

Analýza alokace režijních nákladů ve stavební firmě

Radana Hanáčková

Bakalářská práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Vyšší odborná škola ekonomická
akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Radana HANÁČKOVÁ**
Osobní číslo: **M080218**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Finanční řízení podniku**

Téma práce: **Analýza alokace režijních nákladů ve stavební firmě**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- **Prostudujte odbornou literaturu týkající manažerského účetnictví se zaměřením na režijní náklady.**

II. Praktická část

- **Charakterizujte zkoumanou firmu.**
- **Popište a zhodnoťte současný stav režijních nákladů ve firmě XY.**
- **Provedte analýzu alokace režijních nákladů ve firmě XY.**
- **Navrhněte metodu řešení alokace režijních nákladů k útvarům.**

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

[1] LANG, H. Manažerské účetnictví: Teorie a praxe. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

[2] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

[3] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

[4] STANĚK, V. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha : Grada Publishing a.s., 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.


[5] VYSKOČIL, V. K., ŠTRUP, O. Podpůrné procesy a snižování režijních nákladů. 1. vyd. Praha : Profesional Publishing, 2003. 287 s. ISBN 80-86419-45-2.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zdeněk Štěrba**
EXT.


Datum zadání bakalářské práce: **25. února 2011**

Termín odevzdání bakalářské práce: **26. dubna 2011**

Ve Zlíně dne 22. března 2011


PaedDr. Josef Rydlo
Zast. děkanka




Ing. Eva Heczková, Ph.D.
Zast. ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské 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 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 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;

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

²zákon 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).

³zákon 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 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 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 práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně

.....

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

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

ABSTRAKT

Předmětem bakalářské práce je analýza evidence a alokace režijních nákladů k nákladovým střediskům ve stavební firmě XY za vybrané období její zhodnocení a navržení případného zlepšení.

Teoretická část podává přehled o základním rozdělení ekonomické struktury podniku, funkcích a nástrojích řízení nákladů, konkrétně o alokaci režijních nákladů na nákladová střediska.

Praktická část analyzuje ekonomickou strukturu podniku XY a odpovědnostní řízení jejich středisek, současný stav rozdělení a alokaci nákladů a zabývá se otázkou možného zlepšení použitím alternativních metod alokace režijních nákladů.

Klíčová slova:

Manažerské účetnictví, odpovědnostní účetnictví, kalkulace, alokace, režijní náklady, nákladová střediska, centralizovaný a decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení, stavebnictví.

ABSTRACT

The subject of the bachelor thesis is the analysis of the register and the allocation to cost centres in the construction company XY for the selected period, its evaluation and a proposal of any possible improvements.

The theoretical part gives an overview of the basic division of the economic structure of the business, the functions and tools to manage costs, namely, the allocation of overheads of the cost centres.

The practical part analyses the economic structure of the company XY and liability management of its centres, the current state of costs distribution and allocation and deals with the question of the possible improvements using alternative methods of allocation of the overhead costs.

Keywords:

Managerial accounting, liability accounts the calculations, allocations, overheads, cost centres, centralized and decentralized approach to liability management, the construction industry.

Na začátku této bakalářské práce chci poděkovat mé konzultantce Ing. Evě Heczkové, Ph.D. za její odborné vedení a za čas, který mi věnovala na konzultacích k zodpovězení mých dotazů přispívajících ke kvalitnějšímu zpracování této práce.

Rovněž děkuji mému vedoucímu práce Ing. Zdeňku Štěřbovi z firmy XY za odborné vedení, rady a připomínky.

„Podnikání má dvě - a pouze dvě - základní funkce: marketing a inovaci. Marketing a inovace plodí výsledky, vše ostatní jsou náklady.“

Peter Drucker

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	13
1.1 EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU	13
1.1.1 Nákladové středisko	13
1.1.2 Ziskové středisko.....	14
1.1.3 Rentabilní středisko.....	14
1.1.4 Investiční středisko.....	14
1.1.5 Výnosové středisko	14
1.1.6 Výdajové středisko	14
1.2 ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	15
1.2.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení.....	15
1.2.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení.....	15
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.1 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	19
2.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ OBJEKTU – NÁKLADOVÁ ALOKACE	19
2.3 VÝVOJ PODÍLU REŽIJNÍCH NÁKLADŮ.....	20
2.4 ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	21
3 KALKULACE	22
3.1 PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY, NÁKLADOVÝ OBJEKT	22
3.2 PŘÍRAŽKOVÁ KALKULACE A JEJÍ NEDOSTATKY	23
3.2.1 Diferencovaná varianta přírážkové kalkulace	23
3.2.2 V čem je přírážková kalkulace nepřesná.....	24
3.3 DALŠÍ KALKULAČNÍ METODY	24
3.3.1 Metody absorpční kalkulace.....	24
3.3.2 Kalkulace variabilních nákladů	26
3.3.3 ActivityBasedCosting (ABC).....	26
4 SPECIFIKACE STAVEBNÍHO PRŮMYSLU	28
4.1 OČEKÁVANÝ VÝVOJ STAVEBNICTVÍ.....	29
II PRAKTICKÁ ČÁST	32
5 PROFIL SPOLEČNOSTI	33
5.1 ORGANIZAČNÍ SCHÉMA SPOLEČNOSTI.....	33
5.2 EKONOMICKÉ INFORMACE	34
6 ANALÝZA STŘEDISKOVÉ STRUKTURY	36
6.1 ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	36
7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU OCEŇOVÁNÍ ZAKÁZEK	37
7.1 EVIDENCE NÁKLADŮ VE STŘEDISKU	37
7.2 JAK SE PŘÍRAZUJÍ NÁKLADY NA ZAKÁZKY	38
7.3 VYUŽITÍ KALKULACE.....	39
8 NÁVRH NOVÉHO ZPŮSOBU PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ	41
8.1 PŘÍRAZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ ČINNOSTEM, KALKULAČNÍ METODA ABC.....	42

8.2	ZHODNOCENÍ A OVĚŘENÍ NÁVRHU ŘEŠENÍ PŘÍRAZENÍ SPRÁVNÍCH REŽIÍ	49
8.3	NÁVRH NA PŘÍRAZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ AKTIVITÁM VE FIRMĚ	49
ZÁVĚR		55
RESUMÉ		56
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....		57
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....		58
SEZNAM OBRÁZKŮ		59
SEZNAM TABULEK.....		60
SEZNAM PŘÍLOH.....		61

ÚVOD

Řízení nákladů ve firmách je jedním z nejučinnějších prvků zvyšování efektivnosti a hospodárnosti podniku. Dobrá evidence a analýza především režijních nákladů může vést k úspoře těchto nákladů a předejít tak trendu zvyšování režijních nákladů v posledních letech.

Také finanční a ekonomická krize donutila podniky snižovat náklady, ale ne na úkor kvality nebo kvantity. Jedním z nejvýraznějších počínů, jak udržet konkurenceschopnost stavební firmy v době krize, je právě snižování režijních nákladů a s tím související správné přiřazení těchto nákladů střediskům.

Řízení režijních nákladů, především pak jejich přiřazování aktivitám firmy, je v současné době jedním z hlavních problémů manažerského účetnictví a kalkulací.

Toto téma jsem si zvolila, protože se domnívám, že podnik XY nevyužívá plně výhod nákladového účetnictví a to především volby správného kalkulování správních režii.

V teoretické části práce nejprve objasním pojmy odpovědnostního účetnictví, řízení odpovědnostních středisek a rozdělení nákladů a kalkulace, které se budou prolínat celou analytickou částí práce.

Na základě poznatků z odborné literatury budu analyzovat způsob přiřazování jednotlivých režijních nákladů ve společnosti XY se sídlem ve Zlíně a pokusím se navrhnout případná vylepšení.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Nedílnou součástí manažerského účetnictví je řízení po linii odpovědnosti. Informační systém tohoto řízení se nazývá odpovědnostní účetnictví. Podstata odpovědnostního řízení spočívá v rozdělení činnosti podniků do základních buněk, které se nazývají střediska, útvary, týmy či samostatná pracoviště. Tuto činnost vykonávají konkrétní osoby, které činnost ovlivňují a jsou za ni zodpovědné. Manažerské účetnictví zachycuje činnost základních buněk podniku, zachycuje jejich náklady, výnosy, kvalitu, zlepšování i prostředky, které pracoviště dostává pro svou činnost k dispozici. [6]

Odpovědnostní účetnictví jako informační systém podniku zachycuje především vymezení jednotlivých oblastí odpovědnosti a pravomocí, stanovení kritérií a jejich požadované úrovně odpovědným pracovníkům, zajištění zainteresovanosti na splnění těchto výsledků.

Nejdůležitější hlediska při zavádění odpovědnostního účetnictví jsou:

- Řešení organizace a ekonomické struktury podniku
- Míra centralizace a decentralizace při řízení pracovišť
- Vyjasnění základních rysů řízení konkrétních pracovišť

Strukturální otázky odpovědnostního účetnictví zahrnují organizační a ekonomickou strukturu podniku. Cílem tvorby organizační struktury podniku je takové uspořádání činností a vztahů, které vede k optimálnímu naplňování jeho cílů. Výsledkem důležitým pro odpovědnostní účetnictví je vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary. [6]

1.1 Ekonomická struktura podniku

Ekonomická struktura podniku se týká uspořádání odpovědnostních pracovišť podniku. Odpovědnostní pracoviště jsou motivována a zainteresována na dosažení žádoucí úrovně finančně vyjádřeného výsledku. Jsou řízena pomocí finančních nástrojů, které mají určitou formu a obsah. Pracoviště se člení podle stanovených úkolů nebo odpovědnosti, kritérií hodnocení a způsobu zainteresovanosti na: nákladová, zisková, rentabilní, investiční, výnosová a výdajová. [6]

1.1.1 Nákladové středisko

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za nějž se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Středisku, resp. jeho pracovníkům se stanoví rozpočty ovlivnitelných

nákladů, které jsou předmětem kontroly. Nákladová pracoviště odpovídají za plnění rozpočtu ovlivnitelných nákladů. Hmotná zainteresovanost je zaměřena na úspory skutečných nákladů. [6]

1.1.2 Ziskové středisko

Základním rysem ziskového střediska je to, že pracovníci střediska, resp. jeho vedoucí odpovídají jak za náklady, tak za výnosy vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Pracovníci střediska musí tak mít pravomoc ovládat činitele, které ovlivňují jak vznik nákladů střediska, tak jeho výnosy. Zainteresovanost střediska se tak obvykle váže na dodržení určité míry rozpočtovaného zisku. [6]

1.1.3 Rentabilní středisko

Rentabilní středisko odpovídá za náklady a výnosy střediska a dále za střediskový kapitál, tzn. za výši prostředků vázaných v pracovišti, resp. míře vázaného čistého pracovního kapitálu. Tento předpoklad se týká hlavně výše postavených výrobních a jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují zejména výši zásob nebo výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. Hmotná zainteresovanost je dána rentabilitou vázaného kapitálu. [6]

1.1.4 Investiční středisko

Investiční střediska odpovídají stejně jako rentabilní pracoviště za náklady, výnosy a vázaný kapitál, a dále mají právo rozhodovat o pořizování investic. Hmotná zainteresovanost je vázána na míru a efektivnost investic. [6]

