



# Specializační studium Oceňování obchodních závodů (podniků) Manažerské účetnictví

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.

+420 485 352 369

lenka.stryckova@tul.cz

www.com.tul.cz

### 3. Klasifikace nákladů dle různých hledisek.

# Členění nákladů pro vnitropodnikové řízení

- A. Druhové
- B. Účelové
- C. Podle odpovědnosti za jejich vznik
- D. Kalkulační
- E. Z hlediska potřeb rozhodování

## A. Druhové členění nákladů

Základní nákladové druhy:

- **spotřeba materiálu,**
- **spotřeba a využití externích prací a služeb,**
- **osobní náklady,**
- **odpisy dlouhodobě využívaných aktiv a**
- **finanční náklady**

## A. Druhové členění nákladů

- jednotlivé nákladové druhy zachycuje účetní systém ek. jednotky,
- charakteristika jednotlivých nákladů vyplývá z účtové osnovy a postupů účtování, v účetnictví zachycujeme v **5. účtové třídě**,
- základní druhové členění N vychází ze směrné účtové osnovy a využívá se rovněž pro potřeby finanční analýzy:
  - a) **náklady provozní** (skup. 50 – 55),
  - b) **náklady finanční** (skup. 56 – 57),
  - c) **náklady mimořádné** (skup. 58).

## A. Druhové členění nákladů

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické **tři základní vlastnosti**:

- PRVOTNÍ
- EXTERNÍ
- JEDNODUCHÉ
  
- Nevyjadřují příčinu vynaložení nákladů – **omezené využití** na nižších vnitropodnikových úrovních.
  
- **Větší význam** má však toto členění **z makroekonomického hlediska** při zjišťování národního důchodu – z tohoto důvodu se uplatňuje jako základní členění ve finančním účetnictví v zemích kontinentální Evropy.

## A. Druhové členění nákladů

### Význam druhového členění N → pouze pro FÚ

- informace o celkových vstupech a o vztahu podniku k okolí,
- podklad pro zajištění zdrojů od dodavatelů,
- podklad pro sestavení výsledovky.

### Proč je druhové členění pro MAU nedostačující?

- nerozlišuje se *účel* a *místo* vynaložení zdroje,
- vyjadřuje *pouze celkovou hodnotu N* bez udání příčiny jeho spotřeby,
- neposkytuje informace pro hodnocení *hospodárnosti* a *přiměřenosti N*,
- nezabývá se otázkou *odpovědnosti* za náklady.

## B. Účelové členění nákladů

Sledování **účelu spotřeby N** je nezbytné pro provedení kontroly jejich průběhu → kontrola hledá *úspory* nebo *překročení N*.

**Otázka: Na co byly náklady vynaloženy?**

Účelový vztah nákladu k jeho nositeli – 3 linie:

1. **Výkonová** – vztah nákladu k výkonu,
2. **Odpovědnostní** – vztah nákl. k VP útvaru,
3. **Procesní** – sledování nákl. na procesy.



## B. Účelové členění nákladů

- Účelové členění N má vyšší vypovídací schopnost, ale je pracnější

	u	v
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	01
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	02
*	Hrubý zisk nebo ztráta (ř. 01 - 02)	03
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	04
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	05
II.	Ostatní provozní výnosy	06
D.	Ostatní provozní náklady	07
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 03 - 04 - 05 + 06 - 07)	08

Člení náklady podle toho, **za jakým účelem vznikly**:

- zda souvisely s *core byznys*, tj. Hrubý zisk nebo Ztráta
- zda souvisely s odbytem,
- zda souvisely se zajištěním správy/administrativy,
- ostatní výnosy a s tím související náklady.

