

Manažerské účetnictví

KAPITOLA

5

Není moudrý ten, kdo ví mnoho, ale ten, kdo ví, co je třeba.

Aisópos Ezop

Manažerským účetnictvím rozumíme způsob účetního řízení, rozhodování a zobrazení podnikatelského procesu, jehož cílem je poskytnout informace o předmětu účetnictví manažerům na různých úrovních řízení účetní jednotky.

Manažerské účetnictví sleduje informace především o nákladech, výnosech a zisku týkající se podnikatelského procesu. Na rozdíl od finančního účetnictví je jeho hlavní odlišností rozdílné obsahové pojetí nákladů i výnosů a mnohem podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře a faktorech na ně působících.

Relevantními hodnotovými nástroji řízení nákladů jsou v manažerském účetnictví různým způsobem strukturované kalkulace a rozpočty režijních nákladů využívané manažery pro řešení jednotlivých rozhodovacích úloh.

5.1 Náklady v manažerském účetnictví

Náklad je považován za hodnotovou kategorii, která je předmětem jejího zachycení v účetnictví. Jeho vymezení se liší podle toho, zda se jedná o náklad ve finančním účetnictví¹⁰⁶, které poskytuje podklady pro řízení externím uživatelům účetních informací, nebo v manažerském účetnictví, které poskytuje informační podklady pracovníkům na různé úrovni manažerského řízení.

5.1.1 Charakteristika nákladů

V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů společnosti, účelově souvisejícího s podnikatelskou činností. Pro toto vymezení, jež zdůrazňuje nikoliv jen potřebu následně zobrazit reál-

¹⁰⁶ Náklady ve finančním účetnictví byly zmíněny v kapitole 2.6.2.2.

nou výši nákladů, ale zároveň nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání, jsou podstatné následující charakteristiky:

- účelnou spotřebou se rozumí takové vynaložení ekonomických zdrojů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti,
- účelový charakter, kdy cílem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení, k němuž dojde pouze při vytvoření takové složky majetku, která přinesla, případně přinese v budoucnosti větší ekonomický prospěch, než jaký byl původní náklad; důležitou vlastností takto chápaného nákladu je jeho relativně těsný vztah k výkonům tvořícím předmět činnosti podnikání.

Obsahovou odlišnost mezi náklady zachycovanými v manažerském a ve finančním účetnictví je třeba brát v úvahu, proto se v řadě jazyků projevuje i pojmově. Náklady ve smyslu účelné a účelové spotřeby ekonomických zdrojů se označují jako *Costs*, zatímco náklady vyjádřené z hlediska cílů finančního účetnictví jako *Expenses*. České společnosti s tímto pojmovým odlišením běžně nepracují.

5.1.2 Pojetí nákladů

Pojetí nákladů je využíváno pro diferencované zobrazení hodnotově vyjádřené účelné a účelově vynaložené spotřeby ekonomického zdroje. Podstatou tohoto diferencovaného zobrazení je rozdílný způsob ocenění spotřeby, který se následně promítá i do rozdílného vymezení účetně zachycovaných nákladů. Z pohledu podnikatelského procesu se rozlišuje trojí pojetí nákladů – finanční, hodnotové a ekonomické.

5.1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů je historicky nejstarším pojetím uplatňovaným v účetnictví. Je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků, kdy se vychází z předpokladu, že projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada. Náklady se chápou jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. Tato myšlenka je základem koncepce zachování peněžního kapitálu v jeho původní nominální výši.

Finanční pojetí nákladů vykazuje některé znaky, které jsou často předmětem diskuse a vedou k jeho menšímu využití v manažerském i finančním účetnictví. V tomto pojetí mohou být jako spotřebované ekonomické zdroje zobrazeny pouze náklady, které jsou podloženy reálným výdajem peněz, a to konkrétně náklady uhrazené v peněžní formě bezprostředně (například mzdy) a náklady odpovídající spotřebě nebo využití ekonomických zdrojů, které byly vypořádány peněžně v předchozích obdobích.

Dalším znakem a současně omezením tohoto pojetí je ocenění těchto spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů; náklady jsou oceněny v historických (skutečných) pořizovacích cenách.

5.1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů má vztah k vývoji nákladového účetnictví, jehož úlohou je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Toto pojetí nákladů je založeno na relacích, které vyjadřují spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, jež existují v čase uskutečňování příslušných procesů. Význam hodnotového pojetí spočívá v informačním zachycení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které byly platné nikoliv v době pořízení těchto zdrojů, ale v současnosti, což odpovídá kritériu zachování věcného kapitálu.

V hodnotovém pojetí nevystupují jako náklady jenom peněžně zajištěné ekonomické zdroje. Předmětem zobrazení mohou být i takové faktory, které nemají odpovídající ekvivalent výdaje peněz, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané činnosti. Příkladem těchto nákladů jsou kalkulační náklady, tedy kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné.

Druhým podstatným odlišným znakem je způsob ocenění; příslušné náklady se neocení na bázi skutečných historických nákladů jejich pořízení, ale na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci.

5.1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů vyplývá z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. S výběrem alternativ souvisí ekonomické chápání nákladů jako maximum hodnoty, kterou lze při zvolené alternativě vyprodukovat nebo získat.

Tyto podmínky naplňuje kategorie oportunitních nákladů, které se vymezují jako maximální ušlý efekt „obětovaný“ v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady nepředstavují reálně spotřebované nebo využití ekonomické zdroje, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby; vyjádření nákladů podle tohoto pojetí nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný prospěch, který společnost nezískala v důsledku toho, že tento zdroj nevyužila jiným alternativním způsobem.

5.1.3 Členění nákladů z různých hledisek jejich využití

Každé členění nákladů informačně odráží nákladový proces jako nezbytnou součást podnikatelského procesu zajišťovaného v manažerském účetnictví, případně ve finančním účetnictví, kdy jsou náklady klasifikovány podle jejich určujících znaků do stejnorodých skupin. Každé členění nákladů je předpokladem jejich účinného řízení. Existuje mnoho způsobů, jak rozdělení nákladů do stejnorodých skupin provést. Podmínkou racionality jakéhokoliv členění je skutečnost, že musí být vyvoláno účelovou potřebou, to znamená vztahem k řešení určitého rozhodnutí. S ohledem na rozhodovací úlohy managementu se jednotlivé klasifikace nákladů rozdělují do dvou fází:

- v první fázi se náklady sledují podle hledisek, která jsou důležitá pro řízení podnikatelského procesu, o jehož relevantních parametrech bylo rozhodnuto;

- ve druhé navazující fázi se náklady klasifikují podle hledisek, která jsou významná pro řešení úloh souvisejících s rozhodováním o budoucích variantách podnikání.

