOLY ROZHODOVACÍ ÚLOHY TÝKAJÍCÍ SE OBJEMU A SORTIMENTU VÝROBY

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vysvětlit klasifikaci rozhodovacích úloh
- Vymezit funkci rozhodovacích úloh, které nevyžadují vklady

**Budete
umět**

Získáte:

- Znalosti o vymezení základních vztahů mezi náklady, objemem, ziskem a tržbami jako základem rozhodovacích úloh, které nevyžadují vklady
- Informace o rozlišení úloh, které vyžadují vklad prostředků a úloh nevyžadujících vklady prostředků

Získáte

Budete schopni:

- Vysvětlit problematiku citlivosti činitelů rozhodovacích úloh N/O/Z
- Vysvětlit rozdíl mezi marží a bezpečnostní marží

**Budete
schopni**

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 5 hodin.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY ROZHODOVACÍ ÚLOHY TÝKAJÍCÍ SE OBJEMU A SORTIMENTU VÝROBY

Rozhodovací úlohy, vklad prostředků, investice, výrobní kapacita, sortiment, cenová rozhodování, fixní aktiva hmotného a nehmotného charakteru, finanční investice ve formě podílových

**Klíčová
slova**

účastí, specifické formy investic, přírůstkové (inkrementální) náklady, využití výrobní kapacity, nevyužitá výrobní kapacita, optimalizační úlohy, dolní limit ceny u doplňkového výrobku, úlohy typu „buď anebo“, proměnné veličiny, rentabilita vložených prostředků, hospodárnost, likvidita, instalovaná výrobní kapacita (optimální, maximální), bod zvratu BEP (Break-Even-Point), marže (příspěvek k tržbám), bezpečnostní marže (Margin of Safety – MS), kalkulace s příspěvkem na úhradu fixních nákladů, marže připadající na jednotku výrobku, citlivost činitelů rozhodovacích úloh, citlivost poptávky, citlivost ceny, citlivost jednotkových variabilních nákladů, citlivost fixních nákladů, lineárnost vývoje nákladů a výnosů, kapacita úzkého profilu, přesčasová práce, zvýšení počtu směn, přírůstkové variabilní náklady, přírůstkové fixní náklady, změna fixních nákladů skokem, oportunitní náklady, optimalizace sortimentu, celkové omezení výrobní kapacity, rozhodovací úlohy typu „pokračovat ve výrobě nebo výrobu zrušit“, fixní výrobní náklady vyhnutelné a nevyhnutelné.

PRŮVODCE STUDIEM 24



V návaznosti na vaše předcházející znalosti můžete konečně přistoupit k seznámení s nejdůležitějším úkolem manažerského účetnictví, kterým je poskytnout řídicím pracovníkům informace pro rozhodovací procesy. Typické pro manažerské účetnictví je, že tyto informace zpracovává pokud možno ve variantním řešení.

V této kapitole se proto nejdříve seznámíte se základní klasifikací rozhodovacích úloh a pak se budeme podrobněji věnovat těm úlohám, které nevyžadují vklad prostředků a jsou zaměřeny na objem a sortiment výroby.

11.1 Vymezení a klasifikace rozhodovacích úloh řešených v manažerském účetnictví

11.1.1 Obecná východiska

Jak bylo již uvedeno, v praxi existuje celá řada rozhodovacích úkolů, které vyplývají z požadavků managementu. V našem textu se zaměříme zejména na některé typické **rozhodovací úlohy** a na ty, které vyžadují účetní informace. Můžeme je vymežit následujícími charakteristikami:

- **nutnost vkladu prostředků (investic),**
- **dlouhodobost nebo krátkodobost** vzniku efektů a působení vkladů prostředků,
- vznik efektů peněžně **měřitelných nebo neměřitelných,**
- změna **výrobní kapacity** nebo předpoklad využití existující kapacity,
- změna **sortimentu,**
- jiná kritéria,
- **cenová rozhodování,** která představují relativně specifickou oblast, které budeme věnovat závěrečnou kapitolu tohoto studijního materiálu.

11.1.2 Úkoly, které vyžadují vklady prostředků

Každý **vklad prostředků** je spojován s předpokladem, že bude poskytovat určitý **přínos (efekt)**. Pro klasifikaci rozhodovacích úloh je proto rozhodující, zda efekt vznikne jednorázově nebo krátkodobě po omezenou dobu, nebo zda bude vyvolávat efekty po delší dobu.

Charakteristiky rozhodovacích úloh

Úkoly, které vyžadují vklady prostředků

Při dlouhodobém vzniku přínosů musíme rozlišovat charakter vkladu do:

- **fixních aktiv hmotného a nehmotného charakteru**, v jejichž rámci se zdůrazňují zejména investice do informačního systému a rozvoje tzv. intelektuálního kapitálu,
- **finančního majetku ve formě podílových účastí** v podnicích s rozhodujícím a podstatným vlivem,
- **specifických forem investic**, za které je možno považovat např. nákup cenných papírů určených dlouhodobému držení.

Při jednorázovém vzniku přínosů se vklad jeví jako **přírůstkové (inkrementální) náklady**, které se plně týkají dané rozhodovací úlohy. Proto se metodika vlastního hodnocení rozhodování řeší podobně jako úlohy nevyžadující vklad prostředků s tím, že jednorázový efekt musí pokrýt i jednorázový vklad prostředků. Jako příklad můžeme uvést nákup výrobního zařízení, které je využitelné pouze pro výrobku konkrétního výrobku v kusové neopakovatelné výrobě.

*Úkoly
s jednorázovým
vznikem
přínosů z
vkladů*

11.1.3 Úlohy nevyžadující vklady prostředků

Větší množství úloh, které jsou spojeny s vkladem prostředků, souvisí ve výrobním podniku s tvorbou nebo obnovou výrobní kapacity a proto mnoho krátkodobých úloh je spojeno s **využitím kapacity**. **Kapacita je spojena s existencí fixních nákladů** a její vyšší využití vede k snižování podílu fixních nákladů na jednotku produkce a ke zvyšování objemu a tedy i výnosů. Základem jsou úlohy, které vycházejí z předpokladu **nevyužití kapacity**, menší část úloh se váže k úlohám, kdy kapacita je již **využita**, ale hledá se možnost zvýšení zisku jejím **lepším využitím**.

*Využití
výrobní
kapacity*

U rozhodovacích úloh, které se váží k výrobní kapacitě, se z hlediska řešení setkáváme se třemi základními typy:

- **optimalizační úlohy** (zvýšení objemu, optimalizace sortimentu v nesdružené výrobě při jednom nebo více omezeních),
- stanovení **dolního limitu ceny u doplňkového výrobku** při nevyužití kapacity,
- **úlohy typu „bud' anebo“**, případně v užším pojetí úlohy typu „vyrábět nebo koupit“, „pokračovat ve výrobě nebo ji zastavit“, nebo v širším pojetí úlohy vázané ke sdružené výrobě, např. zda pokračovat ve zpracování polotovaru v dalším výrobním stupni, zda vyrábět, není-li odbyt pro jeden nebo i více sdružených výrobků z daného sortimentu sdružených výrobků.

*Základní
typy úloh,
které se
váží k
využití
výrobní
kapacity*

Při řešení krátkodobých úloh, které se váží k využití kapacity, se používají tři základní **proměnné veličiny**:

- **objem výroby**,
- **náklady vázané ke kapacitě a výrobku**,
- **výnosy, resp. zisk**.

*Proměnné
veličiny,
které se
váží ke
krátkodo-
bým
úlohám
o využití
kapacity*

11.1.4 Cenová rozhodování

Cenová rozhodování jsou zvláštním typem rozhodovacích úloh, která mají minimálně dvojí základní cíl:

- určit únosné náklady při dané ceně,
- určit, jakou cenu výrobku by bylo možno nabídnout při daných výrobních, zásobovacích, odbytových a dalších podmínkách.

*Cenová
rozhodo-
vání*

V obou případech se musí přihlížet především k charakteru trhu (dokonalá volná soutěž, monopol, oligopol apod.). Cenová rozhodování má svá určitá specifika a proto se s nimi seznámíte samostatně v závěrečné kapitole těchto skript.

11.1.5 Rozhodovací kritéria

Základním ekonomickým dlouhodobým cílem podniku je zejména zhodnocení **kapitálu vloženého do podnikání**. Toto kritérium je v praxi uplatnitelné pouze u úloh, které vyžadují vklad prostředků s dlouhodobým vznikem efektů. Obyčejně se označuje jako **rentabilita vložených prostředků** a ukazatelé od ní odvozené jako čistá přítomná hodnota, vnitřní výnosové procento, index rentability, návratnost vložených prostředků a další.

Rozhodovací kritéria

U úloh nevyžadujících vklad se vychází z rentability vložených prostředků jako poměru zisku a vložených prostředků, ale protože se vložené prostředky nemění, je kritériem rozhodování **zisk**. V některých úlohách není možné ovlivňování výnosů a pak se kritériem rozhodování stává **hospodárnost** (úspora nákladů).

V některých krajních situacích, které vznikají ze střetu mezi dlouhodobými a krátkodobými cíli, se může stát rozhodujícím kritériem likvidita, i když její zajištění bude snižovat zisk. Pokud by se však **likvidita** nezajistila, mohl by se podnik dostat do konkurzu. Jindy se může stát rozhodujícím kritériem **faktor času**, kdy například při technickém rozvoji je obvykle rozhodující, kdo přijde na trh s novým nebo inovovaným výrobkem nejdříve, protože ovlivňuje prodejní cenu, která uhradí třeba i nehospodárnost způsobenou urychlením technického rozvoje.

U některých rozhodovacích úloh nestačí hodnocení pomocí ekonomických, **peněžně vyjádřených kritérií**, protože opatření působí na vznik dalších kladných efektů, které jsou vůbec nebo obtížně peněžně vyčíslitelné (např. úspory z pořádku, který si vyžaduje automatizace, zvýšení zájmu o výrobky vzhledem k dodržování dodacích lhůt, kvality atd.). Rozhodovací úlohy, kterými se budeme zabývat v dalších částech textu, patří k těm typům, jejichž efekty lze vyjádřit v penězích.

11.2 Rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady prostředků

Rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady prostředků, vycházejí z předpokladu, že **instalovaná výrobní kapacita (optimální, maximální) je vymezena**, přičemž se musí rozlišovat dvě základní funkce:

- instalovaná kapacita **není plně využita**,
- instalovaná kapacita je současně **plně využita**.

Některé úlohy vycházejí přímo z předpokladu **volné kapacity**, jiné z předpokladu nebo možnosti **lepšího využití kapacity**, další úlohy přicházejí v úvahu v obou výchozích podmínkách, přičemž jiné řešení bude při dosud využití kapacitě a jiné řešení při nevyužití kapacitě. Teoretickým východiskem je **vztah mezi náklady, ziskem a objemem výroby (N/Z/O)**.

Rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady prostředků

Zjednodušeně řečeno **kritériem rozhodování** maximalizace absolutního zisku. Specifický význam mají některá neekonomická kritéria, např. některé charakteristiky s ekonomickým dopadem, které však obtížně kvantifikujeme.

Kritéria rozhodování

11.2.1 Vztah mezi náklady, objemem a ziskem (tržbami) při krátkodobém rozhodování

Při **krátkodobých rozhodovacích úlohách** vycházíme z předpokladu, že určitá výrobní kapacita je dána a v souvislosti s danou úlohou se nemění. To má dva důsledky:

- **fixní náklady** (F) označované často jako náklady kapacitní se nemění,
- maximální objem výroby je dán **instalovanou kapacitou** (K), nerozlišujeme, jestli se jedná o kapacitu technickou nebo ekonomicky optimální.

Vztah mezi náklady, objemem a ziskem při krátkodobém rozhodování

Pro zjednodušení budeme zatím předpokládat výrobu jednoho výrobku nebo skupinu jednorodých výrobků. Výrobek je charakterizován těmito veličinami:

- jednotkovými variabilními náklady (v),
- jednotkovou cenou (p).

Bod zvratu, resp. bod rentability často označovaný mezinárodní zkratkou BEP (Break-Even-Point) odpovídá na otázku, jaký musí být **minimální objem** výroby (Q_0), aby se tržby rovnaly nákladům neboli **od jakého objemu začne být firma rentabilní a začne vznikat zisk**.

Bod zvratu

Platí vztah:

$$F + v \cdot Q_0 = p \cdot Q_0$$

neboli

$$Q_0 = F / p - v$$

Tento základní vztah ukazuje, že při daných fixních nákladech je rozhodující rozdíl mezi jednotkovou cenou a jednotkovými variabilními náklady. Tuto veličinu označujeme jako **marže**.

Marže

Její absolutní částka (m) se často vyjadřuje ve **vztahu k tržbám** (T), což má praktické užití. Marži vyjádřenou v procentech někdy označujeme jako ukazatel **příspěvku k tržbám** (PT). Ten nám ukazuje, kolik procent z ceny představuje rozdíl mezi cenou a jednotlivými variabilními náklady.

$$PT = (p - v) / p$$

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-1



Vyjdeme z těchto výchozích údajů:

$p = 80$, $v = 30$, $F = 80\,000$, $K = 2\,000$ jednotek, skutečný rozsah jednotek $Q_s = 1\,700$.

Úkol:

Vypočítejte bod zvratu vyjádřený objemem v naturálních jednotkách i v tržbách.

Řešení příkladu

Výpočet bodu zvratu:

$$Q(\text{BEP}) = 80\,000 / (80 - 30) = 1\,600$$

$$m = 80 - 30 = 50$$

Výpočet příspěvku k tržbám:

$$PT = 50 / 80 = 0,625 = 62,50 \%$$

$$T(\text{BEP}) = 80\,000 / 0,625 = 128\,000 \text{ neboli}$$

$$T = 1\,600 \cdot 80 = 128\,000$$

Bodu zvratu vyjádřeného objemem v naturálních jednotkách se dosáhne při výrobě 1 600 jednotek, kdy tržby činí 128 000 Kč při příspěvku k tržbám 62,50%.

*

Bezpečnostní marže (Margin of Safety – MS) má ukázat, jakým má podnik prostor v objemu výroby (tržeb) tak, aby si udržel zisk. Může se vypočítat pomocí objemu i pomocí tržeb. Obvykle se vyjadřuje ve vztahu k plánovanému, skutečnému nebo průměrně dosahovanému objemu produkce.

Bezpečnostní marže

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-2



Úkol:

Vyjdete ze zadání objemu produkce jako u předcházejícího příkladu. Vaším úkolem je vypočítat bezpečnostní marži

Řešení příkladu

$$MS = Q_s - Q(\text{BEP}) / Q_s \text{ neboli}$$

$$MS = (3\,400 - 1\,600) / 1\,700 = 0,0588, \text{ tj. } 5,88\%$$

Podnik má prostor v objemu výroby (tak, aby dosahoval zisku) **5, 88%**.

*

Z uvedeného vývoje fixních a variabilních nákladů i tržeb je zřejmé, že výrobku se přiřazují pouze dvě veličiny: jednotkové variabilní náklady a cena. Toto pojetí odpovídá kalkulaci variabilních nákladů, která se označuje též jako **kalkulace s příspěvkem na úhradu fixních nákladů**. U ní se k výrobkům nepřizávají fixní náklady, neboť je chápeme jako by byly funkcí času (náklady období).

Vztah ke kalkulaci

K ZAPAMATOVÁNÍ 19



Při rozhodovacích úlohách se nevychází z výrobového zisku, ale z **marže připadající na jednotku výrobku**. Zjednodušeně můžeme vyjádřit, že při stejném vyjádření jednotky objemu (nejčastěji 1,- Kč tržeb) je ze dvou výrobků výhodnější vyrábět ten výrobek, který má větší marži, protože k pokrytí fixních nákladů stačí menší objem výroby. Po dosažení tohoto objemu výroby začne vznikat zisk.

