

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA STAVEBNÍ
FACULTY OF CIVIL ENGINEERING

ÚSTAV STAVEBNÍ EKONOMIKY A ŘÍZENÍ
INSTITUTE OF STRUCTURAL ECONOMICS AND MANAGEMENT

ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE STAVEBNÍM PODNIKU POMOCÍ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

COST MANAGEMENT IN THE CONSTRUCTION COMPANY USING
MANAGEMENT ACCOUNTING

DIPLOMOVÁ PRÁCE
DIPLOMA THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. Tomáš Procházka

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. EVA VÍTKOVÁ, Ph.D.

BRNO 2017



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ FAKULTA STAVEBNÍ

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

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Student	Bc. Tomáš Procházka
Název	Řízení nákladů ve stavebním podniku pomocí manažerského účetnictví
Vedoucí práce	Ing. Eva Vítková, Ph.D.
Datum zadání	31. 3. 2017
Datum odevzdání	12. 1. 2018

V Brně dne 31. 3. 2017

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

prof. Ing. Rostislav Drochytka, CSc., MBA
Děkan Fakulty stavební VUT

PODKLADY A LITERATURA

Petřík, T.: Ekonomické a finanční řízení firmy, Grada publishing, 2009, ISBN 978-80-247-3024-0

Král a kol.: Manažerské účetnictví, Management Press, 2010, ISBN 978-80-7261-217-8

Jindřichovská, I.: Finanční management, C. H: Beck, 2013, ISBN 978-80-7400-052-2

Sedláček, J.: Účetní data v rukou manažera - finanční analýza v řízení firmy, Computer Press, 1999, ISBN 80-7226-140-1

Scholleová, H.: Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy, Grada, ISBN 978-80-247-4004-1

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ

Zadání práce:

1. Charakteristika stavebního podniku
2. Definování finančního účetnictví
3. Specifikace manažerského účetnictví
4. Charakteristika a členění nákladů
5. Případová studie

Cílem práce je definovat manažerské účetnictví a poukázat na jeho možnosti v rámci řízení nákladů.

Výstupem práce bude návrh aplikace modelu řízení nákladů ve vybraném stavebním podniku s využitím manažerského účetnictví.

STRUKTURA DIPLOMOVÉ PRÁCE

VŠKP vypracujte a rozčleňte podle dále uvedené struktury:

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

Ing. Eva Vítková, Ph.D.

Vedoucí diplomové práce

ABSTRAKT

Tématem diplomové práce je „Řízení nákladů ve stavebním podniku pomocí manažerského účetnictví.“ Jejím cílem definovat manažerské účetnictví a poukázat na jeho možnosti v rámci řízení nákladů. Práce se dělí na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zabývá charakteristikou stavebního podniku, řízením nákladů a popisem jednotlivých subsystémů manažerského účetnictví. Praktická část práce se věnuje popisu současného stavu modelu řízení nákladů a jeho jednotlivých součástí ve vybrané stavební firmě. V závěru práce jsou uvedeny návrhy aplikace upraveného modelu řízení nákladů v rámci manažerského účetnictví, pro efektivnější řízení nákladů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Manažerské účetnictví, řízení nákladů, vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, controlling, finanční analýza

ABSTRACT

The theme of the thesis is „Cost Management in the Construction Company Using Management Accounting.“ Its aim is to define management accounting and to point out its options, as part of cost management. The thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part of the thesis deals with the characteristics of the construction company, the cost management and the description of the individual managerial accounting subsystems. The practical part deals with the description of the current state of the cost management model and its individual components in a selected construction company. At the end of the thesis, there are presented suggestions for application of the improved cost management model within the management accounting, for more efficient cost management.

KEYWORDS

Management accounting, cost management, internal accounting, costing, financial analysis

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE VŠKP

Bc. Tomáš Procházka *Řízení nákladů ve stavebním podniku pomocí manažerského účetnictví*. Brno, 2017. 106 s., 24 s. příl. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta stavební, Ústav stavební ekonomiky a řízení. Vedoucí práce Ing. Eva Vítková, Ph.D.

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem uvedl všechny použité informační zdroje.

V Brně dne 12. 1. 2018

Bc. Tomáš Procházka
autor práce

Poděkování:

Rád bych poděkoval Ing. Evě Vítkové Ph.D. za odborné vedení, trpělivost a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování této diplomové práce věnovala. Mé poděkování patří též firmě Prestav spol. s r.o. za spolupráci při získávání údajů pro praktickou část práce.

OBSAH

ÚVOD	11
1 STAVEBNÍ PODNIK	12
1.1 Legislativní úprava podnikání.....	12
1.2 Charakteristika stavebního podniku	16
2 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	19
2.1 Pojetí nákladů	19
2.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů.....	19
2.1.2 Manažerské pojetí nákladů	19
2.2 Klasifikace nákladů	21
2.2.1 Druhové členění nákladů	21
2.2.2 Účelové členění nákladů.....	22
2.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	23
2.2.4 Členění v závislosti na objemu výkonů	23
3 ÚVOD DO ÚČETNICTVÍ	26
3.1 Druhy účetních systémů.....	26
3.2 Uživatelé účetních informací	27
3.2.1 Externí uživatelé	27
3.2.2 Interní uživatelé	28
4 MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	29
4.1 Vznik Manažerského účetnictví	29
4.2 Struktura manažerského účetnictví.....	29
5 SOUČÁSTI MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	31
5.1 Finanční účetnictví	31
5.1.1 Účetní systémy ve světě.....	31
5.1.2 Finanční účetnictví v Česku.....	32
5.1.3 Duální vztah manažerského účetnictví k finančnímu	33
5.2 Finanční analýza	34
5.2.1 Finanční analýza podniků	35
5.2.2 Elementární metody	35
5.2.3 Analýza poměrovými ukazateli	36
5.3 Vnitropodnikové účetnictví	40
5.3.1 Jednookruhové a dvouokruhové účetnictví a jejich kombinace	41
5.3.2 Jednookruhové účetnictví	41

5.3.3	Dvouokruhové účetnictví.....	42
5.4	Nákladové účetnictví	42
5.4.1	Výkonově orientované účetnictví	43
5.4.2	Odpovědnostně orientované účetnictví.....	44
5.5	Kalkulace.....	45
5.5.1	Přiřazení nákladů	45
5.5.2	Kalkulační systém.....	46
5.5.3	Předběžná a výsledná kalkulace	46
5.5.4	Absorpční a neabsorpční kalkulace	47
5.5.5	Kalkulační techniky	47
5.5.6	Struktura nákladu.....	48
5.5.7	Rozpočet stavby	50
5.5.8	Návaznost kalkulací na stavební rozpočet a účetnictví	52
5.6	Rozpočetnictví.....	52
5.6.1	Rozpočty a plány z časového hlediska	53
5.6.2	Tradiční systém rozpočtů.....	53
5.6.3	Rozpočtová výsledovka	54
5.6.4	Rozpočtová rozvaha.....	54
5.6.5	Rozpočet peněžních toků.....	55
5.6.6	Nové formy rozpočtů	55
5.7	Controlling	56
5.7.1	Nákladový controlling	57
6	PŘÍPADOVÁ STUDIE.....	58
6.1	Charakteristika stavební firmy	58
6.2	Předmět podnikání	58
6.3	Reference firmy Prestav.....	59
6.4	Organizační struktura firmy	62
6.5	Zmapování současného stavu ve společnosti.....	63
6.5.1	Finančního účetnictví.....	63
6.5.2	Finanční analýza podniku	64
6.5.3	Vnitropodnikové účetnictví	80
6.5.4	Kalkulace, stavební rozpočty.....	82
6.5.5	Controlling.....	83
6.5.6	Celková situace firmy	84
6.6	Návrhy řešení řízení nákladů v rámci manažerského účetnictví.....	86
6.6.1	Přehlednější rozřazení nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví	86
6.6.2	Zaměřit se na podrobnější kalkulaci zakázek	91
6.6.3	Průběžná kontrola výroby a změn v předchozích subsystémech.....	94

6.6.4 Výsledný upravený model řízení nákladů ve firmě.....	96
ZÁVĚR.....	97
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	99
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	101
SEZNAM OBRÁZKŮ	103
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	105
SEZNAM PŘÍLOH.....	106

ÚVOD

Stavebnictví patří mezi specifické průmyslové odvětví každého státu, charakteristické vysokými náklady na realizaci staveb. Na rozdíl od ostatních průmyslových odvětví, stavební firmy jsou ve většině případů schopné realizovat jen několik omezených projektů ve stejný čas, proto každý neúspěšný projekt firma tvrdě pocítí ve svém hospodaření. O tom se ostatně přesvědčily při nedávné ekonomické krizi, která dle statistik trvala ve stavebnictví až do roku 2013, kdy byly firmy nuceny brát i ztrátové zakázky, aby vůbec měly práci pro své zaměstnance.

Právě v těchto, pro firmy těžkých, podmínkách, kdy bylo obtížné dosahovat zisku, bylo a stále je pro stavební firmy podstatné efektivní řízení nákladů, a to jak z hlediska hospodárnosti chodu firmy, tak z pohledu jejich konkurenceschopnosti. Jedním z podstatných systémů řízení nákladů je právě manažerské účetnictví, jelikož v sobě zaznamenává jak stav minulý, tak poskytuje data a nástroje pro řízení a plánování.

Proto cílem diplomové práce je definování manažerského účetnictví a poukázání na jeho možnosti v rámci řízení nákladů ve stavebním podniku, přičemž bude navržen model řízení nákladů s využitím manažerského účetnictví.

Teoretická část diplomové práce bude zaměřena na charakteristiku stavebního podniku a specifikace jeho výkonů a podmínek. Dále se pak v rámci řízení nákladů bude práce zabývat pojetím nákladů a jejich klasifikací. Hlavní část teoretické práce se zaměří na manažerské účetnictví a jeho hlavní součásti pro řízení nákladů, zejména na finanční účetnictví, finanční analýzu, vnitropodnikové účetnictví, s ním spojené nákladové účetnictví, kalkulace spolu se stavebními rozpočty, rozpočetnictvím celkově a v neposlední řadě nákladovým controllinem.

Praktická část diplomové práce bude nejprve věnována seznámení a popisu analyzované stavební firmy, předmětem jejich podnikání, referencemi a organizační strukturou. Poté budou následovat dvě hlavní linie. První linie se věnuje popisu současného stavu, modelu řízení nákladů ve firmě, kdy budou popsány jednotlivé součásti manažerského účetnictví. Popis současného stavu bude nejprve věnován finančnímu účetnictví, pro zhodnocení finančního stavu firmy bude dále provedena finanční analýza. Následovat bude popis stavu a způsob vedení vnitropodnikového účetnictví, kalkulací a na ně navazujícího nákladového controllingu. Druhá linie bude zaměřena na zhodnocení současného stavu modelu řízení nákladů ve firmě, na jehož základě budou navržena možná doporučení ve změně řízení nákladů. Bude navržen upravený, nový a efektivnější model řízení nákladů v analyzované stavební firmě.

1 STAVEBNÍ PODNIK

Každý podnik chce minimalizovat své náklady a zároveň chce maximalizovat svůj zisk. Stavební podniky nejsou výjimkou. Je to jeden ze zásadních rysů podnikání, kdy jde o zhodnocení vloženého kapitálu. Pokud by totiž nedocházelo ke zhodnocení vloženého kapitálu, tedy by nedocházelo k přebytku výnosů nad náklady, byl by popřen prvotní smysl podnikání. Proto by mělo mít vedení každého podniku jasný a komplexní přehled nad náklady a generovaným ziskem. Ovšem jednostranná orientace podniku na zisk by nedokázala udržet dlouhodobou prosperitu podniku. Důležité je také poslání podniku uspokojovat potřeby zákazníků, jejich zájmy, preference atd. Převládajícím cílem podniku by totiž mělo být uspokojování koupěschopné poptávky a oprávněných požadavků okolí a tím generovat zisk. Uspokojování potřeb zákazníků se dosahuje skrz trh, což vede k rizikům, ať už interním či externím, kterým musí podnik čelit, a které se musí snažit minimalizovat. [5]

1.1 Legislativní úprava podnikání

Vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2014 vzešel v platnost tzv. nový občanský zákoník, neboli zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, který v podstatě nahradil obchodní zákoník, byly definovány nové změny týkající se podniku a podnikání.

Podnikání je v České republice upraveno zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů; účinnost od 1. 1. 2014 a zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů; účinnost od 1. 1. 1992. Podnikáním podle občanského zákoníku se rozumí:

- samostatně vykonávaná na vlastní účet a odpovědnost výdělečná činnost,
 - vykonávaná podnikatelem se záměrem činit tak soustavně,
 - za účelem dosažení zisku,
- a to živnostenským nebo obdobným způsobem. [13]

Podnik lze definovat jako plánovitě organizovanou hospodářskou jednotku, která zhotovuje a nabízí věcné statky či služby, a která je charakterizována právní samostatností a ekonomickou samostatností (samostatně hospodaří, určí si předmět podnikatelské činnosti atd.). [11]

Podnikatelem podle širšího pojetí občanského zákoníku (užší pojetí v živnostenském zákoně) může být:

- osoba zapsaná v obchodním rejstříku,
- osoba, která podniká jen na základě živnostenského oprávnění,
- osoba, která podniká jen na základě jiného než živnostenského oprávnění, podle zvláštních předpisů,
- fyzická osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu. [13]

Mezi základní právní formy pro oblast podnikání patří osoba fyzická a právnická. Podnikání jako fyzická osoba má už z povahy věci jiná specifika, než podnikání jako osoba právnická a jsou upravovány i jinými zákony. Obě právní formy podnikání mají své výhody i nevýhody a obě možnosti poskytují několik dalších variant.

Fyzická osoba neboli živnostník, je jako pojem vymezen v živnostenském zákoně. Pojem fyzická osoba upravuje i nový občanský zákoník, tento výklad ovšem není vhodný pro oblast podnikání. Při podnikání na živnost se jedná o nejjednodušší a nejlacinější formu podnikání.

Fyzickou osobou je občan, který si vyřídí živnostenský list. Základními kritérii pro provozování živnosti jsou:

- dosažení plnoletosti, tedy věku 18 let,
- plná svéprávnost,
- bezúhonnost.

Živnostenský zákon dělí živnosti zejména dle podmínek získání živnostenského oprávnění následovně:

1. Ohlašovací živnosti

- Řemeslné – jsou vyjmenovány v příloze č. 1 živnostenského zákona, jedná se o klasická řemesla. Osoba zde musí prokázat svou odbornou způsobilost.
- Vázané – jsou vyjmenovány v příloze č. 2 živnostenského zákona, zde musí osoba také prokázat svou odbornou způsobilost.
- Volné – nevyžadují prokázání odborné ani jiné způsobilosti. Vystačí splnění všeobecných podmínek provozování živnosti. Podrobněji uvedeny v živnostenském zákoně v příloze č. 4.

2. Koncesované živnosti

- Musí být prokázána odborná způsobilost, která je upravena zvláštními právními předpisy v příloze č. 3 živnostenského zákona a živnostenským oprávněním pro výkon těchto živností. Koncese je v podstatě zvláštní

státní povolení. U koncesovaných živností je potřeba čekat na doručení koncesní listiny. [14]

Právnícká osoba je dle nového občanského zákoníku označena jako organizovaný útvar, který má právní osobnost od svého vzniku až do svého zániku. Vznik právnícké osoby je dán dnem jejího zápisu do veřejného rejstříku, zánik pak jejím vymazáním z veřejného rejstříku. Na rozdíl od osob fyzických majetek osob právnícké osoby nepatří jejím zřizovatelům, ale právnícké osobě přímo. [13]

Právnícké osoby mohou sloužit buď:

- soukromým zájmům (např. běžná obchodní banka),
- veřejným zájmům (např. Česká národní banka), ty se řídí zvláštními zákony (např. zákonem o obcích, zákonem o ČNB apod. Pokud však obec nebo kraj vystupují jako soukromníci – např. jako smluvní strana, mají vzhledem k zásadě rovnosti stejné právní postavení jako jiné osoby. [15]

Dle nového občanského zákoníku se rozlišují tři typy právníckých osob: korporace, fundace a ústavy.

Fundace – základ (fundus) tvoří majetek určený k určitému účelu, zpravidla se jedná o nadace či nadační fondy.

Ústavy – osobní i majetková složka propojena; ústav nemá členy, ale zaměstnance, a jde především o obecně prospěšné společnosti.

Korporace – je příznačné, že je vytváří společenství osob, ale může být tvořena i jediným členem. Typicky spolky a obchodní korporace. [15]

Obchodní korporace zahrnuje dle zákona o obchodních korporacích všechny formy obchodních společností i družstev, avšak tato úprava se týká především tuzemských forem těchto korporací. Evropské formy jsou primárně upraveny zvláštními předpisy EU. Formy obchodních korporací se podrobněji člení dle ZOK a zvláštních předpisů na:

- Družstvo
 - Družstvo
 - Evropská družstevní společnost
- Obchodní společnost
 - Osobní
 - Veřejná obchodní společnost (v.o.s.)
 - Komanditní společnost (k. s.)
 - Kapitálová
 - Společnost s ručením omezeným (s.r.o., spol. s r.o.)
 - Akciová společnost (a.s.)
 - Evropská společnost
 - Evropské hospodářské zájmové sdružení [16], [17]

Společnost s ručením omezeným (s.r.o., spol. s r.o.) patří jednoznačně mezi nejčastěji užívané právní formy obchodní společnosti u nás, přičemž si ji vybírají převážně drobní a střední podnikatelé. Právně ji upravuje zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, přičemž dřívější úpravu v mnohém liberalizoval a umožňuje jednodušší a flexibilnější fungování.

Společnost s ručením omezeným definuje zákon o obchodních korporacích jako společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění. [18]

Vznik společnosti

Postup vzniku společnosti s ručením omezeným lze rozdělit do dvou hlavních etap:

- založení společnosti,
- zápis do obchodního rejstříku.

Při založení společnosti by se mělo:

- Vyhotovit společenská smlouva nebo zakladatelské listiny, je-li společnost založena jedinou osobou. Tento zakladatelský dokument společnosti musí po celou dobu trvání společnosti obsahovat určení společníků, určení druhů podílů každého společníka a práv a povinností s nimi spojených a výši vkladů připadajících na podíly.
- Splatit vkladové ážio a dané části vkladů peněžitých i nepeněžitých. Nově je možný minimální vklad společníka, a tedy i minimální výše základního kapitálu, 1 Kč.

Právnícká osoba však vzniká až zápisem do obchodního rejstříku. Po splnění všech potřebných povinností (vyhotovení zakladatelského dokumentu, vložení nepeněžitých a peněžitých vkladů, získání živností a licencí atd.) může být podán návrh na zapsání do obchodního rejstříku. Návrh musí být podepsán všemi jednateli a podán u příslušného krajského úřadu.

Orgány společnosti:

Valná hromada – nejvyšším orgánem společnosti. Členy valné hromady jsou všichni společníci a svolává ji jednatel. Má-li společnost jediného společníka, nekoná se valná hromada a působnost valné hromady vykonává tento společník. (viz paragraf 190)

Jeden nebo více jednatel(ů) – statutární orgán společnosti. Pokud je jednatelů více, je každý z nich oprávněn zastupovat společnost samostatně, jednatelé společnosti jsou uvedeni v obchodním rejstříku.

Dozorčí rada – zřizuje se, stanoví-li tak zakladatelský dokument. [19]

1.2 Charakteristika stavebního podniku

Podstatou stavebnictví je stavební výroba, neboli provádění stavebních děl a to buď jako zhotovitel stavby nebo subdodavatel. Stavební výroba podniku je taktéž stejně jako v jiných podnicích (obchodních, peněžních, dopravních) za účelem podnikatelského záměru. Záměrem stavebního podniku je provádění staveb za účelem uspokojení poptávky a dosažení zisku. Stavební podnik lze tedy definovat jako podnik, který na stavebním trhu vystupuje jako právnícká osoba v roli zhotovitele či subdodavatele, jehož hlavním záměrem, činností je stavební výroba. Podnikání, v oboru stavebnictví je spojeného s určitými obecnými výše zmíněnými rysy, jako je:

- snaha zhodnocení vloženého kapitálu,
- uspokojení potřeb zákazníků,
- identifikace rizik a jejich minimalizace.

Realizace stavebních děl má ovšem i jiné rysy typické pro oblast stavebnictví a architektury, kterými se výrazně liší třeba od průmyslové výroby. Jedná se o proces, který spočívá v budování infrastruktury. Stavební podniky, hlavně v pozemním stavitelství, mají vysoký podíl materiálových nákladů a lze je tudíž charakterizovat jako materiálově intenzivní a vyžaduje dostatek provozního kapitálu. Zvyšuje se tak náročnost na organizace a řízení nákladů výstavby. Obzvlášť u projektů intenzivně náročných a citlivých na změnu. Dalšími typickými specifiky (vedle výše uvedených) pro oblast stavebnictví, které vyplývají z charakteru jejich výroby, jsou:

- znaky zakázkové výroby
stavební výroba, na rozdíl od průmyslové, se vyznačuje znaky individuálního charakteru. Produkt výroby je většinou směřován známému zákazníkovi, investorovi na základě konkrétních požadavků a předem vypracované projektové dokumentaci,
- mobilní, proměnlivé pracoviště
jelikož jsou stavby většinou pevně spojeny se zemí pevným základem, výrobní kapacity jsou nuceny se přesunout na místo výstavby stavebního objektu a přizpůsobit se novým podmínkám pracoviště
- náklady vlivem proměnlivého pracoviště
jsou spojeny s vysokým podílem přepravy a manipulaci s materiálem, velkými nároky na přemísťování pracovníků a výrobních prostředků. Vyžaduje náročné logistické systémy (zásobování) a vybudování staveniště,
- náročná organizace výrobního procesu
stavební výroba je komplikovaný proces, který ve většině případů není schopen provést jediný subjekt. Jak na straně dodavatele, tak na straně odběratele tedy pochopitelně vystupuje více subjektů. Subjekty lze rozdělit do tří hlavních skupin partnerů při výstavbě a to na:
 - základní (přímí) partneři: investor (stavebník, vlastník, uživatel), zhotovitel (dodavatel, generální dodavatel, subdodavatel), projektant, inženýrská organizace,
 - vedlejší (nepřímí) partneři: státní správa, samospráva, vlastníci pozemků a nemovitostí pro výstavbu, vlastníci nebo správci inženýrských sítí, fyzické a právnické osoby dotčené výstavbou,
 - další partneři: poradce (marketingový, finanční, daňový), právník, banka, pojišťovna, realitní kancelář atd.,
- relativně dlouhá doba výstavby
zvyšuje se tím větší náročnost organizace, řízení výroby a rozpracovanost projektu,

- vliv nepříznivých povětrnostních podmínek na stavební práce na staveništi, nutné plánovat s ohledem na jejich sezónní charakter, operativně řídit práce dle předpovědí klimatických podmínek,
- nižší využití výrobních kapacit rozsah určitých prací a využití stavební techniky na stavebním objektu může být relativně malý a na stejném pracovišti se již neopakuje. Před dalším využití kapacit je nutné nejprve přesun kapacit a nedochází tudíž k jejich plnému, optimálnímu využití.

Ve výstavbě se kloubí mnoho různých činností. Od dopravní činnosti, kde se mění poloha předmětu, pracovníků, předmětů, přes skladovací činnost, čas mezi ukončením jedné činnosti a zahájením následné činnosti. Po technologickou činnost, kdy se podstatně mění vlastnosti předmětu během výrobního procesu zabudování. Předmětem podniku může být:

- hlavní stavební výroba,
- přidružená stavební výroba,
- vedlejší výroba průmyslového charakteru,
- pomocná výroba,
- ostatní činnost.

2 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

2.1 Pojetí nákladů

V dnešní postindustriální době nebo také literaturou označované informační společnosti, kdy se stále více klade důraz na fungování informace, potřebuje každý podnik pro správné fungování dostatečně organizovanou výrobu a systematicky seřazené informace. Proto pokud je podnikovým cílem zvyšování výkonnosti podniku založeného na optimalizaci nákladů, je důležité poznat, vymezit z jakých složek se náklady podniku skládají, jak reagují na změny ve výrobě a jaký mají vztah k výkonům podniku. Náklady jako základní ekonomická veličina jsou různými skupinami uživatelů účetnictví chápány rozdílně a jsou tedy v účetních subsystémech odlišně vymezeny. Jeden z hlavních rysů manažerského účetnictví, kterým se liší od účetnictví finančního, je výrazně větší potřeba informací o nákladech. Lze tedy rozlišit dvě základní pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů,
- manažerské pojetí nákladů. [2], [3]

2.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

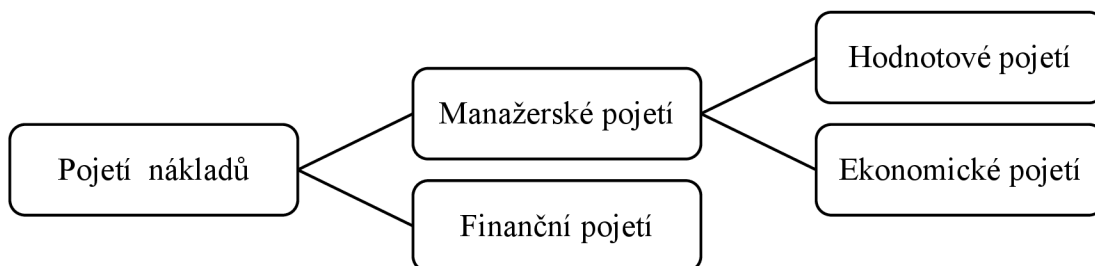
Finanční pojetí nákladů užívané ve finančním účetnictví je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Vymezuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady jsou zde tedy chápány jako spotřeba externích vstupů vyjádřené v účetních cenách či v evidované hodnotě nárůstu pasiv. Toto vymezení plně vyhovuje externím uživatelům.

2.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie ovšem pro řízení procesu, z racionálního pohledu, chápou náklady jako prostředky, které byly vynaloženy v souvislosti s podnikovou aktivitou. V manažerském pojetí nákladů užívaném v manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. Manažerské pojetí nákladů dále členíme na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů se rozvinulo zejména ve spojitosti s nákladovým účetnictvím. Poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů prováděných v podniku. Smyslem tohoto pojetí je zobrazení ocenění spotřeby ekonomických vstupů na úrovni cen, které platily nikoliv v době jejich pořízení, ale odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Na základě tohoto zobrazení pak ekonomická aktivita podniku směřuje k navýšení zdrojů nejen z jejich původní výše, ale i z té aktuální. Hodnotové a finanční pojetí nákladů tak znázorňují dva hlavní odlišné přístupy k nákladům, které jsou výrazem duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví.

Ekonomické pojetí nákladů poskytuje informace jak pro řízení reálně probíhajících procesů, tak pro rozhodování o výběru optimálních budoucích alternativ, pro vyprodukování maxima hodnoty a nejefektivnějším využití nákladů. Ekonomické pojetí nákladů souvisí s konceptem oportunitních nákladů, ty se vymezují jako maximální ušlý výnos, který vznikl použitím omezených zdrojů na vybranou alternativu. Investování ekonomických zdrojů do jedné podnikatelské aktivity totiž znemožňuje jejich využití jiným způsobem. Omezené ekonomické zdroje totiž nedovolují podniku realizovat všechny alternativy. Oportunitní náklady tak nevyjadřují reálně vynaložené zdroje, ale spíše měřítko účelnosti výběru alternativy. [2], [3]



Obrázek 2.1 Pojetí nákladů [zdroj: 3, s. 28]

Pojetí nákladů	Finanční	Manažerské	
		Hodnotové	Ekonomické
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Zobrazení transakce	v parametrech které platily, když se uskutečnila	v parametrech, které platí v současnosti	formou porovnání s jinou v úvahu přicházející alternativou
Měření zisku	na principu zachování finančního kapitálu v nominální výši	na principu tzv. věcného zachování kapitálu	na principu tzv. věcného zachování kapitálu
Vztah k vyjádření zisku	podnik dosahuje zisku, pokud jeho finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období	podnik dosahuje zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) kapacitou podnikatelské činnosti	úroveň zisku se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje se o případné oportunitní výnosy

Tabulka 2.1 Základní charakteristiky finančního a manažerského pojetí nákladů [zdroj: 2, zpracování: vlastní]

2.2 Klasifikace nákladů

Pro efektivní řízení nákladů je podstatné jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin, přičemž členění jakýchkoliv jevů by mělo být vyvoláno účelovou potřebou – vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Schopnost managementu správně řídit náklady v podniku závisí na informovanosti vedení o struktuře a příčinách vzniku nákladů v podniku. Správné rozčlenění nákladů vede k efektivnější aplikaci dalších manažerských nástrojů. [2], [3]

2.2.1 Druhé členění nákladů

V rámci druhového členění nákladů třídíme náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí podle druhů. Jedná se o základní členění nákladů,

užívaném ve finančním účetnictví, kde je o nákladech uvažováno jako o externích zdrojích. Za obecné základní druhy nákladů se považuje:

- spotřeba materiálu,
- palivo a energie,
- osobní náklady,
- odpisy,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- finanční náklady.

