

Základní pojmy a kritéria manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví pracuje s klíčovými pojmy a kritérii, která umožňují efektivní řízení podniku. Ústřední kategorií je pojem nákladů, jehož správné pochopení a kvantifikace jsou základem pro rozhodování managementu.

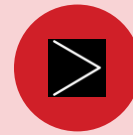


Výukové cíle kapitoly



Vymezení nákladů

Definovat náklady jako základní kategorii manažerského účetnictví a pochopit jejich úlohu v řízení podniku.



Odlišnosti v pojetí

Rozpoznat rozdíly mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví a jejich praktické důsledky.



Ekonomické kategorie

Charakterizovat hospodárnost, účinnost, efektivnost a finanční pozici jako klíčová měřítka výkonnosti.



Přístupy k měření

Osvojit si metody vyjádření a měření jednotlivých ekonomických kategorií v praxi.

Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního je **výrazně větší potřeba informací o nákladech**. Tyto informace slouží pracovníkům na různých úrovních podnikové hierarchie pro dva základní účely:

- **Řízení** podnikatelského procesu, jehož parametry byly již stanoveny
- **Rozhodování** o budoucích variantách a alternativách činnosti



Tato odlišnost je natolik zásadní, že se projevuje až v **rozdílném obsahovém vymezení pojmu nákladů** v obou účetních subsystémech.

Vymezení nákladů ve finančním účetnictví

Definice

Náklady jsou **úbytek ekonomického prospěchu**, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a vede ke **snížení vlastního kapitálu**.

Charakteristické rysy

- Značná **volnost** vztahu mezi náklady a předmětem činnosti
- Zahrnují i výdaje společenského charakteru (dary, reprezentace)
- Obsahují položky rozdělující výsledek (daně, odměny orgánům)

Ztráty hodnoty

Zobrazují se i úbytky kapitálu, které k jeho zhodnocení nepovedou – například tvorba opravných položek, odpis nedobytné pohledávky nebo škody ze živelních pohrom.

Vymezení nákladů v manažerském účetnictví

Náklady jsou hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností.



Účelnost

Nákladem je jen takové vynaložení, které je **racionální a přiměřené** výsledku činnosti.



Účelový charakter

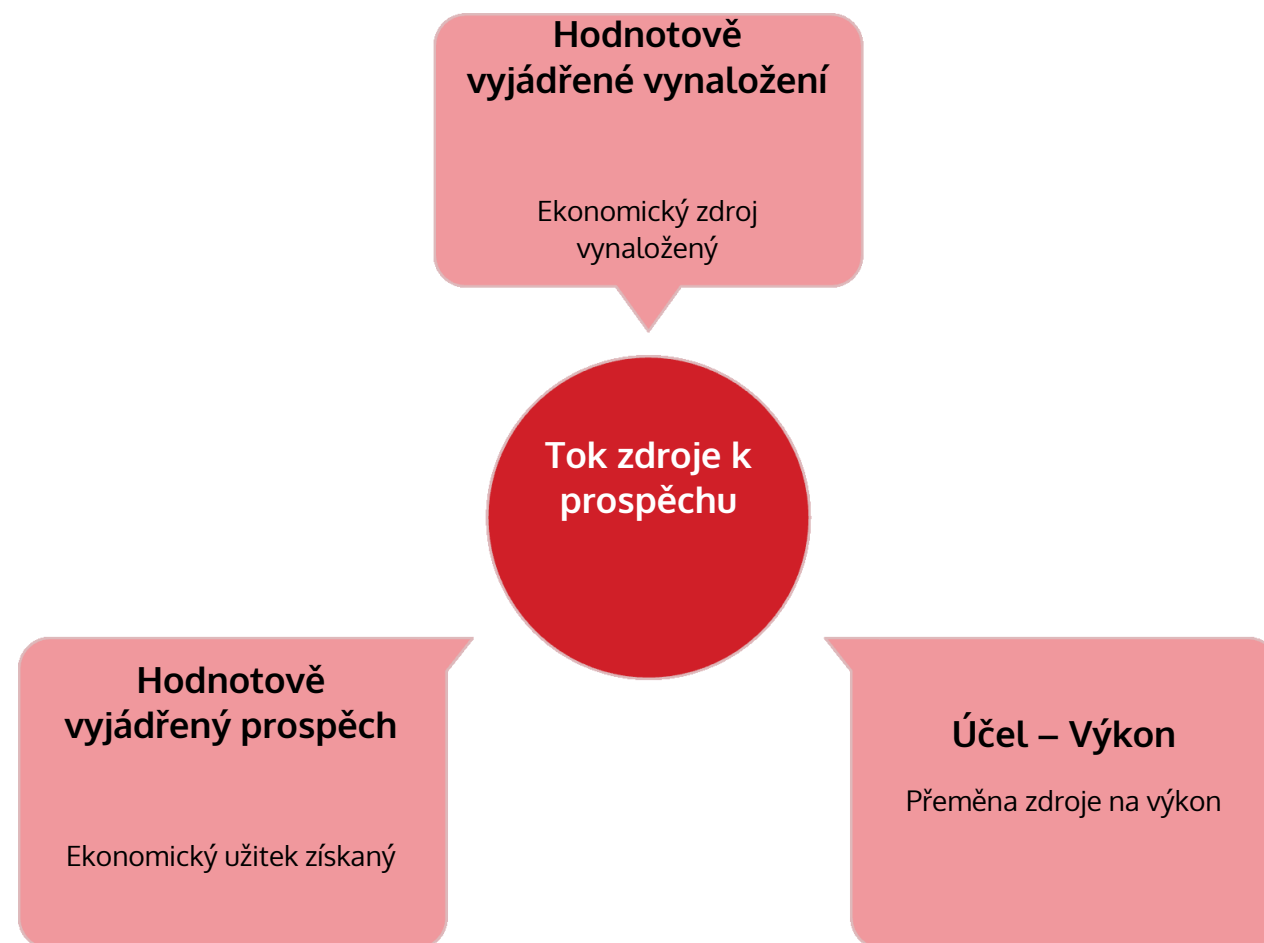
Smyslem vynaložení je **zhodnocení** ekonomického zdroje – vytvoření aktiva s větším prospěchem než původní náklad.



