

Účelové členění nákladů a zjišťování vrcholového kritéria výkonnosti pro manažerské řízení[#]

*Bohuslava Knapová**

Podstata účelového členění nákladů

Pro manažerské účetnictví je nezbytné náklady posuzovat z hlediska potřeb interních uživatelů. Manažeři a řídicí pracovníci jako interní uživatelé účetních informací považují náklady za vynaložené hodnotově vyjádřené ekonomické zdroje bezprostředně spojené s výkony podnikatelského procesu, které požaduje zákazník. Náklady se vymezují v manažerském účetnictví jako účelná a účelová spotřeba ekonomických zdrojů (činitelů) v hodnotovém vyjádření. Je na ně pohlíženo ze dvou aspektů – účelovosti a účelnosti.

Účelovost zdůrazňuje cílové zaměření každého vynaložení nákladů, kdy určitý konkrétní výkon vystupuje jako konečná příčina vzniku vynaložených nákladů. Účelnost vyjadřuje ekonomickou přiměřenost a racionalitu vynaložených nákladů, ekonomickou potřebnost a užitečnost připraveného sortimentu i množství výkonů pro zákaznickou segmentaci.

Ze souvislosti mezi náklady a výkony v jednotě dvou extrémů vyplývají důležité vztahy racionality, a to snaha o provedení nebo poskytnutí požadovaného druhu a množství výkonů s minimálními náklady a snaha o dosažení maximálního objemu požadovaných výkonů z daného rozsahu nákladů, které ovlivňují hospodárnost nákladů dvěma možnými způsoby – úsporností a výtěžností. Mezi náklady na výkony a užitím výkonů na trhu vznikají také vztahy racionality, jež se projeví v uznání ekonomické potřebnosti a užitečnosti výkonů zákazníkem. Na tomto základě se prosazují hlavní kritéria ekonomické racionality podnikatelského procesu – hospodárnost, účinnost a efektivnost a jejich ověření vnitřními kritérii racionality průběhu daného procesu a vnějšími kritérii racionality z hlediska tržního mechanismu.

Pro řízení a kontrolu hospodárnosti podnikatelského procesu, který přeměňuje účelně a účelově vstupní ekonomické zdroje na výkony určené pro zákazníka, je třeba náklady určitým způsobem třídit, účetně zaznamenávat a využívat v různých rozhodovacích situacích na všech úrovních řízení.

Mezi nejdůležitější hlediska třídění nákladů patří v podnikatelském subjektu následující členění nákladů:

- podle nákladových druhů, tzv. druhové členění nákladů – pro finanční účetnictví,
- podle vztahu nákladů k bezprostřední tvorbě výkonů, tzv. účelové členění nákladů – pro manažerské účetnictví; aktuálně od roku 2003 při zjišťování vrcholového zisku/ztráty i pro finanční účetnictví (náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, náklady jednicové a režijní),

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Bohuslava Knapová, CSc. – odborná asistentka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <knapova@vse.cz>.

- podle alokace nákladů do kalkulací – pro manažerské účetnictví (náklady přímé a nepřímé),
- podle rytmu vkladu nákladů do podnikatelského procesu – pro manažerské účetnictví (náklady variabilní a fixní),
- podle místa vzniku nákladů a odpovědnosti za jejich vznik – pro manažerské účetnictví (náklady podle místa vzniku a odpovědnosti),
- podle vlivu na kvantifikaci vrcholového zisku/ztráty – především pro manažerské účetnictví (náklady výkonu a období).

Každé členění nákladů je ekonomicky žádoucí, jestliže poskytuje informace pro řešení rozhodovacího problému, který jiným členěním nákladů nelze s požadovanou vypovídací schopností řešit.

Management a řídicí pracovníci využívají a účetně zachycují jako východisko především účelově členěné náklady, které jsou základem stanovení racionálního nákladového úkolu, kdy se řeší příčinnost vynaložených nákladů, tj. bezprostřední či zprostředkovaný vztah nákladů v útvarech k prováděným nebo poskytovaným výkonům popřípadě procesům pro budoucí zákazníky, porovnání skutečné spotřeby každého ekonomického zdroje s tímto nákladovým úkolem a následné případně průběžné vypořádání pozitivních i negativních odchylek nákladů od předpokládaného nákladového úkolu.

