

VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY Z POHLEDU EKONOMICKÉ TEORIE A PODNIKOVÉHO EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ

Jaromír Lazar, Simona Matušková, Institut ekonomiky a systémů řízení,
HGF VŠB – Technická univerzita Ostrava

1. Úvod

Mikroekonomické teorie v oblasti variabilních a fixních nákladů jsou v článku uvedeny jako základní východiska pro řešení podnikového ekonomického řízení v krizové situaci. Konkrétní podnikové řízení v krizové situaci ale musí být v souladu s účetní legislativou. Ne vždy však mezi nimi panuje soulad. Není to chyba teorie, kde je tento problém již dlouhodobě analyzován (např. Wiener, J. 1960; Horngren, Ch. 1967; Balachandran, B. a Magee, R. 1987), nýbrž jejího uvedení do praxe. Dnešní metodika účetnictví je zde téměř 20 let, lze tedy již analyzovat její klady i zápory. Totéž platí pro manažerské účetnictví a controlling, i když jejich formu, organizaci a zaměření určují účetní jednotky samy. Tento článek je proto zaměřen jak na hodnocení vztahu platné legislativy k manažerskému účetnictví a controllingu, tak na způsoby, kterými se s těmito vztahy vypořádává současná podniková praxe.

Cílem našeho článku je prokázat, že existují možnosti, jak racionálně a v souladu s mikroekonomickými teoriemi zpracovávat informace pro řízení podniku a jeho možné vyvedení z krize.

Ve druhé kapitole prezentujeme mikroekonomická teoretická východiska naší analýzy, která je zaměřena na problematiku řízení firmy v krátkém období, kdy firma nemá možnost zvýšit výstup a management firmy je nucen provádět úspory na straně variabilních nákladů.

Třetí kapitola kriticky hodnotí stav současné legislativy v oblasti řízení na základě ekonomických informací a zabývá se základními principy vykazování výsledku hospodaření v současném účetnictví.

Ve čtvrté kapitole je formulován názor na metody a postupy ekonomického řízení, kterými se teoretická mikroekonomická východiska pro řešení podnikového systému řízení uvádějí do podnikové praxe.

V páté kapitole jsou řešeny základní problémy podnikového controllingu. Dále je pozornost věnována marži (tj. rozdílu mezi prodejní cenou produktu a variabilními náklady) jako základní veličině pro řízení vycházející z třídění nákladů.

V šesté kapitole je vysvětleno odvození základního výpočetního modelu dvěma základními přístupy, a to z hlediska procesu rozhodovacího a z hlediska procesu kalkulace ceny. Tato kapitola se rovněž zabývá problematikou optimalizace zisku (Hermann, Lazar, 1999; Lazar, 2000).

2. Náklady a nákladová remanence

Z hlediska účetnictví a ekonomické teorie existují explicitní náklady, které jsou reálně vynaložené a zaznamenané v účetnictví. Analýza funkčního vztahu mezi náklady a objemem výstupu za jednotku času vede k úvahám o chování nákladů v krátkém a dlouhém období (Soukupová, 2002).

V krátkém období nemůže firma zvětšovat výstup změnou výrobního prostoru nebo používané technologie, může tohoto cíle dosáhnout pouze změnou použití variabilních vstupů (práce, suroviny).

Celkové náklady v krátkém období (*STC*) tvoří fixní náklady (*FC*) a variabilní náklady (*VC*)

$$STC = FC + VC$$

Fixní náklady existují i v případě, že objem výstupu je nulový (nutnost platit daň z nemovitostí, pojištění, ochranu objektů). Variabilní náklady představují zejména náklady na mzdy a suroviny.

Graficky jsou *FC* vyjádřeny rovnoběžkou s osou *X*. Průběh křivky *VC* je závislý na výnosech z variabilního vstupu. Při rostoucích výnosech z variabilního faktoru pak celkové náklady rostou pomaleji než výstup a sklon *STC* klesá s růstem výstupu. V případě klesajících výnosů z variabilního faktoru rostou celkové náklady rychleji než výstup (růst sklonu *STC*). Většinou se předpokládají nejprve rostoucí a následně klesající výnosy z variabilního faktoru (viz graf 1).

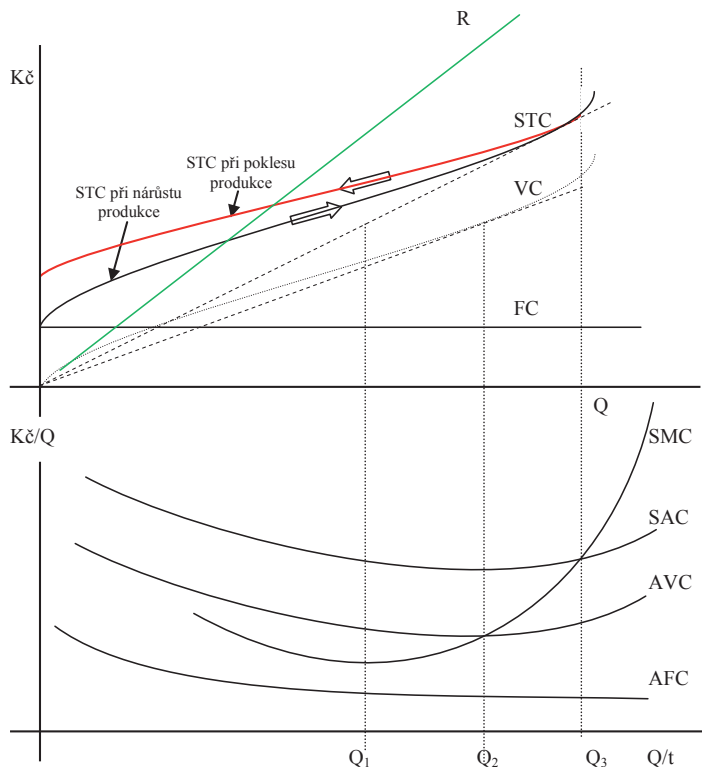
Při dalším postupu vycházíme z relevantního rozpětí, kdy jsou vzájemné vztahy mezi náklady a tržbami ustálené.

Produkce podniku se v konkurenčním prostředí zvyšuje a snižuje podle nově otevřených či uzavíraných segmentů trhu. Při zvyšování produkce se *STC* pohybují po jiné křivce než při poklesu produkce. Je to způsobeno tzv. *remanencí nákladů*,¹ která se projevuje nejen v důsledku existence fixních nákladů, o jejichž působení v krátkém období neuvažujeme, ale zejména působí na všechny náklady spojené s produkcí (tj. variabilní náklady). Jde o náklady spojené s nárůstem pojistných zásob pro výrobu, s růstem počtu zaměstnaných pracovníků apod., které jsou nutné při nárůstu produkce a které při poklesu produkce lze odbourat jen postupně, zpravidla v období několika měsíců. Negativní vliv remanence nákladů na výsledek hospodaření můžeme pozorovat na grafu 1.

1 Remanence nákladů, resp. problém nákladové hystereze, je v obecné rovině analyzován např. Gocke, M (2002). Aplikace v oblasti podnikového managementu např. Synek, M. a kol. (2007).

