

Analýza řízení nákladů ve stavební firmě XY

Andrea Navrátilová

Bakalářská práce
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Andrea NAVRÁTILOVÁ**
Osobní číslo: **M10733**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza řízení nákladů ve stavební firmě XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši teoretických poznatků z oblasti řízení nákladů, kalkulací a rozpočtnictví.

II. Praktická část

- Provedte analýzu nákladů společnosti XY.
- Analyzujte současný systém tvorby kalkulací a rozpočtnictví a identifikujte jeho případné nedostatky.
- Zpracujte návrh doporučení pro zlepšení současného stavu řízení nákladů.

Závěr



Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2000, 475 s. ISBN 80-247-9069-6.

SYNEK, Miloslav. Podniková ekonomika. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 1999, 456 s. ISBN 80-7179-228-4.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2013**
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užitje-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16. 5. 2013



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem mé bakalářské práce je analýza nákladového řízení a kalkulačního systému ve stavební firmě XY. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. V teoretické části práce jsou vysvětleny základní pojmy, které se vztahují k analýze nákladů, jejich členění, alokaci nákladů a dále pak kalkulacím, kalkulačním metodám a rozpočtnictví. V praktické části je zahrnuto představení společnosti, další část je věnována analýze nákladů z pohledu jejich členění a řízení ve společnosti. Na závěr jsou uvedeny návrhy na zlepšení řízení nákladů a optimalizaci kalkulačního systému ve společnosti.

Klíčová slova: náklady, členění nákladů, kalkulace nákladů, kalkulační vzorec, řízení nákladů, rozpočet.

ABSTRACT

The aim of this Bachelor thesis is the analysis of cost management and calculating system in the construction company XY. There are two parts of Bachelor thesis, the theoretical and practical. In the theoretical section explains the basic concepts related to cost analysis, their classification, cost allocation and further calculations, calculation methods and budgeting. The practical part includes introduction of the company, the next section is devoted to the analysis of costs in terms of their structure and management of the company. Finally, the proposals to improve cost control and optimization of calculating system in the company.

Keywords: costs, cost classification, allocation of costs, cost calculation, calculation formula, cost control, budget.

Tímto bych chtěla poděkovat doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD., vedoucímu mé bakalářské práce, za odbornou pomoc, cenné rady a připomínky k mé práci. Zároveň mé poděkování patří Ing. Zdeňku Štěrbovi za umožnění zpracovat mou bakalářskou práci ve stavební firmě XY a současně jejímu ekonomickému úseku za poskytnutí podkladů a informací.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ	13
1.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	13
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	14
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	14
1.2.2 Účelové členění nákladů	15
1.2.3 Kalkulační členění nákladů	17
1.2.4 Členění nákladů dle závislosti na změnách objemu výkonů.....	18
1.2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	20
2 KALKULACE	22
2.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH KALKULAČNÍCH POJMŮ.....	22
2.1.1 Kalkulace.....	22
2.1.2 Metoda kalkulace	23
2.1.3 Předmět kalkulace	23
2.2 ALOKACE NÁKLADŮ	23
2.2.1 Principy alokace	24
2.2.2 Alokační fáze.....	25
2.3 METODY KALKULACE.....	26
2.3.1 Kalkulace dělením.....	26
2.3.2 Přirážková kalkulace	27
2.3.3 Kalkulace sdružených výkonů.....	28
2.3.4 Rozdílové kalkulace	28
2.3.5 Kalkulace variabilních nákladů.....	29
2.4 MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	29
2.4.1 Kalkulace na základě dílčích aktivit (Activity Based Costing).....	30
2.5 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	30
2.5.1 Typový kalkulační vzorec	31
2.5.2 Retrogradní kalkulační vzorec	31
2.5.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady	32
2.5.4 Dynamická kalkulace	32
3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	34
3.1 PRVKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	34
3.1.1 Propočtová kalkulace	34
3.1.2 Plánová kalkulace.....	35
3.1.3 Operativní kalkulace	35
3.1.4 Výsledná kalkulace.....	35
3.1.5 Kalkulace ceny	36
4 ROZPOČETNICTVÍ	37

4.1	FORMY ROZPOČTŮ	37
4.1.1	Předběžný rozpočet	37
4.1.2	Položkový rozpočet	37
4.1.3	Slepý rozpočet	38
4.1.4	Kontrolní rozpočet	38
4.2	SESTAVENÍ ROZPOČTŮ	38
4.2.1	Metody sestavení rozpočtů režijních nákladů středisek	38
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ PRÁCE	40
II	PRAKTICKÁ ČÁST	41
6	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY	42
6.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	42
6.2	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	43
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	44
6.4	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI XY	45
6.5	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE	46
6.6	EKONOMICKÁ STRUKTURA	47
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	48
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	48
7.1.1	Struktura položek nákladů v druhovém členění	50
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	50
7.3	ČLENĚNÍ VE VZTAHU K JEDNOTLIVÝM VÝKONŮM	54
8	ANALÝZA SOUČASNĚ POUŽÍVANÝCH NÁSTROJŮ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	57
8.1	OCEŇOVÁNÍ ZAKÁZEK	57
8.2	REALIZACE ZAKÁZKY A PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ	58
8.2.1	Kalkulace nákladů používaná ve společnosti	60
8.2.2	Složky kalkulačního vzorce	61
8.2.3	Vztah nákladového managementu a kalkulace	62
8.3	SYSTEM ROZPOČETNICTVÍ VYUŽÍVANÝ VE SPOLEČNOSTI	63
8.3.1	Předběžný rozpočet	63
8.3.2	Položkový rozpočet	63
8.3.3	Slepý rozpočet	63
8.3.4	Kontrolní rozpočet	64
9	NÁVRH NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	66

9.1	IDENTIFIKACE A NEDOSTATKY SOUČASNÉHO STAVU NÁKLADŮ	66
9.2	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	67
9.3	NÁVRH NOVÉ METODY PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ.....	68
9.4	NÁVRH NOVÉ KALKULAČNÍ METODY	70
9.5	DOPORUČENÍ V OBLASTI ROZPOČETNICTVÍ	70
ZÁVĚR		72
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....		73
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK		74
SEZNAM OBRÁZKŮ		75
SEZNAM TABULEK.....		76

ÚVOD

Podnikatelské prostředí, do kterého podniky vstupují, vyžaduje ucelené informace, pohledy a různá rozhodnutí. Aby byl podnik úspěšný, konkurenceschopný a udržel si dobré postavení na trhu, mu slouží řada nástrojů. Jedním z těchto nástrojů je efektivní nákladové řízení společně s kalkulačním systémem a systémem rozpočetnictví. Cílem správného řízení nákladů je hospodárnost a účelnost s vynaloženými ekonomickými zdroji.

Bakalářskou práci jsem rozdělila na dvě části, teoretickou a praktickou. V teoretické části objasním základní pojmy související s jednotlivými nákladovými členěními. V další kapitole přiblížím pojmy kalkulace, alokace nákladů a kalkulační systém a metody kalkulací. Poslední část teorie je věnována rozpočetnictví, kde vysvětlím pojmy jako je rozpočet a budu se věnovat jednotlivým druhům rozpočtů a metodám sestavení rozpočtů.

Cílem této bakalářské práce je zejména analýza nákladů a jejich řízení, systém tvorby kalkulací a rozpočetnictví ve společnosti XY. V praktické části představím společnost XY a vyvodím silné a slabé stránky společnosti, uvedu základní finanční ukazatele a provedu analýzu nákladů v jejich základním členění ve společnosti. Zaměřím se zejména na druho-
vé a účelové členění a členění v závislosti na objemu prováděných výkonů. V další části mé bakalářské práce uvedu problematiku současného kalkulačního vzorce a systému rozpočetnictví používaného ve společnosti XY. V poslední části na základě analýzy současného řízení nákladů navrhnou doporučení a možný způsob, který by vedl k lepšímu řízení nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ

Náklady hrají v podnikové ekonomice důležitou úlohu, neboť, prakticky každé manažerské rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů (kolik něco stojí) s výnosy (kolik z toho získáme). Náklady jsou významným syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úlohou managementu je usměrňovat je a řídit. A proto jejich řízení vyžaduje podrobné třídění. (Synek et al., 2007, s. 78, 82)

„Náklady se obecně definují jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým předem vymezeným užitečným účelem.“ (Král et al., 1997, s. 39)

V teoretické části se budu zabývat charakteristikou nákladů, jejich členěním a dále se zaměřím na význam a pojem kalkulace a její metody a v závěru zmíním význam rozpočetnictví.

1.1 Vymezení pojmu náklady

Obecně rozlišujeme dvojí pojetí nákladů: z pohledu **finančního účetnictví**, které je určeno především pro externí uživatele se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, jehož důsledkem je pokles aktiv nebo přírůstek dluhu, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.

V **manažerském účetnictví** se oproti finančnímu účetnictví klade větší důraz na potřebné informace o nákladech, nutných k rozhodování a řízení, které využívají vedoucí pracovníci, se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Důraz je kladen nejen na potřebu jejich reálného zobrazení, ale i na nutnosti jejich racionálního hospodárného vynakládání. Z tohoto pohledu se vymezují dva základní rysy:

1. **účelnost** vyjadřuje takové vynaložení nákladů, které by mělo být vždy racionální a přiměřené výsledku činnosti,
2. **účelový charakter**, vyjadřuje skutečnost, že smyslem vynaložení ekonomických zdrojů je jejich zhodnocení, a k tomuto zhodnocení dojde jen při vytvoření takové složky majetku, která přinese větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní

náklad. Důležitou vlastností takto chápaného nákladu je jeho úzký vztah k výkonům, které tvoří předmět činnosti podniku. (Král et al., 2006, s. 44-45)

1.2 Klasifikace nákladů

Základním předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Způsobů, kterými lze toto členění provést, existuje hned několik. Je však důležité si uvědomit, že členění jakýchkoliv jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou – vztahem k řešení určitých otázek a důležitých rozhodnutí. Klasifikace nákladů podle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. Náklady lze členit podle různých hledisek a kritérií. (Popesko, 2009, s. 34)

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je jejich soustřeďování do stejnorodých skupin spojených se spotřebou jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Toto členění odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. (Synek et al., 2007, s. 79)

Mezi **základní nákladové druhy** patří:

- ✓ náklady představující spotřebu hmotných statků (např. spotřeba materiálu, spotřeba energie, paliv a provozních látek),
- ✓ náklady na spotřebu prací a služeb cizích (externích) subjektů, dopravné, opravy a udržování, nájemné, cestovné, ekonomické a právní služby aj.,
- ✓ náklady na mzdy zaměstnanců, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění a jiné náklady související s prací zaměstnanců,
- ✓ náklady odpovídající opotřebení předmětů dlouhodobé spotřeby (odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku),
- ✓ finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.). (Čechová, 2011, s. 73)

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tyto vlastnosti:

Externí nákladové druhy vstupují do příslušné aktivity zvenčí a nemohou tak vznikat uvnitř podniku. Náklady vznikající uvnitř podniku jsou náklady **interní**, které jsou důsledkem výkonů vytvořených uvnitř podniku.

Mezi **externí** náklady patří:

- ✓ spotřeba nakupovaných prostředků (materiál, energie, polotovary apod.),
- ✓ spotřeba nakupovaných výkonů (služby zajišťované dodavatelem),
- ✓ mzdové náklady a náklady s nimi související,
- ✓ opotřebení nakoupeného dlouhodobého majetku přímo spojeného s danou aktivitou.

Mezi **interní** náklady patří:

- ✓ spotřeba polotovarů vyrobených v podniku,
- ✓ spotřeba výkonů jiných středisek v podniku,
- ✓ režijní náklady podniku vyjádřené ve formě režii. (Čechová, 2011, s. 73-74)

Z hlediska jejich zobrazení se jedná o náklady **prvotní**, které vznikají při svém vstupu do podniku na jeho hraniční vazbě s okolím. Dále rozlišujeme nákladové druhy jako **jednoduché**, z důvodu, že nelze tyto náklady z úrovně podnikového řízení rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají. (Král et al., 2006, s. 66)

Při vhodném využití analytického členění základních nákladových druhů, můžeme získat podrobnější informace nejen o tom, co bylo spotřebováno, ale i od koho a kdy. Pro druhové členění nákladů je významné a důležité zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od externích partnerů.

Předností druhového členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Nevýhodou druhového členění nákladů je, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů k prováděným výkonům, činnostem či procesům. Nelze přesně určit hospodárnost a efektivnost podnikových výkonů. Proto je nezbytné druhové členění nákladů kombinovat s dalším členěním nákladů. (Fibířová et al., 2007, s. 101)

1.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Tedy co má být výsledkem procesu, ve kterém budou vynaložené náklady spotřebovány. Je důležité vědět, k jakému konečnému účelu jsou peněžní prostředky vynaloženy. (Čechová, 2011, s. 75) Král uvádí, že jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů a základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů. (Král et al., 2006, s. 68)

Z hlediska účelovosti můžeme náklady sledovat ve vztahu k výkonům nebo ve vztahu k útvarům.

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

V rámci tohoto členění rozlišujeme následující typy sledovaných nákladových vazeb:

- ✓ náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení
- ✓ náklady jednicové a režijní

Podstatou členění na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení je, že náklady na obsluhu a řízení jsou obvykle vynaloženy současně s náklady technologickými, ale mohou být spojeny s více technologickými procesy. (Čechová, 2011, s. 75)

- ✓ *Náklady technologické* jsou bezprostředně vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti a výkonu. Nejjednodušším příkladem je spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie technologického zařízení a jeho odpisy.
- ✓ *Náklady na obsluhu a řízení* jsou náklady, které jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu výrobního procesu. Příkladem mohou být náklady na mzdy řídicích pracovníků na všech úrovních řízení, náklady související s provozem budov jako je topení, osvětlení úklid. (Fibířová et al., 2007, s. 103)

Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení se může při rozhodovacích procesech jevit jako příliš obecné, a na druhé straně je toto členění výchozím bodem pro určení nákladů ve vztahu k jednotce výkonu daného podniku. (Popesko, 2009, s. 37)

Ve vztahu k jednotlivým výkonům je zaměřeno podrobnější členění nákladů na náklady jednicové a režijní. Ty v podstatě navazují na náklady technologické a na obsluhu a řízení.

- ✓ *Náklady jednicové* jsou součástí nákladů technologických, které lze přiřadit k určitému výkonu, se kterým přímo souvisejí. Vykazují se v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovené jednici výkonu.
- ✓ *Náklady režijní* jsou vyjádřeny v komplexních položkách, nikoliv samostatných jako je tomu nákladů jednicových a jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu.

Patří sem:

- ✓ zásobovací režie – související s nákupem, skladováním a výdejem materiálu,
- ✓ výrobní režie – související s výrobním procesem v jednotlivých výrobních útvarích,
- ✓ správní režie – vzniká v útvarích, které nevykazují přímé výkony (mzdy řídicích pracovníků, účtáren, ekonomického úseku atd.),
- ✓ odbytová režie – vzniká v souvislosti s prodejem, expedicí a skladováním hotových výrobků (Čechová, 2011, s. 79).

Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Rozlišujeme členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik. Uskutečňování podnikových aktivit je rozděleno do různých útvarů a organizačních složek. Náklady a s nimi související výkony vznikají v určitém útvaru, které lze sledovat ve vztahu k těmto útvarům, takovému členění říkáme členění podle místa vzniku.