## B. Účelové členění nákladů

- Obecnou zásadou v tomto směru je identifikovat **věcného nositele** (*cost driver*), který vyvolává vznik nákladu a jehož velikost (intenzita) je určující také pro úroveň racionálně vynaložených nákladů.
- Z hlediska identifikace věcného nositele:
  - a. **náklady hlavní výroby**
  - b. **náklady pomocné výroby**
  - c. **náklady vedlejší výroby**
  - d. **náklady přidružených činností**

## B. Účelové členění nákladů

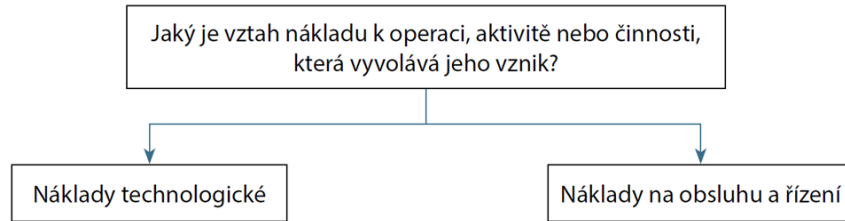
- Základem účelového členění nákladů je jejich rozlišení na:

**a) Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

**b) Náklady jednicové a režijní**

## a) Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

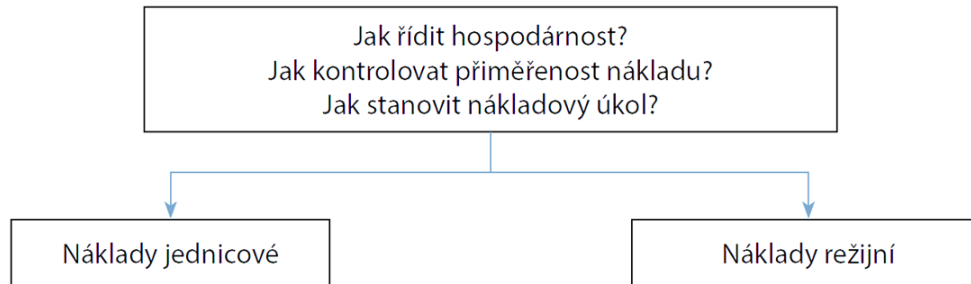
- z hlediska řízení hospodárnosti se tyto náklady dále člení podle jejich vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou základních skupin:



- N technologické** – tvoří podstatu výkonu
- N na obsluhu a řízení výroby** – souvisejí s tvorbou podmínek pro racionální průběh technologického procesu, nemají bezprostřední vliv na vznik výrobku

## b) Náklady jednicové a režijní

- Členění pro určení konkrétního **nákladového úkolu** jednotlivých nákladových složek:

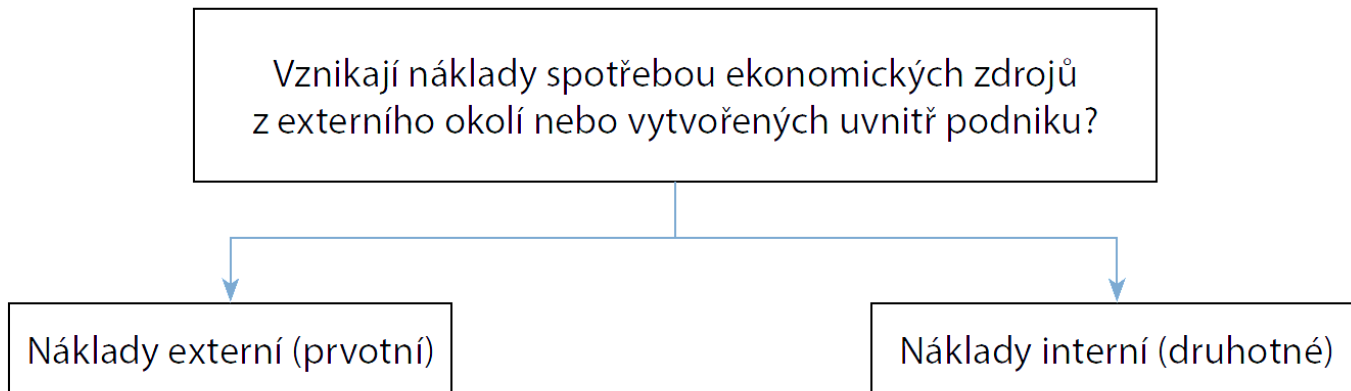


## C. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

- členění na základě vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru (VPÚ), v němž operace (aktivita, činnost) probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení N.
- VPÚ, kterým jsou N (ale i jiné hodnotové veličiny) do odpovědnosti přiřazovány, se pojmově vymezují jako **odpovědnostní střediska** – 6 základních typů:

