

Vysoká škola hotelová v Praze 8, spol. s r.o.

Studijní opora k předmětu
EK107 Manažerské účetnictví

Výuka v kombinované formě

Výuka manažerského účetnictví v magisterském programu v kombinované/distační formě probíhá ve třech modulech, celkem 15 hodin (5 - 5 - 5)

Formou atestace je zkouška (6 kreditů)

Garant předmětu: Ing. Věra Levičková, Ph.D.

- Přednášející: Ing. Věra Levičková, Ph.D.
- Cvičící : Ing. Věra Levičková, Ph.D.
- Zkoušející: Ing. Věra Levičková, Ph.D.

Obsah:

I. modul

I.1 Úvodní tutoriál

- 1.1.1 Průvodce kurzu
- 1.1.2 Organizace výuky

- 1.2 Průvodce studiem modulu č. 1
 - 1.2.1 Obsah a struktura manažerského účetnictví
 - 1.2.2 Manažerské účetnictví jako nástroj řízení
 - 1.2.3 Metodická pravidla manažerského účetnictví
 - 1.2.4 Controlling – metoda zvýšení účinnosti systému řízení

- 1.3 Shrnutí kapitoly I. Modulu
 - 1.3.1 Úkoly k procvičování a zopakování
 - 1.3.2 Korespondenční úkol modulu č. 1

II. modul

2.1 Průvodce modulu č. II

- 2.1.1 Pojetí a členění nákladů v nákladovém účetnictví
- 2.1.2 Kalkulace – základní nástroj výkonově orientovaného řízení nákladů
- 2.1.3 Typy a metody kalkulací
- 2.1.4 Kalkulační systémy

- 2.2 Shrnutí kapitoly II. modulu
 - 2.2.1 Úkoly k procvičování a zopakování
 - 2.2.2 Korespondenční úkol modulu č. II

III. modul

3.1 Průvodce modulu č. III

- 3.1.1 Organizace účetních informací pro potřeby manažerského účetnictví
- 3.1.2 Vnitropodnikové ceny
- 3.1.3 Postavení rozpočtů nákladů v systému hodnotových nástrojů řízení
- 3.1.4 Metody sestavování, typy a kontrola plnění rozpočtů

3.2 Shrnutí kapitoly III. Modulu

3.2.1 Úkoly k procvičování a zopakování

3.2.2 Korespondenční úkol k modulu č. III

4. Závěrečné hodnocení

4.1 Podmínky složení závěrečné ústní zkoušky

5. Odpovědi, řešení příkladů

I. Modul I. = 5 hodin

1.1.1 Průvodce kurzu

Obsahová náplň předmětu:

1. Charakteristika a vývoj manažerského účetnictví, základní hodnotové kategorie z hlediska řízení podnikatelského procesu, vnitropodnikový informační systém, duální vztah manažerského a finančního účetnictví
2. Manažerské účetnictví jako nástroj strategického řízení, vnitropodnikový informační systém, nákladové a manažerské účetnictví, výkonově odpovědnostní účetnictví, měření hospodárnosti a efektivnosti,
3. Controlling – nástroj zvyšování účinnosti hodnotového systému řízení, vztah controllingu a manažerského účetnictví
4. Základní pojmy nákladového účetnictví, náklady v pojetí nákladového a manažerského účetnictví
5. Členění nákladů pro potřeby řízení – prvotní, druhotné, fixní variabilní, účelnost a účelovost nákladů, hospodárnost nákladů
6. Kalkulace – pojem hodnotového řízení, typy kalkulací ve vazbě na typologii výrobního procesu, metody sestavení, kalkulační systém
7. Odpovědnostní manažerské účetnictví, řízení nákladů podle vzniku a účelu, typologie vnitropodnikových středisek
8. Organizace účetnictví – jednookruhová, dvouokruhová
9. Cenová rozhodování – vnitropodnikové ceny, typy, využití pro řízení, vnitropodnikový výsledek hospodaření
10. Rozpočty jako kategorie hodnotového řízení, vztah rozpočtů k manažerskému účetnictví, formy a způsoby sestavení vnitropodnikových rozpočtů, kvantitativní a kvalitativní odchylky

Studijní literatura:

Základní:

KRÁL, Bohumil: Manažerské účetnictví, Praha, Management Press, 2010, ISBN 80-7261-062-7

Doporučená, doplňková:

FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J.: Nákladové a manažerské účetnictví, Wolters Kluwer, Praha, 2007, ISBN 978-80-7357-299-0

FIBÍROVÁ J., Nákladové (manažerské) účetnictví, Praha, 2001, VŠE, ISBN 90-245-0212-7

ŠOLJAKOVÁ L.: Manažerské účetnictví pro strategické řízení, Praha, Management Press, 2003, ISBN 80-7261-087-2

FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L.: Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku, Praha, ASPI, 2005, 80-7357-084-X

Levičková V.: Power pointová prezentace EK107, VŠH, přednášky

Odborné časopisy:

Účetnictví, Účetnictví v praxi, Finanční řízení a controlling v praxi

Cíl výuky předmětu:

Po úspěšném a aktivním absolvování výuky:

- a) **Student získá přehled** o základních metodách a postupech využitelných v manažerské praxi, bude rozumět faktorům udržení výkonnosti podnikatelského procesu, bude se orientovat ve vývoji nákladů, ve způsobech ovlivňování jejich optimalizace, pochopí ekonomickou realitu podnikatelského procesu prostřednictvím hodnotových kategorií.
- b) **Student zvládá** analyzovat zásadní informace vnitropodnikového informačního systému působící na výnosnost vloženého kapitálu, dokáže analyzovat možnosti získání vyšších efektů a jejich zhodnocení, dokáže optimalizovat náklady, jednotlivých vnitropodnikových složek a výkonů. Student po absolvování programu umí využít veškeré hodnotové ukazatele pro řízení podnikatelského procesu z pozice manažerského rozhodování při maximálním využití dostupných kapacit. Bude akceptovat axiom požadavku vybudovat samostatně uživatelsky fungující informační systém pro interní uživatele za účelem prosazování progresivních metod řízení.
- c) **Student dokáže** prostřednictvím hodnotových kategorií vyhodnotit ekonomickou pozici řízeného subjektu, využitím znalostí manažerského účetnictví dokáže zajistit stabilní pozici na trhu a získat lepší postavení mezi svými konkurenty, dovede

vyhodnotit ekonomické důsledky taktického, zejména strategického rozhodnutí při řízení transformačního procesu. V rámci tutoriálu bude student seznamován s praktickými důsledky aplikace hodnotových nástrojů řízení v podnikových plánech, neboť je systematicky rozvíjena jeho kvalitativní úroveň pro potřeby praktického rozhodování o nákladech, výkonech v běžné podnikové praxi.

Požadavky ke zkoušce:

Předmět EK107 Manažerské účetnictví je zakončen ústní zkouškou. Předpokladem pro její vykonání je:

- ▶ aktivní účast na výuce v jednotlivých modulech
- ▶ prostudování základní literatury a dostupných studijních materiálů
- ▶ splnění korespondenčního úkolu v podobě zpracování případové studie

Případová studie dle osobní volby každého jednotlivého studenta analyzuje problém z oblasti manažerského účetnictví, teoretická prezentace řešených otázek vyústí v praktické vyhodnocení důsledků rozhodnutí do ekonomičnosti procesu. Student musí prokázat znalost analyzovaného problému, což je nedílnou podmínkou pro obhajobu tématu v rámci závěrečné ústní zkoušky.

1.1.2 Organizace studia

Výuka předmětu EK107 Manažerské účetnictví (probíhá ve 3. semestru magisterského studia) je rozdělena na kontaktní a distanční část. Organizačně je rozložena do třech modulů. Kontaktní výuka je realizována v rámci třech soustředění v souladu s harmonogramem akademického roku vysoké školy, a to vždy v rozsahu 5 vyučovacích hodin, tj. celkem 15 hodin přímé výuky. V rámci jednoho soustředění proběhne výuka jednoho modulu dle stanovené osnovy. Modul tvoří dvě povinné části: tutoriál a průvodce studiem.

Studium předmětu EK 107 manažerské účetnictví v kombinované formě je prezentováno jako distanční forma. Z hlediska pedagogického zabezpečení jej lze považovat za průběžnou výuku, a to vzhledem k možnostem pravidelného kontaktu s vyučujícím (tutorem). Student je nucen postupně řešit úkoly, které vycházejí ze studijních materiálů a tutoriálů. Manažerské účetnictví předpokládá využití matematických, statistických metod pro zpracování hodnotových informací, stejně tak nezbytností je ovládnutí kategorií z EK010 Finančního účetnictví. Následným ověřením úspěšnosti řešení student prokazuje průběžné znalosti a získává informace o schopnosti úspěšně pokračovat ve studiu dalších navazujících problémových okruhů. Tímto přístupem je aplikovaná průběžnost studia.

Komunikace s vyučujícím je zajištěna prostřednictvím elektronického kontaktu (levickova@vsh.cz). Studentovi jsou k dispozici konzultační hodiny, které jsou zveřejňovány v informačním systému školy. Student kombinované formy má možnost pro zvládnutí problémových pasáží absolvovat přednášky či probíhající praktická cvičení organizována v prezenční formě studia. V případě zásadních problémů student má možnost domluvit si individuální konzultaci, telefonickou (kontakty jsou oznámeny během prvního modulu), pokud tato je nedostačující, osobní. Je možné zajistit eventuelně konzultaci pro omezenou skupinu frekventantů. Komunikace mezi vyučujícím a studentem je zajišťována v rámci informačního systému VŠH, zde student nachází nezbytné odkazy na organizaci výuky, literaturu, metodický list a základní informace ohledně vypisovaných termínů zkoušek. Administrativní požadavky studenta zajišťuje příslušná referentka studijního oddělení školy.

Časový harmonogram výuky a obsahové zaměření modulů:

1. Modul (září) – Význam a obsah manažerského účetnictví v řídicím procesu
2. Modul (listopad) – Nákladové účetnictví, kalkulace
3. Modul (leden) – Vnitropodnikové ceny a rozpočty

Tutoriály:

Úvodní tutoriál na začátku semestru je zaměřen na seznámení se s obsahem předmětu v rámci tzv. průvodce kurzu. Je obeznámen s časovým harmonogramem výuky, která je rozvržena do jednotlivých tématických okruhů, jsou mu sděleny vazby na teoretickou základnu ekonomických, případně jiných vědních disciplin (finanční účetnictví, ale také mikroekonomie, management, marketing, finanční řízení podniku) studijního plánu zvoleného oboru VŠH, které jsou oporou pro úspěšnější zvládnutí předmětu manažerského účetnictví. Získá informace o povinné i doplňkové literatuře. Studentům jsou sděleny požadavky na zpracování závěrečné seminární práce a podmínky pro složení ústní zkoušky. Student by měl pochopit cíl a přínos studia předmětu EK 107 manažerské účetnictví v profesním životě. Studentům je vysvětlen obsah a přístup ke studijním oporám – ke studijním materiálům, metodickému listu, je jim sdělen postup zpracování dílčích kontrolních úkolů a způsob odevzdávání pomocí informačního systému školy. Jsou jim objasněna kritéria hodnocení průběžných úkolů a termíny předkládání. V úvodním tutoriálu je prezentována celková organizace výuky.

Na **průběžném tutoriálu** (navazujícím na základy z úvodního tutoriálu) vyučující vyhodnocuje úspěšnost studia prostřednictvím dosažené úrovně doručených korespondenčních problémových příkladů a otázek. Tyto dílčí úkoly musí být vyučujícímu doručeny prostřednictvím IS školy nejpozději týden před zahájením konzultací v navazujícím modulu. Na základě vyhodnocení úrovně zpracování úkolů vyučující upozorní

na nedostatky, na problémové oblasti, které pak v rámci kontaktní výuky objasní. Zaměří se na obtížnější a složitější postupy zachycování nákladů a analýzu jejich přínosu pro dosažení požadované hospodárnosti a efektivnosti, které samostudiem jsou obtížněji zvládnutelné.

Na **závěrečném tutoriálu** na konci semestru opětovně vyučující vyhodnotí úspěšnost řešení dílčích úkolů z minulého tutoriálu a zaměří se na vyhodnocení výstupu předmětu EK 107 Manažerské účetnictví. Vyučující objasní problémy sestavení vnitropodnikových rozpočtů ve vazbě na podnikový finanční rozpočet pro zajištění realizace plánovaných úkolů při využití kalkulačního systému. V závěrečném tutoriálu budou vysvětleny metody ocenění vnitropodnikových úkolů a vysvětlí složitější postupy vykazování nákladů a rozhodování o nutnosti jejich racionálního vynakládání. Provede závěrečné shrnutí výuky, sdělí časový harmonogram zkoušek.

Průvodce studiem:

V rámci kontaktní části studia probíhá metodický výklad daného tematického okruhu formou přednášky. Studenti jsou informováni o tom, co je těžiště studia z povinné literatury (viz metodický list), upozorní je na úskalí samostudia manažerského účetnictví, jaké základní postupy musí zvolit, aby byl schopen úkoly zvládnout sám, případně jak jim může být vyučující průběžně nápomocen. Jsou prezentovány studijní opory, které jsou vytvořeny pro studenty kombinovaného studia a nahrazují jim tímto bezprostřední kontakt s vyučujícím na cvičeních v rámci prezenční formy studia. Z tohoto důvodu jsou studijní opory připraveny pro každý tematický okruh jako informační zdroj pro samostudium. Obsahují cíle, úvod, vlastní výklad tématu, shrnutí prezentované látky, klíčová slova, úkoly k zopakování a procvičení, odkazy na další studijní zdroje a hodnocení. Se studijními oporami se student seznámí v rámci IS v části studijní materiály k předmětu EK 107 manažerské účetnictví. V položce odpovědníky v rámci platného informačního systému jsou vkládány korespondenční úkoly. Na otázky musí být jednoznačná odpověď, předpokladem je konkrétní formulace otázek a úkolů, kdy není připuštěno alternativní řešení. Zpracované problémové úkoly studenti odevzdávají do IS školy do tzv. odevzdáárny, případně vyučujícímu.

Při studiu předmětu EK 107 student má k dispozici **tři informační zdroje:**

- metodologický výklad vyučujícího ve vazbě na obsah předmětu a základní literaturu
- kontaktní výuku v rámci tutoriálu a samostudium
- předepsanou učebnici a metodické materiály

1.2 Průvodce studiem modulu č. 1

Význam a obsah manažerského účetnictví v procesu řízení

Úvodní tutoriál se zaměřuje na prezentaci prvních třech obsahových kapitol, které jsou rozděleny pro potřeby lepší orientace a pochopení učiva do čtyř dílčích ucelených výkladových celků. Tyto kapitoly se zaměřují na vymezení role a základních pojmů nutných pro studium manažerského účetnictví, jsou vysvětleny základní vazby manažerského účetnictví na finanční účetnictví a daňové, je objasněn pojem manažerského a nákladového účetnictví. Výuka probíhá v souladu se základní literaturou tak, aby studenti samostudiem celou problematiku zvládli, s možností odkazů na literaturu doplňkovou.

1. Obsah a struktura manažerského účetnictví

(manažerské účetnictví jako součást podnikového informačního systému, manažerské účetnictví jako prostředek dosažení cílů, rozdílnost uživatelů účetních informací, transformace hlavní výdělečné činnosti, duální vztah manažerského a finančního účetnictví)

2. Manažerské účetnictví jako nástroj řízení

(naturální a hodnotové řízení, nákladové a manažerské účetnictví, úkoly manažerského účetnictví)

3. Metodická pravidla manažerského účetnictví

(náklady podle manažerského účetnictví, vnitropodnikové výkony, náklady výkonů, ekonomická organizace podniku, efektivnost, účinnost, a hospodárnost)

4. Controlling – metoda zvýšení účinnosti systému řízení

(pojem, význam a obsah controllingu, vztah manažerského účetnictví a controllingu)

Výklad probíhá ve vazbě na základní literaturu KRÁL, Bohumil: Manažerské účetnictví, Praha, Management Press, 2010, ISBN 80-7261-062-7.

U každé výkladové části bude odkaz na konkrétní označení kapitol této citované literatury, aby se studenti při samostudiu rychle a snadno orientovali v probírané látce (nebudou uváděny konkrétní stránky z důvodu rozdílného ročníku vydání citované publikace). Dle potřeby budou učiněny odkazy na využitelné praktické příklady, některé konkrétní postupy budou vyučujícím představeny na přednáškách v rámci soustředění. Cílem je poskytnout návod pro aplikaci teoretických poznatků a dále pro komparaci možných postupů řešení s konkrétním stavem uplatňování metod a postupů manažerského účetnictví v praxi, zejména tedy v oboru hotelnictví a gastronomie.

Kapitola 1.2.1 Obsah a struktura manažerského účetnictví

Studijní cíle:

- Pochopit význam vnitropodnikového informačního systému
- Vymezit strukturu a základní pojmy manažerského účetnictví
- Objasnit vývojové trendy manažerského účetnictví

Klíčová slova:

Podnik, transformační proces, informační systém, manažerské účetnictví, náklad, výkon

Základním cílem podniku je transformační proces, kdy v hlavní výdělečné činnosti se přeměňují vstupy na výstupy tak, aby byla zajištěna systematická výkonnost a stabilní pozice na trhu v neustále narůstající konkurenci.

Význam manažerského účetnictví pro finanční řízení firem

Společenské, politické a návazně i ekonomické proměny ovlivňují podnikatelské prostředí. Intenzivní rozvoj informačních technologií, neustálý technický rozvoj, který se projevuje růstem produktivity práce, funguje pohyb práce a kapitálu a odbourávají se bariery mezi zeměmi tzv. východního a západního bloku, vznikají nadnárodní ekonomická seskupení jako důsledek **procesu globalizace ekonomiky**. Toto vše samozřejmě vyvolává bezesporu v důsledku snahy udržet tržní potenciál potřebu **optimalizovat vnitřní i vnější faktory** ovlivňující stabilní a perspektivní ekonomickou **prosperitu firem**.

Primární pozornost makroekonomickým veličinám je vystřídána v poslední době zájmem o efektivní podnikové řízení, včetně požadavků na manažerské účetnictví jako vrcholovou, integrující součást celého řídicího procesu. Ke sledování naplňování strategických cílů firmy nestačí pouze analyzovat hodnotové ukazatele finančního účetnictví, ale je třeba sledovat činnost firem v kontextu nejrůznějších aspektů, které ve své vzájemné propojenosti a působení na ekonomické výsledky přinášejí finální efektivnost podnikových činností, zejména ve tvorbě zisku, ale následně v pozitivní tržní hodnotě firmy. Různorodost a složitost vlivů, které ve svých důsledcích jsou nositeli ekonomické prosperity, je nutné definovat, pokusit se odhadnout jejich vývoj a samozřejmě je umět „ovládat“. V praxi to znamená, že tyto faktory vyvolávají požadavky na systém řízení jako celek, neboť ani oni nepůsobí izolovaně, vyvolávají potřebu inovací v informačních systémech.

