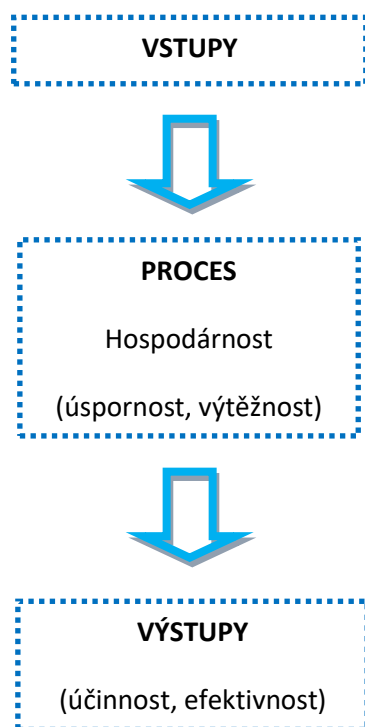


A. Členění nákladů a výnosů ve vnitropodnikovém účetnictví



Ekonomická účinnost – je důležitým kritériem racionality vynaložených nákladů. Tržní cena (prospěch z vytvořeného výkonu) je objektivní mírou uznání nákladů.

Měří se pomocí „zisku“. Poměří se zisk s výnosy z prodeje, s náklady apod.

Hospodárnost: získání žádoucích výstupů (výkonů) s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů.

Hospodárnost na vstupu – získávání zdrojů příslušné kvality a kvantity za minimální cenu.

Kritériem hospodárnosti jsou: \emptyset náklady výkonu (procesu, aktivity).

a) **Úspornost:**

dosažení požadovaného výstupu s minimální spotřebou vstupů, nebo

b) **Výtěžnost:**

dosažení maximálního efektu ze zdrojů určených na realizaci příslušné aktivity.

Efektivnost: využití zdrojů takovým způsobem, že výstup aktivity dosáhne požadovaného výsledku

Příklad č. 1:

Při výrobě psacího stolu NOVA byla plánována spotřeba materiálu ve výši 800 Kč/1 stůl. Společnost plánovala vyrobit 2 000 ks psacích stolů NOVA. Ve skutečnosti byl plán výroby překročen o 50 ks. Skutečná výše materiálových nákladů činila 1 537 500 Kč.

Úkol: Bylo při výrobě dosaženo hospodárnosti a případně jaká je její výše v celkovém objemu vyrobených výrobků? Kolik činí průměrné náklady výkonu dle NS a dle skutečnosti?

Řešení:

	Q	Norma spotřeby (Kč)	Celkem (Kč)

Hospodárné vynakládání nákladů se měří porovnáním nákladového úkolu se skutečnými náklady:

- a) v celkové výši – pro řízení po linii odpovědnosti
- b) na jednotku výkonu – pro řízení po linii výkonů

Důležitým faktorem řízení nákladů (hospodárnosti) je získání ekonomických zdrojů (v dané kvalitě a množství) za minimální pořizovací ceny

To je ovlivněno:

- a) změnou vstupní ceny – odpovídá oddělení nákupu (logistiky)
- b) změnou spotřebovaného množství – odpovídá útvar hlavní výroby

Finanční účetnictví:

Náklady: peněžně vyjádřené skutečně spotřebované ekonomické zdroje

Vnitropodnikové účetnictví:

Náklady: hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku.

Jak se náklady chovají?

Jaké zákonitosti v jejich vývoji platí?

Jak náklady vyhodnocovat?

NÁKLADY

Jak o nákladech rozhodovat?

Jak náklady řídit?

POTŘEBA
SLEDOVAT NÁKLADY

POTŘEBA
ČLENIT NÁKLADY

ŘÍZENÍ PODNIKOVÝCH PROCESŮ

I. DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Pro výchozí členění nákladových druhů se zpravidla používá členění na:

50 – Spotřebované nákupy

51 – Služby

52 – Osobní náklady

53 – Daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

55 – Odpisy, rezervy, komplexní nákl. příštích období a opravné položky v provozní oblasti

56 – Finanční náklady

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ:

↳ jsou to náklady **prvotní**,

↳ jsou to náklady **externí**,

↳ jsou to náklady **jednoduché**.

Analytické členění nákladů – **CO JE TO ZA NÁKLAD (DRUH)?**,

případně **OD KOHO?**

VYUŽITÍ DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ:

↳ je důležité pro zajištění proporcí a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniků a jejich zabezpečením od externích partnerů.

↳ je důležité pro řízení dodávek služeb a zásob:

- uzavírány včas smlouvy s dodavateli,
- optimalizovány cenové, platební a dodací podmínky,
- propojení na řízení peněžních toků.

PŘEDNOSTI DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ:

- průkaznost,
- jednoznačnost vykázané potřeby zdrojů podniků.

OMEZENOST DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ:

- nezabývá se příčinou vynaložení nákladů – tj. jejich bezprostředním či zprostředkovaným vztahem k prováděným výkonům, činnostem, útvarům či procesům.

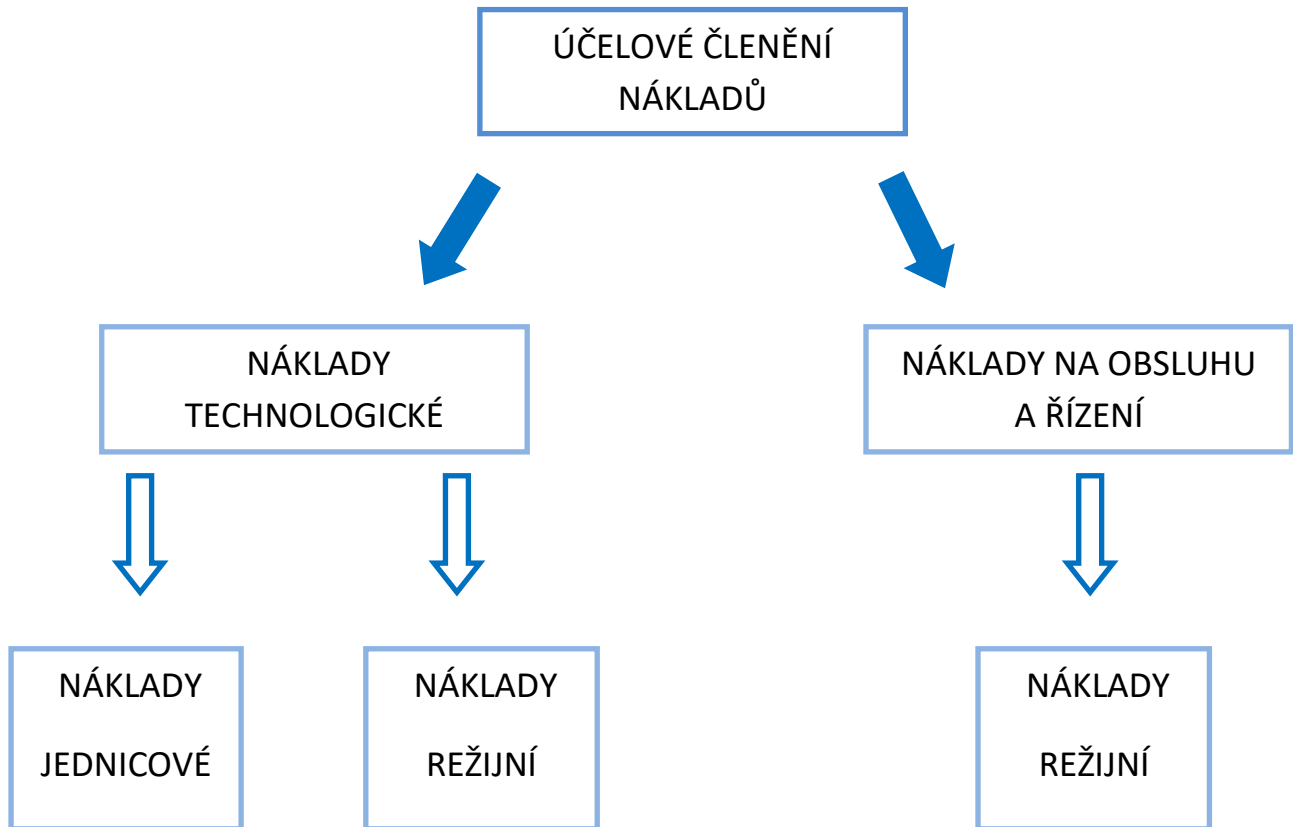
Pro řízení nákladů a zisku je použití samostatného, nedoplněného druhového členění omezené.

