

# Předací ceny v podnikových uskupeních<sup>#</sup>

*Vlastimil Roun\**

## 1 Úvod do problematiky předacích cen

Poslední desetiletí jsou pro podnikatelskou sféru charakteristická globalizací světových trhů a velkou koncentrací kapitálu. To vytváří vhodné podmínky pro vznik nových typů **podnikových uskupení**, která dosahují nebývalých rozměrů. Pro taková podniková uskupení je charakteristické, že působí zároveň na různých trzích. Vzhledem k velikosti těchto uskupení i jejich nadnárodnímu charakteru je jejich organizační struktura často velmi složitá. Nižší organizační celky těchto uskupení mají často charakter koncernových podniků a jsou tedy v právním slova smyslu samostatnými jednotkami. Jejich ekonomická samostatnost je však často výrazně oslabena a podřízena cílům podnikového uskupení jako celku.

Tato podniková uskupení vytvářejí významnou či spíše rozhodující část světové produkce, je tedy logické, že jsou předmětem velkého zájmu interních i externích uživatelů podnikových informací. Do první skupiny patří zejména manažeři odpovědní za fungování podnikových uskupení. Do druhé skupiny pak různé externě zainteresované skupiny, jako např. investoři, banky či státní instituce (finanční úřady, celní orgány, antimonopolní orgány atd.). Zájem externích uživatelů, a především pak státních orgánů, souvisí zejména s daňovými aspekty, především se způsobem alokace zisku v rámci podnikových uskupení a jeho následným zdaněním.

Jedním z klíčových faktorů, kterým věnují výše uvedené zájmové skupiny skutečně významnou pozornost, jsou ceny používané pro ocenění transakcí mezi jednotlivými podniky jednoho podnikového uskupení (tzv. spřízněnými podniky). Tyto ceny nejsou výsledkem působení externího trhu, ale jsou přímo či nepřímo stanoveny daným podnikovým uskupením. V tomto textu se bude pro takový typ ceny používat označení **předací cena** (Král aj., 2002). V odborné literatuře se lze však setkat i s označením vnitropodniková, transferová či převodní cena (angl. Transfer Price). Pojem vnitropodniková cena je obvykle přiřazován předací ceně, která plní své funkce v manažerském účetnictví. Pojem transferová nebo převodní cena se pak většinou používá k označení předací ceny v daňovém účetnictví.

### 1.1 Předací ceny jako součást informačního systému podniku

Stanovení, využívání a kontrola předacích cen vyžaduje velké množství podrobných informací, které je třeba získat z účetního systému podniku. Tyto informace je třeba ve většině případů ještě doplnit o informace týkající se okolí podniku (trh, konkurence atd.). Východiskem tohoto textu je předpoklad, že účetní systém podniku zahrnuje, zejména z uživatelského hlediska, tři základní subsystémy:

- manažerské účetnictví,

---

<sup>#</sup> 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 MSM 6128439903.

<sup>\*</sup> Ing. Vlastimil Roun, Ph.D. – odborný asistent; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <roun@vse.cz>.

- finanční účetnictví,
- daňové účetnictví.

Rozdíl mezi výše zmíněnými subsystémy vyplývá prvotně z rozdílných potřeb jejich uživatelů. Primárním cílem manažerského účetnictví je poskytovat informace interním uživatelům, a to zejména pro řízení podnikatelských procesů podniku. Finanční účetnictví se naopak prvotně orientuje na externí uživatele, kteří se zajímají o finanční pozici, výkonnost a schopnost podniku produkovat finanční prostředky a racionálně je alokovat. Specifickým subsystémem je daňově orientované účetnictví, jehož cílem je zjištění daňového základu pro výpočet daňové povinnosti. Rozdílné uživatelské potřeby předurčují i rozdílné zpracovatelské postupy. Tyto postupy jsou regulovány předpisy (zákony, standardy), které vznikají nezávisle na podniku, nebo jsou regulovány pouze interními předpisy podniku. Mezi externě regulované systémy patří finanční a daňové účetnictví. Mezi externě neregulované systémy patří manažerské účetnictví.

