

# CHARAKTERISTIKA A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

Přednáška č. 4

# Druhové členění nákladů

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- náklady účtujeme v 5. účtové třídě a lze je rozdělit na:
    - **náklady provozní** – souvisí s pravidelně se opakující činností podniku
    - **náklady finanční** – zachycují náklady spojené s finančními operacemi podniku
-

# Účelové členění nákladů

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- je základem pro stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná výše spotřebovaných nákladů
  - z hlediska identifikace nositele, který vyvolává vznik nákladů, můžeme provést rozdělení nákladů na:
    - **náklady hlavní výroby** – vytváří se hlavní vlastnosti výkonů
    - **náklady pomocné výroby** - výrobek získává charakteristické znaky (barva)
    - **náklady vedlejší výroby** - výroba náhradních dílů, součástí
    - **náklady přidružených činnosti** – například zužitkování odpadu
-

# Účelové členění nákladů

---



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

Základem účelového členění nákladů je jejich rozlišení na:

- náklady technologické
  - náklady na obsluhu a řízení
-

# Náklady technologické

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- vznikají v technologickém procesu dané činnosti
  - jedná se o náklady objektivní, které odpovídají reálnému průběhu aktivity
  - pokud se určitá výroba neuskuteční, technologické náklady nejsou vynaloženy
  - příkladem může být mzda pracovníků, odpisy výrobního zařízení aj.
-

# Náklady na obsluhu a řízení

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

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

# Náklady jednicové

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- souvisí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu
  - zpravidla se vypočítá vynásobením příslušné normy s předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených výkonů (např. počtem vyrobených výrobků)
  - základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je **kalkulace**
-

# Náklady režijní

---



- výše nákladů na obsluhu a řízení
  - výše části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem
  - neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů
  - příkladem těchto nákladů může být mzda mistra, náklady na otop, které vychází z harmonogramu topné sezóny a normativu založeného na vytápěných m<sup>3</sup> a další
  - základním nástrojem řízení těchto nákladů je **rozpočet**
-



# Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- 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**
  - mezi tyto náklady lze zařadit **interní náklady**
-

# Kalkulační členění nákladů

---



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- Pro účely kalkulací používáme kalkulační členění nákladů na:
    - náklady přímé
    - náklady nepřímé
-

# Přímé náklady

---



- bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu
  - lze je jednotlivým aktivitám přiřadit bezprostředně při jejich vzniku
  - jedná se například o náklady jednicové (jednicový materiál, jednicové mzdy, ostatní přímé náklady)
-

# Nepřímé náklady

---



- nevážou se k jednomu druhu výkonu
  - zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech jako celku
-

# Náklad podle závislosti na objemu výroby

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- 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

---



- nemění se 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:
    - umrtvené (utopené) fixní náklady
    - vyhnutelné fixní náklady
-

# Fixní náklady

---



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- čím větší bude objem provedených výkonů v rámci dané kapacity, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonů (degrese fixních nákladů)



# Umrtné (utopené) fixní náklady

---



- jsou vynakládány často ještě před zahájením výroby
  - souvisí zejména s pořízením dlouhodobého majetku (budovy, strojní zařízení, informační systém) nebo realizací jiného investičního rozhodnutí
  - jejich celkovou výši nelze v průběhu podnikatelského procesu ovlivnit
  - jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí (např. odprodej strojního zařízení)
  - jako příklad můžeme uvést odpisy fixních aktiv
-



# Vyhnutelné fixní náklady

---



- souvisí se zajištěním kapacitních podmínek podnikatelského procesu, avšak nesouvisí bezprostředně s investičním rozhodnutím
  - při trvalém snížení využití kapacity lze tyto náklady omezit
  - příkladem mohou být časové mzdy mistrů, náklady na vytápění výrobních prostor v případě, že podnik redukuje třisměnný provoz na dvousměnný apod.
-

# Variabilní náklady

---



- náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů
  - ze je rozdělit na variabilní náklady:
    - **proporcionální**
    - **nadproporcionální**
    - **podproporciální**
-

# Proporcionální náklady

---



- předpokládá se, 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 veškeré **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)
-

# Podproporcionální náklady

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- proporcionální náklady, které rostou v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá
  - například 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.
-

# Nadproporcionální náklady

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- absolutní náklady rostou rychleji než objem výkonů
  - například zvýšení mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot a mazadel při zvýšení rychlosti motorových vozidel, které v důsledku znamená zkrácení času dopravního výkonu
-

# Nákladová funkce

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

Celkové náklady = variabilní náklady + fixní náklady

$$CN = VN + FN$$

$$CN = vn * Q + FN$$

CN...celkové náklady

VN...celkové variabilní náklady

FN...celkové fixní náklady

vn....variabilní náklady na jednotku

Q.....počet výrobků

---

# Bod zvratu

---

- resp. bod rentability často označovaný mezinárodní zkratkou BEP (Break-Even Point) odpovídá na otázku,
  - jaký musí být minimální objem výroby, aby se tržby rovnaly nákladům
  - neboli od jakého objemu začne být firma rentabilní a začne generovat zisk
  - výsledek se uvádí ve většině případů v kusech