Nové podnikatelské prostředí lze definovat několika atributy, které výrazně v posledních letech ovlivňují strategii řízení a rozhodování firem:

+ konkurence – projevuje se zejména v široké nabídce výrobků a služeb, což je odrazem růstu produktivity práce, technického rozvoje, globalizace ekonomiky, ztrácí se teritoriální rozdělení trhu, vstup nových firem do odvětví nenaráží na větší překážky, probíhá neustále boj o udržení se na trhu, boj o nového zákazníka jako jeden v poslední době z nejdůležitějších úkolů pro vrcholové rozhodování managementu

+ organizační prostředí – vlivem situace na trhu je nutné reagovat na uspořádání vnitropodnikových činností, zejména pak na snižování nákladů, pokud si podnik chce zachovat míru ziskovosti, neboť vlivem konkurence dochází ke snižování cen produktů, dochází k přenesení rozhodovacích pravomocí a odpovědnosti z vrcholového vedení na zaměstnance

+ výrobní prostředí – při snaze optimalizovat výrobní program potřebám zákazníka je kladen

důraz na prvotřídní kvalitu výrobků a služeb, přiblížit výrobek maximálně zákazníkovi včetně nabídky dodatečných služeb (servis apod.), zkrácení výrobních a dodacích lhůt /nové pojetí řízení výrobního procesu našlo podobu v tzv. systému „Just-in-time“, který je založen na minimalizaci výrobních zásob, typické i pro oblast zásobování surovinami ve veřejném stravování, a okamžitě distribuci hotového výrobku zákazníkovi/. Není přípustná ani doba, ve které dochází k plýtvání zdrojů (času, vícenákladů apod.), je snaha prosazovat okamžitě inovační technologie, což má přinášet snižování přímých nákladů, rostou výdaje do fáze tzv. přípravy výroby – výzkumu, průzkum trhu, reklamy, nebo-li marketingového mixu.

+ prodejní a marketingová politika – je založena na přesvědčování zákazníka o výjimečnosti nabídky, formování jeho návyků, rostou nároky na péči o zákazníka tzv. doprovodnými službami – doprava, servis, instalace, výměna výrobku, pokud nesplňuje požadavky zákazníka. Všechny uvedené činnosti samozřejmě zvyšují firmám náklady, a proto při zachování cenové strategie, optimalizaci cenové tvorby v konkurenčním prostředí, nutně vyvolávají potřebu optimalizace vnitropodnikových činností.

*Nová tvář podnikatelského prostředí vytváří i nové podmínky pro využití manažerského účetnictví. Role manažerského účetnictví zdaleka nespočívá v tradičním pojetí účetnictví jako zaznamenávání skutečností, které se odehrály v minulém období ve firmě, k jejich vyhodnocení pomocí dostupných ukazatelů finanční analýzy a které se využívají k vyhodnocování efektivnosti, hospodárnosti činnosti firmy, ale manažerské účetnictví se stále více **orientuje na strategické řízení**, zejména na dlouhodobé ovlivňování vývoje nákladů, výnosů a dalších faktorů, které jsou nositeli naplňování podnikových cílů, převládá orientace na tzv. rozhodující faktory úspěchu (tento pojem je spojován s analýzou tzv. silných a slabých stránek /SWOT analýza/ využívaných při stanovení firemní strategie v podnikatelských plánech).*

Manažerské účetnictví prošlo určitými vývojovými etapami

V současné době se orientuje na faktory ovlivňující stabilní perspektivní vývoj firem podpořený konkurenčními výhodami, novodobé pojetí manažerského účetnictví je nutné chápat jako strategicky orientované účetnictví, které má nezastupitelnou roli v rozhodování a **je součástí integrovaného informačního systému.**

Pro zajištění této pozice musí manažerské účetnictví mít k dispozici informace týkající se:

- efektivnosti a produktivity
- kvality a spokojenosti zákazníků
- průběžných inovací
- analýzy a kontroly činností ve vazbě, zda přinášejí, či nepřinášejí hodnotu.
-

Stabilní pozice podniku na trhu je závislá na transformačním procesu, tj. přeměně vstupů na výstupy za předpokladu, že hodnota na výstupu bude vyšší než výchozí pozice. Děje se tak prodejem výkonů, které splňují náročná kritéria silně konkurenčního trhu. Vstupy a výstupy je možné vykázat v naturální podobě, v hodnotovém vyjádření jsou předmětem účetnictví. Cílem účetnictví je zobrazení celého transformačního procesu, a to nejen jako koloběhu peněz v okamžiku jejich výdeje nebo příjmu. Účetnictví umožňuje měřit finanční pozici, výkonnost a jejich změny, tj. do jaké míry je podnik schopen vytvářet peníze a jaká případná finanční rizika do budoucnosti lze očekávat a jak jim je možné předcházet .

Pozice manažerské účetnictví v systému řízení :

- ▶ Zaměřuje pozornost na data pro užití uvnitř podniku
- ▶ Pokrývá potřeby manažerů pro budoucí rozhodování
- ▶ Klade důraz na data nepeněžní
- ▶ Zaměřuje se na části podniku než celek
- ▶ Překračuje hranice klasického účetnictví, prosazuje se silná vazba na ostatní oblasti řízení,
- ▶ Projevuje se jeho interdisciplinární charakter
- ▶ Poskytovaná data musí mít přímou souvislost s daným problémem a musí být dostatečně flexibilní pro variantní řešení

Struktura manažerského účetnictví není jednotná, není právně kodifikováno, **vychází z potřeb řídicího procesu**, je závislá na rozsahu a typu činnosti (hromadná, heterogenní, fázová výroba apod.), na zvolené technologii, důležitou roli hraje vnitropodniková organizační struktura, nemalou roli hraje lidský potenciál. Manažerské účetnictví jinak chápe, a tím vykazuje aktiva, majetek podniku, pohledávky a závazky. Jsou možné jiné oceňovací přístupy, není závazná cena na základě uplatnění principu historické ceny, převažují ceny reálné, běžné. Cílem manažerského účetnictví je nabídnout uživatelům reálné informace o skutečné ekonomické pozici podniku s vidinou perspektivního vývoje.

Struktura manažerského účetnictví **je závislá** na orientaci a obsahu informací, které daný systém řídicím pracovníkům poskytuje. Na základě toho lze vymezit vývojové fáze manažerského účetnictví:

1. **fáze** – oddělení účetních informací pro externí a interní uživatele
2. **fáze** - zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů, nejdříve k finálním výkonům, později k dílčím úkolům a procesům
3. **fáze** – porovnání se stavem požadovaným, tj. se stanoveným plánem, rozpočtem, kalkulací – je vytvořen předpoklad pro řízení pomocí zjištěných odchylek
4. **odpovědnostní účetnictví** - dává odpověď, jak jednotlivé útvary přispívají k celkovým výsledkům
5. **účetnictví pro rozhodování** – strategické rozhodování na základě kvalitních informací z vnitropodnikového informačního systému, ale také se zabývá zákazníkem, vlivem změn podnikatelského prostředí, od prostého sledování nákladů převažuje orientace na koordinaci procesů a činností = **procesně výkonové účetnictví** jako nejvyšší forma hodnotově orientovaného řízení na bázi účetních informací.

Manažerské účetnictví v podnikovém informačním systému plní následující funkce:

- poskytuje informace pro finanční účetnictví (zejména o stavu zásob vlastní výroby, pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností, pro časové rozlišení nákladů a výnosů)
- nabízí informace o nákladech a výkonech, rentabilitě výkonů v rámci jednotlivých středisek (výnosem střediska jsou přidělené náklady, sledováním dodržování limitů lze hodnotit úspory v nákladech, jejich zhodnocování)
- slouží pro útvarové odpovědnostní řízení (jak se podílí jednotlivá střediska svými výkony na celkovém výsledku firmy)

- zajišťuje běžnou kontrolu nákladů (finanční účetnictví nabídne informace o hospodárnosti nákladů, jedná se o celkové náklady)
- pro řízení a rozhodování (zejména o struktuře aktiv, kapitálu, dlouhodobých vkladech, zdrojích financování z hlediska nákladů na chybějící kapitál)

Duální vztah mezi finančním a manažerským účetnictvím

Jedná se o dva samostatné, oddělené účetní okruhy, které mají své uživatele, cíle, terminologii a užití, ale vzájemně propojené informacemi, které si předávají. Jeden systém bez druhého nemůže existovat za předpokladu, že se firma pro vytvoření tohoto vnitropodnikového informačního systému rozhodla. Základní odlišnosti přehledně uvádí následující tabulka:

	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Komu je určeno	Majitelům, finančním úřadům	Interním uživatelům managerům
Základní cíl	Minimalizace daní	Maximalizace zisku
Vypovídací úroveň	Cílená pro potřeby externích uživatelů a daňové zátěže	Plnohodnotná, promítnutí všech rizik, uplatnění principu opatrnosti, možnost přecenění
Přístupnost k informacím	Externí uživatelé veřejné	Interní uživatelé důvěrné
Právní úprava	Právně kodifikováno Zákon o účetnictví, ČÚS, Vyhlášky, směrnice	Neregulováno Vnitropodnikové předpisy
Časová orientace	Minulost Účetní závěrka	Budoucnost Rozpočtová rozvaha, Výsledovka, cash flow
Oceňování	Princip historické ceny Pořizovací cena, cena na úrovni vlastních nákladů výkonu	Nákladové na bázi skutečně reálných nákladů Reprodukční ceny Kalkulované náklady
Měrné jednotky	Peněžní jednotky	Měrné jednotky

Prvky podnikového účetního systému:

Účetní systém		
Daňové účetnictví	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví <u>Subsystémy:</u> Finanční analýza Kalkulační systém Rozpočetnictví Nákladové účetnictví Informační výpočetní systém

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 1.1 – 1.2.

[1] Úkoly k procvičení a sebehodnocení:

1. Uveďte uživatele informací z finančního, nákladového, manažerského účetnictví?
2. Rozhodněte, který okruh informací do manažerského účetnictví nepatří: Kalkulace, operativní evidence, rozpočetnictví, daňová přiznání, výrobní příkazy, účetní závěrka.
3. Jaké jsou odlišnosti ve vykazovaných veličinách ve finančním účetnictví a manažerském ?
4. Uveďte základní příčiny rozvoje manažerského účetnictví?

Pokud jste na otázky odpověděli správně, můžete pokračovat ve studiu, v opačném případě je nutné se vrátit k doplnění znalostí.

Kapitola 1.2.2 Manažerské účetnictví jako nástroj řízení

Studijní cíle:

- pochopit význam manažerského účetnictví jako nástroje hodnotového řízení

- umět aplikovat strategické, taktické a operativní řízení v systému vnitropodnikového informačního systému

Klíčová slova:

Hodnotové řízení, naturální řízení, výkonově orientované a odpovědnostní řízení

Manažerské účetnictví jako nástroj řízení lze vyjádřit jako vzájemnou propojenost řízení věcné a hodnotové stránky procesů uvnitř firmy, které se opírá o konkrétní nástroje:

ŘÍZENÍ

HODNOTOVÉ	NATURÁLNÍ /VĚCNÉ/
Náklady Výnosy Zisk Aktiva Dluhy	CO? Kolik? Jak? (vyrábět výrobky, poskytovat služby) Druh a objem Způsob výroby
NÁSTROJE ŘÍZENÍ	NÁSTROJE ŘÍZENÍ
Kalkulace Rozpočty Vnitropodnikové ceny Účetnictví	Plán prodeje, výroby, zásob Logistika Řízení využití kapacit Příprava výroby

Fibířová, Jana, Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy, GRADA Publishing, str. 28

Klíčovým nástrojem pro dosažení úspěchu je strategické řízení. Budoucí výkonnost firmy je také závislá na operativním řízení, v současné době lze spatřovat v řídicím procesu **integraci třech rozdílných úrovní řízení – operativní, taktické a strategické**. Každý tento systém operuje svými prostředky a nástroji, každý má svůj časový horizont a základní cíle. Pro strategické řízení je rozhodující efektivnost, vytváření potencionálu pro úspěch, pro operativní řízení je dominantní hospodárnost a řízení nákladů. Vzájemná odlišnost je patrná ze rčení – „*Dělat správné věci*“ na rozdíl „*Dělat věci správně*“.

Konkrétní podoba informací pro řízení v rámci manažerského účetnictví je ovlivněna:

- **charakterem činnosti** – charakter výroby (malosériová, velkosériová, hromadná, zakázková, složitost technologického postupu apod.)
- **velikostí podniku** – odráží se v organizační struktuře, čím složitější, tím větší potřeba

informací pro řízení aktivit

- **stylem řízení** – každý styl má vliv na možnost a způsob ovlivňování vývoje nákladů, demokratický styl umožňuje zapojení všech složek do řízení formou delegování pravomocí a odpovědnosti za transformační proces při přeměně vstupů na výstupy na nejrůznějších úrovních vnitropodnikové struktury
- **historickým vývojem firmy** – možnost čerpat zkušenosti z minulosti a použít pro řízení v budoucnu
- **konkurenčním prostředím** – pozicí firmy na trhu, odlišnost přístupu při řízení nákladů v monopolně postaveným firmám oproti oligopolně fungujícímu trhu.

Náklady základní pojem manažerského účetnictví

Potřeba znát náklady na různých úrovních řízení a vnitropodnikové hierarchie zásadním způsobem odlišuje finanční účetnictví od manažerského. Informace o nákladech je pro řídicí pracovníky primární.

Vztah účetnictví k řídicímu procesu:

- ▶ 1. Účetnictví poskytuje informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto = **nákladové účetnictví**
- ▶ 2. Účetnictví nabízí informace pro rozhodování (taktické a strategické) o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu = **manažerské účetnictví (v užším pojetí)**
- ▶ **Nákladové účetnictví** = pro řízení podnikových procesů, o nichž bylo rozhodnuto. Nabízí informace pro operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické, které vychází z plánu, slouží k běžné preventivní kontrole plnění plánovaných úkolů.
- ▶ Nabízí informace pro:
 - ▶ řízení po linii útvarů, výkonů a procesů
 - ▶ řízení zejména hospodárnosti
 - ▶ vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh
 - ▶ kontrolu plnění podnikových rozpočtů
 - ▶ rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu, rozpočet peněžních toků
 - ▶ kontrolu plnění rozpočtů středisek, pro sestavení vnitropodnikových cen
 - ▶ sestavení funkčního kalkulačního systému
- ▶ **Manažerské účetnictví** = pro rozhodování o budoucích variantách, jedná se o volbu nejlepší strategie z hlediska vývoje nákladů a zhodnocení vloženého kapitálu. Má zajistit ekonomický zisk.
- ▶ Nabízí informace pro:
 - ▶ pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti
 - ▶ variantní rozhodování, zejména o využití existující kapacity, o budoucí kapacitě
 - ▶ strategické řízení a rozhodování na vrcholové úrovni podnikové hierarchie

- ▶ řízení účinnosti a efektivnosti
- ▶ pro zásadní změny činnosti v oblasti strategického marketingu, výzkumu a vývoje, investičního rozhodování
- ▶ sestavení podnikových rozpočtů, tzv. velitelský rozpočet
- ▶ sestavení střednědobých a dlouhodobých rozpočtů

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 4.1 – 4.4, kapitola 5

[2] Úkoly k procvičení:

1. Rozhodněte, který daný rozhodovací problém je předmětem nákladového účetnictví a který manažerského účetnictví?

Firmá se chystá zavést inovovaný typ výrobku, který je velmi na trhu oblíben. Vzhledem ke konkurenci je nutné zachovat cenovou politiku, cenu lze zvýšit maximálně o 5 % nad stávající úroveň. Aby tato firma zabezpečila, snížila režijní náklady vyšším využitím kapacity, čímž celkové náklady na výrobu nevzrostly, přestože narostly materiálové náklady z důvodu dalších vstupů.

2. Jak chápete sdělení „*dělat správně věci správně*“ – uveďte na příkladu.

Pokud dokáže toto vysvětlit, pochopili jste smysl manažerského účetnictví v systému řízení.

1.2.3 Metodická pravidla manažerského účetnictví

Studijní cíle:

- pochopit základní kategorie manažerského účetnictví pro měření výkonnosti
- pochopit rozdílnost v pojetí nákladů v obou účetních systémech, manažerském a finančním účetnictví
- umět vyhodnotit efektivnost, účinnost a hospodárnost výdělečné činnosti

Klíčová slova:

vnitropodnikový útvar, interní výkon, hospodárnost, ekonomická efektivnost, náklady podle manažerského účetnictví

Základní otázkou hodnotového řízení transformačního procesu je odpověď na dvě základní otázky:

1. **Co je příčinou vzniku nákladů** – na co byly náklady vynaloženy, na jaké výkony a jak tyto výkony prodejem přispívají k celkovým výkonům?

2. **Kdo je odpovědný za vzniklé náklady** – jaké útvary, jaké jsou vzájemné vazby mezi nimi, jak měřit přínos útvaru k podnikovým efektům?

Aplikací otázek v praxi vzniká dvojí pohled na podnikatelský proces. Pro každou oblast je nutné vybudovat informační systém:

- **Kalkulačně výkonové účetnictví** jako účetnictví pro řízení po linii výkonů. Důležité pro rozhodování o objemu a struktuře výkonů. Existuje silná vazba zejména na kalkulace.
- **Účetnictví po linii odpovědnosti (odpovědností účetnictví)** - nabízí managementu informace pro měření výkonnosti jednotlivých útvarů podniku a pro motivaci řídicích pracovníků na splnění předpokládaných úkolů cestou sledování a průběžného vyhodnocování do držování vnitropodnikových rozpočtů.

Výsledkem činnosti je výkon. Podle toho, komu je určen, rozeznáváme:

Externí výkon - určen externím zákazníkům **za tržní ceny**, je výsledkem podnikové podnikatelské činnosti. Má charakter výrobku, služeb či zboží. Z hlediska řízení je důležitá **struktura a výše nákladů** na jeho tvorbu s ohledem na tvorbu podnikového zisku.

Interní výkon – je výsledkem činnosti konkrétního **vnitropodnikového útvaru**, je předáván dalším útvarům k dalšímu zpracování, které vystupují v roli interních zákazníků, za **vnitropodnikové ceny stanovené na úrovni přípustné úrovně nákladů**. Závisí na organizační struktuře podniku.

