

Boris Popesko, Šárka Papadaki

prosperita
firmy



Moderní metody řízení nákladů

Jak dosáhnout efektivního
vynakládání nákladů a jejich snížení

2., aktualizované
a rozšířené vydání

Boris Popesko, Šárka Papadaki



Moderní metody řízení nákladů

Jak dosáhnout efektivního
vynakládání nákladů a jejich snížení

**2., aktualizované
a rozšířené vydání**

Grada Publishing

Nakladatelství děkuje za podporu při vydání publikace společně s

greiner assistec s.r.o.

greiner packaging služovice s.r.o.



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.

Ing. Bc. Šárka Papadaki, Ph.D.

Moderní metody řízení nákladů

Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení
2., aktualizované a rozšířené vydání

Vydala Grada Publishing, a.s.

U Průhonu 22, 170 00 Praha 7

tel.: +420 234 264 401, fax: +420 234 264 400

www.grada.cz

jako svou 6120. publikaci

Vydání knihy schválila Vědecká redakce nakladatelství Grada Publishing, a.s.

Odpovědný redaktor Petr Somogyi

Grafická úprava a sazba Jan Šístek

Návrh a zpracování obálky Eva Hradiláková

Počet stran 264

Druhé vydání, Praha 2016

Vytisklo TISK CENTRUM s.r.o., Moravany

© Grada Publishing, a.s., 2016

ISBN 978-80-271-9051-5 (ePub)

ISBN 978-80-271-9050-8 (pdf)

ISBN 978-80-247-5773-5 (print)

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.

Obsah

O autorech	9
Úvod	11
1 Aktuální trendy v řízení nákladů	13
1.1 Zvyšování výkonnosti a snižování nákladů	17
1.2 Na které náklady se zaměřit	19
2 Náklady a jejich klasifikace	27
2.1 Pojetí nákladů: účetní náklady a manažerské náklady	27
2.2 Metody klasifikace nákladů	31
2.2.1 Druhové členění nákladů	31
2.2.2 Rozdělení nákladu podle účelu, ke kterému byly vynaloženy	34
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	36
2.2.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	38
2.2.5 Náklady produktu a náklady období	42
2.3 Modelování nákladů	43
2.3.1 Analýza bodu zvratu (Cost-Volume Profit Analysis)	43
2.3.2 Provozní páka	46
2.4 Náklady z pohledu manažerského rozhodování	47
2.4.1 Oportunitní náklady	50
2.4.2 Kalkulační druhy nákladů	51
2.5 Vývoj struktury nákladů organizací a jeho dopad na kalkulace nákladů	56
3 Nákladové kalkulace – základ nákladového řízení	59
3.1 Přiřazování nákladů objektu – nákladová alokace	60
3.1.1 Alokační fáze	62
3.1.2 Alokační principy	63
3.2 Objekty nákladové alokace	65
3.3 Kalkulační systém	67
3.3.1 Kalkulace ceny a kalkulace nákladů	67
3.3.2 Předběžné a výsledné kalkulace	68
3.4 Struktura nákladů v rámci kalkulace	70
3.4.1 Klasický kalkulační vzorec	71
3.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec	73
3.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	73
3.4.4 Dynamická kalkulace	74

3.5	Akumulace nákladů v rámci kalkulačních systémů	75
3.6	Klasifikace metod kalkulací nákladů	76
3.6.1	Absorpční a neabsorpční kalkulace	77
3.6.2	Kalkulace v zakázkové a hromadné výrobě	80
4	Kalkulace nákladů v hromadné výrobě	81
4.1	Tok materiálových, mzdových a režijních nákladů	82
4.2	Kalkulace dělením	82
4.3	Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly	83
4.4	Fázová a postupná metoda kalkulace	85
4.5	Kalkulace sdružených výkonů	89
4.6	Dynamická kalkulace	93
5	Kalkulace nákladů v zakázkové výrobě	95
5.1	Základní charakteristiky kalkulací v zakázkové výrobě	95
5.1.1	Kalkulace přímých materiálových nákladů	96
5.1.2	Kalkulace přímých mzdových nákladů	96
5.1.3	Přirazení režijních nákladů výroby	97
5.1.4	Důvody využití předkalkulované režijní sazby	98
5.1.5	Volba rozvrhové základny pro režijní náklady	98
5.1.6	Výpočet nákladů na jednotku produktu	99
5.2	Přirážková kalkulace	99
5.2.1	Stanovení rozvrhové základny a výpočet režijní přirážky a sazby	99
5.2.2	Sumační a diferencovaná varianta přirážkové kalkulace	101
5.2.3	Přirážková kalkulace v sektoru služeb	107
5.2.4	Stanovení výše a struktury režijních přirážek a sazeb	107
5.2.5	Nejvýznamnější omezení přirážkové kalkulace	109
5.2.6	Negativní dopady nesprávného přiřazení režijních nákladů	112
5.2.7	Problém úzkého místa u režijních středisek	113
5.2.8	Konstrukce přirážkové kalkulace v praxi	114
6	Kalkulace neúplných nákladů	115
6.1	Variety aplikace kalkulace variabilních nákladů	119
6.2	Využití kalkulace variabilních nákladů v praxi	121
6.3	Rozhodování o struktuře výkonů pomocí kalkulace variabilních nákladů	122
6.4	Podpora cenových rozhodování	123
6.5	Přínosy a omezení kalkulace variabilních nákladů	123
6.6	Průtokové účetnictví	124
6.6.1	Ukazatele průtokového účetnictví	128
6.6.2	Využití průtokového účetnictví	129
6.6.3	Výhody a omezení průtokového účetnictví	131
6.7	Srovnání kalkulace variabilních nákladů a průtokového účetnictví	133