1. *nákladové (nákladově řízené)*
2. *ziskové*
3. *rentabilní*
4. *investiční*
5. *výnosové*
6. *výdajové*

## C. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik



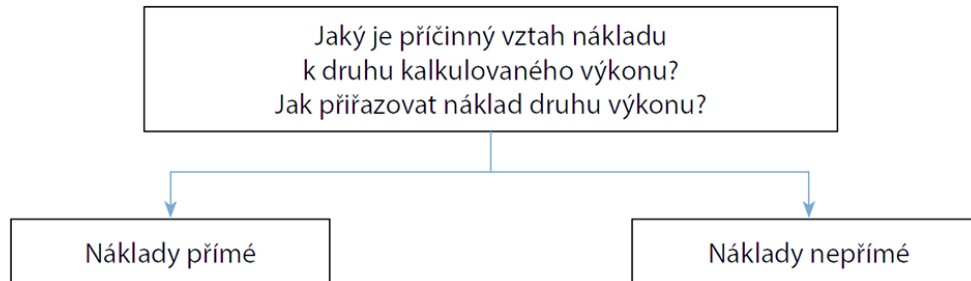
## D. Kalkulační členění nákladů

- **přiřazování nákladů výkonu či jeho části** ve vazbě na řešenou rozhodovací úlohu např. typu:
  - *vyrobit či koupit*
  - *preferovat či potlačit produkci výkonu*
  - *zrušit či zavést výrobu výkonu*
- je **zvláštním typem účelového členění nákladů**



## D. Kalkulační členění nákladů

- sleduje náklady ze dvou hledisek:
  - **příčinné vazby** nákladů k výkonu (k tzv. kalkulační jednotici),
  - početně-technická možnost vyčíslení N na jednotku výstupu → 2 skupiny nákladů:



## D. Kalkulační členění nákladů

- 1. přímé náklady – vyčíslitelné přímo** (dělením)
  - bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu,
  - je racionální je tomuto výkonu přiřazovat i z hlediska vzájemného vztahu „*cost* – *benefit*“
- 2. nepřímé náklady – vyčíslitelné nepřímo** (použitím tzv. kalkulačních technik)
  - nevážou se k jednomu druhu výkonu
  - zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech,
  - jejich přiřazení konkrétnímu druhu výkonu nebylo v souladu s principem „*cost* – *benefit*“

## D. Kalkulační členění nákladů

- Strukturu N položek kalkulačního členění N obsahuje **typový kalkulační vzorec**:

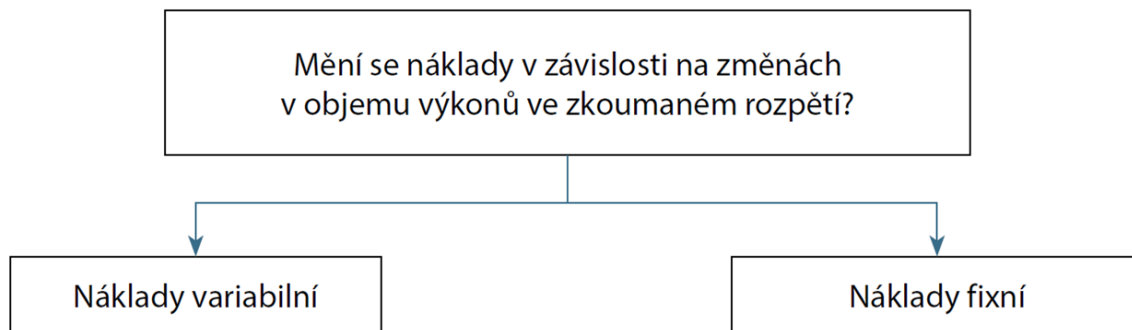
TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC:
PŘÍMÝ MATERIÁL
+ PŘÍMÉ MZDY
+ OSTATNÍ PŘÍMÉ NÁKLADY
+ VÝROBNÍ REŽIE
<b>VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY</b>
+ SPRÁVNÍ A ZÁSODOVACÍ REŽIE
<b>VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>
+ ODBYTOVÁ REŽIE
<b>ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>

