

Projekt řízení nákladů ve vybraném středisku společnosti KKS, spol. s r. o.

Bc. Daniela Kůdelíková

Diplomová práce
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Daniela Kúdelíková**
Osobní číslo: **M18140**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve vybraném středisku společnosti KKS, spol. s r. o.**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši a zpracujte teoretické poznatky týkající se řízení nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu ve vybraném středisku společnosti KKS, spol. s r. o.
- Zpracujte projekt na zlepšení řízení nákladů ve vybraném středisku.
- Zhodnotte přínosy a náklady projektového řešení.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

BHIMANI, Alnoor. *Management and cost accounting*. Sixth edition. New York: Pearson, 2015, 889 s. ISBN 978-1-292-06346-1.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
HORNGREN, Charles T., Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th ed. Upper Saddle River, NJ.: Pearson/Prentice Hall, 2012, 892 s. ISBN 978-0-13-210917-8.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **6. ledna 2020**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2020**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/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 obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/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. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce Projekt řízení nákladů ve vybraném středisku společnosti KKS, spol. s r. o. se zabývá problematikou řízení nákladů ve středisku mechanizace ve jmenované stavební společnosti. První část této práce obsahuje teoretické poznatky z oblasti řízení nákladů získané na základě zpracování literární rešerše. Tyto teoretické poznatky slouží jako podkladový zdroj pro zhotovení analytické a praktické části práce. V analytické části je charakterizován podnik a pomocí vypracovaných analýz je zjištěn současný stav klasifikace a řízení nákladů v daném středisku stavební společnosti. Tyto analýzy odkrývající nedostatky v oblasti řízení nákladů ve vybraném středisku jsou podkladem pro praktickou část, jejíž hlavním cílem je doporučit opatření směřující ke zlepšení současného stavu řízení nákladů ve středisku mechanizace.

Klíčová slova: náklady, snižování nákladů, řízení nákladů, středisko, nákladová analýza, stavebnictví

ABSTRACT

Diploma thesis The Project of Cost Management in a selected center of the company KKS, spol. s r. o., deals with the issue of cost management in the mechanization center of the named construction company. The first part of this work contains theoretical knowledge of cost management obtained from literary research. This theoretical knowledge serves as an underlying source for the analytical and practical part of the work. In the analytical part, the company is being characterized and with the help of the elaborated analyzes the current state of classification and cost management of the named construction company is detected. These analyzes that reveal shortcomings in the field of cost management in the selected center are the basis for the practical part, which aims to recommend measures aimed at improving the current state of cost management in the center of mechanization.

Keywords: Costs, Cost reduction, Cost management, Centre, Cost analysis, Construction

Chtěla bych tímto poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za odborné vedení při psaní této práce, za vstřícnost a cenné rady při realizování tohoto úkolu.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti KKS, spol. s r. o. za poskytnutí materiálů nutných pro praktickou část práce.

Největší dík však patří mé rodině za podporu při studiu a především mému manželovi, který mi vytvořil výborné podmínky nezbytné pro náročné studium.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ÚČETNÍ SYSTÉMY	14
1.1 HISTORIE ÚČETNICTVÍ	14
1.2 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	15
1.2.1 Daňové účetnictví.....	15
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	15
1.3.1 Manažerské versus finanční účetnictví	16
1.3.2 Externí a interní uživatelé informací	16
1.3.3 Zásady manažerského účetnictví.....	17
1.4 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	17
1.5 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ	18
1.5.1 Nutnost zavedení vnitropodnikového účetnictví.....	19
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	20
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	20
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	21
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	22
2.3.1 Druhové členění nákladů.....	23
2.3.2 Účelové členění nákladů	23
a) Náklady technologické.....	23
b) Náklady na obsluhu a řízení	24
c) Náklady jednicové a režijní.....	24
2.3.3 Kalkulační členění nákladů	24
2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu realizovaných výkonů.....	25
a) Náklady variabilní, fixní a smíšené.....	25
3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	27
3.1 KALKULACE	27
3.1.1 Kalkulační systém	28
3.1.2 Nákladové kalkulace	28
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	30
3.2.1 Účel alokace	31
3.2.2 Principy alokace	31
3.2.3 Alokační fáze	32
3.3 MOŽNOSTI SNIŽOVÁNÍ NÁKLADŮ	32
3.3.1 Zdroje snižování nákladů	33
3.3.2 Outsourcing	34
3.3.3 Offshoring	34
3.3.4 Insourcing.....	35
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
5 CHARAKTERISTIKA STAVEBNÍ SPOLEČNOSTI	38

5.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	38
5.1.1	Zařazení dle NACE	39
5.2	VYBRANÉ EKONOMICKÉ UKAZATELE	39
5.2.1	Majetková struktura společnosti	40
5.2.2	Další ekonomické ukazatele.....	40
5.3	ANALÝZA VÝNOSŮ, NÁKLADŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	41
5.3.1	Analýza výnosů	41
5.3.2	Analýza nákladů.....	43
5.3.3	Analýza výsledku hospodaření	44
5.4	CHARAKTERISTIKA STAVEBNÍ VÝROBY	46
6	KALKULACE STAVEBNÍCH ZAKÁZEK.....	47
6.1	CENOVÉ UKAZATELE A INDEXY VE STAVEBNICTVÍ	47
6.2	SESTAVENÍ ROZPOČTU.....	47
6.3	SESTAVENÍ KALKULACE PRO KONKRÉTNÍ ZAKÁZKU.....	47
6.4	KALKULAČNÍ VZOREC	48
6.4.1	Materiálové náklady	48
6.4.2	Mzdové náklady	48
6.4.3	Náklady na stroje.....	49
6.4.4	Ostatní přímé náklady (OPN).....	49
6.4.5	Režijní náklady.....	49
6.4.6	Zisk.....	49
7	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	51
7.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
7.3	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V RÁMCI STŘEDISEK	55
8	ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	61
9	PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM STŘEDISKU	64
9.1	CÍL PROJEKTU.....	64
9.2	STŘEDISKO MECHANIZACE	64
9.3	NÁKLADOVĚ ŘÍZENÉ STŘEDISKO	65
9.4	ÚČETNICTVÍ NÁKLADOVÉHO STŘEDISKA MECHANIZACE.....	65
9.5	PŘESNĚJŠÍ ALOKACE NÁKLADŮ	66
9.5.1	Spotřebované nákupy	67
9.5.2	Služby.....	69
9.5.3	Osobní náklady.....	70
9.6	VNITRO FAKTURACE.....	73
9.6.1	Vnitro sazba	73
9.6.2	Varianty fakturace výkonů u mechanizačních prací	74
9.6.3	Stanovení vnitro sazby	76
9.6.1	Stanovení vnitro sazby, výkaz zisku a ztráty u pásového minirypadla KOMATSU	76
9.6.2	Přeúčtování referentských vozidel a ostatní lehké stavební techniky	82
9.7	VLASTNIT ČI PRONAJÍMAT?	83
10	HODNOCENÍ PROJEKTU	85

10.1	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	85
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	87
10.3	RIZIKA PROJEKTU	88
	ZÁVĚR	89
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	90
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	92
	SEZNAM OBRÁZKŮ	93
	SEZNAM TABULEK.....	94
	SEZNAM PŘÍLOH.....	97

ÚVOD

Stavebnictví patří k velmi důležitým odvětvím národního hospodářství a významně ovlivňuje další obory. Tento sektor se vyznačuje řadou specifik, ke kterým se řadí např. sezónnost, délka a nepravidelnost výrobního cyklu (zpravidla přesahuje jeden rok, s čímž souvisí vázanost peněžního kapitálu v různých formách a značná investiční náročnost odvětví) nebo vysoká variabilita činností v souvislosti se zvyšováním požadavků na komplexní provedení a dodávku stavebních prací v odpovídající kvalitě.

Stavebnictví se po propadu v roce 2016 pozvolna zotavuje a to díky velmi příznivému vývoji české ekonomiky. HDP roste téměř 3 % tempem, míra nezaměstnanosti je s přehledem nejnižší mezi zeměmi EU, podíl veřejného dluhu HDP se relativně rychle snižuje a v HDP na osobu doháníme vyspělé země západní Evropy. Stavební produkce od roku 2017 roste, rok 2018, 2019 a následně i rok 2020 pokračuje v růstovém trendu roku 2017. Stavebním firmám se na trhu daří, hlavním problémem je však nedostatkem kvalifikovaných lidí. (Stavebnictví v kostce, 2018) Nic na tom nemění ani současná pandemie koronaviru.

Právě z důvodu nedostatku zahraničních pracovníků jsou nuceny více jak dvě třetiny stavebních firem kvůli koronaviru posunout termín dokončení některých svých staveb, polovina firem už stavby dokonce pozastavila. Chybí nejenom řadoví „zedníci“, ale také odborní pracovníci zejména ze Slovenska. I když se nyní na úřady práce hlásí rekordní počet žadatelů o práci, jejich rekvalifikace na stavbu je podle firem obtížná. Problém je i s dodávkou některých druhů stavebních materiálů (např. italské obklady), firmy musí nyní navíc investovat do ochranných pomůcek a dalších hygienických opatření.

Po zkušenostech s finanční krizí v roce 2008, kdy stát tehdy omezil investice do stavebnictví a tím pádem tento sektor zbrzdil mnohem více než většinu jiných oborů, stavební společnosti již nyní volají po spoluúčasti státu na vzniklých nákladech a dalších investicích.

Před začátkem šíření koronaviru a následných opatření se českému stavebnictví dařilo, v únoru 2020 stavební produkce podle dat ČSÚ meziročně reálně vzrostla o 5,3 procenta, což bylo dáno i příznivým zimním počasím, teploty se stále udržovaly v nadnulové hodnotě. Výrazně vzrostly inženýrské stavby, a to o 21,9 procenta, především v dopravní infrastruktuře. Rostl také počet započatých staveb bytů na celkem 6 193, vydaných stavebních povolení bylo v lednu a v únoru 2020 celkem 13 427, to vše jsou však čísla před krizí.

Důsledky krize se do stavebnictví promítají vždy s určitým skluzem, až po dokončení aktuálně rozestavěných stavebních zakázek, stavební firmy letos očekávají pokles oboru o 10,1 procento a příští rok o 3,1 procenta. (Hospodářské noviny, 7. 4. 2020)

I když v roce 2019 bylo dokončených bytů 38,6 tisíc, což je nejvíce od roku 2008, přesto na trhu s byty, zejména v Praze, panuje tristní situace. Nabídka zcela neodpovídá poptávce, snaha vlády o změnu Stavebního zákona je dobrým nakročením ke zkrácení doby přípravy staveb, která byla v posledních letech hlavní příčinou pomalosti celého segmentu nejen bytového, ale i dopravního stavitelství. Vládne zde alarmující stav, jelikož ČR zaujímá v mezinárodním srovnání 150. příčku ze 190 hodnocených zemí co do délky času potřebného k povolování stavby. Řadíme se tak do kategorie zemí, jako je Honduras nebo Kamerun, což je nepřijatelné. Vláda svým přístupem v oblasti rozdělování rozpočtu, a z toho plynoucí výše veřejných investic, významným způsobem ovlivňuje celý obor stavebnictví. (Stavebnictví v kostce, 2018, s. 36) I v této oblasti však zřejmě zahýbe trhem s byty koronavirová krize.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Snaha o získávání maximální hodnoty z podnikových zdrojů současně s minimalizací nákladů na její dosažení je a bude jeden z aktuálních klíčových prvků v řízení výrobního procesu v každé prosperující společnosti. Nejinak je tomu u stavební společnosti KKS, spol. s r. o., která klade důraz na alokaci zdrojů do oblastí, kde je dokáže nejlépe zhodnotit a současně je dokáže měřit, tedy řídit.

Prioritním cílem této práce jsou návrhy opatření, které povedou k úspoře nákladů a ke zlepšení procesu řízení nákladů ve středisku mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o.

Vedlejšími cíli při zpracování projektu jsou jednotlivé dílčí cíle teoretické a praktické části diplomové práce.

Teoretická část si klade za cíl zpracování tématu klasifikace a řízení nákladů metodou literární rešerše na základě poznatků z dostupných zdrojů zabývajících se danou problematikou. Díky těmto poznatkům je následně zhodnocena aktuální situace společnosti a střediska mechanizace z nákladového hlediska. Jako základní metoda je zde uplatněna především horizontální a vertikální analýza nákladů. Horizontální analýza nám srovnává jednotlivé náklady meziročně, pomocí vertikální analýzy je vyčíslen podíl jednotlivých nákladů na nákladech celkových. V praktické části je aplikována i klasifikační analýza, podle které se dělí náklady do jednotlivých druhů z různých pohledů. Další z metod, která je zde uplatněna, je konkretizace jednotlivých položek nákladů. Pomocí analýzy jsou vyčleněny nákladové druhy, na které je nutno se zaměřit.

V projektovém řešení budou vypracována doporučení, která by měla v daném středisku zefektivnit řízení vedoucí k úspoře nákladů, návrh řešení projektu bude aplikován již v probíhajícímu roce 2020. V závěrečném hodnocení budou tato doporučení podrobena časové, nákladové a rizikové analýze.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ SYSTÉMY

Účetní systémy obecně poskytují informace pro pět následujících oblastí:

- formulování celkových strategií a dlouhodobých plánů
- rozhodování o přidělení zdrojů, kdy je důraz směřován na produkt a zákazníka
- plánování a kontrola nákladů
- měření výkonů
- plnění daňových a právních povinností (Bhimani, 2015, s. 15)

1.1 Historie účetnictví

„Každá lidská činnost se nakonec musí projevit v číslech“

Tomáš Bata

Existence účetnictví je doložena od nejstarších dob historie naší společnosti. Zmínka o plnění kontrolní a dokladové funkce je nalezena v civilizacích, které vznikly asi čtyři tisíciletí před počátkem našeho letopočtu. Prioritní funkcí účetnictví byla ochrana majetku vlastníků před zpronevěrou. Bohatým členům společnosti spravovali majetek správci, kteří museli pravidelně svým pánům skládat účty, což se od dnešního podnikového výkaznictví – reportingu příliš neliší. (Hradecký, 2008, s. 44 - 45)

Soudobé účetnictví, tak jak jej známe, je spojeno s Anglií 18. století a průmyslovou revolucí. Rozvoj prvních manufaktur a následný průmyslový způsob produkce s charakteristickým vysokým stupněm dělby práce si vynutil zásadní změnu financování průmyslového podnikání. S obrovským objemem produkce byl nezbytný přístup k ohromným částkám kapitálu, který tehdejší banky nebyly schopny poskytnout. To vše vyústilo k expanzi akciových společností, které umožnily drobným investorům vložení svého kapitálu do těchto společností výměnou za získání podílu na ziscích a majetku. (Hradecký, 2008, s. 44 - 45)

Čechová (2011, s. 3) uvádí, že v dnešní době se význam účetnictví z pouhého zaznamenávání skutečností rozšířil na nástroj řízení, který slouží zejména vedoucím manažerům ke správnému rozhodování o chodu účetní jednotky a jejím dalším rozvoji.

Fibírová (2011, s. 3) dodává, že účetnictví můžeme také definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžních jednotkách vyjadřuje podnikatelský proces. Je to vlastně modelové zobrazení reality, které je charakterizováno použitými postupy a metodami účetního zobrazení podstaty jednotlivých transakcí včetně pravidel jejich ocenění.

1.2 Finanční účetnictví

Ekonomické výsledky společnosti zajímají nejen vlastníky kapitálu a manažery, jsou důležité také pro státní instituce, obchodní partnery nebo zaměstnance. Finanční účetnictví poskytuje informace jak interním (řídícím pracovníkům), tak zejména externím uživatelům. Ti kladou důraz na finanční stabilitu a výkonnost. Akcionáři preferují informace o stabilním vývoji bez zjevných výkyvů s ujištěním, že jsou jejich peníze vhodně uloženy a podnik je dobře řízen.

Z časového hlediska se informace finančního účetnictví zaměřují zejména na výsledky dosažené v minulosti vypovídající o dlouhodobém rozvoji podniku.

Finanční účetnictví zobrazuje výši a změny aktiv, vlastního kapitálu a závazků, výnosů, nákladů a zisku, příjmů a výdajů. Tyto informace jsou obsaženy v rozvaze, výkaze zisků a ztrát a v cash flow. Při sestavování těchto výkazů a celkově při vedení finančního účetnictví je důležité dodržování určitých pravidel, díky kterým je externím uživatelům garantována spolehlivá vypovídací schopnost těchto informací, jejich srovnatelnost v čase a mezi podniky. (Fibírová, 2005, s. 21 - 22)

1.2.1 Daňové účetnictví

Informace z daňového účetnictví jsou podkladem pro zjištění a splnění daňové povinnosti vůči státním subjektům (Finanční úřad, Celní úřad atd.) Prioritou daňového účetnictví je zobrazení podnikatelského procesu směřujícího ke zjištění základu daně z příjmu. Subjekty s relativně jednoduchou činností a bez povinnosti vést účetnictví, vedou v souladu s požadavky daňových zákonů pouze tzv. daňovou evidenci. (Fibírová, 2005, s. 18)

1.3 Manažerské účetnictví

Základní a zřejmě také nejdůležitější úlohou manažerského účetnictví je „sloužit potřebám řízení podniku“ poněvadž pro správné řízení podniku je zapotřebí celá řada rozhodovacích

procesů. A právě manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace pro tento rozhodovací proces. Hlavní úkol tvoří řada dílčích úkolů vzájemně propojených a na sebe navazujících, můžeme je rozdělit do tří základních skupin:

- sběr dat – monitoring skutečných událostí a informací
- rozbor těchto jevů, zpracování výstupních informací
- příprava dat k samotnému rozhodování s následným stanovením úkolů, které vyplynou z předešlých rozhodovacích procesů

Stále větší globalizace trhu s sebou nese velký konkurenční tlak, trhy se stávají mezinárodními, aby společnosti na tomto poli uspěly, jsou důležité rychlé informace a kvalitní řízení. Trh a jeho vývoj do značné míry ovlivňuje faktor času a je úzce spjat s technickým rozvojem, který hraje ve výrobním procesu stále důležitější roli. (Čechová, 2011, s. 5)

1.3.1 Manažerské versus finanční účetnictví

Čechová (2011, s. 4) poukazuje na viditelný rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím potřebou rychlých a kvalitních informací. Zatímco informace z finančního účetnictví slouží především pro externí uživatele, výstupy z manažerského účetnictví slouží převážně vnitřní potřebě účetní jednotky, jejímu řízení. Manažerské účetnictví přesahuje hranice „klasického“ účetnictví, podnik není povinen je vést, nemusí se řídit legislativou pro vedení účetnictví. Rovněž neklade takový důraz na přesnost informací, větší prioritu mají data nepeněžního či ústního charakteru.

1.3.2 Externí a interní uživatelé informací z účetnictví

Fibířová (2011, s. 15 - 16) rozděluje koncové uživatele do dvou skupin: uživatelé externí a interní.

Externí uživatelé – jedná se o jednotlivce, obchodní partnery, různé zájmové skupiny, oprávněné kontrolní orgány atd., zde uvádí ty nejdůležitější:

- vlastník společnosti, investor – jeho pozice má výsadní postavení mezi externími uživateli
- zaměstnanci podniku – skupina lidí, která není zodpovědná za řízení společnosti, zajímají se hlavně o vývoj mezd, sociální zajištění, kvalitu pracovních podmínek, materiálovou vybavenost, možnost dalšího vzdělávání, profesní růst apod.
- spolupracující firmy – jsou to dodavatelé, odběratelé, banky a další finanční instituce

- státní orgány – jedná se převážně o ty, které jsou spjaty s výkonem kontrolních funkcí s dopadem na činnost podniku, např. orgány, které dohlíží na kapitálový trh (Česká národní banka), dále pak finanční úřady, úřad práce, správa sociální zabezpečení, zdravotní pojišťovny, inspekce životního prostředí atd.
- orgány veřejné správy, obecní či krajská zastupitelstva, krajské úřady
- široká občanská veřejnost, společenské organizace, charitativní či jiné veřejně prospěšné společnosti, zájmová sdružení

Interní uživatelé – patří sem vlastníci, pokud vykonávají manažerské funkce a management na různých úrovních podnikového řízení. Jsou jim přiděleny rozhodovací pravomoci a mají zodpovědnost za výsledky hospodaření společnosti.

1.3.3 Zásady manažerského účetnictví

Finanční účetnictví je primárně zaměřeno daňově, Lang (2005, s. 32) poukazuje na rozdílné zásady manažerského účetnictví:

- účelnost – obsah manažerského účetnictví si určuje sama firma, nemusí brát v potaz žádná zákonná ustanovení. Výjimky tvoří např. stavební společnosti, kde zásady pro sestavení kalkulací pro veřejné zakázky pomocí stanovení vlastních nákladů mají závazný charakter
- hospodárnost – stanovení a zaúčtování má být co nejpřesnější, nejúplnější a odpovídající příčině
- kompletnost – jsou v něm zahrnuty veškeré náklady a výkony podniku i bez existujících výdajů
- kontinuita – je nutný dlouhodobý stejný způsob vedení účetnictví, potom je srovnání výsledků odpovídající
- periodické pozorování – účetní období je nutno dokumentovat, analyzovat, kontrolovat a srovnávat s předchozími roky z důvodu získání výchozích hodnot pro nové roční plánování
- zásada příčiny – náklady v kalkulaci jsou připočteny dle příčiny nákladovému středisku a nositeli nákladů

1.4 Nákladové účetnictví

Dle typu informací, které řídicí pracovníci vyžadují, je dána struktura manažerského účetnictví, informace se člení z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. V prvním

kroku se zjišťují zejména skutečně vynaložené náklady a realizované výnosy ve vztahu k objemu prodávané finální produkce. Druhý krok se zabývá dílčími procesy, činnostmi a útvary odpovídající za vynaložené náklady a uskutečněné výnosy.

