

### 3 ZÁKLADNÍ VZTAHY MEZI OBJEMEM VÝKONŮ, NÁKLADY A ZISKEM

#### Otázky managementu k řešení:

- Jak lze stanovit předpokládaný vývoj nákladů, výnosů a zisku?
- Jakým způsobem lze rozpoznat variabilní a fixní náklady?
- Jaký dopad má změna nákladů, prodejní ceny a objemu prodeje na zisk?
- Při jakém objemu výkonů dosáhne podnik požadovaného zisku?
- Jak se může změnit prodejní cena či náklady, aby podnik dosáhl požadovaného zisku?

Pro řízení a rozhodování jsou velmi důležité informace o předpokládaném (předem stanoveném) vývoji nákladů, výnosů a zisku. Manažerské účetnictví poskytuje tyto informace:

- pravidelně, systematicky ve vazbě na odpovědnostní řízení prostřednictvím systému plánu a rozpočtů; této problematice se věnují kapitoly 8 Postavení rozpočtu nákladů při řízení zisku podniku a 9 Účetní informace pro řízení po linii odpovědnosti,
- v reakci na konkrétní požadavky manažerů na všech úrovních řízení při řešení nejrůznějších řídicích a rozhodovacích úloh. Manažerské účetnictví v této souvislosti kvantifikuje dopad jednotlivých manažerských rozhodnutí, která vyplývají z vlastních podnětů (například o změnách ve výrobě, distribuci, provedení výkonů) či reagují na chování okolí (chování dodavatelů, odběratelů, konkurence, legislativních změn apod.).

Tato kapitola věnuje pozornost primárně druhé skupině úloh. V anglické terminologii se pro tyto úlohy vžil označení *CVP – cost – volume – profit*, neboť se jedná o kvantifikaci vlivu změn nákladů, prodejních cen a objemu výkonů na zisk podniku.

*Vztahem nákladů, objemu výkonů a zisku se velmi podrobně zabývá ekonomická teorie v části chování firem a vytváří v obecné rovině modely vývoje nákladů, výnosů a zisku. Tyto modely (často vyjádřené matematickými*

**Vztah ekonomické teorie a manažerského účetnictví**

*funkcemi) ukazují základní trendy vývoje zisku v závislosti na objemu výkonů a dalších faktorech (riziko, časový horizont, charakter konkurence apod.). Manažerské účetnictví vychází ze závěrů ekonomické teorie a aplikuje je v podmínkách konkrétního podniku.*

*Vývoj nákladů, výnosů a zisku se v manažerském účetnictví vyjadřuje v konkrétních částkách, které odrážejí konkrétní parametry podniku, např. výše a struktura aktiv, kapacita, zákaznická struktura a její chování, konkurence, výše nákladů a cen produktů. Na základě těchto faktorů lze stanovit základní variantu vývoje zisku (např. výši zisku při objemu výkonů 100 jednotek, prodejní ceně 10 Kč, předpokládané výši variabilních nákladů na jednotku 4 Kč a fixních nákladů za období 500 Kč). K tomuto základnímu scénáři se pak vytvářejí různé varianty vývoje zisku v závislosti na uvažovaných změnách základních parametrů, např.*

- *Jak se změní zisk, pokud klesne poptávka a sníží se objem prodaných výkonů o 10 %?*
- *Jak se změní zisk, pokud se zvýší pořizovací ceny materiálu o 3 %?*
- *Jak se změní zisk, pokud v reakci na chování konkurence musí podnik snížit prodejní ceny produktů o 5 %?*
- *Jak se změní zisk při změně technologie výroby či způsobu distribuce, která ovlivní výši variabilních či fixních nákladů?*
- *Jak se změní zisk, pokud se podnik rozhodne zvýšit ceny o 4,5 % a očekává, že tím klesne poptávka o 2,5 %?*

