

Bohumil Král a kol.

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

4. rozšířené a aktualizované vydání



Manažerské účetnictví

Vyšlo také v tištěné verzi

Objednat můžete na
www.mgmtpress.cz
www.albatrosmedia.cz

MANAGEMENT PRESS



Bohumil Král a kol.

Manažerské účetnictví – e-kniha
Copyright © Albatros Media a. s., 2018

Všechna práva vyhrazena.
Žádná část této publikace nesmí být rozšiřována
bez písemného souhlasu majitelů práv.


ALBATROS MEDIA a.s.

MANAGEMENT PRESS

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Bohumil Král a kol.

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

4. rozšířené a aktualizované vydání

MANAGEMENT PRESS, PRAHA 2018

Tato publikace vychází s laskavým přispěním společnosti TESCO SW, a. s.



Bohumil Král a kol.
MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Autorský kolektiv:

prof. Ing. Bohumil Král, CSc.: kapitoly 1–8, 10–12, 14–18 (s výjimkou textů zpracovaných doc. Wagnerem, doc. Zralým a Ing. Menšíkem), textová část kap. 9, celková redakce textu

prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.: kapitola 19

doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.: kap. 13 a 20, obrázky 9.1–9.5, příkladová část kap. 9

doc. Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D.: subkapitoly 16.5, 22.1 a 22.3

doc. Ing. Martin Zralý, CSc.: subkapitola 1.3

Ing. Ondřej Matyáš, Ph.D.: subkapitoly 22.1 a 22.2

Ing. Michal Menšík, Ph.D.: příklady 3.5 a 14.1, subkapitola 17.7, CD ROM

Ing. Petr Petera, Ph.D.: kap. 21

Jednotliví autoři zpracovali kromě výše uvedených kapitol také příslušnou část glosáře

Obálku navrhl: Petr Foltera

Odpovědná redaktorka: Jarmila Frejtichová

Redigovala: Irena Ajjanová

Technická redaktorka: Andrea Pastorčáková

Sazbu zhotovilo Grafické a DTP studio Fragment

Lektorovali:

prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.

prof. Ing. Miloš Tumpach, Ph.D.

© Bohumil Král a kol., 2002, 2006, 2010, 2018

Vydalo nakladatelství Management Press roku 2018 ve společnosti Albatros Media a. s. se sídlem Na Pankráci 30, Praha 4. Číslo publikace 00 000.

© Albatros Media a. s., 2018. Všechna práva vyhrazena. Žádná část této publikace nesmí být kopírována a rozmnožována za účelem rozšiřování v jakékoli formě či jakýmkoli způsobem bez písemného souhlasu vydavatele.

Objednávky knih:

www.managementpress.cz, www.albatrosmedia.cz

eshop@albatrosmedia.cz, bezplatná linka: 800 555 513

ISBN tištěné verze 978-80-7261-000-00

ISBN e-knihy 978-80-7261-569-8 (1. zveřejnění, 2018)

Cena uvedená výrobcem představuje nezávaznou doporučenou spotřebitelskou cenu. V nakladatelství Management Press vydání 4., rozšířené a aktualizované

 **ALBATROS MEDIA** a.s.

OBSAH

ÚVOD	15
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ: POJEM, CÍL, OBSAH A STRUKTURA	21
1.1 Uživatelská struktura účetních informací	21
1.2 Manažerské účetnictví	23
1.2.1 Nákladové účetnictví	23
1.2.2 Účetnictví pro rozhodování	26
1.3 Controlling	28
1.3.1 Vývoj controllingu	30
1.3.2 Aplikace controllingového přístupu při inovaci systému řízení	33
1.4 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	40
1.5 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví	41
1.6 Vývojové tendence manažerského účetnictví	46
2 ZÁKLADNÍ POJMY A KRITÉRIA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ ..	51
2.1 Náklady – základní pojem manažerského účetnictví	51
2.2 Vymezení pojmu nákladů	52
2.3 Časová dimenze nákladů manažerského účetnictví	54
2.4 Náklady a základní kategorie ekonomického řízení podniku	57
2.4.1 Hospodárnost	57
2.4.2 Ekonomická účinnost	61
2.4.3 Ekonomická efektivnost	63
2.4.4 Náklad a výdaj – výnos a příjem	64
2.4.5 Peněžní toky	65
2.4.6 Solventnost	65
2.4.7 Likvidita	66
2.4.8 Struktura vlastního a cizího kapitálu	67
2.5 Způsob vyjádření a ocenění nákladů v manažerském účetnictví	68
2.5.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů	68
2.5.2 Hodnotové pojetí nákladů	69
2.5.3 Ekonomické pojetí nákladů	71

3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	75
3.1	Význam a struktura členění nákladů.....	76
3.2	Druhové členění nákladů.....	77
3.3	Účelové členění nákladů.....	79
3.3.1	Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	79
3.3.2	Náklady jednicové a režijní.....	80
3.4	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	81
3.4.1	Odpovědnostní středisko.....	81
3.4.2	Druhotné (interní) náklady	82
3.5	Kalkulační členění nákladů.....	83
3.5.1	Přímé a nepřímé náklady	84
3.6	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	85
3.6.1	Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	85
3.6.2	Variabilní náklady	86
3.6.3	Fixní náklady.....	88
3.6.4	Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi... ..	91
3.6.5	Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady	94
3.6.6	Oportunitní náklady	97
3.6.7	Náklady vázané k rozhodnutí.....	99
4	ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A ZISKU V ÚČETNICTVÍ	107
4.1	Obsah a struktura manažerského účetnictví	108
4.2	Výkonově a odpovědnostně orientované manažerské účetnictví	109
4.2.1	Požadavky na výkonově orientované účetnictví	109
4.2.2	Požadavky na odpovědnostně orientované účetnictví.....	110
4.3	Odlišnosti ve sledování nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti.....	111
4.4	Volba primární orientace manažerského účetnictví.....	114
4.5	Vztah manažerského účetnictví k účetnictví finančnímu a daňovému	116
4.5.1	Vztah finančního a daňového účetnictví	117
4.5.2	Vztah finančního a manažerského účetnictví	117
4.5.3	Dvouokruhová organizace účetnictví.....	118
4.5.4	Jednookruhová organizace účetnictví.....	123
4.6	Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace	127
5	METODICKÉ OTÁZKY VYUŽITÍ KALKULACE V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ	135
5.1	Vymezení základních kalkulačních pojmů.....	135
5.1.1	Kalkulace a její metoda	136
5.1.2	Předmět kalkulace	138

5.2	Přiřazování nákladů předmětu kalkulace	139
5.2.1	Jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace?	139
5.2.2	Proč se přiřazují náklady kalkulační jednotice?	142
5.2.3	Alokace nákladů	143
5.2.4	Cíle alokace	143
5.2.5	Principy alokace	145
5.2.6	Alokační fáze.	145
5.2.7	Rozvrhová základna.	146
5.2.8	Závěry pro praxi	148
5.3	Struktura nákladů v kalkulaci	150
5.4	Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby řízení z pozice managementu	153
5.4.1	Retrogradní kalkulační vzorec	153
5.4.2	Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady.	154
5.4.3	Dynamická kalkulace	155
5.4.4	Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	156
5.4.5	Kalkulace relevantních nákladů.	156
6	KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	165
6.1	Přednosti a omezení kalkulace plných nákladů.	165
6.2	Obecná východiska kalkulace variabilních nákladů.	171
6.3	Vztah kalkulace variabilních nákladů k podnikovému zisku	172
6.4	Vztah kalkulace variabilních nákladů k řízení hospodárnosti	174
6.5	Podmínky a předpoklady využití kalkulace variabilních nákladů... ..	177
6.5.1	Omezení kalkulace variabilních nákladů	177
6.5.2	Domnělá omezení kalkulace variabilních nákladů.	180
6.5.3	Přednosti kalkulace variabilních nákladů	180
7	SPECIFIKA KALKULACE S PŘÍRAZOVÁNÍM NÁKLADŮ AKTIVITÁM ...	187
7.1	Příčiny rozvoje nové metody řízení nákladů.	187
7.2	Obecná východiska kalkulace založené na vztahu k aktivitám	191
7.3	Přednosti a omezení metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám ...	193
7.3.1	Přednosti metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám	195
7.3.2	Omezení metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám.	199
7.4	Využití metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám v praxi	200
8	KALKULAČNÍ SYSTÉM	211
8.1	Využití kalkulací v řízení.	212
8.2	Prvky kalkulačního systému	212
8.2.1	Propočtová kalkulace	213
8.2.2	Plánová kalkulace	217

8.2.3	Operativní kalkulace	221
8.2.4	Výsledná kalkulace	224
8.2.5	Kalkulace ceny	227
8.3	Vazby kalkulačního systému	228
8.3.1	Kalkulační systém v užším pojetí	229
8.3.2	Kalkulační systém v širším pojetí	233
9	VLIV CHARAKTERU PODNIKÁNÍ NA VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ	239
9.1	Podmínky ovlivňující zaměření výkonově orientovaného účetnictví	239
9.2	Metody evidence a kalkulace nákladů	243
9.3	Obecné požadavky na tvorbu výkonově orientovaného účetnictví ...	247
10	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	289
10.1	Pojmové vymezení	289
10.2	Základní otázky tvorby a využití systému	292
10.3	Cíle systému plánů a rozpočtů	293
10.4	Časové dimenze systému	296
10.4.1	Základní charakteristiky dlouhodobých rozpočtů	298
10.4.2	Strategicky orientované manažerské účetnictví	299
10.5	Tvorba systému plánů a rozpočtů firmy jako celku	301
10.5.1	Rozpočtová výsledovka	302
10.5.2	Rozpočtová rozvaha	305
10.5.3	Rozpočet peněžních toků	307
10.5.4	Vzájemný vztah hodnotových a naturálních kritérií	324
10.5.5	Obsah hodnotových kritérií hlavního podnikového rozpočtu	326
10.6	Transformace podnikových plánů a rozpočtů na nižší úrovně	327
10.7	Systém plánů a rozpočtů jako nástroj komunikace a koordinace ...	330
10.8	Využití systému plánů a rozpočtů jako motivačního nástroje	331
10.9	Formy rozpočtů	332
10.9.1	Od pevných rozpočtů k variantním rozpočtům	332
10.9.2	Od indexních rozpočtů k rozpočtování s nulovým základem ...	333
10.9.3	Od rozpočtů stanovených na pevně určené období ke klouzavým rozpočtům	334
10.9.4	Od univerzálních vztahových veličin k metodám založeným na vztahu k aktivitám	334
10.9.5	Od limitních rozpočtů k indikativním rozpočtům	335
10.10	Kontrola plnění rozpočtů	335

11	ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	345
11.1	Vymezení problematiky	345
11.2	Rozpočet režijních nákladů	346
11.3	Struktura rozpočtu režijních nákladů	347
11.4	Metody sestavování rozpočtů režijních nákladů	348
11.4.1	Prvotní údaje pro sestavení rozpočtů	349
11.4.2	Způsob zpracování prvotních údajů	349
11.4.3	Způsob stanovení nákladového úkolu	354
11.5	Kontrola plnění rozpočtu	356
12	ROZDÍLOVÉ METODY ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI JEDNICOVÝCH NÁKLADŮ	365
12.1	Úhrnné a rozdílové metody řízení hospodárnosti	366
12.2	Využití rozdílových metod v operativním řízení hospodárnosti ...	366
12.3	Normová metoda řízení hospodárnosti	369
12.3.1	Operativní kalkulace a odchylky od norem	370
12.3.2	Základní kalkulace a změny norem	371
12.3.3	Využití normové metody v praxi	373
12.3.4	Zobrazení informací normové metody v účetnictví	374
13	METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ A VÝNOSŮ.....	389
13.1	Vymezení problematiky	389
13.2	Zavedení metody standardních nákladů	390
13.3	Stanovení standardů	391
13.4	Sledování skutečného průběhu a odchylek hodnocené činnosti od standardu	393
13.5	Analýza odchylek	394
13.6	Analýza odchylek při aplikaci metody Variable Costing	397
13.6.1	Odchylky variabilních nákladů	398
13.6.2	Odchylky fixních nákladů	404
13.6.3	Objemová odchylka fixních nákladů při analýze odchylek na bázi Variable Costing	411
13.7	Analýza odchylek při aplikaci metody plných nákladů	412
13.8	Odchylka ze změny struktury vstupů	416
13.9	Odchylky vznikající při nehomogenní produkci	418
13.9.1	Odchylky ze změny sortimentu	418
13.9.2	Odchylky nákladů při aplikaci metody Variable Costing ...	422
14	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNGOVÁNÍ	427
14.1	Vymezení problematiky	427

14.2	Odpovědnostní účetnictví	428
14.3	Předpoklady účinného fungování odpovědnostního účetnictví....	429
14.3.1	Vymezení míry a oblastí pravomoci a odpovědnosti	429
14.3.2	Dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti	429
14.3.3	Motivační účinnost	430
14.4	Strukturální otázky odpovědnostního řízení.	431
14.5	Organizační struktura podniku.....	432
14.5.1	Centralizace a decentralizace	432
14.5.2	Faktory ovlivňující míru centralizace či decentralizace v odpovědnostním řízení	433
14.6	Ekonomická struktura podniku.....	434
14.6.1	Nákladově řízené středisko.....	435
14.6.2	Ziskové středisko	436
14.6.3	Rentabilitní středisko.....	437
14.6.4	Investiční středisko	437
14.6.5	Výnosové středisko	438
14.6.6	Výdajové středisko	439
15	ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	445
15.1	Vymezení problematiky	446
15.2	Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	447
15.2.1	Pravomoc a odpovědnost podnikového vedení.....	447
15.2.2	Způsob zadávání úkolů střediskům a kontrola jejich plnění... ..	448
15.2.3	Hierarchie odpovědnostních středisek.....	449
15.2.4	Orientace hodnotových nástrojů a kritérií.....	449
15.2.5	Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí.....	449
15.2.6	Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek... ..	450
15.2.7	Další důležité charakteristiky centralizovaného přístupu... ..	451
15.3	Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	452
15.3.1	Pravomoc a odpovědnost podnikového vedení.....	452
15.3.2	Hierarchie odpovědnostních středisek.....	454
15.3.3	Orientace hodnotových nástrojů a kritérií.....	454
15.3.4	Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí.....	454
15.3.5	Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek	454
15.3.6	Další důležité charakteristiky decentralizovaného přístupu	455
16	VYUŽITÍ HODNOTOVÝCH KRITÉRIÍ V ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	463
16.1	Vymezení problematiky.....	464
16.2	Náklady odpovědnostních středisek	464
16.2.1	Odpovědnostní pohled na náklady	464
16.2.2	Odpovědnost za náklady na vstupu a výstupu	467

16.3	Výnosy odpovědnostních středisek	468
16.3.1	Obsah vnitropodnikových cen	468
16.3.2	Funkce vnitropodnikových cen	468
16.3.3	Teoretická východiska stanovení vnitropodnikových cen ...	470
16.3.4	Typy vnitropodnikových cen	471
16.4	Vnitropodnikový výsledek hospodaření	475
16.5	Využití hodnotových kritérií v řízení investičních středisek.....	477
16.5.1	Kritéria efektivity (výnosnosti) vázaného kapitálu.....	477
16.5.2	Kritéria založená na ekonomickém pojetí zisku	479
16.5.3	Vliv kritérií na investiční rozhodování středisek	480
16.6	Využití peněžních toků v odpovědnostním řízení	482
16.6.1	Předpoklady využití peněžních toků v odpovědnostním řízení	483
16.6.2	Vnitropodniková banka	484
17	ROZHODOVÁNÍ NA EXISTUJÍCÍ KAPACITĚ	495
17.1	Vymezení problematiky	496
17.2	Typy rozhodovacích úloh	496
17.3	Obecná východiska a členění úloh na kapacitě	498
17.4	Řešení úloh na kapacitě	500
17.4.1	Optimalizační úlohy	501
17.4.2	Průtokové účetnictví	502
17.4.3	Využití CVP modelu při kvantifikaci žádoucí úrovně zisku ...	504
17.4.4	Stanovení dolního limitu ceny	509
17.4.5	Průtokové účetnictví a jeho vazba na kalkulaci plných nákladů	510
17.4.6	Úlohy typu „buď, a nebo“	518
17.5	Vyjádření citlivosti v úlohách CVP	521
17.5.1	Statická analýza citlivosti	522
17.5.2	Dynamická analýza citlivosti	525
17.6	Rozhodování v podmínkách vícenásobného omezení	527
17.6.1	Formulování úloh lineárního programování.....	527
17.6.2	Grafické řešení úloh lineárního programování	528
17.6.3	Simplexová metoda	534
17.7	Předpoklady efektivního řešení úloh na existující kapacitě	539
18	ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ KAPACITĚ	545
18.1	Obecná východiska a členění rozhodovacích úloh o budoucí kapacitě.....	546
18.2	Metody řešení úloh o budoucí kapacitě	550
18.2.1	Vliv faktoru času	550

18.2.2	Čistá současná hodnota	553
18.2.3	Index rentability	555
18.2.4	Vztah čisté současné hodnoty a indexu rentability	555
18.2.5	Vnitřní výnosové procento	556
18.2.6	Vztah čisté současné hodnoty a vnitřního výnosového procenta	557
18.2.7	Doba návratnosti	559
18.2.8	Nákladová kritéria	562
18.2.9	Metoda průměrných ročních nákladů (PN)	562
18.2.10	Metoda diskontovaných (odúročených) nákladů (ON)	564
18.3	Metody založené na propočtu perpetuity	565
18.4	Faktory ovlivňující výši diskontní sazby	566
18.4.1	Výchozí úroveň diskontní sazby	567
18.4.2	Vliv rizika	567
18.4.3	Vyjádření inflace	568
18.4.4	Vliv zdanění	570
18.4.5	Praktická východiska stanovení diskontní sazby	572
18.5	Vyjádření přínosů investičních projektů	573
18.5.1	Struktura investičních přínosů z hlediska rizika a inflace ...	576
18.6	Vzájemně se vylučující projekty s různou dobou životnosti	580
19	INFORMACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ	589
19.1	Vymezení základních pojmů	589
19.1.1	Vymezení „správné“ ceny	590
19.1.2	Cenová diferenciacce a diskriminace	591
19.2	Vliv konkurenčního postavení podniku na trhu na ceny	597
19.2.1	Krátkodobé cenové rozhodování na existující kapacitě	598
19.2.2	Dlouhodobá cenová rozhodování cenového tvůrce	599
19.2.3	Dlouhodobá cenová rozhodování cenového příjemce	601
19.3	Určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele	602
19.3.1	Cenové politiky	605
19.3.2	Empiricky určená cena	607
19.4	Nákladová tvorba cen	609
19.5	Konkrétní příklady praktické tvorby cen	614
20	STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	623
20.1	Příčiny rozvoje manažerského účetnictví pro strategické řízení ...	623
20.1.1	Nové požadavky na manažerské účetnictví	625
20.1.2	Obsah a pojetí strategicky orientovaného manažerského účetnictví	627

20.2	Kalkulace cílových nákladů a kalkulační životního cyklu	627
20.2.1	Kalkulace cílových nákladů	630
20.2.2	Metody snižování nákladů v předvýrobních etapách	632
20.2.3	Kalkulace životního cyklu	636
20.3	Řízení aktivit, činností a procesů	642
20.3.1	Význam vymezení aktivit, činností a procesů pro řízení nákladů	644
20.3.2	Metoda Just in time (JIT)	647
20.3.3	Hodnotové řízení kvality	649
20.4	Strategické řízení odpovědnostních středisek	652
20.4.1	Hodnotová oblast	654
20.4.2	Oblast interních procesů	654
20.4.3	Zákaznická oblast	655
20.4.4	Zaměstnanecká oblast	661
21	ENVIRONMENTÁLNÍ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ V KONTEXTU ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE	667
21.1	Udržitelný rozvoj a společenská odpovědnost podniků	668
21.2	Společenská odpovědnost podniků a ekonomická výkonnost	669
21.3	Vývoj konceptu společenské odpovědnosti, instituce a dokumenty	670
21.4	Informační zobrazení udržitelného rozvoje, účetnictví a reporting	677
21.5	Manažerské účetnictví udržitelného rozvoje	678
21.6	Balanced Scorecard udržitelného rozvoje	680
21.7	Klíčová měřítko udržitelné výkonnosti	684
21.8	Environmentální manažerské účetnictví	689
21.8.1	Vymezení a třídění environmentálních nákladů a výnosů	692
21.8.2	Environmentální kalkulační	697
21.8.3	Využití kalkulačních přiřazování nákladů aktivitám v environmentálním manažerském účetnictví	698
21.8.4	Nástroje strategického environmentálního účetnictví	702
21.8.5	Nákladové účetnictví materiálových toků	704
22	VÝVOJOVÉ TENDENCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	713
22.1	Interdisciplinarita a její vliv na vývoj manažerského účetnictví	713
22.2	Manažerský řídicí systém – pojmové vymezení	714
22.2.1	Základní prvky manažerského řídicího systému	715
22.2.2	Způsoby řízení z pohledu manažerských řídicích systémů	717
22.2.3	Přímé řízení činnosti	718
22.2.4	Personální řízení a formování podnikové kultury	720

22.2.5	Řízení podle výsledků.....	721
22.2.6	Manažerský řídicí systém a jeho vztah k nástrojům manažerského účetnictví	725
22.3	Vztah manažerského účetnictví k řízení a měření výkonnosti	727
22.3.1	Důvody změny pojetí manažerského účetnictví pro měření výkonnosti.....	727
23.3.2	Vazba měření a řízení výkonnosti.....	729
23.3.3	Úrovně zkoumání měření výkonnosti	732
23.3.4	Individuální měřítka výkonnosti.....	734
23.3.5	Systémy měřitek výkonnosti.....	739
	Glosář	749
	Přílohy.....	779
	Literatura	781
	Rejstřík	786
	O autorech	790

ÚVOD

Vážení čtenáři,

dovolte, abychom naše – byť zprostředkované – setkání začali otázkou: **Je účelné řídit hodnotové parametry našeho života?** Samozřejmě – odpoví většina z nás bez přemýšlení. Inspirací nám bude nejen „chození do práce“ ve všech jejích formách, zajišťující příjmovou část našeho osobního či rodinného rozpočtu, ale také zbylá část každého dne: v ní sice občas přemýšlíme o tom, jak zhodnotit své příjmy, častěji však čelíme problémům, jak řídit své výdaje.

Obdobným způsobem jistě odpoví i pracovníci odpovědní za řízení podniků: obecně platí, že v tržní ekonomice je třeba ve vzájemných souvislostech ovládnout věcnou i hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Na hodnotových výsledcích však záleží, zda se podnik bude v konkurenčním prostředí úspěšně rozvíjet, přežívat v úrovni prosté reprodukce nebo spět k nežádoucímu zániku. Je paradoxní, ale o to významnější pro řízení hodnototvorných procesů, že do těchto tří skupin se mohou zařadit podniky bez ohledu na to, jak jsou jejich zaměstnanci odborně zdatní v otázkách věcného charakteru podnikání a jaké ve své práci vyvíjejí úsilí. O účelnosti řízení hodnoty zkrátka nelze pochybovat.

Potřebujeme k řízení pohybu hodnoty účetnictví? Odpověď na tuto otázku již tak jednoznačná nebude: nejen pro většinu z nás, kteří si rodinné účetnictví nevedeme, ale ani pro řadu podnikatelů a podnikových manažerů, pro které je pojem účetnictví spojen spíše s nutností získat podklady pro sestavení daňového přiznání nebo s povinností předložit informace o výsledcích podnikání externím uživatelům.

Jednoznačná nebude ani odpověď odborníků, kteří se zabývají systémy podnikového řízení v obecné rovině. Poměrně často se lze setkat s metaforou, která účetnictví přirovnává ke zpětnému zrcátku v automobilu. Krátce řečeno: pohled zpět je významný, nicméně – pohled vpřed je důležitější.

Tento text si klade za cíl předložit vám k posouzení argumenty, které – ve vztahu k výše uvedené otázce – vedou k odpovědi „ANO“. Jinak řečeno: rádi bychom vás seznámili – v řadě případů nikoliv jen se svými – úvahami o možnostech tvorby a využití takového systému hodnotových informací, jehož smyslem je poskytovat informace pro řízení podnikatelského procesu z pozice managementu a jehož vrcholem je účetní vidění ekonomického světa.

Z tohoto hlediska věříme, že text bude inspirací a pomocníkem širokému okruhu uživatelů: řídícím pracovníkům na různých úrovních podnikové hierarchie, kteří se již dříve seznámili se základními znalostmi účetnictví a mají zájem o jejich rozšíření, pracovníkům poradenských firem, kteří se orientují na řešení otázek řízení z pozice managementu, včetně jejich informačního zajištění, odborníkům

specializovaným na hodnotové řízení, a to nejen v podnikatelské sféře, a posluchačům vysokých škol a účetně zaměřených profesních vzdělávacích programů.

Je bohužel skutečností, že kvalita těchto informací byla dlouhodobě v řadě našich podniků nepříliš dobrá. Centrálně plánovitý systém řízení, charakteristický hlavní orientací na ovládání věcných procesů z nadpodnikové úrovně a téměř výhradně na výrobní fázi tvorby produktů, jejich kvalitu výrazně poznamenal. Z řady důvodů, mezi nimiž hrála podstatnou roli nestabilita ekonomiky v procesu transformace, neujasněnost vlastnických vztahů, nutnost jejich změny a v neposlední řadě i požadavek přizpůsobit evropským standardům vykazované informace finančního účetnictví, zůstala otázka zlepšení jejich vypovídací schopnosti mimo hlavní směr zájmu i v průběhu devadesátých let dvacátého století.

Současnou etapu lze však již charakterizovat výrazně optimističtěji. Řada progresivních podniků dokazuje, že k jejich úspěchu přispívá i kvalitní informační systém, jehož integrujícím „vrcholem“ je účetní vidění světa. Další část podniků si uvědomuje, že v konkurenci obstojí pouze v případě, že bude schopna efektivně řídit faktory ovlivňující výnosnost vloženého kapitálu a finanční pozici, a snaží se takový systém budovat. Je do jisté míry příznačné, že k rozvoji manažerského účetnictví (které se někdy s mírnou nadsázkou označuje jako „nástroj do nepohody“) přispěla i globální krize.

To, že ovšem nejde „jen“ o nástroj do nepohody podnikatelských procesů, svědčí i skutečnost, že k nutnosti implementovat manažerské účetnictví dnes dospívají i pracovníci odpovědní za chod zdravotnických zařízení, nejrůznějších typů škol, státní správy a ostatních neziskových organizací, jejichž cílem sice není maximalizace zisku, ale jejichž úspěšná činnost je mimo jiné spojena s řízením vzájemného vztahu vynaložených nákladů a dosažených efektů.

Všechny tyto tendence jsou potvrzením skutečnosti, která je typická pro země s vyspělou tržní ekonomikou již řadu let: hodnotové informace, potřebné k běžnému řízení a k posouzení variant spojených s rozhodováním o budoucnosti podniku, zde tvoří relativně samostatný uživatelský subsystém, jehož koncipování, praktické tvorby a posuzování kvality je věnována větší pozornost než zajištění oficiální informační povinnosti vůči externím uživatelům.

Předkládaný text se nesnaží pouze o popis metod a postupů, které se tradičně používají; jeho cílem je také naznačit tendence ve využití progresivních metod řízení efektivnosti a finanční pozice. Z tohoto důvodu, ale také vzhledem k variabilitě činností, v jejichž řízení lze zmíněné přístupy využít, bylo třeba k výkladu většiny problémových okruhů přistoupit na obecné úrovni a s využitím modelových příkladů. V textu se však zároveň respektuje zásada, že každý obecný závěr je třeba konkretizovat na praktických příkladech z různých oblastí jeho aplikace.

Publikace, která se vám dostává do rukou, je čtvrtým, rozšířeným a aktualizovaným vydáním učebnice, která vyšla poprvé v roce 2002, podruhé v roce 2006 a potřetí v roce 2010. Cílem úprav, které byly do textu zapracovány, bylo zejména reagovat na další vývoj nejen manažerského účetnictví, ale také návazných oblastí

řízení. Tento vývoj je charakteristický řadou tendencí, z nichž nejvýznamnějšími jsou

- snaha reagovat na skutečnou, ale někdy i domnělou omezení účetních informací rozšířením spektra jejich zájmu a
- snaha překonat jeho úzce disciplinární orientaci, a to hlavně budováním širěji zaměřených systémů řízení, jejichž řešení se koncentruje zejména na systémové vazby mezi jejich nástroji a metodami a manažerským účetnictvím.

Oběma těmito vývojovými rysy se budeme zabývat v nově pojatých závěrečných kapitolách. První z uvedených tendencí je podrobněji popsána v kapitole 21 – Environmentální manažerské účetnictví v kontextu účetnictví udržitelného rozvoje, druhá tendence, spojená se silnou vazbou manažerského účetnictví s řídicími systémy a se systémy řízení a měření výkonnosti, se budeme podrobněji zabývat zejména v kapitole 22 – Vývojové tendence manažerského účetnictví.

Nárůst fixních nákladů, projevující se v potřebě manažerů znát „cenu“ nevyužité kapacity, resp. efekty, které řízená entita získá naopak jejím lepším využitím, se dnes projevuje v řadě postupů, které se snaží tyto úvahy informačně podpořit; nejvýznamnější z nich – tzv. průtokové účetnictví (through-put accounting) jsme proto zařadili jako novou část kapitoly 17 – Rozhodování na existující kapacitě.

Význam strategického řízení vztahů vůči zákazníkům nás také vedl k dopracování subkapitoly, věnované informační podpoře těchto vztahů. Kvantifikace hodnoty, kterou za dobu životnosti přináší vztah vůči konkrétnímu zákazníkovi nebo jejich skupinám (customer life time value) je zařazena do kapitoly 20 – Strategicky orientované manažerské účetnictví, a to v návaznosti na metodu zhodnocení ziskovosti zákazníků (customer profitability analysis), která se zaměřuje spíše na taktický horizont zhodnocení vztahů vůči zákazníkům.

Další vývojové tendence – zejména multidimenzionalita jako základní rys řízení podniků, který se projevuje v silné integraci všech významných aspektů jejich cílevědomého ovládání – strategického, taktického i operativního horizontu, výkonového, odpovědnostního i procesního průřezu, organizační, plánovací, kontrolní, motivační i informační funkce a také jeho naturálně věcné a hodnotové podstaty – byly zapracovány do textu v zásadě všech kapitol.

Do textu byly dále zapracovány připomínky, které autoři získali od uživatelů učebnice, ať už jimi byli vysokoškolští učitelé a studenti, pracovníci z praxe nebo účastníci profesních kvalifikačních programů.

Po výše zmíněných úpravách je učebnice obsahově rozčleněna do dvaadvaceti kapitol. Po úvodních čtyřech kapitolách, které vymezují cíl, obsah a strukturu manažerského účetnictví a jeho vztah ke controllingu, charakterizují jeho pojmový aparát se zvláštním zřetelem k různým pojetím a členěním nákladů, jež jsou

ústřední kategorií manažerského účetnictví a které se zaměřují na obecná východiska zobrazení podnikatelského procesu v manažersky zaměřeném účetním systému, je výklad rozdělen do relativně ucelených pěti problémových oblastí.

První z nich, vymezená kapitolami 5–9, se zabývá otázkami využití hodnotových informací pro řízení podniku a procesů probíhajících uvnitř podnikové struktury po linii výrobků, prací a služeb. Kapitoly 5–8 se zaměřují zejména na otázky tvorby a využití kalkulačního systému. Předmětem závěrečné, deváté kapitoly této části je pak systémové vyjádření těchto informací v manažersky orientovaném účetním systému, který navíc respektuje různá specifika podnikání.

Druhá část, vymezená kapitolami 10–13, je věnována problematice stanovení podnikových cílů a metodám, které jejich dosažení podporují v reálném průběhu podnikatelského procesu.

Předmětem třetí části, vymezené kapitolami 14–16, jsou otázky transformace podnikových cílů na úkoly stanovené podnikovým útvarům a další aspekty spojené s tzv. odpovědnostním řízením podnikových procesů.

Čtvrtá část, vymezená kapitolami 17–19, je věnována otázkám využití informací manažerského účetnictví k posouzení a výběru variant budoucího vývoje podniků a dalších ekonomických subjektů, a tedy k rozhodování o dalším průběhu jejich činnosti.

Předmětem poslední, páté části, která obsahuje kapitoly 20–22, jsou možnosti využití informací manažerského účetnictví v dlouhodobém horizontu strategického řízení a nejvýznamnější vývojové tendence manažerského účetnictví, charakteristické jednak snahou o zobrazení environmentálních aspektů podnikání, jednak jeho integrálním propojením s manažerskými řídicími systémy a se systémy měření a řízení výkonosti.

Každá kapitola je uvedena stručným vymezením cílů vykládané problematiky; jeho smyslem je seznámit vás se základními problémovými okruhy dané oblasti a ukázat jejich pojmová i obsahová východiska. V dalších částech jednotlivých kapitol prolíná výklad s příkladovými aplikacemi. V závěru každé kapitoly je uvedeno shrnutí, základní přehled otázek, které byly předmětem výkladu, a příkladová část, které by vám měly dát možnost souhrnné rekapitulace příslušné problémové oblasti.

V závěru učebnice je pak – kromě tradičních součástí učebnicových textů, kterými jsou seznam literatury a věcný rejstřík – uveden glosář, jehož cílem je obsahově vymezit základní pojmy, které se v učebnici využívají.

Zpracováním předkládané učebnice končí dílčí etapa práce nejen autorského kolektivu, ale i řady spolupracovníků, kteří byli pomocníky a rádci při jejím zpracování. Je nám v tomto směru líto, že se u psaných textů nevžila praxe obvyklá u filmových děl: výslovně poděkovat všem, kteří se na předkládaném textu jakkoli podíleli. Proto dovolu, abychom na tomto místě poděkovali alespoň těm, jejichž podporu jsme v průběhu zpracování textu cítili nejvýznamněji: recenzentům a kolegům z katedry manažerského účetnictví VŠE v Praze za řadu cenných námětů

a připomínek, pracovníkům nakladatelství Albatros Media za péči související s přípravou rukopisu k tisku, vedení společnosti TESCO SW za významnou finanční podporu, která umožnila vydat učebnici v nadstandardní formě, a našim rodinám za všestranné porozumění po celou dobu tvorby učebnice.

