Neptejte se účetních, jak řídit náklady[#]

(Diskuse k publikaci Tomáše Nekvapila: *Neptejte se účetních, jak řídit náklady*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.)

Jana Fibírová^{*}

Samotný název publikace: „Neptejte se účetních, jak řídit náklady“, s podtitulem „10 příběhů o kalkulacích v podnikání“ (Nekvapil, 2011), poutá pozornost čtenáře, odborníky v oblasti informační podpory řízení pak inspiruje k hlubšímu odbornému zamyšlení. Autor publikace RNDr. Tomáš Nekvapil má dlouholeté manažerské zkušenosti, s relativně širokým profesním záběrem. Působil jako finanční ředitel několika společností, jako ředitel pro informační technologie a organizaci. Tyto manažerské pozice zastával jak ve finančních společnostech, tak i v průmyslových podnicích. Od roku 2004 působil jako nezávislý konzultant v oblasti controllingu a procesního řízení, zejména implementace kalkulace podle dílčích aktivit (ABC – *Activity Based Costing*). V současné době pracuje v rakousko-české vzdělávací a poradenské společnosti Contrast Consulting Praha, s.r.o. Je tedy zřejmé, že publikace „Neptejte se účetních, jak řídit náklady“ vznikla jako odezva na bohaté praktické zkušenosti autora, obecně na potřebu managementu mít pro svá rozhodování k dispozici relevantní informace. V publikaci si autor klade základní otázku – mohou účetní informace splnit požadavky manažerů?

Vztah finančního řízení a jeho informační podpory

Autor vysvětluje vybrané problémy řízení nákladů a zisku podniku pomocí zcela konkrétních příběhů. Řešené situace jsou popsány takovým způsobem, aby se do nich mohl vžít a porozumět jim každý čtenář; přitom ve své podstatě upozorňují na ekonomické problémy, se kterými se v současné době, v podmínkách tvrdého konkurenčního prostředí, musí podniky v reálné praxi vyrovnat. Pod slupkou jednoduchosti jsou tak formulovány otázky a navrhnována opatření, která jsou zjednodušenou ukázkou rozhodování manažerů ve složité každodenní hospodářské praxi. Takováto forma odborného výkladu je pro čtenáře nejen velmi srozumitelná, ale i poutavá, v naší odborné literatuře přitom bohužel spíše výjimečná. Touto formou je možno přiblížit problémy ekonomického řízení i „neekonomům“, tzn. manažerům s výrobním, technickým či obchodním zaměřením, kteří jsou v praxi zodpovědní za ekonomické výsledky, jež svojí činností ovlivňují.

Svým pojetím je publikace zajímavá zejména pro manažery, kterým připomíná vybrané problémy ekonomického řízení, je pro ně inspirací a ověřením jejich zkušeností při volbě navržených opatření. Publikace je však zároveň přínosná i pro účetní, které by měla vést k úvahám a návrhům, jak zabezpečit potřebné informace pro management, jak konkrétně zpracovat účetní informace tak, aby bylo možno uspokojit odlišné požadavky základních skupin uživatelů účetnictví. A to jak externích uživatelů na základě požadavků účetní regulace (legislativy či standardizace) a zároveň i interních uživatelů, tzn. řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Tento přínos publikace pro účetní je však v textu skryt.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Prof. Ing. Jana Fibírová, CSc. – profesorka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <fibirova@vse.cz>.

Sám autor ho dokonce záměrně, a to nejen samotným názvem publikace, ale i konkrétními poznámkami v textu, vůbec nepřipouští (např. „nevytýkejme účetním nedostatečný rozhled“, „účetní by to nepochopil“, „a pak jim věřte“,...).

Autor mylně vychází z předpokladu, že informace pro ekonomické řízení by neměly být poskytovány účetním systémem, aniž konkrétně řeší, z jakého jiného informačního zdroje by měly být pořizovány. Toto je základní nedorozumění publikace, které provází čtenáře celým textem, je zdůrazněno i poslední závěrečnou větou: „Svému účetnímu to ale raději nevysvětľujte.....“

Takovéto úvahy jsou ve své podstatě popřením „účetního vidění“ světa a tím i popřením základních souvislostí ekonomického řízení. Při každém svém rozhodnutí by manažeři měli mít povědomí o tom, zda a jaký má vliv na náklady a zisk, zda jím tedy podnik „bohatne či chudne“, zároveň však i jak ovlivní finanční pozici podniku (tzn. jeho strukturu aktiv-majetku a zdrojů-kapitálu, jak tedy ovlivní výnosnost kapitálu), a jak se promítne v množství peněz (cash flow). Čím tedy vysvětlit tento rozpor?

