

16 VYUŽITÍ HODNOTOVÝCH KRITÉRIÍ V ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK

ÚVOD

Obsahem této kapitoly, která bezprostředně navazuje na předchozí vymezení organizačních a instrumentálních předpokladů účinného odpovědnostního řízení, jsou informační aspekty tohoto řízení. Výklad se zaměřuje zejména na hodnotová kritéria odpovědnostního řízení, která jsou předmětem zobrazení v odpovědnostním účetnictví: na náklady, výdaje, výnosy, příjmy, vnitropodnikový výsledek hospodaření a výnosnost vázaného kapitálu.

Výukovými cíli této kapitoly je:

- charakterizovat, jak se způsob řízení odpovědnostních středisek odráží ve způsobu informačního zobrazení střediskových nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a odpovědnostně rozčleněných příjmů a výdajů,
 - vymezit základní rozdíly ve zobrazení nákladů, rozčleněných podle místa jejich vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik,
 - vymezit funkce vnitropodnikového ocenění jako nástroje vyjádření střediskových výnosů a upozornit na jeho protikladné působení při praktickém zajišťování těchto funkcí,
 - charakterizovat základní typy vnitropodnikových cen a uvést podmínky a předpoklady jejich aplikace,
 - vyjádřit, jak se v závislosti na centralizovaném či decentralizovaném přístupu odpovědnostních středisek mění obsah a využití vnitropodnikového výsledku hospodaření,
 - vymezit možnosti využití kritérií výnosnosti vloženého kapitálu a reziduálního zisku v řízení investičních středisek a
 - charakterizovat základní rysy využití vnitropodnikové banky jako informačního nástroje, jehož cílem je vyjádřit přínos odpovědnostních středisek k výnosnosti kapitálu a k finanční pozici podniku.
-

16.1 VYMEZENÍ PROBLEMATIKY

Předchozí dvě kapitoly jsme věnovali hlavním faktorům, které ovlivňují manažerské rozhodnutí o centralizované nebo decentralizované orientaci odpovědnostního řízení. Toto rozhodnutí se promítá nejen v odlišném přístupu k tvorbě organizační a ekonomické struktury, ke způsobu zadávání úkolů střediskům, ke kontrole jejich plnění a k vazbě dosažených výsledků na hmotnou zainteresovanost; ovlivňuje i způsob **koncipování hodnotových informací**, které jsou předmětem zobrazení v odpovědnostním účetnictví, a následně také **jejich využití v řízení**.

Cílem této kapitoly je ilustrovat tuto skutečnost na nejvýznamnějších z těchto kritérií, kterými jsou jednak akruální veličiny, tedy náklady odpovědnostních středisek, střediskové výnosy, vnitropodnikový výsledek hospodaření a výnosnost kapitálu vázaného ve středisku, jednak informace o peněžních tocích, tedy o příjmech, výdajích a jejich rozdílu, za který středisko odpovídá.

16.2 NÁKLADY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK

Jak jsme již zdůraznili v předchozích kapitolách, pro řízení podnikatelského procesu mají zásadní význam tři hodnotové průřezy:

- **výkonový pohled**, primárně zaměřený na zobrazení vztahu hodnotových veličin k jednotlivým výrobkům, pracím a službám;
- **odpovědnostní pohled**, sledující průběh hodnotových kritérií z hlediska středisek, která odpovídají za jejich vznik;
- **procesní pohled** zobrazující náklady (resp. jiné hodnotové veličiny) **aktivit, činností a procesů**.

