

ROZLIŠENÍ A CHOVÁNÍ VARIABILNÍCH A FIXNÍCH NÁKLADŮ

Jaroslav Wagner, VŠE v Praze

1. Úvod

Tento příspěvek je diskuzním příspěvkem na základě článku J. Lazara a S. Matuškové „Variabilní a fixní náklady z pohledu ekonomické teorie a podnikového ekonomického řízení“, uveřejněného v Politické ekonomii číslo 2/2012, s. 245–264.

Členění nákladů na variabilní a fixní se hojně využívá v řadě ekonomických disciplín i v praktickém životě. Přes jeho velké rozšíření jsou podmínky aplikace tohoto členění uvažovány často velmi intuitivně. Dochází tak v různých ekonomických oborech, jako je mikroekonomie, podniková ekonomika či manažerské účetnictví, i v rámci těchto disciplín u různých autorů k odlišnému výkladu uvedených pojmů. Pojmy variabilní a fixní náklady, jejichž používání se zdá zcela samozřejmé, se v důsledku různého pojetí mohou stát úskalím komunikace mezi odborníky z jednotlivých oborů i úskalím při pochopení učiva studenty při vysokoškolské výuce.

Záměr autorů článku „Variabilní a fixní náklady z pohledu ekonomické teorie a podnikového ekonomického řízení“ autorů J. Lazara a S. Matuškové (Lazar, 2012) je proto možné považovat za velmi chválehodný. Jakkoli je článek v oblasti využití variabilních a fixních nákladů pro podnikové ekonomické řízení podrobně propracovaný, ve své první polovině iniciuje úvahy o některých tématech, která by však podle našeho názoru vyžadovala podrobnější diskuzi. Tento příspěvek se zabývá následujícími tématy:

- analýza proměnných (vztahových veličin) v nákladovém modelu
- nákladová remanence – její příčiny a důsledky v širším pojetí

Kromě těchto témat, u kterých je naším záměrem na myšlenky uvedené ve zmiňovaném článku navázat a dále je prohloubit, se zmiňovaný článek věnuje též kritice způ-

sobu (ne)řešení modelu variabilních a fixních nákladů v ekonomické a účetní legislativě. Podstatě této kritiky však nerozumíme a nepovažujeme ji za oprávněnou. Pojetí variabilních a fixních nákladů i způsoby jejich modelování a ekonomického využití považujeme za otázky bytostně spojené s manažerským řízením podniku, při jejichž řešení by legislativní úprava spíše omezovala možnosti jejich racionálního řešení. Pokud – podle našeho názoru absurdním – apelem na legislativní řešení variabilních a fixních nákladů autoři narážejí na skutečnost, že někteří podnikoví manažeři se věnují „jen tomu, co je nařízeno“, poukazují tím v první řadě na příklady „worst practices“ v oblasti podnikového řízení. Snahu o zkvalitnění manažerské praxe však nevidíme ve formálně autoritativním podchycení legislativou ale v systematickém rozvoji manažerské profese podpořenou kvalitním manažerským (ekonomickým) vzděláváním.

2. Postavení pojmů variabilní a fixní náklady v ekonomickém zkoumání

Dříve, než se začneme věnovat uvedeným tématům, je vhodné připomenout základní postavení pojmů variabilní a fixní náklady jako základních metodických kamenů ekonomického zkoumání. Každé členění určité skupiny ekonomických jevů na dílčí podskupiny vychází z formulace takového rozlišovacího kritéria, které vyčerpávajícím způsobem rozliší prvky dané skupiny do jednotlivých podskupin. Pro členění nákladů byla v návaznosti na různé potřeby uživatelů informací o nákladech vytvořena široká paleta rozlišovacích kritérií, například podle relevance k rozhodovacím úlohám, podle způsobu řízení hospodárnosti nákladů atp. Každé z rozlišovacích kritérií vede k unikátnímu rozlišení nákladů do vymezených podskupin. Každou nákladovou položku je proto možné popsat množinou charakteristik, které ukazují zařazení nákladů do jednotlivých podskupin podle daných rozlišovacích kritérií.

