

Manažerského účetnictví

Hana Jurajdová

hanaj@econ.muni.cz

723 570 151

Podmínky ke zkoušce

- Vypracování dvou potů ve cvičeních
 - Kalkulace a rozpočet na zadané téma
 - Zaúčtování účetních případů
- Vlastní zkouška
 - Rozprava nad vypracovaným projektem
 - Orientace v pojmech vztahujících se k předmětu

Obsah předmětu:

- Vymezení pojmů
- Kalkulace, rozpočetnictví
- Projekt
- Daňová a účetní specifika neziskových organizací

Literatura:

- Prezentace přednášek v ISu
- Různé materiály v Isu
- Typy na knihy:

Vymezení pojmů

- Finanční / podvojně účetnictví
 - Právní úprava
 - Plná x zjednodušená forma
- Jednoduché účetnictví
- Daňové „účetnictví“
- Manažerské účetnictví (i jiná označení: vnitropodnikové účetnictví, nákladové účetnictví – užší pojetí)

Vztah manažerského účetnictví k účetnictví finančnímu a daňovému

- Diferencované požadavky na členění, ocenění a zobrazení nákladů neovlivňují jen primární orientaci nákladového účetnictví. Mají podstatný vliv i na vztahy mezi nákladovým, finančním a daňovým účetnictvím.
- Vychází z různých potřeb uživatelů.

Vztah finančního x daňového účetnictví

- Ve vzájemném vztahu finančního a daňového účetnictví se prosazuje silná tendence zobrazovat podnikatelský proces s primárním zřetelem na zájmy externích uživatelů finančního účetnictví. Tento trend se projevuje i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku, který koncepčně vychází ze snahy vyjádřit tyto veličiny s ohledem na principy zachování kapitálu a vyjádření výdělkové schopnosti firmy ve sledovaném období.

Vztah finančního x daňového účetnictví

- Důsledkem této orientace je rozšiřující se nesoulad mezi vyjádřením zisku a daňového základu daně z příjmu. Úprava (primárně zjištěného) zisku na (odvozeně vyjádřený) daňový základ pak probíhá většinou dvojitým způsobem:
- Formou výběru účetních informací (příkladem je analytické oddělení daňově účinných nákladů a výnosů od daňově neúčinných), nebo
- Úpravou zisku na daňový základ mimo účetní systém (např. při zjišťování daňových odpisů).

Vztah finančního x manažerského účetnictví

- Dvě cesty:
- **Jednookruhová soustava** účetnictví, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů, a to formou různě členěné analytické evidence (nákladů, výnosů, aktiv, závazků a vlastního jmění).
- **Dvouokruhová soustava**, v níž se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu, tzn., že je řešena prostřednictvím spojovacích a rozlišovacích účtů.
- Kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy
- Obě soustavy lze účelně kombinovat.

Manažerské účetnictví

- **Není právně upraveno**
- **Dobrovolné**
- **Sleduje náklady/výdaje, výnosy/příjmy**
- **Uživatelé – vnitřní**
- **Vede se za jednotlivá hospodářská střediska**
- **Jiné jednotky (časové, množství)**
- **Do budoucna (varianty, projekty)**

Manažerské účetnictví

- Nedílnou součástí řízení, tj. pro:
 - Formulování strategií
 - Plánování a kontrolní činnost
 - Tvorbu rozhodnutí
 - Optimalizaci využití zdrojů
 - Zobrazení aktuálního stavu firmy akcionářům a zaměstnancům
 - Ochranu a zabezpečení aktiv

Předmět manažerského účetnictví

- Zaměřuje se na vnitřní strukturní rozměr hospodářské činnosti podniku a jeho předmětem je **hodnotová stránka jednotlivých aktivit** jako základních složek činnosti podniku (např. procesy nákupu materiálu, zhotovování výrobků, provádění prací, uskutečňování služeb, procesy prodeje, realizace investičního projektu, činnost jednotlivých útvarů podniku apod.)
- Smyslem každé aktivity je vytvoření určitého výstupu založeného na budoucím příjmu peněz.