Z uživatelského hlediska plní tyto subsystémy samostatné funkce, z hlediska zpracovatelského se však mohou různým způsobem prolínat. Tato zpracovatelská vazba se týká především vztahu „finanční účetnictví – daňové účetnictví“ a „vztahu finanční účetnictví – manažerské účetnictví“. Vzhledem k tomu, že finanční i daňové účetnictví podléhají pravidlům externího regulátora, vyplývá jejich vztah z konkrétních pravidel (zákonů, standardů) platných v daném čase a daném místě. Co do přístupu k řešení může být tento vztah naprosto volný, tzn. že je finanční účetnictví zpracovatelsky plně odděleno od daňového účetnictví, nebo se tyto subsystémy prolínají. Tato provázanost může být pouze částečná, což odpovídá současné legislativní úpravě v České republice. Vztah daňového a finančního účetnictví však může být řešen i silnou návazností v podobě tzv. pružné daňově-účetní matice (Zelinka, 2004).

Obdobně i vztah manažerského a finančního účetnictví může nabývat různého stupně provázanosti. Tento vztah je však ovlivněn pouze částečně externím regulátorem, neboť tomu podléhá pouze finanční účetnictví. Konkrétní vztah finančního a manažerského účetnictví závisí ve velké míře na charakteru manažerského účetnictví, které je plně v kompetenci předmětného podniku. Z pohledu finančního účetnictví vyplývá potřeba existence zpracovatelské provázanosti z potřeby vykazání některých vnitřních jevů a procesů podniku ve finančním účetnictví. Jedná se zejména o jevy, které zároveň ovlivňují výši majetku podniku (např. údaje o majetku, který je vyráběn za účelem prodeje či pro vlastní potřebu podniku). Z pohledu manažerského účetnictví je zpracovatelská provázanost užitečná pro identifikaci rozdílných hodnot vykazovaných v účetních výkazech zpracovaných na základě manažerského nebo finančního účetnictví.

Z hlediska zkoumání předacích cen se pak nelze vyhnout otázkám typu: „Který subsystém by měl sloužit jako primární informační zdroj pro stanovení předacích cen? Mají různé typy předacích cen vycházet pouze z jednoho subsystému, nebo má mít každý subsystém vlastní způsob stanovování předacích cen?“

Pro určení vhodného informačního systému, který bude sloužit jako odpovídající základna pro stanovení předacích cen, je třeba stanovit účel, pro který jsou tyto ceny využívány (účel ceny). Předací ceny mohou být využívány (či „zneužívány“) především následujícím způsobem:

- jako měřítko výkonnosti tzv. odpovědnostních středisek (nebo podniku v podnikovém uskupení),

- jako motivační nástroj ovlivňující chování těchto středisek (nebo podniku v podnikovém uskupení),
- jako nástroj vymezení pravomoci a odpovědnosti za část podnikových (koncernových) výsledků,
- jako nástroj alokace nákladů a výnosů, případně aktiv a pasiv v rámci podniku či podnikového uskupení (dle místa vzniku či odpovědnosti),
- ke zvyšování čistého zisku koncernu snížením celkové daně ze zisku,
- ke zvyšování čistého zisku koncernu snížením placeného (dovozního) cla,
- k měření zisku jednotlivých podniků podnikového uskupení (při zneužití i k zvyšování čistého zisku koncernu na úkor ostatních minoritních vlastníků podniku, zejména zkrácením skutečné ziskovosti předmětného podniku).

Rozdělení předacích cen podle účelu, informačního subsystémů, v nichž se zobrazují, a primárních uživatelů znázorňuje následující tabulka 1.

**Tab. 1: Rozdělení předacích cen podle účelu, informačního systému a primárních uživatelů**

Účel předací ceny (účel PC)	Informační systém	Uživatelé
Měření výkonnosti střediska	Manažerské účetnictví	Interní
Motivace střediska	Manažerské účetnictví	Interní
Vymezení odpovědností a pravomocí	Manažerské účetnictví	Interní
Alokace nákladů a výnosů	Manažerské účetnictví	Interní
Snižování daní	Daňové účetnictví	Finanční úřady
Snižování cla	Daňové účetnictví	Celní a finanční úřady
Měření zisku koncernových podniků	Finanční účetnictví	Příslušné státní orgány Minoritní vlastníci

Z výše uvedeného členění vyplývá, že **manažerské účetnictví** je informační subsystém, v jehož rámci by mělo docházet k **využívání předacích cen** (první čtyři účely). **Finanční a daňové účetnictví** jsou informačním subsystémem, který by měl spíše **zabraňovat zneužívání předacích cen** (poslední tři účely).

## 2 Předací ceny v manažerském účetnictví

Funkce předacích cen v manažerském účetnictví lze rozdělit do dvou základních skupin. Hlavní funkci plní v **odpovědnostně orientovaném účetnictví** v souvislosti s **měřením výkonnosti a motivací střediska**. Zároveň jsou nástrojem vymezení pravomocí a odpovědností za hodnotové efekty, které předmětná střediska ovlivňují. Odvozenou a naprosto rozdílnou funkci mohou plnit ve **výkonově orientovaném účetnictví**, kde slouží zejména jako nástroj **alokace nákladů a výnosů** příslušným výkonům.