7	Kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing)	135
7.1	Základní principy kalkulace podle aktivit	137
7.1.1	Tok nákladů v ABC kalkulaci	138
7.1.2	Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci	139
7.1.3	Aktivity	140
7.1.4	Hierarchie aktivit	141
7.1.5	Vztahové veličiny aktivit (cost drivers)	143
7.1.6	Míra výkonu aktivity	144
7.1.7	Náklady a procesy v ABC kalkulaci	146
7.2	Základní etapy tvorby ABC systému	146
7.2.1	Úprava účetních dat	147
7.2.2	Definice aktivit a nákladových objektů	148
7.2.3	Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám	152
7.2.4	Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulační jednotkových nákladů aktivit	156
7.2.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům	166
7.3	Informace poskytované metodou ABC a jejich využití	173
7.3.1	Zpětná analýza nákladů	173
7.3.2	Měření výkonu aktivit	175
7.3.3	Analýza ziskovosti zákazníků	176
7.3.4	Multidimenzionální analýza	178
7.3.5	Modelování scénářů	179
7.4	Využití ABC doma a ve světě	179
7.5	Vliv aplikace metody ABC na výkonnost firem	180
7.6	Nedostatky a omezení kalkulační metody podle aktivit (ABC)	181
7.7	Time-Driven Activity Based Costing (TD-ABC)	181
7.7.1	Postup metody TD-ABC	183
7.7.2	Časové rovnice	183
7.7.3	Výhody a nevýhody TD-ABC	185
7.7.4	Specifické problémy TD-ABC	185
7.7.5	Využití TD-ABC v praxi	187
8	Řízení podle aktivit (ABM) a jeho vazby na ostatní disciplíny nákladového řízení	189
8.1	Podpora strategií	190
8.2	Analýza procesů a aktivit	190
8.3	Účtování s časovou hodnotou peněz	193
8.4	Řízení plýtvání a kvality	194
8.5	Řízení ziskovosti	195
8.6	Benchmarking	195
8.6.1	Nákladový benchmarking	196
8.7	Outsourcing	199
8.7.1	Vztah outsourcingu a ABC	201

9	Strategické nástroje nákladového řízení	203
9.1	Kalkulace cílových nákladů	204
9.1.1	Postup tvorby kalkulace cílových nákladů	205
9.1.2	Výhody a omezení kalkulace cílových nákladů	212
9.1.3	Kaizen costing	213
9.2	Kalkulace životního cyklu výrobku	213
9.2.1	Tvorba kalkulace životního cyklu	214
9.2.2	Využití kalkulace životního cyklu	217
10	Moderní systémy rozpočtování	219
10.1	Tradiční systémy rozpočtování a jejich omezení	219
10.1.1	Fáze rozpočtového procesu	220
10.1.2	Nedostatky tradičních způsobů tvorby a hodnocení rozpočtů	221
10.2	Nové přístupy k rozpočtnictví	223
10.3	Activity-Based Budgeting	225
10.3.1	Základní etapy ABB procesu	226
10.3.2	Rozdíly mezi ABB a tradičním rozpočtnictvím	229
10.4	Beyond Budgeting	230
10.4.1	Základní principy Beyond Budgeting	232
10.4.2	Implementace Beyond Budgeting	235
10.5	Zero-Based Budgeting	236
10.5.1	Základní charakteristiky ZBB	237
10.5.2	Výhody a nevýhody ZBB	241
10.6	Využití výkonnostních ukazatelů (KPI) v rozpočtnictví	242
11	Metoda standardních nákladů (Standard Costing)	245
11.1	Implementace metody standardních nákladů	245
11.1.1	Stanovení standardů	246
11.1.2	Zjištění skutečných veličin a odchylek od standardů	247
11.1.3	Analýza odchylek a určení odpovědnosti	248
11.2	Klasifikace odchylek	248
11.2.1	Odchylka přímého materiálu	249
11.2.2	Odchylka přímých mezd	250
11.2.3	Odchylky režijních nákladů	251
11.2.4	Odchylky v tržbách	252
Závěr		255
Abstrakt/Abstract		257
Seznam zkratk		259
Literatura		261

O autorech

Boris Popesko (*1978)

Působí jako akademický pracovník na Fakultě managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně a na Vysoké škole podnikání a práva, a.s. V roce 2005 ukončil doktorské studium v oboru ekonomika a management, v roce 2010 byl habilitován v oboru ekonomika a management podniku. Profesně se zaměřuje na oblast podnikové ekonomiky, metod řízení nákladů a výkonnosti a ekonomiku služeb a zdravotnictví. Byl řešitelem několika výzkumných projektů (GAČR, Ministerstvo zdravotnictví ČR) a je autorem řady monografií a vědeckých článků. Během své dosavadní profesní kariéry absolvoval množství zahraničních pobytů, účastnil se různých konferencí a seminářů. Rovněž působil na zahraničních univerzitách jako hostující profesor. Více než deset let se věnuje podnikovému poradenství a vede vlastní firmu, zaměřenou na poradenství v oblasti řízení a snižování nákladů a zvyšování výkonnosti.



Šárka Papadaki (*1984)

Pracuje na pozici odborného asistenta na Fakultě managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, kde také v roce 2014 dokončila doktorské studium v oboru finance. Zaměřuje se na oblast podnikové ekonomiky, a to především na řízení nákladů ve službách a ve zdravotnických organizacích. Během své odborné kariéry se podílela na práci vědeckého týmu a byla řešitelkou několika vědeckých projektů. Publikovala řadu vědeckých článků věnovaných oblasti řízení nákladů. Pravidelně navštěvuje mezinárodní vědecké konference, účastní se stáží a přednáší na zahraničních univerzitách.