16.2.1 Odpovědnostní pohled na náklady

Ačkoli se všechny tři pohledy vzájemně prolínají, nejsou zcela totožné. Z tohoto hlediska je třeba zdůraznit, že kvalitní odpovědnostní řízení vyžaduje rozčlenit hodnotová kritéria nikoliv podle vztahu k výkonům, aktivitám, činnostem, procesům nebo podle místa vzniku, ale podle toho, zda středisko **ovlivňuje** jejich **výši a odpovídá** za jejich vznik. Při zobrazení nákladů to zpravidla vyžaduje následující úpravy:

- Náklady zúčtované na středisko je třeba **vyjmout** z jeho odpovědnosti v případě, **kdy středisko výši nákladů neovlivňuje**; to lze zajistit např. tak, že z celko-

vého rozpočtu nákladů jsou pracovníci střediska zainteresováni na úsporách pouze vybraných nákladových položek.

Potřebu zdůraznit odpovědnostní pohled v účetním systému ovšem naše současná praxe v řadě případů nerespektuje. Příkladem zobrazení často nereálných odpovědnostních vazeb je zúčtování nákladů na řízení a správu podniku do režii výkonných útvarů.

Potřeba tohoto zúčtování se tradičně zdůvodňuje kalkulačními požadavky zjišťování plných nákladů výkonů. I kdybychom však připustili důležitost „přesně“ zjišťované výsledné kalkulace plných nákladů z podkladů o nákladové náročnosti výkonných útvarů, je zřejmé, že

- její uplatnění souvisí s rozhodovacími úlohami vyšších než vnitropodnikových úrovní řízení a také že
- její informační zajištění lze řešit jinak než úplným oceněním výkonů v nákladovém účetnictví.

Z tohoto hlediska je uvedené zúčtování nadbytečné. Kromě zásadní námitky, že porušuje zásadu odpovědnosti a ovlivnitelnosti, také celkově komplikuje proces kontroly nákladů, zkrusluje jejich celkovou výši a činí složitějším celý účetní systém.

Obdobně diskusní praxí je i „klíčování“ skutečně vzniklých nákladů na střediska, která sice společně ovlivňují jejich vznik, kde však způsob jejich sledování neumožňuje změřit podíl jednotlivých útvarů na jejich výši. Příkladem může být spotřeba energie (sledovaná na společném měřiči výrobních útvarů) a jiné tzv. sdílené náklady.

Také u těchto nákladů je tradičním argumentem jejich rozvržení poukaz na to, že „někdo je uhradit musí“. Je ovšem zřejmé, že tento – v zásadě správný – poukaz je odpovědí na jinou otázku, než kdo odpovídá za přiměřenost těchto nákladů. Co víc: vlastní mechanické rozdělení těchto nákladů podle principu úhrady často zamlžuje to, že hospodárnost těchto nákladů řízena není. Až příliš tento příklad připomíná „rozvrh“ nákladů na topení na jednotlivé byty v obytných domech, který sice zajistí zpětnou úhradu nákladů, ale v podstatě vede k rozmělnění odpovědnosti a ke ztrátě kontroly nad jejich výší se všemi důsledky, které jsou všeobecně známé.

- Náklady vynaložené v konkrétním středisku je třeba **vyjmout** z jeho odpovědnosti i v případě, kdy středisko svou činností odstraňuje **odchyly** vyvolané činností jiného odpovědnostního střediska. Příkladem může být přijetí materiálu nižší kvality (za které odpovídá útvar zásobování), které vyvolá dodatečné úpravy ve výrobním středisku.

Tyto odchylky by měly být zobrazeny v účetním systému formou druhotného zúčtování, ve výše uvedeném příkladu tedy jako snížení nákladů střediska výroby, a naopak zvýšení nákladů střediska zásobování. Ocenění vztahu bude vycházet z úrovně **skutečných (prvotních) nákladů**, které výrobní středisko vynaložilo při odstraňování odchylky.

- Náklady odpovědnostního střediska je naopak třeba zvýšit, pokud jeho činnost vedla ke **snížení výnosnosti vloženého kapitálu** nebo ke **zhoršení finanční pozice**, a to i v případě, že se v konečném důsledku neprojevila růstem nákladů za podnik jako celek. Příkladem může být růst pohledávek a zásob střediska, které jejich výši ovlivňuje.