Graf 1

Variabilní, fixní a celkové náklady a problém remanence nákladů



- SMC – krátkodobé mezní náklady,
 SAC – krátkodobé náklady připadající na jednotku výstupu
 AVC – variabilní náklady připadající na jednotku výstupu
 AFC – fixní náklady připadající na jednotku výstupu
 R – celkové tržby
 Q_1, Q_2, Q_3 – zvyšování množství produkce

Zdroj: obecné schéma nákladů, STC při nárůstu a poklesu produkce – vlastní zpracování

Problémy spojené s remanencí nákladů jsou argumentem pro nutnost krizového řízení firmy (*Crisis Management*).² Nejčastěji jde o ekonomicky, personálně, organizačně či jinak obtížné situace, ve kterých se jedná o zastavení sestupného vývoje krizové křivky nejdříve do stabilní polohy, pak do vzestupného směru. Úsporná opatření, tvrdě prosazovaná při záchraně podniku, se nemohou týkat pouze variabilních nákladů, ale jde často o „odříznutí“ části fixních nákladů, obvykle celých provozů a činností tak, že zbývá čisté jádro „core“ byznysu (graf 2). Tím se omezí ztráty z nevyužitých kapacit. Tyto

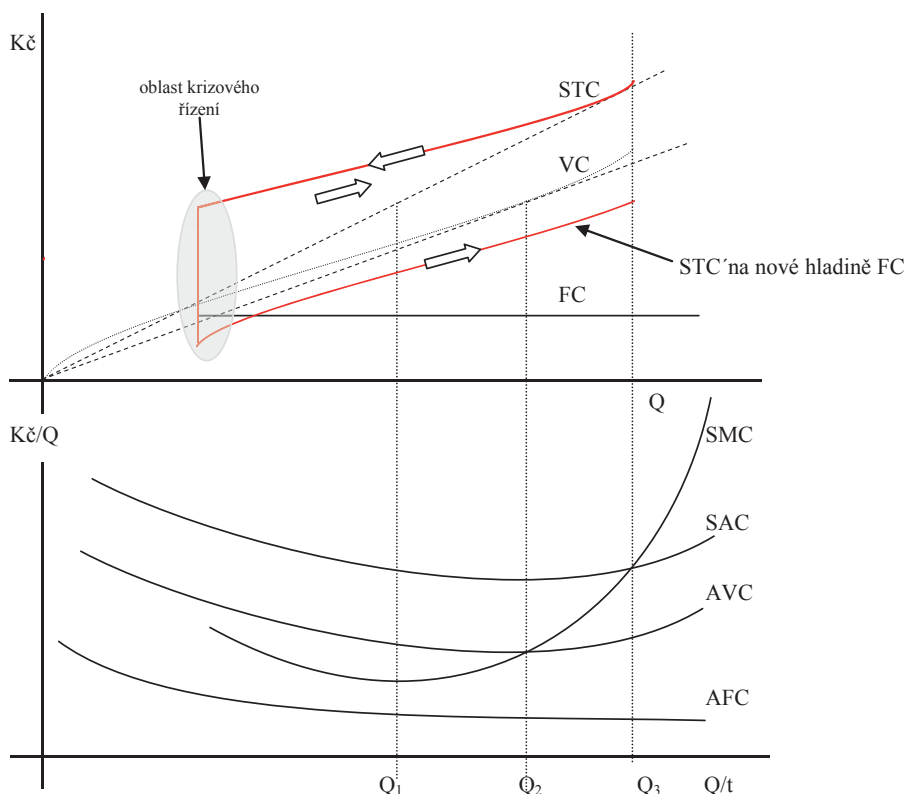
2 V odborné literatuře se do češtiny tento pojem překládá nejčastěji jako krizové řízení či krizový management a znamená to řízení daného subjektu během krizového období.

ztráty se vyčíslují metodami odchylek režijních nákladů. Po rychlém a rázném uvedení úsporných opatření se otevře okno v ziskové oblasti, které je jak v grafu, tak i ve skutečnosti časově omezené a pokud se nepodaří v krátké době i za použití drakonických opatření nastartovat růst výnosů za takto snížených nákladů, spěje podnik neodvratně k zániku.

Existuje ale „okno“ rovněž na druhé straně křivek zobrazených na grafu 3. Jedná se o takové zvýšení objemu produkce, které snížením podílu fixních nákladů na jednotku produkce vytvoří prostor pro snížení odbytové ceny výrobku a umožní „dobytyí trhu“. Tento postup je u nás málo obvyklý. Naráží jednak na myšlenkovou bariéru (příčí se nám myšlenka, že podnik jde do ztráty a zachrání jej zvýšení výroby), jednak na naši účetní legislativu.

Graf 2

Krizové řízení a efekt „odřiznutí“ části fixních nákladů



Zdroj: obecné schéma nákladů, STC na nové hladině FC – vlastní zpracování

V teorii je tato cesta označována jako cesta expanze podniku a představuje soubor kombinací vstupů, při kterých firma minimalizuje náklady při výrobě různých objemů výstupu. Pokud se prosazují klesající výnosy z rozsahu, je lepší vyrábět požadovaný výstup přetěžováním výrobní kapacity menšího závodu, což v praxi znamená, že se vyrábí zcela na hranici výrobních kapacit.

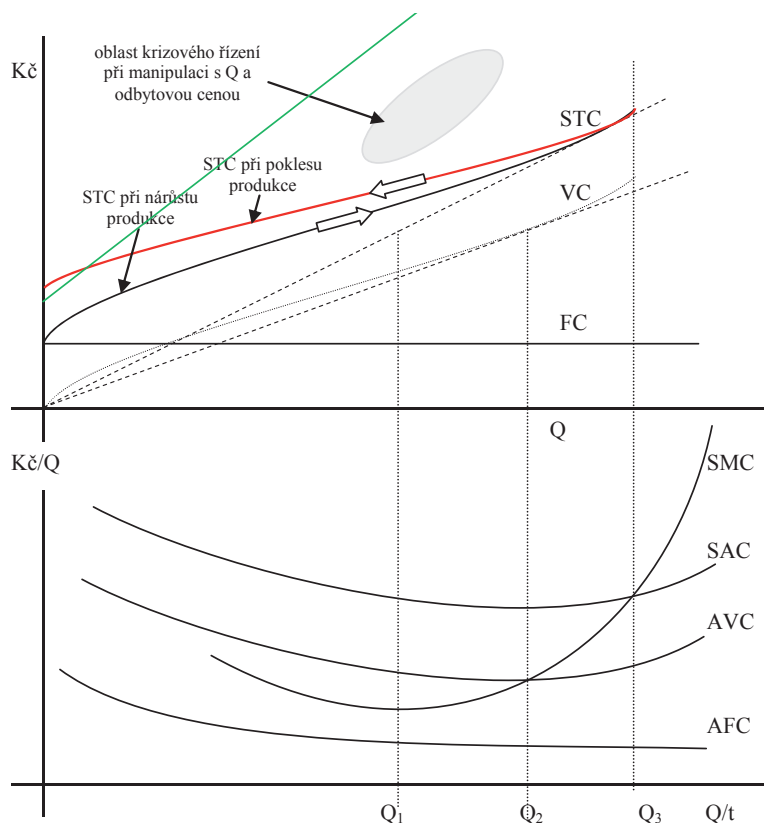
Z tohoto teoretického východiska vychází postup při praktické realizaci, nazvaný controlling. Pojetí controllingu, které je dnes velmi široké a není nijak přesně určeno, vychází v našem případě z teorie tzv. „úzkého pojetí controllingu“ (termín navržený autory článku). Jeho základ je odvozován z prací autorů Manna a Mayera (1992), Kleinebeckela (1998) a dalších.

Širší pojetí controllingu, tak jak je prezentováno zejména Peterem Horvathem (2004), je z pohledu autorů prostou sumarizací jinak běžně používaných metod ekonomického řízení podniku. Podsouvání velkého počtu metod spadajících jinak do metod finanční analýzy, rozborů hospodaření, investičních analýz apod. považují autoři za nesprávné. Proto v dalším textu se pod pojmem controlling rozumí tzv. „úzké pojetí controllingu“.

Úzké pojetí controllingu ale v realizaci naráží na řadu problémů, o kterých se dále v článku hovoří.

