

## POŽADAVKY STRATEGICKÉHO ŘÍZENÍ NA POJETÍ A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ<sup>1</sup>

### Strategic Management Requirements on Cost Definitions and Classifications

*Libuše Šoljaková*

---

#### Úvod

Prioritním cílem strategického manažerského účetnictví je poskytování informací pro formulaci a naplnění strategie a podpora transformace strategických cílů na taktickou a operativní úroveň. Informace strategického manažerského účetnictví by měly mimo jiné splňovat následující charakteristiky: silná integrita hodnotových informací s věcnými parametry podnikatelského procesu, zohlednění implicitních veličin, multidimenzionální charakter a překonání úzce disciplinárního pohledu na podnik. Naplnění uvedených požadavků má dopad i na pojetí a členění nákladů. Následující příspěvek se v této souvislosti zabývá otázkou pojetí a členění nákladů z pohledu strategického řízení a zajištění informací pro strategické rozhodování.

#### Přehled literatury

V literatuře (Král, 2010, Atkinson – Banker – Kaplan - Mark Young, 2004, Weetman, 2006) se zpravidla rozlišuje finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

**Finanční pojetí** chápe náklady jako spotřebu ekonomických zdrojů, které souvisejí s reálným tokem peněz. Může probíhat bezprostředně při spotřebě ekonomických zdrojů (proběhl v minulosti či proběhne v budoucnosti), a předpokládá ocenění ekonomických zdrojů ve skutečných (historických) pořizovacích cenách. Toto pojetí nákladů se využívá především při vyjádření nákladů pro externí uživatele tzn. ve finančním účetnictví. Naopak není vhodné pro řízení a rozhodování, neboť nemusí vždy odrážet reálné podmínky, za kterých podnikatelská činnost probíhá.

**Hodnotové pojetí nákladů** vyjadřuje reálně vynaložené ekonomické zdroje za podmínek, které existují v okamžiku uskutečňování činnosti. Od finančního pojetí se hodnotové pojetí liší:

- **rozdílným oceněním spotřebovaných zdrojů** – ve finančním pojetí se jedná o ocenění v pořizovacích cenách, v hodnotovém pojetí se jedná o ocenění v reprodukčních pořizovacích cenách
- **vyjádřením spotřeby ekonomických zdrojů**, které ve finančním pojetí se vůbec nevyskytují, neboť nejsou podloženy reálným tokem peněz (odpisy již z odepsaných aktiv, kalkulační nájemné, kalkulační mzdové náklady atd.).

**Ekonomické pojetí nákladů** uvažuje nejen explicitní, reálně vynakládané náklady, ale i tzv. implicitní náklady (oportunitní náklady, náklady ušlé příležitosti), které jsou založeny na principu existence omezených zdrojů. Tyto náklady představují ušlý přínos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje pro zvolenou variantu. Nejčastěji se tímto způsobem vyjadřují **náklady vlastního kapitálu**. Pokud vlastník investoval kapitál do

---

<sup>1</sup> Příspěvek byl zpracován v rámci řešení výzkumného záměru MŠMT ČR č. 6138439903 „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska“.

podniku, vzdal se možnosti ho jinak zhodnotit a tudíž oportunitním nákladem je zisk z alternativní formy investování neboli minimální požadovaná výnosnost investora.

Vedle pojetí nákladů je v manažerském účetnictví důležité i členění nákladů, které umožňuje charakterizovat jednotlivé vlastnosti nákladů a hledat vhodné způsoby jejich řízení.

Při řízení nákladů se využívají především následující hlediska (Král, 2010, Fibírová – Šoljaková – Wagner, 2007):

- vztah k výkonům a rozlišení nákladů na **technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení**
- používané nástroje řízení a rozlišení nákladů na **jednicové náklady a režijní náklady**
- způsob přiřazení nákladů objektu kalkulace a rozlišení nákladů na **náklady přímé a náklady nepřímé**
- vztah k objemu výkonů a rozlišení **variabilních nákladů a fixních nákladů**.

### Pojetí nákladů ve strategickém řízení

Ačkoli ekonomické pojetí nákladů se na jedné straně zdá dostatečné pro potřeby strategického řízení, neboť zohledňuje reálnou hodnotu spotřebovaných zdrojů i implicitní náklady, na straně druhé jeho omezení spočívá ve vyjádření spotřeby ekonomických zdrojů, které jsou ovládané podnikem a jejichž spotřeba je jednoznačně identifikovatelná pro činnost podniku. V souvislosti se strategickým řízením a otázkami dlouhodobého a trvale udržitelného rozvoje se upozorňuje na to, že i ekonomické pojetí nákladů je nedostatečné, neboť nezahrnuje veškeré dopady činnosti podniku na životní prostředí a lidskou společnost. Stále více rostou požadavky i na zachycení dalších vlivů a efektů, které činnost podniku způsobuje a které jsou označovány jako externality.

