

Financování a ekonomické řízení

Místo a úloha ekonomického řízení



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 vymezit systém ekonomického řízení jako součást ekonomického systému nákladového střediska AČR. Dále zpřesnit toto obecné vymezení. Objasnit cíle ekonomického objektu, tj. cíle ekonomického systému, s čímž úzce souvisí systém ekonomického řízení.

Obsah

Úvod

1. Ekonomické řízení nákladového střediska AČR v kontextu rozpočtového procesu
2. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů
3. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu
4. Vymezení systému ekonomického řízení nákladového střediska
5. Prvky a vazby v systému ekonomického řízení nákladového střediska
6. Funkce systému ekonomického řízení nákladového střediska
7. Ekonomická struktura nákladového střediska jako předpoklad konstituování systému ekonomického řízení

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.
- OLEJNÍČEK, Aleš; KUNC, Svatopluk. *Ekonomické řízení v podmínkách Armády ČR*. Uherské Hradiště: L.V.Print, 2012. 245 s. ISBN 978-80-260-3277-9.

Doporučená:

- BLAŽEK, Ladislav., LANDA, Martin. *Ekonomika a řízení podniku*. Brno: MU Brno, Ekonomicko-správní fakulta, 2006. 96 s. ISBN 80-210-3960-4.
- HOFMEISTER, Roman., STIEGLER Harald. *Controlling*. 2. vyd. Praha: Nakladatelská společnost BABTEXT spol. s r.o., 2002. 151 s. ISBN 99-00-00239-X.
- VEPŘEK, Jaromír., NEDOMA, Josef. a kol. *Metody analýzy struktury systémů v ekonomice*. Praha: ACADEMIA, 1986. 168 s. 21-064-86.
- WÁGNER, Jaroslav., ŠOLJAKOVÁ, Libuše., FÍBROVÁ Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

1. Ekonomické řízení nákladového střediska AČR v kontextu rozpočtového procesu



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

- **Ekonomický systém a ekonomické řízení jednotlivých útvarů a zařízení je determinován skutečností, že se jedná o součásti organizační složky státu.**
- Jde o **systém se specifickými vlastnostmi**, které se projevují jak v řízení, tak i v hospodaření.
- Struktura tohoto systému vychází z **liniově-štabní struktury s výraznými prvky centralizace.**
- Doposud vysoká míra centralizace se promítá výrazně v **systému rozpočtování a finančního zabezpečení** i na úrovni vojenských útvarů.

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

- **Vojenský útvar** je chápán jako součást vyššího celku, kterým je Armáda ČR. Mohli bychom však také hovořit i o resortu Ministerstva obrany.
- Z pohledu zkoumaného problému bude soustředěna pozornost na organizační složku státu, respektive na její součásti, kterými jsou jednotlivé **útvary Armády ČR**.
- Na útvar lze také pohlížet jako na **ekonomický systém**, který má svou **vnitřní strukturu a vazby** a zároveň funguje jako součást systému vyššího, který ho ovlivňuje z vnějšku.
- **Vnější prostředím** je **ekonomický systém resortu**, který funguje na základě principů a pravidel, která jsou vymezena obecnými zákony, vyhláškami a interními normativními akty Ministerstva obrany a jeho organizačních útvarů.

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

- Ekonomický systém jak na úrovni resortu, tak na úrovni nákladového střediska by se měl chovat takovým způsobem, aby zdroje, kterými mimo jiné disponuje, byly využívány efektivně, hospodárně a účelně.
- K tomuto chování by mělo přispívat **ekonomické řízení**.
- Základním krokem pro zajištění naplnění poslání a úkolů útvaru je **sestavení rozpočtu**.
- Vojenské útvary (nákladová střediska) lze svou ekonomickou podstatou chápat jako relativně **samostatné hospodářské organizace**, které **veškeré své prostředky na provoz získávají ze státního rozpočtu**.
- Tento **rozpočet** lze pojímat jednak jako **finanční plán**, který by měl zajistit dostatečnost prostředků pro útvar, jednak jako **bilanci příjmů a výdajů**.

