

Financování a ekonomické řízení

Podstata nákladů v a výdajů v OSS (AČR)



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost

Název projektu: Inovace magisterského studijního programu Fakulty ekonomiky a managementu

Registrační číslo projektu: CZ.1.07/2.2.00/28.0326

Vzdělávací cíl:

Cílem přednášky je vysvětlit si podstatu ekonomických kategorií náklady a výdaje, výdajový a nákladový systém hospodaření a jeho vazbu na účetnictví. Charakterizovat náklady a výdaje jako účetní položku a jako ukazatel. Objasnit si postavení manažera v AČR ve vztahu k možnostem svými rozhodnutími přímo ovlivňovat výsledky racionálního ekonomického chování.

Obsah

Úvod

1. Podstata nákladů a výdajů v Armádě české republiky
2. Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie
3. Náklady a výdaje jako účetní položky ve finančním účetnictví
4. Vztah mezi náklady a výdaji
5. Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé
6. Praktický význam řízení pomocí nákladů

Závěr

Literatura:

Základní:

- RMO č. 72/2012, *Finanční řízení a finanční zabezpečení*. Věstník Ministerstva obrany, 2012. Praha: Ministerstvo obrany, 2012. 37 s. Čj. 306-17/2012-SE MO.
- KUNC, S. Manažerská ekonomika v podmínkách Armády České republiky. Brno: Univerzita obrany, 2007. 192 s. ISBN 80–7231–168-9.

Doporučená:

- SHROLL, R. BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2

1. Podstata nákladů a výdajů v Armádě české republiky



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Podstata nákladů a výdajů v AČR

- Konstituovat ekonomický systém a systém ekonomické řízení, jak jsme si již řekli, se zdá být úloha nelehká, obzvláště pak v podmínkách AČR. Není snadné najít mezi různorodými, svým způsobem jedinečnými nákladovými středisky sjednocující hledisko.

Jakou má plnit funkci ekonomický systém a systém ekonomického řízení?

- Bez rozdílu *všechna* nákladová střediska v transformačním procesu využívají vzácné, resp. nedostatkové zdroje, které je objektivně nutí s nimi hospodařit podle zásad racionálního ekonomického chování
- Při chybně nastavených systémových pravidlech může být závažným způsobem narušena stabilita, a tedy i cíle vyššího systému.

Podstata nákladů a výdajů v AČR

- Chceme-li v podmínkách AČR trvale zajišťovat ekonomickou racionalitu, nemůžeme přehlížet fakt, že úspornost a výtěžnost v případě **hospodárnosti**, účinek v případě **efektivnosti**, ale i **účelnost** těch nejjednodušších aktivit je potřebné hodnotově vyjádřit spotřebou veřejných prostředků a živé práce.
- Jejich výši lze vyjádřit jen a jen pomocí **pro tento účel členěných nákladů**.
- Je absurdní se domnívat, že mohou být suplovány výdaji, svou podstatou finančními toky s naprosto odlišným ekonomickým obsahem.
- **Náklady** budeme chápat jako **ekonomickou kategorii, účetní položku, ekonomický ukazatel.**

2. Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

Náklady (cost):

- lze vymezit jako **účelové a účelné vynaložení prostředků a práce, vyjádřené v peněžní formě.**
- Výsledkem vynaložených nákladů musí být vždy nějaký výkon se specifickou užitečností – **účelovost.**
- Celý proces vynakládání nákladů a zhotovování výkonů musí být uskutečňován s odpovídající ekonomickou racionalitou – **účelnost.**

Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

Náklady (cost):

- se obecně definují i jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým, předem vymezeným užitečným účelem.
- Náklady mají vždy **svůj konkrétní objekt, se kterým se příčinně spojují.**
- Může to být např. vyráběný výrobek, poskytovaná služba, provedený pracovní úkon, ale i konkrétní aktivita, realizovaná v podmínkách nákladového střediska.

Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

Náklady (cost):

- vždy účelově **souvisí s určitou aktivitou a jejími výsledky.**
- Důležité je určit jejich optimální strukturu a výši již před zahájením činnosti, protože v průběhu její realizace je spotřeba zdrojů již nezvratná.
- **Neexistují náklady bez aktivity, aktivita je nemyslitelná bez vynaložení nákladů.**
- Činnost organizace je rozložitelná na velké množství rozmanitých aktivit, které je účelné sledovat, posuzovat a vyhodnocovat z různých stránek.

Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

Náklady (cost):

- **Platí, že pouze náklady mohou charakterizovat skutečné množství a strukturu spotřebovaných prostředků na činnost rozpočtové organizace (organizační složky státu, pozn. autora)**
a pouze náklady lze využít k posouzení vlastního hospodaření rozpočtové organizace jako celku i jejich organizačních útvarů.
- **Náklady považujeme za základní ukazatel provozu OSS.**

Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

Výdaje (expenditures):

- jsou v nejširším slova smyslu jakýmkoliv vynaložením majetku organizace, bez ohledu na účel použití.
- Podle prof. SCHROLLA se jedná o tzv. „vyjmutí ze stavu.“
- Jsou tím myšleny veškeré výdaje k zajištění výrobního procesu (spojují výrobní proces se stavem a pohotovostí jednotlivých druhů prostředků).

Náklady a výdaje jako ekonomické kategorie

Výdaje (expenditures):

- **Nejčastěji jsou chápány jako snížení finančních (peněžních) zdrojů.**
- Výdaji pro účely rozpočtové skladby MO ČR jsou veškeré **nenávratně poskytnuté prostředky**, především charakteru plateb:
 - za nakoupené zboží a služby,
 - včetně platů
 - a úhrad souvisejících s vykonanou prací zaměstnanců
 - a transferů prostředků.

3. Náklady a výdaje jako účetní položky ve finančním účetnictví

Náklady a výdaje jako účetní položky

- Nákladovým účtům byla přiřknuta role evidence údajů *o druhové spotřebě zdrojů* (co, kde a kolik bylo spotřebováno).
- Na otázku, **za jakým účelem**, tedy **na CO** (na jakou činnost, aktivitu) byly zdroje spotřebovány, v současnosti neexistuje v rezortu MO plnohodnotná odpověď.
- Jde o spotřebu nejen finančních, ale veškerých *veřejných prostředků*, které zahrnují věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty.
- Nemáme-li tuto odpověď, nemůžeme pochopitelně ani říci, zda byly zdroje spotřebovány **s odpovídající mírou racionality**.
- To i přesto, že časové účtování těchto výdajů je obvykle identické s účtováním nákladů.

Náklady a výdaje jako účetní položky

- *Účtové osnovy a postupy účtování* (obecně) plní **funkci nástroje účetní standardizace** s jednotně stanovenou ekonomickou náplní jednotlivých účtů.
- **Druhové vymezení nákladů** je svou interpretací *účtové třídy 4 – Náklady* v OSS je zaměřeno právě na tuto skutečnost (představuje vynaložení hospodářských prostředků *v různých formách*).
- Skutečné **poslání finančního účetnictví** a jemu odpovídající metodika totiž **neumožňuje přičleňovat k výkonům** ani ostatní, bohatě **využívané zdroje** (externí náklady, režijní náklady, další nutné náklady...).

Náklady a výdaje jako účetní položky

- Nákladový druh neposkytuje informaci o tom, na jaký účel byl náklad vynaložen.
- **Pouhé zjištění, o jaký druh nákladu jde a jaká je jeho skutečná výše, nedovoluje usuzovat, jak hospodárně nebo nehospodárně byl náklad vynaložen.**
- **Teprve při určení účelu, na nějž je náklad vynaložen, je možné měřit hospodárnost, protože i měřítko hospodárnosti lze odpovědně stanovit pouze ve vztahu k účelu vynaložení nákladů.**
- Požadavek na určení účelu vynaložených nákladů a posouzení hospodárnosti umí zajistit manažerské účetnictví

Náklady a výdaje jako účetní položky

Rozpočtová skladba Ministerstva obrany:

- upravuje jednotné třídění příjmů a **výdajů**, které se uplatňuje při plánování a uskutečňování peněžních operací státního rozpočtu kapitoly MO, fondů zřízených MO a fondů jím zřízených organizačních složek státu.
- Třídí peněžní operace z hlediska:
 - odpovědnostního (kapitola 307-Ministerstvo obrany),
 - **druhového (jednotlivé druhy příjmů a výdajů)**,
 - odvětvového (druh činnosti, na kterou se výdaje vynakládají),
 - konsolidačního (výdaje a příjmy vznikající uvnitř soustavy veřejných rozpočtů).

