

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

Analýza nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik

Libuše Holá

© 2023 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Libuše Holá

Podnikání a administrativa

Název práce

Analýza nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik

Název anglicky

Cost analysis and cost calculation for selected business

Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je provést analýzu nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik. Hlavní cíl se dá rozdělit na dílčí cíle:

1. Zhodnocení vývoje a struktury nákladů podniku
2. Analýza stávající kalkulace nákladů
3. Výpočet ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů

Metodika

Diplomová práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část bude vypracována na základě studia odborné literatury a jiných zdrojů tištěného nebo elektronického charakteru. V praktické části budou aplikovány metody na konkrétní podnik. Budou použity základní metody finanční analýzy – horizontální a vertikální analýza. Budou popsány a posouzeny kalkulační postupy, které podnik používá.

Doporučený rozsah práce

50-80

Klíčová slova

Analýza nákladů, náklady, podnik, horizontální analýza, vertikální analýza, kalkulace, ekonomické ukazatele

Doporučené zdroje informací

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

POPESKO, B. – PAPADAKI, Š. *Moderní metody řízení nákladů : jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3386-6.

SYNEK, M. – KISLINGEROVÁ, E. *Podniková ekonomika*. V Praze: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-274-8.

SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.

Předběžný termín obhajoby

2022/23 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Josef Slaboch, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 16. 6. 2022

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 2. 11. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 19. 03. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Analýza nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 19. 3. 2023

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Josefu Slabochovi, Ph.D. za cenné rady a věcné připomínky v průběhu zpracovávání diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat společnosti KOMASTAV DS s.r.o. za ochotu poskytnout podklady a data, které byly využity pro tvorbu diplomové práce.

Analýza nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá analýzou nákladů a kalkulace nákladů pro společnost KOMASTAV DS s.r.o., která realizuje činnosti v oboru inženýrské stavitelství a jež sídlí v Ústí nad Labem. Hlavním cílem diplomové práce je provedení analýzy nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik za období 2017-2021. Dílčími cíli jsou zhodnocení vývoje nákladů pomocí horizontální a vertikální analýzy, popsání stávajících kalkulačních postupů a následné porovnání skutečných nákladů s nabídkovým rozpočtem konkrétní vybrané zakázky a výpočet a vyhodnocení ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů. První, teoretická část je věnována vymezení základních pojmů a metod souvisejících s danou problematikou. Druhá, praktická část je zaměřena na konkrétní společnost, která je nejprve krátce představena a následně je na základě podkladových dat (výkaz zisku a ztráty, interní data společnosti) provedena horizontální a vertikální analýza nákladů, jsou popsány stávající kalkulační postupy společnosti spolu s vyhodnocením odchylek u jedné konkrétní zvolené zakázky. Následně jsou vypočítány vybrané ekonomické ukazatele pracující s náklady a porovnány s hodnotami konkurenční společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s. Společnost kalkulace jako takové neprovádí. Sestavuje pouze rozpočty jednotlivých zakázek (nabídkové rozpočty) na aktuálních cenových základnách ÚRS. U tří ze čtyř analyzovaných ekonomických ukazatelů společnost dosahuje ve všech obdobích hodnot horších ve srovnání s konkurencí. U materiálové náročnosti výnosů se analyzovaná společnost nejvíce přibližuje té konkurenční a ve dvou letech dosahuje společnost KOMASTAV DS s.r.o. dokonce hodnot lepších. V závěrečné části práce jsou shrnuty nejdůležitější poznatky a doporučení pro zlepšení zejména rozpočtování zakázek.

Klíčová slova: analýza nákladů, náklady, podnik, výkaz zisku a ztráty, horizontální analýza, vertikální analýza, kalkulace, ekonomické ukazatele

Cost analysis and cost calculation for selected business

Abstract

The diploma thesis deals with cost analysis and cost calculation for KOMASTAV DS s.r.o., which carries out activities in the field of civil engineering and which is based in Ústí nad Labem. The main goal of the diploma thesis is to perform a cost analysis and cost calculation for the selected company for the period 2017-2021. Sub-goals are the evaluation of cost development using horizontal and vertical analysis, description of existing calculation procedures and subsequent comparison of actual costs with the tender budget of a specific selected contract and calculation and evaluation of economic indicators based on costs. The first, theoretical part is devoted to the definition of basic concepts and methods related to the issue. The second, practical part is focused on a specific company, which is first briefly presented and then a horizontal and vertical analysis of costs is performed based on the underlying data (profit and loss statement, internal company data), the company's existing calculation procedures are described along with evaluation of deviations for one particular chosen contract. Subsequently, selected economic indicators working with costs are calculated and compared with the values of the competing company ŠEBESTA VHS, v.o.s. The company does not perform calculations as such. It only compiles budgets for individual orders (tender budgets) based on the current price bases of the ÚRS. For three of the four analyzed economic indicators, the company achieves worse values compared to the competition in all periods. For material intensity of revenues, the analyzed company comes closest to the competitive one and in two years KOMASTAV DS s.r.o. achieves even better values. The final part of the work summarizes the most important findings and recommendations for improving the budgeting of contracts.

Keywords: cost analysis, costs, company, profit and loss statement, horizontal analysis, vertical analysis, calculation, economic indicators

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	14
3.1 Definice a pojetí nákladů	14
3.1.1 Finanční náklady	15
3.1.2 Manažerské náklady	16
3.2 Klasifikace nákladů	17
3.2.1 Druhové členění nákladů	17
3.2.2 Rozdělení nákladů podle účelu jejich vynaložení	18
3.2.3 Kalkulační členění nákladů	19
3.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	20
3.3 Analýza absolutních ukazatelů	21
3.3.1 Horizontální analýza	21
3.3.2 Vertikální analýza	22
3.4 Kalkulace nákladů	22
3.4.1 Podstata a význam	23
3.4.2 Kalkulační vzorec	23
3.5 Druhy kalkulací	25
3.5.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování	25
3.5.2 Kalkulace z hlediska struktury	27
3.5.3 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů	28
3.6 Metoda kalkulace nákladů	30
3.6.1 Kalkulace přírážková	30
3.6.2 Kalkulace dělením	31
3.6.3 Stupňovitá kalkulace dělením	31
3.6.4 Kalkulace dělením s poměrovými čísly	32
3.6.5 Kalkulace odečítací	32
3.6.6 Kalkulace rozčítací	33
3.7 Ekonomické ukazatele vycházející z nákladů	33
4 Vlastní práce	34
4.1 Charakteristika společnosti	34
4.2 Analýza nákladů	35
4.2.1 Popis nákladů a jejich účtování ve vybrané společnosti	35
4.2.2 Horizontální analýza nákladů	37

4.2.3	Vertikální analýza nákladů	45
4.2.4	Sledování nákladů ve společnosti	48
4.3	Kalkulace nákladů	49
4.3.1	Stávající způsob kalkulace nákladů	49
4.3.2	Analýza ocenění vybrané zakázky	50
4.3.3	Zjištěné odchylky	54
4.4	Ekonomické ukazatele vycházející z nákladů	57
5	Výsledky a doporučení.....	60
6	Závěr.....	65
7	Seznam použitých zdrojů	67
8	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk.....	69
8.1	Seznam obrázků	69
8.2	Seznam tabulek	69
8.3	Seznam grafů	70
Přílohy	71

1 Úvod

Zejména v ekonomice podniku hrají náklady jednu z nejdůležitějších úloh. Veškerá manažerská rozhodnutí jsou zpravidla mimo jiné založena právě na zohlednění prostředků, které podnik bude muset vynaložit a z toho plynoucích přínosů. Náklady jsou důležitým aspektem pro zdravý vývoj podniku, jeho efektivní fungování a také pro jeho konkurenceschopnost. Jedním z důvodů, proč se podniky zaměřují na snižování nákladů, je právě konkurence, která je v dnešní době ve většině odvětví opravdu velká. Sledování nákladů je pro podnik také důležité s ohledem na cenotvorbu svých výkonů.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti je nutné náklady sledovat a analyzovat pomocí různých nástrojů, které pomáhají podniku provádět činnosti efektivněji. Každý podnik má účetní systém a své účetní postupy, kterými zachycuje náklady. Účetní systém a účetní postupy by měly zohledňovat faktory, kterými jsou například velikost podniku či předmět jeho činnosti. Dalším významným nástrojem, jež podniky v souvislosti s náklady často používají, jsou kalkulace nákladů na jejichž základě lze rozhodovat o tom, které produkty či služby je dobré produkovat, prodávat a za jakou cenu.

Tato diplomová práce se zaměřuje na analýzu nákladů a kalkulaci nákladů pro vybraný podnik, kterým je společnost KOMASTAV DS s.r.o., jež sídlí v Ústí nad Labem a jejímž předmětem činnosti jsou zejména inženýrské stavby jako například výstavba a rekonstrukce kanalizací, vodovodů, výstavba a rekonstrukce pozemních komunikací a další činnosti. Společnost se orientuje převážně na zakázky veřejné. Důvodem je dobrá platební morálka subjektů veřejných zadavatelů. Stavebnictví je odvětví, kde každá zakázka je svým způsobem specifická, a tudíž je nutné přistupovat ke každé zakázce individuálně. Zároveň jsou v tomto odvětví ceny deformovány pravidly pro získání veřejné zakázky, kdy nejdůležitějším kritériem je nejnižší cena. Sledování, analýza a kalkulace nákladů jsou tedy klíčovým nástrojem.

Ve stavebnictví je možno se v některých případech setkat se situací, kdy někteří uchazeči v rámci výběrového řízení pro veřejné zakázky jdou cestou záměrného snížení ceny až pod výši nákladů, za které jsou schopni zakázku realizovat, a spoléhají na její vyrovnání v rámci víceprací. V takovém případě ani velmi podrobná kalkulace nabízené ceny nezajistí zisk ze zakázky.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je provedení analýzy nákladů a kalkulace nákladů pro vybraný podnik za období 2017-2021. Pro naplnění hlavního cíle jsou využity cíle dílčí. Prvním dílčím cílem je zhodnocení vývoje nákladů pomocí horizontální a vertikální analýzy. Druhým, popsání stávajících kalkulačních postupů a následné porovnání skutečných nákladů s nabídkovým rozpočtem konkrétní vybrané zakázky. Třetím a posledním dílčím cílem je výpočet a vyhodnocení ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů.

2.2 Metodika

Diplomová práce má dvě části. První, teoretická část, je vypracována na základě studia odborné literatury či dalších zdrojů tištěného, případně elektronického charakteru. Druhá, praktická část, se soustředí na konkrétní společnost. Nejprve v první polovině praktické části jsou na základě poskytnutých interních informací od analyzované společnosti popsány náklady a jejich účtování, následně na podkladová data, jednak v podobě účetních výkazů (výkazu zisku a ztráty), jednak v podobě poskytnutých interních výstupů společnosti, je aplikována horizontální a vertikální analýza. V druhé polovině praktické části je na základě informací poskytnutých od dané společnosti popsán postup, jakým společnost kalkuluje jednotlivé zakázky, respektive sestavuje nabídkový rozpočet. Následně je vybrána jedna zakázka, u které jsou na základě interních dat společnosti porovnávány plánované a skutečné náklady, zjištěny odchylky a popsány možné příčiny vzniklých odchylek. Jako poslední jsou na základě analýzy poměrových ukazatelů vypočítány ekonomické ukazatele vycházející z nákladů a výsledné hodnoty analyzovaného podniku jsou komparovány s hodnotami konkurenční společnosti.

Konkrétní vzorce používané v praktické části diplomové práce jsou uvedeny a stručně popsány v následující části.

Analýza absolutních ukazatelů

Horizontální analýza sleduje vývoj položek účetních výkazů v čase. Provádí se vyčíslení změny v absolutním i relativním vyjádření. V případě relativního vyjádření je zjištěno o kolik procent se jednotlivé položky změnilo oproti minulému období. V případě

absolutního vyjádření je změna vyjádřena v absolutních číslech (Hnilica a Kislingerová, 2005). Horizontální analýza je prováděna na základě těchto vzorců (Knápková a kolektiv, 2017):

$$\text{Absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1} \quad (1)$$

$$\text{Procentuální změna} = \frac{(\text{absolutní změna} \times 100)}{\text{ukazatel}_{t-1}} \quad (2)$$

Na základě vertikální analýzy lze určit, jak se procentuálně podílejí jednotlivé položky účetních výkazů na položce, která je zvolena jako základní. Vertikální analýza je prováděna na základě tohoto vzorce (Dluhošová, 2010):

$$\text{Podíl na celku} = \frac{U_i}{\Sigma U_i} \quad (3)$$

Kde U_i je hodnota dílčího ukazatele, ΣU_i je velikost absolutního ukazatele.

Ekonomické ukazatele vycházející z nákladů

Rentabilitu nákladů lze vypočítat jako poměr zisku a nákladů. Tento ukazatel udává, jaké množství zisku připadá na jednu korunu celkových nákladů. Rentabilitu nákladů je možno vypočítat dle následujícího vzorce (Růčková, 2021):

$$\text{ROC} = \frac{\text{výsledek hospodaření po zdanění (V53)}}{\text{náklady celkem } (\Sigma V03,07,08,09,14,24,34,38,42,43,47)} \quad (4)$$

Ukazatel mzdové produktivity je počítán jako poměr výnosů a mzdových nákladů. Mzdová produktivita vyjadřuje, jaké množství výnosů připadá na jednu korunu mezd. Ukazatel je vypočítán dle následujícího vzorce (Růčková a Roubíčková, 2012, s.134):

$$\text{Mzdová produktivita} = \frac{\text{výnosy celkem } (\Sigma V01,02,20,31,35,39,46)}{\text{osobní náklady (V09)}} \quad (5)$$

Ukazatel nákladovosti výnosů lze vypočítat jako poměr celkových nákladů a celkových výnosů. Tento ukazatel vyjadřuje, jak jsou výnosy (tržby) podniku zatíženy náklady. Ukazatel se počítá dle tohoto vzorce (Růčková a Roubíčková, 2012):

$$\text{Nákladovost výnosů} = \frac{\text{náklady celkem } (\sum V03,07,08,09,14,24,34,38,42,43,47)}{\text{výnosy celkem } (\sum V01,02,20,31,35,39,46)} \quad (6)$$

Materiálová náročnost výnosů poměřuje spotřebu materiálu a energie s výnosy. Ukazatel udává, jak jsou výnosy zatíženy spotřebovaným materiálem a energiemi. Ukazatel materiálové náročnosti výnosů je počítán dle následujícího vzorce (Sedláček, 2011, s.71):

$$\text{MNV} = \frac{\text{spotřeba materiálu a energie (V05)}}{\text{provozní výnosy } (\sum V01,02,20)} \quad (7)$$

Porovnání plánovaných a skutečných nákladů u konkrétní zakázky

V práci je vybrána jedna zakázka, u které jsou na základě interních dat společnosti porovnávány plánované a skutečné náklady, zjištěny odchylky a popsány možné příčiny vzniklých odchylek. V případě porovnávání plánovaných a skutečných nákladů potřebných na realizaci konkrétní zakázky, která byla zvolena na základě soupisu veškerých zakázek za všechny analyzované roky, je postupováno následovně. Plánované náklady jsou získány z programu, jež společnost používá na rozpočtování (KROS 4). Analyzovaná společnost KOMASTAV DS s.r.o. sestavuje kontrolní rozpočty či kalkulace, z tohoto důvodu jsou skutečné náklady na zakázku získány z účetnictví (společnost účtuje náklady na konkrétní zakázku – „střediska“). Porovnání nákladů není zcela podrobné, což je zapříčiněno právě porovnáváním založeným na rozdílně strukturovaných výstupech, z programu KROS 4 a z účetnictví. V účetnictví nejsou náklady popsány zcela podrobně. Například na základě výstupu z účetnictví je možno zjistit o jaký druh stavebního materiálu se jednalo, ale již nelze nalézt jeho specifické vlastnosti či použité množství. Dohledání těchto informací by bylo možné, nicméně časově velmi náročné, jelikož by bylo nutné projít každou jednu fakturu týkající se dané zakázky. Zároveň v rámci rozpočtu jsou ceny stanovovány na jednotlivé stavební objekty, ze kterých se zakázka skládá, ale v rámci účetnictví jsou náklady účtovány na zakázku jako celek. Pro možnost porovnání je nutné data získaná na základě rozpočtu (kalkulace s rozbory) sloučit, aby bylo získáno ocenění celé zakázky jako celku a zároveň do struktury umožňující porovnání s výstupem z účetnictví.

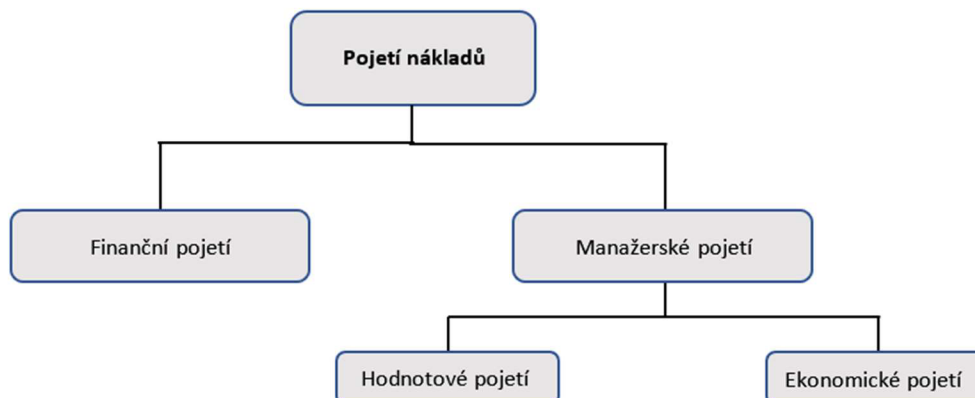
3 Teoretická východiska

3.1 Definice a pojetí nákladů

„Ve výrobním procesu či v procesu poskytování služeb dochází ke spojení, kombinaci a použití výrobních faktorů. Některé výrobní faktory se spotřebovávají najednou (např. materiál), jiné se spotřebovávají postupně, tj. opotřebovávají se (např. stroje a výrobní zařízení). Pokud je spotřeba výrobních faktorů vyjádřena peněžně, nazývá se náklady“ (Martinovičová a kol., 2019, s.50). Lze také říci, že „Náklady jsou vstupem zboží a služeb pro provádění výrobních procesů v rámci jednoho účetního období“ (Lang, 2008, s.7). Náklady tedy lze definovat jako „peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů“ (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s.18). Co se týká definování nákladů, tak v tomto se autoři shodují, jen někteří poukazují na manažerské nebo finanční pojetí nákladů a jejich odlišnosti.

Náklady jsou vnímány různými skupinami uživatelů rozdílně. Uživatele účetních informací lze rozdělit na externí a interní. Právě pohlížení těchto skupin na náklady je částečně odlišné, což se odráží v jiném pojetí nákladů v rámci účetních systémů. Lze konstatovat, že náklady jsou odlišně vnímány v manažerském a finančním účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016). Vlastníci a věřitelé společnosti využívají informace hlavně z finančního účetnictví, z nichž odhadují, zda dojde ke zhodnocení kapitálu, který do podniku vložili či nikoli. Manažeři využívají naopak informace z manažerského účetnictví, které jim poskytují podklad pro rozhodování při řízení podniku (Hradecký a kol., 2008). Rozlišujeme v zásadě dvě pojetí nákladů a to manažerské pojetí nákladů a finanční pojetí nákladů, jak lze vidět na [Obrázku 1](#):

Obrázek 1 - Vztah přístupů k pojetí nákladů



Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s.28 (vlastní zpracování)

3.1.1 Finanční náklady

Finanční pojetí nákladů, uplatňující se ve finančním účetnictví, chápe náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se odráží snížením aktiv či nárůstem závazků, což se v daném období projevuje snížením vlastního kapitálu. Ve finančním účetnictví nákladem rozumíme spotřebu externích vstupů, jež jsou evidovány v účetním systému (Popesko a Papadaki, 2016).