Odpověď na tuto otázku v textu publikace nenalezneme, paradoxně jsme vedeni opačným směrem. Vysvětlení, které se nabízí, a které má bohužel i v současné době v naší praxi své zastánce, je záměna účetnictví jako systému účetních informací s jejich pouze jednou, povinnou a legislativně upravenou variantou finančního účetnictví. Je-li na jedné straně nezbytné respektovat důležitost a význam zveřejňovaných informací finančního účetnictví, zpracovaných v souladu se stanovenými pravidly (ať již dle IFRS, US GAAP či národní účetní legislativy), je na straně druhé nezbytné vytvořit v podniku, pro potřeby hodnotového řízení procesu tvorby výkonů, relativně nezávislý systém účetních informací manažerského účetnictví (controllingu).

Postavení a funkce controllera v podniku

Cestou k porozumění vzájemného vztahu ekonomického řízení a jeho informační podpory, zastřešené v podniku pozicí controllera, je připomenutí historie. Odborné prameny v této souvislosti zmiňují rok 1880, americkou železniční společnost Acheson, Topeka & Santa Fé Railway System, která zavedla pozici comptrollera. Tento název pravděpodobně vznikl odvozením od latinského *contra relatus*, což bylo označení pro druhý zápis, který se pořizoval pro potřeby řízení a odtud je již jen krůček k anglickému *counter roll*, francouzskému *compte rôle* (Jackson, 1949). Z toho je zřejmé, že titul controller se historicky vztahuje k účetnictví, nikoliv k vlastnímu řízení.

Ptáme-li se v americké literatuře z konce 20. století po tom, kdo je controller a co tvoří obsah jeho činnosti, je charakterizován následovně: „*Manažer zodpovědný za účetní oddělení. Je aktivním účastníkem plánovacích, kontrolních a rozhodovacích procesů. Ačkoliv přímo nepůsobí v pozici liniového nadřízeného, má moc ovlivňovat řízení speciální cestou, a to vykazováním a interpretováním informací získaných při rozhodování. Díky dodávání a interpretaci relevantních a včasných dat má controller významný vliv na rozhodování a hraje klíčovou úlohu v řízení organizace směrem k jejím cílům.*“ (Garrisson, 1988). Společně s *treasurerem* je controller v podniku hierarchicky podřízen finančnímu řediteli (*Vice-president of Finance, Chief Financial Officer CFO*), který je členem vrcholového vedení podniku (tamtéž).

I když existují jisté odlišnosti v postavení controllera při porovnání anglofonní a germanofonní oblasti, existuje mezinárodní shoda v pojetí účetnictví jako vrcholového

informačního nástroje ekonomického řízení a uznání manažerského účetnictví jako základu profese controllera. Toto konstatování by bylo možné doložit konkrétními citacemi jak z odborné literatury, tak i z podkladů vydávaných mezinárodně uznávanými institucemi, zejména IGC (International Group of Controlling, nezávislé sdružení společností pracujících v oblasti controllingového vzdělávání a výzkumu), CIMA (Certified Institut of Management Accounting), či FEI (Financial Executive Institute). Jako příklad uveďme alespoň jednu citaci: „*Manažerské účetnictví je integrální součástí řízení, je aplikací principů účetnictví a finančního řízení. Vyžaduje identifikaci, vytváření, prezentaci, interpretaci a využití informací v souvislosti s:*

- *tvorbou podnikatelské strategie,*
- *plánovacími a kontrolními aktivitami,*
- *rozhodováním,*
- *hospodárným využitím zdrojů,*
- *zvyšováním výkonnosti a hodnoty dodávané zákazníkům,*
- *ochranou hmotných a nehmotných aktiv,*
- *správou a vnitřní kontrolou společnosti.“* (CIMA, 2003)