Zvláštní poděkování pak chceme věnovat profesorům Svobodovi, Schrollovi a Janoutovi – našim učitelům a později kolegům z katedry manažerského účetnictví. Poslední dva jmenovaní bohužel již opustili tento svět fyzicky; jejich myšlenkový přínos k rozvoji manažerského účetnictví (i k textu této učebnice) bude však vám, kteří se této disciplíně věnujete delší dobu, jistě patrný.

Cílem této etapy bylo zpracovat učební text, obsahově kompatibilní s obdobnými učebnicemi využívanými k výuce manažerského účetnictví v zahraničí, ale zároveň reagující na aktuální otázky rozvoje našeho podnikatelského prostředí. Na učebnici již v současné době navazují další učební pomůcky: text obsahující řešení a zadávané případové studie a CD-ROM pro počítačové prezentace. Autoři učebnice spolu s dalšími spolupracovníky připravují, resp. aktualizují i další aplikace, které ve vyspělých zemích dotvářejí standardní výukový soubor: automatizované aplikace případových studií a metodické příručky pro učitele a studenty.

Právě z toho důvodu, že učebnice představuje základní stavební kámen uvedené „stavby“, je třeba, aby odrážela vyváženým a syntetickým způsobem nejen požadavky obecně odborné úrovně, ale i pedagogické sdělnosti, a ovšem i praktické využitelnosti. V tomto směru budeme vděční za jakoukoli připomínku, která bude tento cíl sledovat.

Věříme, vážení čtenáři, že předkládaný text vám pomůže přiblížit nezastupitelnou úlohu manažerského účetnictví v řízení podniků a ostatních ekonomických subjektů.

Jménem autorského kolektivu

Bohumil Král
Praha, 31. srpna 2018

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ: POJEM, CÍL, OBSAH A STRUKTURA

ÚVOD

Obsahem této kapitoly je vymezení pojmu manažerského účetnictví a vyjádření jeho základních systémových vztahů k dalším účetním subsystémům. Druhá část kapitoly se zabývá cíli manažerského účetnictví, jeho vnitřní strukturou a vztahem k nadřazeným systémům řízení, resp. ke controllingu.

Výukovými cíli této kapitoly je:

- vymežit cíl manažerského účetnictví a odlišit jej od cílů finančního a daňového účetnictví,
- vyjádřit vztah manažerského účetnictví ke controllingu,
- charakterizovat vztah nákladového účetnictví a tzv. účetnictví pro manažersky orientované rozhodování jako dvou základních subsystémů manažerského účetnictví,
- vymežit základní strukturu informací, kterou manažerské účetnictví poskytuje svým uživatelům,
- obecně charakterizovat cíle a obsah výkonově, odpovědnostně a procesně orientovaného manažerského účetnictví a
- vyjádřit smysl a cíl tzv. duálního vztahu manažerského a finančního účetnictví.

1.1 UŽIVATELSKÁ STRUKTURA ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Jednou ze základních myšlenek, které v současné době významně ovlivňují vývoj účetnictví, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu¹ je třeba **diferencovat** podle toho, **kdo je uživatelem** účetních informací a **jaké rozhodovací**

¹ Řada poznatků, uvedených v učebnici, je dokumentována na podnikatelském procesu; analogicky je však možno tyto skutečnosti aplikovat i na zobrazení reprodukčního procesu hodnoty veřejných vysokých škol, veřejných zdravotnických zařízení a další subjektů ekonomické aktivity, jejichž primárním cílem není podnikání.

úlohy řeší. Postupně tak dochází k tomu, že podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je obsahové oddělení²

- účetních informací **finančního účetnictví**, jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. **externích uživatelů** (potenciálních a současných vlastníků nepodílejících se na řízení firmy, bank a jiných poskytovatelů cizího úročeného kapitálu, obchodních partnerů, zaměstnanců a jejich zástupců, burz a ostatních účastníků finančního a kapitálového trhu); tito uživatelé sice stojí mimo hodnocený subjekt, ale jsou s jeho vývojem spjati jak (potenciálním nebo již současným) **budoucím prospěchem**, který odvozují zejména z analýzy faktorů ovlivňujících **výnosnost kapitálu** a **schopnost produkovat finanční prostředky**, tak i budoucími **riziky**, která se snaží odhadnout zejména z analýzy faktorů ovlivňujících **schopnost podniku hradit své závazky**;
- účetních informací tzv. **daňového účetnictví**, jehož smyslem je zobrazit stejný proces primárně s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmu, resp. ostatních **daňových a jim na roveň postavených**³ (tzv. mandatorních) **pohledávek a závazků podniku**;
- účetních informací, které využívají pro **řízení podnikatelských procesů pracovníci na různých stupních podnikového vedení**.

Na rozdíl od finančního a daňového účetnictví, kde tlak uživatelů na jednotný výklad a srovnatelnost předkládaných informací vede ke snahám nejen sjednotit pojmový aparát, ale také harmonizovat vymezení, ocenění a vykazování jednotlivých prvků účetní závěrky, jsou účetní informace určené manažerům charakteristické tím, že jejich obsah v zásadě není předmětem mimopodnikové regulace. To se projevuje až do té míry, že tento účetní subsystém nejen není jednotně vymezen, pokud jde o cíl, obsah a strukturu, ale dokonce se pro něj ve světě nepoužívá ani jednotný pojem.

² Toto obsahové, uživatelské oddělení účetních informací nelze zaměňovat se zpracovatelskou formou jejich zajištění. Informační potřeby všech tří skupin uživatelů se totiž zpravidla zajišťují v jediném, byť různě strukturovaném účetním systému, jehož cílem je – již v okamžiku zobrazení prvotních transakcí – zajistit informace pro všechny tři skupiny potenciálních uživatelů. Řešením tohoto zdánlivého rozporu, stručně nazývaného „uživatelské rozdílnost – zpracovatelská jednota“, se budeme podrobněji zabývat v kapitole 4 – Zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví.

³ Mezi tyto vztahy se tradičně řadí vztahy vyplývající ze zákonů o sociálním a zdravotním pojištění, ale také např. požadavky subjektů poskytujících různé formy dotací.

1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

V anglosaské oblasti se tento subsystém nejčastěji označuje výrazem **manažerské účetnictví** (Management Accounting, resp. Managerial Accountancy). Ve francouzsky mluvících zemích se označuje jako **účetnictví pro řízení** (Comptabilité de Gestion) a v německé literatuře se používá název „**účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování**“ (Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung). V další charakteristice vycházíme zejména z anglosaského pojetí, kde má takto zaměřené účetnictví největší tradici.

Bez zajímavosti není v tomto směru ani náš vývoj, v němž analogické cíle sledovalo tzv. provozní a vnitropodnikové účetnictví. Zejména v letech před druhou světovou válkou i těsně po ní měly tyto aplikace, včleněné do systémů řízení známých např. pod zkratkami SPH (střediskové podnikové hospodářství) a ÚSÚ (úplné střediskové účetnictví), velmi dobrou úroveň. Jejich vývoj však v podmínkách centrálně plánovitého řízení výrazně omezily zákonné úpravy, které nejprve vedly k odtržení těchto účetních subsystémů od kalkulací a rozpočtů a později k jejich téměř výhradnímu podřízení národohospodářské regulaci odvětvových a oborových vztahů.

Vymezení, které by nás blíže spojovalo s výše zmíněným anglosaským, německým a francouzským pojetím, bohužel však nenabízí ani současná úprava vnitropodnikového účetnictví, uvedená v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech. Ta totiž redukuje jeho poslání na relativně úzký rozsah podkladů, které má poskytnout „pro potřeby finančního účetnictví“.⁴

1.2.1 Nákladové účetnictví

Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází hlavně z toho, **jaký typ informací řídícím pracovníkům poskytuje**. Určující je zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. Tento vztah byl také typický pro **historický vývoj** manažerského účetnictví.

V první fázi se takto zaměřené účetnictví orientovalo hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to nejprve podle jejich vztahu k prodávaným finálním **výkonům**, a později také ve vztahu k dílčím **procesům, činnostem a útvarům**, které za vynaložené náklady, resp. realizované výnosy, odpovídají.

⁴ Zúžené pojetí vnitropodnikového účetnictví nepoznamenalo vývoj manažerského účetnictví jen u nás. Historickou paralelu pro Spojené státy americké popisují např. Kaplan s Johnsonem v dnes často citované knize Ztráta smyslu. Vzestup a pád manažerského účetnictví (Johnson, H. T. – Kaplan, R. S.: Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting. Boston, Harvard Business School Press 1987).

Ve druhé fázi dalo možnost takto rozčleněné skutečné náklady **porovnat se žádoucím** (rozpočtovaným, kalkulovaným) **stavem**, a dát tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Účetnictví, které poskytuje informace pro zajištění těchto dvou fází, se v anglicky mluvících zemích chápe jako základní část manažerského účetnictví, označovaná jako **nákladové účetnictví** (Cost Accounting). Jeho hlavním cílem je **dát podklady pro řízení podnikatelského procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto**.

Znamená to, že např. vedení výrobního podniku má již v zásadě vyjasněny představy

- o svých zákaznících (a tedy také o žádoucím objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výrobků);
- o způsobu výroby těchto výrobků (a tedy i o potřebných výrobních kapacitách, resp. o počtu a struktuře pracovníků, kteří budou výrobní představy realizovat, a o potřebě zajistit výrobní proces i kapacitami v oblasti pomocných, obslužných a administrativně správních činností);
- o potřebě externích zdrojů nutných k zajištění výroby a prodeje těchto výrobků (a tedy i o dodavateli materiálu, práci a služeb, kteří tyto zdroje poskytují) atd.

Tyto primárně věcné představy jsou zároveň konkretizovány i hodnotově: v podobě žádoucí úrovně výnosů z prodeje, nákladů prodaných výrobků, zisku, výnosnosti vloženého kapitálu a dalších kritérií, která vymezují cíle podniku, pokud jde o výši a strukturu jeho

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu (a tedy parametrů ovlivňujících jeho finanční pozici);
- nákladů, výnosů, zisku (a tedy parametrů, které působí na jeho finanční výkonnost);
- příjmů a výdajů (jako veličin determinujících schopnost podniku produkovat finanční prostředky a racionálně je rozdělovat).

Podrobněji se způsobem stanovení těchto cílů a prostředků jejich dosažení budeme zabývat v kapitole 10 – Systém plánů a rozpočtů.

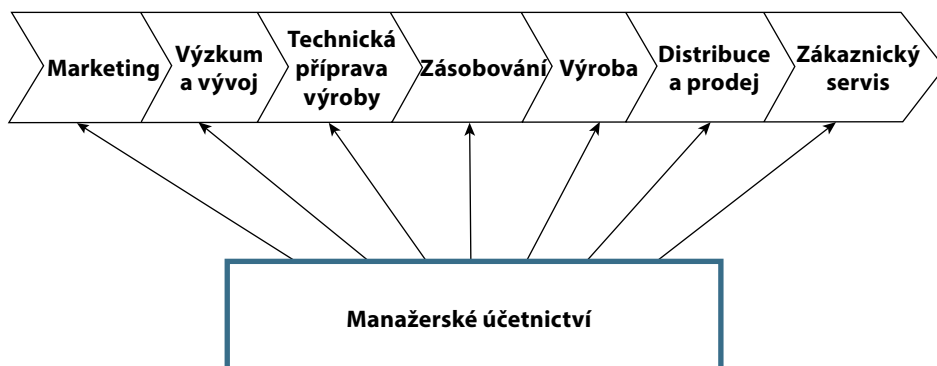
Významným rysem nákladového účetnictví je **systémové zobrazení** podnikatelského procesu v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně jeho výsledků. Důsledkem tohoto systémového zobrazení je pak skutečnost, že nákladové účetnictví si také zachovává tradiční, byť modifikované aplikované prvky **účetní metody**: jak **obecné**, umožňující výše uvedené systémové zobrazení (jako jsou bilanční princip, systém účtů umožňujících vyjádřit dynamiku podnikání, podvojně zobrazení hospodářských transakcí a jejich hodnotové vyjádření), tak i tzv. **technické** (jako jsou dokumentace a inventarizace), jejichž základním smyslem je zajistit průkaznost a soulad účetního zobrazení s realitou.

Podle svého základního **obsahového zaměření** bylo nákladové účetnictví tradičně koncipováno buď jako

- **výkonové účetnictví**, jehož hlavním cílem je – v úzkém vztahu zejména s kalkulacemi výkonů – odpovědět na otázku, „jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb, nebo jako
- **odpovědnostní účetnictví**, které – zejména ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen – sleduje odpověď na otázky, „jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary“, resp. „jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku“.

Ve vazbě na podstatné změny v podmínkách podnikání, ke kterým dochází od poloviny osmdesátých let a které se projevují zdůrazněnou potřebou koordinovat podnikové aktivity, činnosti a procesy⁵ probíhající v průřezu jednotlivých útvarů a v nich prováděných výkonů, se také rozvíjí tzv. **procesně orientované nákladové účetnictví** (jinak též označované jako účetnictví orientované na aktivity – Activity Based Accounting); jeho hlavním cílem je – stručně řečeno – poskytovat podklady pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých subsystémů, resp. prvků (viz obrázek 1.1).

V souvislosti s rozvojem manažerských potřeb a možnostmi automatizovaných informačních systémů se však toto členění chápe stále více jako uživatelská abstrakce; všechny tři průřezy se totiž v praxi reálně integračně propojují. To má samozřejmě vliv i na obsah a strukturu manažerského účetnictví, které by mělo poskytovat kvalitní informační podklady pro řízení všech tří těchto průřezů.



Obr. 1.1 Hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví

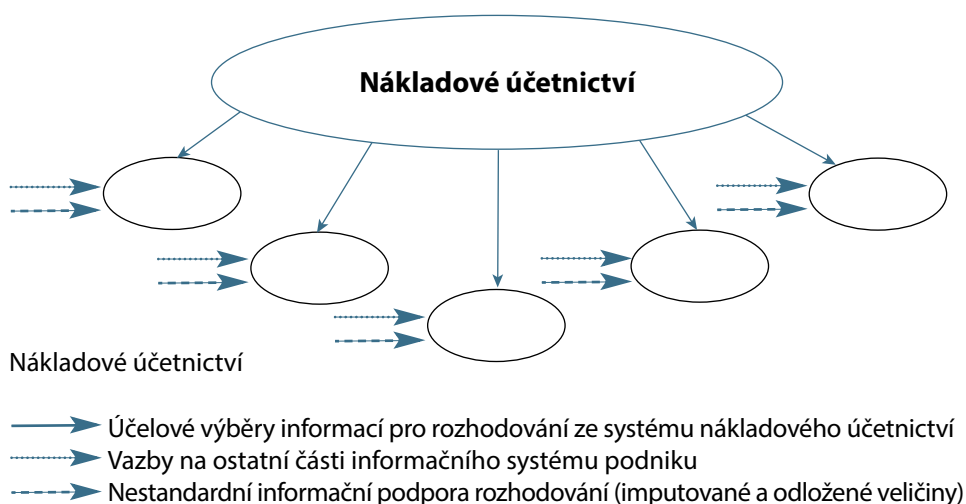
⁵ Vymezením těchto pojmů se budeme podrobněji zabývat v kapitole 7 – Specifika kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám.

1.2.2 Účetnictví pro rozhodování

Ve **třetí fázi** je základním cílem manažerského účetnictví rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které umožňují vyhodnocovat **různé varianty budoucího rozvoje** firmy. Typ těchto informací, zjednodušeně nazývaný „Co se stane, když...“, tak umožňuje využít účetních informací nejen pro běžné **řízení** podnikových výkonů, útvarů a procesů v podmínkách, kdy o základních parametrech podnikání již bylo rozhodnuto, ale i **pro rozhodování** o variantách jejich budoucího průběhu. Právě tato fáze se historicky označuje jako **přerůstání nákladového účetnictví v manažerské**.

Rozvoj účetnictví pro rozhodování se promítl nejen do širšího spektra poskytovaných informací, ale měl také zpětný vliv na cíle účetního systému a na jeho metodické prvky; zejména tradiční orientace účetního systému na zobrazení podnikatelského procesu v jeho úplnosti a aplikace principů podvojnosti a souvztažnosti se začala dostávat do rozporu s požadavky na včasnost a originalitu podkladů pro rozhodování. Účetnictví pro rozhodování se tak zpravidla chápe jako subsystém hodnotových informací, který sice navazuje na nákladové účetnictví, ale jehož cílem je – spíše než úplné zobrazení podnikatelského procesu – účelová selekce informací z nákladového, finančního a daňového účetnictví, z dalších subsystémů informačního systému podniku, ale i z podnikového okolí, které mají poskytnout co nejširší škálu podkladů pro manažerské rozhodování.

Vztah manažerského účetnictví a jeho dvou subsystémů – nákladového účetnictví a účetnictví pro rozhodování – schematicky vyjadřuje obrázek 1.2.



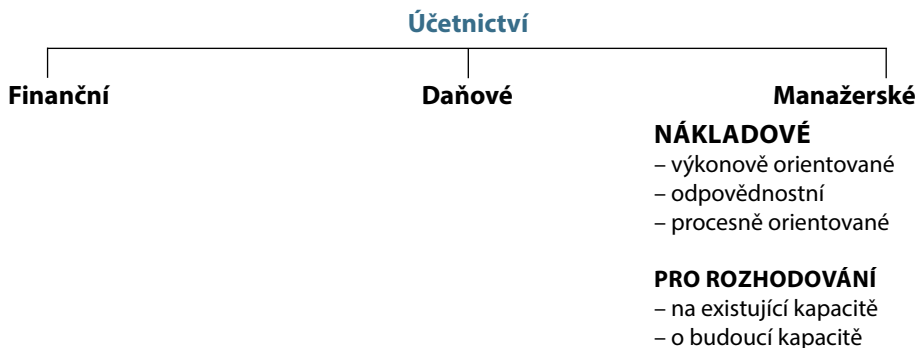
Obr. 1.2 Vztah nákladového účetnictví a účetnictví pro rozhodování

Často se zdůrazňuje, že každé rozhodnutí je originální; specifická pak nutně musí být i jeho informační podpora. Tato skutečnost samozřejmě klade na účetnictví pro rozhodování podstatně větší nároky než „jen“ zajistit srovnání skutečnosti se žádoucím stavem, jehož úroveň vyplývá z minulých rozhodnutí. Významnou úlohu při zajištění této podpory hraje **typologie rozhodování**; ačkoliv je každé rozhodnutí originální, mají různé skupiny rozhodovacích úloh společné rysy nejen v algoritmu řešení, ale také pokud jde o informační podklady.

Připravenost účetního systému poskytnout informace pro budoucí rozhodování je tak založena na **zobecnění rozhodovacích úloh** a jejich **rozčlenění** do skupin, které jsou charakteristické obdobnými informacemi, potřebnými pro jejich řešení. Z tohoto hlediska má největší význam rozčlenění těchto úloh do dvou skupin: na úlohy řešené **na existující kapacitě** a na úlohy **o budoucí kapacitě**.⁶

Druhým významným třídícím hlediskem je již výše zmíněný výkonový, odpovědnostní a procesní průřez řešených rozhodovacích úloh.

Vzájemný vztah všech tří výše uvedených, uživatelsky oddělených účetních subsystémů a obsahovou strukturalizaci manažerského účetnictví znázorňuje obrázek 1.3.



Obr. 1.3 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví⁷

⁶ Podrobněji se budeme specifickými rysy obou skupin rozhodovacích úloh zabývat v kapitolách 17 – 19 této učebnice.

⁷ V řadě schémat vyjadřujících vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví se daňové účetnictví zobrazuje jako subsystém podřízený požadavkům na věrné zobrazení podnikatelského procesu ve **finančním účetnictví**. Toto zobrazení navazuje zejména na všeobecně využívaný způsob tzv. nepřímého zjištění základu daně z příjmu, kdy výchozí informací pro jeho výpočet je zisk finančního účetnictví před zdaněním. Tento přístup k tvorbě a využití obou účetních subsystémů je však předmětem stále větší kritiky. Zdůrazňuje se, že oba subsystémy nejsou důsledně uživatelsky orientovány, a na řadě příkladů se ukazuje, že zejména zisk „finančního účetnictví“ je v tomto pojetí spíše pod tlakem daňové optimalizace než výrazem věrného zobrazení schopnosti podniku zhodnotit kapitál vlastníků. K problému se vrátíme v kapitole 4 – Zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví.

1.3 CONTROLLING

Jak již bylo řečeno, popsáný vývoj manažerského účetnictví je typický zejména pro **anglosaskou oblast**. Naopak poněkud odchylný byl vývoj ve Spolkové republice Německo a částečně i v ostatních německy mluvících zemích.

Výše zmíněného pojmu „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“ se zde užívá spíše zřídka; pokud jde o výběr a využití informací, zaměřených na zjištění skutečných nákladů, resp. na předběžné stanovení nákladových úkolů podle jejich vztahu k výkonům, procesům, aktivitám a útvarům, volí se buď označení nákladové účetnictví (Kostenrechnung), nebo termín **„účetnictví o nákladech a výnosech“** – Kosten- und Leistungsrechnung.

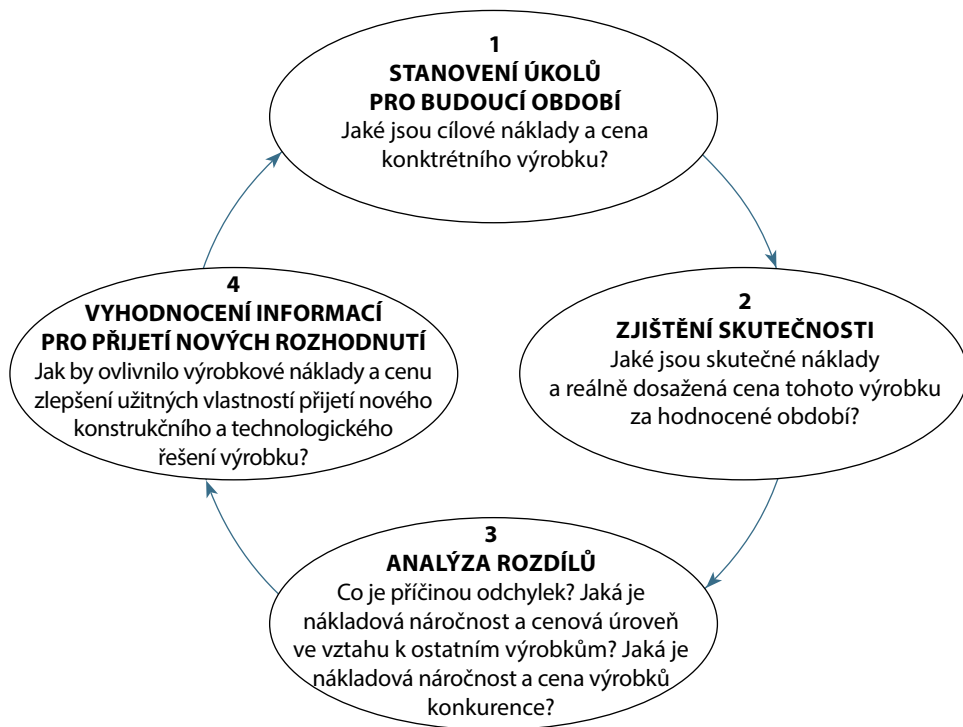
Méně často lze nalézt v literatuře označení „Management Accounting“, jako terminus technicus bez překladu do němčiny. Pak se však většinou omezuje spíše na **taktické a operativní řízení** – v zásadě na vyhodnocení odchylek mezi skutečným průběhem podnikatelského procesu (zobrazeným v účetnictví) a žádoucím průběhem, daným systémem ročních a kratších plánů a rozpočtů.

Zásadní změny, které ovlivnily charakter podnikání v šedesátých a sedmdesátých letech, však vedly také v této oblasti k některým novým požadavkům na systém podnikového řízení. Tyto úvahy, vycházející z kritického pohledu na účinnost tradičních nástrojů řízení z pozice managementu, lze shrnout do několika bodů:

- Zvýšení účinnosti systému řízení již není primárně otázkou zlepšování jeho dílčích funkcí – organizační, plánovací, kontrolní, motivační a informační – ale otázkou jejich **systémového propojení a koordinace**.
- Účinnost informačního systému nelze zvyšovat tak, že se bude rozšiřovat rozsah disponibilních dat, z nichž má řídicí pracovník možnost výběru; systém informací a jejich vazeb je třeba **účelově** orientovat na předem rozpoznané a vymezené potřeby řízení.
- Koordinaci všech funkcí systému řízení je vhodné integrovat v informačním systému, jehož vrcholem je účetní zobrazení podnikatelského procesu. Účetní systém totiž nejen umožňuje zobrazit podnikatelský proces v jeho úplnosti; je to i systém s ucelenou vnitřní kontrolou formální správnosti a systém, na který se historicky kladou nejvyšší nároky, pokud jde o průkaznost, úplnost a věcnou správnost. Stručně řečeno: **je celkově výhodnější mít informace o skutečném a žádoucím průběhu podnikatelské činnosti v účetním systému než mimo něj**.
- Takový účetní systém však nemůže být „v zajetí“ postupů a metod, které jej primárně orientují na vyjádření požadavků externích uživatelů finančního účetnictví, zákonných požadavků na zjištění daňových povinností firmy či interní daňové optimalizace; ve všech aspektech musí primárně sledovat požadavky na **řízení podnikatelského procesu** z úrovně podnikového vedení.

Zejména ve snaze vyjádřit novou kvalitu v systémovém propojení všech funkcí a nástrojů systému řízení a překlenout úzce disciplinární pohled na řízení podniků z pozice managementu se pro tento způsob důsledného prosazování podnikových cílů vžívá i nový název. Ve vazbě na to, že koordinace výše zmíněných funkcí spadá do pracovní náplně odborníka, který se v angličtině označuje jako „controller“, se pro tento způsob řízení začíná používat pojem „**controlling**“.

Ačkoliv ani tento pojem není jednotně vymezen, v nejobecnějším slova smyslu je chápán jako nástroj, jehož smyslem je **zvýšit účinnost systému řízení** permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů. Tomu odpovídá i vymezení controllingu jedním z jeho nejznámějších propagátorů P. Horváthem:⁸ „Controlling je nástroj řízení, který má za úkol **koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny** tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“



Obr. 1.4 Fáze systému řízení

⁸ Viz Horváth, P: Controlling. München, Verlag Franz Vahlen, opakovaná vydání.

Ve vazbě na výše uvedenou charakteristiku je pak controlling obsahově vymezen dvěma subsystémy:

- **subsystémem plánování a kontroly;**
- **subsystémem zajištění informační základny.**

Za základ účinného fungování controllingu se považuje zejména **integrace plánování a kontroly do jednoho subsystému.**

Koordinaci, na níž klade controlling důraz v první řadě, totiž nelze zajistit pouze vzájemným propojením jednotlivých složek plánování a složek kontroly, ale **důslednou vazbou mezi plánem (úkolem, cílem) a jeho kontrolou.** Tato vazba pak dovoluje zajištění známého „**řídícího okruhu**“: stanovení úkolu (plánu), zjišťování rozdílů (odchylek), přijetí opatření nutných k odstranění záporných odchylek (využití kladných odchylek) a stanovení nového úkolu (viz obrázek 1.4).

Je zřejmé, že tento řídicí okruh je třeba zajistit i informačním systémem, který ho podpoří relevantními informacemi a zejména **vazbami** mezi nimi.

1.3.1 Vývoj controllingu

Uvedené pojetí, vycházející zejména z prací P. Horvátha, není však zdaleka jediným. Důsledkem toho je skutečnost, že pojem „controlling“ dnes není jednotně interpretován. K tomu přispívá i relativně často přijímaný názor, že controlling je stále ještě v poměrně rychlém vývoji, přizpůsobuje se měnícím se podmínkám i požadavkům řízení a stává se komplexnějším, integrovanějším a díky tomu i přínosnějším pro řízení jak podniků, tak prakticky všech institucí, kde je aplikován.

Pro názornost jsou základní etapy vývoje controllingu znázorněny v tabulce 1.1. Pro každou etapu je uvedeno i období, kdy ji progresivní podniky zaváděly. Přitom platí, že hlavní náplň jednotlivých etap vývoje přetrvává i v dalším období a je doplňována o další návazná obsahová pojetí.

ZÁKLADNÍ ETAPY VÝVOJE CONTROLLINGU	
Období	Stručná charakteristika
40. – 60. léta 20. století	Controlling jako jedna z více funkcí řízení. Důraz na vyhodnocování odchylek od plánu. Vznik metody standardních nákladů a výnosů.
70. – 80. léta 20. století	Přesah do celé informační oblasti. Zejména následné vyhodnocení výsledků. Nejprve pro top management, následně pro všechny úrovně řízení.
80. – 90. léta 20. století	Postupné rozšiřování na propočty plánové, resp. rozpočtové, resp. očekávané skutečnosti (propočty ex-ante). Zásadní role v přípravě a zpracování informací dílčích i celkových za podnik ex-post i ex-ante, tj. odpovědnost za reporting.

Počátek 21. století	Controlling jako doplnění/rozšíření řízení (Horváth, Eschenbach).
Návazně	Vývoj směrem k cílově zaměřenému controllingovému řízení, důsledně orientovanému procesně/činnostně (ABC/ABM) s důrazem na řízení časových charakteristik procesů, činností a zdrojů. Příkladem takového přístupu je například tzv. konvergenční controllingový koncept.

Tabulka 1.1 Základní etapy vývoje controllingu

Jednotlivé etapy lze vymezit následujícím způsobem:

- **Controlling jako jedna z funkcí řízení** – tedy funkce, která spolu s dalšími funkcemi tvoří náplň klasického řízení. Seznam těchto funkcí se poněkud liší podle jednotlivých škol klasického řízení, ale u většiny z nich controlling figuruje jako jedna z nich.⁹ Hlavní náplní této funkce bylo porovnání a vyhodnocení rozdílů mezi plánovanými a skutečnými hodnotami a zjištění příčiny rozdílu, aby mohly být tyto příčiny eliminovány nebo alespoň omezeny v případě negativního působení, resp. podpořeny, pokud se jednalo o pozitivní odchylky.
- Ve druhé polovině 20. století, zejména pak v 70. a 80. letech, se pojetí controllingu začalo rozšiřovat zejména v oblasti **informační**. Nejprve o **podrobnější ex-post analýzu** rozdílů mezi plánovanými (rozpočtovanými) a skutečnými hodnotami, případně pro vyhodnocení efektů jednotlivých projektů. Tyto podklady byly prvotně určené pro vrcholové vedení podniků; když se však ukázala užitečnost tohoto přístupu, velmi rychle se obdobná podrobná, účelově zaměřená analýza začala aplikovat i na středním a nižším stupni řízení.

V tomto období byla tedy náplň controllingu spojena s **hledáním vhodné kombinace informací**, k tvorbě průřezových informací, které měly sloužit ke zkvalitnění rozhodování. Zpočátku se jednalo **zejména o informace hodnotové (finanční)**. Informace byly zobrazovány v různém členění tak, aby bylo možno spojit dosažené výsledky s odpovědností jednotlivých řídicích pracovníků. Typické bylo to, že se jednalo především o informace o tom, co již nastalo, tedy o ex-post informace z jednotlivých oblastí podniku i za podnik jako celek.

Tyto informace měly také kontrolní funkci. Měly umožnit vyhodnotit rozdíly oproti plánu (rozpočtu) a **spojit je s odpovědností vedoucích pracovníků** za tyto odchylky. Někdy byly na vyšší úrovni řízení využívány informace, ke kterým nižší vedoucí neměli přístup, přestože se týkaly jejich útvarů.

Tomu odpovídalo také organizační uspořádání, kdy funkce controllera byla především asistenční funkcí řídicího pracovníka, ale často vyšší řídicí úrovně, než v jaké controller působil. Controller byl odpovědný za získání co nejpresnějšího informační-

⁹ Tak to lze nalézt například v často připomínané publikaci: Koontz, H., Weihrich, H.: Management. Victoria Publishing, opakovaná vydání.

ho obrazu daných procesů. Proto bylo v praxi časté organizační uspořádání toho typu, že controller byl sice zařazen do určitého výkonného útvaru například do výroby, nákupu nebo obchodu, který informačně sledoval, měl povinnost spolupracovat s vedoucím tohoto útvaru, ale byl přímo podřízen některému členu vedení podniku, nejčastěji ekonomickému, resp. finančnímu řediteli, protože se soustředil zejména na hodnotové (finanční) výsledky. Tím měla být podpořena jeho nezávislost na vedoucím daného útvaru, kde působil.

Praxe ukázala, že tento model sice přinesl značný pokrok do oblasti zkvalitnění informace pro řízení, nicméně je spojen i s některými negativními rysy, zejména s existencí paralelních informací i tendencí k rozředění jednoznačné řídicí odpovědnosti.

Také se začalo ukazovat, že je nesprávné oddělovat práci s informacemi od řídicí odpovědnosti, resp. od rozhodování. Zajištění zpětné vazby, tj. pravidelné vyhodnocování, jak tyto vybrané informace slouží řízení a jak je třeba je případně upravit či doplnit, je sice nezbytné; tuto zpětnou vazbu však nemůže zajistit nikdo jiný, než ten řídicí pracovník, který informace pro řízení využívá. Tím vznikl zásadní problém v dělbě rolí vedoucí – controller.

Zásadním nedostatkem však bylo, že ex-post informace a navíc pouze finanční informace pro řízení podniku v současné turbulentní době zdaleka nepostačují. Je třeba se především **zaměřovat na budoucí směřování podniku**, na ex-ante informace.