Úvod

Dostává se vám do rukou druhé vydání publikace „Moderní metody řízení nákladů“, které obsahově rozšiřuje a přepracovává původní vydání z roku 2009. Domnívám se, že se nám na základě ohlasů od čtenářů a studia vývoje metod řízení nákladů v uplynulých letech podařilo vytvořit kvalitní text, který nabízí přehled o řadě aktuálních témat souvisejících s nákladovým řízením firem. Při sestavování této publikace jsme se snažili překlenout rámec tradičního tuzemského přístupu k manažerskému účetnictví, který byl definován v 70. a 80. letech 20. století, a pokusili jsme se v daleko větší míře reflektovat strukturu a obsah manažerského účetnictví běžné v anglosaské literatuře a s nimi související důraz na tzv. *cost management*, tedy management nákladů, který je zde vnímán v daleko širším pojetí, než tomu bylo v případě pojmu „řízení nákladů“ užívaného v tuzemské literatuře.

Základní osa publikace zůstává ve srovnání s předchozím vydáním shodná. Jedná se tedy zejména o prezentaci metod a nástrojů, které umožňují poznat příčinu vzniku nákladů, podstatu vazeb mezi náklady a výkony podniku, a dokážou nabídnout možnosti, jak náklady cílenými kroky ovlivňovat. Současné podnikatelské prostředí se vyznačuje extrémním tlakem na náklady podniku a jeho schopnost tvorby hodnoty. K ne úplně správným postupům, které se často v podnikovém řízení uplatňovaly zejména v kontextu ekonomické krize, pak patří násilné a často bezmyšlenkovité „osekávání“ nákladů. Tyto primitivní postupy mohou mít negativní vliv na organizaci a její schopnost generovat zisk či tvořit hodnotu.

Z důvodu komplexnějšího zaměření publikace a snazšího pochopení principů i potřebnosti pokročilejších metod řízení nákladů se v úvodu publikace nevyhneme určité rekapitulaci základních pojmů nákladového a manažerského účetnictví. Tento výklad ovšem nepojímáme jako encyklopedický souhrn současného manažerského účetnictví, nýbrž jako přehled vybraných témat, který je nezbytný pro pochopení dalšího textu. Jak již bylo řečeno, při prezentaci těchto tradičních témat jsme narušili zaběhlý rámec tuzemského pojetí manažerského účetnictví, ale pokusili se nastínit jeho fúzi s metodami klasifikace běžnými v zahraniční literatuře, které podle našeho názoru lépe reflektují systémy používané v současné podnikové praxi. Tento odlišný přístup se týká zejména klasifikace kalkulací nákladů, jež patří mezi nejdůležitější metody řízení nákladů.

Stejně jako v předešlém vydání publikace jsme se primárně zaměřili na zevrubný popis moderních metod řízení nákladů. Významná část publikace je věnována konceptu procesního řízení nákladů (*Activity-Based Costing and Management*). Jsou v ní publikovány výsledky naší několikaleté výzkumné a konzultantské činnosti. Tuto část publikace jsme nově rozšířili o vysvětlení metody *Time-Driven Activity-Based Costing*. Stejným způsobem jsou v rámci publikace popsány metody strategického řízení nákladů a moderní metody rozpočetnictví, jmenovitě metody *Activity-Based Budgeting*, *Beyond Budgeting* a *Zero-Based Budgeting*. Nově jsme publikaci obohatili o vysvětlení konceptu průtokového účetnictví (*Throughput Accounting*) nebo o metodu standardních nákladů. Nově rozebíráme také metody řízení výkonnosti a jejich vazby na metody řízení nákladů, plánování a rozpočetnictví.

I když výčet metod, které jsou v rámci publikace prezentovány, jistě není komplexní, domnívám se, že představuje popis těch nevýznamnějších konceptů řízení nákladů, které se v současnosti ve světě prosazují. Čtenář zde nalezne dostatek odpovědí na otázky týkající se využitelnosti a aplikovatelnosti těchto moderních konceptů v tuzemské podnikové praxi.

V knize jsou shrnuty poznatky, k nimž jsme dospěli na základě dlouholeté výzkumné činnosti v oblasti řízení nákladů a konzultantské činnosti, kde jsme měli možnost realizovat několik projektů implementace těchto moderních systémů řízení nákladů v podnikové praxi.

Věříme tedy, že publikace bude mít ohlas nejen v akademické sféře, ale také v podnikové praxi, kde může napomoci bližšímu seznámení s moderními metodami řízení nákladů, které v ní jsou ve stále vyšší míře využívány.

1 Aktuální trendy v řízení nákladů

Nástroje řízení nákladů a účetní systémy mají za sebou více než stoletou historii, kdy se vyvíjely z jednoduchých systémů účetní evidence až po komplexní EPR systémy se softwarovou podporou. Nástroje řízení nákladů se vyvíjely v kontextu rozvoje manažerského účetnictví, které dnes představuje v rámci ekonomického řízení organizací jednu z nejvýznamnějších disciplín. Metody řízení nákladů a manažerské účetnictví historicky zdůrazňují svoji odlišnost od tradičního **finančního účetnictví**, které je řadou autorů považováno pro účely podpory manažerských rozhodnutí za nevhodné. Zvláště v tuzemských podmínkách je finanční účetnictví významně regulováno předpisy a účetními standardy, proto není vždy vhodné jako nástroj podpory manažerských rozhodnutí.