Vztah k výkonům

Těsný vztah k výkonům, výrobkům nebo službám – tzv. **nositelům nákladu**.

Účelnost a účelovost při vynakládání zdrojů



Tento diagram ilustruje základní princip manažerského účetnictví: každé vynaložení ekonomického zdroje musí mít jasný účel a vést k vytvoření výkonu, který přinese ekonomický prospěch převyšující původní náklad.

Pojmové odlišení v různých jazycích

Angličtina

Costs – náklady v manažerském pojetí (účelné, účelové vynaložení)

Expenses – náklady ve finančním pojetí (úbytek kapitálu)

Němčina

Kosten – náklady v manažerském pojetí

Aufwand – náklady ve finančním pojetí

Čeština

Bohužel **nemáme pojmové odlišení** – používáme jednotný termín "náklady" pro obě pojetí.



Externí a interní výnosy

Externí výnosy

Protiklad nákladů ve smyslu "Expenses". Spojeny výhradně s prodejní fází. Hodnotový ekvivalent prodaných výkonů, projevující se jako **přírůstek ekonomického prospěchu**.

Interní výnosy

Protiklad nákladů ve smyslu "Costs". Forma vnitřního uznání racionality interně vznikajících výkonů. Hodnotové vyjádření prospěchu očekávaného v budoucnu.



KLÍČOVÝ KONCEPT

Časová dimenze nákladů

1

Vynaložení zdroje

Náklad z hlediska manažerského účetnictví se projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje (změna struktury aktiv).

2

Vyčerpání užitečnosti

Nákladem ve smyslu finančního účetnictví se stane až v okamžiku, kdy zdroj vyčerpá svou užitečnost (např. prodej výrobku).

Náklady produktu a náklady období

Náklady vynaložené v souvislosti s tvorbou produktů nebo aktiv lze rozdělit do dvou základních skupin:

Náklady produktu (Product Costs)



Také **náklady dosud nespotřebované** (Unexpired Costs). Vynaložení vyjádřeno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu. Aktivovány v ocenění aktiva, vykazují se jako **část aktiv v rozvaze** až do okamžiku prodeje.

Náklady období (Period Costs)



Také **náklady spotřebované** (Expired Costs). Vynaložení chápáno jako vyčerpání ekonomického zdroje. Projeví se úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků souvztažně se **snížením zisku běžného období**.

Vztah nákladů produktu a období



 **Poznámka:** Náklad produktu nemusí být vždy aktivován v rozvaze – například u poskytovatelů služeb nebo u nákladů vynaložených až ve fázi prodeje (prodejní obaly).