V manažerském účetnictví se používají různé metody tvorby předacích cen. Jednotlivé metody lze rozdělit do dvou základních skupin. Jedná se o předací ceny **odvozené z tržní ceny**, nebo **z nákladů výkonu**.

*Zvláštním typem jsou předací ceny stanovené **dohodou**. Takto stanovené ceny nelze považovat za samostatnou skupinu, neboť dohodnutá předací cena závisí zejména na typu*

*středisek, jež se účastní předmětné transakce. Pokud se jedná o investiční střediska, bude výsledná cena pravděpodobně odvozena z tržní ceny (pokud ji lze zjistit). V případě odpovědnostně nižších typů středisek bude odvozena spíše z nákladů výkonu. Z tohoto úhlu pohledu lze tedy předací ceny též členit na ceny stanovené na vrcholové úrovni (podnikem nebo ovládajícím podnikem) a na ceny stanovené středisky (koncernovými podniky), jež se účastní transakce. Pravomoc střediska stanovit předací cenu pak může být neomezená nebo omezená, např. pokud musí být stanovena v určitém cenovém rozmezí.*

V další části textu jsou stručně charakterizovány základní metody tvorby předacích cen využívané pro potřeby manažerského účetnictví.

## 2.1 Předací cena odvozená z tržní ceny

Tento typ předací ceny je primárně odvozen z ceny na externím trhu. Použití tržní ceny pro ocenění vnitropodnikových výkonů umožňuje určitou simulaci tržního prostředí uvnitř podniku. Střediska mezi sebou obchodují tak, jako by obchodovala na externím trhu; střediskový výsledek se pak blíží výsledku, jakého by středisko dosáhlo, pokud by fungovalo jako samostatný subjekt. To umožňuje lepší srovnání střediska s obdobnými subjekty na trhu.

Použitelnost této předací ceny je však primárně závislá na **charakteru oceňovaného výkonu a charakteru externího trhu daného výkonu.**

### Charakter oceňovaného výkonu

Podmínkou použití tržní ceny pro ocenění vnitropodnikových výkonů je samozřejmě existence tržní ceny daného produktu. Tato podmínka je splněna, pokud:

- produkt, který je předmětem předací ceny, podnik též částečně prodává nebo nakupuje na externím trhu a
- na externím trhu obchodují jiné podniky se shodným produktem (z hlediska kvality, servisu, dodacích a platebních podmínek atd.).

Při použití tržní ceny by měl podnik provést **srovnávací analýzu**, dle kritérií, která mohou ovlivňovat cenu produktu. V případě, kdy podnik s daným produktem obchoduje interně i externě, měla by být srovnávací analýza zaměřena zejména na posouzení navazujících služeb, např. náklady na distribuci, podporu prodeje, platební podmínky, atd. Pokud se tyto podmínky na externím a „interním“ trhu liší, měla by být předací cena upravena o relevantní položky (např. by měla být snížena o distribuční náklady). V případě, že podnik s daným produktem externě neobchoduje, odvozuje se předací cena z ceny obdobného produktu obchodovaného na externím trhu. V tomto případě by měl však podnik provést detailní srovnávací analýzu, jejímž **cílem je ověřit, zda jsou oba produkty skutečně shodné ve všech relevantních aspektech.** Případné rozdíly je třeba promítnout do výsledné předací ceny.

### Charakter externího trhu s daným výkonem

Pokud by existovala na externím trhu dokonalá konkurence, představovala by tržní cena rovnovážnou cenu, při které všechny subjekty maximalizují svůj zisk. V případě, že se s produktem neobchoduje na dokonalém trhu, nebo na trhu, který se dokonalému blíží, může docházet k různým **deformacím ceny, které nejsou ovlivnitelné předmětným střediskem**, resp. podnikem. Příkladem mohou být různé krátkodobé slevy konkurenčního podniku. V tomto případě není tržní cena vhodným kritériem pro hodnocení vnitropodnikových

výkonů. Vnitropodnikový systém, který využívá tržní cenu pro oceňování vnitropodnikových výkonů, by měl tudíž umět eliminovat tyto krátkodobé tržní výkyvy. Jako vhodné východisko pro ocenění výkonu lze tedy považovat zejména dlouhodobě rovnovážnou tržní cenu.