Graf 3

Oblast krizového řízení při manipulaci s odbytovou cenou



Zdroj: obecné schéma nákladů, oblast krizového řízení – vlastní zpracování

3. Česká účetní legislativa a otázky řízení

3.1 Reformy v oblasti ekonomiky v roce 1993

V roce 1993 došlo v řadě ekonomických oblastí k „reformám“. Zejména v oblasti účetnictví je možno dát toto slovo do uvozovek, protože vzniká otázka, zda opravdu šlo o hlubší reformu nebo jen o přechislování účtů s některými dalšími úpravami. Na základním principu realizovaného a vyprodukovaného výsledku hospodaření se nezměnilo v podstatě nic a proto i nadále patří naše účetnictví do tzv. „smíšeného typu“. Konkrétně u zásob materiálů účtujeme podle principu produkčního a zboží podle principu realizačního. Z hlediska gnozeologického tedy můžeme charakterizovat linii vývoje (nejen u zásob) ke stálému komplikování účetních postupů, ale bez praktických přínosů. Mnoho předchozích modifikací účetního systému přinášelo více možností pro uplatnění metod řízení než postupy stávající. Chybou bezesporu bylo, že nebyly využívány tak, jak měly (neustálé úpravy plánu jakožto řídicí veličiny) a byly více direktivní. Současné rozvolnění účetních předpisů bez možnosti přechodu na variabilní náklady však není žádným přínosem.

V příbuzných oborech, jako je management a další, se často hovoří o procesním řízení. Je nutno si uvědomit, že nejprve existovalo procesní účetnictví, které sledovalo výrobní či výkonovou linku. V této návaznosti lze hovořit o procesním řízení. Reformy v 70. letech ale byly postaveny na odpovědnostním účetnictví (střediska s odpovědným vedoucím) a tento model přetrvává v účetním myšlení doposud. Mezitím z jiných proveniencí přichází teoretická nástavba procesního řízení, avšak u nás k ní chybí základní předpoklad – procesní účetnictví. Tvorba řídicích systémů pak směřuje k vytváření mohutných datových struktur, které jsou řešeny nesystémově – tedy mimo systém účetnictví. Skýtá se tak otázka, proč neřešit celý problém systémově – přímo v systému účetnictví? Navíc lze říci, že vše už tu jednou bylo, ovšem za jiných podmínek, kdy řízení bylo spíše pseudořízením podřízeným výhradně politickým cílům. Přitom současná legislativa ani neumožňuje podnikům, které by měly zájem, použít metody ověřené baťovskou školou, případně metody modernější, např. řízení pomocí marže jako základ controllíngových metod (Zelený, 2005).

Velmi často se také hovoří o harmonizaci účetních soustav jakožto postupném cíli prací na naší soustavě účetnictví. Jedná se o to, aby české účetní výkaznictví bylo vzájemně srovnatelné s ostatními zeměmi pod vlivem IAS. Ale výsledek patnácti let harmonizace je takový, že v mnoha oblastech naše výkazy se zahraničními srovnatelné nejsou a musí se provádět poměrně složité převody.

Blíže harmonizaci jsou ve Slovenské republice, kde např. stavební smlouvy se již účtují podle národních standardů vycházejících z mezinárodních předpisů. Je nutno zde poznamenat, že činnost nadnárodních struktur působících v této oblasti je podrobována i hluboké kritice.

3.2 Variabilní a fixní náklady v ekonomické teorii a v české legislativě

Stav českého účetnictví se za posledních dvacet let změnil. Většinou k lepšímu, ale také v něm tvrději přetrvávají odkazy minulosti a zdá se, že není dostatečná vůle k jejich nápravě (Soto, 2009; Kovanda, 2009).

V mikroekonomické teorii se rozsáhle vyučuje problematika fixních a variabilních nákladů. Přitom v účetnictví jsou v krátkém období variabilní náklady pouze čtyři: přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a subdodávky. Ostatní mají charakter semivariabilní, v názvosloví nákladového controllingu označované jako náklady kombinované.

Česká ekonomická legislativa však pojmy variabilní a fixní náklady nezná. Projdeme-li všechny ekonomické předpisy,³ tato slova tam nenajdeme. Protože souhrnná kritika by byla příliš rozsáhlá, dokumentování tohoto stavu lze provést v oblasti, která se bezprostředně týká nákladového controllingu.

Český účetní standard č. 15 Zásoby, který hovoří o oceňování zásob vlastní výroby, používá pojmy ze starých kalkulačních vyhlášek, které již byly dávno zrušeny. Mezi těmito pojmy rozhodně fixní a variabilní náklady nejsou. Lze oceňovat výrobky variabilními náklady, jak by vyžadovaly moderní metody řízení? Podle platných předpisů rozhodně nikoliv. Podle nich lze například ocenit výrobek přímými náklady nebo přímými náklady + výrobní režie, případně další režie. Ale výrobní režie se rozpadá na část variabilní a část fixní. Takže ocenění výrobku variabilními náklady by znamenalo, že výrobek bude oceněn buď výše, nebo níže než uvádí standard. Následky mohou být i takové, že toto ocenění může způsobit daňový přestupek, protože výrobky vstupují na účty „Změna stavu“ a tím se stávají součástí výnosů a mají tak přímý vliv na daňový základ a daň.

3.3 Základní principy vykazování výsledku hospodaření

Pokud by měl zákon o účetnictví dostát svému poslání, měl by být účetní systém postaven v oblasti účtování výroby na principu vyprodukovaného výsledku hospodaření, kdy náklady jsou účtovány ve skutečné výši a výnosy ve výši skutečné nebo podle plánových kalkulací. V oblasti účtování zboží by byl účetní systém pak postaven na principu realizovaného hospodářského výsledku. V souhrnu lze současnou koncepci účetnictví považovat za smíšenou.

Princip vyprodukovaného hospodářského výsledku je záležitostí evropskou, princip realizovaného hospodářského výsledku je záležitostí anglosaskou (Výsušil, 1998). Přesto jsou nyní ve školách vyučovány nadstavbové procedury z anglosaské oblasti, které ovšem na naše účetnictví příliš nenavazují. Spíše by bylo vhodné (jak tomu bylo již dříve) se obracet do germanofonní oblasti.

Krátce řečeno, v zákoně o účetnictví věci podstatné pro manažerské účetnictví a controlling chybí, zato je tam mnoho věcí zcela nepodstatných, které by mohly být

3 Např. zákon o účetnictví, České účetní standardy a další.

řešeny nižší normou. Máme za to, že bylo učiněno zadost právnímu názoru, že základem právní úpravy všech oblastí by měl být zákon, a proto ho tedy máme.

Další předpis, Český účetní standard č. 15 - Zásoby, jak již bylo řečeno, má ustanovení, která jsou z hlediska controllingu v oblasti oceňování produkce zavádějící. Jsou použity kalkulační pojmy, které nemají nikde oporu. Přitom mají přímý vliv na účtování ve výnosech, na účtech o změně stavu a tím rovněž i na hospodářský výsledek.⁴

Jestliže jsou tyto historické kalkulační pojmy použity jako základ pro oceňování neprodané produkce, pak nastává problém v řešení variabilních a fixních nákladů. Každá z režii obsahuje jak náklady variabilní, tak fixní. Lze uvést příklad z odbytové režie, kde obalový materiál je náklad variabilní a většina ostatních nákladů je fixních. U častěji používané režie výrobní je situace ještě jasnější. Jestliže oceníme produkt variabilními náklady, což by bylo z hlediska controllingu žádoucí, dostáváme se do rozporu s předpisy, protože předpis hovoří o celé režii, nikoliv o části výrobní režie variabilního charakteru. Takže ocenění variabilními náklady je buď nižší, nebo vyšší než vyžaduje předpis.

Českou legislativu lze v této oblasti hodnotit negativně. Bylo by žádoucí, aby se přizpůsobila mezinárodním standardům, v tomto případě konkrétně IAS 2 – Inventories, kapitola Costs of transformation a další.⁵

4. Ekonomické řízení

4.1 Současný stav vnitropodnikového řízení

Doposud jsme se zabývali vztahem teorie a legislativy. Je ale rovněž nutné podívat se, jak se s touto problematikou vypořádává sama podniková praxe.

