

# Manažerské účetnictví a daně

1. tutorial

12. 10. 2019

Ing. Marie Hladká, Ph.D.

# Vyučující, průběh semestru

- Marie Hladká, kancelář č. 415, [MarieHladka@econ.muni.cz](mailto:MarieHladka@econ.muni.cz)
- Jakub Pejcal, kancelář č. 416, [JakubPejcal@econ.muni.cz](mailto:JakubPejcal@econ.muni.cz)

1. Tutoriál 12. 10. 2019, **zadání POT**
2. Tutoriál 2. 11. 2019
3. Tutoriál 6. 12. 2019, **test, odevzdání POT**

Literatura: studijní opora v Isu, obsah tutoriálů

# Obsah předmětu - témata

- Vymezení manažerského účetnictví
- Kalkukace, kalkulační techniky
- Rozpočetnictví, sestavení rozpočtu
- Náklady, třídění nákladů, bod zvratu
- Projektový management
- Nákladová stránka projektu
- Příjmová stránka projektu
- Účetní a daňový systém
- Finanční analýza v NNO
- Zpracování neziskového projektu

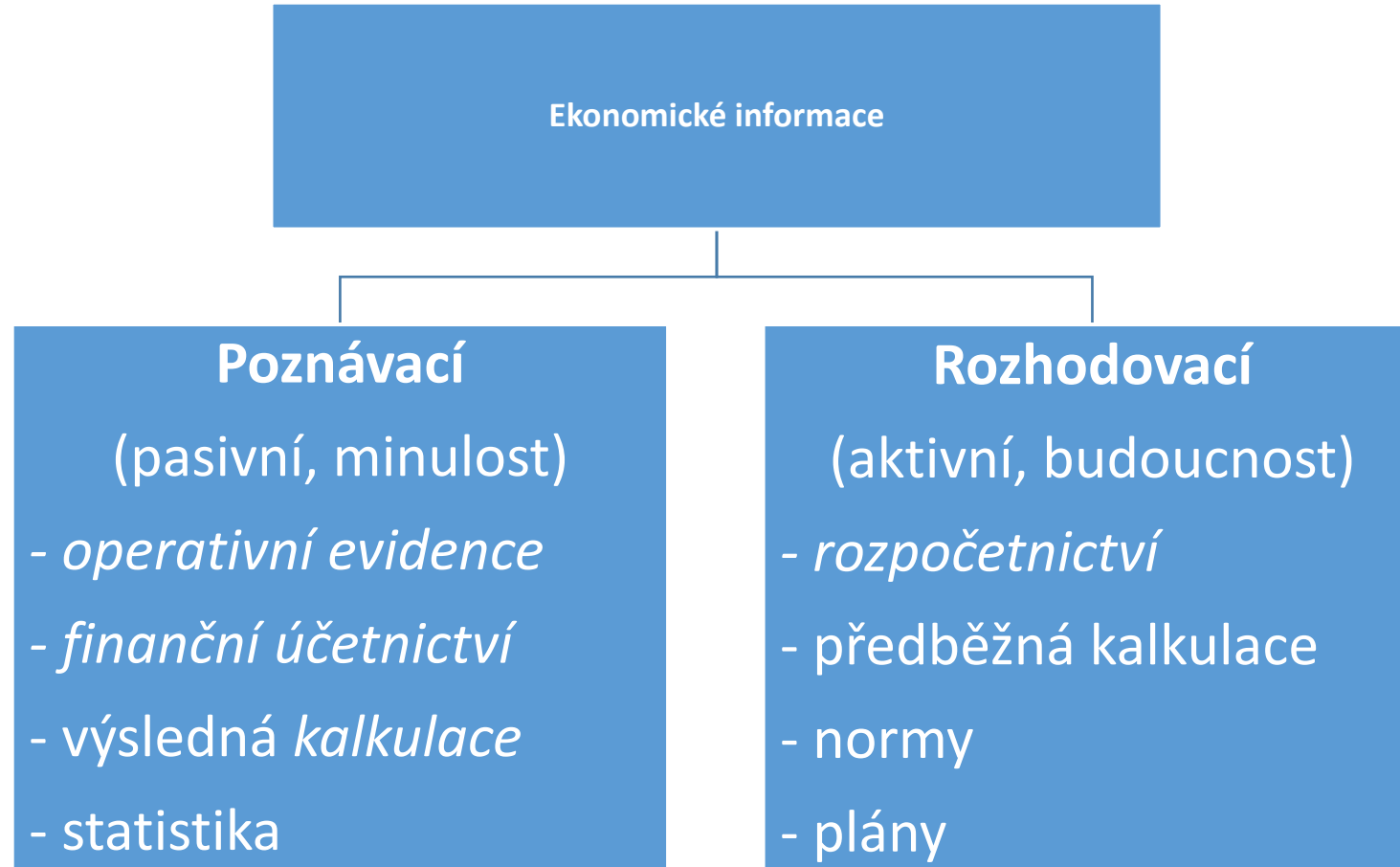
# Vymezení základních pojmu

1. Tutoriál  
první blok

# Informační soustava

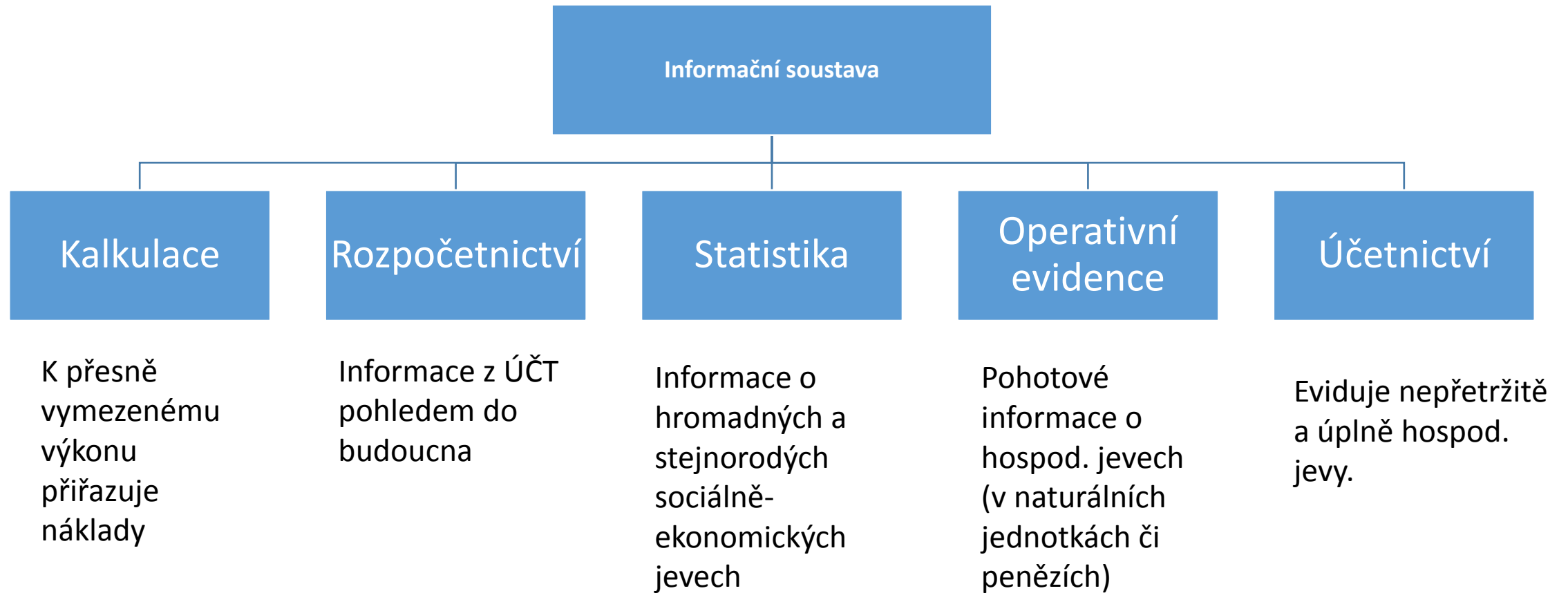
- Pro správné řízení jevů a procesů musíme mít údaje o jejich **stavu a vývoji = informace**.
- **Informace**
  - číselné, slovní aj. údaje
  - zjišťované různou formou a technikou
  - spolehlivé (pravdivé) a včasné
- **Ekonomické informace** (využívány v různých fázích řídicích procesů)
  - Zjišťují výchozí stav
  - Sledují vývoj výchozího stavu, analyzují ho a hodnotí
  - Vývoj operativně ovlivňují a řídí