### 3.1 Základní parametry vývoje zisku

Lineární  
model vývoje  
zisku

Vztahy mezi ziskem (Z), objemem prodeje výkonů (Q), prodejní cenou jednotky výkonů (c), variabilními náklady na jednotku výkonů (v) a fixními náklady vynaloženými v období (FN) lze vyjádřit následovně:

$$Z = c \times Q - v \times Q - FN$$

Tento základní vztah, tzv. lineární model, lze dále modifikovat a využít k nalezení odpovědí na různé manažerské úlohy. Předpokladem pro jejich úspěšné vyřešení je vhodné vymezení základních parametrů tohoto modelu: objemu výkonů, prodejní ceny, variabilních nákladů jednotky výkonů a fixních nákladů. Na první pohled je stanovení těchto parametrů velmi jednoduché; to by však platilo pouze v případě tvorby homogenního a jednoznačně měřitelného produktu, poskytovaného v jedné kvalitě, stejným způsobem, za stejných podmínek apod. Ke splnění takovýchto předpokladů dochází zcela

výjimečně, naopak roste diferenciacie a variabilita produktů, způsobů jejich tvorby, prodeje a distribuce. Tato skutečnost vede k tomu, že pokud podnik prodává jeden či dva produkty, tak z hlediska vymezení nákladů a cen se jedná o různé produkty, neboť každý způsob prodeje (přes internet, vlastní prodej, distribuční řetězce) znamená pro podnik jinou prodejní cenu a jiné náklady.

### 3.1.1 Vymezení jednotky výkonu a objemu výkonů

Vymezení jednotky výkonu má zásadní význam, neboť ovlivňuje vlastní stanovení variabilních nákladů a prodejních cen. Přitom vhodné vymezení jednotky výkonu je často problematické a je závislé na rozhodovací úloze, která se má řešit.

Výkon jako základní parametr vývoje zisku

*Například v potravinářském průmyslu, pokud se výrobky liší pouze příchutí či balením, je možné pro účely rámcové analýzy sledovat vývoj nákladů, výnosů a zisku na 1 tunu čokolády, sýra, cukru apod. Relativně nižší přesnost informací je kompenzována lepší srozumitelností a možností interpretace ekonomických informací ve vztahu k naturální jednotce výkonu a možností porovnání a vyhodnocení ve vztahu k jiným srovnatelným bázím. Pro potřeby detailní analýzy podle příčin a odpovědnosti je však stejně nezbytné sledovat informace za jednotlivé druhy, balení, distribuční kanály apod. Jako příklad lze uvést výrobu sýrů, kdy se určitý druh sýra vyrábí v celé řadě „příchutí“ (s ořechy, pepřem, bylinkami atp.) a prodává se v různých baleních, a pro řízení je třeba znát, i na jaké teritorium je dodáván a jakým způsobem distribuován. Jednotkou výkonu proto může být 1 tuna taveného sýra stejně tak jako 1 tuna taveného sýra s příchutí bylinek, balená 3 × 100 g, dodávaná na Slovensko, distribuovaná řetězcem XY. Je zřejmé, že záleží na typu rozhodovací úlohy a úrovni řízení, na časovém horizontu řízení. Na úrovni vrcholového vedení, pro potřeby taktického řízení, postačuje základní druhy produktů členit podle skupin (1 tuna taveného sýra), neboť je nutno vyhodnocovat prodej celého sortimentu všech produktů. Naopak produktový manažer zodpovědný za daný druh produktu potřebuje co nejpodrobnější informace.*

Objem výkonů lze obecněji vymezit jako množství **definovaných, měřitelných jednotek výkonů**, ke kterým se váže prodejní cena a variabilní náklady. Může to tedy například být i **využití kapacity**, a to v naturálním vyjádření (strojohodiny, hodiny lidské práce, kilogramy či tuny zpracovaného materiálu) či v peněžním vyjádření výkonů (výnosy z prodeje). Tyto dva způsoby vyjádření výkonu umožňují agregovat různé druhy výkonů, které normálně nelze počítat (stoly, židle a postele při výrobě nábytku či pračky,

žehličky a vysavače u výroby elektrospotřebičů, zakázky v zakázkovém typu činnosti apod.). Možnosti vymezení výkonů lze uvést na příkladu přepravní společnosti:

### PŘÍKLAD 3.1

Přepravní společnost poskytuje tuzemskou i mezinárodní kamionovou přepravu různými druhy vozů. Obecnou jednotkou výkonu je 1 km přepravy, která je dále konkrétněji specifikovaná jako 1 km tuzemské přepravy, 1 km tuzemské přepravy typem vozů A1, 1 km tuzemské přepravy vozem A1 s registrační značkou 1X1-1111, eventuálně jinou kombinací – například přes průřez pro jednotlivé zákazníky (1 km přepravy pro zákazníka ALFA atd.). Manažerské účetnictví by mělo být schopno poskytovat jak detailní informace o jednotlivých produktech tzv. nejnižší úrovně, tak i informace agregované za určité skupiny výkonů, a tím vyhovět různým požadavkům řídicích pracovníků na odlišných úrovních vnitropodnikového a podnikového řízení.