1.1.5 Výnosové středisko

Výnosové středisko je určitou analogií nákladového střediska, ovšem pro oblast výnosů. Výnosová střediska působí v oblasti prodeje výkonů, ovlivňují výnosy podniku. Zainteresovanost jejich pracovníků je tedy vázána jednak na růst výnosů z prodeje, jednak na úsporu ovlivnitelných, hlavně režijních nákladů. [6]

1.1.6 Výdajové středisko

Výdajová střediska odpovídají za dodržování rozpočtovaných výdajů a jejich zainteresovanost je vázána na splnění dílčích úkolů, etap vývoje, výsledcích projektů apod. [6]

1.2 Řízení odpovědnostních středisek

Ve vztahu k řízení odpovědnostních středisek v rámci firmy existují dva přístupy. Jde o tzv. centralizovaný a decentralizovaný způsob odpovědnostního řízení. Míra a oblasti, ve kterých pracovníci různých středisek uplatňují svou iniciativu, a kde jsou naopak nuceni respektovat omezení plynoucí z potřeby vrcholové koordinace, mají vliv nejen na způsob využití hodnotových nástrojů a kritérií, ale i na jejich začlenění do systému ostatních nástrojů, které se při řízení středisek využívají. [6]

1.2.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Podstatné rysy centralizovaného přístupu lze popsat následujícími charakteristikami:

- Vrcholové vedení podniku má pravomoc a nese odpovědnost za dlouhodobý rozvoj podniku, toto relativně úzké vedení sestávající z útvarů financí, investic, marketingu a výzkumu bývá zpravidla obsluhováno informačním centrem, které zajišťuje činnosti týkající se kooperačních vazeb mezi vnitropodnikovými útvary. [5]
Soustřeďuje ve svých rukách rozhodující část pravomocí a odpovědností k řešení otázek prodávaného objemu a sortimentu výkonů. Tyto otázky se zde řeší v dlouhodobém, střednědobém i krátkodobém horizontu. [6]
- Úkoly se střediskům zadávají zejména formou direktiv z úrovně podnikového vedení. Základním kritériem zainteresovanosti středisek je splnění těchto naturálně zadávaných úkolů. [6]
- Odpovědnostní útvary typu zejména nákladových, ale i výnosových středisek se zřizují již na relativně nízkých úrovních útvarů, vybavených nepříliš širokou škálou pravomocí a odpovědností. [6]
- Střediska v rámci centralizovaného režimu jsou orientována zejména na hospodárnost a jakost při plnění direktivně zadaných naturálních úkolů. Dalším důležitým cílem jejich působení je motivačně podporovat zájem středisek o jejich kooperační vztahy. [6]

1.2.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Podstatné rysy decentralizovaného přístupu lze popsat následujícími charakteristikami:

- Relativně úzké vrcholové vedení sestávající (kromě ředitele) z vrcholových pracovníků odpovědných zejména za řízení financí, investic, marketingu

a výzkumu by mělo být obsluhováno informačním centrem, organizačně zařazeným na téže úrovni. Díky těmto informacím by mělo mít vrcholové vedení možnost ovlivňovat kooperační vazby tak, aby byla zajištěna zásada nadřazenosti cílů podniku jako celku. Tato možnost se však nerealizuje přímo pomocí direktiv, ale nepřímo, např. nastavením vnitropodnikových cen. [6]

- Hodnotové výsledky se zpravidla zjišťují za relativně větší vnitropodnikové útvary s relativně uzavřeným koloběhem ekonomických zdrojů. Útvary se vytvářejí v rámci ploché organizační struktury a jsou vybaveny značnou pravomocí. [6]
- Hodnotová kritéria jsou primárně orientována na zvýšení výnosnosti kapitálu, který je v útvaru vázán, popř. na zlepšení solventnosti, likvidity a jiných faktorů finanční pozice, které útvar svou činností ovlivňuje. [6]

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Schopnost řídicího subjektu správně řídit a ovlivňovat příčiny vzniku nákladů stojí na znalosti jejich struktury a příčin vzniku. [5]

1. Druhové členění nákladů

Druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní. Předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku. Jsou to náklady externí, tzn. vznikají spotřebou výrobků, prací, služeb jiných subjektů. Druhové členění nákladů je v našich podmínkách také základem členění nákladů ve finančním účetnictví. Nevýhodou však je, že druhové členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. [5]

2. Účelové členění nákladů

Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů. Mezi tyto náklady patří *náklady technologické* a *náklady na obsluhu a řízení*.

Náklady jednicové se stanoví poměrně snadno. Nákladová norma se vynásobí počtem jednotek úkonu nákladového úkolu. Naopak náklady, které nerostou přímo úměrně s počtem prováděných úkonů, se označují jako *náklady režijní*. [5]

3. Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Poznávání toho, jak se budou náklady chovat a jak budou reagovat na změnu v objemu výkonů, se stává jedním ze základních nástrojů pro tvorbu manažerských rozhodnutí. Objem výkonů může být v praxi měřen celou řadou ukazatelů, jako je počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů nebo jakýchkoli jiných měřítek výkonu aktivity organizace. V rámci členění rozlišujeme tyto základní kategorie nákladů:

- Variabilní náklady
- Fixní náklady
- Smíšené náklady

Variabilní náklady můžeme definovat jako náklady, jejichž výše se při změně objemu výkonů změní. Nejdůležitější jsou *proporcionální náklady*, jejichž výše se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. Příkladem může být úkolová mzda dělníků nebo spotřeba

přímého materiálu. V případě, že variabilní náklady rostou rychleji než produkce, hovoříme o tzv. *nadproporcionálních nákladech*. Příkladem jsou mzdy výrobních dělníků, kde při růstu objemu produkce je zaměstnavatel nucen zavádět noční a víkendové směny. Na druhé straně náklady, které rostou pomaleji než objem produkce, označujeme jako tzv. *podproporcionální náklady*. Příkladem jsou některé položky materiálových nákladů, kdy při růstu objemu výkonů a nákupu většího množství materiálu nám dodavatel může nabídnout množstevní slevy.

Fixní náklady představují takové náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Příkladem mohou být odpisy budov, leasing automobilů nebo mzdy manažerů. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonu podniku snižují.

Smišené náklady obsahují v sobě složku jak variabilní, tak fixní. Např. u spotřeby elektrické energie část nákladů má fixní charakter, protože pokrývá spotřebu energie na osvětlení haly. Část této spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, má proporcionální charakter. [5]

4. Relevantní a irelevantní náklady

Jedná se o klasifikaci nákladů, která se vztahuje k budoucím manažerským rozhodnutím. U relevantních nákladů se jejich výše v závislosti na přijetí nebo nepřijetí rozhodnutí změní, zatímco irelevantní náklady zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta manažerského rozhodnutí bude přijata. Pokud např. budeme posuzovat dvě varianty pracovní cesty, tj. cesta služebním autem na rozdíl od cesty vlakem, bude spotřeba pohonných hmot považována za relevantní náklad, protože se v důsledku přijetí rozhodnutí změní. Na druhé straně pojištění automobilu bude představovat irelevantní náklad. [5]

5. Utopené náklady

Jedná se o náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jedná se např. o odpisy fixních aktiv. [5]

6. Oportunitní náklady

Oportunitní náklady se někdy nazývají jako náklady obětované příležitosti. Jedná se o jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali. [5]

2.1 Kalkulační členění nákladů

Podnikovému ekonomovi nestačí získávat informace o kvantitativních vztazích mezi inputem a outputem. Zajímá ho nejen množství spotřebovaných výrobních faktorů, ale také to, kolik na tuto spotřebu je zapotřebí režijních nákladů a zda tyto náklady nelze výrazněji optimalizovat. K tomuto účelu musí být příslušné činnosti definovány, sledovány a ohodnoceny. [1]

Podstatou kalkulace je schopnost podniku přiřadit náklady podnikovým výkonům. V manažerském účetnictví používáme pro definici objektu tohoto přiřazování nákladů několik termínů. Jedná se o předmět kalkulace, kalkulační jednici a nákladový objekt. Náklady, které jsou přiřazovány nějakému nákladovému objektu, tedy předmětu alokace lze rozčlenit na náklady přímé a nepřímé. Náklady přímé můžeme vztáhnout nějakému nákladovému objektu. Naproti tomu nepřímé náklady nemohou být specificky vztaženy k určité aktivitě a to ze dvou důvodů. Buďto vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklad, nebo tuto vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo není pro nás z nákladového hlediska relevantní. [5]

2.2 Přiřazování nákladů objektu – nákladová alokace

Přiřazováním nákladů příslušnému objektu, tedy nákladová alokace, se z manažerského účetnictví vyčlenila jako jeho relativně samostatná oblast. Objektem nákladové alokace v tomto případě nemusí být pouze finální výkon, ale i útvar, činnost, aktivita, investiční projekt. [6]

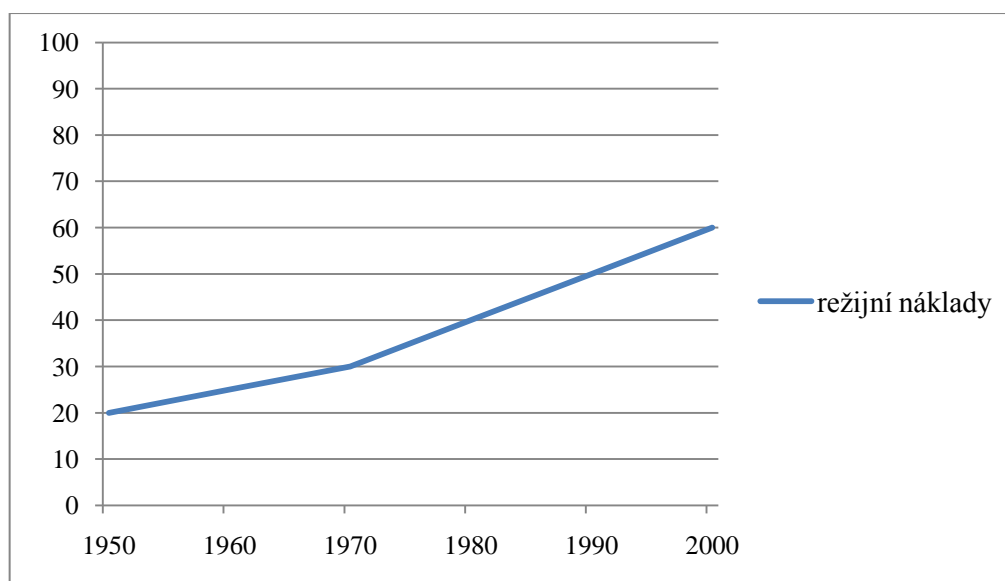
Nákladová alokace je procesem přiřazování nákladů v případě, že neexistuje přímý vztah mezi nákladem a výkonem. Při nákladové alokaci používáme určitou zprostředkující veličinu, pomocí níž přiřazujeme nepřímé náklady předmětu alokace. Tato veličina bývá označována termínem rozvahová základna nebo také jako vztahová veličina. Problém, který ovlivňuje volbu odpovídající rozvrhové základny v podnikové praxi, může být schopnost uživatele najít zdroj dat, která by umožnila využít správnou rozvrhovou základnu. V praxi podniky často volí rozvrhovou základnu nikoli podle toho, jak tato základna vyjadřuje příčinnou souvislost mezi nákladem a výkonem, ale podle toho, jaká data jsou pro provedení nákladové alokace dostupná. [9]

