

Vliv krize na informace o využití kapacity v řízení podnikového zisku[#]

(Diskuse k článku: KPMG: Co přidělová manažerům vrásky?
Czech TOP 100 Forum, roč. 9, č. 1, s. 18-19.)

Jana Fibírová – Bohumil Král***

Úvod – cíl příspěvku

Krátké období od prvních projevů globální krize po současnost je velice inspirativní pro řadu oblastí lidského života – mimo jiné i pro oblast řízení podniků z pozice managementu a jeho informační podporu. Zhodnocení všech námětů, které je vhodné vzít v úvahu při budování systémů finančního řízení do budoucnosti, je z tohoto hlediska úkolem spíše pro zbytnělou monografii než stručný příspěvek, a to přesto, že i nejobecnější syntetické závěry z této etapy mohou být pro praxi velmi inspirující (podrobněji viz např. Král, 2012). Námět, který by však v této souvislosti neměl zapadnout, je spojen s otázkou využití kapacity a jejím vlivem na nejvýznamnější aspekty řízení po linii výkonů, projevující se zejména ve vzájemných vztazích (ale i protikladech) kalkulace nákladů, kalkulace ceny a podnikové cenové strategie a taktiky.

Inspirací pro vznik příspěvku byly výsledky průzkumu, který se uskutečnil v lednu 2012 v celosvětové síti poradenských společností KPMG a jehož nejvýznamnější závěry byly zveřejněny v časopise Czech Top 100 Forum (KPMG, 2012). Pravidelného průzkumu se zúčastnilo 2 650 vedoucích představitelů firem z 31 zemí Evropy, Blízkého východu, Afriky a Karibiku.

Zřejmě nejvýznamnějším přínosem průzkumu bylo zjištění, jak velký význam přikládá podnikový management v současných ekonomických podmínkách otázkám řízení nákladů (viz Tab. 1).

Tab. 1: Čemu v roce 2012 přikládají manažeři prioritu

Poř.	Priorita	ČR (%)	Celkem (%)
1.	Změna obchodních aktivit s cílem realizovat úspory nákladů	63	43
2.	Inovace prostřednictvím vývoje produktů	32	20
3.	Přizpůsobení se změnám chování zákazníků a zainteresovaných stran	31	18
4.-5.	Využití růstových příležitostí prostřednictvím úspěšných transakcí	27	30
4.-5.	Řízení, rozvoj a udržení klíčových pracovníků ve společnosti	27	24

Zdroj: KPMG (2012).

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Prof. Ing. Jana Fibírová, CSc. – profesorka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <fibirova@vse.cz>.

^{**} Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. – profesor, vedoucí katedry; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kral@vse.cz>.

Co víc: jakkoli se výsledky průzkumu za Českou republiku od světových trendů v řadě aspektů nijak významně neliší, význam kvalitního řízení hospodárnosti je – spolu s řízením inovací a s nutností reagovat na změny v chování zákazníků¹ – u nás považován ještě za významnější faktor než v ostatních částech světa. Reálnost problému, spojená zejména s častým omylem, který zaměňuje hospodárnost za „lakotu“, pak vyplynula z návazných upřesnění na otázku, co může významně ohrozit fungování firmy: 32 % respondentů z českých podniků odpovědělo, že je to především „nucené utahování opasek“ a nedostatek dostupných finančních prostředků. Je tedy zřejmé, že řízení nákladů v podmínkách ekonomického poklesu a krize v sobě skrývá základní úskalí, a to že „nepřiměřený“ tlak na snižování nákladů se ve své podstatě stane krizovým řízením, které ohrozí konkurenceschopnost podniku v budoucnosti.

Relativně velmi obecná, ve své podstatě teoretická otázka přiměřenosti nákladů prospěchu, který je s jejich vynaložením spojen (podrobněji viz např. Wagner, 2009), je v každodenní hospodářské praxi moderně řízených podniků a v intencích hodnotových výsledků firem vyhodnocována oddělením controllingu, s využitím informačních nástrojů manažerského účetnictví. Soustředíme proto svoji pozornost směrem, ve kterém má naše praxe zatím relativně málo zkušeností, a to i přesto, že jde – z hlediska výše uvedeného rozporu mezi nutností zajistit relativně vysokou úroveň hospodárnosti a zároveň ji nezatížit s jednáním, které podlomí budoucí výkonnost firmy – o otázku kritickou: jak informačně podpořit efektivní využití kapacity, jejíž založení a provozování je spojeno se stále rostoucím podílem nákladů.