Z pohledu uživatelů účetních informací je tedy účetnictví nástrojem komunikace, společným „finančním jazykem“. Jediný výchozí zpracovatelský způsob informačního zobrazení konkrétních hospodářských transakcí v podniku tak vyúsťuje (lépe vyjádřeno, měl by vyústit) do uživatelsky odlišných subsystémů účetních informací. Funkce manažerského účetního (controllera) by měla v podniku zajistit provázanost či naopak izolovanost účetních informací za podnik jako celek, vykazovaných navenek externím uživatelům v účetních výkazech, a informací pro hodnotové řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur (útvarů, výkonů, procesů). Controller by měl být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, i když nemá pravomoc k rozhodování o konkrétních záměrech budoucího vývoje útvarů a podniku. Předpokladem pro vytvoření úplných a nezkreslených informací je přitom oddělení informační podpory řízení (manažerského účetnictví) a vlastního řízení (managementu). Controller by měl být v pozici nezávislosti, tzn., že by neměl mít vnitřní motivaci prezentovat úspěch, či zakrývat neúspěch konkrétních rozhodnutí prostřednictvím předkládaných informací.

Controller by měl zajišťovat interpretaci hodnotových informací pro řídicí pracovníky, zajistit poradenství v této oblasti (zejména vysvětlovat obsah používaných pojmů, jejich vzájemné vztahy, podrobnější členění, atd.). Rozhodovací pravomoc manažerského účetního (controllera) spočívá ve vymezení obsahu a pojetí základních hodnotových kategorií (pojetí nákladů, výnosů, zisku, příjmů, výdajů, aktiv a závazků), ve volbě kritérií podrobnosti jejich členění, zajištění vnitřní provázanosti a koordinovanosti tohoto členění v konkrétních útvarech a za podnik jako celek (Fibířová – Šoljaková – Wagner, 2011).

Konkretizujme tyto poznatky (argumenty) uvedením alespoň jednoho příkladu z publikace. Autor na str. 40 uvádí, že výkonový odpis je jednicovým nákladem, stejně jako spotřeba základního materiálu, že výše těchto položek v kalkulaci je stanovena normou. Z pohledu finančního manažera na vyšší úrovni řízení, který využívá kalkulaci jako informaci pro svá rozhodování, by mohlo být takovéto členění nákladů správné. Z pohledu informací manažerského účetnictví, způsobu (tzn. nástrojů) řízení nákladů, které využívá (zejména normotvorná základna a rozpočty) jsou však výkonový odpis a spotřeba základního materiálu odlišnými nákladovými položkami. Spotřeba základního materiálu je ovlivněna jinými faktory, než odpis technologického zařízení. Při řízení spotřeby základního materiálu, v každém konkrétním hodnoceném období, je potřebné odlišit zodpovědnost za dodržení

předem stanovené pořizovací ceny materiálu (v kompetenci logistiky či nákupu) od zodpovědnosti za dodržení spotřeby jeho předem stanoveného množství (v kompetenci výrobních útvarů).

Takovéto velmi detailní souvislosti jsou samozřejmě mimo pozornost finančních manažerů. I když obě položky kalkulace, jak spotřeba základního materiálu, tak výkonový odpis, jsou náklady variabilními, jednicovým nákladem je pouze spotřeba základního materiálu. Je úlohou manažerského účetního (controllera), aby vždy zvolil taková členění nákladů v podniku, která jsou potřebná pro řízení na všech úrovních vnitropodnikové hierarchie, a aby vysvětlil uživatelům těchto informací (manažerům) odlišný obsah používaných pojmů.

Členění nákladů na jednicové a režijní není zaměnitelné s členěním nákladů na variabilní a fixní, stejně jako s členěním na přímé a nepřímé. Pokud řídící pracovníci tohoto „poradentství“ controllera v podniku nevyužívají, často v praxi především proto, že na své otázky nedostávají od konkrétního pracovníka, který tuto pozici v podniku zastává, dostatečně kvalifikované odpovědi, celý systém informační podpory je narušen, funguje nedokonale a neefektivně.