Tato klasifikace má větší význam především z makroekonomického hlediska při zjišťování národního důchodu, osobních nákladů atd. Na podnikové úrovni je podkladem pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím, které je poskytuje. Mělo by odpovídat na otázky od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, služby apod. Pro účely manažerské rozhodování je jeho využití ovšem značně omezené, jelikož nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Pomocí druhové členění lze tedy například kvantifikovat objem materiálových nákladů, ale nelze pomocí něj určit, zda jde o materiál použitý jako součást výrobku (např. cihly, beton atd.), nebo o režijní materiál (např. ochranné pomůcky, nástroje atd.). Proto je nutné pro manažerské rozhodování a řízení nutné druhové členění kombinovat s jinými klasifikacemi nákladů, které vyjadřují účelový vztah nákladů k činnostem podniku. [2], [3]

2.2.2 Účelové členění nákladů

Jak už bylo uvedeno výše, pro efektivní řízení hospodárného vynakládání s náklady je nutné klasifikovat tyto náklady ve vztahu k jejich účelu. Účelové členění nákladů je důležité strukturalizovat v několika úrovních podrobnosti. Náklady se nejprve rozčlenění do relativně obecných skupin činností výrobních a pomocných, v nichž se pak dále člení např. na různé aktivity či operace. Základní myšlenkou je nalézt a přiřadit věcného nositele nákladů. V praxi často využívá členění nákladů dle vztahu k jednici prováděného výkonu, tedy na:

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

Přičemž náklady **jednicové** souvisí nejen technologickým procesem, ale přímo s jednotkou prováděného výkonu. Naopak náklady **režijní** obsahují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů, které souvisejí s technologickým procesem jako celkem, ale nikoliv s jednotkou výkonu. [2], [3]

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje zvláštní typ účelového členění. Ve své podstatě jde o stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. V anglosaské literatuře se dokonce v některých případech tato klasifikace zaměňuje a pojmy režijní a nepřímé náklady jsou dokonce považována za synonyma. Kalkulační členění nákladů rozlišuje dvě základní skupiny:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Přímé náklady se bezprostředně vážou ke konkrétnímu výkonu a patří do nich téměř všechny jednicové náklady. **Nepřímé náklady** se naproti tomu nevážou jen k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. U nepřímých nákladů se jedná většinou o režijní náklady, tedy náklady, u kterých neexistuje přímá vazba mezi nákladem. Některé náklady se považují za náklady nepřímé, i když existuje potenciální vazba mezi objektem a nákladem, jedná se převážně o náklady, u kterých by byla jejich identifikace náročná a neefektivní. [2], [3]

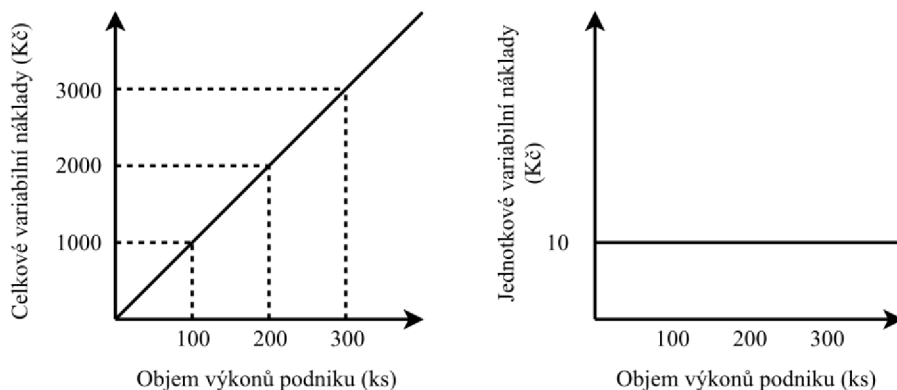
2.2.4 Členění v závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů za „přerod“ klasicky orientovaného nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. Proto také bývá považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví. Neklade si totiž za cíl jen klasifikaci minulých spotřebovaných nákladů, ale poskytuje také informace o alternativách budoucího vývoje nákladů. Jako jeden ze základních nástrojů manažerského účetnictví poskytuje informace o reakcích nákladů na změnu výkonů v podniku. Základem tohoto členění rozlišujeme tyto hlavní kategorie nákladů:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady.

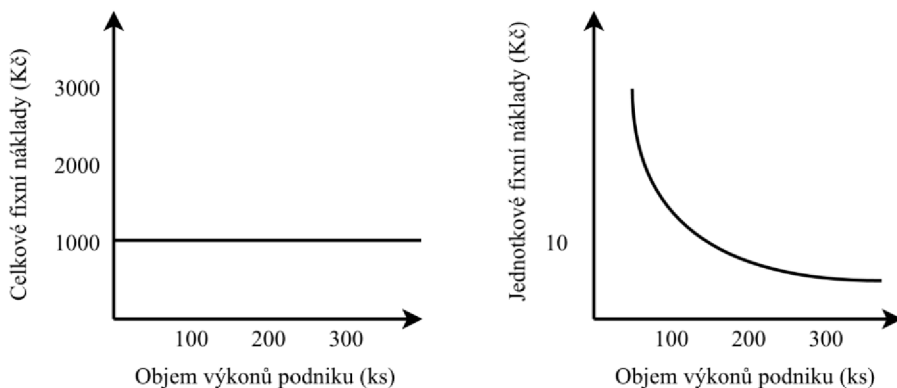
Variabilní náklady lze charakterizovat jako náklady, které se mění při změně objemu výkonu. Přičemž přeměna objemu nákladů může být buď rovnoměrně úměrná změně objemu výkonů, nebo může růst rychleji či pomaleji než objem produkce. Nejdůležitější a nejsnáze měřitelnou část tvoří náklady, které se mění úměrně s výší aktivity, v tom případě hovoříme o proporcionálních variabilních nákladech (např. všechny jednicové náklady a část režie). V případě, že náklady rostou rychleji než objem výkon, jedná se o tzv. nadproporcionální náklady (mzdové náklady). Náklady,

které naopak rostou pomaleji, než objem výkonu se pak označují za tzv. podproporcionální náklady (opravy a údržba).



Obrázek 2.2 Celkové a jednotkové variabilní náklady [zdroj: 3, s. 39]

Fixní náklady představují náklady, které se nemění během provádění určitých výkonu nebo aktivit, v průběhu určitého časového období (odpisy, leasing, mzdy manažerů). V určitém časovém intervalu tedy celkové fixní náklady na využití kapacity zůstávají neměnné, to vede ke snaze co možná nejvíce využít danou kapacitu. Navýšením využití kapacit totiž dochází ke snížení podílu fixních nákladů na jednotku výkonu.



Obrázek 2.3 Celkové a jednotkové fixní náklady [zdroj: 3, s. 39]

Smíšené náklady představují náklady, které v praxi vykazují smíšený charakter a obsahují jak fixní, tak i variabilní složku nákladů. Tyto náklady se pak označují podle převažujícího charakteru jako semi-fixní náklady nebo semi-variabilní náklady. [2], [3]

Nákladová položka	Klasifikace nákladů			
	podle druhu	podle účelu	kalkulační členění	podle objemu výroby
Přímý materiál	materiál	jednicový	přímý	variabilní
Režijní materiál	materiál	režijní	nepřímý	variabilní
Provozní energie	energie	režijní	nepřímý	fixní
Technologické energie	energie	jednicový	přímý	semivariabilní
Opravy a údržba	ostatní	režijní	nepřímý	semivariabilní
Mzdy dělníci	osobní	jednicový	přímý	variabilní
Mzdy THP	osobní	režijní	nepřímý	fixní
Daně a poplatky	ostatní	režijní	nepřímý	fixní
Ostatní provozní náklady	ostatní	režijní	nepřímý	fixní
Odpisy DHM a DNM	odpisy	režijní	nepřímý	fixní
Finanční náklady	ostatní	režijní	nepřímý	fixní

Tabulka 2.2 Příklad klasifikace nákladů [zdroj: 3, zpracování: vlastní]

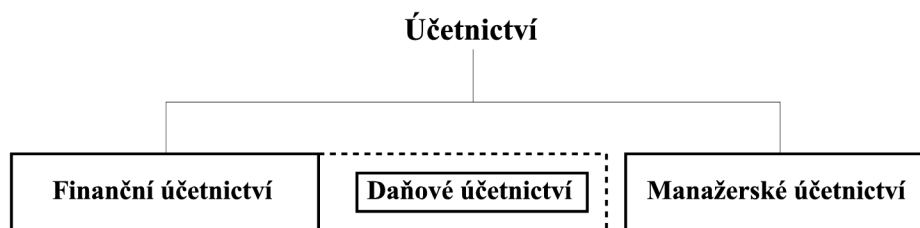
3 ÚVOD DO ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je uspořádaný systém informací, jedna z nejstarších metod evidence hospodářské činnosti podniku. Prvopočátky účetnictví nelze přesně datovat. První dochované texty o účetnictví byly nalezeny v roce 1494 v pojednání italského mnicha Luca Pacioliho. Lze však předpokládat, že v praxi bylo používáno už mnohem dříve. K většímu rozvoji účetnictví došlo teprve až s nástupem kapitalismu vlivem rozmachu zbožně peněžních vztahů, tedy obchodem. Pochopitelně na účetnictví a jeho vývoj měl velký vliv stupeň ekonomické vývoje společnosti a závislost na měnících se ekonomických podmínkách na daném území. Na našem území se objevují první počátky účetnictví už ve druhé polovině 18. století. [6], [8]

3.1 Druhy účetních systémů

Způsob evidence hospodářské činnosti podniku v účetnictví je potřeba diferencovat podle toho, kdo je jeho uživatelem a jaké rozhodovací úlohy daný uživatel řeší. Podle toho jaká je jeho funkce, čerpá uživatel informace z příslušného druhu účetnictví, jelikož mezi jednotlivými druhy účetnictví existuje obsahové oddělení. Tři základní druhy účetních systémů představují:

- **finanční účetnictví**, jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. externích uživatelů. Měl by poskytovat věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření firmy a sestavovat „pravdivé a věrné“ finanční výkazy. V Evropě a zvláště v tuzemských podmínkách je mnohdy přizpůsobeno potřebám státu a výběru daní.
- **daňové účetnictví** se v ČR i Evropě se prolíná, či spíše spadá pod finanční účetnictví, jeho smysl je zobrazit stejný proces s prvotním zaměřením na daně a daňové právo.
- **manažerské účetnictví** na rozdíl od výše uvedených druhů, kde tlak uživatelů na jednotný výklad informací vede ke sjednocení pojmového aparátu, jsou účetní informace manažerského účetnictví určeny zejména pro interní uživatele – manažery a výkonné ředitele, vrcholové manažery – nejsou tedy jednotně vymezeny, pokud jde o cíl, obsah či strukturu. Informace manažerského účetnictví jsou určeny pro řízení a hodnocení firmy. [1], [2]



Obrázek 3.1 Vzájemné vztahy v účetnictví v ČR [zdroj: 2, zpracování: vlastní]

3.2 Uživatelé účetních informací

Pro správné pochopení významu, smyslu a cíle účetnictví a jejich rozdělení, je důležité vymezit potenciální uživatele účetních informací, jelikož účetnictví neslouží pouze jednomu, ale více uživatelům. Je důležité vědět, co uživatelé požadují a co očekávají, že vyčtou z účetních výkazů, neboť každý uživatel potřebuje přístup k informacím v jiném čase, struktuře, množství a podrobnosti. Uživatele lze v podstatě členit do dvou základních skupin: interní (vnitřní) a externí (vnější) uživatele.

3.2.1 Externí uživatelé

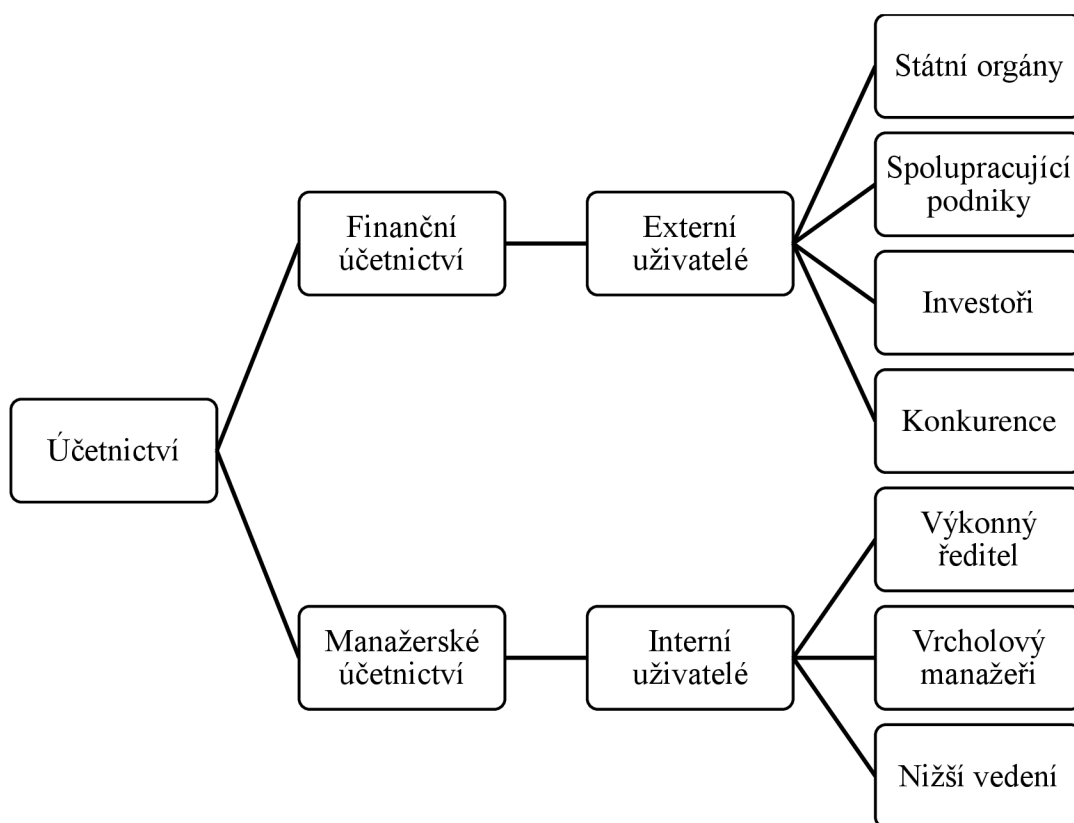
Externí uživatelé sice stojí mimo hodnocený subjekt, ale jsou s jeho vývojem spojeni a to jak budoucím prospěchem, který vyvozují zejména z hlediska ovlivňující výnosnosti kapitálu a schopnosti produkovat finanční prostředky, tak i budoucími riziky, kde se snaží odhadnout schopnost podniku hradit své závazky. Mají přístup pouze k účetním informacím finančního účetnictví a výkazům finančního účetnictví. Externí uživatelé představují relativně široké spektrum jednotlivců, konkrétně jsou uvedeni ti nejdůležitější:

- Státní orgány – zejména v souvislosti s kontrolou činnosti podniku – např. finanční úřady, správa sociálního zabezpečení, úřady práce, inspekce životního prostředí atd.
- Spolupracující podniky – banky a jiní poskytovatelé cizího úročeného kapitálu jako věřitelé, obchodní partneři, dodavatelé, odběratelé atd.
- Zaměstnanci podniku – zaměstnanci a jejich zástupci nepodílejících se na vedení podniku, v jejich hlavním zájmu je vývoj mezd, sociální zajištění, pracovní podmínky, odborný růst atd.
- Investoři a vlastníci – potencionální i současní nepodílející se řízení podniku. V podnicích kde je oddělena vlastnická a řídicí funkce, vlastník nemá přístup k podrobným vnitropodnikovým informacím.

- Orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst atd. – zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku vzhledem k danému regionu.
- Konkurence, široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity – např. v souvislosti s ochranou životního prostředí apod. [2], [7]

3.2.2 Interní uživatelé

Interní uživatelé jsou uživatelé mající rozhodovací kompetence v podniku, a kteří jsou odpovědní za výsledky činnosti podniku. Interními uživateli jsou manažeři a celkový management na různých stupních podnikového řízení. Interními uživateli mohou být i samotní vlastníci, pokud přísluší do managementu podniku. Pracují jak s informacemi z finančního, tak i z manažerského účetnictví. [2], [7]



Obrázek 3.2 Rozdělení dle uživatelů účetních informací [zdroj, zpracování: vlastní]

4 MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

4.1 Vznik Manažerského účetnictví

Účetnictví se v určité podobě začalo objevovat už před staletími, ovšem počátky manažerského účetnictví se datují až od začátku 19. století. Manažerské účetnictví vzniklo plynulým přechodem z účetnictví nákladového. Jak už z názvu vyplívá, jádro nákladového účetnictví představují náklady, přičemž historický vývoj tohoto subsystému účetnictví nepřímo zobrazuje i změnu pojmání nákladů v rámci celého účetnictví. Historický vývoj manažerského účetnictví je tedy zobrazen ve vztahu členění informací k fázím rozhodovacího procesu.

V první fázi se nákladové účetnictví orientovalo na zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů a jejich vztahu k provedeným výkonům a později i k činnostem, procesům a útvarům, které za náklady či výnosy odpovídaly.

Ve druhé fázi se takto rozčleněné skutečné náklady mohly porovnat se žádoucím (plánovaným, kalkulovaným, rozpočtovým) stavem, a poskytnout tak podklady pro operativní a taktické řízení pomocí odchylek. Účetnictví, které poskytnuty informace těchto dvou fází se většinou označuje jako nákladové účetnictví.

Ve třetí fázi je snaha rozšířit rozsah získaných informací pro vyhodnocení různých variant budoucího rozvoje firmy. Tento typ informací umožňuje využít účetních informací nejen pro běžné řízení podnikových výkonů či útvarů, ale i pro rozhodování o variantách jejich budoucího průběhu. Právě tato třetí fáze se označuje za přerod nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. Jelikož se toto tzv. účetnictví pro rozhodování dostává do rozporu s požadavky na úplné zobrazení podnikatelského procesu, jak požaduje tradiční účetnictví, je jeho cílem spíše účelová selekce informací z nákladového a finančního účetnictví, kalkulací, rozpočtů, a z dalších informačních systémů podniku, které mají poskytnout včasné a originální podklady pro manažerské rozhodování. [2]

4.2 Struktura manažerského účetnictví

Informace z manažerského účetnictví určené pro vedení podniku jsou charakteristické tím, že jejich obsah není řízen z vnějšku, ale jsou předmětem podnikové regulace. Manažerské účetnictví je vytvořeno pro potřeby podniku a jeho specifika a jako takové není jednotně a obecně vymezeno, pokud jde o cíl, obsah a strukturu. Jeho úlohou je ovšem shromáždění a vytřídění informací z různých podnikových subsystémů za

účelem rozhodování a řízení určitého podnikového směru. Typické informační systémy, se kterými manažerské účetnictví spolupracuje a ze kterých čerpá informace, jsou zobrazeny v obrázku níže. [2], [20]



Obrázek 4.1 Možné subsystémy podniku z kterých může MÚ čerpat [zdroj: 20, zpracování: vlastní]

5 SOUČÁSTI MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

5.1 Finanční účetnictví

5.1.1 Účetní systémy ve světě

Existují různé národní a světové účetní systémy, které se od sebe vzájemně odlišují. Jejich hlavní rozdíly vyplývají především odlišného chápání účetnictví, z důvodů, že sloužily odlišným účelům, uživatelům a také z odlišného pojetí firmy. Účetní systémy lze obecně rozdělit na evropské a anglosaské. Zatímco v anglosaských zemích (USA a UK) slouží finanční účetnictví převážně vrcholovému vedení, majitelům a investorům, v evropských zemích pak zejména vyšší mírou regulace, slouží finanční účetnictví především potřebám státu, bank a jiným věřitelům. [1], [21]

Finanční účetnictví je vždy různým způsobem a různým rozsahem regulováno, přičemž míra regulace je závislá na mnoha faktorech, jako jsou tradice, zvyklosti, ekonomické prostředí, legislativní prostředí atd. Účetnictví lze v zásadě regulovat dvěma způsoby.

- Vnější regulací – kdy je účetnictví upravováno buď prostřednictvím státu, nebo profesních svazů, přičemž regulace může být slabá i silná. Silná regulace může vést až k unifikaci účetnictví.
- Samoregulací – kdy je účetnictví řízeno přímo firmou, vede se pomocí obecně uznávaných zásad a „národních účetních standardů“.

Regulace lze uplatňovat různými variantami upravování finančního účetnictví a to buď po linii účetních výkazů či po linii běžného účetnictví.

- Regulace účetních výkazů – neboli upravování po linii účetních výkazů, upravuje účetnictví nepřímo skrze výkazy, kde určuje závazný obsah, strukturu i formu jednotlivých výkazů. Často podloženo zákonnými úpravami. Pro požadovanou Vypovídací schopnost účetních výkazu se vydávají doporučení a normy, neboli tzv. národní účetní standardy. Typickým představitelem jsou US GAAP (anglosaský účetní systém).
- Regulace běžného účetnictví – usměrňování po linii běžného účetnictví, kdy je v různém stupni podrobnosti upravována metodika a postupy účtování. Při silné míře regulace vede až k závazné účetní osnově, kterou je firma povinna používat

při zaznamenávání své hospodářské činnosti. Typické pro kontinentální Evropu. [21]

5.1.2 Finanční účetnictví v Česku

Principem finančního účetnictví je zaznamenávání finančních vazeb podniku s okolními subjekty. Především se jedná o vnější vazby se zaměstnanci, dodavateli, odběrateli, bankou atd. Hlavním úkolem finančního účetnictví je podávat věrohodné informace o finanční situaci podniku, jeho finanční výkonnosti a budoucím vývoji. Výstupem finančního účetnictví jsou finanční výkazy, především rozvaha a výsledovka.

Jak vyplývá z charakteristiky výše zmíněných informačních systémů, je nutné rozlišovat kdo je primárním uživatelem účetních informací, z čehož plynou požadavky a způsob účetního zobrazení. Zákonem regulované strukturální a obsahové vymezení finančního účetnictví, pro potřeby externích uživatelů, nemůže pochopitelně zároveň plně vyhovovat požadavkům interních uživatelů (řídícím pracovníkům podniku). Jelikož jsou zveřejňované výkazy finančního účetnictví dostupné i konkurenci je pochopitelná snaha podniku v rámci konkurenceschopnosti „skrýt“ významné a citlivé informace „obchodní tajemství“, ale zároveň mít detailní přehled o vnitropodnikových procesech. Další rozpor v objektivitě finančního účetnictví je fakt, že management podniku má na jedné straně zájem o co nejvyšší hospodářský výsledek, na straně druhé ale co možná nejmenší daňovou povinnost. Obsahově rozdílné (tzv. duální) pojetí manažerské účetnictví s finančním účetnictvím se projevuje zejména ve dvou odlišnostech:

- Jinak vymezené aktiva a pasiva v manažerském účetnictví na rozdíl od obecně uznávaných zásad finančního účetnictví.
- Oceňovací principy manažerské účetnictví nejsou tolik vázány na minulost a aplikuje spíše ocenění na úrovni předem stanovených veličin, na různých úrovních reprodukčních cen, oproti tradičnímu způsobu ocenění na úrovni historického ocenění regulovaném zákonem a užívaném ve finančním účetnictví.

V rámci aplikace manažerského účetnictví v operativním a taktickém řízení se pak jeho obsahové odlišnosti od účetnictví finančního zpřesňují v pěti základních bodech:

- Manažerské účetnictví poskytuje podklady pro srovnání skutečnosti se žádoucím stavem, srovnává a vyhodnocuje alternativy budoucího vývoje. Finanční účetnictví se oproti tomu zaměřuje na minulost a čísla minulá,

- Manažerské účetnictví se zaměřuje nejen na externí vztahy, ale i interní mezi podnikovými útvary. Finanční účetnictví chápe podnik převážně jako celek a tudíž zaznamenává jen externí vztahy podniku s jeho okolím.
- Manažerské účetnictví má za úkol poskytovat vedení podniku důležité informace v podrobné, strukturované, smysluplné podobě. Naproti tomu je v zájmu podniku, aby důležité informace zůstaly externím uživatelům finančního účetnictví utajeny (např. konkurenci).
- V rámci vnitropodnikových vztahů v manažerském účetnictví by měly být náklady přiřazeny dle výkonu či odpovědnosti.
- Neposlední řadě je zaměření manažerského účetnictví na poskytnutí informací ohledně faktorů ovlivňujících výši zisku, ať už celkového nebo ze zisku z přínosů dílčích procesů, výkonů, aktivit a útvarů.

Hlavní odlišností manažerského účetnictví oproti finančnímu účetnictví je tedy nejen obsahové pojetí nákladů a výnosů, ale především zevrubnější informace o jejich vnitřní struktuře a členěních. Je-li ovšem na jedné straně jistá odlišnost ve vypovídací schopnosti finančního a manažerského účetnictví (dle potřeb uživatelů a dle zobrazení vnitřních a vnějších vztahů), je zároveň důležité na straně druhé připomenout potřeba jejich návaznosti, poněvadž zpracovávají jedinou údajovou základnu. I když mají manažeři přístup k vnitropodnikovým informacím, jsou pro ně informace zobrazené v účetní závěrce velmi důležité. [2], [7], [21]

5.1.3 Duální vztah manažerského účetnictví k finančnímu

Finanční účetnictví u nás sleduje informace o stavu a pohybu majetku (o aktivech) a jeho zdrojích (o pasivech), dále o tom jak účelně je s těmito hospodářskými prostředky nakládáno, tedy o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření v peněžitých jednotkách za určité období. Veškerá data a informace jsou ve finančním účetnictví souhrnně obsažena ve dvou základních výkazech. Prvním z nich je rozvaha, která podává informace o majetku a kapitálu podniku. Druhým je výkaz zisku a ztrát (výsledovka), který informuje o nákladech a výnosech podniku. K těmto základním dokumentům se dále často přiřazuje výkaz cash flow, z něhož lze vyčíst o příjmech a výdajích podniku. Číselné hodnoty finančního účetnictví jsou základním podkladem pro vyhodnocení pro finanční analýzu, to znamená, že poskytuje informace o likviditě podniku, rentabilitě vlastního a cizího kapitálu ziskovosti atd.

Finanční účetnictví jako jediný zdroj informací pro podporu manažerských rozhodnutí, je celou řadou autorů považován za nevhodný a to z mnoha důvodů. Jak už bylo výše zmíněno, finanční účetnictví je určeno převážně externím uživatelům, což znamená, že struktura jeho výkazů a data v nich obsažená zachycují primárně vztahy firmy jako celku k vnějšímu okolí – k dodavatelům, odběratelům, bankám, finančním orgánům atd. Například druhově členěné náklady vyjadřující spotřebu externích zdrojů a výnosy vyjadřující tržby, které jsme utržili za výkony prodané mimo podnik. Není evidována vnitropodniková činnost podniku, tedy náklady a výnosy jednotlivých útvarů, dílen a divizí, což jsou informace potřebné k efektivnímu řízení nákladů v podniku. Tento systém evidence nákladů vycházející z členění nákladů podle druhů nedává dostatečné informace o skutečných příčinách spotřeby nákladů. Finanční účetnictví téměř vždy eviduje v hodnotovém vyjádření, tedy v peněžních jednotkách týkajících se minulých čísel. Založeno na minulých číslech je i oceňování aktiv, využívání historických cen, které nereflktují skutečnou aktuální hodnotu. Ačkoliv finanční účetnictví není informačním dostatečným podkladem pro vedení podniku, je jedním z nejdůležitějších informačních zdrojů pro hodnoty manažerského účetnictví. Finanční účetnictví podléhá silné právní regulaci a to jednak národními zákony České republiky ale i regulaci v rámci Evropské unie pomocí Direktiv a to zejména v důsledku požadavků na jednotný výklad účetního systému a možnost srovnávání předkládaných informací. V České republice upravuje finanční účetnictví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb. S účetnictvím pak dále souvisí celá daňová soustava, především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů a další. [3], [6], [8]

5.2 Finanční analýza

Finanční analýzu lze charakterizovat jako systematický rozbor dat, získaných především z účetních výkazů, jejichž smyslem je připravit podklady, pro kvalitní rozhodování o fungování podniku. Finanční analýza sleduje firemní minulost, současnost a na jejím základě se snaží předpovídat budoucí finanční podmínky.

