



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA STAVEBNÍ

FACULTY OF CIVIL ENGINEERING

ÚSTAV STAVEBNÍ EKONOMIKY A ŘÍZENÍ

INSTITUTE OF STRUCTURAL ECONOMICS AND MANAGEMENT

REŽIJNÍ NÁKLADY VE STAVEBNÍM PODNIKU

OVERHEAD COSTS IN THE CONSTRUCTION COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

DIPLOMA THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Ludmila Vondálová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. TOMÁŠ HANÁK, Ph.D.

BRNO 2020



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ FAKULTA STAVEBNÍ

Studijní program	N3607 Stavební inženýrství
Typ studijního programu	Navazující magisterský studijní program s prezenční formou studia
Studijní obor	3607T038 Management stavebnictví
Pracoviště	Ústav stavební ekonomiky a řízení

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Student	Bc. Ludmila Vondálová
Název	Režijní náklady ve stavebním podniku
Vedoucí práce	doc. Ing. Tomáš Hanák, Ph.D.
Datum zadání	31. 3. 2019
Datum odevzdání	10. 1. 2020

V Brně dne 31. 3. 2019

doc. Ing. Jana Korytářová, Ph.D.
Vedoucí ústavu

prof. Ing. Miroslav Bajer, CSc.
Děkan Fakulty stavební VUT

PODKLADY A LITERATURA

Popesko, B. Moderní metody řízení nákladů. 2009.

Synek, M. Manažerská ekonomika. 2007.

Schiffer, V. Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů. 2005.

Petřík, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2009.

Marková, L. Stavební podnik BV53. Studijní opora VUT-FAST.

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ

1. Náklady ve stavební firmě.
2. Metody řízení nákladů a nákladové kalkulace ve stavební firmě.
3. Problematika režijních nákladů.
4. Návrh zavedení/vylepšení řízení režijních nákladů zkoumaného subjektu.
5. Formulace závěrů/doporučení.

Cílem práce je navrhnout zavedení/vylepšení řízení režijních nákladů ve vybraném stavebním podniku.

Výstupem práce bude praktický návrh řízení režijních nákladů ve vybraném podniku vycházející z analýzy zkoumaného podniku, a to včetně identifikace očekávaných pozitivních dopadů na jeho činnost/hospodaření.

STRUKTURA DIPLOMOVÉ PRÁCE

VŠKP vypracujte a rozčleňte podle dále uvedené struktury:

1. Textová část závěrečné práce zpracovaná podle platné Směrnice VUT "Úprava, odevzdávání a zveřejňování závěrečných prací" a platné Směrnice děkana "Úprava, odevzdávání a zveřejňování závěrečných prací na FAST VUT" (povinná součást závěrečné práce).
2. Přílohy textové části závěrečné práce zpracované podle platné Směrnice VUT "Úprava, odevzdávání, a zveřejňování závěrečných prací" a platné Směrnice děkana "Úprava, odevzdávání a zveřejňování závěrečných prací na FAST VUT" (nepovinná součást závěrečné práce v případě, že přílohy nejsou součástí textové části závěrečné práce, ale textovou část doplňují).

doc. Ing. Tomáš Hanák, Ph.D.
Vedoucí diplomové práce

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá režijními náklady ve stavebním podniku. Teoretická část práce je zaměřena na náklady a jejich druhy, na řízení nákladů ve stavebním podniku a jeho režijní náklady. V praktické části je analyzováno řízení režijních nákladů sledované společnosti, je navržený jiný způsob kalkulace a následné porovnání metody, kterou společnost používá a metodou navrženou. V závěru jsou doporučení společnosti pro efektivnější sledování režijních nákladů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Náklady, režijní náklady, kalkulace, stavební podnik, řízení nákladů, přímé náklady, nepřímé náklady

ABSTRACT

This thesis deals with overheads in the construction business. The theoretical part of the work is focused on costs and their types, on cost management in the construction business and its overheads. In the practical section, the management of the overhead costs of the surveyed company is analyzed, a different method of calculation is proposed, and a subsequent comparison of the method used by the company and the method proposed. In conclusion, the company's recommendations are for more effective monitoring of overheads.

KEYWORDS

Costs, overheads, calculations, construction company, cost management, direct costs, indirect costs

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

Bc. Ludmila Vondálová *Režijní náklady ve stavebním podniku*. Brno, 2020. 79 s., 32 s. příl. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta stavební, Ústav stavební ekonomiky a řízení. Vedoucí práce doc. Ing. Tomáš Hanák, Ph.D.

PROHLÁŠENÍ O SHODĚ LISTINNÉ A ELEKTRONICKÉ FORMY ZÁVĚREČNÉ PRÁCE

Prohlašuji, že elektronická forma odevzdané diplomové práce s názvem *Režijní náklady ve stavebním podniku* je shodná s odevzdanou listinnou formou.

V Brně dne 9. 1. 2020

Bc. Ludmila Vondálová
autor práce

PROHLÁŠENÍ O PŮVODNOSTI ZÁVĚREČNÉ PRÁCE

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci s názvem *Režijní náklady ve stavebním podniku* zpracoval(a) samostatně a že jsem uvedl(a) všechny použité informační zdroje.

V Brně dne 9. 1. 2020

Bc. Ludmila Vondálová
autor práce

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Tomáši Hanákovi, Ph.D. za užitečné rady při zpracovávání práce a za jeho ochotu a vstřícný přístup.

Dále bych chtěla poděkovat také své rodině za podporu po celou dobu studia.

OBSAH

1	Úvod	12
2	Náklady podniku.....	13
2.1	Pojetí nákladů.....	13
2.1.1	Finanční pojetí nákladů	13
2.1.2	Manažerské pojetí nákladů.....	13
2.2	Klasifikace nákladů.....	14
2.2.1	Druhové členění nákladů	14
2.2.2	Členění nákladů dle účelu	15
2.2.3	Kalkulační členění nákladů.....	16
2.2.4	Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	18
2.2.5	Další členění nákladů.....	23
2.3	Náklady ve stavebním podniku.....	23
2.3.1	Stavební podnik	23
2.3.2	Druhy nákladů ve stavebním podniku	24
2.4	Řízení nákladů ve stavebním podniku.....	27
2.4.1	Informace pro nákladové řízení	30
2.4.2	Nákladové funkce	30
2.4.3	Přiřazování nákladu objektu	33
2.4.4	Nákladové kalkulace ve stavebním podniku	33
2.4.5	Rozpočtování režijních nákladů.....	39
3	Charakteristika společnosti XY s.r.o.....	40
3.1	Historie a rozvoj společnosti	40
3.2	Současná pozice společnosti XY s.r.o. na trhu.....	40
3.3	Předmět podnikání společnosti XY s.r.o.	41

3.3.1	Stavební a zemní práce	41
3.3.2	Servis.....	41
3.3.3	Plynárenství.....	42
3.3.4	Zdravotechnická instalace.....	42
3.3.5	Elektromontáže.....	42
3.3.6	Svařování	42
3.3.7	Zámečnictví	42
3.3.8	Měření a regulace	42
3.3.9	Autorizované měření emisí.....	42
3.3.10	Poradenská činnost	42
3.4	Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY s.r.o.....	42
3.5	Organizační struktura společnosti XY s.r.o.	43
4	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY S.R.O.....	44
4.1	Přehled základních ekonomických výsledků společnosti	44
4.2	Analýza nákladů dle druhového členění	45
5	ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.	48
5.1	Informační systém pro řízení nákladů.....	48
5.2	Současná metoda kalkulace ve společnosti XY s.r.o.	48
5.3	Metoda výpočtu hodinové sazby společnosti XY s.r.o.	50
5.3.1	Výpočet hodinové sazby společnosti	50
5.3.2	Propočet hodinové sazby společnosti XY s.r.o. za rok 2018	52
5.4	Návrh způsobu výpočtu kalkulací formou přírážkové kalkulace	55
5.4.1	Výpočet přímých zpracovacích nákladů.....	56
5.4.2	Výpočet sazby výrobní režie pro rok 2018.....	57
5.4.3	Výpočet sazby správní režie pro rok 2018	59

5.4.4	Výpočet režijních nákladů pro rok 2019	62
5.4.5	Porovnání kalkulace společnosti a navrhovanou kalkulací.....	63
5.5	Aplikace navrhované kalkulační metody na typizovanou zakázku společnosti.....	64
5.5.1	Současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. za použití její hodinové sazby.....	65
5.5.2	Současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. za použití aktualizované hodinové sazby	67
5.5.3	Navrhovaná kalkulační metoda na typizovanou zakázku společnosti XY s.r.o.	69
5.6	Identifikace nedostatků řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.	72
6	Závěr.....	74
7	Zdroje:	75
8	Seznam obrázků	76
9	Seznam tabulek	77
10	Seznam příloh	79

1 ÚVOD

V současné době, kdy se stavební podniky pohybují v silném konkurenčním prostředí, jsou neustále nuceni zvyšovat efektivitu svojí práce, která je ovlivněna mnoha faktory. Jedním ze základních faktorů, jenž ovlivňují správné fungování podniku je efektivní řízení nákladů. V poslední době je znatelný nárůst režijních nákladů na celkových nákladech, z čehož vyplývá i důležitost jejich podrobného a detailního sledování a řízení. Jedním z hlavních nástrojů řízení nákladů jsou kalkulace, ve kterých hrají režijní náklady obrovskou roli, jsou kalkulace. Z celkového hlediska nákladů mohou režijní náklady dopad na celkový hospodářský výsledek stavebního podniku.

Diplomová práce se rozdělena do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou. V teoretické části bude nejprve popsáno pojetí nákladů jako takových, dále klasifikace nákladů, do které je zařazeno členění nákladů z různých hledisek. Následně se v teoretické části zaměřím na stavební podnik a náklady v něm. Poslední částí teoretické části bude řízení nákladů stavebního podniku.

V praktické části se budu zabývat společností XY s.r.o., která podniká ve stavebním průmyslu. Nejprve se zaměřím na charakteristiku společnosti, její historii, strukturu a analýzu nákladů. Dále provedu analýzu řízení nákladů ve společnosti, včetně způsobu jejich kalkulací. Následně provedu návrh nového řešení kalkulace, která zahrnuje výpočet režijních nákladů. Tuto navrženou metodu aplikuji na typizovanou zakázku společnosti a porovnáám s jejich současnou metodou. Na závěr se zaměřím na nedostatky společnosti a navrhnou jim doporučené řešení.

Cílem diplomové práce je navrhnout vylepšení řízení režijních nákladů ve společnosti XY s.r.o.

2 NÁKLADY PODNIKU

Každý výrobní, obchodní nebo obslužný proces, či jejich realizace vyžadují k jejich uskutečnění základní vstupy (inputy), kterými jsou zejména materiál, stroje, energie, pohonné hmoty, práce atd. V průběhu těchto procesů a realizací dochází ke kvalitativním změnám vstupů. Tyto změny mohou být technologické, ale také netechnologické, které sice vstupy nepřetváří, ale jsou potřebné pro výrobní, či obchodní procesy. Jsou to například doprava, skladování, měření, kontrola atd. [1]

Tyto základní vstupy, které jsou potřebné pro procesy a realizace pro nás představují náklady, které se vyjadřují ve finančních jednotkách. Výsledkem těchto procesů jsou výstupy, kterými jsou například vyhotovený stavební objekt nebo množina kalkulačních jednic. [2]

2.1 Pojetí nákladů

2.1.1 Finanční pojetí nákladů

Ve finančním pojetí nákladů se náklady definují jako pokles ekonomických hodnot hodnoceného období. Použití finančního pojetí je určeno zejména externím uživatelům. Pokles těchto hodnot se projevuje snížením aktiv, nárůstem dluhů, což vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady se zde vyčíslují v zejména v pořizovacích cenách, respektive v cenách, kdy se účtují. Toto pojetí je příznačné především pro daňové účetnictví, či účetnictví obecně, které se řídí platnými zákony a které zde náklady zachycují na analytické a syntetické účty. [2,3]

2.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Téměř každé manažerské rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů s výnosy. Toto pojetí tedy poskytuje manažerům informace, jež jim pomáhají v rozhodování, k čemuž je běžné účetnictví nedostačující. Náklady se zde definují jako peněžně oceněná spotřeba výrobních faktorů včetně výdajů, nezbytných k dosažení výnosů. Tímto se odlišují náklady od peněžních výdajů. [4]

Manažerské pojetí nákladů oproti finančnímu pojetí nákladů vychází z toho, že:

- pracuje s ekonomickými neboli skutečnými a relevantními náklady, jež oproti nákladům, které jsou uvedeny v účetnictví, zahrnují i oportunitní náklady (alternativní náklady),
- při každém rozhodování bere v úvahu i přírůstkové náklady,
- rozlišuje pohled na náklady a jejich vývoj z hlediska času, a to a dlouhodobý pohled a krátkodobý. [4]

Krátkodobý pohled – v tomto případě se některé vstupy (výrobní činitelé) nemění a jsou tedy fixní (např. počet strojů), některé jsou naopak variabilní a mění se v závislosti na objemu produkce (např. spotřeba materiálu, práce). To se odráží v nákladech, které peněžně vyjadřují právě spotřebu těchto vstupů, z čehož vyplývá, že fixní vstupy vytvářejí fixní náklady a proměnné vstupy vyvolávají vznik variabilních nákladů. [4]

Dlouhodobý pohled – zde jsou všechny vstupy variabilní (rozhoduje se zde o velikosti výrobního zařízení, počtu strojů), tudíž zde neexistují žádné fixní náklady. [4]

Manažerské pojetí se tedy oproti finančnímu pojetí neřídí striktními zákony ani legislativou. Využívá se spíše k plánování budoucnosti podniku a vyhodnocování minulého období podniku. Díky tomuto si mohou manažeři sami určit, jakou metodikou bude podnik ohodnocovat své náklady, a to podle celkového charakteru podniku a na základě jeho provozní činnosti.

2.2 Klasifikace nákladů

Pro efektivní řízení nákladů v různých situacích je více než vhodné tyto náklady rozdělit do určitých skupin. Náklady můžeme dělit dle různých kritérií a hledisek, což nám umožňuje sledovat jejich vývoj v daných situacích. Právě z tohoto důvodu je jejich důkladné rozčlenění důležitým předpokladem. Každé zatřídění má své specifikum a účel. [1,3]

2.2.1 Druhovému členění nákladů

Druhovému členění nákladů sleduje vyhodnocování a plánování nákladů na realizaci (výrobu) produktu, nebo služby, a to podniku jako celku. Toto členění dělí náklady podle spotřeby jednotlivých druhů výrobních vstupů, bez ohledu na to, za jakým účelem a jakým způsobem byly vstupy spotřebovány. V praxi má druhové členění nákladů široký rozsah, což se využívá zejména ve finančním účetnictví při tvorbě účetních výkazů a výsledovky hospodaření. Zde se ovšem musí dodržovat platná legislativa, zejména zákon o účetnictví 563/1991 Sb. Oproti tomu v případě, kdy podnik sleduje náklady pro své vlastní manažerské potřeby, si může podnik zvolit vlastní strukturu. [1, 2]

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu a surovin, energie, paliv a provozních látek,
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, sociální a zdravotní pojištění, provize, prémie),
- odpisy strojů, budov, výrobních nástrojů a zařízení, nehmotného investičního majetku,

- ostatní náklady (nájem, pojištění, sociální a zdravotní pojištění, leasingy, cestovné, opravy a udržování...)
- daně (daň z příjmu, DPH, silniční daň, ...) [5]

Druhové členění, avšak neumožňuje stanovit množství výrobních (pracovních) nákladů, spotřebovaných na výrobu jednotlivých produktů, či služeb. Ale jeho výhodou je, že je potřebné pro nákladovou optimalizaci. Pomáhá poznat, jakou roli a význam má daný náklad, což je významné při rozhodování, na který z nákladů je třeba se při optimalizaci zaměřit. [5]

2.2.2 Členění nákladů dle účelu

Účelové členění nákladů je podstatné pro zjištění, zda se v daném podniku šetří, nebo naopak náklady překračují meze. Prvotním cílem tohoto dělení je rozpoznat příčinné souvislosti vzniku a vývoje vynaložených nákladů. Podstatou členění nákladů dle účelu je rozdělení nákladů podle vztahu k danému technologickému procesu, a to na technologické náklady a na náklady na vytvoření, zajištění a udržení potřebných podmínek daného procesu. [7]

Technologické náklady

Tyto náklady se odvíjí od technologických operací při výrobě daného produktu, či výkonu a souvisejí tedy přímo s kalkulační jednicí. Náklady se stanovují na základě standardů spotřeby, a proto se označují jako jednicové náklady (jednicový materiál, jednicové mzdy, ostatní jednicové náklady, ...). Jednicové náklady se mění na základě změny objemu produkce a dle charakteru patří tedy mezi náklady variabilní. [7]

Náklady na vytvoření, zajištění a udržení potřebných podmínek

Náklady na vytvoření, zajištění a udržení potřebných podmínek daného procesu, oproti nákladům technologickým, nesouvisí příčinně s kalkulační jednicí, ale jsou vyvolány doprovodnými činnostmi k zajištění technologického procesu. Tyto náklady jsou též označovány jako režijní náklady a svým charakterem jsou tzv. smíšené, což znamená, že mohou být jak fixní, tak i variabilní. Režijní náklady není možné přiřadit jednoduchým způsobem ke konkrétním výkonům, či procesům. [7]

Podle účelového členění je možné náklady dělit i podle odpovědnosti za jejich vznik, tj. podle vnitropodnikových útvarů. Vnitropodnikové útvary jsou vymezené součástí podniku, které evidují náklady, za jejichž vznik a výši jsou zodpovědné. [3, 7]

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je vhodné pro zjišťování, kterým produktům, či službám byly přiřazeny náklady. Pro produkt, službu, nebo objekt, kterému přiřazujeme náklady, existuje mnoho označení např. kalkulační jednice, předmět kalkulace, nebo nákladový objekt. Podle způsobu, jakým přiřazujeme náklady předmětu kalkulace, dělíme náklady na přímé a nepřímé. [3,7]

- Přímé náklady jsou náklady, jež lze určit přímo a přesně danému kalkulačnímu předmětu, tak jak byly skutečně spotřebovány.
- Nepřímé náklady jsou náklady, které naopak přímo a přesně danému kalkulačnímu předmětu přiřadit nelze. Existují pro to dva důvody. Prvním jen důvod ten, že neexistuje spojení mezi nákladem a kalkulačním předmětem. A druhým důvodem je, že není možné nalézt spojení nákladů v rámci účetní evidence. Tyto náklady jsou společné pro více kalkulačních předmětů (jednic) a na jeden kalkulační předmět se mohou vyčíslit nepřímo pomocí rozvrhové základny. [3,7]

2.2.3.1 Přímé náklady (*prime costs*) Direct

Přímé náklady jsou náklady, jež lze přiřadit konkrétnímu kalkulačnímu předmětu (jednici).