Odvozování předací ceny z ceny tržní má tedy určitá omezení. **Je primárně závislé na externích faktorech, které nejsou ovlivnitelné předmětným podnikem, resp. střediskem.** Použití tržní ceny by měla předcházet srovnávací analýza a analýza externího trhu. Metoda tržní ceny tedy nepatří k nejjednodušším, jak by se na první pohled mohlo zdát.

## 2.2 Předací cena odvozená z mezních, resp. variabilních, nákladů

Předací cena stanovená na úrovni mezních nákladů je cenou, která by měla, při neexistenci externího trhu předmětného produktu nebo při neexistenci kapacitního omezení dodávajícího střediska, motivovat jednotlivá střediska k chování, které maximalizuje podnikový (koncernový) zisk. V praxi však tato metoda může narážet na problém, jak určit mezní náklady produktu. Pro potřeby manažerského účetnictví lze v některých případech přijmout zjednodušený předpoklad, že **v určitém relevantním rozmezí jsou mezní náklady totožné s náklady variabilními.** Podobné zjednodušení se využívá i při tvorbě předacích cen.

Kromě vymezení mezních nákladů je třeba rozhodnout, zda budou východiskem předací ceny **předem stanovené mezní náklady** nebo **náklady skutečné.**

### (a) Předem stanovené náklady

*Odvození předací ceny z předem stanovených nákladů je příznačné pro **odpovědnostně orientované účetnictví.** Takto stanovená cena motivuje dodávající středisko k dodržení uznané (předem stanovené) výše variabilních nákladů, neboť vyšší náklad nemůže středisko promítnout do předací ceny. Úspory ani překročení rozpočtovaných variabilních nákladů se tudíž nepřenášejí na odebírající středisko a zůstávají odpovědnostně přiřazeny dodávajícímu středisku.*

*Z hlediska kalkulačního může takto stanovená cena způsobovat zkreslení při zjišťování celkových nákladů na finální produkt. Možné zkreslení může být způsobeno i chybou při určování výše předem stanovených nákladů. K tomu může dojít zejména v případě, kdy cena nezahrnuje jen jednicové náklady, ale i ostatní variabilní náklady, které se nemění proporcionálně a jejichž celková výše může být tedy ovlivněna i řadou jiných faktorů, než je objem produkce. Sofistikovaný kalkulační systém však dokáže tato možná zkreslení eliminovat současným sledováním předem stanovených a skutečných nákladů (resp. sledováním odchylek od normy).*

*Pro určování předacích cen je však velkou výhodou, že předem stanovené náklady jsou na rozdíl od skutečných nákladů, známy již v okamžiku realizace zkoumané transakce.*

### (b) Skutečné náklady

*Pro **výkonově orientované účetnictví** je charakteristické odvození předací ceny ze skutečných nákladů. V tomto případě však již předací cena neslouží jako nástroj měření výkonnosti střediska či nástroj motivace, ale pouze jako nástroj alokace skutečných nákladů a výnosů. Zejména pro zjišťování úhrnných nákladů finálního výkonu.*

*Z hlediska odpovědnostního účetnictví je tato metoda nevyhovující, protože umožňuje dodávajícímu středisku promítnout do výnosů veškeré variabilní náklady. Naopak odebírající středisko má na vstupu náklady, jejichž výši nemůže ovlivnit ani předvídat.*

Přestože ocenění vnitropodnikových výkonů mezními, resp. variabilními, náklady lze považovat za teoreticky správné, nepatří tento způsob oceňování mezi nejrozšířenější. Tím, že promítá do ceny pouze část nákladů, **omezuje měření výkonnosti střediska pouze na dílčí hodnotové ukazatele**. V případě decentralizovaného uspořádání může praktická aplikace této předací ceny způsobovat problémy zejména **asymetrickou alokací podnikového, resp. koncernového, zisku**, neboť vzniká nepoměr mezi dodávajícími středisky a střediskem, které prodává finální produkt na externím trhu. Zisk dodávajících středisek se totiž bude blížit nule a projeví se v plné výši až u střediska, které prodává předmětný produkt na externím trhu.

Naopak při centralizovaném stylu řízení umožňuje tento způsob oceňování **oddělit odpovědnost za variabilní náklady od odpovědnosti za kapacitní využití** (fixní náklady). Variabilní náklady jsou tedy vhodným oceněním pro výkony nákladového střediska, jehož primárním cílem je dosažení předem stanoveného objemu produkce s minimálními variabilními náklady, tj. pro **úspornostně** zaměřená nákladová střediska.

