

Manažerské účetnictví a controlling



Manažerský přístup k účetnictví podniku ■ Typová řešení základního modelu podniku
Růst podniku a přibývání činností ■ Komplexní řešení modelového příkladu
Controlling v praxi ■ Metody oceňování a jejich dopad na nákladový controlling
■ Cenové kalkulace

Jaromír Lazar

Manažerské účetnictví a controlling

Grada Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

doc. Dr. Ing. Jaromír Lazar

Manažerské účetnictví a controlling

Tato kniha je monografie.

Vydání odborné knihy schválila

Vědecká redakce nakladatelství Grada Publishing, a.s.

Vydala Grada Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

jako svou 4 790. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Foto na obálce Allphoto.cz

Odpovědná redaktorka Ing. Šárka Kratochvílová

Počet stran 280

První vydání, Praha 2012

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© Grada Publishing, a.s., 2012

ISBN 978-80-247-4133-8

ISBN 978-80-247-7988-1 ve formátu PDF

Grada Publishing: tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400, www.grada.cz

Obsah

1	Manažerský přístup k účetnictví podniku	1
1.1	Finanční a vnitropodnikové účetnictví	1
1.2	Problém časové a věcné shody nákladů a výnosů a jeho řešení	3
1.3	Vliv na hospodářské ukazatele	8
1.4	Oceňování nerealizované produkce	10
1.5	Členění nákladů a výnosů	11
1.6	Členění hospodářského výsledku	12
1.7	Organizační dekompozice podniku	15
1.8	Ekonomická dekompozice podniku	16
1.9	Plánování a rozpočtnictví	20
1.10	Předběžná a výsledná kalkulace	20
1.11	Vnitropodnikové ceny	23
1.12	Odpovědnostně orientované účetnictví	24
1.13	Použití symbologramů pro účetní schémata	26
2	Typová řešení základního modelu podniku	27
2.1	Kritéria pro zavedení jedno- nebo dvouokruhového účetnictví	27
2.2	Charakteristika jednookruhové účetní soustavy	28
2.3	Účtování v jednookruhové účetní soustavě	30
2.4	Nedokončená výroba v jednookruhové soustavě	36
2.5	Charakteristika dvouokruhové účetní soustavy	40
2.6	Účtování v dvouokruhové účetní soustavě	41
2.7	Účtování příkladu ve dvouokruhové účetní soustavě	42
2.8	Změny v ocenění výrobků	48
2.9	Oceňování v předem stanovených nebo skutečných nákladech	55
2.10	Výroba více výrobků	56
2.11	Nedokončená výroba v dvouokruhové soustavě	59
2.12	Výkonově orientované účetnictví	60
3	Růst podniku a přibývání činností	62
3.1	Rozpad na další střediska	62
3.1.1	Středisko zásobování	62
3.1.2	Středisko autodopravy	63
3.1.3	Středisko výzkumu a vývoje	65
3.2	Stupňová výroba	70
3.3	Stupňová výroba ve více výrobních stupních	74
4	Komplexní řešení modelového příkladu	77
4.1	Charakteristika podniku - společnost Plastol	77
4.2	Organizační struktura	77
4.3	Ekonomická struktura	78
4.4	Plány, rozpočty a kalkulace podnikových činností	79
4.4.1	Plán prodeje a rozpočty zásob a práce	79
4.4.2	Rozpočet výroby, materiálu a zásob hotových výrobků	80
4.4.3	Rozpočet spotřeby přímé práce a mezd	81
4.4.4	Rozpočet výrobní režie	82
4.4.5	Kalkulace vnitropodnikové ceny výrobků	82
4.4.6	Rozpočty výrobních a režijních útvarů	83
4.4.7	Celkový roční rozpočet	84
4.4.8	Ostatní rozpočty	86
4.5	Účtování hospodářských středisek a jejich výsledky	86
4.5.1	Účtování nákladů a výnosů hospodářských středisek	86
4.5.2	Zavedení dvouokruhové účetní soustavy	87
4.5.3	Struktura vnitřního účetního okruhu	88
4.5.4	Schéma účtování	88
4.5.5	Příklad v jednookruhové účetní soustavě	89
5	Účtování stupňové výroby	94

5.1	Fázová a stupňová výroba	96
5.1.1	Kombinace fázové a stupňové výroby	97
5.2	Srovnání kalkulačních metod	103
5.2.1	Výsledná kalkulace	103
5.2.2	Kombinace stupňové a fázové výroby	105
5.2.3	Stupňová výroba s prodejem polotovarů	107
6	Zakázková výroba	109
6.1	Základní dokumentace v zakázkové výrobě	109
6.2	Základní postupy při řešení zakázkové výroby	113
6.3	Výpočet skutečných přírůžek v zakázkové výrobě	114
6.3.1	Kalkulace přírůžková a kalkulace sazbou za jednotku výkonu	119
6.4	Kombinace hromadné a zakázkové výroby	122
6.5	Software pro zakázkovou výrobu	123
6.5.1	Kritika současného stavu v podnicích	123
6.5.2	Poznámky k zakázkové výrobě - metody řešení jednotlivých zakázek	124
6.5.3	Evidence nákladů v zakázkové metodě	125
6.5.4	Výsledná kalkulace v zakázkové metodě	125
6.5.5	Negativní znaky zakázkové metody	125
6.6	Normová metoda evidence a kalkulace vlastních nákladů	126
7	Komplexní řešení modelového příkladu na zakázkovou výrobu	127
7.1	Charakteristika podniku – společnost Intex	127
7.2	Cenové kalkulace zakázek	127
7.3	Sborníkování zakázek	130
7.4	Převedení zakázek do finančního účetnictví	133
8	Odchyly nákladů	134
8.1.1	Odchyly jako nástroj řízení	134
8.2	Odchyly jednicových nákladů	136
8.2.1	Odchyly množstevní a cenové	136
8.2.2	Výpočet materiálových odchylek	139
8.2.3	Výpočet mzdových odchylek	139
8.2.4	Výpočet odchylek v tržbách	141
8.2.5	Účtování odchylek	142
8.3	Odchyly režijních nákladů	146
8.4	Určení průběhu režijních nákladů pomocí variátoru	148
8.5	Uplatnění rozdílových metod při kontrole hospodárnosti režijních nákladů	150
8.6	Odchyly režijních nákladů	152
9	Optimalizace sortimentu a citlivost parametrů	159
9.1	Základní schéma pro optimalizaci sortimentu	159
9.2	Citlivost parametrů	163
9.2.1.1	Citlivost parametru Q (produkce)	164
9.2.1.2	Citlivost parametru p (cena)	165
9.2.1.3	Citlivost parametru v (jednotkové VN)	165
9.2.1.4	Citlivost parametru F	166
10	Controlling v teorii	169
10.1	Vnější problémy controllingu	169
10.1.1	Česká účetní legislativa a controlling	169
10.1.1.1	Účtování zásob	169
10.1.1.2	Skutečná versus plánovaná cena	169
10.1.1.3	Oceňování výrobků	170
10.1.1.4	Zásoby a IAS	170
10.1.1.5	Zásadní rozdíly mezi ČÚS č. 15 - Zásoby a IAS č. 2 - Zásoby	170
10.1.1.6	Reforma účetnictví v devadesátých letech a harmonizace účetnictví	171
10.2	Vnitřní problémy controllingu	171
10.2.1	Současný stav vnitropodnikového řízení	171
10.2.2	Pojetí controllingu	174
10.2.2.1	Controlling – neurčitý pojem	174
10.2.2.2	Co může být považováno za controlling	175
10.2.2.3	Controlling v širším a užším pojetí	176
10.2.2.4	Marže jako základní veličina pro řízení	177
10.3	Nákladový controlling – jedna z větví controllingu	177
10.4	Odvození základního výpočetního modelu	179

10.4.1	Základní přístupy	179
10.4.2	Rozpad fixních nákladů na dvě úrovně	181
10.4.3	Přirážování zisku	182
10.4.4	Procesy cenové tvorby	183
10.5	Zjednodušený příklad controllingu	184
11	Controlling v praxi	188
11.1	Cíle, úkoly a poslání nákladového controllingu v systému plánování	188
11.2	Kleinebeckelovo obecné schéma systému plánování a místo NC v tomto systému	189
11.3	Dopad nákladového controllingu do řízení podniku	189
11.4	Kleinebeckelovo schéma - sloupec nazvaný „Dílčí plány v podniku“	192
11.4.1	Dílčí plány	192
11.5	Kleinebeckelovo schéma - sloupec nazvaný „Nákladový controlling“	194
11.5.1	Zpřesnění názvosloví, zkratky a definice	194
11.5.2	Modifikace základního schématu pro odvození matematického modelu nákladového controllingu	195
11.5.3	Odvození matematického modelu nákladového controllingu	198
11.6	Variabilní náklady a zvláštní jednicové náklady	199
11.6.1	Definice variabilních nákladů a jejich dělení	199
11.6.1.1	Materiálová kalkulace	200
11.6.1.2	Mzdová kalkulace	200
11.7	Zvláštní jednicové náklady, teorie vztažných základů, výkonové náklady	201
11.7.1	Definice zvláštních jednicových nákladů	201
11.8	Vztažné základny obecně	202
11.8.1	Postup při stanovení vztažných základů	202
11.8.2	Využití vztažných základů	203
11.9	Fixní náklady I	203
11.10	Fixní náklady II	204
12	Rozvedení principů nákladového controllingu	205
12.1	Princip odpovědnostních okruhů	205
12.2	Princip místa a příčiny vzniku nákladů	206
12.3	Typy středisek a práce s nimi v nákladovém controllingu	206
12.4	Typy nákladových účtů a práce s nimi v nákladovém controllingu	208
12.5	Odsouhlasovací můstek	209
12.6	Druhá informační rovina controllingového výkaznictví	209
12.7	Strukturalizace účtů 5 a 6 třídy účtové osnovy dle české legislativy	211
12.7.1.1	Nákladové účty	211
12.7.1.2	Výnosové účty	217
12.7.1.3	Zatřídění účtů v konkrétním podniku	218
12.8	Metody oceňování a jejich dopad na nákladový controlling	219
12.8.1	Typy nákladových účtů a práce s nimi v nákladovém controllingu	220
12.8.2	Odsouhlasovací můstek	221
12.9	Strukturalizace organizačních a ekonomických oblastí podniku	222
12.9.1	Druhá rovina výkaznictví	222
12.9.2	Strukturalizace organizační ve vazbě na systém plánování	222
12.10	Controllingový výkaz	223
13	Proces cenové kalkulace	228
13.1.1.1	Výpočet fixních nákladů	229
13.1.1.2	Rozvržení normohodin	230
13.1.1.3	Rozvržení fixních nákladů II	231
13.1.1.4	Rozvržení hospodářského výsledku	232
13.1.1.5	Konečná kalkulace výkonu	232
14	Cenové kalkulace, čtyři úrovně cen	234
14.1	Čtyři úrovně cen	234
14.2	Analýza a tvorba PÚH	237
14.2.1	Analýza PÚH a fixních nákladů - plán a vyhodnocení	238
14.2.2	Analýza tvorby PÚH za výrobek a segment trhu, její využití při řízení podniku a cenových jednáních.	239
14.2.3	Postavení controllingových pracovišť v organizační struktuře podniku	240
14.2.3.1	Schéma postavení controllingového pracoviště	240
14.2.4	Zavedení systému nákladového controllingu v podniku	243
14.3	Práce controllera	243
14.3.1.1	Osoba controllera	244
14.4	Úloha controllera v podniku	245

14.5	Sestavení plánu	248
14.6	Řízení podniku na základě tvorby PÚH a čerpání fixních nákladů	249
14.6.1	Odchylkové řízení	249
14.6.2	Nástroje pro aplikaci nákladového controllingu	250
15	Komplexní řešení modelového controllingového příkladu	251
	Příloha	259
	Literatura	266
	Seznam příkladů, obrázků, tabulek a grafů	268
	Anotace	271

Předmluva

Po období, kdy byla značná pozornost věnována makroekonomice a změnám vlastnických vztahů, vrací se v poslední době opět zájem podnikového managementu k metodám a postupům vnitropodnikového účetnictví jakožto nástrojům řízení vnitropodnikové ekonomiky. Z toho vyplývá i oživení zájmu o vnitropodnikové účetnictví jak v podnikové praxi, tak také ve výukovém procesu na ekonomických školách.