Následná fáze takto rozčleněné skutečné náklady porovnává s kalkulovaným stavem, rozdíly jsou podkladem pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Nákladové účetnictví tedy dává podklady a informace pro řízení procesu ve společnosti za podmínek již rozhodnutých základních parametrů tohoto procesu.

Dle svého obsahového zaměření je nákladové účetnictví koncipováno jako:

- výkonové účetnictví – pomocí převážně kalkulací výkonu interpretuje náklady, marže, zisk a další hodnoty výrobků, prací a služeb
- odpovědnostní účetnictví – řídí vnitropodnikové útvary a zjišťuje, jak přispívají k celopodnikovým výsledkům
- procesně orientované nákladové účetnictví – účetnictví orientované na aktivity (Activity Based Accounting), poskytuje podklady pro řízení celého procesu a jeho jednotlivých subsystémů (Král, 2010, s. 23 - 25)

1.5 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví tvoří součást manažerského účetnictví spolu s kalkulacemi, plány, rozpočty, controllingem atd.

„Vnitropodnikové účetnictví je účetnictvím, které slouží k tomu, aby byly náklady správně účetně vykázány tam, kde byly spotřebovány nebo pro koho byly tyto náklady spotřebovány“.
(Dušek, 2019, s. 46)

Dušek (2019, s. 34) uvádí pět základních pilířů vnitropodnikového účetnictví:

1. Účtování ve vnitropodnikových cenách – je nutné nastavit správné vnitropodnikové sazby a ceny, správné nastavení bývá mnohdy velmi problematické
2. Účtování na vnitropodnikové účty (MD/DAL, účtová třída 8 a 9, popř. 599 a 699) – podrobně se nastaví členění vnitropodnikových účtů, mělo by být srozumitelné pro všechny uživatele účetních informací, zde platí MD = DAL
3. Účtování na klíče odběratele (MD) – účtujeme „pro koho provádíme“ – středisko, zakázka, výkon, stroj

4. Účtování na klíče dodavatele (DAL) – účtujeme „kdo provádí“, tzn., že určíme vnitro dodavatele
5. Účtování v časové posloupnosti – nastavení časového zpracovávání dat a v návaznosti na to předávání vytvořených účetních zápisů do finančního účetnictví. Časové hledisko si společnost určí dle svých potřeb – denní, týdenní, měsíční, čtvrtletní, roční.

1.5.1 Nutnost zavedení vnitropodnikového účetnictví

Každá prosperující firma po určité době zjistí, že jí nestačí v účetnictví účtovat pouze o externích nákladech a výnosech. Potřebuje mnohem více informací pro správné a kvalitní řízení firmy – proto zavádí vnitropodnikové účetnictví.

Z důvodu nemožnosti nasměrování všech nákladů v prvotní fázi do oblasti jejich skutečné spotřeby, je vnitropodnikové účetnictví považováno za efektivní nástroj k přesměrování těchto nákladů na střediska, zakázky nebo činnosti, se kterými účelově souvisí.

Dušek (2019, s. 42) uvádí tři hlavní důvody pro zavedení vnitropodnikového účetnictví:

1. Požadavek předpisů – je výchozím bodem k co nejpřesnějšímu stanovení cen výrobků, služeb, ocenění zakázek. Některé firmy toto nahrazují velmi pracnou a mnohdy i nepřesnou pomocnou vedlejší evidencí (excel)
2. Požadavek auditorů, daňových poradců
3. Požadavek společnosti – nutné pro přehled co nejpřesnějšího toku nákladů a výnosů v rámci objektivního hospodaření jednotlivých středisek, zakázek, činností atd.

Vnitropodnikové účetnictví coby podmnožina účetního systému je těsně propojeno se všemi třemi uživatelsky vymezenými subsystemy účetních informací – s manažerským, finančním i daňovým účetnictvím. V případě respektování oceňovacích principů ve finančním účetnictví se z vnitropodnikového účetnictví stává nástroj pro ocenění vlastních zásob a aktivací. Je plně v kompetenci účetní jednotky, pracuje s klasickými metodami (MD/DAL). Vnitropodnikové účetnictví chápeme jako soustavu účetních předpisů s cílem shromažďovat, zpracovávat a třídit data z probíhajících ekonomických procesů uvnitř firmy v návaznosti na účetnictví manažerské a finanční. (Dušek, 2019, s. 45 - 46)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Každé podnikání je spojeno s využíváním výrobních faktorů, které v transformačním procesu vytvoří produkt. S produktem firma obchoduje na trhu a očekává z prodeje kladný ekonomický efekt, hlavně v podobě tržeb. Oproti tomu spotřeba výrobních faktorů představuje pro firmu negativní ekonomický efekt ve formě nákladů. (Majdúchová, 2018, s. 302) Kladný rozdíl mezi výnosy a náklady umožňuje podniku opakovat transformační procesy a naplnit tak základní účel podnikání ve smyslu zákona č. 89/2012 Sb., kterým je dosahování zisku. (Občanský zákoník č. 89/2012 Sb., s. 46)

Majdúchová (2018, s. 303) dále hovoří o nákladech podniku jako o peněžním vyjádření podnikových produkčních faktorů potřebných pro realizaci podnikových výkonů (výrobků a služeb). Sledování a efektivní vynakládání nákladů je jednou ze základních nutností každé organizace v období konjunktury i recese, tzn. v každém probíhajícím hospodářském cyklu. Pokud je naším cílem zvyšování výkonnosti podniku pomocí optimalizace nákladů, musíme vědět, jaké složky náklady obsahují, jaká je jejich reakce na změnu podnikové aktivity a do jaké míry jsou vázány k podnikovým výkonům. Jedním z nejdůležitějších témat nákladového a manažerského účetnictví je proto klasifikace nákladů podle různých hledisek. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27) V praxi rozlišujeme dvojí základní pojetí nákladů – finanční a manažerské.

2.1 Finanční pojetí nákladů

Náklady jsou ve finančním účetnictví interpretovány jako úbytek ekonomického prospěchu, v jehož důsledku klesají aktiva nebo rostou závazky, což vede ve zkoumaném období ke snížení vlastního kapitálu. Zjednodušeně tedy vyjadřujeme náklad jako ekonomický zdroj, který je nutno „obětovat“ k dosažení výnosu z prodeje. (Král, 2010, s. 52)

Král (2010, s. 52) popisuje evidenci nákladů ve finančním účetnictví coby spotřebu externích vstupů vyjádřenou v účetních hodnotách (cena pořízení nákladu), doprovázenou reálným úbytkem peněz. Spolu s protikladně vyjádřenými výnosy jsou základem měření zisku. Popesko, Papadaki (2016, s. 27) doplňují, že takovéto pojetí nákladů je plně vyhovující pro externí uživatele, evidence nákladů je shodná s hodnotou vykazovanou v účetnictví, hovoří zde o explicitních nákladech.

2.2 Manažerské pojetí nákladů

Fibírová (2011, s. 74) nahlíží v manažerském pojetí na náklady jako na hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s uskutečňováním předmětu činnosti podniku. Klade zde důraz nejenom na zobrazení jejich reálné výše, ale zejména na jejich hospodárné vynakládání. Takto definované náklady mají dvě základní vlastnosti:

- **účelnost** – tato podmínka určuje racionální a přiměřené vynaložení zdrojů vzhledem k výsledku činnosti
- **účelový charakter** – cílem takto spotřebovaných nákladů je jejich zhodnocení, přičemž dochází k vytvoření jakékoliv složky aktiv podniku. Tato nová aktiva přináší teď či v budoucnu vyšší přidanou hodnotu, než do ní byla vložena s nákladovými zdroji

Takto pojaté náklady mají těsný vztah k výkonům (výrobkům, pracím, službám) tvořící předmět činnosti firmy. Reálné ocenění nákladových zdrojů by mělo probíhat v době, kdy jsou příslušné výkony a činnosti prováděny, tzn. v současnosti, a ne v době pořízení.

Král (2018, s. 109 - 110) zdůrazňuje, že prioritou při vynaložení nákladů je sice finální výkon, princip účelovosti však musí být zachován v celém procesu přeměny těchto nákladů na výkony, děje se to ve dvou základních liniích, které je nutno řídit:

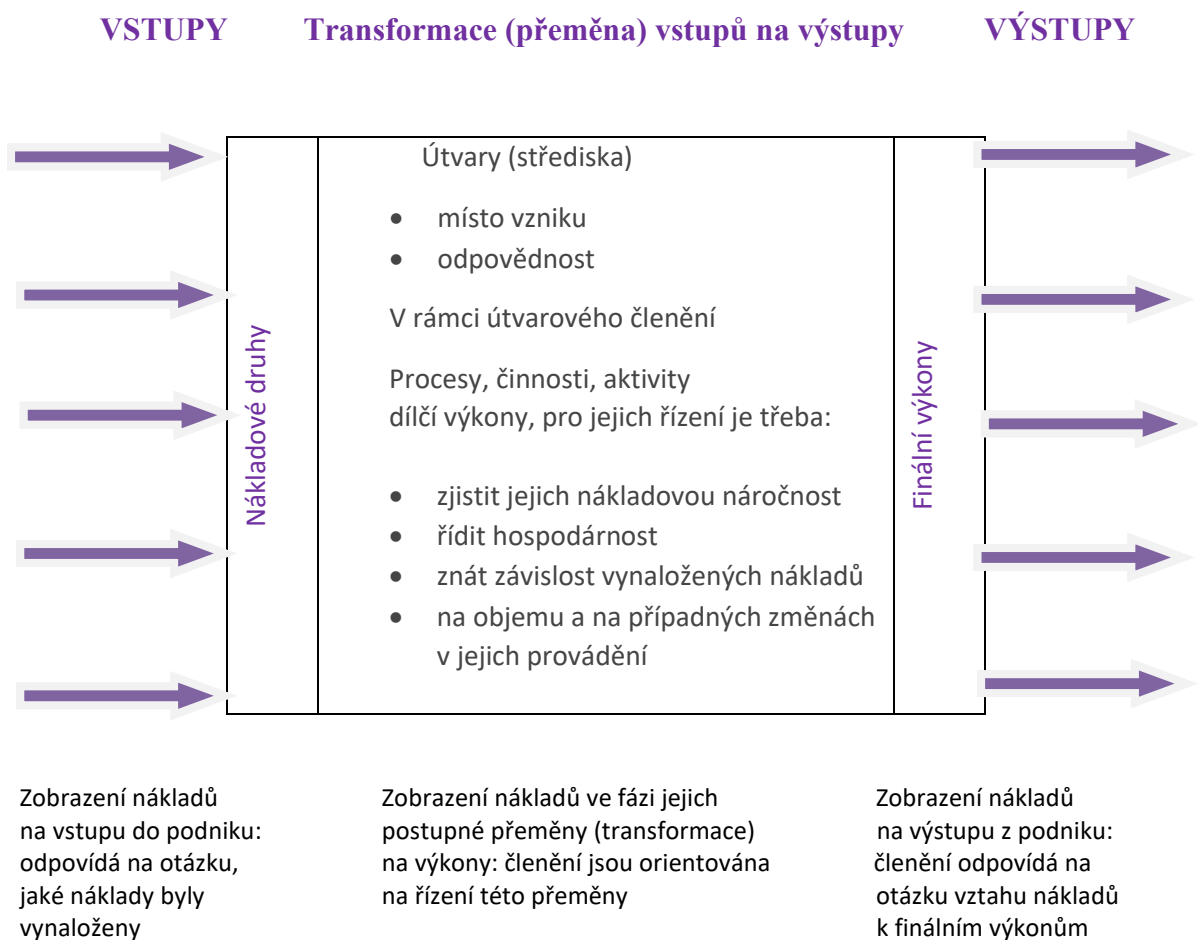
- **linie výkonová** – náklad přiřazujeme ke konkrétnímu výrobku, službě, práci, ale také k dílčím výkonům, podpůrným aktivitám a činnostem, vše je propojeno vzájemnými vazbami, při kterých jsou rozlišeny hlavní, pomocné a obslužné podnikové procesy
- **linie útvarová** – sleduje, ke kterému vnitropodnikovému útvaru je náklad přiřazen, které středisko odpovídá za jeho vznik

Fibírová (2011, s. 74 - 75) hovoří o nákladech v manažerském účetnictví ne jen jako o peněžně vynaložených zdrojích. Zahrnuje do nich i takové faktory, které nemůžeme vyjádřit peněžním ekvivalentem, přesto lépe vypovídají o přínosu ekonomických činností (kalkulační nájemné, kalkulační odpisy, kalkulační úroky). Popesko a Papadaki (2010, s. 28) tento typ nákladů zařazují do skupiny **hodnotového pojetí nákladů**. Mezi těmito náklady jsou náklady shodné s finančním účetnictvím, zároveň jsou zde přítomny již zmíněné kalkulační druhy nákladů, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo v něm nejsou vykazovány vůbec.

Ekonomické pojetí nákladů je ještě více odlišné od finančního pojetí, odpovídá hodnotě získané stoprocentním využitím těchto nákladů nebo naopak nám vyčísluje maximální ušlý zisk vzniklý vynaložením nákladů na zvolenou alternativu. (Popesko, Papadaki, 2010, s. 28) Náklady v hodnotovém i ekonomickém pojetí zahrnujeme do skupiny implicitních nákladů.

2.3 Členění nákladů

Pro správné řízení nákladů v každé ekonomické jednotce je nutno si je nejdříve podrobněji rozčlenit do stejnorodých skupin. Členění se odvíjí dle účelové potřeby – vztahuje se k jednotlivým aktivitám, činnostem a procesům.



Obrázek 1: Průběh nákladů podnikatelským procesem (vlastní zpracování dle Krále 2018, s. 76)

2.3.1 Druhové členění nákladů

Jedná se zřejmě o nejčastější členění nákladů, vychází z potřeb finančního účetnictví. Jsou to náklady vstupující do podniku z vnějšího prostředí projevující se v podobě jednotlivých druhů. Mezi základní nákladové druhy můžeme zařadit spotřebu materiálu, poskytnuté služby a práce, osobní náklady, odpisy majetku a finanční náklady. Tyto náklady charakterizují tři vlastnosti: jejich zobrazení je prvotní, jsou to náklady externí a poměrně jednoduché.

Druhové členění nákladů prioritně zajišťuje informace o množství, stabilitě a potřebě těchto zdrojů ve firmě v návaznosti na vnější okolí, které je schopno je poskytnout. Velký význam má druhy členění z makroekonomického hlediska – poskytuje data do souhrnných statistických veličin za národní ekonomiky.

Na úrovni nižšího vnitropodnikového řízení je však toto členění nedostačující – nelze jím hodnotit účinnost, hospodárnost a efektivnost výkonů z důvodu absence podkladů pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů.

Z hlediska potřeb manažerského účetnictví je nutno druhy členění kombinovat s dalšími členěními vyjadřující účelový vztah k výrobním procesům. (Král, 2010, s. 78)

2.3.2 Účelové členění nákladů

Pokud chceme náklady potažmo celý podnik hospodárně řídit, budeme náklady rozdělovat podle účelu jejich vynaložení. Důležitá je identifikace věcného nositele (cost driver), v jehož úseku náklad vzniká, zároveň jeho velikost je směrodatná pro úroveň racionálně vynaložených nákladů.

a) *Náklady technologické*

Jsou to náklady bezprostředně vyvolané technologií dané činnosti, popř. s ní účelově související, zde jsou příklady technologických nákladů:

- náklady na jednicový materiál
- náklady na mzdy výrobních dělníků, mzdy pracovníků údržby
- pronájem výrobní haly
- odpisy strojů

b) Náklady na obsluhu a řízení

Tyto náklady slouží k celkovému zajištění zdárného průběhu hlavní technologické činnosti, jedná se o doprovodné procesy. Patří mezi ně zejména náklady obslužných procesů, jako je řízení, personalistika, vedení účetnictví, informační systém apod. (Popesko, Papadaki, 2010, s. 34 - 35)

c) Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové (prime costs) – tyto náklady souvisí nejen s výrobním procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou výkonu (konkrétní jeden výrobek). Patří zde mzdy výrobních dělníků, jednicový materiál atd.

Náklady režijní (overhead costs) – tyto náklady se nevztahují ke konkrétní jednotce výkonu, ale souvisejí s výrobním procesem jako celkem. Příkladem mohou být odpisy strojů, mzdy THP, náklady na informační systém podniku, pronájem výrobní haly atd.

Režijní náklady je vzhledem k jejich povaze problematické alokovat k určité jednotce výkonu, nicméně odpovědní pracovníci se snaží tyto náklady hospodárně řídit pomocí rozpočtu režijních nákladů. (Popesko, Papadaki, 2010, s. 35)

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Král (2010, s. 84) při popisu kalkulačního členění nákladů vychází z přiřazování nákladů výkonu či jeho části, posuzuje zde příčinnou souvislost s určitým buď konečným, nebo dílčím výkonem. S kalkulačním členěním nákladů se potýkají rozhodovací úlohy typu „make or buy“, „preference či potlačení výroby a prodej určitého sortimentu / určitému konečnému odběrateli“ apod. Král (2010, s. 84) při členění nákladů rozlišuje dvě základní skupiny nákladů:

- **náklady přímé** – jsou náklady jednoznačně související s konkrétním druhem výkonu, s tímto výkonem příčinně souvisí
- **náklady nepřímé** – nejsou vázány k jednomu druhu výkonu, zajišťují průběh výrobního procesu jako celku

Fibírová (2011, s. 108) dodává, že rozlišení přímých a nepřímých nákladů v praxi často souvisí se schopností odpovědných pracovníků alokovat náklad ke konkrétnímu výkonu, nicméně toto je nezbytné pro sestavení kalkulace a do jisté míry to ovlivňuje požadavek na data získaná z kalkulace.

2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu realizovaných výkonů

Členění nákladů v závislosti na objemu realizovaných výkonů je pokládáno za přelom ve vývoji manažerského účetnictví a jeho počátek je zaznamenán ve dvacátých letech minulého století. (Fibírová, 2011, s. 110) Jedná se o specifický nástroj řízení nákladů, výnosů a zisku. Progresivní je zejména v tom, že zatímco předešlé kategorizace se zaobírají náklady již spotřebovanými, členění ve vztahu k výkonům zjišťuje vývoj a reakci nákladů v různých variantách k objemu budoucího vývoje („O kolik se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud se zvýší vyrobené množství konkrétního produktu o 15 %?“) Na tyto a podobné otázky je víc než nutné umět posoudit náklady a příjmy při různých objemech výkonu. (Popesko, Papadaki, 2010, s. 38)

a) *Náklady variabilní, fixní a smíšené*

Popesko, Papadaki (2010, s. 38) členění nákladů na variabilní a fixní rozšiřují diferenciací nákladů na jednicové a režijní, přímé a nepřímé. Horngren, Datar a Rajan (2012, s. 30) definují náklady jako proměnnou nebo pevnou veličinu, a to v závislosti na konkrétní činnosti a daném časovém období. Popesko, Papadaki (2010, s. 38) poukazují na to, že rozlišení nákladů na variabilní a fixní je základem struktury členění nákladů v manažerské výsledovce, která dodává informace pro potřeby řízení nákladů, výnosů a zisku.

- **náklady variabilní** – jejich výše se mění s objemem výkonů a jsou také s výkonem spotřebovány. Jsou to jednak náklady jednicové, ale také část nákladů režijních spotřebovaných konkrétním množstvím výkonu (variabilní režie).

Reakce variabilních nákladů na změnu objemu výroby, tak jak je definuje Hradecký (2008, s. 79)

- mění se stejně jako objem výroby = proporcionální
- rostou rychleji než objem výroby = nadproporcionální
- rostou pomaleji než objem výroby = podproporcionální

- **náklady fixní** – jsou jednorázově vynaloženy na určitou časovou etapu (rok, měsíc, týden, den). Pro dané období fixní náklady zajišťují podmínky a kapacitu pro zhotovení výkonu. (Fibírová, 2011, s. 110) Fixní náklady jsou typické tím, že celkové fixní náklady se při různých činnostech firmy nemění, naproti tomu fixní náklady jednotkové se se zvyšováním objemu výroby snižují.

