

ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ VE SPOLEČNOSTI XY

Petra Kalivodová

Bakalářská práce

2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra KALIVODOVÁ**
Osobní číslo: **M081580**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza řízení nákladů a nákladových kalkulací ve společnosti XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte rozbor literárních pramenů pojednávajících o nákladech z hlediska jejich řízení a kalkulačních metodách.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů, současného stavu řízení a kalkulací nákladů ve společnosti XY.
- Zhodnoťte na základě výsledků analýzy přednosti a nedostatky současného stavu řízení a kalkulací nákladů ve společnosti XY.
- Na základě analýzy navrhněte doporučení pro zlepšení současného stavu řízení nákladů ve společnosti XY.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran

Rozsah příloh: 1 příloha

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

[1] KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

[2] LAZAR, J. Manažerské účetnictví: Kontrola a řízení nákladů v praxi. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.

[3] OGER, B., FIBÍROVÁ, J. Řízení nákladů. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6.

[4] SYNEK, M., a kol. Podniková ekonomika. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1999. 456 s. ISBN 80-7179-228-4.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: 24. června 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. srpna 2011

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

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

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

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

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

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

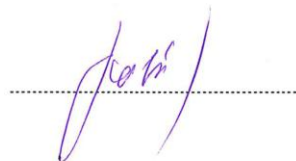
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení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

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

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně, 15. 8. 2019



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

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

ABSTRAKT

Abstrakt v českém jazyce

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu řízení nákladů a nákladových kalkulací ve společnosti XY, spol. s r. o. Cílem bakalářské práce je provedení podrobné analýzy nákladů a kalkulace zakázky. Bakalářská práce se skládá ze dvou částí a to teoretické a praktické. Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů pojednávajících o nákladech a kalkulacích nákladů. Praktická část zahrnuje představení společnosti, rozbor nákladů společnosti a kalkulaci zakázky. Na základě výsledků analýz jsou v závěru navržena doporučení pro zlepšení současného stavu řízení nákladů.

Klíčová slova: náklady, analýza, kalkulace

ABSTRACT

Bachelor thesis focuses on the analysis of cost management and cost calculation in society XY, et al. Ltd. The thesis is a detailed cost analysis and calculation order. This thesis consists of two parts and that the theoretical and practical. The theoretical part contains an analysis of literature, relating to costs and calculation, varnishes costs. The practical part includes the introduction of the company, cost analysis and calculation of the order. Based on the results of analysis are designed at the close of the recommendations for improving the current state of cost management.

Keywords: cost, analysis, calculation

Na začátku bakalářské práce bych chtěla poděkovat panu Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za všechny připomínky a rady. Dále bych chtěla poděkovat paní Martině Bílé – Hromadové za cenné informace.

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

OBSAH

ÚVOD.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST.....	12
1 NÁKLADY.....	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Pojetí z hlediska finančního účetnictví	13
1.1.2 Pojetí z hlediska nákladového účetnictví	14
1.1.3 Pojetí z hlediska manažerského účetnictví.....	14
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ A JEJICH VÝZNAM.....	16
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2.1 Třídění nákladů ve vztahu k útvarům.....	17
2.2.2 Třídění nákladů podle výkonů	19
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	20
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE JEJICH ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	20
2.4.1 Variabilní náklady	20
2.4.2 Fixní náklady.....	21
2.4.3 Smíšené náklady.....	24
2.5 KLASIFIKAČNÍ ANALÝZA	24
2.6 STANOVENÍ BODU ZVRATU	25
3 KALKULACE NÁKLADŮ	26
3.1 DRUHY KALKULACE	27
3.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	28
3.2.1 Typový kalkulační vzorec	28
3.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec	29
3.2.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	29
3.2.4 Dynamická kalkulace	30
3.2.5 Kalkulace stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	31
3.3 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE.....	32
3.3.1 Kalkulace dělením.....	32
3.3.2 Kalkulace s ekvivalentními čísly	32
3.3.3 Přírážková kalkulace	32
3.3.4 Kalkulace vázaných výkonů	33
3.3.5 Zakázková kalkulace	33
3.3.6 Fázová kalkulace	34
3.3.7 Postupná kalkulace.....	34
3.3.8 Dynamická kalkulace	34
3.4 METODY NEABSORPČNÍ KALKULACE.....	34
3.4.1 Kalkulace variabilních nákladů.....	34
3.4.2 Metoda ABC	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	35
4 CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ	36

4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	36
4.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	36
4.3	VÝVOJ SPOLEČNOSTI A JEJÍ STRATEGICKÉ CÍLE	37
4.4	POPIS ČINNOSTI V SOUČASNOSTI.....	38
4.5	CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ.....	39
5	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, SPOL. S. R. O.....	41
5.1	VÝVOJ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ ZA OBDOBÍ 2007-2009.....	41
5.2	STRUKTURA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, SPOL. S. R. O.	42
5.3	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	43
5.4	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	47
5.5	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	48
5.5.1	Analýza nákladů za jednotlivá střediska 2007-2009.....	49
5.6	STANOVENÍ BODU ZVRATU SPOLEČNOSTI	53
5.7	SHRNUTÍ KLASIFIKAČNÍ ANALÝZY A BODU ZVRATU SPOLEČNOSTI	54
6	KALKULACE NÁKLADŮ, KALKULACE ZAKÁZKY	56
6.1	KALKULACE ZAKÁZKY SPOLEČNOSTI XY, SPOL. S. R. O.	56
6.2	PROCES ZAKÁZKY	56
6.3	KALKULACE ZAKÁZKY	57
6.3.1	Spotřeba materiálu	57
6.3.2	Mzdové náklady	57
6.3.3	Odvody	57
6.3.4	Náklady na stroje.....	57
6.3.5	Správní režie.....	57
6.3.6	Výrobní režie.....	58
6.3.7	Externí služby.....	58
6.3.8	Zisk.....	58
6.3.9	Vyčíslení režijních nákladů na 1 Kč VN stavební produkce	59
6.4	KALKULACE VYBRANÉ DÍLČÍ ZAKÁZKY	59
6.4.1	Fáze výstavby rodinného domu	59
6.4.2	Činnost stavebního dozoru	60
6.5	KALKULACE DÍLČÍ ZAKÁZKY RODINNÉHO DOMU.....	61
7	DOPORUČENÍ.....	66
7.1	NÁKLADOVÉ STŘEDISKO - PENZION LUHAČOVICE, PRONÁJEM NEMOVITOSTI BÍLOVEC U BRNA	66
7.2	KOOPERACE S JINÝMI SPOLEČNOSTMI	66
7.3	KALKULACE ZAKÁZEK SPOLEČNOSTI	67
7.4	OHODNOCOVÁNÍ PRACOVNÍKŮ.....	67
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	69
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72
	SEZNAM TABULEK.....	73

SEZNAM PŘÍLOH.....74

ÚVOD

Analýza řízení nákladů a nákladových kalkulací ve společnosti je významným nástrojem podniků a nedílnými podklady pro rozhodování společnosti. Výsledky jednotlivých analýz je managementu základem pro rozhodování v zásadních otázkách týkající se většinou plnění strategických cílů společnosti. Bez analýzy nákladů by podnik nemohl relevantně rozhodovat o dalším konání a jednání společnosti.

Cílem mé bakalářské práce je provést analýzu nákladů, jejich vývoje a řízení a na základě výsledků analýzy zhodnotit dosavadní stav společnosti.. Dále zjistit jakým způsobem společnost provádí kalkulaci zakázky, zjistit případné problémy a navrhnout doporučení.

Bakalářská práce se bude skládat 4 kapitol, přičemž v první kapitole se budu zabývat samotným představením společnosti XY, spol. s. r. o. Druhá kapitola bude pojednávat o nákladech společnosti, kde provedu rozbor nákladů společnosti. Ve třetí kapitole přiblížím problematiku týkající se metod kalkulace společnosti, která je využívána pro kalkulaci zakázky. Ve čtvrté kapitole provedu rozbor návrhů pro další zlepšení sledování nákladů společnosti XY, spol. s. r. o.

Při zpracování této práce budu vycházet nejen z dostupné literatury a pramenů, ale také z internetových stránek a z firemních zdrojů společnosti XY, spol. s. r. o.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Je známo mnoho teorií pro vyjádření pojmu nákladů. Definice Miloslava Synka zní: „*Náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, vč. Dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.*“ [4]

Tato definice formuluje pojetí nákladů ve finančním účetnictví. Ekonomické pojetí nákladů se zcela liší, jelikož charakterizuje to, co bylo skutečně obětováno.

Ekonomickými náklady mohou být např. úroky z vlastního kapitálu, ušlá mzda podnikatele. Ekonomické náklady slouží především i pro výpočet ekonomického zisku, který představuje rozdíl výnosů a ekonomických nákladů. [1,4]

Náklady vždy **musí souviset** s výnosy příslušného období. Je třeba, aby byla zajištěna konkrétní a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. Tento vztah zabezpečuje tzv. **časové rozlišení nákladů a výnosů**. Toto rozlišení vyplývá ze Zásady nezávislosti účetních období, které vyžaduje, abychom do účetnictví zanesly N a V, které časově a věcně souvisejí s příslušným obdobím.

1.1 Pojetí nákladů

Náklady lze tedy pojímat z mnoha hledisek a to z hlediska finančního účetnictví, nákladového účetnictví a manažerského účetnictví.

1.1.1 Pojetí z hlediska finančního účetnictví

Ve finančním účetnictví představují náklady pro potřeby externích uživatelů skutečně spotřebované hodnotově vyjádřené ekonomické zdroje, které se staly součástí prodaných výkonů, chápané ve smyslu hodnotově vyjádřeného (dočasného) snížení vlastního kapitálu. Externími uživateli se rozumí vlastníci, dodavatelé, odběratelé, investoři, banky, zaměstnanci, burzy, ostatní účastníci finančního a kapitálového trhu.

Toto pojetí je pochopitelně charakteristické značnou volností k předmětu činnosti podnikatelského procesu - k výkonům, a to zejména v případě, kdy je v konečné podobě uživateli prezentována nákladová skladba výsledku v druhovém členění.

Transformace do výkazu zisků a ztrát má za cíl vykázat v dané struktuře vrcholové kritérium výkonnosti podnikatelského subjektu. [1, 4, 8]

1.1.2 Pojetí z hlediska nákladového účetnictví

Dle Synka „*nákladové (provozní) účetnictví tvoří soustava analytických účtů, na kterých se nemusí účtovat podvojně a které slouží především vnitropodnikovému řízení. Je úzce spojeno s kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů, kontrolní činností apod.*“ [8]

Tedy nákladové účetnictví je spíše zaměřeno na výkony, střediska a také na procesy. Umožňuje zachytit zvláště související náklady, výnosy a zisk určitých produktů a poskytuje manažerům monitorovat a hodnotit reálněji nákladovost a profitabilitu jednotlivých výrobků a i jejich ziskový přínos ke konečné produkci společnosti. [7,8]

1.1.3 Pojetí z hlediska manažerského účetnictví

Oproti nákladům z hlediska finančního účetnictví pracuje manažerské účetnictví s náklady ekonomickými – skutečnými, relevantními.

Ekonomické náklady zahrnují i tzv. oportunitní náklady. Jedná se o ušlý výnos, který by mohl být použit na lepší ušlou alternativu.

Pro manažerské účetnictví je nezbytné náklady posuzovat z hlediska potřeb interních uživatelů. Interními uživateli se rozumí manažeři a řídicí pracovníci. Tito považují náklady za vynaložené hodnotově vyjádřené ekonomické zdroje bezprostředně spojené s výkony podnikatelského procesu, které požaduje zákazník.

Náklady se vymezují v manažerském účetnictví jako účelná a účelová spotřeba ekonomických zdrojů v hodnotovém vyjádření. Je na ně pohlíženo ze dvou pojetí, z hlediska účelovosti a účelnosti.

Účelovost zdůrazňuje cílové zaměření každého vynaložení nákladů, kdy určitý konkrétní výkon vystupuje jako konečná příčina vzniku vynaložených nákladů.

Účelnost vyjadřuje ekonomickou přiměřenost a racionalitu vynaložených nákladů, ekonomickou potřebnost a užitečnost připraveného sortimentu i množství výkonů pro zákaznickou segmentaci. [1, 3, 8]

Abychom mohli náklady identifikovat a následně řídit, je nutné je podrobněji třídit. Náklady podniku třídíme podle druhů, podle účelu, podle závislosti na změnách objemu výroby. [2, 3] Toto členění objasním v následující kapitole.

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ A JEJICH VÝZNAM

Pro efektivní a účinné rozhodování je zapotřebí důkladně zachytit podstatu a vznik jednotlivých nákladů v podniku. Z tohoto důvodu se náklady klasifikují dle různých hledisek.

2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění umožňuje vazbu plánu nákladů na dílčí plány podniku. Toto členění odpovídá peněžně vyjádřené struktuře a výši primárních ekonomických zdrojů vynaložených na určité vstupy. [1, 2]

Druhové členění je jedno z nejběžnějších, nerozlišuje bezprostředně účel vynaložených nákladů. Neposkytuje tedy dostatečné informace pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti využití ekonomických zdrojů. Setkáváme se s ním ve finančním účetnictví. [1, 2]

Za základní nákladové druhy, které jsou položkami finančního účetnictví, lze považovat:

- Spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- Osobní náklady (mzdy, platy, provize, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady),
- Odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- Finanční náklady (nákladové úroky aj.).