U větších podnikových útvarů, kde jsou rozloženy pravomoci v rozhodování, ale také odpovědnosti za chod daného místa, může být využito členění nákladů podle odpovědnosti. (Čechová, 2011, s. 80)

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů říká, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky nebo služby). Kalkulační členění nákladů je důležité pro řadu manažerských rozhodnutí „zda výrobek koupit nebo vyrobit“, „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“. V rámci těchto rozhodovacích úloh se posuzuje příčinná souvislost nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu nebo jeho části nazýváme kalkulačním členěním nákladů. Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů.

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně specifikován jako tzv. kalkulační jednice a z hlediska praktických početně technických možností, lze rozdělit náklady na dvě základní skupiny: (Popesko et al., 2010, s. 23)

- ✓ *Přímé náklady*, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu a lze je jednoznačně a spolehlivě vyčíslit současně s příslušným výkonem.

- ✓ *Nepřímé náklady*, které nejsou vázány k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. Nelze je přímo přiřadit k určitému výkonu nebo aktivitě. K určité aktivitě se přiřazují pomocí matematicko-technických metod, jako jsou stanovení rozvrhové základny a rozdělení nepřímých nákladů ve vztahu k této základně nebo pomocí různých ekvivalentů. (Král et al., 2006, s. 72), (Čechová, 2011, s. 76-77)

Je zřejmé, že do skupiny přímých nákladů patří téměř všechny jednicové náklady, které jsou vyvolány jak určitým druhem výkonu, tak přímo jeho jednotkou. (Král et al., 2006, s. 72) Do skupiny nepřímých nákladů můžeme zařadit režijní náklady, neboť nejsou přiřazovány přímo jednotlivě podle druhů, ale seskupují se v útvaru a dále jako celek se rozpočítávají na jednotlivé výkony a mění se podle toho, jak se mění zvolená rozvrhová základna. (Čechová, 2011, s. 79)

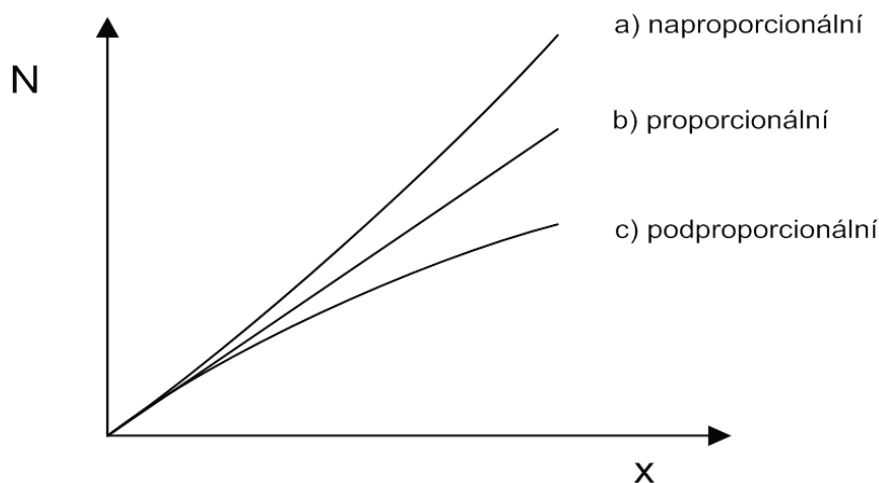
1.2.4 Členění nákladů dle závislosti na změnách objemu výkonů

Členění nákladů dle závislosti na změnách objemů výkonů je považováno za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. (Popesko, 2009, s. 39)

V závislosti na změnách objemu výkonů lze náklady rozdělit do dvou základních skupin:

- ✓ *Náklady variabilní*, které se v závislosti na objemu výkonů mění. Král (2006, s. 75) uvádí že: „nejdůležitější a v praxi nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří **náklady proporcionální**. Obecně se při řízení těchto nákladů předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu; náklady připadající na tuto jednotku jsou tedy konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. **Proporcionální a fixní náklady jsou základními typy nákladů tohoto členění. Při rozkladu každého nákladu na nejjednodušší složky by zřejmě všechny projevovaly fixní nebo proporcionální závislost. Vzhledem k jejich smíšenému charakteru rostou tyto nákladové složky v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů, a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Tento typ tzv. **podproporcionálních nákladů** je v praxi poměrně častý. Průběh podnikatelského procesu může být dále ovlivněn některými faktory, které způsobují, že absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů. Vznik těchto tzv. **nadproporcionálních nákladů** není tak častý. Na první pohled vyvolávají tyto náklady dojem nehospodárnosti, která pak snižuje i celkovou efektivnost podniku. Tato skutečnost však ne-**

platí obecně. Rychlejší růst těchto nákladů může zabránit větším ztrátám, resp. snížením efektivnosti, které by nastaly, pokud by se jim podnik chtěl vyhnout za každou cenu.“



Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Popesko et al., 2010, s. 25)

- ✓ *Náklady fixní* zůstávají během účetního období při dané kapacitě neměnné a vznikají i v případě, kdy se v podniku nic nevyrábí. Fixní náklady jsou označovány jako kapacitní náklady nebo náklady provozní připravenosti. Se vzrůstajícím vyrobeným množstvím se průměrné fixní náklady na jednotku snižují. Tento efekt nazýváme **degrese fixních nákladů**. Jedná se o efekt, kdy přírůstek vyrobeného množství snižuje fixní náklady na kus. (Lang, 2005, s. 49)

V praxi je velmi obtížné přesně rozdělit náklady na variabilní a na fixní. Některé náklady mají nebo mohou mít částečně charakter variabilní a částečně fixní. Příkladem může být spotřeba elektrické energie, která může být stálá a je výrobním zařízením spotřebovávána v každém případě. Tato část nákladů má fixní charakter. Po překročení výrobní kapacity je nutné zapojit další zařízení. Zde může působit cenový faktor v podobě změny cen od dodavatele energie a nelze jej ovlivnit. Tento faktor činí část nákladů variabilními. (Čechová, 2011, s. 81)

Informace o závislosti na změnách objemu výkonů rozšiřují kvalitu hodnotového řízení ve všech oblastech podnikatelského procesu. Členění fixních a variabilních nákladů tvoří základ progresivních postupů a metod, které se využívají při řešení různých rozhodovacích

úlohách. Nejdůležitějším momentem řešení těchto úloh, od kterého se odvíjí nespočet dalších závěrů a rozhodnutí, je kvantifikace a analýza tzv. **bodu zvratu**, to je takový objem výkonů, při kterém dosažené výnosy pokryjí vynaložené náklady. (Král et al., 2006, s. 79-80)

1.2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Podkladem pro manažerské rozhodování o budoucnosti, je typické, že vychází nikoliv z dosavadních předchozích metod a z reálných nákladů, ale z nákladů budoucích, které jsou odhadovány v souvislosti zvažovaných variant. Základem při porovnávání těchto variant je posouzení, které náklady budou tímto rozhodnutím ovlivněny a které ne. Podle odpovědi na otázku rozdělujeme tyto náklady na relevantní a irelevantní.

- ✓ *Relevantní náklady* jsou z hlediska našeho rozhodnutí důležité, protože se při uskutečnění různých variant daného rozhodnutí budou měnit.
- ✓ *Irelevantní náklady* nejsou z hlediska daného rozhodnutí významné, protože změna varianty neovlivní jejich výši.

Zvláštní skupinu relevantních nákladů tvoří tzv. rozdílové náklady, které vyjadřují rozdíl mezi náklady před uvažovanou změnou a po ní. (Popesko et al., 2010, s. 38-39)

Další skupinou relevantních nákladů jsou:

- ✓ *Imputované náklady* jsou náklady připisované danému rozhodnutí, které ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech a jsou s rozhodnutím spojeny. Jedná se např. o náklady spojené s omezením nebo zastavením výroby.
- ✓ *Vázané náklady* jsou takové náklady, které se na základě současného rozhodnutí projeví v dlouhodobém horizontu, tedy vzniknou v budoucnosti. Příkladem může být vývoj a konstrukční technologické řešení výrobku determinující budoucí úroveň nákladů při výrobě.
- ✓ *Oportunitní náklady* (tzv. náklady obětované příležitosti) charakterizují ušlý výnos, o který se podnik připravuje tím, že své zdroje nepoužije na nejlepší ušlou alternativu. Např. ušlá mzda podnikatele, kterou by dostal, kdyby zůstal zaměstnancem.

S oportunitními náklady souvisí další členění nákladů:

- ✓ *Explicitní náklady* jsou náklady, které jsou skutečně evidovány v účetním systému, jsou závazkem a musí se uhradit.
- ✓ *Implicitní náklady* nejsou v účetním systému vykazovány, nemají měřitelnou formu a nemají podobu explicitních nákladů. Vyjadřují se ve formě ekonomických nákladů. (Popesko et al., 2010, s. 41-43)

2 KALKULACE

2.1 Vymezení základních kalkulačních pojmů

2.1.1 Kalkulace

Kalkulace je považována za nejstarší, nejčastější a zároveň za nerozšířenější nástroj hodnotového řízení. Kalkulaci můžeme definovat jako propočet nákladů marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu či jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, tj. kalkulační jednici nebo nákladovému objektu. (Popesko, 2009, s. 55)

Zásadní význam kalkulace je zobrazení vzájemného vztahu věcné a hodnotové stránky podnikání, protože vyjadřuje vzájemný vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením.

Pojem kalkulace se užívá ve třech základních významech:

1. jako činnost, směřující k zjištění nákladů na určitý výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen,
2. jako výsledek této činnosti,
3. jako část informačního systému podniku, která je vyčleněna a úzce spjata s manažerským účetnictvím. (Čechová, 2011, s. 86)

Základní rozhodovací úlohy, pro které se kalkulace využívá, jsou následující:

- ✓ rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu,
- ✓ stanovení propočtu (plné) nákladové náročnosti jednotlivých výkonů,
- ✓ stanovení hranice ceny,
- ✓ stanovení vnitropodnikových cen jednotlivých výkonů,
- ✓ řešení reprodukčních úloh (hranice nákladů, které unesou ceny výkonů apod.). (Fibířová et al., 2007, s. 114-115)

2.1.2 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nebo následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je metoda kalkulace závislá na:

- ✓ vymezení předmětu kalkulace,
- ✓ způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- ✓ na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotici. (Král et al., 2006, s. 120)

2.1.3 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vykonává. V některých podnicích se širokým sortimentem podobných a stejně proveditelných výrobků, se kalkulují náklady jen nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin. U zákaznický orientované kalkulace, kde je předmět kalkulace vymezen nejen druhem výkonu, ale i odběratelem, jemuž je zakázka určena.

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednotici a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednotice je konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují a zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.

Kalkulované množství vyjadřuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. (Král et al., 2006, s. 122)

Některé modernější kalkulační metody místo pojmu předmět kalkulace používají **pojem nákladový objekt**. Je to v podstatě volnější vyjádření synonyma pojmu předmět kalkulace. Jde o předmět jednotlivých výpočtů nástrojů nákladového řízení. (Popesko et al., 2010, s. 50)

2.2 Alokace nákladů

Přiřazování nákladů příslušnému objektu, je základním problémem řešeným v rámci kalkulačního procesu. Způsob přiřazování nákladů byl tradičně spjat zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Základní charakteristikou je skutečnost, že přímé náklady mají přímý a adresný vztah k výkonu, kdežto u nepřímých nákladů tento vztah není identifikováno

vatelny nebo neexistuje vůbec. Z tohoto důvodu je možné přímé náklady jednoduše a přesně přiřadit danému výkonu, u nepřímých nákladů toto jednoduché přiřazení není možné, a proto musíme hledat nějakou zprostředkující veličinu nebo vztah, který nám toto přiřazení umožní provést. V současné době klasifikace nákladů na přímé a nepřímé ustupuje do pozadí. Stále důležitější se stává členění nákladů na jednicové a režijní, variabilní a fixní, relevantní a irelevantní.

Značná část přímých nákladů v sobě zahrnuje určité prvky fixních nákladů. Z hlediska úvah o změnách objemu a sortimentu je proto účelné v kalkulacích sledovat **přímé jednicové a přímé režijní** náklady.

Nepřímé náklady jsou vynakládány pro více druhů výrobků, výkonů a souvisí s širokým sortimentem výkonů. Většinou platí, že menší část tzv. variabilní režie, je ovlivněna stupněm využití kapacity. Zvláště s ohledem na řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě by výše variabilních režii měla být kalkulována odděleně od fixní režie, která může být pro tento typ úloh irelevantním nákladem.

Cílem alokace nákladů je získat a upřesnit informace o nákladech určitého objektu s ohledem na rozhodovací úlohu, nutnou řešit a zároveň neexistuje univerzálně správný ani špatný způsob přiřazení nákladů příslušnému výkonu. (Popesko et al., 2010, s. 51-52)

2.2.1 Principy alokace

Společným cílem všech metod kalkulace je nalézt vztah mezi kalkulovanými náklady a výkony. (Fibířová et al., 2007, s. 121)

Rozlišujeme tři principy přiřazování nákladů výkonům:

- ✓ princip příčinné souvislosti nákladů
- ✓ princip únosnosti (reprodukce) nákladů
- ✓ princip průměrování

Nejúčinnějším principem přiřazování nákladů je **princip příčinnosti**, který vychází z úvahy, že každý výkon by měl být zatížen jen takovými náklady, které příčinně vyvolal.

V případě, kdy není možné nebo účelné použít principu příčinnosti, lze použít **principu únosnosti nákladů**. Využívá se zejména v reprodukčních úlohách a úlohách zabývajících

se obhajobou ceny. Cena by měla dosahovat takové úrovně, aby pokryla jak náklady, tak očekávaný zisk podniku.

Teprve v případě, kdy předchozí principy nelze použít, je možné aplikovat princip **průměrování**. V podstatě se zde jedná o určení průměrného podílu nákladů na jeden výrobek. Princip průměrování je obvykle uplatněn u výsledných kalkulací. (Čechová, 2011, s. 92-93)

2.2.2 Alokační fáze

Jednou z cest ke zpřesnění pohledu na příčinu a ovlivnitelnost nákladů na výkon, je analýza alokačních fází. Pod pojmem alokační fáze se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům. Zpravidla rozlišujeme tři alokační fáze:

1. Cílem první fáze alokace dochází k přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. U jednicových nákladů může být objektem alokace i finální výrobek.
2. Cílem druhé fáze je pak co nejpřesnější určení vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tento objekt je pak zprostředkující veličinou, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony jejich nepřímými náklady.
3. Cílem třetí fáze alokace je co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na určitý druh výkonu. (Král et al., 2006, s. 129)

Veličina, pomocí které jsou nepřímé náklady přiřazovány jednotce výkonu, je tzv. **rozvrhová základna**. Rozvrhová základna umožňuje zvolit druh přímého nákladu, podle jehož podílu na jednotku výkonu se vypočítávají podíly nepřímých nákladů na jednotku výkonu. V zásadě by měla být zvolena taková základna, která má největší vypovídací schopnost. (Čechová, 2011, s. 93)

U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů vyjádřená v procentech ve vztahu ke zvolené peněžní základně (např. přímý materiál, přímé mzdy). U naturálních základen je vypočtena sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (např. hodina práce, kilogram materiálu). (Fibířová et al., 2007, s. 126)

2.3 Metody kalkulace

Všeobecně se metodou kalkulace rozumí způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Jednotlivé metody kalkulace jsou závislé na předmětu kalkulace, způsobu přiřítání nákladů výkonům a na požadavcích, které jsou kladeny na strukturu a podrobné členění nákladů.