Druhové členění je nezbytné kombinovat s dalším členěním nákladů:

- ❖ účelovým,
- ❖ kalkulačním,
- ❖ členěním nákladů ve vztahu jejich závislosti na objemu prováděných výkonů.

II. ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Sleduje vynaložené náklady ve vztahu ke konkrétním výkonům nebo činnostem.

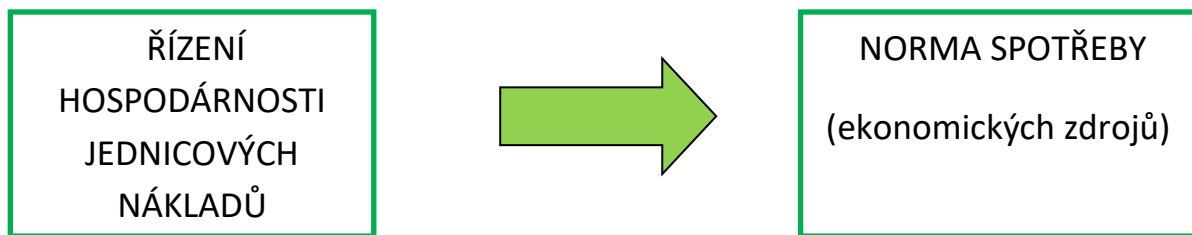


Náklady technologické – jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané „technologí“ dané činnosti, daného výkonu.

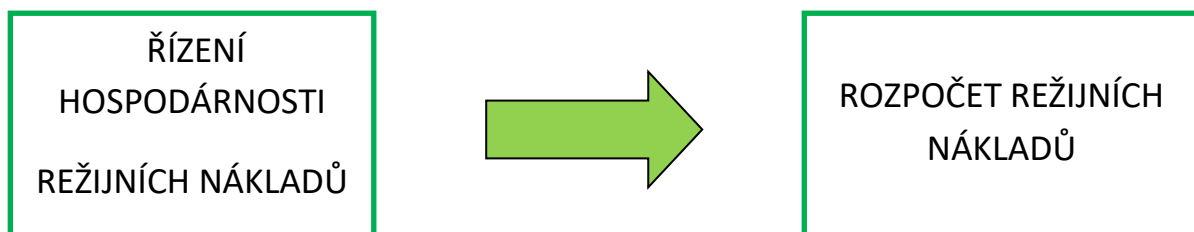
Náklady na obsluhu a řízení – jsou vynaloženy na vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionální průběhu výrobní či jiné činnosti:

- náklady na obsluhu,
- náklady na řízení,
- apod.

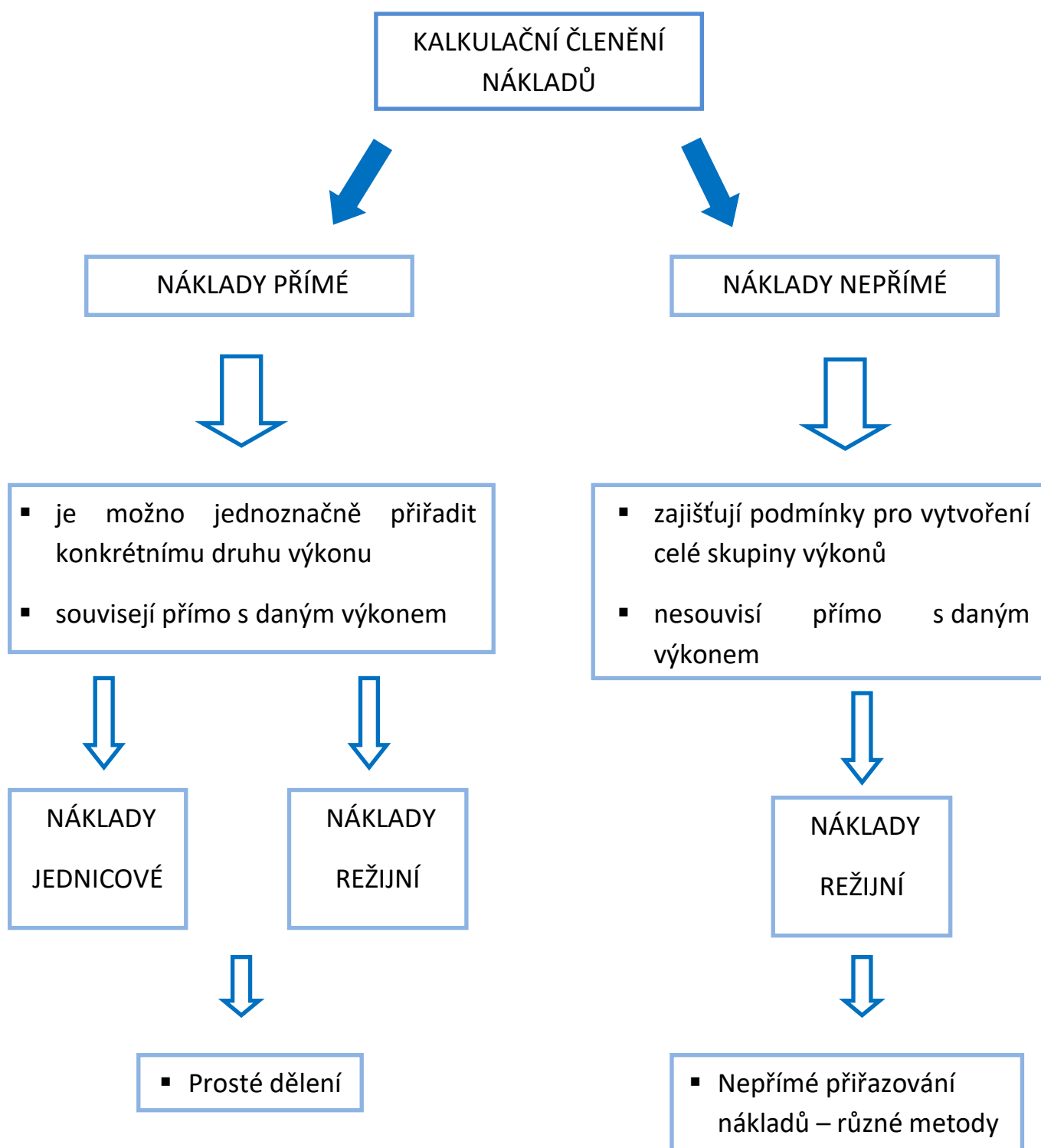
Jednicové náklady – jsou součástí technologických nákladů a jsou příčinně vyvolány vytvořením konkrétní jednotky výkonu.