Cílem předkládaného příspěvku je z tohoto hlediska

- vymezit základní tendence v poskytování informací o využití kapacity podnikovému managementu, a to s hlavním zřetelem na využití těchto informací v řízení hospodárnosti a ziskovosti – s hlavním zřetelem na stabilizaci podnikového zisku, a
- dokumentovat, jak lze tyto informace využít zejména v obdobích recese nebo krize, kdy je podnikatelské prostředí charakteristické relativně vysokými kapacitami (vytvořenými v době konjunktury), které však nemají adekvátní využití s ohledem na předkrizový, resp. krizový zájem zákazníků.

Jak propojením operativního a taktického řízení stabilizovat vývoj zisku

Problematika **řízení nákladů a zisku** v souvislosti s **rozdílným využitím kapacity** je již historicky, od 20. let 20. století, propojena s rozlišením nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů na variabilní a fixní. Toto členění nákladů propojuje řízení nákladů, výnosů a zisku, a – v závislosti na stupni pochopení tohoto členění – dává možnost odpovědět na široké spektrum otázek, spojených nejen s řízením nákladů a hospodárnosti (*economy*), ale i návazných faktorů, spojených s řízením zisku, a tedy podnikové účinnosti (*efficiency*). Koncepční rozlišení nákladů na variabilní a fixní je navíc velmi inspirativní i pro otázku, která je pro budoucí úvahy o změnách cen, objemu a struktury prodávaných výkonů stejně významná jako jejich závislost na objemu: jaké náklady **příčinně vyvolávají** konkrétní vytvářené a posléze prodávané výkony, a – naopak – jaké náklady tyto prodávané výkony **uhrazují**.

¹ Významnými změnami v chování zákazníků zejména na trhu v České republice je snížená poptávka a vyšší tlak na snižování cen – tedy opět aspekty, které jsou silně spojeny s nutností zvýšit kvalitu řízení hospodárnosti u dodavatelů.

Náklady variabilní, které jsou příčinně vyvolány každým konkrétním výkonem či dávkou, jsou při prodeji výkonu uhrazovány z ceny výkonu²; naproti tomu fixní náklady, které jsou vynakládány v konkrétním časovém období pro celkové zajištění činnosti, kapacity, jsou uhrazovány jako celek, z celkové marže prodaného množství výkonů v daném období. Základními faktory řízení zisku jsou tedy – poněkud zjednodušeně řečeno – jednotkové prodejní ceny a jednotkové variabilní náklady konkrétních výkonů, ale – naopak – celková (nikoliv jednotková) výše fixních nákladů a objem (množství a struktura) výkonů (míra využití kapacity).

V souvislosti s řízením využití kapacity je tedy účelné využít primárně **kalkulace variabilních nákladů** (*Variable Costing*) – a navazující **kalkulace marží** (příspěvků na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku). Tato kalkulace umožňuje měřit **přínos** každého konkrétního **výkonu** k tvorbě zisku, rozhodovat o optimální struktuře sortimentu, stanovit plánovaný objem výkonů, při kterém se dosáhne požadovaného zisku atd.

Přitom je zajímavé porovnat, jak se s měnícími se podmínkami konkurenčního prostředí mění způsob řízení vzájemného vztahu tržní ceny výkonu a úhrady nákladů, jak se vzájemně doplňují informace z kalkulace plných a variabilních nákladů.

Období měnících se cen a cenové konkurence

V souvislosti s problematikou úhrady nákladů v ceně výkonů vzniká **klíčová otázka** cenového rozhodování: je pro podnik v daných podmínkách výhodnější uhrazovat náklady a vytvářet zisk uplatněním spíše vyšších cen tzv. sbírání smetany (*Cream Price*) a nižším objemu prodeje, či naopak aplikací relativně nízkých cen proniknutí (*Penetration Price*) při vyšším objemu prodeje.

S rostoucím významem a podílem fixních nákladů, vyvolaných zejména náklady na výzkum a vývoj, náklady na strategický marketing, náklady na budování distribučních sítí, vysokými investičními náklady do moderních technologií, atd., docházelo **od poloviny 70. let minulého století** postupně k tomu, že i podniky, které se původně orientovaly na elitní trh, byly nuceny hledat cesty, jak realizovat svoji produkci i na masovém trhu za relativně nízké ceny. Firmy s prestižními značkami pro část své nabídky dokonce skrytě opouštěly svou značku a výrobky vlastní výroby prodávaly (například po drobných úpravách designu nebo balení), za relativně nízké ceny pod jinou značkou³.

Globalizace světového trhu a s ní spojené přesuny výrobních kapacit do oblastí s nízkými provozními náklady vedly dále k tomu, že i firmy historicky spojené s vysokou kvalitou a relativně vysokou cenovou úrovní, začaly dodávat stále větší část svého sortimentu vybavený pouze standardními užitnými vlastnostmi, i na masový trh za relativně nízké ceny.