Při rozdělení nákladů je v některých situacích velmi náročné a komplikované rozdělit tyto náklady na variabilní a fixní část. Specifická skupina nákladů může zahrnovat jak variabilní, tak fixní složku (např. elektrická energie spotřebovaná na osvětlení výrobní haly, ohřev vody nebo provoz stravovacího zařízení ve firmě). Proto rozlišujeme ještě další skupinu smíšených nákladů. (Popesko, Papadaki, 2010, s. 39)

- **náklady semi-variabilní** – obsahují variabilní i fixní složku, mají proporcionální (lineární) charakter
- **náklady semi-fixní** – v rámci stanoveného objemu aktivity mají fixní charakter, od určité výše produkce však skokově rostou (nájem skladovacích ploch, odpisy výrobní linky)

Efekt sticky cost – situační chování nákladů popsáno v zahraniční odborné literatuře v roce 2004, náklady při zvyšování objemu produkce rostou, když však nastane produkční pokles, tyto náklady klesají pomaleji než při růstu objemu výkonu. (Popesko, Papadaki, 2010, s. 40)

Hradecký (2008, s. 79 - 80) ještě dále náklady člení podle typu rozhodovací úlohy, vychází z předpokladu, které náklady predikovaná varianta řešení ovlivní a které ne, jedná se o skupiny nákladů:

- **relevantních** – v dané úloze jsou důležité, při alternativním řešení se jejich výše mění oproti původní variantě
- **irelevantních** – změna varianty neovlivňuje jejich výši, jsou nedůležité

Klasifikace nákladů podle objemu produkce se vždy váže k přesnému časovému období. V dlouhém časovém úseku se většina fixních nákladů transformuje na náklady variabilní.

3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

„Sleduj náklady a zisky se ohlíďají samy“

Andrew Carnegie

Čechová (2006, s. 79) uvádí, že náklady jsou vynakládány proto, aby přinášely nějaký efekt. Každá vynaložená položka by měla dosáhnout nějakého cíle a účelu a tím vytvořit úkon, který ve finále společnosti přinese zisk. Popesko a Papadaki (2016, s. 18) doplňují, že při řízení (snižování) nákladů nelze „jen tak ořezávat“ náklady, poněvadž jsou vždy určitým způsobem svázány s podnikovými výkony, a to by společnosti zákonitě přineslo redukci těchto výkonů s dřívějším či pozdějším negativním dopadem na koncového zákazníka. Mnohem prozíravější strategií je efektivnější vynakládání nákladů pomocí lepší organizace vykonávaných aktivit a činností. Základním nástrojem řízení z pohledu výkonnostního jsou kalkulace.

3.1 Kalkulace

Čechová (2006, s. 86) popisuje kalkulace jako proces výpočtu nákladů, výnosů, zisku, prodejní ceny, popřípadě jiné peněžní veličiny na jednotku výkonu – výrobek, služba, jednotka práce apod., zjednodušeně na naturálně vyjádřený výkon. Kalkulace se může vztahovat na jednotlivý výrobek nebo jeho dílčí část, činnost, na samostatné výrobní procesy nebo naopak na celou zakázku či investiční akci. Kalkulace nám vyjadřuje vzájemný vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním přínosem. Tyto informace jsou zásadní pro ekonomickou činnost každé společnosti, bez nich nelze úspěšně podnikat. Každý jednotlivý výdej by měl mít přínos, je nutné tedy dopředu vědět, jakou peněžní hodnotu získáme z vynaložených jednotek nákladů. Čechová (2006, s. 86) shrnuje kalkulaci do těchto bodů:

1. Je to činnost směřující ke stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, je přesně vymezená druhem, množstvím a jakostí – hovoří zde o kalkulační jednici
2. Výpočet všech nákladů na kalkulační jednici
3. Úsek informačního systému společnosti, který lze vyjmout a který je těsně spojen s manažerským (nákladovým) účetnictvím

Král (2018, s. 136) ve své publikaci uvádí sestavování kalkulací pomocí různých metod, které se odvíjí od závislosti na:

- a) předmětu kalkulace

- b) formu alokace nákladů objektu kalkulace
- c) členění zjišťovaných nákladů

Metodu kalkulace tedy popisuje jako postup určení predikované výše nákladů na konkrétní výkon podniku nebo zpětné určení skutečně vynaložených nákladů na konkrétní výkon podniku. David P. Doyle (2006, s. 162) však vidí v tradiční kalkulaci nákladů pro zpětně navržené či vyrobené produkty nesmyslné řízení nákladů, protože v této fázi už jen lze provést alokaci skutečně vzniklých nákladů, o zhruba 90 procentech celkových nákladů výrobků již bylo rozhodnuto.

3.1.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém vytváří jednotlivé druhy kalkulací, které nejsou odlišeny pouze způsobem přepočtu nákladů na zvolenou jednotku výkonu, velmi důležitý je i účel, pro který byly koncipovány. Odlišné požadavky na kalkulaci bude mít obchodník, který chce pro koncového zákazníka vytvořit rychlou rámcovou nabídku a např. rozpočtář ve stavební firmě, který na základě kalkulace sestavuje celý rozpočet stavební zakázky. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 67)

Obecně kalkulační systém dokáže vyčíslit, kolik bude stát daná zakázka, jaká by měla být cena koncového výrobku či polotovaru, aby společnost v součtu nebyla ve ztrátě. Dokáže s využitím různých metod a technik vyčíslit, jakou část společných režijních nákladů je nutno připočítat k ceně daného výrobku, aby byly uhrazeny činnosti související se správou společnosti. Sama kalkulace má velký význam pro určení nejvýhodnější ceny v rámci tržního prostředí, svou roli tu hraje i tlak konkurence a diferenčních cen (ceny exportní a vnitřní, bonusy, rabaty, reklama atd.). (ucetnictvi.studentske.cz, © 2009)

Kalkulační systém tedy primárně chápeme jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových a variabilních režijních nákladů, který lze použít i při řízení ostatních režijních nákladů.

3.1.2 Nákladové kalkulace

Synek (2006, s. 275) rozděluje jednoduše kalkulace na **předběžné** (stanovení nákladů před provedením výkonu) a **výsledné** (zjištění nákladů až po uskutečnění výkonu).

Dále pak Synek (2006, s. 275) specifikuje nákladové kalkulace dle informačního obsahu a přiřazuje jim jednotlivé charakteristiky:

- dle předmětu (konkrétního výkonu)

- kalkulovaným množstvím (reálný objem výkonu, ke kterému se vážou vynaložené náklady)
- způsobem přiřazování nákladů předmětu kalkulace (kalkulační metoda)
- strukturou, ve které uživatel bude mít k dispozici výsledek (kalkulační vzorec)

Slavík (2013, s. 53) popisuje kalkulaci nákladů na jednotku produkce, z které se často vychází při stanovení ceny, jako způsob vynaložených peněz vztahující se k jednotce produktu (výrobek nebo služba). Při obvyklé nákladové kalkulaci tvoří cenu produktu součet těchto nákladů:

- přímé náklady – náklady přímo obsažené ve výrobku, jejich výše závisí na objemu výroby (například materiálové náklady, mzdy výrobních dělníků)
- část přímých nákladů nesouvisejících vůbec nebo jen zčásti s objemem výroby (například odpisy strojů)
- část režijních nebo ostatních nepřímých nákladů – tyto náklady nemají přímou souvislost s výrobou, jsou však velmi důležité pro provoz firmy (například náklady obchodního či administrativního úseku)
- zisková přírážka – k nákladům připočtené předem určené procento z jejich objemu z důvodu vytvoření zisku, jeho výše vychází většinou z výpočtu návratnosti kapitálových investic či rentability tržeb

Z těchto bodů Slavík (2013, s. 54) sestavuje účetní vyjádření všeobecného kalkulačního vzorce v následujícím tvaru:

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
Součet: Vlastní náklady výroby
Správní režie
Součet: Vlastní náklady výkonu
Odbytové náklady
Součet: Úplné vlastní náklady výkonu
Zisková přírážka
Součet: Cena celkem

Kromě přímých nákladů souvisejících přímo s produktem se ostatní náklady do kalkulace přičítají stanoveným procentuálním podílem, tento výpočet však není ideální a přesný – režijní náklady tak můžeme rozpočítávat rovnoměrně pro všechny produkty v závislosti na

objemu přímých nákladů, objemu tržeb nebo jiným způsobem. Slavík (2013, s. 54) dodává, že čím lépe pochopíme věcnou podstatu nákladů, tím lépe bude výsledná kalkulace vystihovat reálné vynaložení zdrojů společnosti.

David P. Doyle (2006, s. 119) konstatuje, že tradiční kalkulační techniky vycházející ze vztahu mezi náklady a objemem výroby nedodávají vždy správné informace důležité pro tvorbu cen, výběru produktů a rozdělení zdrojů. K chybné a nepřesné alokaci nákladů dochází, pokud její základ tvoří výhradně přímá práce.

V souvislosti s nákladovými kalkulacemi ještě Slavík (2013, s. 54) definuje slovo **marže** a upozorňuje na dva odlišné významy tohoto pojmu v praxi:

- **marže** coby tzv. **hrubé rozpětí** – rozdíl mezi cenou a přímými náklady, jsou nám zde známy přímé náklady, neznáme však přesné režijní náklady ani ziskovou přírážku. Marže tedy musí pokrýt v dostačující výši obě tyto veličiny.
- **marže** jako tzv. **obchodní rozpětí** – rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou výrobků mířící na trh, de facto se jedná o výnos obchodního podniku. Tato marže musí zastřešit všechny náklady a přiměřený zisk.

3.2 Alokace nákladů

Alokace je proces, ve kterém přiřazujeme náklady, výnosy a zisk objektu alokace (Fibírová, 2005, s. 116). David P. Doyle (2006, s. 145) popisuje alokaci nákladů jako neodkladný problém ve většině firem, které se zajímají o co nejněvhodnější rozdělení nákladů dle jednotlivých aktivit. Zavedený postup alokace nákladů se mnohdy uplatňuje jako prostředek pro predikci vlivu různých aktivit na celkové náklady společnosti a tyto informace již nejsou kromě ekonomického úseku sdíleny s ostatními vnitropodnikovými útvary.

Král (2018, s. 143) uvádí, že v nedávné minulosti byla vydělena samostatná oblast manažerského účetnictví, která se věnuje otázkám přiřazení nákladů danému objektu, objektem může být nejen podnikový výkon, ale i středisko, zakázka, projekt, distribuční síť, zákazník, v podstatě jakékoliv manažerské rozhodnutí a rovněž kombinace těchto variant. Výzkum v této oblasti má zpřesnit informace o nákladech připadajících na určitý objekt se zaměřením na rozhodovací úlohu, kterou je potřeba řešit.

Podmínkou alokace nákladů je oddělení, Fibírová (2005, s. 116) náklady rozděluje takto:

- na náklady ihned přiřaditelné předmětu alokace, již v momentu jejich vynaložení lze přesně určit, k čemu se vztahují, jedná se o tzv. **přímé náklady**

- **nepřímé náklady**, tyto nelze přímo přiřadit, musí být rozvrženy na jednotlivé alokační předměty podle určitého klíče

3.2.1 Účel alokace

Před řešením otázky „Jak alokovat náklady?“ bychom se měli zaměřit na úvahu „Pro jakou rozhodovací úlohu se alokace nákladů provádí?“ Existuje celá řada těchto úloh, Král (2018, s. 143) je typově rozděluje do šesti oblastí:

- úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití aktiv společnosti, tzv. rozhodnutí o budoucím objemu a sortimentu výroby, způsobu uskutečňovaných činnostech, zda výkony vytvářet ve vlastní režii nebo je nakoupit jako subdodávku od externího dodavatele (make or buy)
- úlohy zjišťující aktuální reálnou nákladovou náročnost určených výkonů a činností
- úlohy mající za cíl motivační zainteresovanost útvarových manažerů a zaměstnanců na aktivitách prospěšných pro dosažení podnikových cílů
- cenové rozhodování – v tomto bodě je třeba odlišit reálnou nákladovou náročnost od účelové úpravy nákladů pro vyjednávací pozici na trhu, výši ceny pak determinuje spíše situace na trhu a užité vlastnosti výkonu
- řešení reprodukčních úloh – v jaké nákladové výši „unesou“ ceny jednotlivých výkonů, jakým způsobem hradíme společné správní a strategické náklady
- vázanost ekonomických zdrojů ve vnitropodnikových výkonech vytvořených vlastní činností – např. ocenění nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, neprodaných výrobků, toto slouží zejména pro určení hospodářského výsledku ve finančním účetnictví

Král (2018, s. 143) uvádí, že z objemově velkého množství rozhodovacích úloh, pro které se kalkulace nákladů (marže, ceny) sestavují, neexistuje univerzálně správný či špatný postup přiřazení nákladů. Každý postup musí dodržovat nejen souvislost nákladů s konkrétním výkonem, ale zejména spojitost s rozhodovací úlohou, která bude dle této informace řešena.

3.2.2 Principy alokace

Král (2018, s. 145) rozlišuje tři různé ne zcela rovnocenné principy přiřazování nákladů k výkonům:

- **princip příčinné souvislosti** – ze všech typů rozhodovacích úloh nejefektivnější, vychází z předpokladu, že každý výkon je zatížen pouze příčinně vyvolanými náklady

Za předpokladu, že princip příčinné souvislosti není možný nebo účelově nesplnitelný, přichází na řadu další dva principy:

- **únosnost nákladů** – aplikuje se zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách, ve kterých se obhájí cena. Oproti principu příčinnosti neřeší „jaké náklady objekt alokace vyprodukoval“, odpovídá na otázku „kolik nákladů je schopen tento objekt unést“ například ve finální tržní ceně.
- **princip průměrování** – prioritně odpovídá na dotaz: „Jaké náklady v průměru náleží určitému výkonu?“ Lze jej použít v předběžných rozpočtech i ve výsledných kalkulacích, zpracovává informace v rozhodovacích úlohách o vázanosti aktiv v zásobách nedokončené výroby a výrobků.

3.2.3 Alokační fáze

Král (2018, s. 145) rozčleňuje alokaci nákladů do třech fází. V **první fázi** alokace se přiřadí přímé náklady konkrétnímu útvaru (středisku), které stojí za jejich vznikem. **Druhá fáze** má za úkol přerozdělení nákladů z jednoho objektu na druhý, při náročnějších operacích lze tuto fázi pojmout jako řadu dílčích kroků. Fibírová (2005, s. 131) doplňuje, že můžeme v tomto procesu postupovat dvěma způsoby:

- konkrétní výkon oceněný vnitropodnikovou cenou přeúčtujeme coby výnos dodavatelského střediska, odběratelské středisko si tuto operaci zaúčtuje jako náklad
- pokud nelze poskytovanou službu vymezit a změřit, je nutno přerozdělit náklady mezi útvary pomocí metody přiřazení nepřímých nákladů

Poslední, **třetí fáze** má za cíl „*co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vytvářeného výkonu, popř. na jeho jednici*“. (Král, 2018, s. 146)

3.3 Možnosti snižování nákladů

Majdúchová (2018, s. 339) deklaruje, že jednou z podmínek zefektivnění činnosti podniku je dosahování co nejnižších nákladů na jednotku produkce při stejné anebo vyšší úrovni kvality výkonů, z toho vyplývá nutnost vyhledávání a využívání různých variant snižování nákladů. Popesko a Papadaki (2016, s. 19) uvádí, že pro zamýšlenou nákladovou optimalizaci

je třeba počítat s tím, že ne všechny podnikové výkony (výrobky, služby, zákazníci) dosahují proporcionálně stejného zisku. Některé výkony jsou vysoce ziskové, u některých je naopak výsledný součet ztrátový.

David P. Doyle (2006, s. 16) upozorňuje na to, že ne vždy přinese snížení nákladů kýžený efekt, mnoho firem po „zeštíhlovací nákladové kůře“ následně čelí problémům s nízkou produktivitou, nestálému cash flow a nedostatečné rentabilitě vlastního kapitálu. Problematická se ukazuje hlavně neschopnost změnit charakter výdajů, které vedou k vysokým nákladům. David P. Doyle (2006, s. 17) varuje na příkladu velkých nadnárodních firem, které v rámci snižování nákladů v období recese redukovaly stavy zaměstnanců. Náklady spojené se ztrátou zkušené pracovní síly byly enormní, poté, co se trh vzpamatoval, skončily tyto firmy s mnohem vyššími výdaji při hledání náhrady.

3.3.1 Zdroje snižování nákladů

Majdúchová (2018, s. 339 - 340) popisuje zdroje snižování nákladů jako nevyužité rezervy, které spolu vzájemně souvisí (úspora spotřeby materiálu » menší množství spotřebované práce, úspora paliva, elektrické energie atd. » rozšíření produkční kapacity).

Mezi základní rezervy snižování nákladů řadí:

- využívání oběžného majetku a zrychlování jeho obratu – optimalizace objemu zásob (nízká úroveň nedokončené výroby), snižování vázanosti finančních prostředků v jednotlivých stupních výrobního procesu, zlepšení řízení pohledávek, zkracování produkčního cyklu
- lepší využívání produkční kapacity podniku – dochází zde k nárůstu objemu produkce, což při aplikaci časových mezd vede ke snižování jednotkových mzdových nákladů a v návaznosti na to relativní úsporu výrobní a správní režie
- používání kvalitnějších materiálů, polotovarů a produktů, zvyšování úrovně kvalifikace zaměstnanců, zlepšení organizace práce, zavádění moderních technologií
- určení optimálního sortimentu – produkční plán je třeba nastavit tak, aby byly minimalizovány náklady v rámci plného pokrytí nároků tržní poptávky

David P. Doyle (2006, s. 42) tuto problematiku obohacuje zkušenostmi japonských firem, které v současnosti zavádějí postupy založené na těchto strategiích:

- redukce škály nabízených produktů, to má za následek zjednodušení výrobního procesu a úsporu nákladů na výzkum a vývoj

- prodlužování životního cyklu výrobků – úspora nákladů na výzkum a vývoj včetně marketingových nákladů spjatých se zavedením nových produktových řad na trh
- ukončení neefektivních výdajů na dílčí a nevýznamná vylepšení dosavadních modelů na přečpaných trzích
- přesun řízení, controllingu výzkumu a vývoje ze samostatných divizí na centrální útvary marketingu, neboť ty mají lepší informace o tržních průzkumech ze své bližší pozice k trhu

Lang (2005, s. 37) popisuje rozdělení podnikových funkčních oblastí (zásobování, výroba a odbyt) jako další z možností začlenění nákladů do systému, tato promyšlená optimalizace nákladů může také vést k jejich úspoře.

3.3.2 Outsourcing

Outsourcing vyčleňuje činnosti a organizační jednotky napříč všemi podnikovými oblastmi. Prioritou outsourcingu je úspora nákladů hospodárnějším předáním úkolů třetím osobám (stranám) a také zvyšování kvality přenecháním úkolů specialistům.

Lang (2005, s. 37 - 38) uvádí tři nejběžnější oblasti využití outsourcingu:

- základní oblasti – představně výroby, předání výrobní a montážní zakázky, vedení účetnictví, audit, řízení jakosti, reklama, marketingový výzkum, řízení pohledávek
- periferní oblasti – úklidové služby, správa budov, ostraha, archiv a úschova dat, tisk a kopírování, stravování, telekomunikace, údržba kancelářského softwaru, právní poradenství, firemní vzdělávání
- strategická oblast – výzkum a vývoj, nákup, výroba, provoz, management kvality

Zejména stavební firmy využívají outsourcingu při realizaci kompletní zakázky, veškeré specializované řemeslné práce zadávají subdodavatelským firmám.

3.3.3 Offshoring

Je to relativně nový nástroj používaný pro optimalizaci nákladů. Cílem je přemístění některých činností z vlastní firmy do dceřiných společností v zemích s nízkými mzdovými náklady, ale s dostatkem úměrně kvalifikovaného personálu. Jedná se zejména o obory výpočetní techniky, personální správy, zákaznický servis a informační služby (Call Centres).

Cílovými zeměmi jsou zejména východní státy Evropské unie – Česká republika, Slovensko, Polsko, Maďarsko, ale také Indie a Čína.

3.3.4 Insourcing

Pojmem insourcing se rozumí naplnění nevyužitých kapacit výroby externími zakázkami, čímž dochází k pokrytí fixních nákladů. To v důsledku vyrovnává výkyvy v zaměstnanosti, plně vytiží podnikové kapacity, zvýší se obrat společnosti a v neposlední řadě se sníží fixní náklady na jednotku výroby, popř. služeb. (Lang, 2005, s. 39 - 41)

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Úvodní část mé diplomové práce je krátkým návratem do historie účetnictví, pozornost je zde věnována různým typům účetních systémů, zejména pak specifikaci rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím. Jsou zde definováni externí a interní uživatelé účetnictví, výčet zásad manažerského účetnictví a podrobněji je zde popsáno nákladové a vnitropodnikové účetnictví.

V následující části je vysvětlen rozdíl mezi finančním a manažerským pojetím nákladů, šířeji se zde zabývám členěním nákladů, tyto lze členit dle různých parametrů. Jsou zde popsány nejpoužívanější klasifikační skupiny podle druhového, účelového a kalkulačního rozdělení nákladů, členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů a další klasifikace nákladů.

V navazujícím oddíle teoretické části je popsán proces kalkulace a vzniku kalkulačního systému, celá kapitola je nazvána řízení nákladů. V kapitole alokace nákladů jsou vysvětleny principy alokace a alokační fáze. S podrobnou alokací nákladů budu pracovat v praktické části, aplikace tohoto poznatku mi umožní lepší rozdělení režijních nákladů.

Pro navazující analýzu nákladů ve vybrané společnosti a následný projekt řízení nákladů v konkrétním středisku jsou důležité kapitoly týkající se druhového členění nákladů, účelového členění nákladů s důrazem na členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti.