Účelový vztah nákladů je nutno sledovat na různé úrovni podrobnosti. Musí vycházet z rozložení koordinovaně fungujícího podnikatelského procesu v několika aspektech. Jednak se náklady rozdělují na specializované činnosti, v nichž bezprostředně probíhá přeměna vstupních ekonomických zdrojů na výkony nebo jejich relativně samostatné části (hlavní podnikatelsky výdělečné činnosti), a na činnosti, jimiž se vytvářejí podmínky, uskutečňuje se zabezpečení nebo obsluha bezprostřední tvorby samotného výkonu (servisní činnosti). V rámci nich se náklady dále sledují podrobněji podle operací nebo aktivit. Platí, že je třeba najít vždy věcného nositele, který vznik nákladu vyvolal a jehož intenzita je určující pro úroveň nákladů.

Uspořádané hlavní podnikatelsky výdělečné činnosti představují takové činnosti, pro které byl podnikatelský subjekt založen, které mají rozhodující podíl na tržbách a přímo se podílejí na tvorbě zisku, předpokládá se jejich pokračování v dalších obdobích, výkon realizovaný na trhu je v hlavní výdělečné činnosti bezprostředně „přítomen“ v některé etapě svého vytvoření a zajištění.

Servisní činnosti na obsluhu, řízení a zabezpečení vytvářených výkonů jsou také typické určitou uspořádaností. Jejím výsledkem jsou však různé dílčí výkony (vnitropodnikové služby), jejichž nezbytnost je vztahována k racionalitě průběhu bezprostředního procesu tvorby výkonů, například prováděné opravy a udržování strojů apod., ve srovnání s externím zajištěním těchto služeb. Cílem servisních činností je operativně zajišťovat hlavní výdělečné činnosti s maximální hospodárností svých nákladů.

Každá z příslušných činností vyžaduje ke svému uskutečnění konkrétní druhy a množství ekonomických zdrojů, jejichž zajištění a vklady však mají rozdílný vztah k vytváření konečných výkonů. Proto se rozlišují zdroje vynaložené na bezprostřední tvorbu výkonů a zdroje vynaložené na zabezpečení podmínek tvorby výkonů. Hodnotové vyjádření tohoto rozdílného vynaložení zdrojů je podkladem pro členění nákladů na *náklady technologické* bezprostředně vyvolané „technologií“ určité činnosti, operace nebo aktivity a *náklady na*

obsahu a řízení vynaložené za účelem vytvoření, zabezpečení a udržení racionálních podmínek průběhu dané činnosti popřípadě její části.

Rozlišování ekonomických zdrojů podle jejich vynaložení v rozdílných etapách provádění výkonů je významné z několika hledisek. Jestliže bylo poukázáno na souvislosti projevující se na vstupu, byla tím vyjádřena nutnost proporcionálního zajišťování zdrojů. Zdroje vynaložené na bezprostřední tvorbu výkonů musí být opatřovány v množství a čase odpovídajícím průběhu daných „technologických“ přeměn. Zdroje vynaložené na zabezpečování, obsluhu a řízení vznikajících výkonů by měly být k dispozici v množství a čase odpovídajícím skutečnému průběhu daných zajišťujících procesů.

Rozpoznávání technologických nákladů a nákladů na obsluhu a řízení je důležité i z pohledu hodnocení ekonomické racionality jejich vynaložení. Ekonomickou racionalitu technologických nákladů je možné hodnotit bezprostředně vzhledem k výkonům uskutečněným v procesu tvorby výkonů, které jsou také jejím bezprostředním výsledkem. Ekonomickou racionalitu nákladů na obsluhu a řízení procesu tvorby výkonů je možno hodnotit ve dvou fázích - z hlediska racionality provádění příslušných servisních činností a podle podílu těchto činností k racionalitě zhotovování všech jednotek výkonů.

