

MVŠO

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLMOUC ➤

Klasifikace nákladů podle druhu, účelu a vztahu ke změně objemu výkonů

XNKC

Autor: Ing. Jaroslav Škrabal, Ph.D.

19. – 20. února 2026
Olomouc

Pojetí nákladů

- V podstatě používáme **dvojí pojetí nákladů**:
 - jedno **ve finančním účetnictví**, které je určené pro externí uživatele,
 - druhé ve **vnitropodnikovém (manažerském) účetnictví**, kterého využívají manažeři v řízení.

Pojetí nákladů

- Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako ***peněžní oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů.***
- Účetní pojetí nákladů tuto obecnou definici zhruba odráží: ***účetní náklady – to je spotřeba hodnot (snížení hodnot) v daném období zachycená ve finančním účetnictví.***

Pojetí nákladů

- **Náklady je nutné odlišit od peněžních výdajů**, které představují **úbytek peněžních fondů podniku** (stavu hotovostí, peněz na účtech v bance) bez ohledu na účel jejich použití.
 - Např. nákup stroje je peněžním výdajem (lépe výdaji), ale není nákladem (lépe náklady), tím jsou až odpisy, kterými cenu stroje převádíme do nákladů; odpisy však nejsou peněžním výdajem (tím byl nákup stroje).
 - Vyplacené dividendy jsou výdaji, nikoli však náklady.
 - Předem placené nájemné je nákladem budoucích období, i když bylo zaplaceno v jednom měsíci (v něm bylo výdajem), vytváření rezervy na mzdy za dovolenou je nákladem všech měsíců, i když mzdy jsou vyplaceny (jsou peněžním výdajem) až v měsíci dovolených apod.

Pojetí nákladů

- **Náklady vždy musí souviset s výnosy** příslušného období;
 - musí být zajištěna věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím.
- To zabezpečuje tzv. **časové rozlišování nákladů a výnosů**.
- Výsledkem je, že některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného období (jiných období).
- Tyto položky se nazývají přechodné.
- To vše řeší účetnictví.
- My si budeme pamatovat, že k sobě patří na **jedné straně výnosy, náklady a zisk**, na **druhé straně** jsou **peněžní příjmy, peněžní výdaje a cash flow**.

Klasifikace nákladů

- Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku.
- Úkolem **managementu je proto usměrňovat je a řídit.**
- Řízení nákladů vyžaduje jejich **podrobné třídění.**

Klasifikace nákladů

- **Druhové třídění nákladů:**
 - Je jejich soustředování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek).
 - Toto třídění odpovídá na otázku, **co bylo spotřebováno.**

Klasifikace nákladů

- **Druhové třídění nákladů:**
 - Základními nákladovými duhy jsou:
 - **Spotřeba** surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek;
 - **Odpisy** budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku;
 - **Mzdové** a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění);
 - **Finanční** náklady (pojistné, placené úroky, poplatky, aj.);
 - **Náklady** na externí služby (opravy, nájemné, dopravné, cestovné).

Klasifikace nákladů

- **Druhové třídění nákladů:**
 - Podrobnější druhové třídění se uplatňuje např. **ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce) nebo v účtové osnově.**
 - Druhové třídění je důležité **pro finanční účetnictví a pro finanční a jiné analýzy** (výpočet zisku, ukazatele hodnoty přidané zpracováním, analýzy dílcích nákladovostí aj.).
 - **Nákladové druhy představují externí náklady.**
 - Jsou to náklady prvotní, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (např. spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady).
 - Jsou to náklady jednoduché, protože je nelze dále členit.

Klasifikace nákladů

- **Účelové třídění nákladů:**
 - Je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:
 - a) **Náklady třídíme podle místa vzniku a odpovědnosti**, tj. podle vnitropodnikových útvarů (středisek);
 - b) **Náklady třídíme podle výkonu**, tj. kalkulační třídění nákladů.