Je proto zřejmé, že členění nákladů na variabilní a fixní jako důsledek určitého rozlišovacího kritéria není možné směšovat s členěním nákladů podle jiných kritérií. Z tohoto důvodu lze hodnotit jako zcela neadekvátní, pokud se pro vysvětlení členění nákladů na variabilní a fixní využívá připodobnění s jiným přístupem k členění nákladů, například na jednicové a režijní (viz např. Samuelson, 2007). Nežádoucím důsledkem takového postupu může být nesprávné přiřazení nákladových kategorií k rozlišovacímu kritériu, a tím jejich nevhodné použití v nákladových modelech.

Základní rozlišovací kritérium pro rozlišení nákladů na variabilní a fixní je možné definovat následovně. Rozlišení nákladů na variabilní a fixní je možné vymezit podle toho, zda vývoj zkoumané nákladové položky (závisle proměnná) je závislý na vývoji stanovených vztahových veličin (nezávisle proměnné).

Pro účely této definice se uvažuje vztahová veličina (angl. cost driver) jako počítatelná veličina, která je skutečnou či očekávanou příčinou vzniku nákladů ekonomického subjektu, a nákladová položka (angl. cost pool) jako jednoznačně vymezitelná složka nákladů ekonomického subjektu.

Je zřejmé, že konkrétní podoba rozlišovacího kritéria a způsob jeho aplikace na zkoumání vývoje nákladů závisí na řadě skutečností. Za nejvýznamnější je možné považovat následující:

- rozlišení nákladových položek a stanovení vztahových veličin s cílem provést analýzu proměnných v nákladovém modelu
- určení podmínek pro aplikaci nákladové funkce s ohledem na uplatnění nákladového modelu v konkrétních manažerských ekonomických situacích

3. Analýza proměnných (vztahových veličin) v nákladovém modelu

Rozpoznání všech proměnných (vztahových veličin) ovlivňujících vývoj nákladů určitého ekonomického subjektu je obvykle velmi obtížné. Obtížnost rozpoznání určité vztahové veličiny může být způsobena například příliš slabou intenzitou jejího působení v porovnání s působením ostatních vztahových veličin (projevy vztahové veličiny jsou pod hranicí rozlišovací schopnosti) nebo malými změnami skutečného rozsahu vztahové veličiny v časové řadě informací o vývoji nákladů, ze které se vztahové veličiny odvozují (působení vztahové veličiny se ve zkoumaném vzorku neprojeví). Další komplikací pro rozpoznání vztahových veličin může být jejich vzájemná podmíněnost ve vztahu komplementárním (tj. vztahové veličiny se mění současně) i substitučním (tj. pokles jedné vztahové veličiny vyvolává nárůst jiné vztahové veličiny).

V praxi probíhá stanovení zkoumaných vztahových veličin obvykle výběrově, a to jak v důsledku výše uvedených problémů s jejich rozpoznáním (zpracovatelsky podmíněná redukce), tak i v důsledku redukce modelu vývoje nákladů podle požadavků jeho uživatelů (uživatelsky podmíněná redukce).

Připomeňme, že výběrovým stanovením určité skupiny vztahových veličin považujeme působení ostatních veličin za neutrální. Hovoříme-li za takové situace o určité skupině nákladů jako o fixní, máme tím na mysli její nezávislost na vývoji stanovených vztahových veličin, nikoli její celkovou neměnnost (rozumějme v souvislosti s vývojem ostatních, při zkoumání nezohledněných vztahových veličin). Označení fixní nákladové položky jako nákladu konstantního (neměnného) tak znamená buď její neměnnost při změnách všech potenciálních veličin (fixní náklady jsou v takové případě širší pojem než konstantní, neměnné náklady) nebo modelové zjednodušení skutečného průběhu nákladů. Omezením počtu uvažovaných vztahových veličin pak vytváříme racionální model skutečnosti, se kterým pracujeme „za jinak stejných podmínek“.

Východiskem pro výběr uvažovaných vztahových veličin může být jejich vhodné členění, a to například na veličiny z hlediska vztahu k činnosti firmy endogenní a exogenní či na veličiny chováním firmy ovlivnitelné a neovlivnitelné. I když se obvykle o vztahových veličinách, které souvisí s činností firmy, uvažuje jako o ovlivnitelných a naopak, může dojít k libovolným kombinacím uvedených členění. Příkladem působení endogenní ovlivnitelné veličiny může být změna výkonových norem, která byla provedena v důsledku změny organizace práce a která působí na vývoj osobních ná-

kladů firmy. Příkladem endogenní neovlivnitelné veličiny je odpad, který vzniká při zpracování suroviny i při využití nejlepších dostupných technologií a který působí na výši nákladů na likvidaci odpadu. Příkladem exogenních ovlivnitelné veličiny může být vliv vzniku a zapojení firmy do nákupních aliancí na vývoj nákupních cen surovin, které působí na výši nákladů na spotřebovaný materiál. Příkladem exogenní neovlivnitelné veličiny je venkovní teplota ovlivňující náklady na spotřebu energie v aqvaparku.