Náklady evidované ve finančním účetnictví zobrazují ekonomické zdroje, které byly skutečně spotřebovány a peněžně vyjádřeny. Důležitým faktorem pro zobrazení nákladů je v první řadě to, jestli vynaložené zdroje byly využity v maximální možné míře a jsou placeny z tržeb z prodeje v daném účetním období a promítají se do výsledku hospodaření, poté jsou považovány za náklad. Nebo za druhé, jestli použité zdroje zvyšují hodnotu aktiv a do budoucna předpokládáme, že z jejich vynaložení budeme mít prospěch, tak v tom případě jsou vykazovány jako přírůstek aktiv (Fibířová a kol., 2007). Jinak řečeno nákladem v pojetí finančního účetnictví rozumíme kterýkoli pokles užitečnosti majetku podniku, popřípadě nárůst závazků podniku bez ohledu na účel spotřebování nákladu, nebo úměrnosti výše nákladu k výsledku činnosti, při které byl spotřebován (Hradecký a kol., 2008).

„Náklady ve finančním účetnictví jsou charakteristické značně volnou vazbou k výkonům (předmětu činnosti podniku)“. V tomto pojetí považujeme za součást nákladů nejenom zdroje, které jsou nutné k zajištění podnikatelské činnosti, ale také výdaje mající odlišnou povahu. Jako příklad si lze uvést dary. Zároveň náklady v tomto pojetí také zahrnují

položky, týkající se rozdělení zisku, jako je daň ze zisku či odměny orgánům společnosti (Fibírová a kol., 2007, s. 92).

3.1.2 Manažerské náklady

Náklady, jež jsou evidovány v účetnictví, čili účetní náklady, nejsou dostatečné pro to, abychom na základě nich mohli činit manažerská rozhodnutí a z tohoto důvodu vzniklo manažerské pojetí nákladů. V ekonomice podniku jsou náklady důležitým aspektem, protože všechna manažerská rozhodnutí jsou založena právě na porovnávání nákladů a výnosů, jinak řečeno na tom, kolik nás něco stojí a jaké množství peněz nám to přinese (Martinovičová, 2006).

V tomto pojetí je pro náklady charakteristické, že jde o spotřebu (Hradecký a kol., 2008):

- Účelovou – ke spotřebě nákladů došlo v souvislosti s konkrétní podnikovou činností. Či byly náklady spotřebovány v konkrétním středisku podniku, jak tomu bývá u režijních nákladů.
- Účelnou – náklady jež byly vynaloženy, odpovídají svou výší přiměřeně dosaženému výstupu.

Manažerské pojetí nákladů pracuje s ekonomickými náklady, jež oproti účetním nákladům berou v úvahu i náklady oportunitní. Musíme rozlišovat tři kategorie nákladů. Za prvé jsou to oportunitní náklady, jež představují peněžní částku, o kterou jsme přišli, jelikož jsme nerealizovali alternativu, kterou jsme mohli realizovat, ale realizovali jsme jinou námi vybranou alternativu. Oportunitní náklady tedy nepředstavují částky, které podnik opravdu vynaložil, ale peněžní vyjádření dopadů v návaznosti na výběr jednoho z variantních řešení. Druhou kategorií jsou explicitní náklady, což jsou ty, které podnik skutečně vynaloží například na nákup strojů, nájem budov atd. Poslední kategorii, implicitní náklady, můžeme popsat jako náklady, jejichž výše se špatně stanovuje a k jejímu stanovení je využíváno nákladů oportunitních. Implicitním nákladem je např. plat, jež bychom pobírali, kdybychom místo našeho zaměstnání dělali jiné (Martinovičová, 2006).

Toto pojetí nákladů „*při každém rozhodování bere v úvahu přírůstkové náklady, tedy ty náklady, které jsou tímto rozhodnutím ovlivněny. Zbývající náklady považuje za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazývá je utopené náklady (angl. Sunk cost)*“. Dále

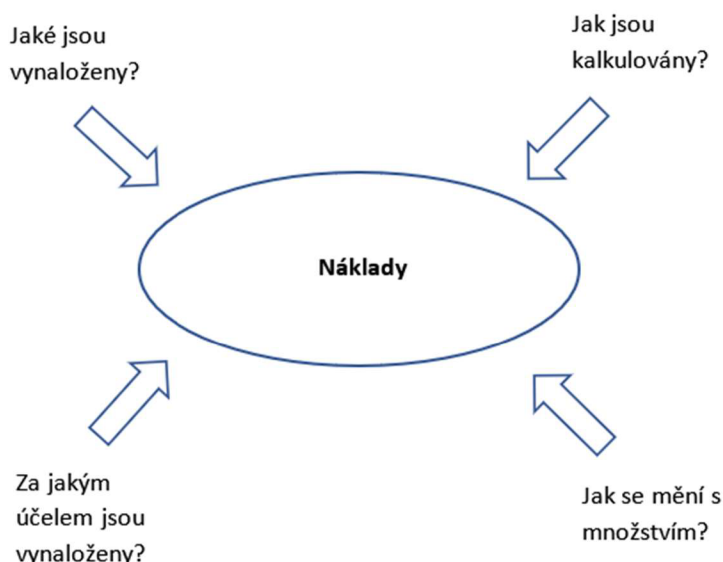
manažerské pojetí nákladů sleduje náklady z hlediska krátkodobého a dlouhodobého a jejich změny. Z krátkodobého pohledu mají některé vstupy fixní charakter. Pro představu si lze zmínit počet strojů. Jiné, variabilní, se mění se změnou objemu produkce. Například spotřeba materiálu. Z dlouhodobého pohledu vnímáme veškeré výrobní vstupy jako variabilní, a to z toho důvodu, že jsou ovlivnitelné pomocí manažerských rozhodnutí. Lze rozhodnout jaký počet strojů bude podnik mít atd. Fixní náklady tedy neexistují (Synek, 2011, s. 86).

To, jaký mají náklady vývoj, zobrazují nákladové funkce, jež rovněž rozlišujeme na dlouhodobé a krátkodobé. Krátkodobé nákladové funkce se využívají v operativním řízení a dlouhodobé ve strategickém plánování (Synek, 2011).

3.2 Klasifikace nákladů

Náklady lze rozlišovat podle různých kritérií. Základní kritéria členění nákladů je možno znázornit tak, jak lze vidět na [Obrázku 2](#):

Obrázek 2 - Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh



Zdroj: Fibířová a kol., 2007, s. 100 (vlastní zpracování)

3.2.1 Druhovému členění nákladů

Druhovému členění nákladů považujeme za základní. Výchozím bodem pro toto členění je spotřeba výrobních faktorů, jež tvoří homogenní skupiny (Buchta, 2005). Druhovému členění

nákladů vychází z klasifikace nákladů tak, jak je realizována ve finančním účetnictví. Toto členění nákladů tedy koresponduje s finančním pojetím nákladů (Popesko a Papadaki, 2016). Nákladové druhy vykazují tyto vlastnosti (Fibírová a kol., 2007):

- Pokud se na ně zaměříme z pohledu zobrazení v účetnictví, jsou vnímány jako prvotní, tedy k jejich zanesení dochází v momentě, jakmile vstoupí do podniku.
- Jedná se o náklady k jejichž vzniku dochází spotřebou například materiálu od jiných subjektů. Jedná se o náklady externí.

Jako základní nákladové druhy lze považovat spotřebu materiálu, energie a externích služeb. Dále osobní náklady, kam patří například mzdy či sociální náklady. Další skupinou jsou odpisy majetku. Dále spotřeba služeb od externích dodavatelů a v poslední řadě finanční náklady (Popesko a Papadaki, 2016).

Pro manažerské rozhodování či kalkulace je žádoucí vycházet z jiné klasifikace nákladů, jelikož v tomto členění není jasné za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Díky druhovému členění nákladů sice víme výši spotřebovaného množství materiálových nákladů, ale již se nedozvídáme, zda šlo o materiál výrobní či režijní. Tento problém lze pozorovat i u dalších nákladů (v případě odpisů – nelze zjistit, zda odpis souvisí s kancelářským či výrobním vybavením) (Popesko a Papadaki, 2016).

3.2.2 Rozdělení nákladů podle účelu jejich vynaložení

Výchozím bodem pro toto členění nákladů je jedno z těchto hledisek (Synek, 2011):

- Třídění nákladů vychází z místa vzniku nákladu a odpovědnosti za tento náklad.
- Třídíme náklady podle výkonů.

Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti je odrazovým můstkem pro řazení nákladů do jednotlivých podnikových útvarů, které lze znát také pod názvem střediska. Na základě účelového členění je nám umožněno určit, kde v podniku náklad vznikl a kdo za jeho vznik nese odpovědnost. Je nutné, aby v podniku byl určen vnitropodnikový ceník, dle kterého budou oceňovány střediskové výkony (Martinovičová a kol., 2019).

Náklady členěné ve vztahu k výkonům rozlišujeme do dvou kategorií. Mluvíme o nákladech technologických a nákladech na obsluhu a řízení. Vznik technologických nákladů je spojen s vlastní výrobou (technologii). Jedná se například o spotřebu materiálu, energie

technologických zařízení atd. Náklady na obsluhu a řízení podniku vznikají, aby byly zajištěny podmínky pro vlastní výrobu. Mezi tyto náklady řadíme například náklady na provoz budov, spotřebu materiálu v administrativě atd. „*Náklady technologické se transformují na konkrétní výkony, zatímco náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů, jsou relativně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony se vytvářejí*“ (Fibírová a kol., 2007, s. 103).

S rozlišováním nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení se v podniku příliš nesetkáme. Skutečnost je zapříčiněna jednak jeho „omezenou využitelností ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu“, jednak tím, že nemůžeme ve všech případech s jistotou separovat náklady právě na technologické a na obsluhu a řízení, jelikož může být těžké rozlišit, zda daný náklad souvisí s technologií výroby, nebo se zajištěním podmínek pro vlastní výrobu. V praxi se proto více využívá členění nákladů z pohledu vztahu k jednotlivým výkonům na náklady jednicové a režijní (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35).

Jednicové náklady se vyjadřují v samostatných položkách souvisejících s kalkulační jednicí výkonu. Příkladem jednicového nákladu mohou být náklady na spotřebu materiálu nebo mzdové náklady. Odpisy výrobního zařízení pouze výjimečně. Tehdy, kdy jeho životnost se odhaduje na produkci stanoveného počtu výrobků. Jednicové náklady je možno popsat jako náklady, které můžeme bezpochyby spojit s daným výkonem. Obvykle jde o náklady technologické, ale v některých případech se může jednat i o náklady na obsluhu a řízení. Oproti tomu režijní náklady se vykazují v komplexních položkách a jsou rozlišovány podle funkce, kterou plní v daném procesu. Spadají sem zásobovací, výrobní, správní a odbytová režie (Čechová, 2006). Režijní náklady jsou tedy charakteristické tím, že je nelze bezpochyby spojit s kalkulační jednicí výkonu. Jako příklad režijních nákladů si můžeme uvést pronájem výrobní haly či odpisy (Popesko a Papadaki, 2016).

3.2.3 Kalkulační členění nákladů

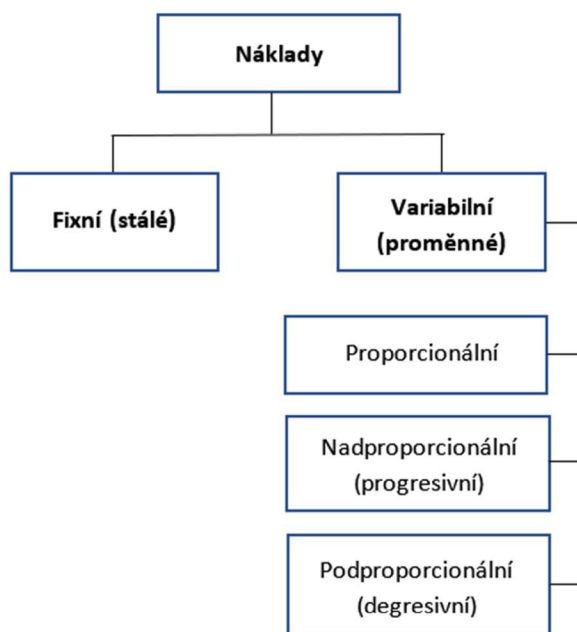
Kalkulační členění nákladů stanovuje velikost nákladů připadající na kalkulační jednici výkonů. Kalkulační jednici máme na mysli určitý výrobek, polotovár, práci nebo službu, definovanou určitou jednotkou jako například množstvím (ks), hmotností (kg), časem (h) atd. (Martinovičová, 2006).

Z hlediska tohoto členění rozlišujeme dvě skupiny nákladů - přímé a nepřímé. Přímé náklady přímo souvisí s určitým výkonem a lze je k tomuto výkonu jednoznačně přiřadit. Jedná se například o spotřebovaný materiál, který byl použit na výrobu daného výrobku či mzda pracovníka, který se zabývá pouze jedním výrobkem nebo činností atd. Naopak nepřímé náklady nelze vztáhnout k jednomu výkonu, vztahují se k více druhům výkonů. Pro rozvržení nepřímých nákladů ke konkrétnímu výkonu se používají tzv. rozvrhové základny. Příkladem nepřímých nákladů mohou být správní náklady (Lazar, 2012).

3.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

U tohoto členění existují náklady variabilní a fixní, jak lze vidět na [Obrázku 3](#):

Obrázek 3 - Rozdělení nákladů z hlediska závislosti na změně objemu produkce



Zdroj: Buchta, 2005, s. 100 (vlastní zpracování)

První skupina nákladů, náklady variabilní, jsou typické tím, že mají přímou vazbu na změny objemu výroby, někdy jsou variabilní náklady uváděny také jako náklady proměnné. Například náklady na materiál, mzdy zaměstnanců ve výrobě atd. Variabilní náklady je podnik nucen vynaložit vždy na každou další jednotku objemu produkce. Variabilní náklady ještě dělíme na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální na základě toho, jaký je jejich vývoj vzhledem k vývoji výroby. Výše proporcionálních variabilních nákladů se

vyvíjí přímo úměrně se změnou objemu produkce. Nadproporcionální variabilní náklady rostou rychleji než objem produkce. Podproporcionální pomaleji (Buchta, 2005).

Druhá skupina nákladů, náklady fixní, zůstávají pořád na stejné výši bez ohledu na změnu objemu produkce. Jedná se o takové náklady, které podnik musí vždy vynaložit a je jedno, zda podnik momentálně provozuje svou činnost, či nikoli. Příkladem fixních nákladů může být například nájemné sídla společnosti či pojištění (Lang, 2008).

3.3 Analýza absolutních ukazatelů

Analýza absolutních ukazatelů je členěna na vertikální a horizontální analýzu. Jak vertikální, tak horizontální analýza sledují změny v účetních výkazech a souvislosti mezi nimi (Hnilica a Kislingerová, 2005). Provádějí rozbor dosažených výsledků a odhalují příčiny vývoje finanční situace firmy (Holečková, 2008,).

Nevýhodou obou těchto analýz je skutečnost, že sice odhalují změny v účetních výkazech, nicméně už neodhalují, co bylo důvodem jejich vzniku (Holečková, 2008).

3.3.1 Horizontální analýza

Název horizontální analýzy je odvozen od způsobu, jakým vyhodnocuje jednotlivé položky účetních výkazů, ty jsou porovnávány v čase horizontálně, po řádcích. Cílem této analýzy je kvantifikovat změny v absolutním i relativním vyjádření (Holečková, 2008).

Pokládáme si dvě hlavní otázky (Holečková, 2008, s. 43):

- „*O kolik jednotek se změnila příslušná položka v čase?*“.
- „*O kolik % se změnila příslušná položka v čase?*“.

Rozlišujeme dva indexy – řetězový a bazický. V případě řetězového indexu porovnáváme procentní změny položek účetního výkazu daného období vůči položkám období předchozího. Odlišnost bazického indexu od řetězového spočívá v tom, že v případě bazického indexu se položky hodnoceného období neporovnávají s položkami předchozího období, ale s položkami základního období. Více používaným indexem je řetězový index a to z důvodu, že sleduje meziroční změny. Bazický se využívá v případě ovlivnění hodnot významnými událostmi v historii podniku (Špička, 2017).

Na základě výsledků horizontální analýzy je možno odhadovat vývoj ukazatelů do budoucnosti (Pilařová a Pilátová, 2008). Díky své jednoduchosti je tato analýza často využívána pro vyhodnocení hospodaření podniku jak v minulém, tak budoucím období (Sedláček, 2011).

3.3.2 Vertikální analýza

Oproti horizontální analýze se v případě vertikální analýzy vyhodnocují položky v rámci jednotlivých období odshora dolů, nikoliv mezi obdobími (Sedláček, 2011). Cílem je určit, jak se procentuálně podílejí jednotlivé položky na položce, která je zvolena jako základní, a která představuje 100 % (Bařinová a Vozňáková, 2005). V případě rozvahy je za základnu často uvažována velikost celkových aktiv a pasiv (Knápková a kolektiv, 2017). V případě výkazu zisku a ztráty se nejčastěji volí celkové výnosy či tržby (Holečková, 2008).

Tím, že výsledkem vertikální analýzy je procentuální poměr mezi položkami účetních výkazů, nikoliv jejich peněžní hodnota, nepromítají se do ní vlivy změn cenové hladiny mezi posuzovanými obdobími (Sedláček, 2011). Vertikální analýza je vhodná pro porovnávání subjektů mezi sebou v oboru (Bařinová a Vozňáková, 2005).

3.4 Kalkulace nákladů

Kalkulace nákladů je písemným souhrnem jednotlivých položek nákladů. Jsou významným podnikovým nástrojem, na jehož základě lze dělat rozhodnutí týkající se jednotlivých produktů či služeb, zejména o tom, které produkty či služby je vhodné produkovat a prodávat a také za jakou cenu. Bez kalkulace nákladů by podnik nemohl efektivně fungovat a být konkurenceschopný, kdy právě v současnosti je kalkulace nákladů využívána zejména pro kontrolu rentability (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Pokud bychom si chtěli vymezit předmět kalkulace, tak je žádoucí, aby jako předmět kalkulace byly brány veškeré produkty či služby, které podnik vyrábí či poskytuje a je jedno, zda se jedná o výkony dílčí či konečné. Kalkulace jsou uplatňovány zejména v podnicích, kde by nebylo možno stanovit cenu jinak, jelikož se jedná o podniky s různorodými výkony. Také se stává, že se podnik zaměří z hlediska kalkulace pouze na určité výrobky či služby, zpravidla se jedná o takové výrobky či služby, které vnímá jako nejdůležitější. Dále je možno narazit na situaci, kdy kalkulace konkrétního výrobku či služby bude zpracována variantně

s ohledem na další skutečnosti, například podle odběratele, pro kterého bude zakázka realizována (Čechová, 2006).

„Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednotka je konkrétní výkon, jenž je vymezen měrnou jednotkou druhu, na nějž jsou stanovovány nebo zjišťovány náklady. Kalkulované množství pak tvoří určitý počet kalkulačních jednotek, pro které se určuje nebo zjišťují celkové náklady“ (Čechová, 2006, s. 80).

„Kalkulaci je tedy možné definovat jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost, operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy, tedy kalkulační jednotici či nákladový objekt“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 59).