Protože teoretická základna vnitropodnikového účetnictví je podrobně rozpracována v publikacích mnoha autorů zaměřuje se tento text spíše na druhou - praktickou - rovinu, představovanou především řešením modelových příkladů a rozvíjení teorií s cílem jejich rozpracování pro praktické použití. I když tyto příklady jistě nemohou plně postihnout bohatost podnikové praxe, přesto mohou sloužit pracovníkům podniků jako inspirace pro řešení dílčích oblastí ekonomického řízení podniku. Pro studenty ekonomických škol mohou sloužit jako podklad ke studiu.

Celý text je rozdělen na **dvě základní části**:

V první části publikace jsou uvedeny nezbytné teoretické základy vnitropodnikového účetnictví, postupně jsou zde rozpracovávána základní schémata účtování a dále je text doplněn příklady, které jsou voleny tak, aby v didaktické formě předvedly základní způsoby účtování v hromadné výrobě prosté a stupňové a ve výrobě zakázkové. Uvedené postupy jsou shrnuty do komplexního příkladu, který dokumentuje celý postup při tvorbě modelu rozpočtování, kalkulace a účtování v podniku. V další části je pragmaticky vysvětlena práce s odchylkami jednicových a režijních nákladů.

Průvodní text je volen tak, aby čtenáři pokud možno přibližoval řešení určitého okruhu problémů, které pak musí tvořivě aplikovat. V žádném případě z něj nelze odvozovat, že právě uvedený příklad je jediným možným řešením účtování dané výrobní činnosti. Protože vnitropodnikové účetnictví není svazováno rámcem právních předpisů tak jako finanční účetnictví, je možných řešení v každém příkladu více. Při praktické aplikaci je nutno vycházet z toho, že každý podnik je svým způsobem individualitou a jeho detailní podoba je neopakovatelná. Důležité je poznání základních formálních rysů podnikových struktur a jeho činnosti a pak lze postupovat v rámci již ověřených metod. Proto jsou příklady uvedené v textu jen návodem k řešení, nikoliv konečným řešením.

Celá tato část je koncipována v duchu dosavadních zvyklostí s tím, že může být uplatněn **přímo v systému účetnictví**.

Druhá část, podle autora významnější, je zaměřena na - v našich podmínkách - poměrně novou metodu ekonomického řízení podniků. Novou nikoliv základní myšlenkou - ta vznikla již v minulosti a je známa z teoretických prací německých, anglických a amerických autorů - ale novou tím, že v současné době je dotahována do praktické aplikace v našich podnicích. Je nutno uvést, že za nákladový controlling jsou často vydávány jiné metody. Proto v další části je poměrně přesně definováno, co nákladový controlling vlastně je. Podstatné pro rozvinutí dosavadních teorií kapacitních nákladů je rozdělení fixních nákladů na fixní náklady I a fixní náklady II a vytvoření zvláštních jednicových nákladů, které jsou propočítávány pomocí vztažných základů. Jsou zde přesně definovány základní vztahy a početní postupy nákladového controllingu. Teorie je doplněna grafickým zpracováním matematických vztahů.

Podstatná část práce je věnována převodu účetních údajů na vstupy do nákladového controllingu. Tato metodika v této podobě byla doposud publikována jen výjimečně. Obsahuje i některé postupy účtování, nutné pro řešení nákladového controllingu v průmyslovém

podniku. Použitá řešení usnadňují algoritmizaci transformace účetnictví na vstupy nákladového controllingu.

Do hloubky je propracován koncept čtyřúrovňového výpočtu ceny, který je novým pohledem na cenovou tvorbu podniku. Dosavadní představa o cenách velmi často vychází z toho, že cena je vypočtena pro potřeby řízení podniku klasickou přírážkovou kalkulací, přičemž vlastní odbytovou cenu nám udávají podmínky na trhu. Zde je styčná plocha mezi nákladovým controllingem a marketingem. Marketing v dosavadním pojetí byl pouhý průzkum trhu, který říkal, že při určitém snížení ceny se prodá o určité množství výrobků více. V tomto pojetí ale chybí dotažení těchto průzkumů do podniku. Chybí odpověď na otázku, zda je to pro podnik výhodné či nikoliv. Tuto odpověď nám dá pouze propočet v podniku provedený pomocí nákladového controllingu. Tak se nákladový controlling stává přímo nástrojem řízení podnikové ekonomiky.

Práce zdůrazňuje, že třeba se zaměřit na vyšetřování marže a nikoliv na řešení pomocí bodu zvratu. Praktické aplikace prokázaly, že řešení pomocí bodu zvratu nepřináší potřebný výsledek. Teprve řešení pomocí maximalizace marže za výrobky a segmenty trhu a nahrazování jejich výpadků jinými výrobky a segmenty je správnou cestou k řešení systému ekonomického řízení podniku. Postup je doložen krátkým praktickým příkladem.

Práce zdůrazňuje význam plánování v podniku a jeho zakomponování do celkového systému řízení podniku. Význam plánování byl v podnikové praxi v nedávné minulosti hrubě podceněn. Je třeba je správně zasadit do celkového rámce vnitropodnikového řízení a dát mu to postavení, které mu v tomto systému náleží.

Rovněž **postup řízení pomocí odchylek** tak, jak by jej uplatňoval podnikový controller nebo ekonomický ředitel při vlastním řízení podniku, je součástí této publikace.

Tato část je koncipována poměrně samostatně, protože některé procesy musí být vyvedeny **mimo systém účetnictví** a v duchu našich předpisů, které neuvádějí možnost oceňování na základě variabilních nákladů.

To je hlavní důvod základního rozdělení celého textu.

Tak jako prochází vývojem celá oblast manažerského účetnictví a controllingu, i tento text prochází postupnými změnami a je dále rozšiřován. Proto předem děkuji všem čtenářům za případné podnětné doplňky a připomínky.

Řada příkladů nemohla být do tohoto textu pojata, téměř všechny zde uvedené příklady jsou také vypracovány v Excelu. Jsou dostupné na vyžádání u autora.¹

Jaromír Lazar

¹ lazar@opf.slu.cz nebo jaromir.lazar@vsb.cz

1 Manažerský přístup k účetnictví podniku

1.1 Finanční a vnitropodnikové účetnictví

Finanční účetnictví zpracovává **všechny účetní případy**, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích **účetní jednotky zpravidla ve vztahu k jejímu okolí** (dodavatelům a odběratelům, ostatním dlužníkům a věřitelům, peněžním ústavům, finančním úřadům apod.). Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský výsledek za podnik celkem v členění předepsaném obecně platnou legislativou.

Finanční účetnictví se nezabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku ani jejich nižších organizačních složek, ani samo o sobě neřeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob (nedokončené výroby, polotovary a výrobků), které podnik vytvořil vlastní činností.² Tyto údaje finanční účetnictví běžně neposkytuje. Proto je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, **kteřá sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky**. Podniková praxe sleduje toto hospodaření **zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů** a v jejich rámci **i podle jednotlivých podnikových výkonů**. Tento úkol plní **vnitropodnikové (provozní, nákladové) účetnictví**³.

Naše legislativa uvádí,⁴ že **vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat** pro finanční účetnictví průkazné podklady:

- a) o stavu a změně stavu **zásob vytvořených vlastní činností**,
- b) pro vyjádření **aktivace vlastních výkonů**,
- c) pro **ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností**.

Další předpisy uvádějí, že **vnitropodnikové účetnictví lze organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu**, popř. v kombinaci obou uvedených možností. Podle účetních předpisů tak může konceptor vnitropodnikové účetní soustavy postupovat tak, že náklady a výnosy podle hospodářských středisek nebo podle výkonů se sledují

- 1) **v analytické evidenci finančního účetnictví** a vytvoří se tak **jednookruhová účetní soustava**,
- 2) **v samostatném účetním okruhu** (při použití účtů volných účtových tříd 8 a 9) a vytvoří se tak **dvouokruhová účetní soustava**.

Při určení organizace vnitropodnikového účetnictví a jeho postupů účtování vychází účetní jednotky z hlavních způsobů jeho zaměření. Tím může být:

- a) zaměření na **kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů** (hospodářských středisek) při členění nákladů podle místa jejich vzniku a odpovědnosti

² Podstatné je také to, že je podnik vytvořil **vlastní činností**. Z toho vyplývá, že se tato ustanovení netýkají zboží, protože je nakoupeno za účelem dalšího prodeje. Zatímco materiál a další vstupy v procesu výroby mění svou formu, zboží svou formu nemění.

³ Název „vnitropodnikové účetnictví“ se používá proto, že si je organizováno zejména jako nástroj vnitřního řízení podniku. „Provozní účetnictví“ proto, že se jedná o sledování provozní činnosti. „Nákladové účetnictví“ proto, že se týká převážně nákladů a také výnosů - netýká se aktiv a pasív.

⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech v platném znění, bod 2.5. Vnitropodnikové účetnictví.

a zjišťování jejich výnosů (vnitropodnikových výkonů oceňovaných podle kalkulovaných nákladů, tj. podle stanovených vnitropodnikových cen),

b) zaměření na **kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony** s jejich rozvrhem na vnitropodnikové útvary.