Pojmový aparát pro finanční řízení

Je škoda, že autor pojmy, které v publikaci při svých konkrétních manažerských úvahách používá, jako například „babiččina kalkulace“, „původní hodnota zdroje“ a jeho „nová hodnota“, „odpis M“ (odpis pro zdroj limitovaný morálně) a „odpis F“ (limitovaný fyzicky), nepropojuje s používaným pojmovým aparátem v účetnictví. Tedy konkrétně nepoužívá pojmy jako „kalkulace plných a variabilních nákladů“, „pořizovací (popřípadě historická) a reprodukční cena“ majetku (aktiva), „časový a výkonový odpis“, atd. Publikace by v této souvislosti byla velmi cenná, současně s prohloubením odborných ekonomických znalostí manažerů-ekonomů by přispěla k hlubšímu porozumění vypovídací schopnosti účetních pojmů. Pokud jsou však v publikaci používány pojmy, které mají stejný obsah jako již existující pojmový aparát v účetnictví, aniž jsou tato synonyma současně uvedena, tak to bohužel vede ke vzdalování managementu od účetnictví. Namísto, aby se usnadnila komunikace manažerů a účetních (manažerských účetních), budovaly se úzké vazby řízení a jeho informační podpory (účetnictví), a tak se podporovala koordinace všech základních oblastí řízení – věcného, personálního a ekonomického, vzniká při čtení publikace dojem, že účetní informace neslouží řízení.

Pro konkretizaci tohoto konstatování uveďme opět příklad z textu publikace. Autor na několika místech věnuje pozornost využití kapacity a problematice odpisů. Správně upozorňuje na nejistotu spojenou se stanovením odpisů a na význam využití výkonových odpisů (dle autora tzv. odpis pro zdroj s životností limitovanou fyzicky – „odpis F“). Tyto poznatky jsou však v účetnictví, v naší praxi i ve finančním účetnictví, nejen manažerském, využívány. Nejedná se tedy pouze o informace z manažerských úvah, jak autor uvádí, které nejsou (nemohou být) v účetnictví respektovány.

Při stanovení doby použitelnosti aktiv (majetku) se v účetnictví obecně vychází ze dvou základních způsobů (IASB, 2012). Jednak z období, po které se očekává, že aktivum bude používáno, při stanovení časového odpisu; a jednak z očekávaného množství produktů, které je možno s využitím aktiva získat, při stanovení výkonového odpisu. Pouze daňové účetnictví používá téměř výhradně časové odpisy, a výkonový odpis jen zcela výjimečně, v konkrétně

uvedených příkladech. Stejně tak i doba použitelnosti aktiva, a tím i odpisový plán, se může v účetnictví změnit, samozřejmě vždy až pro další účetní období. Je to dokonce požadavek účetnictví, aby se tak stalo, jsou-li informace pro změnu k dispozici.

Účetnictví v souvislosti s otázkou stanovení vhodného způsobu odepisování, využití časového či výkonového odpisu, nabízí pro řízení (manažerům) informace i pro složitější úvahy, které autor, vzhledem k problémům které řeší, ani nezmiňuje. Zajímavá je například vypovídací schopnost informace z porovnání odlišného způsobu odepisování ve finančním a manažerském účetnictví. Tato situace nastává v případě, kdy ve finančním účetnictví je používán časový odpis (pro aktivum, které bude použitelné po určitou dobu, poté bude nahrazeno novým) a v manažerském účetnictví odpis výkonový. V tomto případě rozdíl časových a výkonových odpisů kvantifikuje vliv využití kapacity na zisk a je pro řídicí pracovníky důležitou informací o tom, jaká výše zisku (ztráty) je způsobena lépe využitou či naopak nevyužitou kapacitou. Z hlediska řízení nákladů je kvantifikace nevyužitých (lépe využitých) fixních nákladů důležitou informací pro přijetí vhodných opatření a případnou kompenzaci tohoto vlivu změnou rozpočtu. V případě nižšího využití kapacity úsporami rozpočtu, tzn. absolutním snížením rozpočtovaných ovlivnitelných fixních nákladů, ať již ve formě snížení výše odměn pracovníků, nákladů na vzdělávání, na opravy a údržbu, marketing, apod. V případě vyššího využití kapacity naopak racionálně řízenou vyšší spotřebou takovýchto nákladů.

V souvislosti s problémem vypovídací schopnosti účetních informací – odpisů, není možno nezmínit problematiku ocenění dlouhodobých aktiv. Informace manažerského účetnictví (controllingu) by měly vycházet při stanovení odpisů z reprodukční ceny dlouhodobých aktiv a poskytnout tak managementu potřebné informace pro rozhodování. Jak autor v publikaci upozorňuje, zejména pro kalkulaci reálných nákladů konkrétních výkonů a kalkulaci jejich reálného přínosu při prodeji zákazníkům.