Přímý materiál (direct material)

Přímý materiál je materiál, který bude spotřebován a stane se součástí produktu. Na základě výpočtu se stanoví jeho množství z příslušné dokumentace, k němuž se přičte koeficient ztrát tzv. ztratiné. Do nákladu se započítá cena materiálu, jež může být zjištěna buď z vlastních, nebo cizích zdrojů. Mezi vlastní zdroje informací o cenách patří zejména ceny dodavatelů daného materiálu, jež podnik využívá. Co se týče cizích zdrojů, mezi ty patří nejčastěji katalog směrných cen stavebních materiálů od společnosti ÚRS Praha a. s. Mezi náklady na přímý materiál nesmíme opomenout přiřadit i náklady na dopravu materiálu, jež může být napočítána dodavatelem materiálu, nebo podnikem, a to na vlastní náklady. [2]

Přímé mzdy (direct labour)

Přímé mzdy jsou náklady na mzdy, jež mají přímou vazbu na pracovní výkon. Tyto náklady se vypočítají buď pomocí normohodin, ale také je možné je vypočítat jinými měřitelnými jednotkami, jako například počet vyhotovených kalkulačních předmětů (jednic). Náklady na mzdy se oceňují pomocí sazeb jednotlivých tarifních stupňů. Tyto sazby jsou jednosložkové a zahrnují jak základní, tak i pohyblivou část mezd. [8]

Pohonné hmoty

V tomto případě se jedná o náklady, které zahrnují veškerá spotřebovaná paliva a pohonné hmoty stavebních strojů a zařízení. Mimo jiné se sem řadí samozřejmě i spotřeba elektrické energie, vody a dalších energií, jež je součástí výroby stavebního díla. [2]

Ostatní přímé náklady

Ostatní přímé náklady nespádají do žádné z předchozích kategorií přímých nákladů, ale i přesto se jedná o náklady, které lze vyčíslit na danou jednotku produkce. Jedná se zejména o sociální a zdravotní pojištění, které hradí zaměstnavatel, další subdodávky, nebo jiné služby, které jsou s touto konkrétní produkcí spojeny. [8]

Celkové přímé náklady jsou součtem přímých zpracovacích nákladů (PZN) a přímého materiálu. Do přímých zpracovacích nákladů tedy řadíme přímé mzdy, pohonné hmoty a ostatní přímé náklady. [6]

2.2.3.2 *Nepřímé (režijní) náklady (overhead costs)*

Nepřímé náklady jsou náklady, jež nelze jednoznačně přiřadit ke kalkulační jednotce, ale přitom s produkcí souvisejí (např. platy managementu, nájem kanceláře, nákup majetku, ...).

Nepřímé náklady označujeme jako režijní náklady, které je vhodné rozdělit podle příčiny vzniku nákladů. Režijní náklady tedy dále dělíme na režie výrobní, jež jsou přímo vázány s výrobními procesy a na režie správní, které zajišťují průběh výroby, ale zároveň se na ní podílí nepřímo (např. nájem kanceláře, služební telefony, silniční daň, ...). [8]

Výrobní režie

Výrobní režie jsou nepřímé výrobní náklady, které sice souvisejí s výrobou, ale podílejí se na ní nepřímo. Jedná se o náklady, které vznikají již od počátku výstavby a je pro ně typické, že je nelze jednoznačně a logicky přiřadit k nákladovému objektu. Patří sem tedy veškeré náklady, které souvisejí s prováděním výrobního procesu a které nelze přiřadit na kalkulační jednotci.

Výrobní režie se dále dělí na:

- **Technologickou výrobní režii**, která zahrnuje spotřebu materiálu a energií potřebných pro provoz staveniště včetně dopravních nákladů na odvoz odpadu a materiálu, který nebyl použit při výstavbě. Dále sem patří odpisy hmotného majetku, který se využívá při výstavbě, náklady na opravu a údržbu staveniště a náklady na odstranění vzniklých chyb při výstavbě.

- **Všeobecnou výrobní režii**, pro kterou jsou charakteristické náklady na spotřebu materiálů, energií a paliva na provoz kanceláří a hygienických buněk na staveništi, včetně odpisů a nákladů na údržbu a opravu těchto zařízení, jež slouží k řízení výstavby. Spadají sem i mzdové náklady nevýrobních zaměstnanců, jež se podílejí na provozu staveniště. [8]

Správní režie

Správní režijní náklady jsou náklady, jež nevznikají přímo na místě výstavby nebo výrobním procesu, ale jsou to náklady, jež jsou vynaložené na řízení, plánování a kontrolu provozu společnosti. Jedná se tedy o náklady na chod firmy, nikoliv o náklady, které vznikají při stavebním procesu. Stejně jako výrobní režie ani správní režie nelze přiřadit konkrétnímu nákladovému objektu, ale jsou řešeny přírážkovou sazbou.

Do správní režie se řadí náklady vynaložené na spotřebu materiálu, energií a paliv pro provozu firemních prostor, marketingové náklady, náklady na dopravu zaměstnanců, kteří zastávají správu společnosti, odpisy investičního majetku, poštovné, pojistné a další nezbytné poplatky. Mimo jiné náklady na údržbu a opravu firemních prostor a mzdy zaměstnanců, jež obstarávají řízení a chod podniku. [8]

2.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů se řadí mezi nejvýznamnější nástroje řízení nákladů. Oproti jiným členěním nákladů, které sledovaly minulé a již vynaložené náklady, je tato klasifikace nákladů zaměřena na chování nákladů při různých variantách objemu výroby. Což je velmi důležité pro manažerská rozhodnutí. [12]

Podle vztahu k objemu prováděných výkonů dělíme náklady na variabilní a fixní.

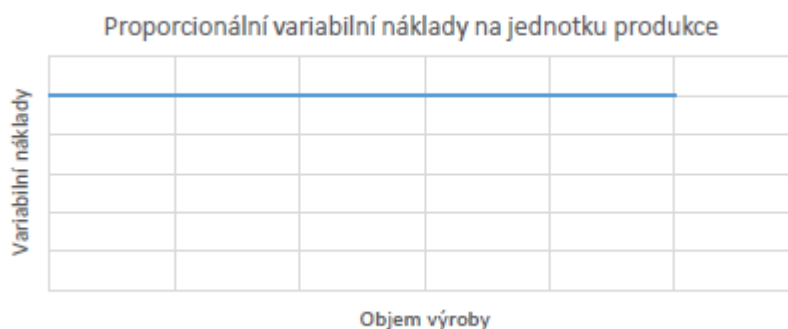
- Variabilní náklady, které reagují na změnu objemu výroby,
- Fixní náklady, jenž se nemění vzhledem ke změnám objemu výroby.

Tento způsob členění se ovšem vztahuje pouze k danému časovému úseku, ve kterém nedochází k výrazným změnám kapacit výroby. Veškeré náklady, které se nemění ve sledovaném krátkém časovém úseku se chovají jako náklady fixní. V opačném případě v dlouhém sledovaném časovém úseku, ve kterém se předpokládá větší změna výrobní kapacity, se náklady chovají jako variabilní. [4,11]

Variabilní náklady

Variabilní náklady se dají obecně definovat jako náklady, které se mění v závislosti na změně vykonaného objemu výkonů.

Nejvýznamnějšími variabilními náklady jsou tzv. proporcionální variabilní náklady, které se mění úměrně s objemem výkonů. Jednotkové proporcionální variabilní náklady mají v tomto případě konstantní funkci a celkové proporcionální variabilní náklady jsou lineární. [12]

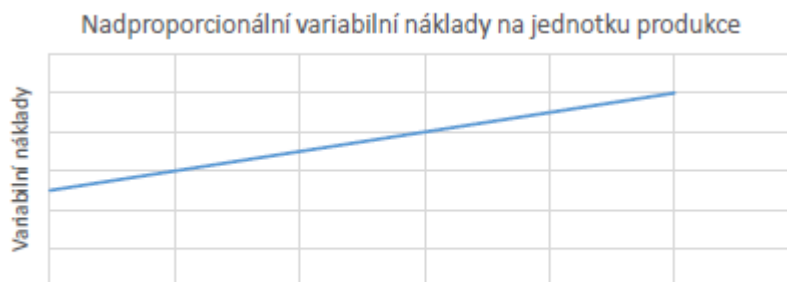


Obrázek 2.2.2 Jednotkové proporcionální variabilní náklady [2]



Obrázek 2.2.1 Celkové proporcionální variabilní náklady [2]

V případě, kdy ovšem náklady mají rychlejší rostoucí charakter než objem výkonů, pak se jedná o nadproporcionální variabilní náklady. Jedná se například o mzdové náklady dělníků za přesčasy a směny navíc, nebo o nadbytečnou spotřebu materiálu. [12]

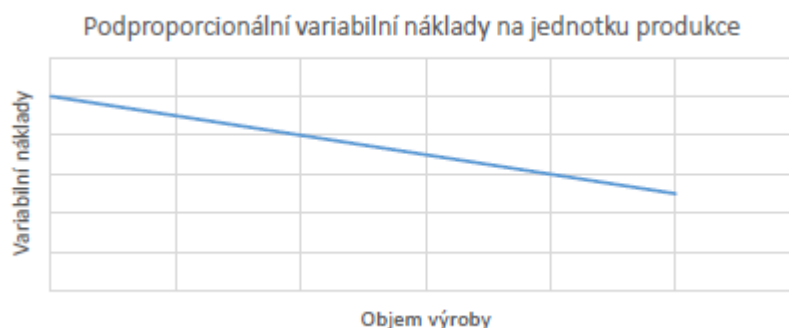


Obrázek 2.2.3 Nadproporcionální variabilní náklady [2]



Obrázek 2.2.6 Celkové nadproporcionální variabilní náklady [2]

V případě, kdy náklady rostou pomaleji než objem výkonů, se jedná o podproporcionální náklady.



Obrázek 2.2.5 Podproporcionální variabilní náklady [2]



Obrázek 2.2.4 Celkové podproporcionální variabilní náklady [2]

Fixní náklady

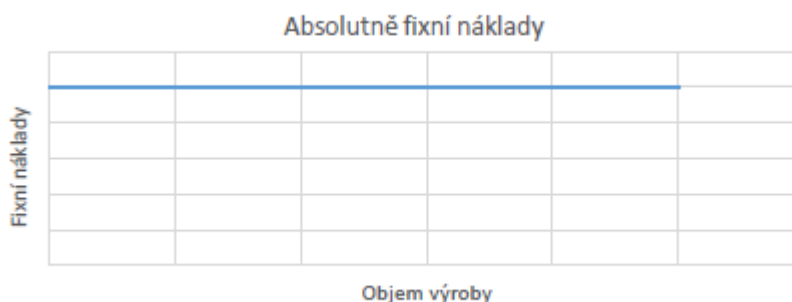
Jako fixní náklady označujeme ty, které zůstávají stejné, a to při různých scénářích objemu výkonů podniku za určitý časový úsek. Do nákladů tohoto typu patří například mzdy administrativních pracovníků, leasing automobilů, odpisy budov, nájemné kanceláří, náklady na pořízení kancelářských prostor atd. Pro fixní náklady je typické, že celkové fixní náklady zůstávají konstantní při různém objemu výkonů

podniku, avšak jednotkové fixní náklady se v závislosti na růstu objemu výkonů snižují. [12]



Obrázek 2.2.7 Jednotkové fixní náklady [2]

Fixní náklady jsou tedy typické tím, že jsou neměnné v závislosti na objemu výroby a v určitých časových úsecích jsou tedy stejné. V tomto případě se jedná o absolutně fixní náklady.



Obrázek 2.2.8 Absolutně fixní náklady [2]

Ovšem může nastat i situace, kdy se objem výroby podniku podstatně změní. Změna výroby může vést ke koupi nových prostor a fixní náklady se zvýší v daném časovém úseku. Zde se jedná o intervalově fixní náklady.



Obrázek 2.2.9 Intervalově fixní náklady [2]

Celkové náklady

Celkové náklady udávají celkovou výši vynaložených nákladů na určitý objem výroby. Celkové náklady, dále TC, jsou dány součtem celkových fixních nákladů FC a celkových variabilních nákladů VC:

$$TC=FC+VC \quad (1)$$

Tento vzorec lze použít v případě určitého časového úseku, jelikož jak bylo zmíněno výše fixní náklady se za delší časový horizont mohou změnit a všechny náklady se pak chovají jako variabilní.

Pokud tedy budou fixní náklady po určitý časový úsek neměnné vzhledem k objemu výroby a celkové variabilní náklady budou rostoucí úměrně s objemem výroby, pak lze celkové náklady vyjádřit tímto vzorcem:

$$N=a+b \times Q \quad (2)$$

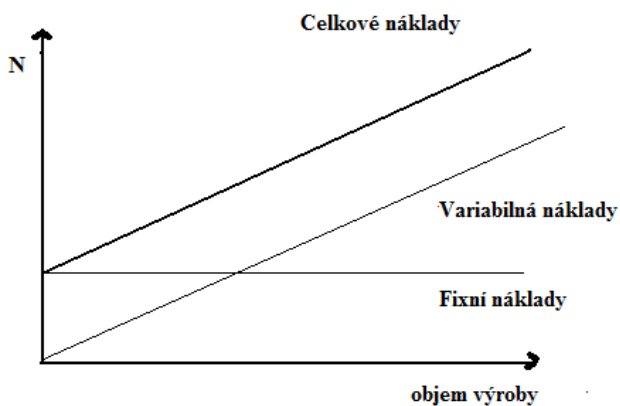
Kde:

N – celkové náklady

a – fixní náklady

b – náklady na jednotku produkce

Q – objem produkce.



Obrázek 2.2.10 Grafické vyjádření celkových nákladů [15]

2.2.5 Další členění nákladů

Kromě doposud výše zmíněných klasických metod klasifikace nákladů, které se zaměřují na podstatu nákladů, jsou i další metody klasifikace, označovány jako klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. Ovšem nejedná se ani tak o určité dělení nákladů, nýbrž o dané návrhy, které mohou být při manažerském rozhodování využity. [12]

- Relevantní a irelevantní náklady
- Utopené náklady
- Oportunitní náklady
- Explicitní a implicitní náklady

Relevantní náklady jsou náklady, jejichž výše se odvíjí v závislosti od přijetí, nebo zamítnutí konkrétního rozhodnutí. Jejich opakem jsou náklady irelevantní, jejichž výše zůstane stejná bez ohledu na to, zda bylo konkrétní rozhodnutí přijato nebo ne.

Utopené náklady, někdy označované též jako umrtvené náklady, je označení, které se používá pro stanovení další kategorie nákladů z manažerského hlediska. V tomto případě se jedná o náklady, které byly vynaloženy již v minulosti, ale nelze je žádným rozhodnutím v budoucnosti změnit.

Oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti, jsou náklady, které představují výši příjmu alternativy, o který firma přišla tím, že zvolila alternativu jinou.

Explicitní náklady jsou zaznamenány v rámci účetnictví v přesné výši. Implicitní náklady mohou být v účetnictví zaznamenány v jiné výši nebo vůbec. [10]

2.3 Náklady ve stavebním podniku

2.3.1 Stavební podnik

Jako stavební podnik lze nazvat podnik, jež vstupuje na stavební trh jako dodavatel, nebo zhotovitel, jehož hlavní činností je stavební výroba. Oproti průmyslové výrobě se stavební výroba liší danými vlastnostmi, které vyplývají z její charakteristiky. [11]

Charakteristická specifika stavební výroby:

- Znaky zakázkové výroby
- Hotová produkce je stacionární a výroba se přemísťuje

- Náročnější organizace výrobního procesu
- Delší výrobní cyklus
- Nižší využití výrobních kapacit [11]

Hlavní činností stavebního podniku je tedy provádění stavebních prací, které mohou být prováděny buď vlastními pracovníky stavebního podniku, nebo externími pracovníky, či jinými stavebními organizacemi, a to formou subdodávek.

Stavení činnost lze dále rozdělit na:

- Hlavní stavební výroba
- Přidružená stavební výroba
- Vedlejší výroba průmyslového charakteru (Hmoty, materiály, výrobky)
- Technologické montáže
- Pomocná výroba
- Ostatní činnosti [11]

Výsledkem stavebních činností mohou být ucelené stavební objekty nové výstavby nebo části stavebních objektů, a to ve formě dodávek stavebních prací na nové výstavbě, nebo na stavebních objektech, které se již využívají (modernizace, rekonstrukce, opravy). Stavební podnik zde může být v roli hlavního dodavatele, nebo subdodavatele. [11]

2.3.2 Druhy nákladů ve stavebním podniku

Nejvýznamnějším druhem nákladů ve stavební výrobě jsou náklady na materiál, a to zejména u stavebních prací, které jsou formou dodávek pozemním stavitelství. U tohoto způsobu stavebních prací mohou být náklady na použitý materiál na stavbě až ve výši 60 % z celkových nákladů, jež byly při stavební výrobě vynaloženy. Naopak u stavebních prací, které provádějí zejména zemní práce, jsou náklady na materiál téměř nulové. [11]

Další nejvýznamnější nákladovou položkou stavebního podniku jsou náklady, které jsou spjaty s výkonovými pracovníky. To se ovšem odvíjí od odvětví stavebního podniku a náročnosti stavební výroby. V některých odvětvích stavební výroby se náklady na pracovníky snižují z důvodu vysokého využívání mechanizace. [11]

Materiál ve stavebním podniku

Pro efektivní řízení materiálových nákladů v podniku, nutné jej detailně zatřížovat, a to podle potřeb podniku.

Základní členění materiálu:

- Členění podle potřeby evidence (základní, pomocné, provozní hmoty a obaly)
- Členění z hlediska doby převzetí do výroby (materiál přímé spotřeby a materiál do zásob)
- Členění pro kalkulace (přímý materiál a nepřímý materiál)
- Členění pro řízení množství spotřeby (materiály normované a materiály nenormované)

Základním vztahem pro výpočet celkového množství spotřebovaného materiálu je součin normy spotřeby materiálu a objemu množství materiálu. Pro zjištění nákladů vynaložených na spotřebu materiálu se celkové množství spotřebovaného materiálu vynásobí jednotkovou cenou materiálu.

Náklady na materiál se určí na základě součinu množství spotřeby a jednotkové ceny. Množství spotřeby se určí na základě součinu objemu výroby a normy spotřeby materiálu. [11]

Pracovníci ve stavebním podniku

Podnik pro své potřeby využívá jak fyzických, tak i duševních schopností pracovníků. Z čehož vyplývá první a základní dělení pracovníku stavebního podniku:

Dělníci:

- Výrobní dělníci (podílejí se přímo na výrobě)
- Nevýrobní dělníci (zajišťují výrobu a tím se podílejí nepřímo)

Pracovníci:

- Pracovníci řídicí, jež zajišťují stavební výrobu z hlediska organizačních potřeb podniku
- Pracovníci techničtí, jež zajišťují stavební výrobu z hlediska jejich technických požadavků

- Pracovníci hospodářští, jež zajišťují stavební výrobu z hlediska ekonomických potřeb podniku [11]

Odměňování pracovníků ve stavebním podniku.

Odměňování pracovníků za odvedenou práci je formou mzdy a dalších příslušných požitků, jež podnik pracovníkovi poskytuje. Základní systém odměňování je na základě mzdových tarifů, které so podnik upravuje podle svým možností a s ohledem na minimální mzdu. [11]

Členění mezd ve stavebním podniku:

- Podle charakteru činnosti je mzda časová, úkolová a kombinovaná
- Podle struktury mzdy je základní a individuální mzda
- Podle povinných úhrad vyplývajících z právních předpisů je hrubá a čistá mzda
- Podle provedených výkonů je fixní a variabilní mzda
- Podle druhu vyplácení mzdy je peněžní a nepeněžní formou

Složení nákladů na pracovníky ve stavebním podniku:

- mzdy za práci,
- náhrady za mzdy,
- úhrady do fondu sociálního a zdravotního pojištění,
- dobrovolné úhrady,
- sociální náklady dobrovolně poskytované podnikem,
- náklady na ochranu a bezpečnost práce.