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

Ekonomická stránka existence vojenských útvarů je ohraničena základním legislativním rámcem:

- **zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech** a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla),
- **zákon o č. 219/2000 Sb. o majetku ČR** a jejím vystupování v právních vztazích,
- **zákon o státním rozpočtu České republiky**, platný pro daný fiskální rok,
- **zákon č. 320/2001 Sb., ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě** a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

Ekonomická stránka existence vojenských útvarů je ohraničena základním legislativním rámcem: (dále)

- **vyhláška č. 560/2006 Sb., o účasti státního rozpočtu na financování programů reprodukce majetku,**
- **vyhláška č. 131/2001 Sb., kterou se stanoví rozsah a struktura údajů pro vypracování návrhu zákona o státním rozpočtu a termíny jejich předkládání,**
- **vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků,**
- **vyhláška č. 323/2002 Sb., ve znění vyhlášky č. 568/2002 Sb., vyhlášky č. 484/2003 Sb. a vyhlášky č. 440/2006 Sb., o rozpočtové skladbě.**

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

- **Odborné nařízení pro rozpočtování v resortu Ministerstva obrany ČR** na příslušný rok vydává SE MO. Vymezuje nejen subjekty rozpočtování ale i základní vstupní dokumenty, dle kterých se rozpočtování řídí: (jen některé)
 - Vládou ČR schválený nepřekročitelný výdajový a příjmový rámec na příslušné roky,
 - metodické usměrnění MF ČR k sestavení návrhu zákona o státním rozpočtu na příslušný rok, které stanoví minimální objem celkových příjmů, nepřekročitelný objem celkových výdajů,
 - střednědobý plán činnosti a rozvoje resortu MO,
 - záměr plánu činnosti resortu MO na daný rok,
 - akviziční plán centrálních dodávek (APCD),
 - platná Rozpočtová skladba Ministerstva obrany,

Ekonomické řízení NS AČR v kontextu rozpočtového procesu

Rozpočtový proces má následující fáze

- přípravná fáze,
- fáze zpracování podkladů,
- fáze vypracování kapitolního sešitu a jeho projednání v PSP ČR včetně přijetí zákona o státním rozpočtu na rok ...,
- fáze rozpisu závazných ukazatelů rozpočtu MO na rok ...,
- fáze realizace rozpočtu MO (a změnového řízení),
- fáze zúčtování finančních vztahů .

2. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů

Fáze zpracování podkladů u nákladového střediska:

- etapa kalkulace rozpočtových příjmů a výdajů,
- **plánuje – rozpočtuje druhové výdaje,**
- **kalkulování vlastních výdajů podle stanovených pravidel platných pro všechny kalkulující subjekty,**
- fáze rozpočtového procesu, **realizace – plnění úloh výcvikového roku a jejich finančního pokrytí,**
- plánování fáze zpracování podkladů pro etapu rozpočtování,
- provádění **kontroly.**

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů

- Ve fázi zpracování podkladů u nákladového střediska je charakterizována etapou kalkulace rozpočtových příjmů a výdajů.
- Management nákladového střediska povinně a podle centrálně stanovené metodiky **plánuje – rozpočtuje druhové výdaje**. Mohlo by se také říci, že plánuje budoucí realizaci.
- Mělo by být totiž naprostou **samozřejmostí, že zahájení této fáze rozpočtování je doprovázeno dokonalou představou o úlohách výcvikového roku a následně odvozenou znalostí potřeby zdrojů na jejich uskutečnění.**

Na pohled logická záležitost se jeví naprosto jinak, uvědomíme-li si, že v důsledku centrálního pojetí je management nákladového střediska jakoby částečně omezen v rozhodování o budoucí spotřebě zdrojů; na předem známé úkoly výcvikového roku.

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi zpracování podkladů

- Pevně zafixovaná realita zpracování podkladů u nákladového střediska znamená, že dochází ke **kalkulování vlastních výdajů podle stanovených pravidel platných pro všechny kalkuluující subjekty, přestože management by měl provádět kalkulace nákladů vztahujících se k budoucí realizaci úloh výcvikového roku.**
- Pro nákladové středisko navazující fáze rozpočtového procesu, **realizace**, je v AČR chápána již jen jako **plnění úloh výcvikového roku a jejich finančního pokrytí.**
- Z pohledu ekonomického řízení nákladového střediska **fáze kalkulací nákladů** by měla být výchozí součástí řízení realizace úloh s funkcemi plánování, organizování, vedení lidí a kontroly.
- Závažným problémem, který v současné době ovlivňuje ekonomické řízení nákladového střediska jak ve **fázi zpracování podkladů** (v té především), tak následně i ve fázi realizace rozpočtu, je skutečnost, že **finanční standardy** neodpovídají realitě skutečné nákladovosti spotřeby.

3. Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

- Plánování budoucí realizace, tedy budoucích výdajů (příjmů) u NS s vazbou *na cíle ekonomického řízení, na konkrétní aktivity a slabá místa*, se ve skutečnosti realizuje metodou **plánování výdajů normovaných finančními standardy**.
- Jejich věcná ani hodnotová složka však není v této fázi vztahována **ke konkrétní budoucí činnosti, ale zajišťuje stejnou hodnotu základních výdajů pro stejnou kategorii spotřebitelů**.
- Dochází pak k tomu, že není vytvářen podklad zaměřující se na účel a účelovost a už vůbec ne na stanovování postupů a prostředků, jak aktivitu z hlediska ekonomických kritérií zajistit.

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

- Plánování plní svou funkci jen tehdy, pokud plán stanovuje prověřitelná kritéria jeho plnění. Předpokládá to jak jasné stanovení cílů plánu, tak i způsoby hodnocení míry a postupu jejich dosažení.
- Cíle přitom musí být tak konkretizovány, aby mohly sloužit jako měřítko úspěchu určité strategie, ale i jako podklad pro rozvoj.
- Důraz by měl být kladen na rozlišení mezi **věcným a formálním cílem**. Za věcný cíl můžeme pokládat ty funkce, které konkrétní vojenský útvar – nákladové středisko naplňuje v systému řízení resortu (AČR). Formální cíle jsou kvantifikovatelné cíle, na které by mělo být zaměřeno svými nástroji ekonomické řízení.

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

- Pokud o ekonomickém řízení nákladového střediska má platit, že pro **kontrolu plnění a stanovování nových cílů** musí být zajištěno **porovnávání plánu se skutečností, musí být analyzovány odchylky a přijímaná opatření na jejich odstranění**, pak je nutné zamyslet se nad uskutečnitelností této myšlenky na úrovni vojenského útvaru alespoň v komparaci s nejpoužívanější metodou **komparace**, uplatňovanou v tržním sektoru.
- **Následně lze dospět ke zjištění**, že tato činnost je u nákladového střediska buď neproveditelná, nebo je proveditelná se značnými komplikacemi.

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

Používané **formy porovnání**:

- plán konkrétní činnosti, výkonu (norma, standard, ukazatel) – **skutečnost – tvorba plánu** (normy, standardu, ukazatele),
- **meziútvarové, mezistřediskové** a jiné srovnání,
- **srovnání nejlepších – průměrných – nejhorších výsledků** obdobných činností, stejnorodých skupin,
- **srovnání vývoje v časové řadě**, včetně trendu cyklického, sezónního a náhodného kolísání.

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

- **Kontrolovat a hodnotit ekonomickou stránku NS je možno pouze na základě soustavy vybraných ukazatelů a ve všech jednotlivých případech si uvědomovat, co od daného ukazatele můžeme očekávat, jaká je tedy jeho vypovídací schopnost.**
- Finanční stránka hospodaření bývá zužována na výdaje rozpočtovaných finančních prostředků pro zabezpečení potřeb útvaru v běžném roce. Pokud bychom však hodlali provést finanční ocenění konečné spotřeby (roční, resp. po splnění úkolu) všech věcných, personálních a finančních zdrojů, musíme se vzdát představy, že spotřeba byla pokryta jen z finančních zdrojů vyčleněných na příslušný rok. A účetnictví nám dá za pravdu tím, že nám poskytne informaci o někdy až příliš velkém rozdílu mezi tím, kolik finančních zdrojů jsme si naplánovali a kolik zdrojů bylo skutečně spotřebovaných.