Druhové členění je základním tříděním v plánu nákladů a ve výkaze zisku a ztrát podniku a poskytuje údaje pro řadu podnikových rozborů. Příkladem může být odpisy na plán investic a hmotného investičního majetku, spotřeba na plán zásobování atd. [1, 2, 8]

Poskytuje základní informace o příslušných ekonomických vstupech a tím i o vztahu podniku a jeho okolí. Dále zajišťuje vazby hlavního podnikového rozpočtu k ostatním plánům rozpočtu. [2,7]

Jak již jsem zmínila na začátku této kapitoly, druhové členění je členění nákladů dle nákladových druhů.

Nákladové druhy, které vstupují do podniku lze charakterizovat:

- Náklady prvotní – náklady, které jsou zachyceny v okamžiku při jejich vstupu do podniku
- Náklady externí – náklady, které vznikají spotřebou výrobků, služeb a prací externích dodavatelů
- Náklady jednoduché – náklady, které nelze členit na jednodušší položky

Pro manažerské účely lze použít dalších nákladových druhů, např. úroky z vlastního kapitálu, podnikatelskou mzdu¹ a jiné oportunitní náklady². Tyto náklady jsou nazývány kalkulačními nákladovými druhy.

2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje vztah k vlastní příčině vzniku nákladů, jejich objektům a nositelům. Základním charakteristickým rysem nákladů je účelovost. Účelovost vyjadřuje určitý pojem, kdy každý vznik nákladů musí být doložen konkrétně vymezeným účelem. [7, 8]

Účelové třídění nákladů slouží k hodnocení přiměřenosti spotřeby vzniklých nákladů. Je rozhodující pro zajišťování hospodárnosti výroby jednotlivých výrobků, vnitropodnikových útvarů i celého podniku. Třídění nákladů dle účelu je používáno dvojího třídění – podle útvarů a podle výkonů. [7]

2.2.1 Třídění nákladů ve vztahu k útvarům

Sleduje náklady podle středisek. Náklady reálně vznikají v organizačních útvarech, kde se uskutečňuje příslušná dílčí transformace.

Tedy hovoříme o třídění nákladů dle místa vzniku. Řízení nákladů z tohoto hlediska monitoruje dva základní cíle:

¹ Podnikatelská mzda je mzda vlastníka společnosti vyplývající z jeho podnikatelské činnosti.

² Oportunitní náklady jsou náklady ušlý výnos, které by mohl být použit na lepší alternativu.

- a) Zabezpečení optimálních proporcí při organizaci daného procesu na základě vztahů mezi jednotlivými útvary;
- b) Optimální využití potenciálních možností každého útvaru [2,7, 9]

Soustava odpovědnostních útvarů je vytvářena na základě vymezení působnosti rozhodovacích pravomocí a odpovědnosti.

Zjišťování a vyhodnocování nákladů podle odpovědnosti charakterizují základní pravidla. Ty zní, že všechny vstupy se musí oceňovat předem stanovenými cenami, aby nedocházelo k deformaci vstupujících nákladů.

Dalším pravidlem je ta skutečnost, že rozdíly v hospodárnosti, které pronikly do daného útvaru v průběhu jeho činnosti vinou jiných útvarů (např. vynaložená mzdy na zpracování polotovaru s vnitřní vadou, převzatého z jiného útvaru), se převádějí na příslušný odpovědný útvar. Pokud zvýšené náklady, které vzniknou v jiných útvarech vinou daného útvaru, se dodatečně převádějí na vrub. [3,6]

Takovým způsobem dochází k meziútvarovým převodům nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.

Jednotlivé výkony, které jsou odváděny daným útvarem, se oceňují tzv. vnitropodnikovými cenami³ na vstupu. Výše je závislá na rozmezí rozhodovací pravomoci a odpovědnosti útvarů. Výsledek hospodaření jednotlivých útvarů představuje rozdíl mezi zúčtovanými náklady dle odpovědnosti a uznanými náklady ve výši jejich pravomoci. Ten lze pak využít jako nástroj motivace útvarů.

Je třeba, abych při třídění nákladů ve vztahu k útvarům zmínit jednicové a režijní náklady.

Jednicové náklady jsou náklady, které lze přímo přiřít určitému nákladovému středisku. Mezi jednicové náklady se řadí výrobní materiál a výrobní mzdy.

³ Vnitropodnikové ceny jsou ceny, které se používají pro ocenění výkonů, práce a služeb. Jde o výkony, práce a služby prováděné vnitropodnikovými útvary mezi sebou nebo jsou odváděny do skladů, meziskladů a jsou určeny k finalizaci produkce firmy.

Ty náklady, které nelze přímo připočítat se nazývají režijní náklady. Režijními náklady jsou všechny ostatní, které nezařazujeme do nákladů jednicových.[3. 6]

2.2.2 Třídění nákladů podle výkonů

Umožňuje zjistit výnosnost výrobků a tím usměrňovat strukturu výrobního programu. Náklady je možné rozdělit na technologické a na obsluhu a řízení. Toto rozdělení je důsledkem specializace a dělby práce. Tyto skupiny nákladů se zásadně liší. Jak možnostmi kontroly jejich účelnosti, tak hospodárnosti. [1,2]

Technologické náklady příčinně souvisejí s jednotlivými operacemi při bezprostředním uskutečňování konkrétního výkonu. Výši nákladů je možno určit prostřednictvím normových nákladů. Kontrolu plnění lze určit rozdílem od normovaných nákladů. [1]

Náklady na obsluhu a řízení se vyvíjejí v důsledku vykonávání různých obslužných a řídicích činností, zajišťovaných určenými pracovníky či útvary. Hospodárnost nákladů je odstraňována stanovenými rozpočty a kontrolou jejich plnění.

Režijní náklady jsou náklady, které vznikají v různých fázích činnosti podniku. Režijní náklady se rozdělují:

- Zásobovací režie – souvisí s nákupem, skladováním a výdejem materiálu,
- Výrobní režie – souvisí s obsluhou a řízením bezprostředního výrobního procesu v jednotlivých výrobních útvarech, též obsahuje i tu část technologických nákladů, které nelze účelně vykazovat jako náklady jednicové,
- Správní režie – souvisí s řízením a správou celého podniku,
- Odbytová režie – vzniká s prodejem, skladováním hotových výrobků a zboží, jejich balením a obdobnými aktivitami.

Přehled o jednotlivých položkách nákladů a jejich vyčíslení na kalkulační jednici se nazývá kalkulace nákladů. Kalkulace nákladů je základním nástrojem pro výrobkové řízení nákladů. Přehled jednotlivých nákladů dává všeobecný kalkulační vzorec. [1]

2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se používá jako podklad pro stanovení ceny výrobku. Rozlišuje náklady na přímé a nepřímé, čímž pomáhá alokovat náklady konkrétně vymezenému předmětu kalkulace.

Přímé náklady – přímo souvisejí s určitým druhem výkonu; jednicové náklady a ty režijní náklady, které s určitým výrobkem přímo souvisejí

Při kalkulaci je nutné monitorovat přímé jednicové náklady a přímé režijní náklady, protože u skupiny tzv. ostatní přímé náklady, zpravidla zahrnuje značnou část fixních nákladů, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky spotřeby jednicového materiálu či mezd.

Nepřímé náklady – souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek Režijní náklady, které jsou společné více druhům výrobků

Slouží k vytvoření podmínek pro skupinu více druhů výkonů, činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. [1]

2.4 Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů

Důležitým hlediskem členění je jejich rozlišování v závislosti na možných změnách v důsledku změn výše v objemu výkonů. Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů a to variabilní náklady a fixní náklady.

2.4.1 Variabilní náklady

Charakteristickým rysem variabilních nákladů je to, že při změně výkonů se mění jejich celková výše. Variabilní náklady musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu výkonů.

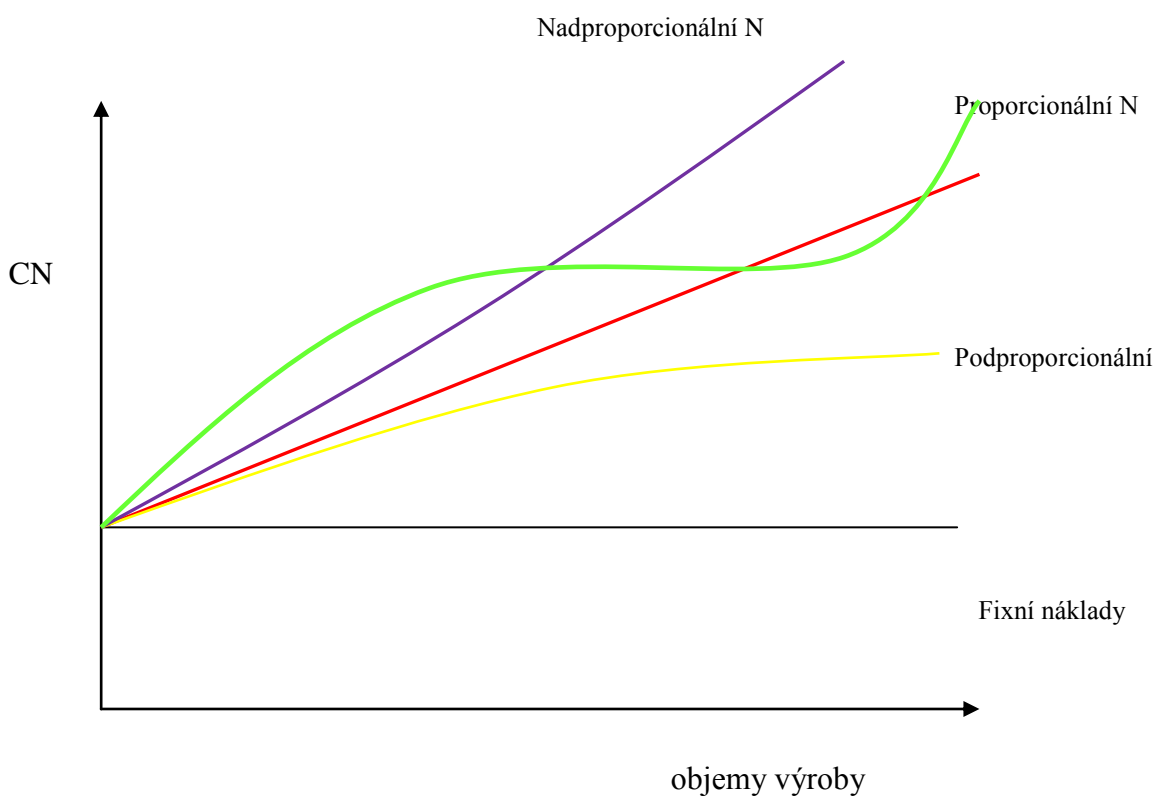
Podle intenzity změny lze náklady rozlišit na nadproporcionální, podproporcionální a proporcionální variabilní náklady.

Proporcionální náklady – celková výše se mění s objemem výkonů přímo úměrně.

Podproporcionální náklady – se při zvyšujícím se objemu rostou, ale pomalejším tempem než objem výkonů; každý vklad na další jednotku objemu je nižší. Tyto náklady se projevují jako degresivní náklady, což poukazuje na zvyšující se úroveň hospodárnosti.

Nadproporcionální náklady – se v celkové výši vyvíjí rychlejším tempem se změnou v objemu výkonů. Každý vklad na další jednotku objemu je vyšší. Jako náklady progresivní se projevují ty náklady, které jsou vypočítané z průměrné hodnoty neproporcionálních nákladů a vykazují v rámci zkoumaného intervalu vyšší hodnotu. [1, 4, 9]

Obrázek 1 Průběh celkových nákladů



Zdroj: [SYNEK, 4, str. 84]

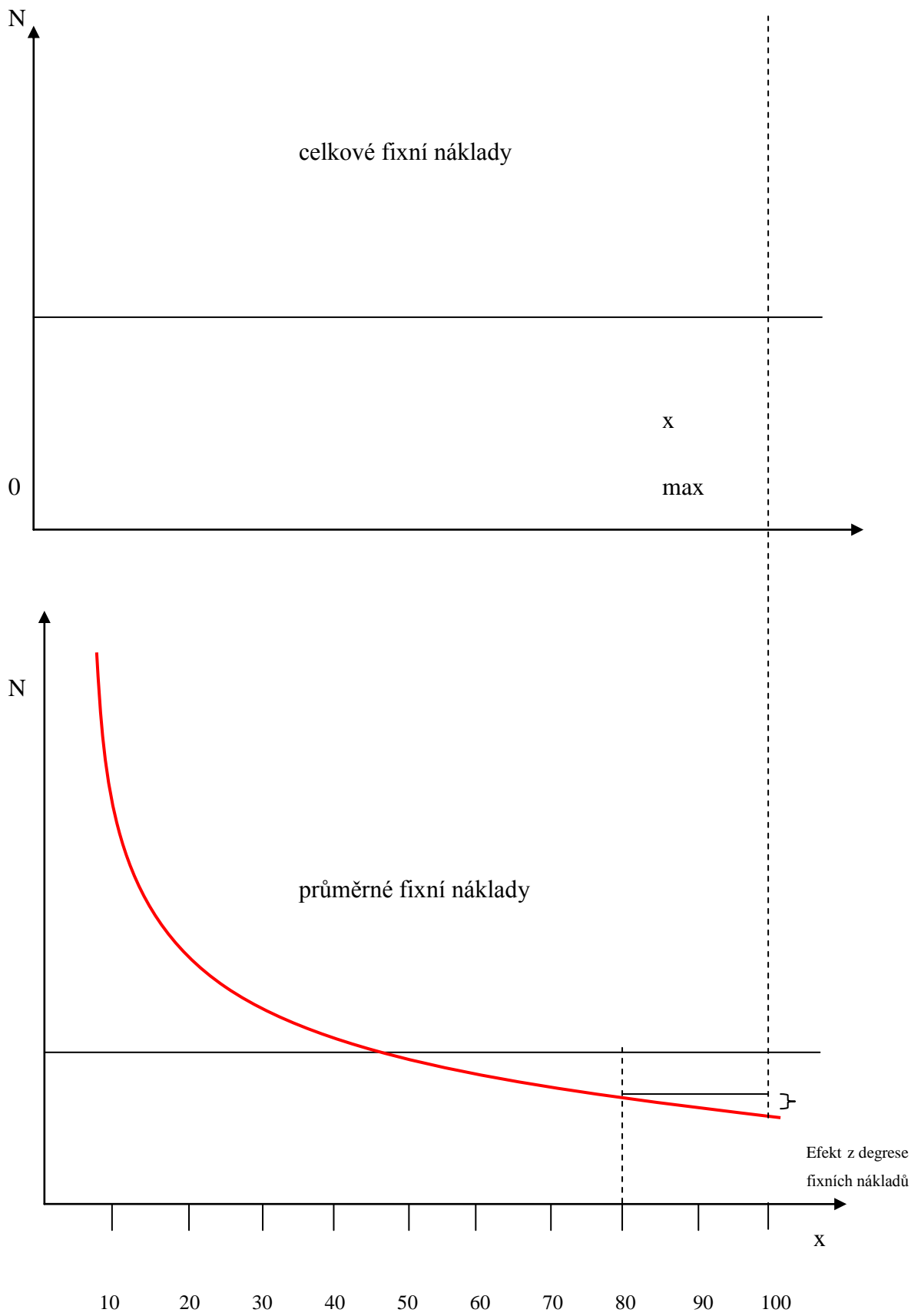
2.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, které se při zvyšujícím se objemu výkonů ve své celkové výši nemění.