Mzdové náklady podniku se vypočítají jako suma objemu základních mezd a ostatních složek mzdy všech pracovníků. [11]

Pracovní stroje a zařízení ve stavebním podniku

Pracovní stroje a zařízení jsou druhou nejdůležitější složkou podniku, které zajišťují stavební výrobu. A právě i z tohoto důvodu je nezbytné jejich důkladná evidence. Z hlediska řízení nákladů na pracovní stroje je zapotřebí jejich třídění a definování základních a dílčích ukazatelů, stanovení kalkulačního postupu a následně i kontrola dodržování plánu. [11]

Třídění strojů a zařízení:

- Z hlediska podílení se na výrobě se dělí na výrobní a nevýrobní
- Z hlediska doby pořízení zde hraje roli věková struktura, která informuje o stáří vybavení v podniku

Životnost pracovních strojů a zařízení se posuzuje z dvou hledisek. Prvním je hledisko technického využití, což je období, kdy zařízení poskytují technicky nezávadný užitek a druhým hlediskem je ekonomické využití, což je období, po které je účelné zařízení hospodářsky využívat. Na základě těchto hledisek pak podnik stanoví optimální dobu životnosti zařízení. [11]

Kapacita pracovních strojů a zařízení je výkonová schopnost pracovních strojů a zařízení v kvalitativním a kvantitativním smyslu. Rozlišujeme ji ze dvou hledisek, a to z hlediska technicky možného množství výroby vyjádřeného v měrných jednotkách za časovou jednotku (technická kapacita) a z hlediska hospodárnosti a efektivnosti (ekonomická kapacita). [11]

Náklady pracovních strojů a zařízení vznikají jejich pořízením a následným provozem:

- Pořizovací cena (cena bez DPH, náklady na převoz do místa výrobního podniku a všechny ostatní poplatky spojené s nákupem)
- Náklady provozu (náklady na opravy a údržbu, náklady na přesuny v rámci výrobních kapacit, úhrady úroků z úvěru a náklady na provozní hmoty)

Náklady na stroje a zařízení se ve většině případů kalkulují jako jednotkové náklady, které se rovnají sumě nákladů na pořízení a provoz, vztažené na hodinu provozu stroje. [11]

Při výpočtu bývají náklady vynaložené na pořízení stroje zastoupeny formou ročních odpisů tohoto pořízeného stroje.

2.4 Řízení nákladů ve stavebním podniku

Termín řízení nákladů je obecným souborem nástrojů a metod, které umožňují pracování s náklady a které zahrnují kalkulace, rozpočty a příslušné normy. Řízení nákladů se ve zkratce zabývá plánováním nákladů, jejich sledováním a zároveň jejich evidencí, a nakonec kontrolou nákladového plánu. [11]

V dnešní době je velkým trendem co nejvíce navyšovat zisky podniku. Zvýšení zisku na určitou úroveň lze například buď zvýšením objemu tržeb, nebo snížením nákladů. V případě stavebního podniku by mělo být hlavním cílem spíše efektivní vynakládání nákladů, a to právě pomocí řízení nákladů v podniku.

Snižování nákladů sebou přináší velké riziko, a to, že v návaznosti na snižování nákladů se sníží i hodnota a kvalita výkonu. Z tohoto důvodu musí podnik přistupovat ke snižování nákladů velice obezřetně. [12]

Aby se podnik vyvaroval tomuto riziku a dosáhl nákladové optimalizace a zvýšil tak efekt vynaložených nákladů, měl by se spíše zaměřit na lepší organizaci prováděných aktivit, než jen jednoduše „osekávat“ náklady. [12]

Dále budou popsány nákladové položky, které jsou pro stavební podnik charakteristické a na které by se měl podnik v rámci řízení nákladů.

Materiálové náklady

Náklady na materiál, a to zejména přímo spotřebovaný materiál, jsou jednou z nejpodstatnějších nákladových položek ve stavební výrobě. Způsoby, jakými lze optimalizovat materiálové náklady jsou dva:

- Nákup materiálu za nižší cenu
- Snížení plýtvání materiálu

Vzhledem k tomu, že stavební podnik má předem nadefinovaný specifický druh materiálu, který musí být při stavební výrobě použit, není možné, aby stavební podnik snížil náklady v podobě levnější alternativy materiálu. Druhou možností nákupu materiálu za nižší cenu je poskytnutá množstevní sleva od dodavatele materiálu. Což je ovšem problém pro menší podniky, které provádějí malé zakázky, jež svými potřebami na materiál nedosahují na požadované množství dodavatele.

Osobní náklady

Náklady vynaložené na pracovní sílu je třeba nejdříve rozdělit na přímé osobní náklady a nepřímé osobní náklady. [12]

Přímé osobní náklady představují náklady na spotřebu práce pracovníků, kteří se přímo podílejí na stavební výrobě. Obdobně jako tomu bylo u materiálu i zde jsou na výběr dvě možnosti optimalizace těchto nákladů:

- Snížení mezd pracovníků
- Zvýšení objemu produkce vzhledem k počtu pracovníků

Ovšem možnost snižování mezd pracovníků se nedoporučuje z hlediska rizika následného snížení výkonu a kvality provedení práce.

Nepřímé mzdové náklady, jsou náklady za administrativní pracovníky, pracovníky managementu a dalších osob, které se přímo nepodílejí na stavební výrobě. I zde jsou na výběr dvě možnosti optimalizace nákladů:

- Lepší využití těchto nákladů jako fixních zdrojů
- Optimalizace prováděných režijních činností [12]

Odpisy

Odpisy jsou taktéž velmi významnou položkou nákladů, která představuje snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku z důsledku jeho opotřebování.

Optimalizovat náklady podniku ve formě odpisů je možné těmito způsoby:

- Snížení odpisů využitím zařízení s nižší hodnotou
- Lepším využitím instalovaných zařízení

První možnost, a to zakoupení stroje nebo zařízení za nižší cenu, sebou nese riziko snížení kvality a výkonu stroje nebo zařízení, což může mít negativní dopad na celkovou produkci podniku. [12]

Externí služby a ostatní náklady

Tuto skupinu nákladů tvoří náklady, které doposud nebyly popsány. Jedná se zejména o náklady, které nemají přímý vztah k podnikovým výkonům, ale mohou být pro fungování podniku z určitých důvodů nezbytné. Tato skupina nákladů může být jakýmkoliv způsobem skrytá a identifikace těchto položek je velmi obtížná. [12]

„Pokud bychom chtěli hledat úspory nákladů tohoto druhu, je nezbytné analyzovat činnosti a aktivity, jež jsou díky těmto nákladům realizovány a následně analyzovat výkony prováděné pomocí těchto činností“. [12, s. 27]

Pro optimalizaci této nákladové skupiny nezbývá nic jiného, jež se zaměřit a zabývat strukturou činností a výkonů, za účelem identifikace činností, které jsou prováděny nedokonale. [12]

2.4.1 Informace pro nákladové řízení

Na základě výše minulé kapitoly je zřejmé, že snižování nákladů ne nemožné bez znalosti vztahů mezi náklady a danými výkony, a tudíž celkově bez kvalitních informací o nákladech, výnosech a majetkové struktuře podniku. Pro získání informací o peněžních a hodnotových tocích podniku složí nástroj, který zároveň tyto informace i eviduje, a tím je účetnictví. [12]

Finanční účetnictví

Finanční účetnictví tvoří účetní systém, který je určen primárně pro pro potřeby externích uživatelů, a to hlavně stát (finanční úřady, správa sociálního zabezpečení), banky a další finanční instituce, které poskytují podniku kapitál. Finanční účetnictví se řídí dle přísných pravidel, které regulují veškeré aspekty předkládaných informací. [12]

Manažerské účetnictví

Naopak manažerské účetnictví je určeno primárně manažerům podniku, pro jejichž potřeby je tento účetní systém konstruován a regulován. Informace, které manažerské účetnictví sleduje, jsou důležité pro interní potřebu podniku a pro nadcházející manažerská rozhodnutí. Jelikož je manažerské účetnictví upraveno na základě potřeb konkrétního podniku, je tedy zřejmé, že se struktura tohoto účetnictví u různých firem liší. [12]

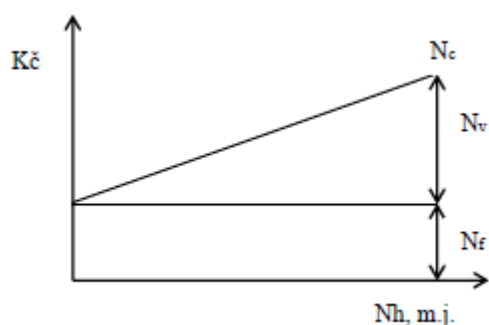
2.4.2 Nákladové funkce

Pro řízení nákladů stavebního podniku lze vhodně využít nákladové funkce, jež sledují vztah nákladů k vybraným veličinám, a to na základě ke změně objemu výroby nebo ke změně v čase. [11]

Řízení nákladů za použití nákladových funkcí má své pozitiva v tom, že pro konkrétní vymezené období a za momentálních podmínek si může podnik stanovit podíl fixních a variabilních nákladů, jejichž součtem budou náklady celkové. [11]

Fixní náklady zde představují náklady vynaložené na vybavení pro zajištění výroby a variabilní náklady jsou naopak náklady, jež se podílejí na výrobním procesu přímo a odvíjejí se od objemu výkonů. [11]

Za nejjednodušších podmínek a předpokladů, že je průběh variabilních nákladů proporcionální k příslušným výkonům a fixní náklady jsou pro dané období předem dány, lze tento vztah vyjádřit graficky tímto způsobem:



Obrázek 2.4.1 Celkové náklady ve vztahu k objemu [11, s. 97]

Kde:

N_c – celkové náklady

N_v – variabilní náklady

N_f – fixní náklady

N_h – výkonová normohodina

m.j. - měrná jednotka výkonu

[11]

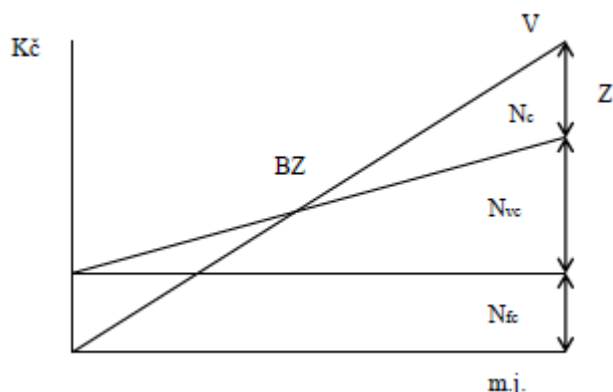
Měřením fixních nákladů lze zjistit, zda je majetek stavebního podniku využíván dostatečně efektivně. Z tohoto pohledu je třeba se zaměřit zejména pracovní stroje a zařízení, jež se přímo podílejí na stavební výrobě a samozřejmě efektivní využití pracovní síly, a to jak výkonových pracovníků, tak i ostatních pracovníků podniku. [11]

Cílem podniku je maximalizace využití zmíněných nákladů za účelem minimalizace nákladů zbytečných, které je třeba vyhledávat, sledovat a snižovat. Zbytečné náklady mohou vzniknout například při nákupu výrobního zařízení, které ovšem není dostatečně výkonově využíváno, nebo přijetím nové pracovní síly, která neplní požadované výkony. [11]

Vztah objemu výroby a nákladů výroby

Oceněním množství výrobních faktorů příslušnými cenami se dosáhne funkce celkových nákladů. Ovšem uplatnění funkce změn nákladů, které se vztahují k výrobě, ke změně objemu výroby je omezeno rozsahem činností, které jsou vykazovány stejnými měrnými jednotkami. Nákladová funkce slouží pro výpočet daných ukazatelů, jež ovlivňují objem výroby a nákladů, avšak za předpokladu předem definovaných podmínek. [11]

Při zjednodušených podmínkách a za předpokladu, že má vztah mezi náklady, objemem a výnosy proporcionální průběh a při předem stanoveném časovém období, lze funkci graficky znázornit tímto způsobem:



Obrázek 2.4.2 Celkové náklady v Kč a výnosy v Kč ve vztahu k objemu výroby [11, s. 100]

Kde:

V – celkové výnosy

Z – zisk

BZ – bod zvratu

Nc – celkové náklady

Nfc – fixní náklady celkové

Nvc – variabilní náklady celkové

m.j. - objem výroby v měrných jednotkách

[11]

Ve skutečnosti ovšem vztah mezi náklady, objemem a výnosy nemá proporcionální průběh, ale má tvar paraboly, kdy je pravděpodobný vznik více bodů zvratů. Pokud vzniká více bodů zvratů, jeví se stavební výroba zpočátku jako ztrátová, jež následně přechází na ziskovou, a nakonec opět zpět na ztrátovou, kdy důvodem může být změna jednotlivých faktorů, které výrobu zajišťují. [11]

Vztah výrobní doby a nákladů výroby

Stavební výroba sama o sobě zahrnuje velké množství různých činností, které jsou měřeny různými měrnými jednotkami. Z tohoto důvodu není možné výsledek stavební výroby měřit ve sčitatelných měrných jednotkách. Proto je zapotřebí pro řízení nákladů na této úrovni provést kumulaci hodnot na jednotnou měrnou jednotku. Jednotnou měrnou jednotkou mohou být produktivní pracovní hodiny, nebo zaplacené odpracované hodiny výkonových pracovníků. Náklady jsou následně funkcí produktivních pracovních hodin nebo zaplacených odpracovaných hodin výrobních pracovníků. [11]

2.4.3 Přiřazování nákladu objektu

Hlavním předpokladem pro použití jakékoli metody, jež usnadňuje řízení a snižování nákladů, je správné vyjádření účelu, za kterým byly tyto náklady vynaloženy. Zjednodušeně popsání příčiny, která vyvolala jejich spotřebu. Pro vyjádření této příčiny se používá pojem nákladový objekt. [12]

Nákladovým objektem je tedy jakákoliv činnost, nebo výkon, který vyžaduje oddělené sledování. Nejčastěji se jedná o výrobky, služby, nebo i projekty, či jednotlivá střediska. Vyjádření účelovosti vynaložených nákladů ve vztahu k nákladovému objektu je dosaženo pomocí přiřazování nákladů. [12]

- Přímé přiřazení nákladů – nákladovému objektu lze přímé náklady přiřadit přesně, jelikož mezi nimi existuje přímá vazba
- Nákladová alokace – tento termín se používá pro přiřazení nepřímých nákladů nákladovému objektu. Jelikož se nepřímé náklady ve většině případů vztahují k více nákladovým objektům, je potřeba provést přepočty těchto nákladů, jenž vyjádří podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu

[12]

Nákladová alokace je tedy proces, kdy neexistuje přímá vazba mezi nákladem a výkonem. Při použití nákladové alokace se používá zprostředkující veličina, za pomoci které je možné přiřadit nepřímé náklady objektu alokace. Tato veličina se označuje jako rozvrhová základna u tradičních nákladových systémů, nebo jako vztahová veličina u moderních procesních nákladových systémů. [12]

2.4.4 Nákladové kalkulace ve stavebním podniku

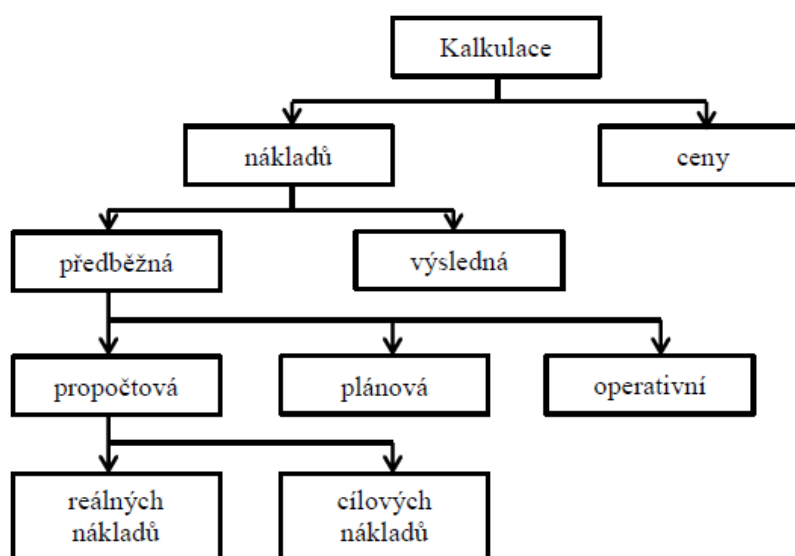
Základním kalkulačním nástrojem pro výpočet marže, zisku nebo i ceny je nákladová kalkulace. Problémem nákladových kalkulací je klasifikace nákladů na přímé a nepřímé, kdy právě nepřímé náklady a jejich problém alokace způsobil rozvoj jednotlivých kalkulačních metod a alokačních principů. [12]

Dalším problémem, který sestavování kalkulací ztěžuje je zvyšující se podíl režijních nákladů. Kalkulační metoda, která je pro stanovování množství nákladů na výkon použita, tedy vychází z daného způsobu nákladové alokace režijních nákladů.