5.1.3.1 Členění nákladů podle druhů

Třídění nákladů v prvotní podobě nákladových druhů při vstupu do podnikatelského procesu účetní jednotky z tržního prostředí je základem jejich hodnotového vyjádření na vstupu podnikatelského procesu; je získáno na bázi jejich odpovídajícího ocenění.

Druhovému členění nákladů je výchozím členěním nákladů uplatňovaným při řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo rozhodnuto. Do skupiny nákladových druhů jsou řazeny následující položky nákladů: spotřeba materiálu, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku, spotřeba a použití externích prací a služeb, finanční náklady.

Vstupující nákladové druhy charakterizují tři vlastnosti:

- druhowě vynaložené náklady jsou **prvotní**, předmětem účetního zachycení se stávají okamžitě při jejich vstupu do účetní jednotky z tržního prostředí,
- jde o náklady **externí**, které vznikají spotřebou ekonomických zdrojů jiných společností,
- z pohledu jejich dalšího rozlišení jsou jednoduché, není možné je analyzovat na jednodušší složky, ze kterých by se tyto náklady skládaly.

Význam druhového členění nákladů spočívá v tom, že je informačním fundamentem pro zajišťování proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů společnosti a konkurenčním prostředím, které je schopno je poskytnout. Toto členění nákladů řeší otázku „*od koho, kdy a jak musí společnost zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby*“ pro další podnikání.

Druhovému členění nákladů se uplatňuje jako neodmyslitelné členění nákladů ve finančním účetnictví při sestavování druhové výsledovky nebo jako informace uváděná v Příloze k účetní závěrce v případě sestavování účelové výsledovky. Prostřednictvím druhového členění nákladů je možné uskutečňovat agregace za jednotlivé úrovně různých struktur uvnitř i vně společnosti.

Pro řízení na nižších úrovních je však použití druhového členění nákladů omezené. Platí to zejména tehdy, je-li zájem hodnotit hospodárnost vnitřní podnikatelské činnosti. Druhovému členění nákladů nevyjadřuje totiž příčinu vynaložení nákladů a nemůže vhodně posuzovat racionalitu podnikatelských činností.

5.1.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je zásadní klasifikací nákladů uplatňovanou při řízení hospodárnosti. Jeho smyslem je zjistit, zda jsou náklady spořeny, nebo naopak překračovány. Účelové členění, vyjadřující vztah nákladů k příčině jejich vynaložení, slouží pro stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se srovná skutečná spotřeba nákladů.

Účelový vztah nákladů, což označuje vztah nákladů k příčině jejich vzniku, je nutné sledovat v různé úrovni podrobnosti. V praktických řešeních, která stanovují nákladový úkol pro jednotlivé nákladové položky nebo jejich skupiny, je účelové členění uspořádáno do několika úrovní. Nejprve je třeba náklady rozdělit na činnosti, v nichž bezprostředně dochází k přeměně ekonomických zdrojů na výkony, to znamená na hlavní podnikatelské (například

výrobní) činnosti, a na činnosti, pomocí nichž se vytvářejí podmínky zajištění bezprostřední tvorby samotného výkonu, které se označují jako servisní činnosti.

Hlavní podnikatelské (výdělečné) činnosti představují ve své uspořádanosti takové činnosti, které jsou hlavním předmětem podnikání společnosti. Mají rozhodující podíl na tržbách a přímo se podílejí na tvorbě zisku. Předpokládá se jejich pokračování v dalších obdobích. Výkon realizovaný na trhu je v hlavní podnikatelské činnosti bezprostředně „přítomen“ v některé etapě svého vytvoření a zajištění.

Servisní činnosti na obsluhu, řízení a zajištění vytvářených výkonů fungují také ve své uspořádanosti, jejímž výsledkem jsou různé dílčí výkony („vnitřní“ služby), jejichž nezbytnost je vztahována k racionalitě průběhu bezprostředního procesu tvorby výkonů (například provádění opravy a udržování strojů nebo přeprava výrobků dopravními prostředky apod.) ve srovnání s externím zajištěním těchto služeb. Úkolem servisních činností je operativně zajišťovat hlavní podnikatelské činnosti s co největší hospodárností svých nákladů.

Podrobněji se účelové členění nákladů sleduje podle technologických stupňů, procesů, aktivit nebo jednotlivých operací. Platí, že je třeba identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu a jehož velikost (intenzita) je také určující pro jeho úroveň. Může jím být nejčastěji výkon, při jehož vzniku se náklad spotřebovává, nebo útvar, který ho potřebuje pro zajištění své činnosti.

Úroveň, hloubka podrobnosti a způsob vymezení věcného nositele mají vliv na různé způsoby vyjádření nákladů z hlediska účelu jejich vynaložení. Přitom ve výkonovém a útvarovém členění se za účelové členění nákladů považuje třídění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, na náklady jednicové a režijní, na náklady přímé a nepřímé ve spojitosti s výkonovým členěním (část 5.3 Kalkulační členění nákladů) a rozčlenění na náklady podle místa vzniku a odpovědnosti (část 5.2. Organizační a ekonomická struktura společnosti).

Technologické náklady

Technologické náklady jsou projevem účelového členění nákladů, konkrétně členěním nákladů podle jejich vztahu k operaci, aktivitě, činnosti, dílčí části procesu nebo jinak vyjádřenému věcnému nositeli.

Jsou bezprostředně vyvolány „technologii“ tvorby konkrétního věcného nositele a bez jejich vynaložení není možné daný výkon zhotovit. Za technologický náklad je považována například spotřeba základního materiálu určité kvality nebo odpis výrobního zařízení.

Náklady na obsluhu a řízení

Náklady na obsluhu a řízení existují jako opak technologických nákladů. Jsou vynakládány za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu „technologie“ dané operace, aktivity nebo jinak vyjádřeného věcného nositele. Do této skupiny nákladů je možné zařadit například náklady na osvětlení nebo časové mzdy pracovníků.

Rozpoznání technologických nákladů a nákladů na obsluhu a řízení je východiskem pro praktičtější členění nákladů podle způsobu řízení jejich hospodárnosti (jednicové a režijní náklady) a podle způsobu jejich přiřazení předmětu kalkulace (přímé a nepřímé náklady – část 5.2.3 Kalkulační členění nákladů).