- Proto bylo dalším přirozeným krokem **rozšíření informační podpory řízení do oblasti ex-ante** – opět nejprve pro členy vrcholového vedení podniku, následně pak i pro nižší úroveň řízení a dílčí rozhodovací úlohy. Tím se začal controlling významně integrovat s plánováním. V progresivních podnicích lze tuto tendenci sledovat zejména v období 80. a 90. let minulého století.
- Obě tyto oblasti ex-post i ex-ante specifických informací, často typu ad-hoc informací, vytvářených podle účelové potřeby rozhodování, ve spojení s rutinními, pravidelně zpracovávanými informacemi, daly vzniknout tzv. **reportingu**. Ten je trvalou a podstatnou součástí controllingu a hlavní náplní controllingových útvarů do současnosti. Přitom je třeba vedle důrazu na účelovost informace připomenout i další typické atributy takto pojímaného, **controllingově zaměřeného reportingu**: zejména se jedná o aktuálnost, přiměřenou stručnost, vysokou míru srozumitelnosti a názornosti, ale také propojenost s návaznými informacemi a schopnost dekompozice informace až do detailní výchozí datové struktury, pokud to proces rozhodování vyžaduje.

Kvalitní, **controllingově zaměřený reporting** je typický i tím, že **integruje** hodnotové (finanční) informace s naturálními a kvalitativními. Typický je také vzrůst nároků na průřezové informace, které integrují informace z různých návazných oblastí pro zjištění míry jejich interakce. Tomuto obtížně dosažitelnému cíli slouží i stále kvalitnější softwarové nástroje.

S controllingem byly v minulých desetiletích též spojovány různé dílčí, specifické oblasti řízení, ve kterých bylo vhodné využít specifických komplexních znalostí controllera, jako například oblast úzkého profilu a jeho odstranění.

- Další krok, rozšiřující roli controllingu, podpořily práce vůdčích osobností v controllingové oblasti, P. Horvátha a R. Eschenbacha. Oba tyto autoři zdůrazňují **roli controllingu ve smyslu doplnění** (Ergänzungen) **systému řízení**. P. Horváth zdůrazňuje rostoucí diskontinuitu, dynamiku a komplexnost podnikového řízení, což si vyžaduje zvýšit důraz na plánování a koordinaci v podnikovém řízení, aby se podařilo **zvýšit míru integrace** v systému řízení. Také klade důraz na hlubší pochopení filosofie controllingu, rozvoj controllingových nástrojů, včetně softwarových, a vyšší míru decentralizace a specializace. Důsledkem pak je rostoucí role controllerů nejen při přípravě rozhodování, ale postupný přesun i do pozice řídící, nejen jako spolutvůrců rozhodnutí, ale i těch, kteří zajistí jeho provedení. R. Eschenbach navíc zdůrazňuje důslednou orientaci na cíle, anticipativnost a adaptivnost, což má podpořit flexibilitu a rychlost rozhodování.
- Současný vývoj pak směřuje k pojetí controllingu jako samostatného, specifického přístupu k řízení, které lze označit jako controllingové řízení podniku/instituce. Příkladem tohoto přístupu je například tzv. **konvergenční controllingový koncept**, který vymezuje rámec pro inovativní řešení systému řízení podniku.

1.3.2 Aplikace controllingového přístupu při inovaci systému řízení

Controlling vznikl z praktických důvodů jako podpora vyšší účinnosti řízení podniku. Vznikal jako nástavba na existující systém podnikového řízení, jako doplněk ke klasickému systému řízení. Jeho podstatný rozvoj v Evropě nastal na přelomu 80. a 90. let minulého století, tedy v době charakteristické významnou kritikou manažerského účetnictví a jeho role v řízení podniků. V předchozí subkapitole je ukázáno, že vývoj controllingu směřuje od dílčí, podpůrné role k pojetí controllingu jako přístupu k řízení, s výrazným důrazem na specifické, určující funkce významné v současném období řízení podniku, a postupně až k celostnímu přístupu k řízení podniku, s vlastní filosofií řízení. Při inovaci podnikového řízení je vhodné postupovat nikoliv tak, že k existující aplikaci se připojují controllingové doplňky, které mají zvýšit účinnost řízení, ale že dojde k podstatnější změně koncepce podnikového řízení – ke změně, která akceptuje stále šířeji přijímané controllingové zásady přímo jako východiska podnikového systému řízení.

Rámec pro takovou změnu může být výše zmíněný **konvergenční controllingový koncept**. Ten formuluje sedm základních skupin hledisek, která shrnují podstatné principy a nástroje controllingového přístupu k řízení podniků/institucí. Heslovitě je lze označit následujícím způsobem (viz tabulku 1.2).

- **Cílovost**
- **Uspořádanost a integrace**
- **Plánování**
- **Vyhodnocování**
- **Manažerské nástroje**
- **Standardizace a formalizace**
- **Učení se a motivace.**

HLEDISKA KONVERGENČNÍHO CONTROLLINGOVÉHO KONCEPTU	
Hledisko	Stručná charakteristika
1. Cílovost	Důsledná orientace na cíle , jejich hierarchii, specifikaci úkolů pro zajištění cílů ve vazbě na činnosti, a to včetně vytvoření mapy cílů , resp. controllingové linky (spirály) pro zajištění pružnosti řízení.
2. Uspořádanost a integrace	Silný důraz na integraci (propojenost), tj. na zajištění klíčových integračních vazeb. Jejich stanovení vyžaduje existenci jednoznačného uspořádání prvků v rámci řízeného systému.
3. Plánování	Systém plánů a rozpočtů má vždy zásadní integrační/koordinační roli v řízení podniku. V controllingovém řízení je zajištění vzájemných vazeb a vzájemné interakce plánů a rozpočtů z hlediska časového, procesního, věcného, finančního i dalších hledisek podle zaměření podniku velice důležité.
4. Vyhodnocování	Vyhodnocování je samozřejmě spojeno jednak s plánováním , kde má ovšem zvláštní akcent na vyhodnocení souvislosti věcně-finanční , tj. na interakci souvisejících nefinančních (naturálních, časových, kvalitativních) a finančních ukazatelů, a to za kratší období než v klasických aplikacích. Vyhodnocování je ale také výrazně zaměřeno na fungování celé podnikové aplikace řízení a jednotlivých manažerských nástrojů (metod, technik, pracovních a řídicích postupů, softwaru, motivačního systému, systému zvyšování kvalifikace pracovníků ap.) v jejím rámci. Zpravidla je bezprostředně spojeno s určením korekčních opatření , pokud je to třeba.
5. Manažerské nástroje	Výběr a aplikace manažerských nástrojů je zásadní manažerský úkol pro zajištění fungování dané aplikace, vzhledem k požadavkům na výkonnost podniku. Prvotní pozornost je zaměřena na možnost jejich vzájemného propojení , které je předpokladem pro zajištění integračních vazeb v rámci dané aplikace.
6. Standardizace a formalizace	Standardizací se rozumí stanovení závazných nebo doporučených pravidel a postupů pro činnosti vedoucí k dosažení „best practice“. Formalizací se rozumí především stanovení formálních pravidel pro komunikaci uvnitř i navenek podniku, včetně pravidel pro dokumentaci.
7. Učení a motivace	Vyžaduje se důraz na průběžné učení se a následné využití získaných poznatků. Zvlášť významná je schopnost poučit se z minulého průběhu činností a iniciativně hledat možnost zlepšení stávajících postupů a řešení. To je i důležitá role motivačních a stimulačních podnikových systémů.

Tabulka 1.2 Konvergenční controllingový koncept

Cílovost

Cílovost znamená, že veškeré řízení podniku musí být směřováno k plnění hlavního cíle a návazných dílčích cílů. Hlavním cílem se přitom zpravidla rozumí platný strategický cíl pro dané období. Dílčími cíli se rozumějí takové cíle, které musí být splněny v jednotlivých funkčních oblastech a v dílčích obdobích. Pro zajištění cílů je nezbytné splnit řadu úkolů; naplnění těchto úkolů pak vyžaduje realizaci řady činností.

Východiskem je přitom sice strategický cíl podniku, ale v kontextu současné controllingové filosofie, že controllingové řízení není jen náplní controllerů, ale řídicích pracovníků na všech úrovních, je správné, aby byl definován hlavní cíl pro každou řídicí pozici; nutně přitom musí jít o takový cíl, který je konzistentní se strategickým cílem podniku a týká se konkrétní řídicí role dané řídicí pozice.

Plnění cílů i úkolů je pak třeba měřit pomocí vhodných kritérií – věcných a hodnotových – a určení jejich žádoucích cílových (plánovaných, rozpočtovaných) hodnot. Hodnoty těchto kritérií je třeba důsledně sledovat a vyhodnocovat jejich plnění. Na vyhodnocení pak navazují rozhodnutí o případných dalších akcích pro splnění úkolů. Tuto souslednost znázorňuje tzv. základní controllingová linka (spirála), která stanovuje určující vztahy (integraci) mezi cíli, úkoly, činnostmi, popřípadě projekty a kritérii pro měření míry jejich plnění a s nimi spojeným rozhodováním.

Role podnikového cíle, resp. systému podnikových cílů, se připomíná v teorii řízení podniku již po desetiletí – řízení podle cílů je v tomto smyslu metodologií, na kterou tento přístup navazuje. Výběr a strukturalizace cílů se ukazuje jako naprosto zásadní pro určení náplně i směřování veškerých podnikových činností a procesů. Je to znak účelovosti a flexibility controllingu. Vzhledem k cílům a úkolům, které pro jejich plnění byly stanoveny, je také nezbytné pravidelné a důsledné vyhodnocování užitnosti, rozsahu a náplně i způsobu zajištění činností a procesů v podniku, nejen jejich výsledků.

Důsledné stanovení cílů a jejich stejně důsledné vyhodnocování jsou zásadní i z hlediska soustředění se na určující činnosti a procesy a omezení, resp. odstranění méně významných a zatěžujících činností a procesů. Stanovení cílů jako východiska pro řízení podniku **vede k posunu controllingu do oblasti ex-ante**, zdůrazňuje jeho zaměření nikoliv pouze na vyhodnocování toho, co se již stalo, ale na určování chování podniku v následném období. Tvorba systému cílů je pro řízení podniku zásadní.

Důraz na cílovost je zásadní i z toho důvodu, že v současné turbulentní době může docházet ke korekci strategického cíle, a tím celého systému cílů častěji než dříve. Může dojít i k tomu, že se strategický cíl nemění, ale je třeba upravit jemu podřazené cíle, protože se mění podmínky, za kterých se má strategického cíle dosáhnout. A pokud se mění jakýkoliv cíl vyšší úrovně, zpravidla musí dojít i k určité změně v cílech podřazených, v cílech na nižších manažerských pozicích. Tento princip cílovosti, pokud je respektován, vede k významnému **nárůstu flexibility** v řízení podniku.

Uspořádanost a integrace

Pojem „integrace“ zpravidla v praxi vzbuzuje dojem čehosi příliš teoretického, a tedy v praxi spíše opomenutelného. Tuto vlastnost controllingových aplikací však zdůrazňují nejen klasici controllingu, ale i určující autoři, kteří pojem controlling přímo neakcentují. Přitom právě praktické zkušenosti z konkrétních projektů ukazují, že zajištění integrace, zejména ve smyslu propojení klíčových faktorů řízení, je klíčovým problémem funkčního controllingu.

Velmi častý je názor, že je možno žádoucí integrace dosáhnout pomocí vhodného programového vybavení. Efektivní a uživatelsky zvládnuté programové vybavení je v současné době sice samozřejmou podmínkou pro fungování podnikového řízení. Dosažení integrace v podnikovém systému řízení je však prvotně manažerský, obsahově koncepční úkol. Jedná se o určení, které prvky systému řízení mají být prioritně spojeny navzájem, aby vznikly klíčové integrační vazby. Zajištění obsahové integrace vyžaduje propojení jednotlivých základních prvků podnikového systému řízení z hlediska jejich věcné souvislosti. Takovými interními prvky jsou zejména produkty (výkony), činnosti, procesy, útvary, funkční oblasti, případně prvky nižší úrovně (pracoviště, profese, zdroje apod.). Externími prvky jsou pak primárně zákazníci, dodavatelé, financující instituce, legislativa, média, odbory, odborná sdružení, municipality. Formální integrace se soustředí na volbu vhodných manažerských nástrojů (přístupů, metod, metodologií, technik, programových prostředků apod.), které jsou schopny splnit požadavky obsahové integrace.

Praktické zkušenosti z podnikových i dalších projektů však ukazují, že dříve, než je možno stanovit určující klíčové integrační vazby v systému řízení, je třeba zpravidla **řízený systém uspořádat**. To znamená jasně vymezit jeho určující prvky, jak byly již výše zmíněny. Teprve poté je možné přikročit k definování určujících klíčových vazeb.

Tato uspořádávající činnost musí prokázat oprávněnost existence jednotlivých činností a útvarů, jejich rozsahu, vybavení a zaměření – a to ve vztahu k tomu nejdůležitějšímu v podniku, tj. k tvorbě výkonů, které vyžaduje zákazník. To je většinou velmi pracná a nevděčná projektová fáze, protože vede k zeštíhlení a často k omezení nebo úplnému zrušení některých činností, které v podniku přezívají z předchozích období, kdy byly podstatné. Má však již sama o sobě velmi příznivý ekonomický a často i motivační efekt.

Plánování

Plánování – v nejobecnější podobě chápáné jako proces stanovení cílů a prostředků jejich dosažení – je klíčovou řídicí činností od počátku podnikání. Plánování je integrační činností již ze své podstaty. Nicméně praktická realizace tvorby a fungování celého systému tvorby a využití cílových veličin je relativně obtížná. Je to proto, že se musí týkat všech podnikových činností a jejich vazeb k ostatním prvkům řízeného systému. Jedná se o zajištění vztahů nejen mezi věcnými a hodnotovými parametry systému plánů a rozpočtů, ale i mezi jejich různými úrovněmi (podnikový, útvarový, procesní, činnostní) a časovými úseky, pro které jsou cíle firmy formulovány (strategické, roční, čtvrtletní,

měsíční, týdenní, denní, směnové), abychom připomněli jen některé z mnoha požadavků na tvorbu plánů a rozpočtů a jejich fungování.

V controllingovém pojetí řízení je význam plánování, ve smyslu průběžné práce s cílovými hodnotami, o to větší, že s controllingovým přístupem je spojeno častější a důslednější vyhodnocování a zjišťování odchylek od žádoucích hodnot.

Systém plánů a rozpočtů musí být pružný, tj. být schopný reagovat na změny okolí i podmínek, které ovlivňují procesy v podniku. Proto každý manažerský nástroj, který je spojen s formulací cílů, musí pracovat nejen s hodnotami plánovými a skutečnými, ale i s hodnotami zpřesněného plánu. Odchyly se pak zjišťují a analyzují jak vůči původním cílům, tak vůči aktuálním úrovním zpřesněných plánů, resp. rozpočtů.

Vyhodnocování

Vyhodnocování: proč je uvedeno jako samostatné hledisko? Není součástí plánování? Odpověď zní: ano zajisté, ale je spojeno nejen s plánováním a v controllingově orientovaných aplikacích má specifické postavení. Jedná se zejména o tři velmi akcentované atributy. V controllingových aplikacích je vyhodnocování jednak prováděno v krátkých intervalech a příprava na něj probíhá průběžně. Za druhé, vyhodnocování se vždy provádí v rámci systému vzájemně souvisejících kritérií. Za třetí je spojeno s případnou akcí (korekcí), která vede k dosažení ať již původní nebo nově stanovené požadované hodnoty ukazatelů a s provedením tohoto opatření.

Aby bylo možno manažersky efektivně využívat informace o výši odchylek, je třeba zajistit jak dostatečnou věrohodnost dat o skutečném průběhu procesů, tak respektovat požadavek na časovou a věcnou integritu cílových a skutečných úrovní jednotlivých kritérií.

Oba požadavky se přirozeně promítají jak do manažerského účetnictví, tak i do dalších informačních oblastí, které poskytují informace o průběhu reálných procesů. Včasnost a věrohodnost těchto informací jsou velmi významné právě pro integraci různých pohledů na procesy.

Vlastní vyhodnocování by mělo probíhat podle předem stanovených pravidel pro postup vyhodnocení i pro přijetí navazujících opatření pro případ vyšší odchylky, než je její předem stanovená hodnota. Podrobněji se způsobem vyhodnocování odchylek budeme zabývat v kapitolách 12 – Rozdílové metody řízení hospodárnosti jednicových nákladů a 13 – Metoda standardních nákladů a výnosů.

Vyhodnocování ale není spojeno jen s vyhodnocením plánů a rozpočtů, ale má i další podstatné dimenze. Mezi zásadní patří vyhodnocování:

- časového využití zejména dražších ekonomických zdrojů,
- časové spotřeby na produkt nebo jeho části,
- fungování každého manažerského nástroje a jeho přínosu,
- interakce mezi manažerskými nástroji,
- pracovních a řídicích postupů,
- fungování motivačního systému a
- fungování celé řídicí aplikace jako celku.

Typické pro controllingové aplikace je bezprostřední návaznost případného přijatého opatření na jeho provedení v krátkém časovém intervalu. To je jeden z podstatných a významných posunů v pojetí současného controllingu vůči předchozím, tradičním pojetím. Jde tedy nejen o to, zjistit skutečný stav a jeho odchylku od žádoucího stavu, ale návazně i **rozhodnout o případných opatřeních a rozhodnutí provést**. Tato rozhodnutí by přitom měla vést nejen k nápravě nežádoucí momentální situace, ale také k prevenci nepříznivých situací v budoucnu. Důsledkem však může být i **podpora příznivé tendence** a její akcentace.

Výběr a aplikace manažerských nástrojů

Manažeři pochopitelně vyžadují nejen stanovení řídicích principů, pravidel a postupů, ale i existenci nástrojů, kterých lze pro řízení využít. Vzájemná kombinace a propojení manažerských nástrojů je odpovědná a nikdy nekončící činnost, která je určována vývojem vnitřních i vnějších podmínek podnikání, ale také vývojem nových nástrojů, manažerskou zkušeností a schopností využít každý manažerský nástroj v co nejširším měřítku. Platí obecné pravidlo, že lze-li efektivně využít vhodné metody, techniky, programové řešení nebo třeba jen ověřeného postupu, je racionální takový manažerský nástroj využít – a to bez ohledu na to, zda je označen jako controllingový či jinak. Podstatné je, jaký přináší efekt. Platí to však i naopak: jakoukoliv metodu, techniku nebo jiný nástroj je vhodné užít jen tehdy, pokud předem provedená analýza aplikace naznačuje, že vede k zřejmému přínosu.

V tomto kontextu je třeba zdůraznit, jak **významné je znát obsahovou podstatu a nástroje manažerského účetnictví**, protože to je nejrozsáhlejším zdrojem informací pro řízení z pozice managementu.

Standardizace a formalizace

Standardizací řídicích postupů, ať již se jedná o rozhodování, sestavování, vyhodnocování či jinou řídicí činnost se rozumí stanovení závazných nebo doporučených postupů a pravidel průběhu činností, a to zejména formou psané směrnice, pokynu, normy nebo předpisu. Ty stanovují především, co je třeba vykonat, jak se to má vykonat, kdo to má za úkol a jak jsou rozděleny odpovědnosti. Pomocí standardů se také stanovují termíny a další podmínky a případně důsledky činností, včetně například odměňování, ale i to, jakou formou má postup probíhat a popřípadě být zdokumentován. Standardizace jednotlivých činností a procesů, včetně způsobu jejich řízení, je významná zejména proto, že:

- vede k jednotnému postupu při realizaci řídicích činností ve všech útvech, kterých se týká,
- dává možnost postupovat nejlepším známým způsobem,
- umožňuje preventivní, běžnou i následnou kontrolu a vyhodnocení efektivnosti daného postupu,
- dává možnost harmonizovat a integrovat návazné nebo související postupy,
- umožňuje také pravidelnou aktualizaci postupů, popřípadě vylepšování podle měnících se podmínek a vývoje poznání v dané oblasti,

- umožňuje integrovat standardizaci se zainteresovaností pracovníků na vylepšování pracovních postupů,
- je předpokladem pro to, aby se neopomněl žádný podstatný krok postupu; to je významné hlavně u postupů aplikovaných v delších časových intervalech,
- je předpokladem pro stanovení časové náročnosti činností, a tím i pro vytváření reálných kapacitních bilancí,
- je předpokladem pro hodnocení činnosti pracovníka v tom smyslu, zda dodržuje stanovený postup; to může mít – jak již bylo řečeno – i přímou vazbu na jeho odměňování,
- umožňuje rychlé a kvalitní zajištění kontinuity při provádění daných činností v případě nepřítomnosti či odchodu pracovníka, a
- je vyžadována pro certifikační řízení dle standardů ISO.

Tyto postupy mohou mít i formu scénářů pro alternativní situace. Je ovšem nezbytné vždy zvážit přínosy a náklady, stejně jako pro jakoukoliv jinou část systému řízení. V souvislosti se standardizací postupů je proto nezbytné mít na zřeteli přiměřenou podrobnost popisu postupu pro dané podmínky, a to jak z hlediska rozsahu, tak i pro ponechání žádoucí volnosti pro vlastní iniciativu pracovníků. Oblast standardizace pracovních a řídicích postupů je také velmi vhodnou oblastí pro iniciativu pracovníků směřující jak k zpřesnění či doplnění standardů, tak k jejich zjednodušení, které může vést třeba ke zkrácení potřebného času. Nezbytná je pravidelná, zpravidla roční aktualizace standardů, která reaguje na změnu podmínek činností a procesů i na iniciativu pracovníků.

Formalizací se rozumí formální úprava, včetně pravidel psaní dokumentů, jejich označování, ale také způsobu uložení dokumentů tak, aby byly rychle a snadno přístupné a měly jednotnou strukturu a srozumitelně formulovaný obsah. Zejména v souvislosti s elektronizací dokumentů a využívání podnikového intranetu je aplikace jednotné formální úpravy velmi podstatná. Týká se také formalizace způsobu komunikace mezi pracovníky podniku, ale i navenek podniku.

Učení se a motivace

Praktické zkušenosti jednoznačně potvrzují, že v současném rychle se měnícím prostředí je pro úspěch podniku nezbytná schopnost pracovníků **průběžně se učit** a získané poznatky bezprostředně aplikovat v běžné činnosti.

Procesy učení nemají zdaleka jen podobu školení či seminářů. Ty jsou určitě užitečné, ale nepostačující. Daleko častěji jde o samostatné, iniciativní učení se z minulých průběhů činností a procesů a návaznou úpravu postupu psaného (formalizovaného) i faktického tak, aby průběh byl co nejbližší k průběhu žádoucímu. Do této oblasti samozřejmě patří nejen zvládání nových technologií, ale i technik hospodaření s pracovním časem. Za zásadní lze považovat vůli pracovníků průběžně se zlepšovat, iniciativně hledat co nejlepší postupy a řešení, zvládat nové nástroje a požadavky.

V tomto kontextu je třeba vytvářet i **motivační a stimulační systémy** pro pracovníky, které dokáží ocenit a odměnit produktivní a angažované pracovníky na všech úrovních podniku.

1.4 VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU

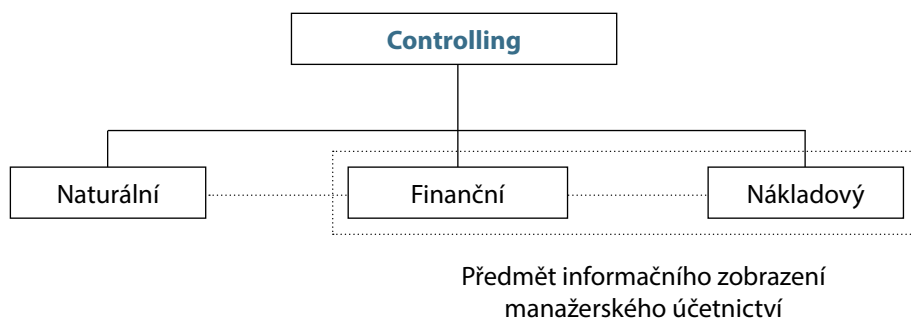
Jak je zřejmé z výše uvedeného textu, vyplývá ze srovnání manažerského účetnictví a controllingu určitá nesouřadnost. Zatímco controlling jako nástroj, metoda či systém řízení z pozice managementu nutně integruje úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení,¹⁰ manažerské účetnictví je „jen“ **informačním nástrojem** systému řízení. Z tohoto hlediska je zřejmé, že srovnání lze podrobit pouze **manažerské účetnictví a informační nástroje controllingu**.

Zdá se, že i v tomto směru existují mezi pojetím manažerského účetnictví a informační podporou controllingu některé rozdíly.

Zatímco manažerské účetnictví se téměř výhradně opírá o **hodnotové** charakteristiky (i když úzce spjaté s naturálními parametry podnikatelského procesu), controlling využívá mnohem šířeji i **nepeněžní** informace. Poněkud zjednodušeně lze říci, že informace manažerského účetnictví, určené pro **potřeby řízení**, jsou pokryty dvěma zaměřeními controllingu:

- tzv. **nákladovým controllingem**, který se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši **zisku**, a tím přirozeně i výši **nákladů a výnosů**, a
- tzv. **finančním controllingem**, který je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejích peněžních toků.

Stranou zájmu manažerského účetnictví zůstává ta část controllingu, která se orientuje na informace pro řízení **věcné, naturální stránky** podnikatelského procesu (viz obrázek 1.5).



Obr. 1.5 Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu

¹⁰ Názory různých škol na rozsah funkcí systému řízení jsou do jisté míry odlišné; v posledním čtvrtstoletí se však jejich výčet ustálil na šesti základních: organizační, plánovací, kontrolní, motivační, rozhodovací a – všemi předchozími funkcemi prolínající – informační.

Naopak z hlediska fází rozhodovacího procesu se zdá, že vymezení controllingu zdůrazňuje zejména tu část informací, která je určena **pro řízení**. Pojmové vymezení manažerského účetnictví spíše zdůrazňuje potřebu manažerů získávat informace **pro rozhodování** o budoucnosti. Toto srovnání je však poněkud mechanické: i stanovení kvalitních cílových informací žádoucího stavu, které je mottem controllingu, samozřejmě vyžaduje, aby informační systém poskytoval podklady pro co nejlepší zhodnocení **variant budoucího vývoje**.

Zajištění této funkce souvisí hlavně s prodloužením časového horizontu, na který se zpracovává systém plánů a rozpočtů; strategicky zaměřené plány a rozpočty se totiž daleko více chápou jako nástroj nalézání a eliminování „úzkých míst“ v rozvoji firmy než jako úkol zadaný managementu. Zejména eliminování úzkých míst je pak v zásadě rozhodováním mezi různými variantami, které se liší náročností na výdaje a úrovní přínosů. K problému se podrobněji vrátíme v kapitole 10 – Systém plánů a rozpočtů.

To, co naopak controlling a manažerské účetnictví – spíše teritoriálně a historicky než obsahově odlišné koncepty – nejsilněji spojuje, je **chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje**, který díky svým cílům a prostředkům jejich dosažení prosazuje vnitřní koordinaci všech funkcí systému řízení. Základním projevem této skutečnosti je fakt, že postupná konkretizace strategických cílů firmy i analýza odchylek v zásadě vychází z „triumvirátu“ syntetických informací rozpočtovaných, resp. ve skutečné výši zpracovávaných účetních výkazů: **rozvahy, výsledovky a peněžních toků**.¹¹

1.5 DUÁLNÍ VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Chápání účetnictví jako „páteře“ informačního systému pro řízení na bázi controllingu je však zároveň spjato s požadavkem, že způsob účetního zobrazení bude primárně podřízen potřebám řídících pracovníků firmy. Při jeho srovnání se systémem finančního účetnictví se proto zdůrazňuje jeho **obsahově rozdílné** (tzv. duální) **pojetí**, které se projevuje zejména dvěma odlišnostmi:

- Manažerské účetnictví může vycházet z **jinak vymezených aktiv a pasiv**, než jak jsou vymezena např. obecně uznávanými zásadami finančního účetnictví; předmětem bilančního zobrazení může být stav a změny např. materiálu přijí-

¹¹ Také v této oblasti se ovšem stále více prosazují požadavky na podrobnější informace týkající se **změn vlastního kapitálu**, které nejsou vyjádřeny v zisku. Tyto informace jsou pak předmětem samostatného rozpočtu, resp. výkazu změn vlastního kapitálu.

tého ke zpracování, nákladů na výzkum nových produktů, evidenčně sledovaných obalů, dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu splátek finančního leasingu, aktiv pořizovaných formou finančního leasingu a dalších složek, které se v rozvaze finančního účetnictví příslušné země nevykazují.

- Manažerské účetnictví se odlišuje od finančního také výrazně větší variabilitou aplikovaných **oceňovacích principů** a konkrétních způsobů oceňování; oproti tradičním způsobům historického ocenění vychází manažerské účetnictví ze zásady, že „informace o minulosti mohou být špatným rádcem do budoucnosti“, a v souladu s manažerskými potřebami aplikuje spíše ocenění na úrovni **předem stanovených** (směrných) **veličin**, na různých úrovních **reprodukčních cen** a na úrovních tzv. **oportunitních nákladů a výnosů**, které vyjadřují buď ušlý prospěch, nebo uspořené náklady z jiné možné varianty pokračování podnikatelského procesu.

Tři z mnoha možných aplikací duálního principu znázorňují příklady 1.1, 1.2 a typový příklad uvedený na konci této kapitoly. Podrobněji se pak tímto konceptem budeme – v souvislosti se zpracováním hlavního podnikového rozpočtu – zabývat v kapitole 10 – Systém plánů a rozpočtů.

Příklad 1.1

Fixní aktivum – stroj pořízený před pěti lety a odepisovaný celkem 10 let je ve finančním účetnictví oceněn v historické pořizovací ceně (100). Za účelem zrealnění odpisů byl po pěti letech v nákladovém účetnictví přeceněn na úroveň reprodukční pořizovací ceny (130).

Naším úkolem je duálně zobrazit výši odpisů ve finančním a nákladovém účetnictví.

Řešení je uvedeno ve schématu 1.1.

Finanční účetnictví

02. – Samostatné movité věci a jejich soubory/AE			
PS	100		
08. – Oprávky k samostatným movitým věcem/AE		55. – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
	PS	50	1a)
	1a)	10*	10*

* Roční odpis (předpokládá se 5 let zbytková doba živostnosti): $(100 - 50) : 5$

Nákladové účetnictví

Samostatné movité věci a jejich soubory/AE			Pasivní účet Rozdíly z přecenění samostatných movitých věcí a jejich souborů		
PS	100			1b)	30
1b)	30				
Oprávky k samostatným movitým věcem/AE			Jiný výsledek hospodaření minulých let		
	PS	50	1c)	15	
	1c)	15			
	2a)	13*			
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku/AE					
2a)	13**				

** Roční odpis (předpokládá se 5 let zbytková doba životnosti): $(130 - 65) : 5$

Schéma 1.1 Duální zobrazení odpisů fixních aktiv ve finančním a nákladovém účetnictví

Příklad lze modifikovat tak, že obě výchozí ocenění dlouhodobého hmotného majetku jsou stejná (pořizovací cena). Ve finančním účetnictví se však aplikuje časový lineární odpis a v nákladovém účetnictví výkonový odpis odvozený např. ze závislosti na objemu vyrobených (provedených) výkonů.

Příklad 1.2

Společnost pořizuje významnou složku fixních aktiv formou finančního leasingu. Pořizovací leasingová cena činí 60 a je rozložena do šesti rovnoměrných ročních splátek po 10. Doba životnosti této složky je 20 let.

Naším úkolem je

- duálně zobrazit odlišné vymezení aktiv a pasiv ve finančním a nákladovém účetnictví, a v návaznosti na to
- vyjádřit i rozdílnou výši ročních nákladů, která je ve finančním účetnictví dána výší leasingové splátky a v nákladovém účetnictví dobou životnosti majetkové složky.

Řešení je uvedeno ve schématu 1.2.

Finanční účetnictví

51. – Ostatní služby Nájemné – finanční leasing	
1a)	10

32. – Dodavatelé	
2a)	10
1a)	10

22. – Běžný účet	
PS	XX
2a)	10

Nákladové účetnictví

Fixní aktivum pořízené formou finančního leasingu	
1b)	60

Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	
2b)	10
1b)	60

Kapitálový fond – vlastní zdroj krytí majetkové složky pořizované formou finančního leasingu	
	2b)
	10

Oprávky k aktivu pořízenému formou finančního leasingu	
	3)
	3

Odpisy majetku pořízeného formou finančního leasingu	
3)	3

Schéma 1.2 Duální zobrazení leasingové transakce ve finančním a nákladovém účetnictví (řešení vychází ze současné české účetní legislativy)

V souvislosti s využitím manažerského účetnictví v taktickém a operativním řízení se pak jeho obsahové odlišnosti od finančního účetnictví dále konkretizují do pěti základních bodů:

- Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na **minulost**;¹² manažerské účetnictví by mělo dát podklady pro **srovnání skutečnosti se žádoucím stavem**, resp. pro vyhodnocení srovnávaných variant budoucího vývoje.
- Předmětem finančního účetnictví jsou hlavně **externí vztahy** celostně chápaného podniku a jeho okolí; manažerské účetnictví zobrazuje nejen externí, ale i **interní vztahy** mezi útvary a jejich procesy.
- S ohledem na to, že informace finančního účetnictví jsou přístupné i konkurenci, mají předkladatelé výkazů finančního účetnictví tendenci skrývat některé důležité informace „obchodního tajemství“; mezi nimi hrají dominantní roli zejména faktory ovlivňující **výsledky z prodeje**. Manažerské účetnictví naopak poskytuje o těchto výsledcích široce strukturované a podrobné informace.¹³
- Manažerské účetnictví je účetnictvím **odpovědnostních uzlů**; každé vnitřní uznání výnosu předávajícího útvaru by mělo být souvztažně i převzetím nákladu nebo odpovědnosti za aktivum v odebírajícím útvaru.
- Základním, primárním zaměřením manažerského účetnictví je v této úrovni poskytnout co nejvyšší informace o **faktorech ovlivňujících výši zisku**. To se projevuje
 - jednak v diferencovaném pohledu na způsob měření **celkového** skutečného a předpokládaného **zisku**,
 - jednak ve snaze vyjádřit **přínos** jednotlivých **výkonů, procesů, aktivit a útvarů** k celkovému zisku a kvantifikovat variantní úrovně **přírůstkového** nebo **oportunitního zisku**.

