

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Ing. Markéta Šeligová, Ph.D.



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Manažerské účetnictví
24.9.2021

ÚVOD DO MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Přednáška č. 1

Uživatelská struktura účetních informací



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Vývoj účetnictví byl ovlivněn požadavky na diferenciaci způsobu zobrazení podnikatelského procesu

- podle toho, kdo je uživatelem účetních informací
- podle toho, jaké rozhodovací úlohy řeší

Postupně došlo k obsahovému **oddělení** účetních informací:

- finančního účetnictví
 - daňového účetnictví
 - manažerského (nákladového účetnictví)
-

Uživatelská struktura účetních informací



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- **účetní informace finančního účetnictví** (cílem je zobrazení podnikatelského procesu zejména pro potřeby tzv. externích uživatelů)
 - **účetní informace daňového účetnictví** (smyslem je zobrazení podnikatelského procesu s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmů)
 - **účetní informace manažerského (nákladového) účetnictví** (využívány pro řízení podnikatelských procesů pracovníky na různých stupních podnikového řízení, jedná se o potřeby tzv. interních uživatelů)
-

- účetnictví pro řízení ve francouzsky mluvících zemích
 - účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování v německé literatuře
 - v minulosti SPH (střediskové podnikové hospodaření) a ÚSÚ (úplné střediskové účetnictví)
-

Nákladové účetnictví



- cílem je poskytování podkladů pro řízení v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu bylo již v minulosti rozhodnuto
 - používá tradiční obecné prvky účetní metody (bilanční princip, systém účtů, podvojně zobrazení hospodářských transakcí a jejich hodnotové vyjádření)
 - taktéž používá prvky technické (dokumentace a inventarizace), jejichž základním smyslem je zajistit průkaznost a soulad účetnictví se skutečností
-

- Podle obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví koncipováno jako:
 - výkonové účetnictví
 - odpovědnostní účetnictví
-

Výkonové účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Hlavním cílem je poskytnout odpovědi na tyto otázky:

- jaké jsou náklady
 - jaká je marže v návaznosti na jednotlivé výkony
 - jaký je zisk
 - jaké jsou další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, zboží, prací a služeb, které podnik realizuje
-

Odpovědnostní účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen poskytuje odpovědi na otázky:

- jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary
 - jak tyto útvary řídit, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku
-

Fáze vývoje manažerského (nákladového) účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- první fáze manažerského (nákladového) účetnictví
 - druhá fáze manažerského (nákladového) účetnictví
 - třetí fáze manažerského (nákladového) účetnictví
-

První fáze manažerského (nákladového) účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- orientace zejména na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výkonů
 - orientace na realizované výkony ve vztahu k prodávaným finálním výkonům
 - následná orientace na realizované výkony ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady nebo výnosy odpovídají
-

Druhá fáze manažerského (nákladového) účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- takto rozčleněné náklady porovnávány se žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem
 - porovnávání skutečných nákladů se žádoucími náklady poskytovaly podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí **odchylek**
 - první fáze a druhá fáze tvoří základní část *manažerského účetnictví*, jež se označuje jako **nákladové účetnictví**
-

Třetí fáze manažerského (nákladového) účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- umožňuje vyhodnocování různých variant budoucího rozvoje firmy
 - poskytuje odpověď na otázku „co se stane, když...“
 - využívá účetních informací pro rozhodování o variantách a jejich průběhu v **budoucnu**
 - tato fáze se označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v **manažerské účetnictví**
-

- metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení neustálým srovnáváním skutečného a žádoucího průběhu podnikatelského procesu vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů
 - Informace pro potřeby řízení jsou pokryty dvěma zaměřenými controllingy, a to:
 - nákladovým controllingem
 - finančním controllingem
-

- zaměřen především na řízení faktorů, které mají zásadní vliv na výši **zisku** daného podniku
 - orientace na **náklady** podniku
 - orientace na **výnosy** podniku

$$\underline{VH = \text{výnosy} - \text{náklady}}$$

Finanční controlling



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- orientace na řízení finanční struktury podniku
 - orientace na řízení kapitálové struktury podniku
 - orientace na řízení peněžních toků podniku
-

Rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto v minulosti	účetnictví, jehož součástí je i rozhodování o budoucích alternativách činnosti
Informace pro předem stanovenou variantu	Informace pro variantní rozhodování
Informace pro řízení: <ul style="list-style-type: none">- výkonově orientované- odpovědnostní- procesně orientované	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování: <ul style="list-style-type: none">- o existující kapacitě- o budoucí kapacitě
Řízení hospodárnosti	Řízení efektivnosti
Změny v objemu a sortimentu „zajištěných“ výkonů	Zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové krátkodobé rozpočty (rozpočtová výsledovka, rozvaha, cash-flow)	
Vnitropodnikové rozpočty a kalkulační systém	Střednědobé a dlouhodobé rozpočty (kapitálové rozpočty, výdaje na výzkum a vývoj)

ZÁKLADNÍ POJMY A KRITÉRIA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ VE VZTAHU K PODNIKU



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Přednáška č. 2

Cíl podnikatelského procesu



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- podnikatelský proces má za cíl **transformaci vstupů na výstupy** s cílem zhodnotit **vložené zdroje a vytvořit zisk**
- zisk lze chápat jako výtěžek dané aktivity, vzniklý přebytkem ekonomického prospěchu nad ekonomickými zdroji, převoditelný na peníze

Výsledek hospodaření (zisk/ztráta) = výnosy - náklady

Náklady a výnosy



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Náklady a výnosy jsou považovány za základní kategorie ekonomického pohybu představující hlavní prvky účetnictví.

- **náklady** - vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů na určitý výkon jako výsledek aktivity, převoditelné na peníze, přinášející očekávaný ekonomický prospěch
 - např. nákup materiálu, spotřeba elektrické energie, mzdové a sociální náklady, spotřeba materiálu, nákladové úroky apod.
 - **výnosy** - ekonomický prospěch, převoditelný na peníze, získaný účelným využitím ekonomických zdrojů
 - např. tržby z prodeje výrobků, majetku, úroky z vkladů apod.
-

Náklady v manažerském účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- Vychází se z charakteristiky nákladů jako
 - hodnotově vyjádřeného,
 - účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku
 - účelově souvisejícího s ekonomickou činností.
 - Rozlišujeme 2 rysy nákladů:
 - **účelnost** – náklady vynaloženy hospodárně, přiměřeně k výsledku činnosti
 - **účelovost (účelový charakter)** - vynaložení ekonomického zdroje tak, aby byl ekonomický prospěch vyšší než vynaložené ekonomické zdroje (výnosy > náklady)
-

Vnitropodnikové útvary a jejich členění



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- útvarové členění bylo vytvořeno v souvislosti s organizací podniku a souvisí s vymezením pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů
 - obvykle se člení na:
 - hlavní činnosti (např. výroba, služby)
 - nákup
 - zásobování
 - distribuce
 - prodej
 - servisní činnosti
 - finanční řízení
 - generální ředitel
-