## E. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

- členění, která jsou důležitá **pro zhodnocení budoucích variant** podnikání.
- Tato členění jsou obsahem zejména té části MÚ, která se orientuje na informace pro **rozhodování**

- a) Členění podle závislosti na objemu výkonů
- b) Relevantní a irelevantní náklady
- c) Oportunitní náklady
- d) Náklady vázané k rozhodnutí

## E. a) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

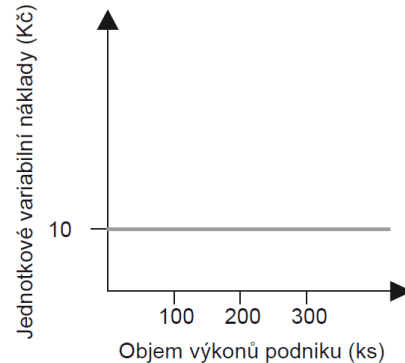
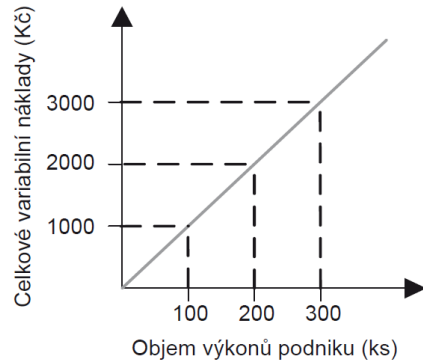


- **náklady variabilní** – mění se v závislosti na objemu výkonů
- **náklady fixní** – při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné
- **náklady smíšené**

## E. a) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

### VARIABILNÍ NÁKLADY:

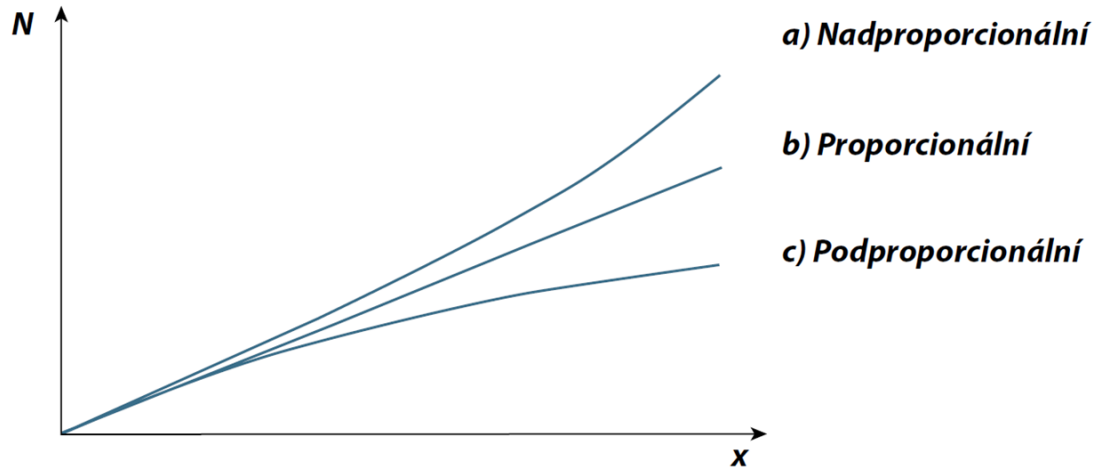
- předpoklad vyvolání jednotkou výkonu – jednicové a část režijních nákladů