Podle Synka (2007, s. 101) se tradičně kalkulační metody člení takto:

1. **kalkulace dělením** - prostá kalkulace dělením, stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením, kalkulace dělením s poměrovými
2. **kalkulace přírážkové,**
3. **kalkulace ve sdružené výrobě** – zůstatková (odečítací) metoda, rozčítací metoda, metoda kvantitativní výtěže,
4. **kalkulace rozdílové** – metoda standardních nákladů, metoda normová.

Základní typy nákladových kalkulací uvádí Popesko (2009, s. 60) takto:

- ✓ **absorpční kalkulace** – je kalkulace úplných nákladů, která zahrnuje v sobě veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky. Mezi absorpční kalkulace je zahrnuta tradiční přírážková kalkulace a moderní metoda kalkulace podle aktivit (Activity-Based-Costing).
- ✓ **neabsorpční kalkulace** – neboli kalkulace neúplných nákladů zahrnující jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatních nákladů (fixní náklady), se na výkony nerozpočítávají.

2.3.1 Kalkulace dělením

V podstatě se jedná o nejjednodušší metodu nákladové kalkulace. Ve své základní podobě, kdy se celkové náklady organizace vydělí počtem vyprodukovaných výrobků, se tato metoda nazývá **prostá kalkulace dělením**. V praxi se tato metoda uplatňuje velmi minimálně, protože podmínkou, kdy ji můžeme použít je, homogenní výroba. Např. výroba elektrické energie, těžba uhlí, dřeva apod. (Popesko, 2009, s. 62)

V případě, kdy oddělíme výrobní, správní nebo odbytové náklady, u nichž se liší počet vyrobených a prodaných výrobků, je možné použití **stupňovité kalkulace dělením**. Tímto

způsobem se zajistí, aby neprodané výrobky nebyly zatěžovány odbytovými resp. správními náklady. Tato metoda nachází hlavní uplatnění ve stupňové (fázové) výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni (fázemi). Kalkulace je pak sestavována pro jednotlivé stupně. (Synek et al., 2007, s. 103)

Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly se používá u výroby, kde nejsou výkony zcela homogenní. Jedná se o hromadnou výrobu technologicky podobných výrobků, lišících se od sebe pouze hmotností, velikostí, pracností nebo jakostí. Metoda je založena na určení představitele výrobků, u kterého se stanoví ekvivalent nákladů a pomocí něhož se přepočtem určí ekvivalentní čísla u ostatních výrobků. (Popesko, 2009, s. 62)

2.3.2 Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace je v praxi nejpoužívanější metodou. Používá se pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků, a to především v sériové a hromadné výrobě. Přímé náklady jsou kalkulovány přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se zjistí pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky (sazby) jako přírážka k přímým nákladům. Přírážka je stanovena procentuálně jako podíl režijních nákladů zvolené rozvrhové základny v peněžní formě, nebo sazbou, která se vypočte jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. (Synek et al., 2007, s. 105)

Přírážková kalkulace se používá ve dvou variantách, v sumační a diferencované variantě. U **sumační přírážkové kalkulace** se přírážka nebo sazba nepřímých nákladů zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Přitom se předpokládá, že veškeré nepřímé náklady či režijní náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.

Ve své podstatě je sumační metoda přírážkové kalkulace velmi jednoduchá, ale na úkor její přesnosti, proto se v současné době uplatňuje spíše **diferencovaná metoda přírážkové kalkulace**. Základem této metody je, rozdělení různých skupin nepřímých (režijních) nákladů do různých rozvrhových základen. Cílem této metody je zpřesnění kalkulace tím, že identifikuje pro jednotlivé skupiny režijních nákladů samostatné rozvrhové základny. Nejčastěji se používá rozdělení podle podnikových funkcí na zásobovací, výrobní, odbytovou a správní režii. (Popesko, 2009, s. 70-71)

2.3.3 Kalkulace sdružených výkonů

Ve sdružené výrobě vzniká při výrobě jednoho výrobku z technologického postupu výroby další a někdy i nežádoucí výrobky. Příkladem může být zemědělská výroba nebo zpracování ropy a chemikálií.

Ve sdružené výrobě se rozlišují dvě varianty:

1. *Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace* – tato metoda se využívá ve výrobě, kde můžeme jeden výrobek považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Metoda je založena na tom, že se od celkových nákladů odečtou náklady na vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami a zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku.
2. *Rozčítací metoda* – ve sdružené výrobě, kde nelze rozdělit jednotlivé výrobky na hlavní a vedlejší využíváme tuto metodu. Celkové náklady se rozčítají na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel. Jedná se aplikaci kalkulace za použití ekvivalenčních čísel. (Popesko, 2009, s. 64-65)

2.3.4 Rozdílové kalkulace

Rozdílové metody stanovují výši nákladů předem jako úkol (normu, standard) a následně zjišťují skutečné rozdíly nákladů s tímto úkolem. Rozdílové metody se využívají pro řízení přímých (jednicových) nákladů v hromadné a sériové výrobě s montážní technologií.

V rámci rozdílových metod se používají tyto metody:

- ✓ *Normová metoda* spočívá v tom, že jsou předem stanoveny normy přímých nákladů a zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. Normová kalkulace a evidence nákladů se zakládá na principu řízení odchylek, přičemž vedoucí pracovníci se při běžném řízení zaměřují na vzniklé odchylky od norem a tím je mohou účinněji řídit.
- ✓ *Metoda standardních nákladů* je obdobou normové metody kalkulace, avšak zahrnuje i standardy režijních nákladů, standardy využití výrobní kapacity, cenové standardy. Zahrnují se i plné standardní náklady určitého výkonu, které slouží především ke kontrole a jejich řízení. (Synek et al., 2007, s. 109-111)

2.3.5 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů je někdy označována také jako kalkulace krycího příspěvku. Reaguje na nedostatky přírážkové kalkulace. Podstatou této metody je, že odděluje fixní náklady příčinně nesouvisející s kalkulační jednotkou, ale s časovým obdobím. Používá členění nákladů na fixní a variabilní. Mezi variabilní náklady začleňuje jednicové náklady a variabilní část režie. Fixní náklady se považují za nedělitelný celek, související s časovým obdobím, který je třeba uhradit z prodejní ceny výrobku a variabilními náklady vynaložených na prodaný výrobek, bez ohledu na objem prodeje.

Rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a jeho variabilními náklady vyjadřuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Příspěvek na úhradu udává, do jaké míry je schopen výrobek z ceny uhradit část fixních nákladů a zisku, které není možné přímo přičíst. (Popesko et al., 2010, s. 79)

Metoda variabilních nákladů je z praktického hlediska využívána v několika variantách lišících se odlišným přístupem ke strukturalizaci fixních nákladů.

Kalkulace variabilních nákladů se rozděluje na dvě varianty:

- ✓ *Jednostupňová metoda* pracuje s fixními náklady jako s nedělitelným celkem.
- ✓ *Vícetupňová metoda* rozděluje fixní náklady do více vrstev podle určitého vztahu k objektu. V rámci této metody jsou fixní náklady členěny do několika vrstev, v souvislosti přiřazení fixních nákladů k výrobku, skupině výrobků nebo celého podniku. (Popesko, 2009, s. 93)

2.4 Moderní metody řízení nákladů

Změny v oblasti podnikání, ke kterým v poslední době dochází, kladou vysoké nároky na management firem. Informace v manažerském účetnictví jsou omezené v souvislosti se skutečnou příčinou a strukturou nákladů. Tradiční metody kalkulace nejsou schopny obsáhnout správné informace o nákladech, které souvisí s činnostmi a výkony podniku a proto základním požadavkem vzniku moderních kalkulačních metod, je přiřazení nákladů výkonům podle skutečných příčin vznikajících nákladů. (Popesko, 2009, s. 99)

Řízení na základě dílčích aktivit v posledních letech významně ovlivňuje mnoho nástrojů a metod manažerského účetnictví. Jedním z prvních nástrojů reagujících na změny v podni-

katelském prostředí je kalkulace dílčích aktivit (Activity Based Costing). (Šoljaková, 2003, s. 29)

2.4.1 Kalkulace na základě dílčích aktivit (Activity Based Costing)

Metoda kalkulace dílčích aktivit vznikla v 80. letech minulého století v USA jako reakce na nedostatky tradičních kalkulačních systémů, kterým bylo vytýkáno, že nepodávají přesné informace o ziskovosti zákazníků produktů a jiných nákladových objektů. Manažeři postrádali rychlou a zpětnou vazbu pro kontrolu především režijních nákladů.

Zásadním rozdílem ABC od tradičních kalkulačních systémů je skutečnost, že ABC přidává do vztahu mezi nákladem a produktem určitou aktivitu resp. činnost, která je příčinnou spotřeby zdrojů. (Popesko et al., 2010, s. 89-90)

Aplikace metody ABC se skládá z následujících kroků:

1. V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj – nepřímý náklad – přiřazen jednotlivým aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny, která se označuje jako vztahová veličina nákladů.
2. Ve druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se vztahová veličina aktivity a stanoví se náklady na jednotku aktivity.
3. Ve třetím kroku se určí náklady na předmět alokace, tj. nákladový objekt (výkon, službu zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu aktivity požadované předmětem alokace. (Šoljaková, 2003, s. 31-32)

Hlavní předností metody ABC je mimo zpřesnění informací o nákladech na jednotlivé výkony, zejména také analýza příčin vzniku nákladů, která pomáhá nalézt možnosti úspor nákladů, které zároveň zvyšují hospodárnost podnikatelských procesů. Nevýhoda této metody spočívá v náročnosti rozsahu získaných dat spojených s množstvím dílčích aktivit a vztahových veličin. (Popesko et al., 2010, s. 91-92)

2.5 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů v kalkulaci je v každém podniku vyjádřena individuálně, protože každá účetní jednotka má jinou strukturu nákladů. Jednotlivé položky jsou sestaveny v tzv. kalkulačním vzorci. (Čechová, 2011, s. 96)

2.5.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec byl určitou standardizovanou variantou kalkulace před rokem 1990 s cílem zajistit centrální dohled státu nad podniky nařízením ministerstva hospodářství. Tento kalkulační vzorec postupně stal základem pro kalkulační vzorce dnes používané. (Popesko, 2009, s. 59)

Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Členění typového kalkulačního vzorce je nedostačující a nemůže sloužit jako kvalitní podklad pro důležité rozhodovací úlohy v manažerském účetnictví. V současnosti se používají cenové kalkulace a kalkulace nákladů, které jsou v podstatě odlišné. (Čechová, 2011, s. 96)

2.5.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Aby byl podnik konkurenceschopný, je nucen akceptovat cenu výkonu vyvolanou trhem, a proto musí využít pro kalkulaci retrogradní kalkulační vzorec, který kalkuluje náklady výkonu jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. (Popesko, 2009, s. 59)

Retrográdní kalkulační vzorec má následující podobu:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady

ZISK (nebo jinak vyjádřený výnos)

2.5.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Tento kalkulační vzorec podrobnější struktury vykazovaných nákladů je vhodný pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Účelně odděluje náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů (variabilní náklady) a náklady fixní. (Král et al., 2006, s. 137)

Základní podoba této tzv. kalkulace variabilních nákladů je následující:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku

- přímé (jednicové) náklady
- variabilní režie

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

2.5.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází ze základního členění nákladů na přímé a nepřímé náklady. Základem je typový kalkulační vzorec, který je rozšířen o odpověď na otázku, jak budou

náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. (Král et al., 2006, s. 137)

Podoba dynamické kalkulace je následující:

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady - variabilní

- fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie - variabilní

- fixní

Náklady výroby

Prodejní režie - variabilní

- fixní

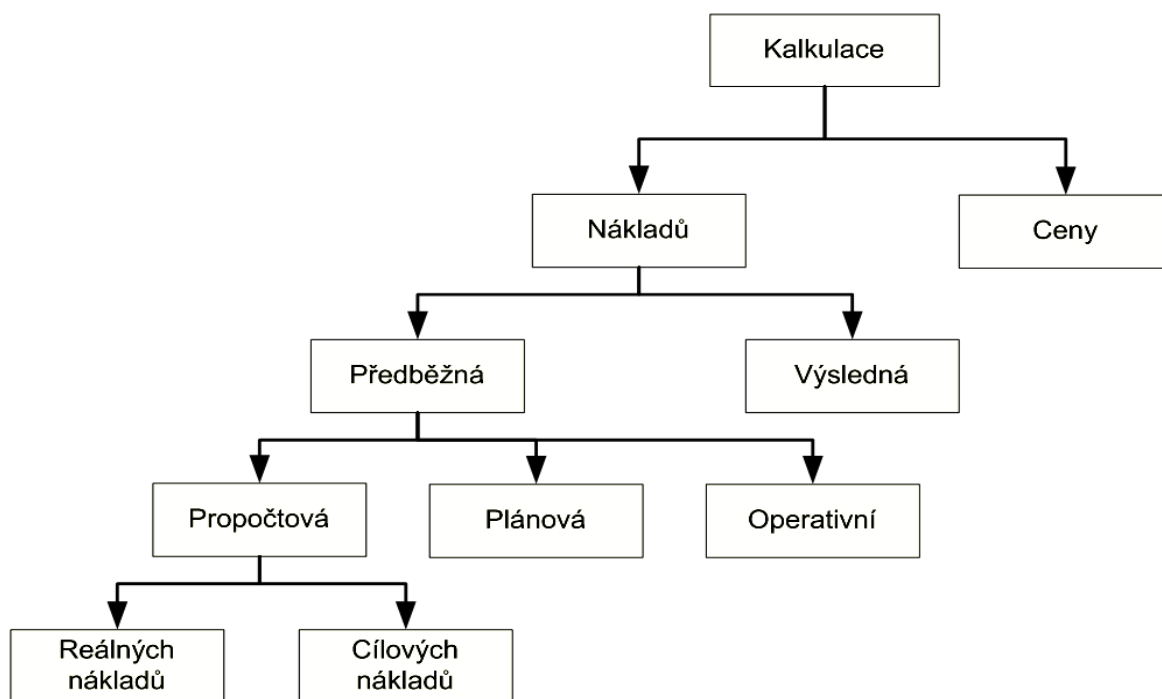
Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

3 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Kalkulace v manažerském řízení má všestranné využití. Nejedná se jen o kalkulace finálních výkonů, ale i o kalkulace nedokončené výroby, polotovarů, jednotlivých aktivit a operací. Je zřejmé, že nestačí pouze jeden druh kalkulace, a proto se v podnicích vytváří kombinovaný systém kalkulací ve vztahu k účelu, kterému mají sloužit. Jednotlivé prvky kalkulačního systému se pak liší jednak zobrazením plných nebo dílčích nákladů, metodami přiřazení nákladů jednotce výkonu, ale také časovým horizontem využití a dobou sestavení. Základním rozlišením je to, zda slouží jako podklad pro strategické rozhodování, preventivní nebo operativní řízení či následného ověření průběhu prováděných procesů. (Čechová, 2011, s. 97-98)



Obr. 2 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko et al., 2010, s. 60)

3.1 Prvky kalkulačního systému

3.1.1 Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se sestavuje ve fázi výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výrobku, kdy ještě není zaveden vlastní prodej a výroba. Z hlediska řízení nákladů má zásadní

význam propočtová kalkulace sestavená ještě před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. V případě, že se podnik rozhodne vyrábět a prodávat na základě propočtové kalkulace, pokračuje proces řízení nákladů sestavením plánové a operativní kalkulace.