Podnikové náklady a jejich členění



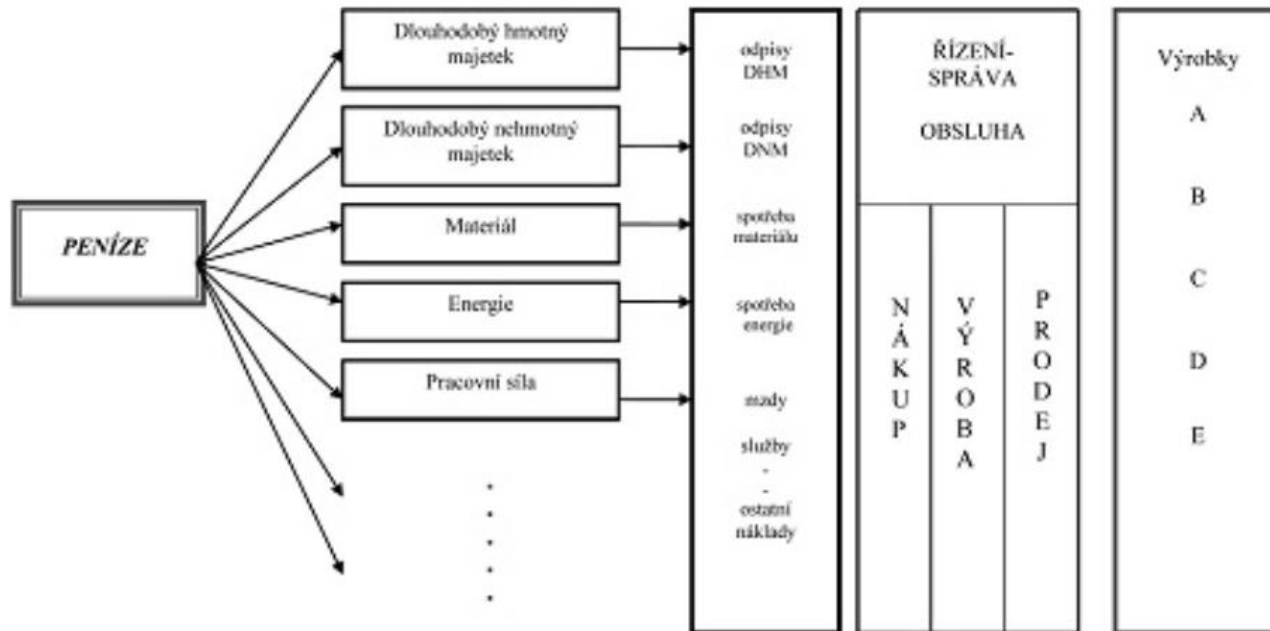
SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- **druhovém členění nákladů**
 - členění podle podstaty vynaložených zdrojů na vstupu do podniku nebo útvaru
 - provozní náklady a finanční náklady
 - **účelové členění nákladů**
 - provádí se na účtech útvarů či výkonů
 - poskytuje informace o tom, kde byly náklady vynaloženy, popřípadě na jaký výkon
 - **jednicové (vztaženy k výkonu či operaci) či režijní náklady (vztaženy k podpůrným procesům organizace)**
 - **závislost nákladů na objemu výkonů (náklady variabilní a náklady fixní)**
 - **kdo nese odpovědnost za jejich vývoj (náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné útvarem)**
-

Podnikové náklady a jejich členění



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ



Bylo vynaloženo

Co?

Kde?

Na co?

Členění nákladů

druhové

podle místa

dle účelu vzniku

Druhové členění nákladů



- Účtová třída 5
 - 50 - Spotřebované nákupy
 - 51 – Služby
 - 52 - Osobní náklady
 - 53 - Daně a poplatky
 - 54 - Jiné provozní náklady
 - 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
 - 56 - Finanční náklady
 - 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů
 - 58 - Mimořádné náklady
 - 59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů
-

Účelové členění nákladů



- Účtová třída 8

- 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),
-

Účelové členění nákladů



- Účtová třída 8

- 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-Prodávý materiál, 843-Dary, 844-Pokuty, penále a úroky z prodlení, 845-Tvorba a 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)
-

- v rámci nákladového účetnictví je možné rozdělit výnosové účty na:
 - **externí výnosy** – výnosy z prodeje výrobků a služeb externím zákazníkům
 - **interní výnosy** – vznikají při předání výkonů mezi středisky
-

Druhé členění výnosů



- Účtová třída 6
 - 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
 - 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti
 - 62 – Aktivace
 - 64 - Jiné provozní výnosy
 - 66 - Finanční výnosy
 - 68 - Mimořádné výnosy
 - 69 - Převodové účty
-

Účelové členění výnosů



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- Účtová třída 9

- 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).
-

Výnosy a náklady podle činnosti podniku



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

I-----I	I-----I	I-----I	I-----I
I Činnost podniku I	I Náklady - druhové členění I	I Výnosy - druhové členění I	I
I-----I	I-----I	I-----I	I-----I
I PROVOZNÍ	I - Spotřebované nákupy (materiál,	I - Tržby za prodej zboží	I
I	I energie)	I - Tržby za prodej	I
I	I - Služby (opravy, cestovné,	I vlastních výkonů	I
I	I přepravné)	I (výrobků a služeb)	I
I	I - Osobní náklady (mzdy, sociální	I - Změna stavu zásob	I
I	I a zdravotní pojištění)	I vlastní činnosti	I
I	I - Daně a poplatky	I - Aktivace	I
I	I - Odpisy	I (vnitropodnikové služby)	I
I	I - Jiné provozní náklady	I - Jiné provozní výnosy	I
I	I	I (prodej majetku)	I
I-----I	I-----I	I-----I	I-----I
I FINANČNÍ	I - Finanční náklady (úroky,	I - Finanční výnosy (přijaté	I
I	I bankovní poplatky, pojistné)	I dividendy, úroky,	I
I	I - Tvorba rezerv	I nájemné)	I
I-----I	I-----I	I-----I	I-----I