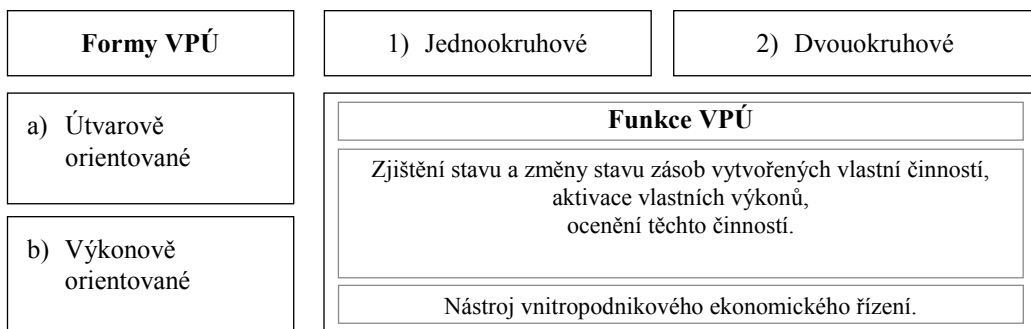
Z hlediska úkolů vnitropodnikového účetnictví vyplývá, že se musí podle jednotlivých hospodářských středisek sledovat:

- a) všechny náklady a výnosy, tedy jak náklady a výnosy přebírané z finančního účetnictví, tak i ty, které vznikají z provedených výkonů a dodávek mezi jednotlivými středisky,
- b) stav zásob vytvořených vlastní činností (stav nedokončené výroby, polotovary vlastní výroby a výrobků),
- c) pokud se ve finančním účetnictví běžně neeviduje časové rozlišování nákladů a výnosů, musí se účtovat ve vnitropodnikovém účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví ale neplní jen úkoly, které na něj klade naše legislativa. Je také **významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení**. Požaduje se, aby evidence vnitropodnikového účetnictví poskytovala dostatečné množství informací o nákladech na jednotlivé výrobky a poskytované služby, o hospodářských výsledcích vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek), a to zejména podle odpovědnosti za náklady a výkony. Zpravidla také **porovnává předem stanovené (plánované) náklady se skutečnými náklady** a je tedy nástrojem pro řízení nákladů v účetní jednotce. **Rídící funkce je obvykle nejvýznamnější funkcí vnitropodnikového účetnictví.**

Z hlediska řízení má vnitropodnikové účetnictví zajistit podklady pro kontrolu hospodaření v kratších obdobích, než je účetní období určené zákonem o účetnictví (kalendářní rok), neboť z hlediska potřeb vnitřního řízení podniku je tak dlouhé období nedostatečné. Určení tohoto období je v pravomoci účetní jednotky. Účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví je obvykle kalendářní měsíc⁵.

Obr. č. 1 Formy a funkce vnitropodnikového účetnictví



Všechny formy se v praxi nevyskytují stejně často. Častěji se vyskytují formy jednookruhového účetnictví. Dvouokruhové účetnictví má větší vypovídací schopnost, ale je náročnější ve svém způsobu provedení - má více účtů a může mít také odlišné výsledky hospodaření než účetnictví finanční (kap.2.1), což je náročné na orientaci zejména ze strany technických pracovníků.

⁵ Účetní jednotka si může určit i kratší období, např. dekádu.

1.2 Problém časové a věcné shody nákladů a výnosů a jeho řešení

Mezi nejdůležitější zásady účetnictví patří zásada věrného zobrazení hospodářské a finanční situace podniku.

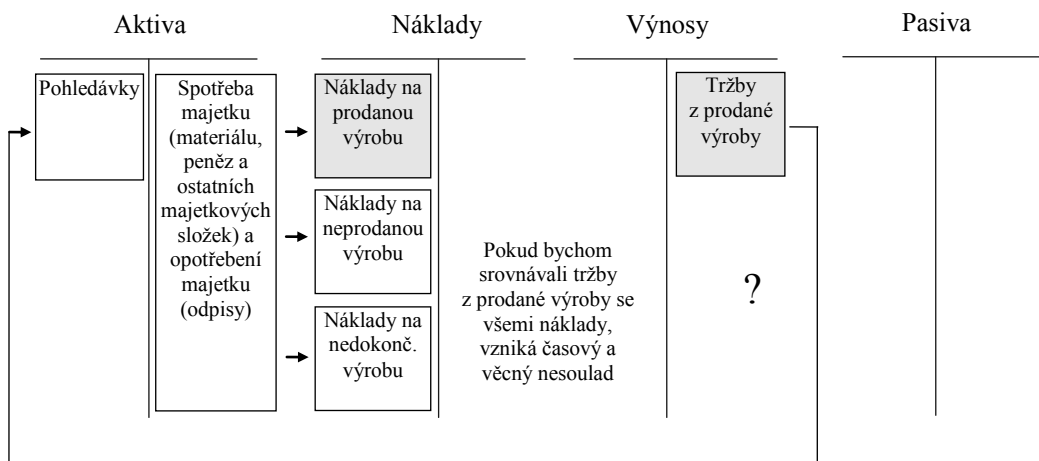
Do hospodářského výsledku účetní jednotky se ke dni účetní uzávěrky promítají i náklady, které se sice týkají účtovaného období, ale nemají na druhé straně odpovídající výnosy z prodeje. Tato situace často nastává při účtování výroby, kdy vznikly náklady na výrobu určitého množství výrobků, které však nebyly všechny prodány. Neprodané výrobky jsou ve skladu hotových výrobků.

Může nastat i opačná situace, kdy bylo v daném období prodáno méně výrobků, než bylo vyrobeno. Vzniklý rozdíl byl čerpán z neprodaných výrobků z minulého období.

Pokud chceme dodržet zásadu věrného zobrazení hospodaření podniku, pak bychom měli uvést do vzájemného souladu náklady na prodanou produkci a výnosy z prodané produkce.

Pokud se na situaci podíváme z **hlediska nákladů**, které vyjadřují spotřebu nebo opotřebení majetku, pak můžeme situaci znázornit v následujícím obrázku. Náklady účtované v běžném účetním období se totiž vztahují k **výkonům**, které byly v tomto období provedeny. Část těchto výkonů mohla být v tomto období prodána, část převedena na sklad hotových výrobků a část mohla zůstat nedokončena.

Obr. č. 2 Časový a věcný nesoulad nákladů a výnosů z hlediska nákladů⁶

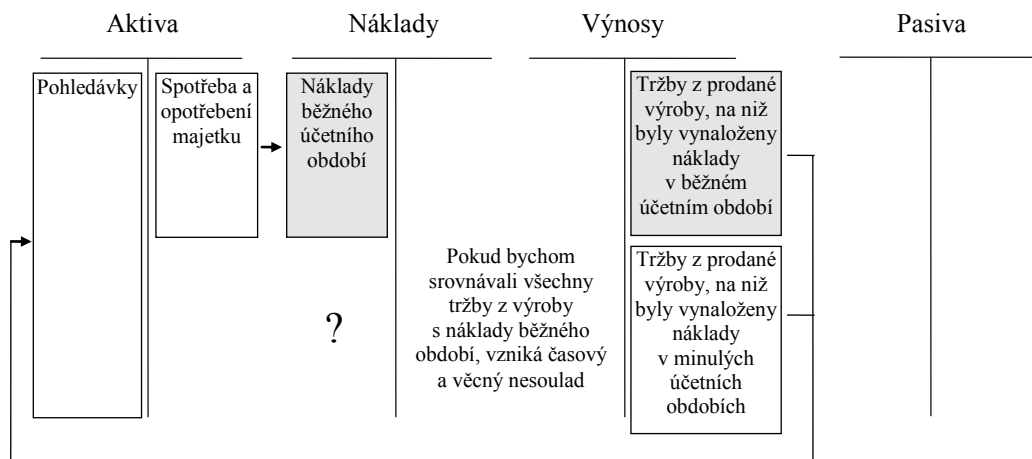


Za **výkon** budeme považovat **měřitelnou jednotku vytvořené hodnoty, na kterou jsme vynaložili měřitelné množství vstupů**. Rozdělují se na externí (podnikové, realizované) a interní (vnitropodnikové, nerealizované). Externí výkon po procesu realizace končí zpravidla tržbou. Interní výkony představují výsledky pracovních procesů, jejichž využití nebo spotřeba probíhá v rámci podniku bez výsledného vlivu na celkové hospodaření podniku (nemají vliv na celkové vstupy a výstupy podniku). Sledování interních výkonů, jejich oceňování a účtování vytváří možnost měřit a hodnotit výsledky práce nižších vnitropodnikových útvarů, které nejčastěji nazýváme střediska.

⁶ V tomto a několika následujících obrázcích je uvedena řada pasivních účtů, ale jen formálně, ve skutečnosti se jich tento problém netýká.

Pokud se na problém podíváme z opačné strany, z **hlediska realizace mimo podnik**, pak jde především o výnosy představované tržbami zúčtovanými v běžném období, které se vztahují k výkonům v tomto období prodaným, bez ohledu na to, zda náklady na ně vznikly (a tedy byly zúčtovány) v tomto období nebo v obdobích minulých. Situaci znázorňuje následující obrázek.

Obr. č. 3 Časový a věcný nesoulad nákladů a výnosů z hlediska výnosů



Tento problém, který je třeba před výpočtem hospodářského výsledku vždy řešit, se nazývá **problém věcné a časové shody** (věcné a časové srovnatelnosti) **nákladů s výnosy**⁷.

Jeho podstata je zachycena i v zákonu č. 563/1991 Sb. o účetnictví (a podobně i zákonu o dani z příjmu), který stanoví v § 3, odst. 1, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“).

Před zjištěním hospodářského výsledku je proto třeba provést takovou úpravu nákladů, popř. výnosů běžného období, která uvede náklady a výnosy běžného období do věcné a časové shody.

