

MOTIVAČNÍ ÚČINNOST KRITÉRIÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ¹

Efficiency of cost management indicators

Jana Fibírová

Úvod – cíl příspěvku

Pro účinné řízení nákladů a zisku, koncipování systému informací manažerského účetnictví, je velmi důležité poznání, že náklady vynaložené na konkrétní výkony v procesu jejich tvorby nesouvisí s cenou, za kterou je výkon konkrétním zákazníkům, v konkrétní distribuční síti a teritoriu prodeje, prodáván. Na náklady konkrétních výkonů působí jiné faktory než na jejich prodejní cenu. Jedním z hlavních požadavků na informační zajištění řízení nákladů a zisku v podniku je proto oddělení externích a interních faktorů zisku. Toto oddělení je důležité nejen při stanovení předpokládaného vývoje nákladů a výnosů, ale zejména při volbě adekvátních opatření navazujících na kontrolu jejich skutečného vývoje. A to zejména v souvislosti s odpovědností řídicích pracovníků na konkrétní úrovni řízení za vývoj nákladů, a výnosů.

Cílem předkládaného příspěvku je analyzovat vypovídací schopnost agregovaného kritéria nákladovosti a posoudit jeho motivační účinnost pro vnitropodnikové řízení nákladů.

Omezení ve využití kritéria nákladovosti

Podnětem pro napsání tohoto příspěvku je konkrétní zkušenost z praxe. Vrcholový management akciové společnosti, generální a finanční ředitel se obrátili na poradenskou firmu v oblasti controllingu a nástrojů vnitropodnikového řízení s požadavkem, aby analyzovala a vysvětlila příčiny opakovaných diskusí s řediteli výrobních závodů, vznikajících v posledních měsících při hodnocení dosažených ekonomických výsledků.

Zatímco po zavedení těchto kritérií v minulém roce, po změně vrcholového vedení akciové společnosti, kdy bylo potřeba firmu zásadně stabilizovat, se ředitelům závodů dařilo stanovené ukazatele plnit, v posledních měsících vznikají problémy. Ředitelé závodů opakovaně poukazují na nedostatečnou či dokonce chybnou vypovídací schopnost hodnocených kritérií, požadují na controllingovém oddělení návrhy na změnu.

Základní informace, které byly poradenské firmě vrcholovým vedením akciové společnosti poskytnuty, jsou ve velmi zjednodušené podobě uvedeny v ilustrativním příkladě.

Ilustrativní příklad

Z organizační struktury akciové společnosti vyplývá, že ve vrcholovém vedení je centralizováno finanční řízení, nákup základních materiálových vstupů, prodej výrobků konkrétním zákazníkům, marketing.

Pro hodnocení ředitelů závodů, kteří zodpovídají za výrobu finálních výrobků, je důležité vedle plnění ukazatelů kvality, termínů dodání, požadované sortimentní struktury výrobků i plnění ekonomických ukazatelů řízení nákladů a likvidity.

¹ Příspěvek byl zpracován v rámci řešení výzkumného záměru MŠMT ČR č. 6138439903 „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska“. říslušnost' ku grantovej úlohe“.

Jako základní kritéria pro hodnocení vynaložených nákladů jsou používány ukazatele nákladovosti, v členění dle základních nákladových druhů. Konkrétní podoba příslušné části interního výkazu pro hodnocení ředitelů závodů je uvedena v tabulce²:

Ukazatele	měsíc ..			kumulace od 1.1.		
	skutečnost	plán	odchylka	skutečnost	plán	odchylka
EBIT/aktiva						
Výkony						
výkon.spotřeba/výkony						
spotřeba materiálu a energie/ výkony						
služby/výkony						
přidaná hodnota/výkony						
osobní náklady/výkony						
tržby z prodeje výrobků						
.....						

Z používaného pojmového aparátu v interním výkazu („výkony“, „přidaná hodnota“), je zřejmé, že ukazatele pro hodnocení vynaložených nákladů ve výrobních závodech jsou bezprostředně propojeny s informacemi ve finančním účetnictví, vznikají analytickým členěním položek externího výkazu zisku a ztráty („výsledovky“³) akciové společnosti, sestavované dle české účetní legislativy, v druhovém členění nákladů.