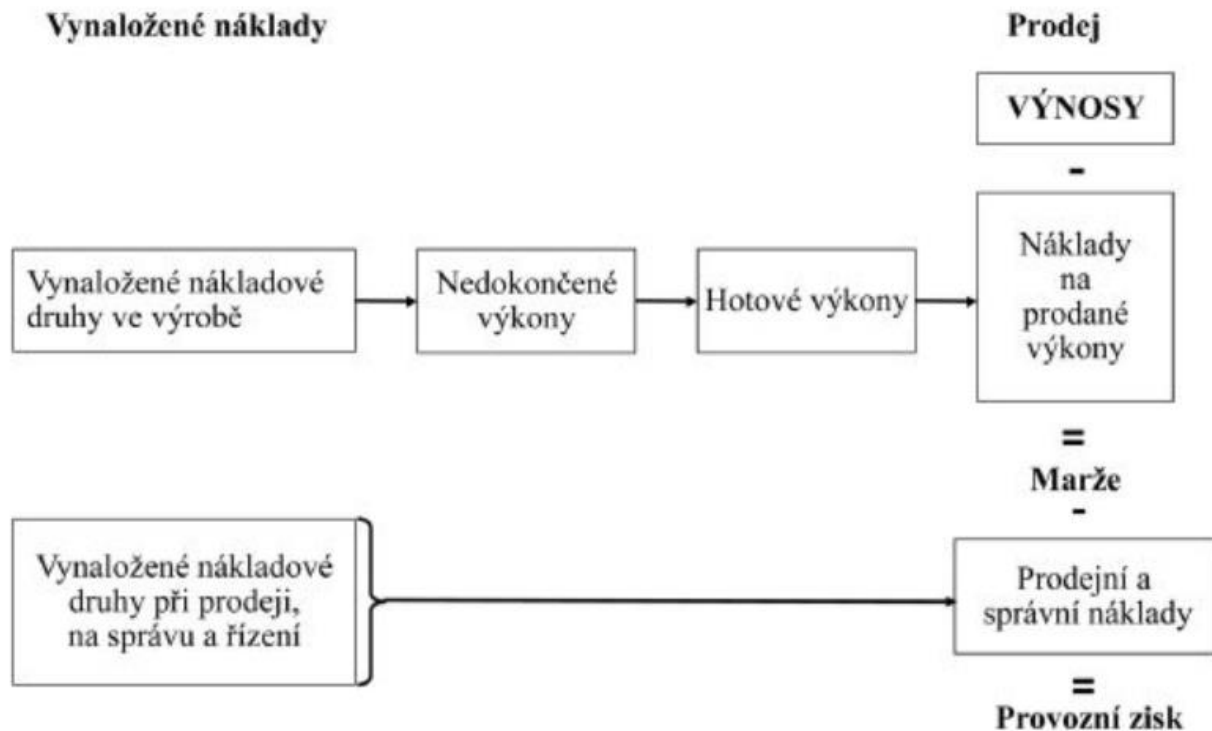
Výnosy a náklady podle činnosti podniku



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

I-----I	I-----I	I-----I
I Činnost podniku I	I Náklady - účelové členění I	I Výnosy - účelové členění I
I-----I	I-----I	I-----I
I PROVOZNÍ I	I - Náklady prodeje I	I - Tržby za prodej I
I I	I - Odbytové náklady I	I vlastních výrobků I
I I	I - Správní režie I	I - Tržby za prodej služeb I
I I	I - Jiné provozní náklady I	I - Tržby za prodej zboží I
I I	I I	I - Jiné provozní výnosy I
I I	I I	I (prodej majetku) I
I-----I	I-----I	I-----I
I FINANČNÍ I	I - Finanční náklady (úroky, I	I - Finanční výnosy (přijaté I
I I	I bankovní poplatky, pojistné) I	I dividendy, úroky, I
I I	I - Tvorba rezerv I	I nájemné) I
I-----I	I-----I	I-----I

Výrobní proces



Výdaje



- reálný úbytek peněžních prostředků
 - představují vynaložení peněžních prostředků víceméně bez zřetele na jejich použití
 - výdaj nevede k celkovému úbytku majetku, ale pouze ke změně v jeho struktuře
 - příkladem může být úhrada přijaté faktury za elektrickou energii dodavatelům, výplata mezd a úhrady sociálního a zdravotního pojištění zaměstnancům, pořízení dlouhodobého majetku apod.
-

Příjmy



- reálný přírůstek peněžních prostředků
 - přírůstek ekonomických zdrojů bez ohledu na jejich použití
 - jakákoliv přijatá peněžní částka či přijatá platba
 - například zaplacená faktura za prodej výrobků od zákazníků, zaplacené bankou úroky z vkladu apod.
-

Rozdíly mezi náklady a výdaji



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Mezi náklady a výdaji existuje **tzv. věcná a časová nesourodost**:

- věcná nesourodost vyjadřuje, že ne všechny výdaje jsou vynaloženy účelně, tj. nevedou k dosažení výkonu, příkladem mohou být škody na dlouhodobém majetku nebo podnikem zaplacené pokuty,
 - časová nesourodost je způsobena rozdílným časovým momentem pro posouzení vzniku nákladu a výdaje, výdaj se posuzuje v okamžiku skutečného úbytku peněz, kdežto pro náklad je důležitý moment účelového vynaložení (skutečná spotřeba nákladové položky). Tato skutečnost rozdílného posuzování vzniku nákladu a výdaje je v účetnictví ošetřena pomocí tzv. **časového rozlišování nákladů**.
 - Obdobně lze vymezit vztah mezi výnosy a příjmy.
-

Zjišťování výsledku hospodaření v účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- pro zobrazení oceňování vnitropodnikových výkonů ve finančním účetnictví a zjišťování výsledku hospodaření používá metodika účetnictví dva způsoby zjišťování výsledku hospodaření, a to :
 - na bázi druhového členění nákladů
 - na bázi účelového členění nákladů
-

Zjišťování výsledku hospodaření v účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	
I Výsledovka - druhové členění		I Výsledovka - účelové členění		I	
I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	
I Označení	I Položka	I Označení	I Položka	I	
I I.	I Tržby za prodej zboží	I I.	I Tržby za prodej výrobků,	I	
I	I	I	I zboží a služeb	I	
I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	
I A.	I Náklady na prodané	I A.	I Náklady z prodeje	I	
I	I zboží	I	I	I	
I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	
I +	I Obchodní marže	I +	I Hrubý zisk nebo ztráta	I	
I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	
I B.	I Výkonová spotřeba	I B.	I Odbytové náklady	I	
I	I (materiál, energie)	I	I	I	
I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	
I C.	I Osobní náklady	I C.	I Správní režie	I	
I-----I-----I		I-----I-----I		I-----I-----I	

Příklad



Ve sledovaném období byly vynaloženy celkové prvotní náklady ve druhovém členění ve výši 200 Kč (spotřeba materiálu 80, mzdy a pojištění 50, odpisy 40, nakupované služby 30). Při vynaložení těchto nákladů bylo vytvořeno 20 ks jednotek výkonů (např. ks výrobků). V tomto období bylo prodáno 16 výkonů za tržní cenu 24 Kč/1 ks (cena bez DPH).

1. Jaký je hospodářský výsledek v daném období?
 2. Zjistěte rentabilitu nákladů (ziskovost nákladů) a rentabilitu výnosů (ziskovost výnosů).
-

Řešení



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

1. náklad	výnos
200 Kč (na 20 ks)	16 ks x 24 kč = 384 Kč
- 40 kč (4ks, 1ks/ 10 kč)	
Celkové náklady 160 kč	Celkové výnosy 384 kč
HV = zisk 224 kč	

Řešení



2.

Rentabilita nákladů = zisk / náklady

Rentabilita nákladů = 224 / 160

Rentabilita nákladů = 1,4 x 100% = **140%**

Rentabilita výnosů = zisk / výnosy

Rentabilita výnosů = 224 / 384

Rentabilita výnosů = 0,58 x 100 % = **58%**

ODCHYLKY



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Přednáška č. 2

Odchylka



- Vyjadřuje rozdíl mezi skutečnými a plánovanými veličinami

Odchylka nákladů

- Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovanými náklady

Odchylka tržeb

- Rozdíl mezi skutečnými tržbami a plánovanými tržbami
-

Odchylka zisku (popř. VH)



- V návaznosti na výsledek hospodaření, popř. na faktory, které ovlivňují výsledek hospodaření, rozeznáváme:
 - Odchylku variabilních nákladů
 - Odchylku fixních nákladů
 - Odchylku výnosů
-

Odchylka zisku (popř. VH)



- V návaznosti na výsledek hospodaření, popř. na faktory, které ovlivňují výsledek hospodaření, rozeznáváme:
 - Odchylka variabilních nákladů
 - Odchylka naturálních vstupů (materiál-kg)
 - Odchylka cen naturálních vstupů (kč/kg)
 - Odchylka fixních nákladů
 - Odchylka výnosů
 - Odchylka prodaného objemu výrobků (ks)
 - Odchylka prodejní ceny (kč/ks)
-