Podstatná část technologických nákladů se považuje za *náklady jednicové* spojené nejen s technologickým procesem jako celkem, ale příčinně s každou jednotkou výkonu. Stanovení racionálního nákladového úkolu v jednicových nákladech je opřeno o kvalitní normotvornou základnu. Jako hodnotové informační instrumenty řízení jednicových nákladů slouží kalkulace plných nákladů.

V oblasti přiřazování nákladů vyvolaných konkrétními jednotkami výkonu se projevují jednicové náklady v kalkulacích jako *náklady přímé*, jež jsou početně technicky přímo přiřazovány na kalkulační jednici, tj. jednotku výkonu vymezenou množstvím, druhem, časem, jakostí či jiným způsobem. Dochází k propojení účelového a kalkulačního členění nákladů.

Zbývající část technologických nákladů a všechny náklady na obsluhu a řízení výkonů jsou považovány za *náklady režijní* představující vynaložení jakýchsi „vedlejších“ nákladů na tvorbu výkonu. Tyto náklady souvisejí s technologickým procesem jako celkem, nezvyšují se přímo úměrně s počtem provedených výkonů, pouze rámcově jsou ovlivněny rozsahem činností, operací a aktivit, které zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období, popřípadě i pro celkový předpokládaný objem výkonů (využitou kapacitu) za období, velmi často podle toho, kdo odpovídá za splnění úkolu, což souvisí s odpovědnostním hlediskem třídění nákladů. Za hodnotové informační nástroje řízení režijních nákladů jsou považovány rozpočty režijních nákladů.

Ve vztahu k výkonu samotnému, zmíněné kalkulační jednici, se režijní náklady početně technicky přiřazují do kalkulací částečně jako *náklady přímé*, v převažující míře však jako *náklady nepřímé* pomocí různých metod jejich přiřazování – prosté dělení, poměrová čísla, procentní přírůžka, sazba nepřímých režijních nákladů apod. Znovu je vidět úzká vazba účelového a kalkulačního členění nákladů.

Účelové členění nákladů sleduje a účetně zachycuje vynaložené náklady ve spojení s bezprostředním podnikatelským procesem hmotné či nehmotné povahy, to znamená s věcnými a technicko-ekonomickými vazbami uvnitř podnikatelského subjektu, ve vztahu ke

konkrétním výkonům, činnostem, útvarům, kdy se jedná o tradiční systém účetních informací v klasicky funkčně uspořádaných činnostech podnikatelského subjektu, ale i ve vztahu k procesům jako věcně a časově provázaným činnostem, které se uskutečňují v určité posloupnosti a vedou k realizaci výkonu podle požadavků zákazníka. Procesní řízení zdůrazňuje vzájemnou provázanost činností a jejich přínosů, jde o progresivní systém účetních informací v procesně organizovaných činnostech podnikatelského subjektu. Elementární příčinou vzniku nákladů jsou v tomto případě tzv. aktivity, které náklady vyvolávají. Tuto skutečnost lze chápat také tak, že aktivity souvisejí s realizací měřitelného výkonu, který je výsledkem těchto aktivit. Takový proces je možné označit jako řízení založené na dílčích aktivitách (*Activity based management*).

Analýza jednotlivých činností zejména ve vztahu k jejich nákladům, kvalitě a času provádění se často doplňuje o kritérium hodnoty, kterou podnikatelský subjekt aktivitami získá. Proto je nutno zabývat se řízením na základě hodnot (*Value based management*), jehož výsledkem může být snížení nákladů v důsledku využívání většího počtu standardizovaných dílů, přesnějšího dodržování výrobního postupu, estetického zlepšení výkonu, zrušení přebytečné součásti apod.

Při účelově členěných nákladech v souvislosti s jejich řízením a účetním zobrazováním v manažerském účetnictví vedle vztahu vynaložených ekonomických zdrojů k výkonu, činnosti, aktivitě musí být sledována přiměřenost a racionalita vynaložených nákladů pomocí ukazatelů hospodárnosti nákladů.

Řízení hospodárnosti nákladů z hlediska časového horizontu je otázkou operativního řízení za podmínek existujících kapacit umožňujících vytvářet výkony pro dané zákazníky na relativně známých trzích.