Finanční analýza z časového hlediska má tedy smysl ve dvou rovinách. První je sledování vývoje podniku do současnosti. V druhou rovině finanční plánování budoucnosti podniku a to jak krátkodobě, tak i pro strategické rozhodování.

Krom zázorňování absolutních změn v účetních výsledcích, je finanční analýza také zdrojem kvalitních informací pro zjišťování úvěrové schopnosti podniků. Při tvorbě finanční analýzy totiž záleží i pro jakou cílovou skupinu jsou výsledky analýzy zpracovávány. Vedení podniku bude primárně sledovat jiné ukazatele a využívat jiné

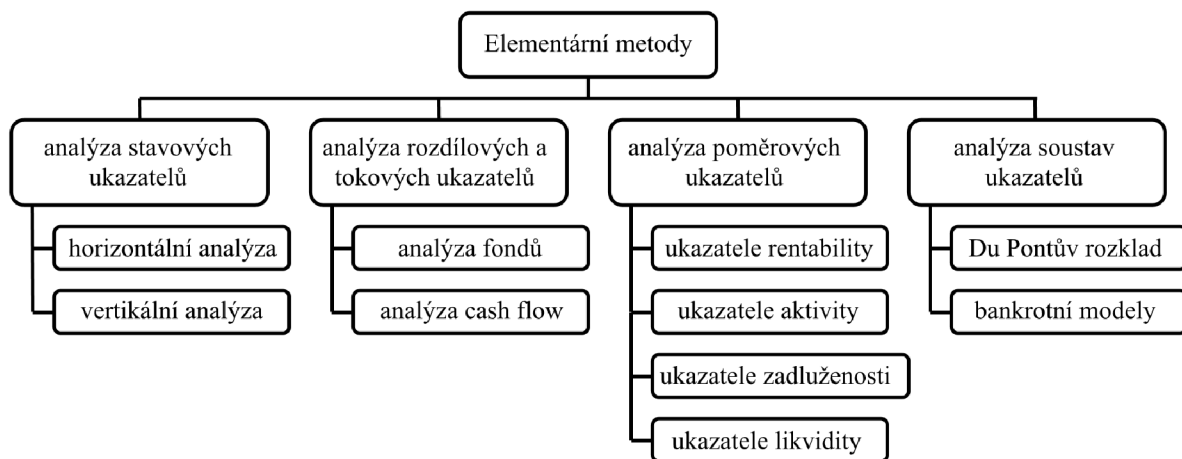
metody, než které budou například sledovat a využívat věřitelé firmy, jako jsou banky akcionáři atd. [9]

5.2.1 Finanční analýza podniků

Finanční analýza společnosti se soustředí na stav společnosti a na její předpokládaný vývoj. Důležité je také rozčlenění analýzy na externí a interní. Externí analýza využívá informace o podniku zveřejněné a jinak dostupné. Interní analýza krom veřejně dostupných finančních informací, využívá také vnitropodnikové informace z manažerského účetnictví. Zaleží tedy na zdroji informací, jestli se jedná o finanční či vnitropodnikové účetní výkazy. [9]

5.2.2 Elementární metody

V rámci finanční analýzy vznikla celá řada metod hodnocení finančního zdraví podniku, je však důležité si uvědomit přiměřenost volby metody analýzy s ohledem na účelnost, nákladovost, spolehlivost a dostupnost informací. V rámci této práce jsou dále popsány jen základní neboli elementární metody finanční analýzy, které budou využity v praktické části této práce, kvůli dostupnosti vstupních dat. Elementární metody lze rozčlenit do několika skupin, které jsou pro přehlednost znázorněny v obrázku 6.1.



Obrázek 5.1 Elementární metody finanční analýzy [zdroj 9, zpracování: vlastní]

Analýza stavových ukazatelů pojímá především horizontální a vertikální analýzu. Horizontální analýza neboli také analýza trendů se zabývá časovými změnami absolutních ukazatelů, přičemž aby měla tato metoda dostatečnou vypovídací schopnost, je zde nutnost tvorby dostatečně dlouhých časových řad pro vyloučení náhodných jevů. Vertikální analýza neboli také procentní rozbor se zabývá vnitřní strukturou absolutních

ukazatelů. Kde v podstatě jde o souměření jednotlivých položek základních účetních výkazů k celkové sumě aktiv pasiv.

Analýza rozdílových a tokových ukazatelů se provádí na účetních výkazech, které sobě primárně nesou tokové položky, jedná se tedy o zejména o výkaz zisku a ztráty a výkaz cash flow, ale i u rozvahy lze využít u analýzy oběžných aktiv.

Analýza poměrových ukazatelů patří k nejvyužívanějším metodám finanční analýzy. Jsou oblíbenou metodou, jelikož umožňují získat rychlou představu a finančním zdravím podniku. Více informací viz podkapitola 6.2.3 Analýza poměrovými ukazateli.

Analýza soustav ukazatelů využívají výše uvedené rozborové postupy a vzájemně je kombinují. Vytváří model souhrnu ukazatelů, které lze postupně rozkládat na dílčí ukazatele až k detailům. Tyto soustavy jsou vytvářeny z důvodu, že samostatné ukazatele hodnotí stav podniku nebo jeho vývoj jediným číslem z jednoho úhlu pohledu, ale ekonomický proces jako takový má mnoho vlastností. Mezi nejznámější soustavy lze zařadit Du Pontův rozklad či pyramidové soustavy ukazatelů, patří sem ale i bonitní modely a bankrotní modely. [9]

5.2.3 Analýza poměrovými ukazateli

Analýza poměrovými ukazateli, jak už bylo zmíněno výše, patří k nejčastěji používaným rozborovým postupům, což je způsobeno pravděpodobně jejich širokou vypovídací schopností, a že analýza poměrovými ukazateli vychází z údajů obsažených v základních účetních výkazech, jsou tedy dobře dostupné. Poměrové ukazatele se vypočítávají jako poměr jedné nebo několika účetních položek účetních výkazů k jiné položce nebo k jejich skupině. Obecně lze poměrové ukazatele členit z hlediska zaměření na:

- 1) ukazatele likvidity,
- 2) ukazatele rentability,
- 3) ukazatele zadluženosti,
- 4) ukazatele aktivity.

Ukazatele likvidity znázorňují schopnost podniku uhradit včas své krátkodobé platební závazky. Likvidita podniku je důležitá z hlediska finanční rovnováhy firmy, neboť jen dostatečně likvidní podnik je schopen dostát svým závazkům. Ukazatele likvidity dávají do poměru, čím je možné platit s tím, co je nutné zaplatit. Z hlediska likvidnosti obsahu ukazatelů se zpravidla používají tři základní ukazatele a to běžná, pohotová a okamžitá likvidita.

Běžná likvidita nebo také likvidita 3. stupně udává, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé závazky podniku. Vypovídá tedy o tom, jak by byl podnik schopen uspokojit své věřitele, kdyby proměnil veškerá svá oběžná aktiva na hotovost. Čím vyšší hodnota ukazatele, tím vyšší pravděpodobnost zachování platební schopnosti podniku, doporučené rozmezí ukazatele je 1,5 – 2,5.

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (1)$$

Do čitatele zlomku patří oběžná aktiva bez dlouhodobých pohledávek a do jmenovatele se dosazují krátkodobé závazky + krátkodobé úvěry.

Pohotová likvidita neboli likvidita 2. stupně vylučuje oproti běžné likviditě z čitatele zásoby. Ukazatel pohotové likvidity nám tedy ukazuje, jak by byl podnik schopný se vyrovnat se svými závazky, aniž by musel prodat své zásoby. Ukazatel by měl nabývat hodnot v rozmezí 1 – 1,5.

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{(\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby})}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (2)$$

Do čitatele zlomku patří oběžná aktiva bez dlouhodobých pohledávek a zásob. Do jmenovatele se dosazují krátkodobé závazky + krátkodobé úvěry.

Okamžitá likvidita též označovaná jako likvidita 1. stupně představuje nejužší vymezení likvidity a zahrnuje jen ty nejlíkvidnější položky. Doporučené rozmezí pro tento ukazatel dosahuje v tuzemských podmínkách hodnot 0,2 – 0,9. Příliš vysoké hodnoty tohoto ukazatele vypovídají o neefektivním hospodaření s finančními prostředky.

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{pohotové platební prostředky}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (3)$$

Do čitatele zlomku patří oběžná aktiva bez pohledávek (dlouhodobých i krátkodobých) a zásob. Do jmenovatele se dosazují krátkodobé závazky + krátkodobé úvěry. [9]

Ukazatele rentability slouží k hodnocení celkové efektivnosti dané činnosti. Pojem rentabilita vyjadřuje schopnost podniku vytvářet nové zdroje a dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu. Nejpoužívanějšími poměrovými ukazateli ke zjišťování rentability jsou ukazatele rentability celkového vloženého kapitálu, rentability vlastního kapitálu a rentabilita tržeb.

Pro jejich výpočet a celkově pro finanční analýzu je důležité znát tři kategorie zisku. První je EBIT, což je zisk před odečtením úroků a daní a shodovat se s provozním výsledkem hospodaření. Druhou kategorií je EAT neboli zisk po zdanění či čistý zisk, který lze ve výkazu zisku a ztráty nalézt jako výsledek hospodaření za běžné účetní období. Za třetí EBT nebo také zisk před zdaněním, tedy provozní zisk již snížený nebo zvýšený o finanční a mimořádný výsledek hospodaření.

Rentabilita celkového vloženého kapitálu (ROA) vyjadřuje celkovou efektivnost a výnosnost kapitálu vloženého do podniku, nehledě z jakých zdrojů je podnikatelská činnost financována. Do čitatele se jako zisk dosazuje EBIT.

$$\text{Rentabilita celkového kapitálu} = \frac{\text{zisk}}{\text{celkový vložený kapitál}} \quad (4)$$

Ukazatel rentability vlastního kapitálu (ROE) vyjadřuje výnosnost kapitálu vloženého do podniku vlastníky či akcionáři. Jeho hodnota tedy přirozeně zajímá především akcionáře, společníky a další možné investory, jelikož je zajímá výnosnost vloženého kapitálu.

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu} = \frac{\text{zisk po zdanění (EAT)}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (5)$$

Ukazatel rentability tržeb (ROS) představuje poměry, který v čitateli zahrnují výsledek hospodaření v podobě EBIT či EAT a ve jmenovateli obsahují tržby, dle účelu analýzy. Varianta s EBITem se využívá při porovnání podniků, při použití EAT se dochází k vyjádření ziskové marže. [9]

$$\text{Rentabilita tržeb} = \frac{\text{zisk}}{\text{tržby}} \quad (6)$$

Ukazatele zadluženosti porovnává rozvahové položky a zjišťuje, v jakém rozsahu jsou aktiva podniku financována cizími zdroji. V praxi je podnikový majetek financován jak vlastním kapitálem, tak cizími zdroji, jelikož použití pouze vlastního kapitálu sebou přináší snížení výnosnosti vlastního kapitálu. Naopak financování zejména cizími zdroji sebou nese určitá rizika spojená se zadlužeností podniku a výši jeho závazku, což vede i k obtížím při získávání cizích zdrojů. Pro správné finanční řízení podniku je tedy zásadní správně zvolená kapitálová struktura, tedy poměr mezi vlastním kapitálem a cizími zdroji. Mezi základní poměrové ukazatele zaměřené na kapitálovou strukturu podniku patří ukazatel věřitelského rizika, koeficient samofinancování a míra úrokového krytí.

Ukazatel věřitelského rizika vyjadřuje celkovou zadluženost podniku, dává do poměru celkové závazky ku celkovým aktivům a platí, že čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím je vyšší riziko věřitelů.

$$\text{Ukazatel věřitelského rizika} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková aktiva}} \quad (7)$$

Koeficient samofinancování je dalším ukazatelem k měření zadluženosti podniku a je doplňujícím ukazatelem k ukazateli věřitelského rizika a jejich součet by měl dát přibližně 1.

$$\text{Koeficient samofinancování} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}} \quad (8)$$

Úrokové krytí slouží podniku ke zjištění, zda je pro ni ještě dluhové zatížení únosné, jelikož udává kolikrát je zisk vyšší než úroky.[9]

$$\text{Ukazatel úrokového krytí} = \frac{EBIT}{\text{nákladové úroky}} \quad (9)$$

Ukazatele aktivity měří schopnost podniku efektivně využívat investované finanční prostředky a vázanost jednotlivých složek kapitálu v aktivech a pasivech. Nejčastěji vyjadřují počet obrátek jednotlivých složek zdrojů nebo aktiv nebo dobu obratu.

Ukazatel doby obratu závazků udává, jak rychle jsou závazky podniku splaceny.

$$Doba\ obratu\ závazků = \frac{závazky}{tržby} \times 360 \quad (10)$$

Doba obratu pohledávek vypovídá o tom, jak dlouho je majetek podniku ve formě pohledávek neboli jak dlouho trvá, než jsou pohledávky v průměru splaceny. Obecně platí, že by doba obratu závazků měla být delší než doba obratu pohledávek, aby nebyla narušena finanční rovnováha ve firmě a mohla tak využívat dodavatelský úvěr od dodavatelů. [9]

$$Doba\ obratu\ pohledávek = \frac{pohledávky}{tržby} \times 360 \quad (11)$$

5.3 Vnitropodnikové účetnictví

Řídící pracovníci na různé úrovni podnikové hierarchie potřebují pro efektivní výkon své činnosti analyzovat, jak k úspěšnosti podniku přispívají, nebo budou přispívat jednotlivé útvary, výkony či činnosti podniku. Vzhledem k tomu, že finanční účetnictví neřeší hospodaření a vztahy uvnitř účetní jednotky, neboli podniku, ale primárně jeho vztahy jako celku k vnějšmu okolí, je pro podnik nutné aplikovat krom FÚ také nástroj, který sleduje hospodaření uvnitř subjektu. Tímto systémem je vnitropodnikové účetnictví, které společně s kalkulacemi a rozpočtováním je zdrojem informací pro nastavení vnitropodnikových cen, které jsou důležité pro ocenění vlastního výkonu podniku. Hlavním účelem vedení vnitropodnikového účetnictví je:

- poskytnou informace o skutečně vynaložených nákladech a realizovaných výnosech,
- porovnat informace o skutečnosti s předpokládaným kalkulovaným stavem,
- zajistit účinnou kontrolu vzniku nákladů,
- poskytnou údaje pro finanční účetnictví (stav zásob a jejich ocenění atd.). [4]

Informace pro externí uživatele z finančního účetnictví a informace pro požadavky vedení podniku se pak zajišťují buď vnitropodnikovým účetnictvím v analytické evidenci finančního účetnictví, nebo v samostatném účetním okruhu, popř. jejich kombinací.

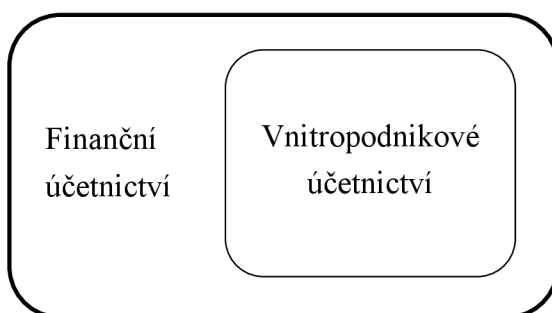
5.3.1 Jednookruhové a dvouokruhové účetnictví a jejich kombinace

Provázanost účetních informací pro jednotlivé uživatele mezi finančním účetnictvím a vnitropodnikovým účetnictvím, které už není upravováno zákonem ale jen směnicemi podniku, je tedy zajištěno dvěma metodickými cestami a jejich kombinací:

- Jednookruhová úč. soustava – zajišťuje potřeby obou uživatelských skupin (interní a externí) formou různě členěné analytické evidence nákladů, výnosů, ale i aktiv, závazků a vlastního kapitálu.
- Dvouokruhová úč. soustava – účetnictví se skládá ze dvou relativně oddělených okruhů, v nichž každý zaznamenává požadavky pro jednotlivé skupiny uživatelů.
- Kombinace – pro praxi je příznačné obě „krajní“ účetní soustavy vhodně kombinovat. [2]

5.3.2 Jednookruhové účetnictví

Snahou jednookruhového účetnictví je zajistit požadavky uživatelů finančního a nákladového účetnictví v jediném okruhu analytických účtů nebo analytické evidenci účtové třídy 5 – Náklady a 6 – Výnosy. Pro správné fungování této soustavy je tudíž vytvoření vhodné a systematické analytické evidence, a to jak z hlediska věcné náplně účtů, tak z hlediska jednotlivých výkonů a útvarů. Tato forma vyhovuje především v situacích, kdy se potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení a způsobu ocenění zkoumaných veličin, ale pouze ve stupni podrobnosti jejich zobrazení. Tento způsob evidence je patrný v podnicích služeb a menších výrobních podnicích s jednoduchou výrobou. V opačném případě, tedy v situacích, kdy panují možné obsahové rozdílnosti v potřebách uživatelů účetních informací, má aplikace tohoto systému jistá omezení v obtížném oddělení informací pro jednotlivé uživatele. [2], [4], [7]



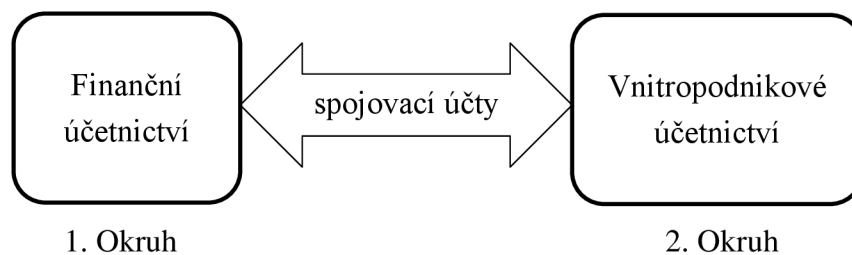
Obrázek 5.2 Jednookruhová organizace účetnictví [zdroj: 2, zpracování: vlastní]

5.3.3 Dvouokruhové účetnictví

Dvouokruhová soustava vnitropodnikového účetnictví charakteristická existencí dvou relativně samostatných okruhů – finančního a vnitropodnikového, které respektují požadavky jednotlivých uživatelů. V zemích kontinentální Evropy je historicky finanční účetnictví předmětem detailní legislativní úpravy, pro kterou je typická formální úprava účetnictví. Na základě toho, existuje relativně těsné formální propojení obou okruhů pomocí tzv. spojovacích účtů. Spojovací účty slouží k přenesení účetní informace z finančního účetnictví do vnitropodnikového a naopak. Jejich hlavní funkcí je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví (podvojnost a souvztažnost). Pro kontrolu přebíraných účetních případů se používají minimálně tyto spojovací účty:

- spojovací účet k nákladům,
- spojovací účet k výnosům,
- spojovací účet k zásobám,
- aktivací vnitropodnikových výkonů,
- časovému rozlišení atd.

V praxi se v druhém okruhu využívají volné účtové třídy účtové osnovy, tj. účtové třídy 8 a 9. Volba rozvinutí číselného označení účtů ve druhém okruhu je ovšem plně pravomocích účetních jednotek. Spojovací účty slouží hlavně ke kontrole správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví, tedy k souvztažnosti a podvojnosti.[4], [7]



Obrázek 5.3 Dvouokruhová organizace účetnictví [zdroj: 2, zpracování: vlastní]

5.4 Nákladové účetnictví

Další subsystém manažerského účetnictví představuje Nákladové účetnictví, jehož cílem, jak už z názvu vyplývá, je podrobné sledování nákladů podle požadavků řídicích pracovníků na různé úrovni podnikové hierarchie. Nákladové účetnictví se podle svého obsahového zaměření dělí na výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví.

5.4.1 Výkonově orientované účetnictví

Výkonově orientované účetnictví využívá řízení náklady po linii výkonů, která je orientovaná na vyjádření vztahu nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i k dílčím výkonům a aktivitám. Ty se uskutečňují ve vzájemných vazbách, charakterizující hlavní a obslužné procesy. Pokud hlavní cíl manažerského účetnictví je zjišťování a kontrolování nákladů ve vztahu k výkonům, sledují se náklady ve skutečné výši (popřípadě skutečně vynaložené náklady upravené o odchylky) a s ohledem na místo jeho vynaložení. Pak lze relativně snadno odvodit přímé a nepřímé náklady k výkonům. Ty se zaznamenávají na dvě skupiny účtů, na tzv. kalkulační účty pro náklady přímo přiřaditelné a na tzv. uspořádávající účty pro sledování společných režijních nákladů. V podrobnějším členění je pak vhodné u přímo přiřaditelných nákladů sledovat jednicové náklady a u společných režijních nákladů, režie variabilní a fixní. [2]

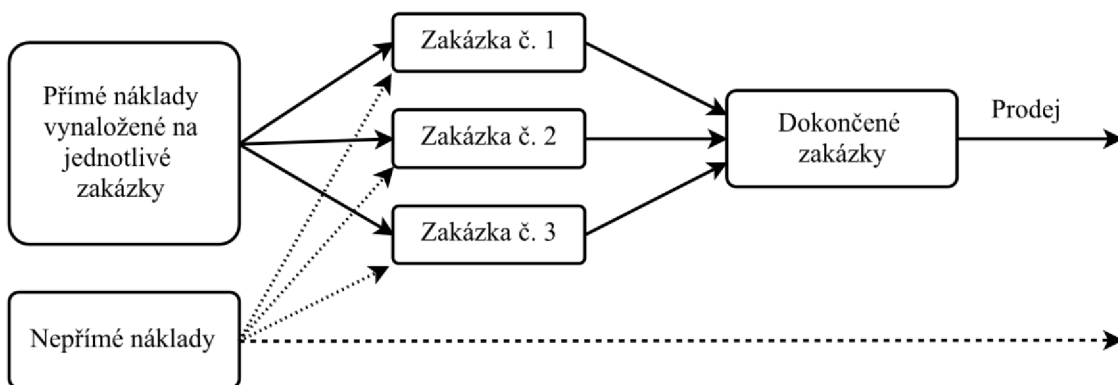
Volba orientace nákladového účetnictví na výkonový, odpovědnostní či procesní je specifickým výběrem každého podniku. Způsob výběru ovlivňuje řada otázek spojených s oborem či odvětvím podnikání, a které vycházejí zejména z rozhodovacích úloh. Konkrétní řešení výkonového orientovaného účetnictví závisí na podmínkách podnikatelského procesu, tyto podmínky jsou určeny hlavně:

- a) Charakterem podnikatelského procesu, přičemž rozlišujeme dva základní typy výroby a to organickou a heterogenní výrobu. Pro organickou výrobu, někdy též označovanou jako procesní výrobu, je příznačná postupná přeměna výchozích surovin ve výrobky s odlišnými kvalitativními vlastnostmi, než měly na začátku procesu výchozí zdroje. Heterogenní výroba je naopak charakteristická mechanickým spojováním samostatných dílů.
- b) Členitostí podnikatelského procesu, kdy výrobní proces tvoří technologicky uzavřený celek nebo se člení do více samostatných oddělených částí.
- c) Organizací dávkování výkonů, která obvykle rozlišuje výrobu na hromadnou, sériovou a kusovou. Poslední zmíněná je typická pro stavebnictví.
- d) Délkou podnikatelského cyklu, pro sledování nedokončené výroby, přičemž se rozlišují tři situace. V první nejjednodušší situaci je tak rychlý oběh kapitálu, že sledování neskončené výroby není účelné. Za složitější procesy jsou pak považovány procesy se stabilně nedokončenou výrobou a podnikatelské procesy typické pro stavitelství, tedy s výrobním cyklem delším, než je hodnotící interval, kdy je nutné sledovat náklady k postupně vznikající nedokončené výrobě.
- e) Tzv. sdruženosti vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje. O sdruženou výrobu se jedná, pokud vznikají dva a více výrobků v určitém vzájemném poměru, přičemž podnik nemá prakticky možnost ovlivnit vzájemný poměr mezi těmito výrobky. U nesdružené výroby se výrobky jednoduše vyrábí jinak a

rozlišují se čtyři základní modely výkonově orientovaného účetnictví. Tyto modely evidence nákladů se rozlišují na prostou, fázovou, stupňovou a zakázkovou metodu. [2]

Pro stavebnictví je příznačné právě poslední zmíněná zakázková metoda. Jelikož se bude praktická část této diplomové práce zabírat stavební firmou, bude dále rozebrána jen zakázková metoda.

Zakázková metoda se uplatňuje zejména v heterogenní výrobě, kde jsou výrobky zhotovovány podle individuálních objednávek zákazníků. Jelikož se nákladová náročnost jednotlivých výkonů liší, je účelné tyto náklady sledovat odděleně pomocí přiřazení čísla jednotlivým zakázkám. Tak lze sledovat přímé náklady zakázky a přiřazovat je k zakázkám v době jejich vzniku. Nepřímé náklady se pak mohou, ale také nemusí alokovat mezi jednotlivé zakázky, záleží na zvolené variantě, viz obr. 5.4 níže. [2]



Obrázek 5.4 Zakázková metoda [zdroj: 2, s. 223]

5.4.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Odpovědnostně orientované nákladové účetnictví jako hlavní cíl sleduje přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů celopodnikovým výsledkům a jejich rozčlenění podle odpovědnosti za jejich vznik. Výsledná kalkulace vzniká úpravou nákladů jednak o přesuny plynoucí z rozdílů mezi místem vzniku nákladů a jeho místem odpovědnosti, jednak z rozdílů mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami výkonů výrobních a servisních středisek. [2]

Vznik odpovědnostně orientovaného sledování nákladů byl zapříčiněn růstem úspěšných podniků a jejich většími požadavky na koordinaci procesů a rozvojem řízení se stále podrobnější předběžnou přípravou. Celý systém řízení po linii odpovědnosti vystihují podstatné cíle:

- vymezení oblastí, které mohou jednotlivé útvary ovlivnit,
- stanovení dílčích úkolů,
- vyjádření diferencovaného přínosu těchto útvarů k celopodnikovým výkonům. [2]

Tyto cíle jsou pak zajištěny ve vzájemně spjatých etapách, kde ve fázi předběžného stanovení je nutné přeměnit vrcholové cíle podniku na systém dílčích kritérií pro nižší vedení. Ve fázi následné kontroly těchto cílů je nutné vyhodnocení pozitivních a negativních dopadů způsobené útvary, které za ně odpovídají. Ve fázi analýzy a vyhodnocení těchto informací je důležité završení vazbou dosažených výsledků na odměnu či postihu. [2]

Uskutečňování výše uvedených etap lze aplikovat mnoho nástrojů hodnotového řízení, které jsou součástí systému odpovědnostního řízení, v němž se vytváří předpoklady k uplatnění hodnotových kritérií. Mezi ty nejdůležitější patří:

- organizační a ekonomická struktura podniku,
- míra centralizace a decentralizace podniku,
- základní rysy řízení útvarů,
- zajištění informačních podkladů.[2]

5.5 Kalkulace

Jako další subsystém manažerského účetnictví patří neodmyslitelně i kalkulace, neboť jednou ze základních potřeb vedení podniku je identifikace nákladů, které jsou spojeny s výkony podniku, obzvláště v případě externě prodávaných výkonů. Kalkulaci lze definovat jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost, operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu podniku. Bylo vytvořeno velké množství kalkulačních metod a jejich variant. Volba kalkulační metody by ale měla vždy vycházet z charakteru podniku a způsobu praktického využití této kalkulační metody. Pro různé účely a pro různé typy podniků jsou vhodné různé metody kalkulací.[3]

5.5.1 Přiřazení nákladů

Přiřazování nákladů výkonům je hlavní úkol kalkulace a zároveň je jedním z jejich podstatných problémů, které řeší. Některé náklady lze totiž k výkonům přiřadit přímo, na základě přímé exkluzivní vazby mezi nákladovou položkou a výkonem a tyto tzv. přímé náklady lze přiřadit relativně snadno. Ovšem některé náklady jsou společné pro více nákladových objektů a proto tyto tzv. nepřímé náklady nelze přiřadit přímo a jejich

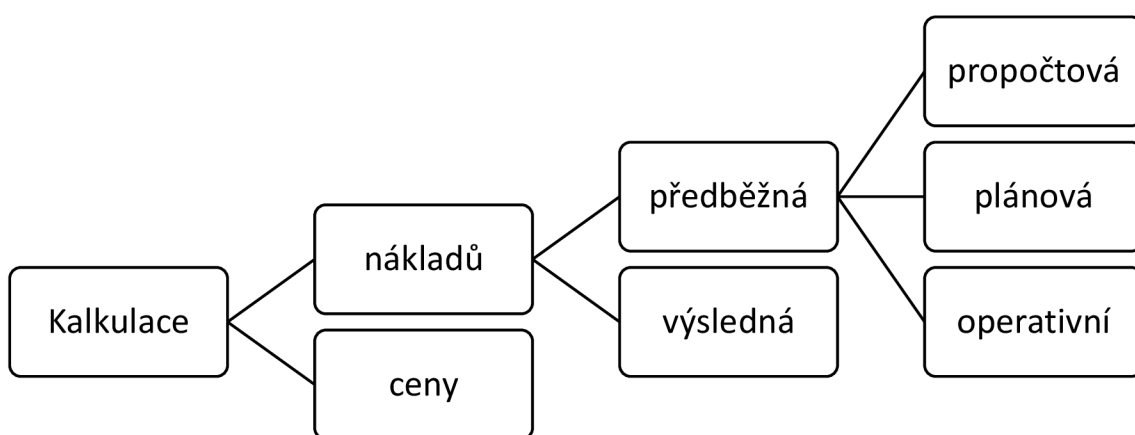
alokace k výkonům je problematická. V případech kdy neexistuje přímá souvislost mezi nákladem a výkonem se využívá proces nákladové alokace, při které se používá určitá zprostředkující veličina, pomocí které přiřazujeme nepřímé náklady objektu alokace, tzv. rozvrhová základna. Na rozvrhové základně závisí přesnost, s jakou budou náklady vyčísleny k výkonu, proto volba vhodné rozvrhové základny je pro podnik značně podstatná.[3]

5.5.2 Kalkulační systém

V praxi je možno rozlišit celou řadu kalkulací, které slouží různým účelům, i když jsou postaveny na identické kalkulační metodě. V praxi podniky nepožívají jen jeden typ kalkulace k jedinému účelu, ale celou soustavu kalkulací s přesně vymezeným účelem. Tyto jednotlivé kalkulace vytváří kalkulační systém podniku. [3]

5.5.3 Předběžná a výsledná kalkulace

Nákladové kalkulace lze rozdělit do několika druhů, z hlediska časové souvislosti rozlišujeme především kalkulaci předběžnou a výslednou. Předběžná kalkulace je sestavována před zahájením výkonu nebo v jeho průběhu. Slouží jako důležitý podklad pro cenová vyjednávání a zde je vůbec výhodné daný výkon začít. U předběžné kalkulace je možné rozlišit několik variant s ohledem na funkci, tzv. propočtovou, plánovanou či operativní kalkulaci. Výsledná kalkulace je sestavována při dokončení a prodeji výkonu. V této kalkulaci má podnik už k dispozici skutečné hodnoty spotřebovaných vstupů a má tak relativně věrohodná data. Slouží především ke zpětnému hodnocení hospodárnosti.