Realizace funkcí ekonomického řízení ve fázi realizace rozpočtu

Chceme-li **vojenský útvar ekonomicky řídit**, posuzovat jej z ekonomického hlediska je tedy základním předpokladem znalost:

- stanovených cílů a úkolů,
- velikosti a struktury lidských zdrojů,
- velikosti, členění a struktury majetku, který je k dispozici pro plnění úkolů,
- přidělených finančních zdrojů,
- organizační struktury a vztahů, které podmiňují její fungování (**důležité pro tvorbu ekonomické struktury**).

4. Vymezení systému ekonomického řízení nákladového střediska

Vymezení systému EŘ NS

- Nutné objasnit problém, který se váže k **vymezení cíle ekonomického objektu** (tedy **cíle ekonomického systému**) a úzce souvisí se **systémem ekonomického řízení**.
- Pojem **cíl ekonomického objektu** je ve své podstatě nesprávný, je však praxí zažitý. Často se hovoří o **cílech organizace, cílech resortu** apod. Přitom tyto ekonomické objekty (ekonomické systémy) samy o sobě žádné cíle nemají a mít nemohou (de facto zde dochází k personifikaci těchto ekonomických objektů).

Vymezení systému EŘ NS

- Kategorie „cíle“ jsou neoddělitelně spjatý se subjektem, jenž příslušný cíl formuluje a k jeho dosažení svou činností směřuje. Subjektem je tedy systém ekonomického řízení.
- **V případě našeho zkoumaného ekonomického objektu je takovým subjektem velení nákladového střediska.**
- Z toho vyplývá, že cíle ekonomického systému vymezeného na ekonomickém objektu nákladové středisko jsou identické s cíli systému ekonomického řízení.
- Z toho důvodu obecný cíl systému ekonomického řízení zde nebudeme vymezovat, protože již byl uveden jako cíl ekonomického systému.

5. Prvky a vazby v systému ekonomického řízení nákladového střediska

Prvky a vazby v systému ekonomického řízení NS

Systém ekonomického řízení nákladového střediska může být vyjádřen:

$$SER_{NS} = (E, A, T, Oj, i, p)$$

- E - množina zaměstnanců podílejících se na řízení,
- A - množina činností v rámci ekonomickém řízení (plánování, organizování, kontrola atd.),
- T - množina technických prostředků (tj. infrastrukturní základna)
- Oj - množina všech organizačních prvků nákladového střediska,
- i - množina informačních vazeb,
- p - množina formálních vztahů mezi zaměstnanci nákladového střediska.

Prvky a vazby v systému ekonomického řízení NS

- Pro zjednodušení můžeme systém ekonomického řízení dekomponovat na jeho jednotlivé prvky a vazby mezi nimi.
- Za **prvky systému ekonomického řízení** lze v první řadě považovat jednotlivé **zaměstnance** (případně skupiny zaměstnanců), ale dále i jejich **technické vybavení**.
- Systém ekonomického řízení v sobě propojuje funkci ekonomickou (komplexního hospodaření) s funkcí řídicí.
- **stěžejními prvky systému ekonomického řízení vojenského útvaru** by byl **náčelník ekonomické služby** a **jemu podřízené ekonomické oddělení** a také **pracovníci Agentury finanční**, pod jejíž působnost by uvažované nákladové středisko příslušelo.

