

III. Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

Nejdůležitějším rysem, který odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního, je výrazně větší potřeba informací o nákladech, a to jak těch, které jsou vyžadovány jednak pro řízení ne/podnikatelských procesů, a jednak pro rozhodování o budoucích variantách.

Tyto odlišnosti jsou tak zásadní, že pojem **náklad** je v obou těchto subsystémech rozdílně vymezen. Pro členění nákladů existuje poměrně členitá terminologie. Účelem je především pochopit význam členění, tj.

- jak se v organizaci chovají,
- jaké jsou zákonitosti jejich vývoje,
- jak je vyhodnocovat,
- jak o nich rozhodovat a
- jak je řídit.

Možná hlediska třídění nákladů:

- Dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu** (prvotní, externí)
- Dle **účelu** vynaložení, tj. dle vztahu mezi vynaloženými náklady k výkonům
- Dle odpovědnosti, tj. dle **místa vzniku** (střediska), (druhotné, interní)
- Dle **objemu výroby** (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé)
- Dle **rozhodování** (oportunitní)
- Dle **kalkulace** (jednicové = přímé a režijní = nepřímé)

1. Dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu**

Při druhovém členění nákladových druhů zdůrazníme tyto základních vlastností:

- z hlediska účetního zobrazení jsou prvotní a zobrazují se hned při vstupu
- jsou externí, vznikají spotřebou materiálu, práci či služeb od jiných subjektů (dodavatelů, zaměstnanců)
- z hlediska jejich možného členění jsou jednoduché.

Druhové členění nákladů je na podnikové úrovni informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno poskytnout.

Odpovídá na praktické otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, další ekonomické zdroje a ostatní externí výkony a služby.

Poznámka: Zopakuj si náklady dle finančního účetnictví, tj. účtová třída č. 5.

2. Dle **účelu** vynaložení, tj. dle vztahu mezi vynaloženými náklady k výkonům

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady s tzv. vědnými a technicko-ekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním výkonům a činnostem.

Účelový vztah nákladů lze hodnotit s různou úrovní podrobnosti a v několika úrovních nejdříve se obvykle náklady rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních (hlavních) činností a činností pomocných a obslužných (servisních). V dalším se provádí podrobnější členění např. podle aktivit nebo jednotlivých operací. Rozhodující je identifikace věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů a jehož velikost je určující také pro úroveň nákladů.

3. Dle **kalkulace** (jednicové = přímé a režijní = nepřímé)

Pro ocenění naturální spotřeb se určí normy – určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. Jejich vynásobením skutečným počtem provedených výkonů

(operací) zjistíme jednotku dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se nazývá náklady **jednicové**.

Oproti tomu výše nákladů na obsluhu a řízení je ovlivňován rozsahem činnosti pouze rámcově – jejich nákladový úkol je zpravidla určován jako souhrn limitů a normativů platných pro určité časové období případně celkový předpokládaný objem výkonů za určité období.

Zpravidla bývá tento úkol stanovován i odpovědnostně.

Jak přiřazovat náklady konkrétnímu výkonu lze analogicky jako v předešlém případě dvěma základními skupinami nákladů: přímé a nepřímé náklady.

Poznámka: viz kapitola Kalkulace.

4. Dle odpovědnosti, tj. dle **místa vzniku** (střediska), (druhotné, interní)

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku je výchozím momentem členění. Na ně navazuje členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým tyto náklady přiřazujeme do odpovědnosti, nazýváme odpovědnostními středisky – vztahují se k ekonomické struktuře podniku a tato struktura navazuje bezprostředně na organizační strukturu podniku. Jejím úkolem je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků v jejich věcné podobě (jaké má konkrétní pravomoci, o čem je oprávněn rozhodovat, za co odpovídá).

Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, se nazývají náklady interní – podstatnými vlastnostmi těchto nákladů je, že jde o náklady:

- druhotné (objevují se z hlediska podniku na vstupu podruhé – poprvé se objevily ve středisku, které daný výkon provedlo) a
- složené (lze je nadále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány).