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

- Třídění nákladu podle místa vzniku a odpovědnosti odpovídá na otázku, kde **náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik.**
- Je to v podstatě třídění nákladů podle **vnitropodnikových útvarů.**

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

- Podle velikosti podniku a složitosti výroby se náklady členění v několika úrovních.
- V první z nich se člení na **náklady výrobní činnosti** a **náklady nevýrobní činnosti**, náklady výrobní činnosti dále na náklady hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby, náklady na nevýrobní činnosti na náklady na odbyt, správu, zásobování atd.
- Ve výrobě se náklady obvykle člení na **technologické náklady** (ty jsou řízeny technicko-hospodářskými normami) a **náklady na obsluhu a řízení** (jejich položky jsou řízeny limity a normativy, jejich souhrn rozpočty).

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

- Technologické náklady, které souvisejí přímo s určitým výkonem, se označují jako **jednicové náklady**, **ostatní technologické náklady** a **náklady na obsluhu a řízení**, které souvisejí s výrobou jako celkem, se označují jako náklady režijní.
- Řízení a kontrola režijních nákladů je obtížnější a mění přesná než nákladů jednicových.
- Sledují se podle středisek a nástrojem jejich řízení jsou rozpočty režijních nákladů, které jsou součástí rozpočtu vnitropodnikových útvarů:
 - **Hospodářská střediska**
 - **Nákladová střediska.**

Kalkulační členění nákladů

- Kalkulační členění nákladů nám říká, **na co byly náklady vynaloženy** (na které výrobky nebo služby).
- Toto hledisko je pro podnik rozhodující; **umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobkovou strukturu**, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou mírou k tvorbě zisku podniku.
- Je podkladem pro řadu dalších manažerských rozhodování, např. zda **výrobek vyrobit nebo koupit**, zda **určitou činnost zajistit vlastními silami nebo zajistit dodavatelský** (outsourcing, offshoring, insourcing), **pomáhá určit dočasnou minimální „ztrátovou“ cenu atd.**
- Přesně vymezený výkon je **kalkulační jednicí**.

Kalkulační členění nákladů

- V posledních letech se náklady začaly sledovat a řídit podle jednotlivých činností, resp. procesů.
- Účetnictví, které toto zajišťuje, je nazýváno **procesní účetnictví** nebo účetnictví založené na procesech, což je odvozeno od původního anglického názvu Activity Based Accounting (též Cost-Driver Accounting); kalkulace na něm založené jsou nazývány **kalkulace podle dílčích činností** (podle elementárních procesů) nebo kalkulace ABC (Activity Based Costing – ABC).

Členění nákladů v manažerském rozhodování

- Pro řadu manažerských rozhodování je důležité třídění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby.
- Základní skupiny nákladů jsou **náklady fixní** a **náklady variabilní**.
- Je třeba si zapamatovat charakteristiku následných kategorií nákladů.
- Celkové náklady **N** jsou veškeré náklady vynaložené na celkový objem produkce.
- Nebudou-li náklady blíže určeny, budeme mít vždy na mysli celkové náklady.

Členění nákladů v manažerském rozhodování

- Průměrné (jednotkové) náklady N_j jsou náklady na jednotku produkce.
- Vypočteme je tak, že celkové náklady N dělíme celkovým množstvím produkce:
- $$N_j = \frac{N}{q}$$
- Je-li objem produkce vyjádřen v Kč (Q), dostaneme haléřový ukazatel nákladovosti h , který vyjadřuje podíl nákladů na 1 Kč produkce:
- $$h = \frac{N}{Q}$$

Členění nákladů v manažerském rozhodování

- Přírůstkové náklady ΔN tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objemu produkce:

$$- \Delta N = N_1 - N_0$$

- Marginální (mezní, diferenciální, hraniční) náklady MN jsou náklady vyvolaný přírůstkem produkce o jednu jednotku:

$$- MN = \frac{\Delta N}{\Delta q \text{ o } 1 \text{ jednotku}}$$

Evidence nákladů

- Evidenci nákladů v podniku zabezpečuje účetnictví podniku.
- To se obvykle člení na:
 - **finanční účetnictví,**
 - **nákladové účetnictví,**
 - **manažerské účetnictví.**

Evidence nákladů

- **Finanční účetnictví:**

- Finanční účetnictví sleduje informace **za podnik jako celek a je určeno především pro externí uživatele** (např. daňové orgány, banky – bývá proto nazýváno externí účetnictví);
- Je upraveno vázanými normami (je standardizováno).
- Základní normou regulující finanční účetnictví v ČR je **zákon o účetnictví, účtové osnovy a postupy pro různé typy účetních jednotek**.
- V současné době dochází k **harmonizaci** finančního účetního výkaznictví v rámci EU i ostatního světa.