Preference stability cen v průběhu životnosti výkonu

Dalším důležitým faktorem, který v zásadě ve stejné době významně ovlivnil cenovou strategii a taktiku, je snaha o dlouhodobou stabilizaci cen. Začalo být stále zřejmější, empiricky ověřenou skutečností, že časté změny tržních cen vyvolávají nervozitu na trhu a nedůvěru zákazníků. Zvyšování cen v tvrdém konkurenčním prostředí je riskantní, v krizovém prostředí v zásadě nemožné. Snižování cen může naopak vyvolat buď cenovou válku, nebo

² Předpokládáme, že prodejní cena výkonu je vyšší než jeho variabilní náklady.

³ Obecně se takto prodávané produkty často – s určitou nadsázkou – nazývají „No-name products“.

minimálně nedůvěru v kvalitu. Cenová politika, která je charakteristická stanovením relativně vyšší ceny v etapě zavádění produktu na trh, jejím postupným snižováním v etapě růstu a zralosti, je tak od sedmdesátých let 20. století nahrazována **stabilní strategickou cílovou cenou** (*Target Pricing*), platnou ideálně po celou **dobu životního cyklu produktu**⁴.

Při **měření zisku z prodeje konkrétních výkonů** v daném období, na konkrétním trhu a pro konkrétní skupinu zákazníků je proto možno očekávat **relativně významné rozdíly**, které mají své objektivní příčiny v odlišném vývoji nákladů a výnosů z prodeje výkonů v čase. Podpora nízké poptávky při uvádění výkonu na trh vyžaduje relativně nízkou prodejní cenu, která však neumožňuje v počátečním období existence výkonu reprodukovat relativně vysoké náklady způsobené zejména nízkým využitím kapacity a nedosažením cílové hospodárnosti nákladů. Naopak v obdobích růstu a zralosti je tato tržní cena na první pohled relativně vysoká v porovnání s náklady výkonu, které jsou optimalizovány nejen dokonalejším zvládnutím jeho vlastní tvorby a celkového zajištění, ale především i dostatečným využitím kapacity.

Při hodnocení každého konkrétního produktu je proto potřebné odlišit dvě základní informace. Tou první je odpověď na otázku, jak prodejní **cena výkonu** uhrazuje jeho **plné náklady** při **standardním využití** kapacity. Tou druhou je odpověď na otázku, jaká je **marže výkonu**.

Pro potřeby řízení nákladů a zisku je v návaznosti na kalkulaci variabilních nákladů (kalkulaci marží, příspěvků na úhradu) výkonů v konkrétním období sestavována manažerská výsledovka s tzv. **stupňovitým členěním fixních nákladů (marží)**. Pro ilustraci si uvedme její zjednodušenou strukturu (viz Tab. 2):

Tab. 2: Manažerská výsledovka se stupňovitým členěním fixních nákladů (zjednodušeno)

	Marže/kg,hod.	Marže/ks	Marže v %
Hrubé výnosy z prodeje (ceníkové ceny)			
– diskontní slevy (množstevní, platební).			
– marketingové slevy			
Čisté výnosy (prodejní ceny)			
– variabilní náklady výroby			
– variabilní distribuční náklady			
Marže I. (Contribution Margin)			
– fixní náklady výroby			
– fixní náklady distribuce			
Marže II.			
– marketingové náklady			
Marže III.			
– prodejní náklady			
Marže IV. (za skupinu výrobků)			
– správní režie divize			
Marže V.			
– společné správní náklady			
– strategické náklady			
EBIT (Zisk před úroky a zdaněním)			

Zdroj: tabulka převzata z Fibírová – Šoljaková – Wagner (2011).

V **manažerské výsledovce** jsou nejpodrobněji analyticky členěné informace u výnosů z prodeje a variabilních nákladů, a to v **rozčlenění podle různých, často multidimenzionálně**

⁴ Blíže viz k této velice zajímavé problematice např. Šoljaková (2009).

rozčleněných objektů – tedy nejen do skupin, druhů a kvalitativních jakostí prodávaných výkonů, ale i v členění dle teritoria jejich prodeje, distribučních kanálů, popřípadě dle skupin zákazníků (například v členění na distribuční řetězce, podnikatelský sektor, maloobchodní prodej). Členění dalších nákladových položek fixních nákladů v manažerské výsledovce je pak – s úbytkem příčinné souvislosti mezi vynaloženými fixními náklady a konkrétními průřezy prodávaných výkonů – stále méně podrobné.

Stabilizace vývoje zisku v období krize

V období rostoucí poptávky je úhrada rozpočtem stanovené výše fixních nákladů (při předem stanovených prodejních cenách a variabilních nákladech výkonů) otázkou stanovení plánovaného objemu a struktury prodeje.