Současný stav vnitropodnikového řízení je často charakterizován existencí relativně samostatných pracovních úseků (středisek, divizí apod.), které vystupují jako ekonomické subjekty s plnou hospodářskou pravomocí zejména v oblasti interního i externího prodeje svých výkonů.

Protože změna současného organizačního a ekonomického uspořádání často není v podnicích mnohdy žádoucí, je nutno vytvořit druhou informační rovinu, která by pracovala s podnikem jako celkem a pokud možno respektovala *principy nákladovosti*

4 Příklad z praxe: u těžebních podniků uhlénného průmyslu jsou odkalovací nádrže, ze kterých je po čase nutno vybagrovat uhlelný kal a připravit je na další použití. Uhlenný kal se ponechává ve „figurách“ na hrázi nádrže, aby proschl a dal se odvézt. Kal můžeme prohlásit za bezcenný odpad (tak tomu v minulosti bylo), nebo za surovinu pro další zpracování. Podstatné jsou ale položky režii, které se ke kalům v tomto případě mají připočítat (výrobní režie bagrů, nakladačů a těžkých automobilů je vysoká). Rozhodnutí, o které režie v tomto případě jde, bylo auditory v tomto konkrétním případě široce diskutováno, protože v řádu deseti milionů ovlivňovalo hospodářský výsledek podniku, který těžbu prováděl. Varieta možností ocenění byla velmi široká, od ocenění odpadu s praktickou nulou až po produkt s přiřazenými režii. Žádné navrhované řešení neodporovalo platným předpisům. Otázkou však zůstává, co zde vlastně řídíme? Ekonomický chod podniku nebo daňovou spekulaci, pro kterou dávají předpisy neomezený prostor?

5 <http://www.worldgaapinfo.com/pdf/IAS/IAS2.pdf>

vého controllingu, tj. optimalizovala celopodnikovou marži. Pojem „marže“, který má mnoho významů, je zde chápán tak, že jde o prodejní cenu produktu minus všechny variabilní náklady spojené s výrobou produktu, tedy nejenom ty, které vstupují do produktu přímo, ale všechny, které jsou jakkoliv spojeny s jeho výrobou a odbytem a mají charakter variabilního nákladu (tedy například i obalový materiál).

Tendence, které vedly k samostatné činnosti jednotlivých částí podniku, se projevovaly v ekonomice v uplynulém půlstoletí. Metody vnitropodnikového zúčtování výkonů se v některých podnicích zaváděly i proto, že simulovaly neexistující tržní prostředí. Vzhledem k pevným odbytovým cenám jak pro vnitřní, tak pro zahraniční trh neexistovalo žádné vnitropodnikové motivační působení a bylo je tedy nutno vytvořit uměle zevnitř. Toto často vedlo ke konstruování vnitřních předacích cen obsahujících zisk. Při pevných vnějších cenách tak útvary dosahovaly zisku na úkor druhých útvarů a nikoliv na úkor vnějšího prostředí.

V devadesátých letech se podmínky zcela změnily. Hranice vnějšího prostředí, která byla charakterizována pevnou odbytovou cenou, zmizela a byla nahrazena prostředím s tržními cenami. Motivační důvody pro soutěžení jednotlivých částí podniku tak pominuly a podnik se ocitl v této nové soutěži jako jeden celek. Proto myšlenky o vnitřní organizaci podniku složeného z relativně samostatných částí je možno považovat v dnešní době za překonané a nastupují metody vnitřního řízení podniku, organizující vnitřní strukturu tak, aby podnik posílil jako celek, na úkor jeho jednotlivých částí a obstál tak ve zvyšující se tržní konkurenci. Dá se říci, že s rozvolňováním vnějšího prostředí se utužují metody vnitřního řízení a naopak. Při zcela liberalizovaném vnějším prostředí musí být výrobní podnik řízen direktivně.⁶

Pokud by tomu tak nebylo, pak vzniknou dva trhy, jeden – podstatný – mimo podnik, druhý uvnitř podniku, přičemž jejich vzájemné působení může být kontraproduktivní. Zatímco první působí ve směru snižování cen a zvyšování požadavku na rychlost a kvalitu dodávek, druhý z výše uvedených důvodů působí často protisměrně.

Samostatné působení ziskových subjektů uvnitř podniku se v dané podnikové struktuře projevuje některými negativními jevy:

- 1) Snaha o dosahování zisku jednotlivými divizemi vede k tomu, že každý zúčastněný subjekt, který se podílí na produkci (ať už výrobní činností či dodávkou služeb) si odřízne ze zisku svůj díl.⁷ Realizační zisk se sníží a konečná cena je tak vysoká, že činí výrobek neprodejný. Řízení podniku jako celku by mělo směřovat naopak k tomu, aby neexistovalo žádné odkrajování zisku jednotlivými divizemi. Předávky výkonů by měly být pouze na úrovni vlastních nákladů a zisk stažen do realizačního střediska.⁸

6 Hovoříme zde samozřejmě o výrobních podnicích a jejich výkonných jednotkách. Na podniky s tvůrčími výstupy tato pravidla takto striktně uplatnit nelze.

7 Jde o tzv. „salámový efekt“, každý útvar si odřízne ze salámu zisku kolečko, na konci nezůstane ze salámu zisku nic.

8 Fiktivní účetně technické středisko bez hmotné podstaty, jedná se o čistě účetně technickou záležitost.

- 2) Použití vnitropodnikových prodejních cen namísto cen předacích vyvolává názorovou diskusi o způsobech její konstrukce. Prosazení určitého názoru či vnucení určité ceny může vést k nereálnému posuzování výsledků jednotlivých útvarů. Použití nejnižších možných nákladových cen tuto diskusi minimalizuje.
- 3) Zisk útvaru je nutno analyzovat jako zisk, který se skládá ze dvou složek, ze zisku plynoucího z úspory stanovených nutných nákladů a zisku útvarů vytvořeného mechanismem tvorby vnitropodnikových cen. Dochází k nárůstu normotvorných činností, které na konečném výstupu z podniku nepřinášejí prakticky nic. Je nutno znormovat pouze stanovené nejnižší náklady a na jejich základě vytvořit vnitropodnikové předací ceny.
- 4) Nárůst nadbytečných informací, které ve svém souhrnu dokážou zpracovat jen pracovníci, kteří se jimi trvale zabývají. Top management musí řešit mnoho dalších úkolů, nejen analýzu všech dostupných informací, což je nesmírně časově náročné. Problém dnes nespočívá v nedostatku informací, ale naopak v jejich nadbytku.

Pro vnitropodnikové řízení je třeba uplatnit strukturu, která eliminuje alespoň část výše uvedených vlivů. Tak jako i v jiných organizačních strukturách je z hlediska nákladového controllingu nutno realizační středisko (nebo realizační společnost) umístit na konec řetězce, a to proto, aby bylo možno minimalizovat cenu při zachování celopodnikové marže a tím umožnit získání či alespoň zachování části trhu.

Příliš podrobná evidence nákladů⁹ nabíhající zhruba ve stejné výši, ať jsou sledovány či nikoliv, zabírá čas, který by měl být věnován sledování a analýze nákladů z celkového hlediska (např. nákladová remanence u výrobní režie – zda a jak klesají tyto náklady s poklesem objemu produkce, zde nejprve vypočítat jejich oprávněnou výši, a teprve poté se zaměřit na podrobnější sledování problematických položek). Nyní dochází díky příliš komplexním informačním systémům k zahlcení příjemců informacemi. Je snaha sledovat všechny položky, ale vzhledem k jejich počtu, je to nemožné a ty podstatné pak mohou uniknout.¹⁰

Často je současný stav charakterizován tím, že stahuje všechny zisky menších útvarů nikoliv do realizačního střediska, ale na vedení podniku včetně aparátu (podnikové ředitelství), který se podílí pouze pracovní silou, nikoliv vlastnictvím. Pokud jde o celopodnikový zisk, tak by ekonomická struktura měla vyjadřovat, že zisk patří vlastníkově (vlastníkům) podniku a ani opticky jej nelze přisuzovat aparátu. Aparát se pak neoprávněně pasuje do role tvůrce hodnot. Jedná se však o pouhou výkonnou složku, která místo materiálu zpracovává informace. Vyšší náročnost práce správního aparátu lze řešit platovým hodnocením jednotlivých pracovníků, nikoliv ziskem celého útvaru.¹¹

9 K podrobné evidenci – na rozdíl od zahraničí – není u nás přílišná vůle.

10 Nástrojem pro určení jejich výše je nákladový controlling.

11 Vyskytují se i případy, kdy je ztotožněno správní středisko se střediskem realizačním. Tato struktura byla uplatněna také u jednoho z největších podniků v zemi. O to více se pak správa podniku cítila nadřazena výkonným složkám.