### Proporcionální variabilní N

## E. a) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

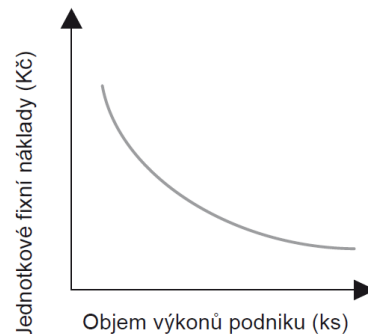
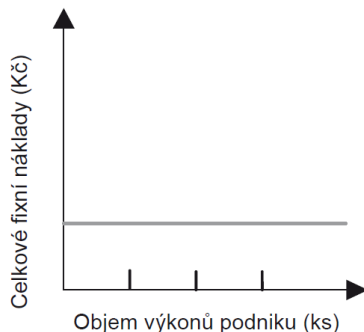
- Průběh celkových variabilních nákladů



## E. a) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

### FIXNÍ NÁKLADY:

- jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku (útvary).
- Jde zpravidla o tzv. *kapacitní náklady*, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu.





## E. a) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

### FIXNÍ NÁKLADY:

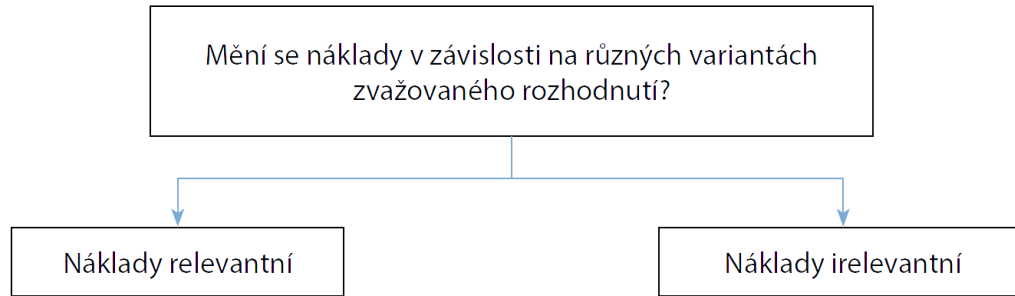
- **utopené (umrtvené) FN** (*Sunk Fixed Costs*)
  - jsou vynakládány ještě **před** zahájením podnikatelského procesu, kdy je třeba např. pořídit budovu, strojní zařízení, informační systém či realizovat jiné **investiční rozhodnutí**
  - jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity
  - „náklady bez vlivu na cash flow v relevantním rozpětí“
- **vyhnutelné FN** (*Avoidable Fixed Costs*)
  - nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity; proto je lze při zřetelném snížení kapacity omezit
  - např.: *časové osobní náklady mistrů a náklady na vytápění hal*

## E. a) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

### SMÍŠENÉ NÁKLADY:

- v některých případech velmi obtížné rozdělit náklady na čistě variabilní a fixní složku
- v praxi nastává velmi často situace, kdy velká část nákladových položek podniku vykazuje smíšený charakter
- například: *spotřeba elektrické energie*
  
- **semi-variabilní náklady** (*semi-variable costs*) – náklady, jež v sobě obsahují jak variabilní, tak fixní složku
- **semi-fixní náklady** (*semi-fixed costs*), někdy označované také jako *skokově fixní náklady*.

## E. b) Relevantní a irelevantní náklady



- **relevantní náklady** (náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit)
  - Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.
- **náklady irelevantní** (pro dané rozhodnutí nedůležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši)

## E. c) Oportunitní náklady

### OPORTUNITNÍ NÁKLADY

- charakterizovány jako „ušlé“ **výnosy**, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje.