Stěžejním místem informačního zajištění operativního řízení je především zjišťování skutečných nákladů, výnosů, zisku apod. a jejich porovnávání s předem stanovenými, plánovanými hodnotami. Analýza a řízení odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je základem obsahu účetních informací pro řízení podnikatelského subjektu.

Zjišťování vrcholového kritéria výkonnosti pro potřeby manažerů

Jakýkoli podnikatelský proces spočívá ve své elementární podobě na vynaložení nákladů a jejich transformaci na výkony přinášející prospěch podnikatelskému subjektu. Určující mírou prospěchu uskutečněného výkonu je cena, za kterou je zákazník ochoten výkon koupit. Pro podnikatelský subjekt proto představuje tržní cena objektivní míru uznání nákladů. Prostřednictvím vrcholového kritéria výkonnosti (zisku) se měří ekonomická účinnost porovnáním nákladů a výnosů z prodeje (externí kritérium racionality). Vrcholové kritérium zisku/ztráty podnikatelského subjektu je výsledkem synergického efektu řízení účinnosti a hospodárnosti (Fibířová – Šoljaková – Wagner, 2004), vzniká kompenzací kalkulovaného zisku z prodeje a výsledků hospodaření středisek.

Výsledek hospodaření střediska na určité úrovni řízení hodnotí přínos střediska k vrcholovému kritériu v návaznosti na rozsahu přidělené pravomoci a odpovědnosti. Vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska se kvantifikuje porovnáním interních výnosů dodávajícího střediska s jeho ovlivnitelnými náklady vynaloženými na výkony předané jiným střediskům. Středisko, které nerealizuje své výkony na trhu, se podílí na výši vrcholového kritéria hlavně svou hospodárností v nákladech, tj. úsporou či překročením

předem stanovených nákladů. Výsledek hospodaření střediska je hodnocen pomocí interních kritérií hospodárnosti nákladů.

Manažerské účetnictví jako nedílná součást informačního systému každého podnikatelského subjektu umožňuje nejen kvantifikovat vrcholové kritérium výkonnosti, vykázaný výsledek hospodaření musí být skutečně jeho reálnou výší, ale rovněž analyzovat hlavní faktory (činitele) jeho vzniku.

Na výši zjištěného vrcholového zisku působí celá řada faktorů. Mezi externí faktory vlivů působících na zisk se řadí například cenové odchylky ekonomických zdrojů na vstupu podnikatelského procesu, cenové odchylky na výstupu (při prodeji výkonů) podnikatelského procesu a změna struktury prodeje. K interním faktorům ovlivňujícím zisk patří například změna struktury spotřebovaných ekonomických zdrojů v podnikatelském procesu a samotné aspekty hospodárnosti nákladů, tj. úspornost a výtěžnost.

Cílem účetní analýzy zjištěného vrcholového výsledku hospodaření je hodnotit mimo jiné vývoj výkonnosti a finanční pozice podnikatelského subjektu ve srovnání s minulými obdobími nebo s jinými podnikatelskými subjekty v konkurenčním oboru činnosti, pokud jsou tyto informace dostupné.

Zjišťování vrcholového kritéria výkonnosti v procesním řízení vychází z nutnosti sledovat náklady a výnosy podle jednotlivých procesů a jejich aktivit, které se podílely na vytváření výkonu pro zákazníka.

Vykazování vrcholového kritéria výkonnosti za zákaznickou oblast vyžaduje vnímat náklady a výnosy podle jednotlivých zákazníků, kterým byly výkony podnikatelského procesu poskytnuty.

Komplexní završení etapy rozpočtování a plánování podnikatelského procesu náleží v manažerském účetnictví rozpočtům takových hodnotových veličin jako jsou náklady, výnosy, aktiva, závazky, příjmy a výdaje i vrcholový zisk.

Při sestavování rozpočtů je nutné koordinovat a vzájemně propojovat všechny činnosti podnikatelského subjektu. Sestavení rozpočtu navazuje jak na vývoj věcných podmínek řízení podnikatelského procesu, které se konkrétně projevují ve změně spotřeby ekonomických zdrojů (nákladů) a jejich zhodnocení (výnosů), tak na změny ve způsobu financování činnosti podnikatelského subjektu.