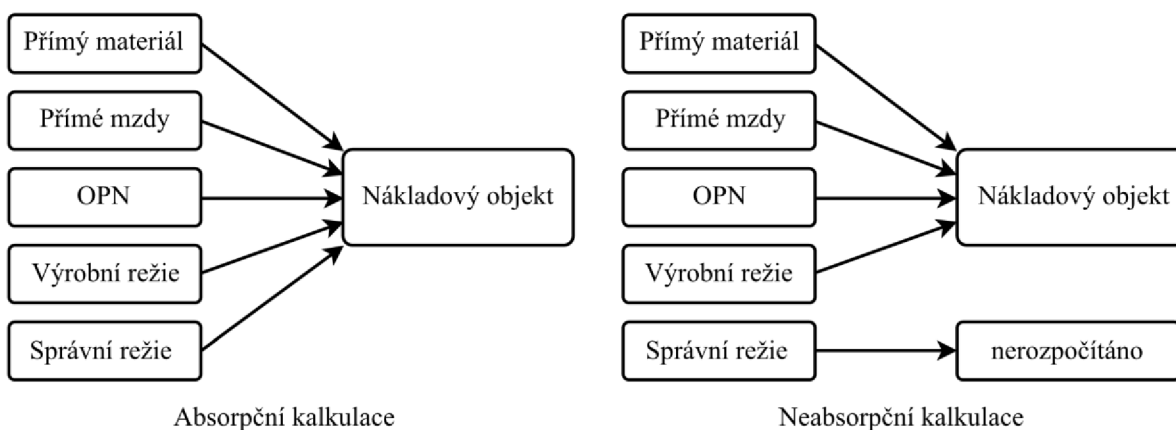


Obrázek 5.5 Kalkulační systém [zdroj: 2, zpracování: vlastní]

5.5.4 Absorpční a neabsorpční kalkulace

Dalším významným hlediskem, podle něhož rozdělujeme kalkulace, je do jaké míry bude kalkulace absorbovat evidované náklady podniku, jestli všechny, či jen jejich část. Dle způsobu kalkulace rozlišujeme dva hlavní přístupy:

- Absorpční kalkulace neboli kalkulace úplných nákladů, jež v sobě zahrnují veškeré náklady v podniku. Tento typ kalkulace je velice významný převážně v dlouhodobých analýzách nákladů výkonu.
- Neabsorpční kalkulace neboli kalkulace neúplných nákladů (dynamická), které zahrnují jen část nákladů podniku, převážně variabilní náklady a ostatní náklady (fixní) se na výkony nerozpočítávají. Tento koncept je vhodnější pro krátkodobé rozhodování a operativní řízení. [3]



Obrázek 5.6 Absorpční a Neabsorpční kalkulace [zdroj: 3, s. 78]

5.5.5 Kalkulační techniky

Výběr kalkulační techniky závisí na předmětu kalkulace, jelikož každá technika má své výhody a nevýhody dle charakteristiky výkonu, záleží tedy na předmětu kalkulace, co se kalkuluje a jaké jsou požadavky na strukturu kalkulace. Rozeznáváme několik základních kalkulačních technik:

- Kalkulace dělením – uplatňuje se ve stejnorodé hromadné výrobě
- Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly – využití u stejnorodých výkonů, které ovšem nejsou zcela homogenní, tedy jeden druh výrobku v různých provedeních.
- Kalkulace přírážková – někdy označovaná jako zakázková kalkulace se používá, jak už název napovídá, u produkce různých druhů výrobků. [3], [22]

Ve stavebnictví se nejčastěji využívá kalkulační technika Přírážková kalkulace, neboť každá stavba je svým způsobem jedinečná a splňuje podmínky zakázkové výroby. Dále se bude tedy podrobněji rozebírat přírážková kalkulace.

Přírážková kalkulace rozděluje náklady do dvou skupin a to na náklady přímé a náklady nepřímé a do nich spadající režijní náklady. Přímé náklady vypočítává přímo na kalkulační jednotici a výši nepřímých nákladů kalkuluje příslušnému určitému výkonu na základě rozvrhové základny, poté jako přírážku (sazbu) připočítává k přímým nákladům. Výpočet režijní přírážky a sazby je možné stanovit buď:

- v peněžní formě a na jejím základě vypočítáme režijní přírážku v procentech,
- naturální rozvrhové základně, kde je sazba režijní přírážky vyjádřena v peněžních jednotkách.

Přírážková kalkulace se používá ve dvou základních variantách a to sumační a diferencované podobě. Přírážková sumační kalkulace alokuje veškeré režijní náklady podniku do jedné souhrnné režie, kde se využívá jedna jednotná, univerzální rozvrhová základna. Druhá varianta přírážkové kalkulace je využití diferencované přírážkové kalkulace, ve které jsou nepřímé náklady rozděleny do určitých skupin s různými rozvrhovými základnami (výrobní režie, správní režie, odbytová režie atd.). [3]

5.5.6 Struktura nákladu

Správná kalkulace podává nejen informace o souhrnných nákladech přiřazených kalkulační jednotici (kalkulační jednotice je konkrétní výkon vymezen měrnou jednotkou, ve stavebnictví nejčastěji stavební práce nebo konstrukce), ale i o struktuře nákladů. Struktura nákladů v kalkulaci je vyjádřena v každém podniku individuálně v kalkulačním vzorci. I když si každý podnik vytváří kalkulační vzorec sám, existuje několik modelů konstrukce kalkulačního vzorce:

- klasický kalkulační vzorec,
- retrogradní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.

Struktura kalkulačního vzorce užívaného ve stavební výrobě, i když kalkulační vzorec není předepsán žádným právním předpisem na úrovni státu a je zcela v režii individuálních potřeb podniku, má obvykle následující tvar a obsahuje tyto dílčí složky.

Přímé náklady (1 až 3)

1. Přímý materiál	(H)
2. Přímé mzdy	(M)
3. Ostatní přímé náklady	(OPN)
– Náklady na provoz stavebních strojů	(S)
– Ostatní náklady	(O)
– Sociální a zdravotní pojištění	(SZP)

Nepřímé náklady (4 až 5)

4. Režie výrobní	(RV)
5. Režie správní	(RS)

Úplné vlastní náklady (1 až 5)

6. Zisk	(Z)
---------	-----

Cena celkem (1 až 6)

(12)

Přímé náklady jsou náklady, které lze přímo přiřadit ke kalkulační jednotce na základě přímé exkluzivní vazby. Spadá pod ní:

1. přímý materiál (H), což je suma nákladů jednotlivých materiálů kalkulovaných v ceně stavební práce vyjádřené v Kč.
2. Přímé mzdy (M), což je suma mzdových nákladů dílčích profesí kalkulovaných v ceně stavební práce v Kč.
3. Ostatní přímé náklady (OPN), které zahrnují náklady na provoz stavebních strojů včetně pohonných hmot, sociální a zdravotní pojištění a ostatní náklady, do kterých patří například náklady na licence, patenty a jiné poplatky.

Nepřímé náklady jsou z hlediska kalkulace náklady, které nelze přímo přiřadit na kalkulační jednotku, a které se přiřazují k pomoci rozvrhové základny. Patří sem:

4. Režie výrobní (RV), část nepřímých nákladů spojených s výrobou a doprovodnými činnostmi výroby, obvykle svázaná s objemem výkonu.

RV se běžně počítá podle následujícího vzorce:

$$RV = M * s_1 + OPN * s_1 = PZN * s_1 \quad (13)$$

kde: Rozvrhová základna $PZN = M + OPN = M + S + O + SZP \quad (14)$

Sazba s_1 = sazba výrobní režie (účetní výkazy minulého období)

5. Režie správní (RS), část nákladů spojených se správou, a které souvisí s infrastrukturou podniku. Tyto náklady jsou většinou nezávislé na objemu produkce podniku, mají tedy ve většině případů fixní charakter.

RS se vypočítá podle následujícího vzorce:

$$RS = M * s_2 + OPN * s_2 + RV * s_2 = ZNV * s_2 \quad (15)$$

kde: Rozvrhová základna $ZNV = M + OPN + RV \quad (16)$

Sazba s_2 = sazba správní režie (účetní výkazy z minulého období)

6. Zisk je další složkou kalkulačního vzorce, kalkuluje z požadovaného objemu zisku na období, pro které se cena kalkuluje.

Ten se počítá dle tohoto vzorce:

$$Z = M * s_3 + OPN * s_3 + RV * s_3 + RS * s_3 = ZN * s_3 \quad (17)$$

kde: Rozvrhová základna $ZN = M + OPN + RV + RS \quad (18)$

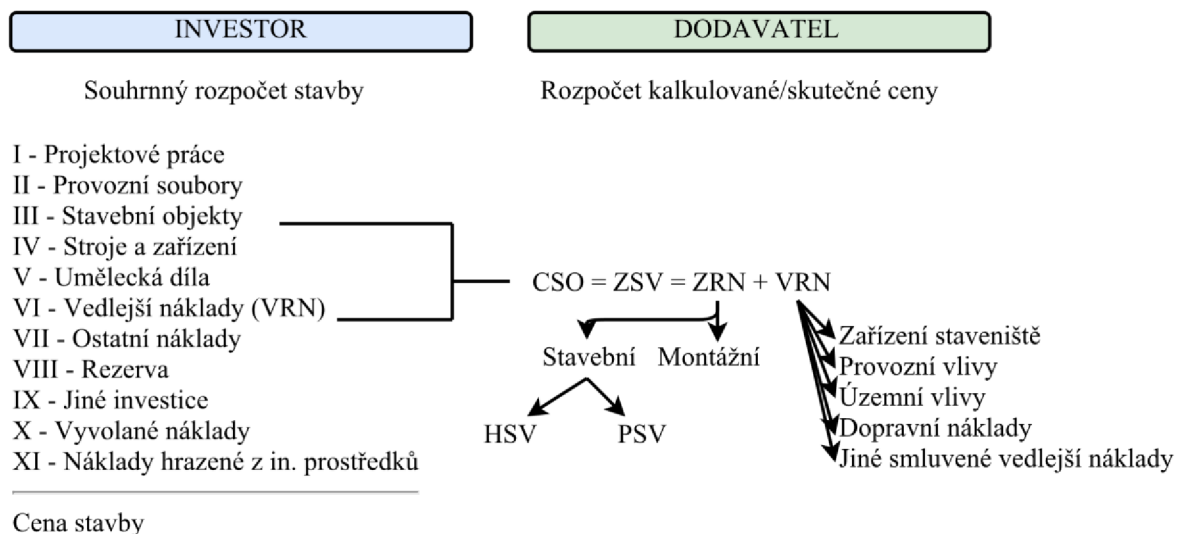
Sazba s_3 = sazba zisku (plán na základě minulých období a budoucí odhadované situace) [3], [10], [22]

5.5.7 Rozpočet stavby

Rozpočet je jistá forma sestavení ceny v oblasti oceňování stavebních prací, dodávek materiálu a technologických zařízení, potřebných pro realizaci stavby. Tento odhad celkových nákladů na stavbu má skladebnou strukturu, vycházející z konstrukční nebo technologické struktury stavebního díly. Jako podklad slouží především technická dokumentace a z ní sestavený výkaz výměr (soubor rozměrů konstrukčních prvků odečtených z výkresové dokumentace), který je oceněný příslušnými:

- jednotkovými cenami konstrukčních prvků a prací (položkový rozpočet),
- ukazateli objektu či etapy (propočet),
- agregovanými cenami prvků (položkový rozpočet v agregovaných položkách).

V rozpočtu jsou zahrnuty jak přímé náklady, tak nepřímé náklady (režie výrobní, režie správní) a zisk. Z hlediska účelu je rozpočet zpracováván zpravidla dodavatelem podrobný položkový rozpočet stavebního objektu a investorem zpracováván souhrnný rozpočet stavby, který člení veškeré náklady investora přehledně do kapitol a který je dodnes používán s menšími či většími úpravami. [22], [23]



Obrázek 5.7 Strukturování rozpočtů SO [zdroj: 22, zpracování: vlastní]

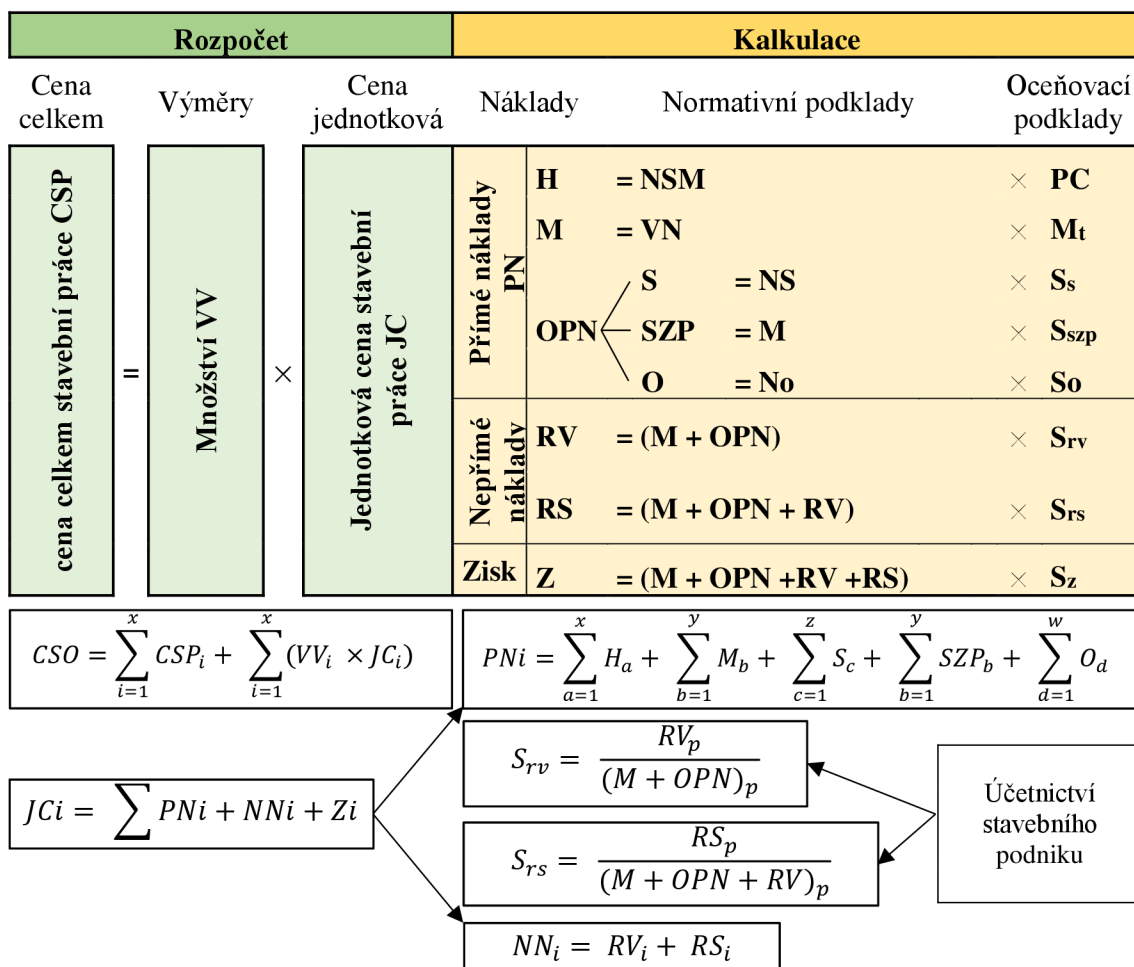
Položkový rozpočet zpracováváný dodavatel stavby je uspořádaný, podrobný odhad nákladů a ceny stavebního objektu, vycházející z podrobné projektové dokumentace a z ní vypočtený výkaz výměr, který se ocení jednotkovými cenami konstrukčních prvků. Rozpočet se sestavuje ve struktuře TSKP (v ČR) a k sestavení se používá ceníkových položek. Slouží k určení nákladů stavby a jejich kontrole, přípravě stavby a průběžnému řízení procesu výstavby a tedy jako podklad pro konečnou fakturu a stanovení pořizovací ceny stavby. Pod položkový rozpočet patří i tzv. nabídkový rozpočet, který slouží jako předběžná cenová kalkulace, tedy podklad pro nabídkovou cenu.

Položkový rozpočet						
P.č.	Číslo položky	Název položky	MJ	množství	cena / MJ	Celkem
Díl: 1		Zemní práce				264 038,70
1	121101101R00	Sejmutí ornice s přemístěním do 50 m	m3	24,59615	64,00	1 574,15
		D.1.1_01 Situace celková (bxh) : (13,75*12,75)*0,1		17,53125		
		rozšíření : ((13,75*1,5)+(1,5*12,75*2))*0,1		5,88750		
		nájezd : 3,5*3,364*0,1		1,17740		
		Mezisoučet		24,59615		
2	131201112R00	Hloubení nezapaž. jam hor.3 do 1000 m3, STROJNĚ	m3	254,96500	103,00	26 261,40
		D.1.1_02 Základy, Púdorys 01.PP :				
		Jáma základy ((s1+s2)*h) :		26,46875		
		((5,25*11)+(3,5*13,75))*0,250				
		Mezisoučet		26,46875		
		Jáma 1.PP : (4,151*14,75*2,5)+(1,4*4,675*2,5)		169,43063		
		Svahování 1.PP (s*d) :		59,06563		
		((((2,5*1,25)/2)*14,75*2)+(((2,5*1,25)/2)*4,151*2)				

Obrázek 5.8 Ukázka položkového rozpočtu [zdroj, zpracování: vlastní]

5.5.8 Návaznost kalkulací na stavební rozpočet a účetnictví

Návaznost mezi účetnictvím a kalkulacemi se týká především nepřímých nákladů (režií). Podklady a informace pro výpočet sazby režií, ať už režie výrobní či režie správní, v kalkulaci vždy vychází z účetnictví a to buď u předběžné kalkulace z minulého účetního období, nebo u výsledné kalkulace z aktuálního účetního období. S tím souvisí návaznost rozpočtů na kalkulace a resp. i na účetnictví, kdy jsou takto vypočtené sazby nepřímých nákladů (režií) vloženy do rozpočtu. Rozpočet dále navazuje na kalkulace v rozboru jednotlivých položek při stanovení jednotkových cen stavebních prací. Viz obr. 5.9 níže.



Obrázek 5.9 Rozbor položky v rozpočtu [zdroj: 22, zpracování: vlastní]

5.6 Rozpočetnictví

Tvorba, sestavování a vyhodnocování rozpočtů patří mezi jedny ze základních činností pracovníků ekonomických útvarů podniku. Zejména pro jeho schopnosti plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků napříč podnikem. Poskytuje podklady pro zefektivnění

rozhodovacího procesu v podniku a snižuje míru nejistoty dalšího vývoje podniku. Rozpočty jsou tedy primárně orientovány na budoucnost a v podstatě plní tři základní funkce:

- Stanovuje plánované hodnoty budoucích nákladů a výnosů, jak za podnik jako celek, tak za jeho vnitropodnikové jednotky.
- Plní kontrolní funkci, neboť údaje z rozpočtů (předpoklad, plán) porovnává s údaji z vnitropodnikového účetnictví (skutečnost).
- Podává informace pro tvorbu předběžných kalkulací, jelikož poskytuje informace o plánovaných režijních nákladech a jejich poměru k přímým nákladům. [3], [7]

5.6.1 Rozpočty a plány z časového hlediska

Pro účinné fungování plánů a rozpočtů v dnešním nestabilním prostředí je v první řadě propojení strategického, taktického a operativního řízení. S délkou časového horizontu se váže nejen úroveň odhadu veličin, ale i úroveň nejistoty a to na:

- Strategické plány – výhled na tři až pět let
- Taktické plány – vycházejí ze strategických plánů a konkretizují cíle pro období jednoho roku až tří let
- Operativní plány – vychází z výše zmíněných plánů, jsou velmi detailní a tvoří plány a rozpočty v období do jednoho roku. [7]

5.6.2 Tradiční systém rozpočtů

Tradiční systémy vytváření rozpočtů se vyznačuje podstatnou časovou náročností, probíhající v podniku zpravidla v posledních čtyřech měsících roku. Proces začíná definováním rozpočtových priorit, které jsou v souladu se strategickými a taktickými cíli podniku. Na jejich základě se sestaví návrhy pro tvorbu rozpočtů, z nichž jsou sestaveny útvary základní dílčí rozpočty a po přezkoumání vedení podniku jsou buďto schváleny nebo vráceny pro zpřesnění a poté schváleny.

Dílčí rozpočty se v podniku připravují pro jednotlivé aktivity, oddělení a funkce. Stávají se tak spojnicí mezi provozní činností podniku a jeho cíli v plánech. Důležitá je provázanost jednotlivých rozpočtů útvarů, aktivit a jejich vzájemná slučitelnost. Proto je dalším zásadním principem při tvorbě rozpočtů dobrá a efektivní komunikace mezi zainteresovanými osobami, přičemž je důležité stanovit odpovědnost a pravomoci těchto osob. V neposlední řadě je pak zásadní pro efektivnost rozpočtů změření a zhodnocení výkonosti všech zúčastněných osob. Dílčí rozpočty lze obecně rozdělit podle druhu na:

- Výrobní rozpočet, který se skládá z nákladových položek práce, materiál a výrobní režie,
- Rozpočet prodeje, tedy hlavně na prodejní, distribuční a náklady na marketing,
- Rozpočet na administrativu a správu, zjednodušeně rozpočet tvořený nevýrobní, nepřímou režii,
- Rozpočet investic a rozpočet vývoje a výzkumu, tyto rozpočty nejsou zpravidla závislé na tržbách daného období, jejich struktura a objem závisí na dlouhodobých strategických cílech.

Všechny tyto rozpočty jsou pak zahrnuty v hlavním souhrnném rozpočtu, a který zobrazuje komplexní finanční dopady plánovaných aktivit podniku. Hlavní souhrnný rozpočet (HSR) je formován v podobě, která umožňuje jeho zobrazení i ve formě tzv. plánovaných rozpočtovaných finančních výkazů založené na FÚ. Proto se můžeme v praxi setkat s:

- rozpočtová výsledovka,
- rozpočtová rozvaha
- rozpočet peněžních toků. [1], [2]

5.6.3 Rozpočtová výsledovka

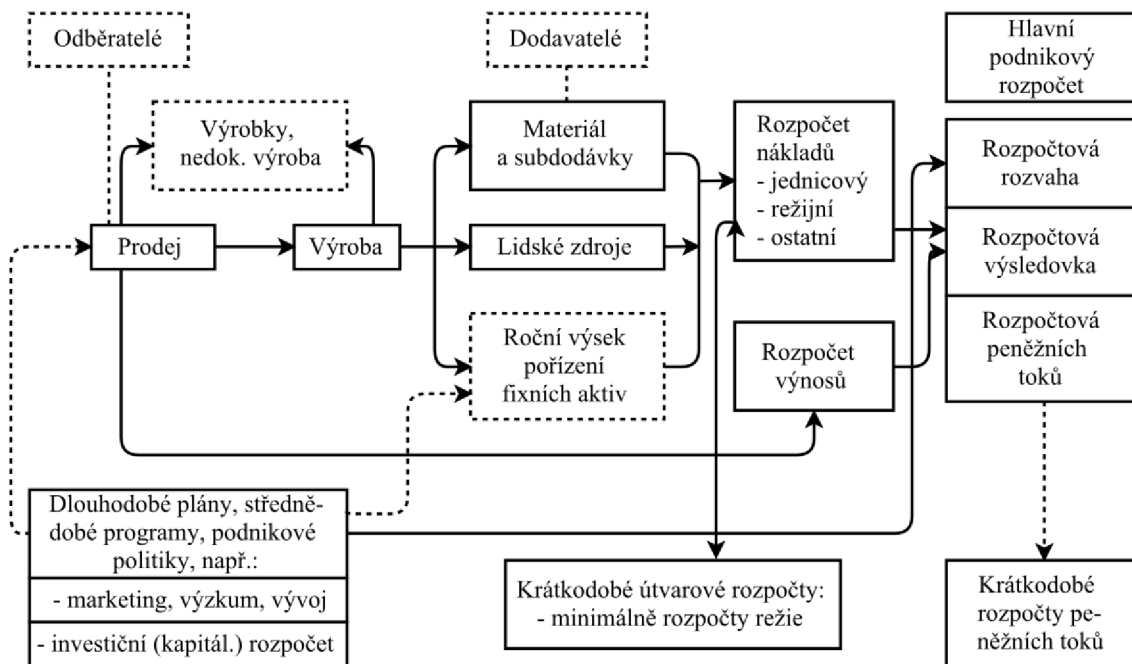
Výsledek hospodaření se tradičně považuje za základní rozpočtové kritérium. Hlavní část rozpočtové výsledovky tvoří rozpočet zisku/ztráty z hlavní činnosti podniku. Ten je tvořen rozpočtem výnosů, vyvozeným z plánu prodeje a na něj navazující rozpočet jednicových nákladů, rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu a rozpočet režijních nákladů. Ačkoliv je rozpočtová výsledovka založena na FÚ, na rozdíl od výkazu zisku a ztrát finančního účetnictví je základem rozpočtování účelové členění nákladů v kombinaci s členěním dle objemu výkonu, přičemž se prvně sestavují dílčí rozpočty a potom sama výsledovka.[2]

5.6.4 Rozpočtová rozvaha

Obvykle zpracovávána v méně podrobné struktuře než příslušný výkaz finančního účetnictví, se zaměřením na změnu stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv. Zejména se jedná o oběžná aktiva a krátkodobé závazky, které se směřují ke zjištění pracovního kapitálu a čistého pracovního kapitálu, a které jsou pak důležitou informací pro rozpočet peněžních toků. Manažerská rozvaha se od finanční rozvahy také liší obsahem i strukturou, v obsahové diferenciaci pak hlavně v důsledku podřízenosti FÚ daňovému účetnictví v ČR. [2]

5.6.5 Rozpočet peněžních toků

Plní zpravidla dvě základní funkce a to že se využívá jako nástroj řízení solventnosti a likvidity a jako informační podklad řízení koordinačních vztahů mezi základními aktivitami, které jsou zdrojem produkce finančních prostředků. [2]



Obrázek 5.10 Systém podnikových rozpočtů [zdroj:2, s. 280]