Pokud v průběhu hodnoceného období nedochází ke snížení plánovaného využití kapacity, není třeba parametry plánu měnit. Při kontrole skutečných nákladů je vyhodnocována absolutní úspora či překročení nákladů, přičemž **vlivem vyššího využití kapacity** se rozpočtovaná **výše zisku** snadno **překračuje**.

V **podmínkách krize** se však situace zásadně mění. Podnikově vedení se snaží udržet svou konkurenceschopnost nejen inovacemi produktů a rychlou reakcí na změny v preferencích zákazníků, ale také (a často zejména) úspornými opatřeními; ta totiž umožňují nabídnout zákazníkům nižší cenu než konkurence, a tím také získat větší podíl na trhu, tak potřebný pro využití produkční kapacity.

Na pokles objemu prodeje se tak reaguje úspornými opatřeními ve všech oblastech, kde to je možné, včetně snížení výchozí rozpočtované úrovně fixních nákladů, se základním cílem nedopustit ztrátu, ale jen „**přiměřené**“ **snížení zisku**. Tato „přiměřenost“ se odvozuje od průměrné **ziskovosti výkonu standardního využití kapacity**.

Přitom v průběhu daného období, a to v relativně krátkých časových intervalech (spíše týdenních než měsíčních) je potřebné kontrolovat plnění využití kapacity, a v případě jejího snížení dle předem připraveného scénáře zasáhnout.

Dokumentujme na jednoduchém příkladu, jaké informace pro řízení fixních nákladů a podnikového zisku je možno obecně při kolísajícím (jak zvýšeném, tak i sníženém) využití kapacity využít.

Ilustrativní příklad

Na základě rozpočtu výrobních nákladů konkrétní společnosti, jejímž předmětem činnosti je jediný homogenní produkt, byly stanoveny náklady v členění, uvedeném v následující tabulce 3:

Tab. 3: Ilustrativní příklad – struktura výrobních nákladů produktu

Nákladová položka	celkem na 500 000 ks	na 1 ks
Jednicový materiál	3 000 000 Kč	6 Kč
Jednicové osobní náklady	1 000 000 Kč	2 Kč
Variabilní výrobní režijní náklady	1 000 000 Kč	2 Kč
Fixní výrobní režijní náklady	3 000 000 Kč	6 Kč
Celkové výrobní náklady	8 000 000 Kč	16 Kč

Předpokládejme, že

- ve třech hodnocených obdobích nedošlo ani k úspoře ani k překročení celkových výrobních nákladů, a
- prodejní cena produktu je stabilní ve výši 18 Kč za kus.

Zjistíme, jakého zisku by podnik dosáhl, pokud by objem výroby a prodeje činil v 1. období 700 000 kusů, ve 2. období 500 000 kusů a ve 3. období 300 000 kusů výrobků.

Propočty zisku jsou uvedeny v následující tabulce 4.

Tab. 4: Ilustrativní příklad – výše zisku při rozdílném využití kapacity

Období	1	2	3
Objem výroby a prodeje (ks)	700 000	500 000	300 000
Výnosy z prodeje (Kč)	12 600 000 (18 · 700 000)	9 000 000 (18 · 500 000)	5 400 000 (18 · 300 000)
Variabilní náklady prodaných výkonů (Kč)	-7 000 000 (10 · 700 000)	-5 000 000 (10 · 500 000)	-3 000 000 (10 · 300 000)
Celková marže (Kč)	5 600 000 (8 · 700 000)	4 000 000 (8 · 500 000)	2 400 000 (8 · 300 000)
Fixní náklady (Kč)	-3 000 000	-3 000 000	-3 000 000
Zisk (Kč)	2 600 000	1 000 000	-600 000

Z výsledků je zřejmé, že rozdílné využití kapacity (za jinak stejných okolností) relativně významně ovlivňuje výši zisku⁵. Položme si proto otázku, jak **zisk** při rozdílném využití kapacity více **stabilizovat**, a to zároveň s nutností eliminovat vznik ztráty při nižším než standardním využití kapacity.

Pro naše rozhodování využijme informaci z **kalkulace plných nákladů** a chápeme ji jako stanovený **cíl ve využití kapacity**, vyjádřený „standardní“ **ziskovostí** výkonu. Tato úvaha není náhodná. Kalkulace plných nákladů standardního využití kapacity je základní informací pro hodnocení konkurenceschopnosti produktu. „Přiměřenost“ nákladů standardního využití kapacity v porovnání s prodejní cenou produktu využívá pro svá rozhodování i vlastník podniku.