Evidence nákladů

- **Nákladové (provozní) účetnictví:**
 - tvoří soustava analytických účtů, na kterých se nemusí účtovat podvojně a které slouží především vnitropodnikovému řízení.
 - Je úzce **spojeno s kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů, kontrolní činností atd.**
 - Je zaměřeno **buď na výkony, nebo na střediska, v poslední době i na procesy (*activity based accounting*).**
 - Tradiční **nákladové účetnictví postupně přerostlo v účetnictví manažerské.**

Evidence nákladů

- **Manažerské účetnictví (management accounting):**
 - slouží bezprostředně pro **efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů** (středisek).
 - Není regulováno žádnými předpisy a je zcela fakultativní.
 - Spolu s rozpočetnictvím tvoří tzv. **interní účetnictví**.
 - Využívá **údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, operativní evidence, statistiky, používá statistických, matematických aj. metod a postupů**.
 - Jeho předmětem jsou nejen **náklady**, ale i **výnosy**, někdy i **cash flow**.
 - Zajišťuje **soustavnou kontrolu** (někdy přerůstá v controlling) a **poskytuje podklady pro manažerské rozhodování**.
 - Je součástí **manažerského informačního systému**, který sám je součástí celkového informačního systému podniku.

Manažerské pojetí nákladů

- V podnikové ekonomice hrají náklady rozhodující úlohu, neboť téměř každé **manažerské rozhodnutí vychází ze srovnávání nákladů** (kolik něco stojí) s **výnosy** (kolik z toho získáme).
- Tak např. **srovnáváme výnosy (tržby)** z výroby nového výrobku s **náklady na zavádění jeho výroby a prodeje**, nebo **výnosy z investice a náklady na ni vynaložené** apod.
- Náklady, které jsou evidovány a vykazovány v účetnictví a účetních výkazech (viz dříve výsledovka), označujeme jako **účetní náklady**.
- Ty však pro řadu **manažerských rozhodování nevyhovují**.
- Vzniklo proto tzv. **manažerské pojetí nákladů**.

Manažerské pojetí nákladů

- **Manažerské pojetí** nákladů oproti běžnému (účetnímu) pojetí nákladů vychází z toho, že:
 1. *Pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnuje i tzv. oportunitní (alternativní) náklady.*
 - Proto např. při rozhodování o zavedení nového výrobku musíme počítat s jeho oportunitními náklady a nikoliv jen s náklady vykalkulovanými na tento výrobek, při použití vlastního kapitálu musíme počítat s úroky z tohoto kapitálu apod.

Manažerské pojetí nákladů

- **Př.** Pan Kříž se rozhodl, že bude podnikat coby řemeslník.
- Podle různých informací zjistil, že ročně může vydělat cca 500 tis. Kč, výrobní aj. náklady budou 300 tis.
- Jeho zisk před zdaněním tedy bude 200 tis. Kč (po odečtení daně z příjmů (20 %) mu zbude cca 160 tis. Kč).
- Ale pozor: do zřízení firmy musí investovat 1 mil. Kč (dejme tomu, že úroková míra banky je 6 %) a přijde o dosavadní měsíční mzdu 16 000 Kč.

Manažerské pojetí nákladů

- Sestavíme rozpočty (v tis. Kč):
 - Rozpočtem podle účetnictví
 - » Tržby: 500
 - » Náklady 300
 - » Účetní zisk 200
 - » (zisk po zdanění 160)

Manažerské pojetí nákladů

- Sestavíme rozpočty (v tis. Kč):
 - Rozpočet s oportunitními náklady:
 - » Tržby 500
 - » Náklady účetní 300
 - » Oportunitní náklady 252
 - (finančního kapitálu 60, ušlá mzda 192)
 - » Ekonomický zisk (ztráta) - 52

Manažerské pojetí nákladů

- Manažerské pojetí nákladů oproti běžnému (účetnímu) pojetí nákladů vychází z toho, že:
 - 2. Při každém rozhodování bere v úvahu přírůstkové náklady, tedy ty náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny.
 - » Zbývající náklady považuje za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazývá je utopené náklady (sunk cost).