Členění vnitropodnikových útvarů:

- ▶ Každý má vymezený charakter činnosti a jakým způsobem se podílí na dělbě činností uvnitř podniku včetně rozsahu odpovědnosti a pravomoci
- ▶ Má přidělené pracovníky, prostor a majetek, aby bylo možné jednoznačně měřit jeho náklady, výnosy, aktiva a závazky
- ▶ Hierarchie a provázanost je vymezena organizační strukturou

Útvary hlavní činnosti – bezprostředně se podílejí na tvorbě hlavních výkonů pro externí trh. Zahrnují činnosti předvýrobní i povýrobní fáze (logistika, propagace, marketing, distribuce apod.). Základní cílem je produkovat zisk.

Útvary servisní – poskytují služby (výkony) pro ostatní podnikové útvary, vytvářejí podmínky pro činnost hlavních útvarů. Základním cílem je tyto výkony poskytovat za nižší ceny než platí na externím trhu. V případě nevyužití kapacity je možné ji nabídnout na externím trhu. Rozhoduje se, zda tyto výkony mají být zajištěny ve vlastní režii, nebo externími subdodávkami.

Útvary řízení a správy – jsou určeny pro řízení chodu celého podniku, jedná se o vrcholové řízení, nepodílejí se na tvorbě základních výkonů, ale mají vysoký podíl tzv. společných nákladů pro organizační jednotku, zejména mzdových. Řízení nákladů je v kompetenci vrcholového managementu z pozice, co si může firma dovolit, kolik takových nákladů unese při zachování stability firmy, ve vztahu ke konkrétním výkonům jsou většinou anonymní, neadresné.

Speciální, doplňkové útvary – vyskytují se ve velkých firmách s cílem zajistit pro zaměstnance sociální zázemí, např. rekreační zařízení, fitness centra, závodní školky. Řízení nákladů je závislé na optimalizaci nákladů z pohledu nefinančních přínosů pro firmu (dobré jméno firmy, nízká fluktuace zaměstnanců, kvalita zaměstnanců). Hodnocení jejich činnosti je složitým problémem.

Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

Pro řízení podnikatelského procesu je nezbytná znalost o nákladech. Manažerské účetnictví potřebuje detailní informace o nákladech potřebné pro řízení jak po linii výkonů, tak pro rozhodování o budoucích variantách. Finanční účetnictví tyto informace není schopno nabídnout.

Náklady podle finančního účetnictví

- **Představují úbytek ekonomických zdrojů = odčerpání zdrojů**
- Projeví se jako důsledek **snížení vlastního kapitálu**
- Jsou zdrojem obětovaným na dosažení výnosu z prodeje
- Přestavují **základ měření výkonnosti podniku jako celku**
- Vyznačují se **značnou volností mezi vykázanými náklady a činnostmi**
(v nákladech jsou např. dary, náklady na občerstvení apod.)

Mohou vést k úbytkům vlastního kapitálu, které v budoucnu nepovedou ke zhodnocení, mohou představovat ztrátu hodnoty (např. mimořádné náklady způsobené živelnými pohromami, odpis problematických pohledávek).

Je nutné odlišit náklad od výdaje.

Náklady podle manažerského účetnictví

- **Představují hodnotové vyjádření účelně vynaložených ekonomických zdrojů podniku související s racionálně probíhající podnikatelskou činností**
- Vznikají už při zaplacení např. nakoupeného materiálu, projeví se jako úbytek peněžních prostředků
- **Rozhodující je účelnost a účelový charakter nákladů**
- Hledá se příčina, důvod, tj. **nositel nákladů**, existuje těsný vztah k výkonům
- Není podmíněn spotřebou nebo opotřebením, ale již **zaplacením**

Účelnost nákladů – hodnocení nákladů s ohledem na přiměřenost nákladů s ohledem na výsledek činnosti

Účelový charakter nákladů – smyslem obětování nákladu je zhodnocení, vytvoření takového aktiva, které přinese vyšší ekonomický prospěch, než jaký byl původní náklad. Projevuje se zde silná vazba k výrobkům, službám, tj. k nositeli nákladu.

Časová rozdílnost ve vykazování nákladů:

Souvísí s rozdílným věcným pojetím nákladů v obou systémech. Náklady vynaložené na podnikovou činnost lze rozdělit na:

Náklady produktu – náklady dosud nespotřebované, jsou vykazovány jako přírůstek aktiv,

představují budoucí ekonomických prospěch. Dle metodiky pro vedení účetnictví jsou náklady aktivovány, takto jsou vykazovány do okamžiku prodeje, (náklady na výrobky, které byly vyrobené a v daném období nebyly realizovány, přírůstek aktiv a aktivace vnitropodnikových výkonů MD 12x / D 61x, změna stavu zásob vlastní výroby).

Náklady období – ekonomický prospěch byl vyčerpán, došlo ke snížení zisku běžného období, ovlivní výsledek hospodaření běžného období vykázaného ve výsledovce jako náklady obětované na realizované výkony.

Náklady jako základní kategorie ekonomického řízení podnikových činností

Cílem vnitropodnikového informačního systému je nejen zachytit reálnou výši, ale sledovat hospodárnost vynaložení ekonomických zdrojů. Jedná se o vrcholné kritérium racionálního obětování zdrojů.

Hospodárnost:

- Dosahování požadovaných **výkonů s co nejnižším vynaložením nákladů**
- Smyslem je sledování přiměřenosti nákladů k výši vytvořených výkonů

- Měření hospodárnosti
- **Porovnání nákladového úkolu se skutečnými náklady:**
- v celkové výši (pro řízení celkových nákladů, výnosů a zisku)
- na jednotku výkonu (důležité pro řízení po linii výkonu)

Hospodárnost lze vyjádřit ve formě úspornosti:

= absolutní snížení výše nákladů na konkrétní výkon, objem výkonů. Projeví se jako absolutní úspora výše nákladů (nákladů variabilních i fixních)

= výtěžnost – zvýšení objemu vytvořených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů, úspora je pouze relativní, jedná se o snížení průměrných nákladů na výkon vlivem vyššího využití kapacity (především se jedná o fixní náklady, které jsou stanovené pro určitý objem výroby v daném období).

Nejvyšším kritériem úspěšnosti podnikání je **hodnocení ekonomické účinnosti** vynaložených nákladů. Lze měřit **rozdílovým ukazatelem ziskem** = rozdíl mezi výnosy a náklady. Na výši tohoto ukazatele se podílí veškeré faktory podnikatelských aktivit a prostředí.

Zisk má funkci kritériální, reprodukční, distribuční a stimulační. Lze ho vykazovat za jednotlivé oblasti podle potřeb pro rozhodování (zisk z hlavní výdělečné činnosti, z běžné činnosti, mimořádný zisk).

Cílem manažerského účetnictví je měření nejen celkové ekonomické efektivity, ale zejména faktory jejího zvyšování. Děje se pomocí poměrových ukazatelů, míra zhodnocení vlastního kapitálu se měří **rentabilitou vlastního kapitálu (ROE)**.

Kriteria řízení efektivnosti podnikatelského procesu:

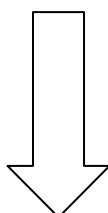
- čistý zisk
- $ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}}$
-
- Zaměřeno na hlavní výdělečnou činnost spojenou s tvorbou výkonů a prodejem
- Lze využít **analytický rozklad rentability (ROE) na faktory zhodnocení**, jak se na tomto ukazateli podílí tvorba výkonů, prodej zákazníkům, ziskovost výnosů z prodeje, obrátka aktiv a způsob financování, lze vypočítat :
-
- $\frac{\text{Čistý zisk}}{\text{Výnosy z prodeje}} \times \frac{\text{Výnosy z prodeje}}{\text{aktiva}} \times \frac{\text{VK}}{\text{aktiva}}$
-
- Jedná se o optimalizaci poměru zisku, obrátkovosti aktiv a způsobu financování.

Manažerský ekonomický zisk = EVA (economic value addend – ekonomická přidaná hodnota). Jedná se o rentabilitu kapitálu vyjádřenou v absolutní výši. Pro výpočet se zohledňují stejné faktory jako u ROE, ale poměřuje je v absolutní výši. Vyjadřuje rozdíl mezi provozním ziskem po zdanění (NOPAT – net operating profit after taxes) a náklady kapitálu ((WACC, vážený aritmetický průměr nákladů vlastního i cizího). Měří zhodnocení vloženého kapitálu, o němž rozhodují vrcholoví manažeři.

Měření finanční pozice se děje řízením peněžních toků. Vzniká časový nesoulad mezi vznikem nákladů a úhradou závazku, který vznik nákladů vyvolal a následně mezi vznikem výnosu a úhradou pohledávky, která realizací vznikla. Souměření příjmů a výdajů je důležité pro řízení **likvidity a solventnosti**, tj. uchovat si schopnost včas krýt své dluhy, platit daně, zajistit si dostatek likvidních prostředků na běžnou podnikatelskou činnost.

Pojetí nákladů v manažerském účetnictví:

NÁKLADY



Finanční	Hodnotové	Ekonomické
-----------------	------------------	-------------------

Finanční (pagatorní) pojetí nákladů:

- Založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků
- Základem je zachování peněžního kapitálu v jeho nominální výši
- Náklad vzniká jako tržně ověřené vynaložení peněz a odpovídající tržně ověřená hodnota získaná zpět opět v peněžní podobě je konečným smyslem a projevem nákladů
- Náklady zde vystupují jako „investice“ do výkonů
- Vyznačují se volnou vazbou k výkonům a jsou spojené s reálným výdejem peněz (např. mzdové náklady), ale i takové, které byly uhrazeny dříve (např. odpisy)
- Náklady jsou oceněny na principu historických cen ve skutečných pořizovacích cenách

Hodnotové pojetí nákladů:

- Smyslem je běžné řízení a kontrola nákladů v průběhu reálně probíhající podnikatelské činnosti
- Vyjadřují reálnou spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů v aktuálně probíhajících procesech, nikoli v momentě jejich pořízení
- Toto pojetí odpovídá kritériu zachování věcného kapitálu
- Náklady souvisí účelově s předmětem činnosti při zachování hospodárnosti
- **Hlavní pozornost je zaměřena na těsný vztah k výkonům**
- Předmětem zobrazení jsou nejen peněžně vynaložené zdroje, ale i takové, které nemají protihodnotu ve výdaji peněz, ale ovlivňují ekonomickou účinnost procesu (např. kalkulační úroky, nájemné, odpisy)
- Ocenění odpovídá bázi skutečných, reálných cen, které odpovídají jejich současnou věcnou reprodukci

Rozdíly v pojetí nákladů je ovlivněno zejména tzv. kalkulačními náklady, nemají ekvivalent peněz, ale v rozhodovacích úlohách musí být zohledněny (např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační rizika)

Dotankové náklady manažerského účetnictví ve finančním účetnictví nejsou vůbec zahrnuty, nemají ekvivalent výdeje peněz, ale rozšiřují náklady, jsou výrazem jejich ekonomického pojetí (např. kalkulační nájemné).

Podrobněji viz Král B., Manažerské účetnictví - tab. 2.1, str. 51

Ekonomické pojetí nákladů

Cílem je zabezpečit informace pro řízení reálně uskutečňované procesy, ale zejména pro potřeby výběru optimálních variant. Zvolená alternativa představuje maximální možnou výši prospěchu, kterou lze jejím prostřednictvím získat. Odpovídá to kategorii tzv. oportunitních nákladů = ušlý efekt, který jsme obětovali využitím zdrojů ve zvolené alternativě. Lze chápat jako úbytek ekonomického zdroje, také jako prospěch, který nebyl realizován tím, že nebyl zdroj využit jiným alternativním způsobem.

Podrobněji Král B., Manažerské účetnictví – tab. 2.2, str. 52

Odkaz na základní literaturu:
Kapitola 2

[3] Úkoly k procvičování:

1. Charakterizujte vnitropodnikovou organizační strukturu?
2. Vysvětlete pojem externí a interní výkon?
3. Firma snížila energetickou náročnost výroby daného výkonu – jedná se o účelnost nebo účelovost nákladu?
4. Vysvětlete pojem hospodárnost a efektivnost?

Příklad:

- 1) Firma vyrábí výrobek, jeho materiálová náročnost je stanovena na 10 Kč na kus. Bylo vyrobeno celkem 11 výrobků, plánovaných bylo 10, ale výše spotřebovaného základního vstupního materiálu se nezměnila. Vyhodnoťte úroveň hospodárnosti a o jakou formu se jedná?
- 2) Hotelový podnik do své hotelové kuchyně zakoupil drobné předměty v celkové výši za 180 tis. Kč, jejichž hodnota jednotlivě nepřevyší 25 000 Kč, ale budou používány nejméně 4 roky. Dále pořídil počítačové vybavení, které se skládá z různých samostatně fungujících jednotek v celkové výši 60 tisíc Kč, předpokládá se jejich doba užívání 3 roky. Jednotlivě předměty nedosahují částku 25.000 Kč. Interním předpisem je stanoveno, že dlouhodobá aktiva jsou taková, která převyšují hranici významnosti stanovenou nad 25 tis. Kč. Jak budou tyto předměty zachyceny ve finančním a nákladovém účetnictví?

1.2.4 Controlling – metoda zvýšení účinnosti systému řízení

Studijní cíle:

- Vysvětlit pojem controllingu v systému vnitropodnikového řízení
- Pochopit vazbu mezi controllingem a manažerským účetnictví

Klíčová slova:

Controlling, controller, vnitropodnikové hodnotové řízení

Controlling – metoda vnitropodnikového řízení prostřednictvím hodnotových nástrojů všech vnitropodnikových útvarů, tím přispívá ke zvyšování podnikové efektivnosti a konkurenční schopnosti.

Controlling poskytuje **obraz skutečnosti, řeší očekávané ekonomické cíle, registruje odchylky skutečnosti od vytýčených cílů.**

Jedná se o ucelený informační systém, slouží pro strategické řízení ekonomické, obchodní a výrobní politiky.

Controlling má význam pro:

- Racionalizaci výroby
- Zvyšování produktivity
- Snižování neproduktivních nákladů
- Zrychlení a zkvalitnění rozhodovacích aktivit

Komu je určen:

Pro majitele a vrcholové manažery – dává jim podrobné informace pro rozhodování

- a) O výrobní a obchodní strategii firmy (co, komu a za kolik výrobky prodávat)
- b) O ekonomické strategii firmy – (na čem vyrábět, jakou technologií, s jakou pracností)
- c) Pro vedoucí úseků, provozů a dílen – (dává potřebné informace o nákladech a výsledcích hospodaření příslušných útvarů, slouží k motivaci podřízených pracovníků cestou dosažení maximální efektivity).

Controlling můžeme chápat:

- ▶ Jako informační podporu řízení, nabízí všechny využitelné ukazatele, které lze ze sledovaných údajů získat
- ▶ **Manažerské účetnictví je chápáno jako hodnotová informační součást controllingu**
- ▶ **V praxi jeho činnost zajišťuje controllingové oddělení, pracovník se označuje jako controller (nezaměňovat s pojmem kontrolor)**

Rozdíly v pojetí controller a řídicí pracovník:

- ▶ **Controller**
- ▶ Přípravuje podklady pro plánování a rozhodování
- ▶ Informuje o odchylkách v hospodaření
- ▶ Přípravuje metodiku kalkulací, rozpočtování, systému kalkulací a rozpočtů
- ▶ Informuje o změnách v okolí podniku
- ▶ Je poradce managementu

- ▶ **Řídicí pracovník**
- ▶ Plánuje, rozhoduje (na základě informací controllera)
- ▶ Reaguje na zjištěné odchylky
- ▶ Prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů
- ▶ Reaguje na změny, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím
- ▶ Akceptuje controlling v procesu řízení

Implementace controllingu – vyžaduje počáteční analýzu firmy, následně probíhá zpracování koncepce, vytvoření programových modulů a konečné praktické vytvoření databáze Controllingu. Pro konkrétní podnik je ušit tzv. „na míru“.

Je nutné:

- ▶ **Začít používat přesně definované cíle, plány, rozpočty, pravidla, limity**
- ▶ **Zavést systém manažerského účetnictví**
- ▶ **Optimalizovat organizační strukturu**
- ▶ **Vytvořit standardy sběru informací, analýzy dat, proškolení zaměstnanců**
- ▶ **Vytvoření potřebných standardních přehledů, tabulek, grafů a rozborů**
- ▶ **Vytvořit metodiku mechanismů k regulaci nákladů a výkonnosti podniku**

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola 1.3., 1.4.

[4] Úkol k sebehodnocení:

Odpovězte na otázku:

Jaký je rozdíl mezi pojmem controller a kontrolor?

Jaký je vztah mezi controllíngem a manažerským účetnictvím?

Dokázali jste odpovědět správně na všechny otázky v rámci dílčích kapitol I. modulu a vypočítali jste příklady?

Odpověď **zní ano** – pokračujte dále ve studiu

Odpověď **zní ne** – musíte se vrátit k **problematickým okruhům** a látku znovu dostudovat.

Zvládnutí úvodních částí je předpokladem pro orientaci v látce II. modulu a zvládnutí dalších teoretických oblastí manažerského účetnictví.

1.4 Shrnutí kapitoly I. Modulu

Manažerské účetnictví lze charakterizovat jako ucelený systém, který zobrazuje podnikatelský proces, analyzuje ekonomickou realitu a získané informace uspořádává do vnitropodnikových přehledů, výkazů. Tyto jsou využívány při rozhodování o návrzích budoucí strategie a mají pomoci řídicím pracovníkům při řízení na všech úrovních podnikové struktury s cílem dosahovat maximálního zisku a zajistit efektivnost vloženého kapitálu. K úspěchu jsou nutné relevantní informace, které nabízí manažersky orientované účetnictví. První kapitola si dala za úkol objasnit cíl, obsah a strukturu manažerského účetnictví, byly objasněny základní pojmy nákladového a manažerského účetnictví v návaznosti na potřebu využití při řízení na různých úrovních (strategické, taktické a operativní). Byl vymezen cíl účetnictví pro řídicí pracovníky. Charakterizovali jsme odlišnosti v požadavcích externích a interních uživatelů na účetní informace. Pro další chápání problematiky byly vymezeny základy vnitropodnikové

struktury pro účely členění útvarů a výkonů s ohledem na potřeby řízení. Charakterizovali jsme základní kriteria pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví a příčiny jejich rozdílů. V závěru byla objasněna pozice controllingu v procesu řízení a jeho vazba na vnitropodnikový účetní systém.

Splnění cíle úvodní kapitoly nastane:

Pokud jste řádně prostudovali doporučený text, pochopili obsah a význam základních kategorií a pojmů, které jsou spojeny s nákladovým a manažerským účetnictvím. Dokážete pochopit smysl sledování nákladů z důvodu řízení jejich hospodárnosti a efektivnosti, chápete manažerské účetnictví jako nedílnou součást vnitropodnikového hodnotového systému řízení na bázi účetních informací.