Sledované nákladů členěných podle vztahu k výkonům

- Princip účelovosti prostupuje celým procesem přeměny nákladů ve finální výkony. Tímto procesem se prolínají dvě základní linie:

linie výkonová = Výkonově orientované účetnictví

- *orientovaná na vyjádření vztahu nákladu ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i dílčímu výkonu a aktivitě pomocných a obslužných činností*
- odpověď na otázky:
- Jaké jsou náklady prováděných výkonů?
- Jak řídit jejich hospodárnost?
- Které z výkonů jsou při současných cenách nejvýhodnější, jak měřit jejich přínos apod.?
- Klade důraz na **kalkulaci nákladů výkonů**.

linie útvarová = Odpovědnostně orientované účetnictví

- *sledující primárně otázku: ve kterém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložen, popř. který útvar odpovídá za jeho vznik.*
- Jde o vyjádření diferencovaného přínosu konkrétních středisek k celopodnikovým výsledkům.
- Nalezení vhodných motivačních účinných kritérií hodnocení a odměňování pracovníků.
- Kladen důraz na **rozčlenění nákladů podle odpovědnosti** za jejich vznik.

Sledované nákladů členěných podle vztahu k výkonům

- Oba přístupy jsou z hlediska metodického a zpracovatelského v současných podmínkách natolik integrované, že je nelze izolovat; každý z nich však představuje do jisté míry obsahově oddělný okruh problémů.

Složky manažerského účetnictví

- Kalkulace
- Rozpočetnictví (rozpočty)
- Vnitropodnikové účetnictví (okruhy)
- Vnitropodniková statistika
- Operativní evidence
- Controlling

Náklady

- (costs) představují v peněžní formě uskutečněné měření vynaložení ekonomických zdrojů v určité aktivitě, uskutečněné účelně a účelově. Tři momenty:
 - Vynaložení ekonomických zdrojů
 - Jednoznačné vymezení účelu
 - Odpovídající peněžní kvantifikace

Ekonomický prospěch (výnos)

- (benefit) představuje na peníze převoditelný užitečný výstup dané aktivity
- Přispívá k zachování kapitálu a jeho zhodnocení
- Neexistuje aktivita bez nákladů.

Rozlišení nákladů pro MU

- Finanční pojetí – vychází z finančního účetnictví. Primárně zdůrazňuje množství vynaložených peněz a zachování nominálního peněžního kapitálu.
 - Náklady produktu (jednicové) x období (režijní)
 - Náklady nespotřebované (z rozvahy) x spotřebované (z výsledovky)
- Hodnotové pojetí
- Ekonomické pojetí - oportunitní

Rozlišení nákladů pro MU

- Hodnotové pojetí – zdůrazňuje v peněžní formě vyjádřenou spotřebu reálných ekonomických zdrojů jako výrobních faktorů a zachování věcného kapitálů. Vychází z běžného řízení a kontroly aktuálně uskutečňovaných aktivit. (např. bezplatná práce podnikatele)

Rozlišení nákladů pro MU

- Ekonomické pojetí – Řeší se otázky optimální alokace zdrojů nebo účelného využití již alokovaných zdrojů. Oportunitní náklady představují efekt z neuskutečněných alternativ v důsledku spotřeby omezených zdrojů na vybranou variantu.

Dodatkové kritérium

Kritéria racionality vynaložení N

- Hospodárnost = odráží racionalitu vynakládání a využívání ekonomických zdrojů v dané transformaci. Měříme výši a vývojem průměrných nákladů na kalkulační jednotici. Ve dvou formách:
 - Úspora = minimalizace nákladů na zajištění rozsahu výkonů
 - Výtěžnost = úsilí o maximalizace objemu výkonů z daného rozsahu vynaložených ekonomických zdrojů

Kritéria racionality vynaložení N

- Účinnost = zhodnocení vynaložených nákladů, tj. vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů (měří se vztahem mezi získaným ekonomickým prospěchem a rozsahem vynaložených nákladů)

Kritéria racionality vynaložení N

- Efektivnost = vyjadřuje míru dosažení predeterminovaných cílů a úkolů; měří se formou rozdílů od předem stanovených hodnot