Výběr uvažovaných vztahových veličin může ovlivnit i jejich uspořádání podle významnosti působení na vymezenou nákladovou položku i na celou skupinu nákladů ekonomického subjektu. Stanovení, klasifikace i výběr vztahových veličin by vždy mělo vycházet z požadavků uživatele, který dal podnět k rozlišení nákladů na variabilní a fixní.

V naprosté většině odborné literatury, stejně jako v článku J. Lazara a S. Matuškové, je problematika variability nákladů zkoumána pouze z pohledu jedné vztahové veličiny; za tuto základní vztahovou veličinu je považován objem výkonů, výstupů. Vymezení základní vztahové veličiny – „objemu výkonů“ – však jednotlivé odborné prameny obvykle dále konkretizují, a to zejména následujícími způsoby:

- Někteří autoři (např. Kolektiv autorů, 1998; Synek, 2007) spojují závislost nákladů se změnami v objemu výroby, a omezují tak analýzu vývoje nákladů pouze na určitou část podnikových činností.
- V přístupech jiných autorů (např. Schroll, Soukupová, 1992) se objevuje členění nákladů na variabilní a fixní z hlediska jejich vztahu k finálním výkonům, tj. těm, které jsou předmětem prodeje odběratelům. Autoři tak spojují členění nákladů na variabilní a fixní se syntetickým pohledem na činnost podniku a její výstupy.
- Pohled další skupiny autorů (např. Soukupová, 2002) spojuje variabilitu nákladů s objemem výkonů ve vztahu k časovému období. Délku časového období chápou autoři jako faktor, který rozhoduje o možnosti přizpůsobit množství vynaložených vstupů objemu výkonů.

Všechny uvedené konkretizace zřejmě vycházejí z tradičních podmínek podnikatelské činnosti, charakteristických poměrně jednoduchou strukturou procesů podniku, kterým dominuje proces výrobní a které mají zřetelnou stejnosměrnou vazbu na tvorbu finálních výkonů. Současným podnikatelským podmínkám však toto pojetí nemusí plně vyhovovat, a to mimo jiné ze dvou důvodů:

- Významná část nákladů podniku je důsledkem dalších („nevýrobních“) procesů spojených s tvorbou hodnoty výkonu pro zákazníka (marketing, prodej, distribuce a další), a tyto náklady mohou vykazovat variabilitu ve vztahu k objemu výkonů (viz např. Doyle, 2006).
- Řetězec procesů spojených s tvorbou hodnoty výkonu vyvolává potřebu zabezpečení široké škály servisních a podpůrných činností. Náklady na zabezpečení těchto činností mohou vykazovat variabilitu k rozsahu aktivit v rámci těchto procesů,

přestože k objemu finálních výkonů se projevují jako fixní či dokonce nepřímo úměrné (viz např. Král, 2005).

Obě uvedené konkretizace vztahové veličiny, tedy orientace na náklady výrobních procesů a/respektive na náklady finálních výkonů, proto představují takové zjednodušení či omezení problému, které může být vhodné pro řešení určité skupiny problémů (řízení nákladové náročnosti procesů spojených s tvorbou finálních výkonů). Jako univerzální východisko pro vymezení vztahové veličiny pro členění nákladů na variabilní a fixní ho však není v současných ekonomických podmínkách možné považovat za racionální.

S ohledem na řešenou rozhodovací úlohu proto může být vhodné za vztahovou veličinu uvažovat jakýkoli výkon (chápaný jako nejobecněji vymezený výsledek činnosti nebo skupiny činností se stejnou cílovou orientací); tedy nejen výkon finální (určený k externí realizaci), ale i výkon interní (sloužící jako vstup nebo nástroj zabezpečení podmínek pro další činnosti v podniku), a to napříč celým procesem jeho tvorby a realizace.