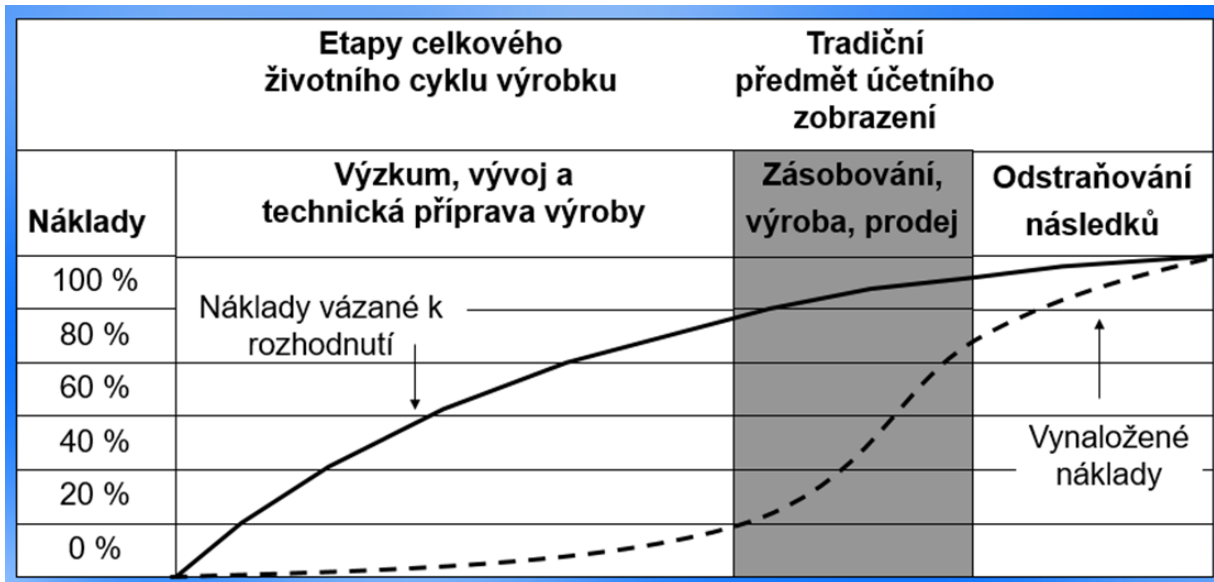
### OPORTUNITNÍ VÝNOSY

- představují naopak **náklady**, kterým se podnik tím, že určitou variantu dalšího vývoje neuskutečňuje, **vyhýbá**.

## E. d) Náklady vázané k rozhodnutí

- **náklady vázané** k rozhodnutí (*Committed Costs*) – jsou nejobecnější strategicky využívanou kategorií N
- zpravidla se vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou **v budoucnosti**
- úroveň těchto nákladů, vázaných na řešení výrobků ve vývojové a přípravné fázi, činí 80 – 85 % celkových nákladů, které jsou v souvislosti s produktem vynaloženy za dobu jeho životnosti
- např. *vývoj a konstrukční, resp. technologické řešení výrobků, které podstatně determinují budoucí úroveň jejich nákladů*

## E. d) Náklady vázané k rozhodnutí



# Příklady k samostatnému procvičení

## Příklad 1 – klasifikace nákladů podle různých hledisek

V podniku byly ve sledovaném období spotřebovány náklady uvedené v tabulce (dále).

Podnik je rozdělen na pět vnitropodnikových středisek:

- **HLAVNÍ VÝROBA = HV,**
- **SPRÁVA = S,**
- **ZÁSOBOVÁNÍ = Z,**
- **ODBYT = O,**
- **ZÁVODNÍ STRAVOVÁNÍ = ZS**

### **Úkol:**

Roztříděte náklady podniku podle uvedených požadavků (dle vzorových řádků).



SPOTŘEBOVANÝ NÁKLAD	POLOŽKA TKV	Náklad PŘÍMÝ/ NEPŘÍMÝ	Náklad PRVOTNÍ /DRUHOTNÝ	Náklad JEDNICOVÝ /REŽIJNÍ	Středisko vynaložení
1. Materiál vydaný ze skladu pro přímé použití ve výrobním středisku	Přímý materiál	přímý	prvotní	jednicový	HV
2. Spotřeba drobného materiálu pro režijní účely ve výrobním středisku	VR	nepřímý	prvotní	režijní	HV
3. Materiál na opravy a údržbu strojů ve výrobním středisku – provedeno útvarem Opravy a údržba					
4. Kancelářský materiál ve správních útvarech podniku					
5. Materiál v zásobovacím středisku při pořízování materiálu					
6. Materiál na balení realizovaných výrobků					
7. Spotřeba pohonných hmot pro potřeby dopravních prostředků v zásobovacím útvaru					
8. Spotřeba potravin v závodní jídelně					
9. V hotovosti zaplacená právní porada					
10. Energie od externího dodavatele spotřebovaná ve výrobních provozech					