Ve vztahu k cílům, které alokace sleduje, lze rozlišit tři různé principy přiřazování nákladů výkonům: princip příčinné souvislosti nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování.[9]

2.3 Vývoj podílu režijních nákladů

V současné době podíl režijních nákladů ve firmách činí více jak 30 % celkových nákladů a pokud vezmeme v úvahu skutečnost, že značný podíl materiálových nákladů činí polotovary na různé úrovni rozpracovanosti, a které v sobě opět obsahují značnou část režijních nákladů subdodavatelů, je podíl režijních nákladů kolem 50 %. Zvláštní situace je v sektoru služeb, kde podíl režijních nákladů může činit i více jak 80 % celkových nákladů. Přímé náklady znamenaly jistou transparentnost vazeb s podnikovými výkony. Při jejich 10% podílu se nikdo hledáním vazeb mezi náklady a výkony nezabýval. I když v rámci nákladové alokace nebyli přesní, režijní náklady průměrovali, dopady těchto nepřesností na celkové náklady výkonu byly díky nízkému podílu režijních nákladů zanedbatelné. Najednou se ale věci změnily, máme před sebou obrovský balík nákladů, o jejich vazbách na jednotku výkonu nemáme ani ponětí. Pokud navíc režijní náklady dříve měly proporcionální vazbu k objemu výkonů, stovky nových režijních činností způsobují, že jejich čím dál nižší podíl má objemový vztah k výrobě nebo k hlavní činnosti podniku. [5]

Obr. 1. Vývoj podílu režijních nákladů v % v letech 1950–2000



Zdroj: *Moderní metody řízení nákladů, vlastní zpracování*

2.4 Řízení režijních nákladů

Řízením režijních nákladů rozumíme především jejich řízení ve střediscích. Pod pojmem řízení režijních nákladů budeme rozumět jejich rozpočtování a účetní zachycování. Celkovými náklady středisek rozumíme pouze náklady režijní, nezahrnujeme sem celkové jednicové náklady, protože za výši normovaných jednicových nákladů nemůže být středisko zodpovědné. [2]

Řízení nákladů je velice účinný způsob pro zlepšení výsledku hospodaření, zvláště důležité je řízení nákladů, či využití nových metod jako jsou procesní řízení nákladů nebo řízení nákladů podle aktivit (ABC). Při řízení nákladů je možné použít jednu ze tří základních forem. Jsou jimi záchranné akce, taktické snižování nákladů a dlouhodobé strategické řízení nákladů. V prvním případě nutí nedostatek času manažery použít drastické úsporné akce, které sice vedou k posílení peněžních toků, ale také k rychlému vyčerpání možností provedených opatření. Druhá možnost sice společnosti k realizaci taktických opatření poskytuje více času než první a přináší tak dlouhodobější užitek, ale i přesto vede pouze k vyšší efektivnosti stávající nákladové struktury. Až třetí možnost, tedy strategická opatření, umožňují nákladovou strukturu změnit a je úzce provázána s hlavními cíli firmy. Úkolem strategického řízení nákladů je zajišťovat dlouhodobou konkurenceschopnost společnosti. [13]

3 KALKULACE

Obecným cílem kalkulací je podat co nejpřesnější informaci o výši a struktuře nákladů výkonu. Metody kalkulace se od sebe liší způsobem využití, principem alokace režijních nákladů, rozsahem alokovaných nákladů atd. [5]

Mezi základní typy nákladových kalkulací patří kalkulace úplných nákladů, která v sobě zahrnuje veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky a kalkulace neúplných nákladů, která kalkuluje jen s částí podnikových nákladů, variabilních a ostatní fixní náklady se na výkony nerozpočítávají. [5]

Druhou charakteristikou je způsob alokace režijních nákladů objektu. Zde se uživatelí nákladové kalkulace nabízejí opět dvě možnosti. Buďto použije nějakou úroveň zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů na výkon, tedy v praxi většinou proporcionální přiřazení režijních nákladů k objemu přímých nákladů (alokační princip průměrování), nebo se pokusí o přiřazení režijních nákladů s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem (alokační princip příčinné souvislosti). Tyto varianty se liší způsobem, jakým jsou alokovány režijní náklady výkonu. Když se uživatel rozhodne pro použití kalkulace úplných nákladů, může použít objemové přiřazení režijních nákladů. Tuto metodu kalkulace označujeme jako přírážkovou. Druhou možností je přiřazení nákladů dle skutečných příčinných vztahů. Tuto metodu nazýváme jako kalkulace podle aktivit. Poslední variantou, kterou může uživatel zvolit je možnost, při které režijní náklady nebude výkonu alokovat v plné výši. Tento princip je podstatou kalkulace variabilních nákladů. [5]

3.1 Přímé a nepřímé náklady, nákladový objekt

Přímé náklady jsou všechny náklady, které se vztahují přímo k nákladovému objektu. Nákladový objekt je jakýkoli subjekt, ke kterému si manažer přeje měřit náklady. Např. divize, oddělení, výrobní řady produktů, zákazník, region či jejich kombinace.

Je-li nákladovým objektem produkt, pak se za přímé náklady považují všechny náklady, které se dají přímo a jasně produktu přiřadit – zejména přímý materiál a přímé mzdy dělníků. Všechny ostatní náklady, které se jasně přidělit nedají, jsou k nákladovému objektu produkt náklady nepřímé a označují se výrazem režie.

Na základě struktury výrobního procesu v průmyslovém podniku se vytvořila hierarchie nákladových středisek. Rozlišujeme střediska hlavní (materiálové hospodářství, výroby,

správa, odbyt), pomocná (konstrukce, výrobní plánování, řízení výroby, technické vedení podniku, vnitropodniková doprava, údržba strojů) a všeobecná (vlastní centrála energie, vlastní vozový park, zajištění bezpečnosti, sociální zázemí). [4]

3.2 Přírážková kalkulace a její nedostatky

Přírážková kalkulace je nejrozšířenějším konceptem používaným pro kalkulaci nákladů výkonů. Mezi hlavní přednosti patří její široká využitelnost v heterogenní výrobě, případně službách, a také značná jednoduchost. Přírážková kalkulace kalkuluje výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí režijní přírážky. Čím vyšší bude výše zvolené rozvrhové základny, tím vyšší podíl režijních nákladů bude tomuto výkonu přiřazen. Před tím ale bude nutné nalézt veličinu, podle které budeme alokaci provádět.

3.2.1 Diferencovaná varianta přírážkové kalkulace

- a) Diferencovaná varianta přírážkové kalkulace může vést k vyšší přesnosti rozdělení nákladů. Její podstatou je rozdělení režijních nákladů do skupin, pro které jsou definovány různé rozvrhové základny. Nejčastějším způsobem, jak toto rozdělení provést, je rozdělit náklady podle elementárních podnikových funkcí. Může se jednat např. o zásobování, výrobu, odbyt a správu. [6]

Jsou-li naším cílem správná ekonomická rozhodnutí, plánování a hodnocení, pak musíme vyjít z informací připravených pro tento účel, pro manažerské účetnictví, nikoli z informací připravených pro účely finančního nebo daňového účetnictví. [7]

- b) Dalším krokem je definice rozvrhové základny pro každou definovanou režii. Pokud má být kalkulace přesná a náklady přiřazené k výkonu mají odpovídat skutečné výši nákladů, které výkon vyvolal, nebo na kterých se podílel, musí rozvrhová základna vyjadřovat skutečný příčinný vztah mezi náklady a výkony.

„Nejjednodušší situace nastane u výrobní režie. Režijní náklady spojené s výrobou a doprovodnými činnostmi budou vždy do určité míry svázány s objemem výkonů, s množstvím práce, která byla na výkonu odvedena. Pro výrobní režii se jako nejpřirozenější rozvrhová základna jeví objem přímé práce.

Trochu složitější situace je u zásobovací režie. Náklady spojené se vstupní logistikou budou vždy ovlivňovány celou řadou aspektů a činností. Ve velké míře jsou ale často

ovlivňovány také hodnotou nakupovaných položek. Náklady na nákup, tj. vyjednávání, vstupní kontrola a uskladnění budou určitě daleko vyšší u složitých komponent než u běžných základních surovin. Pro zásobovací režii bývá velmi často jako rozvrhová základna využívána hodnota přímého materiálu. "POPESKO [5, s.72]

Základna odbytová režie má za úkol popsat spotřebu nákladů prodejního oddělení a dalších doprovodných nákladů. Rozvrhovou základnou je některá z přímých nákladových položek: přímé materiálové náklady, přímé mzdové náklady, celkové přímé náklady. Je-li zvoleno kritérium pro přiřazení společných režijních nákladů, stanoví se procentní podíl nákladů na jednu jednotku přímých materiálových, mzdových či celkových přímých nákladů, tzv. přírážka nepřímých režijních nákladů.[8]

Poslední skupinou nákladů je správní režie. Tyto náklady zůstanou stejné bez ohledu na to, jaký objem výkonů podnik realizuje. Jako rozvrhovou základnu bude vhodné použít hodnotu celkových přímých nákladů. [5]

3.2.2 V čem je přírážková kalkulace nepřesná

„Na nepřesnost přírážkové kalkulace mají vliv zejména dva zásadní faktory. Podíl režijních nákladů se v praxi často přibližuje 50 %, což způsobuje, že jakákoliv odchylka v kalkulaci má daleko větší dopad na výši celkových kalkulovaných nákladů. Stále menší podíl režijních nákladů má příčinný vztah k některé skupině přímých nákladů, což způsobuje, že přírážková kalkulace, i ve své diferencované variantě, přestává vystihovat příčinný vztah mezi režijními náklady a základnou, k níž jsou vztaženy.“ POPESKO [5, s. 78]

Nevhodnost přírážkové kalkulace k přímým mzdám je zřejmá ve vysoce mechanizovaných výroбах bez dlouhodobé a pečlivé analýzy skutečných poměrů ve výrobě, zaměřené na zkoumání nákladů vyvolaných jednotlivými druhy výkonů. [3]

3.3 Další kalkulační metody

Kalkulační metody můžeme rozdělit dle kalkulovaných nákladů na metody absorpční kalkulace, metody variabilních nákladů a kalkulace ABC. Výše zmiňovaná přírážková kalkulace patří do kalkulací absorpčních. [6]

3.3.1 Metody absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace, tedy kalkulace plných nákladů, vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů na kalkulační jednici. Hlavním problémem je rozvrhování

společných režijních nákladů dle výše přímých nákladů. Kalkulace plných nákladů považuje za minimální hranici ceny výrobku jeho úplné vlastní náklady, nebere v úvahu příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. [6]

Mezi základní kalkulační metody patří:

- **Prostá metoda**

Prostá metoda se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou jako je výroba elektrické energie, v autodopravě. Je to nejjednodušší kalkulační metoda. Celkové náklady za období se dělí množstvím výkonů vyprodukovaných za dané období. Výsledkem jsou průměrné náklady. [6]

- **Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly**

Tato metoda se využívá u hromadné výroby technologicky shodných nebo příbuzných výrobků. Tyto výrobky se liší technickým parametrem, např. velikostí, tvarem, hmotností. [6]

- **Kalkulace sdružených výkonů**

Tato kalkule se využívá ve výroбах, kde v jednom technologickém postupu ze stejného výchozího materiálu vzniká několik druhů různých výrobků. Vniklé sdružené náklady se musí rozdělit na jednotlivé výrobky metodou odečítací nebo rozčítací.