Fixní náklady se projevují svou schopností vykonat za určitý časový interval určitý objem výkonů. Tato schopnost je označována jako kapacita a příslušné náklady se označují jako náklady kapacitní.

Celkové fixní náklady jsou charakteristické tím, že musí být vloženy do daného procesu jednorázově, ještě před realizací první jednotky výkonu, tudíž vznikají v nulovém bodě.

Průměrné náklady vykazují pokles, protože stejný rozsah fixních nákladů se rozkládá do stále většího objemu výkonů. Vývoj vykazuje stoupající úroveň, což je následkem efektu z deprese fixních nákladů. [1]



Obrázek 2 Průběh celkových a průměrných fixních nákladů Zdroj: [KRÁL, 1, str. 59]

Relativní úsporou nákladů se označuje postupné snižování průměrných nákladů vlivem efektu z deprese fixních nákladů. Děje se to v důsledku toho, že průměrné náklady jednotky výkonu klesají, ale původní rozsah celkových nákladů zůstal zachován a nedošlo k jejich uvolnění.

V případě podproporcionálních nákladů je situace poněkud odlišná, jelikož každá další jednotka objemu zde vyžaduje nižší reálné vklady variabilních nákladů, vzniká tak absolutní úspora. [1, 2]

2.4.3 Smíšené náklady

Smíšené náklady jsou ty náklady, které obsahují jak fixní složku vyvolanou fixními náklady a variabilní složku vyvolanou variabilními náklady.

Smíšené náklady jsou charakteristické tím, že fixní složka působí již od nulového bodu objemu a k ní se postupně se zvyšující se objemem přiřazují variabilní náklady.[4]

2.5 Klasifikační analýza

Pro zpracování základních dat společnosti a rozdělení nákladů na variabilní a fixní jsem použila klasifikační analýzu. Klasifikační analýza třídí jednotlivé nákladové položky na variabilní a fixní. Jak již jsem zmínila, variabilní náklady se změnami objemu produkce mění a fixní náklady se změnami objemu produkce nemění.

Při klasifikování nákladů se postupuje zpravidla tak, že jednicové náklady⁴ jsou v plném rozsahu zařazeny do variabilních nákladů a správní režie do nákladů fixních. Ostatní režijní náklady lze rozdělit na část fixní a část variabilních. [1,4]

Správní režie představuje náklady na mzdy managementu, účetního aparátu, výpočetní techniku, náklady spojené s právním oddělením, sociální a zdravotní pojištění těchto pracovníků.

⁴ Jednicové náklady jsou náklady, které je možné vyjádřit přímo na kalkulační jednici.

2.6 Stanovení bodu zvratu

Souvisí s klasifikací nákladů na variabilní a fixní. Bod zvratu (BZ) je takový bod, kdy se celkové náklady rovnají tržbám podniku. Je to takové množství produkce, při kterém nevniká žádný zisk či ztráta.

Hodnota, která zůstane podniku po prodeji, se zjistí odečtením variabilních nákladů na jednotku (b) od ceny výkonu (p). Tento vztah se nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů. [1].

Pokud podnik produkuje menší objem výkonů, než vykazuje objem bodu zvratu, znamená to, že podnik celkové náklady jsou vyšší než tržby podniku a podnik v této fázi vykazuje záporný výsledek hospodaření. Jakmile podnik dosáhne bodu zvratu, započne vykazovat zisk, který roste s vyšším množstvím produkce. Vzorec pro stanovení bodu zvratu má podobu: [1]

$$q(\text{BZ}) = \text{FN} / p - b \quad (1)$$

V mnoha podnicích může nastat problém, že v některých případech nelze použít uvedený vzorec bodu zvratu. Příčinou problému je, že objem výkonu podniku je v naturálních jednotkách a při různorodé produkci je nutné použít globální nákladovou funkci, jsou VN stanoveny jako poměrový (haléřový) ukazatel variabilních nákladů. Tento ukazatel vymezuje variabilní náklady na celkové produkci. Tento vztah má podobu: [1]

$$\text{BZ} = \text{FN} / 1 - h \quad (1)$$

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Jednou z podmínek přežití podniku je jeho konkurenceschopnost, která souvisí především s výkony podniku, na jejichž odbytu je podnik závislý. Prodejnost výkonu podniku závisí na jejich užitné hodnotě a ji odpovídající ceně, kterou zákazník za požadovaný výkon je ochoten zaplatit. Nástrojem, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu je kalkulace. [2]

Definice Krále zní: „*kalkulací se rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny, resp. Jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně vyjádřený výkon*“.

Kalkulační metody jsou jistým způsobem stanovení předpokládané výše nákladů, tzn. nalezení skutečných nákladů na určitý výkon podniku. Kalkulační metody jsou závislé na předmětu kalkulace, na přiřítání nákladů k předmětu kalkulace a na struktuře nákladů. [2,5]

Všechny druhy výkonů, které podnik provádí, mohou být předmětem kalkulace. Předmět je definován **kalkulační jednicí**, což je skutečný výkon vymezen měrnou jednotkou a druhem. Dále je předmět vymezen **kalkulačním množstvím**, které obsahuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují celkové náklady. Kalkulační množství je důležité pro určení podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednici. [1, 2, 5]

Zásadním významem kalkulace je stanovení nabídkové ceny, limitu nákladů, stanovení efektivnosti jednotlivých produktů a má podstatný význam při sestavování rozpočtů.

Kalkulace je významným nástrojem pro řízení a monitorování nákladů z hlediska věcného a pro tvorbu cen. Minimalizuje náklady na zvolené procesy.

Kalkulace je významným zdrojem informací, jelikož poskytuje základní informace pro řízení nákladů výkonů, představuje podklad při plánování a kontrole a při rozhodování o sortimentu a struktuře prováděných výkonů. Je základem pro stanovení vnitropodnikových cen.

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace se odvozuje od členění na náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady jsou takové náklady, které se přímo přiřazují jednotlivým druhům výkonů. Patří zde přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady. Do ostatních přímých nákladů se řadí odpisy, energie, opravy a udržování aj.

Nepřímé náklady jsou náklady, které jsou vynaloženy na více druhů výkonů. Nelze je přiřadit přímo na kalkulační jednici. Přiřazují se pomocí nepřímého účtování.

3.1 Druhy kalkulace

Kalkulace nákladů se dá posuzovat z mnoha hledisek:

- Z časového hlediska
- Z hlediska výrobní kapacity
- Z hlediska rozsahu nákladů

Z časového hlediska rozlišujeme kalkulaci předběžnou a výslednou. Pro tyto kalkulační metody je charakteristické, kdy se připočítají náklady na kalkulační jednici. Zda před provedením výkonu nebo po jeho provedení.

Kalkulace předběžná se stanovuje před zahájením výroby a při jejím výpočtu se vychází z technicko-hospodářských norem, z objemu výroby a z předpokládaných nákladů.

Výsledné kalkulace zvyšují skutečné náklady na kalkulační jednici. Sestavují se po skončení výroby popřípadě v opakované, hromadné a velkosériové výrobě koncem účetního období. Slouží ke kontrole hospodárnosti, mezipodnikovému porovnávání, zjištění skutečné rentability jednotlivých druhů podnikových výkonů, stanovení prodejních cen, kontrole předběžných kalkulací.

Hledisko výrobní kapacity zahrnuje kalkulaci statickou a dynamickou.

U **statické kalkulace** náklady na jednotku nejsou ovlivněny množstvím výroby či poskytnutých služeb, jelikož nepřihlíží ke stupni výrobní kapacity. Je charakteristická v tom, že náklady na jednotku výkonu jsou v celém intervalu změn objemu konstantní.

Dynamická kalkulace naopak vykazuje náklady na jednotku výkonu s ohledem na vyráběné množství, tzn., že výkonu jsou přiřazovány náklady v určité výši. Čím vyšší je objem prováděných výkonů, tím nižší jsou jednotkové náklady.

Z hlediska rozsahu nákladů rozdělujeme kalkulace na absorpční a neabsorpční. Hlavní rozdíl mezi kalkulacemi spočívá v tom, zda do kalkulačního vzorce zahrneme všechny nákladové položky či ne. Mluvíme o kalkulaci úplných a neúplných nákladů.

Absorpční kalkulace (kalkulace úplných nákladů) kalkulují veškeré náklady a nepřihlížejí k jejich rozlišení v závislosti na změnách objemu výroby. Vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů na kalkulační jednici.

Naopak **neabsorpční kalkulace** (kalkulace neúplných nákladů) monitoruje přímé a nepřímé náklady odděleně, což lépe vystihuje strukturu a příčiny vzniku jednotlivých nákladových položek. [1, 2, 5]

3.2 Struktura nákladů v kalkulaci

V každém podniku se struktura nákladů stanovuje a zjišťuje individuálně v tzv. kalkulačním vzorci.

3.2.1 Typový kalkulační vzorec

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

Vlastní náklady provozu

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu (základní)

Typový kalkulační vzorec slouží především jako informační základna pro kontrolu rentability prodávaných výkonů. [1]

3.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Vychází z ceny, do které se výrobce musí vejít, aby pokryl všechny náklady. Tato kalkulace má podobu:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - Množstevní, sezónní . . .
-

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady
-

ZISK

3.2.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento kalkulační vzorec podrobněji zkoumá struktury vykazovaných nákladů. Pro řadu úloh je přínosem vykázat odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu prováděných výkonů, variabilní náklady a fixní náklady. Kalkulační vzorec má podobu:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - Přímý materiál
 - Přímé mzdy
 - Variabilní režie
-

Marže⁵ (příspěvek na úhradu fixních nákladů⁶ a tvorby zisku)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek**3.2.4 Dynamická kalkulace**

Kalkulace, kde je využíváno oddělené kalkulování fixních a variabilních nákladů. Vychází ze základního kalkulačního členění a ze členění podle fází reprodukčního procesu. Využívá se hlavně jako informační materiál pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovně podnikové struktury. Vzorec dynamické kalkulace má podobu:

Přímý materiál**Přímé mzdy****Ostatní přímé náklady**

- Variabilní
- Fixní

Přímé náklady celkem**Výrobní režie**

- Variabilní
- Fixní

Vlastní náklady výroby**Správní režie**

- Variabilní

⁵ Marže je pojem používaný ve finanční analýze, který vyjadřuje rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou na zboží nebo službě.

⁶ Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku vyjadřuje částku, kterou přispívá každý výrobek (resp. každá koruna produkce) na uhrazení fixních nákladů a po jejich uhrazení dále na tvorbu zisku.

- Fixní
-

Vlastní náklady výkonu

Přímé odbytové náklady

Odbytové režie

- Variabilní
 - Fixní
-

Úplné vlastní náklady výkonu

3.2.5 Kalkulace stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato kalkulace je obměnou kalkulace variabilních nákladů. Odlišuje se hlavně v tom, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek. Hlavní diferenciací spočívá ve snaze oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. Vzorec kalkulace má podobu:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - Přímý materiál
 - Přímé mzdy
 - Variabilní režie
-

Marže I

- Fixní výrobní náklady
-

Marže II

- Fixní náklady skupiny
-

Marže III

- Fixní náklady střediskové
-

Marže IV

- Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

3.3 Metody absorpční kalkulace

Cílem této kalkulace je přiřadit konkrétnímu výkonu celkové náklady s ním související. Představuje vztah všech spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednici.

S metodou absorpční kalkulace je spojeno řada nevýhod. Hlavním problémem je rozvrhování společných režijních nákladů do výše přímých nákladů. Dále problém je s režijními náklady, jejichž část souvisí s činností podniku a nelze je přímo přiřadit na jednotlivé výkony. Metoda kalkulace úplných nákladů nebere v úvahu příspěvek na úhradu fixních nákladů, považuje za minimální hranici ceny jeho úplné vlastní náklady. [1, 5]

3.3.1 Kalkulace dělením

Tato metoda se používá u **stejnorodé výroby**, kdy výsledkem výrobního procesu je jeden výrobek a tudíž veškeré náklady, které jsou ve výrobě vynaloženy, připadají na objem výroby tohoto výrobku.