- $Q_{BZ} = F / (p - v)$

*Q<sub>BZ</sub>.....bod zvratu*

*F.....fixní náklady celkem*

*p.....jednotková prodejní cena*

*v.....jednotkové variabilní náklady*

---

# Marže (příspěvková marže; krycí příspěvek)

- vyjadřuje rozdíl mezi jednotkovou či celkovou prodejní cenou a jednotkovými či celkovými variabilními náklady
- představuje část peněžních prostředků, která podniku zbyde na úhradu fixních nákladů
- výsledek se uvádí v měnových jednotkách (např. Kč, euro apod.)

- **marže = p – v**

*p.....jednotková či celková prodejní cena*

*v.....jednotkové či celkové variabilní náklady*

---



# Další podstatné náklady

---



- Relevantní náklady
  - Irelevantní náklady
  - Oportunitní náklady
  - Náklady vázané k rozhodnutí
-

# Relevantní, irelevantní a rozdílové náklady

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KÁRVINĚ

- **Relevantní náklady** - náklady, které jsou z hlediska daného rozhodnutí důležité, protože se při uskutečnění navržených variant našeho rozhodnutí budou měnit
  - **Irelevantní náklady** - které jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, neboť změna varianty neovlivňuje jejich výši
  - **Rozdílové náklady** - zvláštní forma relevantních nákladů, které můžeme vyjádřit jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.
    - využívá se např. při řešení úlohy o stanovení dolního limitu ceny na doplňkovém trhu
-

# Oportunitní náklady

---



SLEZSKÁ  
UNIVERZITA  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- 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

---



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- 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
-

# Kalkulační úroky

---



- používají se u vlastního kapitálu
  - cílem je ekonomicky reálný pohled na vykázaný hospodářský výsledek
  - do účetních (daňových) nákladů lze dát jen úroky z půjčeného cizího kapitálu
  - kalkulační úroky se definují ve výši, která odpovídá reálným úrokům získaných půjčením vlastních peněz s obdobným rizikem.
-

# Kalkulační nájemné

---



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- používá se tam, kde se využívají vlastní budovy (např. výrobní, skladovací, prodejní a kancelářské prostory) a pozemky
  - cílem kalkulačního nájemného je zajištění ekonomicky reálného pohledu na vykázaný hospodářský výsledek
  - do účetních (daňových) nákladů lze dát jen náklady spojené s údržbou budov a pozemků, reálně však existuje tržní nájemné
  - kalkulační nájemné se definuje ve výši, která odpovídá tržnímu hodnotě nájmu daných vlastních prostorů a ploch
-

# Kalkulační odpisy

---



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**  
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

- používají se především tam, kde úroveň účetních (daňových) odpisů neodpovídá reálné hodnotě pořízení nového majetku
  - v případě cenově nízkých původních investic jsou ve finančním účetnictví používány adekvátně nízké odpisy, které však neodpovídají současné výrazně vyšší pořizovací ceně daného majetku
  - z tohoto důvodu by měly kalkulační odpisy vycházet z reálných současných pořizovacích cen daného majetku
-

# Příklad

---

- Autobazar se zabývá nákupem aut za účelem jejich následného prodeje.
  - Zásoba nakoupených 150 aut má hodnotu 30 mil. Kč a je plně kryta vlastním kapitálem.
  - Cizí zdroje nejsou používány.
  - Autobazar vlastní pozemek o výměře 6 000 m<sup>2</sup>, který zakoupil před 15 lety za 1 mil. Kč.
  - Roční hospodářský výsledek před zdaněním činil 2,5 mil. Kč.
  - Je tento hospodářský výsledek z ekonomického pohledu (z pohledu manažerského účetnictví) dostatečný?
-



<b>HV dle FÚ</b>	<b>2 500 000 Kč</b>
Kalkulační úroky ze státních dluhopisů 5 % z 30 mil. Kč	- 1 500 000 Kč
Kalkulační nájemné (tržní nájemné je 300 Kč / m <sup>2</sup> / rok)	- 1 800 000 Kč
HV dle NÚ	- 800 000 Kč

---

# Příklad

---



*Účetní jednotka A hodlá koupit provozovnu za 500 000 Kč ze svých vlastních zdrojů, účetní jednotka B na úvěr s úrokovou sazbou 4% p.a. splatný za rok.*

*Účetní jednotka A:*

*Celková částka výdajů 500 000 explicitní, ale přichází o částku, kterou by mohl získat při jiném zhodnocení částky (např. termínovaný vklad).*

*Účetní jednotka B:*

*Celková částka výdajů 520 000.*

---



**Děkuji za pozornost**

---