Autor však již nezmiňuje relativně bezprostředně navazující problém, který při „účetním vidění“ nelze opomenout. Pomocí kalkulovaných odpisů z reprodukční ceny aktiv by měly být kvantifikovány i celkové náklady, které po úhradě z výnosů umožní zajistit potřebné finanční zdroje na reprodukci dlouhodobého aktiva v budoucnosti. Informace o rozdílu výše účetních odpisů z historické ceny (ve finančním účetnictví) a kalkulovaných odpisů z reprodukční ceny (v manažerském účetnictví) je proto velmi důležitá z hlediska budoucí finanční stability podniku, měla by být sdělena vlastníkům, například v příloze k účetní závěrce, a ovlivnit jednání valné hromady o rozdělení zisku.

Takovýmto způsobem je možno nalézt vhodné řešení jedné z velmi diskutovaných otázek finančního účetnictví, a to je nadhodnocení vykazovaného zisku hlavní výdělečné činnosti vlivem nižších odpisů z historické pořizovací ceny dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv (dle autora tzv. „původního zdroje“), v porovnání s odpisy z jejich reprodukční ceny (v textu publikace tzv. „nové hodnoty“). Propojením informací finančního a manažerského účetnictví se zvyšuje vypovídací schopnost účetních informací pro externí uživatele, zejména vlastníky, spojené s oceňováním dlouhodobých aktiv historickou pořizovací cenou, jejíž výši je možno v průběhu fungování aktiv ve finančním účetnictví snižovat (opravné položky, oprávký), nikoliv však zvyšovat (dle legislativní úpravy účetnictví v České republice, dle US GAAP, dle výchozí varianty IFRS).

Využití členění nákladů na variabilní a fixní pro potřeby řízení nákladů a zisku

Při hledání námětů k diskusi a k výměně odborných názorů není možno nezmínit kapitolu 4 publikace s podtituly „Vztah mezi množstvím produkce a její ziskovostí“, „Proč neplatí jednoduchá schémata a jak řešit skutečné problémy v praxi“. Autor v této kapitole úvodem, na jednoduchém příkladu, názorně a srozumitelně vysvětluje, proč rozšíření sortimentu není automaticky doprovázeno zvyšováním zisku podniku, zamýšlí se nad způsobem, jak vyjádřit skutečnou nákladovou náročnost produktů. Této otázce věnuje samostatnou pozornost v celé navazující druhé části publikace „Tajemství odkrytá využitím nákladového modelování“. Podrobně vysvětluje podstatu metody kalkulace podle dílčích aktivit ABC (*Activity Based Costing*), uvádí konkrétní a velmi srozumitelné příklady. Ty umožňují čtenáři pochopit význam této moderní metody kalkulace, vysvětlit základy procesního řízení, porovnat ho s funkčním, útvárovým pohledem.

Odborně zdatný čtenář by si však měl všimnout, že kalkulace v jedné z posledních rozhodovacích úloh, kterou autor s využitím metody ABC sestavuje, konkrétně na str. 117 (kalkulace nákladů poledního oběda v pizzerii), je ve své podstatě „babiččinou“ kalkulací z druhé kapitoly (obecně kalkulací plných nákladů), která nesplnila původní očekávání manažerské úvahy, nepřinesla požadovaný zisk. Je škoda, že na toto základní omezení vypovídací schopnosti kalkulace ABC, jako jakékoliv jiné kalkulace plných nákladů, autor čtenáře neupozorňuje.

Metoda ABC je v praxi využívána nejen ve své základní podobě jako kalkulace plných nákladů, která je v publikaci vysvětlena, ale také při rozlišení variabilních a fixních nákladů. Tyto modifikace využití metody ABC jsou známé, v odborné literatuře se označují jako „*Activity Based Costing on Full Costs*“ a „*Activity Based Costing on Variable Costs*“ (Král aj., 2010). Záleží na rozhodovací úloze, kterou řídicí pracovník řeší, kterou z obou možných variant kalkulace pro své rozhodnutí použije. Pro hodnocení každého konkrétního produktu by management měl mít k dispozici dvě základní informace. Jednak jak prodejní cena výkonu uhrazuje jeho plné náklady standardního (plánovaného) využití kapacity a dále jaká je marže výkonu.