5.6.6 Nové formy rozpočtů

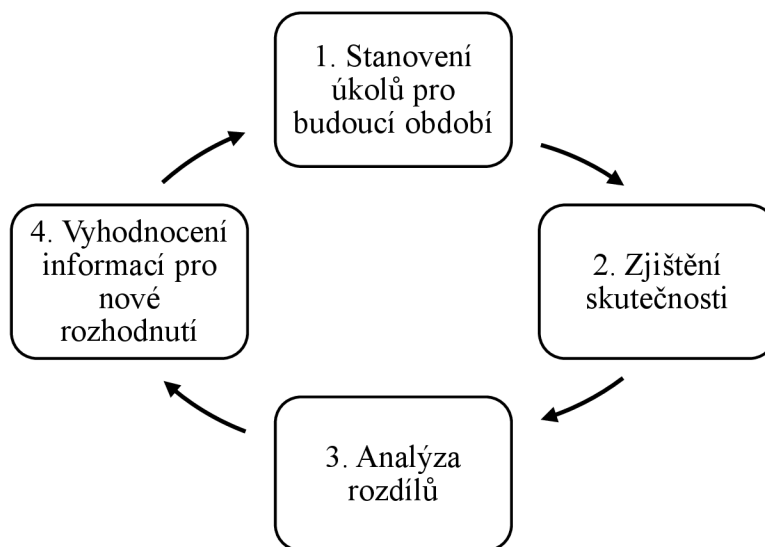
Jako u mnoha jiných manažerských metod, tak i v oblasti rozpočetnictví, po zjištění nedostatků některých forem rozpočtů, se objevila potřeba hledání efektivnějších a vhodnějších rozpočtových metod. Těmito metodami jsou:

- Variantní rozpočty – jsou rozpočty zpracované pro různé alternativy budoucího vývoje a respektující tak závislost žádoucích kritérií na různé úrovni rozpočtovaných nezávislých proměnných.
- Rozpočty s nulovým základem – vychází z přehledu činností, které bude muset daný útvar podniku provádět v hodnoceném budoucím období nikoliv minulém. Zaměřuje se na budoucí prováděné výkony a na ověřování jejich potřebnosti.
- Klouzavé rozpočty – tato forma zajišťuje potřebnou návaznost mezi strategickými, taktickými a operativními rozpočty, omezuje jednorázový přístup k tvorbě rozpočtu a naopak podporuje tvorbu rozpočtů jako nepřetržitý proces a tak okamžitě reagovat na proměnlivé prostředí.
- Rozpočty podle aktivit - jak už z názvu vyplývá, jeden z nástrojů procesního řízení nákladů (ABC/M) a tedy úzce souvisí s kalkulací podle aktivit (ABC), které

se se zabývá otázkami reálné nákladové náročnosti prodáváných finálních výkonů. Rozpočty v této metodě jsou tvořeny na základě očekávané spotřeby výkonu jednotlivých aktivit, které jsme schopni měřit skutečnými jednotkami výkonu. [2], [3]

5.7 Controlling

V nejobecnějším smyslu je pojem controlling chápán jako metoda, jejímž účelem je zlepšení podnikových výsledků a zvýšit účinnost řízení neustálým srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, následnému vyhodnocení odchylek a aktualizaci cílů. Controlling je pak vymezen zejména dvěma subsystemy a to subsystemem plánování a kontroly a subsystemem zajištění informační základny. Především integrace plánování a následné kontroly je pro správné a efektivní fungování controllingu velmi důležitá. Kontrola by přitom měla probíhat v určitých časových intervalech a to už od počátku realizace stavby.[2]



Obrázek 5.11 Fáze systému řízení [zdroj: 2, zpracování: vlastní]

5.7.1 Nákladový controlling

Nákladový controlling stavebních zakázek není výjimkou, a ve své podstatě je také postaven na průběžné kontrole hodnot v čase. Základem jsou vhodně navržené odpovídající struktury, s pomocí kterých se controlling uskutečňuje, a který umožňuje sledování plánů. První je vhodně navržená struktura nákladů, kde na straně plánovaných nákladů stojí kalkulační vzorec a na straně skutečnosti by to měla být stejná hladina. Další strukturou je pak samotná zakázka, která by měla být členěna tak, aby v jednotlivých podúrovních bylo možné sledovat informace o stavbě a jejich nákladech. Bývá mylná představa, že controlling probíhá jako porovnání mezi kalkulací a účetnictvím. Náklady v účetnictví totiž neodpovídají prostavěnosti na stavbě, možnou příčinou bývá například zpoždění dokladů od subdodavatelů, kdy je možná fakturace a až po kompletní provedení části stavby. Z toho důvodu je vhodné zachycovat skutečnou rozestavěnost stavby a tu jako skutečné náklady porovnávat s plánovanou kalkulací. Informace z účetnictví lze brát pak v ohledu na controlling efektivitu využívání zdrojů a dodržování plánovaných nákupních cen. Z hlediska nákladů zakázky v rámci controllingu lze tedy porovnávat tři hladiny nákladů a to:

- plánované náklady,
- skutečné náklady rozestavěnosti podle zrealizované stavební práce,
- náklady z účetnictví. [12]

6 PŘÍPADOVÁ STUDIE

Cílem diplomové práce je návrh a aplikace modelu efektivnějšího řízení nákladů ve stavebním podniku s pomocí manažerského účetnictví a dalších podpůrných interních systémů podniku.

Případová studie se proto bude věnovat využití manažerského účetnictví a jeho subsystémům pro navržení inovací v systému řízení nákladů ve stavební firmě Prestav spol. s r. o., která svolila a poskytla informace pro tuto diplomovou práci.

6.1 Charakteristika stavební firmy

Obchodní firma:	PRESTAV spol. s r.o.
Sídlo:	Sochorova 3221/1, 616 00 Brno
Identifikační číslo:	652 79 026
DIČ:	CZ 652 79 026
Právní forma:	společnost s ručením omezeným

Stavební firma PRESTAV spol. s r.o. byla založena v květnu roku 1996. Firma po vstupu na český stavební trh tedy prosperuje už přes 20 let. Během své existence zajišťovala formou generálního dodavatele širokou škálu staveb. Za svého působení na českém stavebním trhu firma postavila mnoho malých i velkých staveb a zhotovila více jak 300 bytových jednotek.

6.2 Předmět podnikání

Stavební firma PRESTAV spol. s r.o. poskytuje svoje služby převážně v oblasti pozemního stavitelství, kde se zaměřuje spíše na zákazníky z oblasti soukromého sektoru. Z pozemních staveb firma realizuje zejména výstavbu:

- rodinných domů,
- bytové domy,
- administrativních budov.

Firma Prestav dále poskytuje stavební práce v oblasti dopravních liniiových staveb a inženýrského stavitelství, kdy se jedná především o realizaci komunikace s kompletním zasíťováním ke komplexu rodinných domů a obytných zón. Realizují tedy výstavbu:

- silnic, příjezdových komunikací,
- zpevněných ploch, nádvoří,
- inženýrských sítí a kanalizace.

Mimo realizace nových staveb, poskytuje firma i opravy a rekonstrukce nejrůznějších objektů. Výše zmíněné činnosti firma nabízí jak z pozice generálního dodavatele, tak i z pozice subdodavatele dílčích částí stavebního objektu.

6.3 Reference firmy Prestav

Stavební firma PRESTAV realizovala výstavbu mnoha projektů, ať už rodinné domy, bytové či jiné stavby. Na ukázkou nám poskytla reference z jejich posledních realizací.

Bytový dům Sochorova

Novostavba rohového pětipodlažního bytového domu s deseti byty na patro a kancelářskými prostory, které jsou umístěny v prvních dvou nadzemních podlaží. V přízemí a v prvním podzemním podlaží jsou umístěny garáže.



Obrázek 6.1 Bytový dům Sochorova [zdroj: firemní fotografie]

Novostavba šesti řadových rodinných domů v obci Syrovice. Jednalo se o jednopodlažní rodinné domy s obytným podkrovím s parkovacími místy před domem a menší zahrádkou za domem.



Obrázek 6.2 Rodinné domy Syrovice [zdroj: firemní fotografie]

V Syrovicích bylo před samotnou zástavbou rodinných domků realizace pozemní komunikace k pozemkům i s kompletním zasíťováním stavebních parcel.



Obrázek 6.3 Komunikace Syrovice [zdroj: firemní fotografie]

Dalším projektem, který stojí za zmínku, byla výstavba residenčního bytového komplexu v městské části Brno- Šlapanice, kde bylo zrealizováno 105 bytových jednotek.



Obrázek 6.4 Bytový komplex Šlapanice [zdroj: firemní fotografie]

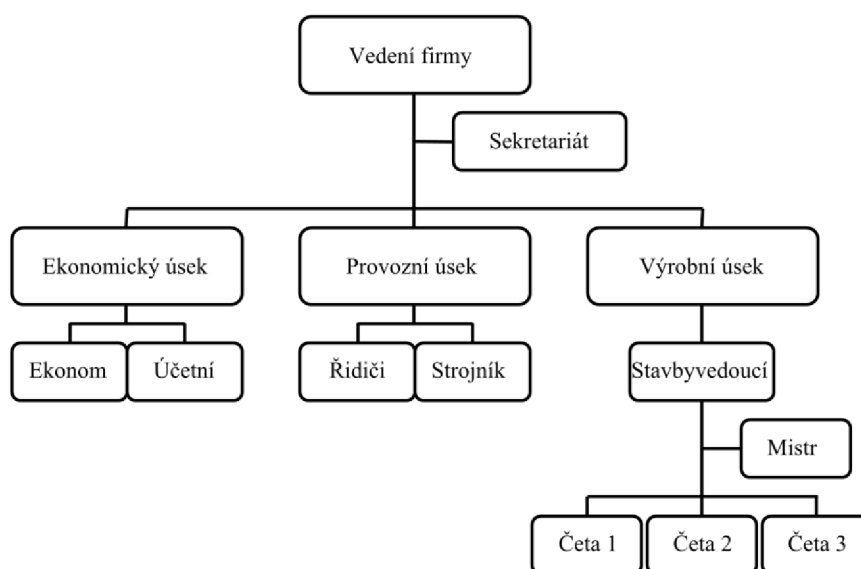
Poslední rekonstrukce realizovaná firmou byla rekonstrukce a modernizace pivovaru v obci Sokolnice, který prošel kompletní rekonstrukcí.



Obrázek 6.5 Pivovar v Sokolnicích po rekonstrukci [zdroj: firemní fotografie]

6.4 Organizační struktura firmy

Stavební firma Prestav spol. s r. o. využívá liniově štábní organizační strukturu, přičemž je výrazný hlavně prvek liniové struktury. Postavení a vztahy podřízenosti a odpovědnosti jsou ve firmě nastaveny vertikálně. V čele stavební firmy stojí vedení společnosti a tomu jsou podřízeny vedoucí pracovníci jednotlivých oddělení společnosti, kterým jsou pak podřízeni další zaměstnanci společnosti. Dále je tu pak sekretariát společnosti, který vykonává podpůrnou činnost pro vedení společnosti, ovšem vypomáhá i jednotlivým oddělením, je-li to třeba.



Obrázek 6.6 Organizační struktura firmy Prestav spol. s r. o. [zdroj: vedení firmy, zpracování: vlastní]

Na prvním stupni řízení je vedení firmy, které jedná jménem firmy jak se zákazníky, tak s dodavateli. Vyřizuje zakázky, plánuje výrobu, řídí a zodpovídá za celý chod firmy a její hospodářský výsledek. Podpůrnou funkci zastává k vedení sekretariát firmy. Na druhém stupni řízení jsou ekonomický úsek, provozní úsek a výrobní úsek. Ekonomický úsek zodpovídá za ekonomickou a finanční stabilitu firmy, provozní úsek pak za dopravu, chod strojů, jejich využití kapacity a udržování výrobních strojů v dobrém technickém stavu. Výrobní úsek pak zajišťuje stavební výrobu, v čemž mu pomáhají tři pracovní čety a mistr.

Firma Prestav je menší stavební firma, proto jsou některé výkony obstarávány externě a je využíváno na některé stavební práce služeb subdodavatelů. Jedná se

především o výkony v přidružené stavební výrobě (PSV), jako jsou truhlářské práce, klempířské práce, tesařské práce, ZTI apod.

Externě je zajišťována i projekční činnost spojená s projektovou dokumentací, kde firma Prestav dlouhodobě spolupracuje s vybranými projekčními kancelářemi. Kromě projektové práce je externě dodávána i tvorba stavebních rozpočtů, taktéž zajišťována v dlouhodobé spolupráci s externím rozpočtářem.

6.5 Zmapování současného stavu ve společnosti

6.5.1 Finančního účetnictví

Firma Prestav spol. s r. o. vede účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Prováděcí vyhláškou 500/2002 Sb., Českými účetními standardy pro podnikatele a dalšími předpisy, např.: zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Používá tedy členění nákladů dle doporučeného účtového rozvrhu.

Kategorizace účetních jednotek

Od 1. 1. 2016 vešla v platnost novela zákona o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb.), která přinesla řadu změn, jednou z hlavních bylo i rozdělení účetních jednotek do kategorií podle jejich velikosti aktiv, ročního obratu a počtu zaměstnanců. Dle této klasifikace se dělí účetní jednotky na mikro, malé, střední a velké. Z toho vyplývající povinnosti pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. Díky této novele byla do zákona implementována evropská směrnice č. 2013/34/EU, jejichž cílem je zjednodušení administrativní náročnosti pro mikro a malé účetní jednotky.

Dle této kategorizace stavební firma Prestav spol. s r. o. spadá pod kategorii malá účetní jednotka s:

Hodnota aktiv	do	100 mil.
Čistý obrat	do	200 mil.
Průměrný počet zaměstnanců	do	50

Odlišnosti v jednotlivých kategoriích tkví především v požadavcích na účetní jednotky. Firma Prestav spol. s r.o., která přísluší do kategorie malá účetní jednotka, tudíž může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Ovšem, dle požadavků Finanční správy z hlediska daňového přiznání, požadují předložené výkazy účetní závěrky v plném rozsahu. Z tohoto důvodu a také proto, že i banky při žádosti o úvěr vyžadují plný rozsah, vede firma Prestav účetnictví v plném rozsahu.

Účetní závěrka, která je sestavována firmou, je tvořena:

- rozvahou,
- výkazem zisku a ztrát,
- přílohou.

Firma Prestav jako malá účetní jednotka, která nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, není povinna sestavovat přehled o peněžních tocích (CF) a přehled o změnách vlastního kapitálu, na rozdíl od velkých, středních a malých účetních jednotek s povinností ověření účetní závěrky auditorem.

Účetní závěrku v celém rozsahu musí uveřejňovat obchodní společnosti ve Sbírce listin, jestliže mají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Jelikož firma nemá tuto povinnost, nemusí uveřejňovat výkaz zisku a ztrát, pouze rozvahu a přílohu.

6.5.2 Finanční analýza podniku

K zmapování současného stavu finančního účetnictví stavební firmy Prestav poslouží systematický rozbor dat obsažených ve výkazech z účetní závěrky firmy, tedy finanční analýza. Finanční analýza podniku byla zvolena z důvodu, že se jedná o důležitý indikátor finanční stability firmy a podává důležité informace o její finanční situaci. Zároveň je potřebný nástroj manažerského účetnictví, který je schopný dodat podklady pro kvalitní rozhodování o fungování podniku.

Jako vstupní informace pro provedení finanční analýzy poslouží základní účetní výkazy, tedy rozvaha a výkaz zisku a ztrát z posledních pěti let působení. Byly tedy poskytnuty výkazy z roku 2012, 2013, 2014, 2015 a výkazy z roku 2016. Výkazy z roku 2017 v době tvorby této práce nebyly ještě dostupné. K rozboru dat z výše uvedených výkazů bude použita analýza poměrovými ukazateli, které mají poměrně širokou vypovídací schopnost a vychází výhradně z údajů ze základních účetních výkazů. Z poměrových ukazatelů budou použity:

- ukazatele likvidity,
- ukazatele rentability,
- ukazatele zadluženosti,
- ukazatele obratovosti.

Výsledné hodnoty poměrových ukazatelů pak budou doplněny podrobnějšími informacemi získanými z analýzy stavovými ukazateli finanční analýzy. Horizontální a vertikální analýza výkazu zisku a ztráty bude pak ještě samostatně rozvedena se zaměřením na náklady firmy.

UKAZATELE LIKVIDITY

Ukazatele likvidity dávají v obecném tvaru do poměru, čím je možné platit k tomu, co je nutné zaplatit. Z hlediska obsahu byly použity tři hlavní ukazatele likvidity a to běžná likvidita, pohotová likvidita a okamžitá likvidita. Výpočet byl proveden ze všech pěti let, pro vytvoření časové řady a pro sledování tendencí a výchylek v průběhu.

Pro výpočet běžné likvidity byly do čitatele dosazeny hodnoty oběžných aktiv bez dlouhodobých pohledávek na straně aktiv, a do jmenovatele krátkodobé závazky v součtu s krátkodobými bankovními úvěry, které od roku 2016 dle novely spadají pod krátkodobé závazky, na straně pasiv (viz vzorec č. 1).

U pohotové likvidity byla do čitatele dosazena oběžná aktiva, tentokrát ale bez zásob a dlouhodobých pohledávek na straně aktiv. Jmenovatel byl tvořen stejným způsobem jako pro výpočet běžné likvidity (viz vzorec č. 2).

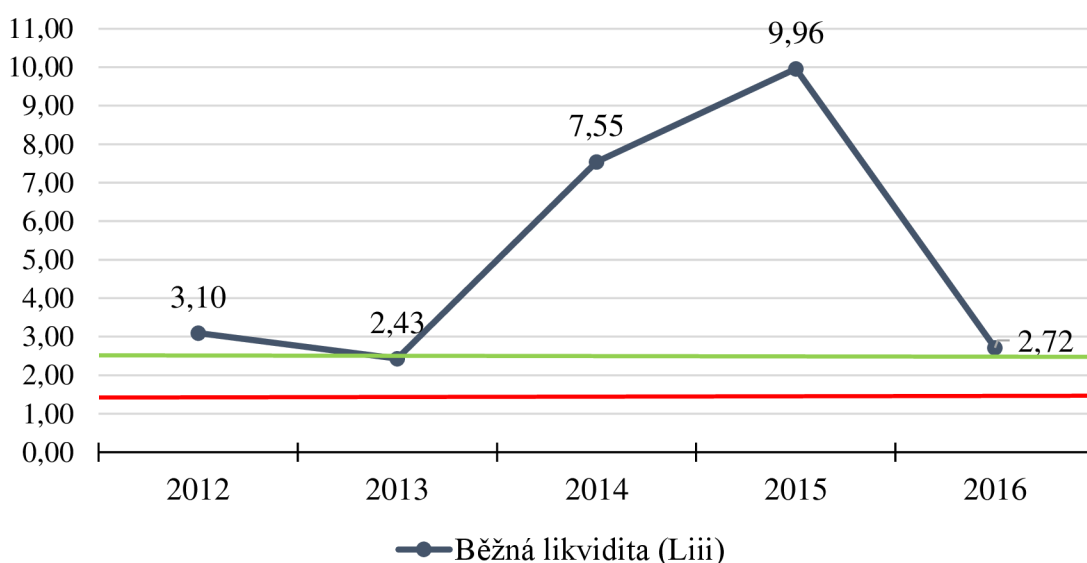
U okamžité likvidity neboli likvidity 1. stupně vstupují jen ty nejlídnější položky z rozvahy ze strany aktiv. Do roku 2015 byl do čitatele zahrnut oběžný majetek bez zásob a pohledávek, jak dlouhodobých tak i krátkodobých, tedy dosazen jen krátkodobý finanční majetek. Od novely 2016 byl KFM rozdělen a přibyla položka peněžní prostředky, která byla taktéž započítána do čitatele. Jmenovatel zůstal stejný jako v předchozích likviditách 2. a 3. stupně (viz vzorec č. 3).

Vstupní data (v celých tisících Kč)	2012	2013	2014	2015	2016
Oběžná aktiva	19 190	20 527	23 020	29 991	9 503
Zásoby	45	10 212	16 277	24 614	4 912
Dlouhodobé pohledávky	413	413	-	-	12
Krátkodobé pohledávky	16 008	9 500	3 862	4 995	4 369
Krátkodobý finanční majetek	2 724	402	2 881	382	-
Peněžní prostředky	-	-	-	-	210
Krátkodobé závazky	5 767	7 971	3 051	3 011	3 495
Krátkodobé bankovní úvěry	298	298	-	-	-
Ukazatele likvidity	2012	2013	2014	2015	2016
Běžná likvidita (L _{III})	3,10	2,43	7,55	9,96	2,72
Pohotová likvidita (L _{II})	3,09	1,20	2,21	1,79	1,31
Okamžitá likvidita (L _I)	0,45	0,05	0,94	0,13	0,06

**Tabulka 6.1 Ukazatele likvidity při využití vzorců [zdroj: účetní výkazy firmy
Prestav s. r. o., zpracování: vlastní]**

Běžná likvidita

Pro ukazatele běžné likvidity je obecně bráno jako vhodné rozmezí 1,5 až 2,5. Z grafu 6.1 je patrné, že se hodnoty pohybují kolem horní hranice doporučeného rozmezí (spíše nad), jmenovitě v letech 2012, 2013 a v roce 2016. Výraznější překročení vhodného rozmezí lze pozorovat v roce 2014 a 2015, kdy hodnota běžné likvidity dosahuje až čtyřnásobku běžně udávané horní hranice. Vysoké hodnoty běžné likvidity jsou dány především výší zásob v daných letech, které jsou z více jak 90 % tvořeny nedokončenou výrobou. V roce 2014 tvořily zásoby z oběžných aktiv přes 70 % a v roce 2015 dokonce přes 80 %. Nárůst výše zásob oproti předchozímu roku činil přes 50 %.



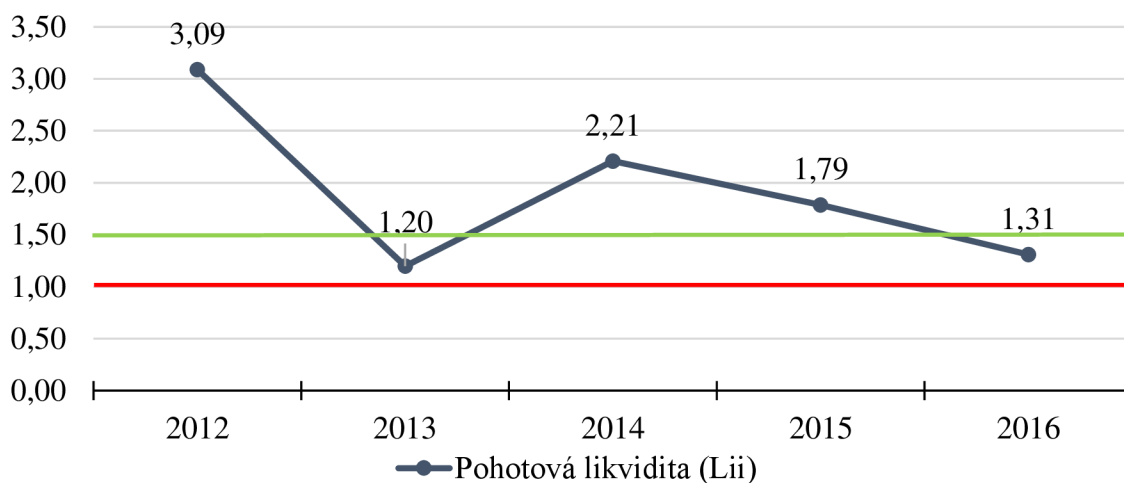
Graf 6.1 Hodnoty ukazatele běžné likvidity [zdroj, zpracování: vlastní]

Z hlediska běžné likvidity se podnik jeví jako velmi likvidní. Ve všech letech se pohybuje kolem horní hranice běžně udávaného rozmezí. V letech 2014 a 2015 dokonce několikanásobně nad. Je zde patrná vysoká vázanost v nedokončené výrobě, tedy míře rozestavenosti.

Pohotová likvidita

Z pohledu pohotové likvidity, kde je doporučované rozmezí mezi 1,0 až 1,5, se firma opět pohybuje kolem horní hranice rozmezí. Ovšem už ne tak výrazně, jelikož byla likvidita očištěna o méně likvidní položku zásob. Ukazatele pohotové likvidity se pohybují vcelku v rozmezí až na rok 2012 a 2014, kdy jsou hodnoty značně vyšší než průměr. V roce 2012 je výše pohotové likvidity dána zvláště vysokou hodnotou krátkodobých pohledávek, které tvořily v daném roce přes 80 % oběžných aktiv. V roce

2014 navýšením krátkodobého finančního majetku o 617 % oproti roku 2013. V roce 2014 představoval krátkodobý finanční majetek skoro 13 % z OM.

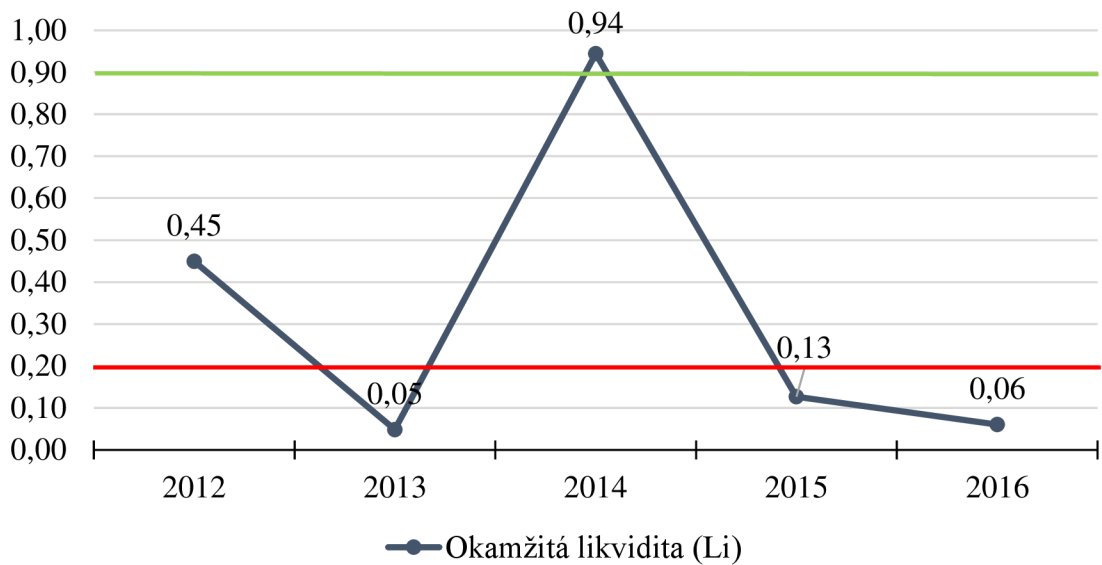


Graf 6.2 Hodnoty ukazatele pohotovostní likvidity [zdroj, zpracování: vlastní]

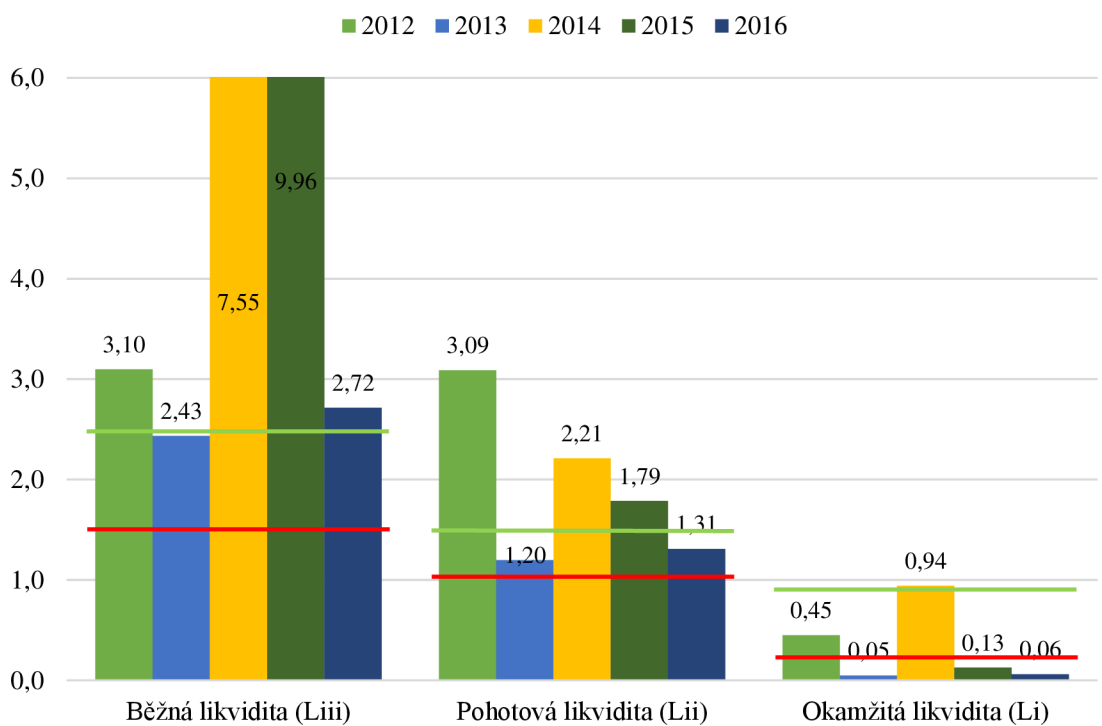
Z ukazatele pohotovostní likvidity vyplývá, jelikož se veškeré hodnoty pohybují nad 1,00, že je podnik schopný splatit své závazky, aniž by musel zpeněžit své zásoby.