Jde o to, jak mezi nimi poznat a vybrat ty pravé. Jedna z cest vede přes strukturovaný ukazatel, a to *marži*. Marži definujeme jako rozdíl mezi prodejní cenou produktu a variabilními náklady, které jsou popsány níže.

4.2 Formy vnitropodnikového ekonomického řízení v praxi

Zjišťování úrovně a forem vnitropodnikového ekonomického řízení v podnicích je složité z toho důvodu, že podniky své interní informace nezveřejňují a spíše je důsledně utajují. Často je skutečnost vnitřního ekonomického řízení prezentována lépe, než tomu tak ve skutečnosti je. Informace lze získat z auditorských zpráv, ke kterým je opět třeba získat přístup. Praktická zjištění z auditorských zpráv reprezentativního vzorku sta podniků ukazují následující možnosti stavu vnitropodnikového ekonomického řízení.

Manažerské účetnictví a controllingové metody se nevedou vůbec a je vedeno pouze finanční účetnictví (finanční analýzu nepočítáme mezi metody manažerského účetnictví a controllingu). Prvotní náklady a výnosy se sledují v účtových třídách 5 a 6. Vnitropodnikové výkony se aktivují pomocí účtů v účtové skupině 62. Na oceňování těchto výkonů je vydána krátká vnitropodniková směrnice. Druhotné náklady a druhotné výnosy se neúčtují. Tento stav se vyskytuje u malých podniků, zejména u podniků nevýrobních.

Rozklad finančního účetnictví se vede formou analytické evidence k syntetickým účtům finančního účetnictví tím způsobem, že analytické účty nákladů a výnosů se člení podle vnitřních útvarů. Jde o způsob přetrvávající z předchozího období. K získání podkladů pro správné ocenění vlastních výkonů se člení některé účty účtové třídy 5 na náklady přímé a na náklady nepřímé (např. spotřeba materiálu, spotřeba energie, dopravné, mzdové náklady). Tato metoda je možná u malých podniků služeb, ale také u malých podniků výrobních (např. s jednostupňovým výrobním cyklem). Správní (popř. odbytová) režie je zachycena na analytických účtech účtové třídy 5. Tato metoda připomíná systém „úplného střediskového účetnictví“ používaný v padesátých letech.

V podniku existuje jistá forma vnitropodnikového účetnictví, která se vede formou výsledných kalkulací středisek nebo výkonů, popř. kombinací středisek a výkonů. Vztahy mezi středisky jsou zachyceny na analytických účtech k účtům 599 - *Druhotné náklady* a 699 - *Druhotné výnosy*. Tak jako v předchozím případě jsou přímé náklady zachyceny na samostatných analytických účtech k účtům účtové třídy 5. Náklady ve výsledných kalkulacích jsou členěny podle položek zvoleného kalkulačního vzorce. Zpravidla se používají položky přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, poddodávky – kooperace, výrobní režie. Správní a popř. i odbytová režie jsou zachyceny jako náklady samostatných středisek. Přírůstky a úbytky nedokončené výroby, polotovarů a výrobků jsou v těchto výsledných kalkulacích zachyceny obrátovým způsobem.

Ve výsledku jde o počítačové sestavy výsledných nákladů a výnosů s vyčíslením zisku nebo ztráty jednotlivých středisek, popř. i výkonů. Součet zisků a ztrát jednotlivých středisek (výkonů) je shodný s hospodářským výsledkem finančního účetnictví.

Navíc kromě středisek a výkonů se náklady a výnosy někdy člení podle „činností“. Jde zejména o získání podkladů pro cenové kalkulace. Jde rovněž o pozůstatek dřívějších zvyklostí, kdy se ekonomické výsledky sledovaly také podle činností.

Prvotní a druhotné náklady se zachycují na účtech v účetných třídách 8 a 9 v účelovém (kalkulačním) členění, a to duplicitně s druhovým členěním prvotních nákladů a výnosů v účetných třídách 5 a 6. Z údajů účtů účetných tříd 8 a 9 jsou sestavovány výsledné kalkulace středisek a výkonů. Celkový zisk nebo ztráta podniku vyplývající z účtů účetných tříd 8 a 9 je shodný s finančním účetnictvím.

Téměř se nesetkáváme s tím, že náklady, výnosy a tím i hospodářský výsledek vnitropodnikového účetnictví by byl odchylný od hospodářského výsledku účetnictví finančního. Je to jednak důsledek tradice, jednak jde o obavu, zda by finanční úřad uznal správnost ocenění nedokončené výroby polotovarů a výrobků náklady vnitropodnikového účetnictví.

Jako výhoda při vedení vnitropodnikového účetnictví ve druhém okruhu se uvádí možnost rozdílného oceňování v obou účetních okruzích. Autoři toto řešení viděli v praxi jen dvakrát a i za předpokladu, že ekonomem byl velmi erudovaný pracovník, použití rozdílného oceňování (finanční – historické ceny, vnitro – tržní ceny) dělalo zbytku vedení podniku potíže s orientací při hodnocení podniku, ve které oblasti se právě pohybuji.

Ve více než polovině sledovaných případů převažovala řešení dle bodu 2. a 3., následovalo intuitivní řízení dle bodu 1. Zcela ojediněle se vyskytuje řešení dle bodu 4.

Do pozadí ustoupil též neúčinnější systém vnitřního řízení, a to plánování. Např. již zmíněná firma Baťa měla podrobný a závazný věcný plán každého vnitřního útvaru, zpravidla členěný až na jednotlivé dny. Teprve na tento věcný plán navazovaly kalkulace a rozpočty nákladů.

5. Různá pojetí controllingu

5.1 Controlling v širším a užším pojetí

V širším pojetí je controlling vnímán jako ekonomické řízení. Z tohoto pojetí vychází zahraniční i české subjekty, které chápou controlling jako všeobjímající pojem uplatňovaný na všechny oblasti řízení. Proto uvádějí také finanční controlling, bankovní controlling, investiční controlling a další.

Širší pojetí controllingu je dáno nároky na řídicí informace – seshora – a nemění zásadním způsobem celý přístup. V podstatě odpovídá širokým definicím pojmu „controlling“. (Horváth, 2004; Král, 2008)

Od tohoto pojetí se odlišuje užší pojetí, které pod pojmem controlling chápe systém založený na konkrétních přesně vymezených základech. Zejména je tím myšlen *nákladový controlling*, který byl zpracován softwarově a ověřen v praxi.¹²

12 Praktické řešení bylo provedeno v relační databázi Access a implementováno v letech 1998–1999 v podniku Velamos Sobotín a.s. (podnik v současné době již neexistuje). Podnik ani přes nasazení moderních controllingových metod se již nedokázal vymanit z vysokého předlužení a upadl do konkurzu v roce 2002. Základem pro komplexní analýzu controllingového řešení v uvedeném podniku byla publikace (Mann, Mayer 1999). Na základě této publikace byl Hermannem a Lazarem vytvořen software, který je k dispozici.