Shody lze dosáhnout dvěma způsoby:

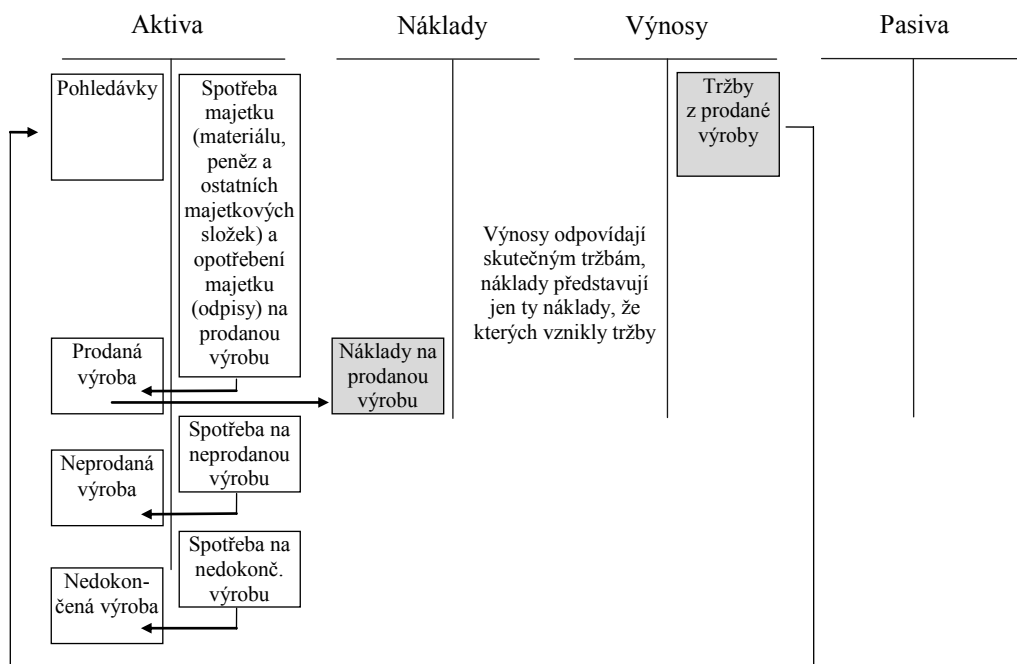
1. **Úpravou nákladů:** výnosy běžného období se ponechají v původní výši a upraví se náklady tak, aby se věcně vázaly ke stejným výkonům jako výnosy⁸. Toto řešení je zavedeno zejména v anglosaské oblasti. Za výnosy jsou považovány zejména tržby, kterým přiřadíme při zjišťování hospodářského výsledku jen ty náklady, které odpovídají tržbám daného období. Hovoříme o **koncepci realizovaného hospodářského výsledku (anglosaský přístup)**. Takto zjištěné náklady a výnosy se sestavují do **obratové výsledovky**. Jednou z cest, jak provést v takovéto soustavě zjištění hospodářského výsledku, je ta, že postupná transformace majetku nebude

⁷ Nelze zaměňovat s časovým rozlišením, které se týká vztahu výdaj-náklad nebo příjem-výnos.

⁸ Nemusí jít přímo o „úpravu“ nákladů tak, že by byly vyúčtovány a poté upravovány. Tento pojem je použit symetricky s pojmem „úprava výnosů“. Technicky to může být provedeno tak, jak je uvedeno v textu.

účtována přímo do nákladů jako u nás, ale bude se účtovat postupně na majetkových účtech. Náklad bude účtován teprve v okamžiku vzniku tržeb⁹.

Obr. č. 4 Řešení problému věcné a časové shody úpravou nákladů



V této souvislosti je vhodné se zmínit o pojmu „procesní řízení“. Snaží se zachytit stav a dynamiku procesů vedoucích od počátku výrobního procesu až k jeho vyústění v tržbách. Alokace skutečných nákladů a výnosů na jednotlivé procesy je poměrně pracná záležitost, protože řada nákladů působí průřezově. Abychom mohli smyslně hovořit o procesním řízení, musíme mu podložit ještě jeden pojem, a to „procesní účetnictví“. Když se podíváme z tohoto hlediska na obě pojetí účetnictví, snadno si odpovíme na otázku, které z nich lépe vystěhuje účtování podle procesů. Je to samozřejmě anglosaské pojetí, kde můžeme konstruovat řadu po sobě jdoucích účtů, které vystihují postupný přerod vstupů přes jednotlivé výrobní operace až po výsledný produkt. Při tomto postupu se na proces i na jednotlivé účty postupně nabaluje dílčí spotřeba ve všech fázích výrobního procesu. Protože naše účetnictví je založeno na kontinentálním přístupu, je nutno řízení procesů konstruovat mimo systém účetnictví, což je nesmírně nákladná záležitost.¹⁰ Proto by bylo ideální, kdyby základní předpoklady pro uplatnění řídicích procesů byly zabudovány přímo v systému účetnictví a

⁹ V překladové literatuře z anglosaské oblasti se vyskytuje pojem „náklady tržeb“. Tento pojem odpovídá právě uvedenému způsobu účtování.

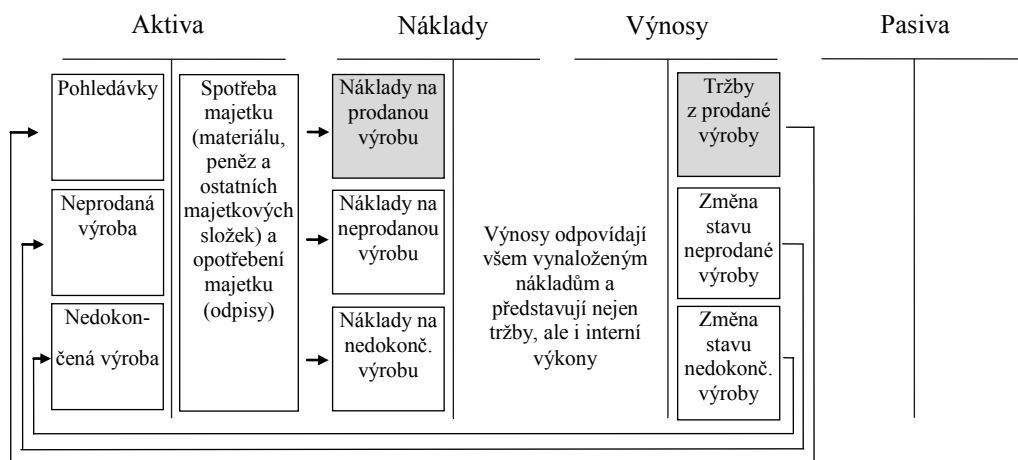
¹⁰ Již před desítkami let výzkumné ústavy (např. dřívější VUPEK), které se mj. zabývaly i touto problematikou, dospěly k závěru, že každá technickoadministrativní pozice spotřebuje v nákladech na její udržování 8x až 11x násobně více, než je plat pracovníka, který ji zastává. Znamená to, že jestliže má pracovník roční plat 500 tis. Kč, pak náklady na jeho pracovní pozici se pohybují mezi 4 až 5,5 mil. Kč ročně. Jedná se možná pro někoho o ohromující číslo, ale musíme si uvědomit, že kromě přímo určitelných nákladů vzniká obrovský balík tzv. nabalených nákladů, které vznikají tím, že dnešní pracovník je zvyklý na mimořádně vysoký pracovní komfort (čerpání velmi různorodých služeb, které ke své existenci vyžadují opět další služby atd. atd.). Tomu pak musí odpovídat i produktivita práce. Z tohoto důvodu vznikl i bonmot, že nejlepší firma je firma bez lidí.

řada evidenčních údajů mohla být zpracovávána přímo účetními pracovníky (pochopitelně jako podklad pro další zpracování a rozhodování).

Je třeba podotknout, že určitá forma procesního účetnictví již u nás byla, za uplynulé půlstoletí ovšem naprosto převládl produkční princip.

2. Úpravou výnosů: náklady běžného období se ponechají v původní výši a provede se úprava výnosů tak, aby se věcně vázaly ke stejným výkonům jako náklady. Příslušná operace se provede tak, že eliminace vynaložených, ale nerealizovaných nákladů se účtuje ve výnosech (jako tzv. změna stavu nedokončené výroby a výrobků, tedy zásob vlastní produkce)¹¹ se souvztažným zápisem na účtech zásob.

Obr. č. 5 Řešení problému věcné a časové shody úpravou výnosů



Tato operace mění výnosy, ale také zvyšuje zásoby. Dá se také říci, že jde o vrácení spotřebovaného a opotřebovaného (např. odpisy vyjadřují opotřebení) majetku zúčtovaného do nákladů zpět na majetkové účty (zásoby) prostřednictvím výnosů. Hovoříme o **konceptu vyprodukovaného hospodářského výsledku (kontinentální přístup)**. Takto zjištěné náklady a výnosy se sestavují do **nákladové výsledovky**. Za její klad se považuje, že **měří celkový výkon podniku** (nejen externí, ale i interní).

V obou systémech jsou hospodářské výsledky v zásadě shodné. Jsou pouze rozdílné cesty, jak se k těmto výsledkům došlo.

V naší praxi se věcná shoda zajišťuje úpravou výnosů; obsah hospodářského výsledku je tak založen na konceptu **vyprodukovaného hospodářského výsledku**; jako výnos se zde uznávají nejenom tržby z prodeje výrobků, ale i výkony v běžném období vyprodukované, ale dosud nerealizované (neprodané). Změna stavu zásob (úctová skupina 61x) není typickým výnosem, ale eliminací nákladů, které se netýkají daného účetního období. Jde o jejich vyloučení druhou stranou výsledovky přes výnosy.

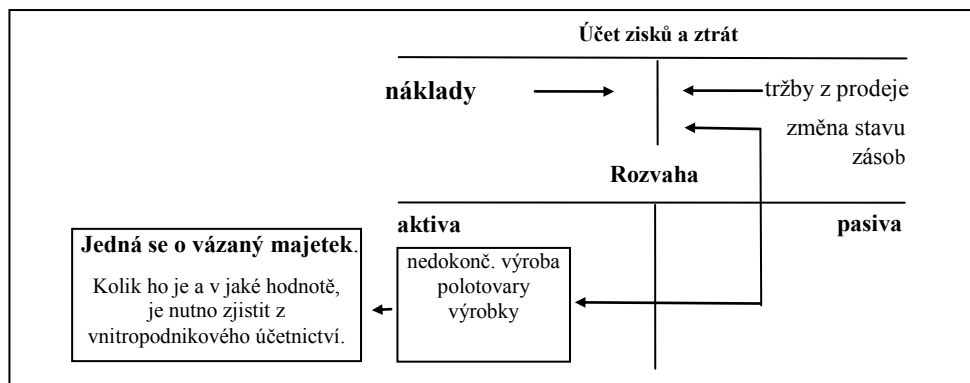
Z hlediska majetku se u nerealizované produkce jedná o transformovaný majetek. Kolik ho je a v jaké hodnotě, je nutno zjistit z vnitropodnikového účetnictví.

¹¹ V našich podmínkách je jak přírůstek, tak úbytek produkce účtován vždy na výnosových účtech. V SRN je přírůstek výrobků účtován na výnosových účtech, úbytek na nákladových účtech. To ovšem neznamená, že se jedná o jiný princip než u nás (účtování všech nákladů v daném období). Jde o stejný princip s jiným formálním vyjádřením.

V praxi se při výpočtu hospodářského výsledku často vychází z těchto údajů za vykazované období: náklady, výnosy (obojí v podrobné struktuře), počáteční a konečný stav nedokončené výroby, počáteční a konečný stav výrobků. Výnosy se upraví o změnu stavu nedokončené výroby a o změnu stavu výrobků. Změna stavu se vypočte jako rozdíl mezi konečným a počátečním stavem a může představovat zvýšení nebo snížení stavu zásob.

V soustavě vyprodukovaného hospodářského výsledku pak můžeme vyjádřit vztah mezi účetním zisků a ztrát a rozvahou tak, jak nám ukazuje následující obrázek.