Rozhodovací úlohy a marže

11.2.2 Vztah mezi náklady, objemem a ziskem (tržbami) a rozhodovací úlohy

Za předpokladu **neměnné výchozí kapacity** (K) a k ní vázané složky fixních nákladů (F) se řeší celá řada dílčích úloh, které jsou založeny na linearitě vývoje nákladů a výnosů. Neznámou v řešení je pak jedna ze základních **proměnných**, tj. variabilní jednotkové náklady (v), cena (p) a plánovaný, případně skutečný objem nebo stupeň využití výrobní kapacity (Q), popřípadě jejich kombinace, celkové náklady ((N), celkové variabilní náklady (V), celkové tržby (T) výrobová marže (p – v), celková hrubá marže (T – V), popřípadě zisk (Z) jako rozdíl mezi celkovými

Vztah mezi náklady, objemem a ziskem a rozhodovací úlohy

náklady a tržbami. U uvedených úloh předpokládáme, že **kritériem rozhodování je absolutní výše zisku**.

Ve všech uvedených úlohách se vychází ze základního vztahu:

$$Z = (p - v) \cdot Q - F.$$

11.2.3 Citlivost jednotlivých činitelů rozhodovacích úloh N/O/Z

V praxi potřebujeme často odpovědět na otázku, který z činitelů uvedených v řešení dané úlohy je nejcitlivější. **Citlivost** se vyjadřuje **procentem změny činitele**, při níž bude **zisk roven nule**. Předmětem hodnocení jsou plánované (předvídané, očekávané a jiné předem určené) veličiny. Nejcitlivější je ta veličina, u které je nejnižší procento změny, která by vedla k **nulovému výsledku**. Tato informace je důležitá proto, že na tuto veličinu se přednostně zaměřují vedoucí pracovníci při běžném řízení.

Citlivost činitelů rozhodovacích úloh N/O/Z

V praxi se zjišťuje:

- citlivost **poptávky**, resp. objemu výroby (S_q),
- citlivost **ceny** (S_p),
- citlivost **jednotkových variabilních nákladů** (S_v),
- citlivost **fixních nákladů** (S_f).

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-3



Vydeme ze zadání předchozí příkladu ($Q_1 = 1\,700$, $p_1 = 80$, $v_1 = 30$, $F_1 = 80\,000$).

Úkol:

Vypočítejte míru citlivosti jednotlivých činitelů při bodu zvratu $Q_0 = 1\,600$ jednotek.

Řešení příkladu

a) Citlivost poptávky

$$(p_1 - v_1) \cdot Q_0 = F_1$$

$$(80 - 30) \cdot Q_0 = 80\,000$$

$$Q_0 = 1\,600$$

$$S_q = (Q_1 - Q_0) / Q_1$$

$$S_q = (1\,700 - 1\,600) / 3\,400 = 0,0588, \text{ tj. } 5,88 \%$$

b) Citlivost ceny

$$(p_0 - v_1) \cdot Q_1 = F_1$$

$$(p_0 - 30) \cdot 1\,700 = 80\,000$$

$$p_0 = 38,53$$

$$S_p = (p_1 - p_0) / p_1$$

$$S_p = (80 - 38,53) / 80 = 0,0368 = 3,68 \%$$

c) Citlivost jednotkových variabilních nákladů

$$(p_1 - v_0) \cdot Q_1 = F_1$$

$$(80 - v_0) \cdot 1\,700 = 80\,000$$

$$v_0 = 16,47$$

$$S_v = (v_0 - v_1) / v_1$$

$$S_v = (16,47 - 30) / 30 = 0,098 = 9,8 \%$$

d) Citlivost fixních nákladů

$$F_0 = (p_1 - v_1) \cdot Q$$

$$F_0 = (80 - 30) \cdot 1\,700$$

$$F_0 = 85\,000$$

$$S_f = (F_0 - F_1) / F_1$$

$$S_f = (85\,000 - 80\,000) / 80\,000 = 0,0625 = 6,25 \%$$

Z zvedeného příkladu vyplývá, že nejcitlivější z činitelů, obsažených v řešení dané úlohy, je **cena**. Stačí pokles poptávky o 3,68% a činnost přestane být zisková. Naopak nejméně citlivé jsou variabilní jednotkové náklady, které by se mohly zvýšit o 9,8%.

*

V praxi se někdy namítá, že posuzuje citlivost jednotlivých činitelů nezávisle na změně jiných činitelů, přesto praxe tento rozbor velmi často používá.

11.2.4 Omezení použití rozboru N/O/Z

Při řešení krátkodobých úloh, které se provádějí rozбором N/O/Z, je nutno brát v úvahu určitá základní omezení:

*Omezení
při použití
rozboru
N/O/Z*

- **předpokladem** pro užití N/O/Z je **lineárnost** vývoje nákladů a výnosů a **stálost** výchozích předpokladů, zejména velikosti instalované kapacity a z toho vyplývající stálost fixních nákladů. Pokud se v některé úloze předpokládá dodatečná změna fixních nákladů, musí se změna týkat celé úlohy. Pokud se předpokládá výjimečně změna fixních nákladů skokem, musí se obvykle řešení rozdělit na více dílčích úloh, které mohou mít více řešení. Například stoupnou-li fixní náklady skokem, může se stát výroba ztrátovou a pak se vypočítává nový bod zvratu. Ovšem je třeba připomenout, že změna fixních nákladů skokem je obvykle spojena s vkladem prostředků,
- stálost se věcně týká těchto oblastí:
 - **technologie, příp. organizace výroby**, protože takové změny jsou obvykle doprovázeny vkladem prostředků se vznikem efektů po delší dobu vkladu,
 - předpokládá se, že lze provést **rozdílení fixní a variabilní složky nákladů**,
 - u většiny úloh se nepředpokládá vznik **jednotkových fixních nákladů**, vázaných k určitému výrobku,
 - většina úloh vychází z předpokladu jednoho nebo skupiny **homogenních výrobků**, existence **heterogenních výrobků** vyžaduje specifické postupy, které přesahují rozborové prostředky vztahu N/O/Z, například užití simplexové metody při optimalizaci sortimentu,
 - **nepředpokládá se pokles ceny při zvýšení objemu**, i když v praxi (poskytnutí rabatu) i cenové teorii (pokles ceny při zvýšení nabídky) se s ním musí počítat,
 - **nepředpokládá se vazba jednotkových variabilních nákladů na změnu objemu výroby**, ačkoliv v praxi jsou relativně vyšší jednotkové variabilní náklady při malém objemu než při vyšším objemu výroby.

Lineárnost a stabilita výrobních charakteristik se váže ke krátkodobému horizontu a při delším horizontu se musí často připustit vývoj nelineární. U některých technologiích, zvláště těch, které

jsou založeny na výtěžnosti použití suroviny, se musí nelineárnost připustit i v krátkodobých úlohách.

Pro výpočet nákladového minima a ziskového maxima je zapotřebí zapojit **marginální (přirůstkové) náklady (n') a výnosy (v')**:

- při dosažení **nákladového minima** se průměrné náklady (n) rovnají jednotkovým marginálním nákladům,
- při dosažení **ziskového maxima** se rovnají marginální náklady marginálním výnosům, dokud je pokles výnosů na další jednotku menší než přírůstek nákladů, zisk stoupá, v opačném případě se absolutní částka zisku zmenšuje.

*Použití
marginálních
nákladů*

11.3 Rozhodovací úlohy týkající se objemu a sortimentu výroby

11.3.1 Výchozí předpoklady

Optimalizace objemu výroby je často spojena s optimalizací sortimentu. V úvodu této podkapitoly se nejdříve seznámíme s výchozími předpoklady pro řešení rozhodovacích úloh:

- rozhodovací úlohy se nejdříve omezují na **výrobu s jedním výrobkem**, což je typické pro homogenní výrobu se známou výrobní kapacitou. Rozhodování o sortimentu předpokládá znalost výrobních kapacit jak v homogenní, tak heterogenní výrobě. Optimalizace sortimentu bývá vždy nepřímo spojena s optimalizací objemu,
- rozhodování o objemu výroby musí odlišovat situace, kdy se jedná o lineární nebo naopak nelineární vývoj nákladů a výnosů:
 - při **lineárním** vývoji se dosahuje optimálního řešení při plném využití kapacity, jejímž projevem je plné využití fixních nákladů, které ve svém důsledku představuje nejnižší výrobní náklady a dosažení nejvyššího absolutního zisku, kdy **nákladové minimum a ziskové maximum se kryjí**,
 - při **nelineárním** vývoji je situace odlišná a vyžaduje užití přírůstkových (marginálních) veličin. Ziskového maxima se dosahuje při takovém objemu, při kterém se **marginální náklady rovnají marginálním výnosům**, naproti tomu nákladové minimum může předcházet nebo ho i následovat objemem charakterizující ziskové maximum. **Nákladové minimum odpovídá objemu, kdy se jednotkové marginální náklady kryjí s průměrnými výrobními náklady**,
- i když předpokládáme **lineární vývoj nákladů**, nemusí to znamenat neměnnost nákladových nebo výnosových veličin, která souvisí s určitou **změnou**, která je předmětem rozhodovací úlohy. Tato skutečnost vyplývá z podstaty rozhodovacích úloh, které dávají odpověď na otázku, zda se má provést změna a pokud ano a existuje více variant, použití které varianty je nejvhodnější. U některých úloh bývá výrobní kapacita flexibilní, což je dáno těmito faktory:
 - při existenci dílčích výrobních kapacit je celková kapacita dána **kapacitou úzkého profilu**, pak se základní úlohou řešení stává otázka, zda je vhodné omezení výroby na objem odvozený od maximální kapacity úzkého profilu, nebo zda má být chybějící kapacita úzkého profilu nahrazena nákupem mimo podnik,
 - základní kapacita se může zvýšit i dalšími způsoby, zejména **přesčasovou prací nebo zvýšením počtu směn**,
 - opačnou úlohou se při poklesu objemu odbytu a následně i výroby může stát řešení, zda je vhodné **dočasné přerušování nebo zastavení výroby**.

*Výchozí
předpoklady
rozhodovacích
úloh
týkajících
se objemu
a sortimentu
u výroby*

11.3.2 Rozhodování o objemu výroby

a) Optimalizace objemu výroby při rozdílných dílčích kapacitách

Abychom si přiblížili rozhodovací úlohu, jejímž cílem je optimalizovat objem výroby při rozdílných dílčích kapacitách, vyjdeme z konkrétní situace:

Ve strojírenském podniku existují rozdílné dílčí kapacity slévárna a mechanická dílna. Při nemožnosti překročení kapacity Q_s zvýšeným objemem výroby, je nutno vyřešit otázku, zda je možné a vhodné zadat zhotovení součástí, polotovarů, případně výkonů, které není schopna zajistit vlastní dílčí kapacita slévárna, externím dodavatelům. Náklady na pořízení uskutečněné prostřednictvím externích dodavatelů se zpravidla liší od nákladů ve vlastním podniku.

Vyjdeme z předpokladu, že externí dodávka způsobí **zvýšení variabilních jednotkových nákladů**. Základní otázkou se stává, jaký musí být **minimální objem** výroby Q_2 , aby se dosáhlo stejného zisku, jakého se dosahuje při dosavadním řešení, které maximálně využívá kapacitu úzkého profilu Q_1 .

Praktické řešení rozhodovací úlohy může být dvojí:

- od externích dodavatelů se budou **nakupovat pouze chybějící součásti**, polotovary, atd. pro zajištění celkové výroby Q_2 ,
- od externích dodavatelů se **nakoupí celý potřebný objem** součástí, polotovarů, atd. a dosavadní kapacita úzkého profilu bude využita jinak.

Pokud se nemění fixní náklady, platí:

$$(p - v) \cdot Q_1 - F = (p - v_1) \cdot Q_2 - F, \text{ neboli}$$

$$Q_2 = (p - v) \cdot Q_1 / p - v_1$$

Optimalizace objemu výroby při rozdílných dílčích kapacitách

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-4



V podniku existují dvě dílčí kapacity – slévárna s kapacitou (Q_s) 110 jednotek a mechanická dílna s kapacitou (Q_M) 130 jednotek. Dále vyjdeme z těchto údajů:

- cena (p) = 50,
- dosavadní variabilní jednotkové náklady (v) = 20,
- zvýšené variabilní jednotkové náklady (v_1) = 23,
- fixní náklady (F) = 3 000

Úkol:

Jaký musí být minimální objem výroby (Q_2), aby se dosáhlo stejného zisku, jakého se dosahuje při dosavadním řešení, které maximálně využívá kapacitu úzkého profilu (Q_1).

Řešení příkladu

$$Q_2 = (p - v) \cdot Q_1 / p - v_1$$

$$Q_2 = (50 - 20) \cdot 110 / 50 - 23 = 122,2 \text{ jednotek}$$

Teprve při překročení objemu 122,2 jednotek se vyplatí zajistit zvýšení objemu dodávkami od externího dodavatele pro celou produkci Q_2 .

b) Zvýšení objemu výroby zavedením druhé směny

U řešení úloh tohoto typu najde uplatnění rozlišení **relevantních a nerelevantních nákladů**. Připomínáme, že relevantní náklady mají charakter přírůstkových (inkrementálních) nákladů. U některých úloh je dále třeba vzít úvahu i náklady a výnosy oportunitní.

Přírůstkové variabilní náklady mohou mít dvojí charakter:

- charakter **zvýšení** – například příplatek za práci přesčas,
- charakter **snížení** – například při poskytnutí rabatu dodavatelem za zvýšený objem odebíraného materiálu.

Přírůstkové fixní náklady se vyskytují zejména při zavádění druhé nebo třetí směny (příkladem může být mzda směnového mistra nebo personálu dílny. Rozhodnutí o zavedení další směny se projeví změnou fixních nákladů **skokem a dochází rovněž k posunu bodu zvratu**.

Inkrementální charakter mohou mít např. i změny ceny.

Pokud se jedná o **oportunitní náklady (výnosy)**, mohou zásadně ovlivňovat řešení. Vyskytují se v následující podobě:

- ušetří se penále odběratele, které by jinak vzniklo při nedodržení lhůt dodávky podle obchodních smluv,
- při nezvýšení objemu produkce se nezvýší tržby a podnik přijde o zisk, případně o jeho část, která je vázaná k přírůstku objemu.

c) Práce v druhé směně

Pro práci v druhé směně je charakteristické **zvýšení fixních nákladů**, které **nevyžaduje vklad prostředků**. Naopak zvýšení objemu bývá doprovázeno snížením jednotkových variabilních nákladů. Základním úkolem pak je ověření, jaké je potřebné zvýšení objemu na úroveň Q2, aby se dosáhlo alespoň zisku, který odpovídá stavu před zavedením druhé směny:

$$Z1 = (p - v) \cdot Q1 = (p - v \pm v') \cdot Q2 - (F \pm F')$$

neboli

$$Q2 = Z1 + (F \pm F') / p - v \pm v'$$

Zvýšení
objemu
výroby
zavedením
druhé
směny

Práce v
druhé
směně

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-5

Vyjdeme ze zadání předcházejícího příkladu a následujících údajů, které jsou nutné k řešení příkladu:

- práce v druhé směně přinese zvýšení fixních nákladů (+ F') o 800,
- zvýšení objemu pak způsobí snížení jednotkových variabilních nákladů (- v') o 1,
- při práci v jedné směně můžeme vyrobit 110 jednotek a dosáhnout zisku 300,
- prodej je možný zvýšit na 125 jednotek.

Úkol:

Proveďte, zda zavést druhou směnu v útvarech představujících úzký profil.