SPOTŘEBOVANÝ NÁKLAD	POLOŽKA TKV	Náklad PŘÍMÝ/ NEPŘÍMÝ	Náklad PRVOTNÍ /DRUHOTNÝ	Náklad JEDNICOVÝ /REŽIJNÍ	Středisko vynaložení
11. Energie vyrobená VP útvarem Energetika spotřebovaná ve skladech hotových výrobků					
12. Oprava strojů provedená externí firmou ve výrobním útvaru					
13. Údržba provedená útvarem Opravy a údržba ve skladech materiálu					
14. Oprava myčky nádobí a sporáku v závodní kuchyni (externí opravářská firma)					
15. Faktury Dopravního podniku za použití taxi při služebních cestách pracovníků správních útvarů					
16. Přeprava pořizovaného materiálu VP útvarem Doprava					
17. Faktury za telefon v útvaru Zásobování					
18. Měsíční odpisy DHM v provozech hlavní výroby					
19. Výkonové odpisy DHM ve skladech hotových výrobků					
20. Měsíční odpisy DHM v závodní jídelně					
21. Osobní náklady výrobních dělníků ve výrobních útvarech					
22. Osobní náklady zaměstnanců správních útvarů podniku					
23. Hotově proplacené cestovné zaměstnancům střediska Odbyt					

# Příklad 1 – klasifikace nákladů podle různých hledisek - řešení

SPOTŘEBOVANÝ NÁKLAD	POLOŽKA TKV	Náklad PŘÍMÝ/ NEPŘÍMÝ	Náklad PRVOTNÍ /DRUHOTNÝ	Náklad JEDNICOVÝ /REŽIJNÍ	Středisko vynaložení
3. Materiál na opravy a údržbu strojů ve výrobním středisku – provedeno útvarem Opravy a údržba	VR	N	D	R	HV
4. Kancelářský materiál ve správních útvarech podniku	SR	N	P	R	S
5. Materiál v zásobovacím středisku při pořizování materiálu	ZR	N	P	R	Z
6. Materiál na balení realizovaných výrobků	OR	N	P	R	O
7. Spotřeba pohonných hmot pro potřeby dopravních prostředků v zásobovacím útvaru	ZR	N	D	R	Z
8. Spotřeba potravin v závodní jídelně	SR	N	P	R	ZS
9. V hotovosti zaplacená právní porada	SR	N	P	R	S
10. Energie od externího dodavatele spotřebovaná ve výrobních provozech	VR	N	P	R	HV

SPOTŘEBOVANÝ NÁKLAD	POLOŽKA TKV	Náklad PŘÍMÝ/ NEPŘÍMÝ	Náklad PRVOTNÍ /DRUHOTNÝ	Náklad JEDNICOVÝ /REŽIJNÍ	Středisko vynaložení
11. Energie vyrobená VP útvarem Energetika spotřebovaná ve skladech hotových výrobků	OR	N	D	R	O
12. Oprava strojů provedená externí firmou ve výrobním útvaru	VR	N	P	R	HV
13. Údržba provedená útvarem Opravy a údržba ve skladech materiálu	ZR	N	D	R	Z
14. Oprava myčky nádobí a sporáku v závodní kuchyni (externí opravářská firma)	SR	N	P	R	ZS
15. Faktury Dopravního podniku za použití taxi při služebních cestách pracovníků správních útvarů	SR	N	P	R	S
16. Přeprava pořizovaného materiálu VP útvarem Doprava	ZR	N	D	R	Z
17. Faktury za telefon v útvaru Zásobování	SR (ZR)	N	P	R	S
18. Měsíční odpisy DHM v provozech hlavní výroby	VR	N	P	R	HV
19. Výkonové odpisy DHM ve skladech hotových výrobků	OR	P	P	J	O
20. Měsíční odpisy DHM v závodní jídelně	SR	N	P	R	ZS
21. Osobní náklady výrobních dělníků ve výrobních útvarech	PM	P	P	J	HV
22. Osobní náklady zaměstnanců správních útvarů podniku	SR	N	P	R	S
23. Hotově proplacené cestovné zaměstnancům střediska Odbyt	OR	N	P	R	O

## Příklad 1 – klasifikace nákladů podle různých hledisek

V podniku byly ve sledovaném období spotřebovány náklady uvedené v tabulce (dále).