Zvýšené náklady kapitálu vyvolané tímto růstem by měly být zúčtovány k tíži střediska – a to i tehdy, pokud by dobré výsledky ostatních středisek eliminovaly nepříznivé efekty do té míry, že by nebylo třeba žádné externí zdroje financování hledat. Také tento vztah lze vyjádřit pomocí druhotného zúčtování – podkladem pro jeho ocenění však bude úroveň oportunitních nákladů – tedy výnosů, o které se podnik připravuje tím, že nemůže zhodnotit zdroje vázané v nárůstu pohledávek a zásob.

Z uvedeného výčtu je zřejmé, že náklady odpovědnostních středisek představují relativně široce vymezený systém různě vyjádřených a oceněných nákladových položek. Může zahrnovat:

- **skutečně vynaložené prvotní náklady**, za jejichž vznik nese hodnocené středisko odpovědnost jak z hlediska **objemu**, tak i **ceny** odebíraného výkonu,
- vynaložené **prvotní náklady oceněné na úrovni předem stanovené pořizovací ceny**, např. v případě, že středisko odpovídá za skutečnou **naturální spotřebu**, nikoliv však za rozdíl mezi předpokládanou a skutečnou **cenou** spotřebovaného výkonu,
- **druhotné náklady vznikající spotřebou výkonů**, které odebírajícímu středisku poskytuje **jiný podnikový útvar**,¹
- **druhotné náklady oceněné na úrovni oportunitních nákladů** a vyjadřující majetkový prospěch, o který se podnik připravil v důsledku jednání, za něž nese odpovědnost konkrétní útvar, a – v neposlední řadě –
- **prvotní i druhotné náklady**, oceněné na úrovni **odhadovaných nákladů** a zúčtované jako výraz jejich přetřídění v případě, kdy středisko provádí výkony nezbytné k odstranění nepříznivých důsledků, které zavinilo jiné středisko.

¹ Vzhledem k variantním možnostem jejich ocenění se jimi podrobněji zabýváme v další části této kapitoly – 16.3 Výnosy odpovědnostních středisek.

16.2.2 Odpovědnost za náklady na vstupu a výstupu

Při rozčlenění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je třeba vzít v úvahu ještě dvě další skutečnosti:

- Odpovědnost za náklad nelze chápat pouze jako ovlivnitelnost nákladové položky **na vstupu** do útvaru. Střediska, která mají pravomoc a odpovědnost za využití svěřené kapacity, totiž mohou způsobem využití své kapacity působit na **zpětnou reprodukci** nákladů, a mají tedy možnost ovlivnit nákladovou položku **na výstupu**. Důsledkem je, že posouzení odpovědnosti za náklady bude často značně specifickou záležitostí, kterou nelze mechanicky odvodit z druhového či účelového určení nákladu.

Typický může být příklad rozčlenění odpisů: pokud např. nákladově řízené středisko, které předává polotovary k dalšímu zpracování, je primárně orientováno na přesné splnění zadávacího a odváděcího plánu výroby, nebylo by zřejmě účelné odpisy do jeho odpovědnosti vůbec včleňovat – středisko svou činností totiž neovlivňuje ani výši pořizovací ceny, ani stupeň využití kapacity.

Jiná by ovšem byla situace např. u jiného výrobního útvaru, který – díky zadaným prodejním zakázkám, jejichž urychlené vyřízení je v zájmu podniku – má smysl motivovat na co největším objemu výroby: útvar sice neovlivňuje pořizovací cenu výrobního zařízení, ovlivňuje však jeho využití – a je proto účelné, aby za způsob reprodukce odpisů nesl odpovědnost.