Odečítací metoda se používá ve výroбах, kde lze jeden výrobek považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami. Zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku.

Rozčítací metoda se používá tam, kde nemůžeme výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Celkové náklady se rozčítají na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel. [6]

- **Fázová metoda kalkulace**

Tato metoda se uplatňuje ve výroбах jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků, které vznikají v podmínkách členitého výrobního procesu. Předmětem kalkulace nejsou výkony, ale výrobní fáze. Náklady přímé a výrobní režie se sledují samostatně za každou výrobní fázi. Správní režie se přičte až k celkovým nákladům. [6]

- **Postupná metoda kalkulace**

Tato metoda se využívá tam, kde jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny. Výroba každého stupně představuje výrobek, který může být použit jako polotovár v dalších stupních nebo může být prodán. Náklady těchto výrobních stupňů se kumulují a všechny náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledním stupni. [6]

- **Dynamická kalkulace**

Tato metoda reaguje na různý stupeň využití kapacity tím, že podle stupně využití mění režijní přírůžku. Jde o zpřesnění dosavadních kalkulací. Vyčísluje náklady při různém stupni využití kapacity. [6]

3.3.2 Kalkulace variabilních nákladů

Tato metoda ve své podstatě eliminuje nedostatek absorpčních kalkulací tím způsobem, že fixní část režijních nákladů nepřirazuje výkonu vůbec a ponechává ji stranou. Pracuje pouze s neúplnými náklady – přímými náklady. Metoda vychází z předpokladu znalosti průměrných variabilních nákladů výrobků a jeho ceny a zavádí pojem příspěvku na úhradu. Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (marže) je vyjádřen jako rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a jeho variabilními náklady. Zisk je chápán jako rozdíl sumy příspěvků na úhradu fixních nákladů.

- Jednostupňová metoda variabilních nákladů vyjadřuje fixní náklady za celou organizační jednotku.
- Vícestupňová metoda variabilních nákladů vyjadřuje fixní náklady ve více vrstvách. [6]

3.3.3 ActivityBasedCosting (ABC)

Podrobněji o této metodě v praktické části.

4 SPECIFIKACE STAVEBNÍHO PRŮMYSLU

V posledních letech před světovou finanční krizí byli stavbaři zvyklí na každoroční růst, který se mnohdy blížil dvoucifernému číslu. Od roku 2000 bylo české stavebnictví trvale v progresivním vzestupu a několik roků v intenzitě stavění druhé za Irskem. Finanční a ekonomická krize, která začala v roce 2007 v USA, znamenala masivní omezování stavebních investic, které se projevilo u všech velikostních kategorií firem. Ty velké jsou dodavateli především rozsáhlých veřejných zakázek, střední a menší bývají jejich subdodavateli, ale také dodavateli menších zakázek, a to jak pro veřejné, tak i pro privátní lokální investory. Nejvíce ekonomická krize dopadla na společnosti zabývající se pozemním stavitelstvím a výrobce stavebnin. Nevyplnil se ani předpoklad, že Česká republika zůstane „vysněným ostrůvkem“ relativního klidu v bouři světové finanční krize, jak byli delší dobu stavbaři uklidňováni.

Pro zmírnění dopadu ekonomické krize na české stavebnictví by bylo dobré udržení investiční výstavby a zaměstnanosti v tomto odvětví. Avšak žádost stavbařů o zachování proinvestičního přístupu vlády a zachování současného objemu veřejných zakázek vyšel po volbách v květnu 2010 vniveč. Taktéž žádost o snížení daně z příjmu právnických osob a snížení dávky sociálního pojištění se nekonalo. Mezi další faktory, které by snížily dopad finanční krize na české stavebnictví, patří snížení sazby DPH u stavebních prací a pro oživení klesající bytové výstavby zrušit DPH u výstavby sociálních bytů. Vytvořit právní záruky, aby úhrady faktur ze strany veřejných investorů nebyly delší než jeden měsíc, a tím odstranit finanční potíže podniků v oblasti cash-flow. Zajistit, aby obchodní podmínky při zadávání veřejných zakázek vycházely přednostně ze všeobecných podmínek zpracovaných odbornými profesními organizacemi. Zlepšit úvěrové podmínky pro zdravé firmy, které předloží reálné investiční záměry a zrychlit čerpání zdrojů z fondů EU.

Oživení stavební výroby bývá typickým znakem ukončení krize a oživení růstu. Je však třeba tyto změny sledovat dlouhodoběji a analyzovat jednotlivé ukazatele vývoje stavební výroby.

Mezi mikroekonomické faktory, jak obstát v konkurenci a především v době ekonomické krize, bychom mohli zařadit optimalizaci ve financování, zkvalitnění výběru dodavatelů, zvýšení efektivity fungování společnosti, plánování a projektový management, optimalizace daňové problematiky a snížení režijních nákladů. [10]

4.1 Očekávaný vývoj stavebnictví

Ředitelé stavebních společností se shodli na tom, že rok 2011 bude sice rokem krve a slz, ale na druhé straně také rokem nezbytné transformace. Hlavním problémem zůstávají přetrvávající slabá poptávka ze strany soukromého sektoru, doplněná výrazně klesající poptávkou ze strany veřejného sektoru, což dále vyostřuje konkurenci. Ta však nutí firmy ke zvyšování efektivity svých výkonů a hledání nových cest řešení, které přispívají ke zlepšování a změně fungování stavebnictví jako celku.

Kvartální analýza českého stavebnictví 01/2011, kterou připravila společnost CEEC Resea vychází ze 100 interview realizovaných s řediteli stavebních společností působících na českém trhu. Dle závěrů této studie se očekává pro rok 2011 pokles stavebního trhu o dalších 5,5 % oproti roku 2010. Odhady jsou oproti minulému roku trochu optimističtější. V říjnu totiž stavební společnosti očekávaly pro rok 2011 pokles hlubší a to o 6,1 %. Stále se však shodují na tom, že propad stavebního trhu, který udeřil v loňském roce, bude pokračovat. Taktéž výhled na rok 2012 vykazuje mírné zlepšení. Zatímco v říjnu stavbaři předpokládali, že trh v roce 2012 poroste jen o 0,4 %, aktuálně svá očekávání zlepšují na 1,6 %.

Odhodlanost bojovat se současnou situací ukazují i predikace vývoje tržeb stavebních společností. Oproti říjnu 2010, kdy firmy odhadovaly pokles tržeb o 2,6 % pro rok 2011, nyní odhadují pokles tržeb zhruba poloviční (o 1,4 %). V roce 2012 by tržby mohly opět začít růst, a to o 2,5 %. V říjnu stavební společnosti věřili pouze v půlprocentní růst tržeb v roce 2012.

Nižší rozpočty na straně státní sféry jsou největší noční můrou tohoto roku. Podle Václava Matyáše, prezidenta Svazu podnikatelů ve stavebnictví ČR je právě v období nedostatku finančních zdrojů dobré se zaměřit na odstraňování nefinančních překážek v rozvoji segmentu stavebnictví.

Vedle snížení poptávky veřejného sektoru a rostoucí konkurence je rovněž významným problémem stavebních firem byrokracie ze strany státních úřadů, jako např. zdlouhavé výběrové procesy, které jsou často i v průběhu zcela zrušeny, zdlouhavé procesy při realizaci staveb apod.

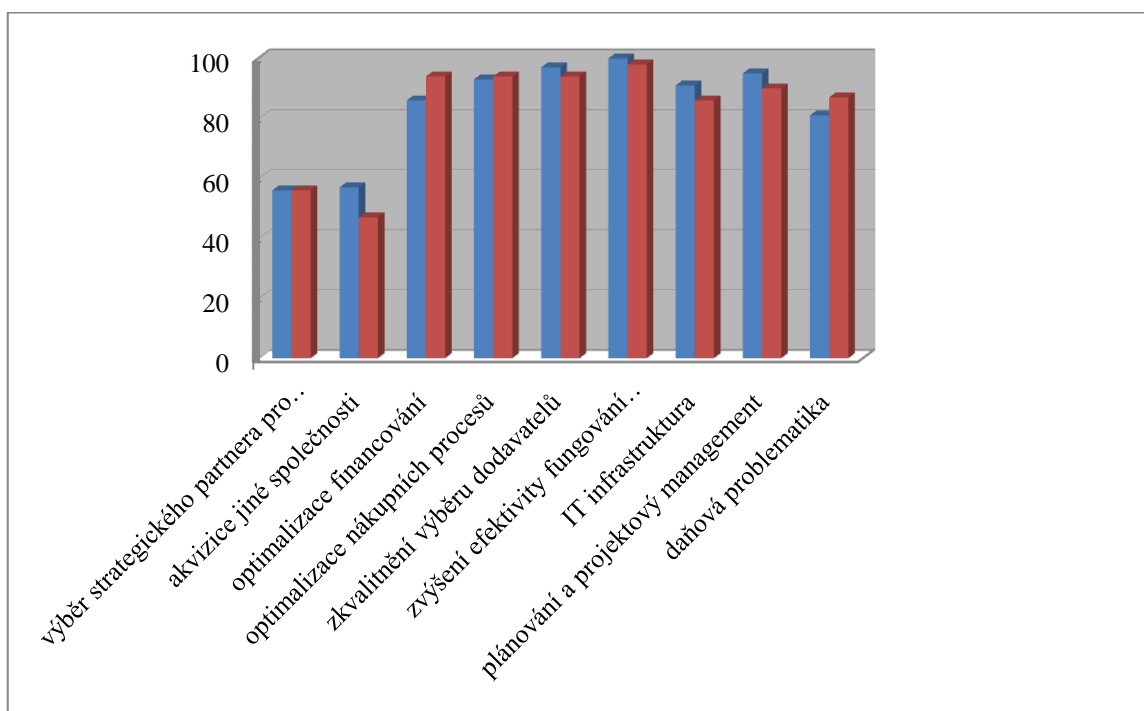
Vytižení kapacit stavebních společností ztlačilo z deklarovaných 82 % v říjnu 2010 na aktuálních 72 %. Tento pokles je však částečně ovlivněn i tím, že se stavební

sektor nachází mimo hlavní sezonu. Nicméně i tak se jedná o nejnižší hodnotu za dobu měření CEEC Research. Pro výhled do budoucna je ale důležité, že se alespoň pozvolna zmenšuje stále vysoký počet stavebníků, kteří uvádí, že jim ubývají zakázky. Aktuálně má méně zakázek než před rokem 41 % společností, v říjnu totiž uvádělo 46 %. Naopak více zakázek než před rokem nyní uvádí 26 % stavebních společností, v říjnu to bylo jen 17 %. V překonání konkurence si stále věří jen každá druhá společnost tj. 50 %, v říjnu bylo takto sebevědomých společností ještě o 6 % méně.