V souvislosti s úvahou vlastníka o „přiměřenosti“ nákladů výkonu je možno jako konkrétní příklad připomenout pravidla pro ocenění zásob ve finančním účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů, konkrétně dle IAS 2 Zásoby. Pokud je skutečné využití kapacity nižší než standardní, je neprodaný výkon oceněn fixními náklady standardního využití kapacity. Cílem je zabránit neodůvodněně vyššímu ocenění budoucího prospěchu produktů, vykázaných v aktivech rozvahy, ale také snaha eliminovat tzv. kruhové působení fixních nákladů, jejichž nižší využití vede ke zdánlivě vyšší nákladové náročnosti produktů a posléze také ke zdánlivě nízkému, resp. zápornému efektu z jejich prodeje.

Položme si otázku, jakého celkového zisku bychom měli v obdobích rozdílného využití kapacity dosáhnout, aby to bylo „přiměřené“ naším dlouhodobějším cílům. Jinak vyjádřeno,

⁵ S využitím propočtu analýzy bodu zvratu by bylo možno snadno zjistit, že pokud neprodáme alespoň 375 000 kusů, bude podnik ve ztrátě (fixní náklady/ marže výkonu, tzn. 3 000 000 Kč/8 Kč).

o kolik bychom při nižším využití kapacity měli absolutně snížit výši fixních nákladů, abychom kompenzovali ne hospodárnost způsobenou nedostatečným využitím kapacity, a naopak: o kolik bychom mohli v období s vyšším využitím kapacity vynaložit vyšší náklady, abychom dosáhli stabilizovanějšího vývoje zisku v čase.

Z pohledu řízení zisku představuje výše kalkulovaných fixních nákladů standardního využití kapacity předem stanovenou „úhradu“ fixních nákladů. Porovnáním tzv. lineárně přepočtených („uhrazených“) fixních nákladů s jejich absolutní výší stanovenou rozpočtem se kvantifikuje relativní úspora (či překročení), neboli **překročená** (či **nedostatečná**) **úhrada fixních nákladů**.

Je-li skutečné využití kapacity v porovnání s plánovaným nižší, není lineárním přepočtem fixních nákladů jejich část uhrazena, a rozdílem je nedostatečná úhrada fixních nákladů, snižující realizovaný zisk. Naopak při vyšším využití kapacity jsou lineárním přepočtem uhrazeny vyšší fixní náklady, než je jejich standardní absolutní výše, a rozdílem je překročená úhrada fixních nákladů, pozitivně přispívající k zisku.

Relativní úspora (překročená úhrada) a relativní překročení (nedostatečná úhrada) fixních nákladů se tak kvantifikují následujícím způsobem:

$$RÚFN = \frac{FN}{Q_P} \cdot Q_{SK} - FN \quad (\text{při } Q_{SK} > Q_{ST}) \quad (1)$$

$$RPFN = FN - \frac{FN}{Q_{ST}} \cdot Q_S \quad (\text{při } Q_{SK} < Q_{ST}) \quad (2)$$

kde $RÚFN$ = relativní úspora (překročená úhrada) fixních nákladů,
 $RPFN$ = relativní překročení (nedostatečná úhrada) fixních nákladů,
 FN = celkové fixní náklady,
 Q_{ST} = standardní využití kapacity,
 Q_{SK} = skutečné využití kapacity,
 $\frac{FN}{Q_{ST}}$ = standardní průměrné fixní náklady,
 $\frac{FN}{Q_{ST}} \times Q$ = lineárně přepočtené fixní náklady (na skutečný objem výkonů).

Dokumentujme dále na výše uvedeném číselném zadání ilustrativního příkladu, jak by se informace pro řízení nákladů změnila, pokud bychom pro řízení zisku při rozdílném využití kapacity využili informace z kalkulace plných nákladů.

Propočet je uveden v následující tabulce 5.

Tab. 5: Ilustrativní příklad – výše „standardního“ zisku při rozdílném využití kapacity

Období	1	2	3
Objem výroby a prodeje (ks)	700 000	500 000	300 000
Výnosy z prodeje (Kč)	12 600 000 (18 · 700 000)	9 000 000 (18 · 500 000)	5 400 000 (18 · 300 000)
Plné náklady prodaných výkonů (Kč)	-11 200 000 (16 · 700 000)	-8 000 000 (16 · 500 000)	-4 800 000 (16 · 300 000)
Kalkulovaný zisk (Kč)	1 400 000 (2 · 700 000)	1 000 000 (2 · 500 000)	600 000 (2 · 300 000)

Zjevnou manažerskou chybou, která by z těchto propočtů vycházela, je skutečnost, že se v těchto propočtech nerespektuje existence (a odlišené chování) fixních nákladů, nezávislých na konkrétním množství výkonů. Položme si však otázku, jak bychom takto stanoveného vývoje zisku mohli dosáhnout?