- Největší obtíže v tomto směru působí výše zmíněné sdílené náklady, jejichž výši ovlivňuje **společně více středisek**, často na různé úrovni podnikové hierarchie. Příkladem jsou nejen odpisy, ovlivňované jedním střediskem „na vstupu“ a jiným „na výstupu“, ale např. i spotřeba vody a různých druhů energií, měřená na společném měřiči za více odpovědnostních středisek.

Způsob účetního zobrazení bude v těchto případech ovlivněn spíše požadavky na přiřazení nákladů výkonům, které jsou předmětem činnosti různých středisek, a tedy snahou rozčlenit tyto náklady podle místa vzniku. Zároveň však bude třeba přiřadit dosažené výsledky i **podle vrcholové odpovědnosti** (ve výše uvedeném příkladu na středisko podnikového energetika), do jehož pravomoci by mělo spadat mimo jiné i rozhodnutí o metodách řízení hospodárnosti těchto nákladů včetně metod motivace odebírajících středisek na celkových úsporách nebo překročení.

16.3 VÝNOSY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK

Uplatnění odlišných forem hodnotového řízení různých středisek se nejnvýrazněji projevuje ve způsobu, jakým jsou oceněny jejich výkony, a tedy koncipovány jejich **střediskové výnosy**. Nástrojem ocenění výkonů středisek jsou tzv. **vnitropodnikové** (někdy označované též jako **předací**) **ceny**.

16.3.1 Obsah vnitropodnikových cen

Je třeba zdůraznit, že pojem „cena“ – byť s přívlastkem „vnitropodniková“ – není termínem, který by přesně vyjadřoval podstatu, cíle a metody ocenění vnitropodnikových výkonů. Hlavní obsahová odlišnost mezi tržní a vnitropodnikovou cenou vyplývá z nestejně úrovně, na níž je uznána účelnost prováděného výkonu.

Na hraniční vazbě podniku s okolím se jeho prospěšnost projevuje tím, že ekonomicky nezávislý zákazník je ochoten za **prodáváný výkon** zaplatit cenu odpovídající podle jeho názoru užitným vlastnostem výkonu.

Naproti tomu oceněný výstup střediska vyjadřuje pouze **dílčí**, z úrovně podniku vnitřní **uznání jeho účelnosti**. Pokud je pak výkon **předáván** k další spotřebě nebo zhodnocení uvnitř podniku, je odebírající středisko při výběru obdobného výkonu z vnějšího okolí zpravidla **omezeno prioritou zájmů podniku** jako celku.

Vnitropodniková cena proto není formou aplikace tržních vztahů ve vnitropodnikové struktuře, ale **nástrojem odpovědnostního řízení**, jehož hlavním cílem je taková koordinace vnitropodnikových vztahů, která povede k **optimálnímu naplnění celopodnikových cílů**.

16.3.2 Funkce vnitropodnikových cen

Z vrcholového cíle lze pak odvodit i **funkce**, které by měly vnitropodnikové ceny plnit:

- Měly by **motivovat** pracovníky odpovědnostních středisek k rozhodnutím a způsobům chování, které budou efektivní nejen pro ně, ale hlavně pro podnik jako celek; pokud se tyto dva pohledy dostanou do sporu, určující by měly být zájmy podniku.
- Měly by fungovat jako **měřítka výkonnosti² spolupracujících středisek**.
- Měly by odrážet i **úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska**, a to nejen ve **vertikálních vztazích nadřízenosti a podřízenosti**, ale i v **horizontálních ko-**

² Obsahovým vymezením pojmu „výkonnost“ (performance) se podrobněji zabýváme v poslední 22. kapitole této učebnice, věnované vývojovým tendencím manažerského účetnictví.

operačních vazbách; měly by tedy být nástrojem oddělení, „rozhraničení“ výsledků dosažených dodávajícím střediskem od výsledků střediska, které interní výkon přijímá.