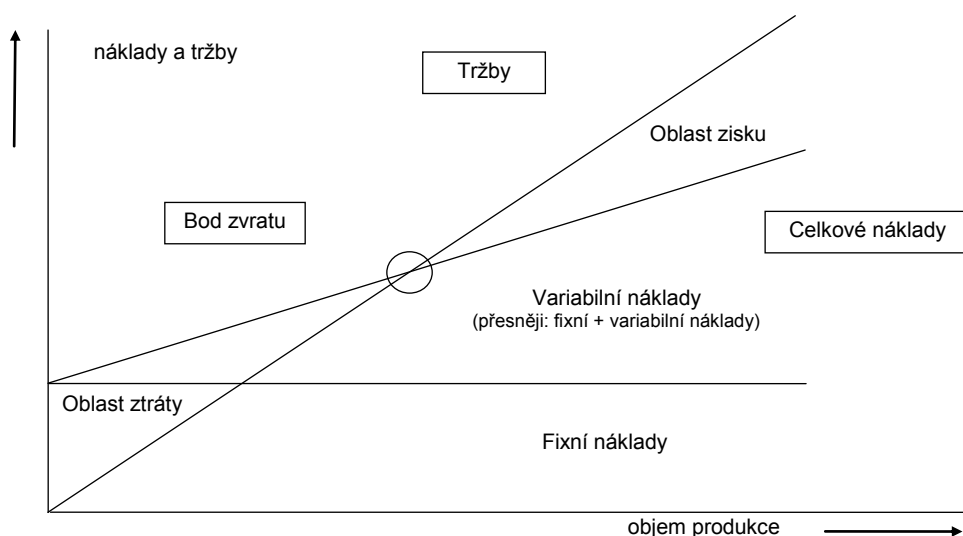
Obr. č. 6 Vztah účtu zisků a ztrát a rozvahy při řešení problému věcné a časové shody nákladů a výnosů v ČR¹²



Poznámka: Velmi mnoho teoretických prací z oblasti ekonomie se zabývá teorií bodu zvratu. Je uváděno základní schéma, kde figuruje jednak tržby, jednak náklady v rozdělení na variabilní a fixní. Po předchozím výkladu jistě každý pochopí, na které účetní koncepci je toto schéma založeno a k tomu, aby bylo správně interpretováno v našich podmínkách, je třeba dodat, že se jedná o „tržbám odpovídající“ variabilní a fixní náklady (viz obr. 6). Seriózní autor by dále doplnil, že naše finanční účetnictví je založeno na jiné koncepci a náklady v podobě potřebné pro výpočet bodu zvratu prostě neposkytuje. Vhodně strukturované náklady a výnosy jsou získávány až ve vnitropodnikovém účetnictví. Především je nutno se vyrovnat se skupinou výnosů nazvanou „změna stavu“, jejíž kolísání působí nemalé potíže (viz následující příklad). Navíc výroba je málokdy homogenní, spíše se jedná o výrobu více výrobků. Výpočet bodu zvratu je pak daleko složitější (nelze jej počítat pro každý výrobek samostatně, nýbrž pro všechny výrobky současně) a nakonec dojdeme k závěru, že takto pracně získaný bod zvratu není veličinou příliš použitelnou pro řízení, neboť nám nedává informaci o dalších řídicích opatřeních (preferencích výrobků apod.). Řídicí veličinou je naopak optimalizace marže (rozdíl mezi prodejní cenou a příslušnými variabilními náklady), kterou pro účely řízení strukturujeme podle výrobků a segmentů trhu. Řízení podniku musí opustit klasické vnitropodnikové účetnictví, kterým se nyní zabýváme, a plně přejít na řízení pomocí marže. K tomu je zapotřebí i příslušný software. Lze mít oprávněně za to, že podnik není schopen ani ekonomicky, ani z hlediska nedostatku plně kvalifikovaných pracovníků zajistit tři roviny informací, a to ve finančním účetnictví zaměřeném na druhové třídění nákladů, zároveň ve vnitropodnikovém účetnictví zaměřeném na účelové třídění nákladů, a ještě na řízení pomocí marže, která vyžaduje kapacitní třídění nákladů (na variabilní a fixní).

¹² Král, B.: interní materiál

Obr. č. 7 Bod zvratu - obrázek k poznámce



Navíc, i kdyby vedení podniku zajistilo zpracování všech tří informačních rovin, vzniká kolize rozhodovacích informací. Každá rovina totiž přispívá svými informacemi ke zlepšení ekonomické situace podniku, ale každá poněkud jiným směrem. **Proto je třeba si vybrat, zda budeme konstruovat pro účely řízení kombinaci finančního a vnitropodnikového účetnictví, nebo finančního účetnictví a řízení pomocí marže.** Řízení pomocí marže je sice teoreticky i z hlediska software zpracováno¹³, v praxi však zatím příliš používáno není. Pro manažerskou oblast zde tedy platí, že **vybudování řídicího účetního systému na zásadách klasického vnitropodnikového účetnictví má stále svůj význam a je stále lepší řídicí metodou než chaotické tápání v účetních údajích podniku a střídavé nasazování různých „jednoduchých a účinných metod řízení“.**

1.3 Vliv na hospodářské ukazatele

Způsob řešení koncepce účetní soustavy má vliv i na postup při výpočtu ukazatelů finanční analýzy. Tento vliv lze dokumentovat na následujícím příkladu:

Příklad č. 1 Vliv koncepce účetní soustavy na ukazatele finanční analýzy¹⁴

Podnik vynaložil na výrobu deseti výrobků náklady v úhrnné výši 100 Kč. Osm z nich prodal za 120 Kč. Zjistěte hospodářský výsledek, nákladovou a výnosovou rentabilitu podniku ve sledovaném období. Řešení:

Účet zisků a ztrát			
Náklady	100	Tržby	120
		Změna stavu	20
Zisk	40		

Rentabilita nákladů: $Z/N \cdot 100 (\%) = 40/80 \cdot 100 (\%) = 50 \%$

¹³ Hermann, P., Lazar, J.: Nákladový controlling, Ostrava 1999

¹⁴ Příklad je převzat z publikace Král, B., a kol.: Manažerské účetnictví, Balance 1997, str. 106.

Rentabilita výnosů: $Z/V * 100 (\%) = 40/120 * 100 (\%) = 33 \%$ (zaokrouhleno)

Bylo by chybou dosadit do výpočtů rentability náklady ve výši 100 Kč a výnosy ve výši 140 Kč. Výnosové účty týkající se změny stavu výrobků je totiž nutno chápat jako úpravu nákladů o výši, která se týká prodaných výkonů ve sledovaném období.

Správnost výpočtu je možno ověřit tím, že budeme simulovat tento příklad v podobě, kdy dojde k prodeji všech výrobků. Náklady se nezmění, ale tržby dosáhnou výše 150 Kč (jak vyplývá ze zadání, prodáváme výrobky v ceně 15 Kč za kus). Řešení:

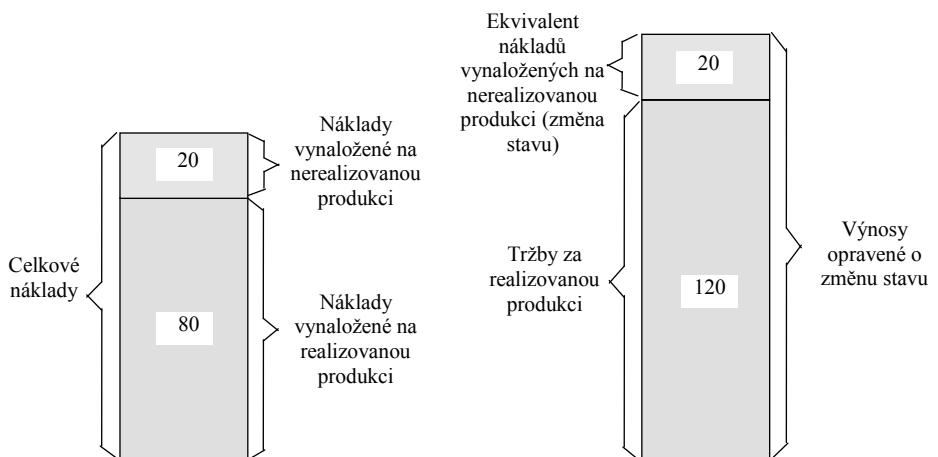
Účet zisků a ztrát			
Náklady	100	Tržby	150
		Změna stavu	0
Zisk	50		

Rentabilita nákladů: $Z/N * 100 (\%) = 50/100 * 100 (\%) = 50 \%$

Rentabilita výnosů: $Z/V * 100 (\%) = 50/150 * 100 (\%) = 33 \%$ (zaokrouhleno)

Graficky je možno tento problém vyjádřit takto:

Obr. č. 8 Grafické vyjádření vztahu nákladů a výnosů vzhledem k realizované a nerealizované produkci



Doposud jsme se zabývali problematikou, kdy je na výnosové straně jako změna stavu vyúčtován plný (100 %) ekvivalent vynaložených nákladů na nerealizovanou produkci. Předpisy ale připouštějí, že toto ocenění může být i nižší, jak o tom pojednává následující kapitola.

Finanční analýza

Rozdíly ve vykázaných účetních hodnotách mezi naším a zahraničním účetnictvím mají další důsledky. Jedním z nich je i použitelnost výsledků finanční analýzy. Jestliže je u nás počítána z jiných hodnot vstupních údajů, není zde srovnatelnost se zahraničními výsledky. Nejvíce se to projevuje u agregovaných ukazatelů, jako je např. Altmanův index a další. Chybí tedy srovnatelnost prostorová. Protože svého času bylo zanedbáno statistické výkaznictví, chybí i srovnatelnost časová. O dopadech na rentabilitu a další ukazatele finanční analýzy bylo hovořeno již v první části textu.

1.4 Oceňování nerealizované produkce

Nerealizovaná produkce nebo též zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují zásadně vlastními náklady. Toto poměrně neurčité ustanovení obsahuje zákon o účetnictví. „Postupy účtování“ toto ustanovení dále rozvádějí v textu, který není bohužel příliš dobře formulovaný a který lze uvést do následující tabulky¹⁵. Z tohoto tabulkového provedení vyplývají nepřesnosti textu předpisu, ze kterého je tabulka konstruována, což ovšem není nedostatek tabulky, nýbrž legislativy. Z tabulky vyplývají různé úrovně oceňování pro různé typy výroby.

Tab. č. 1 Úroveň ceny podle cyklu výroby

Cenu na úrovni:	můžeme použít ve výrobě:
přímého materiálu	s krátkodobým nepřetržitým cyklem
přímých nákladů, tj. přímého materiálu, přímých mezd a ostatních přímých nákladů	hromadné a velkosériové
vlastních nákladů výkonu, tj. přímých nákladů a výrobní režie	malosériové a kusové (zakázkové)
úplných vlastních nákladů výkonu, tj. vlastních nákladů výkonu a ostatní režie	malosériové a kusové (zakázkové) s cyklem delším než jeden rok

Ocenění nedokončené výroby a hotových výrobků musí být bez zisku.