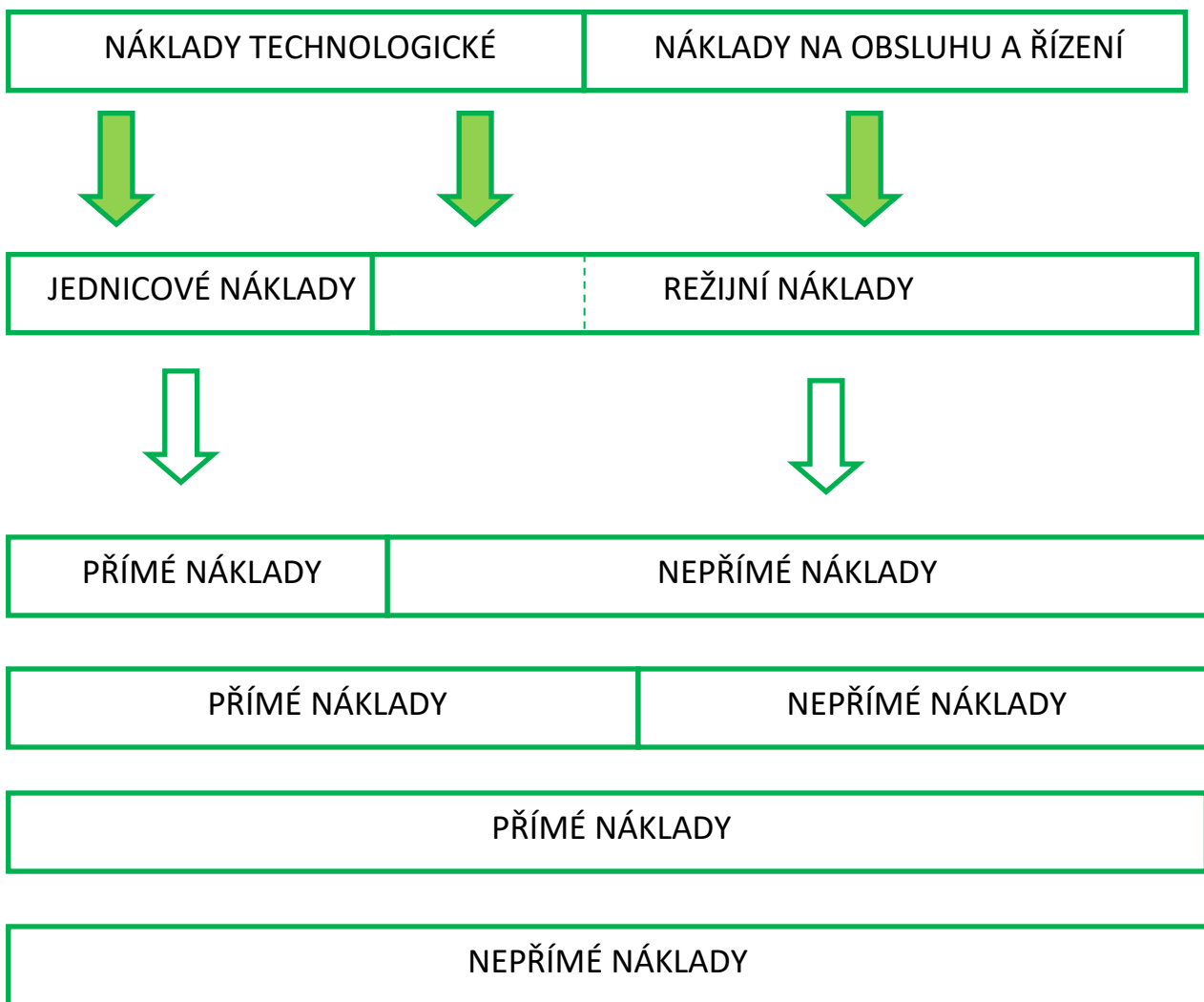
Režijní náklady – jsou náklady, u kterých není možno vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů. Jsou to náklady společné – související s časovým obdobím, a ne s jednotlivými výkony.



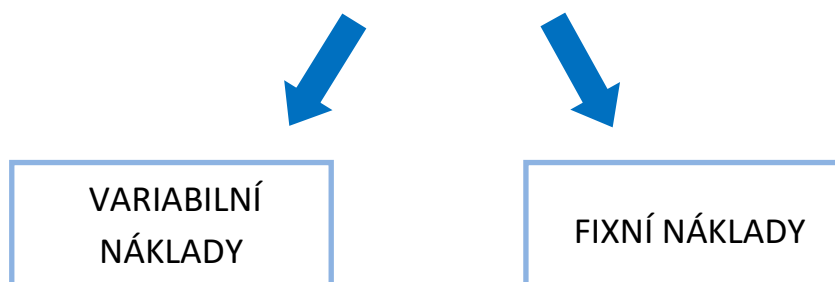
III. KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ



Toto členění je nezbytné pro potřeby sestavení kalkulací.



IV. ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ



Variabilní náklady – jsou spotřebovány v množství, které vyžaduje určitý objem výkonů. Jejich výše se mění v závislosti na objemu výkonů.

Fixní náklady – zajišťují podmínky pro zhotovení výkonů v daném časovém období. Jejich výše je v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity neměnná.

- je historicky nejmladší (20. léta minulého století),
- využití nejen v nákladovém účetnictví, ale především v manažerském účetnictví,
- využití v kalkulacích a rozpočtech,
- umožňuje propojit řízení nákladů s řízením výnosů a zisku – umožňuje rozhodovat o různých variantách činnosti.

Členění nákladů na variabilní a fixní patří mezi nejdůležitější členění z hlediska řízení nákladů a zisku.

Grafické znázornění průběhu variabilních a fixních nákladů

Členění fixních nákladů

FIXNÍ NÁKLADY

Dle vztahu k objemu výkonů

Absolutní fixní náklady

Měnicí se skokem

Jednorázové

Průběžné

Dle závislosti na čase

Čisté FN

FN s trendem

FN s periodickým kolísáním

Z hlediska možnosti úspor

FN neovlivnitelné

FN ovlivnitelné

Z hlediska využití výrobní kapacity

FN využitelné

FN nevyužitelné

Příklad č. 2:

Společnost zabývající se účetním a daňovým poradenstvím vynaložila během účetního období níže uvedené náklady.