# Ekonomické informace podle časového vztahu k řízení



# Informační soustava

(systém všech oborů ekonomických informací)



# Druhy účetnictví

- **Finanční účetnictví:** Slouží hlavně pro potřeby externích uživatelů, které zajímá budoucí prospěch. Používá se pro hodnocení výnosnosti kapitálu a rizik. Cílem finančního účetnictví je vyjádřit veličiny s ohledem na principy uchování kapitálu a vyjádření výdělkové schopnosti firmy v daném období. Vzniká však nesoulad mezi vyjádřením zisku a daňového základu
- **Daňové účetnictví:** Slouží pro správné vyjádření základu daně z příjmu. Úprava hospodářského výsledku na základ daně buď formou výběru účetních informací, nebo úpravou mimo účetní systém.
- **Manažerské účetnictví:** Poskytuje účetní informace, které jsou využívány pro řízení podnikatelských procesů pracovníky na různých stupních vedení podniku.
- **Nákladové účetnictví:** Podává informace o různých fázích v podniku. V první řadě se jedná o zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů podle vztahu k výkonům a poté i ve vztahu k procesům, činnostem a útvarům.



# Vztah finančního a manažerského účetnictví

**Rozdílné požadavky externích uživatelů** účetních informací (FIN ÚČT) a potřeb řízení (MANA ÚČT) vede ke dvěma metodickým cestám, jak je propojit

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

# Manažerské účetnictví

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

# Složky manažerského účetnictví

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

# Něco jako definice...

- *...nedílná součást řízení, zabývá se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro: formulování strategie; plánování a kontrolní činnost; tvorbu rozhodnutí; optimalizaci využití zdrojů; zobrazení aktuálního stavu organizace; zobrazení stavu organizace zaměstnancům; ochranu a zabezpečení aktiv*

# Historie MANA

- I. Fáze: Vznik je datován do 20. let 20. století (jednoduchá forma **nákladového účetnictví**, výnosu a zisku konkrétních produktů)
- II. Fáze: potřeba kontroly a operativního řízení – zavedení **odpovědnostního nákladového účetnictví**
- III. Fáze: potřeba informační podpory pro manažery na operativní a taktické, strategické a investiční úrovni, **vyhodnocení variant budoucího vývoje**

# Náklady

1. Tutoriál  
druhý blok

# Relevantnost nákladů

Náklad (costs): *peněžní vyjádření účelového vydání hospodářských prostředků a práce*

Náklady představují v peněžní formě uskutečněné měření vynaložení ekonomických zdrojů v určité aktivitě uskutečněné **účelně** a **účelově**

**Účelnost** – vynakládání nákladů a vytvoření výkonů je cílevědomě řízeno a musí být uskutečňováno racionálně a hospodárně

**Účelovost** – náklady jsou spojeny s určitým výkonem (příčinný vztah)

Tři momenty:

- Vynaložení ekonomických zdrojů
- Jednoznačné vymezení účelu
- Odpovídající peněžní kvantifikace

*Jak se v organizaci náklady chovají?*

*Jaké jsou zákonitosti vývoje nákladů?*

*Jak náklady vyhodnocovat?*

*Jak o nákladech rozhodovat?*

*Jak náklady řídit?*

# 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

*Jak se v organizaci náklady chovají?*

*Jaké jsou zákonitosti vývoje nákladů?*

*Jak náklady vyhodnocovat?*

*Jak o nákladech rozhodovat?*

*Jak náklady řídit?*



# 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. Náklady se vymezují jako primární **vynaložení peněz na uskutečnění určitých aktivit**.