Řešení příkladu

V této části řešení provedeme výpočet varianty, která nám má poskytnout odpověď na otázku, zda zavést druhou směnu v útvarech představujících úzký profil:

$$Q2 = 300 + 3\,800/50 - 19 = 132,2 \text{ jednotek}$$

Teprve při dosažení objemu 132,2 jednotek by bylo vhodné zavedení druhé směny. V současné době je však reálné počítat pouze se zvýšením prodeje na 125 jednotek (Q3):

$$Z3 = (p - v \pm v') \cdot Q3 - (F \pm F')$$

$$Z3 = 31 \cdot 125 - 3\,800 = 75$$

Při uvedených kriteriích bylo dosaženo nižšího zisku a proto je třeba ověřit, zda nebude vhodnější použití přesčasové práce namísto zavedení další směny.

*

d) Práce přesčas*Přesčasová práce*

Pro práci přesčas je charakteristické **zvýšení jednotkových variabilních nákladů**, které je způsobeno především příplatky, které se zaměstnancům vyplácejí ke mzdě za práci přesčas.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-6

Budeme pokračovat podle zadání předcházejícího příkladu, které rozšíříme o další potřebné údaje:

- činí-li průměrné zvýšení v' (+ 4), bylo by třeba podle našeho vzorce dosáhnout minimálního objemu $Q4$, který by zajistil stejný zisk jako byl před zavedením práce přesčas.

Úkol:

Ověřte, zda je vhodné pracovat v těchto útvarech přesčas.

Řešení příkladu

$$Q4 = 300 + 3\,000/50 - 24 = 126,9 \text{ jednotek}$$

Při výrobě pouhých 125 jednotek by činil zisk (Z4) pouze:

$$Z4 = 26 \cdot 125 - 3\,000 = 250$$

Kdyby nebylo jiné omezení, nejvýhodnější by bylo nezvyšovat objem výroby, protože při výrobě 110 jednotek bylo dosaženo zisku 300.

*

Takové úlohy vyžadují obvykle ještě dodatečné posouzení, při kterých se využívají oportunitní charakteristiky.

e) Alternativní řešení práce přesčas*Alternativní řešení práce*

Při řešení rozhodovací úlohy, kdy bylo předmětem řešení zvýšení objemu výroby zavedením

přesčasové práce, jsme vycházeli z předpokladu, že úzkoprofilové součásti, kterými v našem případě byly součásti a polotovary, byly vyráběny s vyššími variabilními náklady. Průměrné zvýšení se týkalo tedy veškeré vyráběné produkce. Takto se postupuje především v případech, kdy je **obtížné rozlišení variabilních nákladů** spojených s první a druhou směnou, ve které se pracuje přesčas.

přesčas

Pokud je v praxi možné provést rozlišení variabilní nákladů mezi první a druhou směnou, pak se zvýšení variabilních nákladů omezuje pouze na výrobky zhotovované v rámci přesčasové práce.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-7



Budeme vycházet nadále ze stejného zadání jako u předcházejícího příkladu, zvýšení jednotkových variabilních nákladů při práci přesčas předpokládáme + 16.

Úkol:

Proveďte výpočet celkového zisku.

Řešení příkladu

Zisk při výrobě 110 jednotek za nižší variabilní náklady:

$$(50 - 20) \cdot 110 - 3\,000 = 300$$

Zisk při výrobě 30 jednotek přesčas:

$$(50 - 36) \cdot 15 = 210$$

Celkový zisk 510

Podstatné zvýšení zisku je způsobeno skutečností, že fixní náklady, v našem případě 3 000, se nemění a dosahovaná marže 14 Kč / jednotku tedy v plné výši přispívá ke zvýšení zisku.



f) Rozhodovací úlohy týkající se objemu a kvantifikovatelné a nekvantifikovatelné efekty

Při řešení rozhodovacích úloh týkajících se objemu produkce jsme vyjadřovali dopad úlohy na změnu kvantifikovatelných veličin přírůstkového (inkrementálního) typu:

- změna **jednotkových variabilních nákladů**,
- změna **ceny**,
- změna **fixních nákladů**,
- změna **objemu výroby** (prodeje nebo tržeb).

Rozhodovací úlohy týkající se objemu a kvantifikovatelné a nekvantifikovatelné efekty

Protože jsme vycházeli z toho, že se jednalo o výrobu jednoho výrobku nebo o skupinu stejnorodých výrobků (homogenní výroba), do pozadí poněkud ustupovala změna marže. Dále je zřejmé, že nelze vycházet z jednotkového zisku, který můžeme v případě výroby jednoho výrobku snadno vypočítat, ale až odvozením z přijatého řešení, neboť výše jednotkového zisku závisí mimo jiné na objemu produkce.

Tato změna však vyvolává i další efekty, jejichž respektování je obtížné, a které se mohou projevovat jako kladné nebo negativní, avšak **nelze je vyjádřit v penězích nebo jsou kvantifikovatelné obtížně**. Patří k nim například tyto otázky:

- zda jsou pro zvýšení objemu výroby k dispozici další odborní **pracovníci**,

- zda nebude třeba vynaložit **dodatečné náklady** na jejich zaškolení,
- o kolik procent poklesne **produktivita práce** při práci přesčas v dalších směnách, když praxe uvádí dosahování poklesu o 10 až 20 %,
- bude se jednat o dočasné nebo **trvalé zvýšení objemu** produkce,
- v případě dočasného zvýšení bude důležité, zda jsou zákazníci, kvůli kterým ke zvýšení výroby dochází, perspektivní nebo náhodní.

V případě **poklesu výroby** se formulují ještě další úlohy, například:

- zda by nebylo výhodnější provoz, linku, dílnu nebo další pracoviště raději **dočasně nebo trvale zastavit**. Tato otázka však již patří mezi úlohy typu „buď anebo“, kterým se budeme věnovat v závěrečné části této kapitoly.

11.3.3 Rozhodovací úlohy o optimalizaci sortimentu

V textu této podkapitoly se zaměříme na výrobky průmyslových podniků, i když postupy jsou aplikovatelné i na jiná výrobní odvětví, případně částečně na služby a obchodní zboží. Pozornost bude věnována **nesdružené výrobě**, problematikou sdružené výroby se budeme zabývat v podkapitole věnované úlohám typu „buď anebo“.

Rozhodovací úlohy o optimalizaci sortimentu

Na optimalizaci výrobního sortimentu působí několik zásadních výrobních faktorů:

- zda existuje kvantitativní nebo jiné **omezení výroby (prodeje) určitého výroby** a pokud ano, je nutno tato omezení vymezit a kvantifikovat,
- je třeba vymezit **celkové omezení výrobní kapacity**,
- je třeba vymezit **dílní omezující faktory**, které se váží k jednotlivým výrobkům,
- zda se jedná o **krátkodobý nebo dlouhodobý přístup**.

Rovněž u krátkodobých rozhodovacích úloh o optimalizaci sortimentu je kritériem rozhodování maximalizace zisku, i když se jí dosahuje nepřímo pomocí maximalizace marže při daných fixních nákladech. Aby tyto úlohy mohly být řešeny, je důležitou podmínkou **znalost marže (příspěvku na úhradu) jednotlivých výrobků**.

Podmínky pro řešení krátkodobých úloh

Při volbě sortimentu je zapotřebí rozlišovat tyto omezující faktory, které mají rozhodující význam:

- jediným omezením je **celková instalovaná kapacita**, přičemž výrobky jsou rovnocenné z hlediska nároku na kapacitu,
- existuje **jediné omezení**, jsou však **diferencované** požadavky jednotlivých výrobků na kapacitu,
- existuje **více omezení**.

Volba sortimentu při jednom omezení

Nediferencované omezení podle výrobků

Pokud je jediným omezením instalovaná kapacita, dosahuje se maximální zisk při výrobě výrobku, který má největší marži. V čisté podobě se takový typ úlohy vyskytuje ojediněle, protože musí splňovat tyto dvě podmínky:

- všechny výrobky, které přicházejí v úvahu pro výrobu, mají stejný nárok na kapacitu a jsou

Nediferencované omezení podle výrobků

z hlediska využití kapacity zaměnitelné,

- neexistuje omezení z hlediska odbytu jednotlivých výrobků.

Pokud by nebyla splněna podmínky neexistujícího omezení z hlediska odbytu jednotlivých výrobků, pak by se maximálního zisku dosáhlo u výrobku s nejvyšší marží až do dosažení plánovaného objemu prodeje s doplněním dalších výrobků v pořadí klesající marže.

Omezení diferencované podle výrobků

Dále je třeba odlišovat případ, kdy sice existuje **jediné omezení**, ale každý výrobek má **odlišný nárok na využití tohoto omezení**. V tomto případě nebude rozhodovat marže připadající na jednotlivé výrobky, ale **podíl marže, připadající u jednotlivých výrobků na jednotku omezujícího činitele**.

Omezení diferencovaná podle výrobků

Vztah ke kalkulaci

Je nutno zdůraznit, že při volbě sortimentu **nelze vycházet z kalkulace plných nákladů a tedy ani jednotkového výrobního zisku**, kdy se výrobkům přiřazují i fixní náklady, obsažené převážně v režii. Existuje více příčin, my se omezíme alespoň na tyto dvě:

- rozvrhové základny režie mohou být arbitrární, takže i částka režie, která je zahrnutá do vlastních nákladů výrobků, nemusí zobrazovat reálnou situaci,
- při optimalizačních propočtech se vychází z kalkulací, u nichž jsou režijní náklady přiřazeny mimo jiné se zřetelem na objem vyrobené nebo plánované produkce, avšak při optimalizačním propočtu mohou být jednotlivé výrobky zařazeny v odlišném množství, případně nemusí být zařazeny vůbec.

Vztah ke kalkulaci

Odbytová omezení u jednotlivých výrobků

Pokud existují **odbytová omezení** u jednotlivých výrobků, která nedovolí, aby se celková kapacita využívala pouze pro výrobu nejvýhodnějšího výrobku, platí tato jednoduchá pravidla:

- vypočítá se **marže** samostatně na každý výrobek,
- výrobní **marže se přepočte** na jednotku omezení,
- marže na jednotku omezení se **seřadí podle velikosti**,
- **plán výroby** se sestaví tak, že nejdříve se zařadí výroby s nejvyšší marží a postupně další výroby s nejbližší nižší marží, až se kapacita naplní,
- pokud by se ve výjimečném případě stalo, že výrobek má **zápornou marži**, nezařazuje se ani v případě nenaplnění disponibilní kapacity.

Situaci si znázorníme pomocí konkrétního příkladu na volbu sortimentu při omezené poptávce.

Odbytová omezení u jednotlivých výrobků

Optimalizace sortimentu při dvou a více omezeních

V případě, kdy existují dvě nebo více dílčích omezení, nelze používat výše uvedené postupy, ale vyžaduje to specifický postup, který je spojen s užitím **simplexové metody**. S její aplikací jste se seznámili v předmětu Kvantitativní metody v ekonomii.

Optimalizace sortimentu při dvou a více omezeních

Rozhodování o sortimentu výrobků a dlouhodobé rozhodovací úlohy

Krátkodobé rozhodování o sortimentu výrobků se může jevit jako náhodné, ale ve skutečnosti se základní struktura výrobků musí určit již při **dlouhodobém pozorování**, konkrétně při pořizování dlouhodobého majetku, například staveb, samostatných movitých věcí, ale i patentů, software a podobně, protože tyto složky mají dlouhodobé přínosy. Proto hodnocení ekonomické efektivnosti investic produktivního charakteru musí být vždy spojeno se zásadní představou o budoucím sortimentu. Efektivnost investice a efektivnost sortimentu, případně jeho objemu, se

Rozhodování o sortimentu výrobků a dlouhodobé rozhodovací úlohy

pak stávají společnou rozhodovací úlohou zejména z těchto důvodů:

- základem hodnocení ekonomické efektivnosti investic je vyjádření faktoru času pomocí diskontu budoucí přínosů, tj. efektů, které představují především peněžní toky (cash flow), zahrnují zjednodušeně čistý zisk a odpisy,
- výše zisku závisí mj. na sortimentu výrobků, o němž musí být rozhodnutí již při hodnocení investice.

11.3.4 Rozhodovací úlohy typu „bud' anebo“

Při řešení těchto rozhodovacích úloh se zpravidla vychází z posuzování dvou vzájemně se vylučujících variant. Patří tu i některé úlohy, které se váží ke sdružené výrobě.

Rozhodovací úlohy typu „bud' anebo“

a) Rozhodování vyrobit nebo koupit

U tohoto typu rozhodovacích úloh je řešena odpověď na otázku, zda je výhodnější určitý výrobek nebo výkon vyrobit ve vlastním podnik nebo ho pořídit od externího dodavatele. Může se jednat o hmotné výkony (polotovary, součástky, náhradní díly), i jiné výkony nebo služby (práce ve mzdě, nákup energie nebo výroba ve vlastní elektrárně podniku).

Rozhodování vyrobit nebo koupit

Základním kritériem hodnocení je přínos k vytvořenému zisku, ale nelze zapomenout ani na kvantitativní faktory, kterými jsou např. přesnost výroby součástí, kvalita, termíny dodávek, kvalifikace pracovníků a další.

Základní kritéria

Dalším kritériem je rozlišení **krátkodobého a dlouhodobého přístupu**. My se v dalším textu budeme zabývat krátkodobým přístupem, protože dlouhodobý přístup je obvykle spojen s rozhodováním, zda rozšířit kapacitu, což vede k vkladu prostředků a následně hodnocení ekonomické efektivnosti investic.

Při **krátkodobém hodnocení**, kdy se nevyžadují další vklady prostředků, rozlišujeme dvě situace:

- kdy instalovaná výrobní **kapacita není doposud plně využita**,
- kdy instalovaná výrobní kapacita je využita, ale předmětem řešení bude její **lepší využití**.

aa) Rozhodovací úlohy, kdy výrobní kapacita není dosud využita

Pokud v podniku existuje nevyužitá výrobní kapacita, řešením je zvýšit její využití. Zvýšení **využití výrobní kapacity** se projeví tím, že existující fixní náklady se rozloží na větší rozsah produkce. Při zjednodušení jsou kritériem pro rozhodování **přírůstkové veličiny**:

- **variabilní náklady** vyráběného výrobku nebo výkonu musí být menší než cena nakupovaného výkonu,
- někdy se navíc musí brát v úvahu i fixní **výrobní náklady** typu vyhnutelných nákladů (pokud by se výrobek nevyráběl, ale nakoupil, tyto náklady by nevznikly).

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-8



V podniku se při výrobě součástí používá lisovací forma, u které se provádějí časové odpisy bez zřetele na počet vylisovaných součástí, součást se doposud nakupovala od externího dodavatele za 2 500 Kč/kus.

V případě výroby této součásti ve vlastním podniku bude třeba vynaložit variabilní náklady v této výši:

- přímý materiál (PMT) 1 250
- přímé mzdy (PMZ) 250
- variabilní složka režie (RV) 500

Další potřebné údaje pro řešení této rozhodovací úlohy:

- musí se pořídit lisovací forma, jejíž měsíční odpisy by činily 50 000 Kč bez ohledu na skutečný počet součástí, které byly vylisovány (jedná se o kalkulační položku Ostatní přímé náklady - OPN),
- předpokládá se, že měsíčně bude vyrobeno 2 500 kusů součástí,
- protože doposud není kapacita plně využita, nechce podnik propustit kvalifikované dělníka, kterým platí vyrovnání mzdy ve výši 50 % mezd, které by dostávali při jejich plném využití,
- fixní nevyhnutelné náklady (F) budou vznikat bez ohledu na to, jestli se část výrobku bude vyrábět nebo ne, pro zjednodušení se v kalkulaci plných nákladů přičítají ve výši 300 % k přímým mzdám.