Z předchozího textu, věnovaného otázkám měření skutečných nákladů středisek, vyplývá také **základní pravidlo** stanovení vnitropodnikových cen: jejich výše musí vždy vycházet z **předem stanovených podmínek** provádění činnosti, která je předmětem kooperace, nebo z jiné, předem známé žádoucí úrovně určující práh racionality jejího provádění.

Výše zmíněná „klíčování“ skutečně vynaložených nákladů tedy v zásadě vnitropodnikovou cenou nejsou. Jejich aplikace nevede k vymezení pravomoci a odpovědnosti mezi středisky, ale naopak: k přenášení dobrých či špatných výsledků předávajících středisek na přijímající.

Zejména v zahraniční literatuře se zdůrazňuje možný **zdroj konfliktů** při souřadném zajišťování jednotlivých funkcí vnitropodnikové ceny: na jedné straně mají podněcovat pracovníky středisek, aby zvyšovali zisk, zároveň se však vyžaduje, aby jejich rozhodnutí byla optimální z hlediska podniku jako celku.

Tento problém se nejnvýrazněji projevuje v decentralizovaném přístupu k řízení útvarů s vysokou úrovní pravomoci a odpovědnosti, tedy zejména investičních a rentabilních středisek (divizí). Jeho podstatu znázorňuje příklad 16.1.

Příklad 16.1

Předpokládejme, že divize A vyrábí polotovary, jehož jednotkové přírůstkové náklady činí 150 Kč. Divize se rozhodla jej předávat divizi B za 200 Kč; tato cena totiž odpovídá tržní ceně, za kterou je divize A schopna prodat polotovary externím zákazníkům. Divize B dále produkt zpracovává; její jednotkové přírůstkové náklady činí 100 Kč. Znamená to, že na úrovni divize B činí jednotkové přírůstkové náklady 300 Kč, tvořené vnitropodnikovou cenou za předaný polotovar 200 Kč a 100 Kč za jeho další zpracování.

Předpokládejme dále, že tržní cena finálního produktu je 290 Kč. Je zřejmé, že při této ceně divize B přestane produkt vyrábět; jeho prodejní cena totiž nehradí ani přírůstkové náklady divize. Pro společnost jako celek je však produkt ziskový; jeho tržní cena 290 Kč je o 40 Kč vyšší než skutečné jednotkové přírůstkové náklady. Vedení společnosti bude jistě vyvíjet nátlak na ředitele divize A, aby snížil vnitropodnikovou cenu na úroveň umožňující zachování výroby finálního produktu.

Ačkoliv je tento tlak pochopitelný a zcela racionální z hlediska priority celopodnikových zájmů, je zřejmý i jeho dopad na budoucí iniciativu a motivaci ředitele divize A. Ten přirozeně sleduje primárně zájem „své“ divize.

Příklad lze zobecnit do dvou podstatných závěrů:

- Také vnitropodniková cena je nástrojem, jehož konstrukce, úroveň a způsob zadání má svá pravidla, odpovídající jeho systémovému začlenění mezi ostatní nástroje centralizovaného či decentralizovaného přístupu k řízení středisek.
- Volba typu vnitropodnikové ceny není libovolná; měla by – v souladu s ostatními nástroji – odrážet takovou úroveň pravomoci a odpovědnosti, která je útvaru svěřena s primárním zřetelem k optimalizaci podnikových cílů.

16.3.3 Teoretická východiska stanovení vnitropodnikových cen

Je ovšem zřejmé, že zejména druhý obecný požadavek lze realizovat různými způsoby. V závislosti na chápání priority podnikových cílů se ve světě vyvinulo pět základních přístupů: ekonomický, matematický, účetní, přístup vycházející z psychologie chování řídicích a řízených subjektů (tzv. behaviorální přístup) a přístup vycházející z psychologie chování, ale aplikovaný v kombinaci s praktickými potřebami organizace.