Zastřešení rozpočtové činnosti představuje hlavní podnikatelský rozpočet, který stanovuje očekávané budoucí vrcholové kritérium výkonnosti (celkový výsledek hospodaření), změnu peněžních toků a finanční pozice. Hlavní rozpočet tvoří rozpočtová výsledovka, rozpočet peněžních toků a rozpočtová rozvaha. Hlavní rozpočet je zároveň konečným výsledkem dílčích rozpočtů propojené organizační (útvarové) a ekonomické (odpovědnostní) struktury na všech úrovních manažerského řízení. V naší praxi se místo pojmu rozpočet užívá často pojem finanční plán, který zahrnuje plánovou výsledovku, peněžní toky a rozvahu.

Nejdůležitější část rozpočtové výsledovky v podnikatelském subjektu tvoří rozpočet zisku/ztráty z hlavní výdělečné činnosti provázaný s rozpočtem výnosů odvozeným z rozpočtu (plánu) prodeje a s několika rozpočty nákladů. Prvním rozpočtem nákladů je rozpočet jednicových nákladů podle rozpočtu (plánu) výroby, který využívá především informace o nákladové náročnosti výkonů (například informační subsystém přípravy výkonů

apod.). Druhým rozpočtem nákladů je rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu podle rozpočtů některých strategicky orientovaných a servisních činností (například subsystém výzkumu a vývoje, vlastní přípravy výkonů apod.), ale i podle informací o externích vztazích vázaných na konkrétní druh výkonu (například licenční smlouvy na zhotovení určitých výkonů apod.). Co se týká třetího rozpočtu nákladů, má se na mysli rozpočet režijních nákladů, který odděleně sleduje a rozpočtuje minimálně fixní a variabilní složku režijních nákladů.

V progresivně fungujících podnikatelských subjektech obsah rozpočtové výsledovky není strukturálně shodný s výsledovkou finančního účetnictví, protože se používá při sestavování rozpočtové výsledovky retrográdního přístupu se stupňovitým rozčleněním fixních nákladů. V rozhodovacích situacích, jež se prostřednictvím rozpočtové výsledovky řeší, se absolutní rozpočtové údaje transformují i do relativní nebo procentní podoby.

Rozpočtová výsledovka za hlavní podnikatelsky výdělečnou činnost využívá tedy retrográdně uspořádaných informací se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Vykazuje se za výkony nebo jejich skupiny, zákazníky či jejich skupiny, za segmenty prodeje, distribuční kanály, odpovědnostní střediska apod. Výnosy z prodeje jsou v rozpočtové výsledovce postupně snižovány o variabilní náklady prodaných výkonů (jednicové náklady například jednicový materiál, jednicové mzdy, ostatní jednicové náklady; variabilní režie), o fixní náklady výkonu (odpisy nákladů na vývoj výkonu, odpisy speciálních nástrojů, ostatní fixní náklady), o fixní náklady skupiny výkonu (odpisy hmotného investičního majetku, ostatní fixní náklady), o fixní náklady útvaru (střediska), o fixní náklady podnikatelského subjektu jako celku až do úrovně rozpočtovaného zisku z prodeje. Mezi jednotlivými úrovněmi vystupuje stupňovitě rozvrstvená marže, která slouží k pokrytí adekvátní části fixních nákladů a ke tvorbě rozpočtovaného (plánovaného) zisku z prodeje.

Je třeba vzít v úvahu, že bez ohledu na způsob používaného členění nákladů se nejprve připravují dílčí rozpočty nákladů a výnosů, teprve poté rozpočtová výsledovka. Vnitropodnikové rozpočty podnikatelského subjektu proto nenavazují přímo na rozpočtovou výsledovku, ale na dílčí rozpočty nákladů a výnosů.

Samostatné další části rozpočtové výsledovky (Král, 2005) vytvářejí rozpočty nákladů a výnosů vycházející z předpokládaného prodeje fixních aktiv a finančních investic; rozpočty nákladů a výnosů vyplývající z uvažovaného prodeje dalších aktiv, jejichž držení není nutné pro realizaci hlavní výdělečné činnosti; rozpočet zúčtovaných nákladových a výnosových úroků případně ostatních nákladů a výnosů souvisejících s investičními a finančními akcemi podnikatelského subjektu.