Druh dopravy	Typ vozu	Registrační značka	Počet ujetých km	Využití kapacity v hod.
Tuzemská	A1	1X1-1111	20 000	280
Tuzemská	A1	1X1-1112	18 000	260
<i>Tuzemská</i>	<i>A1 celkem</i>		<i>38 000</i>	<i>540</i>
Tuzemská	A2	1X1-1114	19 000	300
Tuzemská	A2	1X1-1115	19 500	305
<i>Tuzemská</i>	<i>A2 celkem</i>		<i>38 500</i>	<i>605</i>
<b>Tuzemská celkem</b>			<b>76 500</b>	<b>1 145</b>
Mezinárodní	B1	1X1-1117	15 000	195
Mezinárodní	B1	1X1-1118	14 000	184
<i>Mezinárodní</i>	<i>B1 celkem</i>		<i>29 000</i>	<i>379</i>
Mezinárodní	B2	1X1-1119	15 000	200
Mezinárodní	B2	1X1-1120	16 000	218
<i>Mezinárodní</i>	<i>B2 celkem</i>		<i>31 000</i>	<i>418</i>
<b>Mezinárodní celkem</b>			<b>60 000</b>	<b>797</b>

Druh dopravy	Typ vozu	Registrační značka	Počet ujetých km	Využití kapacity v hod.
Celkem přeprava			136 500	1 942
Vykládka/nakládka				208
Celkem využití kapacity v hodinách				2 150

*Výkony přepravní společnosti nemusí být nutně vyjádřeny pouze v km (ačkoli toto vyjádření se zdá nejlogičtější), ale mohou být vyjádřeny i v hodinách (ve využití kapacity vozů). Přepravní společnost kromě přepravy zpravidla poskytuje i výkony v podobě doby nakládky a vykládky zboží, jejichž ceny jsou stanoveny za časové jednotky (hodiny). Tyto výkony mohou být vykazovány a analyzovány samostatně, zejména pokud společnost odděluje tzv. core business (hlavní předmět činnosti, pro který je zřízena a který má tvořit zisk) a doplňkový předmět činnosti, který je převážně vyvolán hlavní činností, ale poskytování těchto výkonů není hlavním smyslem fungování společnosti. Pokud by pro řešení určitých rozhodovacích či řídicích úloh bylo vhodné vyjádřit objem všech výkonů v jedné naturální jednotce, pak by bylo možné použít vyjádření v časových jednotkách (hodinách), které umožňuje měřit využití kapacity.*

Z uvedeného příkladu vyplývá, že nelze jednoznačně určit, které vymezení výkonu je nejvhodnější, protože vždy bude záležet na tom, pro koho a pro jaký účel mají být informace využity. Obecně platí, že pokud jsou informace určeny pro **vyšší úroveň řízení** a **sledují delší časový horizont**, využívají se spíše **více agregované jednotky** – nižší přesnost informací je kompenzována větší přehledností a srovnatelností. Naopak pro **nižší úroveň řízení** a **krátký časový horizont** je potřebné použít **detailní informace**. To samozřejmě nevylučuje, že vrcholový management může v rámci řešení některých zásadních úloh vyžadovat velmi detailní informace. K jednotlivým vymezením výkonu musí být odpovídající způsobem stanoveny prodejní ceny a variabilní náklady.

### 3.1.2 Prodejní cena

Prodejní cena představuje **průměrnou prodejní cenu**, kterou zákazník uhradí za výkon, resp. za jednotku výkonu vymezenou pro účely modelu a rozhodovací úlohy. Například pokud má podnik stanoveny určité „základní

Prodejní cena

ceníkové ceny“, ze kterých běžně poskytuje slevy z titulu motivace prodeje, pak by prodejní cena měla zohledňovat právě tyto poskytované slevy, eventuálně další zvýhodnění s produktem související, a nikoli vyjadřovat základní ceníkové ceny, za které podnik prodá minimum produktů, pokud vůbec nějaké.

