

Autorský kolektiv:

prof. Ing. Bohumil Král, CSc.: kapitoly 1–8, 10–12, 14–18 (s výjimkou textů zpracovaných Ing. Menšíkem a Ing. Wagnerem), textová část kapitoly 9, glosář, celková redakce textu

Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.: kapitoly 13 a 20, obrázky 9.1–9.5, příkladová část kapitoly 9

prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.: kapitola 19, spoluúčast na celkové redakci textu

doc. Ing. Martin Zralý, CSc.: podkapitoly 1.3.1, 1.3.2

Ing. Michal Menšík: formální kontrola textu, podkapitola 17.5.2, příklady 3.6, 14.1, rejstřík

Ing. Jaroslav Wagner: podkapitola 16.5

Lektorovali:

prof. Ing. Božena Soukupová, CSc.

prof. Ing. Stanislav Svoboda, DrSc.

© Bohumil Král, 2006

ISBN 80-7261-141-0

OBSAH

ÚVOD	15
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ: POJEM, CÍL, OBSAH A STRUKTURA	19
1.1 UŽIVATELSKÁ STRUKTURA ÚČETNÍCH INFORMACÍ	19
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	20
1.2.1 Nákladové účetnictví	21
1.2.2 Účetnictví pro rozhodování	22
1.3 CONTROLLING	24
1.3.1 Vývoj controllingu	28
1.3.2 Aplikace controllingového přístupu při inovaci systému řízení	31
1.4 VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU	36
1.5 DUÁLNÍ VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	37
2 ZÁKLADNÍ POJMY A KRITÉRIA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	43
2.1 NÁKLADY – ZÁKLADNÍ POJEM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	43
2.2 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ	44
2.3 ČASOVÁ DIMENZE NÁKLADŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	46
2.4 NÁKLADY A ZÁKLADNÍ KATEGORIE EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ PODNIKU	48
2.4.1 Hospodárnost	48
2.4.2 Ekonomická účinnost	51
2.4.3 Ekonomická efektivnost	53
2.4.4 Náklad a výdaj – výnos a příjem	54
2.4.5 Peněžní toky	54
2.4.6 Solventnost	55
2.4.7 Likvidita	56
2.4.8 Struktura vlastního a cizího kapitálu	56
2.5 ZPŮSOB VYJÁDŘENÍ A OCENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	56
2.5.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů	57
	5

2.5.2	Hodnotové pojetí nákladů	58
2.5.3	Ekonomické pojetí nákladů	60
3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	64
3.1	VÝZNAM A STRUKTURA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	64
3.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	65
3.3	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	68
3.3.1	Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	68
3.3.2	Náklady jednicové a režijní	69
3.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK	70
3.4.1	Odpovědnostní středisko	70
3.4.2	Druhotné (interní) náklady	70
3.5	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	72
3.5.1	Přímé a nepřímé náklady	72
3.6	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ	73
3.6.1	Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	74
3.6.2	Variabilní náklady	75
3.6.3	Fixní náklady	76
3.6.4	Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi	79
3.6.5	Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady	82
3.6.6	Oportunitní náklady	85
3.6.7	Náklady vázané k rozhodnutí	87
4	ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A ZISKU V ÚČETNICTVÍ	93
4.1	OBSAH A STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	93
4.2	VÝKONOVĚ A ODPOVĚDNOSTNĚ ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	95
4.2.1	Požadavky na výkonově orientované manažerské účetnictví	95
4.2.2	Požadavky na odpovědnostně orientované manažerské účetnictví	96
4.3	ODLIŠNOSTI VE SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI	96
4.4	VOLBA PRIMÁRNÍ ORIENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	99
4.5	VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ K ÚČETNICTVÍ FINANČNÍMU A DAŇOVÉMU	101
4.5.1	Vztah finančního a daňového účetnictví	101
4.5.2	Vztah finančního a manažerského účetnictví	102
4.5.3	Dvouokruhová organizace účetnictví	102
4.5.4	Jednookruhová organizace účetnictví	107
4.6	KOMBINACE JEDNOOKRUHOVÉ A DVOUOKRUHOVÉ ORGANIZACE	111