Úkol:

Vypočítejte podklady pro rozhodnutí, zda vyrábět nebo koupit součásti, které byly dosud nakupovány od externího dodavatele při využitelnosti plných a přírůstkových nákladů.

Řešení příkladu

V tabulce je sestaveno řešení příkladu při použití kalkulace plných přírůstkových nákladů.

	Plné náklady	Přírůstkové náklady
PMT	1 250	1 250
PMZ	250	125
OPN	50	50
VR	500	500
F	750	0
Celkem	2 800	1 925
Nákupní cena	2 500	2 500
Překročení (-)	- 300	
Úspora (+)		+ 575

Tabulka 11-1 : Výpočet přírůstkových nákladů

Pokud budeme vyhodnocovat výhodnost výroby součástí pomocí plných nákladů, které byly zjištěny ve výši 2 800 Kč, pak by byl výhodnější jejich nákup od dosavadního externího dodavatele za 2 500 Kč.

Plné náklady však neposkytují reálný obraz, a proto je rozhodnutí nutné provést tak, že porovnáme cenu s přírůstkovými náklady (1 925 Kč). V tom případě je vlastní výroba výhodnější, protože se dosahuje úspory 575 Kč.

*

Závěr:

- pro rozhodování **není vhodné využít kalkulaci plných nákladů**, ale pouze přírůstkové (inkrementální) náklady,

- přírůstkové přímé mzdy činily pouze 125, protože zbývajících 125 by musel podnik vyplácet pro udržení kvalifikovaných dělníků,
- odpisy lisovací formy se musí zahrnovat do přírůstkových nákladů, přestože jde o fixní náklady, protože by nevznikly, kdyby se součásti nevyrobily,
- variabilní složka výrobní režie se nemůže počítat pouze k přírůstkovým mzdám. Důvodem je skutečnost, že tyto náklady představují hlavně technologické náklady, které dosud nevznikaly, například režijní výrobní materiál, náklady na dopravu materiálu a součástí,
- fixní náklady se nebudou měnit (nezvýší se).

ab) Rozhodovací úlohy, kdy kapacita je již plně využita

Pokud bude řešena rozhodovací úloha v podniku za situace kdy výrobní kapacita je již plně využita, výroba součástí, která byla dosud nekupována od externího dodavatele, by vyžadovala, aby byla **zrušena výroba jiné zakázky**. Pro posouzení výhodnosti tohoto kroku nejsou rozhodující pouze přírůstkové náklady, ale i ušlý zisk (prospěch) ze zakázky, která by se musela přestat vyrábět. Je tedy namístě vzít v úvahu **oportunitní náklady (výnosy)** a u krátkodobých rozhodovacích úloh skutečnost, zda ztráta zisku (marže) ze zrušené zakázky je nižší než úspora z výroby součástí dosud nakupované.

**Rozhodovací úlohy,
kdy
kapacita
je již plně
využita**

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-9



Výroba součástí by si vyžádala zrušení zakázky, která přináší zisk (marži) 75. Vyjdeme z předpokladu, že kapacita je plně využita, musí se tudíž vzít úvahu celá částka přímých mezd na součásti, protože dřívější předpoklady výplaty příspěvku k mzdám kvalifikovaným výrobním dělníkům, aby podnik neopustili (50 % normální mzdy), byl vázán pouze k situaci, že kapacita je dosud nevyužita a tito dělníci byli k dispozici pro případné zvýšení využití kapacity, třeba i takové, která je již plně využita.

Za této situace nedochází ke zvýšení tržeb (výnosů), ale naopak k jejich poklesu. To znamená, že cena výrobku je stejná, jestliže se daná součásti vyrábí nebo nakupuje, naopak tržby poklesnou o částku, která odpovídá vyřazené zakázce. S poklesem tržeb poklesne i marže, ztráta zisku vzniklá vypuštěním zakázky by se musela kompenzovat úsporou mezi variabilními náklady, které odpovídají dosud nakupované součásti a přírůstkovými variabilními náklady v případě vlastní výroby.

Úkol:

Proveďte propočty srovnáním s ušlým ziskem (marží), využijte zadání z předcházejícího příkladu.

Řešení příkladu

	Přírůstkové náklady při výrobě součástí
--	--

PMT	1 250
PMZ	250
OPN	50
VR	500
F	0
Celkem	2 050
Nákupní cena	2 500
Úspora (+)	+ 450
Ušlý zisk (marže) z vypuštěné zakázky	750
Překročení	300

Tabulka 11-2 : Srovnání přírůstkových nákladů s ušlým ziskem

Výroba je výhodná za předpokladu, že:

$$M' < (VN - Vv),$$

což je v našem případě

$$750 > \text{než } (2\,500 - 2\,050), \text{ neboli } 750 > \text{než } 450.$$

M' = přírůstek marže

VN = variabilní náklady vázané k nakupované části

Vv = variabilní náklady vázané k vyráběné součásti

Z našeho výpočtu je zřejmé, že vlastní výroba součásti není výhodná, protože by došlo ke snížení marže a tím následně i zisku o 300.

*

b) Rozhodovací úlohy typu pokračovat ve výrobě nebo výrobu zrušit

Pokud se podnik rozhodne ke **zrušení výroby** určitého výrobku, projeví se to jednak kvantifikovatelnými efekty, ale i dalšími, které jsou penězi obtížně nebo vůbec vyjádřitelné. Jedná se zejména o psychologické efekty, kterými je ztráta důvěry dosavadních zákazníků, vazba prodeje výrobku na prodej jiného výrobku, udržování sortimentu výrobků jako součásti marketingové politiky a další. Jak je tomu s kvantifikovatelnými efekty.

Rozhodovací úlohy typu pokračovat ve výrobě nebo výrobu zrušit

Při rozhodování tohoto typu nerozhoduje dosažený zisk výrobků podle kalkulace plných nákladů, ale rozhoduje, **zda daný výrobek poskytuje kladnou marži (příspěvek na úhradu fixních nákladů)**. Můžeme se setkat s tím, že výrobek je ztrátový podle kalkulace plných nákladů, ale podle kalkulace variabilních nákladů dosahuje marže. Jestliže dojde k vyřazení ztrátového výrobku a není nahrazen jinou výrobou, která by přinesla vyšší marži, dojde ke snížení celkového zisku právě o marži vyřazovaného výrobku. Může dojít k tomu, že se výroba stane dokonce ztrátová (pokud se přestane jeden výrobek vyrábět a u dalšího dojde k omezení výroby).

O výši ztráty rozhoduje, zda u vyřazovaného výrobku jsou fixní výrobní náklady vyhnutelné nebo nevyhnutelné.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 11-10



V podniku se vyrábí dva výrobky A a B a řeší se rozhodovací úloha, zda pokračovat ve výrobě obou výrobků nebo výrobu výrobku B zrušit:

- podle kalkulace plných nákladů je výrobek B ztrátový ve výši 50,

- podle kalkulace variabilních nákladů dosahuje marže 250.

Zpracujte rozpočet pomocí:

- kalkulace plných nákladů,
- kalkulace variabilních nákladů
- vypuštění výroby B (fixní výrobní náklady jsou vyhnutelné),
- vypuštění výrobku B (fixní výrobní náklady jsou nevyhnutelné).

Řešení příkladu

a)

	A	B	Celkem
PMAT	1 750	125	1 875
PMZDY	250	750	1 000
Variabilní náklady	2 000	875	2 875
Fixní výrobní náklady	125	125	250
Fixní všeobecné náklady (rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy)	100	300	400
Plné náklady	2 225	1 300	2 525
Tržby	2 500	1 250	3 750
Zisk (ztráta)	+ 275	(-50)	+ 225

Tabulka 11-3 : Rozpočet zpracovaný pomocí plných nákladů

b)

	A	B	Celkem
Tržby	2 500	1 250	3 750
- Variabilní náklady	-2 000	-875	-2 875
- Fixní výrobní náklady	-125	-125	-250
Příspěvek na úhradu (marže)	375	250	625
- Fixní všeobecné náklady			-400
Zisk			+225

Tabulka 11-4 : Rozpočet zpracovaný pomocí variabilních nákladů

c)

	A
Tržby	2 500
- Variabilní náklad	-2 000
- Fixní výrobní náklady	-125
Příspěvek na úhradu (marže)	375
- Fixní všeobecné náklady	-400
Ztráta	-25

Tabulka 11-5 : Rozpočet zpracovaný při vypuštění výrobku B, kdy fixní výrobní náklady jsou vyhnutelné

d)

Tržby	2 500
- Variabilní náklad	-2 000
- Fixní výrobní náklady	-125
Příspěvek na úhradu (marže)	375
- Fixní všeobecné náklady	-400
- Nevyhnutelné fixní výrobní náklady u výrobku B	-125
Ztráta	-150

Tabulka 11-6 : Rozpočet zpracovaný při vypuštění výrobku B, kdy fixní výrobní náklady jsou nevyhnutelné

Pokud by došlo k vyřazení ztrátového výrobku B z výroby a tato výroba by nebyla nahrazena výrobkem, který by poskytoval vyšší marži, dojde ke snížení celkového zisku právě o dosahovanou marži u výrobku B, tj. o 250.

Při zrušení výrobku B přestanou vznikat vyhnutelné fixní výrobní náklady, jako by šlo o variabilní náklady, pak ztráta bude dosahovat – 25.

Nevyhnutelné fixní náklady budou vznikat při zrušení výroby výrobku B ještě po určitou dobu. Může se jednat například o výrobní licenci sjednanou na určitý počet let a placenou roční paušální částkou, dosahovaná ztráta pak bude činit – 150.

*

SHRNUTÍ KAPITOLY ROZHODOVACÍ ÚLOHY TÝKAJÍCÍ SE OBJEMU A SORTIMENTU VÝROBY



Shrnutí kapitoly

Tato kapitola byla věnovaná klasifikaci rozhodovacích úloh a jejich rozlišení na úlohy nevyžadující a vyžadující vklady. Podle typu úloh se liší použitá rozhodovací kritéria. Jako příklad můžeme uvést rentabilitu vkladu prostředků, zisk, úspora nákladů, likvidita.

U rozhodovacích úloh nevyžadujících vklady je základním vztahem vztah mezi náklady, objemem a ziskem (tržbami). Tento vztah vyjadřuje výpočet bodu zvratu a vychází z pojetí kalkulace variabilních nákladů.

Důležité je posuzování citlivosti jednotlivých činitelů obsažených v řešení dané úlohy na změnu. Citlivost vyjadřuje, o kolik procent se může snížit nebo zvýšit velikost činitele, aby zisk byl roven nule.

Výše popsany přístup k řešení rozhodovacích úloh má mnohá omezení (předpoklad linearity a stálosti podmínek, znalost kapacity, rozlišenost fixních a variabilních nákladů, vznik jednotkových variabilních nákladů a další).

V dalších částech této kapitoly jste se seznámili s rozhodovacími úlohami o objemu, případě sortimentu, které závisí na výrobních kapacitách, které znamenají omezení. Ty lze někdy využít nad jejich nominální výši, zejména prací v druhé nebo třetí směně nebo využitím práce nad rámec stanovené pracovní doby, tudíž přesčasovou prací.

Optimalizace sortimentu vychází buď z jednoho nebo více omezujících faktorů. U úloh s jediným omezením rozlišujeme situaci, kdy výrobky mají stejný nárok na kapacitu a rozdílný nárok na kapacitu. V případě více omezení je třeba používat specifické metody, zejména simplexovou metodu.

Rozhodování o sortimentu lze řešit jako krátkodobé úlohy, avšak ekonomicky je zásadní rozhodování již při vkladu prostředků.

Poslední typ rozhodovacích úloh se vztahuje k případům, kdy je nutno vyřešit, zda se bude ve výrobě pokračovat nebo výroba bude zrušena. Jedná se o typ úlohy „buď anebo“, která pracuje s dvěma vzájemně se vylučujícími variantami.

PRŮVODCE STUDIEM 25

V předposlední kapitole tohoto učebního textu jste se seznámili s vymezením a klasifikací rozhodovacích úloh, které jsou předmětem řešení v manažerském účetnictví, a naučili jste se řešit rozhodovací úlohy týkající se objemu a sortimentu výroby.

Poslední závěrečná kapitola tohoto textu bude věnována specifickému typu rozhodovacích úloh, které jsou spojeny s cenovým rozhodováním.

12 CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ

RYCHLÝ NÁHLED DO PROBLEMATIKY KAPITOLY CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ

Závěrečná kapitola tohoto studijního textu bude věnována specifickému typu rozhodovacích úloh, ke kterým patří cenová rozhodování.

*Rychlý
náhled*

V úvodu kapitoly se budeme věnovat obecným východiskům z hlediska vymezení správné ceny a připomeneme si zejména pojem tržní ceny. Zaměříme se na diferenciaci a diskriminaci cen a na vliv konkurenční situace na trhu na ceny.

Další podkapitoly se zabývají určením ceny v závislosti na reakci spotřebitele a se základními metodami tvorby cen, které se v praxi používají. Jedná se o metodu tvorby cen orientovaných na poptávku, mezi něž patří cena proniknutí a cena sbírání smetany a empiricky určená cena. Další metodou je určení ceny na základě analýzy nákladů, v této souvislosti se seznámíme se stanovením směrné ceny. V závěru kapitoly se zaměříme na konkrétní příklady praktické tvorby cen.

CÍLE KAPITOLY CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ

Po úspěšném a aktivním absolvování této KAPITOLY

Budete umět:

- Vymezit pojem správné ceny
- Vysvětlit, v čem spočívá diferenciaci a diskriminaci cen

*Budete
umět*

Získáte:

- Poznatky o používaných metodách tvorby cen

Získáte

Budete schopni:

- Charakterizovat základní konkurenční situace a chování na trhu, důsledky pro cenová rozhodování
- Popsat metodu určení ceny na základě analýzy nákladu

*Budete
schopni*

ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU



Celkový doporučený čas k prostudování KAPITOLY je 3 hodiny.

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ

Cenová rozhodování, tržní cena, cena poptávky, cena nabídky, cena rovnovážná, monopolizace trhu, diferenciaci cen, diskriminaci cen, diferenciaci produkce, monopol, oligopolní trh, poly-
polní trh, určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele, poptávkově orientované metody tvorby cen, cena proniknutí, cena sbírání smetany, cenová politika, cyklus životnosti výrobku, diskrimi-

*Klíčová
slova*

nace image výrobku, empiricky určovaná cena, nákladová metoda tvorby cen, směrná cena, směrná zisková přírůžka, zhodnocení vloženého kapitálu, zisk, zisk před zdaněním, optimální struktura kapitálu, výnosnost použitého kapitálu, zisk po zdanění, vyprodukovaný přírůstek vlastního kapitálu, čistý přírůstek vlastního kapitálu, rentabilita celkového kapitálu, průměrná směrná zisková přírůžka, kalkulace cen v dílčích nákladech, cena standardních nákladů, cílové ceny, ceny mark up, relace cen u skupiny výrobků, cena ve vztahu k životnímu cyklu výkonu, cena doplňkových výkonů, stanovení dolního limitu ceny doplňkového výkonu.

PRŮVODCE STUDIEM 26



V této závěrečné kapitole si prohloubíte dáte své znalosti a seznámíte se s řešením rozhodovacích úloh, které patří ke specifickým úlohám manažerského účetnictví, a to cenovým rozhodováním. Protože stanovení správné ceny ať už prodávaných nebo vnitropodnikových výkonů patří k základním předpokladům úspěšného fungování podniku, věnujte této problematice patřičnou pozornost.