To, že autor nevěnuje těmto dvěma základním variantám metody ABC pozornost je pravděpodobně způsobeno jeho konkrétními praktickými zkušenostmi s využitím členění nákladů na variabilní a fixní a s tím souvisejícím jeho odborným názorem na aplikaci tzv. analýzy bodu zvratu v praxi (konkrétně v již zmíněné kapitole 4 „Vztah mezi množstvím produkce a její ziskovostí“, „Proč neplatí jednoduchá schémata a jak řešit skutečné problémy v praxi“).

Argumenty, které autor v textu v souvislosti s členěním nákladů na variabilní a fixní uvádí (variabilní náklady nejsou proporcionální, fixní náklady nejsou přímkou, neexistuje podnik vyrábějící pouze jeden produkt,...) nejsou neznámé. Nejvíce diskutované byly na počátku 70. Let (Kaplan, 2006), kdy přestalo potřebám řízení podniku vyhovovat rozlišení na fixní a variabilní náklady s využitím matematicko-statistických metod, nejčastěji provedené s využitím metod regresní a korelační analýzy, která předpokládala, že fixní náklady jsou konstantní, že nedochází k jejich úspoře či překročení. S významným nárůstem podílu tzv. vyhnutelných fixních nákladů se v praxi začalo používat podrobné analytické členění fixních a variabilních nákladů přímo v účetnictví (v manažerském účetnictví), na analytických nákladových účtech, podle odlišné příčiny vzniku těchto nákladů.

Při tomto členění je nejdůležitější to, jakým způsobem (jakými nástroji a v souladu s jakými kritérii) je možno náklady řídit. Pokud je možno úkol ve vynaložených nákladech stanovit normou spotřeby nákladů na konkrétně vymezenou naturální jednotku výkonu, nebo normativem na skupinu výkonů, dávku, jedná se o náklady variabilní. Pokud jsou náklady stanoveny v celkové výši jako limit na určité období, pak jsou tyto náklady řízeny jako fixní.

Při řízení nákladů v praxi je tedy teoretický předpoklad proporcionálního vývoje variabilních nákladů a konstantních fixních nákladů (v rámci určitého rozsahu využití kapacity), základem pro vyjádření způsobu stanovení nákladového úkolu (předem stanovených nákladů) pro další období. Lineární vývoj nákladů (obdobně i výnosů) je pro řízení nákladů (výnosů a zisku) v daném období vyjádřením cíle, kterého by mělo být dosaženo. Informace o plnění stanovených cílů ve vývoji základních faktorů řízení zisku, kterými jsou předem stanovené prodejní ceny a variabilní náklady výkonů, celkové fixní náklady, objem a struktura výkonů, jsou rozhodující pro vyhodnocení skutečného vývoje nákladů, výnosů a zisku, přijetí navazujících opatření. Informace o odchylkách, včetně jejich systematického členění dle odpovědnosti a příčin vzniku, poskytuje řídicím pracovníkům tzv. metoda standardních nákladů.¹

Stanovit, zda daný náklad je variabilní či fixní, je v řadě případů velmi obtížné. Vhodnou pomůckou pro rozpoznání fixních a variabilních nákladů je zodpovězení následujících otázek: „Jedná se o náklady opakovaně vkládané s měnícím se množstvím výkonů, či o náklady potenciální?“, „Jedná se o náklady vyvolané výkonem, či časem?“ Za variabilní se považují náklady, které jsou spojeny s uskutečněním jediného výkonu nebo dávky výkonů. Tyto náklady jsou spotřebovány každým výkonem (dávku), pro uskutečnění dalšího výkonu (dávky) je třeba tyto náklady opakovaně vynaložit. Jejich prospěch je vytvořením výkonu (dávky) vyčerpán. Naopak fixní náklady zajišťují podmínky pro tvorbu výkonů (potenciál), lze s nimi vytvořit v rámci jejich kapacity libovolné množství výkonů. Tyto náklady souvisí s určitým časovým obdobím, vynakládají se v pravidelných časových intervalech bez ohledu na provedený objem výkonů. Jednotlivé položky fixních nákladů zajišťují kapacitu činnosti pro rozdílně dlouhá časová období. Některé fixní nákladové položky jsou opakovaně vynakládány dokonce v denním či týdenním intervalu, dále v měsíčním, čtvrtletním a ročním. Pro potřeby řízení je proto vždy stanoveno určité období, které je považováno za základní, například měsíční, a ve vztahu k němu jsou fixní náklady stanoveny.