Odchylka



- Celková odchylka = skutečné náklady – plánované náklady
 - Celková odchylka = množstevní odchylka + cenová odchylka
 - Množstevní odchylka
 - = (skutečné množství – plánované množství) * plánovaná cena
 - Cenová odchylka
 - = (skutečná cena- plánovaná cena) * skutečné množství
-

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Výrobce ve svém podniku naplánovat a zjistil dle skutečnosti tyto hodnoty ve spotřebě materiálu:

Položka	Jednotka	Cena
Spotřeba materiálu	Kg	Kč / kg
Plán	300	15
Skutečnost	320	16

Příklad



Výrobce ve svém podniku naplánovat a zjistil dle skutečnosti tyto hodnoty ve spotřebě materiálu:

1. Vypočítejte celkovou odchylku nákladů v peněžních jednotkách.
 2. Vypočítejte, jak na se na této celkové odchylce podílel růst ceny a růst spotřeby.
-

1. Vypočítejte celkovou odchylku nákladů v peněžních jednotkách.

Celková odchylka = skutečné náklady – plánované náklady

Skutečné náklady = $320 * 16 = 5\ 120$ Kč

Plánované náklady = $300 * 15 = 4\ 500$ Kč

Celková odchylka = $5\ 120 - 4\ 500 = \mathbf{620\ Kč}$

2. Vypočítejte, jak na se na této celkové odchylce podílel růst ceny a růst spotřeby.

Množstevní odchylka = (skutečné množství – plánované množství) *
plánovaná cena

$$\text{Množstevní odchylka} = (320 - 300) * 15 = 300 \text{ Kč}$$

Cenová odchylka = (skutečná cena - plánovaná cena) * skutečné
množství

$$\text{Cenová odchylka} = (16 - 15) * 320 = 320 \text{ Kč}$$

Pro kontrolu:

Celková odchylka = množstevní odchylka + cenová odchylka

Celková odchylka = $300 + 320 = 620$ Kč (pro kontrolu)

KRITÉRIA HODNOTOVÉHO ŘÍZENÍ PODNIKATELSKÉHO PROCESU



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Přednáška č. 3

Cíl podnikatelského procesu



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- podnikatelský proces má za cíl **transformaci vstupů na výstupy** s cílem zhodnotit **vložené zdroje a vytvořit zisk**
- zisk lze chápat jako výtěžek dané aktivity, vzniklý přebytkem ekonomického prospěchu nad ekonomickými zdroji, převoditelný na peníze

Výsledek hospodaření (zisk/ztráta) = výnosy - náklady

Základní kategorie ekonomického řízení podniku



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- ze vztahu mezi vynaloženými náklady a získaným výnosy je možno odvodit některá **kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů**, procesů a aktivit, mezi něž lze zařadit:
 - **hospodárnost**
 - **ekonomická účinnost**
 - **ekonomická efektivnost**
 - solventnost
 - likvidita
 - struktura vlastního a cizího kapitálu
-

- základním kritériem pro vyjádření racionality při vynakládání ekonomických zdrojů
 - vyjadřuje průběh nákladů podniku, při kterém je dosaženo žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu
 - měření hospodárnosti je založeno na porovnání **skutečně vynaložených nákladů s předem stanovenou úrovní nákladů**
 - hospodárnost lze prosazovat dvěma základními cestami či jejich kombinací:
 - ve formě úspornosti
 - ve formě výtěžnosti či účinnosti
-

Hospodárnost ve formě úspornosti



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNÉ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- je jí dosaženo tehdy, jestliže je žádoucích výkonů podniku dosahováno s co nejnižšími náklady
- úspornost se projevuje jako reálné snížení absolutní výše nákladů, jejichž čerpání je spojeno s konkrétním druhem aktivity

Hospodárnost = plánované náklady – skutečné náklady

Hospodárnost ve formě výtěžnosti (účinnosti)



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- zaměřuje se na maximalizaci objemů provedených výkonů při konstantních nákladech (z daného rozsahu zdrojů jde o maximalizaci účinků)
- účinnost se neprojevuje absolutním, ale pouze relativním snížením nákladů
- lze ji využít především u nákladů, které jsou spojeny s určitou kapacitou
- obě formy hospodárnosti se projevují v kombinaci a vedou ke stejným výsledkům, a to **ke snižování průměrných nákladů na jednotku produkce**

Hospodárnost = plánované náklady na jeden kus – skutečné náklady na jeden kus

Ekonomická účinnost



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- ekonomická účinnost vynaložených nákladů je výsledkem měření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem (výnosy)
 - základní formou je **porovnání nákladů**, které byly vynaloženy v souvislosti s realizací výkonů - **s výnosy z prodeje** těchto výkonů
 - ekonomickou účinnost lze jednoznačně kvantifikovat pomocí **zisku**
 - **zisk** - odráží úspěšnost podnikání a jeho výše navazuje na zvýšení hodnoty podniku za dané období a schopnost a míru jeho rozšířené reprodukce
-

Nejdůležitější funkce zisku



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- **kriteriální** - jsou hlavním kritériem pro hodnocení úspěšnosti podniku
 - **reprodukční** - zisk zabezpečuje v ekonomice rozšířenou reprodukci
 - **distribuční** - vyjadřuje a zobrazuje zisk jako zdroj rozdělení zejména ve vztahu k vlastníkům a daňovým úřadům (státu)
 - **stimulační** - souvisí s využitím zisku jako nástroje zainteresovanosti pracovníků podniku na hodnotových výsledcích
-

Úrovně zisku



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Mezi nejpoužívanější úrovně zisku pro rozhodovací úlohy v manažerském a nákladovém účetnictví lze zařadit:

- zisk z hlavní výdělečné činnosti
 - zisk z běžné činnosti
 - čistý zisk
 - nerozdělený zisk
-

Ekonomická efektivnost



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- vychází z porovnání vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, tudíž z kvantifikace zisku hodnoceného období
- z hlediska vlastníků je nejčastěji efektivnost hodnocena poměrem mezi ziskem a průměrnou výši celkového nebo vlastního kapitálu
- je potřeba také sledovat kromě ekonomické efektivnosti také faktory jejího zvyšování
 - Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) = $\frac{EAT}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}}$

Ekonomická přidaná hodnota (EVA)



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- rozdíl mezi čistým provozním ziskem a kapitálovými náklady
- bere v potaz také náklady na vlastní kapitál
- slouží především k posouzení hodnoty majetku vlastníků
- do nákladů na kapitál se započítávají náklady obětované příležitosti

EVA = čistý provozní zisk po zdanění – náklady na vlastní kapitál – náklady na cizí kapitál

Solventnost



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- stálá a dlouhodobá schopnost podniku dostát svým závazkům v době splatnosti
 - vyjadřuje se obvykle vztahem mezi oběžnými aktivy (pracovní kapitál) a krátkodobými závazky
 - rozdíl obou složek se nazývá **čistý pracovní kapitál**
 - čistý pracovní kapitál = oběžná aktiva – krátkodobé závazky
-

- krátkodobá schopnost podniku dostát svým okamžitým závazkům v době splatnosti
 - nejčastěji se vyjadřuje jako poměr mezi tzv. likvidními prostředky (které má podnik k dispozici v peněžní formě, nebo je možno je rychle a bez rizika za hotové peníze směnit) a krátkodobými závazky
 - okamžitá likvidita
 - pohotová likvidita
 - běžná likvidita
-