Jednotlivé typy kalkulačních metod jsou různé právě způsobem provedení alokace režijních nákladů. [12]

Volba správné kalkulační metody je ovlivněna mnoha faktory. Při výběru nákladové kalkulace je vhodné brát ohled na strukturu prováděných výkonů a také to, že čím detailnější a přesnější metoda kalkulace bude použita, tím detailnější musí být i vstupní data potřebné k jejímu provedení. [12]

Nákladové kalkulace se nedělí pouze z hlediska způsobu přepočtu nákladů na jednotku výkonu, ale také podle účelu, kterému bude kalkulace sloužit. Dále se tedy dělí na kalkulaci předběžnou, výslednou a operativní. [12]



Obrázek 2.4.3 Kalkulační systém a jeho členění [12]

Základní typy nákladových kalkulací

Základní typy nákladových kalkulací dělíme podle dvou charakteristik:

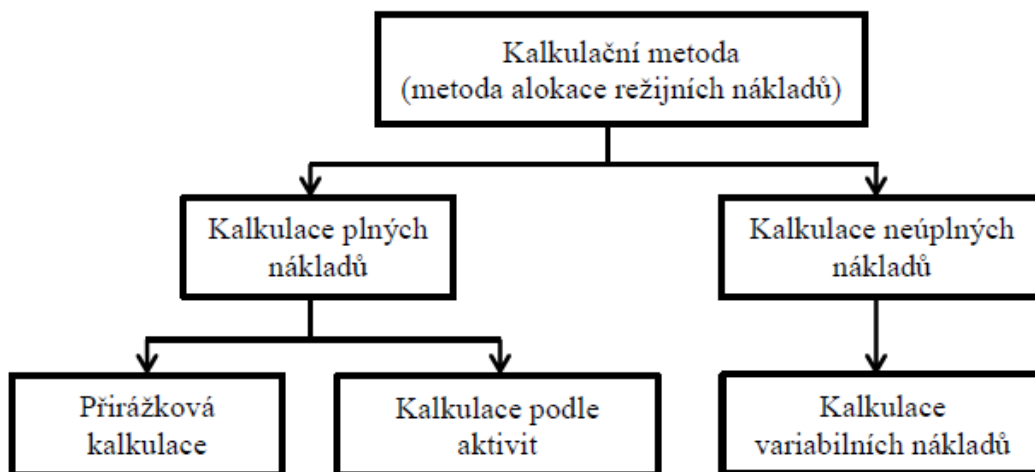
- Zda má kalkulace absorbovat všechny, nebo pouze část podnikových nákladů (absorpční, neabsorpční kalkulace)
- Podle způsobu alokace režijních nákladů objektu

Kalkulace, která má absorbovat všechny podnikové náklady nebo jen jejich části se dělí na absorpční kalkulace, jež v sobě zahrnuje veškeré náklady podniku a neabsorpční kalkulace, které počítají pouze s částí podnikových nákladů (variabilní náklady) a s ostatní náklady se zde na výkon nepřepočítávají. [12]

Kalkulace podle způsobu alokace nákladů objektu nabízí dvě možnosti. První možností je použití nějaké úrovně zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních

nákladů na výkon (alokační způsob porovnání). Druhou možností je přiřazení režijních nákladů s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem. [12]

Díky tomuto rozdělení má uživatel na výběr další tři možnosti volby kalkulační metody, které se liší způsobem alokace režijních nákladů výkonu. Jedná se o kalkulaci přírážkovou, kalkulaci podle aktivit a kalkulaci variabilní. [12]



Obrázek 2.4.4 Základní typy nákladových kalkulací [12]

2.4.4.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace Variabilní nákladů bývá také někdy označována jako metoda krycího příspěvku. Jedná se o kalkulaci neúplných nákladů, která rozděluje náklady na variabilní a fixní. Hlavním znakem této metody je snaha se vyhnout přiřazování režijních nákladů nákladovému objektu. Důvodem je, že při průměrování režijních nákladů na nákladový objekt dochází ke zkreslení výsledku. [12]

Průběh metody kalkulace variabilních nákladů je, že se k výkonu připočítají pouze variabilní náklady. Co se týče fixních nákladů, ty vyrovnává marže, která vychází z prodaného výrobku, nebo zakázky. [12]

Metoda kalkulace variabilních nákladů se používá jak na zjištění množství a následné kontroly nákladů vynaložených na výrobu, tak i pro výpočet nákladů, jako podkladů pro cenové výsledné kalkulace. [12]

Metodu kalkulace variabilních nákladů je možné v praxi použít v několika provedeních, jež jsou různé svým přístupem ke skladbě fixních nákladů:

- Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů
- Vícestupňová kalkulace variabilních nákladů

[12]

V případě jednostupňové varianty kalkulace variabilních nákladů se fixní náklady řadí do jedné skupiny nákladů, a to celého podniku. Což znamená, že se v tomto případě fixní náklady dále nerozdělují a jsou brány jako celek. [12]

Naopak tomu je v případě vícestupňové varianty kalkulace variabilních nákladů, kdy se fixní náklady již roztřizují do určitých skupin. Díky tomuto rozdělení fixních nákladů je možné je dále přiřadit konkrétnímu nákladovému objektu, ke kterému mají vztah. [12]

Metoda kalkulace variabilních nákladů má své pozitiva v tom, že umožňuje sledovat podíl variabilních a fixních nákladů na daném nákladovém objektu, což lze využít například při manažerských rozhodnutích, ovšem na druhou stranu tato metoda neposkytuje žádné informace o struktuře a příčině spotřeby fixních neboli v tomto případě režijních nákladů, a právě z tohoto pohledu není tato metoda pro optimalizaci režijních nákladů vhodná. [12].

2.4.4.2 Přirážková kalkulace

Tato metoda kalkulace se řadí do kalkulací plných nákladů a rozděluje náklady na přímé a nepřímé. Přirážková kalkulace je charakteristická svojí jednoduchostí a zároveň širokou využitelností, kdy je tato metoda vhodná téměř pro každý podnik, a tudíž i pro podnik stavební.

„Přirážková kalkulace kalkuluje výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu, označeného jako režijní přirážka.“ [12, s. 69]

Do přímých nákladů, které mají přímou vazbu na kalkulační jednici neboli nákladový objekt patří výrobní materiál, mzdy výkonových pracovníků, náklady na výrobní stroje a ostatní přímé náklady. [11]

Co se týče nepřímých (režijních) nákladů, ty jsou přiřazeny nákladovému objektu pomocí určitého zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů.

U přírážkové kalkulace je možné stanovit rozvrhovou základnu ve dvěma způsoby. Podle formy rozvrhové základny se následně určí forma režijní přírážky:

- rozvrhová základna vyjádřená peněžně

$$RP = \frac{NRN}{RZ}$$

Kde: RP – režijní přírážka v % (3)

NRN – nepřímé režijní náklady v Kč

RZ – rozvrhová základna v Kč

- rozvrhová základna vyjádřená naturální formou

$$RP = \frac{NRN}{RZ}$$

Kde: RP – režijní přírážka v Kč (4)

NRN – nepřímé režijní náklady v Kč

RZ – rozvrhová základna v naturální formě

[12]

Přirážková kalkulace se dále dělí na dvě varianty. První variantou je sumační přírážková kalkulace, která pro výpočet režijních přírážek dosazuje jednu společnou rozvrhovou základnu. Naopak druhá varianta – diferencovaná přírážková kalkulace používá různé rozvrhové základny pro různé celky režijních nákladů, čímž je tato varianta přesnější než sumační přírážková kalkulace, a zároveň i vhodnější pro potřeby stavebního podniku. [12]

Jak již bylo zmíněno výhodou této metody kalkulace spočívá její jednoduchostí a zároveň podává podniku informace o tom, jakým podílem se podílejí na výkonu přímé a nepřímé náklady. Ovšem na druhou se nejedná o nejpřesnější metodu. [12]

Aby byly nepřesnosti co nejmenší je vhodné dodržovat tyto body:

- Pravidelné aktualizace kalkulované režijní přírážky
- Vhodné rozdělení režijních nákladů do skupin s podobnými vlastnostmi
- Pro jednotlivé režie by měly být zvoleny rozvrhové základny, které co nejlépe vystihují podstatu tohoto druhu režijních nákladů
- V případě existence více středisek zvolit střediskové režijní sazby
- Provádět u vytipovaných výkonů kvalifikovaný odhad rozdělení režijních činností.

[12]

2.4.4.3 Kalkulace nákladů podle aktivit-ABC (Activity – Based Costing)

Posledním typem kalkulace je kalkulace nákladů podle aktivit. Jedná se o kalkulaci plných nákladů, kdy tato kalkulace používá pro přiřazení nákladů nákladovým objektům měření reálných fyzických výkonů vykonávaných činností a aktivit. [12]

Oproti přírážkové kalkulaci zde vztah mezi nákladem a výkonem netvoří rozvrhová základna, ale činnosti a aktivity podniku. Tato metoda svým použitím podniku podává velké množství informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které začali být používány nejen pro samotnou nákladovou kalkulaci, ale i pro řízení činností v podniku a pro zlepšení organizace podnikových procesů a aktivit.

ABC kalkulace neslouží jen jako nástroj pro výpočet nákladů na daný nákladový objekt, ale svojí podrobností patří k důležitým nástrojům nákladového řízení, jež slouží ke snižování nákladů a jejich optimalizaci. [12]

Nevýhodou této kalkulace je její velká složitou a náročnost z hlediska potřebných podrobných dat pro její zpracování. Potřebné informace mají často i nefinanční charakter, takže se uživatelé ABC kalkulace mohou setkat s problémy při jejich získávání. [12]

2.4.5 Rozpočtování režijních nákladů

Rozpočtování režijních nákladů je podstatné pro uvedené kalkulační metody. Pro kalkulaci variabilních nákladů poskytuje informace o výši fixních nákladů, které je nutné pokrýt příslušnou marží a pro přírážkovou kalkulaci podává výši režijních nákladů, která se následně přiřazuje k přímým nákladům za účelem stanovení ceny za výkon.

Pro rozpočtování režijních nákladů lze použít například metodu indexní, která funguje a základě sledování rozpočtů předchozích období, které jsou následně podnikem usměrňovány, což může být provedeno mnoha způsoby, jenž se odvíjí od potřeb podniku.

Další metodou je rozpočtování od nulového základu (Zero – Based Budgeting – ZBB), kdy tato metoda rozpočtuje režijní náklady od nuly. Principem této metody je přísné posuzování všech dosavadních nákladů, což je z časově velmi náročné, ale na druhou stranu velmi efektivní a přesné.

3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

V této části diplomové práce představím stručně společnost XY s.r.o., její historii a rozvoj, předmět podnikání, organizační strukturu a vývoj počtu zaměstnanců za období 2014 do roku 2018.

3.1 Historie a rozvoj společnosti

Společnost XY s.r.o. byla založena v březnu 2002 za účelem podnikání v mnoha oborech, se kterými má dlouholeté zkušenosti z předešlé činnosti. Společnost byla založena třemi společníky. Tito tři společníci vložili do společnosti jako základní kapitál rovným dílem 94 000 Kč. Každý z jednatelů se orientuje na danou oblast činnosti. Dva společníci se pohybují v oblasti topenářství a vodoinstalací a třetí společník v oblasti zemních prací.

3.2 Současná pozice společnosti XY s.r.o. na trhu

Společnost XY s.r.o. ve stavebnictví působí zejména ve stavební výrobě. Její oblast působení je široká, ovšem mezi hlavní činnosti firmy patří zemní práce, inženýrské sítě, topenářství a vodoinstalace.

Celá společnost funguje jako uzavřená a samostatná jednotka, nemá tedy nad sebou žádnou vyšší organizační jednotku ani mateřskou společnost. Společnost preferuje dlouhodobě spíše stálý pracovní tým zaměstnanců. Na hledané pracovní pozice vybírá spíše lidi s praxí v oboru.

Analýza obchodní situace firmy zahrnuje samozřejmě trhy, na kterých se firma pohybuje a její konkurenci na nich. Firma XY s.r.o. díky počátečnímu vkladu společníků vstoupila na trh se základním kapitálem ve výši 282 000 Kč. Trhy, na nichž se společnost pohybuje, jsou dva. Prvním je tuzemský trh, který zajišťuje asi devadesát procent práce a tržeb. Nabídky práce fungují napříč celou republikou. Avšak nejvíce zakázek má společnost v blízkém okolí. Druhým trhem je zahraniční trh, ovšem zakázek bylo malé množství a všechny byly na Slovensku.

Na zakázkách společnosti mají hlavní podíl právnické osoby. Občas se na tvorbě zisku podílí i osoby fyzické, ovšem většina zisku pochází ze zakázek od právnických osob. Firma má tento rok celkem 169 zakázek. Počet zakázek firmy za rok se odvíjí od velikostí a náročnosti zakázek. Dalším důležitým faktorem je samozřejmě ekonomická situace státu, ale také klimatické podmínky, které mají na průběh a lhůtu dokončení obrovský vliv. Aktuálně společnost pracuje celkem na šesti zakázkách. V Prostějově provádí výkopové práce a položení inženýrských sítí pro novostavbu haly, v Boskovicích se jedná o provedení nové kanalizace a

vodovodu na ulici Podlesí, v Letovicích na ulici Zámecká se provádí nový plynovod atd.

Společnost má velmi dobré vztahy se svými smluvními dodavateli. Mezi tyto hlavní dodavatele patří zejména Ptáček – velkoobchod, a.s., JOKVA OLOMOUC, a.s., DEK a.s. Flamex – Stavebniny 2000, spol. s.r.o. Co se týče dodávky materiálů na stavbu jako jsou kameniny, písek nebo beton, zde vybírá společnost své dodavatele dle jednotlivých lokalit staveb a jejich cenové nabídky.

3.3 Předmět podnikání společnosti XY s.r.o.

Společnost XY s.r.o. má rozsáhlou nabídku služeb. Mezi služby, které nabízí patří stavební a zemní práce, plynárenství, zdravotnická instalace, elektromontáže, svařování, zámečnictví, měření a regulace tepelných zařízení, autorizované měření emisí, servis a poradenská činnost.

3.3.1 Stavební a zemní práce

Firma provádí zejména stavební práce potřebné k průběhu montáží trubních rozvodů a ocelových konstrukcí, výkopové práce pro inženýrské sítě, pro zakládání stavebních objektů a terénní úpravy. Dále zabezpečuje přesun a převoz staveních materiálů suti a výkopku.

K stavebním a zemním pracím má společnost k dispozici Traktorbagr JCB 4CX, Kolové rypadlo JCB JS 175 (2x), Pásové minirypadlo JCB 8030, Pásový bagr JCB 220, Řezačka spár (3x), Vibrační příkopový válec Bomag BMP 851(3x), Nakladač BOBCAT S 175, IVECO TRAKKER AD 380 T 44 440, SCANIA – nákladní automobil – třístranný sklápěč (2x), Bourací kladivo HM 1560Q (2x).

3.3.2 Servis

Dále se společnost zaměřuje na oblast servisu. Provádí záruční i pozáruční servis všech výrobků firem: PROTHERM, THERM, MORA, KP, VIADRUS, DESTILA, KARMA, GASEX, QUADRIGA, WEISHAUP, GIERSCH, RAPIDO, ROBERTS GORDON, MIDVO, ROBUR, CNIM BABCOCK, GESTRA, KOMEXTERM.

V zimním období zajišťuje nepřetržitý servis kotlů a hořáků, měření emisí a regulace včetně všech zařízení, které společnost monitoruje.

Servis zabezpečuje 6 techniků a 4 administrativní pracovníci. Odborně je zabezpečena dvěma pracovníky se středním vzděláním. Šestnáct pracovníků je vyučeno v oboru instalatér – topenář (svářeč), čtyři ve strojních profesích, 2 řidiče s profesním řidičským průkazem a tři mají odbornou kvalifikaci v elektrotechnice.

3.3.3 Plynárenství

Společnost provádí komplexní výstavbu a opravy zařízení pro rozvod plynu v rozsahu: domovní plynovody, NTL, STL, VTL, WTL plynovody pro veřejnou potřebu, průmyslové plynovody. Plynovody provádí z oceli a PE. Společnost je smluvním partnerem Jihomoravské plynárenské, a.s.

3.3.4 Zdravotechnická instalace

Mezi činnosti patří montáž vnitřní kanalizace, vnitřních rozvodů vodovodu a zařizovacích předmětů.

3.3.5 Elektromontáže

Firma se zabývá montáží elektrovytápění – kotlů, topných panelů. Dále provádí montáž elektro zařízení a instalací specializovaných na vytápění a rozvodů elektrické energie.

3.3.6 Svařování

Společnost zabezpečuje svařování obloukem a plamenem, svařování plastových rozvodů na tupo i pro elektrotvarovky.

3.3.7 Zámečnictví

Firma provádí zhotovení a montáž ocelových konstrukcí dle požadavků zakázky.

3.3.8 Měření a regulace

Provádí dodávku a montáž měřidel tepla, měření páry a dodávky regulační techniky teplovodních a parních systémů vytápění.

3.3.9 Autorizované měření emisí

Další činností firmy je autorizované měření emisí plynových kotlů a hořáků.

3.3.10 Poradenská činnost

Společnost se zaměřuje na návrhy optimalizace spotřeby tepla pro vytápění a technologie celých podniků a jejich následnou realizaci.

3.4 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY s.r.o.

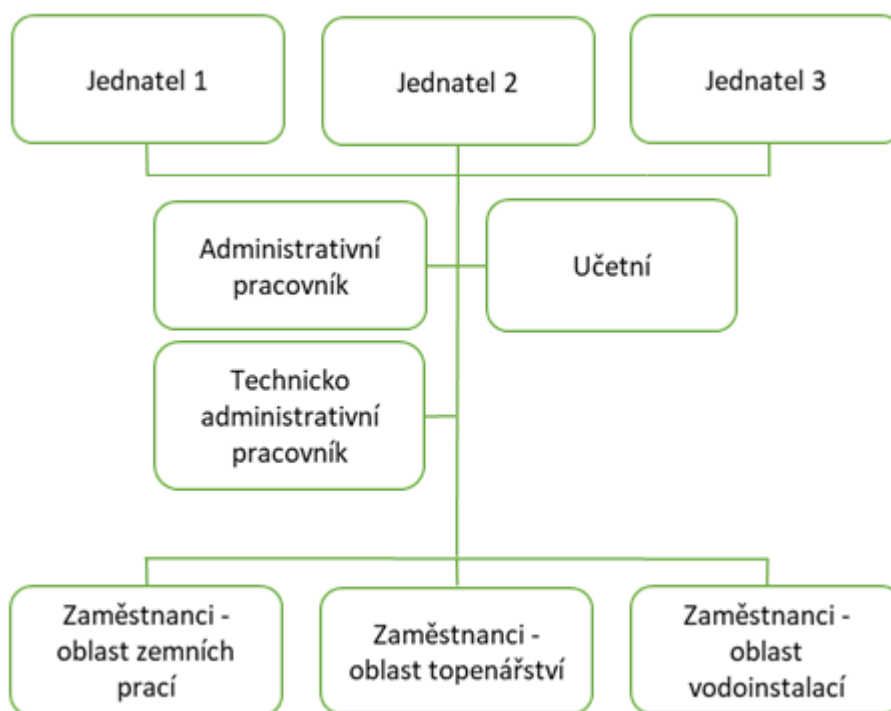
Společnost si od roku 2002, kdy byla založena, drží přibližně stejný počet pracovníků. Výkonových pracovníků má vždy v rozmezí od 25 do 30 zaměstnanců a THP si drží

na stálém počtu čtyř pracovníků. Vývoj zaměstnanců za posledních 5 let je znázorněn v tabulce.

Rok	Počet výkonových zaměstnanců	Počet THP	Jednatelé	Celkem
2014	31	4	3	38
2015	32	4	3	39
2016	29	4	3	36
2017	26	4	3	33
2018	26	4	3	33

Tabulka 3.4.1 Počet zaměstnanců ve společnosti XY s.r.o.

3.5 Organizační struktura společnosti XY s.r.o.



Obrázek 3.5.1 Organizační struktura společnosti XY s.r.o.

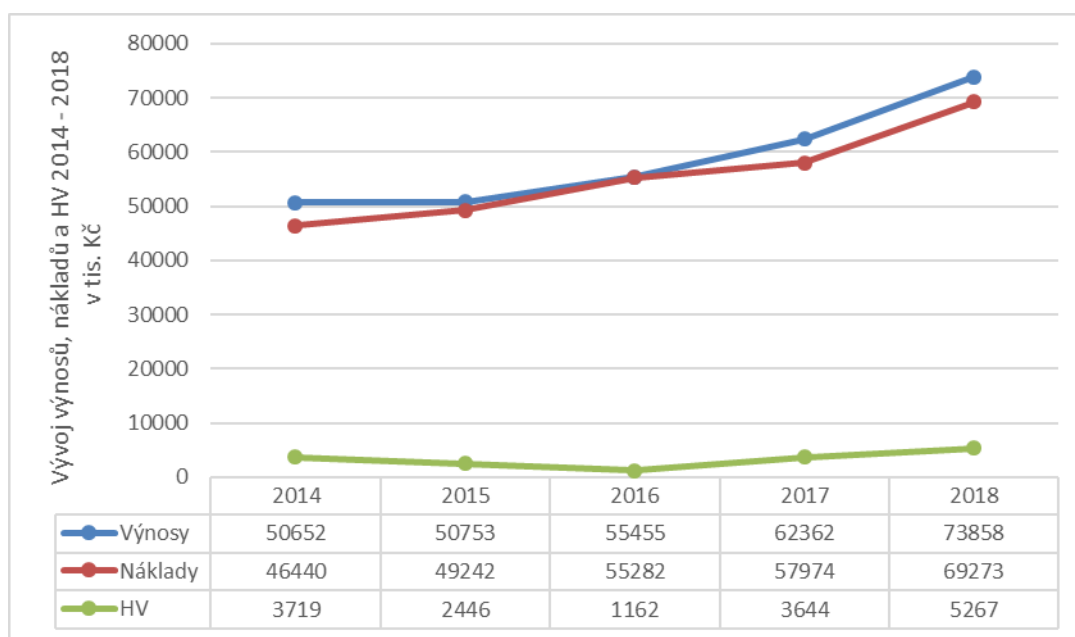
Společnost XY s.r.o. řídí společně tři společníci, přičemž každý z nich má na starost jinou oblast podnikání. První dva společníci mají na starost oblast topenářství a vodoinstalací a třetí společník řídí oblast zemních prací. Pro celou společnost pracuje jedna společná administrativní pracovnice, jeden technicko – administrativní pracovník a účetní.