Za náklady jsou považovány pouze ty využívané nebo spotřebované ekonomické zdroje, které jsou podloženy reálným výdejem peněz.

## 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)

## Ekonomické pojetí – oportunitní

Řeší se otázky **optimální alokace zdrojů** nebo účelného využití již alokovaných zdrojů, a to podle kritéria maximálního ekonomického užitku. Náklady ekonomických zdrojů se **nevymezují výší prostředků, které byly vynaloženy na jejich pořízení, ale možnou užitečností při jejich využití**.

### Oportunitní náklady

- představují efekt z neuskutečněných alternativ v důsledku spotřeby omezených zdrojů na vybranou variantu
- nepředstavují reálně vynaložené náklady, které byly vynaloženy na vytvoření určitého produktu, ale fiktivní ocenění omezených ekonomických zdrojů
- představují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na určitou alternativu.

# Kritéria racionality vynakládání prostředků

- Cílem aktivity podniku je zhodnocení obětovaných složek majetku (zisk). Racionalitu vynaložení nákladů lze hodnotit prostřednictvím specifických kritérií.
  - Hospodárnost (economy)
  - Efektivnost (efficiency)
  - Efektivita (effectiveness)

# Kritéria racionality vynaložení N

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

Měřítkem hospodárnosti je vývoj nákladů na jednotku výkonu (průměrné náklady).

# Kritéria racionality vynaložení N

- **Efektivnost** = hodnotí vynaložené náklady s ohledem na míru ekonomického zhodnocení (vztah mezi získaným prospěchem a rozsahem vynaložených nákladů).

Ekonomická účinnost se může zvyšovat i při zhoršující se hospodárnosti (růst průměrných nákladů je vykompenzován růstem jednotkových cen).

# Kritéria racionality vynaložení N

**Efektivita** = vyjadřuje míru dosažení stanovených cílů a úkolů. Lze ji měřit formou rozdílu proti předem stanoveným hodnotám.

# Členění nákladů

Klasifikace podle různých hledisek – možné uspořádat do určitých logických celků, které mají určitou vypovídací schopnost a význam.