Příklad: Výpočet zisku a rentability

Zadání

Podnik vynaložil na výrobu 10 výrobků náklady 100 Kč.
Prodal 8 výrobků za 120 Kč. Zbylé 2 neprodané
výrobky jsou oceněny vlastními náklady výroby 20 Kč.

Účet zisků a ztrát

Náklady	100
Celkem	80
Zisk	40

Náklady ve smyslu manažerského účetnictví ("Costs") činí **100 Kč**, zatímco náklady ve smyslu finančního účetnictví ("Expenses") – pouze náklady prodaných výkonů – činí **80 Kč**.

 Změna stavu výrobků **není výnosem**, ale úpravou nákladů o výši, která se netýká prodaných výkonů.

Hospodárnost jako základní kritérium

Hospodárnost (economy) vyjadřuje takový průběh nákladů, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů.

Úspornost

Reálné snížení **absolutní výše nákladů** na daný objem výkonů. Uplatňuje se u nákladů spojených s konkrétním výkonem i u nákladů zajišťujících podmínky činnosti.

Výtěžnost

Maximalizace objemu výkonů při konstantním vynaložení zdrojů. Projevuje se pouze **relativním** snížením nákladů na jednotku výkonu. Využívá se u nákladů spojených s kapacitou.



Příklad úspornosti

Zadání: Kalkulovaná spotřeba materiálu na výrobek byla 45 Kč. Plán výroby: 5 000 výrobků (rozpočet 225 000 Kč).
Skutečnost: 4 800 výrobků, spotřeba materiálu 210 000 Kč.

216 000	210 000	6 000	1,25
Rozpočet na skutečný objem	Skutečná spotřeba	Úspora celkem	Úspora na výrobek
4 800 × 45 Kč	Celková spotřeba materiálu	Absolutní úspora nákladů	6 000 : 4 800 = 1,25 Kč

Hospodárnost se zlepšila celkově o 6 000 Kč a o 1,25 Kč na jednotku výroby **formou úspornosti** (absolutní úspora nákladů).

Příklad výtěžnosti – zadání

Plán

- Rozpočet fixních nákladů na řízení: **50 000 Kč**
- Plán výroby: **2 500 ks** výrobků
- Náklady na výrobek: **20 Kč**

Skutečnost

- Zvýšení výroby o **5%** na **2 625 ks**
- Skutečné náklady na řízení: **42 000 Kč**
- Důvod: racionalizační opatření

Úkol: Posoudit úroveň hospodárnosti a určit, o jakou formu hospodárnosti jde.