Úkol: Rozhodněte, které z nákladů by měly být náklady fixní a náklady variabilní

Údaje:

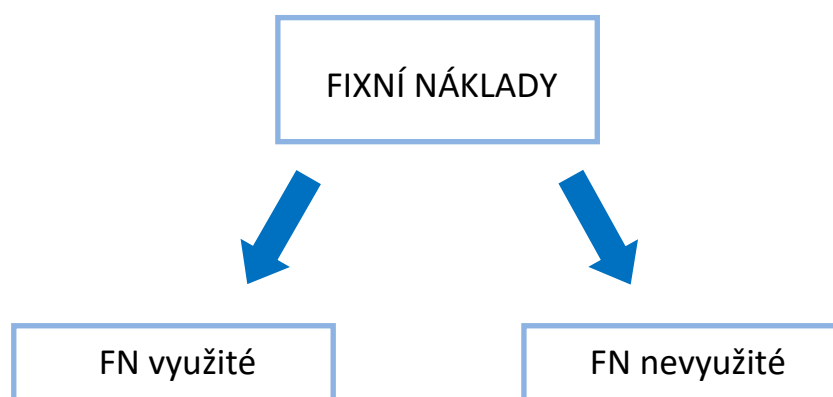
	NÁKLAD	FN	VN
1.	Časová mzda zaměstnanců		
2.	Odpisy DM		
3.	Spotřeba elektrické energie		
4.	Nájem		
5.	Leasing		
6.	Pojištění		
7.	Poplatky za telefon		
8.	Pronájem reklamní plochy		
9.	Právní poradenství – služba		
10.	Odměny pracovníků dle počtu vyhotovených znaleckých posudků		
11.	Spotřeba kancelářských potřeb		
12.	Školení zaměstnanců		
13.	Stravné – příspěvek zaměstnavatele		

Příklad č. 3:

Společnost vyrábějící garážová okna je po stránce provozní i ekonomické rozdělena na střediska: Hlavní výroba, Správa, Odbyt. Ve sledovaném období vynaložila níže uvedené náklady.

Úkol: Rozhodněte, které z nákladů by měly být náklady fixní a náklady variabilní a rozhodněte, zda se jedná o náklady výroby, správy nebo odbytu.

	NÁKLAD	Hl. výroba		Správa		Odbyt	
		FN	VN	FN	VN	FN	VN
1.	Úkolová mzda zam. dle počtu vyrob. vrat						
2.	Odpisy správní budovy						
3.	Pronájem skladovacích prostor						
4.	Časová mzda mistra						
5.	Materiálové náklady – plast						
6.	Úroky z úvěru						
7.	Tisk reklamních letáků						
8.	Roční revize výtahu ve správní budově						
9.	Nájemné 4 zakázkových kanceláří						
10.	Časová mzda sekretářky						
11.	Náklady na reprezentaci						
12.	Materiálové náklady – motor						
13.	Odměny pracovníků dle objemu sjednaných zakázek						
14.	Odpisy nákladního vozu používaného k dodání garážových vrat zákazníkům						
15.	Služby daňového poradce						
16.	Poštovné						
17.	Spotřeba pohonných hmot pro nákladní vůz používaný k dodání výrobků zákazníkům						
18.	Odpisy výrobního zařízení						
19.	Spotřeba elektrické energie						
20.	Úkolová mzda zam. dle počtu vyrob. vrat						

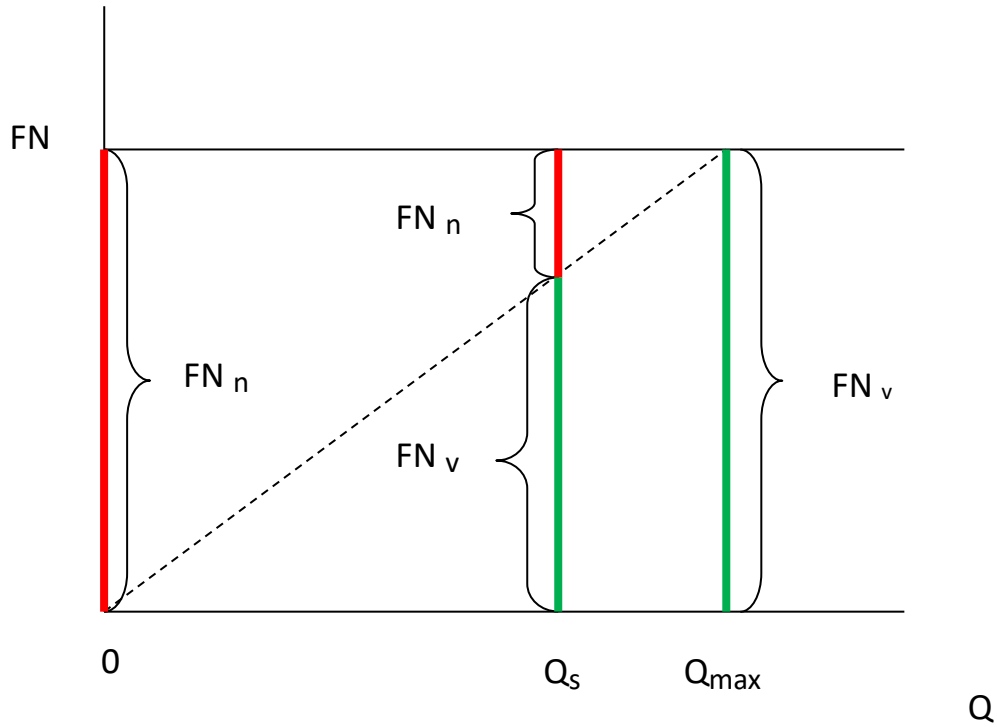


Rozlišení fixních nákladů na nevyužité a využité je pouze modelové, neboť vlastností fixních nákladům právě jejich nedělitelnost a nemožnost pružně přizpůsobit jejich výši skutečnému objemu výkonů.

Z praktického hlediska:

- poskytuje využití fixních nákladů užitečné informace o využívání kapacitálních zdrojů podniků,
- je vyjádřením toho, že dodatečně uskutečněný objem výkonů nevyžaduje žádné dodatečné vklady fixních nákladů,
- je významným faktorem řízení nákladů a zisku,
- využití kapacity je důležitým kritériem řízení hospodárnosti, výtěžnosti nákladů.

Fixní náklady využité a nevyužité



Platí:

$$FN_n = (Q_{\max} - Q_s) * \frac{FN}{Q_{\max}}$$

$$FN_v = Q_s * \frac{FN}{Q_{\max}}$$

Příklad č. 4:

Společnost zabývající se účetním a daňovým poradenstvím má 3 zaměstnance, kteří jsou odměňováni časovou mzdou. Využitelný časový fond zaměstnance je 2 088 pracovních hodin/rok. Celkové mzdové náklady činily 1 152 000,-- Kč. Ostatní náklady spojené s provozem (odpisy, kancelářský materiál apod.) činily 248 000,-- Kč. Ve skutečnosti pracovníci odpracovali za kalendářní rok 6 000 hodin.

Úkol: Vypočítejte výši nevyužitých fixních nákladů a výsledek zaokrouhlete na celé Kč a interpretujte jej.

Řešení:

Příklad č. 5:

Sportovní a relaxační centru RELAX nabízí pravidelné cvičení ve 2 sálech. Zelený sál (pilates, powerjóga, balóny, gravidjóga) a červený sál (indoor cycling) nabízí cvičení každý den od 14.00 – 21.00 hod. Cvičí se denně kromě dnů letní dovolené a svátků (30 dní v roce).

Maximální kapacita červeného sálu je 12 osob, v zeleném sálu může cvičit maximálně 6 osob.