12.1 Krátkodobá cenová rozhodování

Cenová rozhodování patří k nejdůležitějším rozhodovacím úlohám každého podniku. Tato kapitola bude věnována metodám a přístupům ke tvorbě cen. V úvodu si proto musíme připomenout obecné souvislosti, které tržní cenu determinují.

Cenová rozhodování

12.1.1 Vymezení správné ceny

Řešení rozhodovacích úloh o **vymezení správné ceny** je vždy spojena s dvěma samostatnými problémy:

Tržní cena

- jaká je **přijatelná cena** pro odběratele,
- jak tato cena **uhrazuje náklady** dodavatele.

Připomeneme si pojem **tržní cena**. Tržní cena představuje maximální hranici, kterou jsou odběratelé ochotni zaplatit za konkrétní kvalitu a množství (tzv. **cena poptávky**). Současně tato cena je úhradou vynaložených nákladů pro dodavatele a tím současně reguluje i rozsah nabídky, protože je minimální hranicí, která je při konkrétním rozsahu činnosti realizované na trhu ještě výhodná (**cena nabídky**).

Pokud tedy je prodejní cena vždy spojena s konkrétním rozsahem prodeje, klíčovou otázkou cenového rozhodování je to, zda je možno uhrazovat náklady a vytvářet zisk při relativně vyšší ceně a omezeném trhu nebo naopak při relativně nízké ceně a vyšším prodaném množství. Toto rozhodování ovlivňuje konkrétní **konkurenční situace**, která omezuje volnost výběru z uvedených variant.

Kritériem správné ceny se tak stává vzájemný **vztah nabízeného a prodaného množství**. Pokud v tomto vztahu dochází v souladu, jsou vytvořeny podmínky pro stabilizaci cen a prodejní cena se blíží **ceně rovnovážné**. Při rovnovážné ceně dochází na trhu k vyrovnání nabídky a poptávky a jsou vytvořeny předpoklady k tomu, aby se **cena stabilizovala**. Na trhu se projevuje dostatečný zájem kupujících o nabízené výkony a veškerá nabídka je realizována. Při dané ceně nevzniká přebytek ani nedostatek, protože žádný ze dvou tržních partnerů nemá zájem za daných podmínek cenu měnit.

Pokud při dané ceně nedojde k vyrovnání prodaného a nabízeného množství výkonů, vznikne na trhu **přebytek nebo nedostatek**, který se stává předmětem řešení. Řešení nedostatku se nabízí dovozem nebo rozšířením činnosti, v případě přebytku vývozem nebo omezením činnosti a je doprovázeno změnou ceny nebo tlakem na její změnu.

Jaké jsou typické situace při existenci nerovnovázné ceny:

- **relativně vysoká cena** umožňuje realizaci vyššího zisku nebo úhradu relativně vysokých nákladů, ale současně omezuje poptávku. Výsledkem této disproporce je většinou **přebytek na trhu a tlak na snížení ceny**. Zvýšení poptávky snižující se cenou vytlačuje z trhu méně konkureschopné subjekty. Relativně vysoká cena je tímto mechanismem snižována a blíží se ceně rovnovážně. Působení tohoto přirozeného cenového mechanismu závisí na podmínkách přístupu na trh a je proto často **nedokonalostí, monopolizací trhu**,
- **relativně nízká cena** naopak poptávku stimuluje a omezuje nabídku. **Nedostatek** výrobků na trhu **zvyšuje cenu** a ta umožňuje pokrývat náklady i méně efektivním podnikům. Tento typ ceny se vyskytuje často i na trzích s **přebytkem nabídky**. V tom případě je jedním z nástrojů konkurenčního boje se všemi důsledky **krátkodobých ztrát** v období, kdy tržní cena nepokrývá vynaložené náklady.

Typické situace při existenci nerovnovázné ceny

Z uvedeného vyplývá, že na cenu je nutno v cenovém rozhodování pohlížet jako na **informaci o situaci na trhu**, která by měla být v plném rozsahu respektována.

Informace o situaci na trhu

Teorie hledání rovnovážné situace předpokládá časté změny cen, které v praxi vyvolávají nervozitu na trhu a nedůvěru partnerů. Zvyšování cen v konkurenčním prostředí je riskantní, často i nemožné. Snižování cen může vyvolat cenovou válku a často je spojováno s nedůvěrou v kvalitu. Výchozím bodem rozhodnutí je zvážení, jestli podnik **preferuje dlouhodobé cíle** na trhu (např. získání pozice na trhu, vytvoření vlastní klientely), nebo jestli preferuje **krátkodobé cíle a okamžitý zisk**.

Dílní poruchy cenové rovnováhy jsou v praxi nejčastěji řešeny diferenciací cen v závislosti na dodacích lhůtách a podmínkách prodeje.

12.1.2 Diferenciace a diskriminace cen

a) Diferenciace cen

Diferenciace cen, tj. mění se ceny podle stanovených podmínek, představuje relativně samostatnou otázku cenového rozhodování. Změnu ceny můžeme využít i pro zlepšení **pozice na trhu a rozsahu prodeje**. Pokud se podaří daný objem prodat za dvě nebo i více různých cen, pak celkové výnosy budou vyšší než při jednotné ceně. Zvýšení ceny na jedné straně umožňuje snížení ceny na straně druhé. V praxi se tato politika může dostat do rozporu s pravidly **konkurence**, kdy dominantní výrobci by mohli přesunem rentability ničit konkurenci na trzích, kde je konkurenční prostředí a uhrazovat takto vzniklou ztrátu nebo snížený zisk na trhu, kde mají výsadní postavení.

V souvislosti s diferenciací cen je nutno se zmínit o dvou aspektech:

- změna využití kapacity je spojena za jinak nezměněných okolností se **změnou průměrných nákladů**,
- každý kupující je **ochoten** získat výrobek nebo jiný výkon za jinou cenu, což vyplývá nejen z koupěschopnosti, která se odvíjí od jeho ekonomických možností, ale míry nezbytnosti a naléhavosti jeho potřeb.

V jednáních mezi tržními partnery dochází ke kombinaci uvedených souvislostí, která se projevuje následujícím způsobem. Pokud je pro dodavatele nákladově výhodnější vyšší množství, má sám zájem na snížení ceny, která se za určitých podmínek stává předpokladem prodeje. Avšak poskytuje-li výkon zákazníkovi za jeho vyhovujících podmínek například servis do určité lhůty, konzultace v místě zákazníka nebo dodavatele, cena by se měla vždy lišit a to i v případě, kdy náklady výkonu nejsou výrazně rozdílné.

Každý kupující musí být informován o ceně a případných podmínkách její změny, přičemž konkrétní dohoda o ceně může být jakákoliv. Z hlediska ekonomického systému je nezbytné zajistit tzv. **přístup k informacím o ceně**. V našich podmínkách tuto situaci řeší zákon o cenách, který se zabývá označováním zboží cenou.

Přístup k informacím o ceně

b) Diskriminace cen

V praxi je nutno, aby bylo zabráněno tzv. **diskriminaci cen**, tj. stanovení **různé ceny pro různé spotřebitele**. Pojem diskriminace v tomto smyslu se nepoužívá pouze pro vyjádření negativního významu a neznamená, že se ho v praxi nepoužívá a že je obecně nežádoucí. Konkrétní hranice tohoto problému je dáno legislativním vymezením, které závisí na právní úpravě.

Diskriminace cen

Nežádoucí diskriminaci cen je možno zabránit obecnými **pravidly podnikání a hospodářské soutěže**. Zákon na ochranu hospodářské soutěže například vymezuje dohody mezi subjekty, které jsou podle zákona zakázány. Mezi takové dohody patří i dohoda o vázaném prodeji zboží, což znamená, že je možné poskytnutí dodatečné mimořádné slevy za celoroční prodej na konci roku hlavním odběratelům, ale nelze předem vázat snížení ceny na jednotlivé dodávky do konce roku. Je běžnou praxí, že obchodní partneři již předem vědí, že jako stálém zákazníkovi jim bude poskytnuta jako odměna **sleva** z ceny, avšak nesmí být narušen **princip dobrovolnosti**.

Pokud však má být v praxi diskriminace legální, je nezbytné splnění určitých podmínek.

Jednou z podmínek je **oddělení trhů**, máme na mysli kupujících, kteří nakupují zboží nebo služby za jinou ceny (např. se tato diskriminace používá u cen elektrické energie). V praxi je běžná diskriminace, která souvisí s obecně přijímanými pravidly **společenské solidarity** s určitými skupinami obyvatelstva a která se projevuje poskytováním **slev ze základních cen** v dopravě, na kulturní akce studentům, důchodům, rodinám a další.

V praxi lze diskriminaci obejít **diferenciací produkce**, která je často spojována se **segmentací trhu**. Pokud u jednotlivých výkonů dochází k odlišnostem ve vybavení nebo podmínkách prodeje, může docházet i ke stanovení různých cen. Toto rozlišení je poněkud obtížné zejména v oblasti služeb, kdy informace o možných rozdílných nabídkách cen jsou často detailní a komplikované (např. v dopravě), až se trh stává nepřehledný, **netransparentní**. Na některých trzích je průhlednost trhu chráněna pravidly poskytování informací spotřebiteli.

12.1.3 Vliv konkurenční situace na trhu na ceny

Cenová rozhodování ovlivňuje také **konkurenční prostředí**. Čím více se situace na trhu blíží **monopolu**, tím rostou i možnosti **ovlivňování tržní ceny**. Monopolní trh umožňuje poznání základních souvislostí nezávislé cenové politiky, zejména ve vztahu k různým cílům Monopolní trh je ideálem samostatného rozhodování.

Monopolní trh

Oligopolní trh je charakteristický relativně **stabilními cenami**, což vyplývá z toho, že oligopolista bude chtít udržet tržní cenu svého výkonu ve stanoveném rozsahu využití kapacity, i když se změní jeho náklady na jednotku tohoto výkonu. Dává přednost především nesnižování ceny, ponechání si rezervy na růst nákladů a nevyvolání cenové války.

Oligopolní trh

Cenová válka na oligopolním trhu je riskantní záležitostí, jejíž úspěšnost předpokládá splnění těchto základních podmínek:

- oligopolisté by měli mít stejnou strukturu poptávky a konkurenční podmínky na trhu by měly být dokonalé, tj. že zákazník nedává výraznou přednost některému z konkurentů,
- struktura nákladů jednoho z oligopolistů je podstatně příznivější než druhého, tyto informace jsou druhé straně známé a při snížené ceně je schopen pokrýt celkovou poptávku na trhu.

Na polypolním trhu je tržní cena pro výrobce dána, takže je možno zvažovat pouze množství výkonů, které je výhodné na trhu realizovat. Otázka stanovení ceny se pak mění v otázku posuzování vztahu dané ceny a vývoje nákladů výkonu.

Polypolní konkurence na nedokonalém trhu je charakteristická snahou získat výhodu pomocí **diferenciace produkce** pro spotřebitele. Možné rozpětí cen je tím větší, čím je silnější vztah kupujících k prodávajícímu podniku, neboť čím jsou preference spotřebitele větší, tím více může prodávající ovlivňovat cenu

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 12-1



Náklady na vzdělání soukromých a polosoukromých škol mohou být hrazeny několika způsoby:

- a) jednotným školným optimalizujícím příjem a potřebu dodatečných příspěvků z různých zdrojů (stát, sponzoři, dary),
- b) kombinace jednotného školného a stipendií, které uhrazují část nákladů studia v závislosti na rozdílných příjmech rodiny.

K vyčíslení rozdílných ekonomických dopadů obou způsobů použijeme zjednodušeného příkladu:

Vedení školy má k dispozici tyto údaje z přijímacích dotazníků studentů:

Roční školné na 1 studenta v Kč	Počet zájemců
72 000	0
60 000	1 000
48 000	2 000
36 000	3 000
24 000	4 000
12 000	5 000
0	6 000

Tabulka 12-1 : Údaje o výši školného čerpané z dotazníků studentů

Budeme předpokládat, že veškeré náklady školy jsou náklady fixními (odpisy staveb, nájemné, platy učitelů, administrativních a obslužných zaměstnanců, ostatní provozní náklady). Maximální kapacita je 6 000 studentů.

Úkol:

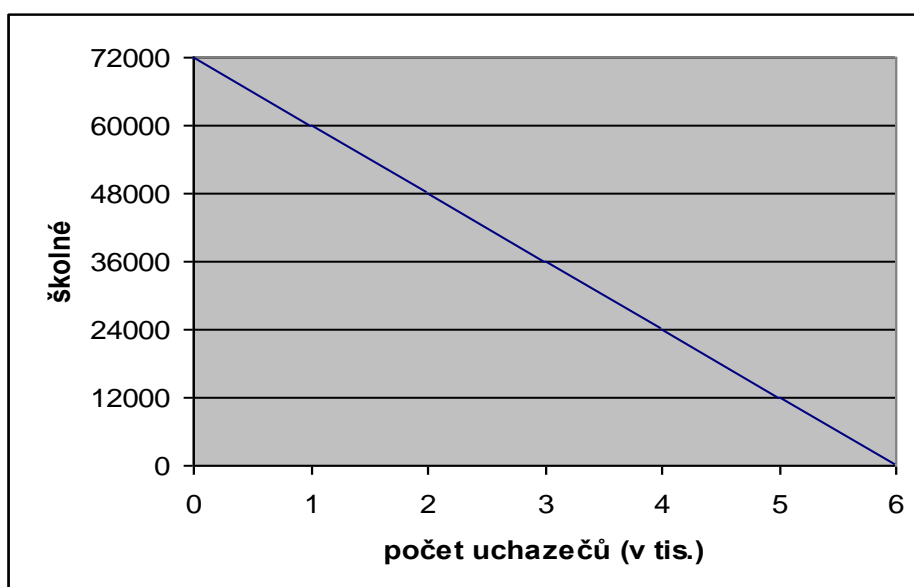
Jakou výši jednotného školného vedení školy stanoví:

- a) bez nabídky stipendií,
- b) s možností poskytovat stipendia s tím, že vedení školy předpokládá, že ochota zaplacení školného závisí na příjmech rodiny, které jsou u uchazečů známy z přijímacích dotazníků.

Řešení příkladu

- Z propočtu dosažitelných tržeb při rozdílné výši školného a příslušného počtu uchazečů vyplývá, že nejvyšší tržby 108 mil. Kč přinese školné 36 000 Kč ročně při předpokládaném počtu 3 000 uchazečů.
- Maximálně dosažitelné tržby jsou dány ochotou uchazečů zaplatit požadované školné. Jestliže vedení školy stanoví jednotné školné ve výši 36 000 Kč pro všechny studenty, jak jsme řešili v bodu a), někteří by byli ochotni zaplatit více, jiní naopak jsou díky sociálním a příjmovým možnostem rodiny při této sazbě vyloučeni.

Cílem je najít takový systém stipendií, který by každému studentovi při školném 72 000 Kč uhradil rozdíl, který již není ochoten zaplatit. Přitom maximální tržby, které může vedení školy touto diskriminací dosáhnout, je možno jednoduše propočítat jako grafické zjištění plochy pod přímkou poptávky uchazečů o studium ve výši 21,6 mil. Kč. Takovéto stanovení ceny je v podstatě cenovou diskriminací, která je však společností přijímána jako sociální a pokroková, která umožňuje studium vyššímu počtu uchazečů bez dodatečných příspěvků státu nebo jiných subjektů, protože výsledný příjem školy je dvojnásobný.



Tabulka 12-2 : Maximální tržby za školné při stanovení diskriminační ceny

*

12.2 Určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele

Problematika praktického fungování cenového mechanismu vyžaduje jejich rozdělení do dvou samostatných problémů, jejichž řešením jsou pověřovány i rozdílné odborné útvary podniku.