Klíčovými prioritami stavebních společností jsou:

- Důraz na pokračování ve zvyšování efektivity svého fungování
- Zlepšení struktury a podmínek svého financování
- Rostoucí tlak na dosahování lepších podmínek u svých dodavatelů
- Pozornost věnovaná kvalitě výroby a osobnímu přístupu ke klientům

Obr. 2. Prioritní oblasti pro činnost stavebních firem za období 7/2010 a 10/2010



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že se stavební společnosti nejvíce zaměřují na zvýšení efektivity fungování společnosti, zkvalitnění výběru dodavatelů, optimalizaci nákupních procesů, plánování a projektový management, a to se v průběhu roku jen minimálně mění. Oproti

tomu nejméně důležitá je akvizice jiné společnosti spolu s výběrem strategického partnera pro podnikání. [11]

II PRAKTICKÁ ČÁST

5 PROFIL SPOLEČNOSTI

Společnost XY je akciovou společností a řadí se mezi významné stavební firmy v České republice. Je váženým partnerem a respektovaným konkurentem v oblasti průmyslové, občanské a bytové výstavby, dopravních a inženýrských staveb. Nabídka služeb obsahuje vše od malých zakázek až po velké projekty. Mezi nevýznamnější projekty můžeme zařadit výstavbu pily v Čáslavi s objemem cca 300 milionů Kč, výstavbu výrobní papírových obalů v Býšti s objemem cca 80 milionů, novou výrobní halu pro firmu TESLA Jihlava za cca 107 milionů, atd.

Společnost vznikla v roce 2002, kdy se majetkově oddělila od jiné velké stavební firmy.

5.1 Organizační schéma společnosti

Organizace je typická pro akciovou společnost. Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, která se skládá z jednoho vlastníka společnosti, který má absolutní pravomoc. Rozhodujícím (výkonným) orgánem je představenstvo, kdy předseda představenstva je zároveň ředitelem společnosti a 100 % vlastníkem akcií společnosti. Samozřejmou součástí společnosti je dozorčí rada jako kontrolní orgán.

Firma zaměstnává 51 zaměstnanců, z toho je 37 technických pracovníků.

Firma má pět výrobních divizí, samostatný ekonomický útvar, technický útvar, jehož součástí je i cenové oddělení a příprava nabídek. Dále má marketingový útvar, který zajišťuje pro firmu průzkum trhu a vyhledávání potenciálních investorů.

Ekonomický útvar řídí ekonomický a finanční ředitel, který má ve svém týmu hlavní účetní, pomocnou účetní a mzdovou účetní a personální účetní.

Marketingový tým, který zajišťuje zakázkovou náplň společnosti, řídí vedoucí marketingu společně se svými dvěma marketingovými manažery.

Příloha P I Organizační schéma společnosti

5.2 Ekonomické informace

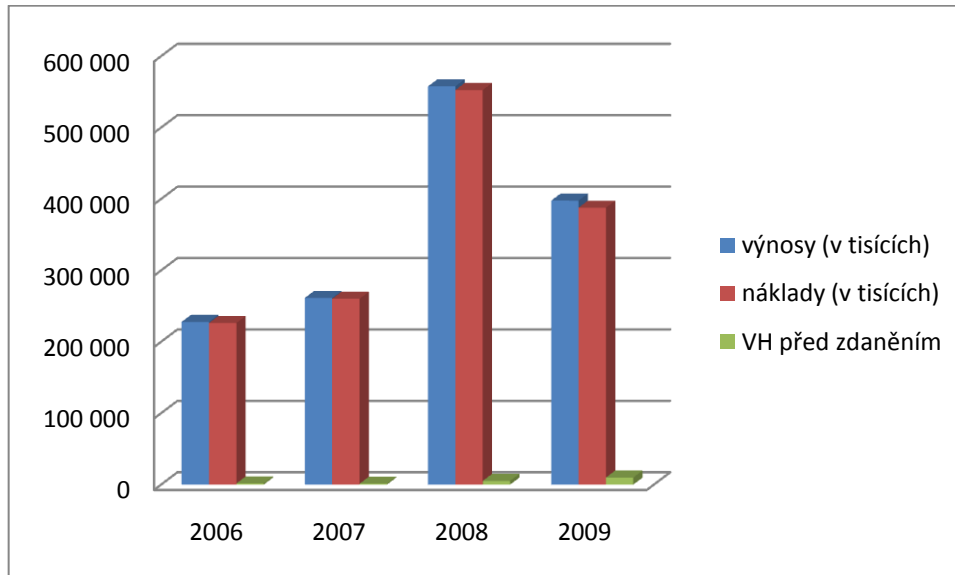
Základní kapitál firmy je 5 milionů korun, firma se řídí stanovami schválené valnou hromadou.

Tab. 1. Vývoj hospodářského výsledku v letech 2007–2009

	2006	2007	2008	2009
výnosy (v tisících)	227 853	261 444	557 707	397 674
náklady (v tisících)	226 260	260 244	552 524	387 771
VH před zdaněním (v tisících)	1 593	1 200	5 183	9 903

Zdroj: Interní materiál, zpracováno autorem [12]

Obr. 3. Vývoj nákladů a jejich vliv na výsledek hospodaření



Zdroj: Vlastní zpracování

Z následujícího grafu vyplývá, že se obrat firmy rok od roku zvyšoval a v roce 2008 dosáhl současného maxima. Ovšem vlivem ekonomické krize, která na stavebnictví dolehla se zpožděním, začaly výnosy firmy dramaticky klesat. Pokles o desítky milionů byl zaznamenán i za rok 2010, současně však rok 2011 vidí jediný majitel firmy pozitivně s tím, že

současné ukazatele mají rostoucí tendenci a je předpoklad postupného zvyšování obrátu oproti roku 2010.

6 ANALÝZA STŘEDISKOVÉ STRUKTURY

Odpovědnostní pracoviště ve společnosti XY jsou rozděleny dle způsobů zainteresovanosti.

Výnosová střediska jsou výrobní divize. Ty odpovídají za realizaci zakázek a za hospodářský výsledek střediska. Vlastní realizace jednotlivých zakázek probíhá z části subdodavatelsky, tzn., že vedoucí divize vybírá pro jednotlivé části stavby cenově, kvalitativně a termínově nejvýhodnější obchodní partnery. Podstatná část každé zakázky je pak realizovaná vlastními pracovníky. Ekonomickým cílem výnosového střediska je sledovat v průběhu zakázky jednotlivé položky rozpočtu stavby, které jsou paralelně a průběžně srovnávány s vyobchodovanými hodnotami položek, tzn. sledování vývoje přímých materiálových nákladů oproti vyobchodovaným cenám. Hmotná zainteresovanost je zaměřena na úsporu skutečných nákladů, tzn. je závislá na hospodářském výsledku dané zakázky.

Mezi nákladová střediska můžeme zařadit ekonomický útvar, technický útvar a marketingový útvar. Tato střediska nevytváří žádné výnosy, jen náklady. Jejich náklady jsou soustředěny ve správní režii. Pracovníkům těchto středisek se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Hmotná zainteresovanost je závislá na hospodářském výsledku společnosti.

6.1 Řízení odpovědnostních středisek

Firma XY vykazuje rysy centralizovaného přístupu k odpovědnostnímu řízení. Mezi tyto rysy patří především relativně úzké vedení, sestávající se kromě ředitele z útvarů financí, investic a marketingu. Tyto v sobě soustřeďují část pravomocí a odpovědností k jejich problematice. Úkoly se výrobním útvarům zadávají formou direktiv z úrovně podnikového vedení. Tyto odpovědnostní útvary jsou orientovány především na hospodárnost a jakost při plnění úkolů. Dalším rysem je podpora motivace o kooperační vztahy mezi středisky.

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU OCEŇOVÁNÍ ZAKÁZEK

Oceňování zakázek má ve firmě XY jasně stanovený postup. Nejdříve se zadávací dokumentace dostane do rukou pracovníků zaměřujících se na tvorbu ceny. Úkolem těchto zaměstnanců je na jednotlivé položky zadávací dokumentace vytvořit cenu pomocí celostátně uznávaných ceníků společnosti RTS. Přitom musí dbát především na jasnou specifikaci každé položky, jelikož i malá chybička v řádu desítek, může znamenat chybný rozpočet zakázky v řádu milionů.

Dalším krokem je předání zadávací dokumentace technickému řediteli. Ten má za úkol dle tržních cen v konkrétní lokalitě pozměnit položky v rozpočtu a následně přepočítat výslednou cenu. Po dohodě s investorem a projektantem se v rámci úspor mohou pokusit navrhnout určité změny oproti zadávací dokumentaci. Cena bývá obvykle u privátních investorů hlavním nebo jediným kritériem pro získání zakázky v řádném výběrovém řízení.

7.1 Evidence nákladů ve středisku

V současné době evidenci nákladů ve firmě XY zajišťuje ekonomický odbor, který provádí rozbor hospodaření společnosti na úrovni výkazu zisků a ztráty, rozvahy a cash-flow.

Všechny tyto výkazy a především finanční tok jsou pravidelně konzultovány s ředitelem společnosti minimálně jedenkrát za týden. Firma vede evidenci nákladů v rámci komplexního účetního programu IPOS. Všechny údaje jsou zaznamenávány v účetních knihách na syntetických a analytických účtech a v hlavní knize účtů.

Ve střediscích se materiálové náklady evidují na základě dodacích listů a odsouhlasených nákladových faktur. Vnitropodnikově pak na základě výdejky a příjemky materiálů ze skladu společnosti.

Mzdové náklady se evidují ve stavebním deníku, následně pak v měsíčních výkazech a na mzdových listech. Mzdové náklady dělníků a členů výrobního týmu jsou součástí výrobních režii, mzdové náklady všech ostatních technických pracovníků firmy včetně vedení jsou evidovány ve správních režii.

Náklady spojené s nákupem vozidel jsou evidovány na základě leasingových smluv.

7.2 Jak se přiřazují náklady na zakázky

Po získání zakázky přichází na řadu vedoucí výrobních divizí a pracovníci zabývající se přípravou zakázky. Ti se podílejí na získání přehledu o skutečných cenách a to tím, že osloví několik specializovaných firem (elektro firmy, zemní práce, vodo-topo, výroba skeletů, ocelových konstrukcí atd.), většinou v místě realizace zakázky a nechají si ocenit položky v projektové dokumentaci zakázky. Vytvoří si tabulku, do které si vepisují částky, které každá z oslovených firem nabídne. Po vyobchodování všech částí zakázky se vytvoří tzv. nákladový management, ve kterém se porovnají ceny, které jsou podepsané s investorem a ceny vyobchodované se subdodavateli a připočítá se správní režie ve výši 10 % objemu zakázky a předem vykalkulovaná výrobní režie.

Nákladový management zakázky je důmyslný systém evidence nákladů, který umožní sledovat průběžný stav hospodářského výsledku určité zakázky.

V průběhu zakázky se přiřazují náklady materiálu a služeb na základě přijatých a odsouhlasených nákladových faktur a dodacích listů.