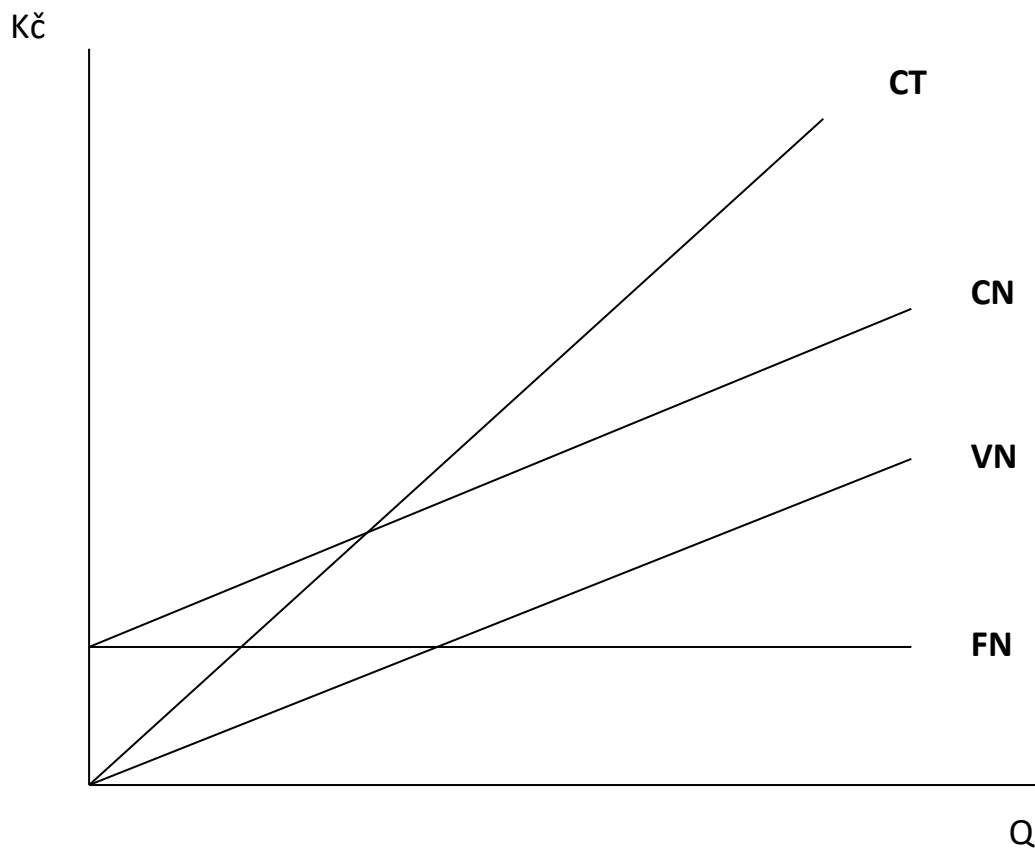
Ve skutečnosti cvičilo v červeném sálu 27 308 osob a v zeleném sálu 13 952 osob. Celkové fixní roční náklady za rok činily 2 026 080 Kč.

Úkol: Vypočítejte výši nevyužitých (volných) fixních nákladů a výsledek interpretujte.

Řešení:

	Výpočet	Maximální kapacita osob/rok	Skutečná kapacita osob/rok
Červený sál			
Zelený sál			
Celkem			

Lineární model nákladů, tržeb a zisku



Nákladová funkce – matematické rozlišení variabilních a fixních nákladů:

- vychází z klasifikace nákladů podle objemu výkonů,
- modeluje náklady formou matematického vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby,
- nejrozšířenější matematicko-statistickou metodou je metoda nejmenších čtverců,

Metoda nejmenších čtverců:

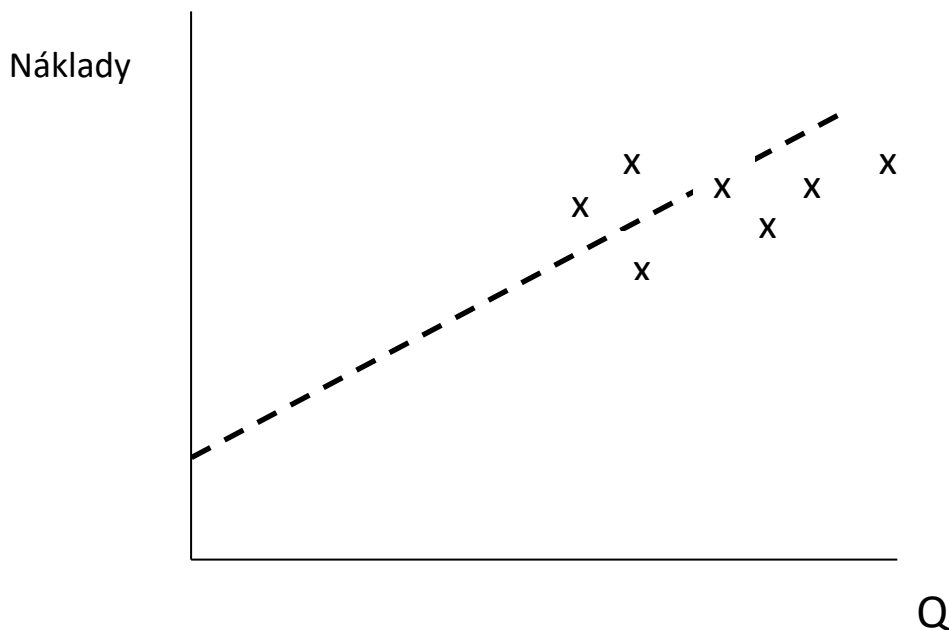
$$y = b + a \cdot x$$

y – celkové náklady

a – variabilní náklady/ jednotka výkonu

b – fixní náklady

x – objem výkonů (v naturálních nebo peněžních jednotkách)



Obecná rovnice se konkretizuje:

$$\mathbf{CN = FN + v*Q}$$

Pro proložení změřených hodnot přímkou s rovnicí

$$y = b + a x \quad (1)$$

Lze vypočítat koeficienty a , b z naměřených hodnot podle následujících vzorců.

Pro výpočet parametrů a a b je možné odvodit následující vztahy.

$$a = \frac{n \sum_{i=1}^n x_i y_i - \left(\sum_{i=1}^n x_i \right) \left(\sum_{i=1}^n y_i \right)}{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n x_i \right)^2} \quad (2)$$

$$b = \frac{\left(\sum_{i=1}^n x_i^2\right)\left(\sum_{i=1}^n y_i\right) - \left(\sum_{i=1}^n x_i\right)\left(\sum_{i=1}^n x_i y_i\right)}{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n x_i\right)^2} \quad (3)$$

Symbol n zde značí počet dvojic veličin, kterých musí být více než hledaných parametrů, čili $n > 2$.

y – celkové náklady

a – variabilní náklady/ jednotka výkonu

b – fixní náklady

x – objem výkonů (v naturálních nebo peněžních jednotkách)

Příklad č. 6: kvartál

Společnost zabývající se výrobou dřevěných stojanů k lampě se rozhodla provést analýzu režijních nákladů ve výrobním středisku „Soustružna“ a rozlišit je na fixní a variabilní část, přitom společnost předpokládá, že základní veličinou, která ovlivňuje výši režijních nákladů, je počet strojových hodin.