Pokud se jedná o problematiku **poptávkově orientovaných metod** tvorby cen, jsou v podniku řešeny oddělením marketingu.

*Určení
ceny v
závislosti
na reakci
spotře-
bitele*

12.2.1 Metody tvorby cen orientovaných na poptávku

a) Cena proniknutí

*Cena
proniknutí*

Tento termín vyjadřuje uplatňování **politiky nízkých cen**, která v praxi vyžaduje splnění těchto předpokladů

- relativně vysoká **citlivost spotřebitele** na změnu ceny, tj. relativně pružná poptávka,
- neexistence výrazného elitního trhu, tzn. není možné založení cenové politiky na vysoké ceně pro omezený rozsah trhu,
- výroba je spojena s úsporami z jejího rozsahu, kdy vyšší využití kapacity umožňuje výrazné snížení průměrných nákladů,
- na trhu existuje dostatek **finančních zdrojů**,
- bariérou konkurence je **nízká cena**.

Politika nízkých cen se uplatňuje zejména za situace, kdy produkt nesplňuje podmínky pro to, aby se stal omezeně dostupným například z hlediska kvalitativních parametrů a zajištění úspěchu na trhu vyžaduje stanovení nízké ceny. Avšak stanovení cíle získání většího podílu na trhu politikou nízkých cen je spojeno s rizikem **degradace značky** a přelétavostí zákazníků, kteří jsou přilákáni nízkou cenou.

b) Cena sbírání smetany

*Cena
sbírání
smetany*

Tato metoda je opačnou politikou ceny proniknutí, jedná se o politiku, která je postavena na **vysoké ceně**. Její úspěšnost vyžaduje splnění těchto předpokladů:

- okamžitou vysokou **užitnou hodnotu** a vysokou **kvalitu** produktu. Kupující hodnotí kvalitu a změna ceny výrazně neovlivňuje jeho rozhodnutí o koupi. V praxi se vyskytují příklady firem, které aspirují záměrně na nejvyšší cenovou úroveň na trhu při splnění i ostatních předpokladů nejen z hlediska kvality, ale i způsobu prodeje,
- nepružnou poptávku, kdy zvýšení ceny není spojeno s výrazným poklesem prodeje nebo naopak, snížení ceny by nepřineslo potřebné rozšíření prodeje,
- **neexistence nehospodárnosti** z nízkého využití výrobní kapacity,
- podnik má nedostatek finančních zdrojů pro dlouhodobou návratnost a je nucen relativně rychle uhradit investovaný kapitál,
- trh profiluje výrazná **segmentace trhu** a vyšší cena je často využita pouze pro část trhu. Předpokladem je úprava výrobku ve srovnání se standardním provedením.

Cenová politika musí být dále přizpůsobena i **cyklu životnosti výrobku**, který můžeme charakterizovat jako stadium vstupu na trh, stadium růstu, stadium zralosti a stadiu útlumu. Každé z nich vyžaduje specifický přístup i respektování jejich propojenosti. Obecně platí:

- při vstupu výrobku na trh a růstu se podnik soustřeďuje spíše na dlouhodobé **zhodnocení plných nákladů**,
- při zralosti a útlumu na krátkodobou **optimalizaci zisku**.

Můžeme uvést příklady podniků, které se hlásí k nízké cenové úrovni a zaměřují se na běžného spotřebitele (Moulinex u kuchyňského zboží). Naopak firma Philips buduje image na náročnosti, kvalitě, spolehlivosti, náročném zákazníkovi, který je ochoten zaplatit za kvalitní výrobek i vyšší cenu. Pokud firmy chtějí realizovat svoji produkci na masovém trhu, často záměrně opouštějí svou značku a prezentují se pod neznámými názvy, výrobky vlastní kvalitní výrobky prodávají za relativně nízkou cenu. Pak se hovoří o tzv. diskriminaci image výrobku.

*Diskrimi-
nace
image
výrobku*

Zejména obtížné je cenové rozhodování v podmínkách výroby s relativně vysokými trvale umrtvenými a neovlivnitelnými fixními náklady, které se vyskytují například u **automatizované výroby**. Variabilní náklady jsou relativně nízké, což omezuje krátkodobé přizpůsobení cen na bázi kalkulace dílčích nákladů. Plné náklady na jednotku výkonu se dramaticky mění při změnách v rozsahu prodeje a největší komplikace vznikají u výkonů vyráběných na jednoúčelových zařízeních.

c) Empiricky určená cena

V závěru této podkapitoly se seznámíme ještě s dalším přístupem ke stanovení ceny, a sice podle vývoje poptávky, který označujeme jako **empirické určení ceny**. Jedná se o **přímý způsob** stanovení ceny, kdy cenu určuje kupující. Přestože nemá k dispozici o nákladech prodávajícího podniku a ani ho nezajímají, je schopen si cenu odvodit na základě cenových relací jiných výrobků, které zná. Podle užitečnosti výrobku, zboží nebo služby se pak rozhoduje, kolik je ochoten za něj zaplatit.

*Empiricky
určená
cena*

12.3 Určení ceny na základě analýzy nákladu

Dalším předpokladem cenového rozhodování je znalost informací o **návratnosti vloženého kapitálu** při daných prodejních cenách. V praxi to znamená kvantifikaci vlivu konkrétních výkonů na celkový hospodářský výsledek podnik, která se pak využívá jako východisko stanovení **optimální struktury činnosti**. Současně je nutné určení kritéria posouzení **hranice přijatelné ceny**. Informace tohoto typu se čerpají z kalkulací a rozpočtů a při konkrétní aplikaci jsou spojeny s některými vlastnostmi a typickými rysy.

12.3.1 Stanovení směrné ceny

Pro cenová rozhodování při použití **nákladových metod tvorby cen** jsou výchozími podklady zejména informace o stávajících podmínkách a předpokladech pro dosažení požadovaných nebo očekávaných výsledků. To je spojeno s **propočty směrné ceny**. Směrná cena je vnitřní, kalkulovaná cena, která by při daných podmínkách objemu a sortimentu prodeje přinesla **požadovaný nebo plánovaný zisk**. Úkoly v oblasti vývoje nákladů, rozsahu činnosti a další se stanoví na základě porovnání kalkulované směrné ceny a tržní prodejní ceny. Tyto propočty jsou spojeny se zpracováním komplexního rozpočtu a jeho dílčích částí, jak jste se s nimi již seznámili v příslušné kapitole.

*Stanovení
směrné
ceny*

Propočet směrné ceny má dvě etapy:

- kalkulaci nákladů,
- stanovení **směrné ziskové přírážky**.

Protože kalkulaci nákladů byla věnována samostatná kapitola, budeme se dále věnovat pouze problematice stanovení směrné ziskové přírážky.

*Propočet
směrné
ceny
a směrná
zisková
přírážka*

Výše zisku podniku by měla být dosažena ve výši očekávaného nebo předpokládaného **zhodnocení vloženého kapitálu** a dalším záměrům, které si podnik stanoví ve svém plánu dalšího rozvoje. **Zisk** je jedním z hlavních kritérií v mnoha rozhodovacích úlohách a podle rozsahu a obsahu řešeného problému se uplatňuje v rozdílném vymezení:

*Zhodno-
cení
vloženého
kapitálu*

- **zisk před zdaněním a úroky** jsou kritériem při řešení **optimální struktury kapitálu**, u cizího kapitálu vystupují jako náklady úroky, u vlastního kapitálu podíly majitelů na zisku,
- **zisk před zdaněním** vyjadřuje **výnosnost použitého kapitálu** a vyjadřuje účinnost vynaložených zdrojů v jednotlivých aktivitách,

- zisk po zdanění představuje hrubý **vyprodukovaný přírůstek vlastního kapitálu** a jako takový je základnou pro rozhodování o jeho rozdělení,
- **zisk po zdanění a rozdělení vlastníkům** představuje **čistý přírůstek vlastního kapitálu**, který zůstává alokován v daném podniku.

V souvislosti se stanovením směrné ziskové přírážky se kalkuluje se **ziskem před zdaněním**. Absolutní zisk je pro podnik reálnou veličinou, která má své konkrétní použití. V rozpočtech je proto vhodné provádět propočty požadované absolutní výše zisku pro záměry podniku. Z hlediska vyjádření efektivnosti podnikatelské činnosti je základním ukazatelem **rentabilita celkového kapitálu**. Pokud je trh stabilizován se tento ukazatel v nejrůznějších oblastech podnikatelských aktivit dlouhodobě vyrovnává.

Protože jednotlivé výkony mají s ohledem na různý obrat nákladů i rozdílné nároky na výši použitého kapitálu, nelze **průměrnou směrnou ziskovou přírážku** aplikovat přímo na jednotlivé výkony. Rozdíly můžeme vyjádřit například délkou produktivního času, který je spotřebován při zhotovení jednotlivých výkonů, která se vyjadřuje v počtu normohodin nebo strojových hodin. Platí, že výkony s nižším nárokem na produktivní čas přispějí k tvorbě absolutního zisku v daném období častěji a naopak. Požadovaný objem zisku je možno pak vyprodukovat i při nižší směrné ziskové přírážce.

ŘEŠENÝ PŘÍKLAD 12-2



Celkový použitý provozní kapitál je 6 000 000 Kč. Při předpokládané průměrné rentabilitě kapitálu 18 % by měl být vyprodukován celkový zisk ve výši 1 080 000 Kč. Náklady jsou rozpočtovány ve výši 10 032 000 Kč.

Náročnost výkonů na vložený kapitál je vyjádřena mezi výrobkem a a B ekvivalenčním číslem 1 : 1,2.

Řešení příkladu

Obrat nákladů (ON) = náklady běžného období/celkový vložený kapitál

$$ON = 10\,032\,000 / 6\,000\,000 = 1,672$$

Výpočet rentability použitého kapitálu:

$$(1\,080\,000 / 6\,000\,000) \cdot 1,672 = 10,76 \%$$

Předpokládané rentability použitého kapitálu 18 % bude dosaženo, jestliže průměrná ziskovost bude činit 10,76 %.

Následujícím výpočtem si ověříme správnost výše zisku ve vztahu ke spotřebovaným nákladům:

$$10\,032\,000 \cdot 10,76 \% = 1\,080\,000$$

Výkon	Vynaložené náklady	Ekvivalenční číslo	Přepočtené náklady	Požadovaný zisk	Přirážka přepočtených nákladů	Přirážka na výkon
A	2 772 000	1,0	2 772 000			9,40
B	7 260 000	1,2	8 712 000			11,28
Celkem	10 032 000		11 484 000	1 080 000	9,40	

Tabulka 12-3 : Náročnost výkonů na použitý kapitál

Při předpokládaném rozsahu prodeje zisková přírážka jednotlivých výkonů zajistí požadovaný celkový zisk, což je možno ověřit následujícím výpočtem:

Výkon	Vynaložené náklady	Směrná přírážka	Kalkulovaný zisk	Zaokrouhlený zisk
A	2 772 000	9,40	260 570	261 000
B	7 260 000	11,28	818 930	819 000
Celkem	10 032 000		1 080 000	1 080 000

Tabulka 12-4 : Zajištění požadovaného zisku

Jestliže byla správně stanovena relace nároku na produktivní čas mezi výkonem A a výkonem B, bude požadovaný celkový zisk dosažen i při záměně sortimentu, protože v takovém případě místo 1 kusu výkonu B bude realizováno 1,2 výkonu a ($9,40 \cdot 1,2 = 11,28$).

*

K ZAPAMATOVÁNÍ 20



Přístup k přiřazování společných nákladů výkonům

Vypovídací schopnost všech takovýchto propočtů je ovlivněna zvoleným přístupem k přiřazení společných nákladů konkrétním výkonům A a B. V uvedeném příkladu jsou režijní náklady přiřazeny tradičním způsobem pomocí % sazeb ke zvoleným rozvrhovým základnám (jednicové mzdy pro výrobní režii, výrobní náklady pro správní režii, celkové náklady pro prodejní režii). V našem případě zůstala nezodpovězena otázka, která nebyla předmětem tohoto úkolu, k jakým výsledkům by vedlo použití kalkulace podle dílčích aktivit.

Proto dříve, než jsou zformulovány závěry o nekonkurenceschopnosti konkrétních výkonů za pomoci směrné a tržní ceny, je nutno na základě dostupných informací a zkušeností zvážit, zda kalkulace správně odráží spotřebované náklady. Příčinou nekonkurenceschopné ceny nebo naopak relativně výhodné ceny může být i nesprávné přiřazení nákladů.

12.3.2 Vývoj nákladové tvorby cen

Pro cenová rozhodování je důležité hodnocení výše ceny. Smyslem porovnání této ceny s náklady je propočtení zpětné návratnosti nákladů a zjištění zbytkového zisku.

Kalkulace cen plných nákladů (Fullcost Price) vychází z toho, že z ceny a dosažených výnosů je zapotřebí uhradit **veškeré náklady**. Teprve po této úhradě je možné provedení kvantifikace zisku. V kalkulaci cen jednotlivých výkonů, která je nositelem ceny, se určují položky nákladů, které se z ceny odčerpávají. Tyto položky představují přímé náklady spotřebované na uskutečnění daného výkonu, ale také všechny druhy společných nákladů. Takový přístup se označuje jako **plná distribuce (alokace) nákladů v cenách**.

Plná distribuce nákladů v cenách

Jak bylo uvedeno v kapitole věnované sledování nákladů podle výkonů, v kalkulaci ceny je jednoznačnou položkou variabilní část **přímých nákladů jednotky výkonu**, kterou můžeme vykazovat ve výši, v jaké byla jednotkou výkonu vyvolána a spotřebována. Z členění dalších kalkulačních položek však není zřejmé, jestli jsou přímé náklady variabilní nebo současně i částečně fixní. Podíl **nepřímých nákladů a zisku** v jednotkové ceně je stanoven propočtem v závislosti na **plánovaném počtu a sortimentu uskutečněných výkonů**. Takováto kalkulace je statická a její výše je správná jen v případě, že se předpoklady o objemu asortimentu činnosti použité při

kalkulaci ceny shodují se skutečností.

Kalkulace cen v dílčích nákladech přiřazuje jednotlivým výkonům náklady a příspěvky na úhradu fixních nákladů (marže) v pořadí, které vyjadřuje souvislost s konkrétním výkonem i pořadím úhrady z jednotkové ceny (tržeb). Z ceny výkonu je nutné po úhradě variabilních nákladů uhradit nejdříve fixní náklady výkonu, následně fixní náklady skupiny výkonů a v neposlední řadě příspěvek na pokrytí společných správních nákladů. Těmto otázkám byla věnována pozornost v souvislosti s kalkulací dílčích nákladů.

**Kalkulace
cen v
dílčích
nákladech**

Při stanovení kalkulované ceny se vychází ze **standardního využití kapacity**, které je základem tzv. **ceny standardních nákladů**. Pokud se skutečné využití kapacity liší od standardního, dochází ke změně vnitřní struktury ceny. Realizovaná marže výkonu je v kalkulaci vnitřně rozdělena na několik skupin. Jako celek je celková marže proporcionální k rozsahu prodeje, zatímco náklady, které mají být marží pokryty, jsou fixní. Při nižším prodeji proto dochází k **neúplné úhradě jednotlivých položek společných nákladů** nebo při vyšším rozsahu prodeje k jejich **překročené úhradě**. Při vyšším využití výrobní kapacity se relativně zvětšuje část marže, která připadá na průměrný zisk a naopak se snižuje výše průměrných fixních nákladů a opačně. Tyto rozdíly ve svém důsledku ovlivňují konečný vykázaný zisk.