Lze bez nadsázky říci, že hlavním zaměřením manažerského účetnictví je **obsah, struktura a podrobnost** poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu. Oproti finančnímu účetnictví je tak jeho hlavní odlišností nejen jiné obsahové pojetí nákladů a výnosů, ale zejména **podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře a členěních**.

¹² Je ovšem třeba zdůraznit, že i vývoj finančního účetnictví tuto tradiční orientaci na minulost stále více opouští; z jeho vývoje je stále zřetelnější tendence zobrazit sice již nastalé události, nicméně v kontextu budoucího prospěchu, který jejich realizace podniku přinese.

¹³ Výrazem stále vzrůstající důležitosti těchto informací je skutečnost, že řada podniků rozpočtuje a následně sleduje tuto informaci až v pěti základních průřezech: v klasickém kalkulačním (jak k výsledkům z prodeje přispívají jednotlivé produkty, resp. jejich skupiny), zákaznickém (jak tyto výsledky ovlivňují jednotliví zákazníci, resp. jejich skupiny), teritoriálním (jakých výsledků z prodeje podnik dosahuje v různých částech světa, resp. jinak vymezených částech regionu, kde své výkony prodává), distribučním (jakých výsledků podnik dosahuje v různých distribučních kanálech, kterými se dostává k finálnímu zákazníkům) a odpovědnostním (jak k celkovým výsledkům z prodeje přispívají jednotliví prodejci nebo prodejní místa).

1.6 VÝVOJOVÉ TENDENCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Na tyto tradiční rozdíly pak navazují některé **nové tendence**, které se prosazují ve vývoji manažerského účetnictví zejména v posledních třech desetiletích:

- V kontextu s rozvojem účetnictví pro rozhodování se stále větší důraz klade na to, aby daný informační subsystém uspokojoval spíše rostoucí manažerské potřeby, než aby respektoval principy, zásady a metody účetního zobrazení; tato tendence, poněkud s nadsázkou nazývaná „spíš manažerské než účetnictví“, souvisí zejména s poznáním, že aplikace tradičních prvků účetní metody začíná brzdit rozvoj požadavků na včasnost a originalitu manažersky potřebných informací. Využití tohoto poznání pak ústí do závěru, že o manažerském účetnictví se začíná hovořit spíše jako o uživatelsky zaměřeném **systému manažersky orientovaných hodnotových informací**.¹⁴

Výrazem této tendence je zejména skutečnost, že za výstup manažerského účetnictví se nepovažují jen informace vznikající jako výsledek procesu tradičního účetního zobrazení, ale také informace, které jsou na tradiční účetní informaci navázány např. součtovou vazbou, ale již bez zřejmého podvojného zobrazení (elementárním příkladem takové informace jsou kalkulace výkonů), nebo dokonce informace, kde je kontrolní vazba na tradiční účetní informaci velice volná (jako např. analýza nákladové náročnosti aktivit útvaru vývoje).

- Zejména přelom 20. a 21. století byl pak ve znamení značného důrazu na integrální spojení hodnotového (finančního) řízení s řízením věcné (naturální) a kvalitativní stránky podnikatelského procesu; to se v některých oblastech projevuje i **změnou priorit** v jejich vzájemném vztahu. Podrobněji se tímto rysem budeme zabývat zejména v souvislosti s konceptem BSC (Balanced Scorecard) v kapitolách 10 – Systém plánů a rozpočtů a 20 – Strategicky orientované manažerské účetnictví; jde však o tendenci, která v zásadě prolíná celým textem učebnice.
- Spolu s rozvojem konceptu Balanced Scorecard se také začalo poukazovat na skutečnost, že řada strategických komparativních výhod není v tradičních účetních systémech patrná; zejména výdaje, související s výzkumnými aktivitami, výdaje do marketingových projektů nebo vynakládané v souvislosti se zlepšováním profesní kompetence firemních pracovníků se totiž tradičně zob-

¹⁴ Toto chápání manažerského účetnictví podporuje i jeho obsahové vymezení, uvedené v publikaci Management Accounting – Official Terminology (CIMA, 2000), kde je manažerské účetnictví charakterizováno jako „aplikace principů účetnictví a finančního managementu za účelem vytvoření, ochrany, uchování a zvýšení hodnoty, jakož i dodání této hodnoty zainteresovaným skupinám ...“.

razují jako náklady snižující zisk, a to přesto, že se od nich očekává budoucí ekonomický prospěch. Předmětem tradičních účetních systémů také není interně generovaný goodwill, vznikající na základě dlouhodobě budované obchodní značky a vztahů vůči obchodním partnerům a ostatním spolupracujícím entitám (tzv. networking). Tato tzv. **neviditelná aktiva** pak nejsou adekvátním způsobem řízena. Toto poznání vede v současnosti k řadě postupů, které se snaží cílevědomě budování neviditelných aktiv řídit – a to včetně kvalitní informační podpory. Výrazem této tendence, projevující se např. snahou o efektivní řízení tzv. intelektuálního kapitálu, marketingových výdajů a výdajů do inovační fáze podnikatelského cyklu se budeme podrobněji zabývat v kapitolách věnovaných zejména odpovědnostnímu řízení tzv. výdajových středisek.

- S ohledem na základní omezení účetnictví, které je celou svou podstatou takticky zaměřený informační nástroj zobrazení (a tedy i řízení) podnikatelského procesu, se v posledních dvaceti letech rozvíjí – na pomezí informační podpory naturálního a hodnotového řízení – také řada nástrojů a metod, jejichž cílem je překlenout toto omezení a vytvořit kvalitní informační bázi pro podporu **strategického podnikového řízení**. Zejména v případech, že tyto nástroje a metody vycházejí z účetního vidění světa, syntetizují se pod souhrnným názvem „strategicky orientované manažerské účetnictví“ (Strategic Management Accounting). Této tendenci se budeme podrobněji věnovat ve stejnojmenné 21. kapitole.
- V určitém protikladu k tendenci prodloužit časový horizont využití informací manažerského účetnictví ve strategickém řízení se zejména v posledních deseti letech významně změnil vztah k **časové hodnotě účetní informace**, využívané v operativním a taktickém časovém výhledu. Pokud tradiční způsob účetního zobrazení zdůrazňoval princip průkaznosti a vyžadoval zobrazení transakce až po příchodu příslušných dokladů, zdůrazňují naopak současné požadavky na zpracování tzv. reportů spíše význam řešení rozhodovacích úloh a rychlosti jejich poskytování.¹⁵ To se odráží nejen ve výrazně těsnější vazbě mezi informacemi o skutečném a žádoucím průběhu podnikatelského procesu, ale i ve větším tlaku na spojení manažerského účetnictví s vnitřním kontrolním systémem podniku.
- Nejvýznamnějšími obecnými rysy rozvoje všech nástrojů a metod řízení z pozice managementu (včetně manažerského účetnictví) je pak jednak snaha reagovat na skutečná, ale někdy i domnělá omezení účetních informací **rozšířením spektra jejich zájmu**, jednak snaha **překonat jejich úzce disciplinární**

¹⁵ Řada celosvětově působících společností vyžaduje dnes od svých národních poboček předkládání měsíčních reportů, zpracovaných na relativně přísně respektované aktuální bázi, a to dva až tři dny po uplynutí hodnotícího období, a ročních reportů (zpravidla navazujících na roční účetní závěrku ověřenou auditorem) zhruba do týdne po skončení kalendářního nebo obchodního roku.

orientaci, a to zejména budováním širěji zaměřených systémů řízení, jejichž koncepční řešení se koncentruje zejména na systémové vazby mezi těmito nástroji a metodami. Těmito vývojovými rysy, spojenými jednak s rozvojem environmentálního účetnictví, jednak se silnou vazbou manažerského účetnictví na manažerský řídicí systém a na systém řízení a měření výkonnosti, se budeme podrobněji zabývat zejména v posledních dvou kapitolách této učebnice.

- Všechny výše uvedené tendence jsou sice na jedné straně obohacením manažerů, kteří mohou řídit podnikatelský proces za pomoci všestranně lepší informační podpory, na druhé straně však na ně kladou také vyšší nároky, pokud jde o schopnost účelně kombinovat a propojovat vzájemné, často relativně složité a vzdálené vztahy příčin a následků. Nebezpečí tzv. přeinformovanosti (Information Overload) a obtížnosti interpretace rozpoznaných skutečností lze do jisté míry eliminovat racionální **vizualizací vztahů, grafickým vyjádřením stavů a vývojových tendencí** a dalšími prostředky, které umožní – lépe než pohled na přemíru číselných dat – pochopit vývoj analyzovaných parametrů a jeho zákonitosti. Uvedené grafické prostředky mají pak ještě jednu výhodu – zpětně „didakticky“ působí na profesní kompetenci manažerů a jejich obecnou schopnost nejprve vnímat a pochopit stále složitější vztahy podnikatelského prostředí a poté na ně i řídicími akty reagovat.

SHRNUTÍ

1. Způsob zobrazení podnikatelského procesu v účetnictví je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Základním projevem této diferenciacie je obsahové oddělení informací finančního a daňového účetnictví od účetnictví manažerského.
2. První vývojovou etapou a také v současné době podstatnou částí manažerského účetnictví je účetnictví nákladové. Jeho cílem je dát podklady pro řízení podnikatelského procesu, o jehož hlavních parametrech již bylo rozhodnuto. Podle svého primárního obsahového zaměření je koncipováno jako tzv. výkonové, odpovědnostní nebo procesně orientované účetnictví.
3. Přerůstání tradičního nákladového účetnictví v účetnictví manažerské se historicky spojuje s jeho snahou rozšířit škálu poskytovaných informací o podklady pro rozhodování.
4. Manažerské účetnictví je úzce spojeno s konceptem controllingu jako nástroje řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny. To, co oba – spíše teritoriálně a historicky než obsahově odlišné – informační přístupy spojuje, je chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, který díky svým metodickým prvkům prosazuje vnitřní koordinaci všech funkcí systému řízení.

5. Takto chápané účetnictví však nemůže být „v zajetí“ postupů a metod, které se primárně orientují na vyjádření požadavků externích uživatelů finančního účetnictví, zákonných požadavků na zjištění daňových povinností firmy či interní daňové optimalizace. Požadavek na cílevědomé zobrazení všech transakcí z hlediska potřeb a zájmu manažerů na řízení podnikatelského procesu a na rozhodování o jeho budoucnosti se pak projevuje v tzv. duálním pojetí vztahu finančního a manažerského účetnictví.
6. Zejména v posledních třiceti letech pak na vývoj manažerského účetnictví působí požadavky na zvýraznění jeho uživatelského charakteru, na jeho obsahové rozšíření o tzv. neviditelná aktiva, na těsnější integritu jeho informací s věcně naturální a kvalitativní podstatou zobrazovaného procesu, na jeho využití jako informačního nástroje pro strategické řízení, na zkrácení jeho časové odezvy při poskytování takticky a operativně zaměřených informací, na překonání jeho úzce disciplinárního zaměření, na rozšíření spektra jeho zájmu a na zvýšení jeho informační kvality vizualizací vztahů, které jsou předmětem jeho zobrazení.

KONTROLNÍ OTÁZKY

1. Kdo jsou uživatelé finančního, daňového a manažerského účetnictví?
2. Proč se zdůrazňuje, že výše uvedené účetní subsystémy jsou uživatelsky rozdílné?
3. Jaké jsou základní cíle nákladového účetnictví?
4. Jaká je základní uživatelská struktura nákladového účetnictví?
5. Jaký je vztah mezi nákladovým a manažerským účetnictvím?
6. Jaký je vztah mezi manažerským účetnictvím a informacemi controllingu?
7. Co se rozumí pod pojmem „duální zobrazení ve finančním a manažerském účetnictví“?
8. Jaké jsou základní odlišnosti v informačním obsahu finančního a manažerského účetnictví?
9. Jaké jsou nejvýznamnější tendence, které ovlivňují současný vývoj manažerského účetnictví?

TYPOVÝ PŘÍKLAD

Příklad 1.3

Předmětem duálního zobrazení ve finančním a nákladovém účetnictví jsou náklady na vývoj nové řady obleků ve společnosti Kvádro, a. s. S ohledem na časté, pravidelné inovace svých výrobků společnost náklady na vývoj nových výrobků ve svém finančním účetnictví neaktivuje, a o jejich výši tedy snižuje výsledek hospodaření běžného účetního období.

Protože však její manažeři vyžadují relativně přesné informace o úspěšnosti svých výrobních řad za celou dobu jejich prodeje, jsou tyto náklady v nákladovém účetnictví předmětem aktivace. Poté si tyto náklady odepisují v závislosti na předpokládané době prodeje výrobní řady.

Naším úkolem je schematicky zobrazit náklady na vývoj nové výrobní řady. Celkové náklady na její vývoj činí 1 200 000 Kč a její prodej se předpokládá dalších 6 měsíců.

Řešení je uvedeno ve schématu 1.3.

Finanční účetnictví

Druhově členěné		Různé účty	
5. – náklady na vývoj nového výrobku			
1a)	1 200 000	1a)	1 200 000

Nákladové účetnictví

Náklady na vývoj nového výrobku/výrobek		Různé účty	
1a)	1 200 000	1a)	1 200 000
Nehmotný výsledek vývojové činnosti/výrobek/útvár		Aktivace výsledků vývoje Vnitřní výnos (uznaný náklad útvaru vývoje)	
1a)	1 200 000	1a)	1 200 000
Oprávký k nehmotným výsledkům vývojové činnosti/výrobek/útvár		Náklady/výrobek	
	3a) 200 000	3a)	200 000

Schéma 1.3 Kvádru, a. s. – duální zobrazení vývoje nových výrobků

2 ZÁKLADNÍ POJMY A KRITÉRIA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

ÚVOD

Obsahem této kapitoly je vymezení základních pojmů a kritérií, s nimiž manažerské účetnictví pracuje. Výklad se zaměřuje zejména na podrobnou analýzu pojmu nákladů, který je ústřední kategorií manažerského účetnictví; ve vazbě na náklady však charakterizuje i další podstatné kategorie, které jsou spojeny s řízením z pozice managementu a jejichž kvantifikace je předmětem manažerského účetnictví.

Výukovými cíli této kapitoly je:

- vymežit pojem nákladů jako základní kategorii manažerského účetnictví,
- vyjádřit odlišnost v pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví,
- vymežit další důležité ekonomické kategorie manažerského účetnictví, vyjadřující hospodárnost, účinnost, efektivnost a finanční pozici a
- charakterizovat přístupy k jejich vyjádření a měření.

2.1 NÁKLADY – ZÁKLADNÍ POJEM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Jak jsme již uvedli v závěru předchozí kapitoly, nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od účetnictví finančního je **výrazně větší potřeba informací o nákladech**, které pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie vyžadují jednak **pro řízení** podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak **pro rozhodování** o jeho **budoucích variantách**.

Uvedená odlišnost se projevuje až do té míry, že pojem nákladů je v obou účetních subsystémech **rozdílně obsahově vymezen**.

2.2 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ

Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako **úbytek ekonomického prospěchu**, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke **snížení vlastního kapitálu** (a to jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky). Toto vymezení, zjednodušeně vyjadřující náklad jako ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristické nejen tím, že je spolu s protikladně vyjádřenými výnosy základem měření **zisku ve finančním účetnictví**, ale i dalšími rysy:

- značnou **volností** vztahu mezi zobrazenými náklady a předmětem činnosti, jejímž smyslem je zhodnocovat kapitál vlastníka; náklady v tomto slova smyslu zahrnují nejen úbytky kapitálu vlastníka vynaloženého v souvislosti s předmětem podnikání, ale také např. výdaje společenského charakteru (např. dary) a položky rozdělující konečný výsledek činnosti (náklady na reprezentaci, odměny orgánům společnosti a plnění daňových povinností);
- snahou o zobrazení i takových úbytků vlastního kapitálu, které k jeho zhodnocení v budoucnosti nepovedou; takovým úbytkem může být **ztráta hodnoty** určité složky aktiv v důsledku vlivů, které provázejí podnikatelskou činnost (ta je vyjádřena např. tvorbou opravných položek nebo odpisem nedobytné pohledávky), nebo působením mimořádných vlivů (těmi může být např. škoda ze živelní pohromy).¹

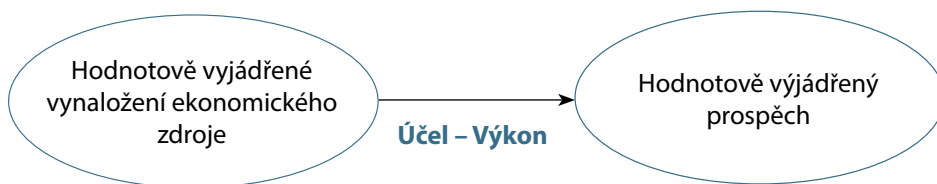
Na toto pojetí nákladů navazuje i jejich cílevědomá, nepřímo uplatňovaná národohospodářská regulace, charakterizující náklady z daňového hlediska.

V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako **hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností**. Pro toto vymezení, které zdůrazňuje nikoliv jen potřebu následně zobrazit jejich reálnou výši, ale zejména **preventivní nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání**, jsou podstatné hlavně následující rysy:

- **účelnost**: nákladem je (zjednodušeně řečeno) jen takové vynaložení, které je **racionální a přiměřené** výsledku činnosti;

¹ V tomto bodě však ani zahraniční prameny nejsou jednotné. V některých, spíše výjimečných případech nejsou tyto úbytky vlastního kapitálu (nazývané jako nerekiproční – nepřinášející jeho přírůsteky) chápány jako součást nákladů vůbec. Jiné (např. Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů) je vymezují v rámci sice šířeji pojaté, nicméně diferencované, odděleně hodnocené a vykazované části nákladů. Jejich odlišnost se zvyrazňuje také jiným pojmem (v angličtině „loss“), který se v tomto kontextu zpravidla překládá jako **znehodnocení aktiv** nebo **újma**.

- **účelový charakter:** smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho **zhodnocení**; k němu dojde jen při vytvoření takové složky aktiv, která přinesla (resp. přinese v budoucnosti) větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad (viz obrázek 2.1); důležitou vlastností takto chápaného nákladu je tedy jeho relativně **těsný vztah k výkonům** (k výrobkům, pracím, službám nebo k jiným ekonomickým aktivitám), tvořícím předmět činnosti podniku. V této souvislosti se někdy hovoří o tzv. **nositeli nákladu**.



Obr. 2.1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů

Neznamená to, že by předmětem zájmu manažerského účetnictví vůbec nebyly placené nesmluvní pokuty, důsledky technologické nekázně, manka, škody či jiné úbytky, jimž chybí racionalita ve vynaložení či účelový vztah k výkonům. Prevence jejich vzniku nebo následné odstraňování jejich následků však probíhají odlišným způsobem, než je řízení hospodárnosti účelně vynakládaných zdrojů pomocí norem, kalkulací, rozpočtů či plánů. Smyslem řízení těchto výdajů je

- v první řadě **předběžně** přijímat taková opatření, aby tyto výdaje vůbec nevznikaly (dikcí manažerských smluv, dohodami o hmotné odpovědnosti);
- v **běžném řízení** snižovat riziko jejich dopadu na podnik (odstraňování rizikových faktorů, pojištění);
- **následně** přiřazovat důsledky těchto vlivů do odpovědnosti pracovníků, kteří je zaviniili, a činit další opatření k jejich minimalizaci pro podnik (vymáhání škod).

Obsahová odlišnost mezi náklady zobrazovanými ve finančním a manažerském účetnictví je natolik závažná, že se v řadě jazyků projevuje i pojmově. Například v angličtině, resp. v němčině, se (zjednodušeně) o nákladech ve smyslu účelného a účelového vynaložení ekonomických zdrojů hovoří jako o „Costs“, resp. „Kosten“, zatímco o nákladech, vyjádřených z hlediska cílů finančního účetnictví, jako o „Expenses“, resp. „Aufwand“. V češtině ani ve slovenštině bohužel toto pojmové odlišení nemáme.²

² Zdůraznění účelového charakteru a racionality při vynakládání ekonomických zdrojů, spojené s chápáním nákladů ve smyslu „costs“, se projevuje i tím, že jejich součástí nejsou v předchozí odvolávce uvedená majetková znehodnocení, resp. újmy (losses) – na rozdíl např. od přístupu Koncepčního rámce k Mezinárodním účetním standardům k vymezení nákladů ve smyslu „expenses“; jejich – byť oddělenou částí – tyto nereciproční úbytky vlastního kapitálu jsou.

V zásadě obdobný vztah jako mezi dvojím pojetím nákladů je také mezi **externími** a **interními výnosy**. Pojem „externí výnosy“ – protiklad nákladů ve smyslu „Expenses“ – se spojuje výhradně s prodejní fází podnikatelského procesu. Výnosy zde vystupují jako hodnotový ekvivalent prodaných výkonů, jenž se zároveň projevuje jako **přírůstek ekonomického prospěchu**, vedoucí k nárůstu aktiv nebo poklesu závazků a zároveň ke zvýšení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je vklad kapitálu vlastníky).

Naopak **interní výnosy** – protiklad nákladů ve smyslu „Costs“ – jsou formou vnitřního uznání racionality interně vznikajících výkonů; jsou tedy hodnotovým vyjádřením prospěchu, který se v budoucnu od vynaložení nákladů očekává.

Podrobněji se způsobem vyjádření tohoto prospěchu budeme zabývat v kapitolách 14–16, věnovaných řízení po linii odpovědnosti.

2.3 ČASOVÁ DIMENZE NÁKLADŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Kromě výše zmíněných **věcných rozdílů** mezi oběma pojetími má zásadní význam také jejich **časová odlišnost**.

Náklad z hlediska manažerského účetnictví se projeví již v okamžiku **vynaložení ekonomického zdroje**. Toto vynaložení však většinou nevede k celkovému úbytku aktiv, ale pouze ke změně v jeho struktuře (nákup zboží, materiálu či strojního zařízení).

Nákladem ve smyslu finančního účetnictví se však stane až v okamžiku, kdy tento zdroj „vyčerpá“ svou užitečnost (např. tím, že se stane součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi).

Náklady produktu a náklady období

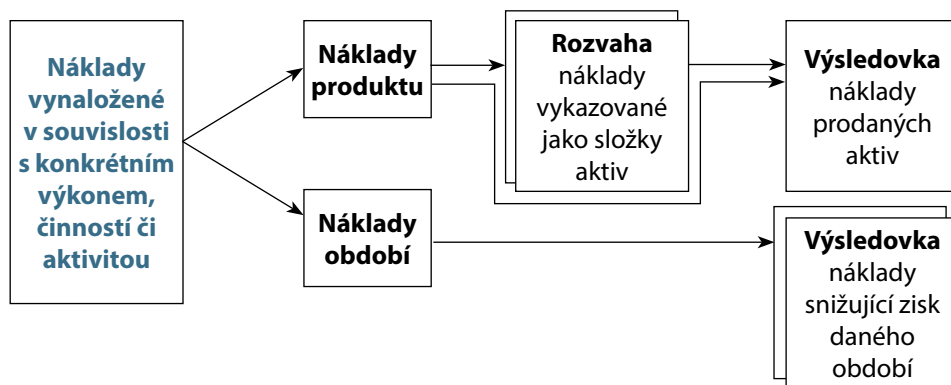
Zvláštní formou vzájemného vztahu obou těchto pojetí je pak zobrazení procesu tvorby produktů podnikové činnosti nebo vytváření jiných aktiv vlastní podnikovou činností (ve vlastní režii). Náklady vynaložené v souvislosti s touto činností lze pak rozdělit do dvou skupin:

- Na ty, jejichž vynaložení je vyjádřeno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva; tyto náklady jsou aktivovány v ocenění tohoto aktiva a až do okamžiku jeho prodeje (resp. do vyčerpání jeho užitečnosti) se vykazují jako **část aktiv v rozvaze**; tyto náklady (ve smyslu „Costs“) se obecně nazývají **náklady produktu** (Product Costs) nebo také **náklady dosud nespoteřebované** (Unexpired Costs).

- Na ty, jejichž vynaložení se chápe jako „vyčerpání“ ekonomického zdroje (resp. prospěchu, který tento zdroj v sobě obsahoval) a které se tedy již v hodnoceném období projeví úbytkem aktiv nebo přírůstkem podnikových závazků souvztažně se **snížením zisku běžného období**. Tyto náklady (ve smyslu „Costs“ i „Expenses“) se obecně nazývají **náklady období** (Period Costs) nebo také **náklady spotřebované** (Expired Costs).

Rozlišení nákladů na náklady produktu a náklady období je relativně složitým problémem, který je navíc řešen diferencovaně v závislosti na rozhodovacích úlohách, které jsou na základě ocenění produktů podnikové činnosti řešeny. Podrobněji se budeme touto problematikou zabývat v části kapitoly 5 – Metodické otázky využití kalkulace v řízení po linii výkonů, která je věnována alokaci nákladů.

Vyjádření vztahu mezi náklady produktu a náklady období je uvedeno na obrázku 2.2.



Obr. 2.2 Náklady produktu a náklady období

Poznámka: Zdánlivě nelogická šipka mezi náklady produktu a náklady prodaných složek aktiv je vyjádřením vztahu, že vynaložený náklad produktu nemusí být vždy aktivován v rozvaze; důvodem může být buď vyjádření podnikatelského procesu v podmínkách, kdy předmětem činnosti nejsou hmotné skladovatelné výkony (výkony dopravy, spojů a ostatních poskytovatelů služeb), nebo skutečnost, že náklad produktu byl vynaložen nikoliv ve fázi tvorby, ale až ve fázi prodeje příslušných výkonů (např. vydané prodejní obaly).

Rozdílnost obou pojetí znázorňuje následující příklad 2.1. Uvědomme si na něm i to, že naše účetní metodika, uplatňovaná do konce roku 2015 (stejně jako jiné kontinentální účetní systémy, které zajišťovaly, resp. zajišťují věcnou a časovou srovnatelnost nákladů a výnosů úpravou výnosů) k porozumění obsahového rozdílu mezi oběma pojetími nákladů příliš nepřispívala.

Příklad 2.1

Podnik vynaložil na výrobu deseti výrobků náklady ve výši 100 Kč. Osm z nich prodal za 120 Kč. Zbylé dva neprodané výrobky jsou oceněny na úrovni vlastních nákladů jejich výroby, které činí 20 Kč. Zjistíme zisk a nákladovou, resp. výnosovou rentabilitu podniku ve sledovaném období.

Řešení:

Účet zisků a ztrát

Náklady	100	Tržby z prodeje	120
Změna stavu výrobků	-20		15
Zisk	40		
Zisk	40		

Chybou by bylo dosadit do výpočtů rentability náklady ve výši 100 Kč a výnosy ve výši 120 Kč. Změna stavu výrobků není totiž výnosem, ale úpravou nákladů o výši, která se netýká prodaných výkonů.³

V tomto zjednodušeném příkladu činí tedy náklady ve smyslu manažerského účetnictví („Costs“) 100 Kč, zatímco náklady ve smyslu finančního účetnictví („Expenses“), reprezentované pouze náklady prodaných výkonů, pouze 80 Kč.

Uvedený příklad je nejjednodušší aplikací výrazně šířeji chápaných rozdílů, které mají svůj základ již v nejdůležitější otázce tzv. akruálního účetnictví, totiž jak změřit přírůstek vlastního kapitálu (zisku) v „přetržitě“ vyjádřeném intervalu činnosti podniku. Obecnou odpovědí na tuto otázku je rozdělení nákladů (ve smyslu „Costs“) do dvou základních skupin, které se liší způsobem zobrazení v účetnictví:

- náklady vynaložené na pořízení, výrobu či provedení ekonomických zdrojů, které přinesou prospěch až v některém z budoucích období, představují „pouze“ změnu struktury aktiv rozvahy, a neměly by tedy ovlivnit zobrazení zisku období běžného;
- naopak náklady, jejichž užitečnost byla „vyčerpána“ v hodnoceném období („Expenses“), by měly být ve dvou složkách – jako náklady prodaných výkonů a náklady období – poměřeny s výnosy z prodaných výkonů a na základě jejich porovnání by měl být zjištěn zisk běžného období.

³ Přičítání změny stavu zásob, ale také nákladů aktivovaných výkonů k výnosům, uplatňované dlouhá léta zejména v zemích kontinentální Evropy, bylo dáno zejména snahou přiblížit vykazované informace finančního účetnictví statistickým požadavkům na národohospodářské agregace – na zjišťování hrubého domácího produktu a národního důchodu.

Mezi těmito okamžiky může existovat větší či menší časový odstup, jehož vyjádření v účetnictví má vliv jednak na výši vykázaných aktiv a pasiv a samozřejmě na výši vykázaného zisku jako rozdílu mezi náklady a výnosy běžného období. To, že uvedené rozdělení může být zobrazeno **alternativně** s ohledem na různé rozhodovací úlohy externích uživatelů a managementu, je tak nejobecnější příčinou nejen duálního pojetí vztahu finančního a manažerského účetnictví (tak, jak jsme o něm hovořili v kapitole 1), ale i diferencovaně řešených účetních zobrazení v rámci obou systémů.

Pokud jde o manažerské účetnictví, uvedená časová odlišnost **podstatně rozšiřuje předmět jeho zkoumání**. Předmětem jeho zájmu přirozeně nemohou být jen náklady, resp. výnosy běžného období, ale obdobně musí již ve stadiu **zvažování budoucích alternativ** věnovat pozornost způsobům pořízení, tvorby a prodeje **aktiv**, resp. vzniku **pasiv**, která jsou s těmito alternativami spojena.

2.4 NÁKLADY A ZÁKLADNÍ KATEGORIE EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ PODNIKU

Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem lze odvodit některá důležitá kritéria racionálního uskutečňování konkrétních výkonů (ale i aktivit, činností a procesů), jejichž informační podpora je předmětem zobrazení v (manažerském) účetnictví.

2.4.1 Hospodárnost

Výchozím kritériem vyjádření racionality při vynakládání ekonomických zdrojů je **hospodárnost** (economy); vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. Hospodárnosti lze dosahovat dvěma základními cestami, resp. jejich kombinací:

- Ve formě **úspornosti**; té se dosahuje tak, že žádoucí výkony podniku jsou zajištěny s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Úspornost se tedy projevuje jako reálné snížení **absolutní** výše nákladů na daný objem výkonů. Její uplatnění přichází v úvahu nejen u nákladů, jejichž čerpání je bezprostředně spojeno s konkrétním druhem výkonu nebo dokonce s jeho jednotkou, ale i u nákladů, které zajišťují podmínky činnosti v daném období.
- Ve formě **výtěžnosti**; té se dosáhne v případě, kdy se řízení zaměřuje na **maximalizaci objemu** provedených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů. Jde tedy o maximalizaci účinků, která se však neprojevuje abso-

lutním, ale pouze **relativním** snížením nákladů vynaložených na jednotku výkonu. Této formy hospodárnosti lze tedy využít hlavně u nákladů spojených s určitou kapacitou, kterou uvedené zdroje potenciálně „nabízejí“ a kterou lze lépe či hůře využít.

Odlišení úspornostní a výtěžnostní formy hospodárnosti má v praxi dosti podstatné využití;⁴ je třeba zároveň zdůraznit, že obě formy často plynule přecházejí jedna v druhou a prakticky se projevují spíše ve vzájemné kombinaci vedoucí ke stejnému výsledku – ke snižování průměrných nákladů na jednotku výkonu.

Rozdíl v pojetí obou forem hospodárnosti znázorňují následující příklady 2.2 a 2.3.

Příklad 2.2

Kalkulovaná spotřeba základního materiálu na výrobu jednoho výrobku byla – na základě normy spotřeby a předpokládané pořizovací ceny – stanovena ve výši 45 Kč. V návaznosti na vývoj poptávky na trhu byl stanoven plán výroby 5 000 výrobků. Rozpočtovaná celková spotřeba základního materiálu byla proto stanovena ve výši 225 000 Kč.

Ve skutečnosti bylo vyrobeno pouze 4 800 výrobků. Celková spotřeba základního materiálu činila 210 000 Kč spotřebovaného materiálu.

Naším úkolem je posoudit úroveň hospodárnosti dosažené při výrobě tohoto výrobku a určit, o jakou formu hospodárnosti jde.

Řešení:

Na skutečný objem výroby 4 800 čepic byl spotřebován materiál za 210 000 Kč. Tuto výši nákladů je možno vyhodnotit následujícím způsobem:

Rozpočtovaná spotřeba materiálu na 4 800 výrobků ($4\,800 \cdot 45$)	216 000 Kč
Skutečná spotřeba materiálu	210 000 Kč
Úspora celkových nákladů ($216\,000 - 210\,000$)	6 000 Kč
Úspora na jeden výrobek činí ($6\,000 : 4\,800$)	1,25 Kč

Hospodárnost se zlepšila (zvýšila) celkově o 6 000 Kč a o 1,25 Kč na jednotku výroby, a to vlivem absolutní úspory nákladů (tedy formou úspornosti).

⁴ Podrobněji se těmito otázkám budeme věnovat zejména v kapitolách 3 – Členění nákladů, 4 – Zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví, 6 – Kalkulace plných a variabilních nákladů, 11 – Řízení režijních nákladů a v kapitolách 14 – 16, věnovaných odpovědnostnímu řízení.

Příklad 2.3

Rozpočtovaná výše fixních nákladů na řízení výrobního útvaru byla stanovena na 50 000 Kč. V návaznosti na plán prodeje byl na dané období stanoven plán výroby v celkovém objemu 2 500 ks výrobků.

Poptávka na trhu se však oproti předpokladům plánu zvýšila, a proto bylo nutné zvýšit i skutečnou výrobu útvaru o 5 %, tedy na 2 625 výrobků. Vlivem racionalizačních opatření v organizaci práce činily skutečné náklady na řízení útvaru v hodnoceném období pouze 42 000 Kč.

Naším úkolem je posoudit úroveň hospodárnosti při vynakládání ekonomických zdrojů na řízení výrobního útvaru a posoudit, o jakou formu hospodárnosti jde.