Od 20. let minulého století je členění nákladů na variabilní a fixní v manažerském účetnictví považováno za nejdůležitější členění, protože propojuje řízení nákladů, výnosů a zisku; odpovídá jak na otázku: „Jaké náklady jsou vynaloženy?“, tak i: „Jak se uhrazují v ceně, ve výnosech z prodeje?“. Náklady variabilní, které jsou vyvolány každým konkrétním výkonem, či dávkou, jsou při prodeji výkonu uhrazovány z ceny výkonu², naproti tomu fixní náklady, které jsou vynakládány v konkrétním časovém období pro celkové zajištění činnosti, kapacity, jsou uhrazovány jako celek, z celkové marže prodaného množství výkonů v daném období. Při řízení zisku jsou vyhodnocovány nejen marže konkrétních výkonů, ale i marže na jednotku omezení (jednotku využití kapacity) umožňující optimalizovat strukturu sortimentu a dále marže v procentním vyjádření z koruny výnosů, umožňující měřit vliv změny v objemu prodaných výkonů na zisk.

¹ Vzhledem k rozsahu a zaměření textu není standardnímu členění odchylek řízení nákladů, výnosů a zisku věnována samostatná pozornost. Blíže je možno se s touto problematikou podrobněji seznámit v jakékoliv základní učebnici manažerského účetnictví, např. Fibírová – Šoljaková – Wagner (2011).

² Předpokládáme, že prodejní cena výkonu je vyšší než jeho variabilní náklady.

Po připomenutí těchto souvislostí proto není možno souhlasit s autorem, že koncept bodu zvratu se v praxi nepoužívá. Úkolem pro manažerské účetnictví, jako aplikovanou ekonomickou disciplinu, je zvolit takový způsob informační podpory ekonomického řízení, který umožní v řízení využít teoretické poznatky o obecném vztahu vývoje množství výkonů, nákladů, výnosů a zisku, neboli závislostí, které se v tržním prostředí objektivně prosazují. Analýzou bodu zvratu byly tyto souvislosti pouze konkrétním způsobem, za konkrétních předpokladů popsány. Diskusí je možné naplnění těchto předpokladů v praxi a s tím související otázka jak zdokonalovat informovanost managementu o vývoji tržního prostředí, jak zajistit pružnost a motivační účinnost informační podpory řízení.

Vztah prodejní ceny a kalkulace nákladů

K diskusi inspiruje i názor autora na vztah prodejní ceny a kalkulace nákladů, který v souvislosti s využitím metody ABC (na str. 65, na příkladu prodejní ceny chlazeného a nechlazeného nápoje) uvádí. Vyšší nákladovou náročnost produktu, zjištěnou dokonalejší metodou kalkulace, není velmi často možné a ani vhodné promítnout do zvýšení prodejní ceny. Vztah kalkulace nákladů výkonu a ceny, za kterou bude výkon prodán, je ve vysoce konkurenčním prostředí velmi volný; na obě tyto základní hodnotové veličiny, náklady tvorby výkonu (hospodárnost) a jeho prodejní cenu (ovlivňující marži a ziskovost), působí zcela odlišné faktory.

Jedním z hlavních požadavků na informační zajištění ekonomického řízení je proto oddělení tzv. vnějších (externích) a vnitřních (interních) faktorů vývoje zisku. Toto oddělení je důležité nejen při stanovení předpokládaného vývoje nákladů, výnosů a zisku, ale i při volbě adekvátních opatření navazujících na kontrolu jejich skutečného vývoje, a to zejména v souvislosti s ovlivnitelností a odpovědností řídicích pracovníků za základní faktory změn ve vývoji zisku (nákladů).