Ve vazbě na vymezení interních výkonů jako vztahových veličin vzniká z hlediska analýzy vývoje nákladů finálních výkonů otázka, zda vývoj objemu interních výkonů odpovídá vývoji objemu finálních výkonů či nikoli, a to rychlostí, případně alespoň směrem vývoje. Záporná odpověď na tuto otázku se stala východiskem pro rozvoj modelů zobrazujících tyto – často i protisměrné – vztahy, které se někdy označují jako tzv. AB (tj. activity based) techniky a které pracují s rozlišením tzv. cost driverů (veličin bezprostředně vyvolávajících náklady – ve výše uvedeném textu označovaných jako interní výkony) a activity driverů (veličin vyvolávajících potřebu vzniku interních výkonů).

Ilustrujme tyto vztahy na příkladu nákladů na provoz lakovny v automobilce. Je obecně známý výrok Henryho Forda „můžete mít vůz své oblíbené barvy, máte-li nejraději černou“. Za takové situace platilo, že objem produkce, tj. počet nalakovaných aut černou barvou, je základní vztahovou veličinou pro popis vývoje nákladů v lakovně, protože platí, že aktivita „lakování auta“ je stejně nákladově náročná u všech výkonů a aktivita „údržba lakovacího zařízení“ probíhá vždy po standardní dávce výkonů, tj. černých aut. Předpokládejme, že Ford kromě černých aut začne vyrábět s využitím stejné lakovny i auta červená; z hlediska technologie je nalakování červené karoserie analogické černé karoserii a červená barva je stejně drahá jako černá. Aktivita „lakování auta“ probíhá tedy stále stejně. Aktivita „údržba lakovacího zařízení“ však nyní nově závisí na počtu lakovaných barev a četnosti změn barvy na lakovacím zařízení. Využitelná kapacita lakovacího zařízení přitom v důsledku času potřebného na změnu barvy poklesne. Celkovým důsledkem je tedy snížení objemu výkonů (počtu nalakovaných karoserií na časové období) doprovázené zvýšením nákladů na lakování kvůli změnám v aktivitě „údržba lakovacího zařízení“.

4. Variabilita nákladů vzhledem k času a nákladová remanence

4.1 Variabilita nákladů pohledem mikroekonomie a podnikové ekonomiky

Jak jsme již uvedli v předchozím textu, spojuje ekonomická teorie variabilitu nákladů s délkou časového období. Autoři článku, který posloužil jako východisko pro tento příspěvek, propojují tuto myšlenku s myšlenkou tzv. nákladové remanence. Pojďme se na obě tyto myšlenky podívat podrobněji.

Ekonomická teorie obvykle předpokládá, že s ohledem na časové období ve velmi krátkém období jsou všechny náklady fixní, v krátkém období můžeme rozlišit náklady na variabilní a fixní a v dlouhém období jsou všechny náklady variabilní. Argumentací pro toto rozlišení je možnost přizpůsobení nákladů objemu výkonům, tj. možnost překonání technologických, organizačních a administrativních (legislativních) omezení a překážek pro změnu výše nákladů. Výsledkem jsou nákladové modely, které jsou založeny na řadě předpokladů, z nichž některé jsou z hlediska aplikace pro ekonomické řízení rozporuplné. Jedná se zejména o následující:

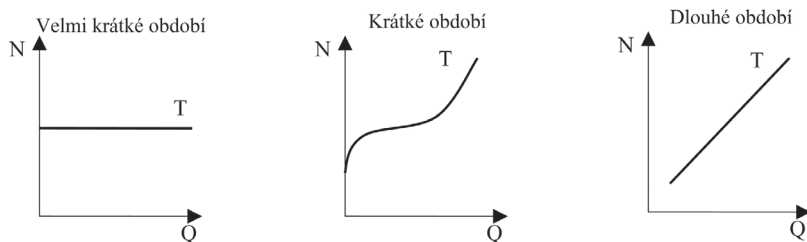
- možnost predikce vývoje nákladů v neomezeném rozpětí objemu výkonů – je možné předvídat změny nákladů při libovolně velké změně objemu výkonů od aktuální situace;
- manažerský rozhodovací proces je stejný u všech typů rozhodnutí – pravomoci manažerů i jejich manažerská kompetence při řešení ekonomických úloh jsou vždy dostatečné, aby všechny skupiny nákladů byly manažery při rozhodování uvažovány jako relevantní na stejné hladině významnosti;
- dělitelnost nákladů – variabilitu nákladů je možné sledovat ve vztahu k jednici výkonu.