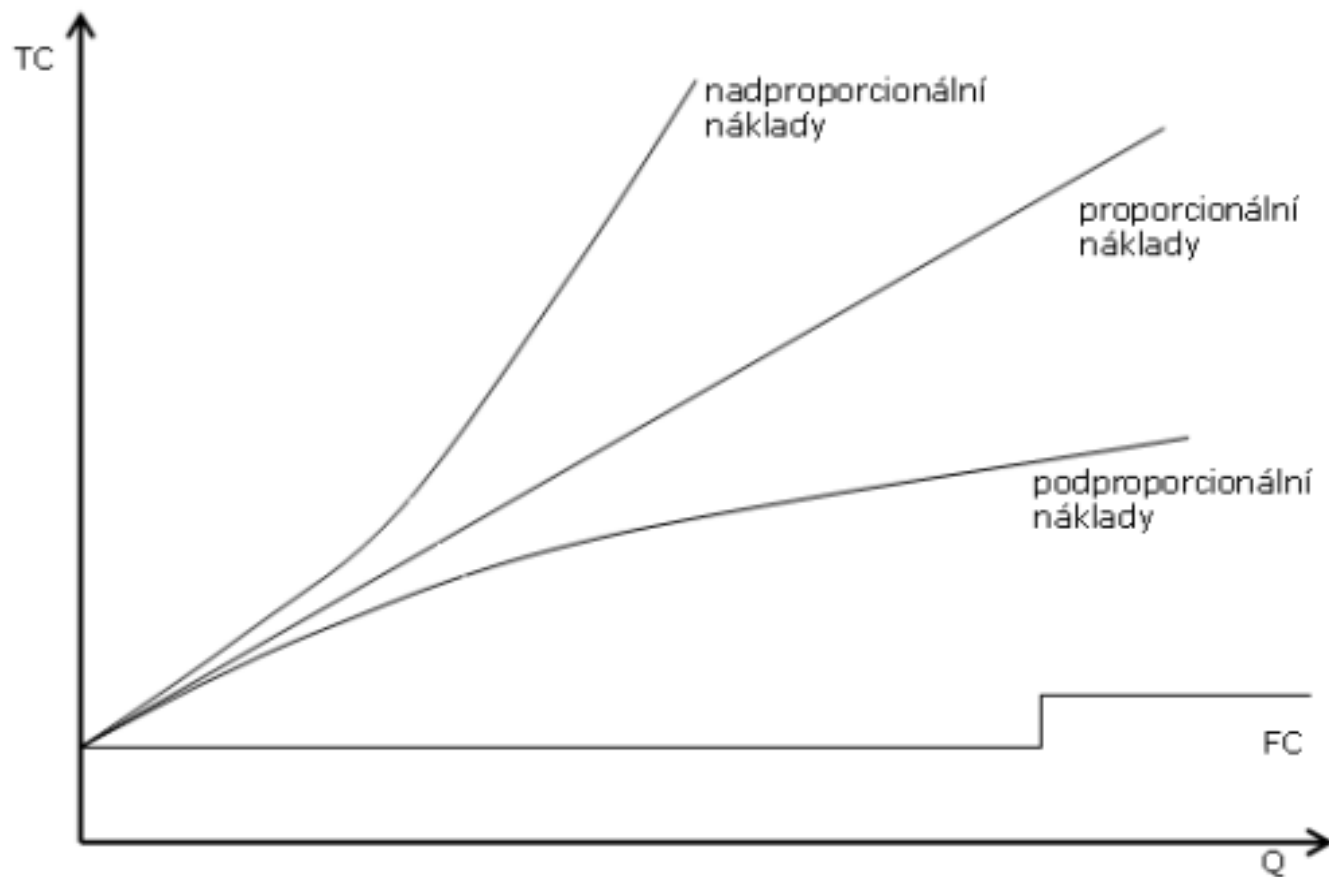
- Dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu** (prvotní, externí)
- Dle **odpovědnosti**, tj. dle místa vzniku (střediska), (druhotné, interní)
- Dle **objemu výroby** (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé)
- Dle **rozhodování** (oportunitní)
- Dle **kalkulace** (jednicové = přímé a režijní = nepřímé)

# Náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby

- N, které se v souvislosti se změnami objemu výkonu ve své absolutní hodnotě mění, jsou na změnách objemu závislé, proměnlivé – **variabilní N** (proporcionální, nadproporcionální, podproporcionální)
- N, které se v souvislosti se změnami objemu výkonu ve své absolutní hodnotě nemění, jsou na změnách objemu nezávislé – **fixní N**
- V závislosti na změnách objemu výroby jsou nejužívanější kategorie:
  - **Celkové N**
  - **Průměrné N** – slouží k měření hospodárnosti (pokles průměrných N zvyšuje hospodárnost)
  - **Přírůstkové N** – vyjadřují přírůstek celkových N vyvolaný změnou objemu výkonu



# Vývoj variabilních nákladů



# Náklady přímé a nepřímé

- V ekonomice posuzujeme „přímost a nepřímou“ podle toho, jakým způsobem jsou náklady přiřazovány k jednotlivým aktivitám a výkonům
- **Přímé N** – lze jednoznačně a spolehlivě vyčíslit současně s příslušným výkonem
- **Nepřímé N** – nelze přímo přiřadit určitému výkonu, ale přiřazují se pomocí nepřímých postupů, tj. matematickými výpočty
  - Jsou vynakládány neoddělitelně na více aktivit

# Členění nákladů 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
  - **Linie útvarová** – odpovědnostně orientované účetnictví
- 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.