Podnik se snaží **zjednodušit řízení nákladů**, využít jak pro řízení efektivnosti akciové společnosti jako celku (zisk před úroky a zdaněním (EBIT)/aktiva), tak i nákladů na hierarchicky nižších úrovních řízení, svojí podstatou stejných, ziskových kritérií. Je velkým nedorozuměním, pokud je považován **ukazatel nákladovosti** (poměr celkových nákladů k výnosům z prodeje, celkovým výkonům) za ukazatel řízení nákladů. Je to **ziskové kritérium**, které „mate“ svým názvem. Jeho vypovídací schopnost je zcela stejná jako základních ziskových kritérií – rentability tržeb, rentability nákladů, je pouze matematicky jinak konstruován.

Je-li rentabilita výnosů 10%, znamená to, že z celkových výnosů tvoří 10% zisk a 90% náklady, ukazatel nákladovosti je proto 0,9 (90%).

Ukazatel nákladovosti je syntetickým ukazatelem, ovlivňují ho **stejně faktory jako zisk**, tzn. nejen úspora či překročení nákladů a vývoj cen vstupů, ale i změna objemu a struktury prodaných výkonů, změny prodejních cen.

Ukazatel nákladovosti naše podniky dobře znají z období **centrálně řízené socialistické ekonomiky**, kdy byl tento ukazatel používán jako **základní ukazatel finančního plánu**. Při využívání tohoto ukazatele docházelo na první pohled k nepochopitelné situaci. Podniky plnily stanovené ukazatele nákladovosti a přitom se stále, v porovnání za určité období, zvyšovaly náklady finálních výkonů. Vysvětlení je přitom jednoduché. Ke splnění ukazatele nákladovosti „socialistickým“ podnikům postačovalo překročit plán výroby, tím lépe využít fixní náklady a dále změnit strukturu produkováných výkonů ve prospěch produktů s vyšší

² Vzhledem k obsahovému zaměření tohoto příspěvku jsou v ilustrativním příkladu uvedeny pouze ukazatele pro řízení nákladů.

³ V textu je namísto přesného názvu výkazu účetní závěrky „výkaz zisku a ztráty“ používán pojem „výsledovka“.

ziskovostí. Oba tyto vlivy mohl socialistický podnik v podmínkách relativního nedostatku nabídky poměrně snadno uskutečnit. Tím je však zároveň vysvětlena i nespokojenost ředitelů výrobních závodů z našeho ilustrativního příkladu. Pokud **nemůže ředitel závodu ovlivnit** strukturu vyrobených a prodaných výkonů, ale musí dodávat (prostřednictvím střediska prodeje a distribuce na úrovni řízení a.s.) na konkurenční trhy výkony, které požadují zákazníci, dostává se do složité situace v případě, když se přesouvá poptávka na produkty s nižší marží, nebo dochází vlivem konkurence ke snížení prodejních cen, stejně jako když dochází k celkovému poklesu poptávky a tím i k nižšímu využití kapacity (fixních nákladů).

Kritéria pro řízení nákladů, řízení hospodárnosti

Informace manažerského účetnictví pro řízení nákladů by měly vycházet z **detailního rozpoznání** příčinných souvislostí vzniku nákladů, tzn. **účelu** jejich vynaložení a tomu odpovídající **přiměřené výše spotřeby**. Pomocí základních nástrojů řízení nákladů, tzn. **normotvorné základny** (kalkulace jednicových nákladů) a **rozpočtů režijních nákladů** by měly být nejen stanoveny cíle a úkoly ve vývoji nákladů na všech úrovních vnitropodnikového řízení, ale i systematicky vyhodnocován jejich skutečný vývoj (úspora či překročení) nákladů.

Při měření hospodárného vynakládání nákladů se porovnává výše vynaložených nákladů s množstvím vytvořených výkonů v naturálním vyjádření. **Splnění nákladového úkolu** se vyhodnocuje:

- a) **v celkové výši** (tato informace je důležitá nejen pro řízení celkových nákladů, výnosů a zisku, ale i peněžních toků, řízení zásob materiálu);
- b) **na jednotku výkonu** (tato informace umožňuje synteticky vyjádřit nejen vliv absolutní úspory či překročení nákladů, ale i vliv vyššího využití kapacity).