Pojmy k zapamatování, které jsou předpokladem dalšího úspěšného studia manažerského účetnictví:

Transformační proces, náklady, výkony, aktiva, nákladové a manažerské účetnictví, odpovědnostní účetnictví, vnitropodnikové útvary, hospodárnost, efektivnost

1.4.1 Úkoly k procvičování a zopakování

Tyto úkoly Vám umožní vyhodnotit, do jaké míry jste studijní látku zvládli a rozumíte základní problematice manažerského účetnictví.

Kvízové otázky

- 1) Manažerské účetnictví je
 - Podrobnější finanční účetnictví
 - Součást vnitropodnikového informačního systému určeného pro řízení
 - Soustava účtů pro manažery

- 2) Nákladové účetnictví je
 - Nástrojem pro operativní zachycení činností uvnitř firmy
 - Účetnictví o veškerých nákladech firmy
 - Nástrojem pro řízení hospodárnosti

- 3) Náklady podle manažerského účetnictví jsou
 - Hodnoty spotřebovaných vstupů při výrobě
 - Obětované prostředky na vstupy pro transformační proces
 - Peníze za nakoupený materiál a mzdy

- 4) Vnitropodnikový útvar má
 - Svůj vlastní plán výkonů
 - Nenesení odpovědnost za svoji činnost, tu má vedení firmy
 - Nevykazuje svůj výsledek hospodaření, sleduje se za firmu

- 5) Hospodárnost je
 - Minimalizace vstupů
 - Účelné a účelové vynakládání prostředků
 - Úspora přímých nákladů na jednotku výkonu

- 6) Kalkulační nájemné je
 - Náklad zařazený do kalkulací
 - Peněžní obnos zaplacený za nájemné v daném období a útvaru
 - Hodnotovým vyjádřením vstupu, který ovlivňuje nákladovost výkonu

Hodnocení úkolu na procvičení:

Správné odpovědi jsou hodnoceny 2 body, tj. celkem lze získat maximálně 12 bodů, minimum je 8 bodů. Poté můžete pokračovat ve studiu a řešení dalších úkolů.

1.4.2 Korespondenční úkol modulu č. 1

Studenti pro demonstraci zvládnutí studia obsaženého v rámci I. modulu se rozhodnou na základě seznámení se s obsahem předmětu manažerského účetnictví pro určitou **analýzu konkrétně problému, který si sami zvolí**. Předmětem zkoumání bude oblast, která nějakým způsobem **souvisí s aktivní činností studentů**, kteří pracují na různých pozicích vnitropodnikové hierarchie hotelových a jim podobných podniků. Tímto postupem lze docílit propojení teorie s praxí, neboť cílem je širší aplikace hodnotových nástrojů řízení v oblasti hotelových služeb. Na základě svého rozhodnutí studenti **zpracují osnovu řešení problému, uvedou cíle své práce a najdou dostupnou literaturu**, kterou ke zpracování svého korespondenčního úkolu mohou použít. V úvodu uvedou důvody, které vedly k volbě zvoleného tématu.

Úkol bude ke kontrole předložen pomocí e-mailové korespondence, rovněž k odevzdání svého úkolu mohou studenti využít konzultační hodiny, výhodou v tomto případě je, že zvolenou problematiku mají možnost prodiskutovat s vyučujícím přímo.

Úspěšné splnění úkolu I. modulu je předpokladem pro korespondenční úkoly následujících modulů a zároveň pro úspěšné absolvování ústní zkoušky.

Úkol představuje 25 % celkového potřebného bodového hodnocení praktické části závěrečné zkoušky.

2 Modul č. II = 5 hodin

2.1 Průvodce modulu č. II

Obsah modulu:

1. Členění nákladů pro potřeby řízení a rozhodování (prvotní, druhotné, fixní, variabilní, technologické, na obsluhu, jednicové, režijní, přímé, nepřímé, relevantní, irrelevantní)
2. Kalkulace – pojem hodnotového řízení
3. Typy kalkulací ve vazbě na typologii výrobního procesu, metody sestavení
4. Kalkulační systém

Modul tvoří čtyři samostatné dílčí kapitoly, které jsou zaměřeny na klasifikaci nákladů z nejrůznějších pohledů. Jednotlivá kritéria členění nákladů odpovídají závislosti nákladů na výkonech, možnostem ovlivňování jejich objemu a struktury. Smyslem je náklady věcně správně definovat ve vztahu k probíhajícím procesům a využít informace o průběhu nákladů při řízení na všech úrovních vnitropodnikové struktury. Důležitou částí studia tohoto modulu je problematika kalkulací, proces jejich sestavování, využití pro běžnou kontrolu hospodaření. Kalkulace lze využít k motivaci útvarů na plnění vnitropodnikových úkolů, které ovlivňují ve finále celkové podnikové výsledky hospodaření.

Pro studium jednotlivých subkapitol II. modulu opět použijte základní literaturu Král. B.: Manažerské účetnictví. Úspěšnost studia tohoto 2. modulu závisí na znalosti problematiky základů manažerského účetnictví prezentovaného v první části této studijní opory. K doplnění informací lze využít doporučenou literaturu.

2.1.1 Pojetí a členění nákladů v nákladovém účetnictví

Studijní cíle:

- Definovat členění nákladů z hlediska potřeb řízení podnikatelského procesu
- Vysvětlit druhové a účelové členění nákladů
- Vysvětlit odlišnosti mezi náklady přímými, jednicovými, variabilními a náklady nepřímými, režijními a fixními
- Zdůraznit vztah nákladů k rozhodovacím úlohám

Klíčová slova:

Prvotní, druhotné náklady, druhové a účelově členěné náklady, variabilní, fixní náklady, přímé a nepřímé náklady, náklady relevantní, technické a technologické

Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich **rozčlenění**:

- do skupin pro potřeby řízení podnikatelského procesu
- pro potřeby rozhodování o budoucích variantách činnosti firmy.

Při rozčlenění nákladů existují různé úhly pohledu:

Jaké jsou vynaloženy?

Z jakého **důvodu, příčiny** jsou vynaloženy?

Jak jsou **vykalkulovány**?

Jak se **mění** s objemem výroby?

Druhovému členění nákladů

- Z hlediska reprodukčního procesu se projevují prvotně podle **druhu**
- Vyznačují se silnou vazbou na účtovou osnovu finančního účetnictví (spotřeba materiálu, mzdové náklady, odpisy)

Základní charakteristické rysy:

- 1) z hlediska zobrazení se jedná o náklady **prvotní** (hned při vstupu do podniku)
- 2) mají charakter nákladů **externích** – tj. nakupované od jiných subjektů (dodavatelů)
- 3) z hlediska potřeb jejich detailnějšího členění na dílčí složky jsou to náklady **jednoduché**

Členění nákladů podle druhů – v podniku tvoří informační zdroj pro:

- Zajištění proporcí,
- stability,
- rovnováhy mezi jejich potřebou a dodavateli, kteří jsou schopni je nabídnout (od koho, kdy, jak podnik bude tyto zdroje zajišťovat)

Přínos z makroekonomického pohledu – získáme informace pro zjišťování údajů za celou ekonomiku (úhrnné materiálové náklady apod.). Druhovému členění nákladů je součástí přílohy k účetní závěrce sestavené dle zásad pro finanční účetnictví.

Nevýhoda druhového členění spočívá v tom, že nelze hodnotit:

- Hospodárnost,
- Účinnost,
- Efektivnost podnikové činnosti, a to proto, že nevyjadřuje příčinu vynaložení –

neznáme přímo nositele nákladů. Pro řízení zisku je použití tohoto členění nedostatečné, omezené.

Účelové členění nákladů

Při tomto členění jsou řešeny následující okruhy:

- Nejdůležitější otázkou je: Spoří se nebo se překračují náklady?*
- Sledujeme účelový vztah nákladů na různé úrovni a v odpovídající podrobnosti
- Rozhodující je příčinný vztah nákladu k výrobku, službě, k místu, tj. hledáme **věcného nositele nákladu.**

Jiný pohled na členění nákladů:

- Náklady výrobních (hlavních) podnikatelských činností**
- Náklady pomocných, obslužných činností**

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení:

Jedná se o účelové členění nákladů. Jedná se o členění nákladů ve vztahu zabezpečení vytvářeného výkonu.

- Technologické náklady** – jsou vynaložené na tvorbu výkonů, jsou spojené s konkrétní technologií (např. spotřeba konkrétního materiálu)
- Náklady na obsluhu a řízení** – souvisí se zajištěním podmínek podnikatelského procesu (např. osvětlení dílny, plat mistra).

Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti:

- Náklady externí**
- Jedná se o náklady prvotní, jednoduché, vznikají pořízením vstupů pro výrobní proces, jedná se o vstupy, které firma nezabezpečuje sama, ale musí je získat na externím trhu za tržní ceny
- Vznikají na vstupu do výroby, přiřazují se zpravidla jednotlivým útvarům, které jsou za tyto náklady zodpovědné
- Oceňujeme je v reálných cenách (např. *nákup materiálu, energií, přiznané mzdy*)

- Náklady interní**
- Jedná se o druhotné náklady, vznikají přetvářením vstupních nákladů a jejich doplněním v procesu tvorby výkonu daného útvaru
- Představují náklady za výkony odebírajícího střediska
- Vznikají dalším zpracováním, jsou výsledkem vnitropodnikových činností, závisí na typu a rozsahu výroby

- Jsou oceněny vnitropodnikovými cenami (např. náklady na vlastní polotovary, náklady na opravu strojů vlastními pracovníky)

Kalkulační členění nákladů

Toto členění vychází z principu přiřaditelnosti k výkonu, z přímé souvislosti mezi kalkulační jednicí a daným nákladem. Náklady bezprostředně vyvolané druhem činnosti a které jsou stanoveny normativně lze označit jako náklady přímé, náklady, které souvisí s určitým objemem či časovým intervalem, se zajištěním provozu určitého útvaru jako celku tvoří náklady nepřímé. Kalkulační členění je nezbytné pro sestavení kalkulací, rozdělení nákladů podle tohoto kritéria souvisí s vypovídacích schopností kalkulací, tj. znalostí nákladů pro potřeby řízení.

- Přímé jednicové**
- Přímé náklady (materiál, mzdy) a ostatní přímé náklady – stanoveny normou spotřeby (např. časové odpisy, pomocný materiál)
- Jsou stanoveny v naturálních jednotkách pro konkrétní technologický postup, druh výroby,
- jejich řízení spočívá ve sledování hospodárnosti
- Mohou mít charakter i režijních nákladů, pokud jsou vyvolány konkrétně vymezenou jednotkou výkonu

- Nepřímé náklady**
- Tyto náklady představují různé režie, podle charakteru těchto nákladů, vznikají v útvaru, který nese za tyto náklady odpovědnost (např. režie výrobní, zásobovací, odbytová, správní), zajišťují vytvoření podmínek pro soubor výkonů, souvisí s řízením vyšších článků organizační struktury
- Výši nákladů k jednici je nutno stanovit nepřímou, rozpočítáním tak, aby byl vyjádřen podíl výkonu na úhradě těchto společných nákladů, aby byla zajištěna přiměřenost režijních nákladů ve vztahu k odpovědnosti řídicích pracovníků za jejich výši
- Tyto náklady mohou mít charakter variabilních i fixních nákladů.

Náklady variabilní a fixní

Toto členění nákladů doplňuje členění nákladů na jednicové a režijní, přímé a nepřímé. Sledování nákladů v tomto členění je zásadní pro řízení nákladů, výnosů a zisku. **Variabilní** náklady jsou spotřebované vstupy v proporcích v závislosti na objemu výroby (lineární, progresivní, degresivní), **fixní** náklady zajišťují podmínky pro výrobní činnost, jedná se o náklady spojené s kapacitou (kapacitní náklady), jsou jednorázově vynaloženy a po určitém čase dochází k jejich obnově, rozšíření či zúžení.

Variabilní náklady jsou spojené s jedním výkonem příp. dávkou výkonu, fixní souvisí s určitým časovým obdobím. V kratším období je podíl fixních nákladů vyšší.

Fixní náklady se dělí na **využitě a nevyužitě**. **Volné (nevyužitě) fixní** náklady představují

nevyužitou kapacitu, jejich skutečná výše neodpovídá maximální možné výtěžnosti kapacity. Jejich hodnotu lze vypočítat:

$$FN_n = (Q_m - Q_{sk}) \times FN / Q_m$$

FN_m = volné fixní náklady

Q_m = kapacita maximálně možná

Q_{sk} = skutečné využití kapacity, skutečný výkon

FN = Fixní náklady

Nevyužitá kapacita představuje pro firmu **ztrátu, ušlý zisk**, vyšší podíl fixních nákladů na jednotku výkonu, než se plánovalo. Jejich řízení je spojeno se stanovením bodu zvratu, při daném objemu výroby, minimální ceně výkonu a maximální možné výši variabilních nákladů na jednici výkonu. Celková výše fixních nákladů se mění skokem ve vazbě na potřebu rozšíření kapacity. Jsou tudíž spojené s investicemi, které byly uskutečněné v minulosti. Jejich výše již v průběhu výrobního procesu se nemění, jedná se o tzv. umrtvené (utopené) fixní náklady. Zvláštní skupinu fixních nákladů jsou tzv. vyhnutelné fixní náklady, které vznikají v důsledku zajištění provozu schopnosti kapacit při výrobním procesu (např. mzdy vedoucích středisek, náklady na osvětlení, vytápění výrobních prostor), nejsou plně využívány z důvodu poklesu prodeje. Tyto náklady na rozdíl od utopených nákladů jsou časově více spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

Relevantní a irelevantní náklady

Členění odpovídá rozhodovacím úlohám, řešíme otázku, jaké a v jakém poměru se budou náklady měnit vzhledem k různým variantám rozhodovacích úloh

Relevantní	Irelevantní
<p>Budou variantou ovlivněny</p> <p>Tzv. <u>rozdílové relevantní náklady</u> = rozdíl mezi nákladem před a po uvažované variantě</p> <p>Tzv. <u>imputované náklady a výnosy</u> – ovlivňují hospodaření podniku v širších souvislostech – např. přijatá varianta bude znamenat zvýšení daní</p>	<p>Nedotčené variantou</p> <p>Změna varianty na jejich výši nemá vliv</p>

Co nejširší znalost nákladů umožňuje manažerům řízení podnikatelského procesu, je zdrojem informací pro ovlivňování vývoje nákladů, o nichž již bylo rozhodnuto, stejně tak pro přijetí variant, které budou pro podnik nejefektivnější. Tímto přístupem k nákladům se manažerské účetnictví odlišuje od finančního účetnictví, které upřednostňuje druhové členění

nákladů pro potřeby sestavení povinných účetních výkazů – výkazu zisku a ztráty.

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 3

[5] Úkoly k procvičování:

Otázky a odpovědi:

1. Uveďte základní rozdíl mezi druhovým a účelovým členěním nákladů.
2. Uveďte základní typ nákladů závislé na objemu výkonů.
3. Které náklady jsou relevantní a irelevantní vzhledem k rozhodovacím úlohám, uveďte na konkrétním příkladu.
4. Co pro podnik představují volné fixní náklady?

Příklad:

Firma má k dispozici kopírovací stroj, jehož kapacita převyšuje její potřeby. Pořizovací cena činí 300 tis. Kč, předpokládaná doba návratnosti je za 5 let. Počet kopií za hodinu činí 120. Cena jedné kopie je 0,45 Kč. V letošním roce byla z důvodu poruchy 12 dnů mimo provoz, standardní časový fond je 270 dnů, předpokládá se 0,5 hodiny na údržbu denně ze standardní provozní doby.

- a) Bude reprodukována tato kopírka za předpokládanou dobu?
- b) Jaká je hodnota volných fixních nákladů?

2.1.2 Kalkulace – základní nástroj výkonově orientovaného řízení nákladů

Studijní cíle:

- Charakterizovat pojem kalkulace
- Objasnit možnosti využití kalkulací při řízení

Klíčová slova:

Kalkulace, kalkulační jednice, kalkulační členění nákladů

Kalkulace

V nejobecnější rovině se jedná o **přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k naturálně vymezené jednotce výkonu** (výrobku, službě, úkonu, činnosti, operaci).

Vzájemné propojení věcné stránky procesu vyjádřený konkrétním výkonem s jeho hodnotovými parametry činí z kalkulací významný nástroj řízení.

Kalkulace představují vyřešení dvou základních problémů, které jsou vzájemně propojené:

- První okruh řeší **metodické otázky** - jak přiřazovat náklady k výkonu
- Druhý okruh se orientuje na **rozsah a strukturu kalkulovaných položek** v závislosti využití kalkulací v konkrétních typech rozhodovacích úloh – lze charakterizovat otázkou „proč potřebuji tuto kalkulaci, proč přiřazovat náklady výkonu?“.

Kalkulace lze vnímat jako:

- a) proces stanovení nákladů,
- b) výsledek této činnosti,
- c) součást vnitropodnikového systému řízení podniku.
- d) kalkulace plní roli nástroje řízení jednicových nákladů, režijních nákladů. Kalkulace umožňují systematicky propojovat a **vyhodnocovat informace o skutečné výši spotřebovaných vstupů** a porovnávat je s předem stanovenými náklady uznanými kalkulacemi a rozpočty.

Využití kalkulací v rozhodovacích úlohách

Kalkulace v systému řízení plní celou řadu úloh, které lze shrnout do následujícího výčtu:

- Kalkulace jsou využívány v rozhodovacích procesech o **objemu a struktuře** sortimentu výroby a prodeje
- Slouží **k propočtu** (plných) nákladů na výrobu výkonů
- Jsou nástrojem **hospodárnosti** – cílem je hledání cest snižování nákladů a zvyšovat zisk
- Představují výchozí základnu pro stanovení **ceny externím** zákazníkům, jsou výchozí úrovní pro obhajobu její výše
- Jsou kriteriem **motivace** odpovědnostních středisek, když tvoří přípustnou hranici ocenění vnitropodnikových výkonů na bázi vnitropodnikových cen
- Jsou nástrojem pro hodnocení využití **kapacit** úrovní podílu fixních nákladů připadající na kalkulovaný výkon
- Jsou nástrojem **odpovědnostního** útvarového řízení – cílem je měřit přínos

rozdílných vnitropodnikových útvarů k celopodnikovým cílům systémem plnění plánů a rozpočtů, jejichž limitované náklady vycházejí z kalkulací

- Plnění kalkulací působí na **technologické** změny
- Tvoří nedílnou součást taktického a strategického plánování, jsou informační základnou pro sestavování **rozpočtů**

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 6.1

[6] Úkoly k procvičování:

Otázky k sebehodnocení, pokud odpovíte správně, můžete pokračovat ve studiu dalších témat:

- 1) Co je to kalkulace?
- 2) Jakou úlohu kalkulace v systému řízení plní?
- 3) Jaké jsou vazby kalkulací na rozpočty středisek a nákladové účetnictví?