Odpověď vyplývá z následující tabulky 6.

Tab. 6: Stabilizace zisku při rozdílném využití kapacity

Období	1	2	3
Objem výroby a prodeje (ks)	700 000	500 000	300 000
Kalkulované („uhrazené“) fixní náklady (Kč)	4 200 000 (6 · 700 000)	3 000 000 (6 · 500 000)	1 800 000 (6 · 300 000)
Fixní náklady (Kč)	-3 000 000	-3 000 000	-3 000 000
Překročená (+), resp. nedostatečná (-) úhrada fixních nákladů (Kč)	+ 1 200 000	0	-1 200 000

Komentář

Pokud bychom chtěli při nižším využití kapacity (300 000 ks) dosáhnout celkového zisku, který by odpovídal standardní ziskovosti produktu (2 Kč), tzn. ve výši 600 000 Kč, měli bychom nalézt absolutní úsporu ve vynaložených fixních nákladech ve výši nevyužitých (neuhrazených) fixních nákladů 1 200 000 Kč. Pokud tuto úsporu nenalezneme, nedosáhne podnik zisku 600 000 Kč, ale, jak vyplývá z využití kalkulace variabilních nákladů, ztráty ve výši 600 000 Kč. Celková marže při prodeji 300 000 ks činí pouze 2 400 000 Kč, a tedy nepostačuje na úhradu fixních nákladů ve výši 3 000 000 Kč.

Z příkladu vyplývá, že přiměřenost fixních nákladů je v každém období dána nejen jejich absolutní výší, ale i jejich využitím, průměrnými fixními náklady „standardního“ využití kapacity. Standardní ziskovost produktu stanovená kalkulací plných nákladů je taktickým cílem, jehož dodržení stabilizuje vývoj zisku v delším časovém horizontu. Informace z kalkulace plných a variabilních nákladů nejsou ve vzájemném rozporu, vhodně se doplňují. Pro sestavení obou kalkulací se využívá stejná informační základna – účetní informace o předem stanoveném a skutečném vývoji nákladů a výnosů, samozřejmě neoddělitelné od informací o vývoji aktiv a závazků, resp. příjmů a výdajů.

V praxi se při měření „standardního“ využití kapacity v kalkulacích plných nákladů celé sortimentní struktury odlišných výkonů nevyužívá naturálně vyjádřené množství výkonů (které není porovnatelné), ale takové vyjádření, které stejně charakterizuje využití kapacity. Nejčastěji to bývají strojové hodiny a hodiny tzv. přímé práce. Jednotkou pro měření využití kapacity je pak nejčastěji vhodně zvolená rozvrhová základna, která se využívá pro přiřazení společných (nepřímých) fixních nákladů v kalkulaci plných nákladů konkrétních výkonů.

Struktura fixních nákladů

Dalšími významnými informačními průřezy, které mohou manažerovi významně pomoci v úvahách o možnostech snižování fixních nákladů v případech sníženého využití kapacity, jsou založeny na jejich členění z hlediska

- jejich ovlivnitelnosti, a to zejména ve vazbě na rozhodování na tzv. existující kapacitě⁶, a návazně
- míry příčinné vazby fixních nákladů k objektu, jehož nižší objem výkonů je předmětem manažerské analýzy.

Z hlediska ovlivnitelnosti fixních nákladů v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity je účelné v kalkulačním zobrazení nákladové náročnosti a ceny předmětu zkoumání rozlišit dvě jejich skupiny:

- Pro první skupinu je charakteristické, že se vynakládá často ještě před zahájením tvorby a prodeje příslušného výkonu, kdy je třeba např. realizovat jeho výzkum, vývoj, technickou přípravu, pořídit strojní zařízení či realizovat jiné, ve své podstatě **investiční rozhodnutí**⁷. Podstatnou charakteristikou, důležitou pro řízení hospodárnosti těchto tzv. **umrtvených** (utopených) **fixních nákladů** (*Sunk Fixed Costs*), je pak fakt, že jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící (zvrtné) **investiční rozhodnutí** (např. prodej strojního zařízení). Příkladem těchto nákladů jsou odpisy fixních aktiv.

Důležitou jevovou formou těchto nákladů je z hlediska potřeb jejich kvantifikace např. v kalkulacích a rozpočtech relativně vzdálený časový úsek mezi **výdajem**, nutným k pořízení příslušné majetkové složky, a jejím projevem v časově vyjádřených **nákladech**. I proto se také charakterizují jako náklady bez vlivu na cash flow v relevantním rozpětí.