Manažerské pojetí nákladů

- Příklad. Máme volnou kapacitu dílny, jejíž výrobní náklady na 1 strojovou hodinu jsou 25 Kč a režijní náklady 30 Kč, celkem tedy 55 Kč/h.
- Máme možnost volnou kapacitu prodat, a to 1 hodinu za 40 Kč.
- Není to ztrátová akce?

Manažerské pojetí nákladů

- Není to ztrátová akce?
- Z hlediska u nás všeobecně uplatňovaného kalkulačního přístupu se prodej kapacity jeví jako **ztrátový**; z hlediska koncepce přírůstkových nákladů je však prodej **výhodný**, neboť relevantními náklady jsou pouze přímé výrobní náklady (250 Kč), které jsou rozhodnutím vyvolány, zatímco režijní náklady (pokud jsou celé fixní) budou vznikat, i když vůbec vyrábět nebudeme.

Manažerské pojetí nákladů

- Manažerské pojetí nákladů oproti běžnému (účetnímu) pojetí nákladů vychází z toho, že:
 - 3. Rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj.
 - » V krátkodobém pohledu jsou některé výrobní činitele (vstupy) podniku neměnné, fixní (např. počet strojů a výrobního zařízení, počet řídicích pracovníků), některé jsou proměnné, variabilní a mění se s objemem vyráběné produkce (např. množství spotřebovaných surovin, práce).
 - » To se odráží v nákladech, které – jak jsme ukázali dříve – jsou peněžním vyjádřením spotřeby těchto výrobních činitelů: fixní činitele vyvolávají vznik fixních nákladů, proměnné činitele vznik variabilních (proměnných) nákladů.

Manažerské pojetí nákladů

- **V dlouhodobém pohledu** jsou veškeré výrobní činitele **proměnné** (manažeři rozhodují o velikosti a počtu strojů a výrobního zařízení), a tudíž **neexistují žádné fixní náklady**.
- Chování (vývoj) nákladů zachycují **nákladové funkce**, které jsou rovněž **krátkodobé a dlouhodobé**.
- Krátkodobých nákladových funkcí **používají manažeři v běžném, operativním řízení**, dlouhodobých nákladových funkcí **v dlouhodobém nebo strategickém plánování**.

Variabilní a fixní náklady

- V závislosti na změnách objemu výroby se mění část celkových nákladů – **nazýváme je náklady variabilní.**
- Ty se mohou vyvíjet buď stejně rychle jako objem výroby - pak jde o proporcionální náklady, rychleji než objem výroby – pak jde o nadproporcionální (progresivní) náklady, nebo pomaleji než objem výroby a pak jde o podproporcionální (degresivní) náklady.
- Zjistíme-li v praxi, že se náklady vyvíjejí nadproporcionálně, musíme udělat taková opatření, abychom tento nepříznivý vývoj změnil.
- **Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část nákladů režijních.**
- **Při manažerských výpočtech obvykle předpokládáme, že náklady vyvíjejí lineárně (proporcionálně).**

Variabilní a fixní náklady

- **Druhá část nákladů** je na změnách objemu výroby nezávislá, nemění se; nazýváme ji **fixní** (pevné, neměnné) náklady.
- Tyto náklady jsou vyvolány nutností **zabezpečit chod (provozní pohotovost, výrobní kapacitu) podniku jako celku.**
- Někdy jsou nazývány **náklady provozní připravenosti, pohotovostní nebo kapacitní.**
- Jejich neměnnost je však relativní—i fixní náklady se mění např. při změnách výrobní kapacity nebo při rozsáhlé změně výrobního programu; nemění se však plynule, ale najednou, skokem.
- **Dělení nákladů na fixní a variabilní má proto své opodstatnění pouze v krátkém období, neboť v delším časovém období se mění i náklady fixní.**

Variabilní a fixní náklady

- Do **fixních nákladů** patří **velká část režií**, např. **odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, úroky z půjček, leasingové poplatky, náklady na počítačové vybavení, náklady na školení a vzdělávání pracovníků, bezpečnostní služba aj.**
- V průběhu doby ve většině výrob dochází k růstu podílu fixních nákladů, dokonce některé jednicové náklady (např. mzdy) se mění v náklady fixní.