Prvky a vazby v systému ekonomického řízení NS

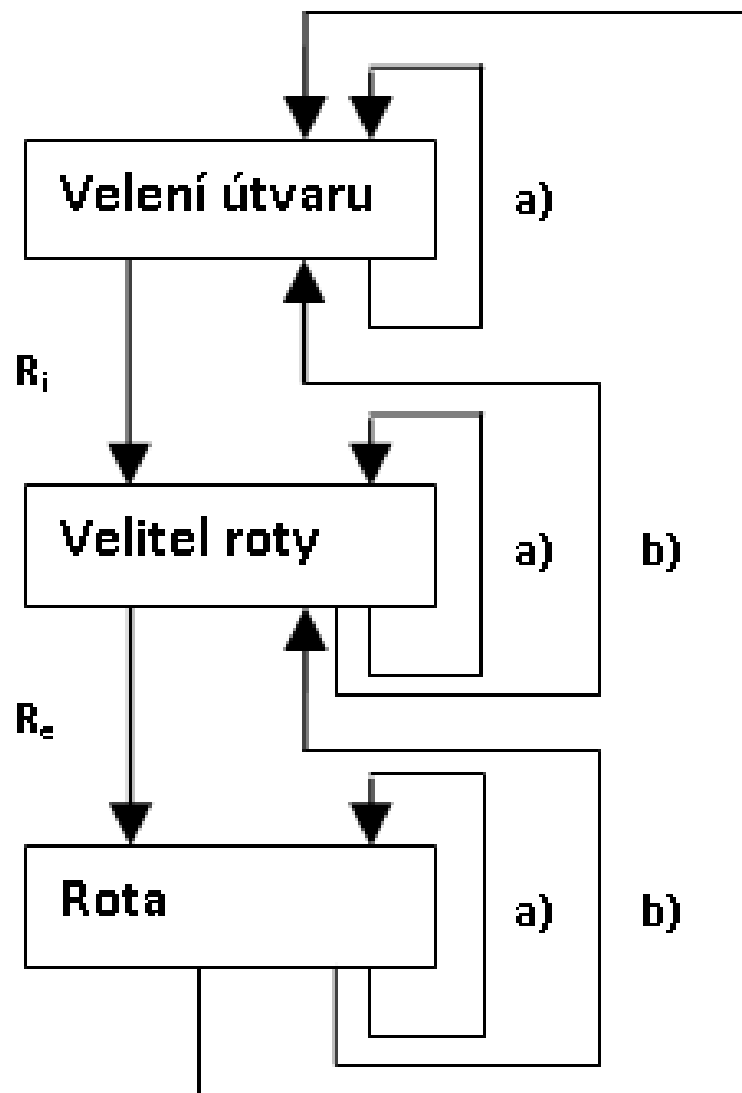
- Setkáváme se také s názorem, že není možné srovnávat ekonomiku vojenských útvarů s ekonomikou soukromých podniků.
- Můžeme dojít k závěru, že sjednocujícím pojítkem, ať už mezi vojenskými útvary plnícími různé funkce na jedné straně a soukromými podniky na druhé straně, je obecně známý a nevyvratitelný fakt, že **všechny tyto ekonomické subjekty bez rozdílu v transformačně-produkčním procesu využívají vzácné zdroje.**
- To nás vede ke konstatování, že oba typy ekonomických subjektů (soukromé podniky a vojenské útvary) by měly být nuceny **spotřebovávat zdroje podle zásad ekonomické racionality.**
- Realita ekonomických systémů nákladových středisek musí vést k pochybnostem, že se tomu tak děje.

Prvky a vazby v systému ekonomického řízení NS

Důvody pochybností, že NS spotřebovávají zdroje podle zásad ekonomické racionality:

- **charakter** výdajového **hospodaření** na nákladovém středisku,
- **neexistence nástroje** umožňujícího reálné řízení ekonomického systému nákladového střediska (manažerské účetnictví),
- **charakter řízení a regulace** v rámci systému ekonomického řízení.