Rozlišujeme kalkulaci dělením prostou, stupňovitou kalkulaci a kalkulaci dělením s ekvivalentními čísly.

3.3.2 Kalkulace s ekvivalentními čísly

Tato metoda se používá při výrobě, kdy při technologickém postupu vznikají ze stejného surovinového základu různé výrobky, které se liší pracností nebo váhou. Výrobkům jsou přidělena poměrová čísla, která vyjadřují poměr pracnosti nebo váhy. Výrobek, který má poměrové číslo 1, je označen za základní a ostatní výrobky se přepočítávají. Přepočtené množství - množství výrobků, které bychom vyrobili, kdybychom vyráběli jen ten s poměrovým číslem 1, tj. výrobek základní.

3.3.3 Přirážková kalkulace

Tato metoda se používá v podnicích s výrobou různorodých výkonů s rozdílovými náklady. Jednicové náklady jsou přímo přiřazovány výkonům a režijní náklady se přiřazují po-

mocí přírážek. Přírážka se vztahuje k rozvrhové základně. Je velice důležité určit a rozhodnout se pro vhodnou rozvrhovou základnu.

Rozvrhová základna je tvořena všemi přímými náklady, nebo jen vybranými druhy. [1 5]

3.3.4 Kalkulace vázaných výkonů

Tato metoda se používá v podnicích s výrobou stejného výchozího materiálu ve stejném výrobním procesu, kde se zhotovuje více druhů různých výrobků.

Vzniklé sdružené náklady se musí rozdělit mezi jednotlivé výrobky metodou rozčítací či odečítací.

Odečítací metoda – je běžná při výrobě hlavního a vedlejších výrobků. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami. Zbylé náklady se přiřadí hlavnímu výrobku.

Rozčítací metoda - používá se tam, kde nelze jednoznačně určit hlavní výrobek od vedlejších výrobků. Celkové náklady se pak rozdělují na jednotlivé výrobky podle ekvivalenčních čísel. Ty jsou odvozeny od poměru užitných hodnot jednotky jednotlivých výrobků. [1,2,5]

3.3.5 Zakázková kalkulace

Tato metoda se používá se v kusové a malosériové výrobě. Opět se jedná o kalkulaci plných nákladů.

Zakázková kalkulace má nesleduje vyrobené množství za určité období. Náklady na jednotlivé zakázky se sledují v evidenčním a kalkulačním listě, kde se zachycují jak přímé, tak režijní náklady. Tyto jsou rozvrhovány podle zvolené rozvrhové základny.

Zakázková kalkulace využívá **kalkulaci přírážkovou**, jejíž výhodou je jednoduchost a přehlednost. Důležité je správné zachycení přímých složek nákladů na jednotlivé zakázkové listy. [1, 4, 5]

3.3.6 Fázová kalkulace

Využívá se v podnicích, kde se předávají rozpracované výkony od počáteční po konečnou fázi. Za každou fázi se sledují přímé náklady a výrobní režie. Naopak správní režie je přiřčena k celkovým nákladům. Vstupy a výstupy se sledují odděleně za každou fázi. [9]

3.3.7 Postupná kalkulace

Je využívána v podnicích, kde se polotovary vlastní výroby z předchozích fází převádějí do kalkulace následné fáze v samostatné položce. Podstatou této kalkulace je kumulace nákladů jednotlivých stupňů, přičemž celkové náklady jsou zachyceny až v konečné fázi. Výkony předcházejícího stupně je tvořen nákladem následujícího stupně. [1, 8]

3.3.8 Dynamická kalkulace

Tato kalkulace je využívána pro zpřesnění dosavadních kalkulací. Umožňuje vyčíslit náklady pro různý stupeň využití výrobní kapacity. [8]

3.4 Metody neabsorpční kalkulace

Jak již jsem zmínila v úvodu této kapitoly, kalkulace neúplných nákladů monitoruje přímé a nepřímé náklady odděleně. Pro kalkulaci neúplných nákladů se využívá těchto metod:

- Metoda variabilních nákladů
- Metoda ABC (Activity Based Costing)

3.4.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů odpovídá na nedostatky kalkulací plných nákladů. Kalkulace přiřazuje ke kalkulovaným nákladům pouze variabilní náklady a fixní náklady vyjadřuje jako celek. Principem kalkulace je přiřazování konkrétnímu výrobku či službě takové náklady, které se mění proporcionalně vyrobenému nebo prodanému množství výkonů

3.4.2 Metoda ABC

Metoda ABC spočívá v přiřazování režijních nákladů všem prováděným aktivitám. Výhodou této metody je přesnost, dále umožňuje poskytnout více informací. Nevýhodou této metody je vyšší komplikovanost této kalkulace. [10]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ

V této části mé bakalářské práce představím společnost XY, její aktivity za období 2007 – 2009 a strategické cíle společnosti. Představím odvětví a provedu srovnání společnosti XY s. r. o. s odvětvím.

Jelikož si společnost nepřála, abych zveřejňovala jejich osobní údaje, vystupuje společnost jako XY s. r. o.

4.1 Představení společnosti

Obchodní firma:	XY, spol. s. r. o.
Sídlo:	Česká republika, Zlínský kraj
Právní forma:	společnost s ručením omezením
Zařazení:	stavební průmysl
CZ – NACE:	410000 – Výstavba budov 420000 – Inženýrské stavitelství

4.2 Organizační struktura společnosti

Společnost XY, spol. s. r. o. zaměstnává celkem 84 pracovníků. V následující tabulce č. 1 je uveden vývoj pracovníků za období 2007-2009.

Tab. 1 Vývoj pracovníků za období 2007-2009

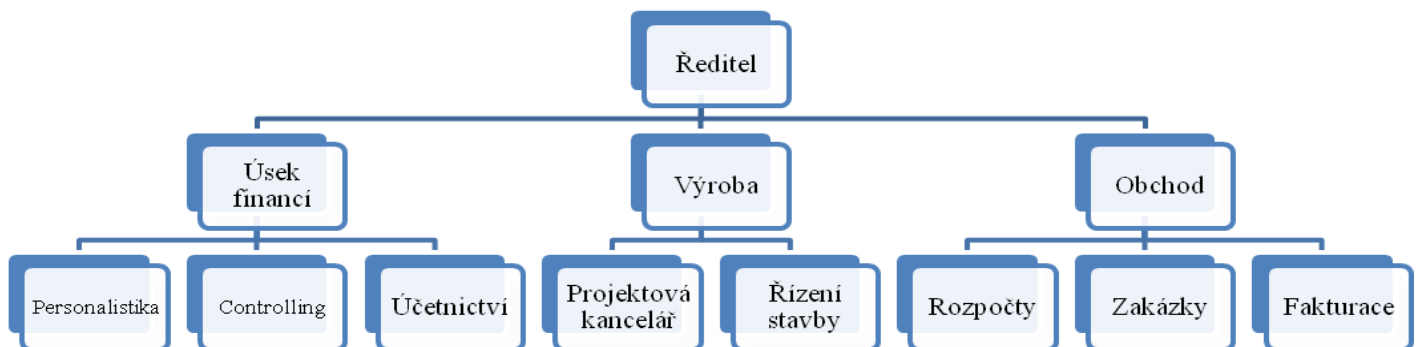
	2007	2008	2009
Administrativa	20	19	23
Výroba	53	55	61
Celkem	63	74	84

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 1 můžeme vidět, že za poslední 3 roky se zvýšil ve společnosti počet pracovníků. Hlavní příčinou je zvyšující se počet stavebních zakázek.

Administrativa zahrnuje tyto pracovníky: ředitel, THP pracovníky.

Obr. 3 Organizační struktura společnosti XY, spol. s r. o.



Zdroj: [vlastní zpracování]

4.3 Vývoj společnosti a její strategické cíle

Společnost XY, spol. s r. o. je universální stavební společnost zajišťující řízení a realizaci náročných stavebních děl. Proměňuje vize veřejných i soukromých investorů pro zlepšování životního prostředí společnosti.

Firma XY, spol. s r. o. byla založena v roce 1991. Její tehdejší specializace na provádění zemních prací, hlubinného zakládání staveb, realizaci spodních staveb budov a protlaků vycházela ze zaměření závodu státního podniku, z něhož vzešli jednatelé společnosti s ručením omezeným – XY, spol. s r.o.

Postupně došlo k rozšíření výrobního programu firmy na provádění prací hlavní i pomocné stavební výroby, vnitřních instalací budov a na dodávky technologických celků, stejně tak jako na realizaci zemních prací, pozemních komunikací, úprav na tocích, trubních vedení – vodovodů a kanalizací, ploch a úprav území, inženýrských sítí, staveb čistíren odpadních vod.

V roce 2003 společnost zahájila spolupráci s Ředitelstvím silnic Zlínského kraje při rekonstrukcích silničních mostů.

Současný rozsah činnosti firmy zahrnuje stavební práce v oboru inženýrského, průmyslového i pozemního stavitelství.

Za mezník v činnosti firmy je možné označit rok 1994, kdy zahájila provádění širokého rozsahu stavebních prací tzv. „na klíč“ na celém území České republiky a od roku 1997 také ve Slovenské republice. V současnosti se zaměřuje hlavně na stavbu pozemních komunikací, úpravu zpevněných ploch, opravy komunikací a mostních konstrukcí (propustků), atd. Rovněž realizuje výstavbu hal a průmyslových objektů.

- Strategické cíle společnosti
- Spokojenost zákazníka – vstřícnost požadavkům zákazníka
- Působení ve všech oborech stavebnictví na celém území České republiky a na území Slovenské republiky
- Rozvíjení developerských aktivit v oborech bytové a občanské výstavby
- Rozvíjet cenovou politiku
- Rozvíjet inovační politiku
- Kulturní vývoj společnosti
- Zefektivnění provádění zakázek, kvalita zakázek
- Zvyšování gramotnosti pracovníků

4.4 Popis činnosti v současnosti

Jak již jsem zmínila jedním ze strategických cílů společnosti je uspokojit zákazníka. Společnost XY, spol. s r. o. se snaží poskytnout zákazníkovi nepřeborné množství služeb. Společnost si uvědomuje neustále vyvíjející se požadavky zákazníka a to že konkurence ve stavebním průmyslu je značně vysoká. Proto je hlavní snahou společnosti nabízet komplexní služby, aby si každý potenciální zákazník vybral tu službu, kterou potřebuje.

Společnost XY, spol. s r. o. nabízí:

- dodávky staveb na klíč (rodinné domy, haly, průmyslové a sportovní objekty),
- pozemní komunikace (opravy, sanace, úpravy zpevněných ploch, mostní konstrukce, propustky, sesuvy),
- inženýrské práce (kanalizace, vodovody),
- zemní a bourací práce (zakládání objektů, spodní stavby),
- drobné stavební práce,
- rekonstrukce, adaptace, opravy,
- dopravní činnost,
- konzultační činnost,
- půjčovna strojů (stroje pro zemní práce).

Kromě zmíněných činností společnost navíc pronajímá pozemky pro podnikatelské záměry jiné společnosti v Bílovicích u Brna a vlastní penzion v lázeňském městě Luhačovice.

4.5 Charakteristika odvětví

Vznik stavebnictví je spojen s procesem specializace stavební výroby. Tímto způsobem vznikaly obory průmyslových staveb, dopravních staveb, inženýrských staveb. Od průmyslové výroby se stavebnictví výrazně rozlišuje délkou výrobního procesu, závislostí na klimatických podmínkách, individuálním charakterem staveb, mobilitou výrobce apod. Stavebnictví je závislé na množství průmyslových odvětví jako např. strojírenský průmysl.

Stavebnictví v České republice trpí ekonomickou recesí, za rok 2009 pokleslo o 2,0 - 2,5 procenta a podle předpovědí klesne ještě o 8 procent.

Mezi největší stavební firmy v České republice patří Skanska, Metrostav, Eurovia CS, Strabag, OHL ŽS, PSG - International a Geosan Group.

V průběhu let 2007 – 2009 se podle Eurostatu snížila stavební produkce o 3,4 %. Což znamená 6. Pořadí z 19 zemí a snižená o polovinu oproti západoevropskému průměru o 8,9%.

Na vývoj stavebního průmyslu působí řada ukazatelů, jako je HDP, inflace, nezaměstnanost, aj.

Struktura českého stavebnictví podle směrů se v krátkém dvouletém úseku let 2007 - 2009 podstatně změnila. Konkrétně - již dříve byla vždy v českém stavebnictví výrazná převaha podílu inženýrské výstavby - 42,2 % (záp. Evropa 21 %), což se zvýšilo na 51,1 %. Naopak se snížil v ČR vyšší podíl nebytové produkce z 38,2 % (západní Evropa 32,4 %) na 30,3 %. Výrazné podhodnocení podílu české bytové výstavby (2,4krát menší podíl) se nezměnilo. Tato situace odráží vývoj finančních prostředků na třech trzích stavební produkce. Nejvíce prostředků je ve veřejných zdrojích (inženýrská a veřejná nebytová výstavba), následují podnikové prostředky (soukromá nebytová výstavba) a nejméně zdrojů je v domácnostech (bytová výstavba).

5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, SPOL. S. R. O.

Společnost XY, spol. s. r. o. jako každá jiná společnost na trhu, chce prosperovat a dosáhnout svých strategických cílů. Aby společnost směřovala požadovaným směrem je zapotřebí sledovat a analyzovat působení společnosti pomocí monitorování účetních výkazů. Je nutné pro rozhodování společnosti sledovat strukturu nákladů, analyzovat je, čímž je možné posoudit výkonnost podniku.