Závěr

Cestou k porozumění vzájemného vztahu ekonomického řízení a jeho informační podpory je připomenutí historie, vzniku pozice controllera v podniku. Předpokladem pro vytvoření úplných a nezkreslených informací pro řízení je oddělení informační podpory (manažerského účetnictví) a vlastního řízení (managementu). Controller by měl být v pozici nezávislosti, tzn., že by neměl mít vnitřní motivaci prezentovat úspěch, či zakrývat neúspěch konkrétních rozhodnutí prostřednictvím předkládaných informací. Controller by měl zajišťovat interpretaci hodnotových informací pro řídicí pracovníky, zajistit poradenství v této oblasti (zejména vysvětlovat obsah používaných pojmů, jejich vzájemné vztahy, podrobnější členění, atd.). Rozhodovací pravomoc manažerského účetního (controllera) spočívá ve vymezení obsahu a pojetí základních hodnotových kategorií (pojetí nákladů, výnosů, zisku, příjmů, výdajů, aktiv a závazků), ve volbě kritérií podrobnosti jejich členění, zajištění vnitřní provázanosti a koordinovanosti tohoto členění v konkrétních útvarech a za podnik jako celek.

Neboli ptejme se účetních (manažerských účetních), požadujeme na nich relevantní informace pro řešení konkrétních rozhodovacích úloh ekonomického řízení, vysvětlení obsahu používaných pojmů, kritérií jejich členění, atd. Pokud nejsme spokojeni s odpověďmi, neztracujeme účetnictví, ale nalezneme controllera (manažerského účetního), který především rozumí řízení a spojuje požadavky na účetní zobrazení činnosti podniku s jeho řízením. Vždyť očekávat, že je možno řídit firmu pomocí informací, které neposkytuje účetnictví, je možná pro někoho lákavá, ale odborně nespílitelná.

Literatura:

- [1] CIMA (2003): *Manažerské účetnictví, oficiální terminologie*. Praha, ASPI, 2003.
- [2] Fibírová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2011): *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.
- [3] Garrison, R. H. (1988): *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*. Homewood, Irwin, 1988.
- [4] IASB (2012): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRSTM) 2012 včetně Mezinárodních účetních standardů (IASTM) a interpretací k 1. lednu 2012*. London, International Accounting Standards Council Foundation, 2012.
- [5] Jackson, J. H. (1949): *The Comptroller: His Functions and Organization*. Cambridge, Harvard University Press, 1949.
- [6] Kaplan, R. S. (2006): *The Competitive Advantage of Management Accounting*. Journal of Management Accounting Research, 2006, roč. 18, č. 1, s. 127-135.
- [7] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [8] Nekvapil, T. (2011): *Neptejte se účetních, jak řídit náklady*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.

Neptejte se účetních, jak řídit náklady

Jana Fibírová

ABSTRAKT

Účetnictví je nástrojem komunikace, společným „finančním jazykem“. Předpokladem pro vytvoření úplných a nezkreslených informací pro řízení je oddělení informační podpory řízení (manažerského účetnictví) a vlastního řízení (managementu). Rozhodovací pravomoc manažerského účetního (controllera) spočívá ve vymezení obsahu a pojetí základních hodnotových kategorií (nákladů, výnosů, zisku, příjmů, výdajů, aktiv a závazků), ve volbě kritérií podrobnosti jejich členění, zajištění vnitřní provázanosti a koordinovanosti tohoto členění v konkrétních útvarech a za podnik jako celek. Na základě kalkulace nákladů výkonů rozhoduje management o objemu a struktuře výkonů, o preferencích, rozšíření či naopak zúžení sortimentu, zavedení nových výkonů. Metoda ABC představuje významný posun v rozpoznání příčinných souvislostí vzniku nákladů a vypovídací schopnosti kalkulace.

Klíčová slova: Finanční řízení; Účetnictví; Kalkulace; Odpisy; Využití kapacity; Metoda ABC.

Don't Ask Accountants How to Manage Costs

ABSTRACT

Accounting is a communication tool, a common „financial language“. Separation of management accounting and management itself is a key assumption for complete and reliable information. Role of controller is to define the content and the conception of basic accounting categories (costs, revenues, profits, inflows, outflows, assets and liabilities), to choose criteria of detailed split, to ensure logical link and coordination of this split in particular units and throughout the whole company. Based on product costing management decides about volume and structure of the output, product portfolio enlargement or cut, introduction of a new product. Method ABC is understood as a significant leap in cost recognition and costing pertinence.

Key words: Financial management; Accounting; Costing; Allocation; Depreciation; Capacity using; Method ABC.

JEL classification: M490.