V podnikové ekonomické a manažerské praxi přitom obvykle platí (podrobněji viz např. Král, 2005; Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011), že:

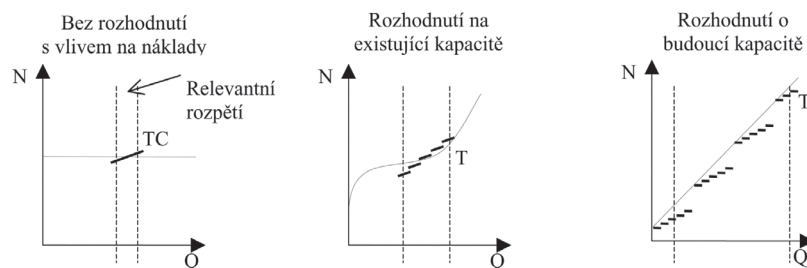
- spolehlivá predikce vývoje nákladů je možná pouze v určitém rozpětí objemu výkonů od aktuálního objemu výkonů, vyráběného a prodávaného podnikem (tzv. relevantní rozpětí); toto rozpětí predikce se rozšiřuje s ohledem na horizont rozhodování;
- ve vazbě na rozdělení manažerských kompetencí je vhodné rozlišit různé typy manažerských rozhodnutí, a to minimálně na rozhodování na existující kapacitě a rozhodování o budoucí kapacitě;
- z technologických a organizačních důvodů se řada nákladů vztahuje k určité skupině (např. dávce) výkonů; dělitelnost nákladů ve vztahu k jednici výkonu je omezená.

Rozdíly v přístupu k modelování variability nákladů v ekonomické teorii a podnikové ekonomice ilustrují obrázky 1 a 2.

Obrázek 1

Variabilita nákladů v ekonomické teorii s ohledem na délku časového období

Obrázek 2

Variabilita nákladů v podnikové ekonomice s ohledem na typy manažerských rozhodnutí**4.2 Nákladové remanence**

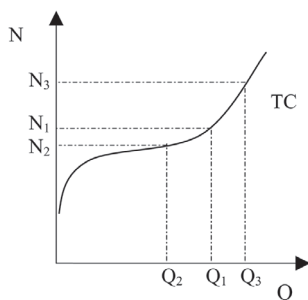
Již z obrázků 1 a 2 je patrné, že určitá „strnulost“ nákladů je předpokladem nákladových modelů v teorii mikroekonomické i teorii podnikové ekonomiky. Lazar a Matušková však kromě ní upozorňují i na problém tzv. nákladové remanence, tzn. skutečnosti, že při změně objemu výkonů z Q_1 na Q_2 , kdy Q_1 je větší než Q_2 , dochází k menší procentní změně nákladů než při změně objemu výkonů z Q_2 na Q_1 . Připomeňme, že této problematice se věnuje ekonomická literatura již po delší dobu. Například Grolms (2011) upozorňuje, že pojem „Kostenremanenz“ se v německé literatuře objevuje již od třicátých let 20. století. Baldwin (1989) poukazuje na řadu pramenů z anglosaské literatury osmdesátých let 20. století, ve kterém je řešen fenomén hystereze v souvislosti s chováním tzv. utopených nákladů (hysteresis of sunk costs).

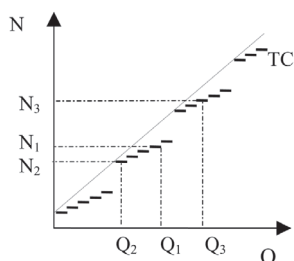
Pokusme se na základě zkušeností z praxe zobecnit příčiny nákladové remanence. Těmi může být v první řadě skutečnost, že objektivní technologické, organizační a administrativní (legislativní) omezení a překážky mohou být v případě omezení rozsahu činností významnější než v případě rozšíření činnosti. Příklady tohoto charakteru zmiňují i Lazar s Matuškovou – postupná redukce zásob, výpovědní doby zaměstnanců atp.