Vrcholové kritérium výkonnosti podnikatelského subjektu, tj. celkový výsledek hospodaření, ať již pozitivního charakteru (zisk) nebo negativního charakteru (ztráta), je považováno za dominantní rozpočtové kritérium v rozpočtové výsledovce.

Při rozpočtování vrcholového kritéria výkonnosti rozpočtová výsledovka plně akceptuje a vychází z užívaného účelového členění nákladů v návaznosti na ostatní hlediska třídění nákladů, například podle závislosti nákladů na objemu prováděných výkonů apod.

Závěr

Problematika účelového členění nákladů při zjišťování, vykazování a analýze vrcholového kritéria výkonnosti nabývá stále více na své významnosti nejen v manažerském účetnictví, ale i z hlediska potřeb externích uživatelů finančního účetnictví.

Podnikatelské subjekty od ledna roku 2003 podle vyhlášky 500/2002 Sb. mají možnost ve výkazu zisků a ztrát (výsledovce) zjišťovat a vykazovat vrcholové kritérium výkonnosti na základě nejen běžně užívaného druhového členění nákladů, ale i s využitím účelového členění nákladů s povinností v příloze (komentáři) k účetní závěrce uvádět především za hlavní výdělečné činnosti současně nákladové druhy.

K možným alternativám zjišťování a vykazování vrcholového kritéria výkonnosti přistupují podnikatelské subjekty rozdílně, přestože účelové členění nákladů umožňuje vedle požadovaného vykazování vrcholového zisku/ztráty zároveň vyhodnocovat, jak se náklady podnikatelského procesu podílely na výkonu, činnosti a procesu, využití účelového členění nákladů je pro manažerské řízení podnikatelského subjektu nenahraditelné.

Literatura

- [1] Fibírová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2004): *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. Praha, Oeconomica, 2004
- [2] Král, B. aj. (2005): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2005.

Účelové členění nákladů a zjišťování vrcholového kritéria výkonnosti pro manažerské řízení

Bohuslava Knapová

ABSTRAKT

Náklady pro manažerské řízení sledují účel vynaložení ekonomických zdrojů na konkrétní výkon, činnost, aktivitu a přiměřenost jejich vynaložení tomuto účelu. Řízení hospodárnosti nákladů je součástí operativního řízení v podmínkách existujících kapacit, které umožňují připravovat výkon pro zákazníka na trhu. Důležitým místem informačního zajištění operativního řízení je zjišťování skutečných nákladů, výnosů, zisku apod. a jejich porovnávání s předem stanovenými, plánovanými hodnotami. Analýza a řízení odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je základem účetních informací pro řízení podnikatelského subjektu. Vrcholové rozpočtové kritérium je vykazováno v rozpočtové výsledovce, která využívá účelového členění nákladů společně s některými jinými klasifikacemi nákladů. Vrcholové kritérium výkonnosti je výsledkem synergického efektu řízení účinnosti a hospodárnosti, představuje v manažerském účetnictví zisk z prodeje upravený o výsledky hospodaření středisek.

Klíčová slova: Účelové členění nákladů; Vrcholové kritérium výkonnosti; Účinnost a hospodárnost.

The Functional Classification of Costs and the Ascertainment of the Top Performance Criterion for the Management

ABSTRACT

Costs for management follow the purpose of the expenditure of economic resources on the output, the centre, the activity and the adequacy of their expenditure to this purpose. The economy management of costs is a component of the operative management in conditions of existing capacities which enable to prepare the output for a customer on the market. The important place of the informative ensuring of the operative management is the finding out of real costs, incomes, profit etc. and their comparison with in advance determined, planned values. The analysis and the management of variances according to causes of the rise and responsibility for their rise is the basis of accounting information for the management of the entrepreneurial company. The top budget criterion is shown in budgetary income statement which uses the functional classification of costs together with some other classifications of costs. The top performance criterion is the result of the synergic action of the efficiency and economy management, it represents the profit from the sale modified about economy results of centres in management accounting.

Key words: Functional classification of costs; Top performance criterion; Efficiency and economy.

JEL classification: M41