Vazby mezi prvky systému velení a řízení na NS



Legenda

a) vnitřní zpětná vazba

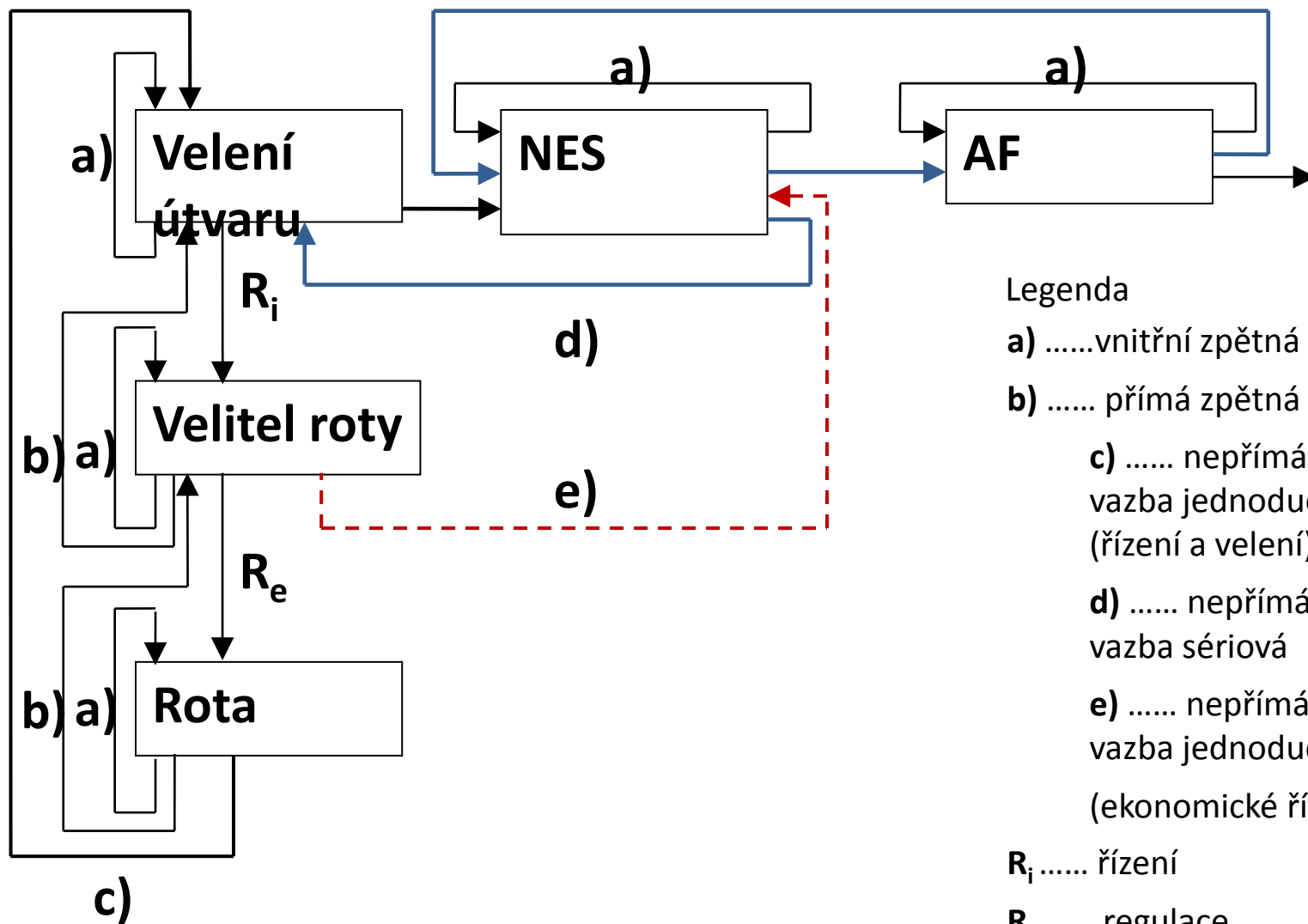
b) přímá zpětná vazba

c) nepřímá zpětná vazba jednoduchá

R_i řízení

R_e regulace

Vazby mezi prvky systému ekonomického řízení



6. Funkce systému ekonomického řízení nákladového střediska

Funkce systému ekonomického řízení NS

- **Systém ekonomického řízení** se přímo podílí na naplňování ekonomické funkce nákladového střediska, prostřednictvím řízení **vnějších a vnitřních ekonomických vztahů**.
- V rámci systému ekonomického řízení musí být tyto vztahy identifikovány, finančně a hodnotově vyjádřeny a řízeny tak, aby docházelo k plnění základního parametru existence vojenského útvaru z pohledu ekonomické funkce.

Funkce systému ekonomického řízení NS

- Řízení **vnějších ekonomických vztahů** z perspektivy NS by mělo zahrnovat:
 - činnosti a procesy, které souvisí s definováním cílů a úkolů vojenského útvaru,
 - tvorbou dlouhodobých a krátkodobých finančních plánů,
 - prováděním analýz a kontroly finančních cílů,
 - plánováním majetkové struktury,
 - analýzou investičních projektů,
 - rozhodování o způsobech zabezpečování nezbytných služeb apod.
- Z důvodu charakteru organizace v resortu obrany, mnohé z těchto činností a procesů jsou vykonávány v hierarchicky vyšších úrovních, než je úroveň VÚ.