3.1.2 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období, ve kterém je vyjádřena úroveň nákladů výkonu během daného období na tvorbu výkonu. Využití plánové kalkulace je u výkonů, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího časového horizontu (především v hromadné a velkosériové výrobě). Plánová kalkulace se obvykle sestavuje v době, kdy již jsou známy spotřební a výkonové normy. Významem plánové kalkulace je, že slouží jako podklad pro zpracování hlavního podnikového rozpočtu. Z hlediska obsahu a struktury nákladů, které jsou zahrnuty do plánové kalkulace, je její využití jako nástroje řízení jednicových nákladů. (Fibírová et al., 2007, s. 226-227)

3.1.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace zahrnuje předem stanovené náklady odpovídající určitým konstrukčním a technologickým podmínkám. Výše nákladů u operativní kalkulace se určuje podle konstrukční a technologické dokumentace a zpracovává se v útvarech zodpovědných za přípravu výroby. Sestavuje se na základě přímých jednicových nákladů a vychází z výkonových norem, které vyjadřují spotřebu času a práce, mzdových tarifů vyjádřených na časovou jednotku práce.

Operativní kalkulace stejně jako plánová kalkulace je využívána především jako nástroj řízení jednicových nákladů.

3.1.4 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace udává skutečně vynaložené náklady v průměru na jednotku výkonů vyrobenou v daném období nebo dávce. Výsledná kalkulace představuje podklad pro následnou kontrolu hospodárnosti. Největší vypovídací schopnost zajišťuje výsledná kalkulace v oblasti jednicových nákladů, avšak sestavuje se i na úrovni plných nákladů s cílem zjistit skutečné konečné náklady výkonu. Tyto informace se používají při střednědobém a dlouhodobém rozhodování o přínosu jednotlivých výkonů a dalším zaměřením činnosti podniku. (Fibírová et al., 2007, s. 228- 229)

3.1.5 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny je součástí rozhodovacích úloh. Na rozdíl od kalkulace nákladů, kde jsou vyjádřeny předpokládané či skutečně vynaložené náklady, tak cenová kalkulace zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku v podobě výnosů. V tržním hospodářství mají zásadní vliv podmínky trhu na cenu, která se odráží v cenových rozhodovacích úlohách. Pokud chce podnik vstoupit na trh, je nucen akceptovat cenu, která je dána trhem. (Čechová, 2011, s. 100)

4 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví lze označit jako hlavní nástroj pro řízení finančních a vnitropodnikových útvarů. Dříve bylo rozpočetnictví považováno za nástroj krátkodobého řízení a postupem času se ukázalo, že je vhodné i sestavování rozpočtů na dlouhé období. (Synek et al., 2002, s. 283)

Úkolem rozpočetnictví je stanovit, budoucí náklady, výnosy, hospodářský výsledek, příjmy a výdaje, které jsou součástí krátkodobých a dlouhodobých cílů podniku. Rozpočetnictví se zabývá sestavením, sledováním a následnou kontrolou rozpočtů pro jednotlivé vnitropodnikové útvary nebo podniku jako celku. (Popesko et al., 2010, s. 120)

„Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.“ (Synek et al., 2007, s. 121)

4.1 Formy rozpočtů

4.1.1 Předběžný rozpočet

Predběžné rozpočty se vyhotovují v předprojektové fázi stavby (investiční záměr a územní řízení) a slouží investorovi jako podklad pro ekonomické rozhodování s ohledem na její financování.

Predběžné rozpočty vyjadřují pouze přibližné výsledky, protože se vychází pouze z přibližných objemových ukazatelů (zastavěná plocha, délka trasy, apod.).

4.1.2 Položkový rozpočet

Položkový rozpočet stavby je jeden z nejdůležitějších dokumentů stavby. Zpravidla se zpracovává ve fázi projektu. Položkový rozpočet vychází z výkazu výměr stavby oceněný pomocí ceníků stavebních prací, materiálu a dodávek. Výkaz výměr je specifická součást rozpočtu nebo kalkulace.

Jednotlivé ceny položek rozpočtu jsou zásadní pro stanovení fakturační ceny v souvislosti s objemem provedených prací za určité období a odčerpáním množství provedených prací z položkového rozpočtu.

Stavební rozpočet může být poměrně rozsáhlý a složitý, a proto se doporučuje jej zpracovat a spravovat prostřednictvím moderního rozpočtového programu.

Účelem položkového rozpočtu je nabídka stavebních prací stavební organizace, kontrola a zadání zakázky investorem a zároveň může sloužit jako podklad žádosti o stavební úvěr.

4.1.3 Slepý rozpočet

Slepý rozpočet se využívá zejména ve výběrových řízeních na dodavatele nebo subdodavatele stavby. Slepý rozpočet obsahuje stejné údaje jako rozpočet položkový, ale s vynechanými cenami. Ceny jsou následně doplněny uchazeči ve výběrovém řízení. Výsledné nabídkové rozpočty jsou porovnány a na základě podmínek výběrového řízení je vybrán vítěz.

4.1.4 Kontrolní rozpočet

Zpracovává se dle skutečného provedení stavby a slouží k cenové a obsahové konfrontaci dodavatele se skutečností. Čerpání rozpočtu slouží jako nástroj, který umožňuje přehled o aktuálním stavu toku peněz a materiálu v průběhu realizace díla a zároveň zpětnou vazbu kontroly prováděné zakázky. (Gabriela Hrehorovská, © 2007)

4.2 Sestavení rozpočtů

4.2.1 Metody sestavení rozpočtů režijních nákladů středisek

Rozpočtování různorodých nákladových položek, které jsou zahrnovány do režijních nákladů, se nejvíce projevuje v jejich variabilitě. Tyto metody se v praxi využívají v řadě kombinací. Rozlišujeme dva hlavní postupy sestavení rozpočtů. Ten první je založen na údajích o nákladech vynaložených v minulosti a druhý zaměřen na budoucnost.

1. *Indexní metoda* je nejjednodušším způsobem sestavení rozpočtů na základě skutečnosti v minulém období. Pomocí aplikace indexů očekávaného nárůstu či poklesu nákladových položek, se upravují údaje o dosažené skutečnosti minulých období. (Fibírová et al., 2007, 379) Tyto údaje se při stanovení rozpočtu na budoucí období upraví o procentní podíl, který bere v potaz cenové změny a změny rozpočtovaného objemu činnosti či aktivity. (Král et al., 2006, s. 305)

2. *Rozpočet nákladů s nulovým základem (Zero-Based Budgeting)* vychází z údajů o očekávaných budoucích nákladech. Tato metoda nebere v úvahu údaje získané v minulosti, ale vychází z přehledu výkonů a činností, které daný útvar provádí. (Fibírová et al., 2007, s. 376) Nevýhodou této metody je značná pracnost a časová náročnost. Metoda rozpočtování s nulovým základem slouží jako nástroj hospodárnosti v rámci zefektivnění rozpočtovacího a kontrolního procesu, přispívá k odstranění a omezování neefektivních činností a následně i ke snižování nákladů. (Šoljaková, 2003, s. 137)

5 SHRNUÍ TEORETICKÉ PRÁCE

Zpracováním teoretické části bakalářské práce jsem si prohloubila znalosti z oblasti analýzy nákladů a jejich řízení, metod a tvorby kalkulací a rozpočetnictví, které jsem získala během studia.

Na začátku jsem provedla stručnou charakteristiku nákladů podniku, které jsou významné pro různá manažerská rozhodování o dalším řízení a vývoji podniku. Provedla jsem rozbor důležitých členění nákladů, která jsou využívána v podniku nejčastěji, např. vymezení nákladů podle druhového, účelového nebo kalkulačního členění.

V další části jsem se věnovala oblasti kalkulace a kalkulačnímu systému a jednotlivým prvkům. Kalkulace je základním nástrojem řízení nákladů. V oblasti kalkulací existuje mnoho metod a každá se liší skladbou nákladů uvnitř kalkulace. A proto nelze přesně určit, která, metoda je nejlepší. Záleží na okolnostech a podmínkách v daném podniku.

V závěru teoretické části jsem nastínila problematiku rozpočetnictví. Rozpočetnictví je považováno za další důležitý nástroj řízení nákladů. Existují různé druhy rozpočtů, metody sestavení rozpočtů a jejich následné kontroly se zjišťováním odchylek od skutečného stavu.

Získané poznatky z teoretické části bakalářské práce budu aplikovat v praktické části s cílem navrhnout zlepšení současného kalkulačního systému a systému rozpočetnictví.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY

6.1 Představení společnosti

Společnost XY, se sídlem na střední Moravě byla založena v roce 1996 v rámci restrukturalizace Společenství XY. V roce 2002 se společnost zcela osamostatnila a jako ryze česká společnost bez zahraničního kapitálu s jediným vlastníkem, který vlastní 100% základního kapitálu, který činí 5.000 000 Kč, působí na českém trhu a řadí se mezi významné stavební firmy v České republice. Je uznávaným konkurentem v oblasti průmyslové, občanské a bytové výstavby, dopravních a inženýrských staveb. Zaměření společnosti je od malých zakázek až po velké projekty.

Za svou několikaletou působnost si společnost vybudovala velmi dobré postavení na trhu, díky vysoké profesní odbornosti pracovníků a schopnosti vyhovět nejnáročnějším požadavkům. Společnost je mnohostranně orientována na zákazníka a jeho individuální požadavky. Systém projektového řízení je založený na jednoznačném vymezení organizace a odpovědnosti členů zakázkového týmu a v průběhu výstavby zaručuje efektivnost, dobrou kvalitu služeb, transparentnost ekonomiky a finančních toků.

Prioritou společnosti je dosažení smluvně sjednaných cílů a uspokojování potřeb zákazníka. Od roku 2010 má organizace zaveden a udržován systém managementu odpovídající požadavkům dle normy ISO 9001:2009 a v témže roce se společnost XY, a.s. stala držitelem certifikátu dle normy ISO 14001:2005.

Společnost XY získala hned několik ocenění. V roce 2009 v soutěži Stavba roku Zlínského kraje 2008 získala Čestné uznání v kategorii "Průmyslové a zemědělské stavby". Jako největší úspěch zaznamenala společnost v roce 2011, kdy obdržela v soutěži Stavba roku Zlínského kraje 2010 Hlavní cenu v kategorii "Stavby občanské vybavenosti" za realizaci stavby Kongresové centrum Zlín: budova restaurace. Jako poslední ocenění získala společnost XY opět v již zmiňované soutěži Stavba roku Zlínského kraje 2011 Čestné uznání za výstavbu Rozhledny Bohdanka.

Společnost zaměstnává přibližně 78 kmenových zaměstnanců a z toho 3 jsou řídicí pracovníci.

6.2 Předmět podnikání

Základním předmětem činnosti je:

- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- projektová činnost ve výstavbě

Společnost podniká v těchto oborech:

✓ ***Průmyslové výstavby***

výrobní haly a provozy, skladové haly, administrativní budovy, kogenerační jednotky

✓ ***Občanské stavby***

občanské výstavby, administrativní budovy, nákupní centra, hotely, sportovní objekty, školy, divadla, polyfunkční domy

✓ ***Bytová výstavba***

rodinné domy, bytové domy

✓ ***Dopravní stavby***

komunikace a zpevněné plochy, dráhy

✓ ***Inženýrské stavby***

Komunikace, demolice, zemní práce a úpravy území



Obr. 3 Polyfunkční dům Uherské Hradiště (Zdroj: interní)

6.3 Organizační struktura společnosti

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, ta je složena z jednoho vlastníka společnosti, který má rozhodující a absolutní pravomoc. Statutárním orgánem je představenstvo. Předseda představenstva je současně ředitelem společnosti a 100% vlastníkem akcií společnosti. Jako kontrolní orgán je dozorčí rada, která se skládá ze tří členů.

Společnost je rozdělena na tři řídicí útvary:

Výrobní ředitel řídí, dohlíží a koordinuje výrobní divize, které mají za úkol přímou realizaci zakázek, pod které spadají vedoucí divizí, příprava zakázek, stavbyvedoucí a technický úsek.

Ekonomický ředitel má ve svém týmu hlavní a mzdovou účetní, personálního a ekonomického manažera a dále pak správce IS.

Obchodní ředitel zajišťuje získávání zakázek a cenové nabídky. Součástí útvaru obchodního ředitele je marketingový tým, který zajišťuje zakázkovou náplň, provádí průzkum trhu pro firmu a vyhledává potenciální investory.

6.4 SWOT analýza společnosti XY

Silné stránky:

- ✓ významné a stabilní postavení na trhu
- ✓ široká nabídka služeb- od výstavby rodinného domu až po výstavbu průmyslové výrobní haly
- ✓ know how a dobrá pověst firmy
- ✓ dlouholetá tradice firmy
- ✓ systém řízení jakosti dle normy ISO 9001:2009 a dále certifikace dle normy 14001:2005
- ✓ garance kvalitních služeb a efektivnosti
- ✓ flexibilita zaměstnanců

Slabé stránky:

- ✓ nutnost vysokých investic
- ✓ vysoké náklady na zakázce
- ✓ spolupráce s odběrateli
- ✓ malá marketingová propagace

Příležitosti:

- ✓ expanze na zahraniční trh
- ✓ flexibilita a úroveň českého stavebnictví
- ✓ potencionální investiční výstavba v nejbližších letech
- ✓ možnost využití státních investic do stavebnictví

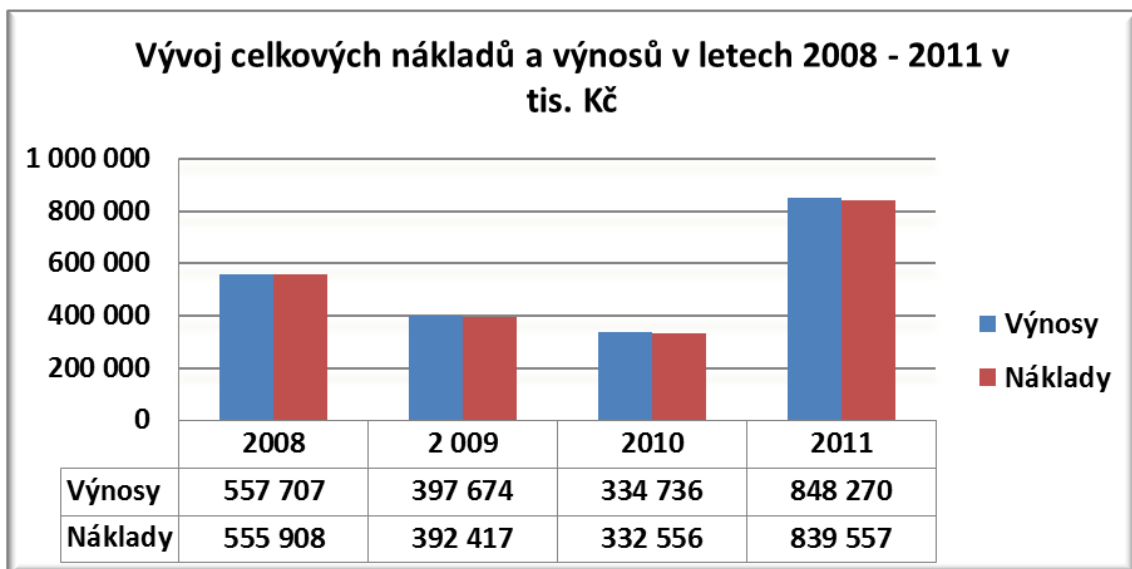
Hrozby:

- ✓ stavební odvětví je závislé na stavu ekonomiky a jejímu vývoji
- ✓ energetický vývoj- úbytek přírodních zdrojů a jejich úspor
- ✓ minimalizace negativních vlivů stavění na životní prostředí
- ✓ značná konkurence ve stavebnictví

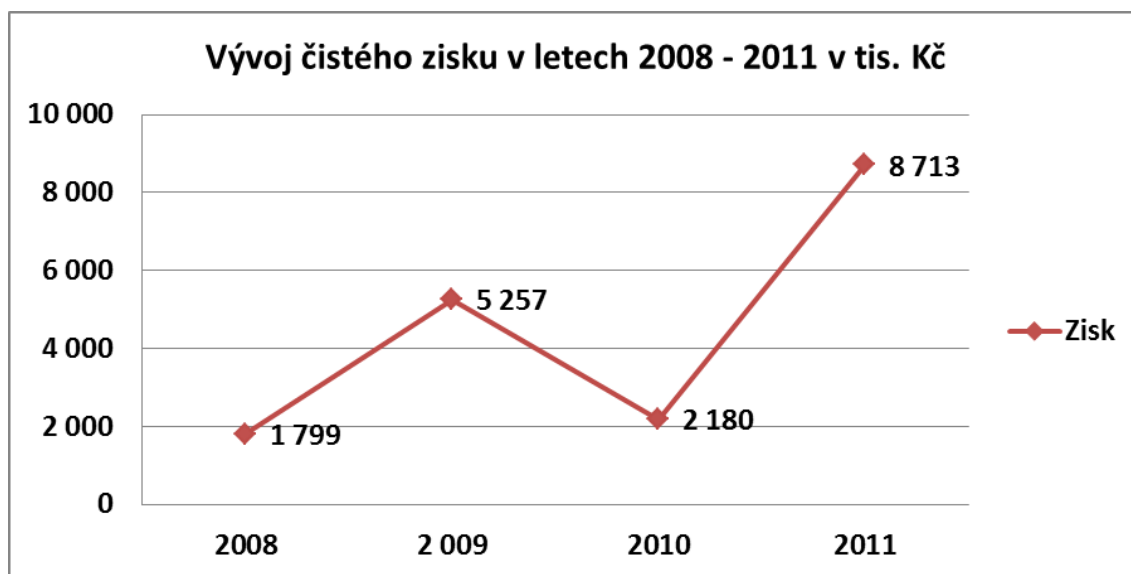
- ✓ změny cen vstupních materiálů a surovin

6.5 Základní ekonomické ukazatele

Vývoj celkových výnosů a nákladů měl v letech 2008 – 2010 klesající charakter, v důsledku celosvětové ekonomické krize, která stavební odvětví velmi zasáhla. Největší propad společnost zaznamenala v roce 2010, kdy ekonomická krize se ve stavebním odvětví nejvíce projevila, ale i přesto byla společnost mírně zisková. V roce 2011 se počet zakázek zvýšil a tím i obrat firmy téměř o 60%. To je patrné i z vývoje čistého zisku firmy, který v tomto roce dosáhl nejvyšší hodnoty ve sledovaných letech.



Obr. 4 Vývoj celkových nákladů a výnosů v letech 2008 - 2011 (vlastní zpracování)



Obr. 5 Vývoj čistého zisku v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování)

6.6 Ekonomická struktura

Ekonomická struktura společnosti je rozdělena na jednotlivá střediska. Společnost XY vypovídá o centralizovaném přístupu k odpovědnostnímu řízení. Mezi tyto rysy patří zejména poměrně úzké vedení, které se skládá s ředitele a řídicích útvarů výrobního, ekonomického a obchodního ředitele. Dalším rysem je podpora motivace a spolupráce mezi středisky. Náklady mezi jednotlivými středisky jsou zachycovány ve finančním účetnictví za společnost jako celek. Některé náklady (např. nákup vozidel) jsou evidovány na základě leasingových smluv. Společnost využívá účetní programový produkt IPOS společně s produktem RTS, které slouží jako informační podpora managementu firmy pro řízení nákladů po linii odpovědnostního řízení. Oblast kalkulace a rozpočetnictví zastřešuje programový produkt RTS, který společnost využívá k ocenění zakázek.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti je velmi důležitá pro dobré hospodaření podniku a pro různé rozhodovací úlohy. Evidencí nákladů se ve společnosti XY zabývá ekonomický úsek, který provádí rozbor hospodaření na základě výkazů zisku a ztrát, rozvahy a především cash-flow. Uvedené výkazy a především pak finanční tok jsou pak pravidelně konzultovány s ředitelem společnosti minimálně jedenkrát týdně.

Evidenci nákladů firma vede v rámci komplexního účetního programu IPOS. Všechny údaje jsou evidovány v účetních knihách na syntetických a analytických účtech a v hlavní knize účtů.

Materiálové náklady společnost eviduje formou dodacích listů a nákladových faktur. Vnitropodnikově na základě výdejky a příjemky materiálu ze skladu.

Mzdové náklady dělníků jsou zaznamenávány ve stavebním deníku, dále pak v měsíčních výkazech a na mzdových listech. Mzdové náklady dělníků jsou součástí výrobních režii a mzdové náklady ostatních technických a vedoucích pracovníků jsou evidovány ve správní režii.

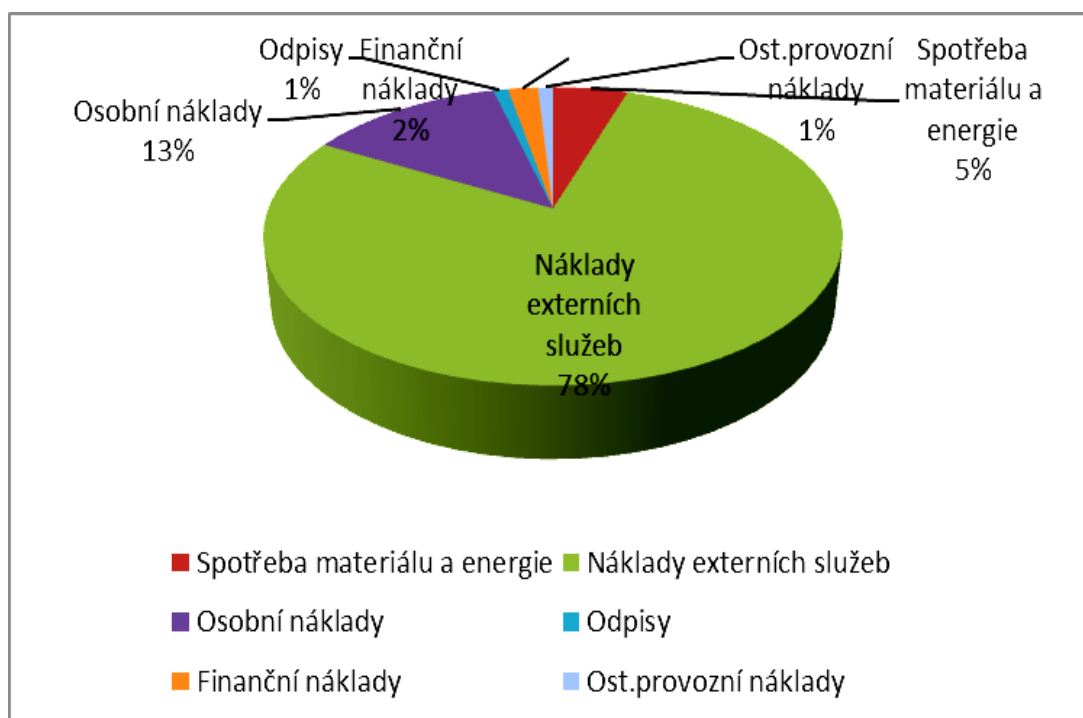
7.1 Druhové členění nákladů

O přehledu a výši celkových nákladů společnosti XY v letech 2009 – 2011 a jejich rozdělení podle jednotlivých nákladových druhů informuje následující tabulka. V tabulce je zachycen vývoj jednotlivých nákladových položek ve sledovaném období a změny jejich podílu na celkových nákladech. Na celkových nákladech se nejvíce podílí služby a to téměř z 80%. Přibližně 12% pak tvoří osobní náklady a dále pak 10% tvoří spotřeba materiálu a energie podílu na celkových nákladech, což je pro nevýrobní podnik typické. Stejný podíl na celkových nákladech mají pak finanční náklady, ostatní provozní náklady a odpisy. Ve sledovaném období zaznamenaly největší nárůst náklady externích služeb a spotřeba materiálu a energie v důsledku zvyšování cen energií, nájemného, stavebního materiálu a prací a cestovného.

Tab. 1 Druhové členění nákladů v letech 2009 – 2011

Údaje v tis. Kč	2009		2010		2011	
Spotřeba materiálu a energie	19 854	5%	43 191	13%	100 733	12%
Náklady externích služeb	306 335	78%	240 580	72%	660 187	78%
Osobní náklady	52 082	13%	41 031	12%	61 092	7%
Odpisy	2 781	1%	2 009	1%	3 462	1%
Finanční náklady	5 995	2%	2 087	1%	5 419	1%
Ostatní provozní náklady	5 370	1%	3 658	1%	8 664	1%
CELKEM	392 417	100%	332 556	100%	839 557	100%

Zdroj: Vlastní zpracování



Obr. 6 Struktura druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

7.1.1 Struktura položek nákladů v druhovém členění

Druhové členění nákladů je společností využíváno především při sestavování výkazu zisku a ztrát. Poskytuje zejména informace širšího pojetí pro řízení nákladů ve společnosti. Členění zobrazuje následující nákladové druhy:

- ✓ **Spotřeba materiálu a energie** – zahrnuje veškerý materiál, který souvisí s realizací stavební zakázky, jako je stavební materiál, betonové směsi, osobní vozy, pohonné hmoty a oleje, které jsou spojené přímo s výkonem a jako režijní materiál, který zahrnuje, náhradní díly, materiál kancelářských potřeb, materiál na propagaci a reklamu, publikace a časopisy a dále spotřebu elektrické energie a vody.
- ✓ **Náklady externích služeb** – představují náklady na opravy a údržbu osobních a nákladních vozidel a strojů, cestovné, náklady na reprezentaci, a dále pak služby jako je nájemné kanceláří, strojů a mechanismů, subdodavatelů, projektových geodetických prací a ostatní služby, kde patří telefonní služby, internet, poštovné, přepravné, servisní služby, odpady, náklady na propagaci, softwarové služby, vzdělávání a školení pracovníků.
- ✓ **Osobní náklady** – představují mzdové náklady dělníků a technickohospodářských pracovníků, odměny členů statutárních orgánů, zákonné a ostatní sociální pojištění a ostatní zákonné a sociální náklady (např. stravenky, osobní ochranné pomůcky).
- ✓ **Odpisy** – zahrnují odpisy dlouhodobého hmotného majetku, (vybavení kanceláří, informační technologie, osobní vozidla).
- ✓ **Finanční náklady** – placené úroky z úvěrů, bankovní výlohy, daně a poplatky
- ✓ **Ostatní provozní náklady** – tvoří zůstatková cena prodaného majetku, dary, odepisované pohledávky, manka a škody, tvorba zákonných a ostatních opravných položek, pojištění majetku a staveb, vozidel, pojištění pracovního úrazu.

7.2 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Významným členěním nákladů, které je důležitým předpokladem analýzy řízení nákladů, je členění v závislosti na objemu výroby. Následující část zahrnuje přehled vývoje nákladů v závislosti na změně objemu výroby ve sledovaném období 2009 – 2011. Rozčlenění celkových nákladů na variabilní a fixní část v jednotlivých letech stanovují z hlediska krátké-

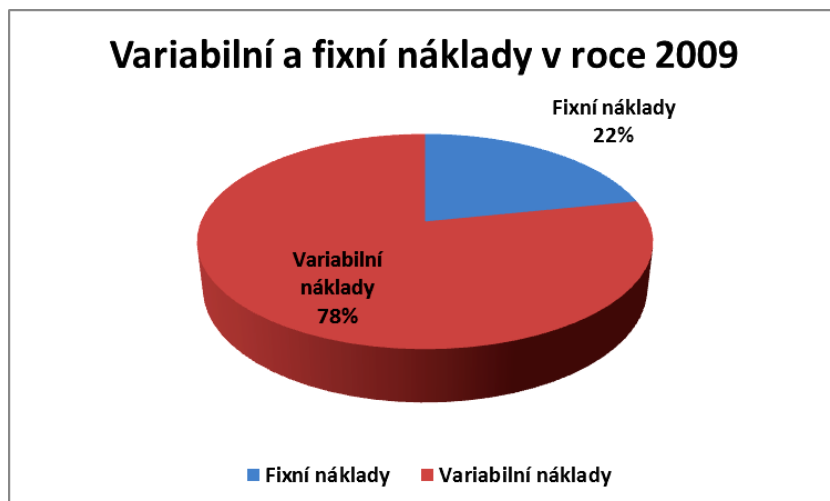
ho období, protože z pohledu dlouhodobého fixní náklady neexistují. Rozdělení celkových nákladů na variabilní a fixní část jsem provedla pomocí metody klasifikační analýzy. Jako podklad pro rozčlenění na variabilní a fixní náklady jsem použila analytické účty účtové třídy 5 v hlavní účetní knize. Každou položku jsem hodnotila podle její výše, která je ovlivněna změnou prováděných výkonů. Mezi nejvýznamnější položky variabilních nákladů v podniku, které se mění v závislosti na objemu výroby, jsem zařadila spotřebu materiálu, který přímo souvisí s výkonnou činností podniku (např. spotřeba betonové směsi, pohonné hmoty, osobní vozy), dále pak služby související s výkonem jako jsou nájemné za stroje, mechanismy, přepravné, projektové geodetické práce, práce prováděné subdodavateli a v neposlední řadě mzdové náklady dělníků včetně pojištění.

Do fixních nákladů jsem zahrnula položky, které v závislosti na změně objemu výroby zůstávají neměnné. Jedná se o položky, jako je spotřeba materiálu, který přímo nesouvisí s výrobou (spotřeba kancelářských potřeb, propagace, reklama, ochranné pracovní pomůcky), mzdy a pojištění technickohospodářských pracovníků, ostatní služby (nájem kanceláří, stání vozidel, leasing, poradenství, audit), cestovní náhrady, odpisy, úroky a poplatky, ostatní náklady (např. pojištění, dary, daně a zůstatková cena prodaného majetku).