Řešení:

Předem stanovená úroveň nákladů na řízení výrobního útvaru, v průměru připadající na jeden výrobek ($50\,000 : 2\,500$)	20 Kč
Předem stanovený nákladový úkol za předpokladu, že každý ze skutečně vyrobených výrobků bude vyžadovat výše uvedenou nákladovou náročnost ($20 \cdot 2\,625$) ⁵	52 500 Kč
Skutečně vynaložené náklady	42 000 Kč
Skutečná úroveň nákladů na řízení výrobního útvaru, v průměru připadající na jeden výrobek ($42\,000 : 2\,625$)	16 Kč

Útvar vynaložil ve skutečnosti náklady o 10 500 Kč nižší, než činil nákladový úkol, daný pevným, lineárně přepočteným rozpočtem.

Skutečná úroveň nákladů na řízení výrobního útvaru, v průměru připadající na jeden výrobek, je tak o 4 Kč nižší, než se předpokládalo.

Tento rozdíl je způsoben dvěma vlivy:

a) zvýšeným počtem výrobků (vyšší výtěžností)

Rozdíl mezi pevným, lineárně přepočteným, a rozpočtem fixních nákladů:

$$52\,500 - 50\,000 = 2\,500 \text{ Kč}$$

Tento efekt z vyšší výtěžnosti lze také ověřit propočtem:

5 % z rozpočtu fixních nákladů: 2 500 Kč

Rozdíl, v průměru připadající na jeden výrobek: $2\,500 : 2\,625 = 0,952\,381 \text{ Kč}$

⁵ Tento přepočet fixních nákladů, vycházející z předpokladu, že tímto způsobem budou fixní náklady zpětně uhražovány (reprodukovány) v ceně prodaných výkonů, se nazývá pevný, lineárně přepočtený rozpočet. Podrobněji se jeho využitím v řízení budeme zabývat v kapitole 11 – Řízení režijních nákladů.

b) absolutní úsporou nákladů (vyšší úsporností)

Rozpočet fixních nákladů: 50 000 Kč

Skutečná celková výše fixních nákladů na řízení střediska: 42 000 Kč

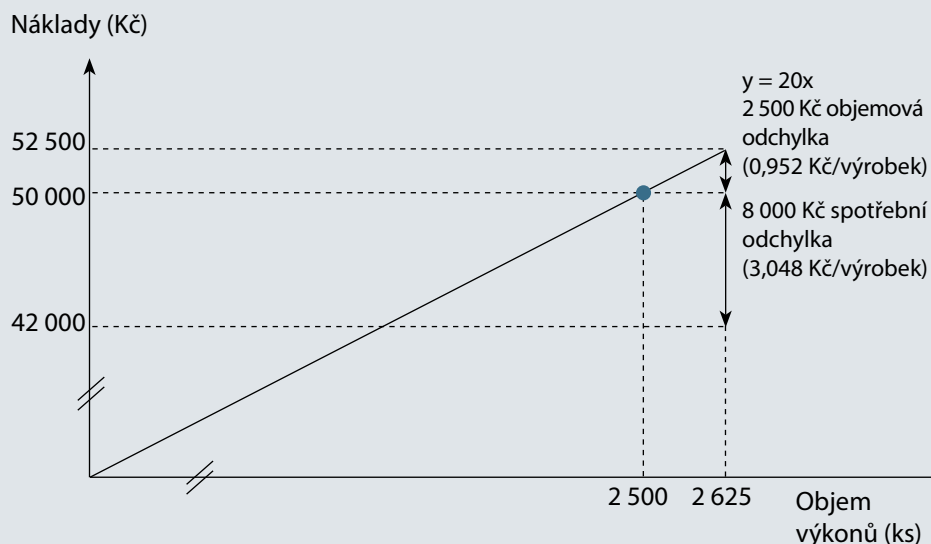
Úspora celkových nákladů (50 000 – 42 000) 8 000 Kč

Úspora v průměru připadající na jeden výrobek (8 000 : 2625) **3,047 619 Kč**

Celkové absolutní zvýšení hospodárnosti ve výši 10 500 Kč bylo ovlivněno z 2 500 Kč vyšší výtěžností a z 8 000 Kč vyšší úsporností.

Celkové zvýšení hospodárnosti o 4 Kč na jeden kus bylo ovlivněno z cca 0,952 Kč vyšší výtěžností a z cca 3,048 Kč vyšší úsporností.

Schématické znázornění příkladu 2.3 je uvedeno v obrázku 2.3.



Obr. 2.3 Grafické řešení příkladu 2.3

Měření hospodárnosti je tak založeno v zásadě na **srovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich žádoucí, předem stanovenou úrovní**. Způsob stanovení těchto nákladových úkolů bude předmětem výkladu zejména kapitol 6 – Kalkulace plných a variabilních nákladů, 11 – Řízení režijních nákladů a 12 – Rozdílové metody v řízení hospodárnosti jednicových nákladů.

2.4.2 Ekonomická účinnost

Dalším podstatným kritériem, navazujícím na hospodárnost, je **ekonomická účinnost** (efficiency). Její úroveň je výsledkem souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Její elementární formou je porovnání nákladů vynaložených v souvislosti s prodanými výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů. V tomto případě lze také ekonomickou účinnost relativně jednoznačně kvantifikovat pomocí **zisku**.

Zisk⁶ jako rozdíl mezi výnosy z prodaných výkonů a náklady prodaných výkonů, snížený o náklady období, resp. jako přírůstek kapitálu vlastníka z ekonomické činnosti podnikatelského subjektu, je považován za nejsyntetičtější absolutní hodnotovou kategorii. V zisku se odrážejí veškeré faktory úspěšného podnikání. Jeho výše bezprostředně navazuje na zvýšení hodnoty podniku za dané období a schopnost a míru jeho rozšířené reprodukce. Tyto funkce zisku označované jako **kritériální a reprodukční** jsou v podmínkách tržní ekonomiky nejdůležitější.

Kromě nich jsou však podstatné i jeho funkce **distribuční a stimulační**. Distribuční funkce vyjadřuje a zobrazuje zisk jako zdroj distribuce (rozdělení) zejména ve vztahu k vlastníkům a daňovým povinnostem. Stimulační funkce souvisí s využitím zisku jako nástroje zainteresovanosti pracovníků podniku na souhrnných hodnotových výsledcích.

Ve vztahu k různým rozhodovacím úlohám se rozlišují i různé úrovně zisku; ačkoliv jejich vymezení není zcela jednoznačné, lze nejdůležitější z těchto úrovní charakterizovat následujícím způsobem:

- **Zisk z hlavní výdělečné činnosti**, který lze (při určitém zjednodušení) charakterizovat jako rozdíl mezi výnosy z prodeje výkonů, které jsou předmětem činnosti podniku, a náklady, které s hlavní výdělečnou činností podniku souvisejí. Obecně tato úroveň zisku vyjadřuje schopnost podnikového managementu zhodnotit ekonomické zdroje, které má k dispozici pro uskutečňování činnosti, pro kterou byl podnik založen.
- **Zisk provozní**, zahrnující zisk z hlavní výdělečné činnosti, upravený o takové výsledkové transakce, které jsou sice v pravomoci a odpovědnosti managementu firmy, ale již nejsou bezprostředním výrazem hlavní výdělečné činnosti. Příkladem těchto transakcí jsou efekty z prodeje materiálu, nepotřebného pro další produkci (u ukončovaných činností). Obecně tato úroveň zisku vyjadřuje schopnost podnikového managementu zhodnotit veškeré ekonomické zdroje, které má k dispozici.
- **Zisk z běžné činnosti podniku**, zahrnující provozní zisk, upravený o efekty z výsledkových transakcí finančních a investičních aktivit (např. o výsledky z prodeje

⁶ Řada závěrů uvedených ve vztahu k zisku má svou obdobu i ve ztrátě jako negativním rozdílu mezi výnosy a náklady.

cenných papírů a vkladů, o úroky z přijatých a poskytnutých úvěrů a půjček, o výnosy z finančních investic apod.); tato úroveň zisku vyjadřuje v podstatě výdělkovou schopnost podniku, resp. schopnost managementu a vlastníků podniku zhodnotit cílevědomě účelově vynaložené ekonomické zdroje v hodnoceném období.

- **Mimořádný zisk**, jehož předmětem je souměření nákladů a výnosů, které ovlivnily celkový výsledek nahodilým, výjimečným způsobem, jehož opakování je v budoucnu nepravděpodobné. Podstatným rysem mimořádných výsledků je skutečnost, že jsou výsledkem srovnání tzv. nerecipročních přírůstků a úbytků kapitálu, jimž často chybí (nebo je výrazně oslaben) účelový vztah k výkonům (a které tedy ani nejsou **nákladem** a **výnosem** ve smyslu **manažerského účetnictví**). Jejich příkladem mohou být výsledkové dopady živelních pohrom.⁷
- **Zisk před zdaněním**, zjišťovaný v zásadě jako součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku a vyjadřující celkovou úroveň přírůstku kapitálu určeného jednak k „rozdělení“ mezi stát a vlastníky a jednak – jako interní zdroj financování – k dalšímu rozvoji podnikových aktivit.
- **Zisk po zdanění** (čistý zisk), který je určen na rozvoj podniku a na uspokojení potřeb vlastníků a který se zjišťuje v zásadě jako součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku, snížený o daň ze zisku (z příjmů).
- **Nerozdělený zisk**, kterým se rozumí čistý zisk snížený o zúčtované dividendy nebo jinak vyjádřené části zisku určené k rozdělení vlastníkům; jde tedy o část čistého zisku, která zvyšuje podíl vlastníků na celkových aktivech a která je určena na další rozvoj podniku.

Ačkoliv jde o kategorie, které mají svou obdobu i v naší legislativní úpravě finančního účetnictví, je třeba je chápat zejména ve vztahu k jejich vypovídací schopnosti o faktorech ekonomické účinnosti a odpovědnosti za její prosazování. V této souvislosti je třeba si naopak uvědomit, že (nejen) naše současná legislativní úprava tyto vztahy ne vždy respektuje. Příkladem může být způsob vykazování mimořádných nákladů a výnosů a efektů z prodeje významných složek dlouhodobých aktiv (které je v pravomoci vlastníků firmy nebo vydělitelné části vrcholového managementu) v rámci provozního výsledku hospodaření.

⁷ Sledování těchto výsledků neztrácí manažersky na významnosti, a to i přesto, že Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IAS/IFRS i legislativa EU prosazují v poslední době přístup, že i eliminace, resp. vznik (potenciálních) mimořádných vlivů patří do odpovědnosti managementu, resp. vlastníků, a tedy není třeba tyto výsledky vykazovat odděleně. Důvodem pro oddělené sledování mimořádných výsledků v manažerském účetnictví je zejména skutečnost, že zajištění proti mimořádným vlivům se řídí jinými manažerskými principy, nástroji a metodami než řízení hlavní výdělečné nebo běžné činnosti a že za realizaci těchto zajištění také odpovídá vydělitelná skupina manažerů, která nemusí být totožná se skupinou manažerů odpovídajících za efekty hlavní výdělečné (resp. běžné) činnosti.

2.4.3 Ekonomická efektivnost

Vrcholovým kritériem racionality podnikání je **ekonomická efektivnost** (effectiveness). Její úroveň opět vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, a tedy z kvantifikace zisku hodnoceného období. Úroveň zisku je však navíc vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů (aktiv), které jsou v podniku vázány, nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu, který se podílí na tvorbě, ale i čerpání zisku. Efektivností tak v nejobecnější podobě rozumíme schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání.

Její kvantitativní vyjádření je založeno na porovnání vynaložených vstupů a dosažených výstupů, přičemž obě základní kategorie mohou být různě interpretovány. Z hlediska vlastníků podniku je efektivnost nejčastěji hodnocena poměrem mezi ziskem (před zdaněním, resp. po zdanění) a průměrnou výší vlastního kapitálu.

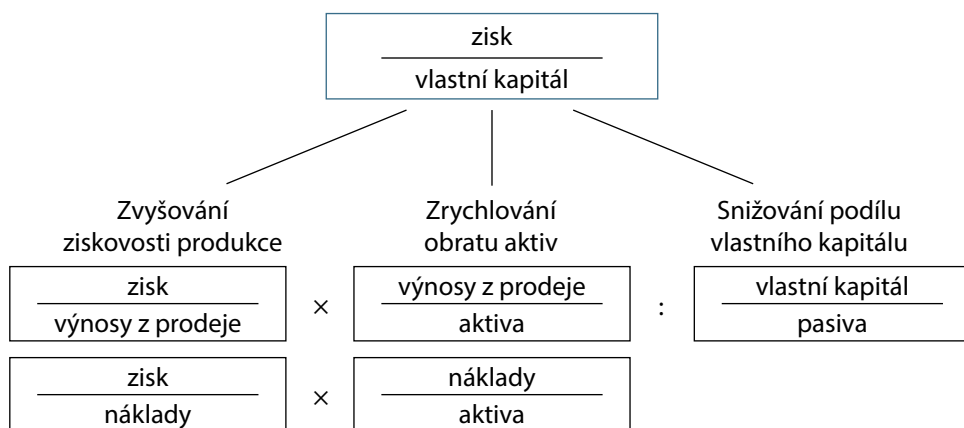
Cílem manažerského účetnictví je – kromě měření celkové ekonomické efektivnosti – zkoumat také **dílčí faktory** jejího **zvyšování**. Ty je účelné z hlediska odpovědnosti za jejich působení rozdělit do dvou skupin:

- na ty, které souvisejí s průběhem hlavní výdělečné, resp. provozní činnosti podniku, a které tedy v zásadě spadají do odpovědnosti podnikového managementu;
- na ty, které jsou výsledkem efektivního zajišťování průběhu finančních a investičních transakcí a které již spíše spadají do odpovědnosti vlastníků či jejich reprezentantů.

Jak je zřejmé ze základního rozkladu výnosnosti vlastního kapitálu pomocí poměrových kritérií, lze efektivnost vlastního kapitálu zvyšovat v zásadě třemi způsoby (viz obrázek 2.4):

- **Zvyšováním ziskovosti produkce;** tu lze vyjádřit jako výši zisku v relaci k výnosům z prodeje, nebo ve vztahu k nákladům, které byly na jejich výrobu a prodej prodaných výkonů vynaloženy.
- **Zrychlováním obrátu aktiv;** to v zásadě vyjadřuje intenzitu, s jakou se ekonomické zdroje podílejí na průběhu podnikatelského procesu; lze ji vyjádřit např. počtem obrátek aktiv ve výnosech z prodeje nebo v nákladech prodaných výkonů.
- **Zvyšováním podílu levnějších cizích zdrojů;** pokud je část činnosti podniku financována např. půjčkou nebo úvěrem, jehož cena (úrok) je nižší než výnosnost, kterou přinášejí takto financované aktivity (nebo dokonce krátkodobými závazky, které nejsou explicitně úročeny), přispívá rozdíl mezi výnosností a úrokem ke zvýšení efektivnosti kapitálu vlastníků. Tato cesta zvyšování efektivnosti je však cestou, která zároveň zvyšuje i finanční riziko plynoucí z potenciální neschopnosti podniku splácet tyto cizí zdroje.

Výnosnost vlastního kapitálu



Obr. 2.4 Grafické vyjádření faktorů ovlivňujících výnosnost vlastního kapitálu

Podnikový management má zpravidla odpovědnost za aktiva, svěřená mu do správy. Jeho nejobecnějším úkolem je tedy jejich zhodnocování, v podstatě bez ohledu na způsob jejich nabytí. Tomuto pojetí odpovědnosti podnikového vedení odpovídají první dva dílčí faktory zvyšování efektivnosti, vyjádřené součinem prvních dvou poměrových kritérií základního rozkladu výnosnosti vlastního kapitálu.

Naopak vlastníci (zastoupení např. představenstvem společnosti), pro něž je důležitá zejména výnosnost vlastního kapitálu a finanční riziko spojené se způsobem financování činnosti, si již zpravidla ponechávají pravomoc rozhodovat o proporci vlastního a cizího kapitálu, využívaného podnikem. Tuto jejich pravomoc, ale i odpovědnost vyjadřuje vývoj třetího poměrového kritéria základního rozkladu.

2.4.4 Náklad a výdaj – výnos a příjem

Výše zmíněné akruální účetnictví je založeno na souměření nákladů a výnosů, jež se vztahují ke stejnému věcnému nositeli a stejnému období – bez ohledu na to, kdy dochází k peněžním příjmům a výdajům. V zásadě to znamená, že – obdobně jako mezi oběma pojetími nákladů a výnosů – dochází k časovým rozdílům také mezi vznikem nákladu a úhradou závazku, který vznik nákladu založil, resp. mezi vznikem výnosu a úhradou pohledávky z něj plynoucí. Tato časová oddělenost nákladů a výnosů od peněžních toků, které s nimi souvisejí, vyvolává potřebu efektivně řídit nejen náklady a výnosy, ale také **peněžní toky**, které s nimi souvisejí.

V zásadě to znamená, že vedle řízení efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti podnikatelského procesu je třeba také formulovat a informačně zajistit rozhodovací úlohy, které vycházejí ze souměření příjmů a výdajů a které jsou zaměřeny na řízení

tzv. **finanční pozice** (situace) podniku. Ta je měřítkem již zmíněného finančního rizika externích věřitelů podniku. Mezi základní charakteristiky finanční pozice patří **řízení peněžních toků** (tzv. Cash Flow), **likvidity** a **solventnosti**.

2.4.5 Peněžní toky

Cash Flow se nejobecněji vymezuje jako proces či výsledek procesu porovnání příjmů a výdajů v oblasti vnitřního financování podniku. Je výsledkem zejména předběžného, ale i následného bilancování příjmů a výdajů v jednotlivých oblastech podnikatelské činnosti. Za tyto oblasti se považují zejména **hlavní výdělečná činnost**, **investiční činnosti** a **finanční aktivity** podniku.

V souvislosti s vyjádřením odpovědnosti za příznivé či nepříznivé toky finančních prostředků se však stále zřetelněji projevuje snaha vymezovat výše uvedené oblasti ještě podrobněji. Tak se např. v rámci hlavní výdělečné činnosti odděleně sledují toky peněz jako důsledek **neobvyklých transakcí**, ze sfér investičních a finančních aktivit se odděleně sledují příjmy a výdaje „rozvahové“ – bez vlivu na zisk – a peněžní toky vznikající jako důsledek **výsledkových transakcí**, samostatně se řídí příjmy a výdaje **ze zdanění** a ostatních fiskálních závazků a nároků a odděleně se sledují **mimořádné příjmy a výdaje**. Důvody této podrobnější diferenciaci se budeme podrobněji zabývat v kapitole 10 – Systém plánů a rozpočtů.

Cílem tohoto bilancování je zajistit **rovnovážný stav** mezi prostředky a zdroji z hlediska operativního, taktického i strategického. Jeho smyslem je **zajistit likvidní prostředky** potřebné na jedné straně pro zamýšlený rozvoj podnikatelských aktivit a na druhé straně na úhradu vznikajících závazků podniku. Právě schopnost podniku včas hradit své závazky je výrazem jeho **finanční pozice**. Ta se vyjadřuje pomocí **solventnosti** a **likvidity**.

2.4.6 Solventnost

Solventností se rozumí stabilní, dlouhodobá schopnost podniku hradit své závazky v termínech splatnosti. Vyjadřuje se zpravidla jako vztah mezi oběžnými aktivy a neúročenými (běžnými) závazky. Význam pro posouzení schopnosti podniku dostát svým závazkům má jejich **průměrná výše**, odrážející rozdíly v rychlosti obratu obou složek. Pro řízení zejména **hlavní výdělečné činnosti** má význam relativní (podílové) vyjádření, ale i rozdíl obou složek vyjadřující trvalou vázanost oběžných aktiv, která – pokud nebude redukován rozsah činnosti – nelze používat k úhradě závazků a která by tedy měla být financována takovými zdroji krytí, které „vyžadují odměnu“ – tedy kapitálem vlastníků a úročenými cizími zdroji.

Rozdíl oběžných aktiv, vázaných v hlavní výdělečné činnosti, a neúročných (běžných) závazků, které hlavní výdělečná činnost generuje, se nazývá **pracovní kapitál** (working capital).

Modifikací pracovního kapitálu je tzv. **čistý pracovní kapitál** (net working capital), kterým se rozumí výše oběžných aktiv bez finančních prostředků, snížená o neúročené závazky.⁸ Význam čistého pracovního kapitálu pro řízení solventnosti vyplývá z určité nadsázky, kterou se tato část rozvahy charakterizuje: hovoří se o aktivech – ekonomických zdrojích, které jsou „třikrát nepříjemné“: ani nezakládají potenciál výdělkové schopnosti (který je – zjednodušeně řečeno – vykazován v dlouhodobé, „neoběžné“ části aktiv rozvahy), ani se jimi „nedá platit“ (nejsou v peněžní formě), ale „hodně stojí“: jsou kryty zpravidla dlouhodobými, „o odměnu si říkajícími, a tedy drahými“ zdroji financování.

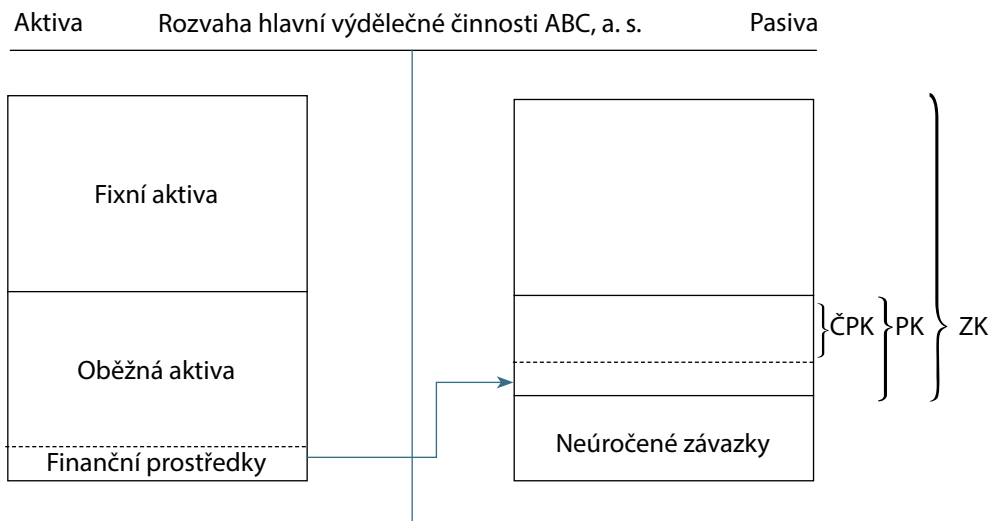
Zejména ve vztahu k těmto úvahám, ale také se zřetelem na nutnost odlišit ty zdroje financování hlavní výdělečné činnosti, které „vyžadují odměnu“, od těch, které odměnu nevyžadují, se pro součet kapitálu vlastníků a úročených cizích zdrojů, používá také souhrnný název **zaměstnaný kapitál** (capital employed).

Z tohoto hlediska je zřejmé, že řízení podniku je v této oblasti hledáním optima čistého pracovního kapitálu ve vztahu k rozsahu podnikání: zatímco řízení efektivnosti směřuje spíše k minimalizaci čistého pracovního kapitálu, cílem řízení solventnosti je stanovit, resp. indikovat spíše vyšší, „bezpečnou“ úroveň čistého pracovního kapitálu, zajišťující jistotu při splácení závazků v termínech splatnosti. Schématické vyjádření zaměstnaného, pracovního a čistého pracovního kapitálu je uvedeno na obrázku 2.5.

2.4.7 Likvidita

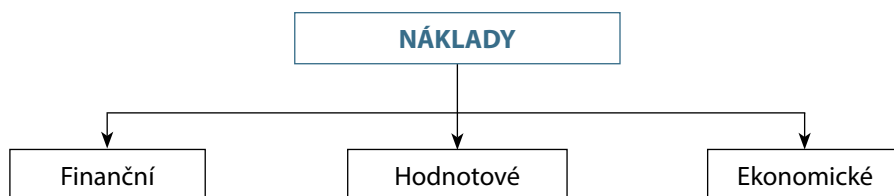
Likvidita (někdy nazývaná též jako okamžitá nebo tzv. krátkodobá solventnost) se vymezuje jako schopnost podniku dostát svým **okamžitým závazkům**. Vyjadřuje se některou modifikací poměru mezi tzv. likvidními prostředky (tzn. prostředky, které již buď v peněžní formě jsou, nebo je lze rychle a nerizikově za peníze směnit) a krátkodobými závazky, přičemž lhůta splatnosti závazků je určující pro vyjádření rozsahu likvidních prostředků v čitateli zlomku. Při propočtu likvidity by se mělo vycházet ze zásady, že v čitateli by měla být zahrnuta jen ta část oběžných aktiv, jejich doba obratu je buď kratší, než je lhůta splatnosti závazků, nebo maximálně stejně dlouhá.

⁸ I když se to zpravidla v běžném vymezení tohoto pojmu nepříliš zdůrazňuje, i zde se primárně mají na mysli ta oběžná aktiva, kterou vyžaduje racionální průběh hlavní výdělečné činnosti, a ta část neúročených závazků, kterou racionální průběh hlavní výdělečné činnosti generuje.



2.5 ZPŮSOB VYJÁDRĚNÍ A OCENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Až dosud jsme se zabývali odlišnostmi ve vyjádření nákladů ve finančním a manažerském účetnictví z hlediska jejich rozdílného vymezení účelnosti a účelovosti a rozdílného rozložení v čase. Tím se však rozdílnost obou pojetí nevyčerpává; je dále ovlivněna také **způsobem vyjádření a ocenění nákladů**. V této souvislosti je obecným východiskem trojí pojetí nákladů zobrazovaných v účetnictví: **finanční** (tzv. **pagatorní**), **hodnotové** a **ekonomické** (viz obrázek 2.6).



Obr. 2.6 Pojetí nákladů

2.5.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví se nejčastěji uplatňuje tzv. finanční (pagatorní) pojetí. Je založeno na aplikaci **peněžní formy koloběhu prostředků**. V té se vychází z předpokladu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada.

Náklady se tak chápou jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují náhradu peněz – minimálně v jejich původní výši. To je základem koncepce měření zisku na bázi **zachování finančního kapitálu** v jeho původní nominální výši.

Pagatorní pojetí tak vykazuje některé znaky, které by při jeho výhradním využití v manažerském účetnictví značně zúžily předmět jeho zájmu:

- Jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být předmětem zobrazení pouze takové náklady, které jsou podloženy **reálným výdejem peněz**. Jsou to především náklady uhrazované v peněžní formě bezprostředně (např. osobní náklady) a pak náklady odpovídající spotřebě nebo využití ekonomických zdrojů, které byly vypořádány peněžně v předchozích obdobích (např. odpisy).
- Druhým typickým znakem (a omezením) tohoto pojetí je **ocenění** těchto spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů; náklady jsou tak oceněny ve **skutečných (historických) pořizovacích cenách**.

Uvedená omezení stále více cítí i uživatelé finančního účetnictví, kteří vytvářejí tlak na diferencované zobrazení nákladového procesu. Inspirací v tomto ohledu mohou být přístupy tzv. **hodnotového** a **ekonomického pojetí**, které mají blíže k rozhodovacím úlohám managementu a s nimiž se v současné době častěji setkáváme v manažerském účetnictví.

2.5.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se rozvinulo hlavně ve vazbě na vývoj **nákladového účetnictví**, jehož smyslem je poskytovat informace pro **běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů**. Je založeno na relacích, které vyjadřují spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, které existují **v čase uskutečňování příslušných procesů**. Smyslem tohoto pojetí je tedy informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platily nikoliv v době jejich pořízení, resp. přeměny, ale platí v současnosti. Hodnotové pojetí tak vychází z ocenění ekonomických zdrojů na bázi **reprodukčních cen**, a zisk tak měří na principu **zachování** tzv. **věcného kapitálu** (podnikové podstaty).

V hodnotovém pojetí tedy nevystupují jako náklady jenom peněžně zajištěné ekonomické zdroje. Předmětem zobrazení jsou i takové faktory, které sice nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity. Příkladem těchto nákladů mohou být tzv. kalkulační odpisy, s jejichž zobrazením jsme se seznámili v předchozí kapitole, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné (viz následující příklad).

Příklad 2.4

Prodejní divize podniku zaměřeného na prodej počítačů má své prostory v budově, která byla vložena do podniku formou věcného vkladu jedním z vlastníků. Její výsledky jsou tak nesrovnatelné s jinými divizemi, které mají prodejní prostory v najatých objektech. Podnikové vedení zatěžuje proto tuto divizi kalkulačním nájemným; jeho výši odvozuje z průměrné úrovně nájemného, které se v dané lokalitě zpravidla vyžaduje.

Naším úkolem je zobrazit uvedenou skutečnost v účetnictví.

Řešení:

Uvedená skutečnost se vůbec neprojeví ve finančním účetnictví. V manažerském účetnictví se nabízí více alternativ; výchozí řešení chápe kalkulační nájemné jako interní (druhotný) náklad prodejní divize a souvztažně jako interní (druhotný) výnos vrcholového vedení podniku.

V podmínkách tzv. vnitropodnikové banky⁹ lze uvedenou skutečnost zobrazit zároveň takovým způsobem, aby vyjádřila požadavek na centralizaci finančních prostředků odpovídajících výši kalkulačního nájemného na úrovni vrcholového vedení podniku (viz schéma 2.1).

**Schéma 2.1 Zobrazení kalkulačního nájemného
v podmínkách vnitropodnikové banky**

Vrcholové vedení podniku

Vnitropodnikové pohledávky		Interní (druhotné) výnosy	
1a)	100 000	1a)	100 000

Prodejní divize

Interní (druhotné) náklady		Vnitropodnikové závazky	
1b)	100 000	1b)	100 000

Finanční a hodnotové pojetí tak představují dva základní přístupy k obecné interpretaci nákladů, které jsou výrazem **duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví**.

Shoda ve vyjádření nákladů u nich nastává pouze v případě, kdy rozhodovací úlohy podnikového managementu jsou založeny na vyjádření nákladů, které jsou výrazem reálně vynaložených peněz, a také ve výši, která tomuto výdaji odpovídá.

Naopak rozdíly mezi oběma pojetími lze rozdělit do dvou skupin:

- První skupinu představují náklady, které sice mají své vyjádření ve finančním pojetí (a v této úrovni také vstupují do finančního účetnictví), ale rozhodovací úlohy řešené managementem vyžadují, aby byly vyjádřeny **v jiné úrovni ocenění**; takové náklady se z hlediska jejich vyjádření ve finančním účetnictví nazývají jako **neutrální** a z hlediska jejich vyjádření v manažerském účetnictví jako **kalkulační**; jejich příkladem jsou výše zmíněné kalkulační odpisy.
- Druhou skupinu představují náklady, které svůj výraz z hlediska finančního pojetí nemají vůbec, protože nejsou založeny na výdeji peněz; takové náklady se označují jako **dodatkové**; jejich příkladem je výše zmíněné kalkulační nájemné; rozsah dodatkových nákladů však podstatně rozšiřují náklady, které jsou výrazem jejich **ekonomického pojetí**.

⁹ Charakteristikou, přednostmi a omezeními vnitropodnikové banky se podrobněji zabýváme v kapitole 16 – Využití hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek.

Vztah mezi oběma pojetími nákladů z hlediska jejich vyjádření ve finančním a manažerském účetnictví vyjadřuje tabulka 2.1.

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)
Odpisy zúčtované podle odpisových plánů finančního účetnictví, vycházející z pořizovací ceny fixních aktiv – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační (časové, výkonové) odpisy zúčtované podle odpisových plánů manažerského účetnictví, vycházející z reprodukční ceny – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Úroky zúčtované a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační úroky, vyjadřující také náklady kapitálu, který není úročný – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Provozní manka, škody, pokuty a penále zúčtované ve skutečné výši – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační rizika, vyjadřující předpokládanou úroveň těchto výdajů v budoucnosti – kalkulační náklad manažerského účetnictví
-----	Kalkulační podnikatelské osobní náklady, kalkulační nájemné, náklady v jejich ekonomickém pojetí – dodatkové náklady manažerského účetnictví

Tab. 2.1 Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví

2.5.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby **rozhodování** za účelem **výběru optimálních budoucích variant**. S výběrem alternativ souvisí pak obecné ekonomické chápání nákladů jako **maxima hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené varianty**.

Tyto podmínky naplňuje kategorie tzv. **oportunitních nákladů**; ty se vymezují jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady tak nepředstavují reálně spotřebované nebo využitě ekonomické zdroje, ale **dodatečně vložené měřítko**

účelnosti uskutečněné volby. Stručně řečeno: vyjádření nákladů podle tohoto pojetí nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem. Ve výše uvedeném příkladu kalkulačního nájemného by byl oportunitním nákladem výnos, o který se podnik připravuje tím, že budovu vloženou do podnikání nepronajímá.

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

Oportunitními náklady a výnosy se budeme podrobněji zabývat v kapitole věnované členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

Vzájemný vztah uvedených pojetí nákladů znázorňuje tabulka 2.2.