3.4.1 Podstata a význam

Podstata kalkulace tkví ve stanovení výše jednotlivých položek nákladů například na jeden kus výrobku, obecně na kalkulační jednotici. Při tvorbě kalkulace bychom se měli soustředit na rozpoznávání důvodů, proč daný náklad vznikl, kde vznikl a jaký podnikový útvar nese za jeho vznik odpovědnost (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Základní význam kalkulací si přiblížíme v následujících větách. Zaprvé pomocí kalkulací lze stanovovat ceny výrobků či služeb pro potřeby podniku. Dále na základě vykalkulované ceny určujeme cenu, za kterou budeme výrobek či službu prodávat odběratelům. Další význam spočívá v tom, že na základě kalkulace lze určit, jak je pro nás daný výkon výhodný z hlediska rentability a zda se nám ho tedy vůbec vyplatí vyrábět. Kalkulace jsou také podkladem pro sestavení rozpočtů. Dále díky kalkulacím máme možnost provádět kontroly, rozborů hospodárnosti produkce či poskytování služeb. A v poslední řadě na základě nákladové analýzy jsou kalkulace základem pro omezování nákladů (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

3.4.2 Kalkulační vzorec

Každý podnik má určitou strukturu, ve které vyčísluje náklady produktů a služeb. Tato struktura je v každém podniku znázorněna odlišně v kalkulačním vzorci. V tomto případě vzorcem není myšlena jednotná forma vykazování (Král, 2018).

Dříve (do začátku 90. let 20. století) byla podoba kalkulačního vzorce pro všechny stejná a musela se závazně dodržovat jeho struktura. V současnosti je struktura kalkulačního vzorce čistě na daném podniku (Buchta, 2005, s.111). I přesto, že struktura kalkulačního vzorce je čistě věcí podnikatelského subjektu, většina podniků v České republice stále používá všeobecný kalkulační vzorec, který byl dříve závazný (Synek, 2011). Všeobecný kalkulační vzorec lze vidět na [Obrázku 4](#):

Obrázek 4 - Všeobecný kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní neboli provozní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk případně ztráta
Cena výkonu

Zdroj: Čechová, 2006, s.90 (vlastní zpracování)

Cena vzniká jako součet nákladů a zisku, který představuje výnosnost kapitálu. Konkrétní výše zisku se odvíjí od požadované výnosnosti kapitálu. Vzorec uvedený na obrázku výše, je prakticky vzorcem kalkulací ceny. Jedná se o nákladovou cenu, která je využívána, pokud není stanovena cena trhem, například při výrobě na zakázku či pokud jde o výrobek, který je zcela nový a doposud neexistoval nebo ve stavebnictví u stavebních prací atd. Cenová kalkulace se využívá při jednání se zákazníky (odběrateli) a pokud je cena výrobku či služby stanovena na maximální výši, kterou lze získat na trhu, poté tato kalkulace slouží k tomu, abychom mohli poskytnout odběrateli důkaz o přiměřenosti jednotlivých položek nákladů a výše zisku v případě, že chce odběratel kalkulaci ukázat. Oproti tomu nákladová kalkulace slouží čistě vnitřně podniku pro vnitropodnikové řízení, například ke kontrole nákladů atd. a není veřejně přístupná (Synek, 2011).

Nejvýznamnější částí všeobecného kalkulačního vzorce je rozdělení nepřímých nákladů na tři skupiny. K přímým nákladům nejprve přidáme výrobní režii, která souvisí

s výrobou. Poté k vlastním nákladům výroby přičteme režii správní, která představuje náklady na obsluhu a řízení a v poslední řadě k vlastním nákladům výkonu přičítáme náklady odbytové a zisk. „*Všeobecný kalkulační vzorec definuje samostatná označení pro dílčí úrovně alokace nákladů v kalkulaci – vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu a také úplné vlastní náklady (ÚVN), které se vžil pro označení plně alokovaných nákladů výkonu i mimo všeobecný kalkulační vzorec*“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 71-72).

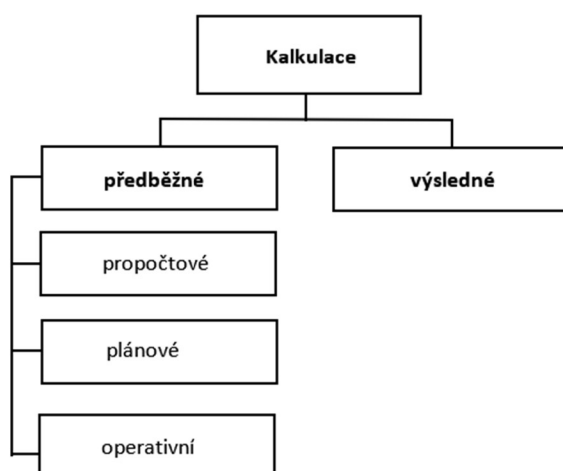
Všeobecný kalkulační vzorec čelí kritice z několika důvodů, jako je například fakt, že je „*statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotici*“. Nezobrazuje takové změny v nákladech, které jsou zapříčiněny změnou sortimentu. Dále je mu vytýkáno, že některé položky nákladů spojuje, aniž by měly souvislost s danou problematikou, která je řešena (jako příklad si lze uvést optimalizace sortimentu na existující kapacitě, kdy se neuvažuje míra využití kapacity) (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 82). Proto se při manažerském rozhodování uplatňují spíše jiné kalkulace, jako například kalkulace dynamická, která zohledňuje výši výkonů či kalkulace variabilních nákladů (Synek, 2011).

3.5 Druhy kalkulací

3.5.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování

Z hlediska doby sestavování rozlišujeme dva druhy kalkulací. Kalkulace předběžné a výsledné, jak lze vidět na [Obrázku 5](#).

Obrázek 5 - Dělení kalkulací podle času



Zdroj: Buchta, 2005, s. 109 (vlastní zpracování)

Jak název napovídá, tak předběžné kalkulace provádíme ještě před provedením výkonu a naopak výsledné kalkulace po provedení daného výkonu. Do předběžných kalkulací řadíme kalkulace propočtové, plánové a operativní (Synek a Kislingerová, 2015).

Podkladovými daty pro předběžné kalkulace mohou být operativní normy nebo předběžná kalkulace může být vyhotovována prvotně podle aktuální potřeby. Cílem těchto kalkulací je zprostředkovat prvotní informace ke stanovení nákladů k určitému výkonu. Také poskytnout podklad pro nadcházející určení ceny výkonu atd. V době, kdy podnik dělá předběžnou kalkulaci, tak v mnoha případech nedisponuje znalostí, jaké množství vstupů bude potřeba na kalkulovaný produkt či službu. „*Podstata výsledných kalkulací naopak spočívá v poskytnutí zpětné vazby, kontrole, hospodárnosti, zjištění nedostatků v předběžných kalkulacích*“. Jak předběžné, tak i výsledné kalkulace jsou interním dokumentem podniku. V případě, že zákazník chce z nějakého důvodu vidět kalkulaci, tak pro tyto případy se dělají nabídkové nebo obchodní kalkulace (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s.85).

Jak již bylo zmíněno, do předběžných kalkulací řadíme kalkulace propočtové, plánové a operativní, na které se podíváme v následujících odstavcích. Propočtová kalkulace se využívá v případě, že jde o nový výrobek, kdy u výrobku ještě nemáme úplně vyřešené jeho technické předpoklady a nemáme k jeho konstrukci a technologii veškerou dokumentaci. V případě, že sestavujeme propočtovou kalkulaci, tak čerpáme informace z výsledné kalkulace, ceny, plánek a vlastností produktů, které podnik již vyrábí a jsou novému produktu podobné. Z tohoto důvodu přesnost propočtové kalkulace závisí na tom, zda je dokumentace podobných produktů vůbec dostupná a pokud ano, tak jak je spolehlivá (Hradecký a kol., 2008). Účelem propočtové kalkulace je poskytnout odhad nadcházejících nákladů například u nově zaváděných výrobků (Popesko a Papadaki, 2016).

Plánová kalkulace představuje určitý „plán“ nákladů, který by měl být splněn. Jinak řečeno takovou úroveň nákladů výkonu, kterou by podnik měl dosáhnout za dané rozpočtové období, na které se plánová kalkulace zpracovává (Fibírová a kol., 2007). Plánové kalkulace je na místě použít v případě, že produkce či poskytování služeb se bude realizovat vícekrát po dobu delšího časového úseku. Delším časovým úsekem se považuje obvykle doba delší než rok. Při zpracovávání plánových kalkulací již máme k dispozici konstrukční a technologickou dokumentaci výroby. Součástí toho jsou i normy týkající se výkonu a

spotřeby vstupů. Podkladem pro spotřební a výkonové normy je to, jak je navržena konstrukce výrobku, technologie výroby a také jak bude samotná výroba probíhat. Poté jsou tyto normy aktualizovány podle různých modernizací a změn, které se mají uskutečnit v daném období (Král, 2018).

„Operativní kalkulace, platné vždy ode dne, kdy došlo ke změně podmínek v průběhu procesu tvorby výkonů, vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním podmínkám, v nichž se výrobní proces uskutečňuje“. Stanovují úroveň nákladů v případě, že se budeme řídit danými předpoklady výroby, jako jsou předpoklady konstrukční, výrobní a technologické, které lze nalézt v příslušných dokumentacích. Technologické a konstrukční dokumentace jsou sestavovány útvary, které jsou odpovědné za přípravu výroby. Operativní kalkulace vytváříme hlavně v položkách přímých jednicových nákladů, kdy jako podklad jsou využívány operativní spotřební a výkonové normy, které obsahují náročnost výkonu z hlediska spotřeby vstupů a jejich pracnosti při stanovených podmínkách. K jejich změně dochází pokaždé, dojde-li ke změně podmínek. Operativní kalkulace jsou nám přínosem, pokud je výrobní útvar odpovědný za plnění nákladového úkolu a také při kontrole, zda opravdu dochází k jejich plnění. Pokud srovnáme plánovou a operativní kalkulaci mezi sebou, docílíme toho, že získáme informace, zda plníme stanovený nákladový plán, či nikoli, a zda jsou zajištěny požadavky stanovené inovačním plánem. Tato informace je podstatná, protože díky ní lze řídit organizační složky přípravy výroby podniku (Král, 2018, s.222).

3.5.2 Kalkulace z hlediska struktury

Kalkulace z hlediska struktury se uplatňují ve stupňovité výrobě, kdy polotovary vyrobené v předchozích fázích vstupují do výroby stupňů následujících (Martinovičová a kol., 2019). Lze ji sestavit jako postupnou nebo průběžnou.

Jaký je rozdíl mezi postupnou a průběžnou kalkulací? Rozdíl tkví v položce polotovary vlastní výroby. V postupné kalkulaci tuto položku najdeme, v průběžné naopak ne. U postupné kalkulace jsou náklady vynaložené na výrobu polotovarů vyčíslené v jedné položce – polotovary. U průběžné kalkulace jsou tyto náklady součástí jednotlivých položek kalkulačního vzorce (Synek, 2011).

3.5.3 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Tyto kalkulace dělíme na kalkulace úplných a kalkulace neúplných nákladů. Podle názvu si lze domyslet, že kalkulace úplných nákladů obsahuje všechny náklady daného výkonu, které se týkají jak jeho produkce, tak i jeho následného prodeje. V případě úplné kalkulace se režijní náklady stanovují na kalkulační jednici. Známe tedy informaci o tom, jaké úplné náklady byly na kalkulační jednici vynaloženy. Režijní náklady se stanovují na všechny produkty (Buchtá, 2005). Oproti tomu kalkulace neúplných nákladů, které se někdy označují jako kalkulace přímých, lépe variabilních nákladů do kalkulace zahrnují pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, či ještě hrubé rozpětí (Synek, 2011).

Kalkulace úplných nákladů, která je někdy označována jako absorpční, může být nápomocna pro dlouhodobé rozhodování, či rozhodování o cenách. O přesnosti kalkulace úplných nákladů bychom mohli diskutovat, z důvodu, že stanovení nepřímých nákladů na kalkulační jednici je nedostatečné. Nepřímé náklady obsahují také fixní náklady, které se nemění, ale jejich velikost při změnách počtu jednotek produkce se na jednotku produkce mění. Proto, abychom tento jev zohlednili, používáme právě kalkulace neúplných nákladů (Martinovičová a kol., 2019).

Při kalkulaci neúplných nákladů lze využít dvě metody – kalkulace přímých nákladů a kalkulace variabilních nákladů. První jmenovaná metoda, kalkulace přímých nákladů, se zaměřuje na vyčíslení hrubého rozpětí, tedy rozdíl tržní ceny a přímých nákladů. Nezabývá se ziskem ani variabilními náklady. Tato metoda nezávisle na sobě hodnotí přímé náklady připadající na kalkulační jednici a hrubé rozpětí připadající na kalkulační jednice i za období. Druhá metoda, kalkulace variabilních nákladů, se zaměřuje na vyčíslení příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, který získáme, pokud od sebe odečteme cenu a variabilní náklady. Nezabývá se ziskem samotným a režijními náklady. Pomocí této metody je možno nezávisle na sobě hodnotit variabilní náklady na kalkulační jednice a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku na kalkulační jednice i za období (Martinovičová a kol., 2019).

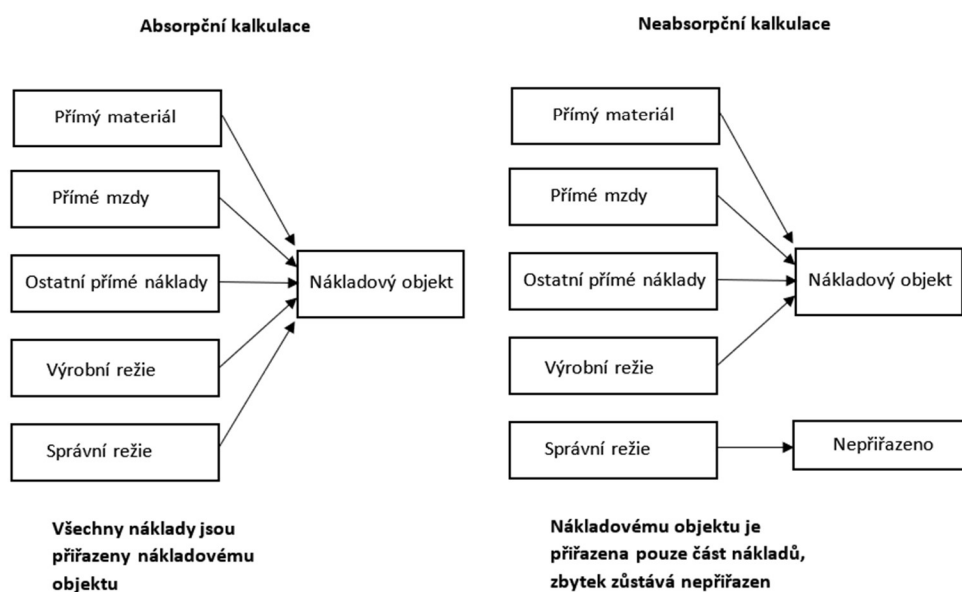
Společným znakem hrubého rozpětí a příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku je, že bez ohledu na objem produkce je jejich výše na jednotku produkce stejná, nemění se. To neplatí pro fixní náklady a zisk. Hrubé rozpětí nám udává, jakým způsobem se jednotka produkce podílí na pokrytí nepřímých nákladů a na vytváření zisku. S využitím hrubého

rozpětí lze produkty utřídit podle výhodnosti. Nejvýhodnější jsou takové produkty, které vykazují vysoký podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně. U nejméně výhodných produktů pozorujeme opačný jev, nízký podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně. Čím je podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně vyšší, tím je uhrazení nepřímých nákladů rychlejší, stejně jako tvorba zisku. Toto lze sledovat i u příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku (Martinovičová, 2019).

„U kalkulace neúplných nákladů se u jednotlivých druhů výrobků nezjišťuje zisk, ale pohlíží se na něj jako na výsledek činnosti podniku jako celku“. Vedle metody kalkulace neúplných nákladů je třeba nezapomínat i na fixní (režijní) v porovnání s náklady variabilními. Fixní náklady je nutno také zaplatit, ovlivňují (snižují) výsledek hospodaření podniku, je nutné se zabývat jejich optimalizací (Synek, 2011, s.118). Jelikož kalkulace neúplných nákladů se vyznačuje tím, že na kalkulaci jednotky výkonu nejsou zohledněny fixní náklady, jež zpravidla s vlastní produkcí podniku či poskytováním služeb nesouvisí, je vhodné je využívat pro rozhodování krátkodobého charakteru, pokud dochází ke změnám objemu výkonů často (Popesko a Papadaki, 2016).

Vizuálně vyobrazený rozdíl mezi kalkulací úplných (absorpční kalkulace) a neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace) z hlediska rozsahu zahrnutých nákladů lze vidět na [Obrázku 6](#):

Obrázek 6 - Absorpční a neabsorpční kalkulace



Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 78 (vlastní zpracování)

3.6 Metoda kalkulace nákladů

Metodu kalkulace lze popsat jako jednotlivé kroky, kterými v případě předběžné kalkulace dopředu určíme výši nákladů daného výkonu. Respektive u výsledné kalkulace stanovujeme skutečnou velikost nákladů na daný výkon. Rozdíl mezi metodami lze hledat ve způsobu jakým přiřazují náklady ke kalkulační jednotce (Hradecký a kol., 2008).

Pro přiřazení nepřímých nákladů k danému výkonu lze použít několik metod. Při kalkulaci se využívají tyto metody kalkulace (Hradecký a kol., 2008):

- I. v nesdružené výrobě:
 - metoda kalkulace dělením
 - metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly
 - metoda kalkulace přírážková
- II. ve sdružené výrobě
 - metoda kalkulace odčítací
 - metoda kalkulace rozčítací

3.6.1 Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková je nejvyužívanější metodou kalkulace nákladů výkonů. Její předností je jednoduchost a také to, že ji lze mnohostranně využít v podniku, kde dochází k tvorbě heterogenních výkonů. Při přírážkové kalkulaci dochází ke stanovení nepřímých nákladů k danému výrobku či službě s využitím rozvrhové základny, s jejíž pomocí získáme režijní přírážku či sazbu (Popesko a Papadaki, 2016). Režijní přírážka může být vyjádřena (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s.91):

- Formou procentuální přírážky vůči rozvrhové základně. Vypočítá se jako podíl nepřímých nákladů na zvolené rozvrhové základně (v Kč).
- Formou sazby v Kč, kterou vypočítáme jako podíl nepřímých nákladů na zvolené rozvrhové základně (naturálně vyjádřené).

Rozvrhová základna je prostředkem, kterým lze dosáhnout zprostředkovaného vztahu nepřímých nákladů k jednotce výkonu (Král, 2018). Správný výběr rozvrhové základny je důležitý, zejména z důvodu přesnosti stanovení nákladů na daný podnikový výkon. Měla by splňovat určité náležitosti. Měla by mít dostatečnou velikost a také by ji mělo být snadné zjistit. Dále by měla mít příčinný vztah s náklady, které kalkulujeme, a také s předmětem

kalkulace. Rozvrhovou základnou je obvykle některá položka přímých nákladů, nejvíce se používají přímé mzdy nebo přímý materiál (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Přirážkovou kalkulaci lze provádět dvěma metodami – sumační a diferencovanou. V sumační metodě vycházíme při určování podílu nepřímých nákladů na výkony z jedné, neboli univerzální rozvrhové základny. „*Vychází tedy z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (hodina práce, spotřeba strojového času, spotřeba materiálu atd.)*“. Jelikož je splnění tohoto ve složitějších podmínkách nereálné, častěji se můžeme setkat s druhou metodou, diferencovanou přirážkovou kalkulací. V diferencované metodě se pro přiřazování nepřímých nákladů využívají různé rozvrhové základny, které mají příčinnou souvislost s rozvrhovanými náklady (Fibířová a kol., 2007, s.125).

3.6.2 Kalkulace dělením

Kalkulaci prostým dělením použijeme tam, kde se jedná o kalkulaci nákladů týkající se jednoho druhu výrobku nebo odlišných druhů, které se od sebe neliší z hlediska nároků na náklady (Král, 2018). Komplikace může nastat v případě, že se jedná sice o jeden druh výkonu, ale rozdíl spočívá ve způsobu, jakým se výkon dostává k jednotlivým spotřebitelům. Tyto nebo obdobné náklady mohou být odlišné (Popesko a Papadaki, 2016).