Příklad výtěžnosti – řešení

01

Pevný, lineárně přepočtený rozpočet

$$20 \text{ Kč} \times 2\,625 \text{ ks} = 52\,500 \text{ Kč}$$

02

Skutečné náklady

$$42\,000 \text{ Kč}$$

03

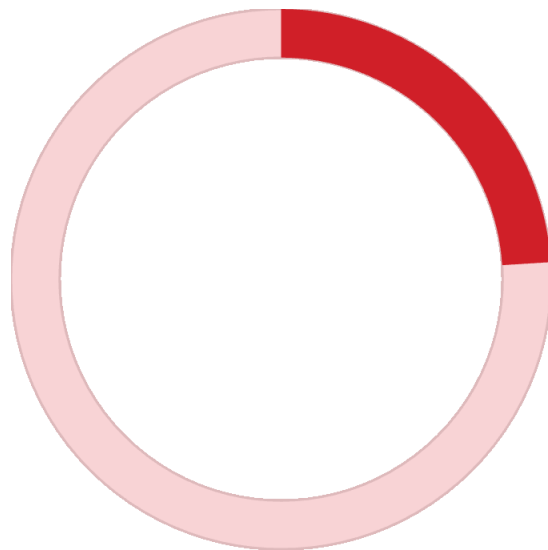
Celková úspora

$$52\,500 - 42\,000 = 10\,500 \text{ Kč}$$

04

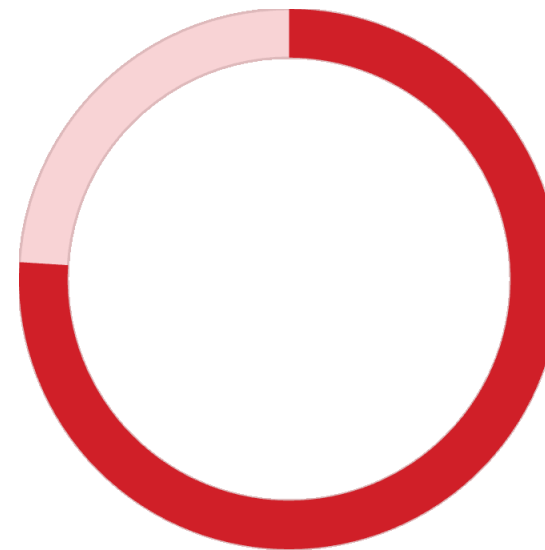
Skutečné náklady na výrobek

$$42\,000 : 2\,625 = 16 \text{ Kč}$$



Vliv výtěžnosti

2 500 Kč (5% z rozpočtu)



Vliv úspornosti

8 000 Kč (absolutní úspora)



Grafické znázornění výtěžnosti

Celkové absolutní zvýšení hospodárnosti ve výši **10 500 Kč** bylo ovlivněno:

- Z **2 500 Kč** vyšší výtěžností (0,952 Kč/výrobek)
- Z **8 000 Kč** vyšší úsporností (3,048 Kč/výrobek)

Celkové zvýšení hospodárnosti o **4 Kč** na **jeden kus** bylo ovlivněno kombinací obou forem hospodárnosti.

■ ÚČINNOST

Ekonomická účinnost

Ekonomická účinnost (efficiency) je výsledkem souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Elementární formou je porovnání nákladů prodaných výkonů s výnosy z jejich prodeje.

Ekonomickou účinnost lze kvantifikovat pomocí **zisku** jako rozdílu mezi výnosy a náklady.



Zisk jako syntetická kategorie

Zisk je považován za **nejsyntetičtější absolutní hodnotovou kategorii**. Odráží veškeré faktory úspěšného podnikání a má čtyři základní funkce:



Kriteriální funkce

Bezprostředně navazuje na zvýšení hodnoty podniku a schopnost rozšířené reprodukce.



Reprodukční funkce

Vyjadřuje míru schopnosti podniku k dalšímu rozvoji a expanzi.



Distribuční funkce

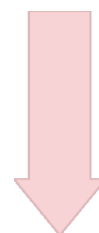
Zobrazuje zisk jako zdroj distribuce ve vztahu k vlastníkům a daňovým povinnostem.



Stimulační funkce

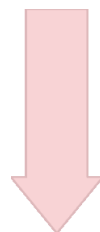
Využití zisku jako nástroje zainteresovanosti pracovníků na výsledcích.

Úrovně zisku



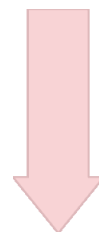
Zisk z hlavní výdělečné činnosti

Rozdíl mezi výnosy z prodeje výkonů a náklady hlavní činnosti. Vyjadřuje schopnost managementu zhodnotit zdroje pro hlavní činnost.



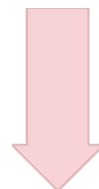
Zisk provozní

Zahrnuje zisk z hlavní činnosti upravený o transakce v pravomoci managementu (např. prodej nepotřebného materiálu).



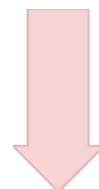
Zisk z běžné činnosti

Provozní zisk upravený o efekty finančních a investičních aktivit. Vyjadřuje výdělekovou schopnost podniku.



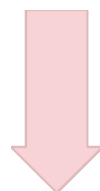
Zisk před zdaněním

Součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku. Určen k rozdělení mezi stát a vlastníky.



Zisk po zdanění (čistý zisk)

Určen na rozvoj podniku a uspokojení potřeb vlastníků.



Nerozdělený zisk

Čistý zisk snížený o dividendy. Zvyšuje podíl vlastníků na aktivech a je určen na další rozvoj.



Mimořádný zisk

☐ Mimořádný zisk je výsledkem srovnání tzv. **nerecipročních přírůstků a úbytků kapitálu**, kterým často chybí účelový vztah k výkonům.

Charakteristika

Souměření nákladů a výnosů, které ovlivňují celkový výsledek **nahodilým, výjimečným způsobem**, jehož opakování je v budoucnu nepravděpodobné.

Příklady

- Výsledkové dopady živelních pohrom
- Mimořádné ztráty nebo zisky
- Neočekávané události mimo běžnou činnost

Ekonomická efektivnost

Ekonomická efektivnost (effectiveness) je vrcholovým kritériem racionality podnikání. Vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, přičemž úroveň zisku je vztažena k celkové úrovni ekonomických zdrojů nebo k vymezené části kapitálu.