V závěrečné kapitole se podrobněji věnuji možnostem a zdrojům snižování nákladů, ať už se jedná o interní možnosti snižování nákladů nebo využití externích nákupů daných služeb, což opět vede ke snížení nákladů. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány v praktické části, která se zabývá nákladovou klasifikací a řízením nákladů v konkrétním středisku stavební společnosti.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA STAVEBNÍ SPOLEČNOSTI

Společnost s ručením omezeným KKS, spol. s r. o. vznikla v roce 1991. V počátku své působnosti se firma specializovala na provádění zemních prací, hlubinného zakládání staveb, realizací spodních staveb budov a protlaků. Během svého více jak pětadvacetiletého působení na stavebním trhu došlo postupně k rozšíření výrobního programu firmy na provádění výstavby průmyslových hal, budov pro bydlení, staveb občanské vybavenosti, mostů a pozemních komunikací, vodohospodářských staveb a na rekonstrukce, opravy a demolice staveb.

5.1 Základní údaje

Obchodní firma:	KKS, spol. s r. o.
Sídlo:	Zlín, Příluky 386, PSČ 760 01
Identifikační číslo:	423 40 802
Datum zápisu:	17. prosince 1991
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	30 000 000,- Kč
	Splaceno 100%
Statutární orgán:	Ing. Radomír Kocman, jednatel

V roce 2010 došlo k projektu rozdělení společnosti odštěpením části společnosti na firmu KKS reality, spol. s r. o., se sídlem Zlín, Příluky. Na tuto novou společnost převedla firma KKS, spol. s r. o. veškeré své nemovitosti. Rozdělení společnosti proběhlo v době absolutního útlumu stavební činnosti na českém trhu, mnoho firem v tomto odvětví vlivem nedostatku zakázek a nízkých konkurenčních cen bylo nuceno své působení na trhu přehodnotit a skončit. Proto se majitel rozhodl převést svá stabilní a perspektivní aktiva v podobě nemovitého majetku na novou společnost. Společnost KKS reality se zabývá pronájmem těchto nemovitostí.

Společnost disponuje zavedeným integrovaným systémem managementu kvality, ochrany životního prostředí a bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, dle požadavků mezinárodních

norem standardů ISO 9001:2009, ISO 14001:2004 a OHSAS 18001:2007 a jejich českých ekvivalentů ČSN EN ISO 9001:2009, ČSN ISO 14001:2005 a ČSN OHSAS 18001:2008.

5.1.1 Zařazení dle NACE

Stavebnictví je v číselníku ekonomických činností zařazeno v sekci F, inženýrské stavitelství je pod kódem 42, firmy KKS se týká především **výstavba silnic a dálnic – kód 42.11.** a **výstavba mostů – kód 42.13.** Firma realizuje také stavby nebytových budov – kód 41.20.

5.2 Vybrané ekonomické ukazatele

Výkony ve společnosti KKS tvoří z převážné většiny obrat ze stavební výroby, doplňkovou část tvoří tržby za zámečnické výrobky. Jak můžeme vyčíst z následující tabulky (tabulka č. 1), v roce 2015 dosáhla společnost historicky nejvyšších výkonů a potažmo i přidané hodnoty. V roce 2015 tržby společnosti vzrostly oproti roku 2014 téměř o 22 %, zisk firmy se zvýšil více jak pětkrát, je však nutno bohužel konstatovat, že v porovnání s následujícími roky 2016-2018 to byl rok výjimečný, na takové výborné výsledky firma v budoucnu již zřejmě nedosáhne, i když trend následujících dvou let je rostoucí, a předběžné výsledky roku 2019 jsou také velmi uspokojivé. (Kůdelíková, 2018, s. 37 - 38)

Na vině je především obrovská konkurence v odvětví, toto konkurenční prostředí nedovoluje pracovat za ceny, které by umožňovaly vytváření zisku, nutného k rozvoji společnosti. Firmy, aby získaly zakázku, jsou ochotné státu slíbit výstavbu i za polovinu odhadní ceny. S výjimkou roku 2015, kdy byly dočerpávány finanční prostředky evropských fondů z prvního rozpočtového období, je ve stavebním sektoru zřejmý propad produkce, celkový výpadek od počátku ekonomické krize činí v celém sektoru 888,8 mld. Kč, za tímto číslem stojí nerealizované stavební příležitosti z obrovské zásoby práce. Mezi překážky, které firmám komplikují a znesnadňují podnikání, patří zejména nekonceptní řízení investiční výstavby, neexistence dlouhodobé investiční strategie státu, nedokonalá legislativa, nedostatky ve znění zákona o zadávání veřejných zakázek, alibismus a nekvalita zadavatelů, nízké ceny stavebních prací, nedostatek kvalifikované pracovní síly. (Stavebnictví v kostce, 2018, s. 56)

Tabulka 1: Vybrané ekonomické ukazatele v letech 2013 - 2018 v tis. Kč (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o.)

v tis. Kč	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Výkony	177 290	212 405	251 508	220 331	234 653	210 806
Výkonová spotřeba	126 882	172 554	193 496	179 519	189 337	166 125
Přidaná hodnota	50 408	39 851	58 012	39 462		
Osobní náklady	27 073	31 495	34 195	35 670	35 511	34 410
HV za účetní období	16 439	3 407	18 030	4 383	9 768	12 340
HV před zdaněním	20 147	4 190	22 268	5 392	12 101	15 196

5.2.1 Majetková struktura společnosti

V majetkové struktuře společnosti tvoří největší položku oběžná aktiva, hotovost na bankovních účtech činí téměř 83 % z celkového podílu. Pohledávky představují 12 % z celkových aktiv a to především z důvodů smluvního zádržného po dobu záruky, která je u státních zakázek většinou pět let.

Cizí zdroje tvoří převážně závazky z obchodních vztahů, minimum dlouhodobých závazků tvoří zádržné subdodavatelům po dobu záruky za dílo. Krátkodobé přijaté zálohy jsou zálohy od investorů na realizaci stavby. (Kůdelíková, 2018, s. 41)

Mezi dlouhodobý hmotný majetek jsou zařazeny převážně nákladní a osobní automobily, stavební stroje a jiné stavební mechanismy, tento majetek je již z větší části odepsán.

Tabulka 2: Majetková struktura v letech 2013 - 2018 (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Aktiva celkem	81 702	91 911	85 979	86 443	86 488	93 244
Dlouhodobý majetek	3 894	6 583	9 168	6 343	3 514	4 607
Oběžná aktiva	77 556	83 489	75 225	78 740	82 051	88 004
Základní jmění	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
Vlastní kapitál	53 836	54 751	54 345	50 255	54 646	62 461
Cizí zdroje	27 735	37 158	31 184	35 552	31 547	30 545

5.2.2 Další ekonomické ukazatele

Ukazatelé rentability výnosů, aktiv a celkového kapitálu hovoří o ziskovosti firmy. Schopnost dosahovat výnosů na základě vložených prostředky je poměrně vysoká, největší propad

ve výsledku hospodaření nastal v roce 2014 právě z důvodu velké konkurence, rok 2016 lehce kopíruje rok 2014, od roku 2017 opět dochází k pozvolnému růstu.

Tabulka 3: Rentabilita celkového kapitálu v letech 2014 - 2018 v procentech (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti)

v %	2014	2015	2016	2017	2018
ROA (rentabilita celkového kapitálu)	3,75	17,86	5,07	11,23	13,20
Zisk (v tis. Kč)	3 407	18 030	4 383	9 768	12 340
Aktiva (v tis. Kč)	91 911	100 979	86 443	86 993	93 244

Tržby ze stavební činnosti tvoří téměř 100 % všech tržeb. Tržby mají rostoucí charakter, vzhledem k velké konkurenci a nízké ziskovosti nastal v roce 2014 a 2016 pokles ukazatele ROS. Je to dáno i tím, že velcí hráči na stavebním trhu (např. Eurovia, Skanska) jdou do malých a středních zakázek, které pro ně dříve nebyly zajímavé, často nabídnou při soutěži téměř dumpingovou cenu. (Kůdelíková, 2018, s. 42)

Tabulka 4: Rentabilita tržeb v letech 2014 - 2018 v procentech (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti)

v %	2014	2015	2016	2017	2018
ROS (rentabilita tržeb)	1,60	7,17	1,99	4,16	5,90
Zisk (v tis. Kč)	3 407	18 030	4 383	9 768	12 340
Tržby celkem (v tis. Kč)	212 405	251 508	220 331	234 653	210 806

5.3 Analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření

V následujících kapitolách budou analyzovány výnosové a nákladové položky v roce 2016, 2017 a 2018. Na základě těchto analýz bude analyzován také výsledek hospodaření. Jednotlivé údaje vychází z výkazu zisku a ztrát v letech 2016 – 2018.

5.3.1 Analýza výnosů

Analýza výnosů vychází z celkové výše výnosů za uvedené období, tento údaj a vertikální a horizontální analýza těchto položek jsou předmětem následujících dvou tabulek.

Tabulka 5: Struktura výnosů společnosti KKS, spol. s r. o. (upraveno dle Výkazů zisku a ztrát 2016 - 2018)

(v tis. Kč)	2016	2017	2018
Tržby za vlastní služby	219 506	234 149	209 753
Tržby za vlastní výrobky	113	85	36
Tržby za prodej zboží	0	2	0
Výkony	219 619	234 236	209 789
Tržby z prodaného dlouh. majetku	0	17	540
Jiné provozní výnosy	363	219	216
Ostatní provozní výnosy	363	236	756
Ostatní finanční výnosy	350	181	261
VÝNOSY CELKEM	220 331	234 653	210 806

Z této tabulky je zřejmé, že téměř 100 % obratu společnosti tvoří dodané služby, v tomto případě se jedná o služby stavební a zámečnické. Obrat z hlavní činnosti doplňuje prodej kovodělných výrobků, na celkovém obratu se však podílí zanedbatelnou částí.

Tabulka 6: Vertikální a horizontální analýza výnosů společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Výkazů zisku a ztrát 2016 - 2018)

(v tis. Kč)	2016	2017	2018	2016/2017	2017/2018
Tržby za vlastní služby	99,62%	99,79%	99,50%	6,67%	-10,42%
Tržby za vlastní výrobky	0,05%	0,04%	0,02%	-25,28%	-57,09%
Tržby za prodej zboží	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	-100,00%
Výkony	99,68%	99,82%	99,52%	6,66%	-10,44%
Tržby z prodaného dlouh. majetku	0,00%	0,01%	0,26%	100,00%	3085,89%
Jiné provozní výnosy	0,16%	0,09%	0,10%	-39,79%	-1,18%
Ostatní provozní výnosy	0,16%	0,10%	0,36%	-35,12%	220,88%
Ostatní finanční výnosy	0,16%	0,08%	0,12%	-48,16%	43,85%
VÝNOSY CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	6,50%	-10,16%

Horizontální analýza ukazuje pro rok 2017 nárůst v tržbách za stavební činnost o téměř 7 %, v roce 2018 je zde vidět pokles oproti roku 2017 o 10,42 %. Ostatní provozní výnosy coby druhá položka ve výši obratu zahrnuje jednak služby jiné než stavební a také prodej dlouhodobého majetku, zde můžeme vidět, že v roce 2018 došlo k většímu prodeji majetku, společnost se zbavovala starších nepotřebných vozidel, v roce 2019 následně pořizovala nové.

5.3.2 Analýza nákladů

V následujících tabulkách jsou analyzovány jednotlivé nákladové položky společnosti KKS, spol. s r. o. včetně vertikální a horizontální analýzy těchto nákladů. Tato analýza byla provedena na základě výkazů zisku a ztráty v rámci předchozích tří účetních období, tedy za roky 2016, 2017 a 2018.

Největší nákladovou položkou ve společnosti KKS, spol. s r. o. jsou služby – jsou to stavební práce od subdodavatelů. Spotřeba materiálu tvoří zhruba čtvrtinu celkových nákladů, náklady na mzdy mírně klesají, ale to je dáno menším počtem zaměstnanců.

Odpisy hmotného a nehmotného majetku se podílí jen malou částí na celkových nákladech, firma má již vozový park z větší části odepsán. Ostatní finanční náklady představují jednak pojištění stavebních zakázek, majetku a stavební činnosti a také bankovní poplatky za vystavené bankovní záruky, bez kterých dnes již nelze soutěžit o veřejné zakázky.

Tabulka 7: Struktura nákladů společnosti KKS, spol. s r. o. (upraveno dle Výkazu zisků a ztrát 2016 - 2018)

(v tis. Kč)	2016	2017	2018
Spotřeba materiálu a energie	50 679	55 632	56 113
Služby	128 840	133 705	110 012
Výkonová spotřeba	179 519	189 337	166 125
Změna stavu zásob vlastní činností	-581	231	150
Aktivace	-56	0	0
Osobní náklady	35 670	35 511	34 410
Odpisy	4 215	3 274	2 838
Úpravy hodnot pohledávek	2	-2	-46
Daně a poplatky	271	269	280
Jiné provozní náklady	-5 076	-7152	-9 333
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	28	64
Nákladové úroky a podobné náklady	39	16	29
Ostatní finanční náklady	937	1 038	1 047
Daň z příjmů za běžnou činnost	1 009	2 333	2 856
NÁKLADY CELKEM	215 949	224 885	198 466

Účet jiné provozní náklady zachycuje vyúčtování podílu nákladů na spolupracující firmy ve společnosti bez právní subjektivity. Novelou zákona o DPH od 1. 7. 2017 se ruší specifická úprava registrace a postupů při správě DPH u společností, od tohoto data každý účastník

společnosti vystupuje sám za sebe. (Informace GFŘ k uplatňování DPH společníků společnosti od 1. 7. 2017)

Tabulka 8: Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Výkazů zisku a ztrát 2016 - 2018)

(v tis. Kč)	2016	2017	2018	2016/2017	2017/2018
Spotřeba materiálu a energie	23,47%	24,74%	28,27%	9,77%	0,86%
Služby	59,66%	59,45%	55,43%	3,78%	-17,72%
Výkonová spotřeba	83,13%	84,19%	83,70%	5,47%	-12,26%
Změna stavu zásob vlastní činností	-0,27%	0,10%	0,08%	-139,76%	-35,06%
Aktivace	-0,03%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%
Osobní náklady	16,52%	15,79%	17,34%	-0,45%	-3,10%
Odpisy	1,95%	1,46%	1,43%	-22,36%	-13,32%
Úpravy hodnot pohledávek	0,00%	0,00%	-0,02%	-200,00%	2200,00%
Daně a poplatky	0,13%	0,12%	0,14%	-0,74%	4,09%
Jiné provozní náklady	-2,35%	-3,18%	-4,70%	40,90%	30,49%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0,00%	0,01%	0,03%	28,00%	128,57%
Nákladové úroky a podobné náklady	0,02%	0,01%	0,01%	-58,97%	81,25%
Ostatní finanční náklady	0,43%	0,46%	0,53%	10,78%	0,87%
Daň z příjmů za běžnou činnost	0,47%	1,04%	1,44%	131,22%	22,42%
NÁKLADY CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	4,14%	-11,75%

Zde v této tabulce vidíme procentuální vyjádření nákladových položek, služby jsou obsaženy v celkových nákladech 55 % - 59,7 %, materiál tvoří zhruba čtvrtinu všech nákladů, náklady na mzdy jsou 15 – 17,4 procentním vyjádřením, ostatní nákladové položky tvoří marginální procento z celkových nákladů společnosti.

Podrobnější analýzou nákladů se bude zabývat kapitola č. 7.

5.3.3 Analýza výsledku hospodaření

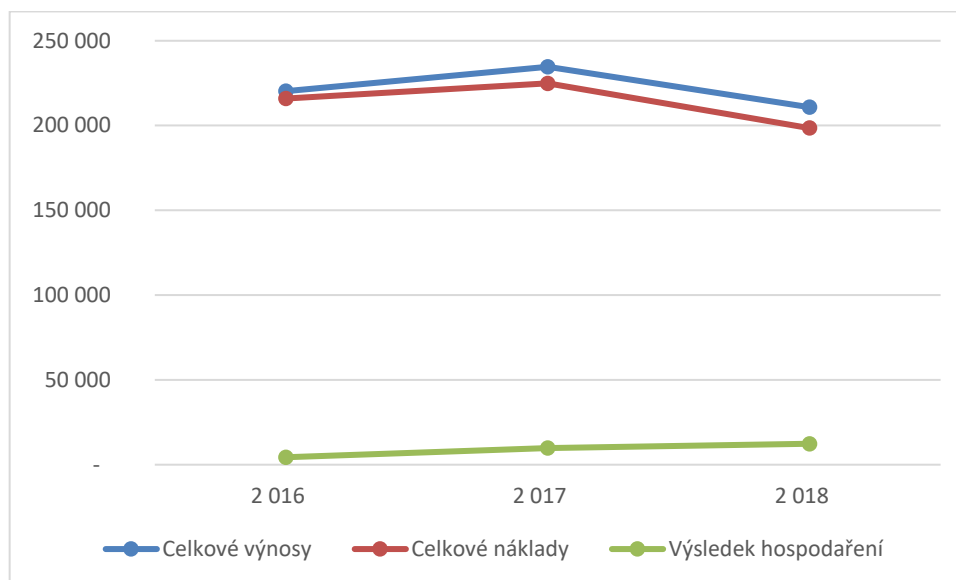
Hospodářský výsledek po zdanění je již uveden v předešlých tabulkách při výpočtech ekonomických ukazatelů – rentabilitě tržeb a celkového kapitálu. V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé výsledky hospodaření, v rámci finančního účetnictví probíhá rozlišení výsledku na hospodářský výsledek provozní, finanční, dále pak hospodářský výsledek před zdaněním a po zdanění.

Tabulka 9: Výsledky hospodaření společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2018 (vlastní zpracování dle Výkazů zisku a ztrát)

(v tis. Kč)	2016	2017	2018
Provozní VH	6 018	12 974	16 011
Finanční VH	-626	-873	-815
VH před zdaněním	5 392	12 101	15 196
VH po zdanění	4 383	9 768	12 340

U provozního výsledku hospodaření můžeme pozorovat v jednotlivých letech vzrůstající hodnotu – v roce 2017 je zřetelný nárůst o více jak 100 % oproti roku 2016, v roce 2018 je provozní výsledek hospodaření vyšší zhruba o čtvrtinu oproti roku 2017. Finanční výsledek hospodaření je ve všech obdobích záporný, je to důsledek uzavřeného velkého objemu bankovních záruk, bez kterých, jak jsem již zmínila dříve, by společnost nemohla provádět žádnou státní zakázku. Hospodářský výsledek po zdanění pak kopíruje vzestupný trend provozního hospodářského výsledku z jednotlivých období.

Následující obrázek zachycuje průběh výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2016 - 2018.



Obrázek 2: Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2016 - 2018 v tis. Kč (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

5.4 Charakteristika stavební výroby

Stavebnictví patří mezi významná odvětví ekonomiky, přičemž stavební produkce je považována za indikátor jejího vývoje. Vzestup stavební produkce je závislý na politických rozhodnutích vlády a parlamentu, a to jak v oblasti veřejných zakázek financovaných ze státního rozpočtu, tak v oblasti daní, legislativy, sociální politiky apod. Stavebnictví (a s ním spojená investiční výstavba) v dlouhodobém horizontu přispívá k rozvoji území včetně vlivů na životní prostředí (např. napojení na dopravní infrastrukturu, zvýšení ekonomického rozvoje regionů) a také vytváří podmínky pro podnikání v dalších sektorech a odvětvích (růstu tržeb a pracovních příležitostí jak po dobu výstavby, tak i užíváním stavebního díla během jeho životnosti).

Stavební výroba zahrnuje v produkční fázi širokou vazbu na straně vstupů, kde přejímá produkty řady dalších výrobních odvětví, mezi které patří dodavatelé potřebných surovin, výrobků, energií, dopravy a služeb, ale i na straně výstupů, neboť je dodavatelem stavebních děl a prací pro výrobní i nevýrobní sféru, občany, instituce a další uživatele. Podle rozsahu těchto vazeb, tj. konkrétní poptávky po specializovaných činnostech vzniká růst produkce subdodavatelů a s tím i nárůst uzavřených smluvních vztahů.

Významným specifikem stavebnictví je značný (zhruba 50 %) podíl investic z veřejných prostředků. S ohledem na to, že nenabízí produkty krátkodobé a přímo zcela nezbytné spotřeby pro obyvatelstvo, je závislé na poptávce po dlouhodobějších investicích. Veřejné stavební zakázky představují významný okruh poptávky po produkci stavebnictví, zejména v oblasti inženýrského a pozemního stavitelství. Pro firmu KKS, spol. s r. o. jsou veřejné zakázky stěžejním výrobním programem, tvoří až 90 % obrátu ze stavební činnosti. Společnost soutěží o veřejné zakázky jako samostatný zhotovitel nebo jako člen sdružení dvou a více zhotovitelů. Příliv investic do veřejných zakázek ve Zlínském kraji je ve srovnání s ostatními kraji menší, panuje zde velká rivalita mezi stavebními firmami. (Stavebnictví v kostce, 2017)

6 KALKULACE STAVEBNÍCH ZAKÁZEK

Potřeba ocenění stavebních prací se objevuje od okamžiku investičního záměru až po údržbu hotového objektu. Ceny stavebních prací zajímají následně i pojišťovny při náhradě škod na stavebních objektech a soudní znalce při řešení sporů o ceny provedených stavebních prací.