Pojetí nákladů v manažerském účetnictví



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Rozlišujeme:

- finanční pojetí nákladů
 - hodnotové pojetí nákladů
 - ekonomické pojetí nákladů
-

Finanční pojetí nákladů



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- spotřebované nebo využívané ekonomické zdroje, které jsou podloženy **reálným výdajem peněz**
 - jsou to zejména náklady vyplácené bezprostředně v peněžní formě (např. mzda)
 - nebo které vyjadřují spotřebu nebo využití hmotných zdrojů, které byly opatřeny pomocí peněz (např. spotřeba materiálu, odpisy dlouhodobého hmotného majetku apod.).
 - ve finančním pojetí nemohou být obsaženy náklady, které nemají ekvivalent peněžního vydání (např. vlastní goodwill, fiktivní úroky z vlastního kapitálu)
 - kvantifikuje náklady na **úrovni skutečných (historických) nákladů** pořízení příslušných předmětů, příp. v jejich vykazované účetní hodnotě.
-

Hodnotové pojetí nákladů



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- spotřebované nebo využité ekonomické zdroje se neoceňují historickými náklady pořízení, ale na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukci (**reprodukční pořizovací cenou**)
 - řadí se zde náklady, které nemají **ekvivalent výdaje peněz** a jejich uplatnění v dané aktivitě má specifické ekonomické důsledky
 - kalkulační odpisy
 - kalkulační úroky
 - kalkulační nájemné
 - kalkulační podnikatelská mzda
-

Ekonomické pojetí nákladů



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- důležité zejména pro potřeby **rozhodování** za účelem **výběru optimálních budoucích alternativ**
 - chápe náklady jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy
 - pracuje s **oportunitními náklady**
 - maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě
-

Příklad



Základním materiálem při výrobě diagnostických přístrojů je ušlechtilá ocel. Předem stanovená výše nákladů na jeden kus je 152 Kč (na základě normy spotřeby základního materiálu a předem stanovené pořizovací ceny).

Další významnou položkou nákladů je nájemné za pronájem prostor, včetně souvisejících nákladů zahrnujících úklid, běžné opravy a údržbu, teplo, vodu a elektrickou energii.

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Plán na měsíc květen předpokládá výrobu 24 000 ks přístrojů a náklady na pronajaté prostory ve výši 1 140 000 Kč.

Ve skutečnosti se v květnu vyrobilo 25 000 ks přístrojů, skutečně se spotřebovalo ušlechtilé oceli za 3 725 000 Kč.

Nájemné a související náklady činily 1 125 000 Kč.

Posud'te výši hospodárnosti u obou nákladových položek a určete, o jakou formu hospodárnosti se jedná.

Nákladové položky:

- Základní materiál
 - Nájemné a související náklady
-

Základní materiál

Předem stanovená spotřeba základního materiálu, která by měla být na skutečný objem výroby vynaložena	25 000 x 152	3 800 000
Skutečná spotřeba materiálu		3 725 000
Úspora celkových nákladů	3 800 000 – 3 725 000	75 000
Úspora na 1 ks	75 000 : 25 000	3 Kč/ks

Jedná se o hospodárnost v úspornostní formě

Nájemné a související náklady

Předem stanovená výše nájemného		1 140 000
Předpokládaná průměrná výše nájemného na 1 ks	$1\,140\,000 : 24\,000$	47,50
Průměrná skutečná výše nájemného na 1 ks	$1\,125\,000 : 25\,000$	45,00
Rozdíl v průměrných nákladech na 1 ks	$47,50 - 45,00$	2,50 Kč/kus
Jedná se o hospodárnost v úspornostní formě		

- Vliv absolutního snížení celkových nákladů

Skutečná celková výše nájemného		1 125 000
Plánovaná celková výše nájemného		1 140 000
Úspora celkových nákladů	1 140 000 – 1 125 000	15 000
Úspora na 1 ks	15 000 : 25 000	0,60 Kč/ks
Vyšší hospodárnost v úspornostní formě		

- Vliv zvýšení objemu výkonů

Propočet vlivu pouze vyššího využití kapacity za předpokladu vynaložení předem stanovené výše fixních nákladů		
Přepočet dle plánu na 1 ks	$1\,140\,000 : 24\,000$	47,50
Přepočet dle plánovaných FN a skutečného objemu výrobků	$1\,140\,000 : 25\,000$	45,60
Vyšší hospodárnost vlivem výtěžnosti	$47,50 - 45,60$	1,90 Kč/ks
Vyšší hospodárnost v úspornostní formě		

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Letecká společnost dosáhla ve sledovaném období následujících výsledků:

Výnosy z prodeje	300 mil. Kč
Náklady na leteckou přepravu (spotřeba materiálu, nakoupené služby, odpisy, mzdové náklady)	210 mil. Kč
Daň ze zisku	10 mil. Kč
Čistý zisk	24,4 mil. Kč

Příklad



Investovaný kapitál činí 1,2 mld. Kč a je tvořen ze dvou třetin úročenými cizími zdroji, převážně dlouhodobými bankovními půjčkami s průměrnou úrokovou sazbou 6,95 %. Vlastníci zvážili podnikatelské riziko spojené s jejich investicí do této společnosti i alternativní možnosti investování jejich kapitálu a na základě těchto úvah požadují zhodnocení vlastního kapitálu společnosti ve výši 11 %. Sazba daně z příjmu činí 24 %.

- Vypočtete výši rentability vlastního kapitálu a výsledek interpretujte.
 - Vypočtete výši ekonomické přidané hodnoty a výsledek interpretujte.
-

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) = čistý zisk / vlastní kapitál

Položky	Výpočet
Čistý zisk	24,4 mil. Kč
Vlastní kapitál	1/3 z 1,2 mld. Kč = 400 mil. Kč
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	$24,4 / 400 = 0,061 * 100 = 6,1 \%$

Řešení



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Ekonomická přidaná hodnota (EVA) = provozní zisk po zdanění – náklady cizího kapitálu – náklady vlastního kapitálu

Provozní zisk	300 – 210 = 90 mil. Kč
Provozní zisk po zdanění (NOPAT)	90 – 10 = 80 mil. Kč
Náklady cizího kapitálu představují vykázané nákladové úroky	1200 * 2/3 = 800 * 0,0695 = 55,6 mil. Kč
Náklady cizího kapitálu představují vykázané nákladové úroky, které je potřeba upravit o nákladový daňový štít (snížení daně ze zisku v důsledku úroků)	55,6 * (1-0,24) = 42,26 mil. Kč
Náklady vlastního kapitálu se stanoví jakou součin požadované výnosnosti a výše vlastního kapitálu	1200 * 1/3 = 400 * 0,11 = 44 mil. Kč
EVA	80 – 42,26 – 44 = - 6,26 mil. Kč

Příklad



Kalkulovaná spotřeba materiálu na výrobu jednoho výrobku (rukavice) byla na základě normy spotřeby a předpokládané pořizovací ceny stanovena ve výši 90 Kč. V návaznosti na vývoj poptávky byl stanoven plán výroby 5 000 rukavic. Celková rozpočtovaná spotřeba základního materiálu byla stanovena na 450 000 Kč. Ve skutečnosti bylo vyrobeno pouze 4 800 rukavic při celkové spotřebě základního materiálu 420 000 Kč.