Variabilní a fixní náklady

- **Pamatujme si, že fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrábí (např. při celozávodní dovolené, při stávce)**

Variabilní a fixní náklady

- Existence fixních nákladů má mimořádný vliv na vztahy mezi základními ekonomickými veličinami podniku, jako jsou **objem výroby, náklady a zisk**.
- **S růstem objemu výroby klesají totiž průměrné fixní náklady (a tím i celkové náklady) na jednotku produkce.**
- Tomuto jevu se říká **degrese nákladů**.
- Proto se ani zisk z jednotky produkce nevyvíjí lineárně.

Variabilní a fixní náklady

- Př. Roční fixní náklady závodu vyrábějícího kuličková ložiska jsou 3,6 mil. Kč.
- Variabilní náklady na jedno ložisko jsou 4 Kč, cena ložiska je 9 Kč.
- Výrobní kapacita je 1 100 tis. kusů ložisek.
- Údaje o vyrobeném množství a nákladech obsahuje tabulka na dalším slajdu.

Variabilní a fixní náklady

Počet vyrobených ložisek v tis. kusech	600	700	800	900	1000	1100
Objem výroby v tis. Kč (cena 1 kusu 9 Kč)	5400	6300	7200	8100	9000	9900
Fixní náklady v tis. Kč	3600	3600	3600	3600	3600	3600
Variabilní nákl. v tis. Kč	2400	2800	3200	3600	4000	4400
Celkové nákl. v tis. Kč	6000	6400	6800	7200	7600	8000
Celkový zisk (ztráta) v tis. Kč	-600	-100	400	900	1400	1900
Náklady na výrobek v Kč						
fixní	6,00	5,14	4,50	4,00	3,60	3,27
variabilní	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
celkové	10,00	9,14	8,50	8,00	7,60	7,27
Zisk na výrobek v Kč	-1,00	-0,14	0,50	1,00	1,40	1,73
Haléřový ukazatel nákladovosti	1,111	1,016	0,944	0,889	0,844	0,808
Nevyužité fixní náklady	1636	1310	982	655	327	0
Využité fixní náklady	1964	2290	2618	2945	3273	3600

Variabilní a fixní náklady

- Z tabulky je zřejmé, že v důsledku existence fixních nákladů klesají náklady na výrobek a haléřový ukazatel nákladovosti a roste zisk na výrobek.
- Pokles (degrese) nákladů a růst zisku je tím vyšší, čím nižší je základní úroveň zvyšující se výroby.
- Nejnižší je při plném využití výrobní kapacity, při kterém je objem fixních nákladů na jednotku produkce nejnižší.
- Pokles nákladů na výrobek při růstu objemu výroby z 600 na 700 kusů je 86 haléřů, z 1 000 na 1 100 kusů 33 haléřů a ještě větší je pokles při rozšíření výroby ze 100 na 200 kusů (extrapolací hodnot zjistíme 18 Kč!).
- Průběh fixních nákladů připadajících na 1 kus znázorněn graficky vytváří rektangulární hyperbolu, jejíž asymptotou jsou obě osy.
- Jedním z úkolů řízení podniku je proto maximální využít degeneraci nákladů k soustavnému snižování nákladovosti výrobku co nejvyšším využíváním výrobních kapacit.

Variabilní a fixní náklady

- V souvislosti s existencí fixních nákladů je třeba poukázat na tři jevy:
 - **na relativní úsporu fixních nákladů,**
 - » K relativní úspoře fixních nákladů dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech.
 - **na nevyužité fixní náklady**
 - » Ta část celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužité výrobní kapacitě, se nazývá nevyužité (měně výstižně volné) fixní náklady.
 - **a na tzv. remanenci nákladů.**
 - » Z dosavadního výkladu plyne, že s růstem podniku (zvyšováním jeho výrobní kapacity) rostou fixní náklady.
 - » To však neplatí obráceně: s omezením výroby (zmenšením podniku) fixní náklady většinou neklesají (a když, tak až po určité době), ale zůstávají ve stejné výši (vznikají odpisy budov a strojů, podnik musí platit úroky, různé dně, nájmy atd.).

DĚKUJI ZA POZORNOST