6.1 Cenové ukazatele a indexy ve stavebnictví

Cenové ukazatele slouží pro poměrně jednoduché stanovení orientační ceny objektu, pro rychlé sestavení, respektive kontrolu cenové nabídky pro zjednodušení přípravné fáze stavby, ale i pro orientační kontrolu čerpání nákladů při provádění staveb.

V ČR tuto oblast pokrývají v převážné míře společnosti URS Praha a RTS Brno, přičemž oba systémy mezi sebou komunikují. URS i RTS poskytují stavebním firmám softwary, se kterými společnosti pracují (naceňují zakázky). Obě společnosti vydávají každé čtvrtletí aktualizované cenové ukazatele.

6.2 Sestavení rozpočtu

Rozpočet je de facto přepis projektové dokumentace do druhů a počtů měrných jednotek jednotlivých stavebních konstrukcí. Kromě konstrukcí předepsaných v projektové dokumentaci rozpočet zahrnuje také konstrukce nebo úkony, které z dokumentace patrně nejsou, ale jsou nezbytné pro zhotovení stavebního díla (např. lešení, bednění, pažení atd.). Rozpočtář musí umět správně „číst“ projektovou dokumentaci, protože výsledný údaj bude tak přesný, jak podrobné budou podklady předložené rozpočtáři. (Stavebnictví v kostce, s. 36, 2018)

6.3 Sestavení kalkulace pro konkrétní zakázku

Společnost KKS, spol. s r. o. při sestavení rozpočtu pro soutěženou veřejnou zakázku vychází z cen vydaných společností RTS a. s. Brno, konkrétně pracuje v systému Build. Ovšem tyto ceny jsou jen předpokládané hodnoty jednotlivých materiálů i stavebních prací, po „importu“ těchto cen probíhá individuální kalkulace pro každou jednotlivou zakázku, kdy se ceny upravují (**snížují/zvyšují**) v závislosti na různých faktorech. U konkrétního dodavatele jsou totiž podmínky odlišné od podmínek teoretických a je nezbytné, aby každý dodavatel stavebních a montážních prací tyto svoje podmínky zohlednil a provedl výpočet vlastních jednotkových cen. *V příloze 1 je uvedena konkrétní kalkulace pro firmu Mobelix.*

6.4 Kalkulační vzorec

Celková cena stavebních prací je tvořena součtem všech nákladů a zisku podle vzorce

$$\text{Cena} = \text{Materiál} + \text{Mzdy} + \text{Stroje} + \text{OPN} + \text{Režie výrobní} + \text{Režie správní} + \text{Zisk}$$

- přímé náklady – materiál, mzdy, stroje, OPN (ostatní provozní náklady)
- nepřímé náklady – režie výrobní a správní

Společnost KKS, spol. s r. o. rozděluje přímé náklady v rámci individuální kalkulace na subdodávky a vlastní práce. V subdodávce je poptávána cena za dílo jako celek, vlastní práce tvoří materiál, vlastní stroje, mzdy a procento režii.

6.4.1 Materiálové náklady

Náklady na materiál tvoří ve většině stavebních prací rozhodující složku ceny. V rámci kalkulace nákladů na materiál je nutné stanovit spotřebu materiálu na měrnou jednotku práce. Obvykle se stanoví výpočtem nebo převezme z podkladů výrobce. U materiálu, který se dělí nebo překládá je nutné do kalkulace zahrnout také hodnotu předpokládaného ztratného. K těmto nákladům je třeba dopočítat náklady související s dopravou materiálu na místo stavby, vč. nákladů na složení. Zásobovací režie se zahrnuje do nákladů režijních.

$$\text{Materiál} = (\text{čistá spotřeba} + \text{ztratné}) \times \text{nákupní cena} + \text{dopravné}$$

6.4.2 Mzdové náklady

Mzdové náklady tvoří druhou nejvýznamnější složku ceny (okolo 15 – 20 %) a zároveň tvoří rozhodující základnu pro výpočet režijních nákladů a zisku. Stejně jako u materiálových nákladů i zde je nutné stanovit spotřebu práce na měrnou jednotku produkce. Vychází se z podkladů obsahující normovanou spotřebu času na určité stavební práce. Tyto normy ale nemusí odpovídat současné realitě, je důležité jejich porovnání se skutečností a následná úprava do reálné podoby. K tomuto kroku však většině firem chybí přesná prvotní evidence na stavbách nebo odborná pracoviště zabývající se produktivitou práce, na jejich základě by si stavební firmy vytvářely vlastní normotvornou základnu.

$$\text{Mzda} = \text{norma} \times \text{sazba tarifního stupně}$$

6.4.3 Náklady na stroje

Za stroj se, z hlediska kalkulačního vzorce, považují mechanismy evidované v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek podléhající odepisování. Jsou to náklady vynaložené zhotovitelem na zajištění potřebných strojů pro vykonání určitého druhu práce. Z hlediska dostupnosti podkladů představují nejslabší článek ceny, protože údaje o spotřebě času stroje pro provedení určité práce se obtížně zjišťují.

$$\text{Celkové náklady na stroj} = \text{norma času stroje} \times \text{sazba stroje za hodinu provozu}$$

6.4.4 Ostatní přímé náklady (OPN)

V OPN jsou započteny ty náklady, které je možné stanovit na kalkulační jednici, a nejsou zahrnuty v předchozích typech nákladů. Jedná se zejména o náklady související s přepravou materiálů a zeminy, skládkovné apod.

Součet všech výše uvedených nákladů tvoří **přímé náklady** kalkulované činnosti. Ostatní náklady, které nelze stanovit konkrétně na daný druh práce patří mezi nepřímé náklady a tvoří je **náklady režijní**.

6.4.5 Režijní náklady

Tvoří je zejména náklady na organizaci a řízení výroby. Jsou to náklady společné pro více vyráběných nebo prováděných výkonů či výrobků.

- režie výrobní – náklady vznikající ve výrobních střediscích (provoz a výroba)
- režie správní – náklady vznikající ve správních střediscích (správa firmy)

Celá řada činností spadajících do režijních nákladů splývá a je těžké rozlišit, co je správní a co výrobní režie. Pro stanovení režijních nákladů je vhodné použít procentuální přírážku ze zvolené rozvrhové základny. Základnu pro výpočet režijních nákladů tvoří přímé zpracovací náklady, tj. mzdové náklady, náklady na stroje a ostatní přímé náklady.

$$\text{Výpočet režijní přírážky (\%R)} = \text{režie celkem} / \text{rozvrhová základna}$$

Běžná sazba režii se pohybuje okolo 20 – 25% ze zpracovacích nákladů.

6.4.6 Zisk

Výše zisku kalkulovaná do cen stavebních prací je na zvážení každého zhotovitele. Při sestavování celé kalkulace včetně promítnutého zisku je pro stavební společnost důležité, aby byla na trhu konkurenceschopná. Výpočet celkového kalkulovaného zisku:

$$\text{Zisk} = \text{procento zisku} \times (\text{mzdy} + \text{stroje} + \text{OPN} + \text{režijní náklady})$$

Rozpočtování stavebních prací (vnitřní směrnice) společnosti KKS, spol. s r. o.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, pokud chceme náklady efektivně řídit, je nutné je nejdříve rozčlenit do stejnorodých skupin dle různých kritérií. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31) Úkolem nadcházející kapitoly bude tedy analyzovat náklady ve sledované stavební společnosti.

Jednotlivé nákladové položky společnosti KKS, spol. s r. o. již byly podrobeny analýze v kapitole 5.3, kde byla provedena vertikální a horizontální analýza nejen nákladů, ale rovněž výnosů a výsledku hospodaření. Analyzovány byly roky 2016, 2017 a 2018 na základě výkazu zisku a ztrát.

Cílem následující kapitoly bude detailnější zaměření na analýzu nákladů společnosti. Informace k jednotlivým nákladovým položkám budou převzaty z hlavní účetní knihy dané společnosti, a to konkrétně z roku 2018. Týkat se budou nejenom celé stavební společnosti, ale i vybraného střediska mechanizace této stavební společnosti.

7.1 Členění nákladů

Náklady jsou ve stavební firmě členěny jak z hlediska druhového, což je nezbytné členění pro sestavení, plánování a porovnávání výkazu zisků a ztrát, jsou však sledovány i z hlediska účelového členění.

Účelové členění nákladů ve stavební firmě souvisí s jednotlivými stavebními zakázkami, které vystupují v účetnictví jako samostatné kalkulační jednice. Každá stavební zakázka po přiřazení konkrétních přímých nákladů díky účetnímu softwaru umožňuje podrobné zobrazení nákladů a výnosů, respektive výsledku hospodaření, a to jak za jednotlivé měsíce, tak i kumulovaně od začátku stavby. V souvislosti s přiřazením odpovědnosti konkrétní zakázce je důležité zmínit také to, že je ve společnosti využíváno vnitropodnikové účetnictví jednookruhové, jehož princip je založen na účtování prvotních nákladů a výnosů na běžně používané nákladové a výnosové účty, zatímco druhotné náklady a výnosy jsou evidovány na účtech 599 a 699.

7.2 Druhové členění nákladů

Pro potřeby finančního účetnictví stavební společnost KKS, spol. s r. o. pomocí druhového třídění nákladů rozděluje tyto náklady podle jednotlivých nákladových druhů, a odpovídá

tedy na otázku, jaké náklady byly spotřebovány. Z tohoto rozdělení se taktéž vychází při zpracování výsledku hospodaření v základním finančním výkazu – výsledku zisku a ztráty.

Jednotlivé nákladové druhy jsou v účetnictví zachyceny v účtové třídě 5 – náklady, dále jsou rozlišeny syntetickými a analytickými účty. V následující tabulce je uveden přehled nákladových druhů.

Tabulka 10: Přehled jednotlivých nákladových položek společnosti KKS, spol. s r. o.

(vlastní zpracování dle hlavní knihy)

Účtová skupina	Syntetický účet	Druh nákladu	Náklady (v Kč)	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	56 113 514,70	28,27%
	501	Spotřeba materiálu	44 540 242,92	22,44%
	502	Spotřeba energie	524 255,41	0,26%
	503	Spotřeba betonu	11 049 016,37	5,57%
51		Služby	110 011 852,73	55,43%
	511	Opravy a udržování	2 027 710,90	1,02%
	512	Cestovné	1 725 676,70	0,87%
	513	Náklady na reprezentaci	86 259,20	0,04%
	518	Služby	106 172 205,93	53,50%
52		Osobní náklady	34 409 631,91	17,34%
	521	Náklady na mzdy	24 903 694,00	12,55%
	522	Příjmy spol. ze závislé činnosti	420 000,00	0,21%
	524	Sociální a zdrav. pojištění	8 453 975,00	4,26%
	527	Zákonné sociální náklady	631 962,91	0,32%
53		Daně a poplatky	280 139,00	0,14%
	531	Daň silniční	245 639,00	0,12%
	538	Ostatní nepřímé daně a poplatky	34 500,00	0,02%
54		Jiné provozní náklady	352 783,97	0,18%
	541	ZC prodaného DHM	63 782,00	0,03%
	543	Dary	160 000,00	0,08%
	544	Smluvní pokuty a penále	7 508,20	0,00%
	545	Ostatní pokuty a penále	400,00	0,00%
	546	Odpis nedobytných pohl.	4 830,00	0,00%
	548	Ostatní provozní náklady	116 263,77	0,06%
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	2 837 202,00	1,43%

	551	Odpisy DNM a DHM	2 883 505,00	1,45%
	558	Tvorba oprav.položek-daň.	- 7 822,20	0,00%
	559	Tvorba opravných položek - nedaňově	- 38 480,80	-0,02%
56		Finanční náklady	1 076 796,16	0,54%
	562	Úroky	29 412,83	0,01%
	563	Kurzové ztráty	124,62	0,00%
	568	Ostatní finanční náklady	1 047 258,71	0,53%
58		Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	150 000,00	0,08%
	581	Změna stavu NV	150 000,00	0,08%
59		Daň z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu	- 6 765 924,70	-3,41%
	591	Daň z příjmu splatná	2 856 310,00	1,44%
	597	Převod provozních nákladů	- 9 622 234,70	-4,85%
		NÁKLADY CELKEM	198 465 995,77	100,00%

V tabulce je uveden přehled jednotlivých nákladových položek společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2018, podklady jsou převzaty z interních materiálů firmy, konkrétně z hlavní knihy. Můžeme zde vidět nejen finanční vyjádření jednotlivých nákladů, ale také jejich procentuální podíl na sumárních nákladech společnosti v daném roce. Celkové náklady společnosti KKS, spol. s r. o. činí v roce 2018 cirká 198,5 mil. Kč, nejvýznamnější položkou jsou spotřebované služby, tyto náklady se podílí téměř 56 % na celkových nákladech. V pořadí druhou co do výše spotřebovaných nákladů je nákladová skupina materiálu a energií, na celkových nákladech se podílí zhruba 28 %. Náklady na mzdy ve výši 34,4 mil. Kč zaujímají třetí místo, z toho vypočítaná průměrná hrubá měsíční mzda činí 37 240 Kč na jednoho zaměstnance, což víceméně kopíruje celorepublikový stav v tomto resortu. Podle Českého statistického úřadu průměrná měsíční nominální mzda zaměstnanců ve stavebnictví meziročně vzrostla o 8,7 % a činila v roce 2018 37 826 Kč.

Odpisy se podílí na celkových nákladech 1,43 %, finanční náklady zhruba 0,5 % - tuto položku tvoří převážně bankovní záruky spolu s pojištěním staveb a majetku. Při realizaci státních zakázek ve většině případů zadavatel v dokumentaci požaduje složení peněžní jistoty, která se pohybuje obvykle ve výši 2 % - 5 % z předpokládané hodnoty veřejné zakázky, tento požadavek se řeší bankovní zárukou. Z toho je zřejmé, že soutěžit o takové zakázky

mohou jen firmy s dostatečnými peněžními prostředky. V následující tabulce můžeme vidět podrobné analytické členění syntetického účtu 518, tyto služby tvoří 53,5 % celkového objemu nákladů.

Tabulka 11: Přehled jednotlivých analytických nákladových účtů vybraného syntetického účtu (vlastní zpracování dle hlavní knihy 2018)

Syntetický účet	Analytický účet	Nákladová položka	Definice nákladu	Náklady (v Kč)
518	518020	Služby materiální povahy	Subdodavatelské stavební práce včetně materiálu	71 559 212,02
	518110	Nájemné budovy	Pronájem kancelářských a jiných provozních prostor	1 765 657,78
	518120	Pronájem strojů a zařízení	Pronájem strojů a mechanismů pro stavební činnost	3 492 743,14
	518200	Leasing	DHM pořízený formou leasingu	886 236,00
	518310	Výkony spojů – telefonní poplatky	Telefonní služby, internet	202 822,45
	518320	Výkony spojů ostatní	Poštovné, poštovní známky	10 447,21
	518400	Ostatní služby stavby	Zemní práce, stavební práce subdodavatelů bez materiálu, geodetické, inženýrské a jiné služby	25 632 088,58
	518410	Ostatní služby režijní	Ostatní drobné režijní služby pro realizaci zakázky	1 718 917,42
	518450	Odstranění/uložení odpadu	Likvidace stavebního odpadu	857 505,33
	518810	Spotřeba drobného nehmotného majetku	Drobné upgrady softwaru	45 490,00
	518900	Ostatní služby nad rámec	Služby daňově neuznatelné	1 086,00
Celkem náklady syntetického účtu 518				106 172 205,93

Do syntetického účtu služby jsou začleněny veškeré náklady na služby společnosti, největší položku samozřejmě tvoří náklady na subdodávky na stavebních zakázkách, podílí se na celkových nákladech služeb více jak 67 %. Do této analytiky jsou zaúčtovány stavební práce včetně zabudovaného materiálu. Analytický účet 518400 je nazván jako Ostatní služby stavby a zahrnuje náklady na stavební práce bez přidaného materiálu. Jedná se především o zemní práce, konečnou úpravu terénů a jiné inženýrské služby, co do výše nákladů s 24,1 % z celkového objemu služeb je tento účet na druhém místě.

7.3 Účelové členění nákladů v rámci středisek

Jak bylo již dříve uvedeno, účelové členění nákladů ve stavební společnosti souvisí s přiřazením nákladů k jednotlivým stavebním zakázkám, které v účetnictví vystupují jako samostatné kalkulační jednice. Po podepsání Smlouvy o dílo s investorem každá stavební zakázka dostane své interní číslo, které při účtování směřuje náklady i výnosy na příslušnou zakázku. Účetní software pak umožňuje vygenerovat za každou stavební zakázku výkaz zisku a ztráty, popř. předvahu zahrnující položkové náklady. Prioritou každé stavební zakázky je samozřejmě dosahovat zisku, za to zodpovídá stavební mistr, který řídí práce v terénu a stavební technik, který odpovídá za stavbu takzvaně „od stolu“. Stavební technik naceňuje a zhodnocuje nabídky subdodavatelských firem pro stavební práce, objednává materiál, mistr i technik tyto dvě činnosti spolu koordinují, při kontrolním dnu se na konkrétní zakázce setkávají také se stavebním dozorem.

KKS s.r.o. 2018		VÝSLEDOVKA	OBDOBÍ: 12-12/18	DAT: 02.04.20	L: 20
ČR	SKUP.	NÁZEV	(převod režie)		(21)
			OBDOBÍ: 12-12	ROK: 01 AŽ 12	
=====					
ORGANIZAČNÍ JEDNOTKA: 20589 Město Chropyně-úpr.veř.prostr.-					
5	501...	SPOTREBA MATERIALU			210 216.18
7	501...	NAKLADY REZIJNI-MATERIAL			57 801.41
9	5018..	SPOTREBA DHIM			9 200.00
11	501...	SPOTREBA PHM			1 583.53
15	503...	SPOTREBA OST. NESKL.POL.			205 138.88
50	50....	SPOTREBOVANE NAKUPY			483 940.00
60	512...	CESTOVNE			38 342.00
69	518020	SLUZBY MAT.POVAHY	4 474.50		1 648 726.34
70	518...	OSTATNI SLUZBY	8 400.00		308 524.29
100	51....	NAKLADY NA SLUZBY	12 874.50		1 995 592.63
105	521...	MZDY ZAMESTNACU			300 026.00
120	524.-8	SOCIALNI NAKLADY			103 097.26
150	52....	OSOBNI NAKLADY			403 123.26
200	54....	JINE PROVOZNI NAKLADY			2.41
225	597000	PREVOD PROVOZNICH NAKL.			191 424.66
230		* PROVOZNI NAKLADY CELK	12 874.50		3 074 082.96
299	599000	REZIJNI NAKLADY			1 713 480.71
300		** NAKLADY CELKEM **	12 874.50		4 787 563.67
310	602...	TRZBY ZA SLUZBY			5 313 252.21-
350	60....	TRZBY ZA VLASTNI VYKONY			5 313 252.21-
470	64....	JINE PROVOZNI VYNOSY			0.40
500		* PROVOZNI VYNOSY CELK.			5 313 251.81-
600		** VYNOSY CELKEM **			5 313 251.81-
720		HOSP. VYSLEDEK PROVOZNI	12 874.50		525 688.14-
780		HOSP. VYS. PRED ZDANENIM	12 874.50		525 688.14-

800		*** ZISK(-) ZTRATA(+)**	12 874.50		525 688.14-

Obrázek 3: Výkaz zisku a ztrát konkrétní stavební zakázky společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2018 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Tyto stavební zakázky spadají pod středisko stavební výroba, společnost KKS, spol. s r. o. má ještě další střediska – středisko režijní, středisko kovovýroba a středisko mechanizace.

Tabulka 12: Rozčlenění jednotlivých středisek společnosti KKS, spol. s r. o.
(vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Středisko	Označení střediska	KJ – stavby, jednotlivá vozidla a stroje	Název zakázky, stroje
Režie	10000		
Stavební výroba	20000	20422	Cyklostezka tř. T. Bati
		20423	Whirlpool Lázně Zlín
		20424	Oprava plotu DD Lazy
Mechanizace	30000	30032	KOMATSU W5
		30033	Nakladač DPU 6055
		30034	TATRA ZL 8945
		30035	VW Polo ZL 1043
Kovovýroba	40000	40511	Zábradlí JS Zlín, č. 588
		40512	Ocelová konstrukce hala Strabag

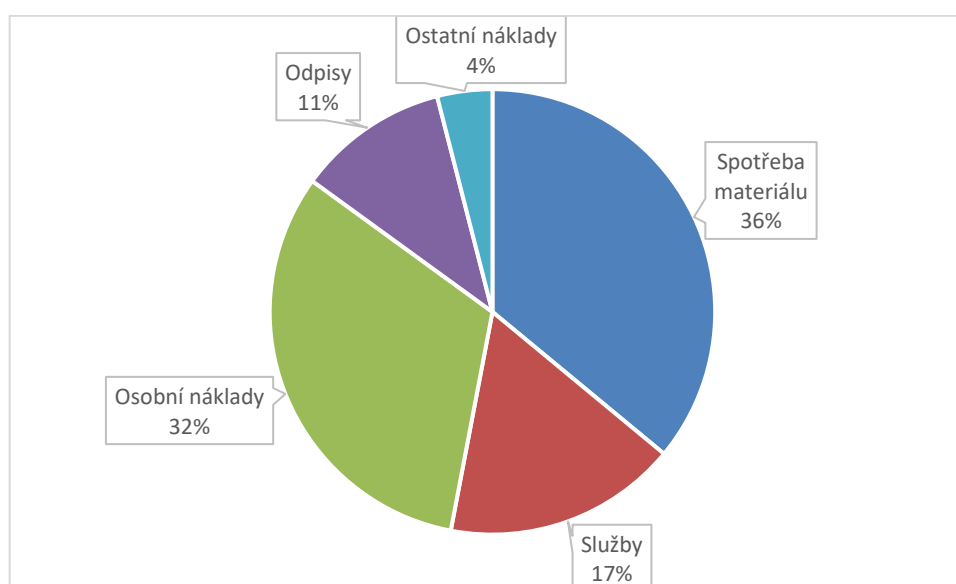
V projektové části této diplomové práce bude řešeno v oblasti řízení nákladů převážně středisko 30000 – mechanizace. V následující tabulce jsou vyčísleny nákladové položky daného střediska a jejich procentuální podíl.