Jednicové náklady

Jednicové náklady jsou dalším projevem účelového členění nákladů; jde o podstatnou část technologických nákladů. Jejich význam souvisí s řízením hospodárnosti nákladů, stanovením jejich žádoucí (předem stanovené, kalkulované) úrovně, s níž se budou porovnávat skutečně vynaložené náklady.

Stanovení nákladového úkolu u jednicových nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, konkrétní operaci nebo jinému konkrétně definovatelnému věcnému nositeli.

Průběh tvorby výrobku, popřípadě způsob provedení operace je předem připraven v útvaru konstrukční a technologické přípravy výroby ve výrobní společnosti. Součástí zmíněné přípravy je i stanovení norem, které určují naturálně vyjádřenou spotřebu ekonomického zdroje na dílčí část technologického procesu. Nákladový úkol se stanoví následovně: příslušná norma oceněná hodnotovým parametrem spotřeby ekonomického zdroje se násobí předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Tento postup je možné použít, neboť u jednicových nákladů se předpokládá jejich proporcionální závislost na objemu výkonů.

Oprávněně je zdůrazňováno, že právě kalkulace je relevantním hodnotovým informačním nástrojem řízení jednicových nákladů.

Normy jednicových nákladů

Normy jsou naturálním vyjádřením spotřeby zdrojů, která je vyvolána kalkulační jednicí. Jsou výchozím informačním instrumentem řízení hospodárnosti jednicových nákladů, například může jít o čas práce pracovníka na konkrétní operaci oceněný mzdovou sazbou vztahený k počtu normovaných operací.

Režijní náklady

Režijní náklady jsou také projevem účelového členění nákladů se stejným záměrem, jako tomu bylo u jednicových nákladů. Zahrnují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů souvisejících s technologickým procesem. Na rozdíl od jednicových nákladů se nezvyšují tyto náklady přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jsou pouze rámcově ovlivněny rozsahem aktivit a činností, které zabezpečují proces vytváření výkonů. Jejich nákladový úkol je stanoven podle souhrnných limitů, normativů a variátorů platných pro určité časové období, případně i pro celkový předpokládaný objem výkonů (využitou kapacitu) v tomto období.

Konkretizací těchto nákladů mohou být například předpokládané časové mzdy pracovníků za období, náklady na vytápění či spotřeba pomocného materiálu.

Úkol v režijních nákladech je obvykle vázán na osobu, která odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené režijní náklady se srovnávají se žádoucím (předem stanoveným, rozpočtovým) nákladovým úkolem, poněvadž hodnotovým informačním nástrojem řízení režijních nákladů je jejich rozpočet. V praxi je známo, že kontrola těchto nákladů probíhá složitěji než kontrola jednicových nákladů.

Normativy variabilních režijních nákladů, limity fixních režijních nákladů

Normativy patří k nástrojům stanovení nákladového úkolu variabilních režijních nákladů, kdežto limity jsou nástrojem stanovení nákladového úkolu fixních nákladů. Normativy variabilních režii se využívají v některých případech v kombinaci s limity fixních režii.

Variátory smíšených režijních nákladů

Variátory jsou užívány jako nástroje stanovení nákladového úkolu smíšených režijních nákladů. Ve své podstatě je variátor vlastně typem normativu, který vyjadřuje stupeň závislosti smíšeného režijního nákladu na příslušné vztahové veličině. Tento stupeň závislosti může být přitom interpretován dvojím způsobem a vyjadřuje:

- o kolik procent vzroste výše smíšených režijních nákladů, pokud individuální nebo univerzální vztahová veličina vzroste o sto procent,
- jak velkou proporcí zkoumaného režijního nákladu tvoří část lineárně závislá na příslušné vztahové veličině; vymezuje tak nepřimo i část fixních nákladů, jež tvoří zbyváající část smíšené režie.

Variátory jsou považovány za hodnotový instrument pro řízení režijních nákladů, které objektivně zahrnují fixní a proporcionální složku.

ILUSTRACE – TYPOVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH PRO ÚČELOVĚ ČLENĚNÉ NÁKLADY

České předpisy nikde explicitně neřeší, jakým způsobem tvořit účtový rozvrh subjektů, které využívají členění provozních nákladů podle účelu. Následující text naznačuje možný způsob sestavení tohoto rozvrhu pro oblast provozních nákladů a provozních výnosů.

ÚČTOVÁ TŘÍDA 8 – NÁKLADY (ÚČELOVĚ ČLENĚNÍ)

80 – Náklady na prodané výkony

801 – Prodané výrobky

802 – Prodané služby

804 – Prodané zboží

81 – Prodejní režie

811 – Balné

812 – Osobní náklady

813 – Odpisy

814 – Nájemné

815 – Cestovné

816 – Telekomunikační náklady

817 – Náklady na pojištění

818 – Náklady na osvětlení a vytápění

819 – Ostatní prodejní náklady

82 – Správní režie

821 – Materiálové náklady

822 – Osobní náklady

823 – Odpisy

824 – Nájemné

825 – Cestovné

826 – Telekomunikační náklady

827 – Náklady na pojištění

828 – Náklady na osvětlení a vytápění

829 – Ostatní správní náklady

83 – Jiné režijní náklady

831 – Režijní náklady na logistiku

832 – Režijní náklady na zásobování

833 – Režijní náklady na dopravu

834 – Režijní náklady na opravy a údržbu

835 – Režijní náklady na informační technologie

836 – Režijní náklady na úklid

837 – Ostatní režijní náklady

84 – Jiné provozní náklady

841 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

842 – Prodaný materiál

843 – Dary

844 – Pokuty, penále a úroky z prodlení

845 – Tvorba zúčtování rezerv

846 – Odpis pohledávky

847 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti

848 – Ostatní provozní náklady

849 – Manka a škody v provozní oblasti

ÚČTOVÁ TŘÍDA 9 – VÝNOSY (ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ)

90 – Tržby za vlastní výkony a zboží

901 – Tržby za vlastní výrobky

902 – Tržby z prodeje služeb

904 – Tržby za zboží

94 – Jiné provozní výnosy

941 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

942 – Tržby z prodeje materiálu

944 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

946 – Výnosy z odepsaných pohledávek

948 – Ostatní provozní výnosy

5.1.3.3 Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů je zásadním třídícím hlediskem, které je považováno za základ „přeměny“ nákladového účetnictví na účetnictví manažerské. Tato klasifikace nákladů vedle reakce na otázky typu „*jaké byly skutečné náklady prodaných výrobků*“ nebo „*jaké byly skutečné náklady výrobků ve srovnání s kalkulovanými nebo rozpočtovanými náklady*“ poskytuje také informace o alternativách budoucího vývoje, to znamená, že nachází odpověď také na otázku „*jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, jestliže se zvýší objem výroby konkrétního výrobku*“.