- Posud'te úroveň dosažené hospodárnosti při výrobě rukavic a určete, o jakou formu hospodárnosti se jedná.
-

Řešení



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Rozpočtovaná spotřeba na 4 800 rukavic **432 000 Kč** (4 800 x 90)

Skutečná spotřeba materiálu **420 000 Kč**

Úspora celkových nákladů (432 000 – 420 000) **12 000 Kč**

Úspora na jedny rukavice činí (12 000: 4 800) **2,50 Kč**

Vlivem absolutní úspory nákladů (formou úspornosti) na jeden výrobek se hospodárnost zlepšila o 2,50 Kč na 1 vyrobený výkon.

Příklad



Společnost LAK, a.s., vyrábí transparentní lak na dřevo. Výroba je plně automatizovaná, největší položky nákladů tvoří spotřeba základního materiálu (pryskyřice, oleje, atd.) a odpisy výrobní linky. Ta byla pořízena před 4 lety za 85 000 tis. Kč a její předpokládaná doba použitelnosti činí 10 let. V 5. roce používání majetku je stanovena tržní cena výrobní linky ve výši 90 000 tis. Kč.

- Jaká je výše odpisů v 5. roce odpisování ve finančním účetnictví a v manažerském účetnictví?
-

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Odpisy	Výpočet	Výsledek
Odpisy ve finančním účetnictví	85 000 tis. Kč / 10	8 500 tis. Kč
Odpisy v manažerském účetnictví	90 000 tis. Kč / 10	9 000 tis. Kč

Příklad



Společnost JENA 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 polotovár v nově vyráběném výrobku. Nový výrobek podle předběžných propočtů, které vycházejí ze současných cenových relací, může přinášet až desetiprocentní nákladovou rentabilitu.

- Vyjádřete náklady prodaného zboží v závislosti na jejich finančním, hodnotovém a ekonomickém pojetí a zjistěte obchodní marži (zisk) z prodeje zboží.
-

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Pojetí nákladů	Výnosy	Náklady	Zisk
finanční	120 000 Kč	100 000 Kč	20 000 Kč
hodnotové	120 000 Kč	106 000 Kč	14 000 Kč
ekonomické	120 000 Kč	106 000 Kč + 10 % z 106 000 Kč = 106 000 Kč + 10 600 Kč = 116 600 Kč	3 400 Kč

Příklad



Pan Kříž se rozhodl, že bude podnikat coby řemeslník. Podle různých informací zjistil, že ročně může vydělat cca 500 tis. Kč, výrobní a další náklady budou 300 tis. Kč. Do zřízení firmy musí investovat 1 mil. Kč s úrokovou sazbou 6%. Podnikáním však přijde o dosavadní měsíční mzdu 9 000 Kč.

- Vypočítejte účetní a ekonomický zisk.
-

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Účetní zisk		Ekonomický zisk	
Tržby	500 tis. Kč	Tržby	500 tis. Kč
Náklady	300 tis. Kč	Náklady	300 tis. Kč
Úroky z finančního kapitálu	60 tis. Kč (6 % z 1 mil. Kč)	Oportunitní náklady – finančního kapitálu	60 tis. Kč (6 % z 1 mil. Kč)
Účetní zisk	140 tis. Kč	Oportunitní náklady – ušlé mzdy	108 tis. Kč (9 000 * 12)
		Ekonomický zisk	32 tis. Kč

ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Druhové členění nákladů



- náklady lze vyjádřit jako peněžně vyjádřenou strukturu a výši ekonomických zdrojů, které vstupují do dané aktivity
 - jejich nákladový ekvivalent označujeme jako nákladový druh
 - náklady účtujeme v 5. účtové třídě a lze je rozdělit na:
 - **náklady provozní** – souvisí s pravidelně se opakující činností podniku (účty skup. 50-55)
 - **náklady finanční** – zachycují náklady spojené s finančními operacemi podniku (účty skup. 56-57)
-

Druhové členění nákladů



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Pro vstupující nákladové druhy jsou typické tři základní charakteristiky:

- musí být náklady **prvotními** - tj. objevují se v dané aktivitě poprvé, stávají se předmětem zobrazení hned na vstupu do aktivity, jsou snadno zjistitelné a obtížně se s nimi manipuluje
 - náklady **externími** - vstupují do dané aktivity zvnějšku, tj. vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů
 - náklady **jednoduchými** - vyjádřeny jednou položkou a na podnikové úrovni je nelze rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se náklad skládá
-

Účelové členění nákladů



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

Účelové členění nákladů



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Základem účelového členění nákladů je jejich rozlišení na:

- náklady technologické
 - náklady na obsluhu a řízení
-

Náklady technologické



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

Náklady na obsluhu a řízení



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

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

Náklady jednicové



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

Náklady režijní



- výše nákladů na obsluhu a řízení
 - výše části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem,
 - neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů
 - nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období, popř. i pro celkový předpokládaný objem výkonů
-

Náklady režijní



- příkladem těchto nákladů může být mzda mistra, náklady na otop, které vychází z harmonogramu topné sezóny a normativu založeného na vytápěných m³ a další
 - skutečně vynaložené náklady se pak porovnávají s nákladovým úkolem jako celkem
 - kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola jednicových nákladů
 - základním nástrojem řízení těchto nákladů je **rozpočet**
-

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- výchozím momentem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na to pak navazuje členění podle odpovědnosti za jejich vznik
 - vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazovány do odpovědnosti, se nazývají **odpovědnostní střediska**
 - mezi tyto náklady lze zařadit **interní náklady**
-

Interní náklady



- náklady, které vznikají odebírajícímu středisku
 - vznikají v důsledku spotřeby výkonu vytvořených uvnitř dané aktivity
 - představují vnitřní obrat v rámci dané aktivity
 - jejich výše je dána několika dílčími vnitropodnikovými výkony
 - jsou oceněny vnitropodnikovou cenou

 - *Vlastnosti interních nákladů:*
 - vznikají **kooperaci mezi jednotlivými vnitropodnikovými středisky**
 - jde o **náklady druhotné**, které se projeví v dané aktivitě podruhé
 - **náklady složené**, to znamená, že jsou náklady komplexními, které se skládají z několika prvotních nákladových druhů
-

Kalkulační členění nákladů



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

Přímé náklady



- bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu
 - lze je jednotlivým aktivitám přiřadit bezprostředně při jejich vzniku
 - jedná se například o náklady jednicové (jednicový materiál, jednicové mzdy, ostatní přímé náklady)
 - může se jednat také o náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici lze zjistit pomocí prostého dělení
-

Neřímé náklady



- nevážou se k jednomu druhu výkonu
 - zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech
 - tyto náklady se přičítají nepřímo pomocí zvolených veličin
-

Náklad podle závislosti na objemu výroby



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- Základem členění nákladů podle závislosti na objemu výroby jsou dvě základní skupiny nákladů:
 - **náklady fixní**, které zůstávají neměnné i při změnách v určitém intervalu prováděných výkonů nebo využití kapacity
 - **náklady variabilní**, které se mění v závislosti na objemu výkonů
-