5. Dle **objemu výroby** (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé)

Toto členění zahrnuje dvě základní skupiny nákladů, a to

- Náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů – **variabilní**
 - o **Podproporcionální náklady** – nákladové složky v absolutní výši zpravidla rostou pomaleji než objem prováděných výkonů, tj. jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá (např. náklady na opravy a údržbu strojního zařízení ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny).
 - o **Nadproporcionální náklady** – absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů (např. vyšší spotřeba pohonných hmot při vyšší rychlosti).
 - o **Proporcionální náklady** – na jednotku jsou konstantní a jejich celkový objem poroste přímo úměrně počtu výkonu (servisní oprava automobilu po ujetí určitého počtu kilometrů).
- Náklady, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné – **fixní**
 - o **První skupina** – náklady často vynakládané ještě před zahájením ne/podnikatelského procesu, např. při realizaci investičního rozhodnutí.
 - o **Druhá skupina** – náklady spojené s využitím vytvořené kapacity

Vhodným metodickým nástrojem plánování a kontroly zisku je analýza **bodu zvratu**. Odpovídá na otázku „Jaký je minimální objem výroby nutný k tomu, aby se tržby (výnosy) rovnaly nákladům, neboli od jakého objemu začne vznikat zisk?“

6. Dle rozhodování (oportunitní)

Vychází z úvahy, že konkrétní výdej majetku za účelem jeho zhodnocení v jedné aktivitě znemožňuje jeho využití jiným alternativním způsobem.

V předešlém textu jsme se obecně zabývali různým členěním nákladů. Nyní ještě úvaha nad tím, jak výše uvedená členění ovlivňují obsah a strukturu vztahů v účetnictví.

1. Výkonově orientované účetnictví – požadavky

Při primární orientaci manažerského účetnictví na řízení po linii výkonů musí být některé informace nutné pro řízení odpovědnosti předmětem sledování částečně mimo hlavní účetní okruh. Cílem tohoto řízení je dát odpověď na otázky: Jaké jsou náklady prováděných výkonů? Jak řídit jejich hospodárnost? Které z výkonů jsou při současných cenách nejvýhodnější, jak měřit jejich přínos apod.? Důležitá v tomto směru bude kalkulace nákladů / výkonů.

2. Odpovědnostně orientované účetnictví – požadavky

Pro řízení po linii odpovědnosti jde o vyjádření diferencovaného přínosu konkrétních středisek k celopodnikovým výsledkům, nalezení vhodných motivačně účinných kritérií hodnocení a odměňování pracovníků.

Shrnutí

Při vymezení nákladů v souvislosti s jejich řízením je zdůrazňován účel vynaložení ekonomických zdrojů (konkrétní výkon, činnost, aktivita) a přiměřenost vynaložených nákladů.

Úkolem členění nákladů je, odlišit skupiny nákladů v návaznosti na rozhodovací úlohy, které management při hodnotovém řízení řeší. Rozhodující při sledování nákladů je ekonomická podstata vynaložených ekonomických zdrojů, tzv. druhové členění nákladů. Toto členění se nezabývá příčinou vynaložení nákladů – jejich bezprostředním či zprostředkovaným vztahem k výkonům, činnostem, útvarům či procesům.

Kontrolní otázky.

- 1) Objasněte pojetí nákladů ve finančním a nákladovém účetnictví a objasněte na příkladech jejich odlišnost.*
- 2) V čem vidíte důvody sledování interních výnosů (nákladů) pro vnitropodnikové řízení?*
- 3) Vysvětlíte vypovídací schopnost bodu zvratu.*
- 4) Vysvětlíte, podle jakých kritérií členíme náklady, a jak toto členění nákladů využíváme pro řízení a rozhodování.*
- 5) Charakterizujte přístupy k řízení hospodárnosti fixních nákladů. Lze ovlivnit výši vynaložených nákladů?*