„Náklady na kalkulační jednici se zjišťují podle položek kalkulačního vzorce dělením úhrnných nákladů za období počtem kalkulačních jednic vyrobených v období“ (Synek, 2011, s.104).

3.6.3 Stupňovitá kalkulace dělením

Stupňovitá kalkulace dělením se od kalkulace dělením liší jen nepatrně, a to v tom, že při stupňovité kalkulaci dělením rozeznáváme náklady související s výrobou, odbytem a správou. Náklady související s výrobou se stanovují na počet výrobků, které podnik vyprodukuje, a zbylé náklady (správní, odbytové) na počet výrobků, které podnik prodá. Výchozím hlediskem je skutečnost, že počet prodaných a vyrobených produktů se neshoduje. Přihlédnutím k oddělení výrobních, správních a odbytových nákladů docílíme efektu, že v neprodaných výrobcích nebudou tyto náklady zohledněny (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

3.6.4 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

„Tato metoda se používá ve výroбах, kde se vyrábějí podobné výrobky, lišící se od sebe jen nepatrně (rozdílná pracnost, velikost)“ (Buchta, 2005, s. 116). Tato metoda si zakládá na tom, aby vztahované nepřímé náklady k jednotlivým výkonům měli příčinný vztah k přepočtené jednici. Přepočtená jednice zohledňuje rozdíly jednotlivých výkonů z hlediska nákladové náročnosti (Král, 2018).

Jelikož se nyní věnujeme kalkulaci dělením s poměrovými čísly, tak jak název této metody napovídá, důležitou roli v ní hrají poměrová čísla, která se musí na začátku zvolit. Respektive nejprve si určíme výchozí výrobek a hledisko, ze kterého budeme vycházet. Například jako výchozí hledisko si určíme pracnost produktu, tedy pracnost jednoho konkrétního výrobku (například výrobku A) a ten bude mít poměrové číslo 1. U zbylých výrobků stanovíme poměrová čísla tím, že vydělíme pracnosti těchto výrobků pracností výchozího výrobku. Tímto odstraníme rozdílnost výrobků z hlediska pracnosti. Dále poměrová čísla pronásobíme s jednotlivými objemy konkrétních výrobků, dosáhneme přepočteného množství výrobků. V tomto stádiu lze stanovit náklady na kalkulační jednici – celkovým přepočteným množstvím za všechny výrobky vydělíme celkové náklady (Buchta, 2005). Nakonec se vypočte náklad na daný výrobek vynásobením nákladu na kalkulační jednici poměrovým číslem výrobku (Popesko a Papadaki, 2016). Kalkulaci dělením s poměrovými čísly lze aplikovat za podmínky, že technologie výroby je shodná pro všechny výrobky (Buchta, 2005).

3.6.5 Kalkulace odečítací

Po této metodě sáhneme v případě, pokud podnik vyrábí jeden hlavní a více vedlejších produktů, všechny tyto produkty jsou produkovány současně a nedokážeme oddělit výrobní náklady na tyto jednotlivé produkty. Postup při odečítací metodě je takový, že celkové náklady výrobního procesu ponížíme o náklady, případně ceny vedlejších produktů. Výsledkem jsou náklady, které byly vynaloženy na hlavní produkt. „Pokud odečítáme náklady vedlejších výrobků, pak při jejich oceňování se vyjde z prodejní ceny, snížené o zisk. Pokud odečítáme ceny vedlejších výrobků, budou vypočtené náklady hlavního výrobku nižší o zisk, obsažený v cenách vedlejších výrobků“ (Hradecký a kol., 2008, s.195). Tato metoda kalkulace je jednoduchá, ale na druhou stranu jejím omezením je to, že jsme schopni kontrolovat pouze náklady hlavních produktů, nikoli vedlejších (Buchta, 2005).

3.6.6 Kalkulace rozčítací

Rozčítací metoda bude aplikována v případě, že se jedná o výrobu, která je charakteristická tím, že z jedné suroviny dochází k produkci většího počtu výrobků a všechny tyto výrobky jsou považovány za hlavní. Jako příklad si lze představit výrobu mouky či destilaci ropy. Náklady na konkrétní výrobky jsou zjišťovány z celkových nákladů na výrobu na základě poměrových čísel. Při volbě poměrových čísel lze vycházet z veličin, které charakterizují nějakou společnou vlastnost výrobků, která se týká jejich kvality. Často se můžeme setkat se stanovováním nákladů založeném na základě ceny, za kterou se výrobek prodává (Hradecký a kol., 2008).

3.7 Ekonomické ukazatele vycházející z nákladů

Existuje velké množství ukazatelů, které se opírají o náklady. V následující části se podíváme na některé z nich.

Rentabilita nákladů

Rentabilita nákladů říká, jaké množství zisku připadá na 1 Kč nákladů (Růčková a Roubíčková, 2012). Ukazatel rentability nákladů by měl mít rostoucí vývoj v čase.

Mzdová produktivita

„Mzdová produktivita udává, kolik výnosů připadá na jednu korunu vyplacených mezd“. Ve vzorci v čitateli jsou výnosy. V případě, že bychom do čitatele místo výnosů dali přidanou hodnotu, efektem bude, že vyloučíme vliv nakoupených surovin, energií a služeb. V zásadě platí, že čím vyšší hodnoty ukazatel dosahuje, tím lépe (Růčková a Roubíčková, 2012, s. 134).

Nákladovost výnosů (tržeb)

Nákladovost výnosů udává, jak jsou výnosy (tržby) podniku zatíženy náklady. Ukazatel by v čase měl vykazovat klesající vývoj (Růčková a Roubíčková, 2012).

Materiálová náročnost výnosů

Materiálová náročnost výnosů *„vyjadřuje zatížení výnosů spotřebovaným materiálem a energiemi“* (Sedláček, 2011, s. 71).

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika společnosti

Základní údaje společnosti KOMASTAV DS s.r.o.:

Název:	KOMASTAV DS s.r.o.
Sídlo:	Revoluční 551/6, Ústí nad Labem-centrum, 400 01 Ústí nad Labem
Datum zápisu:	29. září 2003, Krajský soud v Ústí nad Labem
IČO:	25476696
DIČ:	CZ25476696
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání:	provádění staveb, jejich změn a odstraňování výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Statutární orgán:	Jan Koník, Ing. Miroslav Holý
Společníci:	Jan Koník, Ing. Miroslav Holý
Základní kapitál:	200 000 Kč

Obrázek 7 - Logo společnosti KOMASTAV DS s.r.o.



Zdroj: KOMASTAV DS s.r.o., ©2019

KOMASTAV DS s.r.o. je stavební společnost se sídlem v Ústí nad Labem působící na trhu více než devatenáct let. Zaměřuje se hlavně na inženýrské a dopravní stavitelství, zejména na tyto konkrétní činnosti:

- Výstavba a rekonstrukce pozemních komunikací, mostů, opěrných zdí,
- výstavba a rekonstrukce vodovodů a kanalizací,
- úpravy vodních toků a objektů,
- zemní práce, demolice, sanace a úpravy území (oficiální webové stránky společnosti KOMASTAV DS s.r.o.).

Společnost KOMASTAV DS s.r.o. vznikla v roce 2003 odštěpením od stavební společnosti KOMASTAV v.o.s. založené v roce 1992, v rámci změny její právní formy na akciovou společnost. KOMASTAV a.s. následně v roce 2013 zanikla po tom, co byla od roku 2006 v likvidaci.

Společnost KOMASTAV DS s.r.o. realizuje zakázky jak pro soukromý sektor, tak i pro veřejný sektor. Soustředí se na zakázky, které jsou prováděny v Ústeckém regionu. Mezi nejvýznamnější stavby společnosti lze řadit například rekonstrukci Mírového náměstí v Ústí nad Labem, výstavbu čerpací stanice pohonných hmot Kozomín s terminálem LNG, rekonstrukci kanalizace v ulici Československé mládeže v Děčíně či revitalizaci veřejných prostranství v Mojžíři nebo protipovodňovou ochranu na Q100 na Labi.

4.2 Analýza nákladů

Následující kapitola se věnuje nejprve popisu nákladů a jejich účtování ve společnosti KOMASTAV DS s.r.o. Následně je provedena a vyhodnocena horizontální a vertikální analýza nákladů.

4.2.1 Popis nákladů a jejich účtování ve vybrané společnosti

Společnost KOMASTAV DS s.r.o. účtuje způsobem B, takže zásoby se účtují přímo do nákladů již během jejich pořízení a na rozvahový účet se jejich zůstatky zaúčtují až při roční uzávěrce. Ve společnosti KOMASTAV DS s.r.o. se náklady zaúčtovávají na jednotlivá střediska, ke kterým náleží stejně, jako výnosy. Situace vypadá tak, že v momentě, kdy dorazí přijatá faktura od dodavatele, tak odpovědný pracovník (v tomto konkrétním případě výrobní ředitel) na každou fakturu napíše středisko, na které se má zaúčtovat. Faktury poté předá do účtárny, kde dojde k jejich zaúčtování. Obdobně vypadá situace v případě faktur vydaných. Tento systém umožňuje snadno sledovat v rámci jednotlivých středisek výši nákladů a výnosů. V případě této společnosti střediska nepředstavují organizační jednotky, ale pouze sledovaný celek v rámci účetnictví.

Co se týká středisek, tak podnik má střediska stálá (v čase jsou neměnná) a „dočasná“. Každý rok je množství středisek odlišné, podle počtu realizovaných staveb, jak lze vidět v [Tabulce 1](#):

Tabulka 1 - Počet středisek společnosti KOMASTAV DS v jednotlivých letech (2017-2021)

Rok	2017	2018	2019	2020	2021
Počet středisek	26	32	29	25	24

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dat společnosti

„Dočasná“ střediska představují konkrétní zakázky (stavby), ve většině případů jedno středisko se rovná jedné zakázce, a náklady, jakož to i výnosy související s danou zakázkou jsou účtovány vždy na příslušné středisko. Jedinou výjimku tvoří středisko ostatní stavby, které je střediskem stálým a jsou na něj zaúčtovávány náklady a výnosy malých zakázek společně. Podnik má celkem 8 stálých středisek, kterými jsou:

- Středisko 01 (režijní středisko) – Jedná se o středisko, na které jsou účtovány například výplaty administrativních pracovníků, energie sídla, nájem sídla společnosti, kancelářské potřeby, mzdy externích administrativních pracovníků (daňové poradenství, IT) či drobný hmotný majetek jako počítače atd.
- Středisko 02 (údržba - Trmice) – Jedná se o středisko, na které jsou účtovány například poplatky za popelnice, energie související s tímto objektem, nájem za tento objekt.
- Středisko 32 (tepelné hospodářství ÚL) – Jedná se o středisko, které bylo zřízeno v souvislosti s rámcovou dlouhodobou smlouvou. Na toto středisko jsou zaúčtovávány veškeré náklady a výnosy související s havarijními opravami a zároveň rekonstrukcemi objektů pro tepelné hospodářství Ústí nad Labem.
- Středisko 50 (MDS - Komastav Ústí) – Středisko související s náklady spojenými s mechanizací a dopravou. Do tohoto střediska spadají veškeré opravy strojů, nákupy strojů, spotřeba pohonných hmot. Náklady z tohoto střediska se na konci roku rozpouštějí na jednotlivá jiná střediska (stavby), aby bylo hned na první pohled vidět, kolik nákladů ze střediska 50 spadá na jednotlivé stavby.
- Středisko 70 (obchodní středisko Komastav) – Do obchodního střediska společnosti spadají náklady spojené s výkonem funkce osoby, která má na starosti zásobování. Patří sem například mzdové náklady, telefonní poplatky atd. Dříve společnost prodávala i materiál a do tohoto střediska byly účtovány i výnosy, které obchodní zástupce realizoval. Nicméně v současnosti se

společnost již prodeji nevěnuje. Z tohoto důvodu by středisko mohlo být zrušeno a náklady do něho spadající účtovány například do střediska 01.

- Středisko 80 (Reklamace) – Na toto středisko jsou účtovány pouze náklady oprav vad v záruční době. V některých případech reklamační řízení probíhá až několik let od dokončení stavby, kdy středisko dané stavby už je finančně uzavřeno, tudíž již nelze tento náklad dát na dané středisko (stavbu) a z tohoto důvodu jsou Reklamace samostatným střediskem. V některých letech jsou náklady tohoto střediska nulové. To znamená, že firma provedla práci řádně a kvalitně a nemusela provádět žádné opravy vad v záruční době.
- Středisko 97 (ostatní stavby) – Spadají sem náklady a výnosy spojené s realizací drobných zakázek cca do 100 tisíc Kč.
- Středisko 100 (společníci) – Jedná se o středisko, na které jsou účtovány náklady spojené se společníky (jednatelem) společnosti. Nalezneme zde například mzdy společníků či telefonní poplatky spojené s těmito osobami.

4.2.2 Horizontální analýza nákladů

Následující část práce je věnována horizontální analýze nákladů v letech 2017-2021. Konkrétně horizontální analýze nákladů na základě dat z výkazu zisku a ztráty – celkových nákladů a výnosů, dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty, dle oblastí vzniku. Také bude zobrazen vývoj počtu zaměstnanců a mzdových nákladů. Dále je provedena horizontální analýza nákladů na základě interních dat společnosti – dle stálých středisek.

1) Horizontální analýza celkových nákladů

V *Tabulce 2* lze vidět výsledky horizontální analýzy celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření jak v absolutním, tak relativním vyjádření.

Tabulka 2 - Horizontální analýza celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)

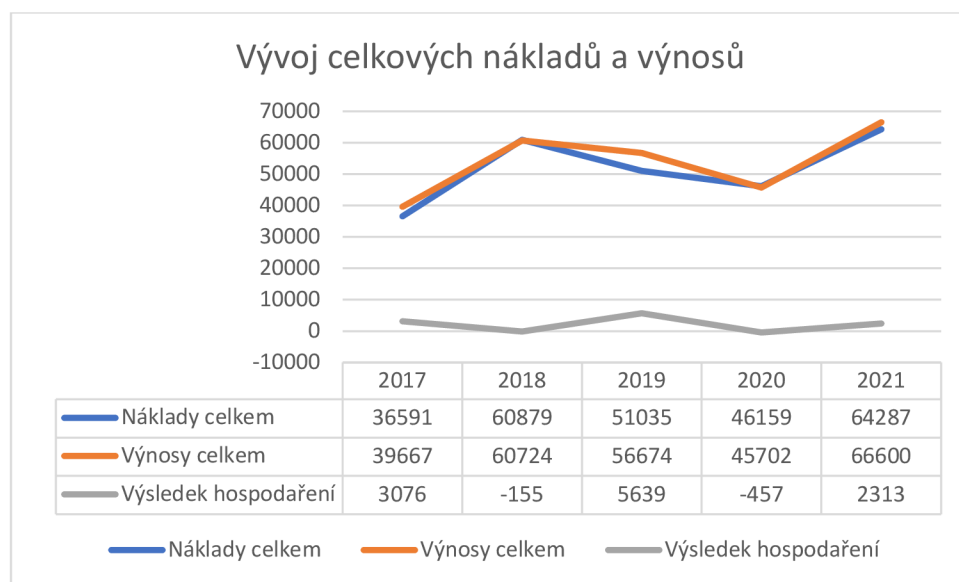
Horizontální analýza celkových nákladů	Jednotky	Rok			
		2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
Náklady celkem	tis.Kč	24288	-9844	-4876	18128
	%	66,38%	-16,17%	-9,55%	39,27%
Výnosy celkem	tis.Kč	21057	-4050	-10972	20898
	%	53,08%	-6,67%	-19,36%	45,73%
Výsledek hospodaření	tis.Kč	-3231	5794	-6096	2770
	%	-105,04%	3738,06%	-108,10%	606,13%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

Z výsledků vyplývá, že nárůst celkových nákladů i výnosů oproti předchozímu období lze pozorovat v letech 2018 a 2021, naopak pokles v roce 2019 a 2020. Největší nárůst nákladů v porovnání s předchozím rokem nastal v roce 2018, kdy náklady vzrostly o 66,38 %, tedy o více než 24 milionů Kč. Naopak největší pokles nastal v roce 2019 o 16,17 %, v absolutním vyjádření odpovídá velikost téměř 10 milionům Kč. V případě výsledku hospodaření dochází k pravidelnému střídání poklesů a nárůstů hodnot vždy ob jeden rok, přičemž se začíná poklesem o 3 miliony a 231 tisíc Kč v roce 2018 oproti roku 2017. Největší nárůst byl zaznamenán v roce 2019, kdy výsledek hospodaření vzrostl oproti předchozímu roku o 5 milionů 794 tisíc Kč, což je nárůst o 3738,06%. Výkyvy jsou poměrně vysoké a pravidelně dochází ke střídání zisku a ztráty. Zisku společnost dosáhla v roce 2017, 2019 a 2021, naopak ztráty v letech 2018 a 2020.

Vývoj celkových výnosů přibližně kopíruje vývoj nákladů, jak lze pozorovat i v [Grafu č. 1](#), který znázorňuje vývoj celkových nákladů a výnosů společnosti KOMASTAV DS s.r.o. v čase. Lze si povšimnout, že v roce 2018 náklady rostly více než výnosy a v roce 2020 náklady klesaly méně než výnosy, v důsledku čehož se podnik dostal do ztráty.

Graf č. 1 - Vývoj celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v letech 2017-2021 (tis.Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

2) Horizontální analýza nákladů dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty

V **Tabulce 3** jsou uvedeny výsledky horizontální analýzy nákladů dle rozdělení ve VZZ v letech 2017-2021. Z **Tabulky 3** je patrné, že stejný vývoj jako u celkových nákladů (z hlediska poklesů a nárůstů) lze pozorovat pouze u výkonové spotřeby a ostatních provozních nákladů, kdy tyto položky rostly meziročně v letech 2018 a 2021 a naopak klesaly v letech 2019 a 2020. Jediná položka, která v průběhu let neustále roste, jsou osobní náklady (mzdové náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění), které v roce 2018 vzrostly o 19,61 % a v ostatních letech se nárůst pohyboval v průměru kolem 9,5 %. Co se týká ostatních položek, tak u nich dochází k různému kolísání, ale nejde o nikterak významné položky z hlediska velikosti v porovnání s výkonovou spotřebou a osobními náklady (výkonová spotřeba a osobní náklady tvoří v součtu v každém roce více než 93 % z celkových nákladů společnosti a ve většině let dokonce i více).