Zvláštní skupinou utopených fixních nákladů, kterou je díky jejich specifickému charakteru účelné informačně oddělit, jsou pak náklady zobrazované ve formě dlouhodobých účelových rezerv, které – na rozdíl od výše uvedených nákladů – vyžadují investiční výdaj až po skončení tvorby či prodeje příslušného výkonu; jejich příkladem jsou náklady na uložení jaderného odpadu v případě výroby jaderné energie, na rekultivaci v případě všech odvětví, která vedou v průběhu podnikání k poškození životního prostředí, které je třeba následně eliminovat, a na odbahnění vod pro chov ryb.

⁶ Podrobněji viz např. Král aj. (2010).

⁷ Investičním rozhodnutím se v této souvislosti rozumí vynaložení prostředků, jehož cílem je vybudovat potenciál, který by měl podniku přinášet dlouhodobý prospěch, a to bez ohledu na to, zda je toto vynaložení zobrazeno jako nárůst aktiv v tradičních pojetích zejména finančního účetnictví.

Obě výše uvedené skupiny fixních nákladů je účelné oddělit nejen z hlediska jejich ovlivnitelnosti v řízení hospodárnosti a ziskovosti, ale také z hlediska řízení cash flow, které je v době krize často ještě důležitější než řízení akruálních veličin.

- Také druhá skupina fixních nákladů vzniká v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Nejsou však bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s „provozním“ využitím vytvořené kapacity; proto je lze při zřetelném snížení kapacity také snadněji omezovat. Příkladem těchto tzv. **vyhnutelných fixních nákladů** (*Avoidable Fixed Costs*) jsou osobní náklady řídicích pracovníků, náklady na vytápění výrobních prostor a nájemné. Vyhnutelné náklady se – oproti utopeným fixním nákladům – projevují zpravidla tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

Členění fixních nákladů podle míry jejich příčinné vazby k objektu zkoumání je velmi úzce spojeno s problematikou alokace nákladů. Její šíře přesahuje rámec předkládaného příspěvku⁸, a proto se zaměříme jen na část relevantní objektu našeho zkoumání: jejím významným závěrem, podstatným pro informační podporu úvah, které z nákladů lze významně redukovat v případě významného poklesu kapacitního využití jakéhokoli objektu alokace, je zejména

- oddělení fixních nákladů, alokovaných výkonu, resp. jinému objektu alokace na principu příčinné souvislosti, od fixních nákladů, jejichž vynaložení není příčinně vyvoláno zkoumaným objektem alokace, a které jsou tedy přiřazované těmto objektům podle jiných principů, a
- podrobnější členění fixních nákladů, alokovaných na bázi příčinné souvislosti, ve vazbě na konkrétní příčinu vzniku – např. podle toho, zda byly vyvolány konkrétním druhem výkonu (konkrétním zákazníkem, teritoriem prodeje, distribučním kanálem), jejich skupinou, útvarem, vytvářejícím stejnorodé výkony, vedením divize nebo podnikových vedením.

Je zřejmé, že všechny výše uvedené průřezy, které se synteticky projevují

- v aplikaci tzv. retrográdně uspořádaného kalkulačního vzorce,
- který je primárně založen na odděleném zobrazení variabilních a fixních nákladů (*Variable Costing*) se silným důrazem na reálnost marže (*Contribution Margin*) příslušného objektu zkoumání,
- se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, primárně rozčleněných podle těsnosti jejich příčinné vazby k objektu zkoumání, a
- které se v těch částech alokace, v nichž jsou fixní náklady přiřazeny objektu zkoumání na bázi těsného příčinného vztahu, projevují oddělenou informací o podílu utopených a vyhnutelných fixních nákladů, připadajících na tento objekt,

dávají podnikovému managementu velice dobré informační zázemí jak pro úvahy, kde hledat rezervy v hospodárnosti a účinnosti, tak i jaká opatření realizovat ať už při snižování nákladů nebo zvyšování výnosů s cílem stabilizovat zisk i v případech značně kolísavého využití kapacity.

⁸ Podrobně se této problematice věnuje např. Král (2006).