Finanční účetnictví představuje základní zdroj informací a dat pro řídicí pracovníky. Veškerá data a informace jsou ve finančním účetnictví souhrnně zveřejňována ve dvou základních výkazech. Prvním z nich je rozvaha, která nás informuje o majetku a kapitálu podniku, druhým je výkaz zisku a ztráty (zkráceně výsledovka), v kterém lze nalézt informace o nákladech a výkonech podniku. K těmto základním dokumentům se pak často řadí i výkaz o cash flow, který informuje o příjmech a výdajích podniku. Podrobnější informace lze pak ve finančním účetnictví čerpat z jednotlivých účtů, kde lze dohledat všechny primárně zaúčtované účetní položky. Veškeré informace jsou ve finančním účetnictví vykazovány v peněžních jednotkách.

Finanční účetnictví obsahuje základní informace o nákladech a výkonech, které jsou podstatné pro celou řadu metod řízení nákladů. Tyto informace jsou ale pro jejich samotnou tvorbu samostatně velmi omezeně využitelné, a to z několika následujících důvodů (Král, 2010):

- Finanční účetnictví bylo primárně vytvořeno pro **účely externích uživatelů** (banky, orgány státní správy, vlastníci, akcionáři): to znamená, že struktura jeho výkazů a data v něm obsažená jsou primárně evidovány ve vztahu k okolí podniku. Například náklady jsou v druhovém členění, které vyjadřuje spotřebu externích zdrojů (nakoupený materiál nebo lidská práce). Stejně tak výkony jsou evidovány ve výnosech, respektive tržbách, které vyjadřují, kolik jsme za výkony prodané mimo podnik utržili.
- Finanční účetnictví zpravidla **informuje o podniku jako celku**. Externí uživatelé účetních informací obvykle nejsou zainteresováni na evidenci informací o vnitropodnikové činnosti podniku. Zajímá je celkový výsledek hospodaření organizace. Informace o nákladech a výnosech jednotlivých závodů, dílen, divizí, produktových skupin apod. tedy nejsou ve finančním účetnictví evidovány.
- Informace poskytované finančním účetnictvím jsou téměř výhradně založeny na datech evidovaných v hodnotovém vyjádření, tedy v **peněžních jednotkách**. Finanční účetnictví nepracuje s naturálními veličinami, jako jsou kilogramy, kusy, metry apod.
- Finanční účetnictví je zaměřeno na evidenci dat týkajících se **minulých období**. Kompletní informace o minulém účetním období jsou zpravidla k dispozici až několik měsíců po

skončení tohoto období. Nástroje řízení nákladů se však často zaměřují na budoucnost, což způsobuje problémy v oblasti vzájemné provázanosti dat.

- Nedostatečná je také **periodicita vykazování informací** ve finančním účetnictví. Souborné výkazy finančního účetnictví jsou zpravidla k dispozici jednou ročně, zpětně za uplynulé účetní období. Méně detailní a neúplné výkazy jsou k dispozici i čtvrtletně či v kratších časových periodách.
- Pojetí nákladů a výnosů ve finančním účetnictví nemusí odpovídat potřebám vnitřních uživatelů a metod řízení nákladů. Finanční účetnictví pracuje pouze s účetními (explicitními) náklady a výnosy a není schopné zohlednit celou řadu nákladů a výnosů neúčetního (implicitního) charakteru, které jsou pro rozhodování důležité.

Jak bylo tedy uvedeno v předchozích bodech, finanční účetnictví a jeho informační schopnosti jsou z pohledu metod řízení nákladů do značné míry omezené.

Řada ekonomů je k obsahu a formě finančního účetnictví silně kritická. Objevují se názory, že řídit firmu podle finančního účetnictví je stejné jako řídit auto podle zpětného zrcátka. Finanční účetnictví se často považuje za přeregulované. Změny v účetních standardech, které jsou vyvolány politickými rozhodnutími (jako například změna způsobu odepisování), nemají s reálnou ekonomikou zpravidla nic společného. Náklady a výnosy se chovají podle svých vlastních zákonů a pravidel, ne podle politických rozhodnutí v parlamentu.

Významným problémem v rámci finančního účetnictví je také **oceňování aktiv**. Finanční účetnictví často vede k využívání nominálních cen a historických nákladů, které nereflktují skutečnou hodnotu daných aktiv a jejich vývoj v čase. Snaha o narovnání tohoto rozporu často vede ke vzniku různých položek, které se objevují ve výkazech finančního účetnictví a mají podobu různých přecenění, opravných položek apod., jež do značné míry deformují finální podobu finančních výkazů.

Zcela samostatnou kapitolou v rámci finančního účetnictví je **systém evidence nákladů**, který v zásadě vychází z jednoduchého členění nákladů podle druhu (materiál, osobní náklady, odpisy apod.). Toto členění nedává dostatečné informace o skutečných příčinách spotřeby nákladů a jejich vztahu k podnikovým aktivitám. Finanční výkazy firem pak velmi často obsahují nesrozumitelné položky typu: ostatní provozní náklady, mimořádné náklady apod.

Takto pojímané finanční účetnictví začalo být v posledních desetiletích velmi nevhodné pro účely podpory manažerských rozhodnutí nebo pro věcně správné ohodnocení, zda je v průběhu podnikatelského procesu tvořena hodnota či nikoliv. Na druhé straně přináší turbulentní doba a rostoucí požadavky manažerů stále vzrůstající nároky na kvalitu a rychlost informací pro rozhodování. Tradiční finanční účetnictví velmi často není schopné naplnit **základní funkci účetnictví** obecně, kterou je poskytnout všem zainteresovaným stranám spolehlivé informace o podnikatelské zdatnosti podniku při plnění jeho základní ekonomické funkce. Účetnictví by mělo být schopné zjišťovat, měřit a hodnotit za určité období míru zhodnocení vstupů, jež vcházejí do podnikové činnosti, tedy ziskovost (rentabilitu) vloženého kapitálu.