4 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

V této části diplomové práce budu sledovat a analyzovat náklady společnosti, a to v období 2014–2018. Nejdříve provedu analýzu nákladů dle druhového členění, jelikož se řadí mezi základní a velmi důležité členění a díky nim jsme schopni vyjádřit, jak velkou část tvoří jednotlivé druhy nákladů vzhledem k celkovým nákladům. Další analýza bude zaměřena na změny nákladů v závislosti na objemu výroby. Tato analýza dává informaci společnosti a daném množství výroby, která je potřeba pro pokrytí celkových variabilních a fixních nákladů a kdy se začíná tvořit zisk. Veškeré data jsou čerpány z výkazů zisku a ztrát od roku 2014 do roku 2018 (viz PŘÍLOHA A1 – A5).

4.1 Přehled základních ekonomických výsledků společnosti

Před samotnou analýzou nákladů společnosti dle druhového členění je vhodné ukázat přehled ekonomických výsledků společnosti v hodnoceném období, tedy od roku 2014 do roku 2018. Což poukáže na plnění základního ekonomického cíle, a to dosahování zisku.



Obrázek 4.1.1 Vývoj výnosů, nákladů a HV 2014–2018

Z grafu je zřejmý vysoký podíl nákladů k výnosům, který se v letech 2014–2018 pohybuje v intervalu od 91,7 – 99,7 %. Tohoto obrovského procenta náklady dosáhly v roce 2016. V roce 2014 se ve firmě snížily náklady oproti roku 2013 především z důvodu ukončení zakázky AZ Tower Brno, kde byl značný podíl nakupovaných dodávek.

V následujícím roce se náklady naopak zvýšily, tentokrát se jednalo o náklady mzdové, kdy je důvodem zvýšení hrubých mezd zaměstnanců. Celkové náklady se tedy oproti roku 2014 zvýšily o 4,4 %. A hospodářský výsledek se pochopitelně snížil, jelikož výnosy v roce 2014 a 2015 je téměř srovnatelné.

Rok 2016 byl pro společnost XY s.r.o. za sledované období nejnáročnější. Důvodem snížení provozního výsledku hospodaření o 1 304 000 Kč je hlavně menší ziskovost zakázek a opětovné zvýšení mzdových nákladů. Náklady se zde v tomto roce zvýšily o 2,7 % a v poměru oproti celkovým výnosům se vyšplhaly až na 99,7 %, kdy hospodářský výsledek se v roce 2016 snížil na své minimum za sledované období.

V roce 2017 se pro společnost vyvíjel naopak velmi pozitivně. Hospodářský výsledek se zvýšil o 2 931 000 Kč. Hlavní roli sehrály tržby, které se zvýšily o 5 138 000 Kč. Součástí jsou i tržby za prodaný nepotřebný majetek (traktorbagr JCB, nákladní automobily), a to ve výši 1 755 000 Kč.

Rok 2018 opět překonal předchozí rok, kdy hospodářský výsledek se oproti minulému roku navýšil o 2 176 000 Kč. Stejně jako tomu bylo v minulém roce i zde je důvodem zvýšení tržeb, ovšem tentokrát až o 13 231 000 Kč. Velký vliv na rostoucí tržby má bezpochyby nově pořízená mechanizace v průběhu roku 2017 (nepatrný vliv byl zřejmý již v tomto roce). Společnost pořídila kolový bagr JCB, nákladní automobil, osobní automobily. Zvýšily se zde i jiné provozní výnosy, kdy důvodem tohoto zvýšení je prodej železného šrotu a náhrady od pojišťovny.

Vývoj hospodářského výsledku měl zpočátku klesající charakter díky vysoké konkurenci společnosti, což způsobovalo snižování ceny za poskytované služby, a tudíž i snižování ziskovosti zakázek za účelem konkurencechopnosti firmy a aby si udržela zákazníky. K velkému obratu hospodářského výsledku došlo, jak již bylo zmíněno výše, v roce 2017, díky větší produktivitě firmy a nové mechanizaci. Zvyšující vývoj hospodářského výsledku zůstal, a i nadále se jeví velmi pozitivně.

4.2 Analýza nákladů dle druhového členění

V následující části budu analyzovat, jak se vyvíjely náklady dle druhového členění. Veškerá data čerpám z účetních výkazů společnosti (Příloha 1), a to za použití vertikální analýzy, která vyjadřuje procentuální zastoupení jednotlivých nákladových položek vůči stanovené základně, jenž představuje 100 %. Jako tuto základnu jsem zvolila celkové náklady.

(v tis. Kč)	2 014		2 015		2 016		2 017		2 018	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Výkonová spotřeba	31 007	67	32 203	65	38 541	70	38 909	67	47 538	69
Osobní náklady	11 823	25	13 865	28	15 051	27	13 929	24	15 607	23
Daně a poplatky	217	0	257	1	260	0	280	0	183	0
Odpisy	1 436	3	1 538	3	0	0	2 595	4	3 644	5
ZC prodaného materiálu	278	1	213	0	213	0	635	1	105	0
Ostatní PN	237	1	96	0	169	0	83	0	124	0
Nákladové úroky	8	0	10	0	43	0	66	0	122	0
Ostatní FN	620	1	524	1	713	1	626	1	705	1
Daň z příjmů	814	2	536	1	292	1	851	1	1 245	2
Celkové náklady	46 440	100	49 242	100	55 282	100	57 974	100	69 273	100

Tabulka 4.2.1 Náklady dle druhového členění v letech 2014-2018

Z procentuálního rozboru nákladů uvedeného výše je patrné, že největší podíl na celkových nákladech společnosti zastává výkonová spotřeba, což je pro stavební podnik typické. Náklady na výkonovou spotřebu tvoří spotřeba materiálu, energie a služeb.

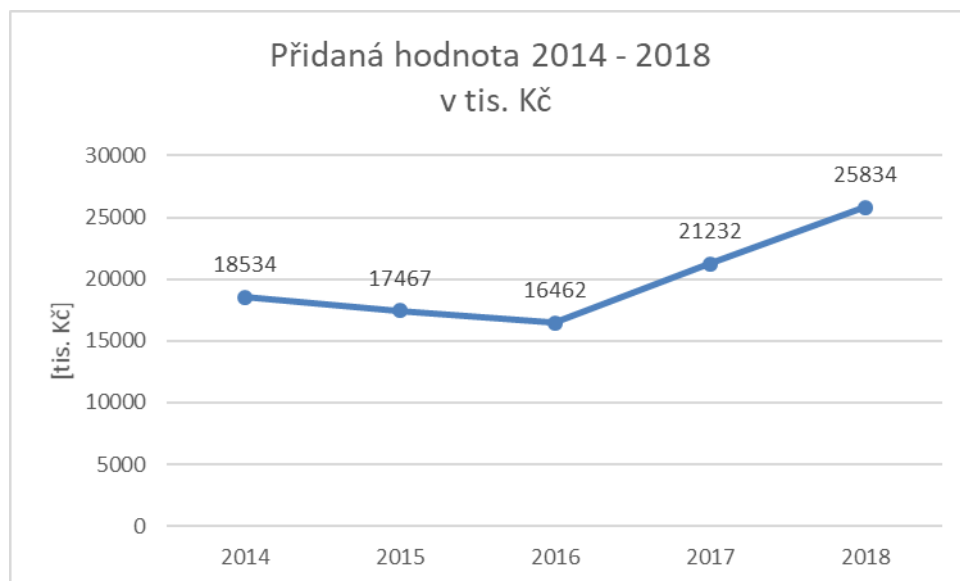
Spotřeba materiálu a energie se na výkonové spotřebě se za sledované období pohybuje v intervalu od 57,5 % do 71,4 %. Nejvyšší procentuální zastoupenost mají v roce 2014. Další roky už jsou náklady na spotřebu e energie stabilní (57,5 – 63,2 %). Služby v podobě kooperací zaujímají ve sledovaném období vůči celkovým výkonovým nákladům podíl od 28,6 – 42,5 %. Nejnižší procentuální zastoupenost vůči celkovým výkonovým nákladům mají služby právě v roce 2014, což je, jak již bylo uvedeno výše ukončením zakázky AZ Tower, kde byl právě velký podíl služeb. V dalších letech se již náklady na kooperace podílejí konstantně v intervalu od 36,8 – 42,5 %.

Podíl celkových osobních nákladů výrazně roste, v roce 2015 byl zaměstnán nový zaměstnanec, a navíc se zvýšily hrubé mzdy zaměstnanců. Oproti tomu roku 2016 se sice snížil počet zaměstnanců, ale opět se zvýšily mzdové náklady. V roce 2017 je pokles mzdových nákladů, jenž je způsoben snížením počtu zaměstnanců a již nebyly navyšovány mzdové náklady. Ovšem roku 2018 opět byly mzdové náklady navýšeny. Procentuální vyjádření osobních nákladů vůči celkovým nákladům společnosti za sledované období se jeví stabilně (22,5 – 28,2 %).

V analyzovaném období došlo samozřejmě i k nárůstu podílu odpisů vůči celkovým nákladům. Odpisy se pohybují v intervalu od 3,1 – 5,3 %. Do roku 2015 jsou náklady na odpisy stálé, zvrát přišel v roce 2016, kdy odpisové náklady jsou nulové a neodepisuje se zde žádný majetek. Odpisové náklady se navýšily opět v roce 2017, kdy byl nakoupen dlouhodobý hmotný majetek v podobě kolového bagru JCB,

nákladního automobilu a osobních automobilů. V roce 2018 se opět odpisy zvýšily, též nákupem nové mechanizace.

Celkové náklady, jak je znatelné z tabulky, jsou stále rostoucí, což je zapříčiněné hlavně právě zmíněnými rostoucími výkonovými náklady, osobními náklady a odpisy. Na začátku sledovaného období byly ve výši 46 440 000 Kč a na konci sledovaného období, tedy v roce 2018, se vyšplhaly až na 69 273 000 Kč.



Obrázek 4.2.1 Vývoj přidané hodnoty společnosti XY s.r.o.

Přidaná hodnota je chápána jako hodnota přidaná zpracováním v daném podniku. Tvoří ji rozdíl mezi hodnotou vyrobených statků a nákladů vynaložených na nákup materiálu, energie a služeb použitých na jejich výrobu.

V analyzovaném období má přidaná hodnota do roku 2016 klesající charakter, což je zapříčiněno výkonovými náklady, které mají rychleji stoupající charakter oproti tržbám. Zvrat přidané hodnoty nastal v roce 2017, ve kterém se zvýšila ziskovost a produktivita zakázek, a to s nižšími náklady na materiál a služby, jež tvoří převážně kooperace. Při nákupu materiálu a zadávání kooperací se vychází z hodnocení dodavatelů. Na základě tohoto hodnocení vedení vybere vhodného dodavatele. Mezi hlavní kritéria, která se hodnotí, patří hlavně cena, kvalita dodávek, termíny plnění dodávek, servis, služby a poskytnutá splatnost.

5 ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

V následující kapitole se zaměřím na popis metod řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o. představím současný informační systém, který společnost využívá ke sledování nákladů a jejich evidenci. Dále popíšu stručně kalkulační systém používaný ve společnosti pro stanovení cen zakázek.

V rámci plánování se firma soustředí především na operativní řízení a přizpůsobování se náhlým změnám, zapříčiněného zejména konkurenčním prostředím. Hlavní pozornost při plánování má tvorba předběžné kalkulace. Předběžná kalkulace je vytvářena v softwaru od společnosti RTS BuildPoweru.

5.1 Informační systém pro řízení nákladů

Pro řízení a sledování všech nákladů společnosti používá firma účetní program Pohoda, ve kterém tyto náklady eviduje. Společnost se snaží své náklady evidovat na analytických účtech. Ovšem hlavním problémem společnosti XY s.r.o. je, že vůbec nerozděluje náklady na přímé a nepřímé a úplně v minimální míře má rozdělené náklady, které jsou vynaložené na správu společnosti, což znamená, že je zde absence kontroly a řízení celkových režijních nákladů společnosti. A to i přes to, že má společnost dostatečné podklady k tomu, aby náklady detailněji rozdělovala. Na přelomu roku 2018 a 2019 nastoupila do firmy nová administrativní pracovnice, která si je těchto všech nedostatků vědoma a od začátku svého působení ve společnosti se snaží tyto problémy postupně minimalizovat.

Společnost by měla náklady sledovat, pokud možno co nejpodrobněji, a to z mnoha důvodů. Podrobné roztržování nákladů do příslušných analytických účtů, a hlavně jejich podrobnější označování z hlediska jejich vzniku umožňuje následně snadnější sledování, řízení a kontrolu, což může vést k lepšímu hospodářskému výsledku společnosti.

Veškerá data použitá v této kapitole jsem čerpala z výsledovek po střediscích analytický (viz. PŘÍLOHA A6 – A7).

5.2 Současná metoda kalkulace ve společnosti XY s.r.o.

Společnost XY s.r.o. vytváří kalkulace k zakázkám dle vlastní šablony, kterou si vytvořili v roce již na počátku podnikání. Pracovnice obchodního oddělení zpracovává kalkulace k jednotlivým zakázkám na základě podkladů a informací, které získává od technicko – administrativního pracovníka, jenž se o tyto záležitosti stará a zpracovává je právě jako výstupy pro kalkulace. Jelikož se jedná o stavební výrobu, pro kalkulace je zapotřebí, aby byl k dispozici technologický postup prací a

seznam veškerého materiálu, který je pro výstavbu nezbytný. Každá kalkulace tedy představuje soubor položek, jež jsou potřebné pro konkrétní stavební výrobu.

Firma vytváří dva druhy kalkulací, a to kalkulaci předběžnou a výslednou. Obě dvě kalkulace jsou vytvářeny v jiné časové etapě projektu. Předběžnou kalkulaci společnost vytváří ve dvojnásobném provedení. Jedno provedení je vytvořeno v oceňovacím softwaru a druhé je zpracováno v rámci šablony v programu Excel. Nejprve se zpracovává oceňování stavebních prací pomocí softwaru od společnosti RTS, a to konkrétně v programu BUILDpower. Tato kalkulace je vytvořena jako cenová nabídka pro výběrové řízení zakázky, o kterou má společnost zájem. Ceny, které se používají v položkovém rozpočtu z cenové databáze tohoto programu, jsou pouze ceny doporučené od dodavatele softwaru. Společnost doporučené ceny využívá pouze v případě, že se jedná o položky, se kterými společnost prozatím nepracovala a nemá tedy pro ně stanovenou vlastní cenu. Použité doporučené ceny jsou následně upraveny, nejčastěji sníženy, koeficientem, jež si společnost zvolí, a to z důvodu, aby byla společnost schopná konkurovat cenovým nabídkám ostatních soutěžících společností. Ostatním položkám firma přiřazuje ceny na základě databáze cen konkrétních položek, jež byly použity při předchozích zakázkách.

Druhou předběžnou kalkulaci si zpracovává společnost sama pro sebe. Stavební práce se oceňují v již přednastavených excelovských tabulkách. Společnost v tomto případě oceňuje konkrétní položky cenami, které firma získala od hlavního poptávaného dodavatele materiálu a služeb.

Na základě porovnání vytvořené cenové nabídky, se kterou by společnost vstoupila do výběrového řízení o zakázku a předběžné kalkulace vytvořené pomocí poptaných cen od hlavních dodavatelů materiálu, se společnost následně rozhodne, zda je pro ni výhodné o předmětnou zakázku soutěžit nebo ne.

Výslednou kalkulaci zakázky společnost zpracovává v již vytvořené a osvědčené šabloně v programu Excel. V této kalkulaci jsou již zahrnuty skutečně vynaložené náklady společností na spotřebovaný materiál a doprovodné služby, které byly nezbytné k dokončení stavebních prací na zakázce. Náklady na provedení prací výkonovými zaměstnanci jsou kalkulovány jednotnou sazbou 400 Kč/hod. Tato sazba je přiřazována na jednu odpracovanou hodinu jednoho výkonového pracovníka. Stanovená hodinová sazba pokrývá veškeré přímé zpracovací náklady společnosti včetně nákladů režijních. Z čehož vyplývá, že tato kalkulace není členěna dle standardního kalkulačního vzorce a není rozdělena na přímé náklady, které obsahují přímý materiál, přímé mzdy, stroje a ostatní přímé náklady a nepřímé náklady, mezi něž patří režie výrobní a správní, ale společnost používá nejjednodušší metodu kalkulace, a to kalkulaci dělením. Společnost tuto kalkulaci používá již od začátku podnikání.

Společnost nemá na zakázkách pevně stanovenou sazbu zisku. Firma si zajišťuje minimální ziskovost procentuální přírůžkou k ceně jednotlivých položek a druhým způsobem je pevně stanovená celková cena zakázky, na základě pevné dohody se zákazníkem. Bohužel tento způsob oceňování je pro společnost velice riskantní z důvodu, že se mohou změnit podmínky v průběhu provádění stavebních prací a zakázka se může stát pro společnost naopak ztrátovou. Avšak v případě, kdy společnost například získá materiál na provedení stavebního díla od dodavatelů za výhodnější cenu, nebo stihne stavební sílu dokončit dříve, než bylo ve smlouvě o dílo uvedeno, může být naopak zakázka pro společnost ziskovější, než původně odhadovala.

Současný systém oceňování stavebních prací ve společnosti se spoléhá na ceny uvedené v oceňovacím programu a které jsou pouze doporučené, na ceny stanovené dle vlastního uvážení, nebo ceny přímo poptané. Z toho ovšem vyplývá riziko pro firmu nasazením buď ceny příliš nízké, nebo naopak zbytečně nadhodnocené. Z čehož vyplývá výše uvedený problém, kdy realizace zakázky může ztrátový oproti výkonům, které byly firmou provedeny, nebo na druhou stranu může být cenová nabídka zbytečně přehodnocená oproti tržní ceně, což může vést ke ztrátě konkurenceschopnosti.

5.3 Metoda výpočtu hodinové sazby společnosti XY s.r.o.

5.3.1 Výpočet hodinové sazby společnosti

Společnost XY s.r.o. má, jak bylo uvedeno výše, vytvořenou svoji vlastní šablonu pro výslednou kalkulaci zakázek. Oproti klasické kalkulaci, která se dělí na přímý materiál, přímé mzdy, stroje, ostatní přímé náklady a režijní náklady (z pohledu nákladů), se kalkulace firmy dělí na náklady za spotřebovaný materiál, ostatní služby a doprovodné práce, které byly nezbytné pro dokončení stavebního díla a náklady za montáž provedenou výkonovými pracovníky společnosti XY s.r.o. naceněnou jednou společnou hodinovou taxou, jež přímé zpracovací náklady a náklady režijní jak výrobní, tak i správní. Důvodem této jednotné sazby je, že společnost nerozděluje náklady firmy na přímé a nepřímé náklady a nedochází zde ke konkrétnějšímu dělení nákladů, na základě kterého, by bylo možné režijní náklady oddělit od přímých nákladů a následně pomocí výpočtů stanovit sazbu pro režii správní a výrobní.