Tabulka 3 - Horizontální analýza nákladů dle rozdělení ve VZZ v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)

Označení	Horizontální analýza dle druhu	Jed.	Rok			
			2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
A.	Výkonová spotřeba	tis.Kč	20364	-11030	-3879	15529
		%	78,68%	-23,85%	-11,01%	49,55%
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	tis.Kč	6933	-4377	-1769	6163
		%	65,76%	-25,05%	-13,50%	54,40%
A.3.	Služby	tis.Kč	13431	-6653	-2110	9366
		%	87,56%	-23,12%	-9,54%	46,81%
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	tis.Kč	0	0	-2000	2000
		%	/	/	/	100%
D.	Osobní náklady	tis.Kč	1874	1031	1305	1241
		%	19,61%	9,02%	10,47%	9,02%
D.1.	Mzdové náklady	tis.Kč	1409	796	942	949
		%	19,72%	9,31%	10,08%	9,22%
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	tis.Kč	465	235	363	292
		%	19,29%	8,17%	12%	8,41%
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	tis.Kč	465	235	363	293
		%	19,94%	8,40%	11,97%	8,63%
D.2.2.	Ostatní náklady	tis.Kč	0	0	0	-1
		%	0%	0%	0%	-1,28%
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	tis.Kč	411	569	244	-89
		%	206,53%	93,28%	20,70%	-6,25%
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	tis.Kč	410	569	193	-38
		%	205,00%	93,28%	16,37%	-2,77%
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	tis.Kč	410	569	193	-38
		%	205,00%	93,28%	16,37%	-2,77%
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	tis.Kč	1	0	51	-51
		%	100% /	/	/	-100,00%
F.	Ostatní provozní náklady	tis.Kč	524	-488	-130	18
		%	88,51%	-43,73%	-20,70%	3,61%
F.3.	Daně a poplatky	tis.Kč	-17	15	-13	-16
		%	-6,64%	6,28%	-5,12%	-6,64%
F.5.	Jiné provozní náklady	tis.Kč	541	-503	-117	34
		%	161,01%	-57,35%	-31,28%	13,23%
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	tis.Kč	2	26	-7	-13
		%	14,29%	162,50%	-16,67%	-37,14%
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	tis.Kč	2	26	-7	-13
		%	14,29%	162,50%	-16,67%	-37,14%
K.	Ostatní finanční náklady	tis.Kč	1113	48	-409	-558
		%	318,91%	3,28%	-27,09%	-50,68%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

Změny celkových nákladů, výnosů nebo jednotlivých položek nákladů lze částečně hledat v množství (objemu) prováděných výkonů, kdy v [Tabulce 4](#) lze vidět počet prováděných zakázek společností KOMASTAV DS s.r.o. a celkový objem ročních výnosů realizovaných za tyto zakázky. V tabulce je možno zároveň vidět průměrnou velikost výnosů na jednu zakázku (bez zahrnutí zakázek s nulovým výnosem). Zakázky s nulovým výnosem

představují takové stavby, jež byly obchodně uzavřeny již v roce předešlém, ale v daném roce byly odstraňovány nedodělky zjištěné při přejímacím řízení, tudíž v daném roce jsou na tomto středisku jen náklady. Dále si lze povšimnout, že firma se orientuje zejména na zakázky do 10 milionů Kč a nad tuto hranici lze pozorovat pouze jednotky případů. Zároveň převažují zakázky veřejné nad soukromými. Společnost KOMASTAV DS s.r.o. se orientuje zejména na veřejné zakázky a spíše doplňkově na zakázky soukromé. Důvodem je dobrá platební morálka subjektů veřejných zadavatelů a riziko, že subjekt nebude schopen dostát svým závazkům, je téměř nulové.

Tabulka 4 - Počet zakázek realizovaných společností KOMASTAV DS s.r.o. včetně výnosů a průměrné velikosti na zakázku v letech 2017-2021

	Rok				
	2017	2018	2019	2020	2021
Počet zakázek (staveb)	20	26	22	19	18
Veřejné zakázky	13	18	14	15	14
Soukromé zakázky	7	8	8	4	4
Výnosy celkem ze zakázek (staveb) v Kč	39 588 643,60	60 475 916,14	56 501 594,91	45 434 769,22	66 538 375,60
Zakázky za 0 Kč	4	9	3	4	4
Zakázky do 1 milionu Kč	7	4	9	3	3
Zakázky nad 1 milion Kč a do 3 milionů Kč	4	4	3	5	4
Zakázky nad 3 miliony Kč a do 5 milionů Kč	3	4	3	3	1
Zakázky nad 5 milionů Kč a do 10 milionů Kč	1	5	3	4	4
Zakázky nad 10 milionů Kč	1	0	1	0	2
Průměrná velikost zakázky (stavby) v Kč	2 474 290,23	3 557 406,83	2 973 768,15	3 028 984,61	4 752 741,11

Zdroj: vlastní zpracování + výpočty na základě interních dat společnosti

3) Horizontální analýza dle oblasti vzniku

Výsledky horizontální analýzy nákladů dle oblasti vzniku lze vidět v [Tabulce 5](#). Vývoj provozních nákladů odpovídá vývoji celkových nákladů co se týká meziročních změn. Tedy k jejich poklesu dochází opět v roce 2019 a 2020, naopak meziroční nárůst byl zaznamenán v letech 2018 a 2021. Výše meziročních změn téměř i co do velikosti odpovídá změnám celkových nákladů. Finanční náklady tvoří velikostně nijak zásadní část celkových nákladů, nicméně zejména v prvním roce došlo k jejich nárůstu o 307,16 %, což v absolutní výši odpovídá částce něco málo přes 1 milion a 100 tisíc Kč. Finanční náklady společnosti jsou tvořeny zejména z ostatních finančních nákladů, kde je možno hledat také příčinu

tohoto nárůstu. Zmíněný nárůst byl zapříčiněn zejména velkou změnou konkrétně u správních poplatků, které v roce 2017 činily 134,295 tisíc Kč a v roce 2018 dosáhly hodnoty více než 1 milion a 260 tisíc Kč. Toto zvýšení bylo způsobeno tím, že v roce 2018 společnost měla oproti roku 2017 daleko více nákladů týkajících se například užívání místní komunikace, dočasného užívání stavby či užívání veřejného prostranství (tyto náklady tvořily celkem 1 milion 191,536 tisíc Kč z celkových správních poplatků).

Tabulka 5 - Horizontální analýza nákladů dle oblasti vzniku v letech 2017-2021(absolutní i procentuální vyjádření)

Horizontální analýza dle oblasti vzniku	Jednotky	Rok			
		2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
Náklady celkem	tis.Kč	24288	-9844	-4876	18128
	%	66,38%	-16,17%	-9,55%	39,27%
Provozní náklady	tis.Kč	23173	-9918	-4460	18699
	%	63,96%	-16,70%	-9,01%	41,53%
Finanční náklady	tis.Kč	1115	74	-416	-571
	%	307,16%	5,01%	-26,80%	-50,26%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

4) Vývoj počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady

V Tabulce 6 je možné vidět výsledky horizontální analýzy počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady. Počet zaměstnanců se v průběhu jednotlivých měsíců ve společnosti různě mění. Jako počet zaměstnanců pro výpočet byl brán v potaz průměrný přepočtený počet zaměstnanců za daný rok. Z výsledků je možno vidět, že počet zaměstnanců se v průběhu let měnil pouze velmi málo. Nikdy nedošlo k poklesu zaměstnanců, maximálně došlo ke stagnaci. V případě nárůstu docházelo ke změně zaměstnanců pouze o jednoho. Co se týká mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady, tak zde docházelo meziročně ke stálému růstu. Maximální změna byla zaznamenána v roce 2018, kdy se tyto náklady zvýšily o více než 19 %. V ostatních letech se nárůst pohybuje kolem 10 %.

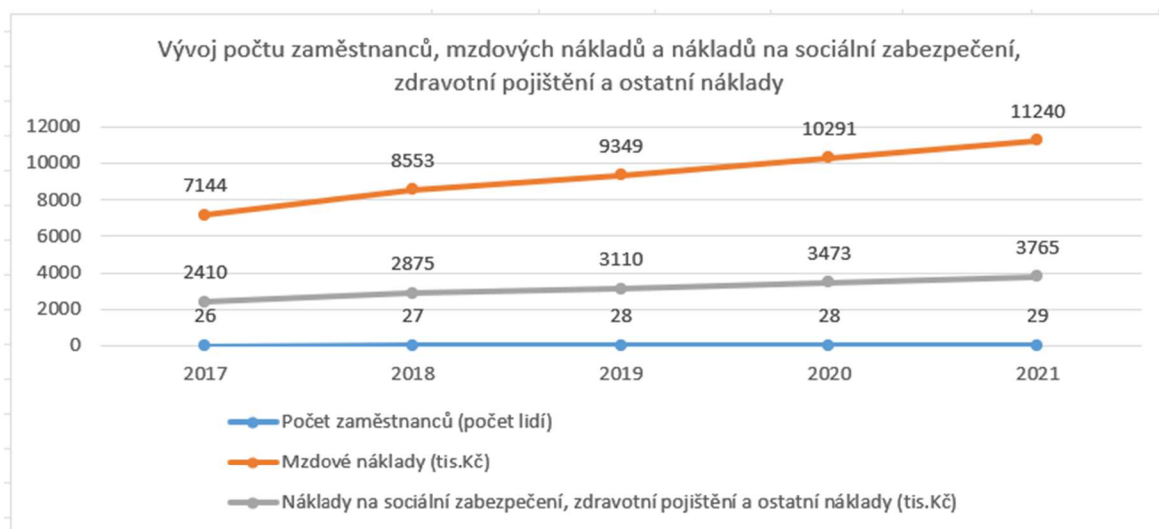
Tabulka 6 - Horizontální analýza počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady v letech 2017- 2021 (absolutní i procentuální vyjádření)

Horizontální analýza zaměstnanci, mzdové náklady, náklady na soc. zabezpečení, zdrav. pojištění a ostatní náklady	Jedn.	Rok			
		2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
Počet zaměstnanců	/	1	1	0	1
	%	3,85%	3,70%	0%	3,57%
Mzdové náklady	tis.Kč	1409	796	942	949
	%	19,72%	9,31%	10,08%	9,22%
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	tis.Kč	465	235	363	292
	%	19,29%	8,17%	11,67%	8,41%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti a přílohy v účetní závěrce

Vývoj počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady je možno pozorovat na [Grafu č. 2](#):

Graf č. 2 - Vývoj počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady v letech 2017-2021



Zdroj: vlastní zpracování

Na základě mzdových nákladů a počtu zaměstnanců byla vypočítána průměrná hrubá měsíční mzda na jednoho zaměstnance a výsledky lze vidět v [Tabulce 7](#). Z výsledků je patrné, že průměrná hrubá měsíční mzda na jednoho zaměstnance v čase neustále roste. Je nutné zmínit, že ve mzdových nákladech jsou zahrnuty i mzdy, které souvisí s DPP. Společnost má každoročně několik zaměstnanců, kteří vykonávají práci právě na DPP, kdy někteří pracují celoročně (celých 12 měsíců, jako například uklízečka) a někteří pouze

několik měsíců. Všichni zaměstnanci na DPP v případě společnosti KOMASTAV DS s.r.o. mají měsíční výdělek do 10 tisíc Kč. Tito zaměstnanci nejsou počítáni do průměrného přepočteného počtu zaměstnanců a tudíž je zřejmé, že průměrná hrubá měsíční mzda na jednoho zaměstnance by při zohlednění zaměstnanců na DPP byla nižší.

Tabulka 7 - Průměrná hrubá měsíční mzda na jednoho zaměstnance v letech 2017-2021 (tis.Kč)

	Rok				
	2017	2018	2019	2020	2021
Průměrná mzda	22,897	26,398	27,824	30,628	32,299

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti a přílohy v účetní závěrce

5) Horizontální analýza dle stálých středisek

Výsledky horizontální analýzy nákladů dle stálých středisek jsou zobrazeny v [Tabulce 8](#). Lze si všimnout, že u téměř všech stálých středisek je vývoj rozkolísaný. Může to být částečně způsobeno tím, že se jedná o stavební společnost. Společnosti s tímto zaměřením nemají stabilní vytížení kapacity, jsou závislé na množství zadávaných a vysoutěžených zakázek během roku. Tyto okolnosti mohou mít vliv zejména na střediska 32,50 a 97. Relativně stabilní vývoj lze pozorovat u střediska Reklamace, kde náklady nabývaly v letech 2017,2019,2020 nula Kč. V roce 2018 a 2021 firma musela provádět opravu vad v záruční době, ovšem z hlediska nákladů se jedná o zanedbatelnou částku – přes 1 tisíc Kč v roce 2018 a více než 14 tisíc v roce 2021. Z tohoto lze usoudit, že společnost provádí práce kvalitně a nemusí je tedy v záruční lhůtě opravovat. U střediska společníci je vývoj také poměrně stabilní. Až na velký výkyv, který byl zaznamenán v roce 2018 v porovnání s rokem 2017. Došlo ke zvýšení o 88,5 %, což je v absolutním vyjádření 465 tisíc Kč. Tato změna byla zapříčiněna tím, že v roce 2017 si společníci z ekonomických důvodů významně snížili své mzdy a následně v roce 2018 si mzdy vrátili na původní úroveň. Dále u střediska údržba a obchodního střediska dochází k výkyvům, ale nejedná se o velice významné výkyvy, maximálně do 70 tisíc Kč. U střediska 01 (režijní středisko) by měly náklady dosahovat trvale víceméně stejné výše, drobné změny mohou být samozřejmě zaznamenány. Nicméně v tomto případě se jedná o změny v podstatné výši, pohybují se od nárůstu o cca 837 tisíc korun až po pokles o více než 1 milion 340 tisíc korun. Pro identifikaci důvodu byly od společnosti získány výpisy nákladů na toto středisko za jednotlivé roky. Bylo zjištěno, že hlavním důvodem změn jsou zejména odpisy majetku společnosti, které společnost účtuje na režijní středisko, kdy odpisy nejprve od roku 2017 do roku 2019 rostly a poté naopak zase klesaly. Společnost používá odpisy zrychlené, jak

v případě účetních, tak i daňových odpisů. Další větší výkyvy na tomto středisku (od 50 tisíc korun do 100 tisíc korun) jsou patrné u spotřeby materiálu (kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, antigenní testy atd.) v roce 2018,2019 a 2021, služeb (poradenské služby, údržba softwaru atd.) v roce 2019,2020 a mzdových nákladů v roce 2019,2020,2021.

Tabulka 8 - Horizontální analýza nákladů dle stálých středisek v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)

Horizontální analýza dle stálých středisek	Jednotky	Rok			
		2018/2017	2019/2018	2020/2019	2021/2020
Středisko 01 (režijní středisko)	tis.Kč	837,015	678,197	276,874	-1340,556
	%	46,03%	25,54%	8,31%	-37,13%
Středisko 02 (údržba - Trmice)	tis.Kč	-56,434	-25,414	25,605	45,726
	%	-9,74%	-4,86%	5,15%	8,74%
Středisko 32 (tepelné hospod. ÚL)	tis.Kč	1992,794	-1205,617	623,508	2496,799
	%	54,82%	-21,42%	14,10%	49,48%
Středisko 50 (MDS - Komastav Ústí)	tis.Kč	1587,077	-610,624	-463,735	1255,577
	%	38,05%	-10,60%	-9,01%	26,81%
Středisko 70 (obchod.střed.Komastav)	tis.Kč	69,252	30,957	20,126	-11,748
	%	15,02%	5,84%	3,59%	-2,02%
Středisko 80 (Reklamace)	tis.Kč	1,435	-1,435	0	14,5
	%	/	-100%	/	/
Středisko 97 (ostatní stavby)	tis.Kč	-251,565	320,185	436,914	-247,095
	%	-58,56%	179,84%	87,69%	-26,42%
Středisko 100 (společníci)	tis.Kč	465,073	12,447	1,417	-48,173
	%	88,50%	1,26%	0%	-4,80%

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dat společnosti

4.2.3 Vertikální analýza nákladů

Následující část práce je věnována vertikální analýze nákladů v letech 2017-2021. Nejprve je zaměřena na vertikální analýzu nákladů dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty. Následně na vertikální analýzu nákladů dle oblasti vzniku. V obou případech jako základna (100 %), byly uvažovány celkové náklady.

1) Vertikální analýza dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty

V [Tabulce 9](#) jsou vidět výsledky vertikální analýzy nákladů dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty. Nejprve je rozebráno, jak se hlavní položky procentuálně podílejí na celkových nákladech, a následně jsou případně některé hlavní položky dále rozebírány z hlediska skladby nákladů samostatně. Z výsledků lze na první pohled vidět, že nejvíce se procentuálně na celkových nákladech podílí jasně výkonová spotřeba, což se dalo vzhledem

k zaměření společnosti očekávat. Nejméně v roce 2020, kdy tvořila 67,89 % celkových nákladů a nejvíce v roce 2018, kdy její podíl na nákladech byl téměř 76 %. Druhou významnou položkou tvořící náklady jsou náklady osobní. Jejich podíl na celkových nákladech se pohybuje od 18,77 % v roce 2018 po 29,82 % v roce 2020. Dá se říci, že celkové náklady jsou tvořeny víceméně pouze těmito dvěma položkami. V součtu totiž tvoří nejméně 93,42 % z celkových nákladů (v roce 2019). Nejvíce až 97,71 % v roce 2020. Celkové náklady jsou tedy tvořeny ostatními položkami v porovnání s těmito dvěma zanedbatelně.

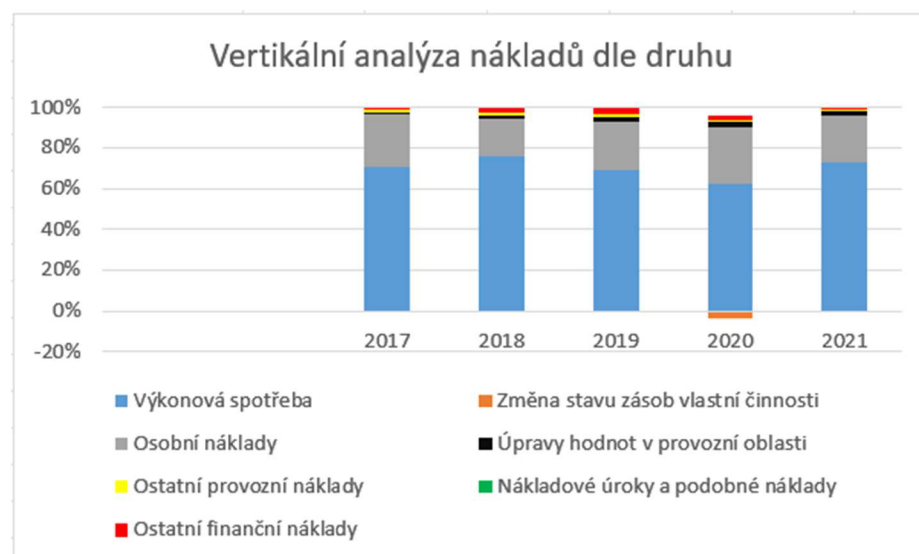
Tabulka 9 - Vertikální analýza nákladů dle rozdělení ve VZZ v letech 2017-2021 (hlavní kategorie)

Označení	Vertikální analýza dle druhu	Rok				
		2017	2018	2019	2020	2021
/	Náklady celkem	100%	100%	100%	100%	100%
A.	Výkonová spotřeba	70,74%	75,97%	69,01%	67,89%	72,90%
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	0%	0%	0%	-4,33%	0%
D.	Osobní náklady	26,11%	18,77%	24,41%	29,82%	23,34%
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	0,54%	1,00%	2,31%	3,08%	2,08%
F.	Ostatní provozní náklady	1,62%	1,83%	1,23%	1,08%	0,80%
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	0,04%	0,03%	0,08%	0,08%	0,03%
K.	Ostatní finanční náklady	0,95%	2,40%	2,96%	2,39%	0,84%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

Strukturu celkových nákladů lze vidět ještě v grafickém znázornění na [Grafu č. 3](#).

Graf č. 3 - Vertikální analýza nákladů dle druhu v letech 2017-2021, %



Zdroj: vlastní zpracování

V následujících odstavcích se podrobněji podíváme z hlediska skladby nákladů na výkonovou spotřebu a osobní náklady a to z důvodu, jež byl zmíněn výše, tedy, že celkové náklady společnosti KOMASTAV DS s.r.o. jsou tvořeny prakticky pouze z těchto dvou kategorií nákladů. V **Tabulce 10** lze vidět vertikální analýzu výkonové spotřeby, ze které vyplývá, že výkonovou spotřebu tvoří ve všech obdobích zejména služby. Služby tvoří stabilně zhruba 60 % výkonové spotřeby. Toto zjištění je poměrně zajímavé a lze říci, že společnost KOMASTAV DS s.r.o. využívá poměrně hodně externích služeb. Do těchto služeb lze zařadit například stavební subdodávky, geodetické práce, pronájem a servis chemického WC, pronájem dopravy a mechanizace atd.