**Cena stan-
dardních
nákladů**

Kalkulace ceny v dílčích nákladech se používá při obchodních jednáních, kde poskytuje informace pro rozhodování při prodeji každého konkrétního výkonu a stanovení hranice přijatelné ceny. Je vhodné ve stanovených intervalech provádět kontrolu úkolu úhrady fixních nákladů a tvorby zisku podle vývoje skutečného využití výrobní kapacity.

V souvislosti s nákladovými přístupy k tvorbě cen se v praxi setkáváme ještě i s označením **cílové ceny, ceny mark up**. Metoda cílové ceny je založena na kalkulaci ceny v dílčích nákladech s tím, že na část zisku se pohlíží jako na náklad. Je to vlastně minimální zisk, který je nutno v hodnoceném období vytvořit, aby se firma mohla dále rozvíjet. Tento zisk je nezbytný na úhradu poskytnutých úvěrů v minulosti, případně nové rozvojové investice. Kalkulace cílové ceny vychází z určení směrné ziskové přírážky, jak už bylo vysvětleno dříve, která sleduje zajištění návratnosti investic.

**Cílová
cena**

Tvorba cílové ceny má čtyři **etapy**:

- **rozhodnutí o zisku**, zisk není výsledkem, ale součástí ceny, která se vypočítává na základě cílové míry rentability kapitálu vloženého do výroby,
- stejně jako u ceny standardních nákladů rozhodnutí o úrovni **využití výrobní kapacity**,
- výpočet **celkových výrobních nákladů** při standardním využití kapacity,
- zjištění **cílové míry zisku**, která je dána potřebnou masou zisku vztaženou k nákladům standardního využití.

**Etapy
tvorby
cílové ceny**

12.3.3 Konkrétní příklady praktické tvorby cen

Nejprve si vymezíme případy, kdy podnik řeší otázku **určení ceny**:

- přichází na trh s **výrobkem, který již existuje**, například se dováží,
- přichází na trh s **novým výrobkem**, inovovaným výrobkem, nebo na trhu není cena,
- chce využít u dosud existujícího výrobku nový **způsob distribuce**,
- existující výrobek přechází do jiné **etapy životního cyklu**,
- zařazení výrobku do skupiny, například zařazení nového modelu auta,
- mění se **základní ekonomické podmínky**, jako jsou krize, spotřebitel je méně citlivý na

cenu apod.,

- mění se **podmínky stanovení ceny** z důvodu změny cen surovin, daňového systému a dalších.

a) Relace cen ve skupině výkonů

Rozhodující při cenovém rozhodování jsou **relace cen u skupiny výrobků**. Pokud se vyskytují rozdíly v kvalitě výrobků, je nutná i existence odpovídajících rozdílů v ceně, které jsou požadované zákazníkem, bez ohledu na rozdíly v nákladech konkrétních výrobků v rámci srovnávané skupiny. V takových případech se používá **přesun marže mezi výrobky**. Nové výrobky jsou často zdokonalením nebo nahrazením dosavadních, jen výjimečně přicházejí na trh jako zcela nové. Proto cenová rozhodování vychází z existujících relací, které určují rozpětí cen, v jakém se může cena nového výrobku pohybovat. To dává možnost výrobcí, aby u nového výrobku dosáhl vyšší zisk.

*Relace cen
ve skupině
výrobků*

Se zařazením absolutně nových výrobků na trh se vytváří i **nové trhy**. V tom případě se cena snaží následovat náklady výrobců. S masovým rozvojem trhu, s úhradou nákladů na výzkum a vývoj se očekává pokles nákladů, které ve svém důsledku přinese i snížení cen.

b) Změny cen ve vztahu k životnímu cyklu výkonu

Ve **vztahu k životnímu cyklu** výkonu dochází rovněž ke změnám cen. V etapě uvedení výrobku na trhu celkové tržby rostou nejprve v důsledku relativně vysoké ceny, později v důsledku rychlého rozšiřování prodeje se snižujícími se cenami. Výše ceny při uvedení výrobku na trhu odráží cenovou strategii podniku. Relativně nízká cena při zavádění výrobku je snahou proniknout rychle na trh a rozšířit masový prodej.

*Změny cen
ve vztahu k
životnímu
cyklu
výkonu*

Současně se můžeme setkat s případy **odlišného vývoje** životního cyklu výrobku:

- rychlý růst **bez fáze zralosti**,
- **pomalý nástup**, potom klasický vývoj,
- **rychlý nástup**, krátké období zrání, rychlý pokles,
- **dlouhá zralost**.

Jiným příkladem přesunu marže mezi výrobky jsou ceny výrobku a jeho náhradních dílů nebo provozních doplňků.

Specifické metody tvorby cen se používají u **služeb**. Vzhledem k tomu, že jednou z jejich charakteristik je neskladovatelnost, je nutno změnou ceny podporovat nedostatečný a naopak utlumovat nadměrný rozsah činnosti a tím dosahovat stanoveného **průměrného využití kapacity** za sledované období.

c) Cena doplňkových výkonů

Zvláštní zakázky a doplňkové výrobky jsou často cestou k využití volné výrobní kapacity a jsou oceňovány různými způsoby za účelem umístění na trhu. Při cenovém rozhodování o nich pak hovoříme o **doplňkových výkonech**.

Vydeme-li z předpokladu, že **fixní náklady byly již reprodukovány** při výrobě základního sortimentu, jsou hranicí pro stanovení přijatelné prodejní ceny pouze náklady, které byly vyvolány konkrétním výkonem. Vždy se jedná o variabilní náklady, ale v úvahu přicházejí i výkonné fixní náklady, kterými jsou náklady na projekt, speciální přípravky a nástroje, lisovací formy a další. Za normálních okolností by byly tyto náklady využívány delší dobu a odpisy by měly fixní charakter, tj. byly by rozloženy do několika období. Pokud se však použijí pouze pro jedi-

nou zakázku, nabývají charakteru **jednorázových relevantních nákladů**.

V některých případech je nutno brát u doplňkového výrobku v úvahu i **oportunitní náklady**, které vznikly například v důsledku zamítnutí jiného výkonu, pokud volná kapacita nestačí a nelze současně realizovat dva doplňkové výkony.

Důvodem pro zařazení doplňkového výkonu výrobního podniku nemusí být pouze volná výrobní kapacita, ale často i možnost využití zbytků materiálů z hlavní výroby.

Příčinou stanovení **nízké ceny doplňkových výkonů** nebývá pouze volná kapacita zařízení, ale i nevyužitá kapacita kvalifikovaných pracovníků, kterých je všeobecně nedostatek a kteří by neměli být propuštěni v období, kdy je podnik dočasně není schopen dodatečně využívat. Taková situace vede k tlaku, aby podnik získával doplňkové zakázky na základě výhodných cen.

Stanovení dolního limitu ceny doplňkového výkonu ve výši přírůstkových nákladů, případně oportunitních nákladů, však přináší některá rizika:

- stanovení relativně nízké ceny, která nebere do úvahy fixní, umrtvené náklady, se může dostat do **rozporu s cenovou politikou podniku**,
- nízká cena může mít **negativní dopad na zákazníky** tím, že může ohrozit relace cen normálního a doplňkového výkonu. Pokud zákazník získá informace o výši prodejní ceny doplňkového výkonu, v budoucnu nebude ochoten přijímat relativně vyšší cenu běžně prodávaného výkonu, která uhrazuje nejen variabilní, ale i plné náklady výkonu. Výjimečně může dojít k situaci, že by se tato politika mohla dostat do rozporu s **pravidly hospodářské soutěže**.

*Stanovení
dolního
limitu ceny
doplňko-
vého
výkonu*

SHRNUTÍ KAPITOLY CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ



*Shrnutí
kapitoly*

Cena je objektivně dána situací na trhu, je výsledkem tří relativně nezávislých faktorů, kterými je poptávka, nabídka a konkurence. Relativně vysoká cena poptávku omezuje a stimuluje nabídku, v důsledku čehož vzniká přebytek, který vyvolává tlak na snížení ceny.

Relativně nízká cena naopak vyvolává na trhu nedostatek, který je možno odstranit zvýšením ceny. Ke zvýšení ceny může dojít i skrytě, například černým trhem nebo diskriminací spotřebitele. Předpokladem stabilizace cen je rovnováha na trhu.

Vhodným nástrojem cenové politiky je diferenciací cen, tj. měnící se cena konkrétního produktu v závislosti na měnících se podmínkách prodeje. Dále je prostor pro cenová rozhodování závislý na konkurenčním prostředí, čím více se situace na trhu blíží monopolu, tím rostou i možnosti ovlivňování tržní ceny.

Poptávkově orientované metody tvorby cen vycházejí z respektování základního vztahu ceny a prodaného množství, který je vyjádřen cenovou pružností poptávky.

Politika nízkých cen může být použita u výkonů s relativně pružnou poptávkou, politika vysokých cen se zase používá u výkonů s relativně nepružnou poptávkou.

Základem nákladově orientovaných metod tvorby cen je kalkulace nákladů a směrné ziskové přírážky. Kalkulovaná výše zisku v ceně je odvozená z předpokládané rentability a stanoveného podílu kapitálu a nákladů, tzv. obrátky nákladů.

Se změnou přístupů ke struktuře nákladů v kalkulaci se vyvíjely i metody tvorby cen. Historicky

nejstarší je cena plných nákladů, od 40. let minulého století jsou známy metody tvorby cen standardních nákladů a cílové ceny.

Cena musí být v souladu se vším, co tvoří nabídku výrobku, to je s kvalitou, způsobem distribuce a prodeje, segmentem zákazníků a způsobem propagace. V období růstu je vliv ceny na rozhodování spotřebitele menší než v období recese, tj. poklesu.

Při vytváření cen pro skupinu srovnatelných výkonů se vychází z existujících relací cen, nová cena je určena ze vztahu užitečných parametrů a cen existujících výkonů.

Cena doplňkových výkonů může klesnout až na úroveň variabilních nákladů, pokud neexistuje riziko, že budou narušeny existující relace cen.

PRŮVODCE STUDIEM 27



Tato kapitola byla poslední kapitolou tohoto modulu. Pokud jste při studiu tohoto studijního materiálu došli až sem, blahopřeji vám a věříme, že vám tento modul přinesl zajímavé a důležité informace, využitelné nejen při studiu na vysoké škole, ale i v praktickém životě.

SHRnutí MODULU MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ



Shrnutí
modulu

V první kapitole nazvané „Cíl, obsah a úkoly manažerského účetnictví“ jsme se věnovali úvodu do předmětu a objasnění obecných východisek zobrazení podnikatelského procesu v manažersky zaměřeném účetním systému. V úvodu jsme se seznámili s terminologickým uvedením manažerského účetnictví, neboť v průběhu jeho vývoje až do současnosti se vyskytla jeho různá označení a jednotnost neexistuje ani ve světovém měřítku. Obsahem této kapitoly je rovněž vymezení vztahu účetnictví k řízení a seznámení s uživatelskou strukturou účetních informací. Pro lepší orientaci v problematice byla zařazeny informace o dosavadním vývoji nákladového účetnictví a jeho přerůstání v účetnictví manažerské. Závěr kapitoly jsou popsány úkoly manažerského účetnictví a jeho vztah k ostatním složkám informačního systému podniku.

V druhé kapitole „Pojetí nákladů v manažerském účetnictví“ jsme se seznámili s vymezením základní kategorie manažerského účetnictví, kterou jsou náklady. Byly charakterizovány náklady, výdaje, výnosy, příjmy a zisk a základní kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit v podniku. Pozornost byla zaměřena na hospodárnost, ekonomickou účinnost, ekonomickou efektivnost, solventnost, likviditu a strukturu vlastního a cizího kapitálu. Další podkapitoly byly věnovány vysvětlení rozdílů mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů, které manažerské účetnictví využívá.

V průběhu třetí kapitoly nazvané „Členění nákladů v manažerském účetnictví“ jsme se zaměřili na podrobnější rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin, což je předpokladem pro účinné řízení nákladů podniku. Jednotlivé pasáže kapitoly byly věnovány členění nákladů na druhové a účelové, členění podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění a členění nákladů z hlediska rozhodování.

Čtvrtá kapitola nazvaná „Zobrazení nákladů a výnosů ve finančním účetnictví“ seznamuje se způsobem informačního zajištění řízení tak, jak se projevují v účetnictví. Pozornost byla zaměřena na organizaci účetních informací finančního a manažerského účetnictví, kterou je možno provést v tzv. jednookruhové nebo dvoukruhové soustavě účetnictví, případně v jejich kombinaci. Jednotlivé podkapitoly jsou věnovány vysvětlení těchto systémů včetně zobrazení v názorném schématu.

V průběhu páté kapitoly, která byla nazvána „Sledování nákladů po linii výkonů, byla pozornost zaměřena na poskytování informací o nákladech jednotlivých výrobků, prací a služeb, které jsou hlavní nástrojem řízení po linii výkonů. Jednotlivé kapitoly uvedly nejprve základní pojmové vysvětlení termínu kalkulace a kalkulačního systému, jako systému všech v podniku zpracovávaných kalkulací. Podstatné je rozdělení kalkulací zejména s přihlédnutím ke struktuře používaných nákladů na kalkulace plných a variabilních nákladů. Důležitou problematikou byla podkapitola věnovaná přiřazování nákladů předmětu kalkulace, kde jsou vysvětleny nejčastěji používané metody přiřazování nákladů přímým dělením, pomocí poměrových čísel a přírážek a u sdružené výroby rozčítací a odečítací metoda. Závěr kapitoly se zabývá vlivem charakteru podnikatelské činnosti na metodu kalkulace.

Obsahem kapitoly „Sledování nákladů k útvarům“ je vymezení druhé oblasti řízení nákladů, kterou manažerské účetnictví využívá, a to útvarovým sledováním nákladů. Úvodní podkapitoly jsou zaměřené nejdříve na základní zásady, které je třeba při tomto řízení respektovat. Další jsou věnovány rozdílnému přístupu při sledování nákladů podle místa vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik, včetně analýzy řešení těchto odlišností a faktorů, které toto řešení ovlivňují.

V sedmé kapitole nazvané „Odpovědnostní účetnictví a předpoklady jeho účinného fungování“ je vysvětlena jedna z hlavních tendencí, která dlouhodobě ovlivňuje manažerské účetnictví. Jedná se o sledování vztahů mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary navzájem a mezi těmito

útvary a vedením podniku. Údaje o sledování nákladů, výnosů a jiných veličin podle výkonů jsou doplněny o členění informací podle odpovědnosti, což souvisí se vznikem tzv. odpovědnostního účetnictví. Jednotlivé podkapitoly uvádějí vznik a cíl odpovědnostního účetnictví, pro jehož realizaci je nezbytné vytvoření konzistenční organizační a ekonomické struktury podniku, vymezení jednotlivých typů odpovědnostních středisek a využívaná finanční a hodnotová kritéria v jejich řízení. Seznámíte se s centralizovaným a decentralizovaným způsobem jejich řízení a typy používaných vnitropodnikových cen.

Hlavním nástrojem odpovědnostního řízení po linii útvarů je plán a rozpočet, kterému se věnuje další kapitola odborného textu nazvaná „Systém plánů a rozpočtů“. V úvodu kapitoly jsme se seznámili s pojmy plán a rozpočet. Na to navazují další podkapitoly, zaměřené na tvorbu plánů a rozpočtů jednak firmy jako celku, ale i dílčí rozpočty prodeje a výroby a hlavních výrobních činností. V dalších podkapitolách je pozornost věnována klasifikaci rozpočtů, technice jejich sestavení, použití a kontrole. Seznámíte se s pevným a variantním rozpočtem, přírůstkovým rozpočtem a rozpočtem vycházejícím od nuly, rozpočty sestavované na pevně vymezené a klouzavé období a rozpočty limitní a indikativní.