Historicky ekonomická teorie (Samuelson – Nordhaus, 1992) považuje externality za jednu z forem tržního selhání. K externalitám dochází, pokud činnosti jednoho subjektu způsobují nezamýšlené náklady nebo nezamýšlený prospěch jinému subjektu, aniž by docházelo k vyrovnání (úhradě) těchto nákladů a výnosů mezi dotčenými subjekty. Externality se projevují ve dvou variantách

- **kladné externality** jsou situace, kdy činnosti jednoho subjektu přináší prospěch jinému subjektu a ten náklady s tím získané nemusí hradit (klasickým příkladem je vzdělání, výzkum, vývoj apod.)
- **záporné externality** jsou situace, kdy činností jednoho subjektu vznikají náklady jinému subjektu, který z nich nezískává žádný prospěch (klasickým příkladem záporných externalit je poškozování životního prostředí, poškozování zdraví zaměstnanců apod.).

Zejména rostoucí produkce záporných externalit na Zemi vyžaduje rozšířit pojetí nákladů i o **environmentální a sociální aspekt**.

S pojmem environmentální náklady<sup>2</sup> se lze v literatuře (Hansen- Moowen, 2007) setkat ve dvou rovinách:

- v první rovině se jedná o část nákladů, které patří mezi **náklady** ve výše uvedených pojetích (finančním, hodnotovém či ekonomickém), ale **mají bezprostřední vazbu na**

<sup>2</sup> V literatuře označení „environmental costs“ používá jednak v širším pojetí, kdy zahrnuje i náklady sociálního charakteru, v užším pojetí zahrnuje náklady související hlavně se životním prostředím a sociální náklady se uvádějí jako samostatná kategorie „social cost“.

**stav životního prostředí, zdraví a spokojenost lidí** (náklady na prevenci znečišťování, odstranění znečištění, spotřebu energií a surovin, daně a poplatky související s životním prostředím, nákupy emisních povolenek)

- ve druhé rovině se jedná již o zmíněné externality, které se v žádném výše uvedeném pojetí nákladů nevyskytují (vypouštění emisí, znečištění odpadních vod atd.).

Právě výše zmíněná druhá rovina představuje rozšířené pojetí nákladů, které je založené na myšlence, že při vyjádření celkových nákladů (a i přínosů) určité činnosti, nestačí brát v úvahu pouze ekonomické pojetí, ale i další **újm a přínosy**. **Zejména v rámci strategického horizontu je důležité vyhodnocovat úplné náklady a přínosy činnosti podniku včetně environmentálních aspektů.**

Kvantifikace environmentálních a sociálních nákladů a výnosů v pojetí externalit je v současnosti ve fázi zkoumání a hledání možností, jak jednotlivé vlivy vymezit a hlavně jak je ocenit. Zatím neexistuje žádný všeobecně přijímaný konsenzuální přístup. Zvažované možnosti zpravidla vycházejí například z reprodukčních nákladů - nákladů nutných na odstranění poškození životního prostředí či z budoucích peněžních toků – diskontovaných budoucích příjmů a výdajů, které externalita způsobí.

### **Členění nákladů ve strategickém řízení**

Obdobně i členění nákladů zmíněná v přehledu literatury mají zásadní význam v operativním a taktickém řízení, dále i při transformaci strategie na taktickou a operativní úroveň. Ve strategickém řízení nákladů se však jejich význam snižuje. Je všeobecně známo, že členění na fixní a variabilní je relativní vzhledem k časovému okamžiku, obdobně i v rámci strategického řízení se neřeší ani tak dodržení norem a rozpočtů režijních nákladů, ale vytvoření takových podmínek, které umožní absolutně snižovat normy a rozpočty režijních nákladů.

Z hlediska strategického řízení nákladů je důležité odlišit, kdy dochází ke skutečné spotřebě zdrojů a kdy se o této spotřebě rozhodne. O převážné většině nákladů se rozhoduje **v etapě výzkumu, vývoje a technické přípravy produktu** (uvádí se, že je to až 90 % nákladů). V tomto období totiž dochází k zásadním rozhodnutím o vlastnostech produktu (technických parametrech, designu, použitých materiálech) a o způsobu jeho tvorby a distribuce. V období samotné tvorby a distribuce produktu existují většinou jen omezené možnosti řízení nákladů, protože se jedná buď o náklady utopené, nebo bezprostředně vyvolané vlastnostmi a „rozhodnutým“ způsobem tvorby a distribuce výkonů.

Tuto skutečnost respektuje odlišení **nákladů vázaných k rozhodnutí a skutečně vynaložených nákladů** v průběhu celého životního cyklu produktu. **Skutečně vynaložené náklady** (Incurred Costs) vyjadřují faktické čerpání zdrojů podniku; jejich průběh je více či méně rovnoměrně rozložen po celý životní cyklus. Náklady vázané k rozhodnutí (Lock-in Costs, Committed Costs) představují náklady, které sice ještě nebyly vynaloženy, ale o jejich vynaložení již bylo rozhodnuto..