Tabulka 10 - Vertikální analýza výkonové spotřeby v letech 2017-2021

Označení	Vertikální analýza výkonové spotřeby	Rok				
		2017	2018	2019	2020	2021
A.	Výkonová spotřeba	100%	100%	100%	100%	100%
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	40,73%	37,79%	37,20%	36,15%	37,32%
A.3.	Služby	59,27%	62,21%	62,80%	63,85%	62,68%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

Jak již bylo zmíněno, tak služby tvoří stabilně zhruba 60 % výkonové spotřeby. Mohlo by se zdát, že si společnost pronajímá zejména mechanizaci a stroje pro zajištění zakázek. Strojní vybavení si však společnost půjčuje spíše ojediněle. V **Tabulce 11** lze vidět soupis strojního vybavení společnosti KOMASTAV DS s.r.o. Využívání externích služeb souvisí spíše s prováděním prací (živnostníci vykonávající výkopové práce atd.).

Tabulka 11 - Strojní vybavení společnosti

Seznam strojního vybavení KOMASTAV DS s.r.o.			
Druh	Typ		
Nákladní automobily	IVECO s hydraulickou rukou	Nosnost	10t
	Renault 33 EUC 2 kerax		12t
	DAF AT 85 XF		14t
	MAN T-31		8t
	Renault Mascott		3,5t
Bagry (rypadla)	Caterpillar M312 kolový	Hmotnost	12t
	New Holland WE 150		14t
	Caterpillar 308 pásový		8t
	Komatsu WB150 traktor bagr		9t
	Kobelco SK28 SR6 pásový minibagr		3t
	Doosan DX 352 pásový minibagr		3,5t
	Caterpillar 226 smykem řízený nakladač		3t
Válce	Vibrační válec Bomag BW 172D		7t

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dat společnosti

Vertikální analýzu osobních nákladů lze vidět v [Tabulce 12](#). Osobní náklady společnosti jsou tvořeny zejména mzdovými náklady, což je samozřejmě očekávatelné. Mzdové náklady tvoří stabilně okolo 75 % osobních nákladů. Zbýlých 25 % tvoří náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění by se měly na osobních nákladech podílet 33,8 %. Příčinou menšího podílu jsou náhrady dočasné pracovní neschopnosti a mzdové náklady související s dohodami o provedení práce, kdy všichni zaměstnanci na DPP v případě společnosti KOMASTAV DS s.r.o. mají měsíční výdělek do 10 tisíc Kč.

Tabulka 12 - Vertikální analýza osobních nákladů v letech 2017-2021

Označení	Vertikální analýza osobních nákladů	Rok				
		2017	2018	2019	2020	2021
D.	Osobní náklady	100%	100%	100%	100%	100%
D.1.	Mzdové náklady	74,77%	74,84%	75,04%	74,77%	74,91%
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	25,23%	25,16%	24,96%	25,23%	25,09%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

2) Vertikální analýza dle oblasti vzniku

Výsledky vertikální analýzy nákladů dle oblasti vzniku jsou zobrazeny v [Tabulce 13](#). Největší část nákladů tvoří náklady z provozní činnosti. Ve všech letech více než 96 %, nejvíce v roce 2021 99,12 %. Finanční náklady se podílí na celkových nákladech zanedbatelně, nejvíce v roce 2019 3,04 %. Nárůst finančních nákladů je způsoben zejména správními poplatky. Do těchto nákladů jsou řazeny například náklady za užívání místní komunikace, dočasného užívání stavby či užívání veřejného prostranství.

Tabulka 13 - Vertikální a analýza nákladů dle oblasti vzniku v letech 2017-2021

Vertikální analýza nákladů dle oblasti vzniku	Rok				
	2017	2018	2019	2020	2021
Náklady celkem	100%	100%	100%	100%	100%
Provozní náklady	99,01%	97,57%	96,96%	97,54%	99,12%
Finanční náklady	0,99%	2,43%	3,04%	2,46%	0,88%

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazu zisku a ztráty společnosti

4.2.4 Sledování nákladů ve společnosti

Společnost KOMASTAV DS s.r.o. sleduje pravidelně náklady po jednotlivých střediscích měsíčně. Jednou za měsíc si vedení společnosti nechá předložit sestavu

hospodaření jednotlivých středisek – sumárně. Ve zmíněné sestavě lze vidět přehled celkových nákladů a výnosů na jednotlivá střediska. V případě nesrovnalostí si vedení vyžádá podrobnější výstup a provede důkladnější kontrolu hospodaření na tomto středisku včetně kontroly dokladů.

4.3 Kalkulace nákladů

Následující kapitola se věnuje nejprve tomu, jakým způsobem firma kalkuluje své náklady a následně jsou analyzovány vybrané stavby, které společnost KOMASTAV DS s.r.o. v jednotlivých letech prováděla z hlediska správného rozpočtování včetně popsání a vysvětlení vzniku možných odchylek.

4.3.1 Stávající způsob kalkulace nákladů

Jelikož v případě stavebnictví je každá stavba v něčem originální, tak je nutné ke každé zakázce při vyčíslování nákladů přistupovat individuálně. Stanovování nákladů v tomto odvětví je obtížné, jelikož skutečné náklady jsou mnohdy ovlivňovány nepředvídatelnými vlivy, jakými jsou například počasí atd. Zároveň jsou ceny deformovány pravidly pro získání veřejné zakázky, kdy nejdůležitějším kritériem je nejnižší cena.

Společnost kalkulace jako takové neprovádí. Sestavuje pouze rozpočty jednotlivých zakázek (nabídkové rozpočty) na aktuálních cenových základnách ÚRS (Ústav racionalizace ve stavebnictví), jejichž smyslem je především stanovení ceny dané zakázky. V případě, že společnost vysoutěží veřejnou zakázku či se soukromý odběratel rozhodne pro využití služeb společnosti, tak společnost žádné další podrobnější rozpočty již nedělá a řídí se již vyhotoveným nabídkovým rozpočtem. K sestavení rozpočtu společnost využívá program na počítači (KROS 4). Rozpočty sestavuje rozpočtářka ve spolupráci s obchodním ředitelem, který vytipovává potenciální zakázky, o které by společnost měla zájem. V případě veřejné zakázky jsou podmínky pro všechny společnosti stejné (například jaké jsou podmínky, aby se firma mohla vůbec účastnit výběrového řízení, jak chtějí, aby rozpočet vypadal, v některých případech je dokonce stanovena maximální cena zakázky atd.). Součástí poskytovaných informací od zadavatele je výkaz výměr vytvořený projektantem. Před vytvářením rozpočtu obešla rozpočtářka vytipované dodavatele, kteří společnosti ocení, za kolik by jim požadovaný materiál v požadovaném množství prodali. Stejně je to v případě subdodávek či záborů veřejného prostranství, dopravního značení atd. Co se týká mzdových nákladů, či režijních nákladů, tak ty společnost odhaduje na základě zkušeností (vědí zhruba

kolik dělníků budou potřebovat a jak dlouho jim to bude trvat, či jaké mají % režijních nákladů). Podle informací vypracuje rozpočtářka rozpočet v programu na PC (KROS 4), který společnost používá a kde lze najít ceny dle Ústavu pro racionalizaci ve stavebnictví (ÚRS). Rozpočet udělají podle aktuální cenové úrovně na ÚRS, ale někdy tuto cenovou úroveň pozmění (povýší či poníží) mimo jiné i podle toho, jaká je šance zakázku získat a zda ji potřebují nutně získat či nikoli. Co se týká ziskové přírážky, tak tu nemá společnost nijak přesně stanovenou. Liší se v závislosti na aktuálních možnostech získání zakázky.

Podnik nesestavuje žádné kontrolní rozpočty a není tak na první pohled možné porovnat, zda byl nabídkový rozpočet dodržen a tím pádem, zda došlo k úspoře či navýšení nákladů oproti předpokladu a v jakých položkách. Každopádně je možné se k těmto informacím částečně také dopracovat, rozpadem rozpočtových položek ÚRS do nákladů. Nicméně je to pracnější a časově náročnější. Vyžaduje to získání seznamu nákladů na dané středisko (zakázku), kdy se člověk může podrobně podívat na jednotlivé náklady záúčtované na tato střediska a následně tyto informace porovnat s nabídkovým rozpočtem dané zakázky, což bude detailněji popsáno v další kapitole praktické části práce.

4.3.2 Analýza ocenění vybrané zakázky

Následující část práce je zaměřena na konkrétní zakázku, která byla zvolena a u které budou porovnávány plánované a skutečné náklady potřebné na její realizaci. Jak již bylo zmíněno v předchozí části práce, tak společnost nesestavuje žádné kontrolní rozpočty. Je tedy zřejmé, že se v tomto případě jedná o porovnání plánu se skutečností, které nebude zcela podrobné, jelikož v účetnictví nejsou tyto náklady popsány zcela podrobně. Například v účetnictví lze nalézt informaci o tom, že se jedná o kamenivo, ale už na první pohled z výstupů není člověk schopen určit, o jakou frakci kameniva se jedná. Samozřejmě dopodrobna by bylo možné také porovnání uskutečnit, nicméně by to bylo velice časově náročné, jelikož by to vyžadovalo projít každou jednu fakturu týkající se dané zakázky, kde bychom mohli nalézt veškeré informace o frakci, množství atd. Stejně tak v rámci rozpočtu jsou ceny stanovovány na jednotlivé stavební objekty, ze kterých se zakázka skládá, ale v rámci účetnictví jsou náklady účtovány na zakázku jako celek. Z tohoto důvodu je nutné pro možnost porovnání data získaná na základě rozpočtu (kalkulace s rozborů) sloučit, aby bylo získáno ocenění celé zakázky jako celku.

Na základě soupisu veškerých zakázek za všechny analyzované roky došlo k vybrání jedné zakázky, která se realizovala v roce 2020. Konkrétně se jednalo o rekonstrukci vodovodu, která probíhala nedaleko města Ústí nad Labem v obci Malečov a jejímž zadavatelem byla Severočeská vodárenská společnost a.s.

Nejprve lze v **Tabulce 14** vidět souhrnný list nabídkové ceny k této zakázce, včetně předpokládané ceny zadavatelem (předpokládaná hodnota stavebních prací bez vymezených činností).

Tabulka 14 - Souhrnný list nabídkové ceny

Název zakázky: UL019018 Malečov, od č.p. 73 k p.p.č. 574 – rekonstrukce vodovodu			
	Hodnota v Kč bez DPH:	Výše DPH:	Hodnota v Kč včetně DPH:
Inženýrské objekty (IO) dle vyplněného výkazu výměr:			
01 IO 01 vodovod	2 027 996,17 Kč	425 879,20 Kč	2 453 875,37 Kč
02-1 Komunikace SVS	1 729 079,63 Kč	363 106,72 Kč	2 092 186,35 Kč
02-2 Komunikace obec	465 959,94 Kč	97 851,59 Kč	563 811,53 Kč
Souhrnná cena za IO:	4 223 035,74 Kč	886 837,51 Kč	5 109 873,25 Kč
Vedlejší rozpočtové náklady (VRN) dle vyplněného výkazu výměr:			
Vedlejší rozpočtové náklady	97 500,00 Kč	20 475,00 Kč	117 975,00 Kč
Souhrnná cena za VRN:	97 500,00 Kč	20 475,00 Kč	117 975,00 Kč
Ostatní náklady (ON) dle vyplněného výkazu výměr:			
Ostatní rozpočtové náklady	173 000,00 Kč	36 330,00 Kč	209 330,00 Kč
z toho "Poplatky"	40 000,00 Kč	8 400,00 Kč	48 400,00 Kč
Souhrnná cena za ON:	173 000,00 Kč	36 330,00 Kč	209 330,00 Kč
Celková cena díla dle vyplněného výkazu výměr:	4 493 535,74 Kč	943 642,51 Kč	5 437 178,25 Kč
Snížení nabídkové ceny	908 863,31 Kč	190 861,30 Kč	1 099 724,61 Kč
Předpokládaná hodnota stavebních prací bez vymezených činností:	4 854 039,96 Kč	1 019 348,39 Kč	5 873 388,35 Kč

Zdroj: interní data společnosti

Na základě dat, která byla od společnosti získána čistě pro účely diplomové práce (kalkulace s rozborů) a nákladů z účetnictví na tuto stavbu a jejich následné drobné úpravě a převodu do vzájemně porovnatelné podoby, byly zjištěny předpokládané náklady, jimiž společnost danou zakázku ocenila a skutečné náklady, které byly na tuto zakázku

vynaloženy, viz [Tabulka 15](#). Předpokládané náklady, které lze vidět v tabulce, jsou uváděny na základě cen z ÚRS. Společnost neprovádí kalkulaci nabídkové ceny jednotlivých položek dle svých výkonových norem, využívá základnu ÚRS a na základě svých zkušeností a prověřených aktuálních cen materiálů, subdodávek atd. upraví cenu do nabídky. V našem případě poskytla snížení nabídkové ceny ve výši 908,863 tisíc Kč. Tím pádem by podle tabulky společnost předpokládala ztrátu, ve skutečnosti se však jedná o zohlednění cen, za které je společnost schopna zakázku realizovat.

Tabulka 15 - Předpokládané a skutečné náklady na celou zakázku v Kč

Předpokládané a skutečné náklady na celou zakázku v Kč		
	Předpokládané náklady dle rozpočtu	Skutečné náklady dle účetnictví
Materiál	1 105 631,17	616 286,23
Kamenivo, štěrkopísky, sypké	385 072,42	68 528,49
Betonové výrobky	1 341,58	5 407,88
Betonová směs	111 297,92	133 624,86
Trubní materiál	490 262,28	354 247,72
Nezařazený materiál	117 656,96	54 477,28
Mzdy	515 992,49	490 063
Odvody celkem	174 405,46	163 486,40
Služby	1 933 240,01	1 285 723
Stavební subdodávky - výkopové práce	48 585,84	52 758
Stavební subdodávky - zemní práce	51 631,82	215 120
Stavební subdodávky - obnova povrchů + frézování	1 350 306,95	982 695
Likvidace odpadu	464 715,40	26 150
Hutnicí zkoušky	18 000	9 000
Stroje	616 850,14	717 729,92
Režie	523 524,71	482 134,00
Výsledek hospodaření	-658 340,25	612 035,16
Předpokládaný dle rozpočtu	250 523,06	X
Snížení do nabídkové ceny	-908 863,31	X
Vedlejší rozpočtové náklady	270 500,00	126 078,03
Geodetické práce + projektová dokumentace	71 000	59 593,03
Dopravní značení	60 000	51 525
Zařízení stavenišť	97 500,00	14 960
Zábor pozemku	40000	0
Fotodokumentace	2000	0
Položky bez rozboru	11 732	0
Cena celkem	4 493 535,74	4 493 535,74

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dat společnosti

Jak si lze všimnout, tak ve sloupci skutečné náklady dle účetnictví je možno nalézt položky, u kterých je uvedena částka 0 korun. Tato skutečnost je způsobena tím, že neznáme rozpad předpokládané ceny u těchto položek. Nelze tak náklady k těmto položkám dle výstupu z účetnictví přiřadit, ale jsou zahrnuty v rámci jiných uvedených položek (například mzdy atd.). Dále lze vidět položky, u kterých je ve sloupci skutečné náklady uvedeno písmeno „X“. Jedná se o položky dokreslující předpoklady dané zakázky.

Po porovnání předpokladu se skutečností byly zjištěny odchylky v jednotlivých položkách, které lze vidět v [Tabulce 16](#). Úspora oproti plánovaným nákladům je znázorněna zeleně a naopak navýšení nákladů oproti plánu červeně. Jak si lze povšimnout, tak u každé položky vznikl nějaký rozdíl. Tyto rozdíly si podrobněji rozebereme v další části práce.

Tabulka 16 - Zjištěné odchylky v Kč, %

	Odchylky v Kč	Odchylky v %
Materiál	489 344,94	44,26%
Kamenivo, štěrkopísky, sypké	316 543,93	82,20%
Betonové výrobky	-4 066,30	-303,10%
Betonová směs	-22 326,94	-20,06%
Trubní materiál	136 014,56	27,74%
Nezařazený materiál	63 179,68	53,70%
Mzdy	25 929,49	5,03%
Odvody celkem	10 919,06	6,26%
Služby	647 517,01	33,49%
Stavební subdodávky - výkopové práce	-4 172,16	-8,59%
Stavební subdodávky - zemní práce	-163 488,18	-316,64%
Stavební subdodávky - obnova povrchů + frézování	367 611,95	27,22%
Likvidace odpadu	438 565,40	94,37%
Hutnické zkoušky	9 000,00	50,00%
Stroje	-100 879,78	-16,35%
Režie	41 390,71	7,91%
Výsledek hospodaření	1 270 375,40	292,97%
Vedlejší rozpočtové náklady	144 421,97	53,39%
Geodetické práce + projektová dokumentace	11 406,97	16,07%
Dopravní značení	8 475,00	14,13%
Zařízení staveniště	82 540,00	84,66%
Zábor pozemku	40 000,00	100%
Fotodokumentace	2 000,00	100%

Zdroj: vlastní výpočty

4.3.3 Zjištěné odchylky

V této části práce budou podrobněji popsány jednotlivé zjištěné odchylky a také možné příčiny jejich vzniku.

Materiál – v případě položky materiál došlo k úspoře zhruba 489,344 tisíc Kč. Jednotlivé odchylky položek spadajících do materiálu a možnosti jejich vzniku jsou podrobněji rozepsány zde:

- Kamenivo, štěrkopísky, sypké – úspora ve výši 316,543 tisíc Kč vznikla využitím hmot vybouraných při realizaci dané stavby. Tyto vybourané hmoty splňovaly kvalitativní požadavky na budované konstrukce a byly zpátky zabudovány do díla,
- Betonové výrobky – u této položky došlo k mírnému navýšení nákladů oproti plánu (4,066 tisíc Kč). Jednalo se o opravu obrubníku poškozeného v rámci provádění prací,
- Betonová směs – navýšení nákladů oproti plánu o cca 22,326 tisíc Kč bylo způsobeno tím, že došlo ke změně skladby komunikace, kdy vrstva asfaltového betonu podkladního (ACP) byla nahrazena kamenivem stmeleným cementem (KSC),
- Trubní materiál – podařilo se společnosti nakoupit vstupní materiál za nižší cenu než předpokládala. Úspora u této položky činila zhruba 136,014 tisíc Kč,
- Nezařazený materiál – zde došlo k úspoře, ale nejsme schopni zjistit podrobnosti, jelikož v této položce je uveden mimo jiné pomocný materiál jako je řezivo, pažení a další položky zanedbatelného množství,

Mzdy – v případě mezd byla zaznamenána úspora ve výši cca 5 %, vlivem zkrácení doby provádění některých činností oproti předpokladu,

Odvody – tato položka má přímou vazbu na mzdy, viz položka výše,

Služby – celkem v případě služeb došlo k úspoře nákladů o cca 647,517 tisíc Kč. Jednotlivé odchylky položek spadajících pod služby a možnosti jejich vzniku jsou podrobněji rozepsány zde:

- Stavební subdodávky - výkopové práce – u této položky došlo k zanedbatelnému navýšení nákladů cca o 4,172 tisíc Kč.
- Stavební subdodávky - zemní práce – v rámci výkopů subdodavatel prováděl současně třídění výkopku na vhodný a nevhodný materiál pro další zabudování do

budovaných konstrukcí. Tím vzniklo navýšení pracnosti prováděných zemních prací a tím pádem i navýšení nákladů oproti plánu o cca 163,488 tisíc Kč.