*Pokračujeme-li v příkladu přepravní společnosti, lze stanovit ceny za přepravu jednotlivými vozy, resp. typů vozů a následně lze váženým aritmetickým průměrem stanovit i ceny za tuzemskou, mezinárodní i celkovou přepravu. Tyto průměrné ceny jsou samozřejmě ovlivněny vahami – objemem jednotlivých dílčích produktů. V závislosti na řešení typu rozhodovací úlohy lze využít příslušnou cenu. Pokud se bude řešit úloha na úrovni podniku – například jak se dlouhodobě vyvíjí prodejní cena přepravy, pak lze využít průměrnou cenu zjištěnou za veškerou přepravu – 32,32 Kč za 1 km. Pokud se však rozhodování bude týkat tuzemské dopravy typem vozu A2, pak se využije cena pro tento typ vozu – 28,99 Kč za 1 km.*

Druh dopravy	Typ vozu	Registrační značka	Počet ujetých km	Cena za 1 km v Kč	Výnosy z prodeje celkem v Kč
Tuzemská	A1	1X1-1111	20 000	30,00	600 000
Tuzemská	A1	1X1-1112	18 000	30,00	540 000
<i>Tuzemská</i>	<i>A1 celkem</i>		38 000	30,00	1 140 000
Tuzemská	A2	1X1-1114	19 000	28,00	532 000
Tuzemská	A2	1X1-1115	19 500	28,00	546 000
<i>Tuzemská</i>	<i>A2 celkem</i>		38 500	28,00	1 078 000
<b>Tuzemská celkem</b>			<b>76 500</b>	<b>28,99</b>	<b>2 218 000</b>
Mezinárodní	B1	1X1-1117	15 000	35,00	525 000
Mezinárodní	B1	1X1-1118	14 000	35,00	490 000
<i>Mezinárodní</i>	<i>B1 celkem</i>		29 000	35,00	1 015 000
Mezinárodní	B2	1X1-1119	15 000	38,00	570 000
Mezinárodní	B2	1X1-1120	16 000	38,00	608 000
<i>Mezinárodní</i>	<i>B2 celkem</i>		31 000	38,00	1 178 000
<b>Mezinárodní celkem</b>			<b>60 000</b>	<b>36,55</b>	<b>2 193 000</b>
<b>Celkem</b>			<b>136 500</b>	<b>32,32</b>	<b>4 411 000</b>

Z výše uvedené tabulky vyplývají i celkové výnosy z prodeje zjištěné za celkové objemy všech druhů přepravy a výše prodejních cen jednotlivých výkonů (tuzemská přeprava celkem, mezinárodní přeprava celkem, celková přeprava). **Celkové výnosy umožňují agregované vyjádření objemu všech konkrétních výkonů, jak již bylo zmíněno v části věnované problematice vymezení objemu výkonů v situaci, kdy je velmi obtížné najít společnou naturální základnu pro zcela odlišné druhy výkonů.**

Úskalím průměrování cen a i jiných veličin je jejich závislost na dané **struktuře výkonů**, ze kterých se průměrná cena stanoví. V příkladu zde uváděné přepravní společnosti eliminuje do jisté míry rozdíly v cenách vůči různým zákazníkům a způsobům prodeje charakter produktu a vysoce konkurenční prostředí; zásadně se nemůže měnit ani struktura objemu výkonů dle typů vozů, protože je do značné míry dána strukturou vozového parku. Na druhé straně je řada výrob charakteristická tím, že lze na jednom technologickém vybavení vyrábět různé produkty, jejichž prodejní ceny a následně i náklady se podstatně liší. V těchto případech se může zásadním způsobem měnit **podíl jednotlivých produktů na celkovém objemu výkonů** (struktura objemu výkonů) a tím i průměrné ceny. Podrobně se této problematice věnuje kapitola 3.4 Vývoj nákladů, výnosů a zisku při změnách sortimentu.