Náklady (popř. i výnosy)

- Dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu** (prvotní, externí)
- Dle odpovědnosti, tj. dle místa vzniku (střediska), (druhotné, interní)
- Dle objemu výroby (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé)
- Dle rozhodování (oportunitní)
- Dle kalkulace (jednicové = přímé a režijní = nepřímé)

Náklady a výnosy

- Rentabilita (jestli se nám to vyplatí)
- Vztah mezi objemem, náklady, výnosy a ziskem
- Bod rentability = **bod zvratu** = jaký je minimální objem výroby (výkonu), nutný k tomu, aby se výnosy (tržby) rovnaly nákladům, tj. od kdy začínáme být ziskový

Závěr

- Orientace v pojmech:
 - Účetnictví
 - Náklad
 - Výnos
 - Hospodárnost, efektivnost, účinnost
- Vytvořit dvojice
 - Přemýšlet na projektem

KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ

- Základním nástrojem řízení po linii výkonů je kalkulace. V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně (věcně) vyjádřený výkon.

Kalkulace

- Kalkulací se rozumí stanovení a zjištění nákladů a ceny na kalkulační jednici
- **Kalkulační jednice** představuje věcně i rozsahově vymezenou měrnou jednotku, ke které se vztahují náklady i související ekonomický prospěch
- Přímé náklady
- Nepřímé (režijní) náklady

Základní kalkulační pojmy:

- Pojem kalkulace nákladů výkonů lze obecně chápat ve třech základních významech:
- Jako **činnost** vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici),
- Jako **výsledek** této činnosti, tedy propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici,
- Jako vydělitelná **část informačního systému** podniku, sice úzce spjatá s nákladovým účetnictvím.

Kalkulace dle časového horizontu

- Předběžná kalkulace
- Kalkulace výsledná

Metoda kalkulace

- Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů, resp. následného zjištění skutečných nákladů na určitý výkon organizace.

Obecně je závislá na:

- Vymezení předmětu kalkulace,
- Způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- Struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotici.

Vymezení předmětu kalkulace

- Všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které organizace vyrábí nebo provádí, ale i
- Zákaznický orientovaná kalkulace = nejen druh výkonu, ale i odběratel, jemuž je zakázka určena.
- Předmět je vymezen:
 - kalkulační jednicí
 - kalkulovaným množstvím

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

- Dva okruhy problémů
 - **Jak** přiřazovat náklady kalkulační jednotce? (metodické hledisko)
 - přímé x nepřímé náklady
 - **Proč** se přiřazují náklady kalkulační jednotce? (uživatelské hledisko)
 - alokace nákladů

Typový kalkulační vzorec

- 1. Přímý materiál
- 2. Přímé mzdy
- 3. Ostatní přímé náklady
- 4. Výrobní (provozní) režie
 - = Vlastní náklady výroby (provozu)
- 5. Správní režie
 - = Vlastní náklady výkonu
- 6. Odbytové náklady
 - = Úplný vlastní náklady výkonu
- 7. Zisk (ztráta)
- Cena výkonu (základné)

Kalkulační vzorce orientovaných na řízení a rozhodování

- Retrográdní kalkulační vzorec
- Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady
- Dynamická kalkulace

Metody

- A) kalkulace dělením
 - prostá
 - stupňovitá
 - s poměrovými (ekvivalenčními čísly)
- B) kalkulace přírážková
 - sumační
 - diferencovaná

Alokace

= přiřazení nákladů příslušnému objektu.
Hlavním cílem je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit.

Cíl alokace

- Neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladů příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazena.