Z této tabulky lze také vyvodit závěr, že s délkou výrobního cyklu stoupá i úroveň ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

Hlavní, a zcela zásadní nedostatek všech těchto ustanovení spočívá v tom, že se zde používají pojmy, které nemají oporu ani v účetních, ani v žádných jiných předpisech. Jsou to pojmy, které používaly dříve platné předpisy o kalkulaci. Tyto předpisy ale byly bez náhrady zrušeny. Přesto, jak je vidět, se bez nich nelze obejít. Proto se při jejich výkladu používají podpůrně dřívější předpisy o kalkulaci.

V každém případě ovšem z těchto ustanovení vyplývá, že pro oceňování nerealizované produkce na straně výnosů není nutno použít plný ekvivalent vynaložených nákladů na tuto produkci, ale zpravidla jen částečný ekvivalent. Přitom podniky se snaží oceňovat nerealizovanou produkci v rámci předpisů co nejnižším oceněním, neboť daňové předpisy se na rozdíl od nákladů nijak podrobně nezabývají výnosy. Při vysokém ocenění nerealizované produkce tak podnik platí na dani z příjmu daň nejenom z prodané produkce, ale i z neprodané produkce. Při současných problémech s profinancováním činnosti podniku je tedy v jeho zájmu, aby toto ocenění, následně i výnosy, daňový základ a daň, bylo co nejnižší. Lze jistě namítnout, že jde jen o časový posun v placených daních, že každá nerealizovaná produkce dojde do fáze realizace a daň z příjmu by se samozřejmě jednou musela zaplatit, ale také je známo, že s postupem času hodnota peněz klesá a že hodnota koruny, kterou musím odvést státu na dani dnes, je mnohem vyšší, než hodnota této koruny v budoucnu.

Na druhé straně nízké ocenění nerealizované produkce (nižší než odpovídá úplným vlastním nákladům produkce) nám bude působit problémy při kalkulačních propočtech. Zde opět záleží na rozhodnutí vedení podniku, zda upřednostňuje vnější vazby podniku nebo problematiku vnitřního ekonomického řízení.

Poznámka: V účetnictví se nerealizovaná produkce rozpadá na několik účtů, a to nedokončená výroba, polotovary a výrobky. Hranice mezi těmito účty je snadno překročitelná (ani ne tak fyzicky, jako spíše dokladově, např. věcnými a časovými posuny mezi nedokončenou výrobou a výrobky) a jestliže pro ně

¹⁵ Upraveno podle: Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby odst. 3. Oceňování

použijeme - jak připouští předpisy pro finanční účetnictví - různé úrovně ocenění, pak se snadno stávají nástrojem pro manipulaci s hospodářským výsledkem. Na druhé straně je třeba domyslet podle ukázky výpočtu rentability a tabulky oceňování uvedené v předchozím textu, co tyto manipulace provedou s ukazateli finanční analýzy.

1.5 Členění nákladů a výnosů

Na tomto místě je vhodné provést rekapitulaci a doplnění členění nákladů tak, jak je budeme používat ve vnitropodnikovém účetnictví. Členění nákladů je tedy:

- **druhové**, které člení náklady podle druhů ekonomických zdrojů a je vyjádřeno tím, že se ve finančním účetnictví třídí náklady podle účtů účtové třídy 5. Jeho nevýhodou je, že nesumarizuje náklady podle činností podniku. Toto třídění je výhradně záležitostí finančního účetnictví.
- **účelové**, které sleduje náklady podle účelu jejich vynaložení, a to
 - **po linii výkonů**, kdy sledujeme především proces uskutečňování výkonů a náklady a výnosy vztahujeme k těmto výkonům,
 - **po linii útvarů**, tj. zejména podle středisek, která byla obvykle zřízena za účelem výkonu určité činnosti. Zároveň tím náklady a výnosy vztahujeme k místu jejich vzniku a tím sledujeme odpovědnostní hledisko za vznik nákladů a výnosů.

Účelové třídění nákladů je záležitostí vnitropodnikového účetnictví a dodává podklady pro účtování ve finančním účetnictví.

- **kapacitní**¹⁶, které třídí náklady podle vztahu k objemu výkonů na fixní a variabilní.

Kapacitní třídění nákladů je záležitostí manažerského účetnictví a nákladového controllingu¹⁷, je podkladem pro rozhodování a řízení podniku pomocí optimalizace celopodnikové marže. Toto třídění nákladů naše legislativa nezná.

Dalším tříděním nákladů je třídění na:

- **externí**, tedy takové, které vstupují do dané aktivity zvnějšku. Jsou to náklady prvotní a jednoduché.
- **interní**, které představují spotřebu vlastních výkonů. Jsou to náklady druhotné a komplexní, tedy takové, které vznikly složením již dříve vynaložených nákladů a které již zpětně nerozkládáme na náklady, ze kterých původně vznikly.

Dále se náklady se ve vnitropodnikovém účetnictví rozdělují z hlediska jejich účtování na:

- **prvotní**, tj. náklady převzaté z finančního účetnictví, a
- **druhotné**, tj. náklady vznikající ze styku s ostatními středisky, popř. z časového rozlišování nákladů.

Obě tyto skupiny nákladů se zpravidla sledují na účtech nákladů příslušného střediska (nebo ve sbornících nákladů v tzv. zakázkové formě vnitropodnikového účetnictví, kde používáme techniky sborníkování), které se v analytické evidenci člení podle kalkulačních položek. Také výnosy hospodářských středisek jsou prvotní (převzaté z finančního účetnictví) a druhotné (vznikající z dodávek střediskových výkonů do ostatních středisek - střediskové výkony oceněné ve vnitropodnikových cenách).

¹⁶ Tento název je odvozen z toho, že při rozhodnutí o výrobě musíme rozhodnout o velikosti instalované kapacity, čímž také rozhodujeme o výši fixních nákladů.

¹⁷ Hermann, P., Lazar, J.: Nákladový controlling, Ostrava 1999.

V případě, že se ve výrobním středisku vyrábí více druhů výrobků, je třeba sledovat přímé náklady i podle jednotlivých kalkulačních jednic. Jen tak lze zajistit podklady pro sestavování výsledných kalkulací.

Proto dalším členěním nákladů je členění na:

- **přímé náklady** - jsou takové, které jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem či střediskem, kterému lze tyto náklady bezprostředně přiřadit. Je to například spotřeba materiálu, který vchází přímo do výrobku, mzdové náklady pracovníka, který pracuje pouze na jednom výrobku (činnosti), odpis zařízení specializovaného pouze na jeden výrobek (činnost) atp.
- **nepřímé náklady** - jsou takové, které se vztahují k několika výkonům či střediskům, a jsou jim proto přiřazovány pomocí rozvrhových základů (klíčů). Jsou to například správní náklady, ale mohou to být i jiné náklady, které jsou společné pro více výkonů podniku.

Podobným členěním je členění na:

- **jednicové náklady** - jsou příčinně vyvolány konkrétní jednicí výkonu. Stanoví se poměrně snadno pomocí norem spotřeby.
- **režijní náklady** - souvisí s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jsou stanoveny rozpočtem nákladů zpravidla pro určité časové období, popř. i pro určitý předpokládaný objem výkonů za toto období (mzda mistra za měsíc, náklady na otop podle vytápěné kubatury apod.)

Pokud bychom měli tyto dvě skupiny vzájemně srovnat, pak přímými náklady jsou náklady jednicové a část výrobní, zásobovací a prodejní režie, která souvisí s konkrétním výkonem. Nepřímými náklady je zbývající část nákladů středisek hlavní výroby a ostatní režijní náklady¹⁸.

Výnosy výrobních středisek jsou představovány jejich provedenými výkony (včetně výkonů dosud nedokončených).

Výnosem zásobovacího a správního střediska jsou jejich služby poskytované ostatním střediskům. Tyto výkony se oceňují zpravidla pevnými zúčtovacími sazbami (ve výši kalkulovaných příslušných režii), popř. pevnými částkami uvedenými v jejich rozpočtech.

Podle úrovně oceňování dokončené a nedokončené výroby se mění i způsob účtování, např. správní režie je účtována na účet nedokončené výroby nebo výrobků, případně na středisko realizace apod.¹⁹

1.6 Členění hospodářského výsledku

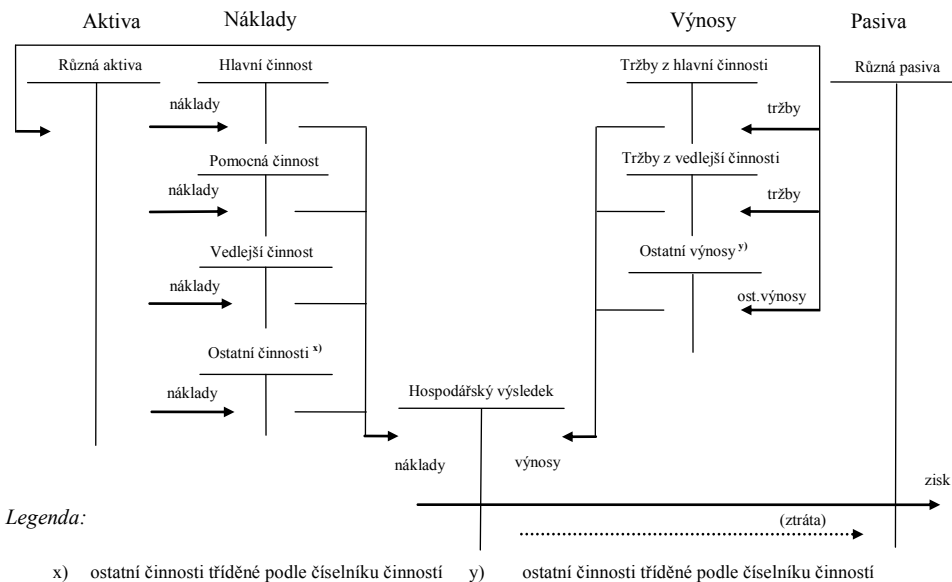
Účetní systémy vždy vyúsťují ve zjištění konečného efektu hospodaření, kterým je hospodářský výsledek. Je to veličina, která se zjišťuje souměřením nákladů a výnosů. Hospodářský výsledek, který z tohoto souměření vyplývá, je komplexní veličina, kterou musíme dále analyzovat z hlediska jejího vzniku.

Při tvorbě legislativy můžeme postupovat (a tomuto postupu musí odpovídat konstrukce účetní soustavy) tak, že souměřujeme náklady a výnosy rozlišené podle výkonů nebo činností, tedy zejména podle **účelu vynaložení nákladů** (Obr. 8).