Efektivností rozumíme **schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání.**

Z hlediska vlastníků je efektivnost nejčastěji hodnocena poměrem mezi ziskem a průměrnou výší vlastního kapitálu.



Faktory zvyšování efektivity

Dílič faktory efektivity lze rozdělit do dvou skupin podle odpovědnosti:



Odpovědnost managementu

Faktory související s průběhem hlavní výdělečné a provozní činnosti podniku.



Odpovědnost vlastníků

Faktory vyplývající z efektivního zajišťování finančních a investičních transakcí.

Tři cesty zvyšování efektivity



Odpovědnost za faktory efektivnosti

Podnikový management

Odpovědnost za **aktiva svěřená do správy**. Úkolem je jejich zhodnocování bez ohledu na způsob nabytí.

Vyjádřeno součinem:

- Ziskovosti produkce
- Obratu aktiv

Vlastníci

Důležitá **výnosnost vlastního kapitálu** a finanční riziko spojené se způsobem financování.

Pravomoc rozhodovat o:

- Proporci vlastního a cizího kapitálu
- Struktury financování

Náklad a výdaj – výnos a příjem

Akruální účetnictví je založeno na souměření nákladů a výnosů vztahujících se ke stejnému věcnému nositeli a období – **bez ohledu na peněžní příjmy a výdaje.**

Časová oddělenost

Rozdíly mezi vznikem nákladu a úhradou závazku, resp. mezi vznikem výnosu a úhradou pohledávky.

Potřeba řízení

Nutnost efektivně řídit nejen náklady a výnosy, ale také **peněžní toky**, které s nimi souvisejí.



Finanční pozice podniku

Vedle řízení efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti je třeba formulovat rozhodovací úlohy zaměřené na řízení **finanční pozice** (situace) podniku.

Peněžní toky (Cash Flow)

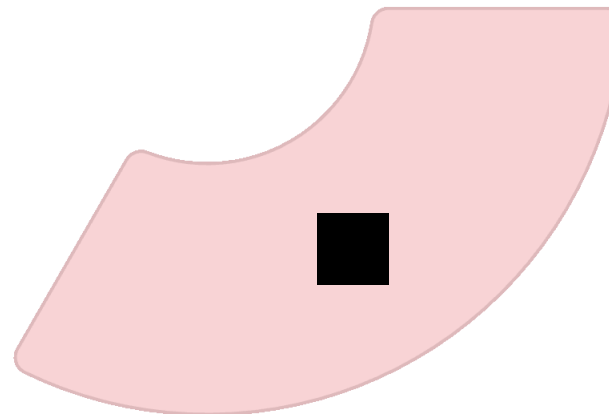
Proces porovnání příjmů a výdajů v oblasti vnitřního financování podniku.

Likvidita

Schopnost podniku dostat svým okamžitým závazkům.

Solventnost

Stabilní, dlouhodobá schopnost hradit závazky v termínech splatnosti.



Finanční pozice je **měřítkem finančního rizika** externích věřitelů podniku.

Peněžní toky (Cash Flow)

Cash Flow se vymezuje jako proces či výsledek procesu porovnání příjmů a výdajů v oblasti vnitřního financování. Je výsledkem bilancování příjmů a výdajů v jednotlivých oblastech činnosti:



Cílem bilancování je zajistit **rovnovážný stav** mezi prostředky a zdroji z hlediska operativního, taktického i strategického. Smyslem je zajistit likvidní prostředky pro rozvoj a úhradu závazků.

Solventnost

Solventností se rozumí stabilní, dlouhodobá schopnost podniku hradit své závazky v termínech splatnosti.

Vyjadřuje se jako vztah mezi:

- Oběžnými aktivy
- Neúročenými (běžnými) závazky

Pro řízení má význam jak relativní (podílové) vyjádření, tak i rozdíl obou složek.



Pracovní kapitál



Pracovní kapitál (Working Capital)

Rozdíl oběžných aktiv vázaných v hlavní výdělečné činnosti a neúročených závazků, které tato činnost generuje.



Čistý pracovní kapitál (Net Working Capital)

Výše oběžných aktiv **bez finančních prostředků**, snižená o neúročené závazky. Aktiva, která „třikrát nepříjemná”: nezakládají potenciál výdělku, nedá se jimi platit, ale hodně stojí.