V první části této kapitoly popíši situaci ve společnosti XY, spol. s. r. o. Provedu analýzu výsledku hospodaření za léta 2007-2009 a zhodnotím, zda společnost dosahuje požadovaného zisku. Informace pro tuto analýzu bude čerpat z účetních výkazů a to z výkazu zisku a ztrát společnosti XY, spol. s. r. o.

V další části vypracuji rozbor celkových nákladů společnosti za jednotlivá období 2007-2009. Informace bude rovněž čerpat z účetních výkazů a to z výkazu zisku a ztrát. Po té provedu členění nákladů a to na druhové, kalkulační a členění nákladů v závislosti na změně objemu produkce.

5.1 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za období 2007-2009

Jak již jsem zmínila v úvodu, informace čerpán z účetních výkazů společnosti XY, spol. s. r. o.

Tab. 2 Náklady, výnosy a výsledek hospodaření

v tis. Kč	2007	2008	2009
NÁKLADY	185 295	178 238	272 869
VÝNOSY	239 317	217 337	338 279
VH před zdaněním	54 022	39 099	65 410
VH po zdanění	40 961	30 772	52 157

Zdroj: [vlastní zpracování]

Z tabulky č. 2 můžeme vidět, že společnost i přes velkou konkurenci ve stavebním průmyslu, dosahuje vysokých zisků. Nejvyšší zisk za zkoumané období byl v roce 2009 z důvodu vyššího počtu provedených zakázek. Společnost prosperovala i v nejistém prostředí ohroženého hospodářskou krizí.

5.2 Struktura nákladů společnosti XY, spol. s. r. o.

Nyní přistoupím k samotné analýze nákladů, kdy nejprve provedu vlastní strukturu jednotlivých nákladových položek a poté náklady rozčlením podle jednotlivých zákonitostí, které jsem uvedla v teoretické části.

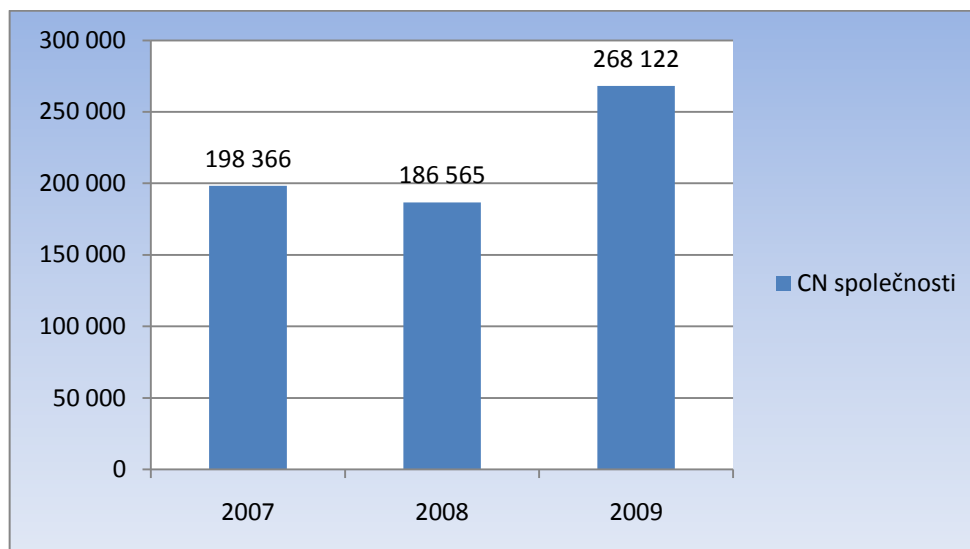
Tab. 3 Skladba nákladů společnosti

v tis. Kč	2007	2008	2009
N na prodej zboží	4	4	4
Spotřeba materiálu	37 349	46 410	60 843
Služby	111 890	91 925	170 458
Osobní náklady	28 037	30 058	30 067
Daně a poplatky	486	528	430
Odpisy	5 936	7 133	9 047
ZC	0	0	23
Ostatní provozní N	244	679	626
Ostatní finanční N	1 349	1 501	1 371
N celkem	185 295	178 238	272 869

Zdroj: [vlastní zpracování]

V následujícím grafu jsou zřetelně znázorněné celkové náklady za období 2007-2009 společnosti XY, spol. s. r. o.

Obr. 4 Celkové náklady za období 2007-2009



Zdroj: [vlastní zpracování]

5.3 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů spočívá v rozdělení nákladů dle jednotlivých druhů. Za pomoci teoretické části jsem stanovila jednotlivé nákladové druhy.

Nákladová položka **spotřeba materiálu a energie** obsahuje následující nákladové údaje:

- spotřeba materiálu – ve stavebním průmyslu tato položka hlavně obsahuje stavební materiál (beton, tvárnice, ocelové konstrukce, čili veškerý stavební materiál potřebný pro realizaci zakázek),
- režijní materiálu – pohonné látky, olej, pracovní prostředky (lopaty, krumpáče a veškeré nářadí potřebné pro realizaci zakázek), náhradní díly (veškeré strojní, dopravní a elektrikářské materiály), pracovní pomůcky (přilby, pracovní oděv, pracovní rukavice, ochranné pomůcky), spotřeba energie.

Nákladová položka **služby** obsahuje:

- subdodávky specializovaných stavebních prací - specializace ve stavebnictví, instalačnické práce, speciální povrchy – mostů, pozemních komunikací, (tato položka je součástí ostatních služeb)
- opravy a údržby – strojů a zařízení, hmotného majetku

- cestovné – přeprava pracovníků na stavební pracoviště, přeprava stavebního dozoru, přeprava vedoucích pracovníků. Společnost vlastní jeden osobní automobil značky Škoda Octavia Superb, která je určen řediteli společnosti. Stavební dozor využívá celkem 4 auta značky Škoda Felicia Kombi a dělníci jsou přepravováni transportérem značky Volkswagen, kterých společnost vlastní celkem 3.
- náklady na reprezentaci – zahrnují náklady na poskytnutí darů a občerstvení obchodních partnerů, propagační materiály, náklady na charitativní akce společnosti, na veřejně prospěšné akce
- nájemné budovy – náklady na nájem budovy, ve které sídlí společnost
- půjčované stroje a zařízení – náklady na půjčované stroje a zařízení, které společnost potřebuje pro stavební činnost
- ostatní služby – tato položka je tvořena hlavně náklady, které jsou vynaloženy na stavební činnost jako například architektonické návrhy staveb, architektonické studie, projekty pro územní řízení, realizační projekty staveb, zajišťování kompletní projektové přípravy staveb, příprava investičních záměrů; podporu informačních technologií, která zahrnuje podporu informačního systému pro telefonní služby, podpora multimediálních prostředků využití výpočetní techniky, interaktivních systémů záznamu informací (diktovací stroje), povelové systémy pro ovládání přístrojů, podpora použití mobilních telefonů v automobilu, podpora technologií pro vstup do databází pomocí mobilního telefonu; podpora výzkumu a vývoje, konzultační a asistenční podpora výzkumně vývojových projektů; inovační politika, financování inovačních projektů, inovačních strategií a rozvoj inovačního prostředí, leasing

Osobní náklady zahrnují:

- mzdové náklady včetně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění pracovníků a sociální náklady, které představují zákonné pojistné (sociální, zdravotní, úrazové), náklady na penzijní pojištění, náhrady mzdy po dobu prvních 21 dní pracovní neschopnosti placené zaměstnavatelem, odstupné, příspěvky ve formě podnikového spoření, příspěvky na stravování.

Nákladová položka **daně a poplatky** obsahuje:

- silniční daň, daň z nemovitostí aj.; poplatky obcím, státu, které jsou dané ze zákona

Z tabulky č. 4, níže, je zřejmé, že největší položkou nákladů jsou služby, které zaujímají přes 50% celkových nákladů společnosti. Další důležité položky jako je spotřeba materiálu a energie zaujímají kolem 20%, osobní náklady se pohybují v průměru kolem 14%.

Tab. 4 Skladba nákladů společnosti XY, spol. s. r. o.

Druhové členění	2007	% podíl	2008	% podíl	2009	% podíl
N vynaložené na prodej	4	0,00	4	0,00	4	0,00
Spotřeba materiálu	37 349	20,17	46 410	26,04	60 843	22,30
Služby	111 890	60,38	91 925	51,57	170 458	62,47
Osobní náklady	28 037	15,13	30 058	16,86	30 067	11,02
Daně a poplatky	486	0,26	528	0,30	430	0,16
Odpisy	5 936	3,20	7 133	4,00	9 047	3,32
ZC	0	0,00	0	0,00	23	0,00
Ostatní provozní N	244	0,13	679	0,38	626	0,23
Finanční náklady	1 349	0,73	1 501	0,85	1 371	0,50
N celkem	185 295	100,00	178 238	100,00	272 869	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Z důvodu čteného zastoupení služeb v celkových nákladech společnosti jsem tuto položku rozdělila v následující tabulce č. 5. Z tabulky je zřejmé, že největším zdrojem výše služeb nákladů zaujímají ostatní služby. Jejich obsah jsem charakterizovala již výše. Podstatnou položkou ostatních služeb jsou subdodávky (práce ve mzdě při úpravách a zpracování materiálu – opravy, doprava, atd.), které tvoří průměrně ve zkoumaných letech 80% z ostatních služeb.

Z tabulky je zřejmé, že v roce 2009 došlo k rapidnímu zvýšení této položky. Stalo se tak v důsledku zvýšení stavební produkce společnosti a značnou investicí do inovační politiky společnosti v důsledku snahy o zvýšení efektivnosti zakázek.

Z tabulky je zřejmé, že došlo k nepatrnému snížení nákladů na cestovné. Stalo se tak proto, že v roce 2009 činnost společnosti se soustředila na zakázky ve Zlínském kraji, tudíž se to projevilo i ve snížení nákladů na cestovné a přepravné pracovníků.

Náklady na opravy a udržování zahrnují náklady na opravy a udržování osobních automobilů, na opravu udržování automobilů určených k přepravě osob, dále náklady na opravu a udržování stavebních strojů potřebných pro vykonávání stavební činnosti.

Z tabulky můžeme vidět, že došlo ke snížení nákladů na opravy a udržování v roce 2008. To bylo zapříčiněno nízkou nehodovostí na stavebním pracovišti. Naopak v roce 2009 došlo k mírnému nárůstu nákladů v důsledku vyšší nehodovosti na stavebním pracovišti.

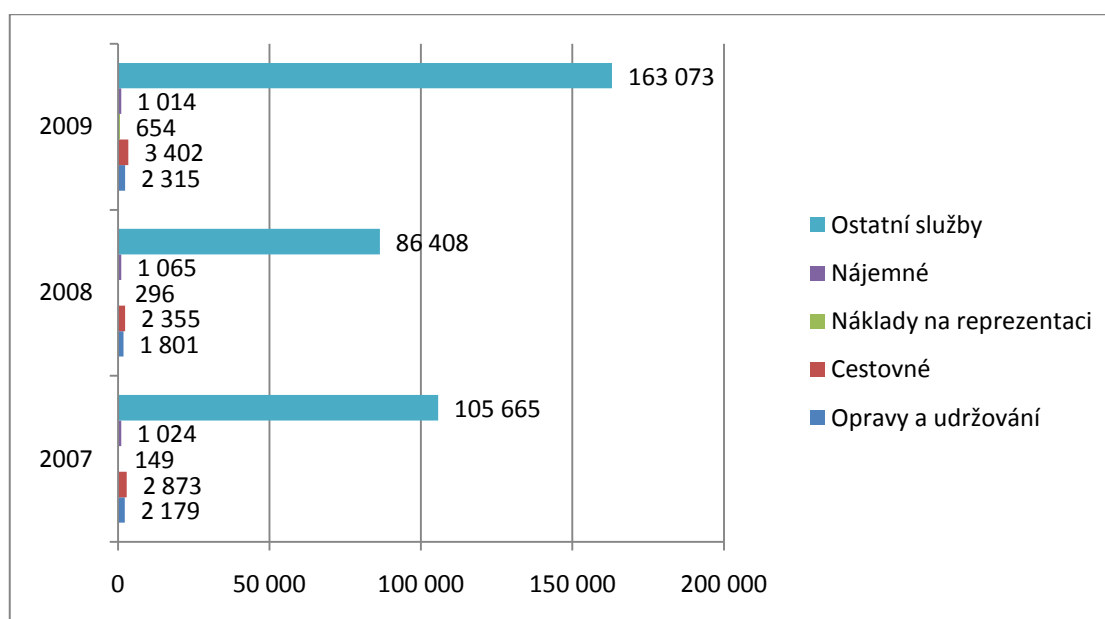
Položka náklady na reprezentaci má rostoucí charakter v důsledku zvyšování snahy společnosti o navázání vztahů s významnými obchodními partnery a zainteresování se do povědomí významných firem ve společnosti a na trhu. Tuto skutečnost si společnost započala uvědomovat následkem hospodářské krize.

Tab. 5 Diferenciace služeb společnosti

	2007	% podíl	2008	% podíl	2009	% podíl
Opravy a udržování	2 179	1,94	1 801	1,96	2 315	1,36
Cestovné	2 873	2,57	2 355	2,56	3 402	2,00
Náklady na reprezentaci	149	0,13	296	0,32	654	0,38
Nájemné	1 024	0,92	1 065	1,16	1 014	0,59
Ostatní služby	105 665	94,44	86 408	94,00	163 073	95,67
Služby	111 890	100,00	91 925	100,00	170 458	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Obr. 5 Struktura nákladových položek služby



Zdroj: vlastní zpracování

Druhovým členěním nákladů společnosti XY, spol. s. r. o. jsem zjistila, že ačkoliv se jedná o stavební firmu, hlavní položkou nákladů jsou služby v důsledku vysokých nákladů na jejich pořízení.