Tab. 2. Ukázka nákladového management v Kč, celá tabulka v příloze P II

Č.	část projektu	Objednatel				plán nákladů			Bilance
		SOD	revize sm.dod.č.	VPC/ MNP	cena celkem	plán 20 %	očekávaná skutečnost	SU B	očekávaná bilance
	Režijní náklady celkem					2 677 616	3 347 020		-3 347 020
2	Manage- ment						533 300		-533 300
2a	Manage- ment Zlín								
	mzdy prac. manage- ment						293 000		
	soc.a zdrav.poj.						100 300		
	náklady na auto						115 000		
	mobil. tel.						25 000		

3	režie						2 195 000		-2 195 000
	režie správní 10%								
	režie výrobní								
SO 06	Napojení a parovod	332 617			332 617	266 094	233 000		99 617
733	rozvod potrubí	329 650			329 650				

Zdroj: Interní materiál, zpracováno autorem

7.3 Využití kalkulace

Ve firmě XY se využívá kalkulace při zahájení procesu nacenění zakázky. Zjištěné ceny vstupních materiálů se sečtou s přímými mzdami a výrobními režiemi. Nakonec se přičte správní režie, která je určena jako 10% hodnoty objemu zakázky a zisk 5 %.

Tab. 3. Struktura kalkulace ve firmě XY

položka	Kalkulační složka nákladů	Kč
1.	Přímé mzdy	
2.	Přímý materiál	
3.	Výrobní režie	
4.	Správní režie	
5.	Zisk 5%	
Celkem		

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného vyplývá, že stavební firma XY při kalkulacích svých zakázek vychází z typového kalkulačního vzorce s tím, že hodnota správní režie je určena 10% z objemu zakázky.

10 % správní režie vychází z celoročního plánu správní režie a naplánovaného výnosu společnosti. Správní režie je pevně stanovená na základě dlouhodobě vysledovaných

správních režii na částku 30 milionů ročně. Tzn. zakázka v celkovém objemu 100 milionů Kč je zatížená hodnotou správní režie ve výši 10 milionů Kč a zakázka ve výši 20 milionů Kč je zatížená hodnotou správní režie ve výši 2 milionů Kč. Předpokládaný roční objem správní režie určuje vedení společnosti a ekonomický tým.

8 NÁVRH NOVÉHO ZPŮSOBU PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ

Firma XY rozděluje procento správních režii podle předpokládaného obratu. Pro rok 2010 byl předpokládaný obrat firmy 300 milionů Kč, tzn., že hodnota správní režie byla 10 % z obratu = 30 milionů Kč na 1 rok, tj. 2.500.000,- Kč na měsíc. Když hodnotu správní režie na 1 měsíc vydělíme počtem výrobních divizí (5), vyjde nám částka přibližně 500.000,- Kč na divizi a měsíc. Odchyłka od předpokládaného procenta správní režie a skutečného procenta správní režie je způsobena změnou výše obratu firmy za rok.

Při použití podstaty přírážkové metody můžeme spočítat skutečný podíl správních režii pro výrobní divizi za určité období (jednici). Já jsem si stanovila přepočet hodnoty režie na měsíc a divizi.

V tabulce jsou vyznačeny náklady, přímé náklady jsou zjištěny odhadem, hodnota celkové správní režie je zjištěna z účetních výkazů.

Tab. 4. Kalkulace nákladů v Kč

Náklady	Na měsíc a divizi	Celkem
Přímé mzdy	170 000	10 200 000
Přímý materiál	57 000	3 420 000
Správní režie	263 000	15 830 329
Celkem	490 000	29 450 329

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnotu správní režie vypočítáme tak, že celkovou hodnotu správní režie vydělíme rozvrhovou základnou, což v tomto případě bude hodnota celkových přímých mezd a hodnota celkového přímého materiálu (Tab. 4.), tedy hodnota celkových přímých nákladů.

$$\text{Správní režie} = 15.830.000,- / (10.200.000,- + 3.420.000,-) = 1,16 = 116 \%$$

1,6 – koeficient režijní přírážky

116 % – režijní přírážka

Dále vypočítáme 116 % režijní přírážky ze součtu jednicových přímých mezd a jednicového přímého materiálu.

$116 \% z (170.000,- + 57.000,-) = 116 \% z 227.000,- = 263.000,- \text{ Kč}$

Hodnota správní režie na měsíc a divizi by podle nové metody měla být stanovena na 263.000,- Kč na měsíc a divizi.

Postup přírážkové kalkulace je nepřesný především proto, že pro režijní náklady používá jako příčinu spotřeby veličinu a tou je přímá práce nebo přímý materiál. V našem případě jsme použili veličinu přímé náklady. V případě, že jsme v souvislosti s danou produkcí vykonávali celou řadu režijních činností, které se neprojeví v položce přímé mzdy nebo přímý materiál, není přírážková metoda kalkulace schopna registrovat rozdíly ve skutečné spotřebě režijních výkonů. V případě, že podnik vykonává celou řadu činností, jejichž výkon nemá souvislost se spotřebou přímých nákladů (obchodní činnost, konstrukce, reklamace, atd.), může přírážková kalkulace přiřadit tyto náklady nesprávně v důsledku použití nesprávné rozvahové základny.

8.1 Přiřazení režijních nákladů činnostem, kalkulační metoda ABC

V takovém případě se jeví jako přesnější vyjádření hodnoty správní režie přiřazení nákladů činnostem (na základě metody ABC). Metoda kalkulace nákladů podle aktivit vznikla jako reakce na nedostatky tradičních kalkulačních systémů. Těm bylo vytýkáno, že neposkytují přesné informace o ziskovosti zákazníků a jiných nákladových objektů, a neschopnost poskytovat řídicím pracovníkům rychlou a užitečnou zpětnou vazbu pro kontrolu především režijních nákladů. Zásadním rozdílem oproti tradičním nákladovým systémům je skutečnost, že ABC přidává do vztahu náklady – produkty podstatný prvek, kterým je aktivita, která je příčinou spotřeby zdrojů.

Pomocí metody ABC můžeme lépe vidět realitu. Metodu používají zejména podniky, které mají složité produkty v různých množstvích pro různé zákazníky. Obecně se dá říci, že produkty v malých objemech vyžadují náročnější podporu, složitější a investičně náročnější, bývají v tradičním modelu podhodnoceny, ve skutečnosti jsou dražší a méně ziskové. Naopak produkty ve větších objemech, jednodušší a méně náročné na podporu a investice, bývají nadhodnoceny a jsou ve skutečnosti levnější, tedy ziskovější, než vyplývá z tradičního modelu režijních přírážek.

Postup aplikace metody ABC

Základní informace o rozdělení správních režii ve firmě XY jsem získala z účetních záznamů a dále jsem postupovala následovně:

1) Úprava účetních dat

V první fázi je vhodné z celkových nákladů eliminovat specifické účetní náklady, jelikož ve většině případů položky nesouvisí se skutečně prováděnými aktivitami a bylo by je obtížné k aktivitám přiřazovat. Jedná se o opravné položky, předfakturace, smluvní pokuty a penále, kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly. Tyto položky jsou ve firmě XY zastoupeny v tak malé hodnotě, že není potřeba se jimi zabývat.

Na druhé straně je potřeba do nákladů zahrnout odpisy, úroky, náklady na reklamu, propagaci.

2) Struktura aktivit

Struktura aktivit bude odpovídat tomu, jaké druhy výkonů podnik provádí a které nákladové objekty budou sledovány.

Aktivity jsem definovala následujícím způsobem:

1. **Obsluha zákazníka:** získávání nových trhů, vyhledávání nových zákazníků
2. **Činnosti podporující nevýrobní i výrobní administrativu zakázek:** obchodní příprava nabídek, zpracování dokumentace, fakturace, oslovení a vybrání subdodavatele, realizace stavby.
3. **Řídící činnosti,** které nemají přímou vazbu na aktuální výkony firmy: strategické plánování, jednání s investory.
4. **Podpůrné činnosti:** správa budov, správa sítě, ekonomická činnost, personalistika, právní činnost, sklad.

Tab. 5. Rozdělení aktivit

Kód procesu	Kód aktivity	Název aktivity
1		Obsluha zákazníka
	101	Získávání nových trhů

2		Nevýrobní i výrobní administrativa zakázek
	201	Obchodní příprava nabídek
	202	Zpracování dokumentace
	203	Oslovení a vybrání subdodavatele
	204	Realizace staveb
	205	Fakturace
3		Řídící činnosti
	301	Strategické plánování
	302	Jednání s investory
4		Podpůrné činnosti
	401	Správa budov
	402	Správa sítě
	403	Ekonomická činnost
	404	Personální činnost
	405	Právní činnost
	406	Sklad

Zdroj: Vlastní zpracování

3) V dalším kroku je vynaložený ekonomický zdroj – nepřímý náklad – přiřazen jednotlivým aktivitám. Vztahová veličina, na jejímž základě se přiřazení provádí, označujeme jako vztahovou veličinu nákladů

Následně jsem specifikovala správní režie ve firmě XY (správní režie v druhovém členění jsem získala z účetních dokladů firmy). K jednotlivým správním režii jsem přiřadila aktivitu 1 – 4 (Tab. 5) a nealokovatelné náklady jsem rozdělila procentem. Tzn., že jsem celkovou částku správních režii vydělila počtem aktivit.

Tab. 6. Specifikace správní režie

Druh nákladu	Celkem (Kč)	Přiřazení nákladu k aktivitě	Přiřaz. nákladu k druhu režie	Částka (Kč)
Nájemné – kanceláře Zarámí	747 600	%	Služby	186 900
Nájemné drobného majetku (nábytek)	216 000	4	Služby	216 000
Služby spojené s nájmem (energie)	180 000	%	Energie	45 000
Služby spojené s nájmami (pošta, telefon, fax)	75 940	%	Služby	18 985
Nájemné stání /počet aut 13/	72 000	1 - 3 auta 2 - 5 aut 3 - 5 aut	Služby	16 610 27 695 27 695
Služby spojené s výpočet. technikou (údržba sítě a počítačů + internet)	180 000	4	Služby	180 000
Běžná údržba a opravy (mimo os. vozy) kopírky, faxy	16 732	%	Služby	4 183
Náklady na mobilní telefony	165 880	%	Služby	41 470
Nájemné kopírky	147 328	%	Služby	36 832
Pojištění majetku a staveb	412 184	%	Služby	103 046
Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele + zaměstnanců	198 898	1 - 30% 3 - 20% 4 - 50%	ON	59 669 39 780 99 449
Ostatní provozní náklady (kanc. potřeby, náplně do tiskáren)	199 344	%	RM	49 836
Náklady na osobní auta (PHM, leasing, údržba)	665 253	1 - 40% 3 - 40% 4 - 20%	ON	266 101 266 101 133 051
Pojištění osobních vozidel	129 728	1 - 40% 2 - 40% 4 - 20%	Služby	51 891 51 891 25 946
Mzdy, odměna statut. orgánům	4 914 752	%	ON	1 228 688
Stravenky - příspěvek (celá firma)	221 768	%	Služby	55 442
Cestovní náhrady, stravné	18 071	1	Služby	18 071
Školení, literatura, tisk, ceníky	62 653	20% - 1 30% - 2 50% - 4	Služby	12 531 18 796 31 326