V průběhu 20. století došlo v rámci ekonomické vědy a praxe k poznání, že účetnictví jako takové má odlišný obsah a úlohy ve vztahu k tomu, kdo je konečným uživatelem těchto informací. Zcela jiné nároky na informace budou mít zainteresovaní externí uživatelé účetních infor-

mací, jako jsou orgány státní správy¹ nebo banky², jejichž cílem je přesná kvantifikace výsledků podniku (a to podle jednotné metodiky umožňující srovnávání více podnikatelských subjektů), odlišné nároky na účetní informace budou mít manažeři podniku, jejichž cílem je poznat a změřit skutečnou hodnotu, vytvořenou jednotlivými dílčími jednotkami a výkony uvnitř organizace.

Zjednodušeně řečeno můžeme současné používané účetní systémy rozdělit do dvou kategorií:

- **Finanční a daňové účetnictví**, které tvoří účetní systém, primárně vytvořený pro potřeby externích uživatelů. Vzhledem ke skutečnosti, že externí uživatelé vyžadují od účetních systémů jednotný výklad a možnost srovnávat předkládané informace, musí být finanční a daňové účetnictví konstruováno podle striktních pravidel, regulujících veškeré jejich aspekty.³
- **Manažerské účetnictví** (*Management Accounting*) je určené manažerům a **není předmětem mimopodnikové regulace**. Je prakticky účelné, aby takový účetní systém byl konstruován a upraven **pro potřeby konkrétního uživatele**, respektive manažera. Každé odvětví se vyznačuje natolik odlišnými aspekty, že soubor nástrojů a forma takového typu účetnictví zpravidla bývá u různých firem zcela odlišná, což – jak bylo již řečeno – je účelné.

První varianta manažerského účetnictví měla formu tzv. **nákladového účetnictví**, které se začalo rozvíjet zejména v souvislosti s rozvojem průmyslu. Jeho původním úkolem bylo zjišťování nákladů pro potřeby výsledné kalkulace, podle určité struktury a podle útvarů (zvláště režijních). Nákladové účetnictví se – na rozdíl od manažerského účetnictví zaměřeného na budoucnost – obrací do minulosti.

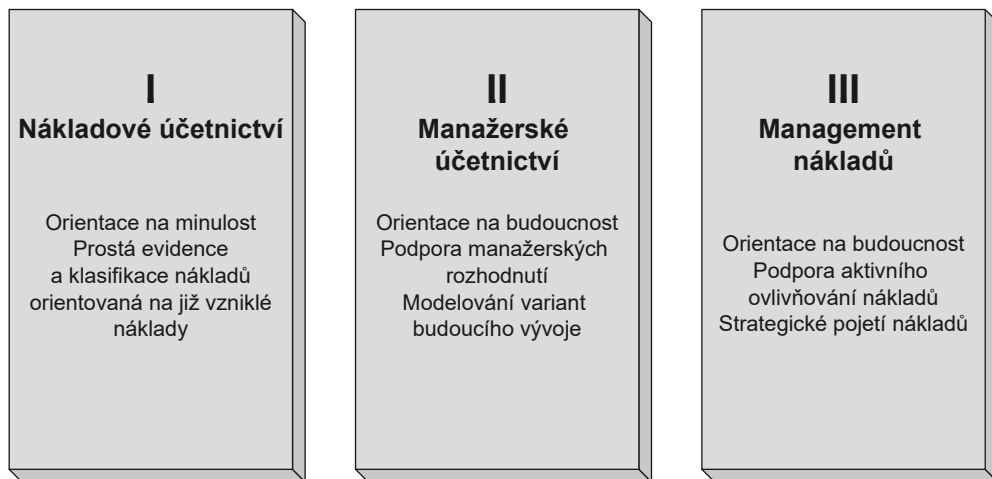
Vývoj manažerského účetnictví je v posledních letech pak charakterizován silným důrazem na aktivní roli v procesu vzniku nákladů a výnosů. Náklady již nebývají považovány za neovlivnitelné a účetnictví se neomezuje pouze na modelování variant budoucího vývoje, ale důraz bývá stále častěji kladen na cílené ovlivňování nákladů (například metody *Target Costing*). Pro označení tohoto „moderního manažerského účetnictví“ se někdy používá výraz **management nákladů**⁴ (*Cost Management*). Některé zahraniční publikace také hovoří o vyspělém či **pokročilem manažerském účetnictví** (*Advanced Management Accounting*). Management nákladů tedy může být definován jako soubor nástrojů a metod umožňujících aktivní ovlivňování nákladů s orientací na budoucnost (viz obrázek 1.1).

¹ Jedná se například o finanční úřad nebo správu sociálního zabezpečení, jejichž zainteresovanost spočívá v zákonné povinnosti podniků odvádět těmto institucím odvody v podobě daní nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jejichž výše je zákonem přesně vymezena. Cílem těchto institucí je dostat zákonům a vyměřit na základě jednotného výpočtu odvody všem institucím, kterých se tato povinnost ze zákona týká.

² Banky a jiné finanční instituce poskytují podniku kapitál. V rámci této činnosti je jejich zájmem změřit schopnost podniku splácet tyto závazky, a to na základě posouzení několika pevně definovaných ukazatelů.

³ Problematika klasifikace účetních systémů je v odborné literatuře velmi kvalitně a systémově vysvětlena. Z důvodu zaměření této publikace a jejího rozsahu zde tedy bude jen rámcově nastíněna.

⁴ Termín „management nákladů“ je použit záměrně, jako odlišení od termínu „řízení nákladů“, který se v tradičním manažerském účetnictví chápe jako souhrn nástrojů z oblasti rozpočetnictví, kalkulací a technicko-hospodářských norem.