5 METODICKÉ OTÁZKY VYUŽITÍ KALKULACE V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ	119
5.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH KALKULAČNÍCH POJMŮ	119
5.1.1 Kalkulace a její metoda	120
5.1.2 Předmět kalkulace	122
5.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	122
5.2.1 Jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace?	123
5.2.2 Proč se přiřazují náklady kalkulační jednici?	126
5.2.3 Alokace nákladů	126
5.2.4 Cíle alokace	127
5.2.5 Principy alokace	128
5.2.6 Alokační fáze	129
5.2.7 Rozvrhová základna	130
5.2.8 Závěry pro praxi	131
5.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	133
5.4 STRUKTURA KALKULAČNÍCH VZORCŮ ORIENTO VANÝCH NA POTŘEBY MANAŽERSKÉHO ŘÍZENÍ	135
5.4.1 Retrográdní kalkulační vzorec	135
5.4.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady	137
5.4.3 Dynamická kalkulace	137
5.4.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	138
5.4.5 Kalkulace relevantních nákladů	139
6 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	147
6.1 MOŽNOSTI VYUŽITÍ KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ	147
6.2 OBECNÁ VÝCHODISKA KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	151
6.3 VZTAH KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ K PODNIKOVÉMU ZISKU	153
6.4 VZTAH KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ K ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	155
6.5 PODMÍNKY A PŘEDPOKLADY VYUŽITÍ KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	157
6.5.1 Omezení kalkulace variabilních nákladů	157
6.5.2 Domnělá omezení kalkulace variabilních nákladů	160
6.5.3 Přednosti kalkulace variabilních nákladů	160
7 SPECIFIKA KALKULACE S PŘÍRAZOVÁNÍM NÁKLADŮ AKTIVITÁM	167
7.1 PŘÍČINY ROZVOJE NOVÉ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	167
7.2 OBECNÁ VÝCHODISKA KALKULACE ZALOŽENÉ NA VZTAHU K AKTIVITÁM	170
7.3 PŘEDNOSTI A OMEZENÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K AKTIVITÁM	173
7.3.1 Přednosti metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám	174

7.3.2	Omezení metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám	177
7.4	VYUŽITÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K DÍLČÍM AKTIVITÁM V PRAXI	178
8	KALKULAČNÍ SYSTÉM	186
8.1	VYUŽITÍ KALKULACÍ V ŘÍZENÍ	186
8.2	PRVKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	187
8.2.1	Propočtová kalkulace	188
8.2.2	Plánová kalkulace	192
8.2.3	Operativní kalkulace	195
8.2.4	Výsledná kalkulace	198
8.2.5	Kalkulace ceny	201
8.3	VAZBY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	201
8.3.1	Kalkulační systém v užším pojetí	202
8.3.2	Kalkulační systém v širším pojetí	206
9	VLIV CHARAKTERU PODNIKÁNÍ NA VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ	212
9.1	PODMÍNKY OVLIVŇUJÍCÍ ZAMĚŘENÍ VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉHO ÚČETNICTVÍ	212
9.2	METODY EVIDENCE A KALKULACE NÁKLADŮ	215
9.3	OBECNÉ POŽADAVKY NA TVORBU VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉHO ÚČETNICTVÍ	219
10	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	263
10.1	POJMOVÉ VYMEZENÍ	263
10.2	ZÁKLADNÍ OTÁZKY TVORBY A VYUŽITÍ SYSTÉMU	266
10.3	CÍLE SYSTÉMU PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	266
10.4	ČASOVÉ DIMENZE SYSTÉMU	269
10.4.1	Základní charakteristiky dlouhodobých rozpočtů	271
10.4.2	Strategicky orientované manažerské účetnictví	273
10.5	TVORBA SYSTÉMU PLÁNŮ A ROZPOČTŮ FIRMY JAKO CELKU	274
10.5.1	Rozpočtová výsledovka	276
10.5.2	Rozpočtová rozvaha	278
10.5.3	Rozpočet peněžních toků	280
10.5.4	Vzájemný vztah hodnotových a naturálních kritérií	295
10.5.5	Obsah hodnotových kritérií hlavního rozpočtu	298
10.6	TRANSFORMACE PODNIKOVÝCH PLÁNŮ A ROZPOČTŮ NA NIŽŠÍ ÚROVNĚ	299
10.7	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ JAKO NÁSTROJ KOMUNIKACE A KOORDINACE	302
10.8	VYUŽITÍ SYSTÉMU JAKO MOTIVAČNÍHO NÁSTROJE HMOTNÉ ZAJINTERESOVANOSTI	303