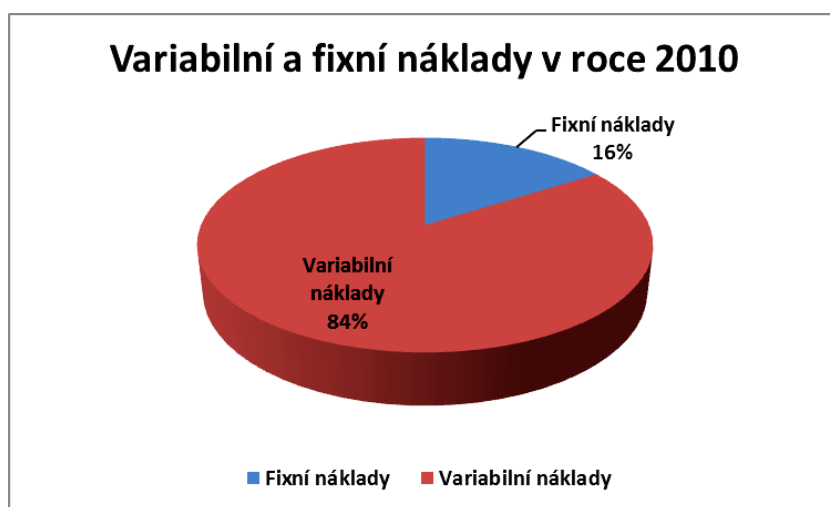
Tab. 2 Podíl variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech společnosti

Údaje v tis. Kč	2009		2010		2011	
Variabilní náklady	306 967	78%	279 647	84%	757 329	90%
Fixní náklady	85 450	22%	52 909	16%	82 228	10%
CELKEM	392 417	100%	332 556	100%	839 557	100%

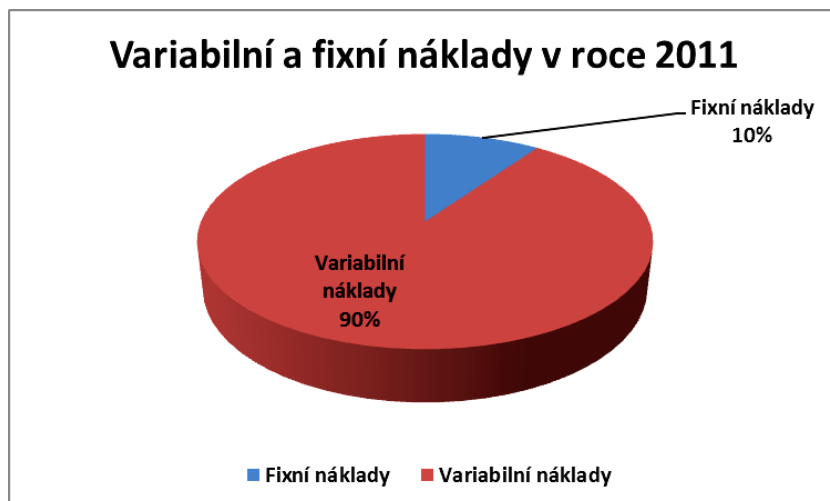
Zdroj: Vlastní zpracování



Obr. 7 Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů v roce 2009 (vlastní zpracování)



Obr. 8 Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů v roce 2010 (vlastní zpracování)



Obr. 9 Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů v roce 2011 (vlastní zpracování)

Z uvedených grafů vyplývá, že podíl fixních nákladů na celkových nákladech se pohybuje ve sledovaném období v průměru kolem 15% a zároveň má klesající charakter. V roce 2011 můžeme pozorovat klesající trend fixních nákladů, kde oproti roku 2009 se snížil podíl fixních nákladů o 10%. To bylo zapříčiněno nárůstem objemu stavebních zakázek, kde s počtem zakázek rostou i variabilní náklady, kdežto fixní náklady nárůstem objemu prováděných výkonů zůstávají stejné a vznikají i v případě, že je malý počet zakázek.

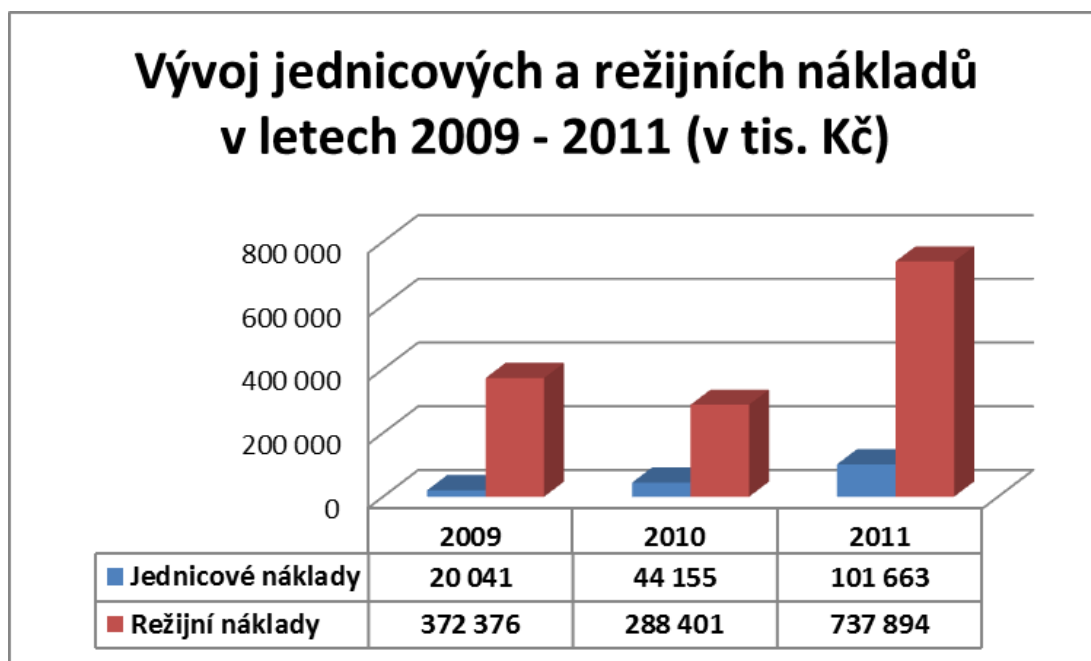
Podíl variabilních nákladů ve sledovaných letech zaujímá v průměru přibližně 80% na celkových nákladech podniku. V roce 2010 došlo k mírnému poklesu variabilních nákladů v důsledku celosvětové ekonomické krize, která měla na stavebnictví dopad s mírným zpožděním, než tomu bylo u jiných odvětví. Důvodem bylo, to, že firma měla v roce 2009 již rozestavěné, získané nebo začínající stavební zakázky, a proto krize zasáhla společnost až v roce 2010, kdy zájem o stavební investiční činnost byl velmi malý. Naopak v roce 2011 firma zaznamenala vysoký nárůst objemu zakázek a s tím i spojený nárůst variabilních nákladů, které samozřejmě rostou s objemem prováděných výkonů. To způsobilo rostoucí mzdové náklady dělníků, kdy firma musí při větším počtu zakázek najímat sezonní pracovníky nebo pracovníky s živnostenským oprávněním. Ve snaze snížit náklady na materiál a dodávané služby, vyjednává společnost s dodavateli o lepších cenových podmínkách individuálně na každé realizované zakázce.

7.3 Členění ve vztahu k jednotlivým výkonům

K rozdělení celkových nákladů na jednicové a režijní náklady jsem opět použila konečné zůstatky všech analytických účtů účtové třídy 5 v hlavní účetní knize. Toto členění společnost využívá pro snadnější řízení nákladů na zakázce a s tím spojenou kalkulaci a tvorbou rozpočtu dané zakázky.

Rozčlenění jsem provedla na základě faktorů, které jsou ovlivněny skladbou jednotlivých kalkulačních složek kalkulace, která je využívána společností při ocenění zakázky. Do jednicových nákladů společnosti jsou zahrnuty přímý materiál potřebný a přímo spojený s tvorbou a realizací zakázky.

Kategorii režijních nákladů, kde není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah k jednotce výkonu, jsem následně rozčlenila na základě kalkulačního vzorce na výrobní a správní režii. Do výrobní režie jsem zařadila část spotřeby materiálu, který se nekalkuluje přímo na výkony (náhradní díly, osobní ochranné pomůcky), náklady na opravy a údržbu strojů, osobních vozidel a nákladních vozidel, mzdové náklady dělníků, dále pak služby za nájem, které souvisí s výkonem, v našem případě je to nájem strojů a mechanismů, subdodavatelů a geodetických prací. Do správních režii jsem zahrнула náklady, které nejsou spojeny přímo s výrobní činností, patří sem zejména mzdové náklady THP pracovníků a pracovníků ekonomického a obchodního úseku, nájem kanceláří, stání, energie, pojištění vozidel, a dále pak cestovní náhrady, leasing, reprezentační výdaje apod.



Obr. 10 Vývoj jednicových a režijních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

Tab. 3 Struktura režijních nákladů

Složky režijních nákladů	Údaje v tis. Kč	V procentech
Kancelářské potřeby	501	0,05%
Materiál režijní ostatní	744	0,1%
Opravy a údržba	1 477	0,2%
Cestovní náhrady	2 139	0,3%
Subdodavatelské práce	633 862	86%
Nájem strojů a mechanismů	5 236	0,7%
Mzdové náklady režijní	50 969	7%
Převážné	2 248	0,3%
Telefonní služby	1 149	0,15%
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	9 360	1,3%
Ostatní služby režie	20 153	2,7%

Složky režijních nákladů	Údaje v tis. Kč	V procentech
Daně a poplatky	5 800	0,9%
Reprezentační výdaje	254	0,03%
Odpisy	3 461	0,5%
Ostatní provozní náklady režie	541	0,07%
CELKEM	737 894	100%

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že největší zastoupení v režijních nákladech mají subdavatelské práce. Představují 86% podíl ze všech režijních nákladů z celkových nákladů na režii. Dalšími náklady, které zaujmají větší procentní podíl, jsou mzdové náklady, které tvoří 7% z celkových režijních nákladů. Ostatní režijní náklady už nejsou tak významné, ale i přesto se jedná v celkovém součtu o více jak 6% z celkového objemu režijních nákladů.

V roce 2011 firma XY expandovala a to sebou přineslo různá úskalí v podobě rostoucího podílu režijních nákladů. S rostoucím podnikem je obvykle řízení režijních nákladů rozptýlené a je nutné je dostatečně evidovat a analyzovat v průběhu času. V době expanze společnosti XY se navýšil objem zakázek a to přineslo s tím spojené přijímání nových zaměstnanců z řad dělníků, stavbyvedoucích, ale i vedoucí divize, jelikož se počet divizí na firmě zvýšil, z dosavadních pěti na šest divizí. Na velkém objemu zakázek byla zároveň větší potřeba najmout subdavatelské práce. Bylo nutné učinit tato opatření a to způsobilo vysoký nárůst podílu režijních nákladů.

8 ANALÝZA SOUČASNĚ POUŽÍVANÝCH NÁSTROJŮ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

8.1 Oceňování zakázek

V okamžiku, kdy je firma poptána potenciálním investorem na základě mravenčí práce marketingového oddělení, které vyhledává potenciální investory a představuje firmu a její referenční stavby, přechází zpracování cenové nabídky na obchodní oddělení.

Součástí obchodního oddělení je cenové oddělení, které mimo jiné, využívá program pro zpracování cenových rozpočtů RTS, který efektivně na základě zadaných jednotlivých položek slepého rozpočtu, který je součástí cenové poptávky, zpracuje kompletní rozpočet stavby dle cen RTS pro daný kvartál. Pokud by firma spoléhala pouze na jednotkové ceny programu RTS byla by velmi málo konkurenceschopná, protože nynější trh na poli stavebnictví je v závislosti na současné ekonomické situaci „hladový po práci“ a proto je cena práce tlačena na minimum. Totéž platí i u materiálových dodávek, kdy je pravidlo – čím větší objem odebraného materiálu, tím nižší cena. Tento systém je pouze jedna z částí komplexního řešení. Dále se na jednotlivé materiálové a specializované práce provádí poptávka kooperujících firem, tzv. cenová poptávka do tendru. Tyto informace o aktuálních cenách se zohlední v rozpočtu zpracovaném programem RTS. Takto zpracovaný rozpočet rozpočtář předá obchodnímu řediteli, který ještě ze své pozice koeficientem upravuje cenu dle rozsahu zakázky, lokality předpokládané výstavby a vytíženosti jednotlivých realizačních divizí. Tato zpracovaná a upravená cenová nabídka, společně s referenčními stavbami a certifikáty se zasílá potenciálnímu investorovi do výběrového řízení. Obvykle výběrová řízení investor vyhláší minimálně dvoukolově, kdy v dalších kolech již požaduje po potenciálním zhotoviteli úpravu (snížení) ceny na základě zhotovitelem nabízených materiálových záměn a technologických postupů.



Obr. 11 Průběh oceňování zakázky (vlastní zpracování)

8.2 Realizace zakázky a přiřazení nákladů

V případě, že firma XY vyhraje výběrové řízení na stavební zakázku tak po podpisu SoD přechází zakázka pod kompetence výrobního úseku. Výrobní ředitel přidělí zakázku konkrétní divizi (vedoucímu divize), který má k dispozici tým, který zakázku zajišťuje.

Organizačně se jedná o vedoucího divize, přípravaře, stavbyvedoucího a přidělený počet dělníků.

Vedoucí divize zadá přípravaři dle rozpočtu stavby (dle uzavřené SoD) rozeslání cenových poptávek, dle jednotlivých stavebních celcích. Přípravař zpracuje jednotlivé cenové nabídky od potenciálních dodavatelů do tabulek výběrových řízení, které obsahují zadanou část rozpočtu a porovnání cen jednotlivých položek poptaných firem. Vedoucí divize následně provádí vyobchodování a vyhodnocování nejnižších nabídek. V okamžiku, kdy dojde k dohodě o rozsahu a ceně dodávek dojde k uzavření SoD na jednotlivé činnosti a dodávky.

Ke sledování nákladů a výnosů slouží ve firmě XY tzv. **nákladový management stavby**.

Jedná se o know-how společnosti, který byl za léta existence zdokonalován, aby byli v co největší míře vedoucí divize, výrobní ředitel a ekonom schopni sledovat průběžný stav hospodářského výsledku jednotlivé zakázky.

Nákladový management stavby obsahuje kompletní položkový rozpočet stavby po ucelených, obchodovaných částech a porovnávají se jednotlivé ceny smluvené s investorem a zobchodované vedoucím divize s jednotlivými dodavateli (subdodavateli). Součástí nákladového managementu je taktéž správní režie, která je stanovena majitelem společnosti a z ekonomických ukazatelů ve výši 10% objemu zakázky.

Dále obsahuje výrobní režie, které jsou kalkulovány vedoucím divize v závislosti na počtu zainteresovaných zaměstnanců (mzdy, sociální a zdravotní pojištění, náklady na auta, mobilní telefony, stravné...), pojištění stavby, geodetické a projekční práce,....