Náklady a výdaje jako účetní položky

Zápis v účetnictví:

- Zaznamenává údaj o tom, že dochází k pohybu finančních zdrojů (z bankovních účtů nebo pokladny) reprezentovaných **konkrétním druhem výdaje (rozpočtovou podpoložkou)**.
- Do účetní věty můžeme dokonce vkládat i kódovaný údaj o tom, na jakou aktivitu byl výdaj uskutečněn.
- Náklady účtované shodně s výdajem mohou být na aktivitu účtovány v časové shodě, ale právě tak nemusí.
- **Kromě toho aktivita spotřebovává i jiné než jen finanční zdroje, které nijak nesouvisí s původně plánovanými výdaji na ni.**

4. Vztah mezi náklady a výdaji



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Vztah mezi náklady a výdaji

- **Náklady a výdaje** představují dva komplementární pojmy:
 - výdaje jsou **předpokladem** nákladů,
 - náklady určují smysl **uskutečněných výdajů**.
- **Výdaje** se orientují na řešení otázek zajištění potřebných druhových, kvantitativních a časových proporcí v průběhu zhotovování konečných výkonů, **náklady** pak na vlastní racionalitu tohoto procesu.
- Jde o dvě strany téže mince, je obvykle mezi nimi věcný a časový rozdíl.
- Časový rozdíl, přesahující účetní období, se promítá do výše vykazaného majetku a je také jedním ze zdrojů rozdílů mezi výsledkem finančního a nákladového okruhu.
- **Nákladový okruh podle účelově členěných nákladů však bohužel v AČR zaveden není.**

Vztah mezi náklady a výdaji

- **Některé případy účtování provozních prostředků**, které nám mohou ozřejmit vzájemný vztah mezi výdaji a náklady, ale právě tak i disproporci mezi záměry plnění rozpočtu útvaru a účetnictvím deklarovanou skutečností:
- **rychlejší růst výdajů je doprovázen relativním poklesem nákladů,**
- **rychlejší růst nákladů je doprovázen relativním poklesem výdajů,**
- **mohou být výdaje s náklady vyrovnány**, přičemž je tento zdánlivě pozitivní jev vyvolán růstem výdajů bez vzniku nákladů, u jiných účetních případů růstem nákladů neprovázený vznikem výdajů,
- **náklady se do hospodaření nákladového střediska AČR účetně nepromítají.**

Vztah mezi náklady a výdaji

- Co je pro nás důležitější, zdali je to řízení **pomocí nákladů nebo výdajů?**
- Je skutečně nezbytné náklady neustále zdůrazňovat?
- Nepostačuje systém hospodaření hodnotit jen pomocí výdajů?
- To je špatně položená otázka.
- **Obě tyto kategorie mají svůj význam, každá z nich má jiný ekonomický obsah, a proto plní naprosto rozdílné funkce.**

5. Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé

Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé

- Výchozím materiálem každé analytické-rozborové činnosti jsou **informace o objektu zkoumání**.
- Tyto informace nám zprostředkovávají ve většině případů **ukazatelé**.
- Ukazatel není bezprostředním, ale zprostředkovaným odrazem skutečnosti.
- Mezi objektivním ekonomickým procesem a ukazatelem mohou být **mezistupně**, které určují jejich vzájemný vztah.
- Nutnost rozlišovat mezi ekonomickým procesem a ukazatelem, který proces odráží.

Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé

Nutnost rozlišovat mezi ekonomickým procesem
a ukazatelem, který proces odráží:

- Mohou totiž nastat případy, kdy se **ukazatel vyvíjí jinak**, než stejnojmenný **objektivní proces**.
- Tento **rozpor může vzniknout v důsledku**:
 - nepřesnosti zjišťování,
 - nedostatku vhodných podkladů,
 - nesprávnou metodikou zjišťování,
 - jejich nesprávným hodnocením v následné analýze, apod.
- K ukazatelům je potřebné přistupovat velmi citlivě, **protože i ten relativně nejsyntetičtější odráží pouze určitý aspekt ekonomické reality**.