Obrázek 1.1 Geneze manažerských účetních systémů

Management nákladů je možné charakterizovat na základě několika vývojových tendencí:

- Předmětem analýz již není pouze výroba nebo montáž (či jiná hlavní podniková činnost), ale všechny procesy, celý hodnotový řetězec.
- Náklady vznikají od nápadu o produktu až po jeho zrušení, nikoliv pouze ve výrobní etapě.
- Náklady lze aktivně ovlivňovat, nejsou „nutným zlem“, s nímž se musíme smířit.
- Náklady nevznikají pouze v nákladových střediscích, ale jako důsledek procesů, které v rámci podniku probíhají.
- Údaje o nákladech jsou často k dispozici příliš pozdě, ovšem poskytují množství a časové údaje a informace o budoucím vývoji ekonomických veličin.

Jednotlivé vývojové etapy manažerského účetnictví či účetnictví pro rozhodování můžeme rozdělit do tří úrovní:

- První z nich je tradiční **nákladové účetnictví** (*Cost Accounting*), které – jak víme – je zaměřeno téměř výhradně na evidenci informací o nákladech a jejich věcné setřídění z pohledu minulosti.
- Navazující úroveň je běžně známé **manažerské účetnictví** (*Management Accounting*), jehož význam se v posledních letech stále častěji zdůrazňuje. Nestačí již náklady věcně třídít z pohledu minulosti. Pro správná manažerská rozhodnutí je nutné nabízet informace o variantách budoucího vývoje, které by sloužily jako podpora rozhodování o volbě správných variant. Modelování variant budoucího vývoje je ale stále založeno na statické evidenci nákladů a na (víceméně) akceptaci jejich zdánlivě neovlivnitelné výše. Řada manažerských technik a nástrojů již ale dnes nabízí možnost do procesu ovlivňování nákladů aktivně vstupovat.
- **Management nákladů** (*Cost Management*) představuje třetí úroveň, která na předcházející systémy navazuje. Na tomto místě je ovšem nutné zdůraznit, že s objevením se nového kvalitativního stupně manažerských nástrojů a metod, které jsou v současné době nákladovým řízením prezentovány, nepozbývají předešlé vývojové stupně platnost nebo důležitost.

Z hlediska správného řízení podniku jsou důležité všechny vývojové etapy účetních a manažerských systémů, od nákladového účetnictví až po nákladové řízení.

Významným trendem v současném manažerském účetnictví a řízení nákladů je také **důraz na měření výkonnosti**. Výkonnost firmy je v současné podobě vnímána značně různorodě. Lze ji charakterizovat jako způsob chování organizace, jehož pomocí vykonává svoji činnost na základě podobnosti s referenčním (nejlepším) způsobem vykonávání této činnosti. Jde tedy o dosažení co nejlepšího způsobu provádění určité činnosti.

V současné době jsme svědky rozmachu různých metod měření výkonnosti organizace. V minulosti hodně používané finanční metody měření výkonnosti, jako například ukazatele rentability (ROA, ROE), jsou ve značné míře nahrazovány sofistikovanějšími metodami, které v některých případech berou v úvahu i nefinanční vlastnosti organizace (EVA, Balanced Scorecard apod.). Pro informační zajištění těchto metod však již opět nestačí pouze informace evidované v rámci finančního účetnictví, ale objevuje se potřeba evidence různých nefinančních dat, v jejímž rámci je role manažerského účetnictví nezastupitelná.

Rozvoj informačních a komunikačních technologií se významně promítá také v **integraci jednotlivých nástrojů řízení firmy**. Jednotlivé profese a oddělení již nežijí svým vlastním životem v oddělených a izolovaných soustavách, ale silně se integrují. Zcela zásadní je zde také propojenost věcné a hodnotové stránky transformačního procesu. Propojování jednotlivých manažerských systémů je zásadním trendem 21. století, jehož cílem je zvýšit kvalitu informací potřebných pro rozhodování. Již v 80. letech 20. století se objevily různé přístupy **procesního řízení**, jejichž cílem bylo odbourání hradeb mezi jednotlivými funkčními útvary uvnitř organizace. Procesní řízení se dnes zaměřuje i na odbourávání bariér mezi podniky v rámci interorganizačního rozšiřování procesů. Na problematiku procesního řízení navazuje odbourávání informačních bariér. Dochází stále častěji k integraci jednotlivých systémů řízení a propojování věcných a finančních informací. Manažeři stále častěji vyžadují integrované informace o ekonomických dopadech různých rozhodovacích variant. Tyto tendence jsou podporovány vyšší kvalitou informačních systémů, které jsou dnes dostupné.

1.1 Zvyšování výkonnosti a snižování nákladů

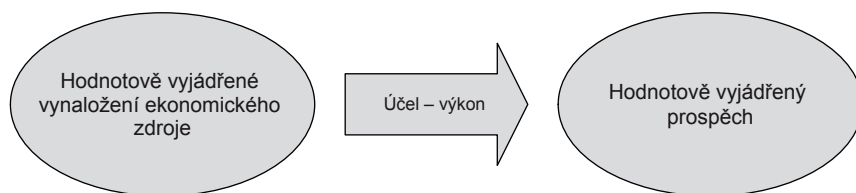
V klasickém pojetí finanční výkonnosti se nejčastěji za efektivní považuje ten podnik, který dokáže generovat vyšší hodnotu zisku. Tradiční ukazatele ziskovosti poté poměřují generovaný hospodářský výsledek (zisk) k objemu investovaného kapitálu. Tímto jednoduchým způsobem se pak vyčíslí tradiční ukazatele rentability jako rentabilita aktiv (ROA), rentabilita kapitálu (ROE) či rentabilita tržeb (ROS). V rámci finančního řízení podniku jsou tyto ukazatele dále rozvíjeny do řady sofistikovanějších ukazatelů, o kterých se blíže zmíníme v kapitole 10.