10.9	FORMY ROZPOČTŮ	304
10.9.1	Od pevných rozpočtů k variantním rozpočtům	304
10.9.2	Od indexních rozpočtů k rozpočtování s nulovým základem	304
10.9.3	Od rozpočtů stanovených na pevně určené období ke klouzavým rozpočtům	305
10.9.4	Od univerzálních vztahových veličin k metodám založeným na vztahu k dílčím aktivitám	305
10.9.5	Od limitních rozpočtů k indikativním rozpočtům	305
10.10	KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTŮ	306
11	ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	316
11.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	316
11.2	ROZPOČET REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	317
11.3	STRUKTURA ROZPOČTU REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	318
11.4	METODY SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	319
11.4.1	Prvotní údaje pro sestavení rozpočtů	319
11.4.2	Způsob zpracování prvotních údajů	320
11.4.3	Způsob stanovení nákladového úkolu	325
11.5	KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTU	326
12	ROZDÍLOVÉ METODY ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI JEDNICOVÝCH NÁKLADŮ	334
12.1	ÚHRNNÉ A ROZDÍLOVÉ METODY ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	334
12.2	VYUŽITÍ ROZDÍLOVÝCH METOD V OPERATIVNÍM ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	335
12.3	NORMOVÁ METODA ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	338
12.3.1	Operativní kalkulace a odchylky od norem	338
12.3.2	Základní kalkulace a změny norem	340
12.3.3	Využití normové metody v praxi	342
12.3.4	Zobrazení informací normové metody v účetnictví	343
13	METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	357
13.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	357
13.2	ZAVEDENÍ METODY STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	358
13.3	STANOVENÍ STANDARDŮ	358
13.4	SLEDOVÁNÍ SKUTEČNÉHO PRŮBĚHU A ODCHYLEK HODNOCENÉ ČINNOSTI OD STANDARDU	361
13.5	ANALÝZA ODCHYLEK	362
13.6	ANALÝZA ODCHYLEK PŘI APLIKACI METODY VARIABLE COSTING	363
13.6.1	Odchylky variabilních nákladů	365
13.6.2	Odchylky fixních nákladů	368

13.6.3	Objemová odchylka fixních nákladů při analýze odchylek na bázi Variable Costing	375
13.7	ANALÝZA ODCHYLEK PŘI APLIKACI METODY PLNÝCH NÁKLADŮ	377
13.8	ODCHYLKA ZE ZMĚNY STRUKTURY VSTUPŮ	380
13.9	ODCHYLKY VZNIKAJÍCÍ PŘI NEHOMOGENNÍ PRODUKCI	382
13.9.1	Odchylky ze změny sortimentu	382
13.9.2	Odchylky nákladů při aplikaci metody Variable Costing	386
14	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNGOVÁNÍ	391
14.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	391
14.2	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	392
14.3	PŘEDPOKLADY ÚČINNÉHO FUNGOVÁNÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	393
14.3.1	Vymezení míry a oblastí pravomoci a odpovědnosti	393
14.3.2	Dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti	393
14.3.3	Motivační účinnost	394
14.4	STRUKTURÁLNÍ OTÁZKY ODPOVĚDNOSTNÍHO ŘÍZENÍ	395
14.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU	396
14.5.1	Centralizace a decentralizace	396
14.5.2	Faktory ovlivňující míru centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení	396
14.6	EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU	398
14.6.1	Nákladově řízené středisko	398
14.6.2	Ziskové středisko	399
14.6.3	Rentabilitní středisko	399
14.6.4	Investiční středisko	400
14.6.5	Výnosové středisko	401
14.6.6	Výdajové středisko	401
15	ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	407
15.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	407
15.2	CENTRALIZOVANÝ PŘÍSTUP K ODPOVĚDNOSTNÍMU ŘÍZENÍ	408
15.2.1	Pravomoc a odpovědnost podnikového vedení	409
15.2.2	Způsob zadávání úkolů střediskům a kontrola jejich plnění	410
15.2.3	Hierarchie odpovědnostních středisek	410
15.2.4	Orientace hodnotových nástrojů a kritérií	410
15.2.5	Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí	411
15.2.6	Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek	411
15.2.7	Další důležité charakteristiky centralizovaného přístupu	412
15.3	DECENTRALIZOVANÝ PŘÍSTUP K ODPOVĚDNOSTNÍMU ŘÍZENÍ	413

