

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

2. přednáška

Dnes:

- Kalkulace - členění nákladů dle kalkulace, kalkulační vzorec, kalkulační jednice, režijní náklady;
- Rozpočetnictví - význam rozpočtu, klasifikace rozpočtů, techniky sestavení, zdrojový rozpočet;

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 jednici.

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 jednotci?
(metodické hledisko)
 - přímé x nepřímé náklady
 - **Proč** se přiřazují náklady kalkulační jednotci?
(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

Retrográdní kalkulace

- V mnoha podnicích dnes je kalkulace nákladů nahrazována kalkulací ceny, jejímž základem je dosažení stanovené úrovně zisku nebo marže. Při tomto typu kalkulací se vychází z rozdílových metod zobrazených v tzv. retrográdních kalkulacích, které mohou mít např. podobu:

Základní cena výkonu

(-) dočasná cenová zvýhodnění

(-) slevy (stálým zákazníkům, množstevní, sezónní,...)

(=) Cena po úpravách

(-) náklady

(=) Zisk

Dynamická kalkulace

- Základním členění nákladů v dynamické kalkulaci je na náklady přímé a nepřímé. V této kalkulaci se ale také náklady člení na fixní a variabilní. To je zapříčiněno vlivem změn v objemu prováděných výkonů (fází reprodukčního procesu). Tato kalkulace se využívá zejména při ocenění vnitropodnikových výkonů, ke kterým dochází v rámci podniku. Použití této kalkulace je vhodné u operativních úkolů. Ale její uplatnění je možné i při strategických úlohách.

Pro správné stanovení dynamické kalkulace, je nutnost znát dva vstupy informací:

1. Zjištění výše přímých a nepřímých nákladů – tyto náklady se zjistí v rámci jednookruhového nebo dvouokruhového vnitropodnikového účetnictví. Můžeme hovořit také o režijních a jednicových nákladech.
2. Výpočet nepřímých nákladů – počítá se zde variabilní a fixní složka těchto nákladů, které se poté zanesou do kalkulace.

Podoba dynamické kalkulace může být následující:

- 1. Přímý materiál (jednicový)
- 2. Přímé mzdy (jednicové)
- 3. Ostatní přímé náklady
 - Ostatní přímé náklady – variabilní část
 - Ostatní přímé náklady – fixní část
- 4. Přímé náklady celkem
- 5. Výrobní režie
 - Výrobní režie – variabilní část
 - Výrobní režie – fixní část
- 6. Vlastní náklady výroby celkem
- 7. Správní režie
 - Správní režie – variabilní část
 - Správní režie – fixní část
- 8. Vlastní náklady výkonu celkem
- 9. Odbytová režie
 - Odbytová režie – variabilní část
 - Odbytová režie – fixní část
- 10. Úplné náklady výkonu

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 budgeted“ (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				