Omezením klasických ukazatelů rentability je skutečnost, že jejich hodnota je vždy závislá na hodnotě hospodářského výsledku firmy, jako výstupu finančního účetnictví, který se vyčíslí jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Při rostoucí míře konkurence v určitých odvětvích nastává situace, kdy má podnik velmi omezené možnosti nastavit cenu produktu na základě svých identifikovaných nákladů a velmi často přijímá cenu danou trhem. V takové situaci je snížení nákladů zpravidla jedinou cestou, jak zvýšit míru zisku firmy, potažmo ukazatele rentability.

Aktivita vedoucí k prostému snižování určitých nákladových položek jsou však poznamenány výrazným rizikem poškození úrovně výstupů. **Snižování nákladů může mít za následek**

také snížení hodnoty a kvality výkonu, tedy výrobku nebo služby, vnímané zákazníkem. Ke snižování nákladů musí organizace přistupovat s přihlédnutím k dopadům na výstupy transformačního procesu. Ne vždy může snížení nákladů přinést kýžený efekt zvýšení ekonomické účinnosti vynaložených nákladů. Zákazníci velmi často citlivě vnímají hodnotu produktu z hlediska kvality, užité hodnoty, vlastností apod. Významné snižování nákladů může negativně působit na zákazníky, akcionáře a další zainteresované skupiny.

Základní podstatou **podnikových nákladů** je skutečnost, že jsou vždy (nebo by alespoň měly být) nějakým způsobem **účelově svázány s podnikovými výkony** (viz obrázek 1.2). V praxi to znamená, že jakýkoliv náklad, který jsme v podniku vynaložili, by měl být účelově svázán s hodnotově vyjádřeným prospěchem, tedy prodaným výkonem. V situaci, kdy nějaký náklad nebyl v podniku vynaložen v souvislosti s tímto vztahem, ho v manažerském účetnictví nepovažujeme za náklad odpovídající dané definici (viz kapitolu 2.1).



Obrázek 1.2 Vazba podnikových výkonů a nákladů (Král, 2010)

Snížení či změna výše vynaložených nákladů podniku by se měla – na základě platnosti výše uvedeného vztahu – nějakým způsobem projevit na výkonech podniku, na výrobcích, které vyrábí, nebo službách, které poskytuje, a na jejich hodnotě vnímané zákazníkem. Tedy v případě redukce nákladů by se měly nějakým způsobem redukovat i výkony. Jak tedy postupovat ve snaze náklady snížit? Je vůbec možné nějaké snížení nákladů efektivně provádět tak, že začneme jednoduše omezovat jednotlivé nákladové položky v účetnictví, vydáme směrnice o omezení spotřeby režijního materiálu, propustíme „nadbytečné“ pracovníky nebo seškrtáme náklady na reprezentaci, cestovné nebo telefonní hovory? Tímto způsobem je možné objem celkových nákladů snížit, ale takto provedené úspory mohou mít negativní vliv na výkony podniku. Například omezení spotřeby režijního materiálu (třeba ochranných pomůcek) se může negativně projevit na kvalitě produktů nebo komfortu a produktivitě pracovníků.

Snížování nákladů by nemělo být prováděno na základě jednoduchého „**osekávání**“ **nákladů**. Velmi často je lepší cestou k cíli pokusit se o dosažení vyššího užitku či vyšší hodnoty výstupů se stávajícími nákladovými strukturami a docílit tak skutečně hospodárného vynakládání nákladů (tedy umět lépe využít existující potenciál podniku, s nímž je svázána určitá úroveň nákladů, než se pokoušet o odbourání nákladů, čímž – jak jsme si ukázali – může dojít také ke snížení doposud dosahovaného užitku). Pokud tedy „osekáme“ nějaký náklad bez znalosti jeho vazeb s výkony, pravděpodobně se nevyhneme snížení kvality nebo rozsahu výkonů. Nákladové racionalizaci musí předcházet analýzy vazeb mezi náklady a výkony. Co přinese například minimalizace nákladů v logistice, když tím utrpí míra poskytované služby nebo včasnost jejího dodání? **Lepší organizací prováděných aktivit a činností můžeme dosáhnout nákladové optimalizace zvýšením efektu z vynaložených nákladů.**

1.2 Na které náklady se zaměřit

Snižování či hospodárné vynakládání nákladů je jedním z nejskloňovanějších termínů, které zaznívají z úst vrcholových manažerů. V období hospodářské konjunktury se nákladová optimalizace zmiňuje v souvislosti s konkurenčním bojem a hledáním cesty k úspěšnému podniku, schopnému zvyšovat objemy svých výkonů. V období hospodářského poklesu je naopak nákladová optimalizace podmínkou přežití podniku. Náklady a jejich efektivní vynakládání jsou podstatné bez ohledu na stav hospodářského cyklu, bez ohledu na velikost podniku a můžeme říct, že až na několik zvláštních případů i bez ohledu na odvětví, v němž se firma pohybuje. Otázka ale zní: na které náklady se zaměřit, kde začít?

Běžnou reakcí na snižování ziskovosti firmy a snižování poptávky je snižování objemu výkonů, s cílem snížit náklady a přizpůsobit jejich objem předpokládaným tržbám. Samozřejmě snižování nákladů tímto způsobem je možné, ale představuje v první řadě snížení objemu výkonů a tím také snížení tržeb. Snižování objemu výkonů ale s nákladovým řízením nemá mnoho společného. Omezování výkonů je v první řadě vždy přizpůsobení se snížené poptávce ze strany odběratelů.