Náklady a výdaje jako ekonomičtí ukazatelé

- Každá organizace měla vypracovat vlastní **komplexní systém ukazatelů**, odvozený z ekonomické vědy a praxe, vhodně jej doplňovat, kombinovat a hodnotit tak, aby úplně a věrně odrážel ekonomickou realitu organizace.
- I v AČR objektivně probíhají reálné ekonomické procesy, jejichž odraz je při **současné kategorizaci ukazatelů** zprostředkováván nedostatečně, a jak již bylo řečeno, s obsahovým pojetím ekonomické racionality, vyjadřované hospodárností, efektivností a účelností, mají málo co společného.
- Odrážejí dílčí pohled bez vazby na logickou strukturu ostatních ukazatelů, jejich hierarchii a vzájemnou podmíněnost.
- Poskytují nedokonalý nebo zkreslený obraz s jakou racionalitou byly zdroje využity.

6. Praktický význam řízení pomocí nákladů

Praktický význam řízení pomocí nákladů

- Výdajový systém hospodaření rezortu umožňuje hodnotit úroveň hospodaření jen ve vztahu k rovnoměrnému plnění ukazatelů (limitů rozpočtových výdajů) rozpočtového roku.
- Řízení pomocí nákladů umožňuje paralelně, v reálném čase hodnotit úroveň hospodaření ve vztahu k
 - plánovaným,
 - rozpracovaným
 - a ukončeným aktivitám (činnostem)na bázi ekonomické racionality.
- Ve vztahu k hospodárnosti a efektivnosti plnění **věcných úloh**, což naplňuje cíle ekonomického řízení.

Praktický význam řízení pomocí nákladů

Hypotetický příklad řízení pomocí nákladů:

- Jaký zajímavý efekt by se v případě **řízení pomocí nákladů** na konkrétní aktivity mohl dostavit?
- Na konci účetního období by nebylo běžné **utrácení zbytku finančních prostředků** do výše limitů.
- Předpokládáme-li totiž, že by v závěru roku mohly být kalkulované úkoly z větší části splněny a dokonce s nižšími než plánovanými náklady, nemůžeme očekávat, že odpovědná osoba za splnění úkolu (a tedy i za náklady) bude ve spotřebě zdrojů pokračovat.
- Zvyšoval by se totiž objem nákladů (ex post) ve výsledných kalkulacích (úkol je splněn) a tato skutečnost by negativně ovlivňovala výsledky hodnocení ekonomické racionality.
- Z týchž příčin by nedocházelo ani k **neúčelnému čerpání zásob nebo k externím dodávkám zvyšujícím spotřebu**.

Praktický význam řízení pomocí nákladů

Hypotetický příklad řízení pomocí nákladů: (pokračování)

- Pokud by odpovědný pracovník hodlal umrtvit zbývající finanční prostředky **samoúčelným nákupem** do skladových zásob (už víme, že by se uskutečnil výdaj neprovázený nákladem), měl by se dostat do kolize s ***finančním limitem pojistné zásoby*** (není stanovena).
- S limitem pojistné zásoby by se dostal do „křížku“ i v případě externích dodávek materiálu na sklad nebo i převodem mezi útvary.

Praktický význam řízení pomocí nákladů

- Problémy spojené s řízením hospodaření pomocí nákladů, o kterých jsme hovořili, nejsou jen **problémy** našeho rezortu, ale **celé veřejné správy ČR** a připomenout, že na rozdíl od ostatních OSS je rezort příznivě nakloněn přijímání nových myšlenek a neustále hledá účinnější formy řízení.
- Nutnost pochopit podstatu některých jevů a umět si je začlenit do širších souvislostí.
- Problematika **řízení pomocí nákladů** není v ekonomii ani zdaleka nová, zdomácněla však v podmínkách tržního sektoru a veřejnému sektoru prozatím nastavuje jen zrcadlo.
- Nikterak složitými implikacemi zákonitostí (notoriet) můžeme předvídat nezvratnost budoucího vývoje ekonomického řízení i v podmínkách veřejného sektoru a tedy i v AČR.

Praktický význam řízení pomocí nákladů

- Jeden z trvale platných závěrů, který obzvlášť podtrhujeme, je **význam nákladů** a jejich místo v ekonomickém řízení.
- **Náklady** jsou:
- **přirozeným těžištěm**,
 - východiskem pro rozhodování,
 - neustálým předmětem zkoumání,
 - pramenem nekonečného množství názorů, doporučení.
- Jejich ústřední místo je zvýrazňováno právě v pojmech, *controlling, outsourcing, procesní řízení, Total Quality Management, Balanced Scorecard, Value Management, Just in Time* apod.

Dotazy?

Děkuji za pozornost



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