### 2.3 Předací cena stanovená na úrovni plných nákladů výkonu

Odvození předací ceny z plných nákladů výkonu znamená pro předmětné středisko odpovědnost nejen za variabilní náklady, ale i za náklady fixní. Hodnotové ukazatele měření výkonnosti dodávajícího střediska by tedy měly být zaměřeny nejen na **úspornost, ale i výtěžnost potenciálu střediska**. Při použití této metody má ještě významnější vliv rozhodnutí, zda bude cena stanovena na základě standardních (předem stanovených) nebo skutečných nákladů.

#### (a) Předem stanovené náklady

*Odvození předací ceny z celkových předem stanovených nákladů je opět předpokladem pro měření výkonnosti a motivaci jednotlivých středisek. Celkové náklady, jež jsou východiskem pro předací cenu, se v tomto případě skládají z předem stanovených (uznaných) variabilních nákladů a fixních nákladů připadajících na jednotku výkonu. U tradičních metod alokace nákladů jsou fixní náklady na jednotku výkonu ovlivněny především objemem produkce (předpoklad degrese průměrných fixních nákladů). Proto má na výši předem stanovených nákladů rozhodující vliv **plánovaný objem produkce**. V případě shody plánované a skutečné produkce, a při současném dodržení rozpočtované výše celkových fixních nákladů, jsou do výnosů dodávajícího střediska promítnuty celkové fixní náklady. V případě nižší než plánované produkce však dochází k horšímu využití potenciálu střediska a hodnotově vyjádřené nedodržení plánované produkce zhorší výsledek hospodaření střediska (tím, že nevykáže ve výnosech částku odpovídající hodnotovému vyjádření nevyužitých fixních nákladů). Naopak při vyšší než plánované produkci dosáhne dodávající středisko pozitivního hospodářského výsledku (tím, že vykáže ve výnosech navíc částku odpovídající hodnotovému vyjádření rozdílu mezi plánovaným a skutečným využitím potenciálu, resp. fixních nákladů, střediska).*

*Odebírající středisko není, při použití předací ceny odvozené z předem stanovených nákladů, ovlivněno způsobem aktuálního hospodaření dodávajícího střediska; může tedy vycházet ze stabilních cen, které odpovídají plánované úrovni úspornosti a výtěžnosti dodávajícího střediska.*

### **(b) Skutečné náklady**

*Ani v tomto případě, stejně jako u předacích cen odvozených z variabilních nákladů, nemohou předací ceny odvozené ze skutečných nákladů sloužit jako nástroj měření výkonnosti střediska či nástroj motivace. Mohou sloužit pouze pro potřeby výkonově orientovaného účetnictví.*

Společným rysem předacích cen odvozených od nákladů výkonu, ať již předem stanovených nebo skutečných, je jejich **primární závislost na způsobu alokace nákladů výkonu**. Metodické postupy používané podnikem pro alokaci nákladů jsou tedy základní determinantou předacích cen a odvozeně i klíčovým faktorem pro měření výkonnosti středisek či určování jejich hodnotových cílů.

### **2.4 Předací ceny stanovené formou přírážky k nákladům**

Stanovení předací ceny formou přírážky k nákladům je obvykle motivováno snahou o simulaci tržního prostředí uvnitř podniku, zejména v případě, kdy nelze ocenit předmětný výkon tržní cenou. Více či méně umožňuje přiblížit chování střediska chování samostatného subjektu na trhu, včetně realizace případného zisku.

Tento způsob oceňování je z výše uvedeného důvodu vhodný pro střediska s vyšší úrovní samostatnosti. Umožňuje také, v případě vhodné alokace nákladů a vhodně stanovené přírážky, rovnoměrnou **alokaci celkového zisku mezi jednotlivá střediska**. Na druhé straně však zisková přírážka u předací ceny snižuje objem výkonů, které poptává odebírající středisko, neboť zvyšuje jeho mezní náklady; to následně znamená, že celková **produkce podniku (koncernu) může být nižší, než by byl objem produkce podniku (koncernu) maximalizujícího zisk**. Tato skutečnost může mít velice negativní dopad zejména v případě vertikálně integrovaného výrobního procesu, kdy finální produkt prochází před svým vznikem řadou středisek, z nichž každé ocení svůj výkon na úrovni plných nákladů plus zisková přírážka. V konečném důsledku to může znamenat **neúměrné zvýšení konečné ceny**, což může vést k špatnému řešení rozhodovacích úloh (např. zaměřených na optimalizaci objemu produkce a sortimentu).