# Linie výkonová

- *orientovaná na vyjádření vztahu nákladu ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i dílčímu výkonu a aktivitě pomocných a obslužných činností*

*odpověď na otázky:*

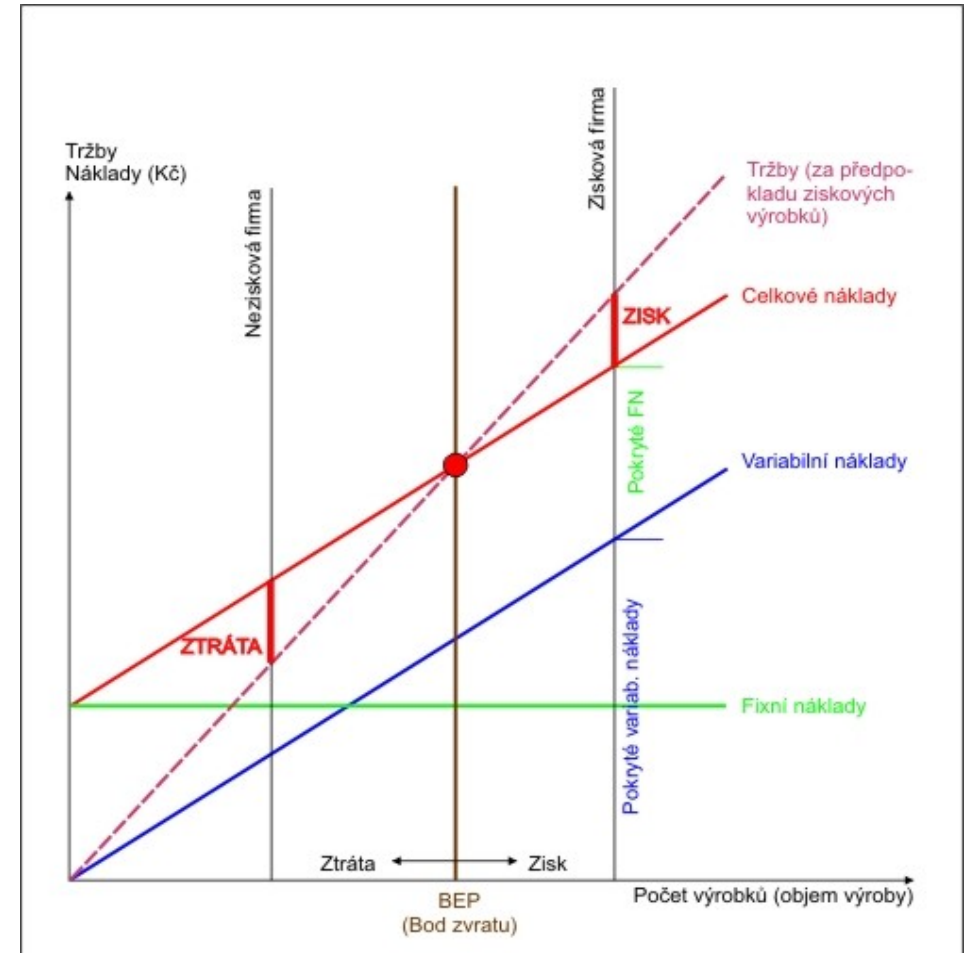
- Jaké jsou náklady prováděných výkonů?
- Jak řídit jejich hospodárnost?
- Které z výkonů jsou při současných cenách nejvýhodnější, jak měřit jejich přínos apod.?
- Klade důraz na **kalkulaci nákladů výkonů**.

# Linie útvarová

- *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.

# Bod zvratu

- 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.
- Situace, kdy se výnosy vyrovnají nákladům - kdy začneme vydělávat, tj. když celkové příjmy začnou převyšovat celkové náklady (fixní + variabilní)
- *Tento bod bývá důležitým milníkem z pohledu dlouhodobějšího udržitelného fungování organizace. Pokud jej nedosáhne, buď začne dotovat provoz úvěry či půjčkami (vlastními či cizími) nebo dřív či později zanikne. Bod zvratu a jeho projekce ukazuje ekonomickou životaschopnost vašich projektů či fungování organizace.*