Údaje:

Měsíc	Náklady v tis. Kč	Strojové hodiny
Leden	856	152
Únor	837	140
Březen	890	175
Celkem	2 583	467

Pozn.: Výše nákladů musí být před jejich zpracováním očištěny o mimořádné a nahodilé vlivy, ať už pozitivní nebo negativní (škody, mimořádně odměny pracovníkům apod.).

Dále je třeba respektovat:

- vývoj cen,
- sezónní výkyvy,
- změny technologie atd.

Úkol: Proveďte analýzu podílu fixních a variabilních nákladů na režijních nákladech společnosti metodou nejmenších čtverců.

Řešení:

Měsíc	Náklady v tis. Kč	Strojové hodiny	X^2	XY
	Y	X		
Leden				
Únor				
Březen				
Celkem				

y – celkové náklady

x – objem výkonů (v naturálních nebo peněžních jednotkách)

a – variabilní náklady/ jednotka výkonu

b – fixní náklady

Parametry nákladových funkcí můžeme vypočítat některou z dalších metod:

- klasifikační analýza
- metoda dvou období
- bodový diagram
- regresní a korelační analýza

Metoda dvou období:

- jednodušší metoda zjištění fixní a variabilní složky nákladů,
- vychází z údajů o celkových nákladech a objemu výkonů za dvě období a předpokládá

$$CN_1 = FN + v \cdot Q_1$$

$$CN_2 = FN + v \cdot Q_2$$

Odvození výpočtu „FN“

$$FN = CN_1 - v \cdot Q_1$$

$$FN = CN_2 - v \cdot Q_2$$

Odvození výpočtu „v“

$$v = \frac{CN_2 - CN_1}{Q_2 - Q_1}$$

Příklad č. 7:

Akciová společnost Autodoprava obnovila v polovině roku svůj vozový park. Společnost nakoupila 2 nové autobusy zn. Karosa a 1 nákladní automobil Avie, zároveň vyřadila ze své evidence 2 staré linkové autobusy a 1 nákladní automobil (jedná se již o zcela odepsaný DM).

Náklady na opravy a údržbu jsou závislé na počtu ujetých km vozového parku, část nákladů je třeba vynaložit pravidelně bez ohledu na ujeté km. V této souvislosti společnost sledovala pokles nákladů na opravy a údržbu o 10 %, která je závislá na počtu ujetých km vozového parku. Informace o nákladech a počtu ujetých km jsou v tabulce:

Měsíc	Náklady na opravy a údržbu (Kč)	Ujeté km
1 – 6	805 000	525 000
7 – 12	788 200	560 000

Úkol:

1. Vypočítejte výši fixních nákladů za 6 měsíců.
2. Vypočítejte předpokládané celkové náklady v následujícím půlroce, kdy se předpokládá nárůst výkonů o 40 000 ujetých km oproti období 7-12.

Řešení:

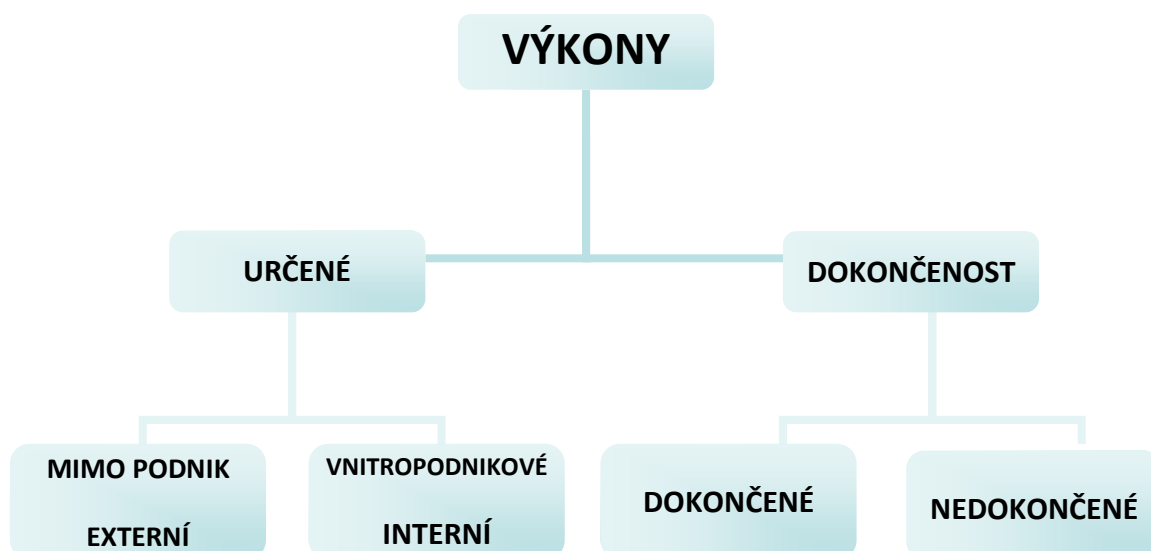
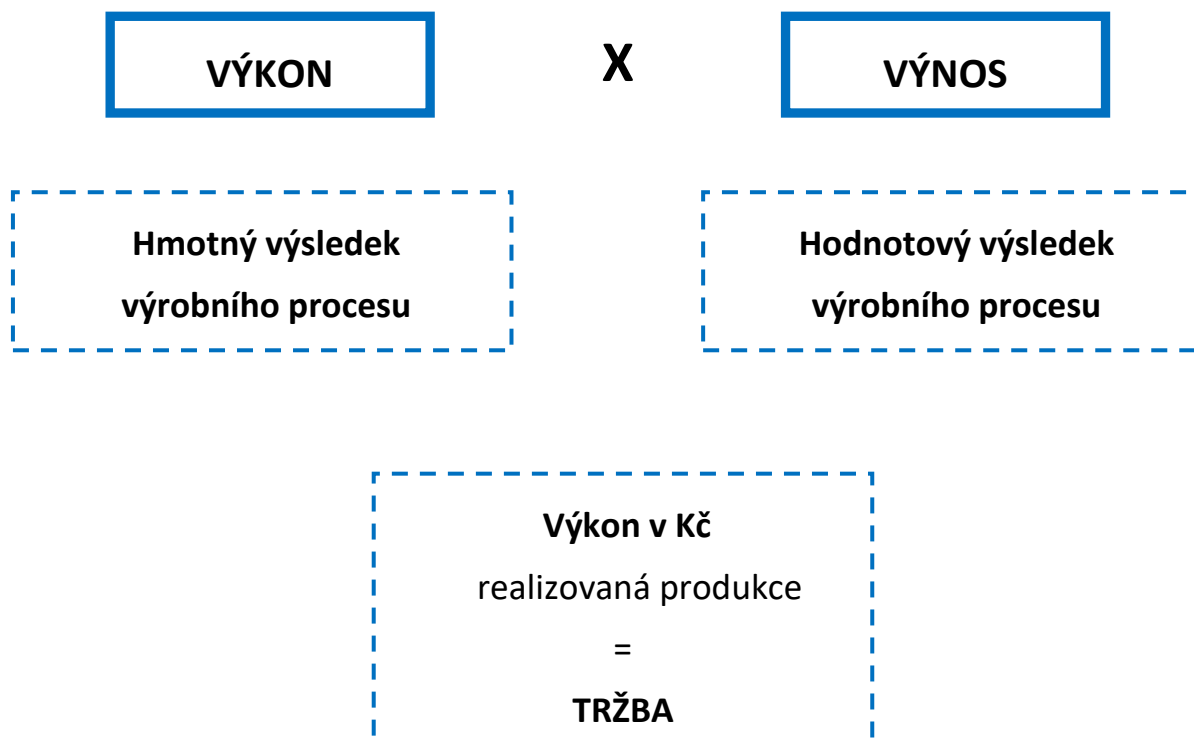
Omezení matematicko-statistických metod

- Matematické modely předpokládají konstantní, neměnnou výši fixních nákladů,
 - fixní náklady, které jsou vyvolané zajištěním činností jako celku,
 - fixní náklady, které nejsou bezprostředně vyvolány vlastním vytvořením výkonu, ale o jejich vynaložení rozhoduje vedení podniku,
 - fixní náklady, které jsou pravidelně a opakovaně vynakládány v konstantní výši.
- větší podniky – složitější vnitropodnikovou strukturou (vnitropodnikové řízení), přičemž rozlišení nákladů pomocí matematických metod je pro pracovníky na nižších stupních řízení nesrozumitelné.