Podnik je rozdělen na pět vnitropodnikových středisek:

- **HLAVNÍ VÝROBA = HV,**
- **SPRÁVA = S,**
- **ZÁSOBOVÁNÍ = Z,**
- **ODBYT = O,**
- **ZÁVODNÍ STRAVOVÁNÍ = ZS**

### **Úkol:**

Roztříděte náklady podniku podle uvedených požadavků (dle vzorových řádků).

## Příklad 2 - náklady variabilní, fixní a smíšené

- Při sestavování plánu nákladů na rok B vycházel podnik ze skutečných údajů za minulý rok A. Při výrobě jediného druhu výrobku je plánováno zvýšení objemu produkce z 500 na 550 kusů. Srovnání skutečných nákladů za rok A a plánovaných nákladů na rok B ukazuje tabulka na následující straně.

### Úkoly:

- 1) Vyplňte v tabulce sloupce *Rozdíl* a *Poměr*.
- 2) Na základě údajů ve sloupcích *Rozdíl* a *Poměr* posudte, zda příslušné nákladové položky mají charakter nákladů variabilních nebo nákladů fixních. Pokud dojdete k závěru, že se jedná o náklad variabilní, uvažte, zda se jedná o náklad **proporcionální** (lineární), **nadproporcionální** (progresivní) nebo **podproporcionální** (degresivní).
- 3) Uvažte, které položky představují smíšené náklady.

## Příklad 2 - náklady variabilní, fixní a smíšené

Kalkulační položka	Skutečnost rok A	Plán rok B	Rozdíl rok B – rok A	Poměr rok B : rok A	Charakter nákladů
1. Přímý materiál	50 000	55 000			
2. Přímé mzdy	10 000	10 800			
3. Výrobní režie	30 000	31 000			
4. <i>Vlastní náklady výroby</i>	<i>90 000</i>	<i>96 800</i>			
5. Správní režie	10 000	10 000			
6. <i>Vlastní náklady výkonu</i>	<i>100 000</i>	<i>106 000</i>			
7. a) Přímé odbytové náklady	5 000	5 500			
b) Odbytová režie	2 000	2 300			
8. <i>Úplné vlastní náklady</i>	<i>107 000</i>	<i>114 600</i>			
Objem výkonů	600 ks	660 ks			

## Příklad 2 - řešení

Kalkulační položka	Skutečnost rok A	Plán rok B	Rozdíl rok B – rok A	Poměr rok B : rok A	Charakter nákladů
1. Přímý materiál	50 000	55 000	5 000	1,1	VN – proporcionální
2. Přímé mzdy	10 000	10 800	800	1,08	VN - podproporcionální
3. Výrobní režie	30 000	31 000	1 000	1,03	(FN) SN – podproporcionální
4. <i>Vlastní náklady výroby</i>	<i>90 000</i>	<i>96 800</i>	<i>6 800</i>	<i>1,075</i>	<i>SN - podproporcionální</i>
5. Správní režie	10 000	10 000	-	1,0	FN
6. <i>Vlastní náklady výkonu</i>	<i>100 000</i>	<i>106 000</i>	<i>6 800</i>	<i>1,068</i>	<i>SN - podproporcionální</i>
7. a) Přímé odbytové náklady	5 000	5 500	500	1,1	VN - proporcionální
b) Odbytová režie	2 000	2 300	300	1,15	SN - nadproporcionální
8. <i>Úplné vlastní náklady</i>	<i>107 000</i>	<i>114 600</i>	<i>7 600</i>	<i>1,071</i>	<i>SN - podproporcionální</i>
Objem výkonů	500 ks	550 ks	50	1,1	





# Děkuji za pozornost

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.

+420 485 352 369

lenka.stryckova@tul.cz

www.com.tul.cz