Funkce systému ekonomického řízení NS

- V prostředí VÚ existuje celá řada dílčích funkcí a procesů, které mají rovněž ekonomický charakter, ale jejich výsledkem není přímo pohyb peněžních prostředků – tyto procesy označujeme jako **vnitřní ekonomické vztahy**.
 - Tyto vztahy mají značný význam pro realizaci ekonomické funkce NS – zejména ekonomické vztahy mezi **organizačními útvary NS** a ekonomické nástroje jejich řízení.
- Je nutné zdůraznit, že v současné době každý VÚ má jednoznačně vymezenou organizační strukturu, **ekonomická struktura však vymezena není a ani se o jejím vytvoření neuvažuje**. Přitom konstituování **ekonomické struktury** ekonomického objektu je důležité pro řízení vnitřních ekonomických vztahů, které reálně existují v každém ekonomickém systému.

7. Ekonomická struktura nákladového střediska jako předpoklad konstituování systému ekonomického řízení

Ekonomická struktura NS

předpoklad ekonomického řízení

Ekonomická struktura:

- odráží organizační strukturu ekonomického objektu a zpravidla z ní vychází.
- **Ekonomická struktura ekonomického objektu je tvořena interními ekonomickými jednotkami, jako elementárními prvky této struktury.**
- **Interní ekonomické jednotky** označovány jako **hospodářská nebo odpovědnostní střediska**. Při tvorbě ekonomické struktury se pak dle užívané typologie můžeme setkat s následujícími druhy středisek: nákladové, výnosové, ziskové, rentabilní a investiční. Nejčastějším typem těchto interních ekonomických jednotek je **nákladové středisko**. (Termín nákladové středisko není totožný s termínem, který používáme jako synonymum pro vojenský útvar.)

Ekonomická struktura NS

předpoklad ekonomického řízení

Ekonomická struktura:

- **Interní ekonomické jednotky** označovány jako **nákladová střediska**:
 - V pojetí podnikové praxe a teorie podnikové ekonomiky tento termín znamená **prvek, ze kterého je tvořena ekonomická struktura podniku** a ke kterému se upíná pozornost systému ekonomického řízení podniku. Nákladové středisko **je nejnižším podnikovým útvarem, za který se zjišťují náklady** z hlediska odpovědnosti; základním nástrojem řízení ekonomických procesů je rozpočet ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly (příkladem může být útvar správy podniku).

Ekonomická struktura NS

předpoklad ekonomického řízení

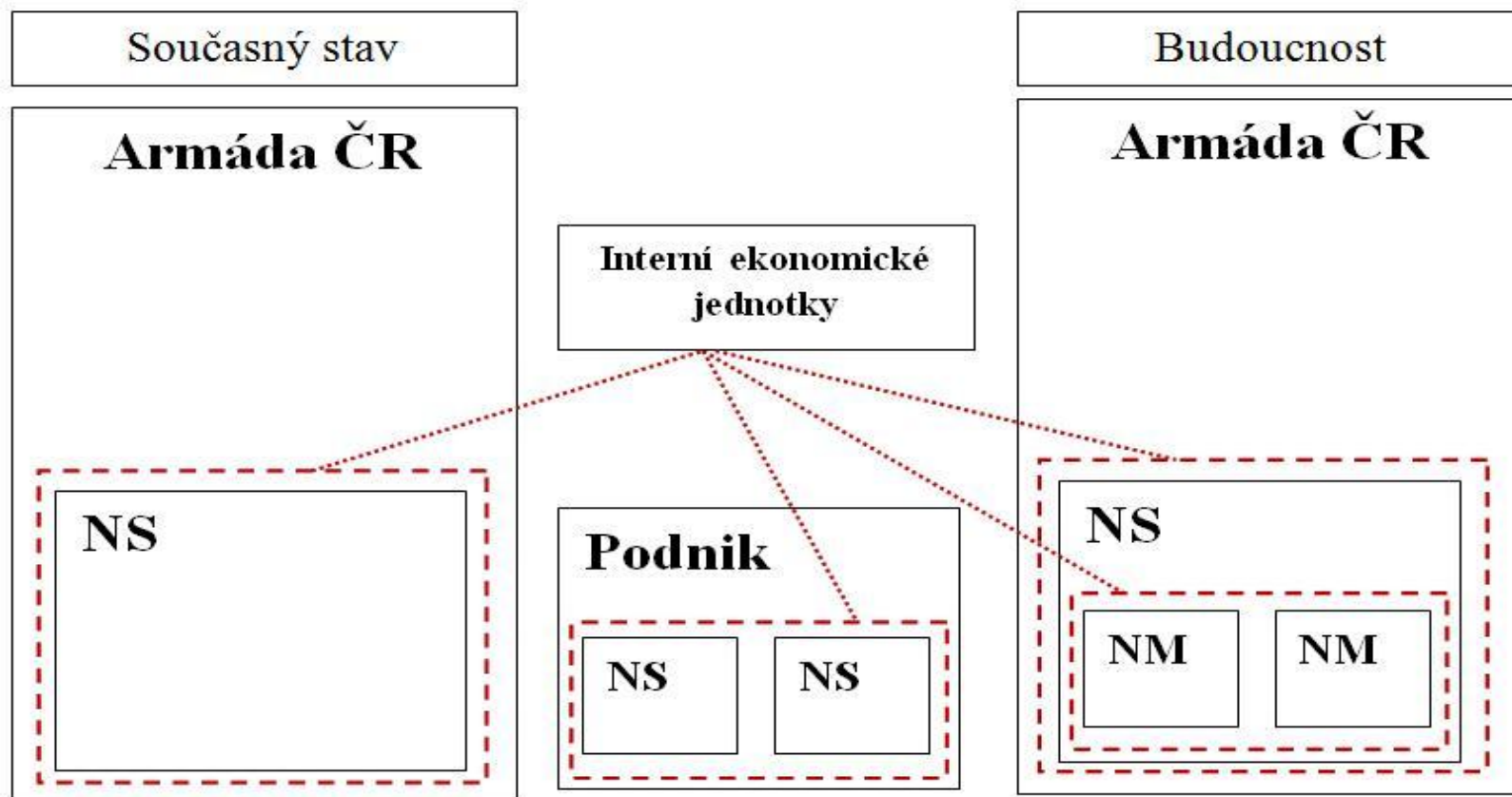
Ekonomická struktura:

- **Nákladové středisko:**

V podmínkách Armády ČR pro potřeby zabezpečení rozpočtového procesu se používá totožný termín „nákladové středisko“ a ve srovnání s výše uvedenou charakteristikou nákladového střediska podniku, můžeme nalézt určité paralely:

- nákladové středisko v podmínkách Armády ČR **je takéž interní ekonomickou jednotkou, ale Armády ČR a nikoliv vojenského útvaru.** Termín „vojenský útvar“ a „nákladové středisko“ (jak již bylo uvedeno) je v armádních podmínkách možno chápat jako synonymum,
- nákladové středisko Armády ČR je v tomto systému takéž koncovým prvkem a je za něj vedeno účetnictví.

Nákladové středisko v podmínkách podniku a AČR



Legenda

NS Nákladové středisko

NM Nákladové místo

Ekonomická struktura NS

předpoklad ekonomického řízení

Ekonomická struktura:

- **Nákladové místo** se pak bude vyznačovat následujícími charakteristikami:
 - **nákladová homogenita** (prvky NM/technika, skupiny zaměstnanců),
 - **odpovědnost** (NM musí tvořit samostatnou oblast odpovědnosti a u každého z nich musí být určena odpovědná osoba, vedoucí, velitel,
 - **ohraničení** (každému NM musí být jednoznačně přiřazen prostor, hmotný investiční majetek a pracovníci, zároveň zde musí existovat možnost zaúčtování zde vzniklých nákladů,
 - **vztažná veličina** (tj. měřítko vzniklých nákladů na daném NM určující zároveň vztah nákladového místa k jinému nákladovému místu nebo nositeli nákladů).

Ekonomická struktura NS

předpoklad ekonomického řízení

Ekonomická struktura:

- **Na nákladová místa** by pak byly **účtovány nepřímé náklady**, zatímco **přímé náklady** by byly **přiřazovány přímo** na nositele nákladů (např. na základě norem, technologických postupů, prováděcích směrnic apod.).
- Stanovení míry variability nepřímých nákladů by se uskutečňovalo dle druhů nákladů na úrovni jednotlivých nákladových míst.
- Nákladová místa by byla ekonomicky řízena pomocí plánu nákladů.

Dotazy?

Děkuji za pozornost



INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