V této fázi ani nepomýšlíme na existenci fixních nákladů (tedy nákladů, které se ve vztahu k objemu výkonů nemění a na jejichž výši nebude mít snížení objemu výkonu žádný vliv). Snižování objemu výkonů v případě vysokého podílu fixních nákladů může mít naopak na ziskovost podniku velmi negativní vliv (viz tabulku 1.1). Koncept variabilních a fixních nákladů je podrobně popsán v kapitole 2. Samozřejmě zde hrají roli širší souvislosti jako výše skladových zásob, míra variability nákladů apod. Pro naše jednoduché úvahy hrají tyto elementární vztahy fundamentální roli.

Tabulka 1.1 Dopad poklesu objemu výkonů na zisk podniku

Objem výkonů	100	50
Tržby	10 000 Kč	5 000 Kč
Variabilní náklady	5 000 Kč	2 500 Kč
Fixní náklady	3 000 Kč	3 000 Kč
Zisk/ztráta	2 000 Kč	-500 Kč

Velmi důležité je si pro jakékoliv úvahy o nákladové optimalizaci uvědomit, že **ne všechny podnikové výkony (výrobky, služby, zákazníci) tvoří proporcionálně stejný zisk**. Mezi výkony můžeme nalézt takové, které jsou vysoce ziskové, i takové, jež jsou ve svém důsledku ztrátové. Pokud tedy společnost přistupuje k nákladovým úsporám výše uvedeným způsobem, měla by své úsilí zaměřit na ty podnikové výkony, které jsou méně rentabilní než ostatní. V tomto případě bude skutečně dopad takovéto optimalizace odlišný než dopad plošného snižování nákladů. Zde se ale už dostáváme do roviny vztahů mezi náklady a prováděnými aktivitami, kterými se budeme zabývat v dalších kapitolách této knihy.

Pojďme se nyní ale po pořádku podívat na situaci, kdy chceme nákladovou optimalizaci provádět bez ohledu na studium vztahů mezi náklady a výkony, a to jednoduchým snižováním

nákladů podle jednotlivých druhů. Jaký výsledek může mít naše snaha o snížení nákladů, pokud ji zaměříme na různé kategorie nákladů?

Klasifikaci nákladů se budeme podrobně zabývat v kapitole 2, nicméně obecně můžeme konstatovat, že náklady podniku lze jednoduše (podle členění používaného například v účetní evidenci) rozdělit do několika skupin, které v tomto případě nazýváme **nákladovými druhy**. Oprostíme se nyní od systémového přístupu a pro další výklad použijeme základní nákladové druhy, které v běžných podnicích představují z pohledu objemu podstatnou část nákladů. Jedná se tedy zejména o:

- materiálové náklady,
- osobní náklady,
- odpisy,
- externí služby a ostatní náklady.

Materiálové náklady

Náklady na materiál, zvláště přímé materiálové náklady (tedy ty, které jsou přímo spotřebovávány na výrobu výrobků), tvoří jednu z nejpodstatnějších položek nákladů zejména u průmyslových firem. Snahy o úspory materiálových nákladů byly proto v minulosti jedním z hlavních témat řešených v rámci zvyšování hospodárnosti prováděných výkonů. V průběhu 20. století bylo jedním z cílů materiálového inženýrství nalézt levnější varianty tradičně používaných materiálů. Rozvoj celého plastikářského průmyslu byl v podstatě nastartován snahou nalézt méně nákladné materiály a snížit tak celkový podíl tohoto druhu nákladů. V současné době se daleko více prosazují výrobky s jednodušší konstrukcí, která vyžaduje nižší množství materiálu. Používají se levnější varianty jednotlivých komponent a obecně se rozvíjejí odvětví, v nichž podíl materiálových nákladů nehraje klíčovou roli. Na druhé straně jsou ovšem pro celou řadu odvětví v krátkém období možnosti změny konstrukce výrobků nebo změny druhu materiálu značně obtížné, ne-li nemožné: výše uvedené závěry platí spíše obecně a dlouhodobě. Pochopitelně zde hraje roli velmi důležitý fakt, že jakákoliv změna v konstrukci výrobku nebo v použitém materiálu bude mít v drtivé většině případů za následek změnu charakteru výrobku z pohledu zákazníka, tedy změnu jím vnímané hodnoty. Pro spotřebitele je v konečném důsledku velmi důležité, zda byl použit plast nebo dřevo, dřevotříska nebo masiv apod.

Pokud si tedy vezmeme jako příklad současného výrobce, kterým je firma vyrábějící plastové komponenty pro automobilový průmysl, tento výrobce má velmi omezené možnosti jakkoliv ovlivnit konstrukci nebo druh použitého materiálu. Je nucen nakoupit materiál v potřebném množství za určitou tržní cenu. Jaké má tedy taková firma možnosti optimalizovat materiálové náklady? Existují pouze dvě tradiční možnosti:

- **nakoupit materiál za nižší cenu** nebo
- **snížit plýtvání** s materiálem.

Obecně lze říct, že ceny základních surovin jsou ovlivňovány globálními trhy, pro odběratele je tedy velmi obtížné nalézt dodavatele, který by danou komoditu nabízel za výrazně nižší cenu než jiní. Jedním z řešení mohou být **množstevní slevy**, na něž ale dosáhne pouze organizace schopná odebírat materiálové položky v určitém množství. Úspora z rozsahu tedy může dosahovat jen taková firma, která je dostatečně velká, nebo taková, která při nákupu surovin spolupracuje