Podle uvedeného kritéria, kterým je objem prováděných výkonů, jsou rozlišovány dvě skupiny nákladů: variabilní náklady mění se v závislosti na objemu výkonů a fixní náklady, jež zůstávají neměnné i při změnách výkonů nebo využití kapacity prováděných v určitém intervalu.

Informace o závislosti nákladů na objemu prováděných výkonů podstatně zkvalitňují hodnotové řízení ve všech oblastech podnikatelského procesu. Hlavní výhodou jejich aplikace je skutečnost, že vnímají zvyšující se neurčitost podnikatelského procesu a z toho plynoucí nutnost variantního přizpůsobování na změny v jeho průběhu.

Rozpoznání fixních a variabilních nákladů je komponentou mnoha současných postupů a metod využívaných konkrétně při přípravě variantně sestavovaného systému plánů společnosti (část 5.3.1 Soustava plánů a rozpočtů), při kalkulování nákladů výkonů, kde tvoří bázi dynamické kalkulace (část 5.2.5.3 Struktura nákladů v kalkulaci), při rozpočtování režie na principu variantních rozpočtů (část 5.3.3 Formy rozpočtu režijních nákladů) a rozpočtů vycházejících z nulového základu (část 5.3.4 Metody rozpočtování režijních nákladů). Závislost nákladů na objemu dílčích procesů a aktivit je součástí řízení nákladů ve vztahu k aktivitám (dílčí kapitola 5.5 Procesně orientované účetnictví).

Variabilní náklady

Variabilní náklady se svým podrobnějším členěním nákladů jsou výsledkem rozpoznání nákladů v závislosti na objemu výkonů. Jejich podstatou je vlastnost, že se mění v závislosti na změnách objemu výkonů nebo využití kapacity. Projevují se v podobě proporcionálních, nadproporcionálních a podproporcionálních nákladů.

Proporcionální variabilní náklady

Proporcionální (lineárně závislé) náklady jsou vyvolány každou jednotkou výkonu. Jejich celkový objem se zvyšuje přímo úměrně počtu výkonů a náklady připadající na jednotku výkonu jsou konstantní.

Tato skupina nákladů tvoří nejdůležitější a v českých společnostech nejsnáze měřitelnou část variabilních nákladů. Mezi variabilní proporcionální náklady se řadí všechny jednicové náklady, například může jít o spotřebu materiálu, který tvoří podstatu výrobku, a skupina režijních nákladů, která je ovlivněna stupněm využití kapacity, například může jít o určitou výši režijních nákladů na opravy automobilů vyvolanou ujetými kilometry.

Nadproporcionální variabilní náklady

Pro nadproporcionální náklady je charakteristické, že rostou rychleji než objem výkonů. Důvodem tohoto jevu je skutečnost, že na vývoj nákladů působí i jiné faktory než pouze objem výkonů.

Za nadproporcionální variabilní náklady jsou považovány například mzdové náklady při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti (tím dojde ke zkrácení času dopravního výkonu) či růst nákladů na opravy a údržbu výrobních zařízení při jejich dlouhodobém využívání.

Nárůst nadproporcionálních nákladů v určitém období může zabránit snížení efektivity, které by nastalo, kdyby je účetní jednotka nechtěla vynaložit.

Podproporcionální variabilní náklady

V případě podproporcionálních nákladů platí, že rostou pomaleji než objem výkonů. Mají často smíšený charakter, což znamená, že zkoumaný náklad v sobě zahrnuje fixní a proporcionální složku.

Tyto náklady se v naší praxi vyskytují poměrně ve značném rozsahu. K podproporcionálním variabilním nákladům náležejí například spotřeba elektrické energie, krátkodobě sledované náklady na opravy a údržbu strojního zařízení či spotřeba pomocného materiálu.

Fixní náklady

Také fixní náklady jsou výsledkem rozpoznání nákladů v závislosti na objemu výkonů. Jsou posuzovány relativně samostatně, podobně jako skupina variabilních nákladů. Jejich vlastností je neměnnost výkonů nebo činností prováděných v určitém rozsahu. Svým označením kapacitní náklady ukazují, že jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu.

Z pohledu jejich ovlivnitelnosti jestliže dochází ke značnému poklesu využití kapacity se rozdělují na dvě skupiny fixních nákladů.

Pro první skupinu je směřodáté, že se vynakládá často ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy je potřebné koupit budovu, strojní zařízení, informační systém nebo provést jiné investiční rozhodnutí. Podstatnou charakteristikou pro řízení hospodárnosti těchto umrtvených (utopených) fixních nákladů je skutečnost, že jejich celkovou výši již není možné ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity. Jedinou možností snížení utopených fixních nákladů je opačně působící investiční rozhodnutí, například prodej výrobní linky. Určující jeovou formou těchto nákladů (například odpisů fixních aktiv) je z hlediska potřeb jejich určení v kalkulacích a rozpočtech relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem nutným k pořízení příslušné majetkové složky a jejím projevem v časově vyjádřených nákladech.

Také druhá skupina fixních nákladů vzniká v důsledku zajištění kapacitních podnikatelských podmínek, které nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, a při značném snížení využití kapacity je možné tyto náklady omezit. Příkladem těchto vyhnutelných fixních nákladů jsou časové mzdy pracovníků nebo náklady na vytápění a osvětlení v případě, že zájem o finální výkony klesá a management společnosti snižuje počet směn. Vyhnutelné náklady se oproti utopeným fixním nákladům projevují obvykle tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

Pro obě uvedené skupiny fixních nákladů platí, že v určitém relevantním rozpětí využití kapacity zůstávají celkové fixní náklady stejné. Je potřebné využít této vlastnosti fixních nákladů v tom směru, že čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu.

Kapacita budov, strojů, zařízení a ostatních ekonomických zdrojů, které vyvolávají vznik fixních nákladů, však není neomezená. Je vždy spojena s určitým objemem výkonů, které je možné se stávajícím zařízením a počtem pracovníků provést. Pokud objem výkonů převyšuje tuto hranici, je třeba tuto kapacitu rozšířit. Je nezbytné znovu jednorázově vynaložit nové „bloky“ utopených, umrtvených fixních nákladů a vyhnutelných fixních nákladů.