Užší pojetí controllingu je systém, který na základě výsledků průzkumu trhu a parametrů výroby pomáhá optimalizovat hlavní řídicí ukazatel, kterým je *celopodniková marže* (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku); vedlejšími produkty jsou kapacitní propočty, cash flow apod. (Hermann a Lazar, 1999)

Užší pojetí controllingu, uvedené v poslední definici, které vychází spíše zespoda, je zpravidla totální změnou informačního systému podniku.

Co je podstatou tohoto užšího pojetí controllingu a kde jsou hlavní problémy při jeho zavádění?

Naše podniky střední velikosti vedle druhového třídění nákladů vedou i třídění účelové (podle středisek). Vzniká poměrně rozsáhlá informační struktura ve formě plošné matice (náklad x středisko).

Současné informační technologie přímo svádějí ke značné podrobnosti nejen ve sledování, ale také ve vykazování těchto informací. Najít potřebnou rovnováhu mezi touto detailností a lidskou schopností jich patřičně využít pro řízení, je klíčovou záležitostí. Přílišná podrobnost vede k nepřehlednosti, nebo dokonce nezvládnutelnosti systému. Problém není v tom, zda informace lze získat nebo ne, ale které z nich jsou ty právě a dále, v jakých hodnotách se mají pohybovat.

Proto si řídicí pracovníci nakonec zpravidla vybírají z celé škály ukazatelů několik hlavních, o kterých se domnívají, že jsou pro jejich podnik podstatné. Podnik je tak řízen na základě tří, pěti či šesti hlavních a několika doplňujících ukazatelů. Takto často vypadá praxe.

Ale je možno zajít ještě dál. Na základě poslední definice (Hermann a Lazar, 1999) lze řídit jen pomocí jediného ukazatele, a to marže (rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady výrobku). Jedná se sice o jediný ukazatel, ale je strukturován podle *výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti*.

Zatímco v řadě podniků je prosazováno spíše obecné pojetí, pro vlastní řízení podniku je nezbytné přejít k užšímu pojetí. *Cílem je zvyšovat marži na všech jmenovaných úsecích a tím zvyšovat celkovou marži*. Naopak, při poklesu celkové marže je třeba analyzovat jednotlivé úseky, zjistit, kde dochází k poklesu marže a provést opatření k nápravě. Předchozí otázky o počtu řídicích ukazatelů se tak zužují na jedinou: *zvyšší se nebo sníží marže?*

5.2 Marže jako základní veličina pro řízení

Anglosaské teorie o marži¹³ vycházejí z kapacitního¹⁴ třídění nákladů (Vysušil, 1998).

Jak již bylo řečeno, naše podniky mají zpravidla zavedeno druhové třídění nákladů a účelové třídění nákladů. Zavedení třetího třídění nákladů – kapacitního – je poměrně náročné.

13 Nebo také PUH – příspěvku na úhradu – celý název příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

14 Kapacitní třídění nákladů je rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Slovo „kapacitní“ vychází z toho, že např. při výstavbě investičního celku rozhodujeme o jeho výrobní kapacitě (velikosti) a tím i o výši fixních nákladů.

Každý náklad je tedy nutno zatřídit druhově (na účet účtové osnovy), účelově (na středisko) a kapacitně (zda je fixní nebo variabilní). Třídění pak už není dvourozměrné, ale trojrozměrné a vzniká prostorová matice.

Navíc zde vzniká několik dalších problémů, které byly již zmíněny výše:

Kapacitní třídění nákladů koliduje s naší legislativou – pojem „variabilní“ a „fixní“ náklady (nebo ekvivalentní pojmy) naše předpisy neznají.

U nás „náklady“ představují jinou hodnotu než „costs“ v teoriích o marži – u nás náklady představují všechny položky, které ať už přímo nebo nepřímo vstoupily do výrobního procesu a pokud nemají odpovídající tržby, pak se eliminují na straně výnosů pomocí zvláštní pseudovýnosové položky, tzv. „změna stavu“. Anglosaské pojetí vychází z názoru, že náklad vzniká až při realizaci tržeb.

Další problém vyplývá z předchozího odstavce: pseudovýnosovou položku „změna stavu“ lze obejít zařazením do nákladů s použitím opačného znaménka.¹⁵ Pak ale zbývá rozhodnout, zda je tento pseudonáklad variabilní či fixní; autoři došli k názoru, že jde o náklad fixní.¹⁶

Je zde ještě jeden závažný problém – neexistují jen variabilní či fixní náklady v čisté formě, existuje řada tzv. kombinovaných nákladů.

Čistě variabilní náklady jsou v podstatě pouze čtyři druhy. Zahrnují výrobní materiál a výrobní jednicové mzdy. Výrobní materiál dále dělíme na jednicový materiál, nakupované položky a polotovary vlastní výroby. Čistě fixních nákladů je více, ale také je jich podle typu podniku kolem dvaceti.

Naprostá většina nákladů je tzv. kombinovaného typu, kdy část nákladu zachycená na účetním dokladu je variabilní a část je fixní. Vztah lze vyjádřit rovnicí $y = ax + b$, kde ax je variabilní část nákladu a b část fixní.¹⁷ Veličinu a nazýváme často vztažnou základnou.

Objektivní realitu lze často vyjádřit i složitější rovnicí o více vztažných základnách, ale pro praktická řešení má tento vztah dostačující přesnost. Tuto skutečnost lze dokumentovat například na spotřebě elektrické energie, kterou můžeme rozdělit na část fixní, nezávislou na objemu výroby, a kterou umíme přiřadit dle místa vzniku (například osvětlení a vytápění výrobní haly atd.), a na část, která je přímo úměrná objemu výroby (spotřeba elektrické energie výrobními zařízeními), kterou výrobkům přiřazujeme prostřednictvím vztažných základen.

6. Odvození základního výpočetního modelu

6.1 Základní přístupy

Pro podporu strategických rozhodnutí při řízení účetní jednotky musíme mít silný rozhodovací nástroj v oblasti kalkulací. Rozhodovací procesy založené na rozlišování variabilních a fixních nákladů jsou v teorii známy již dlouho. Praktické použití těchto kalkulací ale musí respektovat dva zásadní přístupy.

¹⁵ Podobně jako v německé oblasti, kdy se záporná změna stavu uvádí jako kladný náklad.

¹⁶ Tento názor zatím není podložen zcela exaktně, opírá se o myšlenkové pochody autorů.

¹⁷ Jak konkrétně zpracovat tento vztah, je problematika pro samostatný článek.

Je to přístup z hlediska *procesu rozhodovacího*, kdy rozhodujeme na základě *marže*, tj. bereme v úvahu pouze prodejní cenu a variabilní náklady ($p - v$). Přitom pracujeme bez fixních nákladů a s cílem optimalizovat zisk. Předpokládáme, že firma je *price taker* na straně prodejních cen a její jednotkové variabilní náklady jsou fixní. Za těchto předpokladů pro firmu maximalizující zisk platí:

$$PL = R - C = R - (FC + VC) = p \cdot Q - (FC + v \cdot Q)$$

$$\frac{\partial PL}{\partial Q} = p - v = 0$$

PL – výsledek hospodaření

R – tržby

Q – objem produkce

FC – fixní náklady

VC – variabilní náklady

p – jednotková prodejní cena

v – jednotkové variabilní náklady

Neméně důležitý je rovněž *proces kalkulace ceny*, kdy z důvodu stanovení ceny výkonu musíme rozpustit fixní náklady a zisk až na jednotlivé výkony. Tato cenová kalkulace je ovšem vždy pouze orientační záležitostí, protože o ceně výkonu rozhoduje trh, na kterém jej hodláme uplatnit. Proto cenové kalkulace musí plně respektovat marketingové průzkumy trhu a v souladu s tím pomáhat při stanovování obchodních strategií a podporovat jednotlivá obchodní jednání. Z hlediska zavedení a úspěšné realizace cenových kalkulací v účetní jednotce je tedy bezpodmínečně nutné mít k dispozici výsledky marketingových průzkumů, případně takové údaje z minulosti, které sestavení reálných prodejních plánů umožní.