Všechny teoretické přístupy se v zásadě shodují na dvou základních závěrech:

- Neexistuje jednoznačný způsob stanovení konkrétního typu vnitropodnikové ceny určitým typům odpovědnostních středisek. Vnitropodniková cena by měla vždy vzniknout na základě systémového posouzení všech aspektů činnosti příslušného střediska.
- Lze ovšem do jisté míry vymezit obecné pravidlo jejího stanovení. Toto pravidlo vychází zejména z motivačních zájmů předávajícího střediska,³ které by – při respektování tohoto pravidla – mělo spontánně jednat v souladu se zájmy podniku jako celku. Vnitropodniková cena předávaného výkonu by měla podle tohoto pravidla zahrnovat kalkulované předem stanovené variabilní náklady předávajícího útvaru, případně zvýšené o příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku podniku, který středisko nerealizuje, protože výkon předává interně.

Jestliže tedy útvar vyrábí např. polotovary, které nelze prodávat samostatně, mělo by toto pravidlo vyústit do použití vnitropodnikové ceny na úrovni variabilních nákladů, a tím k celkovému „centralizovanému“ řízení útvaru (včetně jeho podstatné zainteresovanosti na zisku podniku jako celku).

Pokud naopak útvar vyrábí produkty, které lze jak předávat k dalšímu zpracování, tak i externě prodávat, je přírůstek k zisku společnosti roven rozdílu mezi tržní cenou polo-

³ Uvedená jednostrannost při koncipování obecného pravidla však bývá zdrojem kritiky; ta poukazuje zejména na skutečnost, že působení vnitropodnikové ceny na celopodnikové výsledky je třeba odvodit z motivačních zájmů obou (resp. všech) kooperujících středisek.

tovaru a jeho přírůstkovými náklady. Vnitropodniková cena by tedy v tomto případě mohla být stanovena až do úrovně tržní ceny; pokud dokonce v dalším zpracování polotovaru vzniká výrobek, jehož ziskovost je ještě větší než ziskovost uvedeného polotovaru, může být další „dělba zisku“ podpořena tím, že se předávající i přejímající útvary dohodnou na vyšším ocenění. Vnitropodnikové ceny na úrovni tržní ceny nebo ceny dohodou se pak využívají v kombinaci s ostatními nástroji a kritérii decentralizovaného přístupu k odpovědnostnímu řízení.

16.3.4 Typy vnitropodnikových cen

Při konkretizaci výše uvedených pravidel se v praxi prosazují zejména následující typy vnitropodnikových cen:

- vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky,
- vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny,
- vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů,
- vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů,
- vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů a
- vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky.

Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

Takzvaná zisková vnitropodniková cena je stanovena na vyšší úrovni, než jsou předem stanovené náklady prováděných výkonů. Používá se zejména pro ocenění **finálních výkonů**, které se v podstatné míře prodávají **mimo podnik**. Použití tohoto typu vnitropodnikových cen odpovídá podmínkám, kdy má středisko pravomoc ovlivňovat **objem a sortiment** prováděných výkonů. Tato možnost je pak většinou spojena s pravomocí sjednávat termíny a formu dodávek zajišťovat vlastními silami zdroje k jejich uskutečnění. Využívá se tedy zejména u **ziskových, rentabilitních a investičních středisek** jako např. u místně odloučených závodů s decentralizovaným způsobem řízení a u prodejních útvarů zaměřených na maximalizaci prodeje.

Naopak nemá opodstatnění ve střediscích s užším rozsahem pravomoci a odpovědnosti jako například u výrobních útvarů provádějících svou činnost v podmínkách horizontální vnitropodnikové kooperace. Snaha o zvyšování výroby nebo o účelové změny sortimentu, k němuž tento typ vnitropodnikové ceny motivuje, zpravidla vede ke zbytečnému a neefektivnímu hromadění zásob v různých stadiích zpracovanosti, a tedy i ke zvyšování nákladů na jejich skladování a financování, které snižují efektivnost podniku jako celku.