- Stavební subdodávky - obnova povrchů + frézování – výkony společnosti, která subdodávku prováděla, byly sníženy v důsledku změny skladby komunikace, kdy vrstva asfaltového betonu podkladního (ACP) byla nahrazena kamenivem stmeleným cementem (KSC). Přičemž vrstva ACP byla předmětem subdodávky, zatímco vrstva KSC byla vlastním výkonem společnosti KOMASTAV DS s.r.o. Úspora činila přibližně 367,611 tisíc Kč.
- Likvidace odpadu – Úspora v této položce (438,563 tisíc Kč) vznikla tím, že se společnosti podařilo odpad zlikvidovat jako druhotnou surovinu u specializované firmy bez zpoplatnění,
- Hutnicí zkoušky – vzniklá úspora v rámci této položky 9 tisíc Kč byla částečně způsobena poskytnutím slevy laboratoře z důvodu nižšího počtu nájездů na stavbu (bylo sloučeno provedení více druhů zkoušek najednou – př. tlakové zkoušky atd.),

Stroje – u strojů došlo k navýšení z důvodu nutnosti najmout mechanizaci od jiné společnosti z kapacitních důvodů analyzované společnosti. Navýšení činilo přibližně 100,879 tisíc Kč.

Režie – společnost má nižší režijní náklady než uvažuje databáze ÚRS, proto vznikla úspora cca 41,390 tisíc Kč (7,9 %). Režijní % nákladů společnosti v jednotlivých letech lze vidět v [Tabulce 17](#). Průměrně se režie společnosti pohybuje kolem 5,6 %.

Tabulka 17 - Režie společnosti v letech 2017-2021, %

	Rok					Průměr
	2017	2018	2019	2020	2021	
Režie	4,70%	4,16%	6,99%	8,51%	3,66%	5,6%

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dat společnosti

Vedlejší rozpočtové náklady – celková úspora zhruba 144,421 tisíc Kč. Jednotlivé odchylky položek spadajících pod vedlejší rozpočtové náklady a možnosti jejich vzniku jsou podrobněji rozepsány zde:

- Geodetické práce + projektová dokumentace – vznik úspory (cca 11,406 tisíc Kč) byl zapříčiněn zajištěním levnějšího dodavatele oproti plánu.

- Dopravní značení – zde je možné hledat důvod vzniku úspory ve stejném důvodu jako výše, tedy zadáním prací levnějšímu dodavateli. Úspora činila přibližně 8,475 tisíc Kč.
- Zařízení staveniště – společnost využila ke skladování materiálu prostor staveniště poskytnutý objednatelem a uspořila tak cca 82,540 tisíc Kč.
- Zábor pozemku – majiteli pozemku byly poskytnuty reciproční služby (úklid pozemku, terénní úpravy atd.). Náklady na tyto činnosti jsou zahrnuty ve strojích, zemních pracích atd.
- Fotodokumentace – fotodokumentaci stavby provádí technici společnosti v rámci výkonu své funkce. Náklady jsou tedy zahrnuty ve mzdách.

Výsledek hospodaření – Důsledek dle výše uvedených skutečností.

Pokud bychom chtěli celkově shrnout danou zakázku (rekonstrukci vodovodu v obci Malečov), tak lze konstatovat, že společnost v případě této konkrétní zakázky realizovala ve skutečnosti zisk ve výši zhruba 612,035 tisíc Kč, což je zhruba 13,6 % z celkové ceny. Lze tedy říci, že tato zakázka byla pro společnost lukrativní, nicméně v roce, kdy se stavba realizovala (2020), tak společnost jako celek dosáhla ztráty (457 tisíc Kč). Z toho lze usuzovat, že v případě některých jiných zakázek realizovaných v tomto roce společnost dosáhla ztráty a nikoliv zisku. Lze tedy říci, že konkrétní vybraná stavba k názornému porovnání patřila v tomto roce k těm lepším. V **Tabulce 18** je možno vidět výsledek hospodaření společnosti za účetní období v jednotlivých letech. Je patrné, že společnost dosáhla ztráty ve dvou z pěti sledovaných období, a to v roce 2018 (155 tisíc Kč) a 2020 (457 tisíc Kč). V ostatních letech (2017, 2019 a 2021) naopak dosáhla zisku ve výši od 2 milionů 313 tisíc korun po 5 milionů a 639 tisíc korun.

Tabulka 18 - Výsledek hospodaření za účetní období v letech 2017-2021, tis.Kč

	Rok				
	2017	2018	2019	2020	2021
Výsledek hospodaření za účetní období	3076	-155	5639	-457	2313

Zdroj: výkaz zisku a ztráty společnosti

4.4 Ekonomické ukazatele vycházející z nákladů

Tato část diplomové práce je zaměřena na interpretaci výsledků ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů a následnou komparaci hodnot analyzované společnosti s hodnotami konkurenční společnosti (ŠEBESTA VHS, v.o.s.), která se zabývá stejnou činností, účastní se stejných výběrových řízení a i z hlediska velikosti je srovnatelná.

Jako první lze v [Tabulce 19](#) vidět, jakých hodnot ukazatel rentability nákladů dosahoval v případě společnosti KOMASTAV DS s.r.o. a rovněž společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s. U analyzované společnosti ve třech letech (2017,2019,2021) dosahoval ukazatel rentability nákladů kladných hodnot a ve zbylých dvou obdobích hodnot záporných, jelikož společnost v nich zaznamenala ztrátu. Nejvyšší hodnoty u společnosti KOMASTAV DS s.r.o. ukazatel rentability nákladů dosahoval v roce 2019, kdy na jednu korunu vynaložených nákladů připadalo 0,11 Kč zisku. Naopak v roce 2020 dosahoval ukazatel rentability nákladů u analyzované společnosti nejnižší hodnoty, kdy na jednu korunu vynaložených nákladů připadalo -0,01 Kč ztráty. V porovnání s konkurenční společností ŠEBESTA VHS, v.o.s. analyzovaná společnost ve všech obdobích zaostává. Konkurenční společnost dosahuje ve všech letech kladných hodnot, nejvyšší hodnoty dosahuje ukazatel v roce 2020, kdy na jednu korunu vynaložených nákladů připadalo 0,253 Kč zisku a nejnižší hodnoty v roce 2018 (0,15 Kč zisku na jednu korunu vynaložených nákladů).

Tabulka 19 - Ukazatel rentability nákladů (2017-2021)

	Jednotky	2017	2018	2019	2020	2021
Výsledek hospodaření po zdanění	tis.Kč	3076	-155	5639	-457	2313
Náklady celkem	tis.Kč	36591	60879	51035	46159	64287
Rentabilita nákladů (ROC)	Kč	0,084	-0,003	0,110	-0,010	0,036
Hodnota konkurenční společnosti	Kč	0,191	0,150	0,166	0,253	0,184

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazů zisku a ztráty společnosti

Výsledné hodnoty ukazatele mzdová produktivita je možné vidět v [Tabulce 20](#). Tento ukazatel poměruje výnosy a osobní náklady. V případě analyzované společnosti nabývá tento ukazatel hodnot od 3,32 v roce 2020 po 5,314 v roce 2018. V roce 2020 tedy na korunu osobních nákladů připadalo 3,32 Kč výnosů a v roce 2018 připadalo 5,314 Kč výnosů na korunu osobních nákladů. Konkurenční společnost dosahuje ve všech letech vyšších hodnot (od 9,49 po 11,739) a je na tom v porovnání se společností KOMASTAV DS s.r.o. lépe.

Tabulka 20 - Ukazatel mzdová produktivita (2017-2021)

	Jednotky	2017	2018	2019	2020	2021
Výnosy celkem	tis.Kč	39667	60724	56674	45702	66600
Osobní náklady	tis.Kč	9554	11428	12459	13764	15005
Mzdová produktivita	Kč	4,152	5,314	4,549	3,320	4,439
Hodnota konkurenční společnosti	Kč	10,643	10,576	10,696	9,490	11,739

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazů zisku a ztráty společnosti

Nákladovost výnosů se u společnosti KOMASTAV DS s.r.o. pohybuje od 0,9 do 1,01 jak lze vidět v [Tabulce 21](#). Nejnižší hodnoty 0,901 dosáhl podnik v roce 2019, kdy na jednu korunu výnosů musel podnik vynaložit 0,901 Kč nákladů. Naopak nejvyšší hodnota (1,01) v roce 2020 značí, že podnik musel vynaložit 1,01 Kč nákladů, aby vytvořil jednu korunu výnosů. Z toho lze odvodit, že společnost v tomto roce vykázala ztrátu, stejně jako v roce 2018, kdy ukazatel dosahuje hodnoty 1,003. Ukazatel by měl v čase vykazovat klesající vývoj, který u analyzované společnosti nelze vidět. Z hlediska vývoje dochází k neustálému kolísání růstů a poklesů. Co se týká konkurenční společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s., tak zde také není možné vidět klesající vývoj, nicméně vývoj tohoto ukazatele je stabilnější a nedochází z hlediska kvantity k takovým výkyvům. Také lze konstatovat, že ve všech letech dosahuje konkurenční společnost lepších hodnot než společnost KOMASTAV DS s.r.o., maximálně 0,869.

Tabulka 21 - Ukazatel nákladovost výnosů (2017-2021)

	Jednotky	2017	2018	2019	2020	2021
Náklady celkem	tis.Kč	36591	60879	51035	46159	64287
Výnosy celkem	tis.Kč	39667	60724	56674	45702	66600
Nákladovost výnosů	Kč	0,922	1,003	0,901	1,010	0,965
Hodnota konkurenční společnosti	Kč	0,839	0,869	0,858	0,798	0,845

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazů zisku a ztráty společnosti

Materiálová náročnost výnosů vyjadřuje, jak jsou výnosy zatíženy spotřebovaným materiálem a energiemi. V případě podniku KOMASTAV DS s.r.o. byla nejvyšší v roce 2018, kdy ukazatel dosáhl hodnoty 0,289. Naopak nejnižší hodnoty podnik dosahoval v roce 2019 a to 0,231, jak je zřejmé z [Tabulky 22](#). Z výsledků vyplývá, že u tohoto ukazatele se analyzovaná společnost nejvíce přibližuje té konkurenční, kdy v roce 2019 jsou hodnoty u obou společností shodné (0,231) a v roce 2017 a 2020 dosahuje společnost KOMASTAV DS s.r.o. dokonce hodnot lepších.

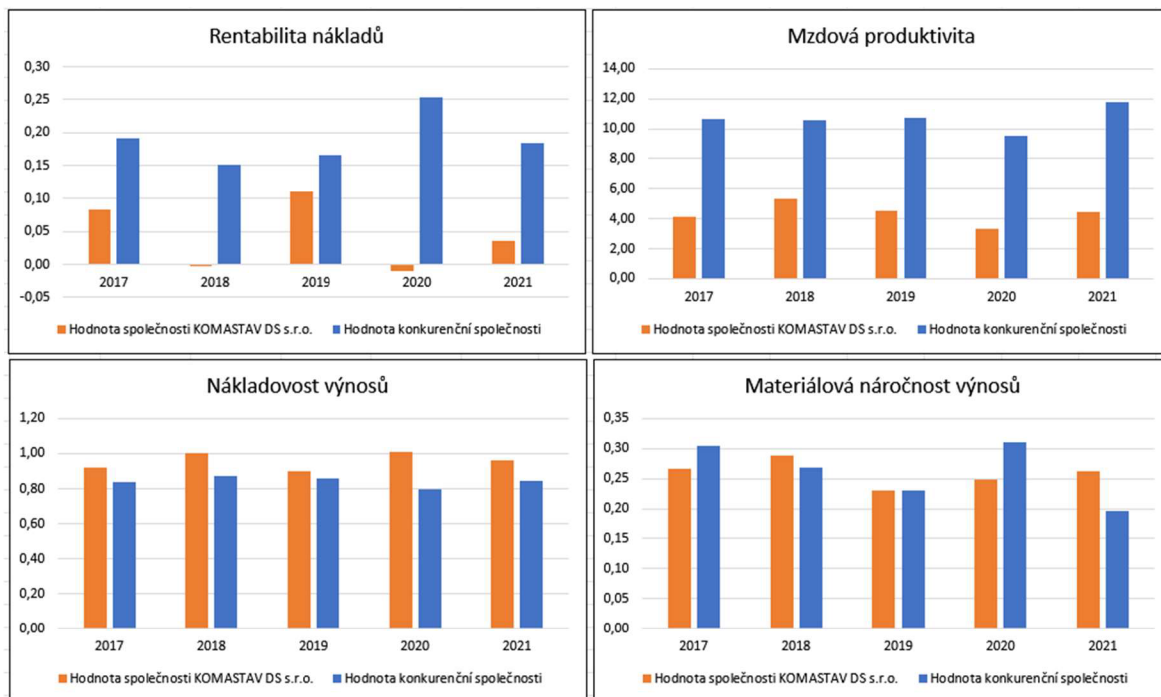
Tabulka 22 - Ukazatel materiálová náročnost výnosů (2017-2021)

	Jednotky	2017	2018	2019	2020	2021
Spotřeba materiálu a energie	tis.Kč	10543	17476	13099	11330	17493
Provozní výnosy	tis.Kč	39622	60574	56667	45534	66600
Materiálová náročnost výnosů (MNV)	Kč	0,266	0,289	0,231	0,249	0,263
Hodnota konkurenční společnosti	Kč	0,304	0,268	0,231	0,310	0,196

Zdroj: vlastní výpočty na základě výkazů zisku a ztráty společnosti

Na Grafu č. 4 lze vidět grafické znázornění jednotlivých ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů jak pro analyzovanou společnost KOMASTAV DS s.r.o., tak pro konkurenční společnost ŠEBESTA VHS, v.o.s.

Graf č. 4 - Grafické znázornění ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů v letech 2017-2021 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

5 Výsledky a doporučení

Následující část práce bude věnována výsledkům jednotlivých částí práce a doporučení opatření, které by bylo vhodné zavést ve společnosti KOMASTAV DS s.r.o. Společnost eviduje náklady na jednotlivá střediska, která jsou buďto stálá nebo dočasná. Dočasná střediska představují jednotlivé realizované stavby. Společnost KOMASTAV DS s.r.o. sleduje pravidelně náklady po jednotlivých střediscích měsíčně. Jednou za měsíc si vedení společnosti nechá předložit sestavu hospodaření jednotlivých středisek – sumárně. Ve zmíněné sestavě lze vidět přehled celkových nákladů a výnosů na jednotlivá střediska. V případě nesrovnalostí si vedení vyžádá podrobnější výstup a provede důkladnější kontrolu hospodaření na tomto středisku včetně kontroly dokladů.

Z výsledků horizontální analýzy lze konstatovat, že co se týká vývoje celkových nákladů, tak přibližně kopírují vývoj celkový výnosů. Přesto se ve dvou obdobích, rok 2018 a 2020, dostala společnost do ztráty ve výši 0,25 % a 0,99 % nákladů, kdy v roce 2018 náklady rostly více než výnosy a v roce 2020 náklady klesaly méně než výnosy, v důsledku čehož se podnik dostal do ztráty. V analyzovaném období nelze pozorovat u celkových nákladů či celkových výnosů trvalý nárůst nebo trvalý pokles oproti předchozím letům. Na základě horizontální analýzy nákladů dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty bylo zjištěno, že vývoj nejvýznamnější položky výkonová spotřeba je shodný s vývojem celkových nákladů. Ale poměrně významná položka osobních nákladů ve všech analyzovaných letech trvale roste bez ohledu na vývoj celkových výnosů, což se mohlo podílet významně na výsledku hospodaření podniku. V letech, kdy podnik dosáhl ztráty (2018 a 2020), nárůst mezd tvořil 2,31 % celkových nákladů v roce 2018 a 2,04 % celkových nákladů v roce 2020. Co se týká nákladů dle oblasti vzniku, tak zde vývoj provozních nákladů odpovídá vývoji celkových nákladů téměř i velikostně. Finanční náklady tvoří velikostně nijak zásadní část celkových nákladů. Finanční náklady společnosti jsou tvořeny zejména z ostatních finančních nákladů, kde je možno hledat příčiny výkyvů v jednotlivých letech. Největší nárůst v roce 2018 o 307,16 % byl zapříčiněn zejména velkou změnou konkrétně u správních poplatků, nárůstem o více než 1 milion a 125 tisíc Kč. Toto zvýšení bylo zapříčiněno náklady týkajícími se například užívání místní komunikace, dočasného užívání stavby či užívání veřejného prostranství (tyto náklady tvořily celkem 1 milion 191,536 tisíc Kč z celkových správních poplatků). Horizontální analýza byla také provedena pro počet zaměstnanců, mzdové náklady a náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady. Počet

zaměstnanců se v průběhu let měnil pouze velmi málo. Nikdy nedošlo k poklesu zaměstnanců, maximálně došlo ke stagnaci. Pokud docházelo k růstu počtu zaměstnanců, tak se jejich počet zvýšil vždy pouze o jednoho. Jak již bylo zmíněno, tak co se týká mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady, tak zde docházelo meziročně ke stálému růstu. Maximální změna byla zaznamenána v roce 2018, kdy se tyto náklady zvýšily o více než 19 %. V ostatních letech se nárůst pohybuje kolem 10 %. Jako poslední byla horizontální analýza prováděna pro stálá střediska společnosti. U většiny stálých středisek nelze hledat stabilní vývoj. Relativně stabilní vývoj lze pozorovat u střediska Reklamace, kde náklady nabývaly v letech 2017,2019,2020 nula Kč. V roce 2018 a 2021 firma musela opravit reklamované některé své výkony, ovšem z hlediska nákladů se jedná o zanedbatelnou částku – přes 1 tisíc Kč v roce 2018 a více než čtrnáct tisíc v roce 2021. Z tohoto lze usoudit, že společnost provádí práce kvalitně a nemusí je tedy v záruční lhůtě opravovat. U střediska společníci je vývoj také poměrně stabilní. Až na velký výkyv, který byl zaznamenán v roce 2018 v porovnání s rokem 2017. Došlo ke zvýšení o 88,5 %, což je v absolutním vyjádření 465 tisíc Kč. Tato změna byla zapříčiněna tím, že v roce 2017 si společníci z ekonomických důvodů významně snížili své mzdy a následně v roce 2018 si mzdy vrátili na původní úroveň. U stálých středisek vztahujících se ke stavebním zakázkám (32,97 a 50) dochází k výkyvům na základě velikosti a počtu realizovaných zakázek. Společnost KOMASTAV DS s.r.o. se obecně orientuje zejména na zakázky do 10 milionů Kč a nad tuto hranici lze pozorovat pouze jednotky případů. Zároveň převažují zakázky veřejné nad soukromými. Důvodem je dobrá platební morálka subjektů veřejných zadavatelů. Nejzajímavějším střediskem z hlediska meziročních změn je středisko režijní (01), kde by měly být náklady víceméně stabilní. V případě společnosti KOMASTAV DS s.r.o. dochází u tohoto střediska k vysokým výkyvům, změny se pohybují od nárůstu o cca 837 tisíc Kč až po pokles o více než 1 milion 340 tisíc Kč. Bylo zjištěno, že hlavním důvodem změn jsou zejména odpisy majetku společnosti, které společnost účtuje na režijní středisko, kdy odpisy nejprve od roku 2017 do roku 2019 rostly a poté naopak zase klesaly. Společnost používá odpisy zrychlené, jak v případě účetních, tak i daňových odpisů.

Z výsledků vertikální analýzy nákladů dle rozdělení ve výkazu zisku a ztráty vyplývá, že nejvíce jsou celkové náklady tvořeny výkonovou spotřebou (od 67,89 % do téměř 76 %). Druhou významnou položkou tvořící celkové náklady jsou náklady osobní (18,77 % až 29,82 %). Lze konstatovat, že celkové náklady jsou tvořeny víceméně pouze těmito dvěma

položkami. V součtu totiž tvoří nejméně 93,42 % z celkových nákladů (v roce 2019). Nejvíce až 97,71 % v roce 2020. Celkové náklady jsou tedy tvořeny ostatními položkami v porovnání s těmito dvěma zanedbatelně. Výkonová spotřeba je tvořena ve všech obdobích zejména službami. Služby tvoří stabilně zhruba 60 % výkonové spotřeby. Lze tedy říci, že společnost KOMASTAV DS s.r.o. využívá poměrně hodně externích služeb. Do těchto služeb lze zařadit například stavební subdodávky, geodetické práce, pronájem a servis chemického WC, pronájem dopravy a mechanizace atd. Osobní náklady společnosti jsou tvořeny zejména mzdovými náklady, což není překvapující. Mzdové náklady tvoří stabilně okolo 75 % osobních nákladů. Zbýlých 25 % tvoří náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady. Co se týká nákladů dle oblasti vzniku, tak největší část nákladů tvoří náklady z provozní činnosti. Ve všech letech více než 96 %, nejvíce v roce 2021 (99,12 %).