¹⁸ Je třeba říci, že podniková praxe často nedostatečně rozlišuje třídění nákladů v kategoriích jednicové - přímé a režijní - nepřímé a obvykle tyto pojmy používá jako synonyma. I v příkladech uvedených v této učebnici dochází často k této záměně, ale vzhledem k jejich jednoduchosti to v těchto příkladech nehraje roli. V praxi je ale nutné tyto náklady rozlišovat.

¹⁹ Lazar, J. a kol.: *Sbírka příkladů z nákladového účetnictví (cvičebnice)*, skriptum EkF VŠB-TU, Ostrava 1995.

Schéma č. 1 Schéma principu zjišťování hospodářského výsledku podle činností



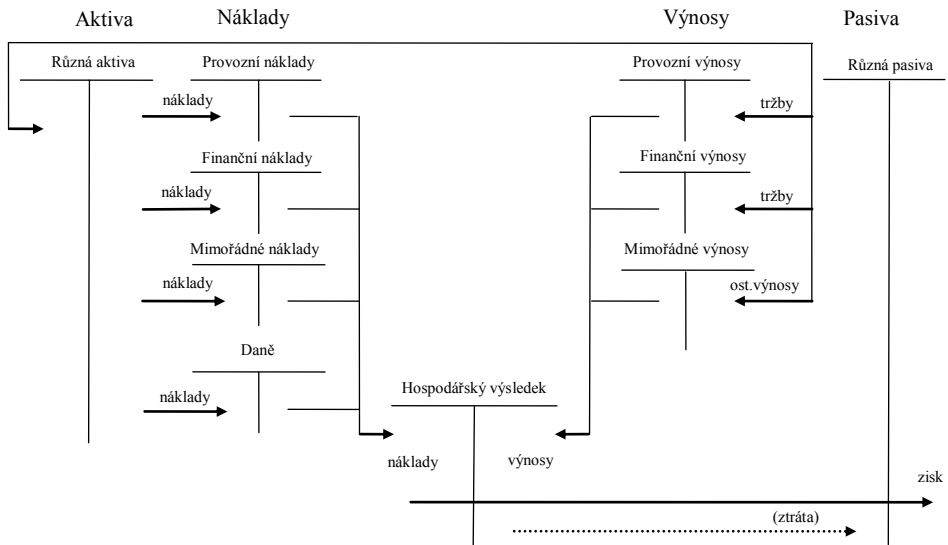
Pokud by takto byla konstruována účetní soustava, pak by místo účtové osnovy byl vydán číselník činností a náklady a výnosy by se číslovaly a třídily podle tohoto číselníku²⁰. Toto třídění je užitečnější z hlediska celého národního hospodářství, neboť umožňuje lépe statisticky zmapovat jeho činnost. Rovněž pro účely řízení podniku je velmi významné, neboť umožňuje zjistit, ve kterých činnostech podnik dosahuje zisku a které činnosti jsou naopak ztrátové. Rovněž v daňové oblasti se často hovoří o určitých činnostech spíše nežli o nákladových a výnosových druzích.

Z hlediska řízení je členění podle činností velmi podstatné, protože druhové členění (materiál, nakupované služby, osobní náklady atd.) směřuje dohromady některé podstatné informace. Tak například, jestliže jde o spotřebu materiálu, pak v podnicích s jinou činností jde o zcela jiné materiálové vstupy (dřevozpracující podnik - dřevo, strojírenský podnik - různé oceli, potravinářství - různé zemědělské produkty atp.), přitom v druhovém členění jde vždy o účet 501 - Spotřeba materiálu. Podobná situace se ale opakuje i v podniku, který pro zabezpečení svého chodu vykonává mnoho různých činností. Zatímco pro hlavní výrobu jsou materiálovými vstupy vstupní suroviny podle druhu výroby, pak pro autodopravu je materiálovou spotřebou spotřeba pohonných hmot, pro údržbu je to drobný materiál, pro správní a administrativní činnosti jsou to kancelářské potřeby, atd. Druhové členění (v tomto případě účet 501 - Spotřeba materiálu) nám o spotřebě materiálu podle činností žádnou informaci nedává.

Schéma má dnes podobu uvedenou v následujícím schématu.

²⁰ Tento číselník v minulosti skutečně existoval a náklady a výnosy se závazně třídily nejen podle druhů (účtová osnova, ale také podle činností (číselník činností).

Schéma č. 2 Schéma principu zjišťování hospodářského výsledku podle činností (modifikace)

**Legenda:**

Z a:	zisk z realizace výkonů hlavní činnosti	NZ d:	nerealizační zisky
Z b:	zisk z realizace výkonů vedlejší a pomocné činnosti	NZ e:	nerealizační ztráty
Z c:	ztráta z realizace výkonů ostatní činnosti		

Přese všechno, co zde bylo řečeno o určitých výhodách a nevýhodách, se **třídění nákladů a výnosů podle činností jako primární třídící klíč v našem účetnictví nepoužívá.**

Při řešení účetní koncepce v našem účetnictví byl přijat jiný princip. Můžeme totiž postupovat také tak, že vynaložené náklady se porovnají s dosaženými výnosy globálně, tj. bez rozlišení jejich přímé souvislosti s konkrétními výkony (jejich skupinami) nebo činnostmi, a jako třídící hledisko přijmeme **druhé členění nákladů** (Obr. 10).

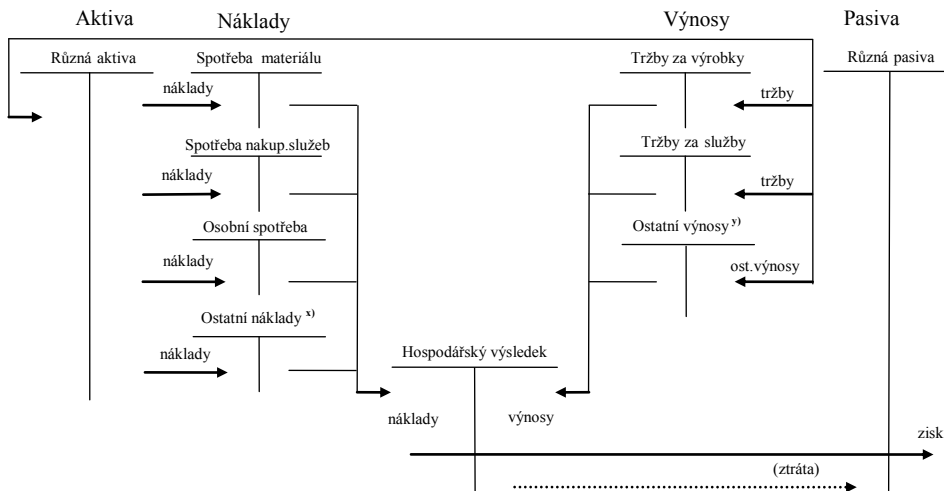
Souměřením celkových nákladů s položkami výnosů ve výsledovce²¹ představuje zjištěné saldo celkový hospodářský výsledek podniku za všechny jeho činnosti společně. **V zásadě jde tedy o princip používaný v současné době pro naši účetní soustavu.**

Naše účetní soustava sice člení hospodářský výsledek na výsledek provozní, finanční a mimořádný, ale provozní hospodářský výsledek představuje v podnicích s rozdílným zaměřením činnosti v každém z nich skutečně zcela jinou, statisticky souhrnně těžko zpracovatelnou veličinu.

Z výkladu problému je tedy patrné, že **nejvhodnější by bylo třídít náklady a výnosy z obou hledisek, jak podle druhů, tak podle účelu vynaložení.**

²¹ Záměrně je zde použit obecný pojem „výsledovka“. Evropské normy připouštějí čtyři typy výsledovek, přičemž jedna z nich je tabelární forma používaná u nás před účetní reformou, druhá nynější forma výkazu zisků a ztrát atd. Mj. existuje i controllingová výsledovka (Hermann, P., Lazar, J.: Nákladový controlling, viz literatura). Podstatné je, že všechny typy musí dát při jinak stejných podmínkách totožný hospodářský výsledek.

Schéma č. 3 Schéma principu zjišťování hospodářského výsledku podle druhů



Legenda:

x) ostatní náklady tříděné podle účtové osnovy

y) ostatní výnosy tříděné podle účtové osnovy

Naše účetní soustava přijala jako prvotní třídění nákladů a výnosů podle nákladových druhů. Toto třídění je vyjádřeno v účtové osnově. Pro účelové třídění nákladů nám účetní soustava ponechává relativní volnost. Jde tedy o to, jak spojit dvojí třídění nákladů a výnosů, přičemž jeden třídící klíč (podle druhů) je prvotní a pevný, druhý třídící klíč (podle činností) je druhotný a relativně volný. Ještě předtím, než dojdeme k otázkám praktické realizace tohoto problému, musíme se ještě zabývat otázkami podnikové struktury.

1.7 Organizační dekompozice podniku

Podnik můžeme charakterizovat těmito znaky:

- právní samostatnost (subjektivita), tj. způsobilost k právům a povinnostem a právo jednat svým jménem v právních vztazích;
- ekonomická samostatnost, tj. právo zcela samostatně hospodařit, čímž se rozumí rozhodovat o předmětu činnosti, o použití zdrojů a rozdělení zisku;
- samostatné rozhodování o vnitřním organizačním a ekonomickém uspořádání a způsobu řízení.

Z těchto charakteristik nás nejvíce zajímá možnost vhodně **uspořádat strukturu podniku z hlediska řízení.**

Úkolem vedení podniku je vytvořit uspořádaný celek činitelů a činností, který nazýváme organizace podniku. Vnitřní uspořádání podniku je zcela v kompetenci jeho vedení.

V průmyslových podnicích se vytvářejí zpravidla tzv. organizační stupně: dílny, které vznikají spojením pracovišť, provozy, závody. V podnicích jiného charakteru se tyto organizační stupně nazývají jinak, to však nic nemění na jejich podstatě. Činnost organizačních stupňů řídí vedoucí, kteří nesou odpovědnost za činnost svého organizačního stupně a mají na sebe z vedení podniku delegovanou odpovídající pravomoc. Pro zvýšení odbornosti řízení se na jednotlivých organizačních stupních vytvářejí ještě odborné (štábní) útvary. Odborné útvary nemají obecnou příkazovací pravomoc. Pomáhají vedoucímu řídit nižší složky po odborné

stránce a vykonávají a řídí některé odborné činnosti: zásobování, odbyt, přípravu výroby, marketing, financování.

Podle velikosti podniku se uplatňují organizační struktury dvoustupňové, třístupňové až čtyřstupňové. Vícetupňové organizace se vyskytují zpravidla jen u velkých celostátních organizací. V praxi mohou být voleny různé názvy organizačních stupňů, takže např. dvoustupňová struktura může mít označení stupňů podnik - závod, podnik - provoz nebo i podnik - pracoviště, takže pouze z těchto názvů nelze u existujícího podniku bezpečně usoudit, kolik stupňů organizační struktura má. Organizační struktura podniku se stanoví vnitropodnikovou normou (organizační řád) a zobrazuje se i graficky (organizační schéma).