Variabilita produktů a různé ceny pro jednotlivé zákazníky nejsou jediná úskalí pro stanovení prodejní ceny v modelu řízení zisku – řízení výnosů. Při stanovení předpokládané ceny je potřeba dále brát v úvahu i to, že řada produktů se prodává v rámci tzv. balíčku, nebo jsou stanovovány paušální platby na období, což je používané hlavně u služeb. Kalkulace ceny balíčku většinou vychází z ceny individuálních produktů a jejich objemu a struktury, stejně tak v případě paušálního stanovení ceny na určité období vychází z očekávaného objemu výkonů a ceny za jednotku. Tyto ceny by měly vstupovat do prodejní ceny užívané v modelu obdobným způsobem, jako je to uvedeno na příkladu přepravy. Například sportovní centrum stanovuje cenu permanentek na základě počtu vstupů průměrného či cílového uživatele a ceny jednotlivého vstupného.

### 3.1.3 Variabilní náklady

Obdobně jako s prodejní cenou pracuje model vztahu objemu výkonů, nákladů a zisku s variabilními náklady. Zatímco prodejní cena za jednotku výkonu je daná a zpravidla se podrobněji neanalyzuje, **variabilní náklady** se skládají z různých položek – spotřeba základního materiálu, osobní náklady

Variabilní  
náklady

výkonných pracovníků, výkonová energie apod., které se často sledují (vykazují) a analyzují samostatně.

Variabilní náklady se primárně vyjadřují v absolutní výši **na jednotku výkonu** (1 km přepravy, 1 km přepravy konkrétním vozidlem, 1 televizor typu X apod.) či na jednotku využití kapacity. Vynásobíme-li variabilní náklady na jednotku počtem jednotek, dostaneme celkové variabilní náklady. Další možností, jak lze vyjádřit variabilní náklady, je ve vztahu k prodejní ceně, jako **podíl celkových variabilních nákladů a celkových výnosů na daný objem a strukturu výkonů**.

Normy  
a normativy

Výše variabilních nákladů pro účely modelu musí být vyjádřena ve vztahu k jednotce výkonů využívané v rámci modelu a stanoví se zpravidla:

- v případě **jednicových nákladů** pomocí norem spotřeby a jejich ocenění;
- v případě **režijních nákladů** podle tzv. normativů vztažených k dávce výkonů, či na základě zkušeností z minulosti či nákladů obdobných činností.

*Normativ variabilní režie je stanovený úkol ve vývoji variabilních režijních nákladů, který je nejčastěji stanoven na základě účetních informací minulých období při znalosti závislosti těchto, opakovaně vynakládaných, nákladů na zajištění určitého množství výkonů. Množství výkonů se v této souvislosti měří například množstvím strojohodin provozu technologického zařízení (u technologií náročných na složitost konkrétních operací prováděných strojním vybavením), množstvím zpracovaného materiálu (u jednoduchých výrob například potravinářského průmyslu) či množstvím práce výkonných pracovníků (u činností náročných na lidskou práci). V porovnání s normou spotřeby jednicových nákladů, která je stanovena na základě detailní znalosti procesu tvorby výkonu, je stanovena pro konkrétní jednici výkonu (výrobku), je vyjádřena v naturálních jednotkách spotřebovaného zdroje (konkrétního druhu základního materiálu, množství času konkrétní operace či činnosti), je normativ variabilní režie propočten z údajů o skutečně vyšší vynaložených nákladů zaznamenaných v minulých období v účetnictví. Normativ je nejčastěji stanoven v peněžních jednotkách, zahrnuje celou skupinu nákladových položek vynaložených na konkrétní účel (např. údržba technologického zařízení), a to ve vztahu k množství i různorodých výkonů (vytvářených na daném technologickém zařízení).*

*V případě přepravní společnosti variabilní náklady budou zahrnovat spotřebu pohonných hmot, osobní náklady řidičů, náklady na opravy a údržbu prováděné vždy po určitém množství ujetých kilometrů i náklady na odpisy, pokud ekonomická životnost vozů a jejich reprodukce je vázána na počet ujetých kilometrů. Výše spotřeby pohonných hmot se stanoví na základě*



ZÁKLADNÍ VZTAHY MEZI OBJEMEM VÝKONŮ, NÁKLADY A ZISKEM

*spotřeby pohonných hmot vozu a jejich předpokládané ceny. Osobní náklady se stanoví na základě osobních nákladů řidiče za období a využitelného fondu pracovní doby. Náklady na opravy a údržbu se stanoví jako podíl celkových nákladů na opravy a údržbu na 1 km prováděné například na každých 50 000 km. Tyto informace by se měly primárně zjistit za jednotlivé typy vozů, eventuálně registrační značky, a následně je možné provádět, obdobně jako v případě prodejní ceny, průměrování na agregované jednotky. Ve vazbě na vymezení výkonů v předchozím textu mohou informace o variabilních nákladech vypadat následovně:*