2.1.3 Typy a metody kalkulací

Studijní cíle:

- Charakterizovat metodické postupy přiřazování nákladů na kalkulační jednici
- Definovat strukturu nákladů a jejich způsob přiřazování ke kalkulační jednici

Klíčová slova:

Předmět kalkulace, struktura nákladů v kalkulaci, typový kalkulační vzorec, typy kalkulací, rozvrhová základna

Metoda kalkulací souvisí:

- A) s vymezením **předmětu** kalkulace
- B) se **strukturou** nákladů kalkulovaných nákladů na vymezenou kalkulační jednici
- C) se **způsobem** přiřazování nákladů kalkulační jednici

Zjišťování nákladů je bezprostředně ovlivněna charakterem výrobního procesu. Jednotlivými charakteristikami se zabývá kapitola 5 základní literatury, která popisuje členitost podnikatelského procesu, organizaci dávkování výkonů, délku podnikatelského cyklu. Znalost této problematiky umožňuje lepší pochopení problematiky kalkulací.

A) Předmět kalkulace

Při stanovení objektu kalkulace je možno rozlišit:

Kalkulační jednice – konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a druhem a na něj se stanovují náklady (l m, l t, l ks, l přenocování apod.)

Kalkulované množství – zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic. Důležité pro výpočet průměrného podílu fixních nákladů připadající na kalkulační jednici (např. aplikací může být přiřazení nákladů, které bezprostředně nesouvisí ani s kalkulační jednicí ani množstvím určitého výkonu, ale pro rozhodovací úlohy je třeba je přiřadit).

B) Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů v kalkulační jednici výkonu řeší **odpověď na otázku, proč se přiřazují** tyto konkrétně vytypované náklady na individuálně stanovený výkon. V podnikové praxi tomuto hledisku odpovídá tzv. **kalkulační vzorec**, jedná se způsob řazení nákladů v podrobném členění. Základní strukturu členění nákladů v kalkulaci tvoří náklady:

- = **přímé jednicové**
- = **přímé režijní**
- = **nepřímé režijní náklady**

Souhrn těchto nákladů odpovídá kalkulaci tzv. plných nákladů, která je považována za historicky ověřený typ kalkulací. Základní členění nákladů pro účely kalkulací spočívá v dělení na náklady přímé a nepřímé, které je založeno na principu přiřaditelnosti nákladů ke kalkulační jednici.

Náklady přímé:

- **Jsou bezprostředně přiřaditelné kalkulační jednici (výkonu)**
- Nejčastější způsob přiřazení dělením
- Jedná se o náklady:
 - + jednicové
 - + stanoveny normou (normativ spotřeby materiálu)
 - + patří sem i režijní náklady výkonu, které úměrně souvisí s kalkulovaným druhem výkonu (výkonový odpis)
 - + mohou mít charakter variabilní i fixní režie, pokud je zajištěn princip přímého

určení závislosti daného nákladu na kalkulované jednotce

Náklady nepřímé:

- **Souvisí s vytvořením širšího sortimentu,** širšího oboru činnosti, jedná se o společné náklady související s poskytnutím skupiny výkonů
- Jsou vyvolány náklady nutnými na řízení střediska (mzdy řídicích pracovníků daného střediska)
- Představují náklady spojené se zajištěním kapacity (technologické náklady)

Přiřazování nepřímých nákladů se zajišťuje **metodami kalkulace**. Základním cílem je nalezení příčinné souvislosti mezi nákladovou položkou a výkonem. Musí být zároveň respektován princip přiměřenosti nákladů, tj. kolik těchto nákladů je možné zahrnout do prodejní ceny výkonu tak, aby byl za tuto cenu ještě prodejný. Základní teorie rozlišuje metodu přiřazování nepřímých nákladů:

- **A) Kalkulace dělením** – prostá
- s poměrovými čísly
- *přičítání nepřímých nákladů dle vhodně zvolené rozvrhové základny*
- **B) Kalkulace přírážková** – sumační
- diferencovaná
- + podmínkou vhodně zvolené rozvrhové základny je nalezení *příčinného vztahu mezi rozvrhovaným nákladem a kalkulovaným výkonem*

Metoda prostého dělení je založena na přiřazení nákladů podle množství výkonů, uplatnění této metody je omezené, neboť předpokládá výkony, které jsou relativně ekvivalentní. Při zajišťování výkonů, které jsou rozdílně nákladově náročné, ale mají společný základ, se společné náklady přiřazují na principu poměrových čísel, pomocí nichž se stanoví přepočtené množství kalkulačních jednotek (sortimentně se výrobky od sebe odlišují vahou, časem zpracováním, spotřebou základního materiálu).

Přiřazení nepřímých nákladů pomocí kalkulační přírážky se vypočítá:

$$\text{Procento přírážky (\%PP)} = \frac{\text{Rozvrhované režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna}} \times 100$$

Rozvrhová základna může být stanovena v jednotkách peněžních nebo naturálních. Charakteristické vlastnosti základen uvádí následující jednoduchý přehled:

<ul style="list-style-type: none"> ■ <u>Naturální</u> ■ Vylučují se cenové vlivy ■ Stanoví se výše Kč na 1 jednotku ■ ■ 	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ <u>Peněžní</u> ■ Je vypočtena v % sazbě přírážky RN ■ Výpočet je snadný, rychlý ■ Výpočet ovlivňují cenové vlivy, ■ Ceny nejsou stálé, základny podléhají změnám
---	---	--

- **Nejčastější** příklady používaných rozvrhových základen – *hodiny práce, strojové hodiny zařízení, jednotky množství zpracovávaného materiálu, úhrnné přímé náklady.*

Pokud se v jedné kalkulaci použije pro rozvrh rozdílných nepřímých nákladů pouze jedna rozvrhová základna, hovoříme o sumační rozvrhové základně, lze využít pro rozvrh více rozvrhových základem, tak aby byla zajištěna maximální příčinná souvislost mezi nepřímými náklady a výkonem, hovoříme o diferencované rozvrhové základně.

Typový kalkulační vzorec

Způsob, přiřazování, rozsah položek, jejich podrobnost se stanovuje individuálně s ohledem na využití kalkulací k rozhodovacím úlohám. Pojem „vzorec“ je nutné brát s jistou dávkou volnosti, pojem vzorec odpovídal dřívějšímu systému hodnotového řízení v centrálně plánovaném hospodářství. Byla snaha o jednotné vykazování položek. Přesto lze konstatovat, že modifikovaná podoba je využitelná i v současných podmínkách, pokud se vyvarujeme chyb původního obsahu jednotlivých položek. Nákladové položky byly vykazovány souhrnně, nebyl uplatněn princip alokace nákladů, nebyla zajištěna příčinná vazba mezi jednicí výkonu a nákladovou položkou. Jednalo se o statické zobrazení nákladů, vycházelo se z průměrné výše nákladů, kdy se nepředpokládala změna v objemu a struktuře výkonů. Odpovídal požadavkům státní tvorby cen, sloužil ke kontrole dosahované přiměřené výše zisku.

Struktura typového kalkulačního vzorce:

- Přímý materiál
- Přímé mzdy
- Ostatní přímé náklady
- Výrobní (provozní) režie
- **Vlastní náklady výroby**
- Správní režie
- **Vlastní náklady výkonu**
- Odbytové náklady
- **Úplné vlastní náklady výkonu**
- Zisk
- **Cena výkonu**

Reakcí na nedostatky typového kalkulačního vzorce je využívání tzv. **retrográdního kalkulačního vzorce**.

Vyjádřuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny

- Kalkulace ceny vychází z kalkulace úrovně zisku (marže), která odpovídá pozici na trhu díky kvalitě, konkurenci
- Kalkulace nákladů odpovídá vnitřním podmínkám, za kterých je podnik schopen výkony poskytnout

- Na základě takto reálně stanovených nákladů se odráží reálná výše možné úrovně hospodárnosti a ziskovosti výkonů, kterou je možno dosáhnout v podmínkách výroby/nabídky služeb
- Vzájemný poměr mezi reálnou úrovní nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny je rozdílový.
- Klasický způsob stanovení reálných nákladů je založen na postupném **přičítání složek nákladů výkonu.**

Retrográdní kalkulaci lze vyjádřit následovně:

Základní cena výkonu

- - dočasná cenová zvýhodnění
- - slevy zákazníkům (množstevní, sezonní)
- -----
- Cena po úpravách
- - náklady
- -----
- Zisk (jinak vyjádřený přínos)

Pokud bychom od prodejní ceny odečetli předpokládané zhodnocení, které vyžadují vlastníci vloženého kapitálu, získáme přípustnou úroveň nákladů, které akceptují trh a požadovaný zisk. Porovnáním limitních nákladů stanovených retrográdní kalkulací a propočtových nákladů získáme informace o úrovni skutečně možného dosažitelného zisku.

V praxi je možné využít další modifikace kalkulačního vzorce. Vždy se snaží o podrobnou strukturu nákladů. Oddělení nákladů závislých na objemu výroby a fixních nákladů odpovídá **kalkulaci variabilních nákladů:**

- **Cena po úpravách**
- - variabilní náklady výrobku
- A) přímé jednicové náklady
- B) variabilní režie
- -----

- Marže (krycí příspěvek)
- - fixní náklady v průměru připadající na výrobek
- -----
- Zisk v průměru připadající na výrobek

Dynamická kalkulace vychází z tradičního přístupu členění nákladů na přímé a nepřímé, přidává členění nákladů podle fází reprodukčního procesu, neboť každá fáze způsobí změnu nákladů vyvolané změnami objemu uskutečňovaných výkonů.

Možná úprava dynamické kalkulace:

- Přímé náklady
- Ostatní přímé náklady (variabilní, fixní)
- **Přímé náklady celkem**
- Výrobní režie – (variabilní, fixní)
- **Náklady výroby**
- Odbytová režie – (variabilní, fixní)
- **Náklady výkonu**
- Správní režie
- **Úplné náklady výkonu**

Další možné úpravy kalkulací uvádí základní literatura v kapitole 6.4.4., 6.4.5, uspořádání položek se cíleně zaměřuje na náklady fixní a relevantní. Teorie zná další možné typy kalkulací, které vždy směřují k co nejlepšímu stanovení nákladů výkonu (metoda ABC).

Odkaz na základní literaturu

Kapitola č. 5.1, 5.2, 6.2, 6.3, 6.4,

[7] Úkoly k procvičování:

Otázky a odpovědi:

- 1) Uveďte strukturu typového kalkulačního vzorce.
- 2) Jakým způsobem jsou přiřazovány nepřímé náklady ke kalkulační jednotci a za jakých podmínek je lze využít?
- 3) Jaké další typy kalkulací znáte?
- 4) Uveďte přednosti retrogradní kalkulace.
- 5) Charakterizujte pojem rozvrhová základna a jaké vhodné veličiny se hodí pro rozvrhovou základnu?

Příklady:

1. Vypočítejte kalkulaci na jednotku výkonu z následujících vstupních údajů:

Firma bude vyrábět jeden typ výrobku, na základě norem spotřeby jsou stanoveny hodnoty přímých nákladů, viz tabulka. Celkové odbytové náklady jsou rozpočtovány ve výši 25 000 Kč, plán výroby je 5 000 kusů za měsíc.

Položka kalkulačního vzorce	Kč
Spotřeba přímého materiálu	25,--
Jednicová mzda	6,--
Ostatní přímé náklady	3,--
Celkové jednicové náklady	34,--

2. Jak by se změnil výpočet, kdyby firma vyráběla dva výrobky, které se liší ve velikosti, druhý výrobek by byl o 1/5 náročnější na spotřebu materiálu? Plán výroby je 3000 kusů.

O jaký typ přiřazování nepřímých nákladů se jedná?

3. Vypočítejte kalkulaci na výrobky, pokud máte k dispozici následující informace:

Firma Nitka vyrábí 4 000 ks pánských kalhot a 4 200 kusů dámských šatů, přehled vstupů uvádí následující tabulka:

položka	Kalhoty	Šaty
Spotřeba materiálu/1 ks	1,5	2
Cena za jednotku	65 Kč	55 Kč
Ostatní základní materiál	2,50 Kč	10 Kč
Počet hodin na výrobu	2	4
Mzdový tarif	20 Kč	20 Kč
Odbytové náklady	4 Kč	8 Kč
Prodejní cena bez DPH	250 Kč	400 Kč

Hodnota správní režie činí 148 800 Kč

Hodnota výrobní režie činí 744 000 Kč

Rozvrhová základna byla zvolena na úrovni přímých mezd.

Vypočítejte celkové výrobní náklady, podíl zisku na jednotlivý výrobek.

4. Stanovte cílové náklady pro výrobek, jehož prodejní cena je stanovena na 5 000 Kč, plánovaný objem prodeje je 2500 ks výrobků. Propočtová kalkulace na úrovni

nákladů byla stanovena na 4 200 Kč. Předpokládáme 10 % zhodnocení aktiv, jejich hodnota činí 10 000 tis. Kč. Celkový objem nákladů na odbyt prodaných výrobků včetně propagace je 300 000 Kč.

2.1.4 Kalkulační systémy

Studijní cíle:

- Charakterizovat základní typy kalkulací kalkulačního systému
- Objasnit využití jednotlivých typů kalkulačního systému v procesu řízení

Klíčová slova:

Kalkulační systém, prvky kalkulačního systému

Kalkulační systém

Kalkulace jsou důležitým nástrojem řízení (řízení hospodárnosti, slouží pro tvorbu cen, jsou podkladem pro ocenění vlastních výkonů apod.).

Kalkulační systém tvoří ucelený soubor kalkulací s ohledem na časový horizont a na fázi řídicího cyklu, liší se od sebe obsahem a strukturou jednotlivých kalkulací. Odlišují se, zda jsou využívány pro strategické, taktické či operativní řízení.

Kalkulace podle rozsahu se dělí **na kalkulace nákladů a kalkulace ceny.**

Členění kalkulací podle fází řídicího procesu:

Kalkulace předběžná Sestavují se před zahájením tvorby výkonu	Kalkulace výsledná Sestavená na základě zjištěných skutečností v průběhu činnosti nebo po prodeji výkonů Čerpají se informace z účetního informačního systému
---	--

Členění předběžných kalkulací podle úkolů, které plní a podle způsobu sestavení:

<u>Propočtová</u>	<u>Plánová</u>	<u>Operativní</u>
<ul style="list-style-type: none"> ■ <u>Slouží k hodnocení efektivnosti nově zařazeného výrobku</u> ■ <u>Není známo technické upřesnění výrobku</u> ■ <u>Nejsou k dispozici výkonové normy</u> ■ <u>Na základě orientačních podkladů</u> ■ <u>Odráží cílové podmínky výroby</u> ■ <u>Vyjadřuje nákladovou náročnost výkonu</u> 	<ul style="list-style-type: none"> ■ <u>Sestavena první varianta výrobního plánu</u> ■ <u>Výroba výkonů se bude opakovat v delším časovém období (min. 1 rok)</u> ■ <u>Předpokladem je stanovení spotřebních a výkonových norem – dle konstrukčního řešení, technologie apod.</u> ■ <u>Slouží pro sestavení rozpočetní výsledovky</u> ■ <u>Je nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů</u> 	<ul style="list-style-type: none"> ■ <u>Odrážejí změny v průběhu výrobního procesu</u> ■ <u>Řeší úlohy, do jaké míry kalkulace zajišťují splnění nákladových cílů v přímých jednicových nákladech</u> ■ <u>Význam pro uplatnění rozdílových metod –</u> ■ <u>Slouží k porovnání skutečných nákladů a nákladového úkolu</u> ■ <u>Slouží k zadávání úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění</u>

Rozlišení propočtových kalkulací podle způsobu stanovení nákladů - odlišnost je způsobena tradičním pojetím propočtové kalkulace od kalkulace založené na cílových nákladech:

Kalkulace reálných nákladů	Kalkulace cílových nákladů
-----------------------------------	-----------------------------------

Kalkulační systém slouží pro řízení:

- A) V užším pojetí **pro řízení hospodárnosti** – především jednicových nákladů, cílem je působit na minimalizaci variabilních nákladů (kalkulace propočtové, plánové)
- B) V širším pojetí **pro řízení efektivnosti** – slouží k hodnocení přiměřenosti zisku při dané ceně výkonu a při dané výši nákladů, slouží k ovlivňování využití fixních nákladů, jsou nástrojem zajištění účinnosti vynaložených ekonomických zdrojů a

mají zajistit podniku tržní schopnost v konkurenčním tržním prostředí (kalkulace cen).

Kalkulační systém tvoří ucelený soubor všech kalkulací sestavených v podniku, vyznačují se vzájemnými vazbami, které jsou odvislé od struktury nákladů, metod přiřazení nákladů, dobou sestavení.

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 9

[8] Otázky k procvičení a k sebehodnocení:

- 1) Vysvětlete pojem kalkulační systém.
- 2) Jaké jsou základní charakteristické rysy kalkulací předběžných, plánových a operativních?
- 3) K jakým rozhodovacím úlohám lze použít výsledné kalkulace?
- 4) Srovnajte vypovídací schopnost vypočtených nákladů na základě propočtové kalkulace s cílovými náklady? Co ovlivní zjištěné rozdíly?

2.2 Shrnutí kapitoly II. Modulu

Úspěšné zvládnutí problematiky II. modulu nastane, pokud jste kapitoly I. modulu v základní literatuře důsledně prostudovali a následně jste tyto informace doplnili o problematiku probíranou v II. modulu. Doporučený text II. modulu jste pochopili z hlediska obsahu a významu. Chápete základní přístup k nákladům, rozeznáte jejich dopad do podnikatelského procesu, dokážete odlišit náklady z hlediska jejich působení na podnikatelský proces, současně vnímáte náklady jako veličiny, které působí na tvorbu cen výkonů na různém stupni podnikatelského procesu. Rozumíte pojmu kalkulace, jste schopni sestavit kalkulaci, zvládáte základní techniky přiřazování nepřímých nákladů, chápete obsah pojmu kalkulační systém.

Splnění cíle této kapitoly nastane, pokud rozumíte smyslu sledování nákladů z důvodu řízení jejich hospodárnosti a efektivnosti, chápete sledování úrovně nákladů jako nedílnou součást nákladového účetnictví a uvědomujete si možnosti využití těchto informací v systému řízení na bázi účetních informací.

Pojmy k zapamatování, které jsou předpokladem dalšího úspěšného studia manažerského účetnictví: náklad, jednicové, přímé, fixní, variabilní náklady, druhové, účelové náklady, volné fixní náklady, kalkulace, kalkulační členění nákladů, typy kalkulací, rozvrhová základna, kalkulační systém.