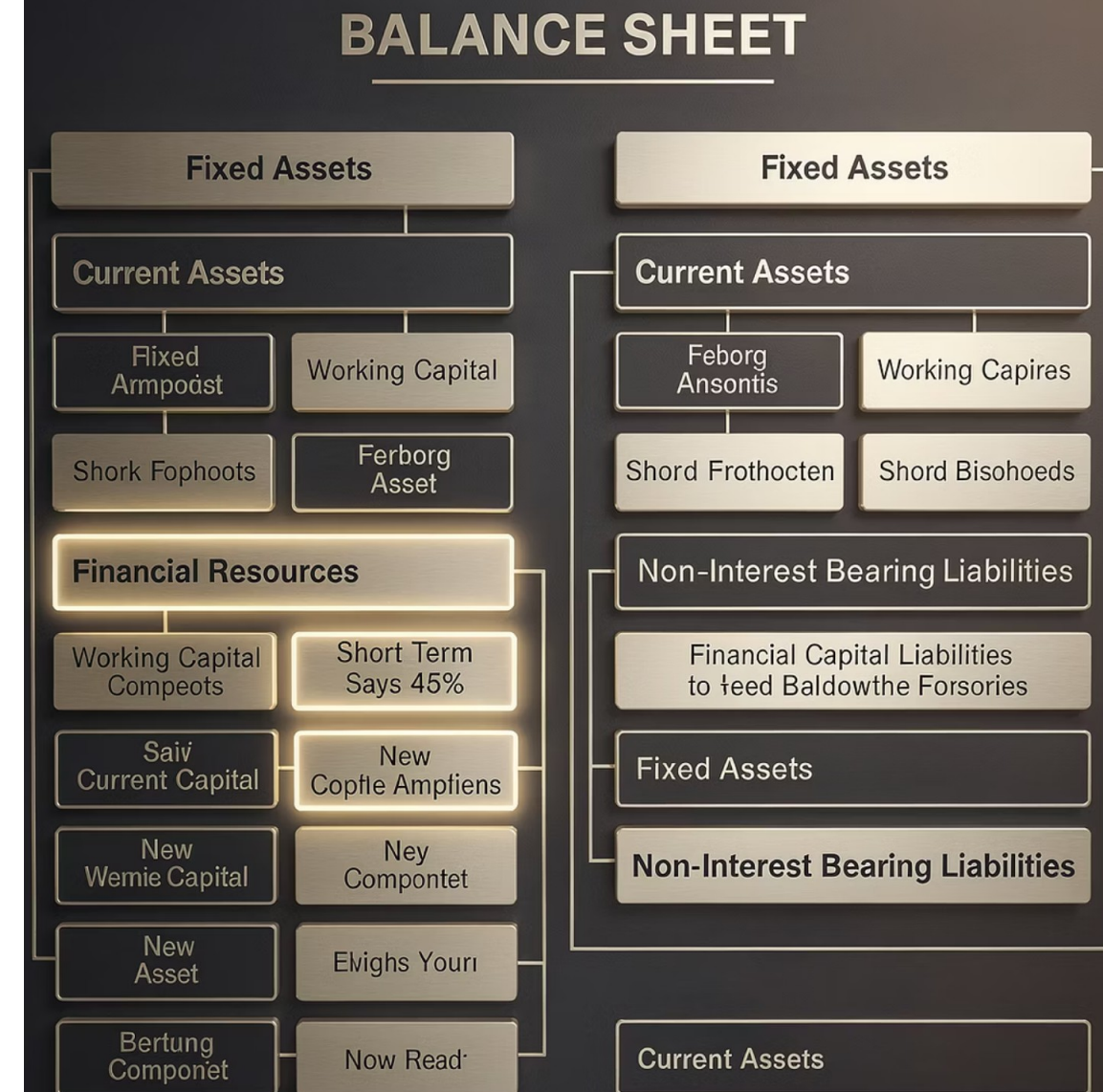
Zaměstnaný kapitál (Capital Employed)

Součet kapitálu vlastníků a úročených cizích zdrojů – zdroje financování, které „vyžadují odměnu”.