Tabulka 13: Přehled nákladových položek střediska 30000 – mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Druh nákladu	Náklady (v Kč)	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	8 405 164,44	36,45%
	501050	Spotřeba materiálu	2 132,72	0,01%
	501210	Spotřeba režijního materiálu	405 577,93	1,76%
	501820	Spotřeba DHIM	231 095,79	1,00%
	501320	Spotřeba PHM	5 012 001,04	21,73%
	501220	Spotřeba náhradních dílů	2 754 356,96	11,94%
51		Služby	3 805 791,11	16,50%
	511	Opravy a udržování	1 897 132,83	8,23%
	512	Cestovné	579 928,00	2,51%
	518	Služby	1 311 730,28	5,69%
	518810	Drobný nehmotný majetek	17 000,00	0,07%

52		Osobní náklady	7 293 293,52	31,63%
	521	Náklady na mzdy	5 406 031,00	23,44%
	524-8	Sociální náklady	1 887 262,52	8,18%
53		Daně a poplatky	262 226,00	1,14%
54		Jiné provozní náklady	64 189,46	0,28%
55	551	Odpisy, rezervy, opravné položky	2 571 094,00	11,15%
56		Finanční náklady	438 513,70	1,90%
59	599	Převod režijních nákladů	220 931,74	0,96%
		NÁKLADY CELKEM	23 061 203,97	100,00%

Tabulka uvádí jednotlivé nákladové položky střediska 30000 – mechanizace za rok 2018. V pravém sloupci můžeme vidět i vertikální analýzu těchto nákladových položek – procentuální podíl těchto nákladů na celkových nákladech uvedeného střediska. Jelikož se jedná o středisko, které má pod sebou veškerý vozový park, mechanismy a stavební stroje, největší nákladovou položkou tohoto střediska bude spotřeba náhradních dílů a pohonných hmot, tato položka ve výši téměř 8,5 mil. Kč se podílí více jak 36 % na celkových nákladech střediska. Druhou nejvýznamnější položkou jsou osobní náklady ve výši 7,3 mil. Kč, z celkového objemu nákladů na ně připadne podíl ve výši 31,63 %. Třetí v pořadí jsou služby, kam spadá veškerá opravárenská činnost, tyto služby činí v souhrnu téměř 3,806 mil. Kč, procentuální podíl na celkových nákladech je 16,5 %.



Obrázek 4: Procentuální podíl vybraných nákladů ve středisku mechanizace (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Tabulka 14: Struktura nákladů střediska mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2018 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Druh nákladu	2016	2017	2018
50		Spotřebované nákupy	8 324 671,50	8 535 192,11	8 405 164,44
	501050	Spotřeba materiálu	12 137,00	344,72	2 132,72
	501210	Spotřeba režijního materiálu	575 350,38	506 295,58	405 577,93
	501820	Spotřeba DHIM	247 056,29	583 042,03	231 095,79
	501320	Spotřeba PHM	5 021 184,77	4 871 107,17	5 012 001,04
	501220	Spotřeba náhradních dílů	2 468 943,06	2 574 402,61	2 754 356,96
51		Služby	2 979 645,05	3 347 383,39	3 805 791,11
	511	Opravy a udržování	1 635 722,19	1 499 013,12	1 897 132,83
	512	Cestovné	42 779,00	539 422,00	579 928,00
	518	Služby	1 301 143,86	1 304 597,94	1 311 730,28
	518810	Drobný nehmotný majetek	-	4 350,33	17 000,00
52		Osobní náklady	2 300 408,37	6 578 854,74	7 293 293,52
	521	Náklady na mzdy	1 680 204,00	4 886 499,00	5 406 031,00
	524-8	Sociální náklady	620 204,37	1 692 355,74	1 887 262,52
53		Daně a poplatky	236 555,00	243 312,00	262 226,00
54		Jiné provozní náklady	5 000,00	28 440,78	64 189,46
55	551	Odpisy, rezervy, opravné položky	3 986 574,00	3 135 640,00	2 571 094,00
56		Finanční náklady	454 681,00	448 943,17	438 513,70
59	599	Převod režijních nákladů	- 92 179,58	164 794,85	220 931,74
		NÁKLADY CELKEM	18 195 355,34	22 482 560,54	23 061 203,97

V tabulce číslo 14 máme možnost srovnat výši jednotlivých nákladů střediska mechanizace v letech 2016, 2017 a 2018. Je zřejmé, že celkové náklady střediska jsou rok od roku vyšší, zejména díky vyšším nákladům na opravárenskou činnost a nákup náhradních dílů, v roce 2018 jsou náklady na mzdy oproti roku 2016 téměř trojnásobné, to je však dáno tím, že v roce 2016 byla pro účtování tohoto střediska používána jiná metodika – mzdy některých strojníků a řidičů byly účtovány přímo na stavební zakázky, od roku 2017 jsou účtovány na

kalkulační jednici příslušného mechanismu. Naopak u odpisů si můžeme všimnout poklesu nákladů – ve společnosti jsou používány zrychlené odpisy, tudíž se zastaráváním vozového parku výše celkových odpisů klesá. Navíc v těchto letech nedošlo k nějakému zásadnímu pořízení nových strojů a mechanismů.

8 ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Stavební společnost KKS, spol. s r. o. se potýká s řadou nedostatků v současném systému řízení nákladů.

Klasifikace nákladů ve společnosti probíhá převážně ve dvou směrech – druhové členění nákladů a účelové členění nákladů podle středisek. Druhové členění vychází z podstaty finančního účetnictví a slouží především pro sestavení výkazu zisků a ztrát. Nesledují se zde všechny druhy nákladů, což má za důsledek neschopnost zjistit příčinnou souvislost s vynaložením nákladů.

Další členění nákladů ve společnosti je již zmiňované účelové členění dle středisek. Zde je používána analytická evidence, která náklady podrobněji diferencuje. Rozčlenění nákladů na střediska je oproti druhovému členění přesnější, skutečnosti však zcela neodpovídá. Jak je uvedeno v tabulce č. 15, společnost účtuje na 4 hlavní střediska – středisko 10000 režijní, středisko 20000 stavební, 30000 mechanizace a středisko 40000 kovovýroba. Středisko 20000 je pak dále členěno na jednotlivé stavební zakázky.

Střediska 10000 a 30000 jsou evidována jako střediska režijní, prioritně netvoří žádné výkony, vystupují zde jako střediska nákladová (ztrátová). Středisko 40000 mechanizace je samostatné středisko, k němu se přiřazují náklady týkající se pouze tohoto střediska. Ke stavebním zakázkám stavebního střediska 20000 se přiřazují jednak přímé náklady týkající se konkrétní stavby a také poměrnou částí náklady střediska 10000 a 30000 – tyto náklady se účtují v účetním softwaru na jednotlivé zakázky dle zvoleného klíče – buď podle výše obratu, nákladů nebo zisku. Pro toto přiřazení je vyhrazen spojovací účet 597 – převod provozních nákladů. Jak je zřejmé z následující tabulky, objem režijních nákladů, který je tímto způsobem rozklíčován na jednotlivé stavební zakázky je poměrně velký, hospodářský výsledek jednotlivých staveb je ve finále relativně zkreslený, protože v celkovém převodu provozních nákladů se vyskytují náklady, které s danou stavbou účelově nesouvisí.

Samozřejmě náklady jako nájemné, spotřeba energií, finanční náklady a další budou vždy v účetnictví společnosti vystupovat jako režijní náklady a budou rozpočítávány k jednotlivým stavebním zakázkám přibližně stejným poměrem, pak je tu ale další skupina nákladů a to jsou zejména **náklady střediska mechanizace**, které by se přesnější specifikací na vstupu daly přiřadit ke konkrétní stavební zakázce. Toto podrobnější rozdělení nákladů bude jeden z bodů, který bude řešit projektová část mé diplomové práce.

Tabulka 15: Rozdělení nákladů ve společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Rok	Přímé náklady	Režijní náklady	Náklady celkem
2016	182 868 879	33 080 126	215 949 005
2017	207 379 922	17 505 131	224 885 053
2018	182 273 154	16 192 842	198 465 996
2019	184 067 942	15 459 177	199 527 119

Tabulka 16: Režijní náklady společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

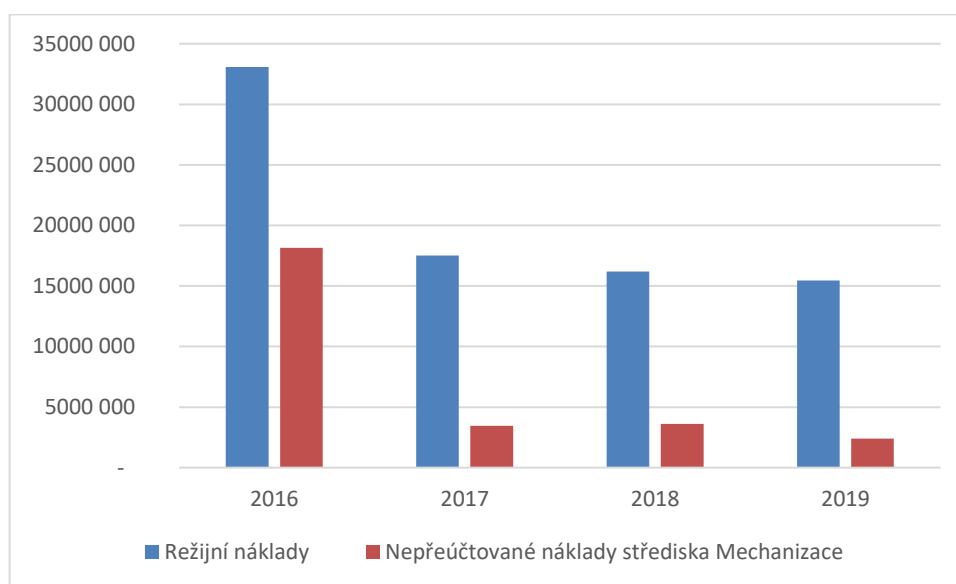
	2016	2017	2018	2019
leden	2 710 792 Kč	1 419 404 Kč	1 836 954 Kč	1 563 847 Kč
únor	2 064 226 Kč	1 047 083 Kč	1 383 196 Kč	1 202 610 Kč
březen	2 447 826 Kč	989 560 Kč	1 080 272 Kč	1 027 162 Kč
duben	2 342 432 Kč	1 070 743 Kč	982 214 Kč	1 095 632 Kč
květen	2 469 121 Kč	1 302 951 Kč	1 020 510 Kč	1 129 921 Kč
červen	2 483 878 Kč	980 872 Kč	916 125 Kč	950 634 Kč
červenec	2 625 566 Kč	1 078 076 Kč	1 008 506 Kč	1 065 934 Kč
srpen	2 499 965 Kč	949 052 Kč	896 518 Kč	941 089 Kč
září	2 864 441 Kč	1 083 033 Kč	1 038 233 Kč	1 012 161 Kč
říjen	2 901 603 Kč	1 031 610 Kč	829 884 Kč	1 064 061 Kč
listopad	2 776 122 Kč	948 463 Kč	758 190 Kč	1 011 294 Kč
prosinec	4 892 138 Kč	5 604 284 Kč	4 440 222 Kč	3 394 832 Kč
Celkem	33 080 126 Kč	17 505 131 Kč	16 192 842 Kč	15 459 177 Kč

Jak můžeme vyčíst z tabulky č. 16, v roce 2016 je objem režijních nákladů velmi vysoký, společnost tyto náklady účtovala jinou metodikou, veškeré náklady související se středisky 10000, 30000 a částečně 20000 zůstávaly na těchto střediscích a pomocí klíčů byly přerozděleny na jednotlivé stavební zakázky. Od roku 2017 byla zavedena metodika vnitropodnikových nákladů a výnosů – přes účty 599 a 699 se náklady především střediska mechanizace účtují na základě kalkulací výkonů na stavby, se kterými účelově souvisí. Z tabulky je zřejmý pokles těchto nepřeučtovaných nákladů, částka 15,5 mil. Kč v roce 2019 je však pořád dosti „velké číslo“, procentuální **podíl těchto nákladů tvoří 7,8 % k celkovým nákladům.**

Tabulka 17: Nepřeúčtované režijní náklady střediska mechanizace v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Rok	Režijní náklady	Nepřeúčtované náklady střediska mechanizace	Procentuální podíl
2016	33 078 109	18 158 802	54,90%
2017	17 505 132	3 451 296	19,72%
2018	16 190 822	3 625 781	22,39%
2019	15 459 177	2 407 740	15,57%

V tabulce č. 17 jsou vyčísleny nepřeúčtované náklady mechanizačního střediska, jedná se v jednotlivých letech v podstatě o výši ztráty tohoto střediska, rok 2019 je co do výše ztráty rokem nejúspěšnějším, podíl nepřeúčtovaných nákladů je za srovnávaná období nejmenší.



Obrázek 5: Grafické vyjádření výše nepřeúčtovaných režijních nákladů střediska mechanizace v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování)

9 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM STŘEDISKU

Předešlá analýza ukázala na některé nedostatky v nynějším řízení nákladů ve středisku mechanizace, potažmo i v ostatních střediscích společnosti KKS, spol. s r. o. Nadcházející část diplomové práce se bude zabývat návrhem na zlepšení současného systému řízení nákladů ve středisku mechanizace s dopadem na efektivnější systém řízení jednotlivých stavebních zakázek.

9.1 Cíl projektu

Nedostatky zjištěné v oblasti řízení nákladů budou východiskem pro hlavní cíl projektu – a to aplikace opatření, které povedou právě ke zlepšení současného stavu řízení nákladů. Projekt se bude zabývat podrobnější alokací nákladů na jednotlivé stavební stroje, čímž se sníží objem režijních nákladů v mechanizačním středisku a zpřesní se podklady pro vnitro fakturaci jednotlivých strojů na stavební zakázky. Další část projektu bude řešit vnitro fakturace – jejich správné sazby, možnost prodeje nevyužité kapacity strojů externím odběratelům a také srovnáním, zda je výhodnější konkrétní stroj vlastnit, či ho prodat a pronajímat si vozidlo se stejnými užitnými vlastnostmi od konkurence.

9.2 Středisko mechanizace

Středisko mechanizace zajišťuje především dopravu a servis pro stavební zakázky společnosti KKS, spol. s r. o., částečně při volné kapacitě je schopno zajistit dopravu a služby i pro externí zákazníky. Středisko mechanizace disponuje jak stavebními stroji pro různé výkopové a zemní práce (nakladače, rypadla), tak nákladními vozy pro převoz zeminy a stavebního materiálu (TATRA, IVECO). Pod tímto střediskem jsou integrována všechna referentská vozidla (osobní vozidla, Transportéry) a také veškeré stroje, nářadí a pomůcky nutné pro realizaci stavebních zakázek.

Středisko mechanizace zajišťuje v rámci možností také opravářskou činnost pro firemní vozidla, pro tento výkon jsou pod střediskem zaměstnání dva kvalifikovaní automechanici. Při realizaci opravářské činnosti využívají plně vybavenou opravářskou dílnu, která je včetně ostatního sociálního zázemí umístěna v areálu firmy.

9.3 Nákladově řízené středisko

Obecná definice nákladových středisek je, že jsou to místa ve firmě, ve kterých vznikají náklady pro vytvoření podnikových výkonů. Středisko mechanizace bychom mohli definovat jako pomocné nákladové středisko, kdy služby tohoto střediska jsou nutné k realizaci výrobního procesu. Vedoucímu pracovníku, zodpovědnému za chod tohoto střediska je stanoven rozpočet ovlivnitelných nákladů, kontrola poté probíhá srovnáním skutečně vynaložených nákladů s rozpočtem.

Pracovníci střediska mechanizace nejsou plně zainteresováni na úspoře skutečných nákladů ve srovnání s rozpočtovanými. Platí přitom, že čím přesněji jsou předem stanoveny náklady, tím hůře je realizovatelná úspora, spíše je standartní překročení stanovených nákladů. Dále by tito pracovníci měli docílit co největší výtěžnosti (využití kapacity) prováděných výkonů.

9.4 Účetnictví nákladového střediska mechanizace

Pro evidenci a zaúčtování jednotlivých druhů nákladů je důležité správné přiřazení k organizační jednotce, což v tomto případě znamená co nejpresnější rozčlenění nákladů na vstupu přímo na jednice (vozidla), kterých se náklady týkají. Oproti tomu nepřímé náklady nákladového střediska zůstávají v režii mechanizace, účtují se na jednici 30000. Jak již bylo popsáno v kapitole 8 do roku 2016 veškeré náklady týkající se střediska mechanizace, tzn. opravy strojů, mzda mechaniků, vedoucího střediska, pohonné hmoty, náhradní díly apod. zůstávaly nákladově na tomto středisku, na konci měsíce se přiřadily k ostatním režijním nákladům a poměrově se potom rozpočítaly na jednotlivé stavební zakázky. I laikovi musí být jasné, že takové rozdělení je naprosto zavádějící a nedostačující – přes spojovací účet 597 (převod režijních nákladů) došlo k rozklíčení nákladů střediska mechanizace na zakázky např. podle obratu, tzn. že jednotlivým stavbám byly podle výše obratu přiřazeny náklady na stavební stroje. Podíl těchto nákladů neodpovídal počtu konkrétních strojů pracujících na stavební zakázce, hospodářský výsledek jednotlivých stavebních zakázek byl tímto převodem značně zkreslený.

Od roku 2017 se začaly přes účty vnitropodnikových nákladů a výnosů - 599 a 699 přeúčtovat náklady na jednotlivé stavební stroje a pomocí kalkulací výkonů na stavební zakázky, se kterými účelově souvisí. Náklady na referentská vozidla, se kterými jezdí technici a stavební mistři, se na stavební zakázky přeúčtovávají v hodnotě přímých nákladů. Z čistě ná-

kladového střediska se tedy stalo zčásti středisko výnosové. Alokace nákladů tohoto střediska je nyní podstatně transparentnější, stavební zakázky mají přiřazeny náklady, které na nich byly skutečně spotřebovány, stále však zůstává na mechanizačním středisku mnoho nákladů, které spadají do „režijního balíku“, který se rozpočítává.

9.5 Přesnější alokace nákladů

Společnost při řízení nákladů rozděluje nákladové položky na náklady přímé a režijní, toto rozdělení můžeme vidět v tabulce č. 15. Nejinak je tomu v účtování střediska mechanizace. Přímé náklady mění svůj objem v reakci na zvyšující se objem výroby, přímé náklady tudíž můžeme označit za náklady variabilní. Režijní náklady zde vystupují jako náklady fixní, jejich snížení dosáhneme ještě podrobnější alokací na vstup na náklady variabilní a fixní, přičemž variabilní náklady naučtujeme na kalkulační jednice jednotlivých strojů a mechanismů. V následující tabulce jsou zobrazeny jednotlivé nákladové skupiny zůstávající v režii mechanizace, je zde porovnání s jednotlivými účty celého střediska mechanizace včetně procentuálního vyjádření.

Tabulka 18: Struktura režijních a celkových nákladů střediska mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Účtová skupina	Druh nákladu	Náklady nepřeučtované na KJ (režijní)	Náklady mechanizace celkem	Procentuální podíl
50	Spotřebované nákupy	443 382,79	7 592 523,49	5,84%
51	Služby	75 517,67	2 740 996,55	2,76%
52	Osobní náklady	1 690 620,67	6 294 574,25	26,86%
53	Daně a poplatky	-	232 541,06	0,00%
54	Jiné provozní náklady	10,66	615,34	1,73%
55	Odpisy, rezervy, opravné položky	-	2 755 463,00	0,00%
56	Finanční náklady	486,10	549 977,81	0,09%
59	Převod režijních nákladů	235 564,09	294 538,21	79,98%
	NÁKLADY CELKEM	2 445 581,98	20 461 229,71	11,95%

Celkem tedy na středisku mechanizace zůstávají na režii v roce 2019 náklady v objemu zhruba 2,5 mil. Kč, tyto náklady budou v dalších krocích blíže specifikovány a reklasifikovány z důvodu snížení objemu těchto režijních nákladů, variabilní náklady poté budou přiřazeny ke kalkulačním jednicím jednotlivých strojů.