Pět typů rozhodovacích úloh

- Ú, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů v budoucnosti;
- Ú, jejichž smyslem je motivovat manažery a zaměstnance z hlediska dosažení cílů;
- Ú, jejichž smysle návrh a obhajoba ceny, tj. vychází z propočtu nákladů vynaložených v souvislosti s prodávanými výkony;
- Reprodukční úlohy
- Ú založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech organizace;

Principy alokace

- Příčinnost (příčinné souvislosti) vzniku nákladů – každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčině vyvolal;
- Únosnost nákladů – tj. jakou výši nákladů je schopen „unést“ např. v prodejní ceně;
- Průměrování – tj. jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek;

Alokační fáze

- = dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je pomocí alokačního postupu vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi alokovanými náklady a finálním výkonem. Zpravidla 3:
 - Přiřazení přímých nákladů k objektu jejich vzniku
 - Vyjádření vztahu nepřímých nákladů - souvislosti
 - Vyjádření podílu nepřímých nákladů

Rozvrhová základna

- je v zásadě „spojovacím můstkem“, který umožňuje překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu.
- Závěr: význam jakéhokoliv přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování vzrůstá a klesá podle toho, jak úzký (či naopak volný, zprostředkovaný) příčinný vztah je mezi přiřazenými náklady a objektem přiřazení.

System plánů a rozpočtů

- Není jednotné rozlišení pojmů „rozpočet“ a „plán“. Plánování se pojímá obecně šířeji než rozpočetnictví, neboť:
- Plánová se užívá jako nástroj prosazování tzv. podnikových politik (strategií),
- Plánování se někdy může omezit na věcné vymezení úkolů.

Pojmy - rozpočet

- Musí mít vazbu na podnikové politiky, ať přímou či nepřímou, má charakteristiky:
- A) stanovují se jím hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách,
- B) rozpočet musí stanovit určité úkoly, jichž míra závaznosti může být rozdílná, dle druhu rozpočtu a druhu úkolu atd.
- C) rozpočet má vazbu na určité časové období.
- D) v rozpočetnictví se pracuje i s položkami odhadovanými.

Pojmy – rozpočet, normy

- Rozpočet se někdy chápe jako pouhý převod úkolů věcně vymezených plánem na peněžní jednotky.
- NORMY jsou směrné veličiny, které ve striktním pojetí musí být nejdříve stanoveny v naturálních jednotkách (hodiny práce, kilogramy spotřebovaného materiálu atd.) a teprve pak převedeny na hodnotové ukazatele pomocí hodinové sazby apod.

Pojmy - limit

- Limit je nejvolnější způsob stanovení směrné veličiny. Může se vyjadřovat hodnotově i naturálně za předpokladu, že daný naturální limit je vyjádřen společnou měrnou jednotkou (např. počet pracovníků).
- Limit: směrný, nepřekročitelný, povolení dodatečné zvýšení limitu aj.

Rozpočtování

- - považuje se za součást manažerského účetnictví
- - nástrojem řízení
- Rozpočty dle časového úseku: operativní, krátkodobé, strategické, kapitálový
- Rozpočet pevný (nerozlišuje variabilní a fixní složku nákladů), variabilní (rozlišuje)

Rozpočet

- Přírůstkový rozpočet – vychází z:
 - Rozpočtů za minulé období,
 - Skutečné výsledky za poslední období.
- Rozpočet vycházející od nuly – „zero based budget“ (ZBB) – všechny činnosti se nově hodnotí, jako by se rozpočet sestavoval pro novou činnosti, která dosud neexistovala

Rozpočty

- Za pevně vymezené období – např. na roční období
- Klouzavé rozpočty – vychází ze zásad:
 - Sestavují se na základní období a navíc na kratší úseky,
 - Rozpočet se stále aktualizuje.

Rozpočty

- Globální – stanoví globální úkoly v jednotlivých položkách pro celkovou činnost útvaru nebo pro skupinu útvarů.
- Rozpočty dle dílčích aktivit vycházejí z rozlišení dílčích činností; základem jejich rozlišení jsou odlišné příčiny vzniku nákladů (tzv. „pohaněče“ nákladů)

Rozpočet

- Rozpočet limitní – stanoví úkol, kterým se určuje částka nákladů (výdajů), která se nemá překročit
- Rozpočet indikativní – stanoví odhadová, předpokládaná, propočtená částka, jejíž nedodržení může mít pouze důsledek pro systém stimulace.

Zdrojový rozpočet

NÁKLAD	V Kč	Veřejný	Soukromý	Vlastní
Osobní				
Materiál				
Služby				
CELKEM				