Tento způsob hodinové sazby je zde využíván již od začátku podnikání společnosti, a to již od roku 2002. Propočet hodinové sazby se neprovádí v konkrétních časových intervalech, ale náhodně jednou za pár let a bohužel ne digitálně čili není možné doložit předchozí výpočty taxy. Poslední stanovení sazby bylo provedeno v roce 2015, kdy byla nastavena na 400 Kč za hodinu odpracovanou jedním výkonovým pracovníkem. Ta se od oproti předchozí taxy, která byla ve výši 285 Kč/hodinu, navýšila o 115 Kč.

Hodinová taxa je vypočítána jako podíl součtu všech ročních nákladů pro kalkulaci hodinové sazby, které se ať už přímo nebo nepřímo podílejí na stavební výrobě, za daný rok a celkových odpracovaných hodin zaměstnanců společnosti. Do odpracovaných hodin za rok se počítají výkonoví pracovníci, administrativní pracovníci i jednatelé.

$$HZ = \frac{\text{Celkové náklady pro kalkulaci hodinové sazby}}{\text{Celkový počet odpracovaných hodin za rok}} \quad (1)$$

Kde: HZ – hodinová sazba v Kč

Celkové náklady pro kalkulaci HZ v Kč

Celkový počet odpracovaných hodin za rok v hodinách

Součet nákladů, který je ve vzorci použit, obsahuje:

- osobní náklady dělníků (hrubé mzdy a náklady na sociální a zdravotní pojištění) a osobní náklady administrativních zaměstnanců a jednatelů společnosti
- náklady výrobních strojů (pohonné hmoty, odpisy, náklady na opravy a údržbu a nájemné externích strojů)
- náklady na doprovodné práce (externí dělníci)
- náklady na automobily, které zajišťují přepravu výkonových zaměstnanců na místo stavební výroby a náklady na automobily jednatelů (pohonné hmoty, odpisy, náklady na opravy a údržbu, silniční daň, povinné ručení a mýtné)
- spotřebu energií na místě staveniště (technické plyny, elektrická energie, spotřeba vody)
- ochranné pomůcky dělníků a drobné nářadí
- opravu a údržbu drobného nářadí
- nájemné prostor, které jsou potřebné pro provádění stavební výroby a nájemné za prostory pro firemní správu
- telefonní poplatky dělníků a administrativních pracovníků
- školení výkonových pracovníků a administrativních pracovníků
- poplatky za internet, poštovní služby a rozhlasové poplatky
- drobný kancelářský majetek a k němu příslušné odpisy

- náklady za software (RTS BUILDpower)
- náklady na reprezentaci
- úroky z leasingu
- finanční náklady
- ostatní služby

Výsledná sazba je tedy v korunách za hodinu, je pevně stanovená a používá se ve všech výsledných kalkulacích, pokud ovšem jednatelé nerozhodnou pro zvýšení sazby. Ke zvyšování hodinové sazby dochází pouze ve výjimečných případech, které jsou posuzovány všemi třemi jednately. Ukázkovým příkladem je zakázka prováděná v Pardubicích, kterou budu v další části diplomové práce porovnávat. Jednatelé se zde rozhodli pro navýšení hodinové sazby ze 400 Kč/hodinu na 500 Kč/hodinu, a to z důvodu zvýšených nákladů na přepravu výrobních strojů a výkonových pracovníků. Tato sazba byla navýšena pouze v první polovině provádění zakázky, v druhé polovině taxu opět snížili na standardních 400 Kč/hodinu.

5.3.2 Propočet hodinové sazby společnosti XY s.r.o. za rok 2018

Společnost XY s.r.o., jak již bylo výše zmíněno, stanovila hodinovou sazbu 400 Kč v roce 2015, z čehož vyplývá, že je již zastaralá a nevypovídá o skutečně vynaložených nákladech na provedení zakázky z hlediska firmy. Z tabulky č. 2, kde jsou náklady rozděleny dle druhového členění podle jednotlivých let, je zřejmé, že se náklady společnosti neustále zvyšují. Oproti roku 2015 byly navýšeny mzdy zaměstnanců, a to jak výkonových pracovníků, tak i administrativních zaměstnanců, byla nakoupena nová mechanizace, z čehož vyplývá i navýšení nákladů na odpisy, vzrostly úroky z důvodu pořízení nových aut na leasing a další provozní i finanční náklady. Avšak z pohledu počtu pracovníků ve společnosti zde ke zvýšení počtu nedošlo. Dá se tedy předpokládat, že při přepočítání hodinové sazby s náklady společnosti za rok 2018 bude výsledek hodinové sazby vyšší.

Stanovení celkových nákladů pro kalkulaci hodinové sazby za rok 2018 a jejich rozdělení na jednotlivé položky bylo možné díky poskytnutým dokumentům od společnosti a konzultacím s administrativní pracovnící, která má na starost účetnictví. Jelikož u některých nákladových položek nebylo zřejmé jejich zařazení, bylo nutné je zpětně dohledávat a následně správně přiřadit.

V následující tabulce jsou zobrazeny jednotlivé nákladové položky, které jsou ve výpočtu zahrnuty. Veškeré zahrnuté náklady se vztahují k roku 2018. Jako první jsou uvedeny osobní náklady zaměstnanců, které obsahují mzdy výkonových pracovníků, administrativních pracovníků a jednatelů a náklady na sociální a zdravotní pojištění 34 %. Do položky pod názvem výrobní stroje spadají veškeré vynaložené náklady

s nimi spojené, a to pohonné hmoty, odpisy strojů, náklady na jejich opravy a údržbu a náklady na stroje, které jsou externě pronajaté. Do doprovodných prací patří externí pracovníci, jenž se výjimečně podílejí na stavební výrobě.

V nákladech na automobily jsou pak zahrnuty veškerá vozidla, které se ve firmě využívají. Spadají sem osobní automobily jednatelů a dále automobily, které slouží pro přepravu výkonových pracovníků na místa stavební výroby. Tyto náklady obsahují pohonné hmoty, odpisy automobilů, náklady na opravy a údržbu, silniční daň, povinné ručení automobilů a mýtné.

Spotřeba energie obsahuje náklady na technické plyny, elektrickou energii a vodu, jež byly spotřebovány v průběhu montážních prací. Dále samozřejmě náklady na drobné nářadí a jeho opravu, ochranné pomůcky dělníků, telefonní poplatky za celou společnost. Pod položku nájemného spadá pronájem prostor, které využívá společnost pro správu a řízení firmy a pronájem prostor, případně zařízení na zařízení staveniště.

Mimo jiné jsou v těchto nákladech zahrnuty náklady na školení dělníků a administrativních pracovníků, drobné poplatky (internet, poštovné, rozhlasové poplatky), drobný hmotný majetek a jeho odpisy (kancelářské potřeby), náklady na software využívaný pro oceňování nabídek (BUILDpower) a pro účetnictví (Pohoda).

Dále se sem řadí i náklady na reprezentaci společnosti, jež se skládají z reklamních předmětů a poskytnutých peněžních darů. Úroky z leasingu, na který se pořizovalo nové nákladní auto a další mechanizace, dále finanční náklady a ostatní provozní náklady.

Poslední velmi vysokou nákladovou položkou jsou ostatní služby. Do ostatních služeb se řadí náklady na ubytování, za lékařské služby, servisní náklady a ostatní náklady, které nebyly zatříděny a rozděleny tak jak by měly a tam kam se správně řadí. V případě výpočtu hodinové sazby pro rok 2018 tento nedostatek až tak nepřekáží a výsledek neovlivňuje, avšak ovlivní to nepříznivě výsledek při stanovování sazby režii v další kapitole.

Celkový součet všech výše uvedených nákladových položek pro rok 2018 činí celkem 42 253 916 Kč.

Celkové náklady pro kalkulaci hodinové sazby za rok 2018	
Osobní náklady	15 500 181 Kč
Výrobní stroje	11 158 447 Kč
Doprovodné práce	2 873 997 Kč
Automobily	1 987 150 Kč
Spotřeba energie	134 843 Kč
Drobné nářadí a ochranné pomůcky	302 242 Kč
Oprava a údržba nářadí	70 256 Kč
Telefonní poplatky	87 584 Kč
Nájemné	493 250 Kč
Školení	6 564 Kč
Drobné poplatky	22 579 Kč
Drobný hmotný majetek + odpisy	73 657 Kč
Software	39 600 Kč
Náklady na reprezentaci	40 981 Kč
Úroky	121 598 Kč
Finanční náklady	424 891 Kč
Ostatní provozní náklady	216 988 Kč
Ostatní služby	8 639 108 Kč
Celkem	42 253 916 Kč

Tabulka 5.3.1 Celkové náklady pro kalkulaci hodinové sazby pro rok 2018

Druhou částí výpočtu hodinové sazby je celkový počet odpracovaných hodin všech zaměstnanců společnosti, tedy součet hodin 26 dělníků, 4 administrativních pracovníků a 3 jednatelů. Celkový součet opracovaných hodin je 70 234.

Počet odpracovaných hodin za rok 2018	
Výkonoví pracovníci	59 123
Pracovníci THP a jednatelé	11 111
Celkem hodin	70 234

Tabulka 5.3.2 Počet odpracovaných hodin zaměstnanců 2018

Konečný výpočet hodinové sazby, kdy se podělily všechny náklady společnosti, které se ať už přímo nebo nepřímo podílejí na stavební výrobě za rok 2018 celkovým počtem odpracovaných hodin zaměstnanců společnosti za rok 2018, vyšel 602 Kč/hodinu.

Hodinová sazba za rok 2018	
Celkové náklady pro kalkulaci za rok 2018	42 253 916 Kč
Počet odpracovaných hodin za rok 2018	70 234 hodin
Náklady/odpracované hodiny	602 Kč/hod

Tabulka 5.3.3 Výpočet hodinové sazby 2018

Ve srovnání v hodinovou sazbou, kterou firma stanovila v roce 2015 na 400 Kč, se tedy navýšila o 202 Kč. Důvodem, jak již bylo zmíněno výše, je velké zvýšení nákladů společnosti oproti roku 2015. Z tohoto propočtu a výsledku vyplývá, že společnost svoji současnou hodinovou sazbou nemohla pokrýt náklady na zakázce skutečně vynaložené. Což není žádoucí například v případech menších zakázek, kde je možný celkový zisk zakázky nižší, než u zakázky větší a zisk zde tedy nedokáže vyrovnat nezakalkulované náklady a tím pádem se zakázka se pro společnost může stát ztrátovou.

5.4 Návrh způsobu výpočtu kalkulací formou přírážkové kalkulace

Společnost XY s.r.o. v současné době využívá nejjednodušší způsob kalkulace, a to prostou metodu neboli kalkulaci dělením. Tento způsob byl popsán v předchozí kapitole. Bohužel tento způsob metody neumožňuje společnosti sledovat, když opomenou spotřebovaný materiál, v jaké míře se na celkových nákladech za zakázku podílejí přímé a nepřímé náklady, konkrétněji přímé zpracovací náklady, režie výrobní a režie správní.

Pro lepší sledování těchto nákladů jsem se rozhodla pro společnost XY s.r.o. vytvořit kalkulaci pro metodu přírážkové kalkulace. Tato metoda je specifická svojí jednoduchostí a zároveň umožňuje sledování a řízení režijních nákladů. V tomto způsobu kalkulace se náklady dělí na přímé a nepřímé.

Při rozdělování nákladů na jednotlivé položky jsem opět vycházela z výsledovek po střediscích analyticky, jež mi byly společností poskytnuty (viz. PŘÍLOHA A6 – A7). Co se týče rozdělení mezd na mzdy jednatelů, administrativních pracovníků a dělníků, pro tyto účely mi bylo dovoleno nahlédnout do potřebné dokumentace, avšak nesmí být dále zveřejněna.

Do přímých nákladů jsou započítány:

- Osobní náklady výkonových zaměstnanců
- Náklady výrobních strojů
- Ostatní přímé náklady

Nepřímé náklady se skládají z:

- Režie výrobní
- Režie správní

Kalkulační vzorec	
Osobní náklady	Přímé náklady
Výrobní stroje	
OPN	
Výrobní režie	Nepřímé náklady
Správní režie	
Celkové náklady	

Tabulka 5.4.1 Schéma kalkulačního vzorce

5.4.1 Výpočet přímých zpracovacích nákladů

Osobní náklady výkonových zaměstnanců

Výpočet osobních nákladů v této metodě se liší oproti výpočtu osobních nákladů pro stanovení hodinové sazby tím, že zde nejsou započítány veškeré mzdové náklady společnosti, ale pouze za výkonové pracovníky, kteří vykonávají práci přímo ve výstavbě. Ale i zde osobní náklady obsahují přímé mzdy dělníků a náklady na jejich sociální a zdravotní pojištění ve výši standardních 34 %. Náklady na sociální a zdravotní pojištění bývají klasicky zařazovány do ostatních přímých nákladů, ovšem jelikož i ty spadají do přímých zpracovacích nákladů rozhodla jsem se náklady na SZP přiřadit přímo ke mzdovým nákladům a výsledek se tímto zařazením nezkreslí.

Osobní náklady 2018	
Pozice	Celkem
Dělník	8 265 809 Kč
Náklady na sociální a zdravotní pojištění (34 %)	2 810 375 Kč
Osobní náklady celkem	11 076 184 Kč

Tabulka 5.4.2 Osobní náklady v roce 2018

Náklady na výrobní stroje

V případě nákladů na stroje jsem postupovala stejným způsobem, jako u výpočtu hodinové sazby. Do těchto nákladů jsou započítány náklady na pohonné hmoty, odpisy, náklady na opravy a údržbu a náklady na stroje, které jsou pronajaty externě. Jedná se o pronájem strojů od společností, se kterými má firma dlouholeté zkušenosti.

Výrobní stroje	
Pohonné hmoty	3 709 714 Kč
Odpisy strojů	3 227 600 Kč
Oprava a údržba	1 402 116 Kč
Nájemné externích strojů	2 819 017 Kč
Výrobní stroje celkem	11 158 447 Kč

Tabulka 5.4.3 Náklady na výrobní stroje 2018

Ostatní přímé náklady

Do ostatních přímých nákladů jsem zařadila náklady, které jsou vynaloženy na externí pracovníky, kteří se sice podílejí na stavební výrobě a je potřeba je zahrnout do přímých zpracovacích nákladů společnosti.

Ostatní přímé náklady	
Doprovodné práce	2 873 997 Kč
OPN celkem	2 873 997 Kč

Tabulka 5.4.4 Ostatní přímé náklady 2018

Celkový součet přímých zpracovacích nákladů se tedy sestává z osobních nákladů výkonových pracovníků, nákladů na výrobní stroje a ostatních přímých nákladů.

Osobní náklady	11 076 184 Kč
Výrobní stroje	11 158 447 Kč
Ostatní přímé náklady	2 873 997 Kč
Přímé zpracovací náklady celkem	25 108 628 Kč

Tabulka 5.4.5 Přímé zpracovací náklady 2018

5.4.2 Výpočet sazby výrobní reže pro rok 2018

Do výpočtu výrobní reže jsem zahrнула veškeré náklady, které přímo souvisejí se stavební výrobou, ale oproti přímým zpracovacím nákladům je nelze přiřadit na kalkulační jednici.

Do výpočtu výrobní režie jsou zahrnuty tyto náklady:

- Náklady na automobily – do této položky jsou zařazeny náklady, které se vztahují k osobním a užitkovým automobilům, které slouží pro přepravu výkonových pracovníků na místo stavební výroby. Jsou zde zahrnuty náklady na pohonné hmoty, odpisy, náklady na opravu a údržbu, silniční daň, povinné ručení a poplatky za mýtné.

Automobily	
Odpisy	262 115 Kč
Pohonné hmoty	397 424 Kč
Oprava a údržba	223 643 Kč
Silniční daň	121 783 Kč
Povinné ručení	410 893 Kč
Mýtné	23 580 Kč
Celkem	1 439 438 Kč

Tabulka 5.4.6 Náklady na automobily výkonových pracovníků 2018

- Náklady na spotřebu energie na staveništi – k této nákladové položce jsem přiřadila náklady na spotřebu technických plynů, elektrické energie a vody, která byla spotřebována na staveništi.
- Drobné nářadí a ochranné pomůcky
- Náklady na opravu a údržbu nářadí
- Nájemné prostor, případně zařízení na zařízení staveniště
- Náklady na ubytování a ostatní služby – do těchto nákladů jsou zařazeny náklady na ubytování výkonových pracovníků v lokalitě stavební výroby. Ostatní služby zahrnují nejen náklady na zakoupené služby, ale také nezařazené náklady, které nebyly správně zatříděny do příslušných kategorií a položek, což bohužel vede ke zkreslení výsledných sazeb režii.
- Telefonní poplatky – do této položky jsou započítány pouze za telefonní služby dělníků
- Náklady na školení dělníků – dělníci jsou povinni jednou ročně absolvovat školení o bezpečnosti práce a školení řidičů

Další náklady výrobní režie	
Spotřeba energie - technické plyny	52 128 Kč
Spotřeba energie - elektrická energie	32 033 Kč
Spotřeba energie - voda	50 682 Kč
Drobné nářadí a ochranné pomůcky	302 242 Kč
Oprava a údržba nářadí	70 256 Kč
Nájemné	84 250 Kč
Ubytování a ostatní služby	8 570 358 Kč
Telefonní poplatky	68 472 Kč
Školení dělníků	64 928 Kč
Celkem	9 295 349 Kč

Tabulka 5.4.7 Další náklady výrobní režie 2018

Automobily	1 439 438 Kč
Další náklady výrobní režie	9 295 349 Kč
Režie výrobní celkem	10 734 787 Kč

Tabulka 5.4.8 Celková výrobní režie 2018

Pro výpočet sazby výrobní režie jsem zvolila jako rozvrhovou základnu výše vypočítané přímé zpracovací náklady, tedy náklady na mzdy výkonových pracovníků sloučené s náklady na sociální a zdravotní pojištění, dále náklady na výrobní stroje a ostatní přímé náklady. Pro výpočet sazby výrobní režie jsem použila vzorec č. 3, který je uveden v teoretické části práce. Vypočítaná základna pro rok 2018 dohromady činí 25 108 628 Kč a výše uvedená výrobní režie pro rok 2018 je celkem 10 734 787 Kč. Z následujícího výpočtu je zřejmý výsledek výrobní režie pro rok 2018, a to 42,8 %.

Základna pro výpočet	25 108 628 Kč	100 %
Režie výrobní	10 734 787 Kč	42,8 %

Tabulka 5.4.9 Výpočet sazby výrobní režie 2018

5.4.3 Výpočet sazby správní režie pro rok 2018

Do výpočtu správní režie jsem zařadila všechny náklady společnosti, které nejsou přímo propojeny se stavební výrobou. Jedná se zejména o náklady, které jsou vynaložené na správu a provoz společnosti.

Do nákladů pro výpočet správní režie jsou zařazeny tyto náklady:

- Osobní náklady – v tomto případě jsou sečteny mzdové náklady tří jednatelů a čtyř administrativních pracovníků. K tomu jsou opět přičteny náklady na sociální a zdravotní pojištění, a to ve výši 34 %.