Jestliže je modelově zkoumán průběh relativních fixních nákladů na jednotku výkonů, je logické, že jejich výše klesá jen v rámci rozsahu, který odpovídá maximálně možnému využití původní kapacity. V okamžiku změny fixních nákladů se tento pokles zastavuje a dochází ke skoku v celkové absolutní výši i v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonu.

Efekt z deprese fixních nákladů

Efekt z deprese fixních nákladů je důsledkem lepšího nebo horšího využití kapacity, než jaký byl předpoklad. Nejdůležitější vlastností fixních nákladů je skutečnost, že v určitém relevantním rozpětí využití kapacity zůstávají fixní náklady neměnné, což pochopitelně vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu. Při zvyšujícím se objemu provedených výkonů na této kapacitě bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Tento způsob snižování nákladové náročnosti prováděných výkonů se nazývá výtěžnost, která spolu s úsporností představuje dvě formy prosazování hospodárnosti (část 5.1.4.1 Hospodárnost nákladů).

Zjištění efektu z deprese fixních nákladů je spojeno s určením objemové odchylky.

Metoda dvou bodů

Metoda dvou bodů jako syntetická matematická metoda určení fixní a proporcionální složky celkových nákladů vychází z porovnání dvou úrovní vzájemně spjatých nákladů a objemů výkonů. Pomocí dvou rovnic o dvou neznámých, kdy $\text{náklady} = \text{celkové fixní náklady} + (\text{jednotkové proporcionální náklady} \times \text{objem výkonů})$, se dají určit obě dílčí složky nákladů.

5.1.3.4 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti představuje třídění nákladů, které prohlubuje útvarový průřez účelového členění. Nutnou podmínkou pro členění nákladů směrem k útvarům je rozčlenění nákladů podle jejich místa vzniku. Na toto sledování nákladů musí navázat členění podle odpovědnosti. Útvary, kterým jsou náklady do odpovědnosti přidělovány, se vymezují jako odpovědnostní střediska (část 5.4.2.2 Ekonomická struktura odpovědnostních středisek a část 5.4.3 Typy odpovědnostních středisek).

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je první krokem informačního zajištění nutného k řízení odpovědnostních středisek. Dále je třeba najít způsob spojení, který by umožnil účetně zachytit kooperační vazby mezi útvary a určit odpovědnost za hodnotové efekty (například za úspory nebo překračování nákladů) u výkonů, které se neprodávají externím zákazníkům, ale jsou spotřebovány uvnitř účetní jednotky. Hlavními předpoklady tohoto spojení jsou:

- uzavření činnosti odpovědnostních středisek tak, aby bylo možné kvantifikovat jejich náklady,
- vymezení interních výkonů, které tato střediska předávají jiným střediskům,
- ocenění interních výkonů vnitropodnikovými cenami.

Pro propojení jednotlivých odpovědnostních středisek funguje systém vazeb, jejichž nositeli jsou předávané výkony jednoho střediska jinému středisku. Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, se označují jako druhotné/interní náklady. Předávající středisko naopak účetně zachycuje interní výnosy.

Druhotné náklady

Druhotné náklady vyplývají z členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti jako náklady vznikající spotřebou ekonomických zdrojů vytvořených v jiném útvaru a předávaných v rámci vnitřní struktury společnosti.

Na rozdíl od druhotného členění nákladů, jehož předmětem účetního zobrazení jsou náklady externí, prvotní a jednoduché, představuje tato skupina nákladů svou podstatou náklady:

- **interní**, které vznikají spotřebou vnitřního výkonu,
- **druhotné**, protože se v odebírajícím středisku projeví podruhé (poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon vytvořilo a předalo),
- **složené**, neboť z pohledu účetní jednotky je lze dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány.

Hodnotovým nástrojem ocenění druhotných nákladů jsou předací (vnitropodnikové) ceny, o kterých je samostatně pojednáno v části 5.4.4 Předací ceny v odpovědnostním účetnictví.

Ovlivnitelné náklady, neovlivnitelné náklady

Ovlivnitelné náklady jsou kategorií manažerského účetnictví pro rozhodování, ale představují náklady, na jejichž výši mají vliv pracovníci konkrétní úrovně řízení. Jde o používanou hodnotovou kategorii členění nákladů, pokud se místo vzniku nákladů odlišuje od místa nebo úrovně řízení, která vznik nákladů ovlivnila a za jeho výši je odpovědná.

Neovlivnitelné náklady jsou naopak takové náklady, jejichž výši nemohou pracovníci na konkrétní úrovni řízení ovlivňovat.

5.1.3.5 Členění nákladů ve vztahu k rozhodování

Členění nákladů ve vztahu k rozhodování je tříděním nákladů navazujícím na klasifikační hlediska využívaná pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již rozhodnuto. Náklady vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem srovnatelnosti těchto variant je posouzení, jaké náklady budou nebo nebudou uskutečněnou variantou ovlivněny.

Rozčlenění nákladů vede ve výchozí úrovni členění k oddělení relevantních nákladů (nákladů důležitých z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant tohoto rozhodnutí budou měnit) a irrelevantních nákladů (pro dané rozhodnutí nedůležitých, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši).

Konkrétními formami tohoto členění jsou imputované a odložené náklady, náklady vázané k rozhodnutí, oportunitní, umrtvené (utopené) a vyhnutelné náklady.

Relevantní náklady

Relevantní náklady se při výchozím rozlišení vztahují k rozhodování. Jde o náklady, které jsou podstatné pro řešení příslušné rozhodovací úlohy a při realizaci různých variant dochází k jejich změně.

K hlavním typům relevantních nákladů patří:

- přímé relevantní náklady bezprostředně související s uvažovanou variantou,
- imputované náklady ovlivňující v důsledku určitého rozhodnutí výsledky účetní jednotky v širších souvislostech, které rozhodnutí přináší; příkladem imputovaných nákladů jsou konkrétně daňové důsledky rozhodnutí a jeho oportunitní náklady a výnosy,
- odložené náklady představující obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, jež ovlivní činnost společnosti ve strategickém horizontu; příkladem odloženého nákladu je úvaha o reakcích zákazníků na rozhodnutí týkající se zúžení sortimentu o produkty, které přinášejí nižší efekty.

Specifickou formou relevantních nákladů jsou rozdílové náklady vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po realizované změně.