5.4 Kalkulační členění nákladů

Z hlediska kalkulačního členění provedu rozdělení nákladů společnosti XY, spol. s. r. o. na přímé a nepřímé.

Do přímých nákladů společnosti XY, spol. s. r. o. jsem zařadila ty náklady, které přímo souvisí s určitým druhem výkonu. I když společnost vedle stavební výroby, poskytuje i další služby; jako pronajímání průmyslových staveb či poskytování ubytovacích služeb; zařadila jsem do přímých nákladů pouze náklady vyplývající ze stavební činnosti, jelikož stavební činnost je hlavním předmětem podnikání.

Přímé náklady zahrnují spotřebu materiálu, subdodávky, mzdy dělníků, režijní materiál (pracovní pomůcky, přepravné materiálu na stavbu), energie atd.

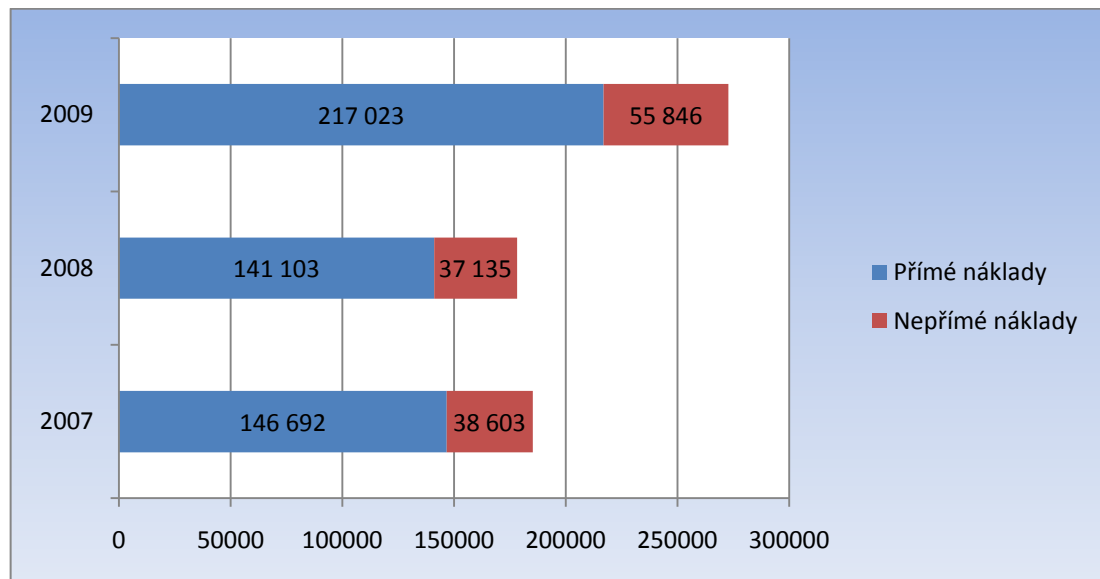
Do nepřímých nákladů jsem zahrnula náklady na opravy a udržování strojů a zařízení, režijní materiál (PHM, oleje, telefonní poplatky, náklady na kancelářský papír a pomůcky pro administrativní pracovníky, náklady na čisticí prostředky, náklady na veterinární služby atd.), dále mzdy administrativních pracovníků, jelikož výše těchto mezd nemá vliv na provedenou produkci.

Tab. 6 Přímé a nepřímé náklady společnosti XY, spol. s. r. o.

V tis. Kč	Přímé náklady	Podíl %	Nepřímé náklady	Podíl %
2007	146 692	79,17	38 603	20,83
2008	141 103	79,16	37 135	20,84
2009	217 023	79,53	55 846	20,47

Zdroj: [vlastní zpracování]

Obr. 6 Přímých a nepřímých nákladů za období 2007-2009



Zdroj: [vlastní zpracování]

5.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

V této části bakalářské práce provedu selekci nákladů na variabilní a fixní pomocí klasifikační analýzy. Jelikož společnost kromě stavební výroby vlastní penzion a pronajímá nemovitost jiné společnosti, rozdělila jsem náklady do jednotlivých středisek a provedla jsem procentuálním rozbor.

5.5.1 Analýza nákladů za jednotlivá střediska 2007-2009

Tab. 7 Variabilní náklady stavební produkce

Stavební výroba	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
Přímý materiál	30 052	19,34	34 985	21,51	49 464	21,665
Subdodávky	95 738	61,62	83 742	60,75	138 769	60,78
Přímé mzdy	13 055	8,40	11 418	7,71	16 439	7,20
Odvody z mezd	4 568	2,94	3 998	2,70	6 301	2,76
Režijní materiál	4 754	3,06	5 409	2,60	6 324	2,77
Energie	246	0,16	252	0,17	365	0,16
Režijní služby	2 847	1,83	4 873	2,23	5 662	2,48
Cestovné	2 873	1,85	2 355	1,59	3 402	1,49
Opravy a udržování	1 158	0,75	1 037	0,70	1 484	0,65
Ostatní režijní náklady	79	0,05	59	0,04	103	0,045
Σ VN	155 370	100,00	148 128	100,00	228 313	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Po provedení analýzy VN stavební výroby jsem zjistila, že největší položku tvoří tzv. subdodávky. Jedná se o vztah dodavatel versus dodavatel s jinou stavební společností. VN mají rostoucí charakter s tím, že největší nárůst se zaznamenal v roce 2009 z důvodů zvýšení stavební produkce.

Přímý materiál zahrnuje veškerý materiál potřebný pro realizaci zakázek – stavební materiál.

Do položky režijní materiál jsem zahrnula veškerý materiál, který slouží k vlastní přípravě a výrobě zakázky. Můžeme zde zahrnout PHM pro automobily sloužící na přepravu dělníků na stavební pracoviště, náhradní díly, pracovní pomůcky atd.

Tab. 8 Fixní náklady stavební výroby

Stavební výroba	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
Režijní materiál	1 425	6,70	1 619	7,16	2 710	7,44
Režijní služby	3 448	16,20	3 445	15,18	5 639	15,48
Energie	24	0,11	13	0,06	32	0,09
Mzdy	6 225	29,25	6 434	28,45	10 621	29,15
Odvod z mezd	2 156	10,13	2 243	9,92	3 757	10,31
Opravy a udržování	69	0,32	78	0,34	136	0,37
Ostatní fixní náklady	2 250	10,58	2 358	10,43	3 660	10,05
Leasing	4 174	19,61	3 747	16,57	6 567	18,03
Odpisy	1 385	6,51	1 723	7,61	2 724	7,48
Σ FN	21 156	99,41	21 660	95,72	35 846	98,40

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 8 jsem provedla rozbor fixních nákladů stavební výroby je jasné, že největší položkou jsou mzdy pracovníků – vedení, managementu, administrativních pracovníků.

Nákladová položka režijní služby obsahuje telekomunikační služby, náklady na vodné, náklady na úklid kanceláří, náklady na provoz objektu. V roce 2009 se položka zvýšila o 2 194 tis. Kč z důvodu zdražení služeb a přesunu do prostornější budovy.

Tab. 9 CN stavební výroby

Stavební výroba	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
VN	155 370	88,02	148 128	87,49	228 313	86,43
FN	21 156	10,33	21 660	12,51	35 846	13,57
Σ CN	176 526	100,00	169 788	100,00	264 159	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 9 jsem provedla shrnutí VN a FN stavební výroby za období 2007-2009. Zjistila jsem, že VN zaujímají v průměru 87,31% a fixní náklady 12,14%.

Tab. 10 VN pronájmů nemovitostí společnosti

Pronájem nemovitostí	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
Skladba VN						
Materiál	233	45,35	183	33,60	174	32,400
Služby	247	47,96	299	54,85	305	56,78
Ostatní režijní náklady	34	6,69	63	11,55	59	10,82
Σ VN	514	100,00	545	100,00	538	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 10 jsem sestavila VN nákladového střediska pronájmů nemovitostí. Je evidentní, že zásadní význam na výši nákladů mají služby, které zaujímají v průměru 53,86%.

Služby zahrnují náklady na vytápění, elektrickou energii, vodné atd.

Tab. 11 FN pronájmů nemovitostí společnosti

Pronájem nemovitostí	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
Skladba FN						
Materiál	11	0,18	11	0,20	13	0,220
Služby	95	1,62	100	1,79	94	1,65
Energie	359	6,13	377	6,78	352	6,18
Mzdy	654	11,17	687	12,37	625	10,96
Odvod z mezd	225	3,84	236	4,25	220	3,86
Opravy a udržování	937	15,99	667	12,00	666	11,68
Ostatní FN	79	1,36	83	1,50	81	1,42
Odpisy	3 498	59,71	3 395	61,11	3 648	64,04
Σ FN	5 858	100,00	5 556	100,00	5 699	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 11 jsem vypracovala rozbor nákladů fixních u nákladového střediska pronájmu nemovitostí. Analýzou jsem zjistila, že podstatnou část nákladů tvoří odpisy DHM a DNM.

Nákladová položka opravy a udržování pojímá náklady na opravu pronajímané nemovitosti. Jelikož se jedná o starší průmyslovou stavbu, je zapotřebí vyšších investic, čímž se zvyšují náklady.

Tab. 12 Skladba CN pronájmů nemovitostí

Pronájem nemovitostí	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
VN	514	8,07	545	8,94	538	8,63
FN	5 858	91,93	5 557	91,06	5 699	91,37
Σ CN	6 372	100,00	6 102	100,00	6 237	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Po analýze nákladů nákladového střediska pronájmů nemovitostí za období 2007-2009 jsem zjistila, že FN zaujímají v průměru 91,45%. Hlavní nákladovou položku tvoří odpisy.

Tab. 13 VN nákladového střediska ubytovacích služeb

Ubytovací služby	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
Materiál a zboží	74	39,29	84	40,40	90	39,870
Služby	108	57,13	116	55,65	127	56,37
Ostatní režijní náklady	7	3,58	8	3,95	9	3,76
Σ VN	189	100,00	208	100,00	226	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Po analýze dalšího nákladového střediska ubytovacích služeb jsem zjistila, že největší položku zaujímají služby, které zajišťují veškerý provoz penzionu jako elektrická energie, topení, vodné atd.

Tab. 14 FN ubytovacích služeb

Ubytovací služby	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
Materiál	59	2,69	65	3,05	64	2,84
Služby	30	1,37	33	1,56	41	1,83
Energie	153	6,95	169	7,88	165	7,35
Mzdy	652	29,52	652	30,44	738	32,83
Odvod z mezd	228	10,34	228	10,65	246	10,96
Opravy a udržování	15	0,66	19	0,89	29	1,28
Ostatní FN	17	0,77	29	1,39	30	1,35
Odpisy	1 054	47,70	946	44,14	934	41,56
Σ FN	2 208	100,00	2 141	100,00	2 247	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 14 vyhotovila rozbor FN ubytovacích služeb. Zjistila jsem, že nejvyšší položka FN zaujímají odpisy v průměru 44,47%.

Mzdy tvoří za období 2007-2009 v průměru 30,93%, jedná se o mzdy veškerého personálu penzionu.

Tab. 15 CN ubytovacích služeb

Ubytovací služby	2007		2008		2009	
	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %	v tis. Kč	podíl v %
VN	189	7,89	208	8,89	226	9,14
FN	2 208	92,11	2 142	91,11	2 247	90,86
Σ VN	2 397	100,00	2 350	100,00	2 473	100,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

Analýzou nákladů nákladového střediska ubytovacích služeb jsem zjistila, že zásadní část nákladů ubytovacích služeb tvoří fixní náklady a to díky nákladové položky odpisy.

5.6 Stanovení bodu zvratu společnosti

Na základě zjištěných údajů jsem provedla výpočet bodu zvratu podle vzorce kap. 2.6.

Na základě bodu zvratu mohu určit minimální výši tržeb, kterých musí být dosaženo v daném roce.

Tab. 16 BZ stavební výroby za období 2007-2009

V tis. Kč	2007	2008	2009
Stavební výroba	64 109	77 357	119 487

Zdroj: [vlastní zpracování]

Tab. 17 BZ pronájmu nemovitostí za období 2007-2009

V tis. Kč	2007	2008	2009
Pronájem nemovitosti	6 367	6 040	6 195

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 18 BZ ubytovacích služeb za období 2007-2009

V tis. Kč	2007	2008	2009
Ubytovací služby	2 830	2 746	2 809

Zdroj: vlastní zpracování

Po výpočtu BZ za jednotlivé nákladové střediska jsem zjistila, že společnost prosperuje, protože dosahuje vyšších tržeb, než je uvedeno v tabulce 16-18.

5.7 Shrnutí klasifikační analýzy a bodu zvratu společnosti

Pro rozdělení nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů jsem použila klasifikační analýzu. Analýzou jsem zjistila, že převážnou část CN společnosti tvoří VN, v průměru 83%, FN tvoří v průměru 17%.

Jelikož společnost vedle stavební činnosti pronajímá nemovitost pro podnikání jiné společnosti a vlastní penzion v lázeňském městě Luhačovice, rozdělila jsem náklady dle jednotlivých středisek.

Po rozboru nákladů jednotlivých středisek jsem zjistila, že největší podíl na CN má nákladové středisko stavební výroby. Analýzou jsem zjistila, že VN zaujímají v průměru 87,31% a FN okolo 12,14%.

Největšími položkami VN ve stavební výrobě jsou přímý materiál a subdodávky.

Přímý materiál zaujímá za období 2007-2009 v průměru 20% z celkových VN stavební výroby. Přímý materiál tvoří hlavně stavební materiál potřebný pro realizaci stavební zakázky. V průběhu sledovaného období náklady přímého materiálu rapidně vzrostly v důsledku zvýšení počtu stavební zakázek.