Grafické znázornění kapitálových kategorií

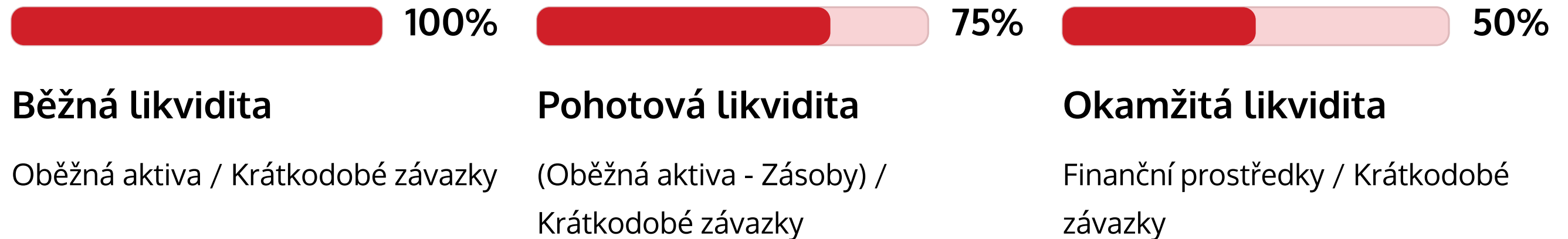
Řízení podniku je hledáním optimálního čistého pracovního kapitálu ve vztahu k rozsahu podnikání:

- Řízení **efektivnosti** směřuje k minimalizaci čistého pracovního kapitálu
- Řízení solventnosti vyžaduje vyšší, „bezpečnou“ úroveň čistého pracovního kapitálu



Likvidita

Likvidita (okamžitá nebo krátkodobá solvencynost) se vymezuje jako schopnost podniku dostat svým **okamžitým** závazkům.



V čitateli by měla být zahrnuta jen ta část oběžných aktiv, jejichž doba obratu je kratší nebo maximálně stejně dlouhá jako lhůta splatnosti závazků.

Struktura vlastního a cizího kapitálu

Struktura kapitálu je základním dlouhodobým kritériem finanční stability i měřítkem finančního rizika.

Měla by být posuzována ve vzájemném vztahu k výnosnosti vloženého kapitálu.



Vzájemně protikladný pohyb obou kritérií vyžaduje řešení úloh týkajících se optima jejich vzájemného vztahu – dosažení optimální efektivity při „zdravé“ struktuře financování.

Způsob vyjádření a ocenění nákladů

Rozdílnost mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví je ovlivněna také způsobem vyjádření a ocenění nákladů.

Finanční (pagatorní)

Založeno na peněžní formě koloběhu prostředků

Hodnotové

Založeno na relacích v čase uskutečňování procesů

Ekonomické

Založeno na výběru optimálních budoucích variant

Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví se nejčastěji uplatňuje tzv. **finanční (pagatorní) pojetí**, založené na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků.

Originální projev nákladů

Tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem je tržně ověřená peněžní náhrada.

Koncepce měření zisku

Zisk měřen na bázi zachování **finančního kapitálu** v jeho původní nominální výši.

Omezení pro manažerské účetnictví

Předmětem zobrazení pouze náklady podložené **reálným výdejem peněz**. Ocenění ve skutečných (historických) pořizovacích cenách.



Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí se rozvinulo ve vazbě na vývoj **nákladového účetnictví** pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu procesů.

Základní princip

Založeno na relacích vyjadřujících spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek, které existují **✓**
čase uskutečňování procesů.