Pořízení DHIM a DNIM	286 717	4	RM	286 717
Odpisy DHIM a HIM	370 745	4	Odpisy	370 745
Reprezentační výdaje	57 970	1 - 30% 3 - 70%	RM	17 391 40 579
Propagace a reklama	1 519 028	%	Služby	379 757
Dary	5 000	%	RM	1 250
Ostatní externí služby (audit, právní služby, soudní popl.)	272 017	4	Služby	272 017
Kopírování, překlady	69 686	2 - 50 % 3 - 50 %	Služby	34 843
Povinný podíl zaměstnávání osob se zdrav. postižením	82 220	%	Služby	20 555
Náklady na nabídky – mzdy	1 426 437	2	ON	1 426 437
Odvody – soc. a zdravotní pojistné	484 989	2	ON	484 989
Cena projektové dokumentace	108 500	2	Služby	108 500
ISO	178 680	%	Služby	44 670
Roční poplatek SW IPOS a RTS	121 550	2 - 50% 4 - 50%	Služby	60 775
Smluvní pokuty a penále, výměry FÚ	44 168	%	Služby	11 042
Úroky z půjček, bankovní poplatky	803 900	%	Služby	200 975
Poplatek za rádio a televize	7 560	%	Služby	1 890
Sklad – mzda + odvody, telefon	171 572	4	ON	171 572
Sklad – nájem	137 969	4	Služby	137 969
Sklad ostatní nákupy	995 971	4	RM	995 971
BOZ dělníci a THP, lékařské prohlídky	61 519	2	Služby	61 519
celkem	15 830 329			

Zdroj: Interní materiály, zpracováno autorem

4) Přiřazení nákladů – Matice aktivit

V následujícím kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity. Nákladové položky z klasické účetní evidence, kde jsou náklady evidovány dle druhu, přiřadíme jednotlivým definovaným aktivitám pomocí matice nákladů aktivit. Matice nákladů aktivit nám slouží i jako nástroj pro zpětnou analýzu nákladů jednotlivých vykonávaných aktivit. Pro přiřazení k jednotlivým aktivitám použijeme formu přímého přiřazení, např. rozdělení skutečných odpisů k těm aktivitám, které daný typ zařízení používají.

Hodnoty do Matice aktivit jsem získala z Tab. 6, kde ve čtvrtém sloupci jsem přiřadila náklad správní režie k druhu režie.

Další postup přiřazení nákladů podle metody ABC by byl: zjištění celkových nákladů na jednotlivé aktivity, vymezení vztahových veličin aktivit a stanovení nákladu na jednotku aktivity. To však není předmětem této bakalářské práce.

Tab. 7. Matice aktivit v Kč

	Režijní materiál	Energie	Služby	Osobní náklady	Odpisy	Celkem
Obsluha zákazníka	334 578	45 000	1 204 850	1 288 357		2 872 785
Výrobní a nevýrobní administrativa zakázek	51 086	45 000	1 469 766	3 140 114		4 705 966
Řídící činnost	357 766	45 000	1 168 285	1 268 468		2 839 519
Podpůrné činnosti	1 466 825	45 000	2 029 780	1 499 709	370 745	5 412 059

Zdroj: Vlastní zpracování

Přesnější přiřazení nákladů můžeme použít pro výpočet hodnoty správní režie tzv. diferencovanou přírážkovou kalkulací. Diferencovaná varianta přírážkové kalkulace může vést k vyšší přesnosti rozdělení nákladů. Její podstatou je rozdělení režijních nákladů do skupin, pro které jsou definovány různé rozvrhové základny.

Nejprve rozpustíme podpůrné činnosti a řídicí činnosti do činností Obsluhy zákazníka a Výrobní a nevýrobní administrativy zakázek.

Tab. 8. Matice aktivit s rozpuštěnými činnostmi

	Režijní materiál	Ener.	Služby	Osobní náklady	Rozpušť. podpůrné činnosti	Rozpušť. řídicí činnosti	Celkem
Obsluha zákazníka	334 578	45 000	1 204 850	1 288 357	2 706 029	1 419 759	6 998 573
Výrobní a nevýrobní admin. zakázek	51 086	45 000	1 469 766	3 140 114	2 706 030	1 419 760	8 831 756

Zdroj: Vlastní zpracování

Následně použijeme výpočet přírážkové metody s rozlišnými rozvrhovými základnami.

Tab. 9. Kalkulace diferencovanou přírážkou

Náklady	Na měsíc a divizi	Celkem
Přímé mzdy	170 000	10 200 000
Přímý materiál	57 000	3 420 000
Správní režie obsluha zákazníka 51%	115 770	6 998 573
Správní režie výrobní a nevýrobní administrativy zakázek 87 %	147 900	8 831 756
Celkem	490 670	29 450 329

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozvrhovou základnu pro určení hodnoty správní režie u činnosti Obsluha zákazníka jsem určila celkové mzdy a celkový materiál. Celkovou hodnotu správní režie jsem vydělila rozvrhovou základnou (celkový přímý materiál a celkové přímé mzdy) a vyšel mi koeficient režijní přírážky (0,51), tzn. režijní přírážka 51%.

$$6.998.573,- / (10.200.000,- + 3.420.000,-) = 0,51 = 51 \%$$

Dále jsem vypočítala 51% ze součtu jednicových přímých mezd a jednicového přímého materiálu a vyšla mi hodnota správní režie pro Obsluhu zákazníka na měsíc a divizi.

$$51 \% z (170.000,- + 57.000,-) = 115.770,-$$

Rozvrhovou základnu pro určení správní režie u Výrobní a nevýrobní administrativy zakázek jsem určila hodnotu celkových mezd. Celkovou hodnotu správní režie pro Výrobní a nevýrobní administrativu zakázek jsem vydělila rozvrhovou základnou (celkové přímé mzdy) a vyšel mi koeficient režijní přírážky 0,87, tzn. režijní přírážka 87%.

$$8.831.756,- / 10.200.000 = 0,87 = 87 \%$$

Dále jsem vypočítala 87 % z jednicových přímých mezd a vyšla mi hodnota správní režie pro Výrobní a nevýrobní administrativu zakázek na měsíc a divizi.

$$87 \% \text{ z } 170.000,- = 147.900,- \text{ Kč}$$

8.2 Zhodnocení a ověření návrhu řešení přiřazení správních režii

Stará metoda kalkulace ve firmě XY se zabývala hodnotou správní režie pouze v celkové hodnotě za 1 rok. Nekalkulovala s přerozdělením režijních nákladů na měsíce, ani na divize. Proto mohl vzniknout dojem nesprávného přerozdělení režijních nákladů, a to procentem z objemu zakázky.

Nová metoda by mohla napomoci k přesnější kalkulaci každé zakázky, a to i s ohledem na spotřebované aktivity na každou zakázku.

Nepřesné přiřazení správních režii na divizi může vést k nesprávnému hospodářskému výsledku divize, a tím i ohodnocení pracovníků, které se odvozuje od výše hospodářského výsledku divize. V našem případě se hospodářský výsledek střediska vlivem chybného přiřazení správní režie snižuje.

Doporučuji používat pro výpočet a přesnější přiřazení správních režii diferencovanou přírážkovou metodu kalkulace s rozvrhovou základnou přímé mzdy a přímý materiál. Jak bylo výše uvedeno, tato přednější správní režie má menší hodnotu, a tím pádem výsledek hospodaření divize bude vyšší.

8.3 Návrh na přiřazení režijních nákladů aktivitám ve firmě

Základní odlišností metody přiřazování nákladů aktivitám vzhledem k tradičním kalkulacím je jiný pohled na náklady. Náklady nejsou rozvrhovány podle objemu produkce, ale podle činností (aktivit).

Hlavní předností této metody je, kromě zpřesnění informací o nákladech na jednotlivé výkony, i analýza příčin vzniku nákladů. Další výhodou je schopnost analyzovat náklady i z pohledu zákazníka, zakázky nebo dodavatele.

Nevýhodou této metody je především její náročnost na rozsah zjišťovaných dat a množství aktivit a vztahových veličin. Dalším problémem může být přiřazování nákladů a vztahových veličin, které jsou společné pro více aktivit.

Tab. 10. Rozdělení správních režii aktivitám podniku

kód procesu	kód aktivity	název aktivity	přiřazená režie	Částka
1		Obsluha zákazníka		
	101	Získávání nových trhů	stání auta	16 610
			PHM, údržba aut	266 101
			pojištění vozidel	51 891
			Cestovné	18 071
			Školení	12 531
			zákonné pojištění	59 662
			repre výdaje	17 391
			podíl procentních režii	486 104
				928 361

2		Nevýrobní i výrobní administrativa zakázek		
	201	Obchodní příprava nabídek	nájem stání auta	27 695
			pojištění vozidel	51 891
			školení, literatura	18 796
			mzdy na pracovníky zabývající se tvorbou ceny	1 911 426

			SW RTS	60 775
			podíl procentních režii	486 104
	202	Zpracování dokumentace	kopírování překlady	34 843
			cena projektové dokumentace	108 500
			podíl procentních režii	486 104
	203	Oslovení subdodavatel	podíl procentních režii	486 104
	204	Realizace staveb	BOZ dělníci, lékařské prohlídky	61 519
			podíl procentních režii	486 104
	205	Fakturace	podíl procentních režii	486 105
				4 705 966

3		Řídící činnosti		
	301	Strategické plánování	zákonné pojištění	39 780
			podíl procentních režii	1 215 260
	302	Jednání s investory	nájemné stání	27 695
			PHM, údržba	266 101
			repre výdaje	40 579

			kopírování, překlady	34 843
			podíl procentních režii	1 215 261
				2 839 519

4		Podpůrné činnosti		
	401	Správa budov	nájemné nábytek	216 000
			podíl procentních režii	405 086
	402	Správa sítě	služby spojené s výpočetní technikou	180 000
			podíl procentních režii	405 086
	403	Ekonomická činnost	PHM, údržba	133 051
			pojištění vozidel	25 946
			SW IPOS	30 387
			podíl procentních režii	405 086
	404	Personální činnost	pojištění odpovědnosti	99 449
			školení literatura	31 326
			SWT IPOS	30 388
			podíl procentních režii	405 086
	405	Právní činnost	právní služby	272 017

			podíl procentních režii	405 086
	406	Sklad	pořízení DHM	286 717
			odpisy DHM	370 745
			mzdy skladník	171 572
			nájem sklad	137 969
			ostatní nákupy	995 971
			podíl procentních režii	405 091
				5 412 059

Zdroj: Vlastní zpracování

Nealokovatelné náklady jsem přiřadila jako procentní podíl režii ke každé aktivitě.

Tab. 11. Nealokovatelné náklady v Kč

Nájemné kanceláře	186 900
Energie	45 000
Pošta, tel, fax	18985
Údržba a opravy	4 183
Mobilní telefony	41 470
Nájemné kopírky	36 832
Pojištění majetku	103 046
Kancelářské potřeby	49 836
Mzdy statutárních orgánů	1 228 688
Stravenky	55 442

Propagace, reklama	379 757
Dary	1 250
Osoby zdravotně post.	20 555
ISO	44 670
Smluvní pokuty a penále	11 042
Bankovní poplatky	200 975
Rádio televize	1 890
Celkem	2 430 521

Zdroj: Vlastní zpracování

V Tab. 10. jsem rozdělila správní režie a přiřadila jsem je činnostem na základě metody ABC. Náklady, které jsem nebyla schopna zařadit k určité aktivitě, jsem vypsala v Tab. 11. a do Tab. 10 jsem je rozdělila procentem ke každé aktivitě (podíl procentních režii).