2.2.1 Úkoly k procvičování a zopakování

Kvízové otázky

1) Kalkulace je stanovení

- Ceny materiálu na výrobu
- Výpočet ceny výrobku
- Metodický prvek manažerského účetnictví

2) Irelevantní náklady jsou

- Náklady, které nejsou spojeny s výdejem peněz
- Náklady, které při výrobě nevznikají, ale počítám s nimi
- Náklady, které se změny ve výrobě netýkají

3) Režijní náklady

- Jsou závislé na objemu výroby
- Nejsou přímo přiřaditelné jednotce výkonu, souvisí s určitou dávkou nebo časem výkonů
- Jsou neměnné bez závislosti na objem výroby

4) Fixní náklady na jednotku výkonu

- Jsou stálé stejné bez ohledu na objem výroby
- Mění se přímo úměrně s výrobou
- Nejsou přímo přiřaditelné, jsou ovlivněny existující kapacitou

5) Cílové náklady představují

- Optimálně nepřekročitelnou hranici nákladů
- Náklady akceptující úroveň zhodnocení vstupů
- Cenu pokrývající naše náklady a zisk

6) Plánová kalkulace

- Je stanovena na základě norem spotřeby dle technického popisu výrobku
- Je stanovena z údajů strategického rozpočtu
- Vystupuje jako součást podnikatelského plánu

Vyberte správnou odpověď

P=pravda, N=nepravda

1. Kalkulační jednice je výkon jednoho střediska
2. Náklady představují úbytek peněz
3. Poměrová čísla se používají k rozdělení nepřímých nákladů
4. Kalkulace jsou nástrojem motivace
5. Nepřímé náklady jsou veškeré režijní náklady
6. Čím složitější technologický postup, tím jednodušší kalkulace
7. Kalkulace dělením je nejčastější používanou formou přiřazování nepřímých, režijních nákladů
8. Kalkulace v gastronomii odpovídá kalkulacím na úrovni spotřeby přímých nákladů.

Hodnocení:

Kvízové otázky – maximální počet bodů 12, minimální požadavek 8 bodů (4 odpovědi musí být správné)

Test pravdivé a nepravdivé výroky – maximální počet bodů 16, minimální požadavek 10 bodů (5 otázek musí být řešeno správně)

Úspěšné zvládnutí modulu předpokládá splnění průběžných úkolů uvedených na konci jednotlivých subkapitol, neboť to vytváří předpoklady pro celkové úspěšné zvládnutí studovaného oboru.

Z celkového bodového hodnocení ve výši 28 bodů musí být dosaženo minimálně 18 bodů.

2.2.2 Korespondenční úkol modulu č. II

Studenti ve vazbě na korespondenční úkol, který si zvolili a splnili v rámci modulu č. I, budou dál pokračovat v analýze zvoleného problému. Na základě znalostí členění, hodnocení a možností sledování vývoje nákladů se zaměří i ve svém korespondenčním úkolu na tuto oblast. Každá rozhodovací úloha je spojena s hodnotovými kritérii. Problém, který si studenti dali za cíl v rámci úkolu II. modulu, vyloží a následně vyhodnotí konkrétními vstupními údaji. Jedná se tak o praktickou část komplexního korespondenčního úkolu nutného ke splnění zkoušky. V této části korespondenčního úkolu se jedná o schopnost získané teoretické znalosti aplikovat do konkrétních hodnotových veličin, studenti se zaměří na dopad analyzované úlohy do vývoje nákladů útvaru, střediska či firmy, ve které svůj problém řeší. Výsledkem splnění dílčího úkolu v rámci II. modulu bude sestavení přehledu nákladů, ať v podobě konkrétní kalkulace v odpovídající struktuře nákladů a stanovené na základě vhodně zvolené metodiky, či vymezení dotčené náklady. Současně uvedou důvody, které vyvolají proměny nákladů při poskytování výkonů.

Výstupem tohoto korespondenčního úkolu by měla být hodnotová interpretace řešeného problému, neboť tímto způsobem student dokládá, že si je vědom nutnosti orientovat se

v nákladech. Studenti budou chápat příčinné souvislosti mezi výkony, jejich objemem a výší nákladů, které by měly optimalizovat.

Student zpracovaný úkol k ověření správnosti řešení předkládá vyučujícímu ke kontrole formou e-mailové zprávy na levickova@vsh.cz, případně může problémy řešit v rámci konzultačních hodin či krátkých konkrétních dotazů opět formou e-mailové korespondence.

Úkol v tomto modulu představuje těžiště samostatné práce, a proto je mu přiřazena 50 % hodnoty celkového požadovaného bodového hodnocení pro praktickou část zkoušky.

3 Modul č. III = 5 hodin

Obsah modulu:

Modul je zaměřen na závěrečné tři kapitoly obsahové náplně manažerského účetnictví. V rámci probírané látky bude věnována pozornost:

- Organizaci vnitropodnikového účetnictví
- Vnitropodnikovým cenám, typům, jejich vlivu na vnitropodnikový výsledek hospodaření
- Rozpočtům, typům, procesu sestavování, hodnocení odchylek

Prezentované oblasti jsou tematicky rozděleny pro lepší orientaci a pochopení do čtyř dílčích okruhů. První část je věnována problematice vytvoření konkrétní podoby vnitropodnikového informačního systému. Významnou oblastí je tvorba vnitropodnikových cen, studentům budou vysvětleny typy těchto cen, možnosti uplatnění v procesu řízení hospodárnosti. Cílem III. modulu je věcně správně definovat vnitropodnikové rozpočty, a to ve vztahu k plánování. Rozpočty plní důležitou funkci v strategickém, především v taktickém rozhodování, jsou nástrojem motivace a přispívají k naplnění vnitropodnikového výsledku hospodaření jednotlivých útvarů a následně podniku jako celku.

Pro studium jednotlivých subkapitol III. modulu opět použijte základní literaturu Král. B.: Manažerské účetnictví. Úspěšnost studia třetího modulu závisí na znalosti problematiky základů manažerského účetnictví prezentovaného v první a druhé části této studijní opory. K doplnění informací lze využít doporučenou literaturu.

3.1 Průvodce modulu č. III

- 3.1.1 Organizace účetních informací pro potřeby manažerského účetnictví
- 3.1.2 Vnitropodnikové ceny
- 3.1.3 Postavení rozpočtů nákladů v systému hodnotových nástrojů řízení
- 3.1.4 Metody sestavování, typy a kontrola plnění rozpočtů

Kapitola 3.1.1 Organizace účetních informací pro potřeby manažerského účetnictví

Studijní cíle:

- Charakterizovat možnosti organizace vnitropodnikového účetního systému
- Zdůraznit přednosti zvoleného způsobu vedení vnitropodnikového účetního systému

Klíčová slova:

Jednookruhová, dvouokruhová organizace účetnictví, útvar, uživatelé informací, spojovací účty

Rozdílnost požadavků externích a interních uživatelů na účetní informace finančního a manažerského účetnictví má vliv na zpracování a organizační zajištění informačního účetního systému. Požadavky jsou rozdílné z hlediska **obsahu** (čeho se informace týkají, stupeň podrobnosti, vypovídací schopnost), **formy** (srozumitelnost, množství), **času** (kdy jsou zjišťovány, jak jsou aktualizovány, jak se časem mění). Podrobnější členění informací v nákladovém účetnictví je závislé na členění podniku na útvary, výkony a na procesy, které v jednotlivých útvarech probíhají. Členitost podniku na útvary je výsledkem organizační struktury. Útvary zabezpečují výkony, ke své činnosti musí mít určitou míru odpovědnosti za své vnitropodnikové výsledky.

Na základě koncepčního přístupu k organizaci vztahu finančního a nákladového účetnictví existují dva typy informační systémy:

- A) Jednookruhová soustava účetnictví**
- B) Dvouokruhová soustava účetnictví**

Určitou variantou může být kombinace obou dvou systémů, tak aby byly zajištěny požadavky uživatelů.

Jednookruhový systém

- Zajišťuje požadavky uživatelů finančního účetnictví a nákladového účetnictví v jednom systému formou vhodně zvoleného členění informací pomocí analytické

evidence nákladů, výnosů, dalších sledovaných položek (aktiv, závazků)

- Odlišnost požadavků uživatelů spočívají v podrobnosti informací.
- Rozdílné zobrazení účetních informací ve finančním účetnictví a nákladovém účetnictví je zabezpečeno tzv. účty rozdílů.
- Vzájemnou propojeností informací v obou systémech je na druhé straně těžko uživatelsky tyto informace od sebe oddělit, vnitropodnikový hospodářský výsledek se zjišťuje obtížněji
- Informace jsou rozšiřovány využitím dalších doplňkových účtů, které nejsou ve finančním účetnictví.
- Organizačně se jedná o jednodušší systém.

Dvouokruhový systém

- Potřeby uživatelů jsou zabezpečeny ve dvou relativně samostatných účetních okruzích, finanční účetnictví je odděleno od systému vnitropodnikového účetního systému
- Toto uspořádání je typické pro anglosaské země, postupně se stále více uplatňuje v našich podmínkách z důvodu potřeb mít k dispozici informace o vývoji nákladů za jednotlivé výkony i útvary, je preferován odpovědnostní přístup.

Zvolený způsob umožňuje sledování vývoje přímých nákladů na konkrétní výkony. Společné náklady jsou hodnoceny z pohledu, kde vznikají, kdo nese za ně odpovědnost. Náklady jsou přiřazovány podle příčinné souvislosti ke konkrétním útvarům. Máme k dispozici druhotné náklady oceněné vnitropodnikovými cenami na předem stanovené úrovni nákladů, které vznikají při tvorbě výkonů.

Náklady ve finančním účetnictví jsou druhově členěné, metodicky je vykazování nákladů ovlivněno úrovní regulace účetnictví. Pro vnitropodnikové řízení se náklady sledují pro potřeby ocenění vnitropodnikových výkonů – zásob nedokončené výroby, výrobků.

Dvouokruhová organizace vedení vnitropodnikového účetnictví umožňuje úplné oddělení finančního účetnictví od nákladového. V rámci každého okruhu se zjišťuje hospodářský výsledek, výsledek každého jednotlivého střediska je součástí celopodnikového výsledku. Pomocí tohoto uspořádání lze vyhodnotit přínos každého jednotlivého útvaru k celkovému výsledku hospodaření, který je obsažen ve finančním účetnictví. Účty oceňovacích rozdílů umožňují zachytit rozdíly ve zvoleném způsobu ocenění jednotlivých složek podnikatelského procesu. Firma má ve své kompetenci označování účtů, jejich obsahovou náplň, základní principy pro vedení účetnictví jsou rovněž zachovány.

Propojenost obou systémů zajišťují spojovací účty, pomocí nichž se předávají potřebné informace z jednoho systému do systému druhého:

- Spojovací účty nákladů
- Spojovací účty výnosů

- Spojovací účty zásob

Každé středisko má svoji vymezenou činnost, s jakým nákladovým úkolem ho má dosáhnout. Středisko má stanovený plán činnosti na sledované období, má svoji vnitřní organizační strukturu.

Kombinace obou systémů

- Oba systémy lze kombinovat s ohledem na požadavky uživatelů
- Jejich **požadavky jsou** natolik **různorodé**, že je nejde skloubit - pro zobrazení reality se použijí oba dva okruhy účtů
- Požadavky lze zajistit **agregací údajů** tzv. součtovou metodou potřebných informací z nákladového účetnictví. Požadavky jsou zajištěny soustavou analytických účtů.

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 4.5.2 -4.5.5., příkladová část 4.3.

[9] Otázky k procvičování:

1. Jaká forma organizace vnitropodnikového účetnictví převládá v našich podmínkách a proč?
2. Jaké předpoklady musí být vytvořeny pro dvouokruhovou organizaci účetnictví?
3. Jaké spojovací účty znáte, jakou roli plní?
4. Jaké třídy účtové osnovy lze pro vnitropodnikové účetnictví využít, jaké veličiny se sledují v rámci těchto tříd na jednotlivých účtech?

Dokázali jste na položené otázky odpovědět správně, pak jste zvládli problematiku organizace účetnictví jako praktickou část manažerského účetnictví.

3.1.2 Vnitropodnikové ceny

Studijní cíle:

- Definovat využití hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek
- Objasnit obsah a typy vnitropodnikových cen
- Charakterizovat vnitropodnikový výsledek hospodaření

Klíčová slova:

Výnosy vnitropodnikových středisek, vnitropodniková cena, vnitropodnikový výsledek hospodaření, cenová diferenciacce, cenová diskriminace v hodnotovém řízení

Vnitropodnikové ocenění výkonů odpovědnostních středisek je **vyjádřením střediskových výnosů**. Odpovědnostní řízení znamená sledovat, jak středisko ovlivňuje výši svých nákladů a jak odpovídá za jejich vznik a řízení. Střediska vykazují na základě své činnosti:

- skutečně vynaložené prvotní náklady, za jejichž vznik nesou plně odpovědnost, a to jak z hlediska objemu, tak i použité ceny odebraného vstupu,
- prvotní náklady oceněné na úrovni předem stanovené
- prvotní i druhotné náklady, oceněné na úrovni odhadovaných nákladů
- druhotné náklady oceněné na úrovni oportunitních nákladů
- druhotné náklady vznikající spotřebou výkonů přebíraných z jiného vnitropodnikového útvaru.

Střediska tak ovlivňují nákladové položky jak na vstupu, ale při dostatečné míře pravomoci a odpovědnosti mají možnost působit na nákladovou položku na výstupu. Zásadním problémem hodnotového řízení je, na jakém principu jsou oceněny jejich výkony – tj. ocenit střediskové výnosy. Nástrojem pro ocenění vnitropodnikových výkonů středisek jsou **vnitropodnikové ceny**. Za tyto ceny jsou výkony předávány jiným střediskům, někdy jsou označovány jako **ceny předací**. Jedná se o určení interních výnosů na základě ocenění na úrovni vnitropodnikových cen. Účelnost vynaloženého nákladů je spjata s jeho vnitřním uznáním v souladu se zájmy podniku. Externí výnos uznává externí zákazník.

Zásadní je rozlišení pojmu tržní ceny a vnitropodnikové ceny co do obsahu, tak i úrovně, dále účelu. Vnitropodniková cena vyjadřuje pouze dílčí uznání účelnosti vnitropodnikového výkonu. Je nástrojem vnitropodnikového hodnotového řízení, pomocí něhož se má zajistit splnění podnikových cílů.

Funkce vnitropodnikových cen:

- motivační
- měřítko efektivní činnosti střediska
- odráží odpovědnost a pravomoc vnitropodnikového odpovědnostního střediska

Pro fungování vnitropodnikových cen v hodnotovém řízení je nutné splnění předpokladů:

- Měly by být stanoveny předem
- Měly by být relativně stále
- Měly by být v souladu s ostatními hodnotovými nástroji vnitropodnikového odpovědnostního řízení

- Měly by být srozumitelně a jasně definovány
- Měly by být na stejné úrovni bez rozdílu, zda odebírajícím je vnitropodnikový útvar nebo externí zákazník

Typy vnitropodnikových cen:

- 1. Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky
- 2. Odvozená z úrovně tržní ceny
- 3. Na úrovni plných střediskových nákladů
- 4. Na úrovni variabilních nákladů
- 5. Na úrovni oportunitních nákladů
- 6. Založená na dohodě mezi středisky

Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky:

- Převyšuje předem stanovené náklady prováděných výkonů
- Používá se pro ocenění finálních výkonů, které jsou určeny zejména mimo podnik
- Lze je využít tam, kde středisko má pravomoc ovlivňovat objem a sortiment, mohou dojednávat platební a dodací podmínky svých odběratelů
- Typické využití je u středisek rentabilních, ziskových (příkladem může být závod, který vyrábí finální výrobek a ten již prodává svým konečným odběratelům).

Vnitropodniková cena odvozená z tržní ceny:

- Umožňuje srovnání nákladovosti vnitropodnikových výkonů s konkurenčním prostředím
- Problémy vznikají z rozdílů mezi výnosy dle tržní ceny a vyšší nákladů, které středisko nemůže ovlivnit svými aktivitami, např. snižování investičních nákladů vlivem koncentrace a specializace činností. Tyto rozdíly je možné převést na neutrální útvar, neboť samo dodávající středisko nemá v kompetenci některé své náklady ovlivnit
- Pro využití této ceny musí existovat podmínky – existuje konkurenční trh s danými výkony, dodávající útvar může své výkony nabízet na externím trhu, aniž by mu vznikaly dodatečné náklady, existuje volnost vztahů mezi středisky a externími odběrateli, na dodávající středisko plně působí tržní vlivy.

Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů:

- Lze ji využít tam, kde je zájem působit cenou na zvyšování objemu výkonů, případně na změny sortimentu
- Středisko, které zvyšuje objem nabízených výkonů, realizuje objemovou odchylku lepším využitím zdrojů, jedná se o maximální využití kapacity, vede ke snižování podílu fixních nákladů

- Lze ji uplatnit u středisek s větší pravomocí, u tzv. nákladových středisek
- Ceny takto stanovené jsou značně závislé na způsobu stanovení fixní části režijních nákladů, které lze využít. Fixní náklady představují celkovou kapacitu podniku, pokud není využita plně pro vnitropodnikové výkony, lze ji použít pro výkony určené pro externí trh.

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů:

- Používá se především u nákladových středisek, které nemají možnost ovlivňovat využití kapacity, přesto zajišťují výkony pro jiná střediska v požadovaném objemu, struktuře a termínech
- Je založena na odděleném sledování jednicových a režijních nákladů
- U středisek řízených naturálně vyjádřenými výkony vyvolává tlak na úsporné řešení úkolů, tj. minimalizaci celkových vynaložených zdrojů, vede k hospodárnosti cestou úspory nákladů. Ke kontrole vývoje nákladů jednicových se používají operativní kalkulace
- Plnění režijních nákladů je založeno na uznání jejich výše v předem stanoveném objemu, jejich kontrola je založena na dodržování předem stanoveného rozpočtu nutného k dosažení předem stanoveného nákladového úkolu.

Vnitropodniková cena na bázi oportunitních nákladů:

- Odebírající středisko nemá možnost získat potřebné dodávky výkonů z vnějších zdrojů, používá se pro ocenění vnitropodnikových výkonů. Oportunitní náklady vyjadřují ušlý zisk. Jedná se o mezní náklady, které je přípustné vynaložit na zajištění dodatečných výkonů za podmíněk, že se nezvýší ceny finálních výkonů nad hranici zajišťující efektivní vynakládání zdrojů.
- Příkladem může být stanovení kalkulačního nájemného za prostor, který pronajmeme externímu uživateli.