Osobní náklady THP a jednatelů	
Jednatelé	2 088 000 Kč
Administrativní pracovníci	1 213 490 Kč
Hrubé režijní správní mzdy celkem	3 301 490 Kč
Náklady na sociální a zdravotní pojištění (34 %)	1 122 507 Kč
Celkem	4 423 997 Kč

Tabulka 5.4.10 Osobní náklady THP a jednatelů 2018

- Osobní automobily jednatelů – do této položky patří stejné náklady jako u automobilů, které spadají do výrobní režie, s tím rozdílem, že zde se jedná o automobily výhradně jednatelů společnosti.

Osobní auta	
Odpisy	130 362 Kč
Pohonné hmoty	212 617 Kč
Oprava a údržba	93 776 Kč
Silniční daň	5 370 Kč
Povinné ručení	101 327 Kč
Mýtné	4 260 Kč
Celkem	547 712 Kč

Tabulka 5.4.11 Náklady na automobily jednatelů za rok 2018

- Pronájem prostor a kanceláří – jedná se o náklady spojené s měsíčním nájemným za prostory a kanceláře, které společnost využívá k její správě a řízení.
- Drobné poplatky – k těmto poplatkům patří náklady za internet, rozhlasové poplatky a poštovné
- Ostatní služby – zde jsou zahrnuty náklady vynaložené na právní služby a poplatky za daňového poradce
- Drobný hmotný majetek a jeho odpisy
- Náklady na software – firma platí software od společnosti RTS, a to konkrétně BUILDpower a dále program pro účetnictví Pohodu
- Náklady na reprezentaci – k nákladům na reprezentaci jsou připojeny i poskytnuté dary
- Školení – náklady jsou za školení administrativní pracovnice, která se stará o účetnictví

- Ostatní provozní náklady – do ostatních provozních nákladů jsou zařazeny pojistné mezd zaměstnanců, pojištění činnosti podnikatelů a členský příspěvek
- Úroky z leasingu – na který se pořizovalo nové nákladní auto a úroky z další mechanizace
- Finanční náklady – náklady za bankovní služby a jiné mimořádné finanční náklady

Další náklady správní režie	
Pronájem nebytových prostor a kanceláří	409 000 Kč
Internet	5 193 Kč
Telefonní poplatky	19 112 Kč
Ostatní služby	68 750 Kč
Ostatní služby – Poštovné	13 606 Kč
Drobný hmotný majetek	49 989 Kč
Odpisy	23 668 Kč
Software	39 600 Kč
Náklady na reprezentaci	40 981 Kč
Ostatní služby – školení	1 636 Kč
Rozhlasové poplatky	3 780 Kč
Ostatní provozní náklady	209 360 Kč
Úroky z leasingu	121 598 Kč
Finanční náklady	424 891 Kč
Daň z nemovitostí	7 628 Kč
Celkem	1 438 792 Kč

Tabulka 5.4.12 Další náklady správní režie 2018

Osobní náklady THP a jednatelů	4 423 997 Kč
Osobní auta	547 712 Kč
Další náklady správní režie	1 438 792 Kč
Režie správní celkem	6 410 501 Kč

Tabulka 5.4.13 Výpočet správní režie 2018

Pro výpočet sazby správní režie pro rok 2018 jsem zvolila stejnou rozvrhovou základnu, jako pro sazbu režie výrobní a k ní navíc přiřadím výslednou částku výrobních režii. Pro výpočet sazby správní režie jsem použila vzorec č. 3, který je uveden v teoretické části práce. Výsledná základna pro správní režie bude tedy součet přímých zpracovacích nákladů a výrobní režie pro rok 2018. Přímé zpracovací náklady pro rok 2018 činí 25 108 628 Kč a výrobní režie pro rok 2018 je celkem 10 734 787 Kč. Dohromady je rozvrhová základna tedy ve výši 35 843 415 Kč. Z následujícího výpočtu je zřejmý výsledek správní režie pro rok 2018, a to 17,9 %.

Základna pro výpočet	35 843 415 Kč	100 %
Režie správní	6 410 501 Kč	17,9 %

Tabulka 5.4.14 Výpočet sazby správní režie 2018

5.4.4 Výpočet režijních nákladů pro rok 2019

Pro srovnání s rokem 2018 jsem se rozhodla propočítat režii výrobní a režii správní pro rok 2019. Výpočet bude probíhat stejným způsobem, jakým byl proveden v kapitole předchozí pro rok 2018. Jediným rozdílem budou neúplné náklady za celý rok a jedná se tedy o průběžný propočet režijních nákladů s aktuálně vynaloženými náklady společností do měsíce prosince 2019. Jelikož jsou nákladové položky použité ve výpočtech již popsány výše, zde již uvedu pouze zjednodušené tabulky.

Přímé zpracovací náklady

Osobní náklady	10 472 234 Kč
Výrobní stroje	7 580 563 Kč
Ostatní přímé náklady	1 358 668 Kč
Přímé zpracovací náklady celkem	19 411 465 Kč

Tabulka 5.4.15 Přímé zpracovací náklady pro rok 2019

Výpočet sazby výrobní režie

Automobily	1 246 134 Kč
Další náklady výrobní režie	3 997 548 Kč
Režie výrobní celkem	5 243 682 Kč

Tabulka 5.4.16 Celková výrobní režie 2019

Základna pro výpočet	19 411 465 Kč	100 %
Režie výrobní	5 243 682 Kč	27,0 %

Tabulka 5.4.17 Výpočet sazby výrobní režie 2019

Z propočtu přímých zpracovacích nákladů a výrobní režie s náklady pro rok 2019 (do prosince 2019) je zřejmá nižší sazba pro výrobní režii, která vyšla 27 %, oproti roku 2018, kdy výše této sazby byla 42,8 %. Sazba je tedy nižší o 15,8 %, což není zanedbatelné číslo. Důvodem je nákladová položka ostatních služeb, kterou popíšu později.

Výpočet sazby správní režie

Osobní náklady THP a jednatelů	4 216 081 Kč
Osobní auta	377 207 Kč
Další náklady správní režie	1 425 512 Kč
Režie správní celkem	6 018 800 Kč

Tabulka 5.4.18 Výpočet správní reže 2019

Základna pro výpočet	24 655 147 Kč	100 %
Režie správní	6 018 800 Kč	24,4 %

Tabulka 5.4.19 Sazba správní reže pro rok 2019

Zde je znatelný přesný opak než u reže výrobní. V tomto případě se naopak sazba reže správní zvýšila o 6,5 %, oproti správní sazbě v roce 2018, která byla stanovena na 17,9 %. Důvodem jsou zde opět náklady na ostatní služby, které způsobují tyto velké rozdíly v režijních sazbách.

Příčinou je zde nákladová položka ostatních služeb, která je započítávána do nákladů výrobní reže. Do těchto nákladů, jak již bylo zmíněno, jsou zařazeny náklady na ubytování výkonových pracovníků v lokalitě stavební výroby a dále zahrnují nejen náklady na zakoupené služby, ale také nezařazené náklady. A právě tyto nezařazené náklady jsou tím hlavním důvodem. Ostatní služby byly v roce 2018 ve výši 8 570 358 Kč a v roce 2019 se snížily o více jak polovinu na 3 466 916 Kč. Hlavním problémem je, že za působení předchozí administrativní pracovnice, která měla na starost účetnictví, nebyly řádně přiřazovány některé náklady, zejména náklady na pořízené služby, do příslušných kategorií a nákladových položek a zůstaly tak viset na položce ostatních služeb. Avšak na přelomu roku 2018 a 2019 přišla do společnosti nová administrativní pracovnice zabývající se účetnictvím, která se snaží nákladové položky detailněji zatřížovat, což je důvodem snížení položky ostatní služby v roce 2019. Toto snížení mělo za důsledek snížení celkových nákladů na výrobní režii, z čehož vyplývá i nižší sazba výrobních režii, ale také to mělo dopad na výpočet sazby reže správní, a proto došlo k jejímu zvýšení.

5.4.5 Porovnání kalkulace společnosti a navrhovanou kalkulací

Společnost XY s.r.o. používá pro své potřeby pro ně osvědčenou metodu kalkulace dělením neboli prostou metodu kalkulace. V této kalkulaci počítá s celkovými náklady pro kalkulaci hodinové sazby společnosti, kromě spotřebovaného přímého materiálu, a celkovými odpracovanými hodinami všech pracovníků firmy za rok. Výsledkem je hodinová sazba, která představuje vynaložené náklady společností na jednu hodinu pracovního výkonu. Výhodou tohoto způsobu je jeho jednoduchost a nenáročnost. Nevýhodou je ovšem, že společnost zde nemůže sledovat a řídit, jak velkým podíl tvoří na celkových nákladech na zakázku přímé a nepřímé náklady.

Oproti tomu navrhovaná metoda přírážkové kalkulace je typická pro stavební výrobu a má právě výhodu v tom, že společnost díky této metodě získá přehled o podílem daných nákladů na zakázce a na základě jejich pozorování je může dále řídit a usměrňovat. Její nevýhodou je však, že je oproti prosté metodě nepatrně složitější a komplikovanější na výpočet, a to hlavně z toho důvodu, že je potřeba pro její provedení detailnější třídění nákladů dle daných kritérií.

	Kalkulace dělením	Přirážková kalkulace
Celkové roční náklady společnosti	X	
Celkový počet odpracovaných hodin za rok	X	
Osobní náklady		X
Výrobní stroje		X
Ostatní přímé náklady		X
Režie výrobní		X
Režie správní		X

Tabulka 5.4.20 Kalkulační schéma

5.5 Aplikace navrhované kalkulační metody na typizovanou zakázku společnosti

Pro srovnání stávající a používané metody společnosti XY s.r.o. a navrhovanou metodou jsem získala typizovanou zakázku firmy. Tato zakázka byla prováděna v Pardubicích, kdy objednatelem byla společnost, se kterou společnost XY s.r.o. spolupracovala již dříve a prováděla pro ni stavební práce na mnoha místech České republiky. V tomto případě se jednalo o provedení nových inženýrských sítí a částečnou výměnu starých sítí pro novou výrobní halu. Předmětem zakázky bylo provedení stabilního hasícího zařízení, položení v rozsahu celého areálu splaškové kanalizace, vodovodu pro pitnou vodu, vodovodu pro průmyslovou vodu, dešťové kanalizace a výměna stávající dešťové kanalizace. Zakázka byla prováděna od dubna 2019 do října 2019 a stabilně se na ní podíleli tři výkonoví pracovníci a částečně i další pracovníci, ovšem jen pár hodin měsíčně. Po celou dobu provádění zakázky byla využívána tato mechanizace:

- Kolové rypadlo JCB JS 175
- Dva nákladní automobily SCANIA

5.5.1 Současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. za použití její hodinové sazby

Na následující straně je ukázána částečně výsledná kalkulace zakázky vytvořená společností XY s.r.o. Kalkulace zobrazuje pouze fakturace a náklady za jeden měsíc, jelikož je obsáhlejší a v plné verzi bude přiložena v příloze.

Tato zakázka je ukázkovým příkladem kombinace dvou hodinových sazeb společnosti, o které jsem mluvila již dříve. V první polovině zakázky se jednatele rozhodli hodinovou sazbu navýšit na 500 Kč za hodinu, a to z důvodu vyšších nákladů na přepravu mechanizace a dělníků na místo provádění stavby. V druhé polovici provádění zakázky ji již snížili na standardních 400 Kč.

V pravé části zakázkového listu jsou uvedeny přijaté faktury za přímý spotřebovaný materiál použitý na stavbě. V druhé části jsou uvedeny náklady na mzdy, což v tomto případě znamená náklady, které vynaložila společnost na této zakázce naceněné hodinovou sazbou. V tomto případě za uvedený měsíc duben bylo celkem odpracováno 576 hodin. Po vynásobení počtu hodin danou taxou společnost tedy vynaložila za měsíc duben na zakázce celkové náklady ve výši 288 000 Kč. Hned pod počtem odpracovaných hodin na pracovišti je součet hodin, které dělníci strávili cestováním na místo pracoviště. Cesta je ohodnocena částkou 50 Kč za jednu hodinu na jednoho pracovníka. Za měsíc duben to bylo celkem 72 hodin, tedy 3600 Kč. Nakonec zakázkový list obsahuje náklady na zakoupené služby, a to buď formou přijaté faktury, nebo příjmovým pokladním dokladem.

Celkem za celou zakázku z pohledu celkových nákladů vynaložených společností vyšly náklady ve výši 1 962 450 Kč. Celkem bylo na zakázce odpracováno 4 077 hodiny a cestováním na místo a z místa pracoviště strávili pracovníci celkem 593 hodin.

Celkové náklady za zakázku včetně spotřebovaného přímého materiálu a nakoupených služeb byly nakalkulovány na 4 738 071 Kč bez DPH.

Zakázkový list – vyhodnocení zakázky

Číslo zakázky	19Z051	Předmět zakázky	zemní práce Pardubice			Objednatel	XXX
Číslo dokladu interní	Faktury přijaté			Pokladna		Poznámka	
	Materiál	Mzdy	Služby	Číslo dokladu	Kč bez DPH		
	Kč bez DPH	Kč bez DPH	Kč bez DPH				
FM132	1 510					Ptáček-výstr. Folie	
FM133	186 874					Ptáček PE-HD,tvarovky 315, 215	
FM134	6 000					Ptáček - šrouby, matice	
				P141	338	Elektro S.M.S-materiál	
				P162	3 500	Sadovská	
				P175	3 500	Sadovská	
FM204	3 002					Cemex - beton	
FM203	2 600					Cemex - beton	
FM202	780					Cemex - beton	
FM201	5 050					Cemex - beton	
FM200	1 107					Cemex - beton	
FM199	10 161					Cemex - kamenivo	
FM198	10 674					Cemex - kamenivo	
FM197	7 708					Cemex - kamenivo	
FM205	41 966					Ptáček - FF kus DN300m paleta	
FM208	45 631					Ptáček - nákrůžky, spojky, koleno, redukce	
FM209	112 728					Ptáček-trubka PE 90, 63, el.kolena, redukce	
FM210	1 490					Ptáček - těsnění	
FM215	60 118					Jokva-dna, prstýnky, doprava, skruže	
FM216	1 302					Jokva-folie, škrabky	
FM217	114 724					Jokva-KG300, 200, 150	
F055			4 600			Jeřáby Šanda - jeřáb	
FM243	336					Stavebniny ŠKB-drobný materiál	
				P202	2 700	Sadovská	
				P193	4 100	Sadovská	
				P186	2 700	Sadovská	
M 4/2019		288 000				576 hod	
		3 600				72 hod cesta	
Další následující měsíce							
Celkem	2 225 305 Kč	1 962 450 Kč	402 299 Kč	148 017 Kč		4 738 071 Kč	

Tabulka 5.5.1 Výsledná kalkulace společnosti XY s.r.o.

5.5.2 Současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. za použití aktualizované hodinové sazby

Jako jedno z porovnání celkových nákladů posuzované zakázky jsem se rozhodla využít současné metody výsledné kalkulace, kterou společnost XY s.r.o. použila, avšak za dosažení aktualizované hodinové sazby za rok 2018. Celkový princip metody zůstane zachovaný, avšak struktura tabulky pro lepší přehlednost je rozdělena na náklady na spotřebovaný materiál, následně na náklady za služby, náklady za odpracované hodiny a náklady na cestování.

Celkové náklady za spotřebovaný materiál zůstává stále stejný ve výši 2 274 430 Kč. Ve stejné výši zůstávají i náklady za nakoupené služby, které činí 501 191 Kč.

Zakázkový list – vyhodnocení zakázky

Číslo zakázky	19Z051	Předmět zakázky	zemní práce Pardubice			Objednatel	XXX
Číslo dokladu interní	Faktury přijaté			Pokladna		Poznámka	
	Materiál	Mzdy	Služby	Číslo dokladu	Kč bez DPH		
	Kč bez DPH	Kč bez DPH	Kč bez DPH				
Spotřeba materiálu							
FM132	1 510 Kč					Ptáček-výstr. Folie	
FM133	186 874 Kč					Ptáček-trubky PE-HD,tvarovky	
FM134	6 000 Kč					Ptáček - šrouby, matice	
				P141	338 Kč	Elektro S.M.S-materiál	
FM204	3 002 Kč					Cemex - beton	
FM203	2 600 Kč					Cemex - beton	
FM202	780 Kč					Cemex - beton	
FM201	5 050 Kč					Cemex - beton	
Další měsíce							
Celkem	2 225 305 Kč				49 125 Kč	2 274 430 Kč	

Tabulka 5.5.2 Náklady za spotřebovaný materiál

Ostatní služby					
			P162	98 892 Kč	Sadovská
F055		4 600 Kč			Jeřáby Šanda - jeřáb
F081		1 870 Kč			Macháček - jeřáb
F132		2 260 Kč			Macháček - jeřáb
F159		105 630 Kč			Heshus
F162		365 Kč			DEK - nájem čerpadla
F180		120 000 Kč			Heshur
F192		55 684 Kč			Stav.činnost Hladík-tlak.zkouška
F199		57 440 Kč			Trasko BVT protlak
F223		3 450 Kč			Presta-tlak. Zkoušky
F277		51 000 Kč			Geodézie Pardubice - geo práce
	Celkem	402 299 Kč		98 892 Kč	501 191 Kč

Tabulka 5.5.3 Náklady na ostatní služby

Náklady na zakázku, které se taktéž měnit nebudou a zůstanou stejné jsou osobní náklady zaměstnanců za přepravování, a to ve stejné výši 50 Kč za hodinu.

Osobní náklady za přepravu 50 Kč/hod					
	Počet hodin	Kč/hod			Celkem
M 4/2019	72	50 Kč			3 600 Kč
M 5/2019	98	50 Kč			4 900 Kč
M 6/2019	133	50 Kč			6 650 Kč
M 7/2019	100	50 Kč			5 000 Kč
M 8/2019	83	50 Kč			4 150 Kč
M 9/2019	103	50 Kč			5 150 Kč
M 10/2019	4	50 Kč			200 Kč
				Celkem	29 650 Kč

Tabulka 5.5.4 Osobní náklady na přepravu

Poslední částí této metody kalkulace je ocenění odpracovaných hodin pracovníků stanovenou hodinovou sazbou. Zde dojde ke změně, kdy místo hodinové sazby 400 Kč (z části 500 Kč), kterou společnost stanovila již v roce 2015, dosadím propočítanou a aktualizovanou hodinovou sazbu, která byla propočítána z nákladů a odpracovaných hodin minulého roku, tedy roku 2018. Hodinová sazba pro rok 2018 je stanovena ve výši 600 Kč.

Osobní náklady				
	Počet hodin celkem/měsíc	Kč/hod		Celkem
M 4/2019	576	600 Kč		345 600 Kč
M 5/2019	725	600 Kč		435 000 Kč
M 6/2019	1022	600 Kč		613 200 Kč
M 7/2019	746	600 Kč		447 600 Kč
M 8/2019	604	600 Kč		362 400 Kč
M 9/2019	396	600 Kč		237 600 Kč
M 10/2019	8	600 Kč		4 800 Kč
			Celkem	2 446 200 Kč

Tabulka 5.5.5 Osobní náklady

Po sečtení všech předchozích částí kalkulace vyšly celkové náklady na porovnanou zakázku ve výši 5 251 471 Kč.