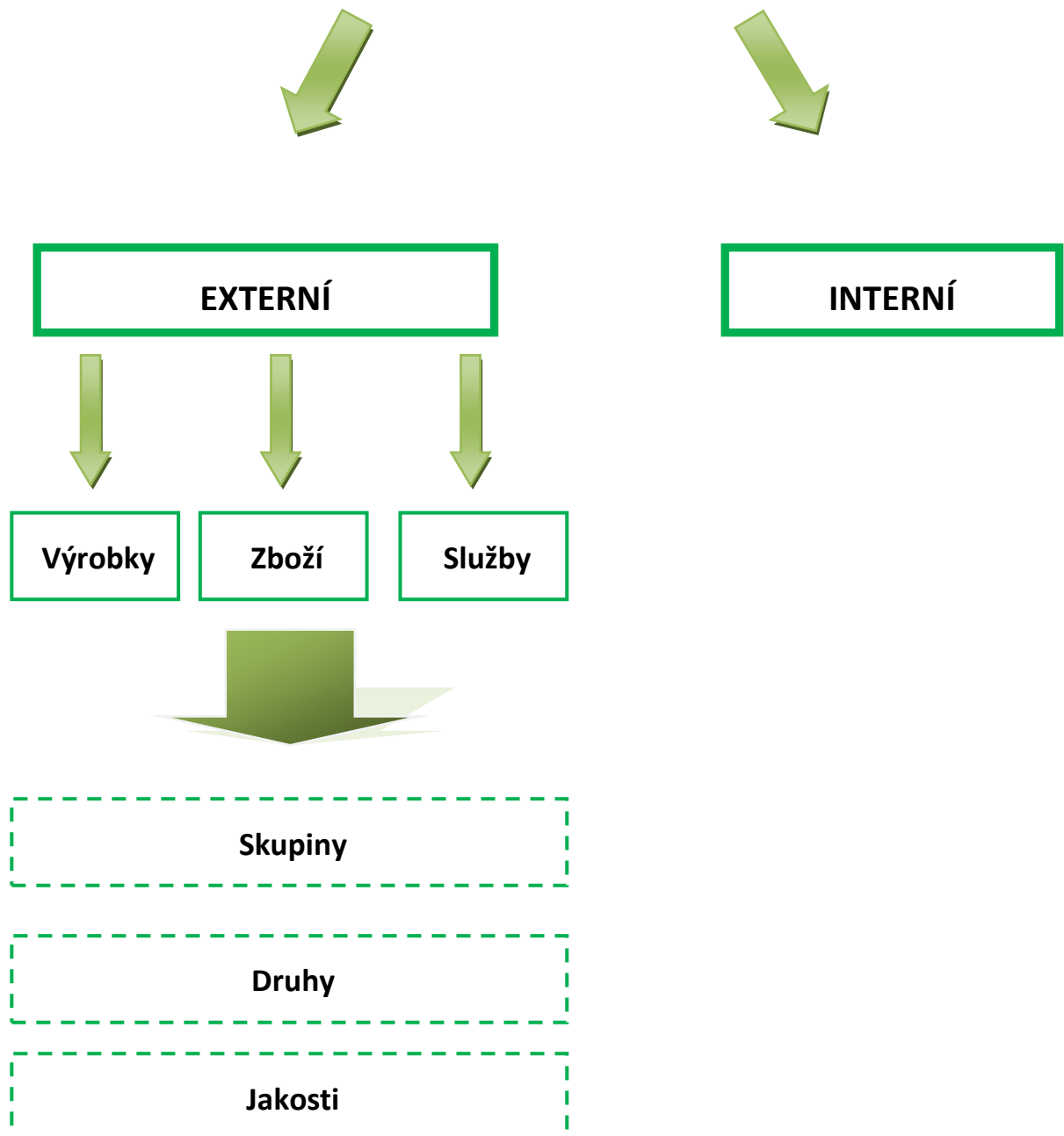


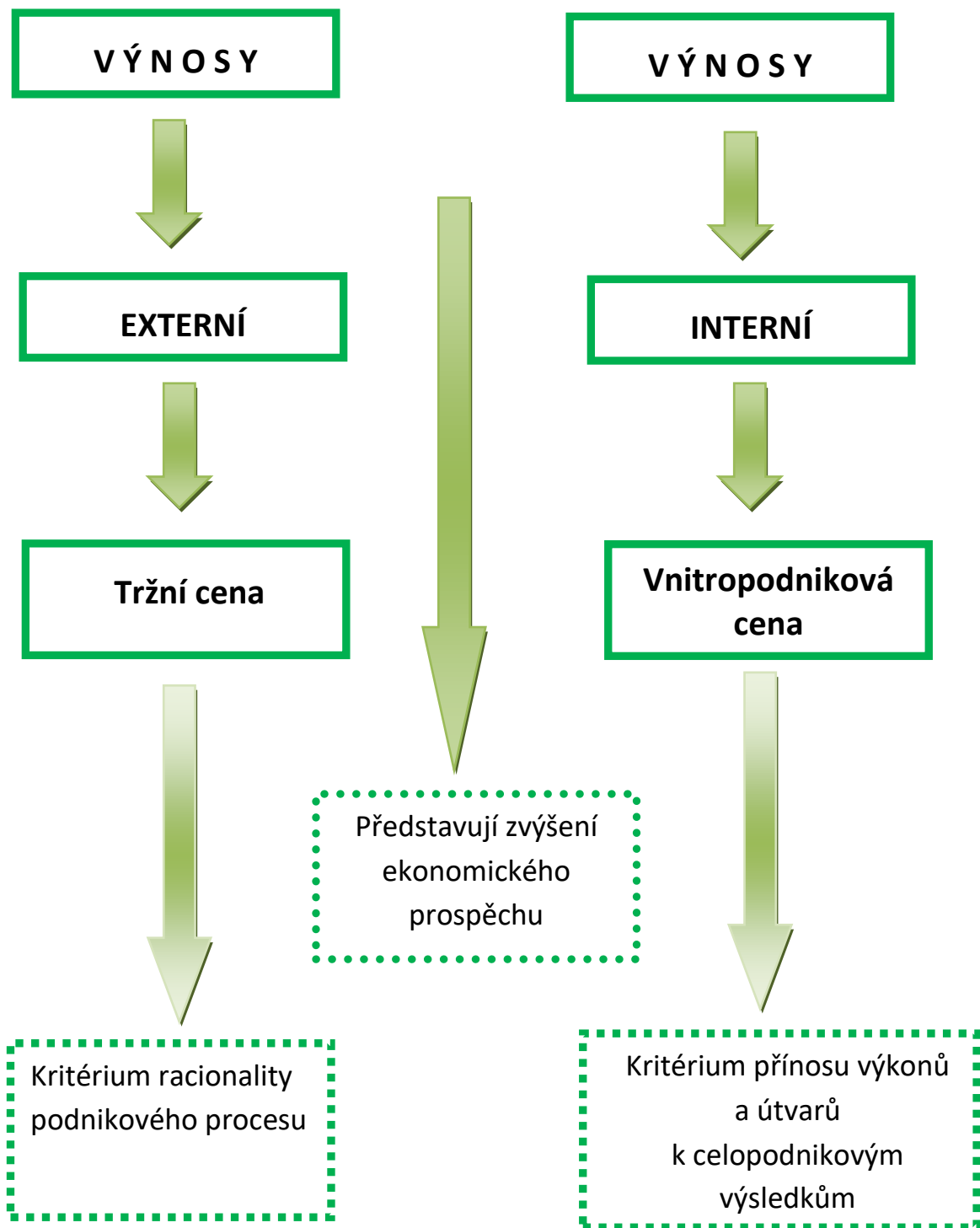
- pro rozlišení fixních a variabilních nákladů je nutné vyjít z podrobného členění konkrétních **významných** nákladových položek či jejich skupin,
- členění nákladů na variabilní a fixní je vhodné propojit s nákladovým účetnictvím (*analytické účty útvarů, případně výkonů*) a odlišně je řídit.