Fixní náklady



- nemění se v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku
 - zpravidla se jedná o tzv. kapacitní náklady, které mají vztah k zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelské činnosti
 - z hlediska jejich ovlivnitelnosti ve vazbě na pokles ve využití kapacity se rozdělují na dvě následující skupiny:
 - umrtvené (utopené) fixní náklady
 - vyhnutelné fixní náklady
-

Fixní náklady



- určitém tzv. relevantním rozpětí využití kapacity zůstávají stejné, což vede v praxi k požadavkům maximálního využití dané výrobní kapacity
 - čím větší bude objem provedených výkonů v rámci dané kapacity, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonů (degrese fixních nákladů)
 - pokud budeme zkoumat průběh fixních nákladů na jednotku výkonu, platí tvrzení o jejich poklesu v rámci maximálně využití původní kapacity
 - v **okamžiku změny fixních nákladů** se tento pokles zastavuje a **dochází ke skoku** nejen v jejich absolutní výši, ale i v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonů
-

Umrtné (utopené) fixní náklady



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

Vyhnutelné fixní náklady



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

Variabilní náklady



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

Proporcionální náklady



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- předpokládá se, že jsou vyvolány jednotkou výkonu, jejich výše na tuto jednotku je konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně s počtem výkonů
 - jako příklad proporcionálních nákladů můžeme uvést veškeré **jednicové náklady**, ale i tu **část režijních nákladů**, která je ovlivněna stupněm využití výrobní kapacity (např. část nákladů na opravy automobilů, které jsou vyvolány v závislosti na ujetých kilometrech)
-

Podproporcionální náklady



- proporcionální náklady, které rostou v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá
 - například náklady na opravu a údržbu strojního zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny, spotřeba elektrické energie, která zahrnuje tzv. paušál a hodinovou spotřební sazbu a další.
-

Nadproporcionální náklady



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

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

Příklad



Výrobní podnik má zjištěny tyto údaje o svých výkonech:

- celkové fixní náklady (FN) 15 000,- Kč,
 - variabilní náklady na jednotku produkce (vn) 10,- Kč,
 - celková produkce (Q) 500 ks.
-

- 1) Vypočtete celkové variabilní náklady produkce (VN).
 - 2) Vypočtete fixní náklady na jednotku produkce (fn).
 - 3) Vypočtete celkové náklady produkce (N).
 - 4) Vypočtete \emptyset celkové náklady produkce ($\emptyset N$).
-

Řešení



$$(1) VN = v_n * Q = 10 * 500 = \mathbf{5\ 000\ Kč}$$

$$(2) f_n = FN / Q = 15\ 000 / 500 = \mathbf{30\ Kč}$$

$$(3) N = FN + VN = 15\ 000 + 5\ 000 = \mathbf{20\ 000\ Kč}$$

$$(4) \emptyset N = 20\ 000 / 500 = \mathbf{40\ Kč}$$

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Na základě rozpočtu nákladů byly pro výrobu homogenního textilního výrobku v hodnoceném období stanoveny tyto výrobní náklady.

Položka	Celkem na 500 000 ks	Na 1ks
Jednicový materiál	3 000 000 Kč	6 Kč
Jednicové mzdy	1 000 000 Kč	2 Kč
Výrobní režijní náklady (odpisy, obsluha a řízení, energie, opravy a údržba, režijní materiál)	4 000 000 Kč	8 Kč
Celkem	8 000 000 Kč	16 Kč

Z celkových 4 000 000 Kč výrobních režijních nákladů je 3 000 000 Kč fixních, variabilní režijní náklady jsou 2 Kč na 1 ks.

Příklad



- Vypočítejte, o kolik Kč by se přepočítal řídicí pracovník při rozhodování, pokud by se domníval, že při snížení využití kapacity na 300 000 ks dosáhnou celkové náklady výše 4 800 000 Kč ($16 \text{ Kč} * 300\,000 \text{ ks}$)?
 - Vysvětlete, čím je tento rozdíl způsoben.
-

Řešení



Výrobní náklady je možno rozdělit na variabilní a fixní náklady pro 300 000 kusů.

- Variabilní náklady = jednicový materiál + jednicové mzdy + variabilní režijní náklady
- Variabilní náklady = $6 + 2 + (1\ 000\ 000 / 500\ 000\ \text{ks}) = 6 + 2 + 2 = 10\ \text{kč} / \text{ks}$
- Fixní režijní náklady zůstávají stejné ze zadání = 3 000 000 Kč
- Celkové náklady = $\text{FN} + \text{VN} = \text{FN} + v_n * Q = 3\ 000\ 000 + 10 * 300\ 000$
- Celkové náklady = **6 000 000 Kč**

Řídící pracovník by tedy podhodnotil celkové náklady o:

$$4\ 800\ 000 - 6\ 000\ 000 = -1\ 200\ 000\ \text{Kč.}$$

Řešení - vysvětlete, čím je tento rozdíl způsoben



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Rozdíl ve výši celkových nákladů 6 000 000 Kč v porovnání s propočtem řídicího pracovníka s využitím kalkulace plných výrobních nákladů výkonu ($300\,000\text{ ks} * 16\text{ Kč} = 4\,800\,000\text{ Kč}$) je způsoben využitím fixních nákladů v porovnání s plánem (rozpočtem).

Tento rozdíl představuje relativní překročení fixních nákladů (nedostatečnou úhradu fixních nákladů):

- $RPFN = 3\,000\,000 - ((3\,000\,000 / 500\,000) * 300\,000\text{ ks}) = 1\,200\,000\text{ Kč}$.

Relativní překročení fixních nákladů měří vliv nižšího využití fixních nákladů na vývoj zisku.

Příklad



Podnik vyrábí dva výrobky (A a B). Cena A je 30 Kč, cena B je 15 Kč. Průměrné (plné) náklady výrobku A byly v minulém období 25 Kč, výrobku B 16 Kč. V minulém období bylo vyrobeno 10 000 ks výrobku A, 20 000 s výrobku B. Analýzou nákladů bylo zjištěno, že variabilní náklady výrobku A jsou 20 Kč, výrobku B 13 Kč, celkové fixní náklady, které zajišťují výrobu výrobku A i B, jsou 110 000 Kč. Další rozšíření či nahrazení výrobků není z kapacitních důvodů možné.

Příklad



- Rozhodněte, zda jsou oba výrobky A a B ziskové či nikoli?
 - Jestliže je některý výrobek ztrátový, rozhodněte, zda se vyplatí zastavit či omezit výrobu takto ztrátového výrobku.
-

Řešení



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Rozhodněte, zda jsou oba výrobky A a B ziskové či nikoli?

Ziskový výrobek = cena > průměrné (plné) náklady

Ztrátový výrobek = cena < průměrné (plné) náklady

	Výpočet	Výsledek
Výrobek A	30 Kč > 25 Kč	ziskový
Výrobek B	15 Kč < 16 Kč	ztrátový

Řešení



Přínos výrobku A:

$$\text{Marže výrobku A} = 30 - 20 = 10 \text{ Kč / ks}$$

$$\text{Celková marže výrobků A} = 10 * 10\,000 = 100\,000 \text{ Kč}$$

Přínos výrobku B:

$$\text{Marže výrobku B} = 15 - 13 = 2 \text{ Kč / ks}$$

$$\text{Celková marže výrobků B} = 2 * 20\,000 = 40\,000 \text{ Kč}$$

Zisk podniku ve výchozím období:

$$\text{Zisk} = \text{celková marže} - \text{fixní náklady}$$

$$\text{Zisk} = (100\,000 + 40\,000) - 110\,000$$

$$\text{Zisk} = 140\,000 - 110\,000$$

$$\text{Zisk} = 30\,000 \text{ Kč}$$

Řešení



Zrušením prodeje ztrátového výrobku B (za jinak stejných okolností) by se zisk 30 000 Kč snížil o 40 000 Kč a podnik by dosáhl ztráty 10 000 Kč.

$$\text{Zisk} = 100\,000 - 110\,000 = -10\,000 \text{ Kč.}$$

Celková marže výrobků A je 100 000 Kč a neuhrazuje celkové fixní náklady.