Tato metoda vychází opět primárně z nákladů výkonu. Je tedy ovlivněna způsobem alokace nákladů. Základna, ke které je připočítávána zisková přírážka, může vycházet buď pouze z mezních, resp. variabilních nákladů, nebo z nákladů plných. Jinou možností rozdělení těchto nákladů je členění na náklady, které jsou nositelem převzaté nebo přidané hodnoty. Dále je třeba opět rozlišovat nákladovou základnu vycházející z úrovně předem stanovených nebo skutečných nákladů.

Kromě způsobu alokace nákladů je třeba u této předací ceny rozhodnout o způsobu stanovení vhodné přírážky. Ten je samozřejmě ovlivněn způsobem alokace nákladů. Jiným způsobem bude stanovena přírážka v případě, kdy je základnou pro předací cenu celková výše nákladů na výkon, a jinak bude stanovena v případě, kdy budeme vycházet pouze z dílčích nákladů. Samotná zisková přírážka může být odvozena například z požadované rentability kapitálu vázaného v daném středisku, která může být na základě předpokládaného objemu produkce přepočítána na jednici.

Pro tuto metodu je příznačné, že zde působí multiplikační efekt, který v případě chyb v alokaci nákladů na výkon zvyšuje toto zkreslení o výši přírážky k nákladům. V tom tkví

možné nebezpečí většího zkreslení výsledků hospodaření středisek, jejichž výkony se oceňují takto stanovenou předací cenou.

## 2.5 Dvousložková předací cena stanovená na úrovni variabilních nákladů plus fixní poplatek

Dvousložková předací cena umožňuje oceňovat výkony celkovými náklady takovým způsobem, který reflektuje příčiny jejich vzniku. Předací cena odvozená z plných nákladů tak, jak byla popsána v předchozí části, sice oceňuje výkony na úrovni plných nákladů, ale vlivem deprese fixních nákladů je tento údaj nestabilní, mění se v závislosti na objemu produkce a navíc neodpovídá skutečné spotřebě těchto nákladů.

Dvousložková předací cena používá jako základnu pro stanovení předací ceny jak variabilní, tak fixní náklady. Obě skupiny nákladů se však promítají do předací ceny jiným způsobem. **Fixní náklady** se promítají do předací ceny formou **jednorázového poplatku** na určité časové období. **Variabilní náklady** pak slouží pro **ocenění každého předávaného výkonu**. Jednorázový poplatek odvozený od fixních nákladů je pro odebírající středisko v podstatě úhradou, kterou platí za právo odebírat určité množství výkonů za cenu variabilních nákladů. Dodávajícímu středisku umožňuje tento poplatek pokrýt fixní náklady vynaložené v souvislosti s vytvořením potřebného (výrobního) potenciálu.

Výhodou této metody je, na rozdíl od metody odvozené od celkových nákladů, především přesnější alokace nákladů respektující skutečný způsob spotřeby ekonomických zdrojů. Na rozdíl od ocenění pouze variabilními náklady motivuje odebírající středisko k zodpovědnějšímu způsobu formulování požadavků na dodávky výkonů, neboť z plánované úrovně využití potenciálu dodávajícího střediska se odvozuje jednorázový poplatek. Zároveň tato metoda umožňuje alokovat střediskům celkové náklady, tzn. že je použitelná pro vyšší stupeň decentralizace, např. pro zisková střediska.

## 2.6 Předací cena stanovená na úrovni oportunitních nákladů

Pro ocenění produktů, se kterými podnik obchoduje na externím i interním trhu, lze aplikovat předací cenu, která je závislá na kapacitním využití dodávajícího střediska. V případě, že dodávající středisko nemá volnou kapacitu a má možnost prodat své produkty na externím trhu za tržní cenu, použije se pro ocenění interně předávaných výkonů cena, která odpovídá tržní ceně, kterou by mohlo středisko realizovat na externím trhu. Naopak v případě, že dodávající středisko má volnou kapacitu, není převod uvnitř podniku prováděn na úkor externího prodeje a předací cena může být stanovena na nižší úrovni než je cena tržní – a to až na úrovni variabilních nákladů.

Tato předací cena, která je závislá na stupni využití kapacity dodávajícího střediska, je tak v zásadě typem ceny odvozené z **oportunitních nákladů**. V případě plně využití kapacity odpovídají oportunitní náklady tržní ceně; kdyby totiž byla předací cena nižší, přicházelo by dodávající středisko o rozdíl mezi tržní a aktuální předací cenou. V případě volné kapacity není vnitropodnikový převod na úkor výnosu z prodeje na externím trhu a oportunitní náklady se v tomto případě shodují s mezními náklady výkonu.