Další důvod pro nákladovou remanenci lze spatřovat v rozhodování manažerů v obdobích poklesu poptávky. To může vést ke zpoždění rozhodnutí, která vedou ke snížení nákladů. Příčinami této averze může například obava z pocitu selhání nebo tlak okolí k udržení stávajících podmínek a vztahů. Nákladová remanence v určitém období může být ovlivněna vývojem objemu výkonů v předchozích obdobích. Pokud v několika předchozích obdobích docházelo k růstu objemu výkonů, může být snížení objemu výkonů v jednom období považováno za dílčí výkyv jinak pozitivního trendu, a tlak na snižování nákladů proto není tak silný. Naopak pokud již v minulém období došlo k poklesu objemu výkonů, bude projev nákladové remanence v období t_0 menší než v období t_{-1} . Zevrubně se na základě empirického výzkumu věnuje analýze těchto souvislostí remanence nákladů Anderson (2003). Pro názornost zavádí pro náklady, u kterých je patrná asymetrická neshoda v rozhodnutích o provádění změn ve výši vynaložených ekonomických zdrojů při růstu a poklesu objemu výkonů, pojem „sticky costs“. Charakteristice těchto nákladů se v návazné práci věnuje i Grolms (2011).

Nákladovou remanenci a její příčiny ve výše popsaném pojetí je třeba odlišit od situací, které se ve své vnější podobě projevují obdobným způsobem, avšak jejich ekonomická podstata je odlišná. Takovým případem je situace, kdy při změně objemu výkonů z Q_1 na Q_2 , kdy Q_1 je větší než Q_2 , dochází k menší procentní změně nákladů než při změně objemu výkonů z Q_1 na Q_3 , kdy Q_1 je menší než Q_3 . Takovou situaci může charakterizovat jako situaci s nadproporcionálním vývojem variabilních nákladů (viz obrázek 3) nebo situaci, kdy náklady, které jsou dělitelné na úroveň skupiny výkonů, jsou v aktuální situaci plně využity, a proto zvýšení požadovaného výkonu z Q_1 na Q_3 vyvolá „skokové“ zvýšení nákladů, a přitom uvažované snížení z Q_1 na Q_2 „se odehrává“ v rámci stejné skupiny výkonů z hlediska vyvolaných nákladů (viz obrázek 4).

Obrázek 3
Nadproporcionální vývoj variabilních nákladů





Dalším případem situace, která je svým projevem podobná případu nákladové remanence, je vznik nákladů spojených například s likvidací zařízení, ke kterým dochází v důsledku rozhodnutí o snížení kapacity. Bylo by nesprávné tyto náklady spojovat s výkony, vytvářenými (na jiných zařízeních) v době, kdy dochází k likvidaci zařízení. Jedná se totiž o náklady příčinně související s výkony, které se na tomto zařízení vytvářely v uplynulých obdobích. Nejvhodnějším řešením je systematická alokace těchto nákladů do období provozu příslušného zařízení, například formou rezerv. Pokud se tak nestalo, je vhodné tyto náklady sledovat samostatně, tj. odděleně od nákladů na probíhající činnost.

Ze zkušeností z podnikové praxe je patrné, že podniky vnímají příčiny, které vedou ke vzniku nákladové remanence, rozdílně. Některé je považují v první řadě za omezení možnosti přizpůsobit výši podnikových nákladů možnostem dosažení výnosů z prodeje výkonů. Kroky, které takové podniky realizují s cílem omezit tyto příčiny, respektive rozsah jejich působení na nákladovou remanenci mají v některých případech charakter „revoluční“, jak popisují Lazar a Matušková na příkladu krizového řízení firmy spojená s restrukturalizačními opatřeními, a jindy charakter „evoluční“, tj. například uzavírání smluv s novými zaměstnanci na dobu určitou, zajišťování části výrobních kapacit formou zápůjčky místo jejich nákupu atp.

Jiné podniky naopak považují určitou stabilitu svých kapacit jako konkurenční výhodu. Vůči svým zákazníkům se prezentují jako stabilní a spolehliví dodavatelé, u kterých mohou zákazníci očekávat kontinuitu ve vzájemných vztazích a dlouhodobě budovanou kvalitu, které se lépe dosahuje na vlastních zařízeních a s dlouhodobě budovanými týmy odborníků než s najatým zařízením a proměnlivým personálem.

