

CHARAKTERISTIKA A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Přednáška č. 4

Druhové členění nákladů



- náklady účtujeme v 5. účtové třídě a lze je rozdělit na:
 - **náklady provozní** – souvisí s pravidelně se opakující činností podniku
 - **náklady finanční** – zachycují náklady spojené s finančními operacemi podniku
-

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 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
 - příkladem těchto nákladů může být mzda mistra, náklady na otop, které vychází z harmonogramu topné sezóny a normativu založeného na vytápěných m³ a další
 - 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**
-

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)
-

Nepřímé náklady



- nevážou se k jednomu druhu výkonu
 - zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech jako celku
-

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



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

- čím větší bude objem provedených výkonů v rámci dané kapacity, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonů (degrese fixních nákladů)



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**
-

Nákladová funkce



SLEZSKÁ
UNIVERZITA
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Celkové náklady = variabilní náklady + fixní náklady

$$CN = VN + FN$$

$$CN = vn * Q + FN$$

CN...celkové náklady

VN...celkové variabilní náklady

FN....celkové fixní náklady

vn.....variabilní náklady na jednotku

Q.....počet výrobků

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
-

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 rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.
 - využívá se např. při řešení úlohy o stanovení dolního limitu ceny na doplňkovém trhu
-

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
-

Kalkulační úroky



- používají se u vlastního kapitálu
 - cílem je ekonomicky reálný pohled na vykázaný hospodářský výsledek
 - do účetních (daňových) nákladů lze dát jen úroky z půjčeného cizího kapitálu
 - kalkulační úroky se definují ve výši, která odpovídá reálným úrokům získaných půjčením vlastních peněz s obdobným rizikem.
-

Kalkulační nájemné



- používá se tam, kde se využívají vlastní budovy (např. výrobní, skladovací, prodejní a kancelářské prostory) a pozemky
 - cílem kalkulačního nájemného je zajištění ekonomicky reálného pohledu na vykázaný hospodářský výsledek
 - do účetních (daňových) nákladů lze dát jen náklady spojené s údržbou budov a pozemků, reálně však existuje tržní nájemné
 - kalkulační nájemné se definuje ve výši, která odpovídá tržnímu hodnotě nájmu daných vlastních prostorů a ploch
-

Kalkulační odpisy



- používají se především tam, kde úroveň účetních (daňových) odpisů neodpovídá reálné hodnotě pořízení nového majetku
 - v případě cenově nízkých původních investic jsou ve finančním účetnictví používány adekvátně nízké odpisy, které však neodpovídají současné výrazně vyšší pořizovací ceně daného majetku
 - z tohoto důvodu by měly kalkulační odpisy vycházet z reálných současných pořizovacích cen daného majetku
-

Příklad



- Autobazar se zabývá nákupem aut za účelem jejich následného prodeje.
 - Zásoba nakoupených 150 aut má hodnotu 30 mil. Kč a je plně kryta vlastním kapitálem.
 - Cizí zdroje nejsou používány.
 - Autobazar vlastní pozemek o výměře 6 000 m², který zakoupil před 15 lety za 1 mil. Kč.
 - Roční hospodářský výsledek před zdaněním činil 2,5 mil. Kč.
 - Je tento hospodářský výsledek z ekonomického pohledu (z pohledu manažerského účetnictví) dostatečný?
-

HV dle FÚ	2 500 000 Kč
Kalkulační úroky ze státních dluhopisů 5 % z 30 mil. Kč	- 1 500 000 Kč
Kalkulační nájemné (tržní nájemné je 300 Kč / m ² / rok)	- 1 800 000 Kč
HV dle NÚ	- 800 000 Kč

Příklad



Účetní jednotka A hodlá koupit provozovnu za 500 000 Kč ze svých vlastních zdrojů, účetní jednotka B na úvěr s úrokovou sazbou 4% p.a. splatný za rok.

Účetní jednotka A:

Celková částka výdajů 500 000 explicitní, ale přichází o částku, kterou by mohl získat při jiném zhodnocení částky (např. termínovaný vklad).

Účetní jednotka B:

Celková částka výdajů 520 000.



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Děkuji za pozornost