9.5.1 Spotřebované nákupy

Do spotřebovaných nákupů jsou zahrnuty nákladové položky spotřeby režijního materiálu, drobného hmotného investičního majetku (majetek s pořizovací cenou do 40 000 Kč), spotřeba pohonných hmot a náhradních dílů. Jednotlivé náklady budou nyní překlasifikovány na základě přesnější alokace na náklady fixní a variabilní. V následující tabulce je vyčíslen objem těchto nepřeučtovaných nákladů za spotřebované nákupy včetně procentuálního podílu na celkových spotřebovaných nákupech střediska mechanizace.

Tabulka 19: Struktura nákladového účtu spotřebované nákupy střediska mechanizace (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Druh nákladu	Náklady nepřeučtované na KJ (režijní)	Náklady mechanizace celkem	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	443 380,79	7 592 523,49	5,84%
	501210	Spotřeba režijního materiálu	318 315,58	375 042,31	84,87%
	501220	Spotřeba náhradních dílů	94 240,08	2 521 593,64	3,74%
	501320	Spotřeba PHM	1 957,64	4 550 458,00	0,04%
	501330	Spotřeba oleje	10 127,49		0,22%
	501820	Spotřeba DHIM	18 740,00	145 429,54	12,89%

Spotřeba režijního materiálu

Jak je zřejmé z tabulky č. 21, režijní materiál se na jednotlivé kalkulační jednice vozidel přeučtovává jen v minimální míře, téměř 85 % těchto nákladů zůstává v režii mechanizace. V předvaze nákladového účtu 501210 je zahrnuto drobné nářadí pro servisní činnost, spojovací a drobný materiál, ochranné prostředky a pomůcky, lepidla, kabely atd. Z režijního materiálu lze mezi variabilní náklady zařadit spojovací a drobný materiál za cca 240 tis. Kč, ostatní náklady ponecháme jako fixní v režii střediska mechanizace.

Spotřeba energie

Ve výčtu spotřebovaných nákladů zcela chybí spotřeba energie – jak plynu, tak vody i elektrické energie. Při zaúčtování daňových dokladů za spotřebované energie byly spotřebované energie na dílně zcela opomenuty, v dalším období je nutno je rozpočítat.

Spotřeba náhradních dílů

Většina nákladů za náhradní díly je přiřazena k jednotlivým vozidlům, v položkové předvaze tohoto účtu se však objevuje i těsnění, tlumiče, výfuky apod., tyto náhradní díly v hodnotě 40 tis. Kč se mohou zařadit mezi variabilní položky a zaúčtovat na kalkulační jednice vozidel, zbytek bude ponechán ve fixních nákladech v režii daného střediska.

Spotřeba PHM, spotřeba oleje

Pohonné hmoty, v tomto případě benzín, je spotřebován v minimální míře, náklady za motorový olej bývají na vstupu již rozúčtovány na jednice, v tomto případě z celkové položky může být ještě 8 tis. Kč za olej přiřazen k vozidlům.

Spotřeba drobného hmotného investičního majetku

Tato položka obsahuje nákup úhlové brusky a sady klíčů, se kterými mechanici vykonávají svou opravárenskou činnost, celý tento náklad bude ponechán ve fixních nákladech střediska.

V následující tabulce jsou vyčísleny souhrnné údaje za spotřebované nákupy a jejich podrobnější rozčlenění na fixní a variabilní náklady.

Tabulka 20: Přesnější alokace spotřebovaných nákupů (vlastní zpracování)

	Náklady režijní (FN)	Náklady alokované na KJ (VN)
Spotřeba režijního materiálu	78 315,58	240 000,00
Spotřeba náhradních dílů	54 240,08	40 000,00
Spotřeba PHM	1 957,64	-
Spotřeba oleje	2 127,49	8 000,00
Spotřeba DHIM	18 740,00	-
Spotřebované nákupy	155 380,79	288 000,00
Spotřebované nákupy celkem	443 380,79	

9.5.2 Služby

Syntetický účet služby obsahuje analytické položky opravy a udržování, které nebyly přeúčtovány na vozidla, pronájem strojů, poplatky za telefony a poštovné, poplatky za uložení odpadu a externí přepravné.

Nákladová položka opravy a udržování zahrnuje opravy motorových pil, bouracího kladiva, repasování baterií – všechny tyto náklady mohou být přeúčtovány na kalkulační jednici daného stroje (bourací kladivo, repase baterií) nebo v případě oprav drobných mechanismů přímo na stavební zakázky (motorové pily).

Tabulka 21: Struktura nákladového účtu služby střediska mechanizace (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Druh nákladu	Náklady nepřeučtované na KJ (režijní)	Náklady mechanizace celkem	Procentuální podíl
51		Služby	75 518,67	2 740 996,55	2,76%
	511	Opravy a udržování	11 408,81	1 205 875,72	0,95%
	512	Cestovné	-	424 140,00	0,00%
	518	Služby	64 109,86	1 110 980,83	5,77%
z toho:	518120	Půjčovní stroje	37 401,01		
	518310	Telefony	9 109,85		
	518320	Poštovné	344,00		
	518450	Uložení odpadu	16 511,00		
	518500	Přepravné externí	744,00		

Položka pronájem strojů obsahuje náklady za nájem plynových lahví potřebných při opravách v dílně, ale také plynové lahve spotřebované na stavebních zakázkách. Jedná se o variabilní nákladovou položku, s vyšším objemem spotřebovaného plynu roste zároveň nájem za plynové lahve. Telefonní poplatky, poštovné a externí přepravné zůstane jako fixní náklad v režii mechanizace, výše nákladů je každý rok téměř stejná. Likvidace a ukládka odpadu zahrnuje dílenský odpad, jedná se o paušální vývoz kontejnerů, v tomto případě asi bude těžké specifikovat druh a množství odpadu z oprav jednotlivých vozidel.

Nové rozdělení nákladů za služby je obsaženo v tabulce č. 22.

Tabulka 22: Fixní a variabilní složka služeb (vlastní zpracování)

	Náklady režijní (FN)	Náklady alokované na KJ (VN)
Opravy a udržování	-	11 408,81
Půjčovní stroje	2 401,01	35 000,00
Telefony	9 109,85	-
Poštovné	344,00	-
Uložení odpadu	16 511,00	-
Přepravné externí	744,00	-
Služby	29 109,86	46 408,81
Služby celkem	75 518,67	

9.5.3 Osobní náklady

V nákladové položce osobní náklady jsou zahrnuty mzdové náklady, zákonné sociální pojištění a zákonné sociální náklady převážně za 3 zaměstnance – vedoucího střediska mechanizace a dva automechaniky. V zimním období, kdy není dostatek práce na stavbách, jim mohou občas vypomáhat i někteří řidiči nebo bagristé při úklidech, inventurách nebo jiných opravárenských činnostech, jejich mzdy jsou pak taktéž zahrnuty v položce osobní náklady, toto se děje spíše zřídka.

Tabulka 23: Struktura osobních nákladů (vlastní zpracování dle Interního zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Druh nákladu	Náklady nepřeučtované na KJ (režijní)	Náklady mechanizace celkem	Procentuální podíl
52		Osobní náklady	1 690 620,67	6 294 574,25	26,86%
	521	Náklady na mzdy	1 224 222,00	4 636 473,00	26,40%
	524-8	Sociální náklady	466 398,67	1 658 101,25	28,13%

Mzdu včetně zákonných odvodů vedoucího střediska mechanizace bychom i nadále účtovali jako režijní náklad, mzdy obou mechaniků by se však daly alokovat na jednotlivé stroje a mechanismy, na kterých probíhaly opravy či údržby. V kooperaci s vedoucím mechanizace a pracovníky na dílně bude nutné nastavit jednodenní či vícedenní evidenci prováděných výkonů, ty budou na konci měsíce přeučtovány vnitropodnikovým účetnictvím na jednotlivé stroje.

Tabulka 24: Nové rozdělení osobních nákladů (vlastní zpracování)

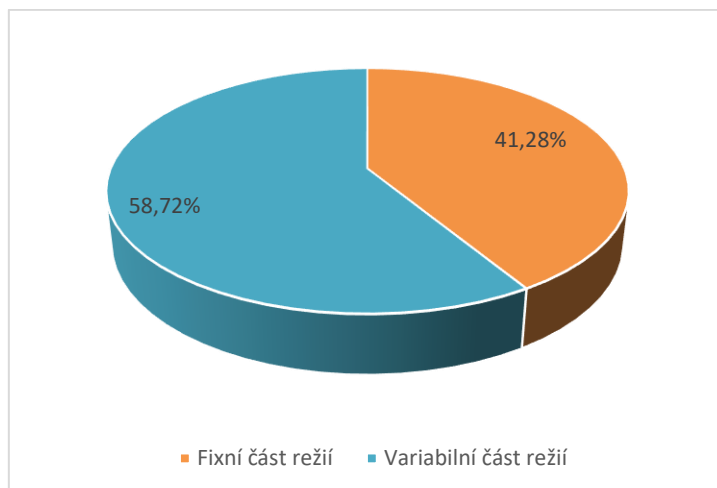
	Náklady režijní (FN)	Náklady alokované na KJ
Náklady na mzdy	426 437,00	797 785,00
Sociální náklady	162 462,00	303 936,67
Osobní náklady	588 899,00	1 101 721,67
Osobní náklady celkem	1 690 620,67	

Syntetický účet jiné provozní náklady a finanční náklady obsahuje co do výše marginální náklady, na účtu 599 jsou přeúčtovány náklady na vozidla mechaniků a zámečnické práce, které samostatně středisko zámečníků účtovalo středisku mechanizace, jedná se o různé práce a opravy v dílně. Z celkového objemu 2 445 581,98 Kč nákladů zůstávajících v režii střediska mechanizace bychom tedy mohli **1 436 130,48 Kč** (to je téměř 59 %) na vstupu přiřadit k jednotlivým kalkulačním jednicím strojů, mechanismů nebo vozidel a ty na konci měsíce přefakturovat na jednotlivé stavební zakázky, se kterými účelově souvisí. Je nutné však co nejpodrobněji rozklíčovat a přiřazovat nákladové položky na daňových dokladech ještě před zaúčtováním do účetního systému společnosti.

Tabulka 25: Podíl fixní a variabilní složky režijních nákladů (vlastní zpracování)

	Fixní část režii	Vyjádření v %	Variabilní část režii	Vyjádření v %
Spotřebované nákupy	155 380,79	35,04%	288 000,00	64,96%
Služby	29 109,86	38,55%	46 408,81	61,45%
Osobní náklady	588 899,00	362,48%	1 101 721,67	65,17%
Jiné provozní náklady	10,66	0,00%	-	0,00%
Finanční náklady	486,10	0,08%	-	0,00%
Převod režijních nákladů	235 564,09	13,93%	-	0,00%
Náklady celkem	1 009 440,50	41,28%	1 436 130,48	58,72%

Graficky podíl fixních a variabilních nákladů vystihuje také následující obrázek:



Obrázek 6: Fixní a variabilní podíl režijních nákladů střediska mechanizace (vlastní zpracování)

V následující tabulce č. 26 je nové vyčíslení nepřeúčtovaných režijních nákladů, variabilní část 1 436 130,48 Kč je zahrnuta v celkových nákladech střediska mechanizace, procentuální podíl oproti původnímu vyjádření 11,95 % se snížil o 7,02 % na **4,93 %**. Zmíněnou částku 1 436 130,48 Kč můžeme tedy přesněji alokovat přímo na kalkulační jednice vozidel a následně přefakturovat vnitro fakturací na konkrétní zakázky.

Tabulka 26: Nové rozdělení režijních a celkových nákladů střediska mechanizace (vlastní zpracování)

Účtová skupina	Druh nákladu	Náklady nepřeúčtované na KJ (režijní)	Náklady mechanizace celkem	Procentuální podíl
50	Spotřebované nákupy	155 380,79	7 592 523,49	2,05%
51	Služby	29 109,86	2 740 996,55	1,06%
52	Osobní náklady	588 899,00	6 294 574,25	9,36%
53	Daně a poplatky	-	232 541,06	0,00%
54	Jiné provozní náklady	10,66	615,34	1,73%
55	Odpisy, rezervy, opravné položky	-	2 755 463,00	0,00%
56	Finanční náklady	486,10	549 977,81	0,09%
59	Převod režijních nákladů	235 564,09	294 538,21	79,98%
	NÁKLADY CELKEM	1 009 450,50	20 461 229,71	4,93%

V tomto kroku je velmi důležitá spolupráce vedoucího mechanizace a dílenských pracovníků, popř. je možné pro pracovníky na dílně vytvořit jednoduché pracovní listy, ve kterých budou evidovat práce a náhradní díly při opravě jednotlivých vozidlech. Mnohdy však u dlouhodobě zaměstnaných pracovníků narážíme na nechuť dělat cokoliv navíc, i když samotný administrativní úkon nezabere mnoho času. Pokud ve středisku nebudou všichni finančně zainteresováni na výsledku a potažmo úspoře nákladů, nová opatření se mohou jevit jako problematická.

9.6 Vnitro fakturace

Na kalkulační jednice jednotlivých strojů se během dílčího účetního období (měsíce) účtují všechny náklady související s tímto mechanismem. Jsou to jednak náklady, které jsou fakturačně přiřazeny tomuto stroji – náhradní díly, opravy, pohonné hmoty, měření emisí, ale také jsou zde rozpočítávány společné náklady pro více strojů – např. nákup velkého množství motorového oleje, zde vedoucí střediska určí, jakým poměrem bude spotřeba oleje rozdělena mezi jednotlivé stroje. Na kalkulační jednici stroje je načtována také mzda obsluhujícího strojníka včetně zákonných odvodů. Na konci každého dílčího účetního období zjistíme, kolik nákladů jsme na mechanismus vynaložili.

9.6.1 Vnitro sazba

Vnitro sazba je cena za jednotku, představuje hodnotu (vnitro cenu), která je předávána mezi vnitro dodavatelem a vnitro odběratelem, v tomto případě mezi konkrétním strojem ve středisku mechanizace a stavební zakázkou. Vnitro cena ovlivňuje výsledek hospodaření na straně odběratele i dodavatele.

$$\text{Vnitro sazba} \times \text{Množství} = \text{Vnitro cena}$$

Pro určení vnitro sazby mohou být různé měrné jednotky:

1. Časové (hodinové,...)
2. Výkonové – např. za kilometr, motohodinu, strojohodinu atd.
3. Je možno použít i kombinaci obou možností

9.6.2 Varianty fakturace výkonů u mechanizačních prací

Tyto varianty se týkají všech druhů mechanizačních strojů – nákladních aut, stavebních strojů (těžké mechanizace) i ostatních mechanizačních strojů. Mohou nastat v podstatě tři varianty přeúčtování vnitro nákladů na stavební zakázky.

1. Středisko **A** – středisko poskytující řidiče
2. Středisko **M** – středisko mechanizace, jednotlivé stroje
3. Středisko **S** – jednotlivé stavební zakázky

1. varianta – samostatná vnitro sazba za řidiče i stroj

Práce řidiče je nakontována přímo na stavební zakázku, ze střediska mechanizace jsou poté přefakturovány na stavební zakázku pouze náklady na stavební stroj

Tabulka 27: Varianta č. 1 – samostatná vnitro sazba za stroj a řidiče
(vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISEK				
Středisko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
Středisko (výkon) řidiče				
A	699	práce řidiče		200
Středisko (výkon) stroje				
M	699	práce stroje		800
Středisko (výkon) pro které se pracuje (stavba)				
S	599	práce stroje	200	
	599	práce řidiče	800	

2. varianta – celková vnitro sazba za stroj včetně pronájmu řidiče

Pronájem řidiče (jeho mzda) je nakontována na konkrétní stroj, celkové náklady řidiče i stroje jsou na konci měsíce přeúčtovány na stavební zakázku.

Tabulka 28: Varianta č. 2 – kompletní vnitro sazba za stroj včetně řidiče
(vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISEK				
Středisko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
Středisko (výkon) řidiče				
A	699	pronájem řidiče		200
	Středisko (výkon) stroje			
M	599	pronájem řidiče	200	
	699	kompletní práce		1000
Středisko (výkon) pro které se pracuje (stavba)				
S	599	kompletní práce	1000	

3. varianta – celková vnitro sazba za stroj včetně pronájmu řidiče

Pronájem stroje je fakturován na středisko řidiče, středisko A bude poté vnitřem fakturovat řidiče i stroj na středisko S stavební zakázku.

Tabulka 29: Varianta č. 3 – kompletní vnitro sazba včetně pronájmu řidiče
(vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISEK				
Středisko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
Středisko (výkon) řidiče				
A	599	pronájem stroje	800	
	699	kompletní práce		1000
Středisko (výkon) stroje				
M	699	pronájem stroje		800
	Středisko (výkon) pro které se pracuje (stavba)			
S	599	kompletní práce	1000	

Při účtování vnitro výnosů společnost KKS, spol. s r. o. nejvíce používá variantu č. 2 – mzda pracovníka včetně veškerých odvodů je naúčtována na stavební stroj, na kterém pracovník pracuje, práce stroje i s pracovníkem je vnitro výnosem přeúčtována na konkrétní stavební zakázku.

9.6.3 Stanovení vnitro sazby

Vnitro sazba zde vystupuje jako hodnota (vnitro cena), která se předává mezi vnitro dodavatelem a vnitro odběratelem, mezi střediskem mechanizace (konkrétním strojem) a stavební zakázkou. Vnitro sazba ovlivňuje výsledek hospodaření na straně dodavatele i odběratele, je bez přímého vlivu na hospodářský výsledek společnosti. Správně nastavená vnitro sazba je důležitá při naceňování stavebních zakázek, ve kterých je podíl mechanizační práce.

9.6.1 Stanovení vnitro sazby, výkaz zisku a ztráty u pásového minirýpadla KOMATSU

Následující kapitola se bude zabývat kalkulací vnitro sazby včetně vyčíslení nákladů a výnosů vybraného stroje, který patří do těžké stavební mechanizace, jedná se o pásové minirýpadlo KOMATSU PC55MR-5.

Kalkulace vnitro sazby v roce 2019 za stroj pásové minirýpadlo KOMATSU včetně pronájmu pracovníka, obsluhující tento stroj. Vnitro sazba se skládá z:

$$\text{Mzda} \times \text{koeficient} + \text{náklady na stroj} = \text{vnitro cena}$$

Mzdová sazba kopíruje výši mezd, určí se přepočítávací koeficient mezd.

Tato vnitro sazba obsahuje:

- mzdové náklady:
 - základní mzda
 - příplatek za práci přesčas, ostatní mzdové náhrady
 - dovolená
 - 13. plat
 - cestovné
- sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatelem (v roce 2019 to bylo 34 %)
- pracovní pomůcky
- ochranné pomůcky

- zdravotní a preventivní prohlídky
- školení
- ostatní náklady (telefon atd.)
- náklady na provoz stroje (PHM, pojištění, amortizace, náhradní díly atd.)

Konkrétní rýpadlo KOMATSU zařazeno pod kalkulační jednicí 30133

- hodinová mzda pracovníka – 160 Kč
- mzdový koeficient – 1,9
- náklady na provoz stroje – 296 Kč

Kompletní hodinová vnitro sazba za stroj KOMATSU – $160 \text{ Kč} \times 1,9 + 296 \text{ Kč} = \mathbf{600 \text{ Kč}}$

Vnitro ceny je nutno průběžně aktualizovat v návaznosti na měnící se vlastní náklady. Jako možná kontrola správné stanovení vnitro sazby poslouží i porovnání s externími cenami za stejné činnosti.

V této vnitro sazbě je zakomponovaná i částečná marže z důvodu alespoň dílčího korespondování tržní ceny. V konečném důsledku by to mělo přinést efektivní plánování stavbyvedoucího ohledně počtu a vytíženosti stavebních strojů na stavebních zakázkách, neboť vše se poté projeví ve výsledku hospodaření na stavební zakázce na konci měsíce při přeučtování vnitro nákladů.

V následující tabulce č. 30 je vyčíslen roční výkon pásového minirýpadla KOMATSU na jednotlivých stavbách. V měsíci lednu 2019 tento stroj kvůli nepříznivým povětrnostním podmínkám nepracoval vůbec, téměř všechny venkovní stavební zakázky byly zastaveny. Plné využití na stavebních zakázkách vidíme pouze v měsíci dubnu, červenci a říjnu, po zbytek roku a převážně v listopadu a v prosinci jel tento stavební stroj na omezený výkon.

Tabulka 30: Podklad pro vnitro fakturaci stroje KOMATSU na stavební zakázky v roce 2019
(vlastní zpracování)

KOMATSU KJ 30133	Cyklostezka		Lávka Prštné		Most Bratřejov		Celkem
	Počet hodin	Kč	Počet hodin	Kč	Počet hodin	Kč	Stroj
750/hod sazba tržní 600/hod sa- zba KKS							
Leden							0
Únor	85	51 000	76	45 600			96 600
Březen	76,5	45 900			76,5	45 900	91 800
Duben			104	62 400	70	42 000	104 400
Květen	156	93 600					93 600
Červen			152	91 200			91 200
Červenec					189	113 400	113 400
Srpen	33	19 800	100	60 000			79 800
Září	40	24 000					24 000
Říjen	106	63 600	100	60 000			123 600
Listopad					61	36 600	36 600
Prosinec	18	10 800					10 800
Celkem zakázky	514,5	308 700	532	319 200	396,5	237 900	865 800

Jak je zřejmé z výkazu zisku a ztráty tohoto stavebního stroje (tabulka č. 31), celkové náklady ve výši 1 046 460 Kč a přeúčtované výkony v objemu 865 800 Kč ve výsledku přináší ztrátu ve výši 180 660 Kč.