Spotřeba materiálu	2 274 430 Kč
Přímé náklady	2 475 850 Kč
Ostatní služby	501 191 Kč
Náklady celkem	5 251 471 Kč

Tabulka 5.5.6 Celkové náklady na zakázku s hodinovou sazbou 2018

Z výpočtu a porovnání těchto dvou hodinových sazeb na stejné zakázce při stejné kalkulační metodě je zřejmé, že stávající stanovená hodinová taxa z roku 2015 ve výši 400 Kč (v kombinaci 500 Kč) není dostačující na pokrytí skutečně vynaložených nákladů společnosti na zakázce. Rozdíl porovnaných celkových nákladů této zakázky je 513 400 Kč, což není zanedbatelná částka. Ačkoliv společnost z této zakázky získala dostatečný zisk, aby pokryl i tyto nezahrnuté náklady, může nastat případ, kdy zisk ze zakázek nebude na toto pokrytí dostatečný a společnost bude v tomto případě ztrátová.

5.5.3 Navrhovaná kalkulační metoda na typizovanou zakázku společnosti XY s.r.o.

Druhým způsobem porovnání typizované zakázky bude její kalkulace za použití přírážkové kalkulace. První polovina kalkulace zůstane stejná, což znamená, že náklady na spotřebovaný materiál a ostatní služby se nemění a zůstávají v původní výši. Neprojevují a nezasahují žádným způsobem do přímých zpracovacích nákladů, a tedy ani do výpočtu výrobní a správní režie.

Ve výpočtu nákladů výrobní režie bude dosazena sazba vypočítaná pro rok 2018, která je 42,8 %. Stejně tak bude dosazena i sazba pro správní režii 2018, která činí 17,9 %.

V následující tabulce jsou vypočítány osobní náklady výkonových pracovníků. V tabulce jsou zobrazeny počty odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce stejně, jako u předchozí metody. Jedna hodina práce byla oceněna částkou 140 Kč, kdy částka 140 Kč byla stanovena jako průměrná hodinová sazba výkonového pracovníka za rok 2018. Celkové mzdy za zakázku vyšly na 570 780 Kč, k níž byly přičteny náklady na sociální a zdravotní pojištění 194 065 Kč. Celková částka na osobní náklady na této zakázce vyšla 764 845 Kč.

Osobní náklady				
	Počet hodin	Kč/hod		Celkem
M 4/2019	576	140 Kč		80 640 Kč
M 5/2019	725	140 Kč		101 500 Kč
M 6/2019	1022	140 Kč		143 080 Kč
M 7/2019	746	140 Kč		104 440 Kč
M 8/2019	604	140 Kč		84 560 Kč
M 9/2019	396	140 Kč		55 440 Kč
M 10/2019	8	140 Kč		1 120 Kč
Hrubé mzdy celkem				570 780 Kč
Náklady na sociální a zdravotní pojištění (34 %)				194 065 Kč
			Celkem	764 845 Kč

Tabulka 5.5.7 Osobní náklady

Druhou tabulkou, která se liší od předchozí metody, je ocenění nákladů na použité stroje na zakázce. Jako podklady pro ocenění jsem použila ceník motohodin, který mi byl poskytnut od společnosti, seznam použitých strojů a denní výpis denních výkonů jednoho stroje na zakázce, a to konkrétně kolového rypadla. Výkonové hodiny nákladních automobilů bohužel nebyli doposud strojníky odevzdány, tudíž jejich nacenění provedla odhadem. Cena za provedenou motohodinu kolového rypadla se dána za 720 Kč, jednoho nákladního auta Scania za 500 Kč a druhého auta Scania za 600 Kč (viz PŘÍLOHA A9). Tyto částky jsem ve výpočtu snížila o osobní náklady pracovníků, jenž stroje obsluhovali, aby nedošlo k jejich duplicitě ve výpočtu. Celkové náklady za výrobní stroje činí 815 613 Kč.

Stroje			
Název stroje	Počet Moto-hodin	Kč/Mth	Celkem
JCB JS 175	911	532 Kč	485 016 Kč
Nákladní auto-mobil Scania	460	412 Kč	189 704 Kč
Nákladní auto-mobil Scania	451	312 Kč	140 892 Kč
			Celkem
			815 613 Kč

Tabulka 5.5.8 Náklady na výrobní stroje

Spotřeba materiálu	2 274 430 Kč
Ostatní služby	402 299 Kč
Přímé zpracovací náklady	1 580 458 Kč
Výrobní režie	675 699 Kč
Správní režie	403 508 Kč
Náklady celkem	5 336 394 Kč

Tabulka 5.5.9 Celkové náklady za zakázku

V poslední tabulce jsou součtové částky jednotlivých částí kalkulace. Přímé zpracovací náklady jsou součtem osobních nákladů a nákladů výrobních strojů, jež byly na zakázce použity. Výrobní režie je vypočítána z přímých zpracovacích nákladů, které byly vynásobeny sazbou výrobní režie, a to 42,8 %. Správní režie byla stanovena jako součet přímých zpracovacích nákladů a výrobní režie, přenásobeny sazbou správní režie ve výši 17,9 %. Při použití této metody tedy vyšly celkové náklady na zakázku 5 336 394 Kč.

V následující tabulce je uveden přehled výsledků vypočítaných celkových nákladů na porovnávanou zakázku jednotlivými metodami, kdy ve třetím sloupci je vypočítán rozdíl mezi stávající metodou společnosti XY s.r.o. s její hodinovou sazbou a mezi optimalizovanou a navrženou metodou.

Metoda	Celkové náklady na zakázku	Rozdíl
Současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. za použití její hodinové sazby	4 738 071 Kč	- Kč
Současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. za použití aktualizované hodinové sazby	5 251 471 Kč	513 400 Kč
Navrhovaná kalkulační metoda na typizovanou zakázku společnosti XY s.r.o.	5 336 394 Kč	598 323 Kč

Tabulka 5.5.10 Porovnání celkových nákladů jednotlivých metod

Nejvíce nákladová vyšla zakázka propočítaná navrženou metodou za použití přírážkové kalkulace, která je ovšem z těchto dvou metod mnohem přesnější než kalkulace dělením a umožňuje společnosti sledovat, jakým způsobem se na nákladech zakázky podílejí přímé a nepřímé náklady. Avšak i aktualizovaná současná metoda společnosti propočítaná hodinovou sazbou za rok 2018 dokázala, že současná hodinová sazba společnosti je nedostačující a zastaralá a měla by co nejdříve provést propočet pro novou hodinovou sazbu, nejlépe již pro rok 2019, a to tedy v případě, kdy by nebyla ochotná přistoupit k navržené metodě.

5.6 Identifikace nedostatků řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.

Za jeden z hlavních nedostatků z hlediska řízení nákladů ve společnosti považuji jejich nedostatečné členění nákladů na přímé a nepřímé náklady. Společnost sice rozděluje náklady analyticky a podle jejich vzniku na konkrétní střediska, avšak z pohledu režijních nákladů je jejich členění minimální. Pozornost společnosti z hlediska nákladů by se měla více věnovat detailnímu rozdělení nákladů a jejich označování, na základě jejich vzniku. Například společnost nerozděluje mzdy administrativních pracovníků, jednatelů a výkonových pracovníků, respektive pouze mzdy tří administrativních pracovníků ze čtyř jsou přiřazeny do nákladů režijního střediska. Zbytek mezd je zařazen společně s mzdami výkonových pracovníků v ostatních střediskových účtech. Taktéž chybí roztrídění a označení nákladů vynaložených na výrobní stroje, režijní automobily rozdělené na správní a výrobní atd., které bylo zpětně pro zatřídění nákladů kvůli výpočtům režii a přímých zpracovacích nákladů velice obtížné dohledávat.

Dalším nedostatkem společnosti je, že nemá pevně stanovenou sazbu zisku. Firma si zajišťuje minimální ziskovost tím, že k určitým položkám kalkulace přiřadí procentuální přírůžku, anebo druhým způsobem, kdy je na základě smlouvy o dílo stanovená pevná celková cena zakázky dohodnutá s objednatelem. Avšak tento způsob oceňování je pro společnost riskantní, a to z důvodu, že se v průběhu realizace zakázky mohou změnit okolní podmínky a zakázka se může stát pro společnost ztrátovou. Ovšem může zde nastat i opačný případ, kdy změny v průběhu provádění stavebního díla budou mít pozitivní dopad na jeho výsledné náklady a zakázka může být v závěru pro společnost ziskovější, než bylo očekáváno.

Negativně hodnotím i současnou metodu kalkulace společnosti. Kalkulace dělením, jež společnost používá, se řadí mezi nejjednodušší metody kalkulace, která nevyžaduje detailní členění nákladů. Což právě společnosti vzhledem k jejímu současnému sledování nákladů vyhovuje a je pro ni dostačující. Bohužel tato metoda společnosti neumožňuje sledovat podíly přímých a nepřímých nákladů na zakázce, a tudíž tyto náklady ani nelze z hlediska zakázky sledovat a kontrolovat.

Posledním velkým nedostatkem společnosti je nízká částka hodinové sazby v kalkulaci 400 Kč, která je v této výši stanovená již od roku 2015. Avšak jak již bylo zmíněno výše, náklady společnosti se od roku 2015 neustále zvyšovaly a oproti tomu počet zaměstnanců se nezměnil, z čehož se předpokládalo, že při přepočtení hodinové sazby s aktuálními náklady za rok 2018 se hodinová sazba zvýší, což můj propočet nakonec potvrdil. Oproti částce z roku 2015 je nová částka vyšší o 202 Kč. Z výsledku vyplývá, že současná hodinová sazba 400 Kč nemohla pokrýt skutečně vynaložené náklady na zakázce. To je velmi rizikové v případě menších zakázek, kde může být zisk zakázky nižší a nedostatečný na to, aby pokryl nezakalkulované náklady, avšak na zakázce skutečně vynaložené.

V předchozí kapitole jsou uvedeny výsledky porovnání tří zpracování jedné typizované zakázky společnosti. Prvním zpracováním byla současná metoda kalkulace společnosti XY s.r.o. s použitím její současné hodinové sazby, druhým zpracováním byla opět současná metoda kalkulace společnosti, avšak za dosažení aktualizované hodinové sazby pro rok 2018 a poslední porovnávanou metodou byla navržená metoda kalkulace přírážkou. Z pohledu celkových nákladů na zakázku vyšla nejnákladněji metoda kalkulace přírážkou, která je ovšem z mého pohledu z těchto tří porovnání nepřesnější, a navíc umožňuje společnosti sledovat v jaké výši se podílejí na zakázce přímé a nepřímé náklady. Avšak je oproti metodě kalkulace dělením náročnější. Pokud by se společnost rozhodla nepřijmout navrhouvanou metodu kalkulace a chtěla i nadále používat současnou a osvědčenou metodu kalkulace dělením, bylo by vhodné co nejdříve provést propočet nové hodinové sazby, a to nejlépe pro rok 2019, jelikož aktualizovaná současná metoda společnosti o hodinovou sazbu za rok 2018 potvrdila, že současná hodinová sazba společnosti je nedostačující a zastaralá.

6 ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo navrhnout vylepšení řízení režijních nákladů ve společnosti XY s.r.o., a to za účelem efektivnějšího řízení a sledování zejména režijních nákladů společnosti.

V teoretické části jsem se zaměřila nejprve na pojetí nákladů jako takových, dále jsem popsala klasifikaci nákladů, do které je zařazeno členění nákladů z různých hledisek. Následně jsem stručně nastínila problematiku stavebního podniku a nákladů v něm. Na konci teoretické části jsem se zaměřila na řízení nákladů stavebního podniku, a to konkrétně nákladové funkce, nákladové kalkulace a rozpočtování režijních nákladů.

Pro svoji praktickou část jsem si vybrala společnost XY s.r.o., která působí ve stavebním průmyslu. Na začátku praktické části jsem se zabývala charakteristikou společnosti, jejím vývojem a strukturou a analýzou nákladů na základě výkazu zisku a ztrát, které mi byly společností poskytnuty. Následně jsem se již zaměřila přímo na analýzu řízení nákladu ve společnosti XY s.r.o. Nastínila jsem jejich způsob sledování nákladů, současnou metodu kalkulace, kterou společnost používá, což je kalkulace dělením pomocí hodinové sazby, jejíž princip výpočtu jsem také popsala. Na základě podkladů o nákladech společnosti pro rok 2018, jsem provedla přepočet hodinové sazby stejným postupem, jaký používá společnost a tuto sazbu jsem porovnávala s jejich současně využívanou sazbou z roku 2015. Poté jsem navrhla jiný způsob metody kalkulace včetně výpočtů režii a aplikovala jsem je na typizovanou zakázku společnosti. Nakonec jsem porovnávala jejich současnou metodu kalkulace za použití jejich hodinové sazby, s druhým způsobem, jež byla opět jejich současná metoda kalkulace ovšem za dosazení aktualizované hodinové sazby pro rok 2018 a s třetím způsobem, kterým byla navržena nová metoda kalkulace, a to kalkulace přírůžkou. Na závěr jsem provedla výčet nedostatků společnosti z hlediska řízení režijních nákladů a navrhla jí jiné řešení.

7 ZDROJE:

- [1] KŘÍKAČ, Karel. Náklady, ceny, rentabilita. Plzeň: Vydavatelství ZČU, 1996. ISBN 80-7082-199-X.
- [2] SKOVAJSA, Štěpán. Problematika nepřímých nákladů ve stavebním podniku. Brno, 2014. Bakalářská práce. VUT Fakulta stavební.
- [3] STUDENÝ, Jaromír. Režijní náklady ve stavebním podniku. Brno, 2015. Bakalářská práce. VUT Fakulta stavební.
- [4] SYNEK, Miloslav. Ekonomika a řízení podniku. 2. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. ISBN 80-7079-273-6.
- [5] MACÍK, Karel. Jak kalkulovat podnikové náklady? 1. Ostrava: Montanex, 1994. ISBN 80-85-780-16-X.
- [6] MARKOVÁ, Leonora. Základy Ekonomiky stavebnictví. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2009. ISBN 978-80-7204-623-2.
- [7] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [8] REDECHA, Martin. *Režijní náklady v cenách stavebních prací*. Brno, 2014. Diplomová práce. VUT Fakulta stavební.
- [9] MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočetnictví*. Praha: ČVUT, 2003. ISBN 80-01-02609-4.
- [10] SYNEK, Miloslav et al. *Manažerská ekonomika*. Praha: GRADA, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [11] MARKOVÁ, L. *Stavební podnik*. Studijní opora. Brno: VUT v Brně, FAST. 2007. 193 S.
- [12] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. Grada Publishing, a.s., 2009, 233 S. ISBN 978-80-247-2974-9
- [13] KOTĚŠOVCOVÁ, J., JANOUŠKOVÁ, M., *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. 2007, 149 s. ISBN 978-80-86754-92-5.
- [14] NOVÁK, J., L. HAČKAJLOVÁ aj. NOVÁKOVÁ. Ekonomika a management. Praha: ČVUT, 2004. ISBN 80-01-03051-2.
- [15] SOUKUPOVÁ, V. a D. STRACHOTOVÁ. Podniková ekonomika. Praha: VŠCHT Praha, 2005. ISBN 80-7080-575-7.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 2.2.1 Celkové proporcionální variabilní náklady [2].....	19
Obrázek 2.2.2 Jednotkové proporcionální variabilní náklady [2].....	19
Obrázek 2.2.3 Nadproporcionální variabilní náklady [2].....	19
Obrázek 2.2.4 Celkové podproporcionální variabilní náklady [2].....	20
Obrázek 2.2.5 Podproporcionální variabilní náklady [2]	20
Obrázek 2.2.6 Celkové nadproporcionální variabilní náklady [2].....	20
Obrázek 2.2.7 Jednotkové fixní náklady [2]	21
Obrázek 2.2.8 Absolutně fixní náklady [2]	21
Obrázek 2.2.9 Intervalově fixní náklady [2]	21
Obrázek 2.2.10 Grafické vyjádření celkových nákladů [15].....	22
Obrázek 2.4.1 Celkové náklady ve vztahu k objemu [11, s. 97]	31
Obrázek 2.4.2 Celkové náklady v Kč a výnosy v Kč ve vztahu k objemu výroby [11, s. 100]	32
Obrázek 2.4.3 Kalkulační systém a jeho členění [12].....	34
Obrázek 2.4.4 Základní typy nákladových kalkulací [12]	35
Obrázek 3.5.1 Organizační struktura společnosti XY s.r.o.	43
Obrázek 4.1.1 Vývoj výnosů, nákladů a HV 2014–2018	44
Obrázek 4.2.1 Vývoj přidané hodnoty společnosti XY s.r.o.	47

8 SEZNAM TABULEK

Tabulka 3.4.1 Počet zaměstnanců ve společnosti XY s.r.o.	43
Tabulka 4.2.1 Náklady dle druhového členění v letech 2014-2018	46
Tabulka 5.3.1 Celkové náklady pro kalkulaci hodinové sazby pro rok 2018.....	54
Tabulka 5.3.2 Počet odpracovaných hodin zaměstnanců 2018.....	54
Tabulka 5.3.3 Výpočet hodinové sazby 2018.....	55
Tabulka 5.4.1 Schéma kalkulačního vzorce	56
Tabulka 5.4.2 Osobní náklady v roce 2018	56
Tabulka 5.4.3 Náklady na výrobní stroje 2018	57
Tabulka 5.4.4 Ostatní přímé náklady 2018	57
Tabulka 5.4.5 Přímé zpracovací náklady 2018	57
Tabulka 5.4.6 Náklady na automobily výkonových pracovníků 2018.....	58
Tabulka 5.4.7 Další náklady výrobní režie 2018	59
Tabulka 5.4.8 Celková výrobní režie 2018	59
Tabulka 5.4.9 Výpočet sazby výrobní režie 2018.....	59
Tabulka 5.4.10 Osobní náklady THP a jednatelů 2018	60
Tabulka 5.4.11 Náklady na automobily jednatelů za rok 2018.....	60
Tabulka 5.4.12 Další náklady správní režie 2018	61
Tabulka 5.4.13 Výpočet správní režie 2018	61
Tabulka 5.4.14 Výpočet sazby správní režie 2018.....	62
Tabulka 5.4.15 Přímé zpracovací náklady pro rok 2019.....	62
Tabulka 5.4.16 Celková výrobní režie 2019	62
Tabulka 5.4.17 Výpočet sazby výrobní režie 2019.....	62
Tabulka 5.4.18 Výpočet správní režie 2019	63

Tabulka 5.4.19 Sazba správní reže pro rok 2019	63
Tabulka 5.4.20 Kalkulační schéma.....	64
Tabulka 5.5.1 Výsledná kalkulace společnosti XY s.r.o.	66
Tabulka 5.5.2 Náklady za spotřebovaný materiál	67
Tabulka 5.5.3 Náklady na ostatní služby.....	68
Tabulka 5.5.4 Osobní náklady na přepravu	68
Tabulka 5.5.5 Osobní náklady.....	69
Tabulka 5.5.6 Celkové náklady na zakázku s hodinovou sazbou 2018	69
Tabulka 5.5.7 Osobní náklady.....	70
Tabulka 5.5.8 Náklady na výrobní stroje.....	70
Tabulka 5.5.9 Celkové náklady za zakázku	71
Tabulka 5.5.10 Porovnání celkových nákladů jednotlivých metod.....	71

9 SEZNAM PŘÍLOH

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2014, druhové členění.....	A1
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2015, druhové členění.....	A2
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2016, druhové členění.....	A3
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2017, druhové členění.....	A4
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2018, druhové členění.....	A5
Výsledovka po střediscích analyticky 2018.....	A6
Výsledovka po střediscích analyticky 2019.....	A7
Zakázkový list na typizovanou zakázku	A8
Ceník mechanizace	A9