Ocenění na bázi **reprodukčních cen.**

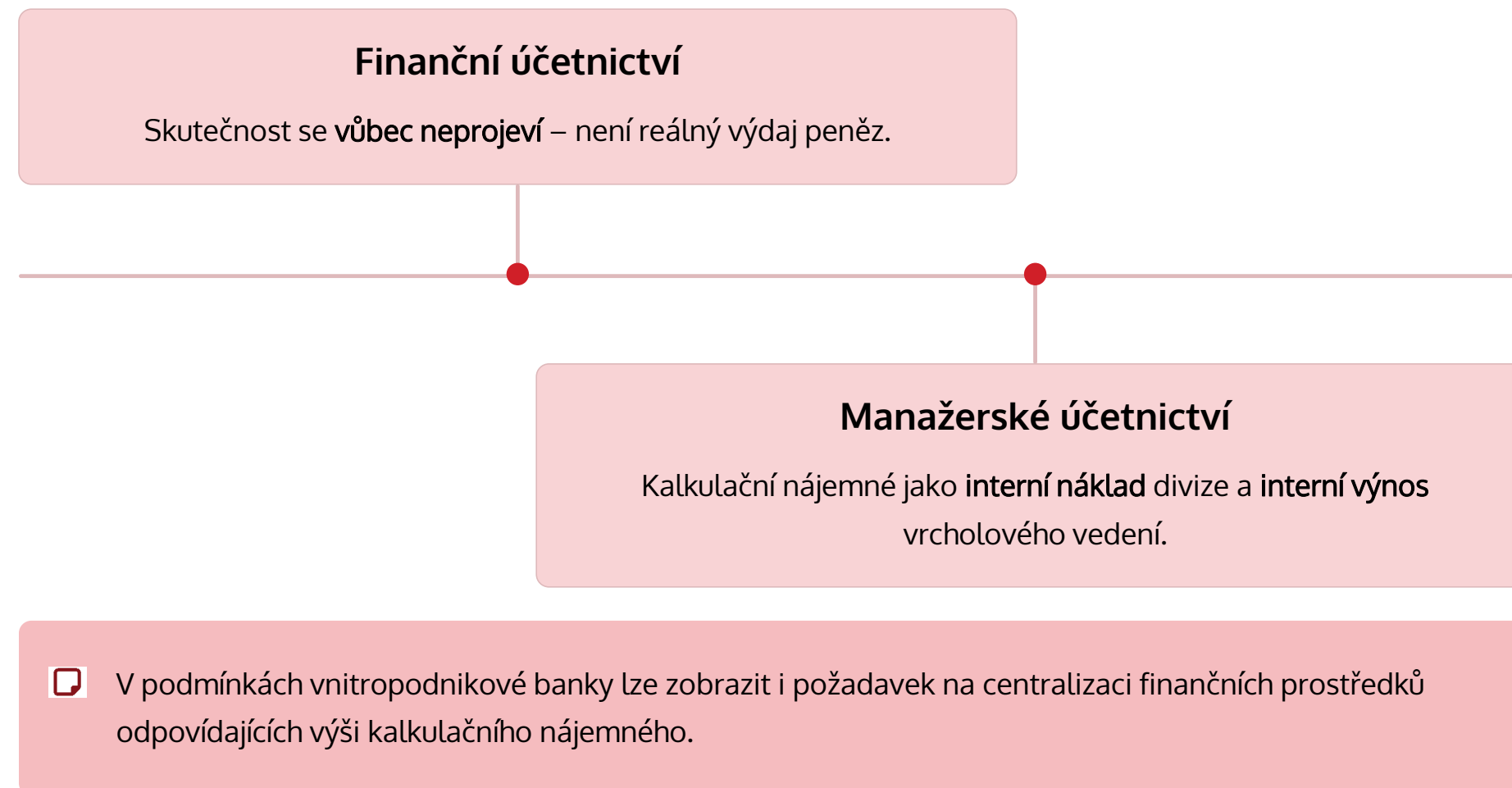
Měření zisku

Zisk měřen na principu **zachování věcného kapitálu** (podnikové podstaty).

Předmětem zobrazení i faktory bez peněžního ekvivalentu.

Příklad hodnotového pojetí – kalkulační nájemné

Situace: Prodejní divize má prostory v budově vložené jako věcný vklad vlastníkem. Výsledky jsou nesrovnatelné s divizemi v najatých objektech. Vedení zatěžuje divizi kalkulačním nájemným odvozeným z průměrné úrovně nájemného v lokalitě.



Vztah finančního a hodnotového pojetí

Skutečně zúčtované náklady s reálným úbytkem peněz	Skutečně zúčtované náklady s reálným úbytkem peněz
Úroky podle úvěrových smluv – neutrální náklad	Kalkulační úroky včetně nákladů neúročeného kapitálu – kalkulační náklad
-----	Kalkulační osobní náklady, nájemné, oportunitní náklady – dodatkové náklady

Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí vychází z požadavku zajistit informace pro **rozhodování** za účelem **výběru** optimálních budoucích variant.

Náklady se chápou jako **maximum hodnoty**, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené varianty.

Oportunitní náklady

Maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby.

Oportunitní výnosy

Náklady, kterým se podnik vyhnul tím, že nerealizoval jinou v úvahu přicházející možnost.



Shrnutí: Charakteristiky pojetí nákladů

Subsystém	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah k výdajům	Pouze časové rozdíly	Časové i věcné rozdíly	Časové i věcné rozdíly

Pochopení těchto tří pojetí nákladů je **klíčové pro efektivní využití manažerského účetnictví** v rozhodovacích procesech podniku.