Irelevantní náklady

Irelevantní náklady jsou také projevem členění nákladů ve vztahu k rozhodování. Jsou to náklady, které nejsou podstatné pro řešení určité rozhodovací úlohy, poněvadž bez ohledu na přijatou variantu zůstává jejich výše neměnná.

Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí náležejí k nákladům, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. O těchto nákladech se hovoří v souvislosti s vývojem a konstrukčním, případně technologickým řešením výrobků, jež podstatným způsobem determinují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. Význam této kategorie nákladů vzrostl. Empirické průzkumy dokazují, že:

- úroveň těchto nákladů, spojených s řešením výrobků (produktů) 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 osminásobně až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti produktu.

Největším přínosem nákladů vázaných k rozhodnutí je jejich zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních činností, jejichž rostoucí význam se zdůrazňuje oproti tradičním metodám řízení hospodárnosti, které se primárně zaměřují na náklady vynaložené ve výrobní fázi, případně ve fázi vytváření nebo poskytování výkonu.

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady spadají do oblasti ekonomického pojetí nákladů (část 5.1.2.3). Jejich kvantifikace je založena na myšlence, že konkrétní spotřeba ekonomického zdroje za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití jiným, alternativním způsobem. Omezenost ekonomických zdrojů nedovoluje uskutečnit všechny možnosti, ale pouze některé z nich. K tomu, aby byly přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je třeba, aby odmítnuté alternativy naopak přinášely prospěch nižší.

Oportunitní náklady jsou charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o které se účetní jednotka připravuje tím, že určitou alternativu dalšího vývoje neuskuteční. Naopak oportunitní výnosy představují náklady, kterým se podnikatelská společnost „vyhýbá“ proto, že určitou alternativu dalšího vývoje neprovede.

Využití oportunitních nákladů a výnosů v praxi je velice široké. Uplatňuje se při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, zejména v podmínkách, kdy je společnost omezena ve zdrojích své činnosti (například kapacitou strojního zařízení). Může ve formě kalkulačního nájemného nebo kalkulačních úroků ovlivňovat chování pracovníků odpovědnostních střeďisek. Z oportunitních nákladů vycházejí také metody používané při rozhodování o budoucí kapacitě.

O umrtvených (neboli utopených) a vyhnutelných nákladech bylo pojednáno v souvislosti s fixními náklady (část 5.1.3.3 Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů).

5.1.3.6 Členění nákladů pro vykazování výsledku hospodaření

Třídění nákladů, které vede k vykazování racionálního vrcholového výsledku hospodaření společnosti, se zaměřuje na sledování nákladů s ohledem na jejich souvislost s výkonem nebo časovým obdobím.

Náklady výkonu

Náklady výkonu jsou chápány jako náklady, které úzce souvisejí se vznikem výkonu a přidávají mu hodnotu, kterou akceptuje zákazník. Jejich vynaložení je v účetnictví zachyceno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva; náklady výkonu jsou aktivovány v ocenění příslušného aktiva a až do okamžiku jeho prodeje, případně do vyčerpání jeho prospěchu se vykazují jako část aktiv v rozvaze. Teprve v období prodeje nebo jiného vyčerpání prospěchu, který je v aktivu vázán, snižují tyto náklady zisk. Náklady výkonu (produktu) jsou tedy příčinně spjatý s tvorbou a přidanou hodnotou konkrétního výkonu a jsou zahrnuty do ocenění tohoto výkonu.

Náklady období

Náklady období jsou brány jako náklady, které se vztahují ke konkrétnímu výkonu pouze zprostředkovaně, popřípadě mu nepřidávají hodnotu, a proto se do ocenění tohoto výkonu nezahrnují. Jejich vynaložení se účetně zachycuje ve vztahu k časovému období, s nímž vznik nákladů souvisí. Snižováním celkového výsledku hospodaření běžného období jsou tyto náklady uhrazeny v době jejich vynaložení.

5.1.4. Hodnotová kritéria podnikatelského procesu

Aby podnikatelský proces svým průběhem ekonomicky uspokojoval manažery na všech úrovních řízení, musí být nastavena kritéria jeho hodnotového řízení, analyzována vypovídací schopnost těchto kritérií a jejich využití na různých úrovních řízení společnosti.

5.1.4.1 Hospodárnost nákladů

Hospodárnost nákladů v podnikatelském procesu je výchozím kritériem vyjádření racionality při vynaládání ekonomických zdrojů. Vyjadřuje takový průběh nákladů společnosti, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. Sleduje se ve dvou relevantních formách, případně v jejich kombinaci, a to:

- úspornostní; požadované výkony jsou dosaženy s minimální spotřebou ekonomických zdrojů,
- výtěžnostní; řízení je zaměřeno na maximalizaci objemu provedených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů.

Ačkoliv má uvedené odlišení úspornostní a výtěžnostní formy hospodárnosti podstatné praktické využití, obě formy často plynule přecházejí jedna v druhou a v praxi se projevují většinou ve vzájemné kombinaci směřující ke snižování průměrných nákladů na jednotku výkonu.

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

Úspornost

Úspornost nákladů patří stejně jako výtěžnost k formám prosazování hospodárnosti nákladů. Dociluje se jí tím, že žádoucí výkony společnosti jsou provedeny s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů.

Úspornost se projevuje jako reálné snížení absolutní výše nákladů na daný objem výkonů. Je možné ji sledovat na vstupu podnikatelského procesu pouze u nákladů, které jsou v hodnoceném období výdajem ekonomických zdrojů, to znamená u variabilních nákladů, a u vyhnutelné části fixních nákladů.

Úspornost je vázána na určení spotřební odchylky.

Výtěžnost

Výtěžnost nákladů představuje druhou formu prosazování hospodárnosti nákladů. Dosahuje se jí v situaci, kdy se řízení podnikatelského procesu orientuje na co možná nejvyšší objem provedených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů. Maximalizace efektů se neprojevuje absolutním, ale pouze relativním snížením nákladů na výstupu podnikatelského procesu.

Tuto formu hospodárnosti lze využít u fixních nákladů spojených s určitou kapacitou, která se potenciálně „nabízí“ a kterou lze lépe nebo hůře naplnit.

Výtěžnost je spojována se zjišťováním objemové odchylky.

5.1.4.2 Ekonomická účinnost

Účinnost podnikatelského procesu je kritériem racionality vynaložených nákladů a zároveň předpokladem uplatňování ekonomické efektivity.