Druh dopravy	Typ vozu	Registrační značka	Počet ujetých km	Variabilní náklady na 1 km (Kč)	Variabilní náklady na 1 Kč výnosů	Celkové variabilní náklady (Kč)
Tuzemská	A1	1X1-1111	20 000	20,00	0,6667	400 000
Tuzemská	A1	1X1-1112	18 000	20,00	0,6667	360 000
Tuzemská	A1 celkem		38 000	20,00	0,6667	760 000
Tuzemská	A2	1X1-1114	19 000	19,00	0,6786	361 000
Tuzemská	A2	1X1-1115	19 500	19,00	0,6786	370 500
Tuzemská	A2 celkem		38 500	19,00	0,6786	731 500
<b>Tuzemská celkem</b>			<b>76 500</b>	<b>19,50</b>	<b>0,6725</b>	<b>1 491 500</b>
Mezinárodní	B1	1X1-1117	15 000	24,00	0,6857	360 000
Mezinárodní	B1	1X1-1118	14 000	24,00	0,6857	336 000
Mezinárodní	B1 celkem		29 000	24,00	0,6857	696 000
Mezinárodní	B2	1X1-1119	15 000	26,00	0,6842	390 000
Mezinárodní	B2	1X1-1120	16 000	26,00	0,6842	416 000
Mezinárodní	B2 celkem		31 000	26,00	0,6842	806 000
<b>Mezinárodní celkem</b>			<b>60 000</b>	<b>25,03</b>	<b>0,6849</b>	<b>1 502 000</b>
<b>Celkem</b>			<b>136 500</b>	<b>21,93</b>	<b>0,6786</b>	<b>2 993 500</b>

*Kromě variabilních nákladů na 1 km přepravy a variabilních nákladů na celkový objem naturálně vyjádřených výkonů lze dále stanovit i výši variabilních nákladů na 1 Kč výnosů z prodeje. Toto vyjádření se využívá v případě,*

že i objem celkových výkonů se vykazuje v peněžním vyjádření, z důvodů možnosti sčítat různé druhů výkonů. I v tomto případě platí to, co již bylo uvedeno v případě prodejní ceny, totiž že pokud dochází k průměrování hodnotových veličin, jsou tyto hodnoty relevantní pouze pro danou strukturu výkonů.

Vymezení variabilních nákladů často naráží na další problém, a to je samotné pojetí, které náklady mají být považovány za variabilní. Zatímco u části nákladů je to jednoznačné (zejména spotřeba základních materiálů apod.), u řady nákladů spojených s dávkou výkonů už mohou být názory rozdílné.

Pro **variabilní náklady** je z **pohledu manažerského účetnictví** charakteristické, že:

- jsou vynakládány v závislosti na **objemu výkonů** a jejich celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů;
- jsou opakovaně **vynakládány** po uskutečnění určitého objemu výkonů (dávky). Příkladem může být spotřeba olejů na údržbu výrobního zařízení po určitém množství vyrobených výrobků, náklady na opravy a údržbu po stanoveném množství ujetých kilometrů, náklady na dopravu výrobků. I tyto náklady, které jsou vyvolány určitým objemem výkonů a jsou společné více výkonům, patří mezi variabilní;
- jejich prospěch je vytvořením výkonu nebo dávky výkonů vyčerpán.

### 3.1.4 Marže

Rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a jeho variabilními náklady se nazývá **marže výkonu** (*contribution margin*) neboli **příspěvek výkonu na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku**. Často se využívá i označení krycí příspěvek (odvozeno z německého *Deckungsbeitrag*).