						Datum:	12.2.2013	
						Revize:	5	
balík číslo	část projektu (balík)	cena			plán nákladů			bilance očekávaná
		základní smlouva	vícepráce	cena celkem	plán	očekáv.sk utečnost	skuteč. náklady	
A	Smlouva							
	Režijní náklady celkem					763 749	-763 749	
2	management							
2a	managment Zlín					175 000	330 626	
	mzdy prac.managment.					60 000		
	soc. a zdrav. pojištění					30 000		
	mobil.tel.					5 000	4 408	
	náklady na auto					80 000	76 760	
2b	managment stavba					415 000	330 626	
	mzdy prac.managment.					200 000		
	soc. a zdrav. pojištění					100 000		
	služební cesty, diety, ub.					30 000	23 400	
	mobil.tel.					5 000	4 408	
	náklady na auto					80 000	76 760	
	pojištění stavby					50 000	50 000	
3	režie							
	správní režie 10%					173 749	635 000	
767	Konstrukce zámečnické	207 814		207 814	166 251	134 696	80 293	
	Hliníkové okna	1 076 123		1 076 123	860 898	899 900	899 900	
	Sekční průmyslová vrata včetně demonáže	419 192		428 113	342 491	505 000	505 000	
							-76 887	

Obr. 12 Ukázka nákladového managementu (interní materiál, vlastní zpracování)

Nákladový management vypracovává vedoucí divize. První, 0 revizi má za úkol zpracovat do 14 dní po převzetí staveniště a započetí prací. Další revize nákladového managementu zpracovává postupně na základě vyobchodovaných subdodávek a vlastních dodávek materiálů a prací. Všechny výsledky výběrových řízení předkládá k odsouhlasení výrobnímu řediteli, který odsouhlasí ceny a vybraného dodavatele. V případě, že se jeví výrobnímu

řediteli ceny vybraného dodavatele za nedostatečně zobchodované tak nařídí vedoucímu divize rozšíření portfolia poptaných dodavatelů nebo osobně doobchoduje dotyčné výběrové řízení. Jakmile je dodavatel výrobním ředitelem odsouhlasený, teprve tehdy může vedoucí divize začlenit ceny a dodavatele do nákladového managementu. Každý měsíc, takto revidovaný nákladový management předkládá vedoucí divize výrobnímu řediteli ke kontrole předběžného hospodářského výsledku.

8.2.1 Kalkulace nákladů používaná ve společnosti

Ve společnosti XY je kalkulace využívána při zahájení a probíhajícím procesu ocenění zakázky. Tento kalkulační vzorec se používá pro všechny nákladové kalkulace výkonů na zakázkách. Ke zjištěným a stanoveným cenám vstupního přímého materiálu se přičtou přímé mzdy, náklady na služby a výrobní režie. K vlastním nákladům výroby se přičte ještě správní režie, která je stanovená jako 10% podílu z celkové hodnoty zakázky a zisk 5%.

Kalkulační složka nákladů
Přímý materiál
+ Přímé mzdy
+ Náklady na služby
+ Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
+ Správní režie
+ Zisk 5%
CELKEM

Obr. 13 Struktura kalkulace ve společnosti XY (vlastní zpracování)

Z uvedeného kalkulačního vzorce vyplývá, že společnost XY vychází při kalkulacích svých zakázek z typového kalkulačního vzorce. Položka hodnoty správní režie je určena jako 10% z objemu zakázky.

Desetiprocentní podíl správní režie je vymezen z celoročního plánu správní režie a předpokládaného výnosu společnosti. Správní režie je stanovená na základě dlouhodobě vypočítaných správních režii na částku ve výši 50 milionů ročně. Předpokládaným ročním objemem správní režie se zabývá vrcholové vedení společnosti a ekonomický útvar.

8.2.2 Složky kalkulačního vzorce

V této části uvádím údaje k jednotlivým složkám kalkulačního vzorce. Podrobněji budu charakterizovat konkrétní náklady, které jsou zahrnuty v jednotlivých složkách kalkulačního vzorce a jakým způsobem se určují.

Přímý materiál

Položka přímého materiálu zahrnuje materiál přímo spotřebovaný při výstavbě a realizaci zakázky. Jednotlivé položky přímého materiálu se odvíjí od typu zakázky. Při výstavbě zakázky např. výrobní haly jsou nejvýznamnější položkou přímého materiálu ocelové konstrukce a betonové směsi na základové patky a podlahy. V případě rodinného domu bude patřit mezi nejvýznamnější položky přímý materiál zdivo a betonové směsi. Všechny položky přímého materiálu se kalkulují v měrných jednotkách metru, kg, t, m², m³, a některé položky v kusech jako jsou kovová a plastová okna a dveře nebo hliníkové protidešťové žaluzie a mnoho dalších stavebních materiálů a výrobků.

Přímé mzdy

Přímé mzdy dělníků se přičítají prostřednictvím mzdových tříd, do kterých jsou jednotliví zedníci, tesaři a zámečníci zařazeni na základě kolektivní smlouvy. Přímé mzdy se kalkulují pomocí hodinových sazeb, přičemž každý z dělníků je hodnocen takovou hodinovou sazbou, která je určena mzdovou třídou, do které je konkrétní dělník zařazen. Do přímých mezd jsou zahrnuty i odvody na zákonné sociální a zdravotní pojištění.

Náklady na služby

Do položky náklady na služby jsou zahrnuty veškeré subdodavatelské práce, které se podílejí na výstavbě a realizaci zakázky. Např. elektromontáže, klempířské, tesařské, zámečnické, malířské práce apod.

Výrobní režie

Do výrobní režie jsou zahrnuty náklady, které se vztahují k managementu stavby. Mezi tyto náklady patří zejména mzdy pracovníků managementu stavby, sociální a zdravotní pojištění, pojištění stavby, náklady na vozidla, projektové práce, zařízení staveniště, převoz buněk apod. Výrobní režie jsou kalkulovány na základě nákladového managementu stavby.

Správní režie

Správní režie je jak jsem již uvedla výše stanovena jako 10% hodnoty z celkového objemu zakázky. U hodnoty 10% správní režie se předpokládá, že pokryje náklady, které nepřímo souvisí s výrobními výkony společnosti. Tato hodnota by měla pokrýt náklady, jako jsou mzdové náklady technickohospodářských pracovníků včetně pracovníků účtáren, ekonomického úseku, marketingu, cenového a obchodního úseku, zde je zahrnuto i zákonné sociální a zdravotní pojištění, nájemné kanceláří, stání aut, pojištění osobních vozidel, stravenky, cestovní náhrady, služby mobilních operátorů, dary, reprezentační výdaje, propagace a reklama, právní služby a mnoho dalších položek.

8.2.3 Vztah nákladového managementu a kalkulace

Kalkulace ve společnosti XY slouží především při zahájení procesu nacenění zakázky. Kalkulaci zakázky provádí cenové oddělení. Určuje celkovou cenu dané zakázky, kde jsou vykalkulovány očekávané náklady na zakázku a předpokládaný zisk. Nákladový management je nástrojem pro kontrolu a sledování nákladů a výnosů na zakázce. Průběžně se při realizaci díla sleduje vývoj hospodářského výsledku. Nákladový management vyhotovuje vedoucí divize, kde zaznamenává ceny sjednané s investorem a zobchodované ceny se subdodavateli a současně je zde zanesen kompletní položkový rozpočet stavby.

8.3 Systém rozpočtnictví využívaný ve společnosti

8.3.1 Předběžný rozpočet

Predběžný rozpočet firma XY zpracovává na základě požadovaného hrubého odhadu pro potřeby investora ve fázi, kdy investor uvažuje o stavebním záměru, ještě není zpracovaná projektová dokumentace a finance jsou omezeny.

Základem je účel stavby (výrobní hala, skladová hala, administrativní budova, polyfunkční budova...). Na základě účelu stavby se provede předběžný rozpočet. Obvykle firma XY vychází z vysledovaných cen objektů dle zastavěné plochy a výšky. Např. u průmyslového objektu se počítá cca 8–10.000,-Kč za m². Předběžná cena bytových objektů je cca 25–30.000,- za m². Jelikož firma XY má za svoji působnost ve svých referencích širokou škálu již zrealizovaných objektů jak v průmyslové, tak občanské výstavbě, jsou jejich předběžné rozpočty taktéž porovnávány s těmito realizovanými stavbami a současně z nich vychází tyto předběžné jednotkové ceny (za m², m³..) dle účelu stavby.

8.3.2 Položkový rozpočet

Položkový rozpočet firma XY zpracovává na základě zpracované projektové dokumentace k realizaci stavby, vyjádření zainteresovaných orgánů zprávy a požární zprávy. Položkový rozpočet se tvoří v koordinaci dvou aspektů:

1. Dle zadání výkazu výměr a prací do rozpočtového programu RTS
2. Poptávkou kooperujících firem na specializované práce a dodávky (dodávka výtahů, zdravotnické, vzduchotechniky, elektromontáže,..)

Na základě těchto souhrnných informací rozpočtář zpracuje položkový rozpočet stavby, který se zasílá investorovi jako cenová nabídka na realizaci stavby do výběrového řízení.

8.3.3 Slepý rozpočet

Slepý rozpočet je vlastně položkový rozpočet stavby osvobozen od jednotkových cen a využívá se firmou XY k poptávání do výběrových řízení subdodavatelů stavby.

8.3.4 Kontrolní rozpočet

Kontrolní rozpočet firma XY zpracovává na základě skutečného provedení prací. Obvykle se na stavbě vyskytují vícepráce – práce, které požaduje investor nad rámec předmětu díla nebo větší rozsah, objem prací, které nejsou uvedeny ve smluvním rozpočtu stavby. V případě zjištění víceprací, stavbyvedoucí zpracuje tzv. Změnový list (rozpočet), kde se uvedou jednotlivé položky včetně jednotkových cen a předloží se investorovi ke schválení. Na základě schváleného Změnového listu se požadované práce provedou. Méněpráce – práce, které jsou obsaženy ve smluvním rozpočtu stavby, ale neprovedli se (nebyla potřeba), nebo se provedli v menším rozsahu, než je uvedeno v rozpočtu. Dle skutečného provedení prací se taktéž provádí fakturace stavby, která se vystavuje zpravidla 1x za měsíc za dané účtovací období.

Rekapitulace rozpočtu					
Název stavby : Zlepšení tep. tech. vlastností budovy XX					
Číslo stavby : XX			Datum: <input type="text"/>		
Název SO : Administrativně-výrobní budova					
Číslo SO : Adm.-výr. hala					
Oddíl	Název	CENA (Kč)			Tonáž
		Dodávka	Montáž	Celkem	
1	Zemní práce	23 927,16	0,00	23 927,16	0,000
21M	Elektromontáže	257 617,80	0,00	257 617,80	0,000
27	Základy	264,19	0,00	264,19	0,244
3	Svislé a kompletní konstrukce	28 082,40	0,00	28 082,40	6,166
5	Komunikace	8 833,55	0,00	8 833,55	3,356
61	Úprava povrchů vnitřní	28 125,85	0,00	28 125,85	4,801
62	Úprava povrchů vnější	2 245 869,67	0,00	2 245 869,67	93,791
711	Izolace proti vodě a vlhkosti	3 581,97	0,00	3 581,97	0,045
712	Povlakové krytiny	494 105,33	0,00	494 105,33	14,507
713	Izolace tepelné	650 290,92	0,00	650 290,92	10,278
762	Konstrukce tesařské	101 453,79	0,00	101 453,79	3,754
764	Konstrukce klempířské	282 258,30	0,00	282 258,30	2,594
766	Konstrukce truhlářské	18 977,57	0,00	18 977,57	0,392
767	Konstrukce zámečnické	1 704 666,59	0,00	1 704 666,59	0,135
783	Nátěry	6 693,06	0,00	6 693,06	0,029
784	Malby	11 537,35	0,00	11 537,35	0,202
94	Lešení a stavební výtahy	180 105,39	0,00	180 105,39	0,000
95	Různé dokončující konstrukce a práce na pozemních stavbách	86 695,24	0,00	86 695,24	0,014
96	Bourání konstrukcí	194 268,10	0,00	194 268,10	0,000
99	Přesun hmot	34 873,79	0,00	34 873,79	0,000
Celkem		6 362 228,00	0,00	6 362 228,00	140,31

Obr. 14 Ukázka rekapitulace rozpočtu stavební zakázky (interní materiál, vlastní zpracování)

Položkový rozpočet								
Název stavby:		Zlepšení tep. tech. vlastností budovy XX				Číslo stavby: XX		
Název SO:		Administrativně-výrobní budova				Číslo SO: Adm.-výr. hala		
Datum zpracování :		18.5.2012		Datum aktualizace :		18.5.2012		
Poř. číslo pol.	Číslo položky	Název položky	Měrná jednot	Množství	Jednotková hmotnost	Celková hmotnost	C E N A	
							jednotková	celkem
1	2	3	4	5	6	7	8	
1		Zemní práce						
1	120 00-1101	Příplatek za ztížení vykopávky v blízkosti podzemního vedení	m3	25,350	0,000	0,000	188,20	4 770,87
2	132 20-2101	Hloubení rýh š do 600 mm ručním nebo pneum nářadím v soudržných hominách tř. 3	m3	25,350	0,000	0,000	486,00	12 320,10
3	132 20-2109	Příplatek za lepivost u hloubení rýh š do 600 mm ručním nebo pneum nářadím v homině tř. 3	m3	25,350	0,000	0,000	97,10	2 461,49
4	162 20-1101	Vodorovné přemístění do 20 m výkopku/sypaniny z hominy tř. 1 až 4	m3	21,450	0,000	0,000	17,00	364,65
5	162 50-1102	Vodorovné přemístění do 3000 m výkopku/sypaniny z hominy tř. 1 až 4	m3	3,900	0,000	0,000	77,10	300,69
6	167 10-1101	Nakládání výkopku z homin tř. 1 až 4 do 100 m3	m3	21,450	0,000	0,000	93,10	1 997,00
7	171 20-1201	Uložení sypaniny na skládky	m3	3,900	0,000	0,000	9,50	37,05
8	171 20-1211	Poplatek za uložení odpadu ze sypaniny na skládce (skládkovné)	t	6,240	0,000	0,000	99,70	622,13
9	174 10-1101	Zásyp jam, šachet rýh nebo kolem objektů sypaninou se zhutněním	m3	21,450	0,000	0,000	49,10	1 053,20
		1 celkem				0,000		23 927,16

Obr. 15 Ukázka položkového rozpočtu stavební zakázky (interní materiál, vlastní zpracování)

9 NÁVRH NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Společnost XY má poměrně vysoký podíl nákladů k výnosům. To je způsobeno následkem současné ekonomické situace na trhu a ve stavebním odvětví. Hlavním důvodem, proč má společnost XY vysoké náklady oproti výnosům je, že stavební firmy jsou nuceny snížit nabízenou cenu za hotové dílo tak, aby uspěli při výběrovém řízení a získali zakázku od potencionálního investora. Taková je dnes situace ve stavebnictví.

9.1 Identifikace a nedostatky současného stavu nákladů

Při analýze nákladů druhového členění jsem odhalila, že společnost má největší zastoupení v nákladech na externí služby. Jednak je způsobeno tím, že firma pro uskutečnění zakázky najímá subdodavatelské práce, protože firma je orientovaná především na zákazníka a to je pro firmu důležité, protože se snaží dělat jednu věc a co možná nejlépe. Proto se nemůže věnovat tomu, aby byla schopná svými funkcemi zastřešit veškeré stavební úkony. Dalším faktorem vysokého podílu nákladů na externí služby je nájem stavebních strojů a mechanismů, které firma nemá ve svém vlastnictví.

Nedostatek jsem neshledala ve využití variabilních a fixních nákladů, protože společnost má nízký podíl fixních nákladů, což považuji z hlediska řízení nákladů za vhodný způsob řízení. Procentuálně se fixní náklady pohybují za poslední sledované období mezi 10-20%. V opačném případě by takový vysoký podíl fixních nákladů podnik velmi zatěžoval a dokonce i ohrožoval, protože při vysokém podílu fixních nákladů má podnik vázán kapitál a mohly by nastat finanční problémy, zejména v situaci, kdyby společnost měla malý objem zakázek.