# Bod zvratu je východiskem pro celou řadu rozhodování

- **stanovení objemu výroby** zajišťujícího potřebnou výši zisku (a to i nulového)
- stanovení **limitu fixních nákladů** tj. jaké výše mohou dosáhnout fixní náklady, aby podnik nebyl ještě ztrátový, popřípadě aby zisk neklesl pod požadovanou hranici.
- stanovení **limitu variabilních nákladů** tj. jaké výše mohou dosáhnout variabilní náklady, aby podnik nebyl ještě ztrátový, popřípadě aby zisk neklesl pod požadovanou hranici,
- stanovení **minimální výše ceny**, tj. jaká je nejnižší úroveň ceny, aby podnik nebyl ještě ztrátový, popřípadě aby zisk neklesl pod požadovanou hranici,
- **výběr technologické varianty** z hlediska celkových dosahovaných nákladů příslušných variant
- **stanovení stupně provozní páky** (citlivosti zisku na změny objemu produkce).

# Kalkulace

1. tutoriál

třetí blok



# KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ

- Základním nástrojem řízení po linii výkonů je kalkulace.
- V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí **propoččet 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

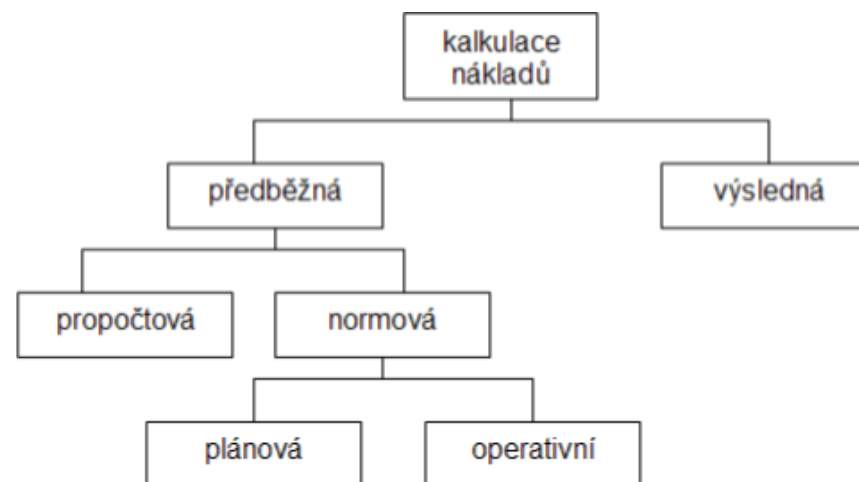
# Základní kalkulační pojmy:

- 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.

# Kalkulační systém

Kalkulace se využívají zejména:

- **při řízení hospodárnosti** – umožňují porovnávat skutečné a předem stanovené náklady;
- **při tvorbě vnitro organizačních cen** – na jejich základě se oceňují druhotné náklady a výnosy středisek;
- **při návrhu cen externím odběratelům** – je významným podkladem pro posouzení tržní ceny;
- **při sestavování plánů a rozpočtů** – kalkulace poskytují základní vstupní informace pro jejich sestavení;
- **při rozhodování o objemu a struktuře výkonů;**
- **při rozhodování o způsobu provádění výkonů** – v rámci vlastní činnosti nebo nákupem od externích dodavatelů;



# Metoda kalkulace

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

# Časové členění kalkulací

- **Předběžné kalkulace (ex ante)**
  - Před započítáním služby, zahájením činnosti
  - Vychází se z technických podkladů, organizačních směrnic, vývoje N za předešlé období...
    - Normové kalkulace (vycházíme z technických a technicko-hospodářských norem)
      - K plánová (rok, čtvrtletí,..) = bere v úvahu množství + očekávané změny
      - K operativní, = bere v úvahu aktuální stav podmínek
      - K základní = platná na začátku a po celé období, nebere v úvahu změny
    - Propočtové kalkulace (míra přesnosti mnohem menší, odhadujeme na základě N z minulosti)
      - Stanovení nabídkové ceny (pro externí partnery)
      - Stanovení očekávaných nákladů (pro řízení podniku)
- **Výsledné kalkulace (ex post)**
  - Po skončení výroby, ukončení činnosti.
  - Vychází se z údajů z účetnictví, zjišťují se skutečné náklady na KJ

# Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

- Dva okruhy problémů
  - **Jak** přiřazovat náklady kalkulační jednici? (metodické hledisko)
    - přímé x nepřímé náklady
  - **Proč** se přiřazují náklady kalkulační jednici? (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 vzorec v NNO

## Struktura nákladů pro potřeby kalkulace

Neexistuje celostátně závazný KV

N přímé a N režijní

Rozdílný pro hlavní a vedlejší  
činnost organizace

- (Upravuje §28, vyhlášky  
504/2002 Sb.)

## Hlavní činnost

Poslání organizace vymezené  
statutem, stanovami, zřizovací  
listinou atp.

Veškeré činnosti, pro které byla  
NO zřízena.

Jedná se zpravidla o neziskové  
aktivity

## Vedlejší činnost

= doplňková, podnikatelská,  
hospodářská

Činnosti vykonávané za účelem  
dosažení zisku.

Nesmí ohrozit kvalitu a dostupnost  
hlavní činnosti

Rovněž uvedeno v zakládacích  
listinách.

# Kalkulační vzorec v NNO

## Vedlejší činnost

1. Přímé (jednicové) náklady
2. Režijní náklady

---

Vlastní náklady výkonu/služby

3. Zisk (je-li) kalkulován

---

Cena (bez DPH)

## Hlavní činnost

1. Přímé (jednicové) náklady
2. Režijní náklady

---

Vlastní náklady výkonu/služby

Ztráta....(dotace)

---

Cena (bez DPH)

# Co nám kalkulační vzorec říká

- Základy cenové politiky v nestátním neziskovém sektoru....
- Jak se cena tvoří v ziskovém sektoru...
- Zohlednění zisku/ztráty
  
- Hospodářská činnost – zisk se kalkuluje především proto, aby se pokryla míra rizika, nepodaří-li se realizovat všechny záměry vycházející z poslání.
- Hospodářská činnost nemůže být ztrátová (případná ztráta se hradí z rezervního fondu)
- Není-li trvale dosahován zisk, musí se tato činnost ukončit.

# 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.

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.

# 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;

# 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, tj. rozhodnutí o objemu, cenách, sortimentu.
- Ú založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech organizace;

# Kalkulace prostým dělením

- Při **stejnorodé výrobě** – všechny N se vztahují k jednomu druhu výkonů
- **Přímé N – podle norem, Nepřímé N – dělí se objemem výroby**
- Pokud jsou jednotlivé výkony různě nákladově náročné, dochází při použití této metody ke **značnému zkreslení** výsledné kalkulace jednotlivých výkonů.

# Kalkulace dělení s poměrovými čísly

- Při výrobě **podobných výrobků, vyráběných stejnou technologií, lišících se rozměrem, tvarem...**
- Společné náklady se rozdělují podle **poměrových čísel** (např. množství spotřebovaného materiálu), která vyjadřují vztah k základnímu výrobku.



# Kalkulace přírážková

- Při **různorodé výrobě**.
- Společné N – rozvrhujeme **podle zdůvodněné rozvrhové základny**, která vyjadřuje přímou úměru mezi růstem RN a zvolenou veličinou
- Složité vybrat vhodnou základnu..
- Rozvrhová základna může být:
  - **Peněžní** (přímé mzdy, přímý materiál,..). Počítáme vždy režijní přírážku v **%** z této základny (*podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu*)
  - **Naturální** (strojové hodiny, normohodiny práce dělníků). Režijní **sazba** v Kč na jednotku rozvrhované základny.

# Kalkulace přírážková

- **Výhoda peněžních základů** je ve snadném a přesném zjišťování, **nevýhodou** je jejich nestabilita – podléhají častým změnám.
- Tento nedostatek nemají **naturální základny**. Jejich zjišťování je však náročnější. Vybírají se buď na základě zkušeností, nebo pomocí technicko-ekonomických rozborů.