Její úroveň plyne ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Souměřením věcně a časově srovnatelných nákladů na prodané výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů je možné kvantifikovat absolutní výši zisku. Ekonomickou účinnost lze také měřit relativními poměrovými ukazateli, a to pomocí ukazatelů ziskovosti výnosů, ziskovosti nákladů a nákladovosti výnosů.

5.1.4.3 Efektivnost podnikání

Efektivnost podnikatelského procesu představuje schopnost společnosti zhodnotit ekonomické zdroje vložené do podnikání. Je zároveň vrcholovým kritériem podnikatelského procesu. Vychází z vykazování zisku hodnoceného období, kdy úroveň zisku je vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů (aktiv), které jsou ve společnosti vázány, nebo k vymezené části kapitálu (vlastního a cizího), který se podílí na tvorbě a čerpání zisku. Efektivností se rozumí schopnost společnosti zhodnotit zdroje vložené do podnikání.

Kvantitativní vyjádření efektivnosti je založeno na porovnání vynaložených vstupů a dosažených výstupů; obsah čitatele a jmenovatele může být různě interpretován. V české praxi se efektivnost nejčastěji měří poměrem zisku (před zdaněním, po zdanění) k průměrné výši vloženého (investovaného) či vlastního kapitálu nebo k průměrnému stavu aktiv využívaných v podnikání. Existuje i mnoho dalších kritérií používaných pro hodnocení efektivnosti.

5.2 Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení po linii výkonu

Řízení po linii výkonů představuje cílevědomé působení na průběh podnikatelského procesu, pro který poskytuje informace manažerské účetnictví¹⁰⁷.

Kalkulace zohledňuje ve vzájemné souvislosti jednotlivé hodnotové charakteristiky na natálně vyjádřený výkon a stává se důležitým nástrojem hodnotového řízení po linii výkonu. Výkon přitom vyjadřuje výrobek, dílčí polotovary, aktivitu, práci nebo službu, na které se soustřeďuje podnikatelská činnost. V hodnotovém řízení má vymezení druhu, jakosti a objemu výkonů význam pro vymezení předmětu kalkulace a kalkulační jednotice.

5.2.1 Výkonově orientované řízení

Hodnotové řízení po linii výkonů je založeno na informacích z oblasti kalkulací, kalkulačního systému a výkonově orientovaného účetnictví; mimo jiné se hledá odpověď na otázku „*jaký je přínos jednotlivých výrobků, prací a služeb k celkovému zisku podniku*“. Podle těchto informačních podkladů se řeší konkrétní rozhodovací úlohy, jako například úlohy optimální sortimentní struktury výrobního programu, struktury dílčích výkonů prováděných ve vlastní režii nebo nakupovaných externě, stanovení ceny finálních výkonů a další úlohy spojené s rozhodováním při stávající kapacitě, s rozhodováním o budoucí kapacitě¹⁰⁸ a úlohy cenového rozhodování.

5.2.2 Výkonově orientované účetnictví

Primárním cílem **výkonově orientovaného účetnictví** je posoudit náklady, marži, zisk a další hodnotové kategorie finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb, které jsou předmětem podnikání.

Konkrétní struktura, obsah a uspořádání výkonově orientovaného účetnictví jsou přitom ovlivněny charakterem podnikatelského procesu a metodami evidence a kalkulace, které účetní jednotka používá.

5.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační klasifikace nákladů splňuje podmínku účelového hlediska třídění nákladů, kdy jsou náklady rozděleny podle jejich vztahu ke kalkulační jednotici, a to na přímé a nepřímé náklady.

Obě skupiny nákladů reagují na otázky typu „*jaký je příčinný vztah mezi nákladem a konkrétním výkonem*“ a následně „*jak přiřadit (alokovat) náklady kalkulační jednotici tohoto výkonu*“.

Pro **přímé náklady** je typické, že vznikají v souvislosti s jediným druhem výkonu a jsou mu tedy přímo přiřaditelné. Přířaditelné náklady jsou vždy náklady vyvolané nejen druhem

¹⁰⁷ Manažerské účetnictví informačně podporuje společně s řízením po linii výkonů také řízení po linii odpovědnosti a procesně orientované řízení, tj. řízení po linii aktivit, činností a procesů.

¹⁰⁸ Úlohám o budoucí kapacitě je věnována kapitola 4.3.

výkonu, ale přímo jeho jednotkou, a dále pak i náklady, které byly vynaloženy při provádění jednoho druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu je možné předem stanovit (normovat nebo rozpočtovat) na jednotku výkonu nebo zjistit na jednotku výkonu pomocí prostého dělení. Konkrétně může jít o jednicové náklady nebo část nákladů režijních například o spotřebu základního materiálu na určitý výkon, o časovou mzdu řidiče nebo časové odpisy dopravního prostředku v případě, že jednotkou výkonu je jeden kilometr přepravy prováděný daným typem vozidla, odpis licence určitého výrobku, náklady na jeho výzkum a vývoj a podobně.

Protipólem přímých nákladů v kalkulačním členění jsou **náklady nepřímé**. Pro tyto je charakteristické, že vznikají ve spojitosti s více druhy výkonů. Jestliže pro řešení některých rozhodovacích úloh je potřebné vyjádřit podíl těchto nákladů na konkrétní druh výkonu nebo jeho jednici, přiřazují se nepřímé náklady pomocí různých metod alokace, které mají za cíl překlenout zprostředkovaný vztah mezi náklady a výkony.

Konkrétní postupy alokace jsou prováděny metodou kalkulace dělením (prostou nebo s poměrovými čísly) a metodou kalkulace přírážkové (s peněžní nebo naturální rozvrhovou základnou univerzálního či individuálního typu).

5.2.4 Kalkulace nástroj řízení

V ekonomickém pojetí je **kalkulace** chápána jako propočtení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost či aktivitu (operaci), kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na investiční akci, případně jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.

Kalkulace je obecně chápána v trojím významovém pojetí jako:

- činnost směřující ke stanovení nebo zjištění nákladů a dalších hodnotových veličin na výkon (tzv. kalkulační jednici),
- výsledek této činnosti,
- relativně samostatná část informačního systému společnosti, nezastupitelná svým informačním obsahem a jeho využitím; v tomto pojetí se o kalkulaci hovoří již nikoliv jako o izolovaném propočtu hodnotových veličin na jednotku výkonu, ale jako o systému vzájemně provázaných informací zpracovaných pro různé účely, jež jsou obsahově propojeny především s manažerským účetnictvím, s rozpočty odpovědnostních středisek a se systémem interních převodních (vnitropodnikových, transferových) cen.