V kapitole nazvané „Řízení režijních nákladů“ jsme věnovali pozornost důležitému nástroji řízení nákladů zejména vnitropodnikových útvarů, kterým je rozpočet režijních nákladů. V úvodu kapitoly proběhlo seznámení s charakteristikou režijních nákladů, jejich strukturou, na to navazují podkapitoly věnované metodou rozpočtování a kontrole režijních nákladů.

Desátá kapitola „Metoda standardních nákladů“ vysvětluje problematiku této metody, která je považována za komplexní nástroj řízení nákladů a u nás začala být používána zejména v souvislosti s tržním systémem hospodářství. V úvodu byly vymezeny pojmy standard a norma, další podkapitoly se věnují objasnění cílů metody i způsobu jejího fungování. Seznámili jsme se s rozdělením standardů na operativní, průměrné, základní a na tzv. odhadované náklady. Metoda se používá ke zjišťování odchylek od žádoucího stavu, které jsou v závěru kapitoly popsány, včetně jejich použití. Důležité je zahrnutí informací o metodě Direkt Costing (kalkulace dílčích nákladů), která se začala zavádět v USA již ve 30. letech minulého století.

V jedenácté kapitole nazvané „Rozhodovací úlohy týkající se objemu a sortimentu výroby“ je úvod zaměřena vymezení a klasifikaci rozhodovacích úloh, které řeší manažerské účetnictví. Tyto úlohy vycházejí ze zadání managementu podniku a my jsme se seznámili s jejich rozdělením především na úlohy, které vyžadují a které nevyžadují vklady prostředků. Další části kapitoly jsou pak zaměřeny na ty rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady prostředků. Seznámili jsme se základními typy těchto úloh, které řeší vztah mezi náklady, objemem výroby a ziskem, případně tržbami, a rozhodovací úlohy, týkající se objemu a sortimentu výroby.

Poslední závěrečná kapitola „Cenová rozhodování“ byla věnovaná specifickému typu rozhodovacích úloh, ke kterým patří rozhodování o ceně výkonů. V úvodu jsou formulovaná obecná východiska z hlediska vymezení správné ceny, která jsou rozvinuta v jednotlivých dalších podkapitolách na problematiku diferenciací a diskriminací cen a na vliv konkurenční situace na trhu na ceny. Seznámili jsme se se základními metodami tvorby cen, které se využívají v praxi. Pozornost byla zaměřena zejména na ceny orientované na poptávku, mezi které patří cena proniknutí, cena sbírání smetany a empiricky určená cena. Další popsanou metodou je metoda určování ceny na základě analýzy nákladů.

KLÍČOVÁ SLOVA MODULU ...**Klíčová slova**

Manažerské účetnictví, nákladové účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, finanční účetnictví, nákladový controlling, controller, reporting, standardní a mimořádné zprávy, externí a interní uživatelé účetních informací, zákon o účetnictví, České účetní standardy, vyhláška pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, informace pro rozhodování a řízení, náklady, výnosy, rentabilita výkonů, běžná kontrola nákladů,

náklady, výnosy, zisk, hospodárnost, úspornost, výtěžnost, účinnost, skutečně vynaložené náklady, absolutní výše nákladů, ekonomická účinnost, kritériální, reprodukční, distribuční a stimulační funkce zisku, zisk z hlavní výdělečné činnosti, zisk z běžné činnosti, mimořádný zisk, čistý zisk, nerozdělený zisk, příjmy, oběžný majetek, krátkodobé závazky, pracovní kapitál, likvidita, vlastní a cizí kapitál, finanční pojetí nákladů, hodnotové pojetí nákladů, ekonomické pojetí nákladů, náklady produktu, náklady období, náklady základní, kalkulační náklady, kalkulační odpisy, reprodukční pořizovací cena, kalkulační úroky, celkový vázaný kapitál, úroková míra, kalkulační rizika, všeobecné podnikatelské riziko, speciální individuální riziko, náklady z rizik, kalkulační riziková přírážka, dodatkové kalkulační náklady, kalkulační podnikatelská mzda, kalkulační nájemné, rozlišovací (spojovací) účty, oportunitní náklady,

nákladový druh, druhové členění nákladů, účetní systém, provozní náklady, finanční náklady, mimořádné náklady, náklady prvotní, náklady externí, náklady jednoduché, účelové členění nákladů, hlavní výroba, pomocná výroba, vedlejší výroba, náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, náklady jednicové a režijní, normy, rozpočet, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, odpovědnostní středisko, organizační struktura podniku, druhotné náklady, náklady složené, kalkulační členění nákladů, náklady přímé, náklady nepřímé, výroba s jedním výkonem, sdružená výroba, členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování, náklady fixní, náklady variabilní, kapacitní náklady, umrtvené fixní náklady, vyhnutelné fixní náklady, podíl fixních nákladů na jednotku výkonu, náklady proporcionální, náklady podproporcionální, náklady nadproporcionální, rozhodovací úlohy, úlohy PVP, marže, krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, efektivnost, bod zvratu, náklady relevantní a irelevantní, náklady rozdílové, oportunitní náklady, oportunitní výnosy, náklady vázané k rozhodnutí,

finanční účetnictví, daňové účetnictví, externí uživatelé, zisk, základ daně z příjmů, účetní systém, jednookruhová soustava účetnictví, dvouokruhová soustava účetnictví, kalkulace nákladů, členění výkonů, externí výnosy, interní výnosy, Český účetní standard, vnitropodnikové účetnictví, aktivace vlastních výkonů, zásoby vytvořené vlastní činností, vnitropodnikové náklady, vnitropodnikové výnosy, účtový rozvrh, analytické účty, spojovací účty, zvláštní účty rozdílů, kombinovaná soustava účetnictví, oceňování vnitropodnikových výkonů, výkazy finančního účetnictví, hospodářský výsledek, nákladové účty, výnosové účty, výkonově orientované manažerské účetnictví, odpovědnostně orientované manažerské účetnictví, předem stanovené náklady, skutečné náklady, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

kalkulace, struktura nákladů v kalkulaci, kalkulace plných nákladů, kalkulace variabilních (neúplných) nákladů, kalkulační systém, předběžná kalkulace, výsledková kalkulace, propočtová kalkulace, plánová kalkulace, operativní kalkulace, úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednici, operativní norma, standard, průměrné skutečné náklady, cenová kalkulace, metoda kalkulace, předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství, zákaznicky orientovaná kalkulace, metody přiřazování nákladů ke kalkulační jednici, přiřazování přímých nákladů, přiřazování nepřímých nákladů, kalkulace dělením prostá, stupňovitá a s poměrovými čísly, kalkulace přírážková, rozvrhová základna, peněžní rozvrhová základna, nepeněžní rozvrhová základna, náklady na kalkulační jednici u sdružené výroby, odečítací metoda, rozčítací metoda, náklady výkonů, sledování nákladů podle útvarů, náklady členěné podle místa vzniku, výsledná kalkulace, stanovení nákladového úkolu, odchylka, výkonový přístup, účetní systém, odpověd-

nostní přístup, druhotné náklady, náklady na předem stanovené úrovni, limit spotřeby, objem aktivity, variabilní režie, fixní režie, smíšená režie, skutečně vynaložené náklady,

odpovědnostní účetnictví, odpovědnostní řízení, předpoklady účinnosti odpovědnostního řízení, vymezení pravomoci a odpovědnosti, kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti, motivace, motivační účinnost, delimitace pravomoci a odpovědnosti, hodnotová kritéria, odchylka od žádoucího stavu, skutečně dosažená úroveň, hmotná zainteresovanost, měřitelné výsledky, stimulační působení, organizační struktura podniku, vertikální nebo horizontální uspořádání, centralizace, decentralizace, předmětné uspořádání, technologické uspořádání, ekonomická struktura podniku, finančně hodnotové nástroje, odpovědnostní střediska, nákladové středisko, ziskové středisko, rentabilitní středisko, investiční středisko, výnosové středisko, výdajové středisko, centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení, decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení, finanční a hodnotová kritéria v řízení odpovědnostních středisek, vnitropodniková cena, vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky, tržní cena ve funkci vnitropodnikové ceny, vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů, vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů, vnitropodniková cena na bázi oportunitních nákladů, vnitropodniková cena stanovená dohodou, vnitropodnikový výsledek hospodaření, aplikace peněžních toků, vnitropodniková banka,

plánování, rozpočtnictví, hodnotové ukazatele, normy, taktické rozpočty, podnikové politiky, finanční rozpočet, variantní řešení, rozpočtové období, strategické řízení nákladů, hodnotové cíle firmy, rozpočtová výsledovka, rozpočet jednicových, přímých výrobních a režijních nákladů, rozpočtová rozvaha, čistý pracovní kapitál, rozpočet peněžních toků, rozpočet stálé potřeby financování, rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti, plán prodeje a výroby, pevný a variantní rozpočet, přírůstkový rozpočet, rozpočet vycházející od nuly, rozpočet sestavovaný za pevně vymezené období, rozpočet klouzavý, rozpočet vymezuující úkoly globálně, rozpočet vymezuující úkoly podle dílčích aktivit, rozpočet limitní, rozpočet indikativní, rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb, rozpočet spotřeby jednicových nákladů, rozpočet variabilních nákladů a výdajů, rozpočet fixních nákladů a výdajů, utopené náklady, absolutní rozpočet, rozpočet lineárně přepočtený, variantní rozpočet, kvalitativní odchylky, kvantitativní odchylky, sortimentní odchylky, odchylky z výtěžnosti a úspornosti,

rozpočtování, náklady na obsluhu a řízení, technologické náklady, režijní náklady, účelové a druhové členění nákladů, fixní složka režie, využití výrobní kapacity, limitování nákladů, stanovení norem individuálním propočtem, normování režijních nákladů, grafické zjištění přímky odhadem, extrapolace (interpolace) na základě dvou reprezentativních údajů, statistické metody, variátor, metoda variátorů, rozpočet podle zdůvodněného odhadu budoucího vývoje, přepočet rozpočtu, jednicové náklady,

standard, norma, metoda standardních nákladů, komplexní metoda řízení nákladů, kalkulace, rozpočtování, standardy na jednotku výkonů, standardy přímých nákladů, standardy režijních nákladů, vnitřní standardy, standardy operativní, ideální standardy, dosažitelné standardy, standardy průměrné (plánové), standardy základní, standardy odhadované, odchylky od standardů, pozitivní a negativní odchylky, příznivé a nepříznivé odchylky, rozpočtování odchylek, inventarizace nedokončené výroby, metoda Direct Costing, přepočet pevného rozpočtu, přepočet variantního rozpočtu, odchylka u fixních nákladů, správní režie, odbytová režie,

rozhodovací úlohy, vklad prostředků, investice, výrobní kapacita, sortiment, cenová rozhodování, fixní aktiva hmotného a nehmotného charakteru, finanční investice ve formě podílových účastí, specifické formy investic, přírůstkové (inkrementální) náklady, využití výrobní kapacity, nevyužitá výrobní kapacita, optimalizační úlohy, dolní limit ceny u doplňkového výrobku, úlohy typu „bud' anebo“, proměnné veličiny, rentabilita vložených prostředků, hospodárnost, likvidita, instalovaná výrobní kapacita (optimální, maximální), bod zvratu BEP (Break-Even-Point), marže (příspěvek k tržbám), bezpečnostní marže (Margin of Safety – MS), kalkulace s příspěvkem na úhradu fixních nákladů, marže připadající na jednotku výrobku, citlivost činitelů rozhodovacích úloh, citlivost poptávky, citlivost ceny, citlivost jednotkových variabilních nákladů, citlivost fixních nákladů, lineárnost vývoje nákladů a výnosů, kapacita úzkého profilu, přesčasová práce,

zvýšení počtu směn, přírůstkové variabilní náklady, přírůstkové fixní náklady, změna fixních nákladů skokem, oportunitní náklady, optimalizace sortimentu, celkové omezení výrobní kapacity, rozhodovací úlohy typu „pokračovat ve výrobě nebo výrobu zrušit“, fixní výrobní náklady vyhnutelné a nevyhnutelné,

cenová rozhodování, tržní cena, cena poptávky, cena nabídky, cena rovnovážná, monopolizace trhu, diferenciací cen, diskriminace cen, diferenciací produkce, monopol, oligopolní trh, polyopolní trh, určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele, poptávkově orientované metody tvorby cen, cena proniknutí, cena sbírání smetany, cenová politika, cyklus životnosti výrobku, diskriminace image výrobku, empiricky určovaná cena, nákladová metoda tvorby cen, směrná cena, směrná zisková přírůžka, zhodnocení vloženého kapitálu, zisk, zisk před zdaněním, optimální struktura kapitálu, výnosnost použitého kapitálu, zisk po zdanění, vyprodukovaný přírůstek vlastního kapitálu, čistý přírůstek vlastního kapitálu, rentabilita celkového kapitálu, průměrná směrná zisková přírůžka, kalkulace cen v dílčích nákladech, cena standardních nákladů, cílové ceny, ceny mark up, relace cen u skupiny výrobků, cena ve vztahu k životnímu cyklu výkonu, cena doplňkových výkonů, stanovení dolního limitu ceny doplňkového výkonu.

DALŠÍ ZDROJE



Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. a kolektiv: *Manažerské účetnictví*. Management Press, Praha 2002. ISBN 80-7261-062-7

Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. a kolektiv: *Manažerské účetnictví – učebnice pro systém certifikace a vzdělávání účetní profese v ČR*. Management Press, Praha 2005. ISBN 80-7261-131-3

Doc. Ing. Jana Fibírová, CSc. a kolektiv: *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, 2002. ISBN 80-245-0212-7

Ing. Petr Ryneš: *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2005*. Nakladatelství ANAG 2005. ISBN 80-7263-251-5

Jana Fibírová, : *Reporting - moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. GRADA Publishing, s. r. o., 2001. ISBN 80-247-0066-2

Pavel Nezval, Pavel Tuleja: *Mikroekonomie A – distanční studijní opora*. Slezská univerzita v Opavě, OPF v Karviné, 2004. ISBN 80-7248-235-1

Pavel Tuleja, Pavel Nezval, Ingrid Majerová: *Základy mikroekonomie*. CP Books, a. s. Brno, 2005. ISBN 80-251-0603-9

Eva Wagnerová, Lucja Matusiková: *Nauka o podniku – distanční studijní opora*. Slezská univerzita v Opavě, OPF v Karviné, 2004. ISBN 807248-243-2

Libuše Šoljaková: *Cvičné příklady pro studium předmětu Manažerské účetnictví*. Institut Svazu účetnictví, Praha 2005. ISBN 80-86716-26-0

Jan Pavelec: *Základy manažerského účetnictví*. CODEX Bohemia, Praha 1997. ISBN 80-85963-36-1

SEZNAM POUŽITÝCH ZNAČEK, SYMBOLŮ A ZKRATEK

INFORMATIVNÍ, NAVIGAČNÍ, ORIENTAČNÍ



Průvodce studiem



Průvodce textem, podnět, otázka, úkol



Shrnutí



Tutoriál



Čas potřebný k prostudování



Nezapomeň na odměnu a odpočinek

KE SPLNĚNÍ, KONTROLNÍ, PRACOVNÍ



Kontrolní otázka



Samostatný úkol



Test a otázka



Řešení a odpovědi, návody



Korespondenční úkoly

VÝKLADOVÉ



K zapamatování



Řešený příklad



Definice



Věta

NÁMĚTY K ZAMYŠLENÍ, MYŠLENKOVÉ, PRO DALŠÍ STUDIUM



Úkol k zamyšlení



Část pro zájemce



Další zdroje

VLASTNÍ ZKRATKY

MÚ Manažerské účetnictví

NÚ Nákladové účetnictví

FÚ Finanční účetnictví