Pojetí nákladů	Finanční	Hodnotové	Ekonomické
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah k zobrazované realitě	Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutečnila	Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti	Zobrazení transakce formou porovnání s jinou v úvahu přicházející variantou
Vztah nákladů a výdajů	Dochází pouze k časovým, nikoliv věcným rozdílům mezi náklady a výdaji	Dochází nejen k časovým, ale i věcným rozdílům; předmětem zobrazení jsou i náklady, které nejsou doprovázeny výdaji v běžném podnikatelském cyklu	
Vztah k vyjádření zisku	Zisk je měřen na principu zachování finančního kapitálu v nominální výši; podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu; podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) kapacitou podnikatelské činnosti	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přičemž jeho úroveň se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje se o oportunitní výnosy

Tab. 2.2 Základní charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

SHRNUTÍ

1. Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního účetnictví je výrazně širší spektrum informací o nákladech, které manažeři vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak pro rozhodování o jeho budoucích variantách.
2. Uvedená odlišnost se projevuje až do té míry, že pojem nákladů je v obou účetních subsystémech rozdílně vymezen. V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností podniku. Smyslem vynaložení nákladů je jejich zhodnocení; k němu dojde jen při vytvoření takové složky aktiv, která přinesla (resp. přinese) větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad.
3. Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem lze pak odvodit některá důležitá kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit, která jsou předmětem zobrazení v manažerském účetnictví. Mezi nejdůležitější z nich patří měření hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikatelské činnosti.
4. Časové rozdíly mezi náklady a výdaji, resp. mezi výnosy a příjmy, vedou k nutnosti diferencovaně řídit peněžní toky. Základními kritérii jejich řízení jsou finanční pozice, solventnost a likvidita.
5. Zobrazení nákladů v účetnictví a dalších informačních nástrojích hodnotového řízení je také ovlivněno způsobem vyjádření a ocenění nákladů. V této souvislosti se rozlišuje finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Při vyjádření a ocenění nákladů se v manažerském účetnictví vychází zejména z jejich hodnotového a ekonomického pojetí.

KONTROLNÍ OTÁZKY

1. Jak se vymezují náklady z hlediska informačních potřeb externích uživatelů finančního účetnictví?
2. Jak se vymezují náklady z hlediska rozhodovacích úloh, které řeší podnikový management?
3. Vymezte pojem „hospodárnost“ a uveďte dvě základní cesty jejího prosazování.
4. Vymezte pojmy „ekonomická účinnost“ a „efektivnost“ a charakterizujte jejich vzájemný vztah.
5. Vymezte pojmy „solventnost“ a „likvidita“ a charakterizujte jejich vzájemný vztah.
6. Jak se liší finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů?

7. K jakému pojetí zachování kapitálu se vztahuje finanční pojetí nákladů? K jakému hodnotové pojetí?
8. K jakým účetním subsystémům se vážou finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů?

TYPOVÝ PŘÍKLAD

Příklad 2.5

Společnost JENA, a.s., zabývající se výrobní a obchodní činností, nakoupila v závěru minulého roku zboží v pořizovací ceně 100 000 Kč. Uvedené zboží prodala za 120 000 Kč. V současné době nakupuje totéž zboží za 106 000 Kč. Kromě možnosti toto zboží prodat uvažuje společnost o tom, že jej lze využít také jako polotovar v nově vyráběném výrobku. Nový výrobek podle předběžných počtů, které vycházejí ze současných cenových relací, může přinášet až deseti-procentní nákladovou rentabilitu.

Naším úkolem je diferencovaně vyjádřit náklady prodaného zboží v závislosti na jejich finančním, hodnotovém a ekonomickém pojetí a vyjádřit jejich vliv na efekt (obchodní marži) z prodeje zboží.

Řešení:

1. Při vyjádření nákladů ve **finančním pojetí** se vychází z jejich historické pořizovací ceny. Náklady prodaného zboží budou tedy činit 100 000 Kč, což při výnosech z prodeje ve výši 120 000 Kč znamená, že obchodní marže z prodeje zboží činí 20 000 Kč.
2. Vyjádření nákladů v **hodnotovém pojetí** předpokládá přecenit pořízené zboží na jeho současnou (reprodukční) úroveň. Ta činí 106 000 Kč; tolik budou činit i náklady prodaného zboží. Při výnosech z prodeje ve výši 120 000 Kč bude tedy činit takto zjištěná obchodní marže 14 000 Kč.
3. Vyjádření nákladů v **ekonomickém pojetí** předpokládá, že kromě nákladů prodaného zboží (vyjádřených v hodnotovém pojetí) budou vzaty v úvahu také výnosy z dosud nerealizované varianty (využití zboží jako polotovaru v nové výrobě). Ty činí 10 % ze 106 000 Kč, tedy 10 600 Kč. Náklady prodaného zboží v jejich ekonomickém pojetí tedy činí 116 600 Kč, což při výnosech z prodeje ve výši 120 000 Kč znamená, že obchodní marže z prodeje zboží činí 3 400 Kč. Z výsledku je zřejmé, že pro společnost je výhodnější nakupované zboží prodávat než jej využívat jako polotovar ve výrobě.

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

ÚVOD

Obsahem této kapitoly je obecná charakteristika manažerských řídicích úloh, jejichž řešení vychází z různě členěných informací o struktuře nákladů. Výklad se zaměřuje zejména na základní formy a vlastnosti různých členění nákladů, která manažerům umožňují jednak řídit podnikatelský proces, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto, jednak se kvalifikovaně rozhodovat o budoucích variantách procesu nebo jeho části, za kterou z titulu svých manažerských pravomocí odpovídají.

Výukovými cíli této kapitoly je:

- vymezit základní přístupy k členění nákladů z hlediska potřeb řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo rozhodnuto,
 - charakterizovat základní formy a vlastnosti druhového a účelového členění nákladů,
 - vyjádřit základní vztahy a odlišnosti mezi náklady přímými, jednicovými a variabilními a mezi náklady nepřímými, režijními a fixními,
 - vyjádřit požadavky na taková členění nákladů, která usnadní rozhodování o budoucích variantách podnikání,
 - vymezit a prakticky dokumentovat důležitost informací o relevantních a irrelevantních nákladech, a
 - podrobněji charakterizovat jejich různé formy.
-

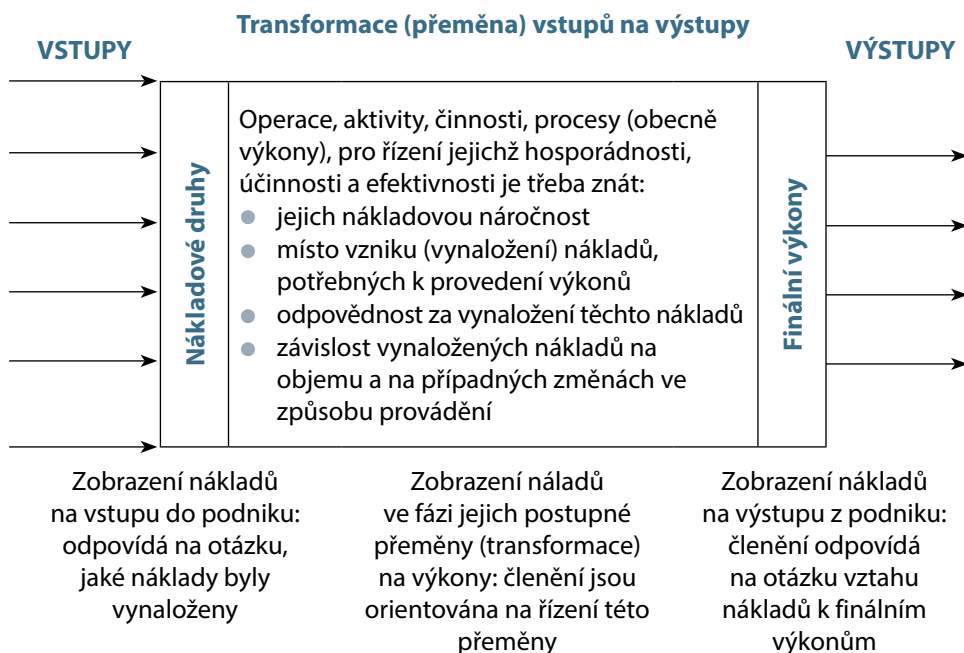
3.1 VÝZNAM A STRUKTURA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Jak jsme již zdůraznili v předchozí kapitole, předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Existuje přirozeně mnoho způsobů, jak náklady členit. Je však třeba si uvědomit, že členění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno **účelovou potřebou** – vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí.

Z hlediska vztahu k rozhodovacím úlohám managementu a také v souladu s historickým vývojem manažerského účetnictví lze členění nákladů rozdělit do dvou fází:

- V první části této kapitoly se zaměříme na takové způsoby členění, které mají význam **pro řízení** podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto.
- Druhou část této kapitoly pak budeme věnovat otázkám, které souvisejí s členěním nákladů **pro rozhodování o budoucích variantách** podnikání.

Znázornění různých průřezů, které by manažerské účetnictví mělo o nákladech poskytnout, je uvedeno na obrázku 3.1.



Obr. 3.1 Průběh nákladů podnikatelským procesem

3.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Pokud se podrobněji člení náklady vstupující do podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých **druhů**. Za základní nákladové druhy se považují **spotřeba materiálu, spotřeba a využití externích prací a služeb, osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaných aktiv a finanční náklady**.

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- Druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení **prvotní**; předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím.
- Jsou to náklady **externí**; vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů.
- Z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou **jednoduché**. Z úrovně podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, z nichž se skládají.

Základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění **proporcí, stability a rovnováhy** mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje.

Větší význam má však toto členění z **makroekonomického hlediska** při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a obdobných souhrnných hodnotových veličin za národní ekonomiky a jejich nad- i subsystémy. Z tohoto důvodu se – zejména v zemích kontinentální Evropy, ale minimálně jako informace uváděná v příloze k účetní závěrce překládané v souladu s anglosaským přístupem – uplatňuje jako základní členění ve finančním účetnictví.

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je však použití samostatného druhového členění **omezené**. Platí to zejména v tom případě, chceme-li pomocí druhového členění nákladů hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikových výkonů. Důvodem je hlavně skutečnost, že druhové členění nevyjadřuje **příčinu vynaložení nákladů** (svého věcného nositele).

Tak např. překročení rozpočtované spotřeby materiálu nemusí být negativním jevem, pokud se zároveň podařilo překročit plánovaný objem výroby nebo se změnila sortimentní struktura ve prospěch výrobků s vyšším podílem jednicového materiálu.

To, že druhové členění nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, je mimochodem jedním z důvodů, proč je zejména v kontinentální Evropě

často používaným členěním při vykazování nákladů ve výsledovce (výkazu zisku a ztráty). Jeho struktura totiž nedává konkurenci možnost analyzovat faktory (ani výši) podnikové finanční výkonnosti.

Dokumentujme tuto skutečnost na příkladu naší legislativy a obsahového vymezení položky „Spotřeba materiálu a energie“, uváděné v té formě výkazu zisku a ztráty, jehož základem je druhové členění nákladů: uvedení souhrnné částky spotřeby materiálu (která je navíc v naší konkrétní formě výkazu uvedena souhrnně se spotřebou energie) nedává externímu uživateli možnost zjistit:

- zda jde o spotřebu jednicového materiálu tvořícího součást výrobku, nebo
- o režijní materiál spotřebovaný při provádění pomocných nebo obslužných činností, nebo
- o spotřebovaný materiál aktivovaný v dlouhodobých nebo oběžných aktivech, nebo
- o část jednorázově odepsaného dlouhodobého drobného majetku, nebo
- dokonce o formu rozdělování výsledků podnikové činnosti (nákup digitálních diářů či jiné techniky do určité hranice vstupní ceny společníkům a manažerům).

Mimochodem – ačkoliv je druhové členění nákladů základem naší úpravy finančního účetnictví, je třeba si uvědomit, že není jediným členěním, kterého náš systém využívá. Jak vyplývá ze struktury směrné účtové osnovy, je náš účetní systém kombinován s účelovým členěním, jehož reprezentanty jsou např. účty prodaného zboží, nákladů na reprezentaci, prodaného materiálu a další.

V omezené míře jsou pak v druhově rozčleněných nákladech zahrnuty i interní náklady. Ty jsou pak z vyjádření zisku eliminovány prostřednictvím účtů změn stavů a aktivací. Příkladem tohoto řešení jsou náklady na spotřebu materiálu vykázané v položce 50 – Spotřebované nákupy v případě, že jde o materiál vyrobený ve vlastní režii, resp. zúčtované odpisy obdobně vytvořených dlouhodobých aktiv.

Také vztah k časovému období je v našem účetním systému řešen komplikovaněji, než jak vyplývá z obecného zobrazení časově nerozlišených druhových nákladů. Snaha o vyjádření co nejpodrobnějších informací o nákladech, které se jako výdaj projeví v jiných obdobích (ale – bohužel – i ne zcela jednotný koncepčně metodický přístup k zobrazení těchto informací), se projevuje tak, že náš účetní systém kombinuje v jednom období časově rozlišené i nerozlišené náklady; např. u komplexních nákladů příštích období je tradičně součástí páté účtové třídy jak časově nerozlišená úroveň jejich vzniku, tak i jejich časové rozlišení, zatímco běžné náklady příštích období jsou v páté účtové třídě vyjádřeny již jako časově rozlišené.

Z hlediska potřeb manažerského řízení je proto třeba druhové členění kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují **účelový vztah** nákladů k podnikovým výkonům.

3.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

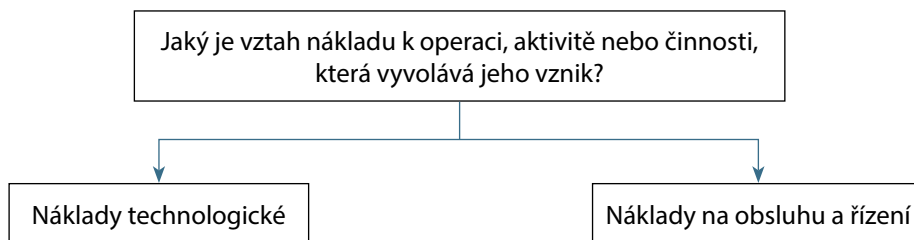
Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy zajišťující **řízení hospodárnosti** vynaložených nákladů. Jejich informačním východiskem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je **účelové členění** nákladů.

Účelový vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. V praktických řešeních, která stanovují nákladový úkol pro jednotlivé nákladové položky nebo jejich skupiny, probíhá strukturalizace účelového členění v několika úrovních. V první z nich se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých **výrobních** (resp. hlavních podnikatelských) **činností a činností pomocných a obslužných** (servisních). V rámci nich se pak podrobněji člení např. podle **aktivit** nebo jednotlivých **operací**. Obecnou zásadou v tomto směru je identifikovat **věcného nositele** (cost driver), který vyvolává vznik nákladu a jehož velikost (intenzita) je určující také pro úroveň racionálně vynaložených nákladů.

3.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Z hlediska řízení hospodárnosti se pak tyto náklady dále člení podle jejich vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou základních skupin (viz obr. 3.2).

- do skupiny nákladů bezprostředně vyvolaných „**technologii**“ dané činnosti, aktivity nebo operace; tyto náklady se nazývají **náklady technologické** a jejich nejjednodušším příkladem může být spotřeba papíru určité kvality vynaložená na konkrétní titul (zakázku) v tiskárně, nebo
- do skupiny nákladů, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti (aktivity, operace); tyto náklady se nazývají **náklady na obsluhu a řízení** příslušné činnosti; jejich příkladem může být náklad na osvětlení tiskárny a osobní náklady směnového mistra.



Obr. 3.2 Účelové členění nákladů

3.3.2 Náklady jednicové a režijní

Značně obecné rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je východícím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek (viz obrázek 3.3).

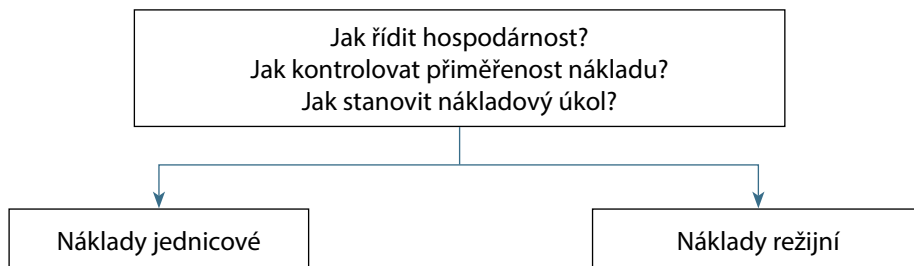
Stanovení nákladového úkolu u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, aktivity nebo činnosti. Způsob, jak daný výkon bude proveden, je často určen předem (např. v průmyslových podnicích v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby konkrétního výrobku). Součástí této přípravy je i stanovení **norem jako naturálně stanovené spotřeby ekonomického zdroje**; tyto normy se – po ocenění naturální spotřeby – mění v kalkulaci, určující úroveň nákladů na jednotku výkonu.

Nákladový úkol se u těchto nákladů tedy stanoví poměrně snadno: příslušná oceněná norma (kalkulace) se vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených výkonů (např. počtem, kolikrát dělník provedl normovanou operaci, resp. počtem vytištěných knih). Tento postup kontroly je možno uplatnit zpravidla u těch technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo **s jednotkou výkonu**. Tato část technologických nákladů se označuje jako **náklady jednicové**. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je **norma a na ní navazující kalkulační jednotka jednicových nákladů**. Ta se zpravidla vymezuje jako **nákladový úkol, stanovený na jednotku výkonu**.

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. Pouze rámcově je ovlivněna rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných **limitů a normativů** platných **pro určité časové období**, popř. i pro **celkový předpokládaný objem výkonů** (využitou kapacitu) za toto období. Příkladem těchto nákladů mohou ve výrobních podnicích být předpokládané měsíční osobní náklady mistra vycházející z jeho zařazení, náklady na otop vycházející z harmonogramu topné sezóny a normativu, založeného na vytápěných krychlových metrech, a další.

Většinou je tento úkol konkretizován i **odpovědnostně**, tedy podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Je zřejmé, že kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola jednicových nákladů. Tyto náklady se označují jako náklady **režijní**. Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich **rozpočet**. Ten se zpravidla vymezuje jako **nákladový úkol, stanovený konkrétnímu útvaru na časové období a předpokládaný rozsah aktivity**.

Konkrétním otázkám využití kalkulací výkonů a rozpočtů režijních nákladů se budeme podrobně věnovat v kapitolách 5–11 této učebnice.



Obr. 3.3 Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti

3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti nekončí rozpoznáním příčinného (účelového) vztahu nákladu k nositeli, který vyvolal jejich vznik; v dalším kroku se konkretizuje vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž operace (aktivita, činnost) probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů.

3.4.1 Odpovědnostní středisko

Výchozím momentem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů. Na to však nutně musí navázat členění podle **odpovědnosti** za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady (ale i jiné hodnotové veličiny) do odpovědnosti přiřazovány, se pojmově vymezují jako **odpovědnostní střediska**.

Výraz „odpovědnostní středisko“ je pojmem, jenž se vztahuje k tzv. **ekonomické struktuře** podniku. Tato struktura bezprostředně navazuje na **organizační strukturu** podniku, jejímž úkolem je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků útvarů v jejich **věcné podstatě** (jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem je oprávněn rozhodovat, za co odpovídá).

Smyslem ekonomické struktury je pak vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posouzení **hodnotových výsledků**. Znamená to, že pro řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií.

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek: **nákladové (nákladově řízené), ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové**.

Obsahovým vymezením těchto typů středisek se budeme podrobněji zabývat v kapitole 14 této učebnice.

3.4.2 Druhotné (interní) náklady

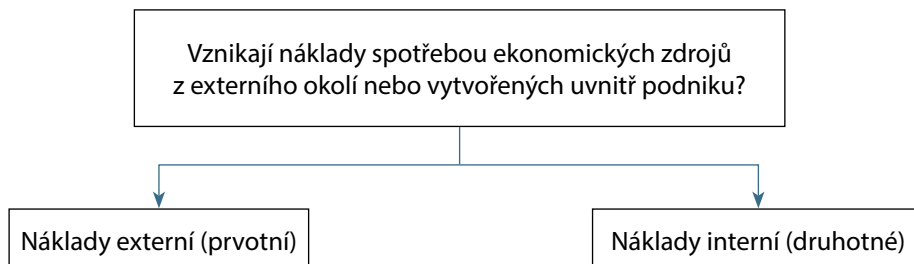
Rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je první etapou informačního zajištění nutného k řízení odpovědnostních středisek. Na tuto první etapu je však třeba navázat i způsobem **spojení**, který by umožnil zobrazit kooperační vazby mezi útvary a určit odpovědnost za hodnotové efekty (např. za úspory nebo překračování nákladů) těch výkonů, které se neprodávají externím spotřebitelům, ale stávají se předmětem spotřeby uvnitř podniku. Základními předpoklady tohoto spojení jsou

- vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek tak, aby bylo možno vyjádřit a kvantifikovat jejich **náklady**;
- identifikace dílčích **výkonů**, které tyto útvary předávají jiným vnitropodnikovým útvarům;
- ocenění těchto výkonů pomocí tzv. **vnitropodnikových cen**.

Spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky se tedy uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, resp. přejímané výkony. Náklady, které vznikají odebrajícímu středisku, se označují jako náklady **interní**. Jejich výše je dána množstvím výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Podstatnými vlastnostmi těchto nákladů je, že jde o náklady

- **druhotné** (z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé – poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon provedlo) a
- **složené** (neboť je lze z podnikové úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám – druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány).

Základní schematické vyjádření vztahu externích a interních nákladů je uvedeno na obrázku 3.4. Řízením odpovědnostních středisek a s ním spojenými otázkami zjišťování nákladů podle odpovědnosti a stanovení vnitropodnikových cen se budeme podrobněji zabývat v kapitolách 14–16.



Obr. 3.4 Členění nákladů z hlediska zdroje, který poskytuje výrobky, práce nebo služby

3.5 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobiť či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu a prodej konkrétního druhu výrobku“, a „zrušit či zavést výrobu a prodej určitého sortimentu / určitému zákazníkovi / na určitém teritoriu prodeje / konkrétním distribučním kanálem“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů výkonu či jeho části nazýváme **kalkulačním členěním nákladů**.

Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na ně vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů.

Jinak je ovšem zajištění těchto úloh reálnými informacemi jedním z nejsložitějších, ale také nejdůležitějších v rámci členění nákladů vůbec. Podnikatelský proces je totiž zpravidla složitým systémem sériově i paralelně řazených činností s určitým počtem bezprostředních, ale i s výrazně širším množstvím zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výkonu. Předběžné stanovení či následné zjištění určité proporce nákladů těchto činností na určitý výkon je pak často spíše abstrakcí a záležitostí modelového zjednodušení, jež neodráží realitu v plné šíři.

I v této souvislosti je třeba mít opět na zřeteli **účel** přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, tj. rozhodovací problém, který je třeba pomocí tohoto přiřazení řešit. Je zřejmé, že např. jiný objem nákladů, resp. jiný postup pro jejich rozvržení na vytvářený sortiment, bude použit pro stanovení výchozích cen produktů, jiný pro kontrolu hospodárnosti a jiný v krátkodobém rozhodnutí, zda produkt lze prodat za dočasně sníženou cenu na doplňkovém trhu. Uvedený účel je pak třeba respektovat i v pozdějších, následných rozhodnutích.

3.5.1 Přímé a nepřímé náklady

Z hlediska **příčinných vazeb** nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednotici), a z hlediska praktických **početných technických možností**, jak racionálně přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze opět rozlišit dvě základní skupiny nákladů (viz obrázek 3.5):

- tzv. **přímé náklady**, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, a je racionální je tomuto výkonu přiřazovat i z hlediska vzájemného vztahu „cost – benefit“;
- **nepřímé náklady**, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech, nebo by jejich přiřazení konkrétnímu druhu výkonu nebylo v souladu s principem „cost – benefit“.

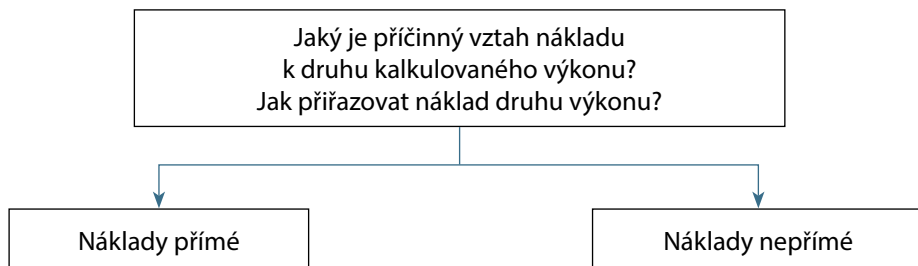
Je zřejmé, že do první skupiny patří téměř veškeré jednicové náklady.¹ Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení. Příkladem takového nákladu může být náklad na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku nebo náklad na jeho reklamu.

Nutnou vlastností přímých nákladů tedy nemusí být jejich proporcionální charakter. Zejména skupina tzv. přímých režijních nákladů zpravidla zahrnuje náklady fixní, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky jednicových nákladů.

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu) je však zpravidla společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh je však třeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přičítají **nepřímo** pomocí zvolených veličin.

Otázkám přiřazování nákladů předmětu kalkulace se budeme věnovat v kapitolách 5 – Metodické otázky využití kalkulace v řízení po linii výkonů, 6 – Kalkulace plných a variabilních nákladů a 7 – Specifika kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám.

¹ Výjimku z tohoto pravidla představují jednicové náklady vynakládané v tzv. sdružených výrobcích. Problematikou sdružených výrob se podrobněji zabýváme v kapitole 9 – Vliv charakteru podnikání na výkonově orientované účetnictví.



Obr. 3.5 Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace

3.6 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ

Až dosud jsme se v této kapitole věnovali zejména takovému členění nákladů,² která řídící pracovníci využívají **pro řízení** podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto. V této části se zaměříme na členění, která jsou důležitá **pro zhodnocení budoucích variant** podnikání. Tato členění jsou obsahem zejména té části manažerského účetnictví, která se orientuje na informace pro **rozhodování**.

3.6.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

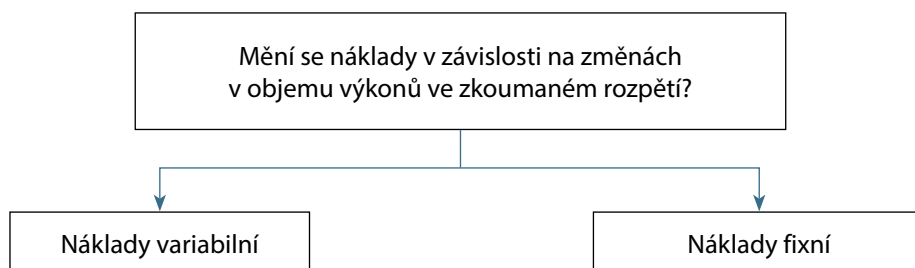
Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu finálních, ale i dílčích výkonů se začalo systematicky využívat ve dvacátých letech 20. století; jeho aplikace se často považuje za „přerod“ klasicky orientovaného nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. To si totiž už nekladlo za cíl dávat „pouze“ odpovědi na otázky týkající se minulosti („Jaké byly skutečné náklady prodaných výkonů?“) nebo zajišťující srovnání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem („Jaké byly tyto skutečné náklady ve vztahu ke kalkulovaným nebo rozpočtovaným?“), ale začalo poskytovat také informace o **variantách budoucího vývoje** („Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud zvýšíme objem výroby konkrétního produktu o 10 procent?“).

² Je třeba zdůraznit, že – ačkoliv se i tato kapitola orientuje primárně na náklady – obdobně lze členit také výnosy a někdy i další hodnotově vyjádřené veličiny.

Spojovací můstek, který vytváří toto členění nákladů mezi tradičním nákladovým účetnictvím a účetnictvím orientovaným na rozhodování, je patrný i v současné době. V souvislosti s rostoucí dynamikou a neurčitostí podnikatelského prostředí totiž stále roste počet progresivních firem, které informaci o závislosti konkrétní nákladové položky na změnách objemu výkonů zařazují – stejně jako informace o středisku, které ovlivňuje jeho výši, a o výkonu, který je jeho nositelem – mezi základní identifikace zobrazení nákladu v nákladovém účetnictví.

Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů (viz obrázek 3.6):

- náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, označované jako **variabilní**;
- náklady **fixní**, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné.



Obr. 3.6 Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů

3.6.2 Variabilní náklady

Nejdůležitější a v praxi nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady **proporcionální**. Obecně se při řízení těchto nákladů předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu; náklady připadající na tuto jednotku jsou tedy konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Příkladem proporcionálních nákladů jsou jednak všechny náklady jednicové, jednak ta část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity (např. část nákladů na opravy automobilů, vyvolaná ujetými kilometry).

Proporcionální a fixní náklady jsou základními typy nákladů tohoto členění. Při rozkladu každého nákladu na nejjednodušší složky by zřejmě všechny projevovaly fixní nebo proporcionální závislost. Takový rozklad však není často ani prakticky proveditelný, ani účelný. Proto se v praxi zkoumá vliv objemu produkce na agregované druhově a účelově rozříděné nákladové složky.

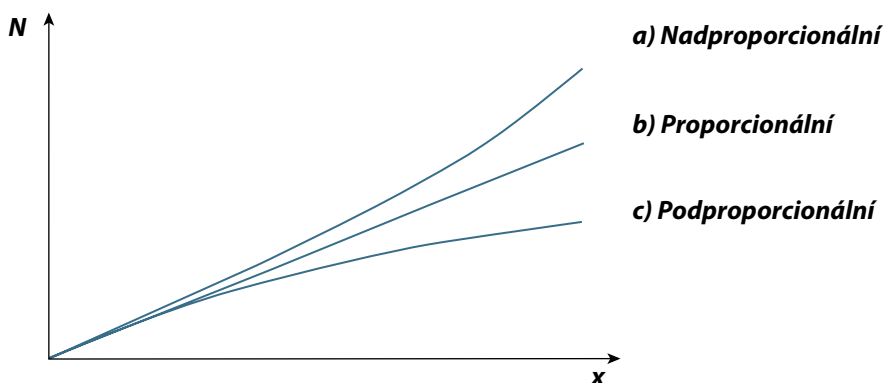
Vzhledem k jejich **smíšenému charakteru** rostou tyto nákladové složky v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů, a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Tento typ tzv. **podproporcionálních nákladů** je v praxi poměrně častý. Příkladem jsou – zejména v počátcích životnosti výrobních zařízení – náklady na jejich opravy a údržbu sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků.

Průběh podnikatelského procesu může být dále ovlivněn některými faktory, které způsobují, že absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů. Vznik těchto tzv. **nadproporcionálních nákladů** není tak častý. Jejich příkladem je vzrůst osobních nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti, a tedy zkrácení času dopravního výkonu. Na první pohled vyvolávají tyto náklady dojem ne hospodárnosti, která pak snižuje i celkovou efektivnost podniku. Tato skutečnost však neplatí obecně. Rychlejší růst těchto nákladů může zabránit větším ztrátám, resp. snížením efektivnosti, které by nastaly, pokud by se jim podnik chtěl vyhnout za každou cenu.

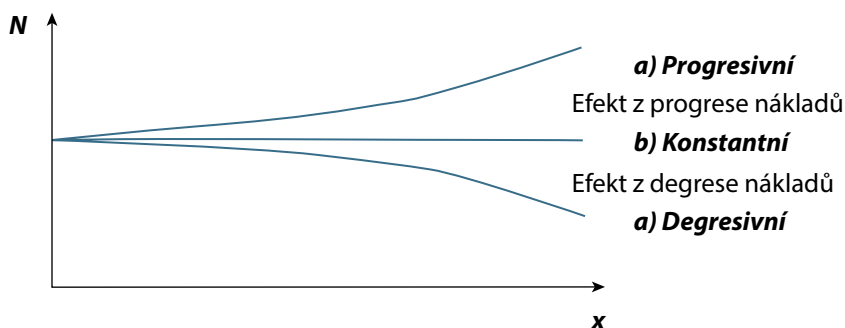
Odhad budoucí spotřeby těchto agregovaných nákladových složek bohužel často naráží na problém jejich modelového vývoje. Proto se při řízení jejich hospodárnosti v praxi vychází z propočtů, které zjednodušují jejich průběh tak, že jej ve zkoumaném intervalu nahrazují kvantifikací fixní a proporcionální složky. Z tohoto přístupu vycházíme také v dalším výkladu.

Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů je vyjádřen na obrázku 3.7.

a) Průběh celkových nákladů



b) Průběh průměrných nákladů



Obr. 3.7 Závislost různých forem variabilních nákladů na změnách objemu výkonů

3.6.3 Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku (útvary). Jde zpravidla o tzv. **kapacitní náklady**, vyvolané potřebou **zajištění podmínek** pro efektivní průběh podnikatelského procesu.

Z hlediska jejich ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity se rozlišují dvě skupiny fixních nákladů:

- Pro první skupinu je charakteristické, že se vynakládá ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy je třeba např. pořídit budovu, strojní zařízení, informační systém či realizovat jiné **investiční rozhodnutí**. Podstatnou charakteristikou, důležitou pro řízení hospodárnosti těchto tzv. **umrtných** (utopených) **fixních nákladů** (Sunk Fixed Costs), je pak fakt, že jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící (zvrtné) **investiční rozhodnutí** (např. prodej strojního zařízení). Příkladem těchto nákladů jsou odpisy fixních aktiv. Důležitou jevovou formou těchto nákladů je z hlediska potřeb jejich kvantifikace např. v kalkulacích a rozpočtech relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem, nutným k pořízení příslušné složky aktiv, a jejím projevem v časově vyjádřených nákladech. Proto se utopené fixní náklady také někdy charakterizují jako „náklady bez vlivu na cash flow v relevantním rozpětí“.
- Také druhá skupina fixních nákladů vzniká v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Nejsou však bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity; proto je lze při zřetelném snížení kapacity omezit. Příkladem těchto tzv. **vyhnutelných fixních nákladů**

(Avoidable Fixed Costs) jsou časové osobní náklady mistrů a náklady na vytápění hal. Vyhnutelné náklady se – oproti utopeným fixním nákladům – projevují zpravidla tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

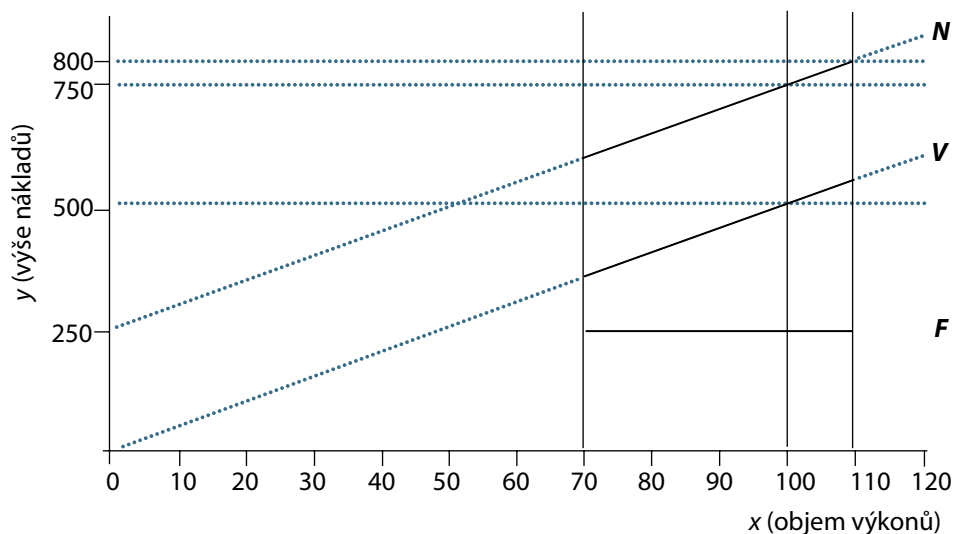
Nejdůležitější charakteristikou obou skupin fixních nákladů je výše zmíněný fakt, že v určitém intervalu využití kapacity zůstávají neměnné. Tato skutečnost samozřejmě vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu. Čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu.