Další odlišností v chápání kalkulací z hlediska cenové tvorby je to, že výsledná prodejní cena při tomto způsobu kalkulace není cenou, za kterou musíme výkon prodávat, abychom dosáhli zisku chápáného jako maximalizovanou veličinu, nýbrž cenou, za kterou musíme výkon prodávat, abychom dosáhli plánovaných výsledků, tedy například i plánované ztráty.

Zde se opět projevuje silná provázanost cen se strategií podniku. Management podniku může např. za účelem získání vyššího tržního podílu nebo nových trhů rozhodnout o velmi ofenzivní strategii ve směru dobývání trhu, kdy plánovaným hospodářským výsledkem bude ztráta. Na základě přijaté filosofie řízení účetní jednotky bude tento plánovaný hospodářský výsledek rozvržen na celé portfolio prováděných výkonů dané účetní jednotky dle jejich tržních podílů (plánovaných prodejů pro jednotlivá období na dílčích trzích). Díky tomu je možno stanovit „ofenzivní“ cenu preferovaného výkonu a ztrátu „dotovat“ zisky z ostatních výkonů nebo segmentů trhu, což kalkulace v klasickém pojetí neumožňuje.

Orientací na plánovaný výsledek hospodaření je také možno flexibilně reagovat cenou produktu na vzrůstající tržní podíl a tak si dále upevňovat svou pozici trhu. O pohledu na výsledek hospodaření bude ještě pojednáno dále.

Z předchozího příkladu můžeme začít odvozovat základní výpočetní model.

Rozhodovací procesy založené na rozlišení variabilních a fixních nákladů vycházejí ze základního vzorce:

$$PL + FC = \sum_{i=1}^n [(p_i - v_i) \cdot Q_i] \quad (1)$$

Výraz na pravé straně rovnice je celkovou marží podniku, přičemž při fixních nákladech FC vede k maximalizaci zisku maximalizace této celkové marže pomocí vhodné marketingové politiky podniku.

Je nutno si uvědomit, že v podniku nemusí jít vždy pouze o maximalizaci zisku, ale o jeho zachování v okamžiku, kdy podnik sleduje jiné cíle. Jinými slovy, plánovaný zisk podniku se nezmění, jestliže dosáhneme takového snížení p_i a jemu příslušejícímu zvýšení Q_i , které zachová dosavadní velikost marže. To odpovídá takové politice podniku, kdy hlavním cílem se stává dobytí trhu při zachování zisku a jeho zvyšování se klade až na další místo.

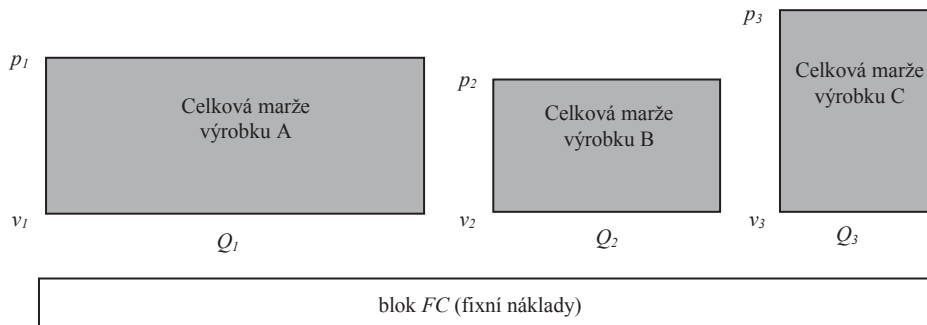
Pro potřebu dalšího výkladu si výraz (1) vyjádříme pro tři druhy zboží, které firma vyrábí:

$$PL + FC = (p_1 - v_1) \cdot Q_1 + (p_2 - v_2) \cdot Q_2 + (p_3 - v_3) \cdot Q_3 \quad (1a)$$

Tuto marži můžeme vyjádřit graficky.

Obrázek 4

Grafické vyjádření marže a fixních nákladů



kde p – jednotková odbytová cena
 v – jednotkové variabilní náklady
 Q – objem produkce

FC – fixní náklady

a tedy plocha vymezená jako p_i, v_i, Q_i je celková marže i -tého produktu.

Zdroj: vlastní zpracování

Např. u výrobku A lze zvyšovat množství produkce Q a snižovat odbytovou cenu p , přičemž v podstatě každé rozhodnutí, které zvětší nebo alespoň zachová marži (zvýšením Q obvykle dochází ke snížení variabilních nákladů z důvodů množstevních slev při nákupu vstupů, ale dojde i k rozložení fixních nákladů do většího objemu produkce), je správné. U celkové politiky podniku nemusí jít jen o řešení marže u jednoho výrobku, ale výpadek marže u jednoho výrobku může být kryt zvýšením marže u jiného výrobku.

6.2 Rozpad fixních nákladů na dvě úrovně

Fixní náklady nelze považovat za jeden blok. Ve skutečnosti se fixní náklady rozpadají na dvě úrovně, a to na fixní náklady I a fixní náklady II. Při velkém zjednodušení lze říci, že FI jsou fixní náklady příslušného střediska a FII pak fixní náklady podniku.

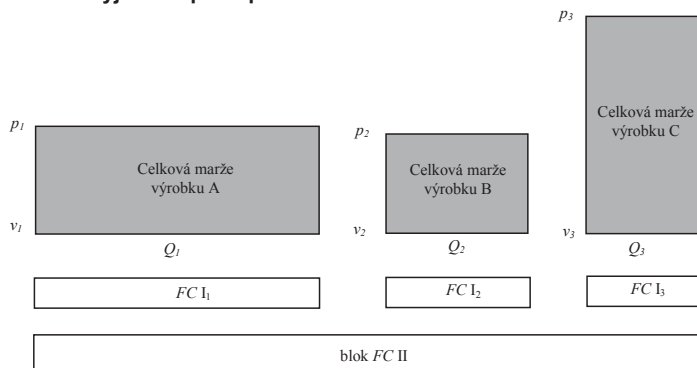
Fixní náklady I zahrnují fixní náklady daného provozu, kde se výrobek vyrábí a fixní část kombinovaných účtů.

Podíl fixních nákladů je nutno přiřadit opět prostřednictvím zvolené základny, v tomto případě výrobní hodiny (ZI). V prvním kroku přiřazujeme podíl fixních nákladů I (tedy včetně fixní části kombinovaných účtů) daného výrobku. Takto zjištěné fixní náklady přiřazujeme přes každý výrobek, a to v poměru celkového objemu ZI na výrobku vytvořených za rok (z plánu prodeje) a obsahu ZI ve výrobku obsažené. Takto je zajištěno, že v žádném případě se do výrobku nedostává podíl fixních nákladů I ostatních výrobků. Ve druhém kroku přiřazujeme výrobku podíl fixních nákladů I ostatních výrobků. Sumu takto zjištěných fixních nákladů I přiřadíme výrobku v poměru celkového objemu ZI a ZI ve výrobku obsažené. Ve výše uvedeném schématu nemůže být tento podrobný postup vyjádřen. Obrazně řečeno je to jako bychom navlékali na pomyslnou nit jen ty náklady, které doopravdy s výrobkem souvisí. V žádném případě nesmí do kalkulace výrobku přijít fixní náklady I, které se výrobku netýkají.¹⁸

Fixní náklady II: Rovněž tyto náklady, tak jako fixní náklady I ostatních středisek, přiřazujeme do výrobku v poměru celkové ZI a ZI ve skupině obsažené.

18 Což se velice často děje. Několik výrobků prochází střediskem a nabaluje veškeré fixní náklady I, a to i ty, které se daného konkrétního výrobku netýkají. Proto bude třeba často upravit vnitřní ekonomickou strukturu podniku, často tak, že dojde k ekonomickému rozdělení středisek.