Při řízení nákladů je přitom věnována pozornost dvěma odlišným, relativně samostatným vlivům, **úspornosti nákladů** a **vyššímu využití fixních nákladů**.

Konkretizujme požadavky na informační zajištění řízení nákladů pomocí velmi zjednodušeného zadání příkladu, pouze na hodnocení vývoje dvou konkrétních nákladových položek – spotřebě jednicového materiálu a výši nájemného.

Příklad

Jednicovým materiálem při výrobě diagnostických přístrojů je ušlechtilá ocel. Stanovená norma spotřeby jednicového materiálu, jeho pořizovací cena, plánovaný objem výroby a celková spotřeba jednicového materiálu jsou uvedeny v tabulce.

Další významnou položkou nákladů je nájemné za pronájem prostor včetně souvisejících nákladů zahrnujících úklid, běžné opravy a údržbu, teplo, vodu a elektrickou energii.

Naším úkolem je vyhodnotit vývoj skutečných nákladů. Ve skutečnosti se ve sledovaném období vyrobilo 25 000 ks výrobků, skutečně se spotřebovalo ušlechtilé oceli 9 975 kg za 3 725 000 EUR a nájemné včetně souvisejících nákladů činilo 1 125 000 EUR.

Položka	Plán, kalkulace, rozpočet	Skutečnost
Objem výroby v měsíci květnu	24 000 ks	25 000 ks
Norma spotřeby jednicového materiálu/ks	0,4 kg	
pořizovací cena jednicového materiálu/kg	380 EUR	
kalkulace jednicového materiálu/ks	152 EUR	

celková spotřeba jednicového materiálu v kg	9 600 kg (24 000 ks*0,4 kg)	9 975 kg
celková spotřeba jednicového materiálu v EUR	3 648 000 EUR (24 000 ks*152 EUR)	3 725 000 EUR
celková výše měsíčního nájemného v EUR	1 140 000 EUR	1 125 000 EUR

Hodnocení celkových vynaložených nákladů

Nákladová položka	Předem stanovené náklady	Skutečnost	Odchylka
jednicový materiál	3 800 000 EUR (25 000 ks*152 EUR)	3 725 000 EUR	+ 75 000 EUR
kvantitativní odchylka			+ 9 500 EUR (10 000kg – 9 975kg) * 380 EUR
kvalitativní odchylka			+ 65 500 EUR (380Kč – 373,43356) * 9 975 kg
Nájemné	1 140 000 EUR	1 125 000 EUR	+ 15 000 EUR

Hodnocení kalkulovaných nákladů

Nákladová položka	Předběžná kalkulace	Výsledná kalkulace	Odchylka
jednicový materiál	152 EUR	149 EUR (3 725 000Kč : 25 000 ks)	+ 3 EUR (+ 75 000 Kč : 25 000 ks)
kvantitativní odchylka			+ 0,38 EUR (+ 9 500 EUR : 25 000 ks)
kvalitativní odchylka			+ 2,62 EUR (+ 65 000 EUR : 25 000 ks)
Nájemné	47,50 Kč (1 140 000 Kč : 24 000 ks)	45,00 Kč (1 125 000 Kč : 25 000 ks)	+ 2,50 EUR
absolutní úspora			+ 0,6 EUR (+ 15 000 EUR : 25 000 ks)
vyšší využití fixních n.			+ 1,9 EUR (1 140 000 EUR/24000ks – 1 140 000 EUR/25000ks)

Je zřejmé, že **účinné řízení nákladů je vždy velmi detailní a informačně náročné**. Pro analýzu vývoje nákladů pro potřeby vnitropodnikového řízení, na rozdíl od agregovaných ukazatelů finanční analýzy akciové společnosti jako celku, není skutečný vývoj nákladů hodnocen porovnáním se schváleným rozpočtem, který byl stanoven pro plánovaný objem výkonů (24 000 ks), ale s přepočteným rozpočtem pro skutečný objem výkonů.

Vzhledem k odlišné odpovědnosti za vývoj pořizovacích cen vstupů (středisko nákupu, logistiky) a vlastní spotřebu materiálu (výrobní střediska) je vhodné vyhodnotit odděleně kvantitativní a kvalitativní (cenovou) odchylku.