Co se týká kalkulace nákladů, tak společnost kalkulace jako takové neprovádí. Sestavuje pouze rozpočty jednotlivých zakázek (nabídkové rozpočty) na aktuálních cenových základnách ÚRS (Ústav racionalizace ve stavebnictví), jejichž smyslem je především stanovení ceny dané zakázky. Společnost si před sestavením rozpočtu zjistí konkrétní nabídky na výkony, které bude řešit subdodavatelsky, aby věděla kolik ji daná subdodávka bude stát. Stejně je to v případě dodavatelů materiálu či záborů veřejného prostranství, dopravního značení atd. Podle informací vypracuje rozpočtářka rozpočet v programu na PC (KROS 4), který společnost používá a kde lze najít ceny dle Ústavu pro racionalizaci ve stavebnictví (ÚRS). Co se týká mzdových nákladů, či režijních nákladů, tak ty společnost odhaduje na základě zkušeností (vědí zhruba kolik dělníků budou potřebovat a jak dlouho jim to bude trvat, či jaké mají % režijních nákladů). Rozpočet je vytvářen podle aktuální cenové úrovně na ÚRS, ale někdy tuto cenovou úroveň pozmění (povýší či понíží) mimo jiné i podle toho, jaká je šance zakázku získat a zda ji potřebují nutně získat či nikoli. Co se týká ziskové přírážky, tak tu nemá společnost nijak přesně stanovenou. Liší se v závislosti na aktuálních možnostech získání zakázky. V případě, že společnost vysoutěží veřejnou zakázku či se soukromý odběratel rozhodne pro využití služeb společnosti, tak společnost žádné další podrobnější rozpočty již nedělá a řídí se již vyhotoveným nabídkovým rozpočtem. Podnik nesestavuje žádné kontrolní rozpočty a není tak na první pohled možné porovnat, zda byl nabídkový rozpočet dodržen a tím pádem, zda došlo k úspoře či navýšení nákladů oproti předpokladu a v jakých položkách.

V rámci diplomové práce došlo k vybrání konkrétní zakázky a u ní byly porovnávány plánované a skutečné náklady potřebné na její realizaci. Konkrétně byla vybrána rekonstrukce vodovodu, která probíhala nedaleko města Ústí nad Labem v obci Malečov a jejímž zadavatelem byla Severočeská vodárenská společnost a.s. Čistě pro účely diplomové práce byly od společnosti získány kalkulace s rozbory dle základů ÚRS (společnost žádné vlastní detailní kalkulace položek neprovádí). Na základě těchto informací a nákladů z účetnictví na tuto stavbu a jejich následné drobné úpravě a převodu do vzájemně porovnatelné podoby, byly zjištěny předpokládané náklady, jimiž společnost danou zakázku ocenila a skutečné náklady, které byly na tuto zakázku vynaloženy. Na základě těchto informací došlo k výpočtu odchylek skutečnosti od plánu. U každé z položek byl zaznamenán rozdíl ať už většího či menšího charakteru. Například u materiálu byla zaznamenána úspora 489,345 tisíc Kč. To bylo způsobeno částečně pořízením materiálu za nižší cenu a také tím, že společnost některé vytěžené materiály znovu využila do díla. U služeb došlo k úspoře v celkové výši 647,517 tisíc Kč. Tato úspora vznikla zejména v důsledku změny skladby komunikace, kdy část prací, které původně byly předmětem uvažované subdodávky, si společnost díky změně realizovala sama. Také se společnosti podařilo odpad zlikvidovat jako druhotnou surovinu u specializované firmy bez zpoplatnění. Poslední nejzajímavější odchylka byla zaznamenána u položky vedlejší rozpočtové náklady, kde úspora činila 144,421 tisíc Kč. Tato úspora vznikla z většiny díky tomu, že společnost KOMASTAV DS s.r.o. využila ke skladování materiálu prostor staveniště a také místo platby za zábor pozemku byly jeho majiteli poskytnuty reciproční služby (terénní úpravy atd.) - náklady na tyto činnosti jsou zahrnuty ve strojích, zemních pracích, kde naopak vznikla ztráta.

Ukazatel rentability nákladů v případě analyzované společnosti nevykazuje rostoucí vývoj v čase. Kolísá od kladných hodnot až po záporné (jelikož společnost ve dvou z pěti analyzovaných období dosahovala ztráty). V případě mzdové produktivity tento ukazatel kolísá, trend je stagnující. Ukazatel nákladovosti výnosů nepatrně kolísá, ale v zásadě se dá říci, že se pohybuje kolem hodnoty 1. V případě materiálové náročnosti výnosů dochází ke změnám u analyzované společnosti pouze nepatrně. Tento ukazatel nabývá hodnot od 0,23 po 0,29. U ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů byly hodnoty, kterých dosahovala analyzovaná společnost, porovnávány s hodnotami konkurenčního podniku (ŠEBESTA VHS, v.o.s.), který se zabývá stejnou činností, účastní se stejných výběrových

řízení a i z hlediska velikosti je srovnatelný. U ukazatele produktivity nákladů, mzdové produktivity a nákladovosti výnosů společnost KOMASTAV DS s.r.o. oproti společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s. ve všech obdobích dosahuje hodnot horších. U materiálové náročnosti výnosů se analyzovaná společnost nejvíce přibližuje té konkurenční, kdy v roce 2019 jsou hodnoty u obou společností shodné a v roce 2017 a 2020 dosahuje společnost KOMASTAV DS s.r.o. dokonce hodnot lepších. V případě konkurenční společnosti dochází u všech ukazatelů také byť k nepatrnému kolísání, nikoliv ke stabilnímu vývoji.

Následující část je věnována návrhu doporučení opatření, která by společnost mohla zavést k zefektivnění svých podnikových procesů. Například by mohla zrušit stálé středisko 70 (obchodní středisko Komastav) a náklady z tohoto střediska účtovat na středisko 01 (režijní středisko). Zachování střediska 70 není nezbytné a je to pozůstatek z minulosti. Společnost se dříve věnovala i prodeji materiálu a na středisko 70 byly dříve účtovány i náklady a výnosy s tím spojené. Nicméně společnost se již několik let prodeji nevěnuje a tak jsou na toto středisko nyní účtovány pouze náklady jako například mzdové náklady, telefonní poplatky a podobné náklady týkající se jednoho zaměstnance, výše těchto nákladů je víceméně fixní. Dalším doporučením k přesnějšímu a přehlednějšímu sledování nákladů je evidence odpisů nikoliv na režijním středisku, ale nejlépe na střediscích jednotlivých zakázek či alespoň na středisko mechanizace a dopravy.

Dále by bylo vhodné, aby společnost KOMASTAV DS s.r.o. sestavovala nabídkové rozpočty na základě vlastních kalkulovaných cen. V současnosti je sestavuje na základě kalkulovaných cen dle cenové soustavy ÚRS (Ústav racionalizace ve stavebnictví). Pokud by sestavovala nabídkové rozpočty dle vlastních kalkulovaných cen (vlastní náklady výroby), tak by došlo ke zpřesnění předpokládaných nákladů na zakázky. Zároveň by bylo vhodné, kdyby společnost vytvářela mimo nabídkových rozpočtů i rozpočty kontrolní, na jejichž základě by bylo možné přesně, a na první pohled, pozorovat rozdíly v jednotlivých položkách.

6 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo provést analýzu nákladů a kalkulace nákladů pro podnik KOMASTAV DS s.r.o. za období 2017-2021. Dílčím cílem bylo zhodnotit vývoj nákladů pomocí horizontální a vertikální analýzy, popsat stávající kalkulační postupy a následně porovnat skutečné náklady s nabídkovým rozpočtem konkrétní vybrané zakázky a vypočítat a vyhodnotit ekonomické ukazatele vycházející z nákladů.

V práci byla provedena horizontální a vertikální analýza nákladů na základě účetních výkazů (výkazu zisku a ztráty) a také na základě poskytnutých interních výstupů od společnosti. Na základě informací poskytnutých od dané společnosti byl popsán postup, jakým společnost kalkuluje jednotlivé zakázky, respektive sestavuje nabídkový rozpočet. Následně byla vybrána jedna zakázka, u které byly na základě interních dat společnosti porovnávány plánované a skutečné náklady, zjištěny odchylky a popsány možné příčiny vzniklých odchylek. Jako poslední byly na základě analýzy poměrových ukazatelů vypočítány ekonomické ukazatele vycházející z nákladů a výsledné hodnoty analyzovaného podniku byly komparovány s hodnotami konkurenční společnosti.

Z výsledků horizontální analýzy nákladů a ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů vyplývá, že u společnosti nedochází ke stabilnímu růstu či alespoň stagnaci a téměř všude je patrné kolísání. V případě ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů nelze u žádného ukazatele vidět žádoucí vývoj, a v porovnání s konkurenční společností je na tom analyzovaná společnost hůře ve třech ze čtyř hodnocených ukazatelů (rentabilita nákladů, mzdová produktivita, ukazatel nákladovosti výnosů). U materiálové náročnosti výnosů se analyzovaná společnost nejvíce přibližuje té konkurenční a ve dvou obdobích dosahuje hodnot lepších. Nicméně v případě konkurenční společnosti také dochází u všech ukazatelů ke kolísání, nikoliv ke stabilnímu vývoji. Ve dvou z pěti analyzovaných obdobích společnost zaznamenala ztrátu. Osobní náklady společnosti setrvale rostou bez ohledu na vývoj celkových výnosů, což mohlo mít významný vliv na výsledek hospodaření podniku. Z hlediska skladby jsou celkové náklady tvořeny prakticky pouze výkonovou spotřebou a osobními náklady, kdy dohromady tvoří minimálně 93,42 % celkových nákladů. Z hlediska kalkulací, podnik sestavuje pouze nabídkové rozpočty na základě cenové úrovně ÚRS (Ústav racionalizace ve stavebnictví).

Bylo by vhodné, aby se společnost zaměřila zejména na rozpočtování zakázek - sestavovala nabídkové rozpočty na základě vlastních kalkulovaných cen, čímž by došlo k zpřesnění předpokládaných nákladů na jednotlivé zakázky. Zároveň by bylo vhodné, kdyby společnost vytvářela mimo nabídkových rozpočtů i rozpočty kontrolní, na jejichž základě by bylo možné přesně a na první pohled pozorovat rozdíly v jednotlivých položkách. Vzhledem k velikosti účetní jednotky by však zavedení výše uvedených opatření způsobilo s největší pravděpodobností nutnost přijmout nového zaměstnance, což by vedlo k vynaložení dalších nákladů, a je otázkou, zda by přínosy zefektivnění těchto procesů převyšovaly náklady s nimi související.

V současnosti dochází u stavebních firem ke značné deformaci nabízených cen, oceňování zakázek je v tomto odvětví deformováno pravidly pro zadávání veřejných zakázek, kdy nejdůležitějším kritériem je nejnižší cena. Někteří uchazeči jdou cestou záměrného snížení ceny až pod výši nákladů, za které jsou schopni zakázku realizovat, a spoléhají na její vyrovnání v rámci víceprací. V takovém případě ani velmi podrobná kalkulace nabízené ceny nezajistí zisk ze zakázky.

7 Seznam použitých zdrojů

BAŘINOVÁ, Dagmar a Iveta VOZŇÁKOVÁ. Vyhodnocení a využití účetních výkazů pro manažery, společníky a akcionáře. Praha: Grada, 2005. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 80-247-1115-x.

BUCHTA, Miroslav. Manažerská ekonomika. Vyd. 3. (přepřac. a dopl.). Pardubice: Univerzita Pardubice, 2005. ISBN 80-7194-726-1.

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Brno: Computer Press, c2006. ISBN 80-251-1124-5.

DLUHOŠOVÁ, Dana. Finanční řízení a rozhodování podniku: analýza, investování, oceňování, riziko, flexibilita. 3., rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-68-2.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

HNILICA, Jiří a Eva KISLINGEROVÁ. Finanční analýza: krok za krokem. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-321-3.

HOLEČKOVÁ, Jaroslava. Finanční analýza firmy. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-392-8.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 9788024724713.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0563-2.

KOMASTAV DS s.r.o., ©2019. In: komastavds.cz [online]. Ústí nad Labem: KOMASTAV DS [cit. 22.10.2022]. Dostupné z: <https://komastavds.cz/>

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

LANG, Helmut. Theory and practice of cost analysis. Vyd. 3. přepřac. Praha: Oeconomica, 2008. ISBN 978-80-245-1409-3.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. Úvod do podnikové ekonomiky. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2034-5.

MARTINOVIČOVÁ, Dana. Základy ekonomiky podniku. Praha: Alfa Publishing, 2006. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2008. Praha: 1. VOX, 2008. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-74-6.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Finance (Grada). ISBN 978-80-271-3124-2.

RŮČKOVÁ, Petra a Michaela ROUBÍČKOVÁ. Finanční management. Praha: Grada, 2012. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-4047-8.

SEDLÁČEK, Jaroslav. Finanční analýza podniku. 2., aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3386-6.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠPIČKA, Jindřich. Finanční analýza organizace z pohledu zájmových skupin. V Praze: C.H. Beck, 2017. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-664-7.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva. Podniková ekonomika – klíčové oblasti. Praha: Grada Publishing, 2018. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0689-9.

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1 - Vztah přístupů k pojetí nákladů	15
Obrázek 2 - Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh.....	17
Obrázek 3 - Rozdělení nákladů z hlediska závislosti na změně objemu produkce	20
Obrázek 4 - Všeobecný kalkulační vzorec	24
Obrázek 5 - Dělení kalkulací podle času	25
Obrázek 6 - Absorpční a neabsorpční kalkulace	29
Obrázek 7 - Logo společnosti KOMASTAV DS s.r.o.	34

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1 - Počet středisek společnosti KOMASTAV DS v jednotlivých letech (2017-2021)	36
Tabulka 2 - Horizontální analýza celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)	37
Tabulka 3 - Horizontální analýza nákladů dle rozdělení ve VZZ v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)	40
Tabulka 4 - Počet zakázek realizovaných společnostmi KOMASTAV DS s.r.o. včetně výnosů a průměrné velikosti na zakázku v letech 2017-2021	41
Tabulka 5 - Horizontální analýza nákladů dle oblasti vzniku v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)	42
Tabulka 6 - Horizontální analýza počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady v letech 2017- 2021 (absolutní i procentuální vyjádření)	43
Tabulka 7 - Průměrná hrubá měsíční mzda na jednoho zaměstnance v letech 2017-2021 (tis.Kč)	44
Tabulka 8 - Horizontální analýza nákladů dle stálých středisek v letech 2017-2021 (absolutní i procentuální vyjádření)	45
Tabulka 9 - Vertikální analýza nákladů dle rozdělení ve VZZ v letech 2017-2021 (hlavní kategorie)	46
Tabulka 10 - Vertikální analýza výkonové spotřeby v letech 2017-2021	47
Tabulka 11 - Strojní vybavení společnosti	47
Tabulka 12 - Vertikální analýza osobních nákladů v letech 2017-2021	48
Tabulka 13 - Vertikální a analýza nákladů dle oblasti vzniku v letech 2017-2021	48
Tabulka 14 - Souhrnný list nabídkové ceny	51
Tabulka 15 - Předpokládané a skutečné náklady na celou zakázku v Kč.....	52
Tabulka 16 - Zjištěné odchylky v Kč, %	53
Tabulka 17 - Režie společnosti v letech 2017-2021, %.....	55
Tabulka 18 - Výsledek hospodaření za účetní období v letech 2017-2021, tis.Kč.....	56
Tabulka 19 - Ukazatel rentability nákladů (2017-2021).....	57
Tabulka 20 - Ukazatel mzdová produktivita (2017-2021).....	58
Tabulka 21 - Ukazatel nákladovost výnosů (2017-2021).....	58
Tabulka 22 - Ukazatel materiálová náročnost výnosů (2017-2021).....	59

8.3 Seznam grafů

Graf č. 1 - Vývoj celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v letech 2017-2021 (tis.Kč)	38
Graf č. 2 - Vývoj počtu zaměstnanců, mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady v letech 2017-2021	43
Graf č. 3 - Vertikální analýza nákladů dle druhu v letech 2017-2021, %	46
Graf č. 4 - Grafické znázornění ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů v letech 2017-2021 (Kč).....	59

Přílohy

Příloha A - Výkaz zisku a ztráty společnosti KOMASTAV DS s.r.o. za období 2017-2021 v tis.Kč.....	72
Příloha B - Vybrané položky + dopočítané položky konkurenční společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s., použity pro výpočet ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů za období 2017-2021 v tis.Kč.....	73

Příloha A - Výkaz zisku a ztráty společnosti KOMASTAV DS s.r.o. za období 2017-2021 v tis.Kč

Označení	Text	Číslo řádku	Rok				
			2017	2018	2019	2020	2021
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	39593	60466	56385	45435	66465
A.	Výkonová spotřeba	03	25883	46247	35217	31338	46867
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	10543	17476	13099	11330	17493
A.3.	Služby	06	15340	28771	22118	20008	29374
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07	0	0	0	-2000	0
D.	Osobní náklady	09	9554	11428	12459	13764	15005
D.1.	Mzdové náklady	10	7144	8553	9349	10291	11240
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	2410	2875	3110	3473	3765
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	2332	2797	3032	3395	3688
D.2.2.	Ostatní náklady	13	78	78	78	78	77
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	199	610	1179	1423	1334
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	200	610	1179	1372	1334
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	200	610	1179	1372	1334
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-1	0	0	51	0
III.	Ostatní provozní výnosy	20	29	108	282	99	135
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	15	84	157	76	0
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	14	24	125	0	121
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	0	0	0	23	14
F.	Ostatní provozní náklady	24	592	1116	628	498	516
F.3.	Daně a poplatky	27	256	239	254	241	225
F.5.	Jiné provozní náklady	29	336	877	374	257	291
*	Provozní výsledek hospodaření	30	3394	1173	7184	511	2878
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	14	16	42	35	22
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	14	16	42	35	22
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	45	150	7	168	0
K.	Ostatní finanční náklady	47	349	1462	1510	1101	543
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-318	-1328	-1545	-968	-565
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	49	3076	-155	5639	-457	2313
**	Výsledek hospodaření po zdanění	53	3076	-155	5639	-457	2313
***	Výsledek hospodaření za účetní období	55	3076	-155	5639	-457	2313
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.:	56	39667	60724	56674	45702	66600

Zdroj: vlastní zpracování dle VZZ společnosti

Příloha B - Vybrané položky + dopočítané položky konkurenční společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s., použity pro výpočet ekonomických ukazatelů vycházejících z nákladů za období 2017-2021 v tis.Kč

Text	Rok				
	2017	2018	2019	2020	2021
Výsledek hospodaření po zdanění	11680	9854	10237	17124	14834
Náklady celkem	61005	65477	61768	67613	80781
Výnosy celkem	72683	75331	72005	84736	95616
Osobní náklady	6829	7123	6732	8929	8145
Spotřeba materiálu a energie	22099	20148	16577	26272	18780
Provozní výnosy	72682	75124	71774	84663	95607

Zdroj: vlastní zpracování + výpočty dle VZZ společnosti ŠEBESTA VHS, v.o.s.