Stanovení předací ceny na úrovni oportunitních nákladů je považováno řadou autorů za jediný správný způsob jejich tvorby (např. Brickley – Clifford – Zimmerman, 2001 nebo Deakin – Maher, 1991). Slučuje v sobě klady (ale i omezení) metody tržní ceny a metody



ocenění na úrovni mezních nákladů. Hlavním omezením této metody je však praktická aplikace, zejména způsob zjišťování, zda dodávající středisko má či nemá volnou kapacitu. Dodávající středisko může být totiž motivováno k zastírání skutečného stavu ve využití své kapacity, neboť je to faktor, který výrazně ovlivňuje předací cenu, kterou realizuje ve vztahu k ostatním střediskům.

## 2.7 Předací ceny stanovené dohodou

K používání tohoto typu předacích cen mohou vést podnik především dva důvody. První důvod vyplývá z charakteru předmětu ocenění. Tato metoda se používá především pro specifické výrobky a služby, kde je problematické předem stanovit cenu některou z výše uvedených metod. To znamená, že se jedná o specifické výrobky a služby, které se běžně neobchodují na externím trhu (nelze tedy stanovit tržní cenu) a zároveň je problematické provést jednoznačnou alokaci nákladů na tyto výkony. Druhým důvodem může být snaha o maximální přesunutí odpovědností za tvorbu předacích cen na střediska. Výsledek střediska není pak závislý pouze na schopnosti efektivně vyrobit výrobek nebo poskytnout službu, ale i na vyjednávací schopnosti spojené se způsobem prodeje tohoto výkonu.

Přesun odpovědnosti za vyjednávání ceny na střediska musí být spojen s **definicí vyjednávacích pravidel** podniku, která určují postavení střediska při vyjednávání a zejména míru jeho samostatnosti. Ta může mít podobu úplné vyjednávací samostatnosti nebo je spojena s různou formou schvalování nebo ovlivňování ze strany vedení podniku.

Aby předací ceny stanovené dohodou plnily svoji základní funkci, musí být **vyjednávací pozice** dodávajícího i odebírajícího střediska **srovnatelné**. Za srovnatelnou vyjednávací pozici nelze považovat případ, kdy má dodávající středisko pouze jednoho odběratele a odebírající středisko má naopak možnost volby mezi různými dodavateli. Totéž platí i v opačném případě, kdy je naopak odebírající středisko závislé na středisku dodávajícím, které má naopak více odběratelů. Nevyvážená vyjednávací pozice může být způsobena i rozdílnou významností sjednávané obchodní transakce mezi oběma středisky. Pokud je sjednávána transakce pro jedno středisko (např. z hlediska objemu) významná a pro druhé nevýznamná, dává to středisku, pro které je tato transakce nevýznamná, větší vyjednávací sílu.

Předací ceny stanovené dohodou tedy motivují na jedné straně k chování, které se blíží chování samostatných subjektů na trhu. To může na jedné straně motivovat střediska k chování, které je ku prospěchu podniku jako celku. Na druhé straně však může vést k nárůstu konkurence mezi jednotlivými středisky a k jejich primární orientaci na střediskové výsledky, které mohou být v případě chybně nastavených pravidel pro sjednávání předacích cen v rozporu se zájmy podniku. Předací ceny sjednávané dohodou mohou také znamenat nárůst tzv. **transakčních nákladů**, jejichž eliminace bývá většinou důvodem koncentrace činností do jednoho podniku. Vyjednávání předacích cen uvnitř podniku znamená vznik těchto nákladů, které jsou příznačné pro tržní obchodování.

## 3 Závěr

V posledních letech zjevně pozorovatelná koncentrace kapitálu a globalizace světového obchodu vede ke vzniku velkých nadnárodních koncernů, které ovládají převážnou část světového obchodu. Tato podniková uskupení jsou charakteristická svým rozporem mezi ekonomickou podstatou a právní formou. Velké nadnárodní koncerny jsou obvykle řízeny

jako jednotný celek, ve skutečnosti jsou však tvořeny právně samostatnými entitami (koncernovými podniky), jež podléhají místní jurisdikci (daňové, účetní,...).

Výše uvedený rozpor se samozřejmě promítá do ocenění vnitrokoncernových transakcí. Na jedné straně slouží předací ceny, jakožto tradiční manažerský nástroj, k naplňování koncernových cílů; takové předací ceny se však mohou lišit od obvyklých tržních cen. Na druhé straně jsou však koncernové podniky samostatnými podniky, které vedou samostatně finanční účetnictví a jsou samostatně zdaňovány daní ze zisku, tudíž jsou nuceny používat při vzájemných transakcích s ostatními koncernovými podniky obvyklé tržní ceny.