Marže výkonu

**Marže výkonu** vyjadřuje přínos výkonu k úhradě celkových fixních nákladů a k tvorbě zisku. Marže výkonu je nejdůležitější informací, kterou využívá manažer pro **řízení zisku, rozhodování o optimální struktuře výkonů** atd. Výše marže bezprostředně vyplývá ze stanovené prodejní ceny a variabilních nákladů produktu, a tedy i z tohoto důvodu je vymezení výkonu, prodejní ceny a variabilních nákladů nesmírně důležité. Čím je marže výkonu vyšší, tím více produkt přispívá na úhradu fixních nákladů a k tvorbě zisku. Přitom je všeobecně znám závěr, že by **prodejní cena měla pokrýt minimálně variabilní náklady** a že by, pokud je marže záporná, neměl být výkon dále poskytován. Nezapomeňme však, že toto tvrzení by mohlo být ovlivněno i nevhodným vymezením jednotky výkonů, s tím související prodejní ceny a variabilních nákladů.

## ZÁKLADNÍ VZTAHY MEZI OBJEMEM VÝKONŮ, NÁKLADY A ZISKEM

Kromě marže výkonu lze kvantifikovat i **celkovou marži** za dané období jako rozdíl mezi celkovými výnosy z prodeje a celkovými variabilními náklady (resp. součet celkových marží všech prodaných výkonů).

**Celková marže**

Další možností, jak vyjádřit marži, je **podíl marže k prodejní ceně výkonu**, který vyjadřuje, kolik (relativně) z každé koruny výnosů z prodeje připadá na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (*margin to sales*). Často se tento podíl označuje jako **příspěvek z tržeb**. Toto relativní vyjádření marže (příspěvku z tržeb) navazuje na vyjádření variabilních nákladů na 1 Kč výnosů z prodeje.

**Příspěvek z tržeb**

*Marže a příspěvek z tržeb v přepravní společnosti jsou uvedeny v následující tabulce:*

Druh dopravy	Typ vozu	Počet ujetých km	Cena za 1 km v Kč	Variabilní náklady na 1 km v Kč	Marže na 1 km v Kč	Výnosy z prodeje celkem v Kč	Celkové variabilní náklady v Kč	Marže celkem v Kč	Variabilní náklady na 1 Kč výnosů	Příspěvek z tržeb
Tuzemská	A1	20 000	30,00	20,00	10,00	600 000	400 000	200 000	0,6667	0,3333
Tuzemská	A1	18 000	30,00	20,00	10,00	540 000	360 000	180 000	0,6667	0,3333
Tuzemská	A1 celkem	38 000	30,00	20,00	10,00	1 140 000	760 000	380 000	0,6667	0,3333
Tuzemská	A2	19 000	28,00	19,00	9,00	532 000	361 000	171 000	0,6786	0,3214
Tuzemská	A2	19 500	28,00	19,00	9,00	546 000	370 500	175 500	0,6786	0,3214
Tuzemská	A2 celkem	38 500	28,00	19,00	9,00	1 078 000	731 500	346 500	0,6786	0,3214
<b>Tuzemská celkem</b>		<b>76 500</b>	<b>28,99</b>	<b>19,50</b>	<b>9,50</b>	<b>2 218 000</b>	<b>1 491 500</b>	<b>726 500</b>	<b>0,6725</b>	<b>0,3275</b>
Mezinárodní	B1	15 000	35,00	24,00	11,00	525 000	360 000	165 000	0,6857	0,3143
Mezinárodní	B1	14 000	35,00	24,00	11,00	490 000	336 000	154 000	0,6857	0,3143
Mezinárodní	B1 celkem	29 000	35,00	24,00	11,00	1 015 000	696 000	319 000	0,6857	0,3143
Mezinárodní	B2	15 000	38,00	26,00	12,00	570 000	390 000	180 000	0,6842	0,3158
Mezinárodní	B2	16 000	38,00	26,00	12,00	608 000	416 000	192 000	0,6842	0,3158
Mezinárodní	B2 celkem	31 000	38,00	26,00	12,00	1 178 000	806 000	372 000	0,6842	0,3158
<b>Mezinárodní celkem</b>		<b>60 000</b>	<b>36,55</b>	<b>25,03</b>	<b>11,52</b>	<b>2 193 000</b>	<b>1 502 000</b>	<b>691 000</b>	<b>0,6849</b>	<b>0,3151</b>
<b>Celkem</b>		<b>136 500</b>	<b>32,32</b>	<b>21,93</b>	<b>10,39</b>	<b>4 411 000</b>	<b>2 993 500</b>	<b>1 417 500</b>	<b>0,6786</b>	<b>0,3214</b>