Okamžitá likvidita

U okamžité likvidity neboli likvidity 1. stupně je patrný spíše opačný trend než u předchozích likvidit stupně 2. a 3. Při doporučeném rozmezí 0,2 až 0,9 se firma, až na dvě hodnoty, pohybuje pod spodní hranicí, tedy pod 0,2. To je dáno nízkým podílem krátkodobého finančního majetku k oběžným aktivům. Až na roky 2012, a 2014, kdy KFM v obou letech tvoří přes 12 % z OM, podíl KFM k OM nepřekonal hranici 3 %.



Graf 6.3 Hodnoty ukazatele okamžité likvidity [zdroj, zpracování: vlastní]



Graf 6.4 Hodnoty ukazatelů likvidit [zdroj, zpracování: vlastní]

Celkové hodnocení likvidity

Z grafu vyjadřující likviditu je patrné, že u likvidit 2. a 3. stupně se podnik pohybuje kolem horní hranice doporučeného pásma, u likvidity 1. stupně pak spíše kolem spodní hranice pásma. Z toho vyplývá, že velká část oběžných aktiv, kterými firma kryje své krátkodobé závazky, je vázána v zásobách a pohledávkách. V KFM jako jsou peníze

v pokladně a na účtech už taková vázanost není. To je také způsobeno druhem výroby firmy, stavební činnost je většinou dlouhotrvající proces, proto je velká vázanost v nedokončené výrobě.

UKAZATELE ZADLUŽENOSTI

V praxi není obvyklé, aby podniky financovaly veškeré své podnikání vlastním kapitálem a obzvláště ne ve stavebnictví, ale používají k financování aktiv cizí kapitál, tedy dluh. K optimální kapitálové struktuře je ovšem nutné sledovat, zda není firma zatěžována příliš vysokými finančními náklady cizích aktiv, které by nadměrně snižovaly výhody. Z ukazatelů zadluženosti byly použity ukazatel věřitelského rizika (viz vzorec č. 7), koeficient samofinancování (viz vzorec č. 8). Ukazatelé míry zadluženosti a míry úrokového krytí počítány nebyly, z důvodů špatné vypovídací schopnosti a také z důvodů, že nákladové úroky byly ve všech sledovaných letech nula.

Vstupní data (v celých tisících Kč)	2012	2013	2014	2015	2016
PASIVA CELKEM	21 010	22 225	24 685	31 600	12 085
Vlastní kapitál	- 10 779	- 10 718	- 7 049	181	128
Cizí zdroje	31 789	32 943	31 734	31 419	11 941
EBIT					
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	- 11 421	60	3 670	7 230	- 43
Nákladové úroky	-	-	-	-	-
Ukazatele zadluženosti	2012	2013	2014	2015	2016
Ukazatel věřitelského rizika	151%	148%	129%	99%	99%
Koeficient samofinancování	-51%	-48%	-29%	1%	1%

Tabulka 6.2 Ukazatele zadluženosti [zdroj: účetní výkazy firmy Prestav s. r. o., zpracování: vlastní]

Ukazatel věřitelského rizika

Z ukazatele věřitelského rizika, který dává do poměru cizí kapitál vůči aktivům celkem, je zřejmý vysoký podíl cizího kapitálu ve firmě a to až do výše 151 %. Hodnoty ukazatele mají ve sledovaném období klesající tendenci, ovšem jasná převaha cizího kapitálu přetrvává po celé sledované období, jeho hodnota neklesne za celé období pod 90 %. Velký podíl cizího kapitálu je dán hlavně dlouhodobými závazky, které tvoří v průměru 80 % z celkového cizího kapitálu. A tyto dlouhodobé závazky jsou pak tvořeny téměř 100% ze závazku ke společníkům firmy.

Koeficient samofinancování

Koeficient samofinancování je doplňkovým ukazatelem k ukazateli věřitelského rizika a dodává pohled z jiného úhlu, při součtu by tedy měly tyto dva ukazatele dávat dohromady 100 %, což i ve všech sledovaných letech dávají.

Z ukazatele věřitelského rizika a koeficientu samofinancování je patrné velká zadluženost firmy a velká míra cizího kapitálu ve firmě. Tento jev byl zapříčiněn neúspěšným projektem bytového domu, který uvedl firmu do ztráty a který se uzavřel pro firmu teprve v roce 2017. Z této krize se firma dostala s pomocí společníka firmy, který vložil bezúročně kapitál do firmy. Proto lze z tabulky vyčíst vysokou zadluženost a zároveň nulové nákladové úroky. Z výsledných ukazatelů také vyplývá postupné zotavování podniku, snižování dluhu a vymanění se záporných čísel.

Míra zadluženosti

Hodnoty míry zadluženosti nebyly počítány a to z důvodu nemožnosti vypovídací schopnosti. Tato nevypovídající schopnost je dána ztrátou v několika letech v rámci hospodářského výsledku, která následně zvyšuje hodnotu cizího kapitálu. Tato hodnota cizího kapitálu je poté vyšší než celkový kapitál, který by měl krýt majetek podniku.

UKAZATELE RENTABILITY

Rentabilita neboli též výnosnost vloženého kapitálu je měřítkem schopnosti podniku dosahovat zisk, což je důležité hledisko efektivnosti podnikání. Pro posouzení rentability podniku byly zvoleny rentabilita aktiv (viz vzorec č. 4), rentabilita vlastního kapitálu (viz vzorec č. 5) a rentabilita tržeb (viz vzorec č. 6). Při výpočtu rentability aktiv a vlastního kapitálu byla do čitatele dosazena hodnota zisk před odečtením úroků a daní (EBIT). Při výpočtu rentability tržeb pak byl do čitatele dosazen zisk po zdanění (EAT), v českých podmínkách výsledek hospodaření před zdaněním.

Vstupní data (v celých tisících Kč)	2012	2013	2014	2015	2016
PASIVA CELKEM	21 010	22 225	24 685	31 600	12 085
Vlastní kapitál	-10 779	-10 718	-7 049	181	128
Cizí zdroje	31 789	32 943	31 734	31 419	11 941
EBIT	-11 421	60	3 670	7 230	-43
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-11 421	60	3 670	7 230	-43
Nákladové úroky	0	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-11 421	60	3 670	7 230	-53
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	21 125	32 806	25 316	16 814	17 894
Rentabilita	2012	2013	2014	2015	2016
Rentabilita aktiv (ROA)	-0,54	0,003	0,15	0,23	-0,004
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	-1,06	-0,01	-0,52	39,94	-0,34
Rentabilita tržeb (ROS)	-0,54	0,002	0,14	0,43	-0,003

Tabulka 6.3 Ukazatele rentability [zdroj: účetní výkazy firmy Prestav s. r. o., zpracování: vlastní]

Rentabilita aktiv

Rentabilita aktiv měla během sledovaného období do roku 2015 zvyšující se tendenci, ovšem v roce 2016 opět klesla do záporných hodnot, dáno snížením zisku před odečtením úroků a daní (EBIT) o 101 % do záporných čísel. Podobně jako v roce 2012, nicméně v roce 2012 měla rentabilita aktiv mnohem vyšší zápornou hodnotu, to bylo taktéž dáno zápornou hodnotu zisku před odečtením úroků a daní (EBIT), ale mnohem vyšší, což je spojeno s už výše zmíněným neúspěšným projektem. V roce 2016 byla ztráta způsobena zahájením nového projektu s vyššími počátečními náklady spojenými s kompletním zasíťováním pozemků pro navazující stavby.

Rentabilita vlastního kapitálu

Hodnoty rentability vlastního kapitálu vyšly ve čtyřech letech z pěti v záporných číslech. Ve dvou letech 2013 a 2014 to bylo dáno záporným vlastním kapitálem, v roce 2016 záporným výsledkem hospodaření a v roce 2012 dáno kombinací záporného vlastního kapitálu i tržeb. Z výsledných hodnot lze vyčíst, že podnik v letech 2012, 2013 a 2014, kdy měl záporný vlastní kapitál, se nacházel v problémech a žil na dluh, v nejtěžším období byl patrně v roce 2012, kdy měl i záporný EBIT. Tento dluh byl bezúročně zafinancován společníkem firmy. Z výsledných hodnot je ovšem také patrné, že se z potíží postupně dostal a v roce 2015 dochází v rentabilitě VK k obratu do kladných čísel. To bylo dáno především převratem vlastního kapitálu do kladných čísel v daném roce. Ale také překlopením EBITu v roce 2013 do kladných čísel a jeho následným růstem v roce 2014 o 6000 % a v roce 2015 o 97 %. V roce 2016 je výsledek opět záporný v důsledku záporného EBITu.

Rentabilita tržeb

Tendence rentability tržeb kopírují tendence z rentability aktiv, taktéž lze upozorovat stoupající tendenci do roku 2015 a dvě záporné hodnoty z let 2012 a 2016, které byly dána záporným hospodářským výsledkem v obou letech.

UKAZATELE AKTIVITY (OBRATOVOSTI)

Sledování vázanosti jednotlivých složek kapitálu firmy v jednotlivých druzích aktiv a pasiv je vhodné měřit ukazatelem obratovosti neboli aktivity. Především byla pozornost zaměřena na to, jak firma hospodaří se složkami pohledávky a závazky. Byla tedy vypočítaná obratovost pohledávek (dána do poměru tržby/ krátkodobé pohledávky) a závazků (dána do poměru tržby/ krátkodobé závazky a krátkodobé bankovní úvěry) a doba obratu pohledávek (viz vzorec č. 11) a doba obratu závazků (viz vzorec č. 10).

Vstupní data (v celých tisících Kč)	2012	2013	2014	2015	2016
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	21 125	32 806	25 316	16 814	17 894
Krátkodobé pohledávky	16 008	9 500	3 862	4 995	4 369
Krátkodobé závazky	5 767	7 971	3 051	3 011	3 495
Krátkodobé bankovní úvěry	298	298	-	-	-
Ukazatele obratovosti	2012	2013	2014	2015	2016
Obratovost pohledávek	1,32	3,45	6,56	3,37	4,10
Obratovost závazků	3,48	3,97	8,30	5,58	5,12
Doba obratu pohledávek	276,59	105,70	55,68	108,43	89,12
Doba obratu závazků	104,79	92,00	43,99	65,36	71,29

Tabulka 6.4 Ukazatele obratovosti [zdroj: účetní výkazy firmy Prestav s. r. o., zpracování: vlastní]

Obratovost pohledávek

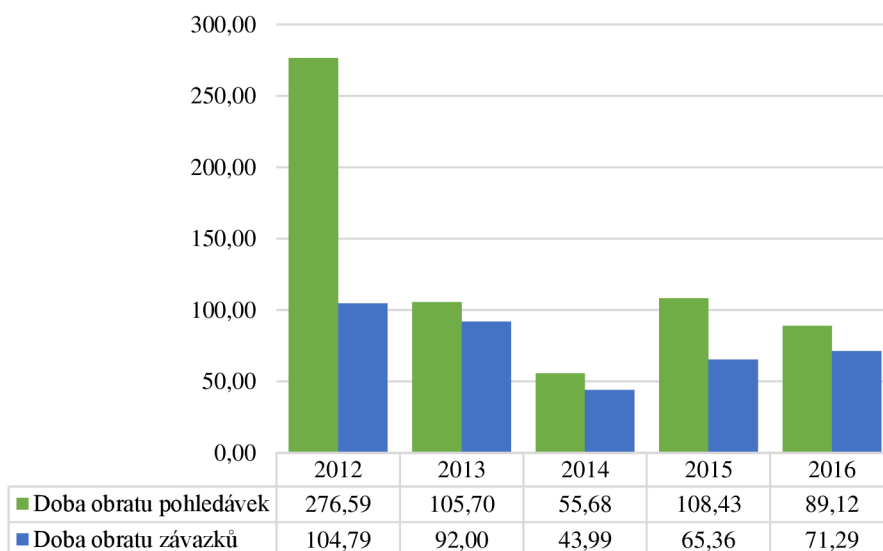
Průměr obratovosti pohledávek v průběhu sledovaného období je 3,8, jediné výrazné výkyvy lze pozorovat v letech 2012 a 2014. Výrazná odchylka směrem dolů na hodnotu 1,32 je způsobena vysokým podílem krátkodobých pohledávek z OM, kdy dosahuje podíl KP přes 80 %, jako v jediném roce. V roce 2014 naopak hodnota vysoce přesahuje průměr z daného období s hodnotou 6,56 a to kvůli snížení KP o skoro 60 % proti předchozímu roku 2013.

Obratovost závazků

V obratovosti závazků je patrná pozvolná stoupající tendence s průměrem za sledované období kolem 5,3. Výrazná odchýlení od průměru lze sponzorovat jen v roce 2014 s hodnotou 8,3 a to kvůli snížení závazků, opět jako u pohledávek, zhruba o 60 %.

Doba obratu pohledávek a závazků

Po celé sledované období doba obratu pohledávek převyšuje dobu obratu závazků. To znamená, že závazky jsou stabilně placeny dříve než pohledávky, průměrně zhruba o 22 dní, bez započítání mimořádné situace v roce 2012. Rozdíly mezi dobou obratu pohledávek a závazků mají proměnlivou tendenci, nelze sponzorovat, že by se platební morálka odběratelů zlepšila. Je patrné, že firma dostatečně nevyužívá dodavatelských úvěrů ve sledovaných letech.



Graf 6.5 Hodnoty ukazatelů doby obratu pohledávek a závazků [zdroj, zpracování: vlastní]

VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Z důvodu toho, že diplomová práce je zaměřena na řízení nákladů ve stavebním podniku, je vhodné použít k analýze nákladů horizontální a vertikální analýzu výkazu zisku a ztráty. Tyto analýzy poukážou na změnu nákladů v čase (horizontální) a změnu struktury celkových nákladů (vertikální).

Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty, bude prezentována v tabulce, která byla očištěna a zkrácena o prázdné řádky ve výkazu zisku a ztráty, tudíž bude kratší než účetní výkaz a se zaměřením na řádky s potřebnými hodnotami (viz tab. 7.5). Hodnoty v tabulce budou představovat procentuální změny z průběhu sledovaného období z let 2012 až 2016. V tabulce tedy budou čtyři sloupce zobrazující změnu mezi lety 2012 a 2013, 2013 a 2014 atd. až do roku 2016. k vyjádření změny mezi jednotlivými roky byl použit níže uvedený vzorec, viz vzorec (19).

$\text{Změna hodnot } v \% = \frac{\text{aktuální rok} - \text{minulý rok}}{\text{minulý rok}} \times 100$	(19)
------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty, bude taktéž prezentována v tabulce, která byla očištěna a zkrácena o prázdné řádky ve výkazu zisku a ztráty, tudíž bude také kratší než účetní výkaz a se zaměřením na řádky s potřebnými hodnotami (viz tab. 7.6). Hodnoty v tabulce budou vyjadřovat procentuální rozložení součtových řádků v jednotlivých sloupcích, dle vzorce níže viz vzorec (20). Součtové řádky mají hodnotu 100 %. Analýza byla provedena ve všech letech, tedy 2012, 2013, 2014, 2015, 2016.

$\text{Vyjádření } v \% = \frac{\text{vyjadřovaná hodnota řádku}}{\text{hodnota součtového řádku}} \times 100$	(20)
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

Z analýzy výkazu zisku a ztráty je zjevné, že má firma výrobní charakter, což je patrné zejména z vyšší hodnoty součtového řádku výkonů a s ním související výše součtového řádku výkonová spotřeba. Z výkazu zisku a ztráty jsou nejpodstatnější tržby a náklady související s výrobou a výkonem, jelikož jsou několikanásobně vyšší než ostatní tržby a náklady, kde jsou hodnoty významně nižší. Další náklady a tržby, které stojí za zmínku, jsou snad jediné náklady vynaložené na prodané zboží z roku 2013, kdy náklady významně vzrostly o více jak 1400 % a na ně navazující navýšené tržby za prodej zboží v roce 2014, které vzrostly o více jak 900 %. V dalších letech ovšem hodnoty zase klesly do mnohonásobně nižší úrovně, v obou případech o více jak 90 %.

Horizontální analýza		změna 2013	změna 2014	změna 2015	změna 2016
Tržby za prodej zboží	01		940%	-99%	-100%
Náklady vynaložené na prodané zboží	02	1446%	-94%	-42%	-100%
Obchodní marže	03	-1364%	152%	-105%	100%
Výkony	04	122%	-26%	-21%	-12%
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	55%	-23%	-34%	6%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	641%	-36%	32%	-50%
Výkonová spotřeba	08	40%	-33%	-38%	25%
Spotřeba materiálu a energie	09	55%	3%	-22%	3%
Služby	10	36%	-41%	-45%	37%
Přidaná hodnota	11	119%	195%	59%	-84%
Osobní náklady	12	6%	0%	-10%	-20%
Mzdové náklady	13	6%	0%	-10%	-17%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	6%	0%	-10%	-25%
Sociální náklady	16	-38%	25%	-30%	-100%
Daně a poplatky	17	29%	-50%	300%	-33%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	-47%	-28%	-37%	211%
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19		-100%		-96%
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		-100%		-96%
Ostatní provozní výnosy	26			-97%	2700%
Ostatní provozní náklady	27	-96%	-56%	50%	817%
Provozní výsledek hospodaření	30	101%	5238%	97%	-100%
Ostatní finanční náklady	45	40%	-7%	-23%	10%
Finanční výsledek hospodaření	48	10%	-44%	23%	-10%
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	101%	6017%	97%	-101%
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	101%	6017%	97%	-101%
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	101%	6017%	97%	-101%

Tabulka 6.5 Horizontální analýza [zdroj: účetní výkazy firmy Prestav s. r. o., zpracování: vlastní]

Vertikální analýza		2012	2013	2014	2015	2016
Výkony	04	100%	100%	100%	100%	100%
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	110%	77%	80%	67%	81%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-10%	23%	20%	33%	19%
Výkonová spotřeba	08	100%	100%	100%	100%	100%
Spotřeba materiálu a energie	09	17%	19%	28%	36%	29%
Služby	10	83%	81%	72%	64%	71%
Osobní náklady	12	100%	100%	100%	100%	100%
Mzdové náklady	13	74%	75%	74%	75%	77%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	25%	25%	25%	25%	23%
Sociální náklady	16	1%	0%	1%	0%	0%

Tabulka 6.6 Vertikální analýza [zdroj: účetní výkazy firmy Prestav s. r. o., zpracování: vlastní]

Vzhledem k ryze výrobnímu charakteru firmy je analýza zaměřena především na náklady a tržby související s výkony, jelikož měly nejvýznamnější vliv na VH firmy. Výkonová spotřeba dosahovala nejvyšších hodnot v roce 2013, kdy se navýšila o skoro 40 %, především v důsledku navýšení služeb o 36 %, které tvořily v daném roce 81 % z výkonové spotřeby, nicméně v dalších dvou letech klesala. V roce 2014 došlo ke snížení o 33 % a v roce 2015 o dalších 38 %, během dvou let tedy klesla a o více jak polovinu, taktéž v důsledku snižování výše služeb, v průměru o 43 %. Opět vzrostla až v roce 2016 o skoro 25 %. Ve sledovaném období byla výkonová spotřeba tvořena v průměru ze 74 % službami a z 26 % tvořena spotřebou materiálu a energie, přičemž největší podíl služeb za sledované období byl v roce 2012, přes 80 % a nejnižší v roce 2016 kolem 70 %. Služby jsou ve výkazu zisku a ztráty představeny především ve vazbě na fakturaci subdodavatelů stavebních prací.

Další znatelnou nákladovou složkou ve výkazu zisku a ztráty představují osobní náklady, u kterých došlo k mírnému zvýšení v roce 2013 o necelých 6 % hned k následnému postupnému snižování, jak v roce 2014, tak v letech 2015 a 2016. K největšímu snížení došlo v roce 2016 o skoro 20 %, způsobeného především snížením mzdových nákladů o 17 %. Po celé sledované období jsou náklady tvořeny v průměru ze 75 % mzdovými náklady a z 24 % náklady na sociální a zdravotní pojištění.

Podobnou tendenci lze zpozorovat i u výkonů, kde byla nejvyšší hodnota za sledované období také v roce 2013, ovšem nárůst tu byl o více jak 120 %, ten byl tvořen ze 77 % tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb, ale také z 23 % změnou stavu zásob vlastní činnosti, který se přehoupl do kladných čísel a vzrostl o 641 %. Také tu, stejně jako u výkonové spotřeby následoval pokles, který byl ovšem mírnější, zato trval až do konce sledovaného období, tedy do roku 2016. Pokles v roce 2014 činil 26 %, v 2015 následovalo snížení o dalších 21 % a v roce 2016 o 12 %. V roce 2014 byl pokles

způsoben jak poklesem tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb, který poklesl o 23 %, tak poklesem změny stavu zásob vlastní činnosti o 36 %. V roce 2015 byl pokles způsoben poklesem tržeb o 34 % a v roce 2016 naopak nejspíše poklesem změny stavu zásob vlastní činnosti o 50 %. V celém sledovaném období byl poměr tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb a změnami stavu zásob vlastní činnosti v průměru 83 % ku 17 %.

Díky zaznamenanému nižšímu poklesu výkonů oproti výkonové spotřebě, která se snižovala v průměru o 35,5%, měla přidaná hodnota zvyšující tendenci až do roku 2016, kdy klesla o 84 %. V předchozích letech se ale zvyšovala a v roce 2014 dosáhla nárůstu o skoro 200 %. Osobní náklady firmy jsou tvořeny ze 75 % mzdovými náklady. Odpisy ve firmě klesaly až do roku 2016, kde jako v jediném roce dochází k nárůstu. Lze tedy předpokládat, že k obnově dlouhodobého majetku ve firmě došlo pouze v roce 2016.

Provozní výsledek hospodaření firmy byl kromě roku 2012 a 2016 v kladných číslech. Od roku 2013 se postupně navyšoval, až v roce 2015 dosáhl nejvyšší hodnoty, kdy se zvýšil oproti roku 2014 o 97 %. Následující rok 2016 ovšem opět klesl mírně do červených čísel.

Finanční výsledek hospodaření byl ve všech sledovaných letech záporný, jelikož ve všech sledovaných letech měla firma jen finanční náklady, kromě tedy roku 2013, kdy měla i finanční výnosy, ovšem menší než finanční náklady firmy v daném roce.

Hospodářský výsledek za účetní období má podobnou tendenci, jako provozní výsledek hospodaření, jelikož mimořádné výnosy jsou ve všech letech rovny 0 a není ovlivněn ani žádnými dalšími významnými náklady a výnosy.

Celkové zhodnocení finanční analýzy

Z provedené finanční analýzy společnosti Prestav spol. s r. o. se, jak se dalo předpokládat, kombinují dobré výsledky s horšími v různých oblastech a v jednotlivých letech.

Z **ukazatelů likvidity** společnosti vyplývá, že firma je schopna po celé sledované období krýt své krátkodobé závazky svým oběžným majetkem. Z výsledných hodnot ukazatelů běžné a pohotové likvidity je zřejmé, že velká část oběžných aktiv je vázána v zásobách a krátkodobých pohledávkách, u kterých se hodnoty pohybují průměrně nad horní hranici doporučeného pásma. Z pohotové likvidity taktéž vychází, že je firma schopna uspokojit své věřitele bez nutnosti proměnit své zásoby v peněžní hotovost a pokrýt tak své závazky jen s pomocí KFM a krátkodobých pohledávek. Z pohledu okamžité likvidity se výsledné hodnoty pohybují pod hranici doporučeného pásma, z čehož je zřejmé, že firma neváže zbytečně své prostředky v hotovosti či na účtech. Jelikož se stavebnictví vyznačuje svou jistou specifičností, jako jsou dlouhodobost výroby, přesun za výrobou atd., nelze zde uplatňovat pravidla, jako v průmyslu. K celkovému pohledu likvidity společnosti lze dodat, že je firma likvidní a s oběžným majetkem nakládá efektivně, jelikož je z něj velká část vázána v nedokončené výrobě a krátkodobých pohledávkách a naopak nedrží moc velké finanční prostředky na účtech a v pokladně.

Z pohledu **ukazatelů zadluženosti** nevycházely hodnoty pro firmu hlavně v minulosti moc přívětivě. Ze sledovaného období lze upozorovat, že se firma od roku 2012 nacházela v krizi a zadlužila se jednak v důsledku nezdařeného projektu, který byl uzavřen až v roce 2017 a také pravděpodobně v důsledku doznívající ekonomické krize, v které se stavebnictví dlouhodobě potácelo. Po celé sledované období lze pozorovat jasnou převahu cizího kapitálu vůči vlastnímu. Od roku 2012 až do 2014 měla společnost dokonce záporný vlastní kapitál, což se projevilo i na ukazatelích věřitelského rizika, které v daných letech přesahují hranici 100 %, v roce 2012 dosahuje ukazatel dokonce až 151 %. Velký podíl cizího kapitálu byl tvořen hlavně dlouhodobými závazky, které činily v průměru 80 % z celkového cizího kapitálu. Tyto dlouhodobé závazky pak téměř ze 100 % tvořily závazky ke společníkům firmy, kteří vložili bezúročně kapitál do firmy a pomohly ji tak dostat se z těžkého období. Ze získaných hodnot lze vyčíst postupné snižování cizího kapitálu ve firmě a naopak navyšování vlastního kapitálu firmy, jak se postupně zotavovala z nevydařeného projektu stavby a celkově těžkého období z roku 2012.

Nevydařený projekt z roku 2012 a následné zadlužení společnosti se samozřejmě projevil i na ukazatelích rentability. Nejvíce na **ukazateli rentability vlastního kapitálu**, jelikož vycházel v prvních třech letech (2012, 2013, 2014) vlastní kapitál společnosti záporně, tak i výsledný ukazatel rentability VK byl v daných letech záporný, v roce 2012 a 2016 taktéž z důvodů záporného EBITu. Záporné hodnoty EBITu a EATu v letech 2012 a 2016 ovlivnily i **ukazatele rentability aktiv a tržeb**, které v daných letech vyšly záporně. Nejlepší hodnoty ukazatele rentability vycházely v roce 2015.

Z hodnot **ukazatelů obratovosti** lze vypíchnout především doby obratu pohledávek a závazků. Z jejich porovnání výše je zřejmé, že firma splácí závazky ke svým dodavatelům rychleji, než odběratelé splácejí pohledávky firmy. Pro firmu by bylo výhodnější tento jev obrátit a snažit se využívat tzv. dodavatelských úvěrů.

Na základě finanční analýzy a výsledků jednotlivých ukazatelů lze zhodnotit, že se firma od roku 2012 vymanila z krize a její momentální stav je poměrně stabilizovaný. Přesto tu lze nalézt prostor pro zlepšení. I když už firma nadále nemá vlastní kapitál v záporných číslech, nevyvážený poměr mezi vlastním kapitálem a cizím kapitálem stále přetrvává. Z toho důvodu by bylo pro firmu obtížné shánět nové budoucí věřitele. Vedení společnosti by se taktéž mělo zaměřit na efektivnější řízení pohledávek a závazků. Ani ne tak z pohledu likvidity, kde lze firmu a její výsledky ukazatelů likvidity hodnotit kladně, jako spíše z pohledu poměru doby obratu závazků a pohledávek. Kde by pro firmu bylo výhodnější mít své pohledávky splacené dříve než závazky a tím by tak mohla využít dodavatelských úvěrů, které doposud nevyužívá.

Z horizontální a vertikální analýzy vyšlo, že má firma výrobní charakter, přičemž největšími položkami z hlediska nákladů je výkonová spotřeba, tvořena v průměru ze 74 % položkou služby (vytvářeny v návaznosti na fakturace subdodavatelů stavebních prací) a z 23 % položkou spotřeba materiálu a osobní náklady, tvořeny v průměru ze 75 % mzdovými náklady. Naprostá většina výnosů firmy pak vychází z jejich výkonů, které jsou tvořeny v průměru z 83 % tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb a ze 17 % změnou stavu zásob vlastní činností. Také byla vypořazována ve sledovaném období vzájemná korelace mezi výkony a výkonovou spotřebou. Jak už bylo výše zmíněno, HV firmy bylo kromě roku 2012 a 2016 v kladných hodnotách.