5.2.5 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení nebo zjištění nákladů, marže, zisku, ceny či jiné hodnotové veličiny na výkon, který je množstevně, časově, druhově, jakostně, zákaznicí a jiným způsobem určen. Metoda kalkulace je závislá:

- na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, v níž se stanovují nebo zjišťují náklady na kalkulační jednici.

5.2.5.1 Předmět kalkulace

Za **předmět kalkulace** jsou považovány výkony podnikatelského procesu, na které se stanovují nebo zjišťují uspořádané hodnotové veličiny.

Předmětem kalkulace jsou dílčí a finální výkony, které společnost vyrábí nebo poskytuje zákazníkovi. Historický vývoj praxe ukázal, že v dřívějších podnicích se širokým sortimentem podobných výrobků vyráběných stejnou technologií se náklady a jiné hodnotové veličiny kalkulovaly pouze u nejdůležitějších výrobků (tzv. představitelů) jednotlivých skupin. Se vzrůstající úrovní počítačové techniky i vzhledem k rozsahu prováděného sortimentu či složitosti podnikatelského procesu se projevila v nově vznikajících společnostech tendence k důslednému kalkulování všech výkonů.

Častým přístupem aplikovaným u finálních výkonů jsou například zákaznický orientované kalkulace, v nichž je předmět kalkulace vymezen nejen druhem výkonu, ale i zákazníkem, jemuž je zakázka (někdy i sériově nebo hromadně prováděných výkonů) určena. Relativně novým přístupem je také snaha konkretizovat náklady a jiné hodnotové veličiny ve vztahu k výkonům prodávaným v různých tržních segmentech podle jednotlivých teritorií nebo oborů činnosti.

Předmět kalkulace je určen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím.

Za **kalkulační jednici** je považována konkrétní jednotka výkonu vymezená měrnou jednotkou, časem, druhem, jakostí či jiným způsobem, na kterou se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Konkrétní kalkulační jednicí je například 1 kus, 1 kilogram, počet jednotek za 10 vteřin a podobně.

Kalkulované množství zahrnuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení má význam pro určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Tyto fixní náklady sice příčinně nesouvisí ani s kalkulační jednicí, ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu, pro řešení některých rozhodovacích úloh je však potřebné je této jednici přiřadit. Způsobem jejich alokace se podrobněji zabývá kalkulace dělením nebo kalkulace přiřázková.

5.2.5.2 Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace

V případě přímých nákladů se využívá při alokaci na kalkulační jednici dělení; týká se položky Přímý materiál v příkladech 5.1 a 5.2.

Přiřazování nepřímých nákladů kalkulační jednici je mnohem obtížnější s ohledem na jejich specifický charakter a význam. Při jejich alokaci jsou využívány různé metodické postupy pro vhodný výběr optimální metody alokace nepřímých nákladů použité v příkladech 5.1 a 5.2. Správná volba metody je závislá především na charakteru a složitosti podnikatelského procesu.

ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA

Rozvrhová základna slouží jako nástroj alokace nákladů, umožňující řešit zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k předmětu kalkulace a kalkulační jednici. Je komponentou vztahu: nepřímé (společné) náklady / rozvrhová základna.

Rozvrhová základna může být vyjádřena v naturálních jednotkách, tj. například celkový počet strojových hodin, počet výrobků či prodaných kusů, kilogramů apod., nebo v peněžních jednotkách, tj. například výnosy z realizace, jednicový materiál a podobně.

K obecným požadavkům kladeným na rozvrhovou základnu se řadí zejména vztah příčinné souvislosti mezi ní a rozvrhovanými nepřímými náklady. Tento požadavek je přitom tím naléhavější, čím více změny v objemu (velikosti) rozvrhové základny ovlivňují výši určité položky nákladů.

Rozvrhovou základnou může být také počet hodin aktivního chodu stroje potřebný pro rozvrh nákladů na jeho opravy a údržbu. Tento příklad naturální rozvrhové základny umožňuje nejen následně přiřadit nepřímé náklady konkrétnímu druhu výkonu v souladu s principem příčinné souvislosti, ale hlavně působit na výši vynaložených nákladů na opravy a údržbu stroje.

Není-li možné uplatnit princip příčinné souvislosti, je nutné pro řešení příslušné rozhodovací úlohy vyjít při výběru rozvrhové základny z principů únosnosti nákladů. Možnost využití těchto informací je však výrazně nižší než v případech, které jsou založeny na vyjádření příčinné souvislosti. I zde je patrný evidentní závěr: význam jakéhokoli přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování vzrůstá a klesá podle toho, jak úzký nebo naopak volný zprostředkovaný příčinný vztah je mezi přiřazenými náklady a objektem alokace (výkon, středisko, proces).

K ostatním požadavkům na kvalitu rozvrhové základny náleží:

- její snadná měřitelnost a kontrolovatelnost,
- relativní stabilita v čase,
- pokud možno přímá úměrnost k rozvrhovaným nepřímým nákladům.

VZTAHOVÁ VELIČINA

Vztahová veličina patří k neúčinnějším typům rozvrhové základny. Je v úzkém příčinném vztahu k rozvrhovaným nepřímým nákladům i k předmětu kalkulace, případně k jeho kalkulační jednici, kdy se předpokládá, že změny v objemu vztahové veličiny budou vést k adekvátní změně v úrovni rozvrhovaných nákladů.

Výhodou uplatnění vztahových veličin (nákladových vztahových veličin) jako rozvrhových základen je skutečnost, že umožňují předběžně nebo následně přiřadit nepřímé náklady konkrétnímu výkonu v souladu s principem příčinné souvislosti, ale především účinně operativně a preventivně prosazovat hospodárnost ve vynaládání ekonomických zdrojů tím, že umožňují stanovit kvalitní nákladový úkol v jejich spotřebě.

Závislost nákladů na vztahové veličině je vyjádřením vztahu mezi konkrétními položkami nepřímých nákladů a vztahovými veličinami, které ovlivňují jejich vznik; nejčastěji se zkoumá závislost těchto nákladů na objemu prováděných výkonů.

KALKULACE DĚLENÍM

Kalkulace dělením je užívána jako metodický postup přiřazování přímých, velmi často i nepřímých nákladů výkonům a jejich kalkulačním jednicím. Podrobněji se člení následujícím způsobem:

- *prostá kalkulace dělením,*