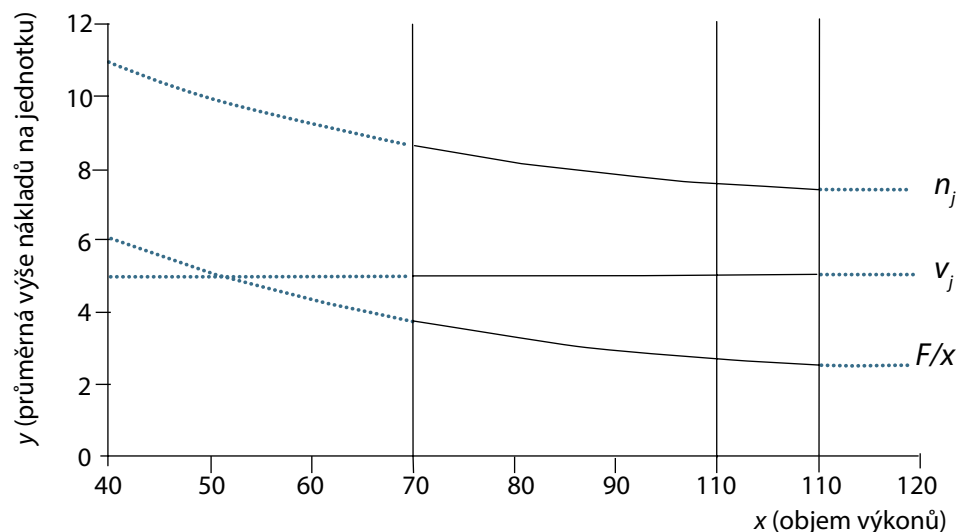
Kapacita budov, strojů a ostatních ekonomických zdrojů, které vyvolávají vznik fixních nákladů, však není neomezená. Je vždy spojena s určitým objemem výkonů, které je možno se současným zařízením a počtem pracovníků provést. Pokud objem výkonů převyší tuto hranici, je třeba tuto kapacitu rozšířit – opět jednorázově vynaložit nové „bloky“ umrtvených a vyhnutelných fixních nákladů.

Pokud tedy zkoumáme průběh relativních fixních nákladů na jednotku výkonů, platí tvrzení o jejich poklesu jen v rámci rozsahu, který odpovídá maximálnímu využití původní kapacity (v rámci tzv. relevantního rozpětí). V okamžiku změny fixních nákladů se tento pokles zastavuje a dochází **ke skoku** nejen v již zmíněné absolutní výši, ale přirozeně i v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonu.

Průběh proporcionálních, fixních a celkových nákladů jednak v absolutním vyjádření, jednak v relativním vztahu k jednotce prováděného výkonu je uveden na obrázku 3.8.

a) Průběh celkových nákladů



b) Průběh průměrných nákladů**Obr. 3.8 Grafické vyjádření proporcionálních, fixních a celkových nákladů****Legenda k obrázku 3.8**

Celková výše fixních nákladů (F)	250 Kč
Variabilní proporcionální náklady na jednotku (v_j)	5 Kč/ks
Výchozí objem výroby	100 ks
Dodatečný objem výroby	10 ks
Relevantní rozpětí (rozpětí, v němž platí uvedené podmínky)	70–110 ks
Z hlediska modelového zobrazení platí:	

$y = F$	pro přímku absolutních fixních nákladů
$y = v_j \cdot x$	pro zobrazení absolutních proporcionálních nákladů
$y = F + v_j \cdot x$	pro přímku absolutních celkových nákladů

- N – průběh celkových nákladů
 n_j – průběh průměrných celkových nákladů připadajících na jednotku produkce
 V – průběh celkových variabilních nákladů
 F/x – průběh průměrných fixních nákladů připadajících na jednotku produkce
 v_j – průběh jednotkových variabilních nákladů
 F – průběh celkových fixních nákladů

Modelové vyjádření těchto nákladů, vyjádřených v průměru na jednotku výkonů, je dáno směrnicemi přímek a křivek, které jsou matematicky vyjádřeny jako podíl pravých stran výše uvedených rovnic a objemu výkonů (x).

3.6.4 Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi

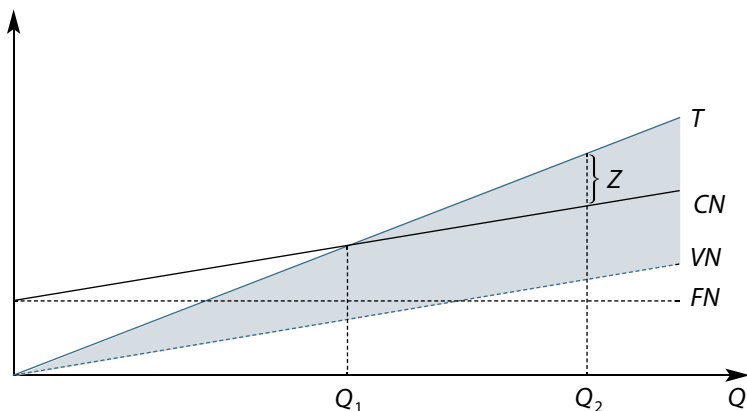
Informace o závislosti nákladů na objemu výkonů podstatně rozšiřují kvalitu hodnotového řízení prakticky ve všech oblastech podnikatelského procesu. Hlavní výhodou jejich aplikace je to, že reagují na jeho zvyšující se neurčitost a z toho plynoucí nutnost reagovat **variantním způsobem** na změny v jeho průběhu. Kvantifikace fixních a variabilních nákladů tak tvoří základ celé řady progresivních postupů a metod využívaných např. při tvorbě variantně sestavovaného systému podnikových plánů, při kalkulování nákladů výkonů (kde tvoří základ tzv. dynamické kalkulace), při rozpočtování režie na principu tzv. flexibilních (variantních) rozpočtů (Flexible Budgets) a tzv. rozpočtů vycházejících z nulového základu (Zero Based Budgets). Závislost nákladů na objemu aktivit, činností a procesů tvoří základ i relativně nového přístupu k řízení, založeného na analýze vztahu nákladů a přínosů k těmto aktivitám (Activity Based Management). Z tohoto hlediska není nadnesené tvrzení, že jen málo myšlenek ovlivnilo způsob podnikového řízení tak jako závěry vedoucí k nutnosti odděleně řídit fixní a variabilní náklady.

Pravdivost tohoto tvrzení dokazuje mimo jiné i to, že se k tomuto členění budeme vracet v řadě následujících kapitol. V této kapitole jen stručně zdůrazníme, že uvedené členění má význam nejen pro řízení v podmínkách, kdy o základních parametrech podnikatelského procesu již bylo rozhodnuto, ale také pro rozhodování o budoucím průběhu podnikatelského procesu.

Nejširší využití skýtá toto členění při řešení tzv. **rozhodovacích úloh** na existující kapacitě.³ Většina těchto rozhodovacích úloh je v zásadě obdobou a různým opakováním základní úvahy o tom, jak změna v **objemu** a sortimentu výkonů ovlivní výši **nákladů**, výnosů a **zisku**. Počátečními písmeny tučně uvedených proměnných se také tato skupina rozhodovacích úloh začala označovat; zkratka se do značné míry vžila a pod ní je skupina úloh známa i odborné veřejnosti: jde o tzv. **úlohy CVP** (Costs – náklady, Volume – objem, Profit – zisk).

Nejdůležitějším momentem řešení těchto úloh, od kterého se odvíjí celá řada dalších závěrů a rozhodnutí, je kvantifikace a analýza tzv. **bodu zvratu** – objemu prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady. Z obrázku 3.9, který bod zvratu zobrazuje na příkladu vztahu fixních nákladů, proporcionálních nákladů a proporcionálních výnosů z prodeje, je zřejmá příčina vzniku této situace.

³ Úlohami na existující kapacitě se podrobně zabýváme v kapitole 17 této učebnice.



Obr. 3.9 Grafické znázornění bodu zvratu, rozpočtované úrovně zisku a marže

T – výnosy z prodeje

CN – celkové náklady

VN – variabilní náklady

FN – fixní náklady

Z – žádoucí úroveň zisku

Q_1 – objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení bodu zvratu

Q_2 – objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení žádoucí úrovně zisku

Q – objem výkonů

Proporcionální náklady bezprostředně souvisejí s prodanou jednotkou produkce. Jejich návratnost je tedy zajištěna – samozřejmě za předpokladu, že jednotková cena převyšuje tuto úroveň nákladů – prodejem každé této jednotky.

Naproti tomu **fixní náklady** byly vynaloženy, aby zajistily tvorbu 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 tedy zajištěna až určitým konkrétním množstvím prodaných výkonů. Teprve od tohoto okamžiku přispívá rozdíl mezi cenou a proporcionálními náklady k zisku podniku.

Uvedený rozdíl mezi cenou a proporcionálními náklady výkonu, nazývaný **marže** (krycí příspěvek, příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku – v grafu zvýrazněný rastrem), je tedy velice důležitou informací; v zásadě jej lze využít jako základního kritéria ziskovosti jednotlivých výkonů a ve vztahu k době tvorby nebo jinému kapacitnímu omezení, které limituje počet a strukturu výkonů, i jako vrcholové kritérium efektivnosti jejich prodeje.

Bod zvratu je snadno zjiitelný. V podstatě jde o jednoduchý podíl, kolik jednotlivých marží pokryje celkovou výši fixních nákladů. Lze tedy obecně uvést, že

$$Q_1 = \frac{FN}{c_j - v_j}$$

- kde Q_1 představuje objem prodeje v jednotkách množství, při němž se dosahuje bodu zvratu,
 FN úhrnnou výši fixních nákladů,
 c_j jednotkovou cenu,
 v_j variabilní proporcionální náklady vyvolané jednotkou výkonu.

Uvedenou základní úlohu bodu zvratu lze modifikovat jak z hlediska výpočtu žádaného objemu produkce (např. pro řešení úlohy „dosazení žádoucího zisku“ – viz bod Q_2 v obrázku 3.9, kdy se čítec zlomku pro výpočet bodu zvratu pouze zvýší o zadanou úroveň žádoucího zisku), tak i z hlediska analyzovaných nákladů (místo fixních a variabilních nákladů analyzujeme např. náklady ovlivněné a neovlivněné změnou ve způsobu provádění výkonů).

Aplikaci úloh CVP v sortimentním rozhodování znázorňuje následující příklad.

Příklad 3.1

Vydavatelství Účto, a.s., zvažuje počet vydaných výtisků a cenu nově vydané učebnice manažerského účetnictví. Podle předběžných propočtů nákladové náročnosti činí jednotkové variabilní náklady na výrobu a prodej jedné učebnice 200 Kč. Podle průzkumu trhu je počet učebnic v rozsahu 2 000–3 000 výtisků prodejny za jednotkovou cenu cca 500 Kč. Fixní náklady zakázky, zahrnující zejména autorský honorář, náklady na redakci a grafické řešení učebnice a odpisy výrobních zařízení, činí celkem 720 000 Kč.

Naším úkolem je zjistit, kolik učebnic musí vydavatelství prodat, aby

- z výnosů z prodeje uhradilo alespoň vynaložené náklady (dosáhlo bodu zvratu), resp.
- dosáhlo zisku před zdaněním alespoň 120 000 Kč.

Řešení:

- Bodu zvratu vydavatelství dosáhne, pokud marže z prodaných učebnic uhradí fixní náklady:

$$Q_1 = 720\,000 : (500 - 200)$$

$$Q_1 = 2\,400$$

Tohoto bodu dosáhne vydavatelství při prodeji 2 400 učebnic.

- b) Zisku ve výši 120 000 Kč vydavatelství dosáhne, pokud marže z prodaných učebnic uhradí fixní náklady, zvýšené o žádoucí úroveň zisku:

$$Q_2 = \frac{FN+Z}{c_j - v_j},$$

kde Z představuje žádoucí (rozpočtovanou) výši zisku.

$$Q_2 = (720\,000 + 120\,000) : (500 - 200)$$

$$Q_2 = 2\,800$$

Tohoto zisku dosáhne při prodeji 2 800 učebnic.

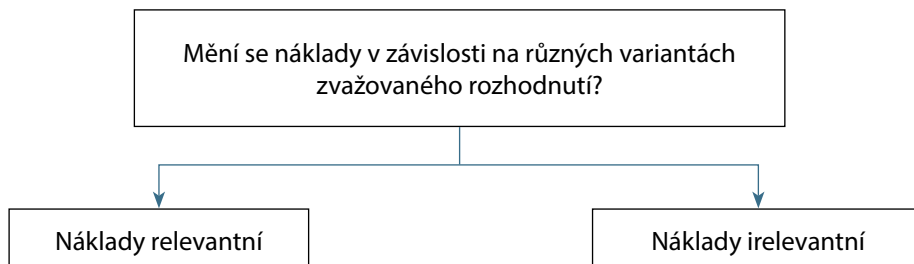
Uvedený propočet lze modifikovat řadou způsobů – např. v odpovědích na otázky, jaká může být maximální cena při prodeji určitého množství výrobků, o kolik mohou vzrůst variabilní nebo fixní náklady zakázky a podobně. Podrobněji se možnostmi využití výše uvedeného členění budeme zabývat v kapitole 17 – Rozhodování na existující kapacitě.

3.6.5 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady

Pro ostatní členění nákladů, která tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti, je typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale z **odhadovaných nákladů** zvažovaných variant. Základem porovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne. Rozčlenění nákladů podle odpovědi na tuto otázku vede – viz obrázek 3.10 – k oddělení

- tzv. **relevantních nákladů** (nákladů důležitých z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit) a
- **nákladů irelevantních** (pro dané rozhodnutí nedůležitých, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši).

Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. Dokumentujeme využití tohoto členění na úloze obecně nazývané „stanovení dolního limitu ceny na doplňkovém trhu“:



Obr. 3.10 Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí

Příklad 3.2

Společnost Kancela, a. s., vyrábějící kancelářský nábytek vykazuje o vymezené části své činnosti – konkrétní sadě nábytku – následující souhrnné informace:

Výnosy z prodeje (1 000 souprav prodaných za průměrnou cenu 18 000 Kč za soupravu)	18 000 000 Kč
Celkové náklady prodaných výrobků a období	16 000 000 Kč

Zisk za období	2 000 000 Kč
----------------	---------------------

Společnosti se nabízí možnost vybavit tímto nábytkem v počtu 100 souprav budovu nového významného zákazníka; ten však – podle dosavadních jednání – trvá na maximální ceně za soupravu ve výši Kč 15 000. To je cena, která je pod úrovní současných průměrných nákladů soupravy.

Má společnost zakázku jednoznačně odmítnout nebo potřebuje k rozhodnutí další dodatečné informace?

Řešení:

Informace o plné nákladové náročnosti prodaných souprav není pro řešení dané rozhodovací úlohy vhodná. Důležitější je informace o tom, jak velká část nákladů bude ovlivněna zvýšeným objemem výroby.

Předpokládejme v této souvislosti, že z dosavadních 16 000 000 Kč činí celkem 10 000 000 Kč spotřebovaný jednicový materiál, jednicové osobní náklady, jednicová spotřeba energie a variabilní režie výroby uvedených souprav.

Dalších 2 500 000 Kč činí odpisy výrobních zařízení určených k výrobě uvedených souprav; vzhledem k tomu, že výrobní zařízení je v současné době využito na 85 % kapacity, je uvedený, tzv. umrtvený (utopený) náklad pro danou rozhodovací úlohu irelevantní.

Dalších 500 000 Kč činí odpisy nákladů na vývoj a technickou přípravu výroby; tyto umrtvené náklady, vyvolané předchozími rozhodnutími o výrobě dané soupravy, jsou pro danou úlohu irelevantní bez ohledu na využití kapacity.

Další 2 000 000 Kč činí osobní náklady mistrů a ostatní tzv. vyhnutelné fixní náklady; ty v dané úrovni platí pro relevantní rozpětí od 80 do 90 % využití výrobní kapacity. Při jednorázovém zvýšení jejího využití do intervalu od 90 do 100 % lze předpokládat jejich nárůst o 5 % (o 100 000 Kč).

Poslední 1 000 000 Kč činí podniková správní režie, na kterou zvýšení výrobní kapacity nebude mít vliv.

Rozdílové relevantní náklady (RRN) dodatečné výroby 100 souprav nábytku tedy činí:

$$RRN = 100 \cdot 10\,000 + 100\,000$$

$$RRN = 1\,100\,000 \text{ Kč}$$

Naopak rozdílové relevantní výnosy činí Kč 1 500 000

(100 souprav à 15 000 Kč).

Dodatečná zakázka tedy přináší rozdílový zisk ve výši 400 000 Kč a společnost by o jejím přijetí měla reálně uvažovat.

Praktické rozhodnutí by bylo samozřejmě ovlivněno ještě řadou dalších kvantifikovatelných i nekvantifikovatelných informací. V našem zjednodušeném příkladu jsme totiž vyjádřili pouze tzv. **přímé relevantní (rozdílové) náklady a výnosy**. Nákladová teorie hovoří v souvislosti s relevancí nákladů ještě

- o tzv. **imputovaných nákladech a výnosech** (nákladech, resp. výnosech přiřazených danému rozhodnutí), které ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech, jež rozhodnutí přináší (příkladem imputovaných nákladů by v daném příkladu byly daňové důsledky uvedeného rozhodnutí – např. zvýšená daň z příjmů, resp. schopnost podniku zhodnotit rozdílový zisk), a
- o tzv. **odložených nákladech a výnosech**, které představují obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní podnikovou činnost v dlouhodobém horizontu. Příkladem odloženého nákladu by byla úvaha o reakcích zákazníků, kteří by zjistili, že daná souprava je za určitých okolností k dispozici za výrazně nižší cenu, než jaká je běžně uváděna na trhu.

Imputovanými a odloženými náklady se budeme podrobněji zabývat v souvislosti s informacemi pro řešení dlouhodobě zaměřených úloh v kapitole 18 – Rozhodování o budoucí kapacitě.

3.6.6 Oportunitní náklady

Jak jsme již uvedli v předchozí kapitole v souvislosti s ekonomickým pojetím nákladů, je kvantifikace **oportunitních nákladů** založena na obecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. Omezenost ekonomických zdrojů nedovoluje podniku uskutečnit všechny možnosti, ale pouze některé z nich. K tomu, aby byly přijaty varianty s nejvyšším efektem, je třeba, aby odmítnuté varianty přinášely prospěch nižší. Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako „ušlé“ **výnosy**, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. Naopak oportunitní výnosy představují **náklady, kterým se podnik** tím, že určitou variantu dalšího vývoje neuskutečňuje, **vyhýbá**.

Využití kategorií oportunitních nákladů a výnosů v praxi je opět velice široké. Uplatňují se při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, zejména v podmínkách, kdy je podnik omezen ve zdrojích své činnosti (např. kapacitou strojního zařízení), mohou ve formě tzv. kalkulačního nájemného nebo kalkulačních úroků ovlivňovat jednání pracovníků odpovědnostních středisek; z kategorie oportunitních nákladů vycházejí metody čisté současné hodnoty, čisté budoucí hodnoty, indexu rentability a vnitřního výnosového procenta, používané při rozhodování o dlouhodobých investičních projektech. Využití kalkulačního nájemného jsme stručně uvedli v předchozí kapitole; dalšími možnostmi využití kategorií oportunitních nákladů a výnosů se budeme zabývat zejména v kapitolách věnovaných řešení dlouhodobě zaměřených úloh o budoucí kapacitě (kapitola 18) a využití peněžních toků v odpovědnostním řízení (kapitola 16).

Na tomto místě dokumentujeme jejich uplatnění na další variantě předcházejícího příkladu.

Příklad 3.3

Ve vazbě na výchozí zadání příkladu 3.2 (celkové výnosy z prodeje 18 000 000 Kč, variabilní náklady 10 000 000 Kč, fixní náklady 6 000 000 Kč, zisk 2 000 000 Kč), zájem nového zákazníka o 100 souprav celkem za 1 500 000 Kč) předpokládejme, že kapacita společnosti je již přijatými zakázkami v daném segmentu výroby zcela využita. Při podrobnější analýze marže z prodeje je zřejmé, že její výše kolísá v závislosti na odebraném množství souprav.

Na základě analýzy výnosů z prodeje a variabilních nákladů prodaných výrobků podle jejich vztahu ke skupinám zákazníků byly zjištěny informace, jež uvádí tabulka 3.1.

Přijetí zakázky nového významného zákazníka by znamenalo odmítnout již přijaté zakázky; ve smlouvách, kterými je společnost Kancela, a.s., vázána, je výše smluvní pokuty stanovena ve výši 10 % z dohodnuté ceny zakázky.

Má vedení společnosti uvažovat o přijetí nové zakázky na 100 souprav?

Skupina zákazníků	Variabilní náklady prodaných výrobků (Kč)	Výnosy z prodaných výrobků (Kč)	Marže z prodeje (Kč)
Zákazníci odebírající velké množství souprav	6 000 000	8 800 000	2 800 000
Zákazníci odebírající průměrné množství souprav	2 500 000	5 200 000	2 700 000
Zákazníci odebírající malé množství souprav	1 500 000	4 000 000	2 500 000
Celkem	10 000 000	18 000 000	8 000 000

Tab. 3.1 Analýza výsledků z prodeje podle jejich vztahu ke skupinám zákazníků

Řešení:

Případná záměna by připadala v úvahu nejpravděpodobněji u zákazníků ode-
bírajících velké množství souprav. Nároky na velké množstevní slevy se totiž pro-
jevují tím způsobem, že Kancela, a.s., realizuje na těchto zakázkách nejmenší
jednotkovou marži.

V tomto případě by však záměna nebyla efektivní. Odmítnutím již při-
jatých zakázek a zařazením zakázky nové by sice společnost získala marži ve výši
500 000 Kč, ale zároveň by se připravila o marži ve výši 466 667 Kč⁴ a vznikl by jí
závazek uhradit smluvní pokutu ve výši 146 670 Kč.⁵

Částka rozdílu marží obou alternativ 33 333 Kč je **oportunitním nákladem**
dané alternativy, smluvní pokuta ve výši 146 670 Kč je naopak **oportunitním**
výnosem dané alternativy.

Také toto rozhodnutí by bylo třeba samozřejmě podrobit úvahám, které mají svůj obec-
ný odraz v kategoriích imputovaných a odložených nákladů a výnosů.

⁴ Výpočet vychází z předpokladu, že každá koruna vynaložených variabilních nákladů přináší u této skupiny zákazníků 0,466 Kč marže (2 800 000 : 6 000 000). Pokud tedy variabilní náklady jedné sady činí 10 000 Kč, její marže z prodeje činí cca 4 667 Kč.

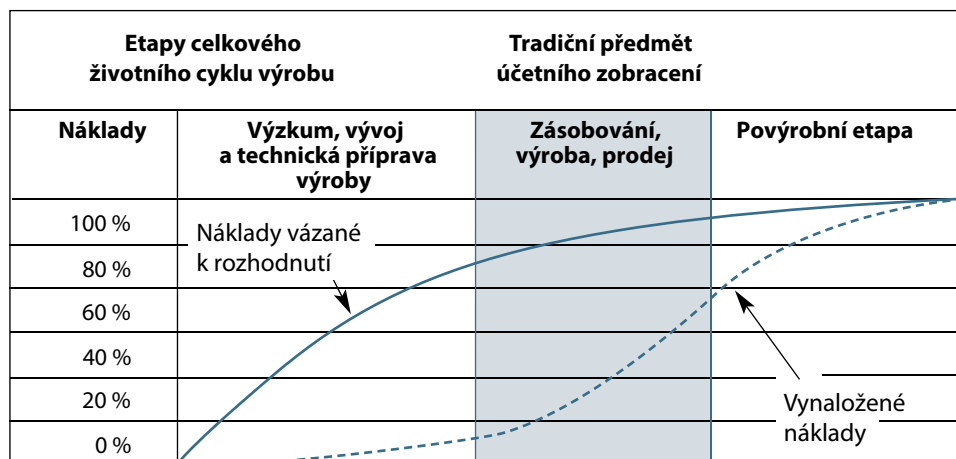
⁵ Smluvní pokuta je 10 % z výnosů z prodeje sta prodaných souprav, které činí 1 466 700 Kč.

3.6.7 Náklady vázané k rozhodnutí

Nejobecnější, zejména strategicky využívanou kategorií nákladů jsou **náklady vázané** k rozhodnutí (Committed Costs). Ty se zpravidla vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Hovoří se o nich zejména v souvislosti s vývojem a konstrukčním, resp. technologickým řešením výrobků, které podstatně determinují budoucí úroveň jejich nákladů. Důležitost této kategorie vzrostla na základě empirických průzkumů, které dokumentují, že

- úroveň těchto nákladů, vázaných na řešení výrobků ve vývojové a přípravné fázi, činí 80 – 85 % celkových nákladů, které jsou v souvislosti s produktem vynaloženy za dobu jeho životnosti;
- efektivně vynaložené náklady ve fázi vývoje a přípravy výrobků se mohou osmi- až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti produktu.⁶

Nejvýznamnějším obecným přínosem této kategorie je její zvýšený důraz na řízení inovační fáze podnikatelského cyklu – zejména přínosů z výzkumných a vývojových aktivit; jejich rostoucí důležitost se staví do protikladu s tradičními metodami řízení hospodárnosti, které se primárně zaměřují na operativně a takticky řízené náklady vynaložené ve výrobní a prodejní fázi (viz obrázek 3.11).



Obr. 3.11 Vzájemný vztah nákladů vázaných k rozhodnutí a nákladů vynaložených⁷

⁶ Shields, M. – Young, S. M.: Managing Product Life Cycle Costs: An Organizational Model. *Journal of Cost Management*, 1991, Fall, p. 39–52.

⁷ Obrázek převzat z učebnice Atkinson, A. A. – Banker, R. D. – Kaplan, R. S. – Young, S. M.: Management Accounting. 2nd Edition. New Jersey, Prentice-Hall International, Inc. 1997.

SHRNUTÍ

1. Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od účetnictví finančního je výrazně širší spektrum informací o nákladech, které manažeři vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak pro rozhodování o jeho budoucích variantách.
2. V zásadě tradičními členěními nákladů, která slouží jako informační podklad pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, jsou druhové a účelové členění nákladů. Praktický význam z hlediska řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti mají zejména členění nákladů z hlediska způsobu stanovení nákladového úkolu (na jedincové a režijní), z hlediska jejich příčinného vztahu k výkonům, které jsou předmětem podnikové činnosti (na přímé a nepřímé) a z hlediska odpovědnosti za jejich vznik.
3. V souvislosti s rostoucí dynamikou a neurčitostí podnikatelského prostředí roste význam takových členění nákladů, která poskytují podklady pro variantní zadání žádoucího průběhu a pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Základními průřezy těchto informací jsou členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů a členění podle jejich vztahu k určitému rozhodnutí.
4. Ačkoliv lze obecně – a zejména v dlouhém časovém intervalu – modelovat různé závislosti nákladů na objemu výkonů, má pro praktická řešení smysl odděleně kvantifikovat proporcionální složku nákladů, zpravidla rozdělenou na normovatelné jedincové náklady a variabilní režii, a fixní složku, podrobněji rozčleněnou na tzv. umrtněnou (utopenou) a vyhnutelnou část.
5. Členění nákladů na proporcionální a fixní tvoří základ řady postupů a metod; využívá se při tvorbě variantně sestavovaného systému plánů, je základem tzv. dynamické kalkulace, aplikuje se při tvorbě variantních rozpočtů a rozpočtů vycházejících z nulového základu a je východiskem přístupu, založeného na analýze vztahu nákladů a přínosů k aktivitám. V oblasti využití účetních informací pro rozhodování se toto členění nejvíce využívá při řešení úloh na existující kapacitě.
6. Pro další členění nákladů, využívaná jako podklad rozhodování o budoucnosti, je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem porovnatelnosti těchto variant je informační oddělení relevantních a irrelevantních nákladů. Zvláštní formu relevantních nákladů představují rozdílové náklady, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně, oportunitní náklady, vymezené jako výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje, a náklady vázané k rozhodnutí, které se vymezují jako náklady, jež na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti.

KONTROLNÍ OTÁZKY

1. Jaké jsou základní vlastnosti druhově rozčleněných nákladů? K řešení jakých rozhodovacích úloh lze druhové členění nákladů využít?
2. Jaké jsou základní průřezy účelového členění nákladů?
3. Vyjádřete vzájemný vztah mezi náklady technologickými a náklady na obsluhu a řízení.
4. Vyjádřete vzájemný vztah mezi náklady jednicovými a režijními a náklady přímými a nepřímými.
5. Jaké jsou nejdůležitější skupiny nákladů z hlediska jejich závislosti na objemu výkonů?
6. Charakterizujte následující pojmy: náklady relevantní, irelevantní, rozdílové, utopené, vázané, imputované a odložené.
7. Charakterizujte vypovídací schopnost a způsob výpočtu bodu zvratu a žádoucí úrovně zisku.
8. K jaké fázi podnikatelského cyklu podniku se vztahuje pojem „náklady vázané k rozhodnutí“?

TYPOVÉ PŘÍKLADY

Příklad 3.4

Servisní útvar dopravy, provozující svou činnost s jedním typem vozidel, poskytuje většinu svých dopravních výkonů ostatním vnitropodnikovým útvarům za vnitropodnikovou cenu 20 Kč za 1 km. Vnitropodniková cena je stanovena na úrovni předem stanovených nákladů útvaru; kalkulace 1 km přepravy (v Kč) je následující:

1. Spotřeba pohonných hmot	4
2. Přímé (jednicové) osobní náklady řidičů	6
3. Variabilní režie (náklady na opravy)	1
4. Odpisy jednoúčelových zařízení	6
5. Osobní náklady dispečerů	1
6. Zúčtovaná správní režie	2

Plné náklady výkonu	20
----------------------------	-----------

Pro rozvrh režijních nákladů v položkách ad 4, 5 a 6 byla použita metoda prostého dělení: rozpočty režijních nákladů byly vyděleny kapacitou dopravních výkonů, která činí 100 000 km měsíčně. Odhaduje se přitom, že cca 10 % kapacity útvaru se prodává měsíčně za tržní cenu 16 Kč za 1 km. Ostatní výkony spotřebovávají až dosud ostatní vnitropodnikové útvary.

S nárůstem konkurence externích dopravců, kteří poskytují obdobné výkony za 16 Kč za 1 km, řeší podnikové vedení stížnosti ostatních útvarů na to, že výkony závodové dopravy jsou příliš drahé, i tendence těchto útvarů nakupovat přepravní výkony od externích dopravců.

Má podnikové vedení tyto tendence podporovat nebo naopak tlumit? Má uvažovat o zrušení útvaru dopravy a o nákupu dopravních výkonů externě?

Řešení:

Laické porovnání vyšší vnitropodnikové ceny s nižší tržní cenou by mohlo vést ke zjednodušenému (a často mylnému) závěru, že každý kilometr nakoupený externě zvyšuje zisk společnosti o 4 Kč.

Nejen v tomto případě však platí zásada, že pro budoucí rozhodnutí není často důležitá minulá (historická) úroveň nákladů. Pro řešení výše uvedené otázky je třeba nejprve rozčlenit náklady a výnosy na **relevantní** a **irelevantní** a poté kvantifikovat **rozdílové relevantní náklady** obou variant.

Příklad se v této fázi zaměřuje na kvantifikaci nejjednodušší formy těchto nákladů, na tzv. **přímé rozdílové relevantní náklady a výnosy** – na výnosy a náklady bezprostředně související se zrušením, resp. zachováním útvaru.

Pro rozčlenění nákladů na relevantní a irelevantní jsou podstatné následující doplňkové informace:

- a) Veškeré variabilní náklady jsou relevantní, a to bez jakýchkoliv následků, které zpravidla ukončování jakékoliv činnosti přináší.⁸
- b) Odpisy jednoúčelových zařízení zahrnují odpisy nákladních automobilů, vybudovaných garáží, benzínové pumpy a pevně zabudovaných diagnostických zařízení. Pořizovací cena těchto zařízení byla před deseti lety, kdy se pořizovala, 216 mil. Kč a předpokládá se jejich využití dalších 20 let. Prodejní cena při jejich eventuální likvidaci je zanedbatelná – předpokládá se, že maximálně uhradí náklady spojené s likvidací těchto zařízení.
- c) Osobní náklady dispečerů jsou vyhnutelným fixním nákladem: to znamená, že v případě, že útvar bude likvidován, pomine i důvod pro vznik těchto nákladů.

⁸ Příkladem takových nákladů, obecně spojených s pojmem tzv. nákladové remanence, může být odstupné hrazení odcházejícím řidičům, prodej pohonných hmot na čerpacích stanicích ve vlastnictví firmy za nižší cenu, než byla pořizovací cena a opravy nákladních vozů před jejich odprodejem. Pro zjednodušení příkladu tyto náklady neuvažujeme; jejich případné vynaložení by však bylo faktorem, zvyšujícím relevantní nákladovou náročnost zrušení útvaru.