Vnitropodniková cena stanovena dohodou:

- Je založena na dohodě mezi předávajícím a odebírajícím útvarem, významné místo má u individuálně sjednávaných dodávek
- Takto stanovenou cenu schvaluje podnikové vedení
- Odvozuje se od tržní ceny, vedení má možnost a právo do výše takto dohodnuté ceny zasahovat, měnit, pokud by byly v rozporu se zájmy podnikové politiky
- Vedení zasahuje v případě neshody mezi útvary

Vnitropodnikový výsledek hospodaření je výsledkem porovnání střediskových nákladů a výnosů. Je výrazem odpovědnosti a ovlivnitelnosti nákladů a výnosů. Je měřítkem příspěvku střediska k celkovému zisku podniku. Prostřednictvím něj získáme informace o úrovni

hospodárnosti a jakosti. Vnitropodnikový výsledek hospodaření má funkci kritériální, stimulační, je základem pro hmotnou zainteresovanost. Měří přínos jednotlivých útvarů k celopodnikovým cílům. Je značně závislý na pravomoci a odpovědnosti středisek, do jaké míry mohou rozhodovat o nákladech, výkonech, cenách.

Cenová diferenciacie a cenová diskriminace

Cenová diferenciacie je stanovení rozdílné ceny poskytovaného výkonu podle konkrétních podmínek jeho realizace. Tržní prostředí vyvolává tlak na rozdílné ceny podle obchodní politiky prodávajícího a odebírajícího podniku. Základní cena dle ceníku je výchozí, orientační, může být přizpůsobena podmínkám placení (forma úhrady v hotovosti,

bankovním převodem, předem, na fakturu apod.), objemu realizovaných výkonů (upřednostnění odběru v dávkách, množstevní slevy), sezónní vlivy. Tyto faktory působí na změny ve využití kapacity, což způsobuje změnu v podílu fixních nákladů, na motivaci v nákupu odebírajících subjektů (příkladem může být v cestovním ruchu first či last minute, prestiž stálého hosta VIP v hotelnictví apod.).

Cenová diskriminace vede k odlišným cenám pro různé spotřebitele ničím nepodloženým, jedná se o negativní jev. Závisí na právní úpravě pravidel pro podnikatelskou sféru v oblasti oceňování. Sociálně žádoucí, akceptovatelnou diskriminací je rozlišení ceny pro studenty, seniory v neprospěch podnikatelské sféry. Diskriminace může být výrazem společenské solidarity (zvýhodněné ceny pro seniory, studenty).

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola 15.1. – 15.3, 18.2.

[10] Otázky a odpovědi:

- 1) Charakterizujte odlišnost tržní ceny od vnitropodnikové ceny
- 2) Jaké funkce plní vnitropodniková cena?
- 3) Jaká vnitropodniková cena odráží vysokou pravomoc a odpovědnost v rozhodování?
- 4) Co je vnitropodnikový výsledek hospodaření?
- 5) Co je příčinou cenové diferenciacie?
- 6) Je cenová diskriminace přípustná?

3.1.3 Postavení rozpočtů nákladů v systému hodnotových nástrojů řízení

Studijní cíle:

- Vymežit cíle a obsah, funkce rozpočtu
- Charakterizovat vzájemný vztah podnikového rozpočtu s ostatními nástroji hodnotového řízení, zejména s manažerským účetnictvím
- Charakterizovat základní typy rozpočtů

Klíčová slova:

Rozpočet, podnikový rozpočet, rozpočtové období, klouzavý rozpočet,

Turbulentní tržní prostředí stále více vyžaduje rozšíření plánování, zlepšení metodologie procesu sestavení plánů. Důsledně se formulují cíle a prostředky k jejich dosažení. Pojem plán a rozpočet nejsou identické. Lze konstatovat, že plánování se vnímá v širším pojetí, než rozpočtování. Plány jsou nástrojem prosazování podnikových politik, rozpočty pak jsou informačními zdroji, jak budou plány zajištěny potřebnými prostředky.

Rozpočty jsou nástroji, které jsou využívány pro řízení podniků a jsou vnímány jako součást hodnotových kritérií tohoto procesu. Rozpočetnictví je samostatnou oblastí, která vyústí v sestavení podnikového rozpočtu. Jedná se o hodnotově vyjádřený cíl, který vychází z plánu. **Plán** je obecně stanovený cíl jako věčný záměr podniku.

Je nutné odlišit proces plánování od procesu rozpočtování. Vzájemné působení je možné vyjádřit takto:

- 1) **Naturálně stanovený strategický cíl podniku je předmětem podnikové politiky, která se opírá o obchodní, úvěrové politiky**
- 2) **Konkretizace této politiky se uskutečňuje cestou takticky a operativně přijatých plánů**
- 3) **Rozpočet je taktickým a operativním nástrojem realizace cílů uplatněním hodnotových nástrojů, tj. využitím prostředků na jejich dosažení, rozpočty se zaměřují na hodnotovou stránku transformačního výrobního procesu.**

Rozpočty jsou nedílnou součástí manažerského účetnictví, jsou samostatným subsystémem vnitropodnikového informačního systému, který se využívá k řízení podniku. Rozpočty odrážejí činnosti všech středisek, ale i oblastí činnosti (marketingu, distribuce, prodeje apod.) Pro kvalitně sestavený rozpočet jsou důležité informace o vývoji externího trhu (poptávky).

Mezi základní problémové okruhy v oblasti rozpočtování, které musí podnik pro fungující systém zabezpečit, patří:

1. Cíle systémů plánů a rozpočtů
2. Časový horizont rozpočtů
3. Transformace plánů do konkrétních rozpočtů

4. Využití rozpočtů pro hmotnou motivaci
5. Formy rozpočtů a způsoby sestavení
6. Kontrola plnění rozpočtů

Základní funkcí rozpočtu je stanovit cíl ve vazbě na plán (**plánovací funkce**) a na základě tohoto koordinovat činnost středisek (**koordinační funkce**). Má motivovat pracovníky středisek ke splnění cílů v souladu s cíli podniku (**motivační funkce**), je nástrojem kontroly, umožňuje měřit úroveň dosažených výsledků (**funkce měření výkonnosti**). Požadavky řídicích pracovníků na systém plánů a rozpočtů neustále rostou z důvodu nutnosti obstát na trhu. Důsledná analýza budoucího vývoje podniku se uskutečňuje na všech úrovních podnikové hierarchie a na základě toho jsou stanovena dlouhodobá rozhodnutí pro aktivity

podniku jako celku. Současné ekonomické prostředí se vyznačuje tím, že poptávka je heterogenní, nestabilní, nabídka ji převyšuje, existuje celosvětová konkurence. Podniky musí na toto pružně reagovat a přizpůsobovat se kvalitou. Doménou strategie jsou diferencované produkty s krátkou životností, vyráběné v malých sériích. Přizpůsobit se těmto atributům předpokládá procesní organizaci a decentralizaci řízení. Kvalitní rozpočet předpokládá vymezení pravomoc a odpovědnost středisek, jaké a jak budou transformovány hodnoty z podnikové úrovně na vnitropodnikové útvary prostřednictvím vnitropodnikových rozpočtů. Schválený tzv. velitelský rozpočet se propojuje s vnitropodnikovými rozpočty jednotlivých středisek, opírá se o předběžné kalkulace konkrétních výkonů.

Strategické cíle, změny v obchodní politice, změny v distribuční síti, změny v nabídce finálních výkonů se promítají do dlouhodobých plánů, a tím do **dlouhodobých rozpočtů**.

Veličiny jsou zhuštěné, globálně vymezené, zaměřuje se na základní faktory vývoje podniku. Výchozím je finanční rozpočet, který tvoří rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka, rozpočtové cash flow. Není tak podrobný jako rozpočet krátkodobý, uvažuje se o variantním řešení.

Krátkodobé rozpočty představují postupné naplňování cílů z dlouhodobých rozpočtů. Tradičně plány i rozpočty jsou sestavovány na jeden kalendářní rok, které se dále rozpadají do dílčích, měsíčních rozpočtů. Jsou neustále zpřesňovány, aktualizovány podle finanční přijatelnosti, jak zajistí zhodnocení vloženého kapitálu, jak budou garantovat tvorbu zisku. Stále více se rozpočty váží k životnímu cyklu výrobku

V rozpočtovém období hraje důležitou roli flexibilita, tj. promítání operativních změn do rozpočtů. Zajišťuje se tzv. **klouzavými rozpočty** (Rolling Budgets). Rozpočtové období je stále stejné, ale po uplynutí jednoho roku je opět další rok přidán s tím, že do tohoto dalšího celého rozpočtového období je promítnuta změna podmínek. Tím je zajištěna kontinuita rozpočtového období.

Variantní rozpočty jsou využívány pro vyhodnocení různých variant budoucího rozvoje. Důvodem je komplikované, složité podnikatelské prostředí, kde lze jen těžko předvídat, jaký bude prodej, jaký sortiment bude vyráběn, v jakém objemu.

Rozpočty s nulovým základem (tzv. Zero Based Budgeting). Při sestavení rozpočtu se nedá opřít o údaje z minulosti, je vhodný např. pro útvary servisní, ale také investiční (např. postavení nové výrobní kapacity). Často se spojuje s rozpočty na marketing, výzkum a vývoj, kdy nemají náklady bezprostřední vztah k výkonům.

Limitní rozpočty jsou stanovené jako absolutně nebo relativně nepřekročitelné u vytypovaných cílových hodnot (výdaje na reprezentaci, reklamu, vzdělávání apod.). Tyto rozpočty jsou opodstatněné v období finanční tísně. Obdobou mohou být tzv. indikativní rozpočty, kdy překročení absolutní výše rozpočtu může být reakcí na vývoj jiné veličiny, např. závislost výdajů na propagaci na objemu prodejů. Minimalizace nákladů, která je stanovena z důvodu úspor, by mohla přinést ztrátu zisku, kdyby nebyla odpovědnostnímu středisku dána možnost rozhodnout ve prospěch změny podmínek.

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 10.1- 10.3.2., 10.10.1, 10.11., 10.12. - 10.14.5

[11] Otázky a odpovědi:

- 1) Vymezte pojem plán a rozpočet
- 2) Jaké typy rozpočtů znáte, čím se vyznačují?
- 3) Vysvětlíte působení rozpočtů na hmotnou zainteresovanost.
- 4) Vysvětlíte podstatu klouzavého rozpočtu.

Kapitola 3.1.4 Metody sestavování, typy a kontrola plnění rozpočtů

Studijní cíle:

- Pochopit problematiku sestavování rozpočtů
- Objasnit způsoby kontroly plnění rozpočtů
- Vyhodnotit důsledky kvantitativních a kvalitativních odchylek vzniklých při plnění rozpočtů

Klíčová slova:

rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka, rozpočtové cash flow, dílčí rozpočty, kontrola plnění rozpočtů, kvalitativní a kvantitativní odchylka

Proces sestavování rozpočtu předpokládá vhodné postupy. Odpovědnost za sestavení rozpočtu v podniku zpravidla přebírají pracovníci útvaru controllingu. Je vytvořen tým odborníků, ve kterém jsou zastoupeni vrcholoví manažeři za všechny oblasti činnosti podniku. Na přípravě rozpočtu se podílejí řídicí pracovníci středisek, poskytují informace o hospodaření v minulých obdobích, které jsou výchozí pro rozpočty v budoucnu. Rozpočty musí být stanoveny včas, jsou stanoveny harmonogramy a postupy jeho sestavení. Odpovědní vedoucí středisek předkládají své rozpočty a obhajují jeho úroveň tak, aby odpovídaly záměrům podniku jako celku. Postupně dochází k jeho zpřesňování, úpravám nebo musí být předložen rozpočet nový. Cílem je sestavit rozpočet reálný.

Podnikový rozpočet je tvořen:

- **Rozpočtovou výsledkovkou**
- **Rozpočtovou rozvahou**
- **Rozpočtem cash flow**

Souhrn těchto dílčích rozpočtů je nazýván jako hlavní rozpočet (Master Budget).

Rozpočtová výsledovka rozpočtuje zisk případně ztrátu. Jedná se o základní rozpočtové kritérium, je výchozím momentem pro sestavení krátkodobých podnikových rozpočtů.

Základní etapy sestavení rozpočtové výsledovky jsou:

- **Stanovení základního směru vývoje podniku (všech činností) dle schválené podnikové politiky**
- **Definování faktorů ovlivňující výkonnost podniku**
- **Stanovení rozpočtu výnosů z prodeje**
- **Stanovení rozpočtu nákladů :**
 - a) rozpočet jednicových nákladů (odvozeno z rozpočtu výroby)
 - b) rozpočet přímých výrobních nákladů (odvozeno z rozpočtu nákladů na výzkum, servisní činnosti apod.)
 - c) rozpočet režijních nákladů (odděleně se rozpočtuje složka variabilních a fixních nákladů)
 - d) důležitým zdrojem pro rozpočet nákladů jsou sestavené plánové kalkulace
- **Příprava rozpočtů středisek**
- **Projednání návrhu rozpočtu středisek**
- **Dopracování, koordinace rozpočtů středisek a jejich přijetí**

- **Sestavení a schválení podnikového rozpočtu a schválení finální podoby rozpočtů středisek.**

Nejdůležitějším rozpočtem je rozpočet výnosů z prodeje. Určuje objem, strukturu realizovaných výkonů. Je závislý na využití celkové kapacity. Nesprávně sestavený rozpočet výnosů působí negativně na ostatní části rozpočtu. Rozpočet výnosů je ovlivněn cenovou politikou, působením poptávky, konkurenceschopností podniku. Je v přímé vazbě na plán prodeje podniku.

Rozpočtová rozvaha je méně podrobná oproti rozvaze sestavované v rámci finančního účetnictví. Zaměřuje se pouze na taková aktiva a pasiva, která mají bezprostřední dopad na splnění plánovaných cílů. Těžištěm rozpočtové rozvahy jsou oběžná aktiva, která bude podnik potřebovat pro své výkony, zejména peněžní prostředky a zásoby. Jedná se o

rozpočet pracovního kapitálu, který přímo navazuje na rozpočet cash flow. Dlouhodobá aktiva má smysl rozpočtovat pokud vycházejí z dlouhodobých a investičních záměrů, existuje opět těsná vazba na rozpočet cash flow v oblasti investiční činnosti.

Rozpočet cash flow je významný pro řízení solventnosti a likvidity. Má zajistit stálou výši finančních prostředků pro potřeby průběžného financování. Na rozpočet peněžních prostředků má vliv např. obrátka zásob, průměrná délka obchodně závazkových vztahů, délka výrobního cyklu, tj. od okamžiku objednávky do okamžiku úhrady za prodej výrobků. Má charakter rozpočtu krátkodobého, často se sestavuje na měsíční, i kratší cykly. Od předběžného rozpočtu se postupuje k sestavení finálního rozpočtu.

V procesu tvorby finálního rozpočtu je sestavována řada dílčích rozpočtů :

Rozpočet fakturace, rozpočet inkasa, rozpočet spotřeby jednicového materiálu, rozpočet zásobování (nákupu), rozpočty jednicových osobních nákladů, rozpočty variabilních a fixních nákladů, rozpočty výdajů apod.

Kontrola plnění rozpočtů je proces kvantifikace rozdílů a jejich analýza. Zjišťují se odchylky mezi skutečně dosaženými veličinami a jejich rozpočtovanou výší. Efektivnější je kontrola krátkodobých rozpočtů, kdy lze důsledněji ovlivňovat další vývoj, s odstupem času se hůře kvantifikují rozdíly a jejich příčiny. Jsou zjišťovány odchylky:

Kvalitativní odchylky – jsou způsobeny rozdílnou úrovní ocenění analyzované veličiny

Kvantitativní odchylky – souvisejí s úrovní naturální spotřeby, mají těsný vztah na hospodárnost, objem výkonů

Sortimentní odchylky – vyjadřují rozdíly mezi plánovaným a skutečným sortimentem prodeje a nákupu

Při vyčíslení odchylek je možné srovnávat dosažené hodnoty s absolutním rozpočtem. Vyšší vypovídací schopnost mají odchylky vztažené k rozpočtu lineárně přepočítanému na skutečný objem výkonů či aktivit. Snaha je co nejlépe identifikovat příčiny odchylek

skutečných hodnot od rozpočtu, zjistit, kdo nese odpovědnost za jejich vznik.

Odkaz na základní literaturu:

Kapitola č. 10.4 -10.8, 10.11. – 10.15.

[12] Otázky a odpovědi:

- 1) Co tvoří podnikový rozpočet?
- 2) Kdo se podílí na tvorbě rozpočtu a z jakého důvodu?
- 3) Jaká veličina je rozhodující pro rozpočet výsledku hospodaření?
- 4) Na jakých principech je založena kontrola plnění rozpočtu?
- 5) Vysvětlete typy a obsah skutečných zjištěných odchylek mezi skutečnými zjištěnými hodnotami a rozpočtovanými hodnotami.

3.1 Shrnutí kapitoly III. modulu

Splnění cíle III. kapitoly nastane:

Úspěšné zvládnutí problematiky III. modulu nastane, pokud jste kapitoly tohoto modulu v základní literatuře důsledně prostudovali a následně jste tyto informace doplnili o problematiku probíranou v I. a v II. modulu. Pro pochopení studované tematiky je nutné porozumět obsahu a významu obsažené v kapitolách III. modulu. V první části jste zvládli techniku vedení vnitropodnikového účetnictví, kdy forma organizace je závislá na konkrétních podmínkách organizace. Následně jste se věnovali studiu významu a obsahu vnitropodnikových cen, byly prezentovány jednotlivé typy v závislosti na úrovni pravomoci a odpovědnosti střediska. Na základě vnitropodnikových cen lze pak vypočítat vnitropodnikový výsledek hospodaření. Prostudováním III. modulu chápete základní význam rozpočtů, dokážete rozlišit jednotlivé typy rozpočtů, uvědomujete si dopad jednotlivých podnikových politik do sestavovaného rozpočtu. Zvládáte základní principy využití podnikového rozpočtu a umíte ho využít v rozhodovacích úlohách.

Cílem tohoto modulu je završit ucelený pohled na hodnotové nástroje řízení, které lze využít manažery pro zajištění efektivního zhodnocení vloženého kapitálu. Pokud student těmto kategoriím rozumí, cíl byl splněn.

Pojmy k zapamatování, které jsou předpokladem úspěšného studia manažerského účetnictví:

jednookruhová, dvouokruhová organizace účetnictví, vnitropodniková cena, vnitropodnikový výsledek hospodaření, rozpočet, rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka, rozpočtové cash flow, kvantitativní a kvalitativní odchylky.

Studenti se připravují studiem základní literatury, znalosti a dovednosti mohou rozšiřovat využitím literatury doplňkové, viz seznam v úvodu tohoto materiálu.