Úplnou kalkulaci správních režii metodou ABC si případně nechám jako téma diplomové práce.

ZÁVĚR

Úkolem této bakalářské práce byla analýza alokace režijních nákladů ve stavební firmě, analýza ekonomické struktury podniku a odpovědnostního řízení jejich středisek, zhodnocení předností a nedostatků a případné navrnutí zlepšení. Práce je rozdělena na část teoretickou, ve které se věnuji rozboru literatury, která se zabývá manažerským účetnictvím, především odpovědnostním účetnictvím a kalkulací. V části praktické jsem představila firmu XY, její vznik, historii a současnost, hlavní činnost firmy, organizační strukturu a základní ekonomické ukazatele. Hlavní podklady jsem využila z výkazů zisků a ztrát, z rozvahy a výročních zpráv za období 2007-2010 a dále pak z vnitropodnikových výkazů evidující správní režie. Dále jsem se zabývala charakteristikou odpovědnostních středisek ve firmě, kalkulací správních režii, jejichž strukturu jsem získala z vnitropodnikových podkladů a následnou kalkulací správní režie přírážkovou metodou a přiřazení vypočítané hodnoty správní režie výrobním divizím.

V další části analýzy jsem se zaměřila na evidenci režijních nákladů ve firmě, jejich přiřazování střediskům.

Po vypracování analytické části jsem specifikovala základní nedostatky kalkulace a přiřazování režijních nákladů ve firmě a předložila návrh nové metody alokace režijních nákladů a to na základě metody ABC.

Věřím, že tato práce bude přínosem nejen pro mě, ale také pro firmu XY, a že jí pomůže při jejím dalším působení.

RESUMÉ

The role of this bachelor thesis was to perform an analysis of the allocation of overhead costs in a construction company, analysis of the economic structure of the company and management of the means of the liability of their centers, an assessment of strengths and weaknesses and, where appropriate, to propose improvements. The work is divided into a theoretical part, which is the analysis of literature which deals with an accounting, bookkeeping and accounting, in particular, liability. In the analytical part I introduced the company, its emergence, history and the present, the core activities of the company, its organizational structure and basic economic indicators. The main elements were taken from the profit and loss statements, balance sheet and the annual reports for the period 2007-2010, and thereafter from in-house statements containing administrative expenses. Furthermore, I addressed the characteristic centers of liability in the company, calculations of administrative costs, which I received from the transfer structure and from the subsequent calculations for administrative overhead surcharge costing method and assignment the calculated values for administrative overhead by the divisions.

In the next section of the analysis I focused on the records of overhead costs in the company and on their assigning to the centers.

Once I finished the analytical part, I specified the basic shortcomings of the calculation and assignment of overhead costs in the company, and submitted a proposal for a new methods of overhead costs allocation on the basis of the ABC method.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5
- [2] LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8
- [3] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. Ostrava: Montanex, a.s., 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X
- [4] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio s.r.o., 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6
- [5] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, a.s., 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9
- [6] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6
- [7] SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: Trizonia, 1993. 256 s. ISBN 80-85573-23-7
- [8] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, a.s., 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0
- [9] VYSKOČIL, V. K., ŠTRUP, O. *Podpůrné procesy a snižování režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: ProfesionalPublishing, 2003. 287 s. ISBN 80-86419-45-2
- [10] <http://studiestavebnictvi.cz/download.php>. 25. 1. 2011
- [11] http://stavitel.ihned.cz/c4-10005500-40891930-G00000_d-dopad-soucasne-krize-na-ceske-stavebnictvi. 25. 1. 2011
- [12] <http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=sbirka&sysinf.@strana=documentList&vypisListin.@cEkSub=233733&sysinf.klic=fd6bdcef9b91b780aa645c70478299a3&sysinf.spis.@oddil=B&sysinf.spis.@vlozka=2034&sysinf.spis.@soud=Krajsek%20soudem%20v%20Brn%20EC&sysinf.platnost=14.03.2011>.
- [13] http://www.finance.cz/zpravy/finance/115768-snizovat-naklady-by-mely-i-uspesne-firmy/?id_tovar_2841=3243&t=1267201815

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
VH	Výsledek hospodaření
SOD	Smlouva o dílo.
VPC	Více práce
MNP	Méně práce
SUB	Subdodavatel
VRN	Výrobní režijní náklady
ZL	Změnový list
SO	Stavební objekt
ISO	International Organization for Standardization (Mezinárodní organizace pro normalizaci).
SW	Software
FÚ	Finanční úřad
ON	Osobní náklady
BOZ	Bezpečnostně-organizační zkouška
THP	Technicko-hospodářský pracovník
HIM	Hmotný investiční majetek
DHIM	Drobný hmotný investiční majetek
RM	Režijní materiál

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Vývoj podílu režijních nákladů v % v letech 1950–2000	20
Obr. 2. Prioritní oblasti pro činnost stavebních firem za období 7/2010 a 10/2010	30
Obr. 3. Vývoj nákladů a jejich vliv na výsledek hospodaření	34

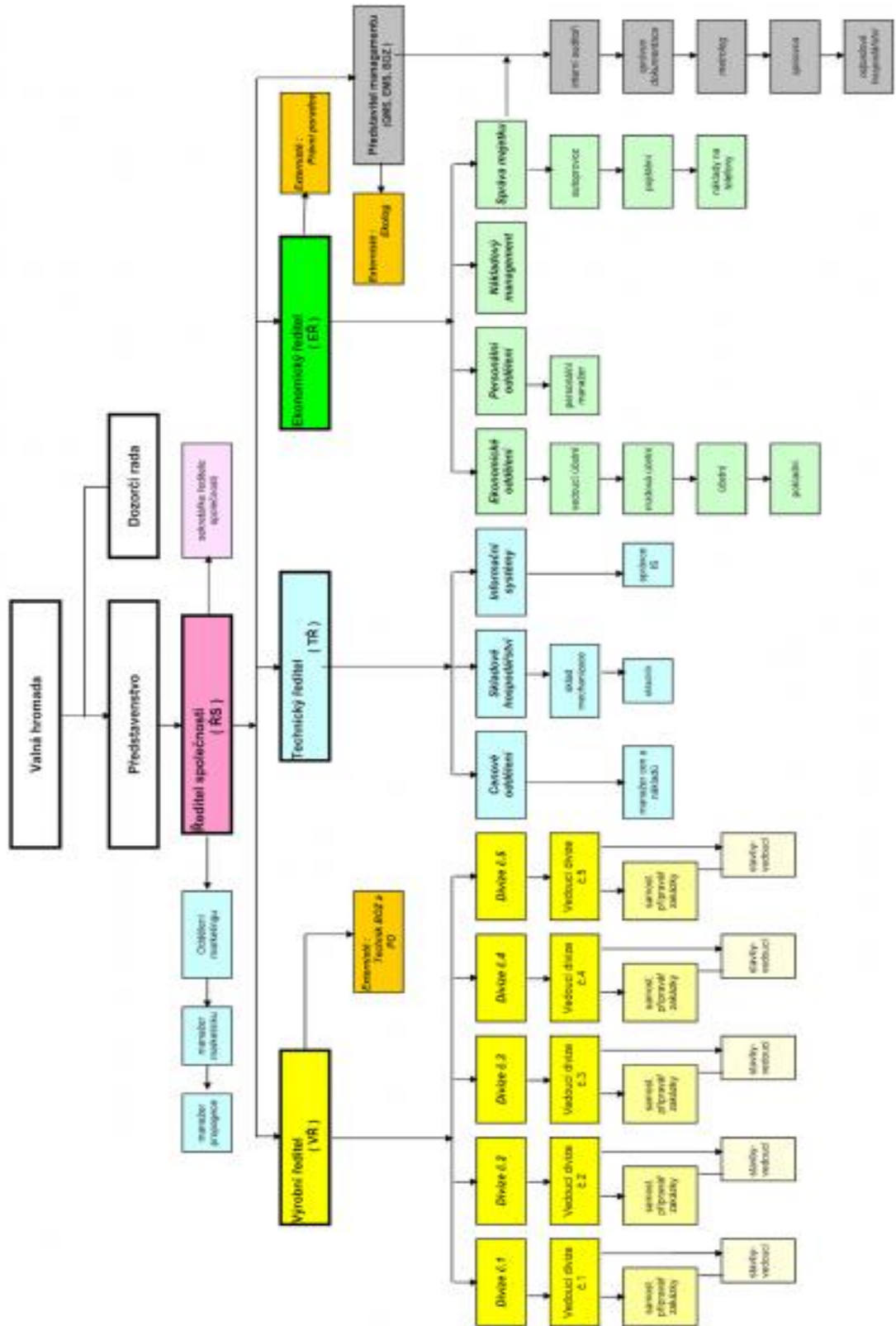
SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Vývoj hospodářského výsledku v letech 2007–2009	34
Tab. 2. Ukázka nákladového management v Kč, celá tabulka v příloze P II	38
Tab. 3. Struktura kalkulace ve firmě XY	39
Tab. 4. Kalkulace nákladů v Kč.....	41
Tab. 5. Rozdělení aktivit.....	43
Tab. 6. Specifikace správní režie	45
Tab. 7. Matice aktivit v Kč	47
Tab. 8. Matice aktivit s rozpuštěnými činnostmi.....	48
Tab. 9. Kalkulace diferencovanou přírážkou.....	48
Tab. 10. Rozdělení správních režii aktivitám podniku	50
Tab. 11. Neallokovatelné náklady v Kč.....	53

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Organizační struktura firmy
- P II Nákladový management

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA FIRMY



SO 04	Zásobování vodou	915 220	200 021		1 115 242	892 193	609 927	505 315
722	vnitřní vodovod	7 380			7 380		8 020	
723	vnitřní plynovod	91 600			91 600		36 140	
722	vnitřní vodovod	808 076			808 076		565 767	
	VRN	8 164			8 164		0	
	ZL č. 5		12 883					
	ZL č. 12		32 752					
	ZL č. 2		154 387					
SO 05	Kanalizace	403 721	31 735		435 456	348 365	243 463	
721	vnitřní kanalizace	385 420			385 420		217 444	
							24 855	
722	vnitřní vodovod	14 700			14 700		1 164	
	ZL č. 6		31 735					
	VRN	3 601			3 601		0	
SO 06	Napojení a parovod	332 617			332 617	266 094	233 000	99 617
733	rozvod potrubí	329 650			329 650			
	VRN	2 967			2 967			
SO 07	Propojení NN se sousední halou	108 233			108 233	86 586	74 800	33 433
M21	Elektromontáže	107 268			107 268			
	VRN	965			965			
SO 08	MaR	258 278			258 278	206 622	228 200	30 078
	Montáže měřících a	255 974			255 974			

	regul. zařízení								
	VRN	2 304			2 304				
		2 865 774	463 513		3 329 287	5 155 640	5 496 809		-2 591 271

Zisk

-1 990 284