Další zásadní hledisko pro členění nákladů je přidaná hodnota, kterou náklady přinášejí. V tomto směru se rozlišuje, zda náklady zvyšují, snižují či jsou neutrální ve vztahu k hodnotě výkonů z pohledu zákazníka.

**Náklady přidávající hodnotu** představují náklady, které se bezprostředně promítnou v hodnotě výkonu pro zákazníka. Mezi tyto náklady patří náklady, které jsou bezprostředně zákazníkem viditelné (použité materiály, vývoj, příprava výroby, náklady na samotné zpracování výkonu, distribuci a služby zákazníkům), tak i náklady, které vzbuzují důvěru a dobrou zkušenost.

**Náklady nepřidávající hodnotu** jsou z hlediska hodnoty výkonu neutrální, a je zde důležité rozlišení, zda se jedná o náklady vyhnutelné či nevyhnutelné.

**Náklady snižující hodnotu** představují náklady, které naopak snižují hodnotu produktu v očích zákazníka.

Náklady přidávající hodnotu mohou být dále analyzovány podle toho, v jaké časovém období hodnotu přidávají, zda v období vynaložení (spotřeba materiálu) či až v období následujícím (vývoj, marketing). Dále je možné rozlišit, zda se jedná o náklad, který přináší přidanou hodnotu jednorázově, krátkodobě či dlouhodobě.

## Závěry a shrnutí

Složitost vyjádření nákladů a výnosů se projevuje v existenci několika různých pojetí nákladů. Tradičně pro potřeby operativního a taktického řízení se rozlišuje finanční, hodnotové, ekonomické pojetí nákladů. V rámci strategického horizontu je však třeba ekonomické pojetí nákladů rozšířit o environmentální a sociální aspekt, který umožní vyhodnocovat úplné náklady a přínosy činnosti podniku včetně environmentálních souvislostí. Samotné vymezení a kvantifikace environmentálních a sociálních nákladů jsou však velmi složité a problematické.

Strategické řízení klade i nové požadavky na členění nákladů. Proto se kromě tradičních hledisek, podle kterých se náklady člení na fixní a variabilní, jednicové a režijní, přímé a nepřímé apod. se v rámci strategického řízení uplatňují hlediska orientovaná na přidanou hodnotu a rozlišující skutečně vynakládané náklady a náklady vázané k rozhodnutí. Ve vztahu k přidané hodnotě se rozlišuje, zda náklady zvyšují, snižují či jsou neutrální ve vztahu hodnotě výkonů z pohledu zákazníka. Skutečně vynaložené náklady (Incurred Costs) vyjadřují faktické čerpání zdrojů podniku. Náklady vázané k rozhodnutí (Lock-in Costs, Committed Costs) představují náklady, které sice ještě nebyly vynaloženy, ale o jejich vynaložení již bylo rozhodnuto.

## Abstrakt

Nové požadavky manažerského účetnictví se projevují i v pojetí a členění nákladů. Tradiční finanční, hodnotové, ekonomické pojetí nákladů se rozšiřuje o environmentální a sociální pojetí, které je založeno na zahrnutí a kvantifikaci externalit do vyjádření nákladů. Z hlediska členění nákladů klade strategické manažerské účetnictví důraz na odlišení nákladů skutečně vynaložených a vázaných k rozhodnutí a na hledisko přidané hodnoty, kterou náklady vyvolají.

**Klíčová slova:** náklady, externality, environmentální náklady, manažerské účetnictví

## Summary

New management accounting requirements have impact on cost definition and classification. Traditional cost definitions based on financial and economic view are extended to environmental and social aspects. These aspects try to involve externalities to cost quantifications. Strategic management accounting applies cost classifications based on value added and distinction of incurred costs and committed costs.

**Key Words:** costs, externalities, environmental costs, management accounting

**JEL klasifikace: M41****Použitá literatura**

- [1] Atkinson, A.A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., Mark Young S. (2004) *Management Accounting*, 4<sup>th</sup> Edition, New Jersey, Prentice Hall International 2004
- [2] Fibírová J., Šoljaková L., Wagner, J. (2007): *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha, ASPI, a.s. 2007
- [3] Hansen, D. R. – Mowen, M. M. (2007): *Managerial Accounting*. South-Western Cengage Learning, 2007.
- [4] Král, B., aj. (2010) *Manažerské účetnictví*. 3. rozšíř. vyd. Praha : Management Press, 2010. ISBN 80-7261-141-0.
- [5] Samuelson, P. A. – Nordhaus, W. D. (1992): *Economics*. New York, Mc Graw-Hill, 1992.
- [6] Weetman, P. (2006) *Management Accounting*. London, Pearson Education Limited, 2006

**Kontakt**

Libuše Šoljaková, doc. Ing. Ph.D., Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra manažerského účetnictví, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3 – Žižkov, Česká republika, tel. +420 224 095 162, [soljak@vse.cz](mailto:soljak@vse.cz)