B. Členění výnosů v manažerském účetnictví



Členění výkonů v manažerském účetnictví





POTŘEBA VPC:

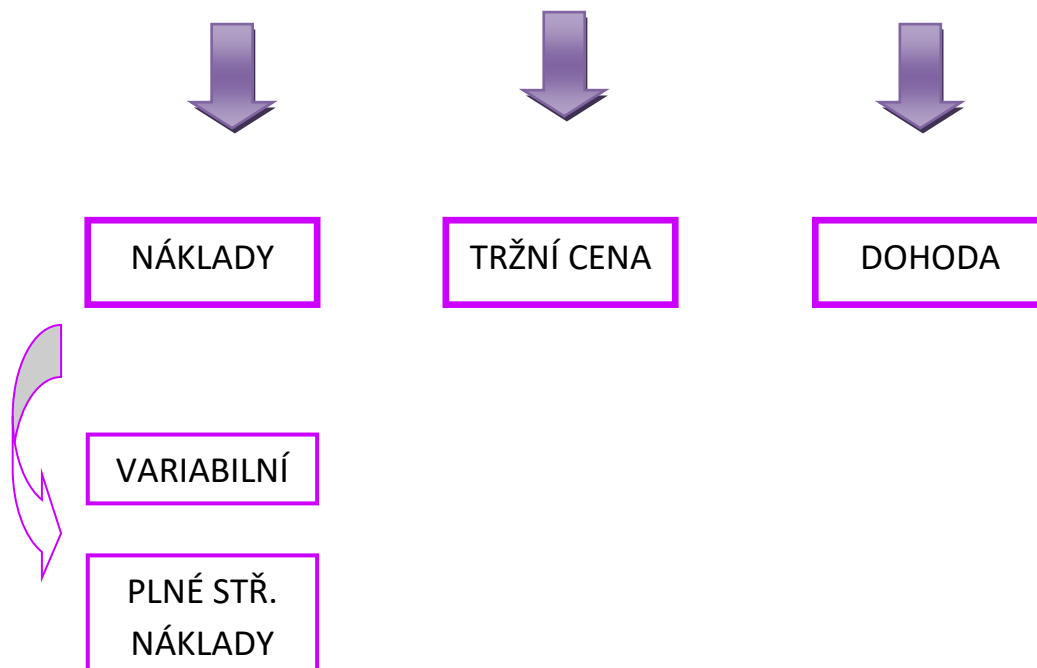
- potřeba posoudit racionalitu v kterémkoliv okamžiku tvorby výkonu (nejen v okamžiku prodeje),
- většina vnitropodnikových útvarů nemá přímý kontakt s trhem.

Podmínky pro uznání interních výkonů:

- výkon předávaný mezi středisky je možno jednoznačně vymezit, změřit a ocenit,
- je stanoveno ocenění vnitropodnikových výkonů (na konkrétní období – 1 rok),
- předání výkonů, je výnosem dodávajícího střediska a ovlivnitelným nákladem odebírajícího střediska,
- odebírající středisko rozhoduje o množství, kvalitě a času předání výkonů.

Výkon střediska = objem výkonů x VPC

VNITROPODNIKOVÁ CENA



VPC:

- jsou založeny na bázi nákladů podle předběžné kalkulace nebo rozpočtu,
- v průmyslových podnicích lze k tomu v hlavní výrobě využít kalkulace operativní a ročních rozpočtů režijních nákladů středisek,
- v pomocné a obslužné výrobě lze v některých případech použít i kalkulace propočtové.

TYPY VNITROPODNIKOVÝCH CEN

1. **Pevná zúčtovací přírážka režie (v %)** je-li výkon střediska měřitelný např. jednicovou mzdou, normohodinami pod. (rozvrhová základna). Přichází v úvahu hlavně ve výrobních střediscích.

	Kalkulační položky	Položka	Rozvrhová základna
1.	Výrobní režie	20 %	přímé náklady
2.	Výrobní režie	5 %	přímý materiál
3.	Výrobní režie	15 %	přímé mzdy

2. **Pevná zúčtovací sazba režie (v Kč)** jako úhrada výkonů střediska, vztažená na jednotku množství (kus, kg, strojní hodina).

Předběžná kalkulace na výrobek:	Středisko	
	Podrážka / pár	Hotovna / pár
1. Přímý materiál	40,--	60,--
2. Přímé mzdy	30,--	80,--
3. Výrobní režie	30,--	40,--
Vlastní náklady výroby	100, --	180, --
4. Správní režie		

3. **Pevná zúčtovací částka režie**, není-li výkon střediska měřitelný např. u správního střediska, obvykle se stanovuje jako měsíční globál podle rozpočtu.

Rozpočet střediska Správa:

Rozpočet celkem		240 000,-
Z toho:	Prvotní náklady	110 000,-
	Druhotné náklady	130 000,-
Rozpočet byl stanoven na 4 000 ks prodaných výrobků.		

4. **Pevná zúčtovací cena**, jestliže výkon střediska nezahrnuje cenu materiálu nebo polotovarů. Např. projektové práce, expertizy apod.).
5. **Pevná částka ve formě paušálu**, má-li výkon dodávajícího střediska povahu služby a pravidelně se opakuje, avšak v nepravidelném rozsahu (např. pravidelné revize jeřábů, výtahů apod.).

**VNITROPODNIKOVÝ CENÍK
VÝKONŮ**

Členění výnosů v účetnictví



JEDNICOVÉ



REŽIJNÍ

Členění výnosů v účetnictví



VARIABILNÍ



FIXNÍ