Pro hodnocení přínosu z prodeje výkonů, pro jednání se zákazníkem, jsou důležité informace o vývoji kalkulace nákladů, s odlišením vlivu absolutní úspory či překročení a vlivu změny ve využití fixních nákladů.

Pro **účinné řízení nákladů** v odpovědnosti ředitelů závodů je nutno použít ukazatele, které poměří **vývoj celkových nákladů** s množstvím a strukturou **vytvořených výkonů v naturálním vyjádření**. Má-li být řízení nákladů účinné, je velmi detailní a informačně náročné. Pokud je potřeba **vyjádřit agregovaně vývoj nákladů** za určité období a určitou část podniku, či dokonce podnik jako celek, je vhodným kritériem **porovnání výsledné a předběžné kalkulace nákladů** nejdůležitějších výkonů („reprezentantů“). **Celkovou úsporu či překročení nákladů** je možno vyhodnotit v % porovnání skutečnosti s přepočteným

rozpočtem, v podrobnejšom členení na jednicové, variabilní a fixní náklady. Dôležitou informáciou pro řízení nákladů je **míra využití fixních nákladů**.

Závěry a shrnutí:

Při hodnocení dosažených ekonomických výsledků ředitelů výrobních závodů by měly být odděleny hodnotové veličiny v přímé odpovědnosti (náklady, doba obratu zásob materiálu, hotových výrobků, nedokončené výroby) od veličin se sdílenou či pouze synergickou odpovědností (tržby z prodeje, EBIT/aktiva).

Pro účinné řízení nákladů nelze využít ukazatele nákladovosti, které jsou ve své podstatě ziskovými kritérii. Ukazatele pro řízení nákladů (hospodárnosti) by měly poměřovat vývoj celkových nákladů s množstvím a strukturou vytvořených výkonů v naturálním vyjádření. Pokud je potřeba vyjádřit agregovaně vývoj nákladů za určité období, je vhodným kritériem porovnání výsledné a plánové kalkulace nákladů nejdůležitějších výkonů („reprezentantů“), nebo celková absolutní úspora (překročení) nákladů v porovnání s rozpočtem (přepočteným rozpočtem).

Abstrakt

Ukazatel nákladovosti, který v praxi některé podniky zjednodušeně pro řízení nákladů využívají, je ve své podstatě ziskovým ukazatelem, který neumožňuje vyjádřit vliv základních faktorů vývoje nákladů, které jsou v odpovědnosti hodnocených řídicích pracovníků (hospodárnost). Nástroje řízení hospodárného vynaložení nákladů jsou velmi detailní a informačně náročné. Pro rozhodování vrcholového managementu poskytuje relevantní informace kalkulace nákladů nejdůležitějších výkonů a výsledky hospodaření nákladově řízených středisek.

Klíčová slova: ukazatel nákladovosti, hospodárnost, kalkulační systém, rozpočetnictví, analýza odchylek vývoje nákladů

Summary

Costs on sales, often used in practice, isn't effective indicator for cost management. In terms of the information support of responsibility management cost profitability doesn't enable to measure basic factors of cost economy. The costing and budgeting systems provide the relevant information for top management decisions about the cost management. Detailed information on calculated costs and information on responsibility cost centres' results represent the basis for the measurement of inter-company management levels to the overall profit of the company.

Key words: Cost profitability indicator, economy, costing system, budgeting, variance cost analysis

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] DRURY, C. *Management and Cost Accounting*, 6th edition, Canale: Thomson Learning, 2006. 589 s.
- [2] DOYLE P.D., *Strategické řízení nákladů*, Praha: ASPI a.s., 2006, 227 s.
- [3] FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J., *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha:ASPI a.s., 2007. 430 s.

- [4] KRÁL B. a kol., *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press a.s., 2010. 660 s.
- [5] ŠOLJAKOVÁ L., KRÁL B., FIBÍROVÁ J., WAGNER J. *Slovník účetních pojmů*, Praha:ASPI a.s., 2006, 314 s. ISBN 80-7357-197-8
- [6] ŠOLJAKOVÁ L., FIBÍROVÁ J. *Reporting*, 3. rozšířené a aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing,a.s.2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2

Kontakt

Jana Fibírová, prof. Ing, CSc. Katedra manažerského účetnictví, FFÚ VŠE v Praze, nám.W.Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224 095 127, fibirova@vse.cz