- d) Eventuální zrušení útvaru dopravy se žádným způsobem neprojeví v úrovni správního režie podniku.

Přímé rozdílové relevantní výnosy a náklady (příjmy a výdaje) pro alternativu „zrušit útvar a nakupovat dopravní výkony externě“ na základě těchto předpokladů činí:

Relevantní výnosy – Relevantní náklady = Relevantní zisk (ztráta)

$$- 160\,000 - 1\,440\,000 + 1\,100\,000 + 100\,000 = - 400\,000$$

Přechod na externí zajištění dopravních výkonů by se v současné době projevil zhoršením měsíčního úrovně zisku o 400 000 Kč; tato ztráta by měla stejný negativní dopad na rozdíl mezi příjmy a výdaji. Důvodem je, že zrušení útvaru by vedlo ke snížení relevantních externích výnosů o 160 000 Kč a k nákupu 90 000 km za externí cenu 16 Kč za 1 km; tyto nové skutečnosti zhoršující výsledky podniku však vedou k úspoře pouze relevantních nákladů útvaru (v našem případě jednicových nákladů, variabilní režie a vyhnutelných osobních nákladů dispečerů).

Vyjádření přímých rozdílových relevantních nákladů a výnosů obou variant tak směřuje k rozhodnutí zachovat útvar a provádět dopravní výkony nadále ve vlastní režii.

Také toto rozhodnutí by bylo třeba samozřejmě podrobit úvahám, které mají svůj obecný odraz v kategoriích imputovaných a odložených nákladů a výnosů. Uvedený příklad, který je aplikací obecné rozhodovací úlohy „vyrobit nebo koupit“ (Make or Buy Decisions), lze však využít k první zmínce o tom, jak řešení uvedených úloh ovlivňují umrtvené (utopené) náklady.

Jejich vliv byl v příkladu záměrně eliminován – v zadání se předpokládalo, že prodejní cena fixních aktiv dopravního útvaru při jeho eventuálním zrušení maximálně uhradí náklady spojené s jejich likvidací. Zároveň je však zřejmé, že případný efekt z likvidace fixních aktiv by působil jako relevantní výnos ve prospěch zrušení útvaru. Podstatným zobecněním je tedy skutečnost, že umrtvené (utopené) náklady vstupují do rozhodovacích úloh nikoliv ve své pořizovací, zůstatkové nebo reprodukční pořizovací ceně (resp. obecněji: ve finančním nebo hodnotovém pojetí jejich nákladů nabytí), ale v úrovni zpětně získatelného efektu z prodeje aktiv, jejichž nabytí založilo vznik umrtvených nákladů.

K praktickému využití tohoto závěru se vrátíme v kapitole 18 – Rozhodování o budoucí kapacitě, v níž budeme v řešení příkladu pokračovat.

Příklad 3.5

Telekomunikační společnost Sluchátko, a. s., zvažuje, jaký objem služeb musí poskytnout příští rok svým zákazníkům, aby dosáhla zisku 200 mil. Kč. V počtech vychází z následujících údajů:

Fixní náklady	1 800 mil. Kč
Variabilní náklady na 1 impuls	0,60 Kč
Paušální poplatek za stanici a měsíc	126 Kč
Předpokládaný počet stanic	900 000
Cena za impuls	4 Kč

Kolik impulsů musí společnost poskytnout, aby dosáhla požadovaného zisku?

Řešení:

Vzhledem k vysokým fixním nákladům (1,8 miliardy Kč) koncipuje společnost cenu ve vzájemné kombinaci paušální sazby za přístup k síti a úhrady za impuls. V tomto případě se výpočet bodu zvratu, resp. žádoucí úrovně zisku, modifikuje následujícím způsobem:

$$Q = \frac{FN - FV + Z}{c_j - v_j},$$

kde Q značí počet impulsů, zajišťující dosažení žádoucí úrovně zisku,
 FN fixní náklady,
 FV fixní výnosy,
 Z požadovaný zisk,
 c_j cena za jednotku výkonu – za impuls,
 v_j variabilní náklady na jednotku výkonu – na impuls.

V tomto konkrétním případě probíhá výpočet následujícím způsobem:

$$Q = \frac{FN - P_j \cdot N \cdot 12 + Z}{c_j - v_j},$$

kde FN jsou fixní náklady,
 P_j paušální platba za přístup ke kapacitě (měsíční telefonní paušál),
 N počet přístupů ke kapacitě (počet telefonních stanic),
 Z požadovaný zisk.

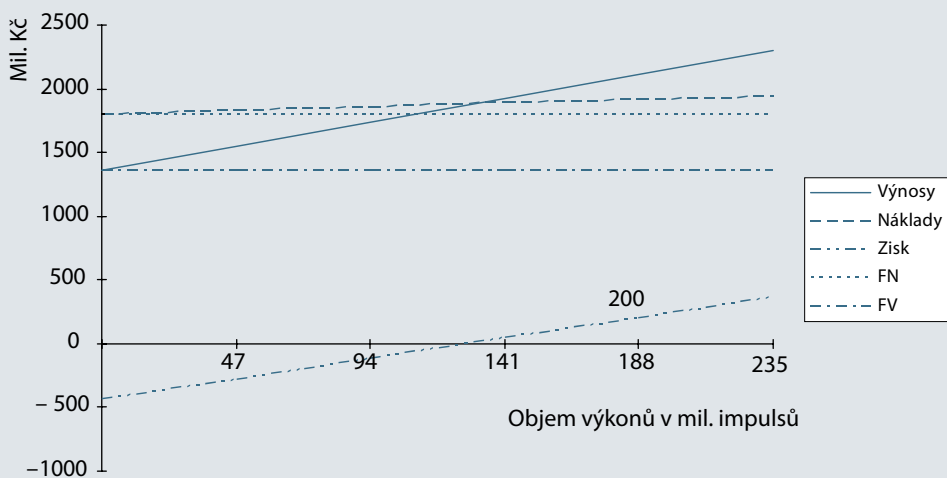
Součin $P_j \cdot N$ vyjadřuje měsíční fixní výnosy, pro výpočet jejich roční výše je třeba je vynásobit dvanácti:

$$Q = \frac{1\,800\,000\,000 - 126 \cdot 900\,000 \cdot 12 + 200\,000\,000}{4 - 0,6},$$

$$Q \doteq 188\,000\,000$$

Společnost Sluchátko, a. s., musí tedy k dosažení žádoucí úrovně zisku prodat 188 milionů impulsů.

Grafické řešení příkladu je uvedeno na obrázku 3.12.



Obr. 3.12 Sluchátko, a. s. – bod zvratu a žádoucí úrovně zisku

4 ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A ZISKU V ÚČETNICTVÍ

ÚVOD

Obsahem této kapitoly je obecná charakteristika požadavků, které manažeři kladou na zobrazení tzv. akruálních veličin v účetnictví, a popis postupů a metod, které tyto požadavky umožňují zajistit. Výklad se však zaměřuje i na skutečnost, že požadavky, které na účetní systém kladou manažeři, se mohou lišit od požadavků externích uživatelů finančního a daňového účetnictví, a na možnosti, jak vzájemné vazby těchto tří uživatelských účetních subsystémů metodicky řešit.

Výukovými cíli této kapitoly je:

- vyjádřit nejdůležitější požadavky na zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví,
 - charakterizovat vzájemný vztah výkonové a odpovědnostně orientovaného nákladového účetnictví,
 - upozornit na rozdílnost v přístupech při sledování nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik a na způsoby řešení této odlišnosti,
 - vymezit zásady, které je třeba respektovat při tvorbě synteticky chápaného účetního systému, jenž poskytuje informace nejen uživatelům manažerského, ale také finančního a daňového účetnictví,
 - upozornit na rozdílnost v přístupech těchto účetních subsystémů ke sledování nákladů a výnosů a vysvětlit, jak ovlivňují tvorbu účetního systému a
 - vysvětlit podstatu a formulovat přednosti i omezení jednookruhové a dvouokruhové organizace vztahu mezi finančním a manažerským účetnictvím.
-

4.1 OBSAH A STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Růst složitosti podnikatelského procesu se neprojevuje jen rostoucími nároky na jeho řízení. Má vliv i na způsob jeho informačního zajištění. Potřeba šířeji koncipovaných a podrobnějších informací se výrazně projevuje i v požadavcích na účetnictví. Tyto požadavky lze – ve vztahu k manažerskému účetnictví, které je předmětem našeho zájmu – vyjádřit ve dvou základních, vzájemně spjatých okruzích:

- v uživatelských nárocích na **obsah, strukturu a hlavní orientaci manažerského účetnictví**;
- v uživatelských, ale také zpracovatelských otázkách řešení **vztahu manažerského účetnictví k subsystémům finančního a daňového účetnictví**.

Hlavní přednost účetnictví – schopnost systémově zobrazit podnikatelský proces v jeho úplnosti a nepřetržitosti – se v manažerském účetnictví rozvíjí zejména **ve dvou hlavních směrech**.

Prvním směrem je postupné rozšiřování spektra poskytovaných informací z hlediska jejich vztahu k **fázím rozhodovacího procesu**, jak již bylo uvedeno v kapitole 1 této učebnice:

- **V počáteční historické fázi** se (nákladové) účetnictví zaměřovalo hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů zejména podle jejich vztahu k prováděným **výkonům**, resp. činnostem a (později) i k útvarům, které za vynaložené náklady, resp. realizované výnosy, odpovídaly.
- **Ve druhé fázi** umožnilo takto rozčleněné skutečné náklady **porovnat se žádoucím** (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) **stavem**, a dát tak podklady pro operativní a taktické řízení pomocí odchylek.
- **Ve třetí fázi** je jeho snahou rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které umožňují vyhodnocovat **různé varianty budoucího rozvoje** firmy. Typ těchto informací, zjednodušeně nazývaný „Co se stane, když ...“, umožňuje využít manažerské účetnictví nejen pro běžné řízení, ale i pro rozhodování o budoucnosti.

Druhým směrem byla výrazná **dekompozice informací o faktorech** ovlivňujících výši **zisku**. Tato dekompozice, probíhající v průřezu s výše uvedenými fázemi, se projevuje

- jednak v diferencovaném pohledu na způsob měření **celkového** skutečného a předpokládaného (žádoucího) **zisku**;
- jednak ve snaze vyjádřit **přínos** jednotlivých **výkonů, útvarů, zákazníků, teritorií, distribučních kanálů** a jiných manažersky významných průřezů k celkovému zisku a kvantifikovat variantní úrovně **přírůstkového** nebo **oportunitního zisku**.

Obě tendence se samozřejmě odrážejí i v celkové orientaci manažerského účetnictví. Lze bez nadsázky říci, že jeho hlavním rysem, který ho odlišuje od finančního účetnictví, je **obsah, struktura a podrobnost** poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu.

Různými členěními nákladů jsme se obecně zabývali v předchozí kapitole. Předmětem této kapitoly je zejména způsob, jak výše uvedená členění ovlivňují obsah a strukturu účetního systému se **zvláštním zřetelem na subsystém manažerského účetnictví**.

4.2 VÝKONOVĚ A ODPOVĚDNOSTNĚ ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Jak jsme již zdůraznili v předchozí kapitole, konečným účelem vynaložení nákladů jsou sice **finální výkony**; princip účelovosti však prostupuje **celým procesem přeměny nákladů ve finální výkony**. Tímto procesem prolínají dvě základní linie, které je třeba řídit:

- linie **výkonová**, orientovaná na vyjádření vztahu nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i k dílčím výkonům, aktivitám a činnostem, které se uskutečňují ve vzájemných vazbách, charakterizujících hlavní, pomocné a obslužné podnikové procesy;
- linie **útvarová**, sledující primárně otázku: „ve kterém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložen, popř. který útvar odpovídá za jeho vznik“.

Zobrazení nákladů, uvedené na obrázku 3.1 ve fázích **transformace a výstupu**, se tak stává nejdůležitějším úkolem a cílem manažerského účetnictví.

Komplikace však přináší skutečnost, že zajištění informací pro řízení obou uvedených linií vyžaduje v některých případech **diferencovaný přístup**.

4.2.1 Požadavky na výkonově orientované účetnictví

Sleduje-li manažerské nákladové účetnictví jako hlavní cíl zjišťovat a kontrolovat **náklady ve vztahu k výkonům**, sledují se náklady v útvarech ve skutečné výši a s primárním zřetelem na místo vynaložení nákladu.¹ Z členění nákladů podle místa vzniku se pak relativně snadno odvodí přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům nebo jejich dílčím částem, které útvar provádí.

¹ Takto koncipované vnitropodnikové útvary se nazývají **kalkulačně výkonová střediska**.

Tento způsob vyhovuje potřebám řízení nákladů po **linii výkonů**. Někdy však může komplikovat řízení nákladů **podle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů za jejich vznik**; to totiž vyžaduje

- jednak rozčlenit náklady nikoliv podle místa vzniku, ale podle toho, zda útvar **odpovídá za vznik nákladu**, resp. zda ovlivňuje jeho výši;²
- jednak zúčtovat vnitropodnikové výkony předávané mezi jednotlivými útvary na úrovni **předem stanoveného ocenění**; ocenění těchto výkonů na úrovni skutečných nákladů totiž neumožňuje vyjádřit odpovědnost útvarů za racionální provádění nebo čerpání těchto výkonů.

Při primární orientaci manažerského účetnictví na řízení **po linii výkonů** musí být tedy některé informace nutné pro řízení odpovědnosti předmětem sledování částečně mimo hlavní účetní okruh. Systém je pak celým svým uspořádáním, organizační a vnitřní strukturou účtů, základním oceněním produktů podnikové činnosti a dalšími doplňujícími opatřeními primárně orientován na potřeby sledování **skutečných nákladů prováděných výkonů**. Výsledná kalkulace těchto výkonů se sestaví přímo z údajů poskytovaných účetnictvím.

4.2.2 Požadavky na odpovědnostně orientované účetnictví

Je-li naopak primárním cílem nákladového účetnictví zjišťovat přínos **jednotlivých odpovědnostních středisek** k celkovým podnikovým výsledkům, je jeho základem rozčlenění nákladů **podle odpovědnosti** za jejich vznik. V tomto případě se však v účetnictví obtížněji sleduje souvislost mezi skutečně vynaloženými náklady a prováděnými výkony.

Příkladem mohou být odpisy strojního zařízení, na kterém výroba výrobků probíhá; ty se v tomto případě sledují např. v investičním úseku, který rozhodl o jeho pořízení, a nikoliv ve výkonném výrobním útvaru, který neovlivňuje ani pořizovací cenu strojů, ani nerozhoduje o jejich kapacitním využití.

Obdobně druhotné výkony nelze v tomto případě zúčtovávat mezi útvary na úrovni skutečných nákladů, které by umožnily přímo zjišťovat výsledné kalkulace, ale v předem stanoveném ocenění, které umožňuje vyjádřit pravomoc a odpovědnost provádějícího a odebírajícího útvaru za racionální provedení a čerpání výkonu.

² Tyto útvary se nazývají **odpovědnostní střediska**; jsou základním prvkem řízení po linii odpovědnosti. Principy jejich řízení se podrobněji zabýváme v kapitole 15 – Řízení odpovědnostních středisek.

Výsledná kalkulace tedy v tomto případě vzniká nikoliv vazbou nákladů útvaru na jeho výkony, ale úpravou nákladů jednak o přesuny plynoucí z rozdílů mezi místem vzniku a odpovědností za vznik nákladů, jednak z rozdílů mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami výkonů výrobních a servisních středisek, které vstupují do ocenění konkrétního finálního výkonu.

4.3 ODLIŠNOSTI VE SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI

Každý z pohledů vede k odlišnému zobrazení nákladů ve vztahu k útvarům zejména ve dvou případech:

- a) v případě, kdy se **liší místo vzniku a odpovědnost za vznik skutečného prvotního nákladu;**
- b) za předpokladu, že předmětem účetního zobrazení jsou tzv. **druhotné výkony, které jsou předmětem předání a převzetí mezi útvary uvnitř podnikové struktury.**

Potřeba vyjádřit reálné náklady výkonů, které jsou nositeli těchto nákladů, vyžaduje v obou těchto případech ocenit výkony na úrovni **skutečných nákladů**, které byly vynaloženy na jejich nabytí či provedení. Naopak vyjádření přínosů odpovědnostních středisek k celopodnikovým výsledkům vyžaduje ocenit tyto výkony na **předběžně stanovené úrovni** (např. na úrovni předem stanovených nákladů), aby se odlišily přínosy předávajícího a přijímajícího odpovědnostního střediska.

Oba rozdíly jsou schematicky znázorněny v následujících příkladech.

Příklad 4.1

Předmětem účetního zobrazení je nákup a spotřeba jednicového materiálu na výrobu výrobku A, který se vyrábí v útvaru Výroba.

Materiál byl pořízen za 110 000 Kč (1 000 kg à 110 Kč), ačkoliv se předpokládalo, že ho lze nakoupit za 100 000 Kč (tedy po 100 Kč za kilogram – za odchylky odpovídá útvar Zásobování).

Ve výrobě se spotřebovalo veškeré množství tohoto materiálu (1 000 kg); přitom se předpokládalo, že pro zadané množství výroby (980 kusů výrobku A) bude třeba jen 98 % celkového nakoupeného množství (tedy 980 kg – za odchylku odpovídá útvar Výroba).

Naším **úkolem** je zobrazit uvedené skutečnosti ve dvou účetních systémech:

- v systému, který je primárně orientován na zobrazení nákladů **podle místa vzniku;**
- v systému, který je orientován na zobrazení nákladů **podle odpovědnosti za jejich vznik.**

Řešení je uvedeno v následujícím schématu 4.1.

Schéma 4.1

a) Členění nákladů podle místa vzniku

	Materiál na skladě			Spotřeba materiálu/Výroba/Výrobek A	
→ 1.	110 000	2.	110 000	2.	110 000

Náklady kalkulačně výkonového střediska Výroba: **110 000**

Výsledná kalkulace výrobku A: **110 000 : 980 = 112,24**

Z výsledné kalkulace ovšem není zřejmé, který z útvarů a jakým způsobem ovlivnil skutečnost, že spotřeba jednicového materiálu je o 12,24 % vyšší, než se předpokládalo.

b) Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

	Materiál na skladě – PSN			Spotřeba materiálu/Výroba/Výrobek – NPN	
→ 1.	110 000	2.	100 000	→ 2.	98 000
	Materiál na skladě – OP			Spotřeba materiálu/Výroba/Výrobek A– ON	
→ 1.	10 000	3.	10 000	→ 2.	2 000
				Spotřeba materiálu/Zásobování/OP	
				3.	10 000

Náklady odpovědnostního střediska Výroba: **100 000**

Náklady odpovědnostního střediska Zásobování: **10 000**

Výsledná kalkulace výrobku A:

– **předběžná kalkulace výrobku A:** **98 000 : 980 = 100,00**

– **odchylka ve spotřebě – odpovědnost útvar Výroba** **2 000 : 980 = 2,04**

– **odchylka při pořízení – odpovědnost útvar Zásobování:**^{3, 4}

10 000 : 980 = 10,20

CELKEM

112,24

³ Zejména v případě, kdy se z uvedeného materiálu bude vyrábět více druhů výrobku, bude se ovšem tato odchylka v praxi obtížně zjišťovat; stane se totiž předmětem účetního zobrazení až na základě informace o souhrnné spotřebě materiálu, z níž není zřejmé, na jaké konkrétní výrobky se materiál vydával.

⁴ Jak bude podrobněji vysvětleno v kapitole 13 – Metoda standardních nákladů a výnosů, není jednoznačné rozdělení odpovědnosti za odchylky mezi útvar Výroba (ve výši 2,04 Kč) a Zásobování (ve výši 10,20 Kč) zcela v souladu s realitou; předmětem účetního zobrazení, které je charakteristické „sériovým“ řazením jednotlivých skutečností, totiž není tzv. kvantitativně kvalitativní odchylka, vznikající společným působením obou útvarů (tedy tím, že středisko Výroba spotřebovalo více materiálu a zároveň ho středisko Zásobování draž nakupovalo).

Legenda ke schématu 4.1:

- PSN – předem stanovené náklady na pořízení materiálu
 OP – odchylka od předem stanovených nákladů na pořízení materiálu
 NPN – náklady podle norem a předběžných kalkulací
 ON – odchylka od nákladů podle norem a předběžných kalkulací

Příklad 4.2

Vnitropodnikové ocenění opravářského výkonu bylo odvozeno z předběžné kalkulace nákladů tohoto výkonu a stanoveno ve výši 100 Kč za jednu hodinu. Útvar Opravy provedl pro útvar výroby, který je jeho jediným vnitropodnikovým odběratelem, výkony v časovém rozsahu 1 000 hodin. Tento rozsah byl v souladu s předpokladem, za jehož splnění odpovídá útvar Výroba. Útvar Opravy na tyto výkony vynaložil skutečné náklady ve výši 90 000 Kč.

Naším úkolem je opět zobrazit uvedené skutečnosti ve dvou účetních systémech:

- v systému, který je primárně orientován na zjištění reálné **výsledné kalkulace výkonů, vytvářených ve středisku Výroba**, a
- v systému, který je orientován na zobrazení nákladů **podle odpovědnosti za jejich vznik**.

Řešení je uvedeno ve schématu 4.2.

Schéma 4.2**a) Členění nákladů podle místa vzniku**

Výroba:			
	Střediskové náklady		Zúčtování nákladů
	2. 90 000		
Opravna:			
	Střediskové náklady		Zúčtování nákladů
→ 1.	90 000		2. 90 000

Zúčtování nákladů ve skutečné výši „přinese“ úsporu ve výši 10 000 Kč z útvaru Opravy (který se o ní zasloužil) na útvar Výroba (v němž skutečně vynaložené náklady ve výši 90 000 Kč budou – ve srovnání s rozpočtem oprav ve výši 100 000 Kč – vytvářet zdání, že se o tuto úsporu zasloužil útvar Výroba). Ani jeden z výsledků hospodaření obou útvarů tak nebude v souladu s jejich pravomocí a odpovědností.

b) Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik**Výroba:**

	Střediskové náklady
2.	100 000

	Střediskové výnosy

Opravná:

	Střediskové náklady
→ 1.	90 000

	Střediskové výnosy
	2. 100 000

Způsob účetního zobrazení vyjadřuje korektně odpovědnost za náklady, vynaložené v souvislosti s opravami, náklady zúčtované na odpovědnostní středisko Výroba však nejsou skutečně vynaloženými náklady na tvorbu výkonů tohoto střediska: jsou to náklady, vznikající jako součin reálné hmotné spotřeby a předem stanoveného ocenění, které se od reálného ocenění liší.

4.4 VOLBA PRIMÁRNÍ ORIENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Ačkoliv mezi výkonově a odpovědnostně orientovaným účetnictvím nejde o vylučující se rozpor, lze oba výše zmíněné přístupy zajistit v jednom účetním systému jen v relativně jednoduchých podmínkách podnikání. Se vzrůstající složitostí podnikatelského procesu se souřadné zabezpečení obou skupin informačních požadavků stává stále složitějším.

To si musí uvědomit zejména řídící pracovníci, kteří s oběma informačními okruhy pracují; zatímco jeden z těchto okruhů mohou využívat s vědomím, že bude reálněji zobrazovat skutečnost, druhý bude – se znalostí věci – brán jen jako výchozí, který bude třeba v případě potřeby podrobnějších informací analyzován, resp. zpřesňován již mimo účetní systém.

Volba primární orientace nákladového účetnictví je originální rozhodovací úlohou každého podniku. Způsob jejího řešení ovlivňují zejména takové faktory, jako jsou **složitost podnikatelského procesu, rozsah pomocných a obslužných činností, opakovanost výroby, délka výrobního (provozního) cyklu a proporce přímých, resp. nepřímých nákladů.**

Je např. zřejmé, že pokud přímé materiálové náklady tvoří převážnou část nákladů prodávaného sortimentu, přičemž kolísají pořizovací ceny materiálu, bude v této části účetní systém orientován spíše výkonově.

Výkonově orientované účetnictví má také značný význam v **individuálních kusových výroбах s dlouhým výrobním cyklem**, kde je předběžné stanovení nákladového úkolu obtížné a kde výsledná kalkulace představuje aktivní nástroj jak při jednání se zákazníkem, tak při úvahách o alternativním nákladovém řešení zakázky.

Naopak v hromadné či sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem se klade stále větší důraz na **předběžné stanovení nákladového úkolu** a jeho běžnou či dokonce preventivní kontrolu s cílem zjišťovat odchylky na místech, kde probíhají elementární výrobní operace. V takových podmínkách bude význam výsledné kalkulace (jako nástroje následné kontroly) klesat a naopak poroste úloha **odpovědnostního řízení** jednotlivých vrcholově koordinovaných odpovědnostních středisek.

Ani „konečné“ rozhodnutí o primární orientaci nákladového účetnictví však neznamena, že je podnik koncipuje výhradně jediným směrem. Naopak: v praxi se v současné době setkáváme výhradně s účetními systémy, které v různých oblastech účelně kombinují prvky výkonového a odpovědnostního přístupu.

I když i způsob této kombinace je do značné míry originální, lze v její realizaci sledovat některé obecné tendence:

- **Výkonový přístup** se zpravidla aplikuje při zjišťování skutečných prvotních nákladů, které se v tomto případě nejprve zachycují **podle místa vzniku** a následně – podle jejich charakteru – buď jako **přímé** náklady konkrétních druhů výkonů, nebo jako náklady **společné** více druhům; odpovědnost za tyto náklady se pak řeší různě podle toho, zda se u konkrétních nákladových položek liší místo vzniku a odpovědnosti za vznik.
- V případě, že se místo vzniku a odpovědnosti za vznik nákladu neliší, lze odpovědnost řešit přímo **v rámci účetního systému** – současným účtováním o předem stanovených (kalkulovaných a rozpočtovaných) veličinách; ty se srovnávají se skutečnou úrovní nákladů, přičemž odchylky od předem stanovené úrovně lze využít jak v řízení po linii výkonů, tak i při analýze odpovědnosti za jejich vznik.
- V případě, že se místo vzniku a odpovědnosti za náklady liší, je třeba odpovědnost za náklady sledovat v rámci odlišného členění nákladů, které sice navazuje na účetní systém v celkovém souhrnu, nicméně se provádí již **mimo tento systém**. Prakticky se tento požadavek zajišťuje tak, že např. na nižších úrovních řízení má útvar z celkově přiřazených nákladů vyčleněny pouze některé položky, na jejichž hospodárnost je vázána zainteresovanost jeho pracovníků, zatímco nadřazený útvar (pracovník) je zainteresován na zbylých nákladech.
- **Odpovědnostní přístup** se naopak využívá zejména při účetním zobrazení **druhotných nákladů**; ty jsou zpravidla oceněny na úrovni předem stanovených nákladů, nutných k jejich provedení, popř. na jiné, **předem stanovené úrovni**. Zobrazení těchto vztahů v předem stanoveném ocenění má pro řízení odpovědnosti následující výhody:

- umožňuje v předávajícím útvaru **porovnat skutečně vynaložené náklady se žádoucí úrovní**, a vyjádřit tak odpovědnost za to, zda druhotný výkon byl proveden racionálně, a zároveň
- zajišťuje **srovnatelné výchozí podmínky pro měření a řízení hospodárnosti také v odebírajícím útvaru**.

Předem stanovená úroveň ocenění, která v tomto případě komplikuje zjištění skutečných nákladů prováděných výkonů, se upravuje o odchylky pouze v případě jejich podstatné výše: buď v rámci účetního systému (na účtech oceňovacích rozdílů jednotlivých výkonů), nebo mimo účetní systém (při zpracování výsledné kalkulace).

4.5 VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ K ÚČETNICTVÍ FINANČNÍMU A DAŇOVÉMU

Jak jsme uvedli v úvodu této kapitoly, diferencované požadavky na členění, ocenění a zobrazení nákladů neovlivňují jen primární orientaci manažerského účetnictví. Mají podstatný vliv i na vztahy mezi manažerským, finančním a daňovým účetnictvím.

Při řešení jejich vzájemných vztahů je třeba respektovat dvě do jisté míry protikladné tendence:

- Každý z výše uvedených subsystémů slouží **různým uživatelům** pro řešení více či méně **odlišných rozhodovacích úloh**; je z tohoto hlediska přirozené, že požadavky jednotlivých uživatelů na způsob zobrazení nákladů (ale i výnosů, aktiv a pasiv) se budou **obsahově lišit**.
- Předmětem zobrazení všech subsystémů je však v podstatě jeden a tentýž podnikatelský proces; ten je popsitelný konečnou množinou vstupů vyjadřujících jednotlivé ekonomické události. Četnost těchto vstupů a náklady na jejich sběr a zpracování naopak vyžadují zajištění výstupů všech tří subsystémů zpracováním **jediné údajové základny**.

Obsahová odlišnost a snaha o zpracovatelskou racionalitu při zpracování prvotních dokladů jsou tak dva základní trendy, které ovlivňují organizaci vztahů mezi manažerským, finančním a daňovým účetnictvím i při zobrazení nákladů, výnosů a jejich rozdílu. Ačkoliv jsou tyto vztahy řešeny ve světě různě, pokud jde o konkrétní problémové oblasti, lze vymezit některé obecné rysy.

4.5.1 Vztah finančního a daňového účetnictví

Ve vzájemném vztahu **finančního a daňového účetnictví** se prosazuje silná tendence zobrazovat podnikatelský proces s primárním zřetelem k zájmům **externích uživatelů finančního účetnictví**. Tento trend se projevuje i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku, který koncepčně vychází ze snahy vyjádřit tyto veličiny s ohledem na vrcholový princip věrného a poctivého zobrazení (fair and true view, fair presentation) předmětu účetnictví.

Důsledkem této orientace je rozšiřující se **nesoulad mezi vyjádřením zisku a daňového základu daně ze zisku (z příjmů)**. Úprava (primárně zjišťovaného) zisku na (odvozeně vyjádřený) daňový základ pak probíhá většinou dvojím způsobem:

- formou **výběru účetních informací** (příkladem je analytické oddělení daňově účinných nákladů a výnosů od daňově neúčinných), nebo
- úpravou zisku na daňový základ **mimo účetní systém** (např. při „záměně“ účetních odpisů za daňové).

4.5.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby podnikového managementu, zajišťované informacemi manažerského účetnictví, se pak zpracovatelsky zajišťují dvěma „krajními“ metodickými cestami a jejich kombinací:

- v tzv. **jednookruhové organizaci** účetnictví, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů formou různě členěné analytické evidence nákladů, výnosů, ale i aktiv, závazků a vlastního kapitálu;
- v tzv. **dvouokruhové organizaci**, v níž se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu.

V souvislosti s první formou se někdy⁵ mylně uvádí, že analytická evidence se vytváří k účtům **finančního účetnictví**; to pak vytváří dojem, že požadavky manažerského řízení lze uspokojit pouze podrobnějším členěním a výběrem informací ze širěji koncipované směrné účtové osnovy finančního účetnictví.

Vývoj v zemích s vyspělou tržní ekonomikou však svědčí spíše o opačné tendenci: široce vymezená aktiva a pasiva v manažerském účetnictví (reagujícím např. na nutnost sledovat materiál přijatý ke zpracování a evidenčně zúčtované obaly) a požadavky na jejich různé ocenění vedou zpravidla k tomu, že analytická evidence se zjišťuje i k účtům, které tvoří obsah informací finančního účetnictví. Požadavky externích uživatelů jsou

⁵ Viz např. díkce odstavce 2.5 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001.

pak zajišťovány analytickým výběrem ze šířeji koncipovaných informací pro manažery – a nikoliv naopak. Příklady tohoto řešení, obecně související s duálním vztahem finančního a manažerského účetnictví, jsou uvedeny v první kapitole této učebnice.

4.5.3 Dvouokruhová organizace účetnictví

Ačkoliv se zpracovatelské řešení vztahu finančního a manažerského účetnictví v praxi neřeší ani jednou z krajních možností, ale vždy jejich kombinací, za uživatelsky výhodnější se zpravidla považuje řešení vycházející z **dvouokruhové organizace**.

Zejména v anglosaské oblasti, kde se informační potřeby obou skupin uživatelů vyvinuly kontroverzněji, jde o zcela oddělené okruhy, za jejichž obsah odpovídají často i různé skupiny odborníků; součástí ani jednoho z těchto okruhů pak často nejsou ani informace, které by – v případě odlišného způsobu zobrazení konkrétních transakcí – vysvětlovaly či kvantifikovaly rozdíly. Oddělenost obou okruhů posiluje i fakt, že subsystém účetních informací pro řízení podniku z pozice managementu je chápán jako důvěrný a jeho informace nejsou předmětem zveřejňování.

Zpravidla méně vyhraněné řešení, uplatňované v zemích kontinentální Evropy, je ovlivněno zejména třemi skutečnostmi:

- formálně metodická stránka účetnictví je zde předmětem **přísnější regulace**,
- základním hlediskem pro sledování a vykazování nákladů ve finančním účetnictví je tradičně **jejich druhové členění**, a
- informační subsystém manažerského účetnictví je koncipován nejen ve vztahu k potřebám manažerského řízení, ale zároveň jako **průkazný podklad pro ocenění změny stavu nedokončené výroby, výrobků a aktivovaných výkonů ve finančním účetnictví**.

Toto koncepční řešení, zaměřující uživatelský a zpracovatelský pohled na vzájemný vztah finančního a manažerského účetnictví, je však v posledních letech předmětem stále větší kritiky. V této kritice, metaforicky přirovnávající manažerské účetnictví ke „služce“ finančního účetnictví, se zdůrazňuje, že systém manažerského účetnictví je určen jiným uživatelům a pro řešení jiných rozhodovacích úloh, než jaké řeší tzv. externí uživatelé finančního účetnictví. K zajištění informačních potřeb manažerů je proto třeba často vycházet z jinak vymezených a oceněných aktiv, závazků a vlastního kapitálu, než z jakých vycházejí požadavky externích uživatelů na ocenění produktů podnikové činnosti.