Rozdílné funkce předacích cen pak vedou k logické otázce, zda by měl v podniku, resp. koncernu, fungovat jeden systém předacích cen nebo dva či dokonce tři systémy. Jelikož z předchozí části vyplývá metodická shoda při aplikaci předacích cen ve finančním a daňovém účetnictví, je účelné zkoumat zejména **rozpor mezi externě neregulovaným účetním systémem** (manažerským účetnictvím) a **externě regulovaným účetním systémem** (finančním a daňovým účetnictvím). Prvotním cílem předacích cen v manažerském účetnictví je zajištění jednotného a efektivního fungování podnikového uskupení. V textu jsou popsány běžně používané metody tvorby předacích cen v manažerském účetnictví. Cílem předacích cen ve finančním a daňovém účetnictví je pouhá simulace tržních cen s cílem zajistit zejména odpovídající rozdělení zisku mezi jednotlivé koncernové podniky. Metody používané ve finančním a daňovém účetnictví budou popsány v navazujícím textu.

## Literatura

- [1] Brickley, J. A. – Smith, C. W. – Zimmerman, J. L. (2001): *Managerial Economics and Organizational Architecture*. New York, Irwin / McGraw-Hill 2001.
- [2] Deakin, E.B. – Maher, M.W. (1991): *Cost Accounting*. Homewood, Irwin, 1991.
- [3] Král, B. aj. (2002): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2002.
- [4] Zelinka, L. (2004): *Řešení vztahu příjmové daně a účetnictví*. Účetnictví, 2004, roč. 51, č. 7, s 2-14.

## **Předací ceny v podnikových uskupeních**

*Vlastimil Roun*

### **ABSTRAKT**

Tento text se zabývá problematikou předacích cen v podnikových uskupeních, zejména koncernech. Vychází z předpokladu, že se informační systém podniku skládá ze tří základních účetních subsystémů – manažerského účetnictví, finančního účetnictví a daňového účetnictví. Rozdíl mezi výše zmíněnými subsystémy vyplývá prvotně z rozdílných potřeb jejich uživatelů. Primárním cílem manažerského účetnictví je poskytovat informace interním uživatelům, a to zejména pro řízení podnikatelských procesů podniku. Finanční účetnictví se naopak prvotně orientuje na externí uživatele, kteří se zajímají o finanční pozici, výkonnost a schopnost podniku produkovat finanční prostředky a racionálně je alokovat. Specifickým subsystémem je daňově orientované účetnictví, jehož cílem je zjištění daňového základu pro výpočet daňové povinnosti. Předací ceny plní v podnikových uskupeních současně různé funkce. V manažerském účetnictví jsou spojeny s motivací a vymezením pravomocí a odpovědností. Ve finančním účetnictví pak plní zejména funkce související s řádnou alokací zisku koncernu příslušnému koncernovému podniku. V daňovém účetnictví plní obdobnou funkci, jež souvisí s řádnou alokací zdanitelného zisku na jednotlivé koncernové podniky. Text podrobně analyzuje metody tvorby předacích cen, které využívá manažerské účetnictví.

**Klíčová slova:** Předací cena; Podnikové uskupení; Manažerské účetnictví.

## **Transfer prices within business combinations**

### **ABSTRACT**

This text is concerned with problems related to transfer prices within business combinations, particularly multinational enterprises. It is based on the expectation that a company's information system is composed of three basic accounting subsystems: managerial, financial and tax. The difference between the subsystems is primarily a result of the different needs of the users. The main goal of managerial accounting is to provide information for internal users, especially for the purposes of managing the company's business processes. On the other hand, financial accounting focuses mainly on external users, who are interested in the company's financial position, productivity, and its ability to generate financial resources and allocate them in a rational manner. Tax accounting is a very specific subsystem, which has the determination of the tax base as its goal and is a tool for calculating tax obligations. Transfer prices used by business combinations fulfill various functions concurrently in each accounting subsystem. These are functions that, within managerial accounting, are primarily linked to motivation and determination of competency and responsibility. Within financial accounting, internal selling prices primarily serve as a function related to the proper distribution of profits by the syndicate to the appropriate subsidiary. They perform a similar role in tax accounting, which is concerned with the proper allocation of taxable income among individual subsidiaries. This text provides a detailed analysis of the individual methods used for establishing transfer prices in managerial accounting.

**Key words:** Transfer Price; Business Combination; Managerial Accounting.

**JEL classification:** M40.