Subdodávky tvoří za období 2007-2009 v průměru 60% z celkových VN stavební zakázek. Subdodávky obsahují všechny činnosti, které podnik není schopen realizovat vlastní činností. Subdodávky tvoří zdravotechniku – kanalizace, vodovod, vnitřní plynovod, zařizovací předměty (umyvadlo, WC, aj.), instalatérské práce, úprava speciálních povrchů aj.

U FN stavební výroby jsou největšími položkami mzdy a režijní materiál.

Mzdy tvoří náklady na mzdy THP, vedení. V roce 2009 došlo ke zvýšení N v důsledku zvýšení počtu THP pracovníků. Jelikož se zvýšil počet zakázek, společnost musela přijmout 4 THP, 5 dělníků a 1 stavbyvedoucího.

Režijní služby představují za období 2007-2009 v průměru necelých 16% FN stavební výroby. Režijní služby zahrnují telekomunikační služby, náklady na provoz objektu, náklady na úklid kanceláří.

V roce 2009 došlo ke zvýšení nákladové položky oproti roku 2008 o 2 194 tis. Kč následkem zvýšení nákladů na provoz (zdražení elektrické energie, vodné), na zvýšení se podílí i náklady na telekomunikační poplatky přijetím THP pracovníkům (služební telefony).

Dalším nákladovým střediskem je pronájem nemovitostí. Společnost vlastní nemovitost, kterou pronajímá za účelem podnikání jiné společnosti. Nejvyšší položkou VN jsou služby spojené s údržbou nemovitosti. U této položky došlo k mírnému nárůstu v důsledku zdražení některých služeb potřebných pro údržbu nemovitosti.

Nejvyšší položkou FN nákladového střediska pronájem nemovitostí tvoří odpisy DNM a DHM, které za zkoumané období v průměru 60% z celkových FN střediska pronájmu nemovitostí.

Položka opravy a udržování představuje náklady na provoz pronajímané nemovitosti. Jelikož je nemovitost starší, je zapotřebí vyšší investice na provoz.

Posledním nákladovým střediskem, které bylo předmětem mého výzkumu, jsou ubytovací služby. Jak již jsem zmínila, společnost vlastní penzion v lázeňském městě Luhačovice, který používá pro rekreační účely jak pracovníků, tak pro turismus.

Největší položkou nákladového střediska ubytovacích služeb jsou služby, které tvoří okolo 56%. Tyto služby představují náklady na provoz penzionu – elektrická energie, topení, vodné aj.

U FN ubytovacích služeb tvoří největší položku odpisy DNM a DHM průměru okolo 44,47%,

Po výpočtu BZ jednotlivých nákladových středisek, jsem zjistila, že společnost prosperuje, protože dosahuje vyšších tržeb, než zjistila výpočty bodu zvratu.

6 KALKULACE NÁKLADŮ, KALKULACE ZAKÁZKY

U kalkulací zakázek je velice důležité zahrnout všechny náklady, jak přímé náklady, tak nepřímé. Součástí kalkulace je rovněž stanovení výši zisku. Společnost XY, spol. s. r. o. nepoužívá software pro kalkulace zakázky.

6.1 Kalkulace zakázky společnosti XY, spol. s. r. o.

V této části kapitoly provedu rozbor průběhu určité zakázky, od samého počátku, kdy si investor zvolí stavební společnost pro realizaci, až po samotné dohotovení zakázky a převzetí investorem. Společnost nabízí nepřehledné množství služeb a stavebních prací.

6.2 Proces zakázky

První krok celého procesu započne investor, který osloví stavební společnost. Na základě jeho požadavků je zpracován projekt projektantem a vypracována cenová nabídka. Jakmile investor schválí výši rozpočtu, je vyhotovena smlouva o dílo mezi společností a investorem. Jakmile je smlouva podepsána oběma stranami, může se započít s realizací zakázky.

S realizací zakázky je spojeno řada dokumentů jako stavební povolení, stavební deník, projekt pro stavební povolení, kolaudační rozhodnutí, smlouvy se subdodavateli aj.

Před započítím zakázky je rovněž důležité doložit stavební povolení včetně vyjádření všech orgánů.

Během realizace stavební zakázky je veden stavební deník, což je písemný dokument pořizovaný formou průběžných zápisů do knihy. Deník je povinně veden předepsaným způsobem a slouží k průběžným chronologickým záznamům informací o průběhu výstavby, k evidenci dokumentace a všech dokladů týkajících se stavby a k dennímu provádění záznamů všech důležitých okolností, týkajících se stavby a stavebních činností.

Každý den po skončení pracovní doby investor či stavební dozor investora potvrdí podpisem do stavebního deníku.

Fakturace se provádí jedenkrát měsíčně a po ukončení stavebních prací je stavba předána investorovi oproti předání předávacího protokolu.

6.3 Kalkulace zakázky

Kalkulace zakázky společnosti zahrnuje následující položky:

6.3.1 Spotřeba materiálu

Zahrnuje veškerý stavební materiál potřebný pro realizaci stavebních zakázek. Součástí této nákladové položky jsou i pořizovací náklady zahrnující náklady na přepravu materiálu – náklady na auto, PHM, mzda řidiče.

Celková cena materiálu je součtem stavebního materiálu a pořizovacích nákladů spojené s jednotlivými úkony potřebnými pro realizaci zakázky.

6.3.2 Mzdové náklady

Zahrnují veškeré náklady spojené se mzdami dělníků. Každý dělník má fixní tarifní mzdu. Společnost nemá zavedenou tabulku normohodin, tudíž i při realizaci zakázky před termínem, dělník nemá nárok na prémii. Součtem všech dílčích nákladů na mzdy zjistíme celkové náklady na mzdy určité zakázky.

6.3.3 Odvody

Jedná se o odvody zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění, které činí 35%.

6.3.4 Náklady na stroje

Náklady na stroje zahrnují náklady na míchačka, vrtací soupravy, brusky aj., které pracovníci potřebují pro dílčí realizaci zednických prací. Tyto stroje se postupně opotřebovávají, dále pro svou činnost potřebují energii, kterou je nutno vyčísřit. Náklady se zjistí vynásobením strojohodiny a sazbou. Následným sečtením všech nákladů na stroje nutných pro realizaci zakázky, jsou zjištěny celkové náklady na stroje zakázky v m².

6.3.5 Správní režie

Zahrnují náklady, které jsou potřebné pro chod podniku. Jako náklady na telefonní služby, dopravu zaměstnanců, THP pracovníků, mzdu účetní, mzdu personalistům, atd.

6.3.6 Výrobní režie

Zahrnují náklady na režijní materiál – pracovní pomůcky, náhradní díly, nářadí pracovníků atd.

6.3.7 Externí služby

Externí služby zahrnují služby od subdodavatelů. Tyto služby obsahují náklady na zdravotní techniku, plyn, speciální povrchy atd.

6.3.8 Zisk

Společnost XY, spol. s r. o. má stanovenou výši zisku na 9%.

Tab. 19 Kalkulační vzorec

Spotřeba materiálu
Mzdové náklady
Odvody
Náklady na stroje
Správní režie
Výrobní režie
Externí služby
ZISK
Celkové náklady na zakázku

Zdroj: [vlastní zpracování]

V úvodu této kapitoly jsem napsala, že je zapotřebí u kalkulace zařadit všechny náklady, přímé a nepřímé. Z tabulky č. 17 můžeme tedy vyčlenit náklady přímé, což jsou spotřeba materiálu, mzdové náklady, odvody, náklady na stroje. Správní režie a výrobní režie jsou náklady nepřímými.

6.3.9 Vyčíslení režijních nákladů na 1 Kč VN stavební produkce

Nyní provedu vyčíslení režijních nákladů stavební výroby. Informace pro výpočet režijních koeficientů čerpám z tab. 7 Variabilní náklady stavební výroby.

Tab. 20 Stanovení režijního koeficientu

V tis. Kč	2007	2008	2009
Režie	7 680	10 341	12 089
VN stavební výroby	155 370	148 128	228 313
Režijní koeficient	0,049	0,07	0,05

Zdroj: [vlastní zpracování]

Režijní koeficient jsem určila poměrem režie stavební výroby / VN stavební výroby. Režie stavební výroby zahrnuje režijní materiál, režijní služby a ostatní režijní náklady. Popis jednotlivých nákladových položek jsem učinila již v klasifikační analýze.

Jak již jsem zmínila na začátku této kapitoly, společnost nevyužívá pro kalkulaci zakázky softwarového programu, ale pomocí účetních programů, kdy se režie rozpočítává automaticky na jednotlivé zakázky.

6.4 Kalkulace vybrané dílčí zakázky

Nyní provedu samotnou kalkulaci zakázky. Hodlám uvést vybrané dílčí fáze zakázky rodinného domu.

Kvalita realizace zakázek je ovlivněna mnoha faktory – výběrem stavebního materiálu, kvalitním projektem, kvalitou prací jednotlivých dodavatelů apod.

Jedním z faktorů, který tuto kvalitu ovlivňuje, je postup výstavby, fáze. Je to obvyklý postup při výstavbě, který určuje, jak na sebe navazují jednotlivé dílčí stavební práce. Tyto fáze výstavby jsou platné s drobnými odchylkami pro výstavbu zděných domů.

6.4.1 Fáze výstavby rodinného domu

1. **Fáze – základová konstrukce** (základy domu, rozvod kanalizace v základech, izolace svislých stěn

2. **Fáze – hrubá stavba domu** (obvodové zdivo, příčky nosné a nenosné, stropy, krov, střešní krytina, komín, střešní okna)
3. **Fáze – vyplnění otvorů** (osazení oken, vchodové a balkónové dveře, parapety oken, garážová vrata, podbití střechy – podhledy)
4. **Fáze – instalace, úprava povrchů** (rozvod elektrické energie, vody, plynu, kanalizace, vnitřní omítky, hrubé podlahy, schodiště – skelet, okapy, zárubně, hromosvod)
5. **Fáze – kompletace stavby** (sokl externí, zdravotní technika, podlahy a prahy, vnitřní dveře, obklady, dlažby, obložení schodiště, malířské práce a tapety, hrubé podlahy)
6. **Fáze – vybavení interiéru** (bezpečnostní systém atd.)

6.4.2 Činnost stavebního dozoru

Důležitým faktorem pro úspěšnou realizaci zakázky jsou nejen kvalitní dělníci (zedníci, klempíři, pokrývači, aj.), ale také kvalitní stavební dozor.

Pracovník stavebního dozoru musí vykazovat následující činnost:

- Sleduje a kontroluje postup výstavby dle uzavřené smlouvy o dílo, projektové dokumentace, stavebního povolení,
- využívá právních nástrojů vůči dodavateli, aby stavba byla hospodárná, kvalitní a realizována dle schváleného časového harmonogramu,
- odběratelské kontroly v průběhu výstavby, zajišťuje přejímky, zkoušky a prověrky dílčích dodávek stavby,
- spolupracuje při kontrolních dnech na stavbě, připravuje podklady a zprávy k jednání,
- prověřuje dodavatelské faktury, kontroluje, zda účtování bylo provedeno správně,
- kontroluje vedení stavebního deníku,
- řeší případné změny stavby s dodavatelem a investorem, kontroluje jejich provedení,
- zpracovává soupis vad a nedodělků,

- vypracovává dokumentaci skutečného provedení stavby,
- dohlíží na odstraňování zjištěných vad a nedodělků ve stanovené lhůtě a předepsané kvalitě.

6.5 Kalkulace dílčí zakázky rodinného domu

V této části kapitoly provedu kalkulaci vybrané dílčí zakázky, abych mohla na zakázce demonstrovat proces kalkulování ve společnosti XY, spol. s r. o.

V následující tabulce č. 18 jsem uvedla veškerý materiál potřebný k provedení zakázky veškerých úprav ploch, podlah rodinného domu.

Tabulka 21 Materiál potřebný k provedení zakázky

Popis	MJ	Množství celkem	Cena jednotková	Cena celkem
Zakrývání vnitřních a vnějších výplní otvorů, předmětů a konstrukcí folií a páskou	m2	543,309	30,60	16 625,26
Vnitřní omítka vápenná nebo vápenocementová stropů rovných štuková	m2	227,050	310,00	70 385,50
Vnitřní omítka stropů ze směsi POROTHERM UNIVERSAL jednovrstvá tl 10 mm ručně nanášená	m2	227,050	431,00	97 858,55
Vnitřní omítka zdiva vápenná nebo vápenocementová hladká (pod obklady)	m2	71,910	148,00	10 642,68
Vnitřní omítka zdiva vápenná nebo vápenocementová štuková	m2	416,173	197,00	81 986,08
Vnitřní omítka stěn tl 10 mm ze suché směsi POROTHERM UNIVERSAL	m2	416,173	334,00	139 001,78
Vnější omítka silikonová tenkovrstvá probarvená Terranova zatřená (zrnitá) tl 1,5 mm	m2	242,435	231,00	56 002,49
Vnější omítka akrylátová tenkovrstvá mozaiková tl. do 4 mm	m2	11,925	714,00	8 514,45
Zakrývání výplní venkovních otvorů před nástřikem plastických maltovin z lešení	m2	524,200	31,60	16 564,72
Vnější tepelně izolační omítka stěn ze směsi POROTHERM TO tl 15 mm	m2	254,360	301,00	76 562,36

Mazanina tl do 80 mm z betonu prostého tř. C 16/20	m3	55,270	3 230,00	178 522,10
Příplatek k mazanině tl do 80 mm za přehlazení povrchu	m3	55,270	697,00	38 523,19
Výztuž mazanin svařovanými sítěmi Kari	t	0,800	28 100,00	22 480,00
Potěr anhydritový samonivelační tl do 50 mm C20 litý	m2	204,970	346,00	70 919,62
Vyrovnávací potěr tl do 20 mm z MC 15 provedený v pásu (pod parapety)	m2	9,548	138,00	1 317,62
Potěr cementový hlazený dřevěným hladítkem tl 20 mm ploch rovinných pl 5 m2	m2	4,110	274,00	1 126,14
Potěr cementový hlazený dřevěným hladítkem tl 20 mm ploch rovinných pl 30 m2	m2	39,680	215,00	8 531,20
Požizovací náklady				1 562,00
Úprava povrchu, podlahy a osazování výplní			35 728,2	897 125,00

Zdroj: [vlastní zpracování]

V tabulce č. 18 jsem vypracovala rozpočet na venkovní a vnitřní omítky rodinného domu. Celková plocha venkovní omítky činí 474 m² a vnitřní omítky činí 626 m². Cena vnitřních omítek činí 550 Kč/m² a cena venkovních omítek činí 630 Kč/ m².