6.5.3 Vnitropodnikové účetnictví

V rámci vnitropodnikového účetnictví jsou náklady a výnosy ve firmě Prestav účtovány v jednookruhové účetní soustavě. K jejich zachycení se využívají syntetické účty z finančního účetnictví, jak určuje standartní účtová osnova. V rámci jednookruhové účetní soustavy se pak syntetické účty dále rozštěpí na několik analytických účtů. Ve firmě je využíván šestimístný systém analytických účtů, přičemž první trojčíslí je shodné s členěním, dle standartní účtové osnovy a poslední tři místa k rozčlenění a rozlišení analytických účtů.

Včleňování střediska či výkonu přímo do čísla analytických účtů je dnes považováno za zastaralé a mnohé účetní programy dnes umožňují přiřazovat náklady a výnosy podniku k výkonům a střediskům podniku samostatně, mimo analytickou evidenci. Je tomu tak i ve firmě Prestav, kde náklady a výnosy firmy jsou v rámci účetního programu přiřazovány k výkonům podniku mimo analytické účty.

Ve firmě Prestav se využívají šestimístné analytické účty. I když jsou některé vedené z hlediska požadavků ČÚS, například pro daňové účely, potřeby sociálního, zdravotního atd., je jinak nastavení analytických účtů plně v režii účetní jednotky neboli firmy. V rámci vnitropodnikového účetnictví je důležitá především analytická evidence účtové třídy 5 – Náklady a 6 – Výnosy., u kterých je ve firmě Prestav nastavena tato účtová osnova analytických účtů:

Účtová třída 5 - Náklady

úč. sk. 50	Spotřebované nákupy
501	Spotřeba materiálu
501101	Spotřeba materiálu stavební
501102	Spotřeba materiálu režie
501200	Spotřeba materiálu PHM
501300	Spotřeba materiálu DM
501400	Spotřeba materiálu
501900	Spotřeba materiálu nedaňový
502000	Spotřeba energie
502100	Spotřeba energie
502999	Spotřeba energie nedaňová
úč. sk. 51	Služby
511	Opravy a udržování
511100	Opravy a udržování auta
511200	Opravy a udržování ostatní
512	Cestovné

512999	Cestovné daňově neuznatelné
518	Ostatní služby
518100	Ostatní služby
518200	Ostatní služby subdodávky
518900	Ostatní služby nedaň.
úč. sk. 54	Jiné provozní náklady
548	Ostatní provozní náklady
548100	Ostatní provozní náklady
548999	Ostatní provozní náklady nedaňové
úč. sk. 55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
551001	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
551002	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nedaň.

Účtová třída 6 - Výnosy

úč. sk. 64	Jiné provozní výnosy
648	Ostatní provozní výnosy
648000	Ostatní provozní výnosy
648999	Ostatní provozní výnosy - přeplatky

[Zdroj: Firemní účtová osnova analyticky, zpracování: vlastní]

V rámci vnitropodnikového účetnictví se zajímáme jen o rozštěpení syntetických účtů na analytické u účtové třídy 5 – Náklady, u účtové třídy 6 – Výnosy. U účtové třídy 6 – Výnosy je analytické rozčlenění využito jen u účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. Ovšem ani u úč. tř. 5 – Náklady není rozdělení na analytické účty optimální. Větší vypovídací schopnost lze zpozorovat jen u rozdělení materiálu, energií a služeb, které je možno snadno rozdělit pomocí faktury. Třeba rozdělení úč. sk. 52 – Osobní náklady na analytické účty zcela chybí. Taktéž by bylo pro kalkulace vhodné rozdělení režijních nákladů.

Na rozdíl od analytických účtů, které jsou v návaznosti na syntetické účty tříděny převážně druhově, firma rozděluje některé náklady i účelově a rozčleňuje náklady na jednotlivé zakázky (výkony). Přičemž, jelikož se jedná o stavební firmu, zakázky zde většinou představují jednotlivé stavební objekty či dokonce celé stavby.

Například: ZAK001 – ...
ZAK002 – ...
ZAK003 – ...
...

Pro takto rozčleněné náklady a výnosy jednotlivých zakázek lze pak pro účely vnitropodnikového řízení sestavit tzv. Výsledovku po zakázkách. Kde jsou veškeré náklady a výnosy souhrnně i s celkovým součtem a výsledným hospodářským výsledkem dané zakázky. Ovšem nejsou tak rozčleněny veškeré analytické účty, převážně jen materiál. Například mzdy jsou přiřazovány k zakázkám mimo účetnictví přes tzv. Výčetky, ovšem z důvodu obtížného přiřazení mezd k jednotlivým zakázkám, na kterých se pracuje souběžně, není přiřazení přesné. Podobně jsou odhadem přiřazeny k zakázkám náklady na provoz a opravy strojů.

6.5.4 Kalkulace, stavební rozpočty

Stavebnictví je velice specifický obor charakteristický dlouhou dobou trvání výroby (výstavby), neustálou změnou místa výroby s tím související změny podmínek výstavby atd. To všechno je spojeno s vysokými počátečními náklady výstavby. Proto je pro stavební firmy důležitá správná a co možná nejpresnější kalkulace nákladů stavby. Pro tento účel byly vytvořeny různé sazebníky a rozpočtové programy. V tuzemských podmínkách se využívají především rozpočtové programy Kros 4 od firmy ÚRS, Build Power od firmy RTS a euroCalc od společnosti Callida.

Jak už bylo zmíněno výše firma Prestav je mála stavební firma a tudíž si nechává rozpočty staveb dodávat od externího rozpočtáře. Tento externí rozpočtář dodává podrobné položkové rozpočty stavby vytvořené v softwaru BuildPower od skupiny RTS. Rozpočtový program BuildPower využívá kalkulační vzorec přírážkové kalkulace. Rozpočet lze tak v nastavení kalkulačního listu přizpůsobit pomocí procentní sazby pro dané podmínky a charakteristiku stavební firmy.

Na základě dlouholeté spolupráce s daným rozpočtářem je firma domluvená na určitých výrobních a správních procentuálních sazbách režii a zisku, které se dosazují do stavebních rozpočtů. Ovšem tyto dohodnuté sazby nejsou dosazovány na základě vnitropodnikových kalkulací firmy, ale na základě odborného odhadu vedení firmy. Firma Prestav v podstatě nemá navržený vnitřní kalkulační systém. Nepracuje s jednotlivými sazbami režii, ať už správní či výrobní.

Takto sestavený položkový rozpočet stavby se provádí ještě před samotnou realizací stavby pro stanovení její předběžné ceny. Jedná se tedy o Rozpočet využívající katalogové ceny. Firma si ceny dále v průběhu realizace nekalkuluje ceny při provádění stavby. Další informace o skutečných nákladech stavby bere až zpětně z finančního účetnictví.

Chybné dosazené správní a výrobní sazby režií do rozpočtů mohou mít závažné důsledky při celkovém vyhodnocení jednotlivých zakázek. Pokud totiž budou náklady výrobní a správní režie vyšší než byl odborný odhad, bude firma nucena tyto neočekávané náklady uhradit a tím snižovat zisk ze zakázky. Podceněním významnosti správně nastavených režií tedy může významně ovlivnit celkový hospodářský výsledek zakázky, obzvláště u zakázek malého rozsahu citlivých na změnu může nárůst režijních nákladů rozhodnout, jestli výsledné HV zakázky skončí v kladných či záporných číslech. Ovšem díky tomu, že firma správně nerozřazuje a nepočítá v rámci kalkulací tyto nepřímé náklady, nebude schopna tyto nepřímé náklady správně lokalizovat a vhodně upravit jejich výši do příštích projektů. Tím se vystavuje riziku problémů a nižší ziskovosti zakázek odchylující se od stanovených plánu.

6.5.5 Controlling

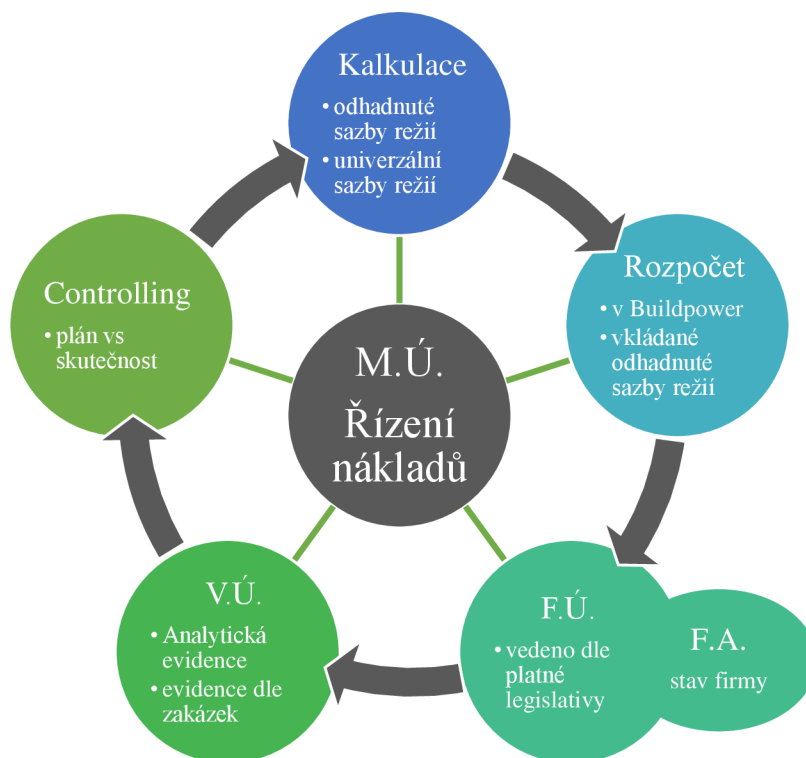
Nákladový controlling se dá definovat jako větev ekonomického řízení, která vychází z údajů účetnictví a kalkulací nákladů podniku, přičemž se snaží o optimalizaci jak z hlediska podniku tak i jednotlivých zakázek a podnikových středisek. K tomu ovšem z praktického hlediska vyžaduje systém dost podrobných informací, které se někdy jen obtížně získávají.

Controlling ve firmě se vedení společnosti snaží provádět na jednotlivých zakázkách. Využívá přitom informace z finančního účetnictví, vnitropodnikového účetnictví a položkových rozpočtů staveb. Přičemž se snaží provádět kontroly průběžně po dokončení každého oddílu stavby dle položkového rozpočtu. Nejprve se spárují dodací listy s fakturacemi od dodavatelů. Pak vedení kontroluje odchylky od naplánovaných nákladů z položkového rozpočtu oproti skutečnosti vyplývající z účetnictví. Snaží se tak průběžně kontrolovat velikost odchylky od naplánovaných nákladů. Takto nastavený controlling je, vzhledem době splatnosti faktur a zpožděním s jakým se náklady dostávají do účetnictví, mírně nepružný

Po dokončení celé stavby se pak sestaví z účetnictví celková výsledovka zakázky se všemi náklady a výnosy, která se srovnává se sestaveným položkovým rozpočtem stavby. Tímto způsobem se vyhodnocuje celková skutečná výnosnost projektu a její odchylky od naplánované výnosnosti.

6.5.6 Celková situace firmy

Z výsledků finanční analýzy a zmapovaných subsystémů firmy, tedy finančního účetnictví, vnitropodnikového účetnictví, kalkulací a controllingu jsou patrné určité nedostatky v subsystémech firmy a to především v návaznosti na další systémy řízení. Stávající model řízení nákladů ve firmě v rámci MÚ je uveden níže, viz obr. 6.7.



Obrázek 6.7 Stávající model řízení nákladů ve stavební firmě v rámci manažerského účetnictví [zdroj, zpracování: vlastní]

V systému řízení bylo zpozorováno několik nedostatků, které na sebe často v jednotlivých subsystémech navazovaly, jelikož se jedná o provázaný systém řízení. Chybí-li totiž v jednom subsystému manažerského účetnictví potřebné informace, který by daný subsystém měl poskytovat, nemůže na něj tudíž druhý subsystém navázat a dochází k nečekaným problémům, vysokým odchylkám atd. Jako jsou například vazby mezi kalkulacemi a účetnictvím. Pro vyšší vypovídací schopnost účetních výkazů, nutná tvorba vnitropodnikových výkazů v kratším časovém horizontu, roční výkazy nestačí, nelze rozeznat mimořádné situace. Zpozorované nedostatky ve firmě vyplývají už z nedostatečného rozčlenění vstupních informací z účetnictví. Především lze poukázat na:

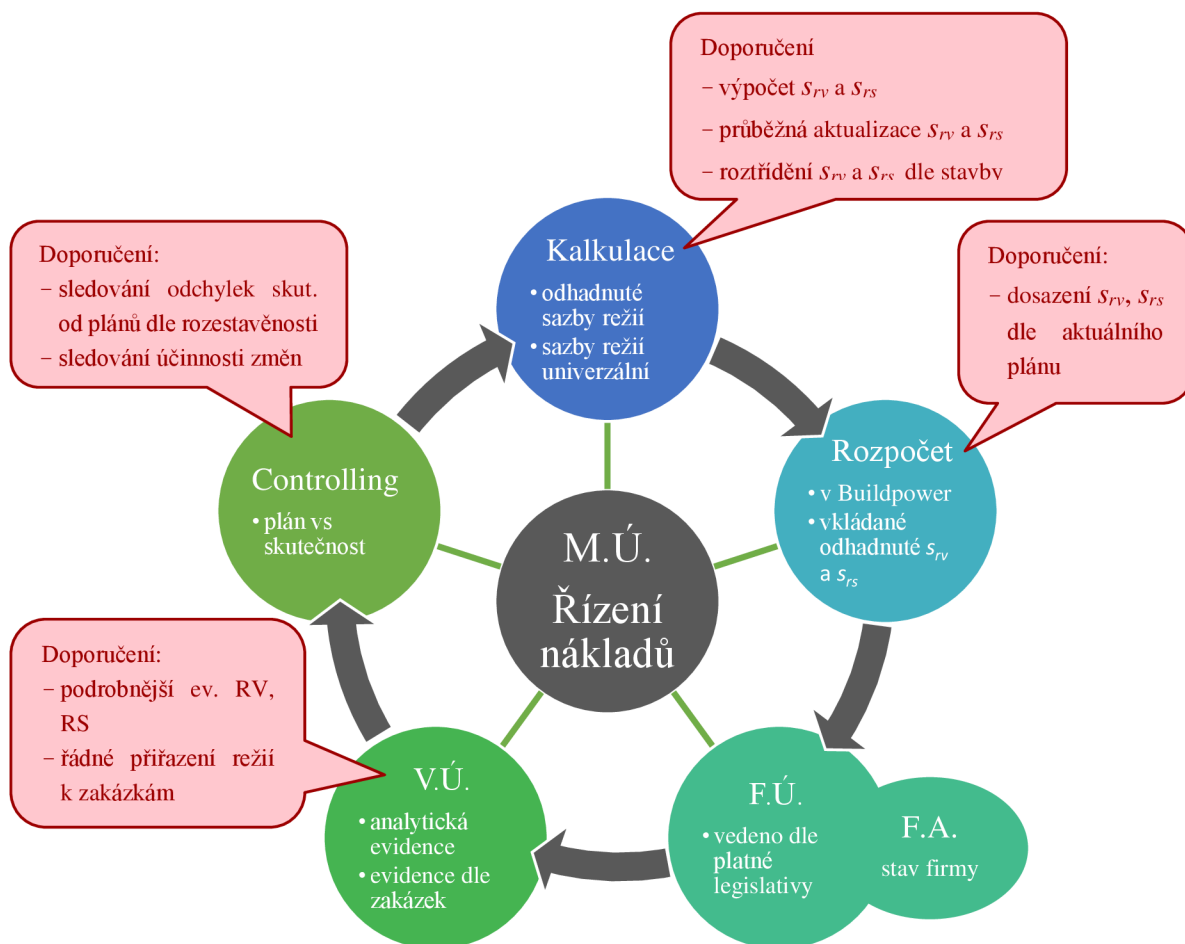
- neúplné rozčlenění analytických účtů, především osobních nákladů a nedostatečné rozdělení režii na správní a výrobní,
- neúplné rozřazení analytických účtů k jednotlivým zakázkám.

Další poměrně významné nedostatky jsou patrné v kalkulacích:

- nevypočítané, ale jen odhadnuté sazby režijních nákladů,
- univerzálně využívané pro všechny zakázky bez ohledu na charakteristiku stavby

Od toho se odvíjí i neúplná, nedostačující vypovídací schopnost controllingu, jelikož ani vnitropodnikové účetnictví, ani kalkulace neposkytují dostatečně podrobné informace pro jejich vzájemnou komparaci. Nákladový controlling ve firmě je nepružný.

Na druhé straně se jedná o malou stavební firmu, která si nemůže dovolit zaměstnávat velké množství lidí v ekonomickém úseku, jelikož by je nedokázala zaplatit. Její hlavní prioritou je získat dostatečné množství zakázek, udržet výrobu v chodu a zajistit tak potřebné množství práce pro zaměstnance. Proto jsou navržená doporučení zaměřena spíše na vylepšení a doplnění dosavadního systému (modelu) řízení nákladů než jeho celkovou přestavbu, viz níže obr. 6.8.



Obrázek 6.8 Návrhy řešení v modelu řízení nákladů ve stavební firmě v rámci manažerského účetnictví [zdroj, zpracování: vlastní]

6.6 Návrhy řešení řízení nákladů v rámci manažerského účetnictví

6.6.1 Přehlednější rozřazení nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví

Základem efektivního řízení nákladů pomocí manažerského účetnictví je vhodná evidence jednotlivých nákladů podle jednotlivých výkonů (zakázek) podniku, pro jejich následné ekonomické řízení a rozhodování. Vnitropodnikové účetnictví, jež je součástí manažerského účetnictví, je významným nástrojem tohoto vnitropodnikového řízení nákladů v podniku, jelikož vhodně nastavená evidence ve vnitropodnikovém účetnictví poskytuje dostatečné množství informací o nákladech na jednotlivé výkony. Také poskytuje, v návaznosti na další subsystemy MÚ, potřebné informace pro porovnání plánovaných nákladů se skutečnými.

Ve sledované firmě jsou náklady podniku, jak už bylo zmíněno, evidovány v rámci finančního účetnictví nejprve na syntetických účtech dle aktuální platné účtové osnovy. V návaznosti na toto druhové členění některé účtové skupiny dále podrobněji třídí na analytických účtech. Firma se také dále snaží vést účelové členění nákladů a přiřazuje některé náklady dle jednotlivých zakázek. U poskytnutých dokumentů a účetních výkazů předložené firmou byly zpozorovány určité nedostatky v rozčlenění, na jejichž základě byly vytvořeny návrhy na zlepšení informativní hodnoty poskytnutých dokumentů a výkazů pro řízení nákladů a controllingu.

Neboť firma spadá do kategorie malá účetní jednotka, zavedení dvouokruhového vnitropodnikového účetnictví s rozdělením na různá hospodářská střediska by v tomto případě byla pro firmu nadbytečná a nejspíš i zbytečná administrativní zátěž navíc. Z toho důvodu je navrženo řešení ponechání jednookruhové účetní soustavy, v které je momentálně vedeno vnitropodnikové účetnictví a pouze aktuální **vnitropodnikovou evidenci podrobněji rozvést** a rozdělit některé analytické účty v rámci vnitropodnikového účetnictví.

Navrhované změny by se týkaly především účtů z účtové třídy 5 – Náklady. Navrhované podrobnější členění by mělo být v souladu s nároky na dostatečnou vypovídací schopnost pro potřeby dalších navazujících subsystemů v rámci manažerského účetnictví pro potřeby řízení. V poskytnutých dokumentech a výkazech činí firmě potíže vhodné přiřazení režijních nákladů k zakázkám a jejich následné rozčlenění na režie výrobní a správní.

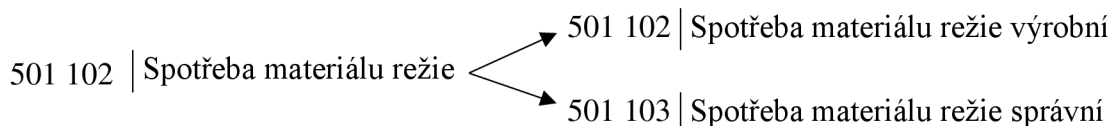
V následujícím textu bude tedy uvedeno několik názorných příkladů řešení změn v aktuálně vedené analytické evidenci a v přiřazování nákladů k jednotlivým zakázkám v rámci vnitropodnikového účetnictví, které by se měly postupně implementovat do systému pro větší informativní schopnost účetnictví.

Nedostatečné roztrídění je patrné už v dosavadním rozložení analytické evidence účtů v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy, kde je účet 501 – Spotřeba materiálu rozveden do několika analytických účtů:

úč. sk. 50	Spotřebované nákupy
501	Spotřeba materiálu
501101	Spotřeba materiálu stavební (přímý materiál)
501102	Spotřeba materiálu režie
501200	Spotřeba materiálu PHM
501300	Spotřeba materiálu DM
501400	Spotřeba materiálu

Ovšem takovéto rozdělení analytické evidence není z pohledu využití v kalkulacích zcela ideální, jelikož například účet 501102 – Spotřeba materiálu režie v sobě zahrnuje jak režii výrobní, tak režii správní. Takto nastavený analytický účet neposkytuje dostatečné podklady pro přesné výpočty v kalkulacích. Proto by bylo vhodné tento účet rozštěpit na podrobnější analytické účty.

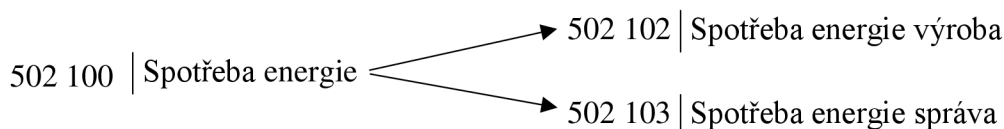
Navržené nové roztrídění:



Takto analyticky rozčleněné účty by poté měly být přiřazeny k jednotlivým zakázkám, aby poskytovaly dostatek informací pro následující využití v dalších subsystémech firmy, např. kalkulací.

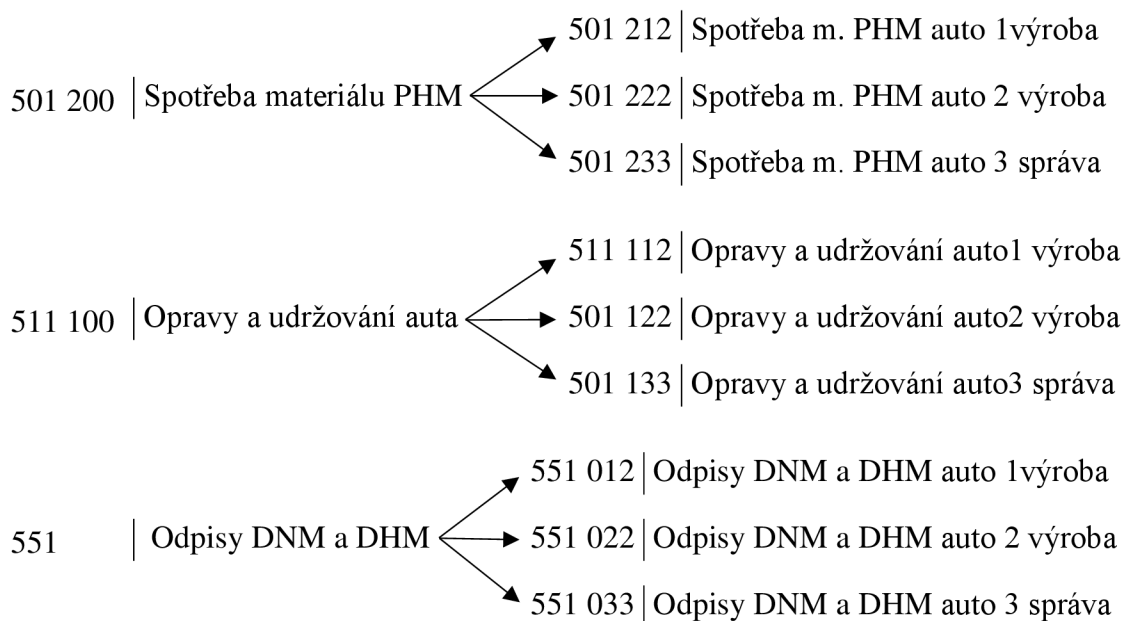
Stejně tak by bylo vhodné zpřesnit rozčlenění účtu 502100 – Spotřeba energie, aby bylo zřetelné, jestli dané náklady byly vytvořeny výrobou či správou.

Navržené nové roztrídění:



Komplikovanější situace nastává u strojního vybavení firmy, s kterou se vážou účty 501200 – Spotřeba materiálu PHM (pohonné hmoty), 511 – Opravy a udržování a 551 – Odpisy DNM a DHM. Komplikace nastávají především u nákladních aut a přiřazení jejich nákladů k jednotlivým zakázkám, především pokud poskytují služby pro více zakázek najednou. V tomto případě by se nejen měly vytvořit analytické účty pro jednotlivá auta, ale zároveň by také měla být vytvořena **evidence nákladů ve formě knihy jízd**, viz obr. 6.9, pro řádné přiřazení nákladů k daným zakázkám.

Navržené nové roztrídění:

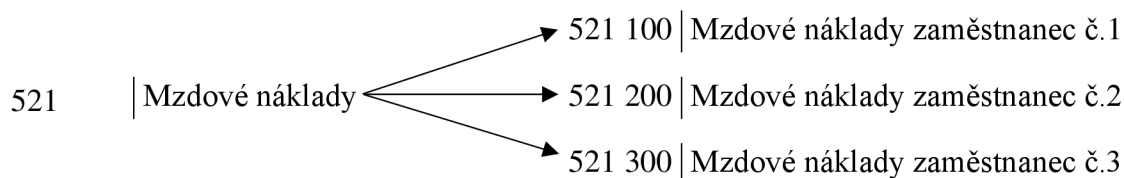


Kniha jízd vozidla												
Řidič	Začátek			Konec			Zakázka	Stav tachometru			Tankování	
	Datum	Čas	Odkud	Datum	Čas	Kam		začátek	konec	Ujeto km	litry	Kč

Obrázek 6.9 Vzor Kniha jízd [zdroj: 24, zpracování: vlastní]

Vhodné z hlediska využití pro další systémy řízení v rámci manažerského účetnictví je i řádné vykazování jednotlivých pracovních úkonů rovněž vztažených ke konkrétním zakázkám. Ke zjišťování těchto výkonů lze využít analytickou evidenci účtové skupiny 52 – Osobní náklady. Obzvláště rozštěpením účtu 521 – Mzdové náklady a účtu 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění na analytické účty jednotlivé pracovníky či pracovní čety by bylo prospěšné pro další využití, například ve výpočtech sazeb režii.

Navržené nové roztrídění:



Ovšem i zde se vyskytuje problém rozřazení mezd mezi souběžně probíhající realizace zakázek. Pro tento účel je důležité také vést **důkladnější evidenci pracovních výkonů**, kde lze například využít tzv. pracovních lístků viz obr. 6.10.

Pracovní lístek

Jméno, příjmení/os.č. _____

Účetní jednotka:

Číslo dokladu:

Datum:

Na účet:

Pol.	Číslo zakázky	Popis práce	Odpracovaný čas	Mzda	
				Mzdový tarif	Celkem
					Kč
					Kč
					Kč
					Kč
					Kč
Celkem					Kč

Vyhotovil/dne: _____

Zaučtoval: _____

Kontroloval/dne: _____

Schválil: _____

Obrázek 6.10 Vzor Pracovní lístek [zdroj: 4, zpracování: vlastní]

Režijní náklady řadíme mezi nepřímé náklady, které jsou buď obtížně přiřaditelné, jako jsou ty uvedené výše, nebo skoro nemožné přiřadit, jako jsou například mzdy správy (mzda ředitele, účetní atd.), různé fixní a utopené náklady. Dalším návrhem je tyto náklady evidovat na jakoby samostatné zakázce – Nepřímé náklady pro daný rok ve vnitropodnikovém účetnictví. Takto rozdělené náklady by se pak daly sledovat ve výsledovce zakázky – Nepřímé náklady. Jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám v controllingu a kalkulačních výpočtech pro následující účetní období by bylo dosaženo prostřednictvím procentuálního vyjádření vypočteného pomocí Výsledovky po zakázkách – Souhrnný přehled, kde by se toto procentuální vyjádření získalo z poměru objemu nákladů zakázky vůči celkovým nákladům všech zakázek. Výsledné procentuální vyjádření by ještě prošlo korekcí vedením společnosti.