Co se týče jednicových a režijních nákladů, má firma vysoký podíl režijních nákladů. K nárůstu režijních nákladů v roce 2011 došlo zejména díky tomu, že společnost získala velký objem zakázek. V tomto roce firma expandovala a zároveň došlo k rozšíření pracovního týmu a tím i k navýšení mzdových nákladů pracovníků managementu stavby v souvislosti se skladbou zakázek. Společnost XY si najímá pro stavební práce různé stroje a mechanismy, kdy se cena za tento pronájem promítá v celkových režijních nákladech. Pokud by firma nakoupila alespoň část těchto strojů, pak by se cena z pronájmu převedla formou odpisů do režijních nákladů. A došlo by ke snížení režijních nákladů. Společnost by měla

zvážit, zda by nebyla efektivnější investice do stavebních strojů, např. nákup pásového rypadla. Pořizovací cena tohoto stroje je přibližně kolem 3,5 milionu Kč, náklady na nájem tohoto stavebního stroje se pohybují kolem 525.000,- Kč ročně. Návratnost investice do tohoto stroje by byla do 6,5 let. V následujících letech by tato investice přinášela úspory. Přehled režijních nákladů se eviduje za společnost jako celek. Podle mého názoru by měla evidenci režijních nákladů společnost rozšířit přinejmenším na každou výrobní divizi jednotlivě. Mohlo by to sloužit ke srovnání a sledování režijních nákladů mezi jednotlivými divizemi. Vrcholové vedení by mělo větší přehled o tom, jakou výši režijních nákladů měla konkrétní divize.

Pokud by měla společnost možnost už od samotného začátku spolupodílet na tvorbě projektové dokumentace, tak by byla schopna svými odbornými znalostmi, již v průběhu tvorby projektu aplikovat do něj své know-how co se týká materiálového zajištění, technologických postupů, které by vedly ke zjednodušení a zrychlení výstavby, což má také významný vliv na úsporu nákladů stavby.

Ekonomickým přínosem by mělo být snížení nákladů stavby, z důvodu komplexního zpracování projektové dokumentace na základě změn dodaných materiálů z čehož vyplývá, možnost volby jiných, časově méně náročných technologických postupů, což vede ke zkrácení doby výstavby a tudíž i k dalšímu snížení nákladů. Můj osobní procentuální odhad snížení nákladů stavby se pohybuje kolem 10 až 15 %.

9.2 Identifikace nedostatků současného kalkulačního systému

Slabou stránkou současného kalkulačního systému a kalkulačního vzorce je, že společnost XY využívá všeobecný kalkulační vzorec, který není zcela ideálním manažerským nástrojem a to z mnoha důvodů. Jedním z nich je, že slučuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a tyto náklady jsou přiřazovány podle různých principů a dalším důvodem je, že nebere ohled na významnost jednotlivých nákladových položek při řešení různých rozhodovacích úloh.

Velkým nedostatkem je určení správní režie, která je vyčíslena jako desetiprocentní podíl hodnoty z celkového objemu dané zakázky. Procento správní režie je stanoveno na základě předpokládaného ročního výnosu společnosti. U takto stanovené správní režie může vznik-

nout odchylka mezi předpokládaným procentem správní režie a skutečným procentem správní režie, která je vyvolaná změnou výše obrátu společnosti za rok.

Hlavním nedostatkem kalkulačního vzorce je, že zahrnuje veškeré náklady, které jsou s produkcí daného výkonu spojeny a postrádá míru mezi přímými a nepřímými (režijními) náklady, nedokáže zachytit změnu nákladů vyvolaných změnou objemu výroby a svědčí o nízké vypovídací schopnosti. Slabé místo spatřuji v nepřesném přiřazení režijních nákladů neboť vedení podniku tak nemá zpětnou vazbu pro kontrolu režijních nákladů na zakázce a nemá přesné informace o tom, zda jednotlivé zakázky vytváří žádoucí míru zisku nebo ani nepostačují pokrýt režijní náklady. Pokud jde o rostoucí podíl režijních nákladů v posledních letech, pak právě malé zakázky podnik zatěžují a nejsou schopny uhradit náležitý podíl režijních nákladů. Na druhou stranu je nutno podotknout, že dnes je situace na trhu taková, že firma si nemůže dovolit prosazovat nákladový přístup k tvorbě ceny a je nucena získávat i malé zakázky.

9.3 Návrh nové metody přiřazení nákladů

Společnost XY určuje procentuální podíl správní režie podle očekávaného obrátu. Předpokládaný obrát společnosti pro rok 2011 byl stanoven na 500 milionů Kč. Hodnota správní režie je určena jako 10% z obrátu, tzn., že je to 50 milionů za 1 rok. Když to přepočteme na divize je tato hodnota 10 milionů na divizi. Společnost XY má v průměru 20 zakázek ročně. Po přepočtení správní režie na divizi a počet zakázek dostaneme hodnotu správní režie 500.000,- Kč na divizi a zakázku.

Metoda přírážkové kalkulace umožňuje vypočítat skutečný podíl správních režii pro jednotlivé výrobní divize a určený počet zakázek (tzv. jednici). Zvolila jsem si pro přepočet režie na zakázku a divizi.

V následující tabulce jsou uvedeny náklady, přímé mzdy a materiál jsou zjištěny odhadem a hodnota správní režie je zjištěna z účetních záznamů.

Tab. 4 Kalkulace nákladů v Kč

Náklady	Na zakázku a divizi	Náklady celkem
Přímý materiál	439 600	43 960 000
Přímé mzdy	82 000	8 200 000
Správní režie	567.737	56 773 758
Celkem	1 089 337	108 933 758

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnotu správní režie spočítáme jako poměr celkové hodnoty správní režie k rozvrhové základně. V tomto případě je rozvrhová základna zvolena jako součet hodnoty celkového přímého materiálu a celkových přímých mezd, hodnoty jsou uvedeny v tab.4.

$$\text{Správní režie} = 56.773.758,- / (43.960.000,- + 8.200.000,-) = 1,08$$

$$\text{Koeficient správní režie} = 1,08$$

$$\text{Režijní přírážka} = 108\%$$

Nyní přiřadíme koeficient správní režie 1,08 a vynásobíme koeficientem součet jednicového přímého materiálu a jednicových přímých mezd, tedy vypočítáme 108% režijní přírážky ze součtu jednicových přímých nákladů.

$$\text{Správní režie} = 1,08 \times (439.600,- + 82.000,-) = 1,08 \times 521.600,- = 563.328,-$$

Podle nové metody přepočtení správní režie, vychází hodnota správní režie na zakázku a divizi 563.328,- Kč.

Tab. 5 Kalkulace nákladů a určení správní režie

Náklady	Na zakázku a divizi	Náklady celkem
Přímý materiál	439 600	43 960 000
Přímé mzdy	82 000	8 200 000
Správní režie	563 328	56 332 800
Celkem	1 084 928	108 492 800

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle nové metody určení hodnoty správní režie na základě rozvrhové základny, vychází nová hodnota správní režie nižší než je současná hodnota správní režie.

9.4 Návrh nové kalkulační metody

Vybrat si nesporně správnou metodu kalkulace není opravdu jednoduché. Volba vhodné metody kalkulace je závislá na mnoha faktorech jako forma využití kalkulace, na typu společnosti, ale i na možnosti a způsobu členění nákladů. Dosavadní metoda tradiční přírážkové kalkulace je sice nenáročná, jednoduchá a snadná, ale i taky nepřesná s malou vypovídací schopností režijních nákladů. Provedla jsem rozvržení režijních nákladů dle rozvrhové základny a tou je celkový přímý materiál a celkové přímé mzdy u kalkulační složky správní režie. Podle nové metody je hodnota správní režie nižší, než je současná hodnota, tzn., že pokud se sníží hodnota správní režie, dosáhneme tak vyšší míru zisku. Přírážková metoda kalkulace umožňuje přiřazení režijních nákladů, ale v případě společnosti XY, která vykonává mnoho činností, které přímo nesouvisí se spotřebou přímých nákladů, jako jsou činnosti marketingového, cenového, ekonomického oddělení apod., nemusí přírážková metoda kalkulace správně přiřadit tyto náklady následkem použití nesprávné rozvrhové základny. Jako další možnost využití kalkulace doporučuji diferencovanou metodu přírážkové kalkulace, která umožňuje přesnější alokaci režijních nákladů. Podstata diferencované varianty přírážkové kalkulace tkví v tom, že rozděluje režijní náklady do skupin, pro které jsou stanoveny rozdílné rozvrhové základny.

V případě společnosti XY pokládám za nejvhodnější metodu kalkulace uplatnit metodu ABC. Při využití metody ABC by bylo možné, alokovat podstatnou část režijních nákladů, dle principu příčinné souvislosti, a tak by byla přesnější než jiné metody. Uskutečnění této metody v nejbližší budoucnosti není možné, protože se ukázalo, že je pracná, časově náročná a nákladná, zřejmě proto se k ní mnoho firem nepřiklání.

9.5 Doporučení v oblasti rozpočetnictví

Závěrečná část praktické části byla věnována systému rozpočetnictví ve společnosti XY. Proces rozpočetnictví je zaměřený pouze na rozpočty, které se vztahují ke stavebním zakázkám. Proces rozpočetnictví je poměrně jednoduchý.

Rozpočetnictví společnosti je především založeno na sestavení položkového rozpočtu a následně pak kontrolního rozpočtu. Položkový rozpočet slouží zejména pro účely ocenění a získání stavební zakázky.

Kontrolní rozpočet stavby porovnává skutečně provedené práce s původními předpokládanými náklady. Odchylky se vyčíslují porovnáním hodnot zavedených v položkovém rozpočtu a skutečnosti. Vzniklé odchylky pak jsou závislé na schválení investora, kdy ne vždy tyto odchylky investor odsouhlasí. V takovém případě, tyto vzniklé odchylky případnou společností. Společnost se pak tyto vzniklé náklady snaží přenést na kooperující firmu s tím, že jim uhradí méně nebo v horším případě tyto vzniklé náklady společnost uhradí sama. Pro takové případy bych doporučila, aby v položkovém rozpočtu již byla započítána finanční rezerva pro případ okamžiku vzniku těchto odchylek, které v průběhu stavby nastávají často. U každé kooperující firmy by byla v položkovém rozpočtu již započítána finanční rezerva v podobě určitého procenta z celkové fakturované částky.

Dále navrhuji doporučení v oblasti plánování rozpočtů alespoň co do počtu získaných zakázek. Marketingové oddělení by mělo mít roční plán počtu získání zakázek pro společnost, aby byli zainteresováni i ostatní zaměstnanci na výdělečné činnosti společnosti. Jako motivační nástroj pro zaměstnance marketingového oddělení navrhuji 2% podílu ze zisku z každé zakázky, kterou marketingové oddělení získalo.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, následně na základě této analýzy a zhodnocení předností a nedostatků, navrhnout doporučení, která by zefektivnila jejich řízení. K tomu, abych mohla danou situaci posoudit, jsem se nejdříve seznámila s problematikou vztahující se k nákladům a jejich řízení. Tu jsem objasnila v teoretické části a popsala jsem pojmy, jako jsou členění nákladů, jejich kalkulace a systém rozpočetnictví.

Na teoretickou část jsem navázala částí praktickou, která se již týká konkrétně společnosti XY. V úvodu praktické části jsem představila firmu, její organizační a ekonomickou strukturu a provedla SWOT analýzu a základních ekonomických ukazatelů. Následně jsem provedla podrobnou analýzu nákladů a jejich členění ve sledovaném období 2009-2011. Hlavní podklady jsem využila z výkazů zisků a ztrát a z vnitropodnikových výkazů. Dále jsem se zabývala analýzou řízení nákladů ve společnosti. Popsala jsem proces oceňování zakázek a realizaci zakázky a informační podporu pro sestavení rozpočtu dané zakázky a vnitropodnikový systém ke sledování a vývoji nákladů a výnosů na zakázce tzv. nákladový management a dále jednoduchý kalkulační vzorec, který slouží především jako kalkulace ceny díla.

V závěrečné části jsem se věnovala návrhu nového přiřazení nákladů především u správní režie a vyčíslení správní režie. Systému rozpočetnictví jsem doporučila plánování získávání počtu nových zakázek.

Věřím, že základní cíl mé bakalářské práce, kterým byla analýza nákladů a jejich řízení ve firmě a systém tvorby kalkulací a rozpočetnictví byl naplněn a bude pro podnik přínosem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana et al., 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1.* Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] HREHOROVSÁ, Gabriela, © 2007. *Oceňování staveb.* [online]. [cit. 2013-05-04]. Dostupné z: <<http://www.ocenovanistaveb.com/rozpocety.html>>.
- [3] *Interní materiály společnosti XY.*
- [4] KRÁL, Bohumil et al., 2006. *Manažerské účetnictví. 2.*, rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [5] KRÁL, Bohumil et al., 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: Prospektrum, 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [6] LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1.* Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [7] POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd.* Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [8] POPESKO, Boris et al., 2010. *Manažerské účetnictví. 1. vyd.* Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 158 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [9] SYNEK, Miloslav et al., 2007. *Manažerská ekonomika. 4.*, aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [10] SYNEK, Miloslav et al., 2002. *Podniková ekonomika. 3.*, přeprac. dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, xxv, 479 s. ISBN 80-7179-736-7.
- [11] ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení. 1. vyd.* Praha: Management Press, 145 s. ISBN 80-7261-087-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing.

ISO International Organization for Standardization (Mezinárodní organizace pro normalizaci)

SO Stavební objekt.

SOD Smlouva o dílo

THP Technicko-hospodářský pracovník

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Popesko et al., 2010, s. 25)</i>	19
<i>Obr. 2 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko et al., 2010, s. 60).....</i>	34
<i>Obr. 3 Polyfunkční dům Uherské Hradiště (Zdroj: interní)</i>	44
<i>Obr. 4 Vývoj celkových nákladů a výnosů v letech 2008 - 2011 (vlastní zpracování).....</i>	46
<i>Obr. 5 Vývoj čistého zisku v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Obr. 6 Struktura druhového členění nákladů (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Obr. 7 Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů v roce 2009 (vlastní zpracování).....</i>	52
<i>Obr. 8 Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů v roce 2010 (vlastní zpracování).....</i>	52
<i>Obr. 9 Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů v roce 2011 (vlastní zpracování).....</i>	53
<i>Obr. 10 Vývoj jednicových a režijních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování).....</i>	55
<i>Obr. 11 Průběh oceňování zakázky (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Obr. 12 Ukázka nákladového managementu (interní materiál, vlastní zpracování)</i>	59
<i>Obr. 13 Struktura kalkulace ve společnosti XY (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Obr. 14 Ukázka rekapitulace rozpočtu stavební zakázky (interní materiál, vlastní zpracování).....</i>	64
<i>Obr. 15 Ukázka položkového rozpočtu stavební zakázky (interní materiál, vlastní zpracování).....</i>	65

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Druhové členění nákladů v letech 2009 – 2011</i>	49
<i>Tab. 2 Podíl variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech společnosti</i>	51
<i>Tab. 3 Struktura režijních nákladů</i>	55
<i>Tab. 4 Kalkulace nákladů v Kč</i>	69
<i>Tab. 5 Kalkulace nákladů a určení správní režie</i>	69