Uvedené stavební práce měly délku 14 pracovních dní. Na stavebních pracích se podíleli 4 zedníci, 2 pomocný pracovník a stavbyvedoucí.

Pracovní stroje potřebné pro realizaci zakázky uvedené v tabulce č. 14 byly: míchačky, míchadlo elektrické, vrtačky akumulátorové, vrtačky elektrické.

V následující tabulce jsem provedla kalkulaci zakázky společnosti. Veškeré výpočty jsem provedla tím způsobem, že jsem vyčíslila celkové náklady a následně jsem je pomocí součtu plochy vnitřních omítek a vnějších vydělila.

Tabulka 22 Kalkulace zakázky na m²

Spotřeba materiálu	815,57 Kč
Mzdové náklady	96,73 Kč
Odvody	33,85 Kč
Náklady na stroje	5,29 Kč
Správní režie	9,40 Kč
Výrobní režie	4,12 Kč
Externí služby	0,00 Kč
ZISK	13,45 Kč
Celková cena/m²	1 008,41 Kč

Zdroj: [vlastní zpracování]

Kalkulací zakázky, tabulka č. 19, jsem zjistila, že celková cena na m² činí 1 008,41 Kč. V následující tabulce č. 20 uvedu cenu za tuto zakázku.

Tabulka 23 Celková cena zakázky

V Kč	Celkem m ²	Cena/m ²	Celková cena zakáz- ky
Úprava povrchu, podlahy, a osazování výplní	1 008,41 Kč	1 100 m ²	1 109 251 Kč

Zdroj: [vlastní zpracování]

Provedením kalkulace zakázky celkové úpravy povrchu, podlah a osazování výplní jsem zjistila, že celková kalkulace zakázky činí 1 109 251 Kč. Celkovou cenu zakázky jsem získala vynásobením celkovou plochou v m² a cenou za m².

Jak již jsem zmínila na začátku kapitoly, společnost nevyužívá žádného softwarového programu pro kalkulace zakázek společnosti. Každá zakázka je kalkulována individuálním způsobem. Návrhy pro zlepšení uvedu v následující kapitole.

Výše kalkulace zakázky závisí na mnoha faktorech, jako náročnosti investora, kvality a výše ceny použitého materiálu, náročnosti terénu – špatná ornice (v důsledku náročnosti terénu se zdraží zemní a terénní úpravy). Na základě náročnosti zakázky, složitosti stavby, je potřeba více dělníků.

Výše a počet zakázek významným způsobem ovlivňuje nejenom náklady, ale podílí se na výnosech podniku. Společnost se snaží o získání velkých a hodnotných zakázek, nejen kvůli zisku, ale i proto, aby se společnost zviditelnila a dostala do povědomí českého trhu.

7 DOPORUČENÍ

7.1 Nákladové středisko - Penzion Luhačovice, pronájem nemovitosti Bílovec u Brna

Analýzou nákladů jsem provedla rozbor jednotlivých nákladových středisek. Zjistila jsem, že nákladové středisko ubytovacích služeb je pro podnik spíše přítěží, je ztrátové. Proto doporučuji, aby podnik zvážil, zda toto středisko nadále udržovat pro podnikatelskou činnost. Myslím si, že prodejem tohoto nákladového střediska by podnik ušetřené investice mohl vložit do jiných pro podnik přínosnějších alternativ.

Rovněž náklady na provoz nemovitosti jsou značně vysoké. Výše pronájmu sice pokryje vyšší nákladů a společnosti se dostává určité výše pravidelných výnosů, ale myslím si, že by výnosy pro společnost mohly plynout z daleko výnosnější alternativy. Kdyby společnost nemovitost prodala a koupila do svého vlastnictví těžkou techniku – prostředky pro zhotovování zakázek – bagry, vrtací soupravy, mohla by tento majetek pronajímat jiným společnostem nebo by jej mohla využívat sama, čímž by došlo ke snížení nákladů služeb, subdávatelů. Společnost by nebyla závislá na službách jiných společností.

7.2 Kooperace s jinými společnostmi

Každá stavební společnost chce dosahovat požadovaného zisku a hlavně zaujmout dostatečné místo na trhu stavebního průmyslu. Proto bych doporučila společnosti, kooperaci s jinými stavebními společnostmi, které mají dobré jméno na trhu stavebního průmyslu a mají dostatečné upevnění na trhu.

- Výhody kooperace:
- Získání zkušeností větších společností na trhu
- Možnost podílet se na větších veřejných zakázkách
- Zviditelnění se na trhu stavebního průmyslu
- Možnost získání zkušeností na zahraničním trhu

Doporučila bych kooperaci se stavebními společnostmi jako je Metrostav, a. s., OHL ŽS, a. s. či SKANSKA a. s.

7.3 Kalkulace zakázek společnosti

Kalkulací zakázek společnosti jsem zjistila, že společnost nepoužívá žádného softwarového programu pro kalkulaci zakázek společnosti. Každá zakázka je kalkulována individuálně, s cílem přivést kalkulaci zakázky k vyhovujícímu kalkulačnímu výsledku pro společnost. Společnost se striktně nedrží žádného kalkulačního postupu, či vzorce. Proto bych společnosti navrhla pro snadnější zpracování využívat některý z kalkulačních vzorců. Jelikož u stavebních společností každá kalkulace zakázky probíhá individuálně, bude na společnosti, pro které kalkulační vzorce se rozhodne a dále bych doporučila využívat softwarový program pro kalkulaci zakázek (Buildpower, STAVEX).

7.4 Ohodnocování pracovníků

Jak již jsem zmínila v části bakalářské práce, kalkulace zakázek, společnost nevyužívá žádného systému odměňování pracovníků, především dělníků. Dělníci dostávají plný fixní plat bez možnosti získání benefitu.

Domnívám se, že při správném odměňování pracovníků by společnost dosahovala lepších výsledků. Zrychlila by se a zkvalitněla realizace zakázek stavebních prací.

Společnosti bych navrhla zrušit fixní plat pracovníkům - dělníkům. Každý pracovník by byl hodnocen na základě výše oceněné zakázky, pracovního úkonu a podle normohodin. Každá stavební činnost by měla tabulkové normohodiny, kde by byl vymezen čas, za který musí být určitá činnost vyhotovena a sazby, kterými jsou jednotlivé činnosti ohodnoceny. Výhodou by byla vyšší motivace pracovníků. Společnost by naopak získala přehled o kvalitě jednotlivých pracovníků. Což by bylo dalším motivem pro pracovníky v případném kariérním růstu ve společnosti.

ZÁVĚR

Analýza řízení nákladů a nákladových kalkulací je důležitým nástrojem pro rozhodovací kroky společnosti při plnění strategických cílů. Analýzou nákladů společnost zachycuje průběh hospodaření společnosti. Podnik řeší nepřehledné množství otázek, zda investovat do určité činnosti, cenovou politiku – za jak vysokou cenu bude poskytovat služby, aby dosahoval zisku a zákazník byl spokojený atd. Proto podnik musí monitorovat průběh nákladů, musí je mít pod kontrolou, aby získal přehled o celkovém hospodaření společnosti.

V úvodu mé bakalářské práce jsem si stanovila za cíl, provést analýzu nákladů a na základě výsledků analýzy zhodnotit dosavadní stav společnosti. Potřebné informace jsem čerpana z dostupných zdrojů a literatury, ale také z interních zdrojů společnosti XY.

Pro zhodnocení nákladů ve společnosti jsem použila řadu analýz. Nejprve jsem provedla druhové, kalkulační členění a členění podle závislosti na změně objemu výkonů, kdy jsem rozdělila náklady na variabilní a fixní pomocí klasifikační analýzy. Následně jsme vypracovala kalkulaci zakázky.

Z provedeného šetření vyplynulo několik nedostatků, na které je třeba se zaměřit a snažit se je odstranit. Nedostatky jsem demonstrovala v poslední části bakalářské práce a navrhla jsem případná doporučení. Doufám, že některé návrhy, které jsem vypracovala, pomohou společnosti odstranit nedostatky a povedou společnost k lepším výsledkům a upevnění společnosti na trhu stavebního průmyslu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2 rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6
- [2] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, spol. s r. o., 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3
- [3] OGEROVÁ, Brigitte; FIBÍROVÁ, Jana. *Řízení nákladů*. 1. vydání. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6
- [4] SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Podniková ekonomika*. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7
- [5] SWOBODA, P. *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice*. Praha: Linde, 1992. 95 s. ISBN 8090121012
- [6] ZÁMEČNÍK, R. TUČKOVÁ, Z. HROMKOVÁ, L. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1
- [7] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0
- [8] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1
- [9] HRADECKÝ, M. LANČA, J. ŠÍŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3
- [20] DĚDINA, J. *Podnikové organizační struktury*. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1996. 117 s. ISBN 80-71870293
- [10] VYSKOČIL, F. *Ekonomika a organizace stavebnictví*. 1. vyd. Praha: SNTL 1985. 96 s.

Internetové zdroje

- [11] www.mpo.cz
- [12] www.justice.cz

Tituly firemní dokumentace

[13] Interní zdroje firmy

[14] Výroční zprávy firmy

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

VN Variabilní náklady

FN Fixní náklady.

CN Celkové náklady.

b Variabilní náklady na jednu jednotku produkce

p Cena za jednu jednotku produkce

PHM Pohonné hmoty

THP Technicko-hospodářský pracovník

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Průběh celkových nákladů	21
Obrázek 2 Průběh celkových a průměrných fixních nákladů Zdroj: [KRÁL, 1, str. 59]	23
Obr. 3 Organizační struktura společnosti XY, spol. s r. o.	37
Obr. 4 Celkové náklady za období 2007-2009	43
Obr. 5 Struktura nákladových položek služby	46
Obr. 6 Přímých a nepřímých nákladů za období 2007-2009	48

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vývoj pracovníků za období 2007-2009	36
Tab. 2 Náklady, výnosy a výsledek hospodaření.....	41
Tab. 3 Skladba nákladů společnosti.....	42
Tab. 4 Skladba nákladů společnosti XY, spol. s. r. o.	45
Tab. 5 Diferenciace služeb společnosti.....	46
Tab. 6 Přímé a nepřímé náklady společnosti XY, spol. s. r. o.....	47
Tab. 7 Variabilní náklady stavební produkce	49
Tab. 8 Fixní náklady stavební výroby	50
Tab. 9 CN stavební výroby	50
Tab. 10 VN pronájmů nemovitostí společnosti	51
Tab. 11 FN pronájmů nemovitostí společnosti.....	51
Tab. 12 Skladba CN pronájmů nemovitostí.....	52
Tab. 13 VN nákladového střediska ubytovacích služeb	52
Tab. 14 FN ubytovacích služeb	52
Tab. 15 CN ubytovacích služeb	53
Tab. 16 BZ stavební výroby za období 2007-2009	53
Tab. 17 BZ pronájmu nemovitostí za období 2007-2009.....	53
Tab. 18 BZ ubytovacích služeb za období 2007-2009	54
Tab. 19 Kalkulační vzorec	58
Tab. 20 Stanovení režijního koeficientu	59
Tabulka 21 Materiál potřebný k provedení zakázky	62
Tabulka 22 Kalkulace zakázky na m ²	64
Tabulka 23 Celková cena zakázky.....	65

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

76

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		(v celých tisících Kč)		KKE, spol. s r.o.	
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		2340802		Příluky 386	
				Zlín	
				76001	
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby za prodej zboží	01	10	13	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	4	4	
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	6	9	
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	335 839	212 328	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	306 019	202 878	
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-733	3 274	
3	Aktivace	07	30 553	6 176	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	231 301	138 335	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	60 843	46 410	
B. 2	Služby	10	170 458	91 925	
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	104 544	74 002	
C.	Osobní náklady	12	30 067	30 058	
C. 1	Mzdové náklady	13	22 405	22 127	
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7 410	7 712	
C. 4	Sociální náklady	16	252	219	
D.	Daně a poplatky	17	430	528	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	9 047	7 133	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	386	807	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	386	800	
2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	7	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	23	0	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	23	0	
F. 2	Prodaný materiál	24	0	0	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	57	1 321	
H.	Ostatní provozní náklady	27	626	679	
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	
*	Provozní výsledek hospodaření /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	30	64 794	37 732	

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprznani.cz, business.center.cz

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	1 987	2 868
N.	Nákladové úroky	43	0	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 371	1 501
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření <i>((ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46))+(-47))</i>	48	616	1 367
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	13 253	8 327
Q. 1	-splatná	50	13 253	8 327
Q. 2	-odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	52 157	30 772
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	52 157	30 772
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	65 410	39 099
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
13.03.10				