3.1.1 Úkoly k procvičování a zopakování

Kvízové otázky

- 1) Dvouokruhová organizace účetnictví je
 - Soustava dvou účetních oddělených okruhů
 - Charakterizována dvěma systémy zápisů
 - Je založena na okruhu finančního a okruhu nákladového účetnictví

- 2) Vnitropodniková cena je
 - Cena používaná uvnitř podniku
 - Cena za kterou se předávají interní výkony odpovědnostním střediskům
 - Cena chráněna před externími uživateli

- 3) Vnitropodnikový výsledek hospodaření je
 - Rozdíl mezi náklady a výnosy
 - Rozdíl mezi předem stanoveným a skutečnými náklady střediska
 - Podíl zisku, který je na odpovědnostní středisko převeden

- 4) Podnikový rozpočet je tvořen
 - Rozpočtovou rozvahou, rozpočtovou výsledovkou, rozpočtovým cash flow
 - Rozpočty výrobních a odbytových středisek
 - Finančním rozpočtem na období 1 roku

- 5) Kalkulace jsou
 - Podkladem pro rozpočet přímých nákladů
 - Výstupem rozpočtu střediska
 - Součástí rozpočtu cash flow

- 6) Kvantitativní odchylka při hodnocení splnění rozpočtu je
 - Rozdíl mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby
 - Rozdíl mezi celkovým oceněním nakoupených vstupů a skutečnou spotřebou
 - Rozdíl mezi objemem prodaných výkonů a nakoupených vstupů

Příklad:

Vnitropodnikový útvar má charakter nákladového střediska, předává své výkony ostatním útvarům za předem stanovené vnitropodnikové ceny vykalkulované na úrovni úplných vlastních nákladů za 20 Kč za jednotku výkonu

Náklady na jednici výkonu:

Přímý materiál 10 Kč

Variabilní režie 2 Kč

Fixní režie 8 Kč

Fixní náklady při využití plné kapacity 100 tis. ks činí 800 000 Kč.

Výkon útvaru ve sledovaném období je 102 tis. ks a byly vykázány tyto náklady:

1 016 000 Kč na přímý materiál,

194 000 Kč činila variabilní režie

808 000 Kč připadlo na fixní režii.

Zjistěte výsledek hospodaření daného útvaru a jak jeho výši ovlivnila úspora jednicových nákladů, úspora variabilní a fixní režie.

Bodové hodnocení:

Kvízové otázky – maximální počet **bodů 12**, minimální počet bodů 8

Vyřešení příkladu – maximální počet bodů je **20** (10 bodů za výpočet VH, 10 bodů za výpočet úspor v jednotlivých položkách kalkulace), minimální počet je 10 bodů – musí být splněna alespoň jedna část.

Maximální počet získaných bodů činí 32, minimální počet představuje 18 bodů, které jsou nutné ke splnění úkolů tohoto modulu.

3.1.2 Korespondenční úkol modulu č. III

Studenti ve vazbě na korespondenční úkol, který si zvolili a splnili v rámci modulu č. I a č. II, budou dále pokračovat v analýze zvoleného problému. Na základě znalostí členění, hodnocení a možností sledování vývoje nákladů se zaměří ve svém korespondenčním úkolu na tuto oblast. Každá rozhodovací úloha je spojena s hodnotovými kritérii. Problém, který si studenti zvolili k řešení, v rámci úkolu II. modulu vyložili, v rámci třetího modulu doplní o konkrétní vstupní údaje a provedou vyhodnocení řešené problematiky do finanční pozice. Ve třetí části korespondenčního úkolu se jedná o schopnost získané teoretické znalosti aplikovat do konkrétních výstupních hodnotových veličin, studenti se zaměří na dopad analyzované úlohy do vývoje nákladů útvaru, střediska či firmy, ve které svůj problém řeší. Výsledkem splnění dílčího úkolu v rámci III. modulu a zároveň celkové praktické části, bude jeho prezentace formou zjištěných dopadů do nákladů, do výsledku hospodaření a dalších hodnotových veličin. Současně uvedou důvody, které vyvolávají proměny ve zjišťovaných oblastech.

Výstupem tohoto korespondenčního úkolu je hodnotová interpretace řešeného problému, neboť tímto způsobem student dokládá, že si je vědom nutnosti orientovat se v kategoriích jako jsou náklady, vnitropodnikové ceny, rozpočty, dokáže rozpoznat příčinné souvislosti mezi těmito veličinami a výkony a na základě toho může přijímat zásadní rozhodnutí ve strategickém řízení firmy.

Student zpracovaný úkol k ověření správnosti řešení předkládá vyučujícímu ke kontrole formou e-mailové zprávy na levickova@vsh.cz, případně může problémy řešit v rámci konzultačních hodin či krátkých konkrétních dotazů opět formou e-mailové korespondence.

Úkol v tomto modulu představuje závěrečné vyústění samostatné práce, je jí přiřazena 25 % hodnota celkového požadovaného bodového hodnocení pro praktickou část zkoušky.

Závěrečné hodnocení

Podmínky složení závěrečné zkoušky EK107

Závěrečná zkouška se skládá ze dvou částí:

- **Písemná část**
- **Ústní část**

Písemná část je nezbytnou součástí závěrečné zkoušky a je vytvořena postupně na základě splnění korespondenčních úkolů ze všech třech dílčích částí v rámci jednotlivých modulů. Lze ji zpracovat jednoduchou formou a zjišťované či analyzované veličiny mohou být prezentovány v tabulkách, přehledech. Práce musí vyústit v aplikaci řešeného problému, je zakončena příkladovou částí, výpočty, rozpočty. Cílem písemné práce je zaujmout hodnotící stanovisko k dané problematice na základě zjištěných údajů.

Ústní závěrečná část zkoušky slouží k ověření teoretických i praktických znalostí. Praktické dovednosti prokáže student obhajobou problému, který řešil v rámci svého zvoleného tématu. Ústní zkouška je prezentací znalostí získaných studiem základní i doplňkové literatury, student prokazuje orientaci v hodnotových kritériích založených na účetním vnitropodnikovém systému, které je schopen využít ve své manažerské funkci. Ústní zkouška vychází z okruhů témat, která jsou studentům odprezentována v rámci I. modulu a která jsou uvedena v metodickém listu k předmětu EK107, a zároveň jsou zveřejněna v informačním systému školy v sekci předměty.

Bodové hodnocení

Ústní zkouška představuje 60 % z celkového hodnocení, ústní zkouška musí prokázat minimálně průměrnou úroveň znalostí.

Písemná část představuje 40 % celkového bodového hodnocení. Předpokladem dosažení této úrovně je doložení řešeného problému praktickým příkladem a zejména schopností objasnit zjištěné hodnotové veličiny, interpretovat jejich dopad do celkové efektivity podnikové pozice.

Pro úspěšné ukončení programu EK107 a pro získání kladného kreditního hodnocení musí být splněny obě části.

Praha, leden 2012

5. Odpovědi na otázky a řešení příkladů

Odpovědi na otázky jsou uvedeny jen stručně, mají studenta informovat o podstatě dotazovaného problému, podrobnější a vyčerpávající odpověď student nalezne studiem základní i doplňkové literatury. Odpovědi takto koncipované mají vybít k dalšímu studiu, přesto jsou nástrojem sebekontroly úspěšnosti zvládnuté teorie. Příklady jsou číslovány pořadovými čísly, viz text, příklady a úlohy mezi jednotlivými moduly jsou označeny samostatně.

[1] Úkoly k procvičení a sebehodnocení:

Odpovědi:

Ad 1 – externí, interní uživatelé

Ad 2 – daňová priznání, účetní závěrka

Ad 3 – ve finančním účetnictví jsou daňově optimalizované, v manažerském reálné, plnohodnotné

Ad 4 – zejména silná konkurence, globalizace trhu

[2] Úkoly k procvičení:

1. Rozhodněte, který daný rozhodovací problém je předmětem nákladového účetnictví a který manažerského účetnictví?

Odpovědi:

Předmětem nákladového účetnictví je rozhodnutí o úspore nákladů (hospodárnost), v rámci manažerského účetnictví je rozhodnutí o zavedení nového typu výrobku a max. zvýšení ceny o 5% , jedná se o volbu strategie, která se promítne do nákladů.

[3] Úkoly k procvičování:

Odpovědi:

Ad 1 – podnik se člení na vnitrodnikové útvary – hlavní, servisní, řídicí, pomocné

Ad 2 – externí výkon je určen pro finální trh (výrobek), interní výkon je výkon jakéhokoliv útvaru – dílčí aktivita, dílčí úsek technologie

Příklad výpočet:

1.

$10 \text{ ks a } 10 \text{ Kč/1 ks} = 100 \text{ Kč}$

$100 \text{ Kč} - 11 = 9 \text{ Kč / ks}$ úspora 10 Kč = absolutní úspora

$10 : 10 = 1 \text{ Kč} = \text{absolutní úspora na 1 výrobek}$

$10 \text{ Kč} : 11 = 0,9 \text{ Kč} = \text{výtežnost způsobená absolutní úsporou materiálu na každém výrobku}$

2.

Pro nákladové účetnictví předměty představují dlouhodobá aktiva, pro FÚ představují běžné náklady

$180 \text{ tis. Kč} : 4 = 45 \text{ 000 Kč odpis na rok}$

$60 \text{ tis. Kč} : 3 = 20 \text{ 000 Kč odpis roční}$

Ve FÚ účtujeme : MD náklady úč. tř. 5xx / D dodavatelé

V NÚ bude majetek zachycen jako DA v příslušném útvaru – zřejmě hlavní výroby

Účtujeme účet pro DA MD 180 / D 180 spojovací účet pro náklady

MD 60 / D 60

Budeme pravidelně odepisovat měsíčně:

MD náklady na odpis 3,75 / D oprávky 3,75

odpis 1,67 / D oprávky 1,67

[4] Úkol k sebehodnocení:

Odpovědi:

Controller je řídicí pracovník, kontrolor vykonává kontrolu úseku, činnosti.

Manažerské účetnictví je hodnotovou informační základnou pro controlling

1.4.1 Úkoly k procvičování a zopakování I. modulu

Kvízové otázky: 1b, 2c, 3b, 4a, 5a, 6c

[5] Úkoly k procvičování:

Odpovědi:

Ad 1) Druhé členění řeší náklady z pohledu jaké konkrétní náklady byly spotřebovány, účelový pohled odpovídá na otázku proč náklad vzniká, je potřebný daný náklad

Ad 2) Náklady variabilní, proměnné

Ad 3) Relevantní se změny vlivem rozhodovací úlohy, irelevantní jsou tím nedotčené (změna registračních pokladen nevyžaduje změnu v odměně personálu)

Ad 4) Jsou to nevyužitá zdroje – volná kapacita, pro podnik se jedná o ztrátu, představují vyšší podíl fixních nákladů na jednotku výkonu

Řešení příkladu:

PC 300 tis Kč, tj. odpis roční 60 000 Kč

Ad 1) $0,45 \times 60 \times 1929 \text{ hod} = 52\,083$

$60\,000 - 52\,083 = 7\,917$

Stroj reprodukován nebude

Ad 2) $(2025 \text{ hod} - 1929 \text{ hod}) \times 60\,000 / 2025 = 2844,44 \text{ Kč}$

[6] Úkoly k procvičování:

Ad 1) Výpočet nákladů na 1 kalkulační jednotku, metoda řízení

Ad 2) Působí na hospodárnost nákladů

Ad 3) Kalkulace slouží pro rozpočet přímých nákladů, z rozpočtů jsou brány podklady pro vykalkulování nepřímých, režijních nákladů

[7] Úkoly k procvičování:

Odpovědi:

Ad 1) viz základní literatura kap. 6.3.1

Ad 2) pomocí prostého dělení, poměrovými čísly, prostřednictvím kalkulační přírážky při využití rozvrhové základny

Ad 3) dynamická, stupňovitá, retrogradní, kalkulace se samostatným vykazováním variabilních nákladů, úplných nákladů

Ad 4) respektuje požadované zhodnocení vloženého kapitálu při přípustné cenové hladině výkonu, náklad je brán jako důsledek působení trhu a efektivnosti výkonu

Ad 5) jedná se vztahovou veličinu, pomocí které lze přiměřeně rozvrhnout nepřímé náklady k jednici výkonu, využívají se např. celkové přímé náklady, ale i naturální měrné jednotky – kusy, metry, litry apod.

Příklady:

1.

$$25\ 000\ \text{Kč} : 5\ 000\ \text{ks} = 5\ \text{Kč}$$

$$\text{Celkové náklady činí } 34 + 5 = 39$$

2.

V případě dalšího výrobku:

Postupujeme pomocí poměrového čísla výrobek první 25 Kč druhů 30 Kč za materiál

Poměrové číslo 1 1,2

$$\text{Přepočítaný výkon } 5\ 000 + (3000 \times 1,2) = 8600$$

$$25\ 000 : 8\ 600 = 2,9069$$

$$\text{Výrobek první } 2,69 \quad \text{druhý } 1,2 \times 2,69 = 3,49$$

$$\text{Celkové náklady 1. výrobek } 34 + 2,69 = 36,69, \text{ 2. Výrobek } 39 + 3,41 = 42,41$$

3.

Propočtová kalkulace

	Kalhoty	Šaty
Přímý materiál	97,5	110
Ostatní materiál	2,5	10
Přímé mzdy	40	80
VR	60	120
SR	12	24
OR	4	8
Úplné náklady výkonu	216	352
Propočtový zisk	34	48
Prodejní cena bez DPH	250	400

$$\% \text{ KP VR} = 744\ 000 / (40 \times 4000) + (80 \times 4200) = 1,5 = 150 \%$$

$$\% \text{ KP SR} = 148\ 000 / \text{ dtto} = 0,30 = 30 \%$$

$$40 \times 150 \% = 60 \qquad 80 \times 150 \% = 120$$

$$40 \times 30 \% = 12 \qquad 80 \times 30 \% = 24$$

4.

$$PC \ 5\ 000 \text{ Kč} - 120 = 4\ 880 \text{ Kč} \qquad 300\ 000 / 2\ 500 = 120 \text{ Kč odbytové náklady / 1 výrobek}$$

Požadovaná výnosnost: $z =$ hledaná úroveň zisku

$$ROA = z \cdot \frac{\text{výnosy}}{\text{Aktiva}}$$

$$0,10 = z \cdot 12\ 500\ 000 / 10\ 000\ 000$$

$$Z = 0,08$$

$$Z = 8 \%$$

$$5000 \cdot 8 \% = 400 \qquad 4\ 880 - 400 = \mathbf{4\ 480 \text{ Kč}}$$

Propočtová kalkulace 4 200 Kč. Předpoklady zhodnocení i zisku jsou při stanovené ceně reálné, cílové náklady jsou vyšší než propočtové, je tu předpoklad vyššího zhodnocení.

[8] Otázky k procvičení a k sebehodnocení:

Odpovědi:

Ad 1) Souhrn všech vnitřně propojených kalkulací firmy, uspořádané podle různorodých hledisek

Ad 2) Předběžné jsou nejméně přesné, není známa např. cena materiálu, apod., jsou stanoveny v rámci strategických plánů, plánové jsou součástí taktických plánů, operativní reagují na změny vstupů, podmínek transformačního procesu.

Ad 3) K řízení hospodárnosti, k cenotvorbě, při rozhodování o změně sortimentu apod.

Ad 4) Každá forma kalkulace se stanovuje odlišným způsobem, propočtová odpovídá všem vynaloženým propočteným nákladům na výrobu, cílové náklady jsou limitními náklady při určité ceně a požadovaném zisku. Rozdíly je nutné minimalizovat, abychom zachovali stanovenou cenu a byly schopni výkon vyrobit s optimálními náklady.

2.1.2 Úkoly k procvičování a zopakování II. modulu

Kvizové otázky: 1c, 2c, 3b, 4c, 5a, 6a

Pravda x Nepravda : 1N, 2N, 3P, 4P, 5N, 6N, 7N, 8N

[9] Otázky k procvičování:

Odpovědi:

Ad 1) jednookruhová forma

Ad 2) organizační, materiální, personální, vytvořit metodologii vnitropodnikového účetního systému

Ad 3) spojovací účet nákladů, výnosů, zásob, propojují dva samostatné okruhy a zajišťují předávání informací mezi nimi

Ad 4) Účtovou třídu 8 pro skutečné náklady a 9 pro předem stanovené náklady, takto lze zjistit vnitropodnikový výsledek hospodaření za každý útvar

[10] Otázky a odpovědi:

Odpovědi:

Ad 1) tržní cena je pro externí trh, vnitropodnikovou cenou oceňujeme vnitropodnikové výkony, za tyto ceny jsou výkony předávány mezi středisky

Ad 2) motivační, kontrolní, nástrojem řízení

Ad 3) vnitropodniková cena stanovena se ziskovou přírážkou

Ad 4) rozdíl mezi skutečnými a předem stanovenými náklady

Ad 5) rozdílné obchodní podmínky mohou vést k prodeji za různé ceny – množstevní slevy, způsob platby (v hotovosti upřednostní na obchodní úvěr), sezonnost

Ad 6) sociální diskriminace je společensky tolerována, v ostatních případech je zakázána

[11] Otázky a odpovědi:

Odpovědi:

Ad 1) Plán je věcný záměr, rozpočet je hodnotovou stránkou plánu, řeší zdroje

Ad 2) Strategické, taktické, operativní, klouzavé, dlouhodobé, krátkodobé, variantní, limitní, s nulovým základem, optimistické, pesimistické

Ad 3) Úspora v rozpočtu přináší vyšší příspěvek střediska k celkovým podnikovým cílům

Ad 4) Je stanoveno ohraničené rozpočtové období na několik let, po uplynutí jednoho roku se podle zjištěných skutečností přehodnotí rozpočet do dalších let s tím, že se přidá opět další roční období, tím se rozpočtové období nezkracuje, zůstává a neustále se upravuje podle aktuálních podmínek

[12] Otázky a odpovědi:

Odpovědi:

Ad 1) rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka, rozpočtové cash flow

Ad 2) veškeré složky, útvary, vedoucí pracovníci na řídicích místech na vrcholové úrovni, ale i vedoucí středisek

Ad 3) Plán prodeje

Ad 4) Zjišťují se odchylky a příčiny jejich vzniku

- Ad 5) Kvantitativní odchylky – způsobené v rozdílné úrovni naturálních veličin
Kvalitativní odchylky – způsobené odlišnými cenami vstupů oproti plánované výši
Sortimentní odchylky – zjišťují změny vlivem sortimentního složení

3.1.1. Úkoly k procvičování a zopakování III. modulu

Kvízové otázky: 1a, 2b, 3b, 4a, 5a, 6a

Příklad:

10 x 100 tis ks = 1 000 000
2 x 100 tis ks = 200 000
8 x 100 tis ks = 800 000
Celkem 2 000 000

Skutečné náklady 2 018 000 : 102 000 = 19,78

Skutečná výše nákladů při skutečném objemu výkonů:

Materiál 9.96 Kč
1,90 Kč
Fixní N 7.92 Kč
Celkem **19,78 Kč**

102 000 x 20 Kč = 2 040 000 – skutečný objem výkonů v předem stanovených cenách

2 040 000 - 2 018 000 = **22 000 vnitropodnikový zisk = úspora nákladů vlivem vyššího využití kapacity**