Odlišnosti v pohledu na přednosti a rizika příčin nákladové remanence se týkají nejen řešení uvedených technologických, organizačních a smluvních podmínek, ale i přístupem k výběru a změnám podnikového managementu. Zkoumání a úvahy tohoto typu však přesahuje rámec diskusního příspěvku.

5. Shrnutí

Členění nákladů na variabilní a fixní je oprávněně předmětem zájmu mikroekonomické teorie i podnikové ekonomiky. Přes rozsáhlé spektrum aplikací v teorii i praxi se věnuje malá pozornost pojetí variability nákladů. Základní koncepční otázkou je, podle jakých kritérií analyzovat variabilitu nákladů podniku. V první části příspěvku jsme ukázali, že výhradní zaměření na objem výkonů jako jediné kritérium variability je omezující. Za adekvátní považujeme přístup, kdy variabilita nákladů je posuzována analyticky u dílčích nákladových položek ve vazbě na analýzu vztahových veličin.

V druhé části příspěvku se zaměřujeme na variabilitu nákladů ve vztahu k času a k typologii manažerských rozhodovacích úloh. Pro využití v podnikové praxi považujeme za vhodnější rozlišit variabilitu v chování nákladů ve vazbě na typy manažerských rozhodnutí, a to minimálně při rozlišení na rozhodovací úlohy na existující kapacitě a rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě.

Dále se v této části článku zabýváme analýzou pojmu nákladová remanence, jejími příčinami a ekonomickými důsledky. Považujeme přitom nákladovou remanenci za významný fenomén chování nákladů, který je způsobený technologickými, organizačními a smluvními podmínkami činnosti podniku, ale též averzí managementu k realizaci opatření vedoucích ke snížení nákladů, které mohou být vnímány – manažerem samotným i jeho okolím – negativně.

Literatura

- ANDERSON, M. C.; BANKER, R. D.; JANAKIRAMAN, S. N. 2003. Are Selling, General and Administrative Costs „Sticky“? *Journal of Accounting Research*. 2003, Vol. 41, No. 1, pp. 47–63.
- BALDWIN, R. E. 1989. Sunk-Cost Hysteresis. [NBER Working Paper 2911] Cambridge, MA, 1989.
- DOYLE, D. P. 2006. *Strategické řízení nákladů*. ASPI Praha, 2006. ISBN 80-7357-189-7.
- FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. 2011. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-712-4
- GROLMS, S. 2011. *Die Sticky Cost Hypothese: Eine vergleichende Analyse empirischer Arbeiten*. Grin Verlag 2011. ISBN 978-3656011804.
- KRÁL, B. 2005. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2005. ISBN 80-7261-131-3.
- KOLEKTIV AUTORŮ 1998. *Finanční řízení v praxi*. Praha: Alena Pavlíková, 1998.
- LAZAR, J.; MATUŠKOVÁ, S. 2012. Variabilní a fixní náklady z pohledu ekonomické teorie a podnikového ekonomického řízení. *Politická ekonomie*. 2012, Vol. 60, No. 2, pp. 245–264.
- SAMUELSON, P. A.; NORDHAUS, W. D. 2007. *Ekonomie*. Praha: NS Svoboda, 2007. ISBN 978-80-205-0590-3.
- SCHROLL, R.; SOUKUPOVÁ, B. 1992. *Kontrola nákladov a kalkulácie v priemysle*. Bratislava: Slovenské pedagogické nakladateľstvo, 1992. ISBN 80-08-00356-1.
- SOUKUPOVÁ, J. 2002. *Mikroekonomie*. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-061-9.
- SYNEK, M. 2007. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.

RECOGNITION AND BEHAVIOR OF VARIABLE AND FIXED COSTS

Jaroslav Wagner, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze,
nám. W. Churchilla 4, CZ – 130 67 Praha 3 (wagner@vse.cz)

Abstract

The paper discusses particular issues of recognition and behaviour of fixed and variable costs in the cost model based on integration of advances in microeconomics and business economics. In the first part, analysis of cost drivers in cost modelling is focused. Following results of discussion analytical approaches to modelling of cost drivers are enhanced. In the second part, causes and effects of cost remanence problem in cost model are considered and cost remanence problem is distinguished from other parallel features of cost behaviour in the cost model.

Keywords

variable and fixed costs, cost drivers, cost remanence

JEL Classification

D240