Navržených doporučení ve formě názorných příkladů řešení změn v aktuálně vedené analytické evidenci a v přiřazování nákladů k jednotlivým zakázkám v rámci vnitropodnikového účetnictví byly celkem čtyři a to:

- 1) Podrobnější rozvedení analytické evidence, především nepřímých nákladů.**
- 2) Evidence dopravních nákladů ve formě knihy jízd pro přiřazení nákladů k zakázkám.**
- 3) Evidence pracovních výkonů, například pomocí pracovních lístků k přesnějšímu přiřazení k jednotlivým zakázkám.**
- 4) Vést nepřiraditelné nepřímé náklady samostatně a rozpustit je v zakázkách prostřednictvím procentuálního vyjádření zakázky dle její velikosti vůči nákladům všech zakázek.**

Z navržených doporučení je zřejmá snaha zaměřit se na zanedbávané zařazení určitých druhů nákladů, a to zejména na ty nepřímé náklady. Hlavním myšlenkou je tedy zaměřit pozornost na řádnou evidenci nákladů, především nepřímých, nepodceňovat jejich úlohu, jelikož neznalost jejich výše může značně ovlivnit hospodářský výsledek daných zakázek.

6.6.2 Zaměřit se na podrobnější kalkulaci zakázek

Pro úspěšné podnikání v oboru stavebnictví je důležité správné nacenění stavební produkce, tak aby pokryla veškeré náklady spojené s realizací a ještě přinášela předpokládaný zisk. V dnešním konkurenčním prostředí je důležité znát co možná nejpřesněji své náklady pro předložení konkurenčně schopné nabídky, které budou výhodné jednak pro firmu, ale i pro potenciálního investora.

Proto je důležité pro firmu vhodné přiřazení nákladů, v tomto případě se jedná především o vhodné přiřazení obecně problematických nepřímých nákladů, kam spadají režie, které se do rozpočtů dosazují prostřednictvím procentních sazeb režii podle plánované kalkulace. Problematiku režijních nákladů je plně v kompetenci každé stavební firmy, všeobecně ale vycházejí, jak už bylo řečeno, z kalkulačních výpočtů minulých zakázek z předchozího účetního období. Na základě spočítaných hodnot se vytvoří plán pro následující období, kde se dle plánu dosazují do sestavených položkových rozpočtů vlastní vypočtené sazby režii, vlastní mzdy a ceny materiálu. Po dokončení stavby se vyčíslí skutečné náklady stavby, které se vyhodnotí a použijí pro další kalkulační výpočty, korekce.

Z hodnocení současného stavu kalkulačního systému firmy vyplynuly jisté nedostatky a jedním z nich je i kalkulační rozčlenění nákladů. Jak už bylo uvedeno výše, firma má dobře roztríděný přímý materiál a subdodávky na zakázky, problém ovšem nastává s přiřazením nepřímých nákladů, kam se řadí i režie. To i přesto, že vyčíslení režii se v podstatě využívá při každém dalším sestavování položkových rozpočtů daných zakázek a tedy i při vyjednávání cen zakázek. Vedením firmy odhadnuté univerzálně stanovené sazby režii pro všechny typy a velikosti staveb jsou nedostačující. Ve firmě je režii věnována malá pozornost, využívají se stejné sazby režii bez ohledu na charakter zakázky, což se může projevat na hospodářském výsledku zakázek.

V prvních návrzích řešení byla pozornost zaměřena na podrobnější členění nepřímých nákladů a jejich přesnější přiřazování k jednotlivým zakázkám z důvodů větší vypovídací schopnosti vnitropodnikového účetnictví a širší využitelnosti poskytnutých informací pro navazující subsystemy manažerského účetnictví. Jedním z navazujících subsystemů, kde lze využít širší vypověditelnost, jsou právě kalkulace.

S využitím podrobnějšího rozčlenění nepřímých nákladů poskytnutých analytickou evidencí a důkladnějším přiřazením skutečných režijních nákladů k jednotlivým zakázkám je tedy dalším navrženým doporučením provést:

- 1) Výpočet skutečné procentní sazby režie výrobní a správní u jednotlivých zakázek.**
- 2) Porovnání vypočtené skutečné sazby režii s aktuálně nastavenými sazbami režii momentálně využívaných v rozpočtech staveb a sledování odchylek.**
- 3) Roztřídění změn sazeb režii dle velikosti rozsahu objemu stavebních prací.**

1) Pro výpočet nákladů stavebních prací bych použil kalkulační vzorec, který se obecně využívá ve stavebnictví a který má jasně stanovenou strukturou, viz vzorec (12) na straně 48 v teoretické části práce. V kterém se náklady dělí na přímé (materiál, mzdy a OPN) a nepřímé, které se podrobněji člení na režie správní a režie výrobní. Pro jejich výpočet bych využil upravené vzorce (13) pro sazbu režie výrobní a (15) pro sazbu režie správní.

Pro výpočet sazby režie výrobní:

$$s_{rv} = \frac{Rv}{PZN} \times 100 (\%) \quad kde \quad PZN = M + S + O + SZP \quad (13)$$

Pro výpočet sazby režie správní:

$$s_{rs} = \frac{Rs}{ZNV} \times 100 (\%) \quad kde \quad ZNV = M + S + O + SZP + Rv \quad (15)$$

Základny pro výpočet se mohou u momentálně dostupných rozpočtových programů mírně lišit (třeba co zahrnují OPN v programu KROS 4 a BuildPoweru), ovšem základ je u všech stejný a navíc si lze dnes vzorce v rozpočtových programech upravovat na míru dané firmy.

2) Výsledné hodnoty sazeb režii získané z výpočtů skutečných nákladů konkrétních zakázek (staveb) by se měly evidovat a porovnat se s plánovanými sazbami dosaženými do rozpočtů daných staveb. Zaznamenávány by také měly být dosažené odchylky sazeb plánovaných od skutečně dosažených. Pro přehlednost dosažených výsledků a sledování jejich průběhu by měly být hodnoty zpracovány a vloženy do přehledných tabulek, viz níže ukázka tab. 6.7.

Číslo zakázky	Typ stavby	Režie výrobní			Režie správní		
		Plán s_{rv} [%]	Skut. s_{rv} [%]	Odchylka [%]	Plán s_{rs} [%]	Skut. s_{rs} [%]	Odchylka [%]
1.	...						
2.	...						
...	...						

Tabulka 6.7 Návrh ukázky tabulky [zdroj, zpracování: vlastní]

Na základě skutečně dosažených režijních nákladů a z nich vypočtených sazeb režii a jejich odchylek od plánu, lze nastavit nové hodnoty procentuálního vyjádření výrobních a správních režijních nákladů. Ty budou použity při realizaci dalších naplánovaných staveb (zakázek).

Jelikož je pro stavebnictví příznačné, že v podstatě každá stavba je svým způsobem jedinečná a to především podmínkami, jelikož se mění místo realizace. S naměřenými hodnotami odchylek by se měla také hledat a zaznamenávat i jejich příčina, aby následné vyhodnocení naměřených hodnot a následné nové nastavení sazeb, neovlivnila mimořádná, pravděpodobně neopakovatelná událost. Pro přehlednost taktéž v tabulce, viz tab. 6.8.

Číslo zakázky	Příčina odchylky	Odchylka [%]
1.		
2.		
...		

Tabulka 6.8 Návrh ukázky tabulky [zdroj, zpracování: vlastní]

3) Firma se zabývá stavebními pracemi různého typu, od menších rekonstrukcí přes výstavbu rodinných domů až po realizaci domů bytových. Prováděné stavby se také liší velikostí finančního objemu potřebného pro realizaci zakázek. Proto univerzálně nastavené sazby režii, ač vypočtené, by nebyly dostačující. Dalším doporučeným návrhem je tedy rozřídění skutečně vypočtených hodnot sazeb režii do kategorií a přiřazovat režijní sazby dle charakteru konkrétní zakázky a finančního objemu potřebného na její realizaci, podle nastavených kategorií.

Pro řádné a funkční nastavení kategorií dle charakteru zakázky je zapotřebí pravidelná evidence skutečných režijních nákladů zakázek (staveb), které by poskytovaly dostatek hodnot. Tento krok by tedy vyžadoval především čas, důslednou evidenci, dostatek stavebních děl a jejich charakteristiku.

6.6.3 Průběžná kontrola výroby a změn v předchozích subsystémech

Pro efektivní řízení nákladů v rámci manažerského účetnictví je podstatné využití další větve ekonomického řízení nákladů, tedy controllingu. V controllingu by mělo v rámci celopodnikového hlediska docházet k optimalizaci plánů vycházejících z ostatních subsystému MÚ, především z údajů vnitropodnikového účetnictví a kalkulací nákladů. V rámci nákladového controllingu by mělo docházet k porovnávání plánů se skutečně dosaženými hodnotami, kontrolovat a vyhodnocovat dosažené skutečné náklady s plánem (odchylky) a nabízet řešení vedoucí k eliminaci odchylek.

Ve firmě probíhá nákladový controlling ve dvou rovinách a to průběžně po oddílech dle stavebního rozpočtu, srovnáním položkového rozpočtu se spárovanými výdejkami s fakturami, a po dokončení stavby.

Další navržená doporučení se týkají obou rovin, tedy jak průběžného nákladového controllingu a tak výsledného. Jsou jimi:

- 1) **Přidání kontroly průběžné rozestavěnosti.**
- 2) **Úprava výsledného nákladového controllingu v návaznosti na již navržené doporučení.**

1) První nákladový controlling využívá ve srovnání údaje z finančního účetnictví a fakturací. Nevýhodou tohoto systému controllingu je hlavně dlouhá doba splatnosti faktur, která obecně zaujímá dobu v řádech týdnů až měsíců. Z hlediska pružného reagování na vývoj realizace stavby a s ním spojenou změnou výše nákladů je takto nastavený nákladový controlling nevyhovující. Proto by **náklady stavby měly být zaznamenávány v průběhu dle průběžné rozestavěnosti**, tedy dle tzv. odvedené výroby, prostřednictvím výdejek materiálu, pracovních lístků a soupisu provedených prací ve vystavených fakturách dodavateli. Také by bylo vhodné provádět kontroly v kratším časovém úseku dle charakteristiky stavby, například měsíčně dle dohodnutého způsobu fakturace, nebo lépe po technologických celcích (etapách) výstavby, pak takto sečtené náklady porovnávat s plánem. Tak, aby bylo možné pružně reagovat na změny nákladů. Následný nákladový controlling po oddílech, který je momentálně veden, by pak sloužil k ověření správnosti. Firma měla navíc z provedené finanční analýzy nevyhovující dobu obratu závazků vůči době obratu pohledávek, bylo by proto vhodné, aby byly v rámci controllingu ověřovány doby splatnosti faktur.

Vhodné řešení vedení a řízení nákladů na zakázce a celkově řízení nákladů v rámci controllingu ve firmě poskytují ERP systémy (Enterprise Resource Planning), neboli podnikový informační systém. V rámci zachování kompatibility s momentálně poskytovanými položkovými rozpočty, lze využít program INFOpower, taktéž od společnosti RTS, a. s. Jelikož by toto řešení mohlo být pro firmu příliš nákladné a předimenzované, díky mnoho dalším funkcím, doplňuji možný další návrh řešení vedení nákladového controllingu odvedené výroby opět v přehledné tabulce (viz tab. 6.9 níže), doplňuji, že se jedná o doporučený návrh, který by se měl průběžně upravovat dle potřeb výstavby a dané zakázky.

Kontrola nákladů odvedené výroby

Zakázka č.

odpovědná osoba: _____

dne: _____

Technologická etapa č.

podpis: _____

Evidence nákladu	Datum	Skutečné náklady				Skutečné náklady celkem	Náklady projektových změn
		materiál	mzdy	subdodávky	ostatní		
... Kč	... Kč	... Kč	... Kč	... Kč	... Kč
...
...
...

Náklady projektových změn	... Kč
Plánované náklady	... Kč
Plánované náklady + projektované změny celkem	... Kč
Skutečné náklady celkem	... Kč
Odchylka skut. od plánu	... Kč

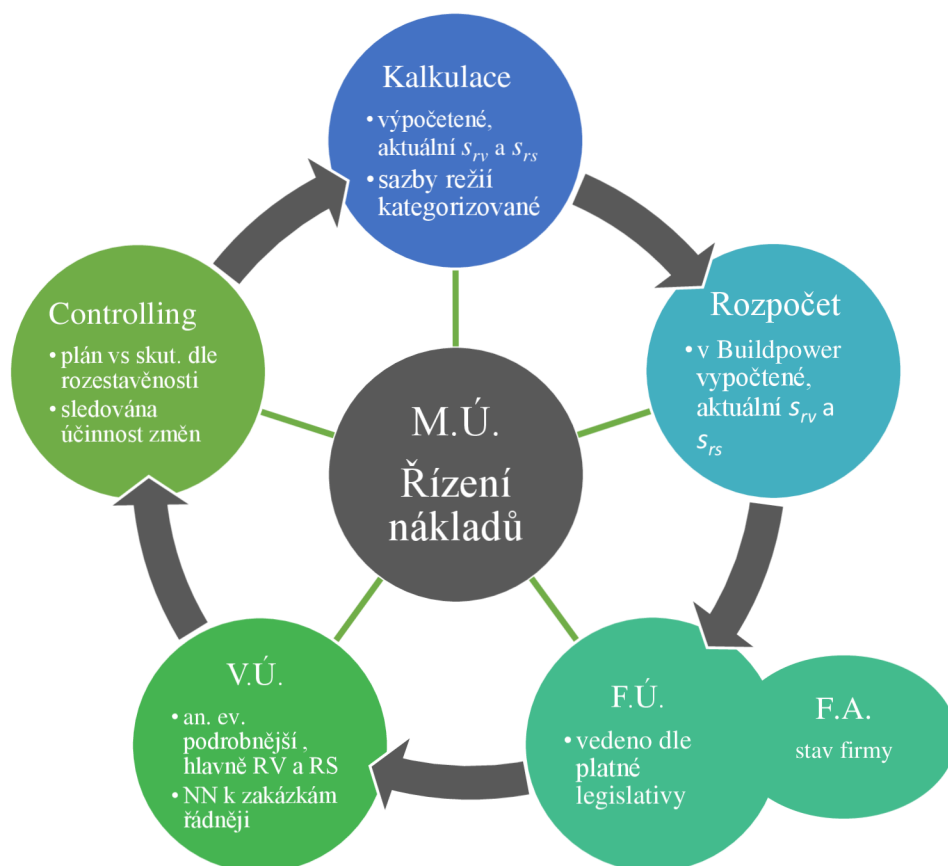
Tabulka 6.9 Návrh tabulky kontroly nákladů odvedené výroby [zdroj, zpracování: vlastní]

2) S ohledem na předchozí návrhy doporučených změn by se další navržené doporučení týkalo controllingu po dokončení stavby. Dosavadní nastavení subsystémů a jejich vypovídací schopnost neumožňovala podrobnější rozbor odchylek, ovšem **při implementování doporučených změn by mělo následovat i měření jejich efektivnosti**. Zejména nové rozčlenění analytické evidence a účinnosti, s jakou jsou náklady přiřazovány k jednotlivým zakázkám. Na základě vyhodnocení by mělo dojít k optimalizaci účtů, popřípadě jejich rozšíření pro přesnější roztřídění a přiřazování. Při porovnávání skutečně dosažených nepřímých nákladů s plánovanými by mělo, jak už bylo řečeno výše u změn kalkulací, docházet k přehledné evidenci odchylek, studování

jejich příčin. Při nastavování nových sazeb by ovšem mělo docházet i ke korekcím s ohledem na změny v tržním prostředí.

6.6.4 Výsledný upravený model řízení nákladů ve firmě

Níže je uveden výsledný model řízení nákladů ve firmě v rámci manažerského účetnictví s implementovanými navrženými doporučeními, které se týkaly zejména vnitropodnikového účetnictví, kalkulací a s ním spojených stavebních rozpočtů a v neposlední řadě na výše zmíněné subsystemy MÚ navazujícího nákladového controllingu, viz obr. 6.11.



Obrázek 6.11 Upravené řešení v modelu řízení nákladů ve stavební firmě v rámci manažerského účetnictví [zdroj, zpracování: vlastní]

ZÁVĚR

Tématem prolínajícím celou touto diplomovou prací bylo „Řízení nákladů ve stavebním podniku pomocí manažerského účetnictví.“ Cílem práce tedy bylo definování manažerského účetnictví a poukázání na jeho možnosti v rámci řízení nákladů, s následným výstupem v podobě návrhu aplikace modelu řízení nákladů ve vybraném stavebním podniku s využitím manažerského účetnictví.

Proto v rámci práce byly nejprve načerpány teoretické znalosti související s manažerským účetnictvím a jeho využitím při řízení nákladů ve stavebním podniku, které byly využity při tvorbě teoretické části práce. Tedy charakteristice stavebního podniku, řízení nákladů, uvedením účetnictví se zaměřením na manažerské účetnictví a popisem všech jeho subsystémů, kterými jsou finanční účetnictví, finanční analýza, kalkulace, rozpočty, vnitropodnikové účetnictví a v neposlední řadě controlling.

Po nabytých vyčerpávajících teoretických poznatcích následovalo už jen jejich využití v praktické části práce. Nejprve byla uvedena stavební firma, která souhlasila se spoluprací, a která poskytla potřebné informace a výkazy k analýze momentálního stavu jednotlivých subsystémů firmy. Těmi byly finanční účetnictví a s ní související finanční analýza, kalkulace spolu se stavebními rozpočty, vnitropodnikové účetnictví a controlling. Po prozkoumání současného modelu řízení nákladů v rámci manažerského účetnictví a stavu jednotlivých subsystémů, bylo nalezeno několik na sebe navazujících nedostatků. Těmi hlavními byly zejména nedostatečná analytická evidence nákladů a jejich nepřesné přiřazování k jednotlivým zakázkám ve vnitropodnikovém účetnictví a podceněný význam nepřímých nákladů ve formě odhadnuté univerzální sazby režii bez ohledu na charakter zakázky v kalkulacích a na předchozí nedostatky navazující nepružný controlling, vycházející z pozdě dodaných a nedostačujících podkladů.

Na základě zjištěných nedostatků bylo doporučeno několik podpůrných návrhů v modelu řízení nákladů. První návrhy byly zaměřeny na přehlednější rozřazení nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví, především pak na rozštěpení některých analytických účtů, rozřazení režijních nákladů na účty správní a výrobní, dále pak řádné přiřazení nákladů k jednotlivým zakázkám, kde byla navržena podpůrná evidence, například ve formě knihy jízd či nové podrobnější evidence pracovních výkonů a vedení nepřiraditelných nákladů samostatně a také jejich rozdělení mezi jednotlivé zakázky procentuálně, dle jejich finančního objemu k celkovým nákladům. Další návrhy byly zaměřeny na podrobnější kalkulaci zakázek, zejména se zaměřením na výpočty sazby režii výrobní a správní. Porovnání skutečných režijních nákladů s plánem, změření odchylek a navrhnutí nového plánu. Dále bylo doporučeno rozřídění přiřazovaných sazeb do kategorií dle objemu a charakteru stavebních prací. Poslední návrhy byly

zaměřeny na průběžnou kontrolu rozestavěnosti po technologických etapách výstavby pro pružnější reakce firmy při realizaci zakázky. Dále také úprava controllingu v návaznosti na předchozí návrhy, kontrola jejich efektivnosti, zda poskytují informace v požadované míře, následované korekcí a rozšiřování návrhů, jelikož vývoj vnitropodnikového systému není jednorázová záležitost, ale měl by se vyvíjet a upravovat dle dlouhodobých potřeb firmy.

Dle výše zmíněných doporučených opatření byl navržen upravený model řízení nákladů ve stavební firmě. Navrhované změny týkající se jednotlivých subsystémů manažerského účetnictví by měly vedení firmy poskytnout širší povědomí o probíhajících firemních nákladech, díky kterým by tak mohla firma efektivněji řídit své náklady a pružněji reagovat na změny na trhu při nabízení svých služeb.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] PETŘÍK, Tomáš. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [2] KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [3] POPESKO, 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.
- [4] LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- [5] 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.
- [6] SKÁLOVÁ, Jana. Podvojně účetnictví .. Praha: Grada, 1992-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0423-9.
- [7] FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [8] NOVOTNÝ, Pavel, Věra RUBÁKOVÁ a Pavel HROUDA. Účetnictví pro úplné začátečníky .. Praha: Grada Publishing, 2007. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0429-1.
- [9] RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 5., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-5534-2.
- [10] Příručka rozpočtáře: rozpočtování a oceňování stavebních prací. Praha: ÚRS Praha, 2013. ISBN 978-80-7369-506-4.
- [11] KOČMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha, 2013. Monografie (Linde). ISBN 9788072019328.
- [12] Řízení stavebních zakázek - vybrané problémy k řešení a podpora IT | 11-12/09 | časopis Stavebnictví | Expodata Brno. Časopis stavebnictví | Expodata Brno [online]. Copyright © 2007 [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: https://www.casopisstavebnictvi.cz/rizeni-stavebnich-zakazek-vybrane-problemy-k-reseni-a-podpora-it_N2837
- [13] 89/2012 Sb. Občanský zákoník (nový). Zákony pro lidi - Sbíрка zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

- [14] 455/1991 Sb. Živnostenský zákon. Zákony pro lidi - Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-455>
- [15] Osoby. Úvodní stránka [online]. Copyright © 2013 [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/obecna-cast/zakladni-instituty/osoby>
- [16] Úvodní stránka [online]. Copyright © [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/pravnicke-osoby.pdf>
- [17] Obecně. Úvodní stránka [online]. Copyright © 2013 [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/obchodni-korporace/obecne>
- [18] 90/2012 Sb. Zákon o obchodních korporacích. Zákony pro lidi - Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>
- [19] Společnost s ručením omezeným | Survival Kit 2016. [online]. Copyright © 2014 RRAJM [cit. 28.12.2017]. Dostupné z: <http://survival.rrajm.cz/cz/survival-kit/ii-pravni-uprava-podnikani-zalozeni-obchodnich-spolecnosti/spolecnost-s-rucenim-omezenym/>
- [20] VÍTKOVÁ, Eva. *Tvorba modelu řízení nákladů na stavební zakázce v rámci manažerského účetnictví stavebního podniku*. Brno: VUT FAST Brno, 2007. Disertační práce.
- [21] HANUŠOVÁ, Helena. Manažerské účetnictví [přednáška]. Brno: VUT v Brně, Fakulta stavební, Ústav stavební ekonomiky a řízení.
- [22] TICHÁ, Alena. *Ceny ve stavebnictví I* [přednáška]. Brno: VUT v Brně, Fakulta stavební, Ústav stavební ekonomiky a řízení.
- [23] TICHÁ, Alena. *Rozpočtování a kalkulace ve výstavbě*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2008. ISBN 978-80-7204-587-7.
- [24] Kniha jízd. business.center.cz [online]. Copyright © 1998 [cit. 05.01.2018]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/sablony/s172-kniha-jizd.aspx>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

a. s.	akciová společnost
ABC	kalkulace podle aktivit (Activity-based costing)
ABC/M	procesní řízení podle aktivit (Activity Based Costing/Management)
CF	peněžní tok
CSO	cena stavebního objektu
ČNB	České národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EAT	čistý zisk
EBIT	zisk před odečtením úroků a daní
EBT	zisk před zdaněním
ERP	plánování podnikových zdrojů (Enterprise Resource Planning)
EU	Evropská unie
FÚ	finanční účetnictví
H	přímý materiál
HSV	hlavní stavební výroba
HV	hospodářský výsledek
k. s.	komanditní společnost
KFM	krátkodobý finanční majetek
KP	krátkodobé pohledávky
Li	okamžitá likvidita
Lii	pohotová likvidita
Liii	běžná likvidita
M	přímé mzdy
MÚ	manažerské účetnictví
O	ostatní náklady
OM	oběžný majetek

OPN	ostatní přímé náklady
PHM	pohonné hmoty
PSV	přidružená stavební výroba
PZN	přímé zpracovací náklady
ROA	rentabilita celkového kapitálu
ROE	rentabilita vlastního kapitálu
ROS	rentabilita tržeb
RS	režie správní
RV	režie výrobní
S	náklady na stroje
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
s_{rs}	sazba režie správní
s_{rv}	sazba režie výrobní
SZP	sociální a zdravotní pojištění
THP	technickohospodářský pracovník
TSKP	Třídník stavebních konstrukcí a prací
UK	Velká Británie
US GAAP	americké všeobecně uznávané účetní zásady (US Generally Accepted Accounting Principles)
USA	Spojené státy americké
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
VK	vlastní kapitál
VRN	vedlejší rozpočtové náklady
VÚ	vnitropodnikové účetnictví
Z	zisk
ZN	zpracovací náklady
ZNV	zpracovací náklady výroby
ZOK	Zákon o obchodních korporacích
ZRN	základní rozpočtové náklady
ZSV	základní stavební výroba
ZTI	zdravotně technická instalace

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 2.1 Pojetí nákladů	20
Obrázek 2.2 Celkové a jednotkové variabilní náklady	24
Obrázek 2.3 Celkové a jednotkové fixní náklady	24
Obrázek 3.1 Vzájemné vztahy v účetnictví v ČR	27
Obrázek 3.2 Rozdělení dle uživatelů účetních informací	28
Obrázek 4.1 Možné subsystémy podniku z kterých může MÚ čerpat.....	30
Obrázek 5.1 Elementární metody finanční analýzy	35
Obrázek 5.2 Jednookruhová organizace účetnictví	41
Obrázek 5.3 Dvouokruhová organizace účetnictví	42
Obrázek 5.4 Zakázková metoda	44
Obrázek 5.5 Kalkulační systém.....	46
Obrázek 5.6 Absorpční a Neabsorpční kalkulace	47
Obrázek 5.7 Strukturování rozpočtů SO	51
Obrázek 5.8 Ukázka položkového rozpočtu	51
Obrázek 5.9 Rozbor položky v rozpočtu.....	52
Obrázek 5.10 Systém podnikových rozpočtů.....	55
Obrázek 5.11 Fáze systému řízení	56
Obrázek 6.1 Bytový dům Sochorova	59
Obrázek 6.2 Rodinné domy Syrovice	60
Obrázek 6.3 Komunikace Syrovice.....	60
Obrázek 6.4 Bytový komplex Šlapanice.....	61
Obrázek 6.5 Pivovar v Sokolnicích po rekonstrukci.....	61

Obrázek 6.6 Organizační struktura firmy Prestav spol. s r. o.	62
Obrázek 6.7 Stávající model řízení nákladů ve stavební firmě v rámci manažerského účetnictví	84
Obrázek 6.8 Návrhy řešení v modelu řízení nákladů ve stavební firmě v rámci manažerského účetnictví	85
Obrázek 6.9 Vzor Kniha jízd	88
Obrázek 6.10 Vzor Pracovní lístek	89
Obrázek 6.11 Upravené řešení v modelu řízení nákladů ve stavební firmě v rámci manažerského účetnictví	96

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Seznam tabulek

Tabulka 2.1 Základní charakteristiky finančního a manažerského pojetí nákladů	21
Tabulka 2.2 Příklad klasifikace nákladů	25
Tabulka 6.1 Ukazatele likvidity při využití vzorců.....	65
Tabulka 6.2 Ukazatele zadluženosti.....	69
Tabulka 6.3 Ukazatele rentability	71
Tabulka 6.4 Ukazatele obratovosti.....	72
Tabulka 6.5 Horizontální analýza	75
Tabulka 6.6 Vertikální analýza	76
Tabulka 6.7 Návrh ukázky tabulky	93
Tabulka 6.8 Návrh ukázky tabulky	93
Tabulka 6.9 Návrh tabulky kontroly nákladů odvedené výroby	95

Seznam grafů

Graf 6.1 Hodnoty ukazatele běžné likvidity	66
Graf 6.2 Hodnoty ukazatele pohotové likvidity	67
Graf 6.3 Hodnoty ukazatele okamžité likvidity	68
Graf 6.4 Hodnoty ukazatelů likvidit.....	68
Graf 6.5 Hodnoty ukazatelů doby obratu pohledávek a závazků.....	73

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Účetní výkazy firmy Prestav spol. s r. o. sestavené k 31. 12. 2013

Příloha č. 2 Účetní výkazy firmy Prestav spol. s r. o. sestavené k 31. 12. 2014

Příloha č. 3 Účetní výkazy firmy Prestav spol. s r. o. sestavené k 31. 12. 2015

Příloha č. 4 Účetní výkazy firmy Prestav spol. s r. o. sestavené k 31. 12. 2016