15.3.1	Pravomoc a odpovědnost podnikového vedení	414
15.3.2	Hierarchie odpovědnostních středisek	415
15.3.3	Orientace hodnotových nástrojů a kritérií	415
15.3.4	Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí	415
15.3.5	Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek	415
15.3.6	Další důležité charakteristiky decentralizovaného přístupu	416
16	VYUŽITÍ HODNOTOVÝCH KRITÉRIÍ V ŘÍZENÍ	
	ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	423
16.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	424
16.2	NÁKLADY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	424
16.2.1	Odpovědnostní pohled na náklady	424
16.2.2	Odpovědnost za náklady na vstupu a výstupu	426
16.3	VÝNOSY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	427
16.3.1	Obsah vnitropodnikových cen	427
16.3.2	Funkce vnitropodnikových cen	428
16.3.3	Teoretická východiska stanovení vnitropodnikových cen	429
16.3.4	Typy vnitropodnikových cen	430
16.4	VNITROPODNIKOVÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	434
16.5	VYUŽITÍ HODNOTOVÝCH KRITÉRIÍ PRO ŘÍZENÍ	
	INVESTIČNÍCH STŘEDISEK	435
16.5.1	Kritéria efektivnosti (výnosnosti) vázaného kapitálu	436
16.5.2	Kritéria založená na ekonomickém pojetí zisku	437
16.5.3	Vliv kritérií na investiční rozhodování středisek	439
16.6	VYUŽITÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ V ODPOVĚDNOSTNÍM ŘÍZENÍ	441
16.6.1	Předpoklady využití peněžních toků	441
16.6.2	Vnitropodniková banka	442
17	ROZHODOVÁNÍ NA EXISTUJÍCÍ KAPACITĚ	451
17.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	451
17.2	TYPY ROZHODOVACÍCH ÚLOH	452
17.3	OBEČNÁ VÝCHODISKA A ČLENĚNÍ ÚLOH NA KAPACITĚ	454
17.4	ŘEŠENÍ ÚLOH NA KAPACITĚ	455
17.5	VYJÁDRĚNÍ CITLIVOSTI V ÚLOHÁCH CVP	467
17.5.1	Statická analýza citlivosti	467
17.5.2	Dynamická analýza citlivosti	470
17.6	PŘEDPOKLADY EFEKTIVNÍHO ŘEŠENÍ ÚLOH	
	NA EXISTUJÍCÍ KAPACITĚ	477
18	ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ KAPACITĚ	483
18.1	OBEČNÁ VÝCHODISKA A ČLENĚNÍ	
	ROZHODOVACÍCH ÚLOH O BUDOUCÍ KAPACITĚ	483
18.2	METODY ŘEŠENÍ ÚLOH O BUDOUCÍ KAPACITĚ	487
18.2.1	Vliv faktoru času	488

18.2.2	Čistá současná hodnota	490
18.2.3	Index rentability	492
18.2.4	Vztah čisté současné hodnoty a indexu rentability	492
18.2.5	Vnitřní výnosové procento	493
18.2.6	Vztah čisté současné hodnoty a vnitřního výnosového procenta	494
18.2.7	Doba návratnosti	496
18.2.8	Nákladová kritéria	498
18.2.9	Metoda průměrných ročních nákladů (PN)	499
18.2.10	Metoda diskontovaných (odúročených) nákladů (ON)	500
18.3	METODY ZALOŽENÉ NA PROPOČTU PERPETUITY	501
18.4	FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ VÝŠI DISKONTNÍ SAZBY	503
18.4.1	Výchozí úroveň diskontní sazby	503
18.4.2	Vliv rizika	504
18.4.3	Vyjádření inflace	505
18.4.4	Vliv zdanění	507
18.5	VYJÁDŘENÍ PŘÍNOSŮ INVESTIČNÍCH PROJEKTŮ	510
18.5.1	Struktura investičních přínosů z hlediska rizika a inflace	512
18.6	VZÁJEMNĚ SE VYLUČUJÍCÍ PROJEKTY S RŮZNOU DOBOU EKONOMICKÉ ŽIVOTNOSTI	516
19	INFORMACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ	523
19.1	VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	523
19.1.1	Vymezení „správné“ ceny	524
19.1.2	Cenová diferenciacce a diskriminace	525
19.2	VLIV KONKURENČNÍ SITUACE A CHOVÁNÍ NA TRHU NA CENY	530
19.2.1	Monopolní trh	531
19.2.2	Oligopolní trh	531
19.2.3	Monopolní konkurence	534
19.3	URČENÍ CENY V ZÁVISLOSTI NA REAKCI SPOTŘEBITELE	535
19.3.1	Poptávkově orientované metody tvorby cen	537
19.3.2	Empiricky určená cena	540
19.4	NÁKLADOVĚ ORIENTOVANÉ METODY TVORBY CEN	542
19.5	KONKRÉTNÍ PŘÍKLADY PRAKTICKÉ TVORBY CEN	546
19.5.1	Relace cen ve skupině výkonů	546
19.5.2	Cena doplňkových výkonů	547
20	STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	552
20.1	PŘÍČINY ROZVOJE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO STRATEGICKÉ ŘÍZENÍ	552

20.2 KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ A KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU	554
20.2.1 Metody snižování nákladů v předvýrobních etapách	555
20.2.2 Omezení kalkulace cílových nákladů	559
20.2.3 Kalkulace životního cyklu	559
20.3 ŘÍZENÍ AKTIVIT, ČINNOSTÍ A PROCESŮ	563
20.3.1 Význam vymezení aktivit, činností a procesů pro řízení nákladů	567
20.3.2 Metoda Just-in-time (JIT)	570
20.3.3 Hodnotové řízení kvality	572
20.4 STRATEGICKÉ ŘÍZENÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚTVARŮ	576
20.4.1 Hodnotová oblast	577
20.4.2 Oblast vnitřních procesů	578
20.4.3 Zákaznická oblast	578
20.4.4 Zaměstnanecká oblast	582
GLOSÁŘ	586
PŘÍLOHY	611
SEZNAM LITERATURY	615
REJSTŘÍK	619