To, že vyřazení ztrátového výrobku B by nejen nezvýšilo zisk, ale dokonce by se ztrátovým výrobkem stal i výrobek A, by ukázala i kalkulace plných nákladů. Průměrné (plné) náklady výrobku A by se vlivem vypuštění výrobku B zvýšily z původních 25 Kč na 31 Kč a byly by vyšší než cena výrobku A (30 Kč)

$$\text{Celkové náklady pro 10 000 ks by byly} = \text{FN} + \text{VN} = 110\,000 + 20 * 10\,000$$

$$\text{Celkové náklady pro 10 000 ks by byly} = 110\,000 + 200\,000 = 310\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkové náklady na 1 ks by byly} = 310\,000 \text{ Kč} / 10\,000 = 31 \text{ Kč} / \text{ks}$$

Další podstatné náklady



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

Relevantní, irelevantní a rozdílové náklady



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

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

Příklad



Společnost hodnotí dvě varianty výroby pro příští rok. Která varianta je pro společnost příznivější? Určete, které náklady jsou pro dané rozhodnutí relevantní a irelevantní. Porovnejte varianty dle relevantních nákladů a výnosů.

Položky nákladů a výnosů	Původní varianta	Nová varianta
Jednicový materiál	5 000	5 000
Jednicové mzdy	1 500	900
Odpisy přípravků	0	300
Výrobní režie	4 000	4 500
Výnosy	10 000	10 000

Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Položky nákladů a výnosů	Původní varianta	Nová varianta	Typ nákladů a výnosů
Jednicový materiál	5 000	5 000	Irelevantní
Jednicové mzdy	1 500	900	Relevantní
Odpisy přípravků	0	300	Relevantní
Výrobní režie	4 000	4 500	Relevantní
Výnosy	10 000	10 000	Irelevantní

Nová alternativa má vyšší relevantní náklady o 200, proto je lepší setrvat u varianty původní.

Příklad



Společnost chce investovat do zmodernizování výrobního procesu, což bude mít mimo jiné za následek zvýšení počtu vyrobených výrobků a snížení výše přímých mezd. Vypočítejte rozdílové náklady a popište, jak zmodernizování výrobního procesu ovlivní výsledky společnosti.

Nákladové a výnosové položky	Původní náklady	Změněné náklady
Rozsah výroby (ks)	100	130
Cena kusu	120	120
Přímé osobní náklady	1 500	1 000
Přímá výrobní spotřeba	5 000	6 500
Výrobní režie	4 000	4 500

Příklad

Nákladové a výnosové položky	Původní náklady	Změněné náklady	Rozdílové veličiny
Rozsah výroby (ks)	100	130	30
Cena kusu	120	120	0
Přímé osobní náklady	1 500	1 000	-500
Přímá výrobní spotřeba	5 000	6 500	1 500
Výrobní režie	4 000	4 500	500
Náklady celkem	10 500	12 000	1 500
Výnosy	12 000	15 600	3 600
Zisk	1 500	3 600	2 100
Průměrné náklady	105	92	



Příklad



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Zmodernizováním výroby, které umožní i rozšíření výroby o 30 jednotek se zvýší efektivnost, tj. výnosy se zvýší o 3 600, náklady pouze o 1 500.

Zároveň se zvýší také hospodárnost, protože se snížil náklad na jeden kus.

Oportunitní náklady



- Protože ekonomické zdroje jsou omezené, nemůže podnik uskutečnit všechny možnosti, ale vybírá si pouze některé z nich.
 - Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako **ušlé výnosy**, o který podnik přichází tím, že určitou alternativu, která byla předmětem rozhodování, neuskuteční.
 - Naproti tomu můžeme vymezit **oportunitní výnosy**, což představuje **náklady**, kterým se podnik tím, že určitou alternativu dalšího vývoje neuskuteční, vyhýbá
-

Oportunitní náklady



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- Kategorie oportunitních nákladů a výnosů je v praxi velice často využívána.
 - Můžeme uvést například optimalizační rozhodnutí o sortimentu, zejména v podmínkách omezených zdrojů podniku (např. kapacitou strojního zařízení) ve formě tzv. kalkulačního nájemného nebo kalkulačních úroků
-

Náklady vázané k rozhodnutím



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti
 - vznikají zejména ve vazbě na vývoj a konstrukční a technologické řešení výrobků, které má pak vliv na budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě
-

Příklad



Celková výše fixních nákladů (FN) v textilním podniku činí v určitém období 5 434 610 Kč. Optimální rozsah výroby, který je možno zajistit stávající kapacitou (Q_0) je 9 520 000 metrů látky. V minulém sledovaném období se však vyrobilo pouze 8 436 614 metrů látky (Q_1).

- 1) Jak velká část fixních nákladů zůstala nevyužita (FNN) ?
 - 2) Jak se změnila velikost jednotkových fixních nákladů?
-

Řešení



1. Jak velká část fixních nákladů zůstala nevyužita (FNN) ?

$$\text{FNN} = \left(1 - \frac{Q_1}{Q_0} \right) * \text{FN} \quad \text{koef. využití výrobní kapacity: } k_v = \frac{Q_1}{Q_0}$$

$$\text{FNN} = (1 - (8\,436\,614 / 9\,520\,000)) \times 5\,434\,610$$

$$\text{FNN} = (1 - 0,8862) \times 5\,434\,610$$

$$\text{FNN} = \mathbf{618\,464,59\,Kč}$$

Za sledované období zůstaly fixní náklady nevyužity ve výši 618 464,59 Kč.

2. Jak se změnila velikost jednotkových fixních nákladů?

Jednotkové fixní náklady při optimálním využití výrobní kapacity:

$$FNO = FN / Q_0$$

$$FNO = 5\,434\,610 / 9\,520\,000$$

$$FNO = \mathbf{0,57 \text{ Kč / m látky}}$$

2. Jak se změnila velikost jednotkových fixních nákladů?

Jednotkové fixní náklady při skutečném využití výrobní kapacity:

$$FNS = FN / Q_1$$

$$FNS = 5\,434\,610 / 8\,436\,614$$

$$FNS = \mathbf{0,64 \text{ Kč / m látky}}$$

Neúplné využití kapacity se projevilo růstem jednotkových fixních nákladů z 0,57 Kč/m látky na 0,64 Kč/m látky, tj. o 0,07 Kč/m látky.

Bod zvratu



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

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

Q_{BZ}.....bod zvratu

F.....fixní náklady celkem

p.....jednotková prodejní cena

v.....jednotkové variabilní náklady

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

- **marže = p – v**

p.....jednotková či celková prodejní cena

v.....jednotkové či celkové variabilní náklady



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Děkuji za pozornost 😊