Závěry a shrnutí

1. Řízení nákladů v podmínkách ekonomického poklesu a krize v sobě skrývá základní nebezpečí, a to že nepřiměřený tlak na snižování nákladů se ve své podstatě stane krizovým řízením, které ohrozí konkurenceschopnost podniku v budoucnosti. Cílem příspěvku je z tohoto hlediska popsat tendence v poskytování informací o využití kapacity podnikovému managementu, a to s hlavním zřetelem na využití těchto informací v řízení hospodárnosti a ziskovosti, a dokumentovat, jak lze tyto informace využít v obdobích recese nebo krize, kdy je podnikatelské prostředí charakteristické vysokými kapacitami, které nejsou dostatečně využity.
2. Přiměřenost fixních nákladů je v každém období dána nejen jejich absolutní výší, ale i jejich využitím, průměrnými fixními náklady „standardního“ využití kapacity. Standardní ziskovost produktu stanovená kalkulací plných nákladů je taktickým cílem, jehož dodržení stabilizuje vývoj zisku v delším časovém horizontu. Informace z kalkulace plných a variabilních nákladů tak nejsou ve vzájemném rozporu, ale vhodně se doplňují.
3. Dalšími významnými informačními průřezy, které mohou manažerovi významně pomoci v úvahách o možnostech snižování fixních nákladů v případech sníženého využití kapacity, jsou založeny na jejich členění z hlediska jejich ovlivnitelnosti, a to zejména ve vazbě na rozhodování na tzv. existující kapacitě, a návazně podle míry příčinné souvislosti fixních nákladů s objektem, jehož nižší objem výkonů je předmětem manažerské analýzy.
4. Všechny výše uvedené průřezy by měly být informačně podpořeny aplikací retrogradního kalkulačního vzorce, který je založen na odděleném zobrazení variabilních a fixních nákladů se silným důrazem na reálnost marže příslušného objektu zkoumání, a který v části fixních nákladů stupňovitě vrství fixní náklady jednak podle těsnosti jejich příčinné vazby k objektu zkoumání, a jednak na utopené a vyhnutelné fixní náklady, připadající na tento objekt při standardním využití kapacity.

Literatura:

- [1] KPMG (2012): *Co přidělová manažerům vrásky?* Czech TOP 100 Forum, roč. 9, č. 1, s. 18-19.
- [2] Fibířová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2011): *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.
- [3] Král, B. (2006): *Alokace nákladů: problém důvodu, ne způsobu*. In Král, B. aj. (eds.): *Progresivní změny v systémech řízení výkonnosti*. Katedra manažerského účetnictví, FFÚ, Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, Oeconomica, 2006.
- [4] Král, B. (2012): *Crisis and its Inspiration for the Company Financial Management*. In: Král, B. aj. (eds.): *Performance Management: from Strategy to Action*. Praha, Oeconomica, 2012.
- [5] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [6] Šoljaková, L. (2009): *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2009.
- [7] Wagner, J. (2009): *Měření výkonnosti. Jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha, Grada, 2009.

Vliv krize na informace o využití kapacity v řízení podnikového zisku

Jana Fibírová – Bohumil Král

ABSTRAKT

Cílem příspěvku je popsat současné tendence v poskytování informací o využití kapacity podnikovému managementu, a to s hlavním zřetelem na využití těchto informací v řízení hospodárnosti a ziskovosti, a dokumentovat, jak lze tyto informace využít v obdobích recese nebo krize, kdy je podnikatelské prostředí charakteristické vysokými kapacitami, které nejsou dostatečně využity.

Příspěvek dochází k závěru, že základním cílem řízení účinnosti v těchto podmínkách by měla být snaha o stabilizaci zisku. Řízení faktorů této stabilizace, zejména snaha o zajištění relace mezi využitím kapacity a úrovní fixních nákladů by měly být v řízení po linii výkonů informačně podpořeny aplikací retrográdního kalkulačního vzorce, založeném na odděleném zobrazení variabilních a fixních nákladů se silným důrazem na reálnost marže příslušného objektu zkoumání, a v části fixních nákladů stupňovitě rozvrstveném jednak podle těsnosti jejich příčinné vazby k objektu zkoumání, a jednak na utopené a vyhnutelné fixní náklady, připadající na objekt zkoumání při standardním využití kapacity

Klíčová slova: Krize; Kapacita; Fixní náklady; Hospodárnost; Účinnost.

The Impact of Crisis on Capacity Utilization Information in Company Efficiency Management

ABSTRACT

The aim of the article is to describe recent tendencies in information support of capacity utilization with the main stress to this information usage in the economy and efficiency management, and to document how to prepare and apply this information in the times of recession or crisis when business environment is characteristic by high capacities which are not utilized enough.

The article concludes the principle aim of the efficiency management should be an effort of profit stabilization in such conditions. Management of the stabilization factors, especially an effort to assure inter-relation between capacity utilization and fixed costs level, should be supported in the product oriented management by a retrograde costing scheme, which is based on variable costing concept with strong stress on object of analysis contribution margin and which gives detailed information about the structure of fixed costs – classified in the first stage according to their cause relation to object of analysis and in the second stage into sunk and avoidable parts, allocated to object of analysis in the pre-condition of a standard capacity utilization.

Key words: Crisis; Capacity; Fixed costs; Economy; Efficiency.

JEL classification: M41.