Obrázek 5

Grafické vyjádření principu FC I a FC II

kde p – jednotková odbytová cena
 v – jednotkové variabilní náklady
 Q – objem produkce
 $FC I$ – fixní náklady prvního stupně přiřaditelné produktu
 $FC II$ – fixní náklady druhého stupně přiřaditelné podniku
 a tedy plocha vymezená jako p_i , v_i , Q_i je marže i -tého produktu.

Zdroj: vlastní zpracování

Platí tedy:

$$PL + FCI + FCII = \sum_{i=1}^n [(p_i - v_i) \cdot Q_i]$$

6.3 Přiřazování zisku

Právě posledně uvedená rovnice je určitým myšlenkovým zvratem v tom, že na zisk můžeme pohlížet jako na „fixní“ veličinu. Již dříve bylo uvedeno, že maximalizace zisku není vždy nejvhodnějším kritériem pro řízení podniku. Zisk musíme dále určitým způsobem rozdělovat a toto rozdělení musíme rovněž plánovat. Z vykázaného zisku platíme daně, sice nižší než v minulosti, ale z hlediska podniku jsou tyto prostředky ztraceny. Musíme si uvědomit, že zisk je přírůstek aktiv v jakékoliv formě, tedy i ve formě zásob (i neprodaných výrobků) a také pohledávek, kde jsou nejvíce problematické pohledávky nedobytné. Takže vykázaný zisk (i v nepeněžní formě) vyvolá platbu v hotovosti. Na druhé straně není vhodné uvádět podnik do řízené ztráty,¹⁹ protože pak nemusíme v dalších letech např. dosáhnout na některé dotace. Dobré finanční zdraví ekonomického subjektu je podmínkou většiny dotačních programů.

U některých dotací je metodika posouzení finančního zdraví žadatele předem známa. V jiných případech naopak není metodika dostupná a žadatel může svoji situaci

¹⁹ Mezi ekonomy z praxe je velmi oblíbená „poučka“, že podnik může mít ztrátu až do výše odpisů. V této poloze ještě všechno „běží“, jak má a všechny závazky jsou v podstatě uhrazeny.

pouze odhadnout, případně si předběžný rating nechat za poplatek zjistit u kompetentních společností. Zisk se v ratingu objevuje v řadě ukazatelů souvisejících s rentabilitou.

Proto je na místě formulovat názor, že *zisk se nemaximalizuje, ale optimalizuje*.

Tato věta nás vede k tomu, že zisk naplňujeme a "fixujeme" v optimální výši s ohledem na výše uvedené okolnosti. Objem zisku pak přiřazujeme výrobku na základě sestaveného plánu, a to na bázi zjištěného nebo plánovaného hospodářského výsledku z výkazu zisku a ztrát. I v tomto případě provádíme přiřazení míry zisku prostřednictvím Z1, tedy v poměru celkového objemu Z1 k Z1 ve skupině obsaženým.

Uvedené postupy překonávají současné bariéry myšlení, které nám doposud brání radikálně zvýšit produkci při použití metod klasické přírážkové kalkulace. Přírážka v přírážkové kalkulaci platí jen pro ten stupeň výkonů, pro který byla stanovena (Wöhe, 1990, str. 662 a násl.). Je použitelná pouze tehdy, jestliže se objem produkce odchyluje od plánu a podmínek, pro které byla tato kalkulace vypočtena, maximálně o 5–10 %.

7. Závěr

Článek formuluje základní principy nákladového controllingu s přihlédnutím k teoriím mikroekonomie a zabývá se problematikou řízení firmy v krátkém období. Hodnotí stav současné legislativy v oblasti řízení na základě ekonomických informací a vykazování hospodářských výsledků v současném účetnictví. Určuje základní obrat ve vnímání výsledků podniku zaměřený nikoliv pouze na maximalizaci výsledku hospodaření, ale na jeho dobývání trhu. Stanoví základní principy výpočtu marže strukturované podle výrobků, podle okruhů odpovědnosti a podle segmentů trhu. Vysvětluje odvození základního výpočetního modelu dvěma základními přístupy, a to z hlediska procesu rozhodovacího a z hlediska procesu kalkulace ceny. Zkoumá silnou provázanost cen se strategií podniku, kde orientací na plánovaný výsledek hospodaření je možno flexibilně reagovat cenou produktu na vzrůstající tržní podíl a tak dále upevňovat pozici firmy na trhu. Rovněž se zabývá problematikou maximalizace a optimalizace zisku. Je zřejmé, že článek při svém rozsahu nemůže postihnout konkrétní postupy výpočtu nákladového controllingu. Podrobnějším řešením se bude zabývat připravovaná publikace.

Literatura

- BALACHANDRAN, B.; MAGEE, R. 1987. On the Allocation of Fixed and Variable Costs From Service Department. *Contemporary Accounting Research*, 1987, Vol. 4, No. 1, pp. 164–185.
- GOCKE, M. 2002. Various Concepts of Hysteresis Applied in Economics. *Journal of Economic Surveys*, April 2002, Vol. 16, pp. 167–188.
- HERMANN, P.; LAZAR, J. 1999. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999. ISBN 80-86122-34-4.
- HORNGREN, Ch. 1967. A Contribution Margin Approach to the Analysis of Capacity Utilisation. *The Accounting Review*, April 1968, pp. 254 – 264.
- HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: Cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2.
- KLEINEBECKEL, H. 1998. *Řízení financí a likvidity – model F*. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-85816-00-8.

- KOVANDA, L. 2009. *Jak zničit kapitalismus? Účetně II.* blog.tyden.cz [online]. Červen 2009, [cit. 2010-11-15]. <http://kovanda.blog.tyden.cz/clanky/3136/jak-znicit-kapitalismus-ucetne-ii.html>
- KRÁL, B. a kol. 2008. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, s. r. o. 2008. s. 622. ISBN 978-80-7261-141-6.
- LAZAR J. 2001. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2001. s. 152. ISBN 80-7169-985-3.
- MANN, R., MAYER, E. 1992. *Controlling: Metoda prosperujícího podnikání – Methode des erfolgreichen Unternehmens*. Praha: Průmysl a obchod, 1992. ISBN 80-85603-20-9.
- SOUKUPOVÁ A KOL. 2002. *Mikroekonomie*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-061-9.
- SOTO de J. H. 2009. *Peníze, banky a hospodářské krize*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2009. s. 908. ISBN: 978-80-7357-411-6.
- VYSUŠIL, J. 1998. *České a americké účetnictví*. Praha: Montanex a.s., 1998. ISBN 80 85780-97-6.
- WIENER, J. 1960. Separation of Fixed and Variable Costs. *The Accounting Review*, October 1960, pp. 686–690.
- WÖHE, G. 1995. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995. ISBN 80-7179-014-1.
- ZELENÝ, M. 2005. *Cesty k úspěchu (Trvalé hodnoty Soustavy Baťa)* 1. vyd. Brno: Čintamani, 2005. ISBN 80-239-4969-1.
- Zákon č. 563/91 Sb. o účetnictví, v platném znění
- Český účetní standard č. 015 – Zásoby

VARIABLE AND FIXED COSTS FROM THE ECONOMIC THEORY AND COMPANY MANAGEMENT PERSPECTIVE

Jaromír Lazar, Simona Matušková, Institute of Economics and Control Systems,
VŠB – Technical University of Ostrava (jaromir.lazar@vsb.cz, simona.matuskova@vsb.cz)

Abstract

In this paper the microeconomic cost theories are presented as a basic solution for company management in crisis situations. Though the crisis management must be in compliance with accounting legislation. The present accounting methodologies are practiced for last twenty years so they can be analyzed for their strength and weakness. The same is true for managerial accounting and controlling even though their form, organization, and specialization are determined by accounting units themselves. This paper concentrates not only on an assessment of the relations between the rightful legislation and the managerial accounting but also on methods used in company practice currently.

Keywords

Variable costs, hysteresis, remanent costs, accounting reform, margin.

JEL Classification

D 240