V menších podnicích se vytvářejí zpravidla dva organizační stupně: vedení jako řídicí složka a výkonné a zabezpečovací útvary jako složka řízená.

1.8 Ekonomická dekompozice podniku

Aby bylo možno sledovat a řídit jednotlivé činnosti podniku, je třeba rozdělit podnik nejenom po stránce provozní, ale také po stránce ekonomické na jednotlivé útvary ekonomického charakteru. Zatím budeme v dále řešených příkladech vycházet pouze z dvoustupňové organizace podniku, tj. podnik, který bude rozčleněn na nižší organizační a ekonomické útvary pouze v jediné, dále nečleněné úrovni, přičemž organizační a ekonomická struktura bude totožná. Podnik tedy jak organizačně, tak ekonomicky rozčleníme na nižší ekonomické útvary, jimž se obvykle říká hospodářská střediska²².

Hospodářské středisko je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který:

- má pevně stanovený úkol, zejména výrobního nebo výkonového charakteru, vyjádřený jak v naturálních, tak i v peněžních jednotkách,
- samostatně sleduje svoji činnost, může měřit množství a strukturu svých výkonů a kontrolovat jejich ocenění, sortiment a jakost,
- při řízení využívá hodnotových vztahů, tj. může měřit a peněžně vyjádřit jak veškerou svou spotřebu jednotlivých majetkových složek, tj. materiálu, mezd a ostatních nákladů (vstupy), tak i své výkony (výstupy), a to jak u prvotních nákladů a výnosů, tak také u druhotných nákladů a výnosů, které vznikají předávkou výkonů mezi středisky,
- na základě tohoto měření je schopno vést účetnictví střediska (myslí se tím zpravidla účetnictví v účtových třídách 5 a 6),
- zachycovat skutečné a předem stanovené náklady a zjišťovat hospodářský výsledek ve vnitropodnikovém účetnictví.

Počet a rozsah hospodářských středisek, jakož i vztahy podřízenosti a nadřízenosti mezi nimi, se určují podle konkrétních podmínek v podniku, především v závislosti na druhu a organizaci jeho činnosti, ve výrobních podnicích zejména pak v závislosti na druhu a organizaci technologického procesu a na typu výroby.

Vzniká tedy otázka, kolik má v rozrůstajícím se podniku vzniknout středisek a jakého typu? Na to neexistuje přímá a jednoznačná odpověď. Potřeba zřídit pro určitou činnost středisko vzniká z přirozené potřeby sledovat náklady a výkony na určité činnosti nebo provozním celku. Jestliže chceme například samostatně sledovat náklady a výkony automobilové dopravy, zřídíme proto středisko Autodoprava, na němž budeme zachycovat náklady automobilové dopravy a její v penězích oceněné výkony. Jestliže bude navíc podnik územně rozlehlý, bude například členění Autodoprava Praha, Autodoprava Brno apod. Výkony střediska nemusí mít hmotnou podstatu, stačí, když splňuje výše uvedená kritéria. Tak může

²² V současné době je tento pojem často nahrazován módním, ale ne zcela odpovídajícím pojmem „profit-centrum“.

vzniknout středisko Projekce, středisko Výzkum apod. Základem je, že dokážeme měřit jeho vstupy (náklady) a výstupy (oceněné výkony).²³

Z hlediska **vertikální hierarchie** je klasické členění například následující:

- podnik,
- závody (divize),
- provozy,
- hospodářská střediska,
- nákladová střediska.

V tomto příkladu - pět organizačních stupňů - se od úrovně „podnik“ po úroveň „hospodářské středisko“ u těchto ekonomických celků sledují náklady a výnosy a uzavírá hospodářský výsledek. Tyto stupně mají tedy stejnou charakteristiku jako hospodářské středisko, pouze hospodářský výsledek vyššího stupně je tvořen součtem hospodářských výsledků nižších stupňů. Nákladová střediska sledují jen náklady a porovnáváme u nich pouze skutečné náklady s náklady předem stanovenými.

Z hlediska **typů středisek** se v rámci činnosti jednotlivých výrobních podniků (průmyslových, stavebních, dopravních apod.) se zpravidla zřizují:

- výrobní střediska (hlavní a pomocné výroby), dále
- středisko zásobovací,
- správní a
- odbytové.

Vedle těchto obvyklých středisek se tvoří další

- nevýrobní (pomocná) střediska - příklady jsou uvedeny níže.

Pro evidenci mimořádných nákladů a výnosů, za které není odpovědný konkrétní útvar (typickým příkladem takového nákladu je živelní pohroma), nebo pro náklady a výnosy plynoucí např. z jiného způsobu oceňování než je uvedeno v legislativě se zpravidla zřídí zvláštní středisko jako fiktivní útvar, nazývaný obvykle **neutrální středisko**.²⁴

Pro vyúčtování různých převodů účetního charakteru se často v souvislosti s ekonomickými záměry a nutností splnit legislativní podmínky zřizují účetně technická střediska, např. středisko zúčtování prodeje nazýváme **středisko realizace**, pokud nejsou prodávané výkony přebírány do evidence odbytového střediska.

Pokud bychom se měli zmínit o vícestupňové struktuře, která je vytvořena ve větším podniku, pak tato struktura má stránku provozní a stránku ekonomickou. Stránka provozní vychází z výrobní organizace podniku, stránka ekonomická z nutnosti ekonomického řízení, jehož základem je vnitropodnikové účetnictví. Tvorba obou struktur probíhá souběžně jak ze strany vedoucích provozních pracovníků, tak ze strany vedoucích ekonomických pracovníků. Provozní struktura je do jisté míry zafixována stávajícím výrobním zařízením, ekonomická

²³ Vznik a restrukturalizaci středisek je třeba směřovat vždy k začátku hospodářského roku tak, aby bylo možno sestavit jejich roční rozpočty. Podnikové reorganizace prováděné k jinému datu zpravidla ničí celý systém vnitropodnikového účetnictví a přetrháním vnitřních ekonomických vazeb znemožňují hodnocení vnitropodnikových výsledků hospodaření. Pak se může stát, že organizační změny prováděné bez návaznosti na vnitropodnikovou ekonomiku nejsou zdaleka takovým přínosem, než se očekávalo. Chybí měřítka vnitřní hospodárnosti podniku, což může dobře vycítit střední a nižší management a sníží svůj tlak na hospodárnost výroby.

²⁴ V mnoha podnicích toto středisko zřízeno není z toho prostého důvodu, že se stává cílem kontrol finančního úřadu. Jednoduše proto, že na spotřebě materiálu ve výrobním středisku nic k nalezení není, zatímco na těchto mimořádných případech na neutrálním středisku možná ano. Proto jsou tyto operace rozptýleny „metodou drobného deště“. Není to jediný případ, kdy obavy z důsledků finanční kontroly poškozují vnitřní systém řízení.

struktura je flexibilnější. Žadoucí je, aby obě struktury se co nejvíce přibližovaly, přičemž praxe za ideální stav považuje to, že téměř splynou²⁵. Vzhledem k tomu, že prakticky vždy vznikají nepředvídatelné mimořádné náklady a výnosy, které účtujeme v zájmu objektivního hodnocení výsledků ostatních středisek na neutrální středisko, které je ekonomickou záležitostí a nemá svůj odraz v provozní struktuře, nelze tohoto úplného splnutí prakticky dosáhnout.

Z hlediska teorií managementu rozlišujeme celou řadu struktur řízení (liniová, horizontální, maticová, liniově štábní atp.). **Dosavadní systém ekonomického řízení je velmi pevně svázán s liniově štábní strukturou.** Ta převládá v ekonomicky řízených podnicích natolik, že je prakticky jedinou formou, pro niž jsou v praxi aplikovány modely vnitropodnikového ekonomického řízení. Pro ostatní struktury jsou metody ekonomického řízení sice známy, ale nebyly u nás zatím aplikovány v dostatečném rozsahu²⁶.

Hloubka ekonomického členění u obou uvedených příkladů je různá. Souvisí v ekonomické praxi také s tím, že v minulosti vznikaly podniky značně velkého sortimentního i územního rozsahu při současném zachování direktivně centralistického způsobu řízení. V podnicích s celostátní působností (doprava, spoje apod.) byla úroveň řízení pěti až šestistupňová. Vzájemné vazby při působení obrovského množství vnějších a vnitřních činitelů byly natolik složité, že jakákoliv optimalizace byla při použití tehdejší techniky prakticky nemožnou.

Jednotlivé **typy středisek** můžeme **charakterizovat** následovně:

Výrobní střediska:

- ve výrobním středisku jde o samostatný technologicky uzavřený cyklus, tj. o řadu výrobních a nevýrobních operací, které začínají odebráním materiálu ze skladu, popř. polotovarů zpracovaných jinými středisky a končí montáží výrobků, dokončenou činností nebo provedenou službou. Tento výstup střediska nazýváme výkonem. Výkonem může být jak finální výrobek, tak jeho jednotlivé části, tak také některé hromadné operace. Záleží na konkrétní technologii výroby i hloubce ekonomického členění podniku.
- technologickým cyklem je do značné míry určena i odpovědnost pracovníků střediska za činnost útvaru, a to nejen za zabezpečení naturálních výsledků činnosti střediska, ale také za náklady a výnosy.
- účtování skutečných nákladů podle výkonů vede k uplatnění kalkulačního hlediska, které směřuje k hlubší diferenciaci kalkulačních přírážek výrobní režie, stanovovaných za výrobní útvary. Jde o to, aby se režijní náklady, které nelze na výrobek stanovit a sledovat přímo, zahrnuly do vlastních nákladů výrobků pokud možno v takové výši, v jaké při výrobě příslušných výrobků vznikly.
- často se uplatňuje i hledisko místní, podle něhož výrobní středisko představuje relativně uzavřený prostor.

Střediska výrobní režie

Výrobní režii rozumíme náklady na řízení na obsluhu výroby, vyvolané řídicími a obslužnými činnostmi včetně odpisů a částí technologických nákladů vznikajících ve výrobních střediscích jak hlavní, tak obslužné činnosti. Součástí výrobní režie mohou být i náklady na provoz meziskladů pro převod nedokončené výroby a polotovarů z jednoho výrobního střediska do druhého a manipulační a dopravní techniku.

²⁵ Toto vzájemné splnutí je vhodné z toho důvodu, že v čele střediska stojí jediný odpovědný vedoucí, který odpovídá jak za provozní, tak ekonomické výsledky střediska. Dělení nebo překrývání této odpovědnosti není z hlediska řízení vhodné.

²⁶ Viz Hermann, P., Lazar, J.: *Nákladový controlling*, Ostrava 1999. Publikace popisuje rovněž software nákladového controllingu vytvořeného autory této publikace.