Tabulka 31: Výkaz zisku a ztráty střediska KOMATSU 30133 (vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISKA ROK 2019				
Stře- disko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
30133		KOMATSU NAKLADAČ		
	501210	Režijní materiál	2 564	
	501220	Náhradní díly	19 978	
	501320	PHM - nafta	89 862	
	50....	Spotřebované nákupy	112 404	
	511100	Opravy a udržování	48 886	
	512100	Cestovné	45 776	
	51....	Náklady na služby	94 662	
	521	Náklady na mzdy	216 737	
	524-8	Sociální náklady	75 144	
	52....	Osobní náklady	291 881	
	551000	Odpisy	534 976	
	568000	Finanční náklady	12 537	
		NÁKLADY CELKEM	1 046 460	
	699000	Přefakturace		865 800
Střediska (zakázky) pro které se pracuje				
20558	599000	Cyklostezka	308 700	
20560	599000	Lávka Prštné	319 200	
20571	599000	Most Bratřejov	237 900	
HV 30133 KOMATSU 1-12/2019			- 180 660	ZTRÁTA

Do výsledku hospodaření se promítají náklady na nevyužitou kapacitu, vedoucí mechanizace by měl v měsících, kdy stroj není plně využitý společností KKS, spol. s r. o. nabízet aktivně práci uvedeného pásového minirýpadla KOMATSU externím odběratelům. V zimních měsících například k odstraňování sněhu před firmami či obchodními středisky a v podzimních měsících pro výkop základových desek nebo terénních úprav pro osoby, které své pomocí budují rodinný dům. V následující tabulce č. 32 je uvedena varianta nabídky externím zákazníkům za cenu 750 Kč/hodinu práce stroje. Při počtu hodin se vychází z fondu pracovní doby pro rok 2019 pro osmihodinovou pracovní směnu, i když je zřejmé, že v letních měsících je na stroji možno pracovat 10 – 12 hodin denně. V měsíci lednu je počítáno s polovičním počtem hodin, zde je prováděna pravidelná údržba stroje.

Tabulka 32: Podklad pro interní a externí fakturaci stroje KOMATSU v roce 2019 (vlastní zpracování)

KOMATSU 30133 750/hod sazba tržní 600/hod sa- zba KKS	Zakázky interní pro KKS, spol. s r. o.		Zakázky externí		Celkem	
	Počet hodin	Kč	Počet hodin	Kč	Počet hodin	Kč
Leden	0	-	88	66 000	88	66 000
Únor	161	96 600	0	-	161	96 600
Březen	153	91 800	15	11 250	168	103 050
Duben	174	104 400	0	-	174	104 400
Květen	156	93 600	12	9 000	168	102 600
Červen	152	91 200	8	6 000	160	97 200
Červenec	189	113 400	0	-	189	113 400
Srpen	133	79 800	43	32 250	176	112 050
Září	40	24 000	128	96 000	168	120 000
Říjen	206	123 600	0	-	206	123 600
Listopad	61	36 600	107	80 250	168	116 850
Prosinec	18	10 800	134	100 500	152	111 300
Celkem zakázky	1443	865 800	535	401 250	1978	1 267 050

Při vyšší, avšak konkurenceschopné sazbě pro externí zákazníky, která činí 750 Kč/motohodinu a při maximálním využití fondu pracovní doby je možno na stroji KOMATSU ještě odpracovat při zemních pracích dalších 134 hodin v hodnotě 401 250 Kč. Počet hodin však není úplně reálný, nikdy se nepodaří tento stroj nabídnout ve všech prostojích.

V následující tabulce č. 33 je nový výkaz zisku a ztráty tohoto stavebního stroje s ohledem na externí výkony. Vidíme zde celkový zisk ve výši 220 590 Kč, tento zisk však není konečný, zákazníkům by bylo nutné ještě připočítat dopravu stroje podle dojezdové vzdálenosti.

Náklady jsou zde ponechány v původní výši.

Tabulka 33: Výkaz zisku a ztráty střediska 30133 KOMATSU včetně externích výnosů (vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISKA ROK 2019				
Stře- disko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
30133		KOMATSU NAKLADAČ		
	501210	Režijní materiál	2 564	
	501220	Náhradní díly	19 978	
	501320	PHM – nafta	89 862	
	50....	Spotřebované nákupy	112 404	
	511100	Opravy a udržování	48 886	
	512100	Cestovné	45 776	
	51....	Náklady na služby	94 662	
	521	Náklady na mzdy	216 737	
	524-8	Sociální náklady	75 144	
	52....	Osobní náklady	291 881	
	551000	Odpisy	534 976	
	568000	Finanční náklady	12 537	
		NÁKLADY CELKEM	1 046 460	
	699000	Přefakturace interní		865 800
	648000	Fakturace externí		401 250
HV 30133 KOMATSU 1-12/2019			220 590	ZISK

Vzhledem k tomu, že počet odpracovaných motohodin při zemních pracích pro externí zákazníky dosahuje přibližně 37 % motohodin odpracovaných pro společnost KKS, spol. s r. o., o těchto 37 % jsou navýšeny variabilní náklady na stroj. Mezi tyto variabilní náklady zařadíme naftu, cestovné a osobní náklady za předpokladu, že výše těchto nákladů poroste lineárně s vyšším objemem odpracovaných motohodin. Náklady na náhradní díly a opravy zvýšíme poměrnou částkou o 15 %, je zde také předpoklad častější údržby stroje. Odpisy a náklady na pojištění jsou zde brány jako čistě fixní náklady, ty se nemění v závislosti na objemu prací. Tabulka č. 34 nabízí konečný reálný výkaz zisku a ztráty stavebního stroje KOMATSU, stroj by při optimálním využití své kapacity skončil v roce 2019 se ziskem 51 693 Kč.

Tabulka 34: Konečný výkaz zisku a ztráty stroje KOMATSU (vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISKA ROK 2019				
Stře- disko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
30133		KOMATSU NAKLADAČ		
	501210	Režijní materiál	2 949	
	501220	Náhradní díly	22 975	
	501320	PHM – nafta	123 111	
	50....	Spotřebované nákupy	149 035	
	511100	Opravy a udržování	56 219	
	512100	Cestovné	62 713	
	51....	Náklady na služby	118 932	
	521	Náklady na mzdy	296 930	
	524-8	Sociální náklady	102 947	
	52....	Osobní náklady	399 877	
	551000	Odpisy	534 976	
	568000	Finanční náklady	12 537	
		NÁKLADY CELKEM	1 215 357	
	699000	Přefakturace interní		865 800
	648000	Fakturace externí		401 250
HV 30133 KOMATSU 1-12/2019			51 693	ZISK

9.6.2 Přeúčtování referentských vozidel a ostatní lehké stavební techniky

Náklady na referentská vozidla stavbyvedoucích a mistrů jsou účtovány na jednotlivé kalkulační jednice osobních vozidel a větších transportérů. Tyto náklady zahrnují spotřebu pohonných hmot, pojištění, opravy, silniční daň, náhradní díly atd. Na konci měsíce jsou přeúčtovány vnitro výnosem ve výši nákladové ceny na zakázky, pro které daný stavbyvedoucí či mistr pracuje. V rámci efektivnějšího řízení nákladů ve středisku mechanizace by bylo vhodné alespoň částečně na tyto zakázky přeúčtovat náklady na vozidla i pracovníků v obchodním oddělení, neboť i ty v samotném začátku byly v rámci nacenění zakázky a následné soutěže s konkrétní zakázkou nákladově spjaty.

S ostatní stavební technikou, do které spadají elektrocentrály, různá hutnicí a dusací zařízení, vibrační pěchy ale i drobné motorové pily, je alokování nákladů podstatně problematictější. Část fixních nákladů (odpisy) ale i variabilních nákladů (náhradní díly, spotřeba pohonných hmot) zůstává na kalkulačních jednicích těchto zařízení, aniž by byly náklady přeúčtovány

na stavbu, na které jsou „v pronájmu“. Chybí totiž podrobná evidence mapující, na jaké stavbě se konkrétní lehká technika a v jakém období nachází.

Na začátku roku 2020 v rámci snahy zefektivnit řízení i těchto nákladů byla s vedoucím mechanizace vypracována jednoduchá tabulka evidující tyto lehké stavební stroje a poté zaslána stavbyvedoucím na jednotlivé stavby k měsíční evidenci. Tabulka byla dále zpřesněna na jednotlivé dny v měsíci, z důvodu pronájmu těchto strojů v jednom měsíci na více stavbách.

9.7 Vlastnit či pronajímat?

Vozový park včetně různých stavebních strojů je ve společnosti KKS, spol. s r. o. je velmi početný, všechna vozidla jsou využívána především v letních a podzimních měsících, kdy intenzita stavebních prací dosahuje svého maxima. Náklady na opravu a údržbu těchto mechanismů však v posledních letech neúměrně rostou, je proto vhodné zvážit, zda hlavně starší typy vozidel nevyřadit či za zbytkovou cenu neprodat a nepronajímat si vozidlo se stejnými užitnými vlastnostmi od přepravní firmy.

Tabulka 35: Výkaz zisku a ztráty střediska Tatra 2Z7 7509 za rok 2019
(vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY STŘEDISKA ROK 2019				
Středisko	Účet	Název	Náklad	Výnos
			MD	DAL
30066		TATRA T 815 2Z7 7509		
	501210	Režijní materiál	2 265	
	501220	Náhradní díly	153 682	
	501320	PHM – nafta	555 370	
	50....	Spotřebované nákupy	711 317	
	511100	Opravy a udržování	112 286	
	512100	Cestovné	49 156	
	51....	Náklady na služby	161 442	
	521	Náklady na mzdy	314 848	
	524-8	Sociální náklady	108 128	
	52....	Osobní náklady	422 976	
	538000	Daně a poplatky	28 332	
	568000	Finanční náklady	30 969	
		NÁKLADY CELKEM	1 335 036	
	699000	Přefakturace interní		1 071 125
HV 30066 TATRA 1 - 12/2019			- 283 911	ZTRÁTA

Uvedená TATRA T 815 má v technickém průkazu rok výroby 2004, čili dá se předpokládat, že náklady na opravy a náhradní díly v budoucnu ještě porostou. V rámci vnitro fakturace je výkon stroje přeúčtováván na jednotlivé stavební zakázky v hodinové sazbě 550 Kč / hod., přefakturovaný výkon odpovídá počtu 1948 odježděných (odpracovaných) hodin na stavbě.

Tabulka 36: Vyčíslení nákladů u pronajaté Tatro T 815 (vlastní zpracování)

Pronajaté vozidlo T 815, 600 Kč / hod, 24 Kč / km	
1 948 h x 600 Kč	1 168 800
300 km x 10 měs. x 24 Kč	72 000
Celkem	1 240 800

Při porovnávání cen u přepravních společností ve Zlíně a okolí byl vybrán stejný typ vozidla, konkurencí je nabízen v hodinové sazbě 600 Kč, k tomu je ještě nutné připočítat 24 Kč za každý ujetý kilometr. V roce 2019 měla stavební společnost téměř všechny stavby ve Zlíně a nejbližším okolí, počet ujetých kilometrů by neměl překročit měsíčně 300 km, Tatra by byla využívána v měsících únor – listopad, tzn. 10 měsíců v roce. V tabulce č. 36 jsou vypočítány celkové náklady na pronajímané vozidlo při stejném počtu hodin jako u Tatro vlastněné společnosti – 1948 hodin.

Tabulka 37: Srovnání nákladů na vlastní a pronajaté vozidlo (vlastní zpracování)

Pronajaté versus vlastní vozidlo Tatra T 815	
Náklady na vlastní vozidlo	1 355 036
Náklady na pronajaté vozidlo	1 240 800
Celkem úspora	114 236

Z uvedených srovnání je zřejmé, že společnost KKS, spol. s r. o. by při pronajímání vozidla od konkurence ušetřila za rok 2019 částku 114 236 Kč, nezanedbatelná by byla i částka získaná za prodej tohoto nákladního vozidla, cena se nyní dle tržní nabídky pohybuje v rozmezí 130 000 – 160 000 Kč. Jako případné riziko se zde objevuje nemožnost použít nákladní vozidlo kdykoliv podle potřeby stavební zakázky, stavbyvedoucí by museli výkon a trasy tohoto pronajatého vozidla lépe logisticky naplánovat, popř. kooperovat s jinou firemní stavbou, aby pronajaté vozidlo bylo co nejvíce vytíženo.

10 HODNOCENÍ PROJEKTU

Prioritním cílem projektové části bylo zlepšení řízení nákladů ve středisku mechanizace ve stavební společnosti KKS, spol. s r. o. s navržením možných doporučení vedoucích k úspoře nákladů v tomto středisku.

V průběhu praktické části byly provedeny mnohé analýzy související s ekonomickým řízením stavební společnosti v letech 2016 – 2018, zejména analýzy výnosů a nákladů byly podrobeny vertikální a horizontální analýze. Analyzován byl také výsledek hospodaření v letech 2016 – 2018.

Projektová část se zabývala samotnou analýzou nákladů konkrétního střediska dané společnosti. Uvedené analýzy odhalily vysoký podíl nepřeúčtovaných režijních nákladů, v rámci střediska mechanizace dosahoval tento podíl výše 11,95 %. Na základě zjištěných nedostatků byl navržen projekt řízení nákladů, který pomocí přesnější alokace nákladů na vstupu snížil tento objem nepřeúčtovaných režijních nákladů na 4,93 %, což v závěru zajistí větší transparentnost při přeúčtování nákladů na stavební zakázky. V další části projektu byl vymezen prostor pro správné nastavení vnitro sazeb s nabídkou řešení pro snížení nákladů na nevyužitou kapacitu stavebního stroje. Konkrétní stroj KOMATSU se při využití volné kapacity externím odběratelům dostal z červených čísel (ztráta 180 660 Kč) do zisku 51 693 Kč. Na základě výpočtů bylo zjištěno, že starý nákladní automobil Tatra T 815 je pro společnost výhodnější nabídnout k prodeji a najímat si podobné vozidlo od konkurenční firmy, úspora nákladů byla vypočtena ve výši 114 236 Kč.

Obsahem následujících kapitol bude sestavená časová a nákladová analýza projektu včetně zhodnocení jeho rizikových dopadů.

10.1 Časová analýza projektu

Projekt řízení nákladů ve středisku mechanizace lze rozdělit do dvou základních fází – do fáze přípravné a fáze realizační.

V přípravné fázi dochází k prvotní myšlenkové představě plánu projektu, kdy na základě zjištěných nedostatků v procesu řízení nákladů ve středisku mechanizace vzniká nutnost tento proces řízení zlepšit a zefektivnit. Na základě provedených analýz jsou naplánovány návrhy opatření, vedoucí k odstranění zjištěných nedostatků v systému řízení nákladů ve středisku mechanizace a potažmo i ke zlepšení řízení nákladů na jednotlivých stavebních zakázkách.

Realizační fáze projektu sebou nese nejprve provedení počátečních analýz, výsledky z těchto analýz budou předcházet samotnému návrhu opatření. Z informací, které nám analýzy poskytnou, zjistíme aktuální nedostatky současného systému řízení nákladů ve středisku mechanizace. Tato data budou výchozí pro start návrhu opatření vedoucí ke zlepšení současného stavu řízení nákladů v daném středisku.

Pro zdárnou aplikaci návrhů v projektu řízení bude nutné zaškolení administrativní pracovníky z ekonomického úseku, pracovníky ve středisku mechanizace a také jednotlivé stavbyvedoucí odpovědné za konkrétní stavební zakázky. Vhodným typem školení tito zaměstnanci a vedení společnosti získají nový náhled na řízení nákladů s upozorněním na možné nedostatky. Poté lze přejít k samotnému návrhu opatření vedoucí ke zlepšení nynějšího systému řízení nákladů v daném středisku stavební společnosti.

Prvním a také nejdůležitějším bodem po zaškolení již zmíněných THP pracovníků bude informování o současné klasifikaci nákladů a vyčíslení podílu přímých a režijních nákladů v daném středisku. Pracovníci budou seznámeni s novou reklasifikací režijních nákladů s důrazem na přesnější alokaci těchto nákladů na jednotlivá vozidla či stavební mechanismy. Zavedená reklasifikace režijních nákladů poskytne relevantní informace o tom, které náklady ještě lze přiřadit k nákladovým objektům (stavebním strojům) v souvislosti se změnou objemu výkonu a kterou část nákladů již nelze alokovat.

Pro nabízení konkrétních stavebních strojů interním odběratelům z důvodu snížení nákladů na nevyužitou kapacitu stroje bude nutná kooperace především s vedoucím pracovníkem mechanizace. Ten v návaznosti na aktuální poptávku strojů na stavebních zakázkách bude flexibilně řešit tuto nevyužitou kapacitu, předpokládá se však, že toto nastane především v měsících, kdy stavby z důvodu špatných povětrnostních podmínek nejedou na 100 %.

Prodeji starších stavebních vozů budou předcházet velmi podrobné analýzy s vyhodnocením vynaložených nákladů na opravy a údržbu konkrétních strojů včetně alternativy flexibilního pronájmu ve stavební sezóně, na řešení této části projektu bude úzce spolupracovat ekonomický úsek, hlavní stavební technik a jednatel společnosti.

Časově bude tento projekt koncipován v období od května do prosince 2020, doba celkové realizace je však orientační, může se v závislostech na okolnostech měnit.

Tabulka 38: Časový plán realizace projektu (vlastní zpracování)

Jednotlivé činnosti	ZAHÁJENÍ ČINNOSTÍ	SKUTEČNÉ TRVÁNÍ	%	OBDOBÍ 05/2020 - 12/2020								
				5	6	7	8	9	10	11	12	
Analýza nákladů ve společnosti	5	1	100%									
Analýza řízení nákladů v daném středisku	6	2	100%									
Zaškolení THP pracovníků	7	1	100%									
Vyčíslení podílu přímých a režijních nákladů	8	1	100%									
Příprava podkladů pro přesnější alokaci nákladů	8	4	100%									
Prodej nevyužitě kapacity strojů externím odběratelům	6	7	90%									

10.2 Nákladová analýza projektu

Pro navržený systém řízení nákladů v daném středisku ve společnosti bylo přistupováno způsobem, který předpokládá minimální náklady na realizaci projektu. Stavební společnost využívá poměrně kvalitní software s možností nástaveb, z tohoto důvodu proto nevzniknou dodatečné náklady na monitoring potřebných údajů. Zodpovědnými osobami za realizaci projektu se stanou stávající vedoucí zaměstnanci z ekonomického úseku a ze střediska mechanizace, dá se tedy předpokládat, že projekt nezatíží společnost ani vysokými dodatečnými osobními náklady. Pokud by padlo rozhodnutí vyřešit projekt vznikem nového pracovního místa, nejednalo by se v tomto případě o celý pracovní úvazek, náklady na takového zaměstnance by se pohybovaly v rozmezí od 18 000 Kč do 22 000 Kč.

V případě využití interních zaměstnanců do této analýzy budou zahrnuty mzdové náklady – náklady na čas potřebný k realizaci projektu u pracovníků ekonomického úseku a vedoucího střediska mechanizace.

- ekonom, mzda 210 Kč/h + 71,00 Kč SZP = 271,00 Kč, odhad doby trvání činnosti je 40 hodin
- účetní, mzda 170 Kč/h + 57,50 Kč SZP = 227,50 Kč, odhad doby trvání činnosti je stanoven na 30 hodin

- vedoucí pracovník střediska mechanizace, mzda 180 Kč/h + 60,80 Kč SZP = 240,80 Kč, doba trvání činnosti je odhadnuta na 45 hodin

Celkové mzdové náklady projektu jsou vyčísleny na **28 501 Kč**.

10.3 Rizika projektu

Jako největší riziko projektu považují neochotu dotčených zaměstnanců spolupracovat při řešení tohoto projektu a nést zodpovědnost za předané informace. Pokud není na straně zaměstnanců zodpovědných za jednotlivé stavební zakázky a střediska finanční zainteresovanost za hospodářský výsledek těchto zakázek a hospodaření středisek, aktivita při řešení projektu bude z jejich strany spíše sporadická. Neochota spolupráce může nastat i na straně vedení společnosti, v případě, že jim dosavadní stav vyhovuje, nebude projekt realizovatelný.

Ačkoliv bylo avizováno, že při realizaci projektu je počítáno s minimálními náklady, časem se mohou objevit dodatečné finanční náklady. Průběh realizace může ukázat, že s interními pracovníky kvůli nedostatku času projekt nelze zvládnout, společnost bude muset přijmout nového zaměstnance, což v samotném důsledku zvýší mzdové náklady společnosti. Mohou se také projevit dodatečné náklady na informační systém, popř. další zaškolení zaměstnanců.

ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala projektem řízení nákladů ve středisku mechanizace ve stavební společnosti KKS, spol. s r. o. Cílem diplomové práce bylo analyzovat stávající řízení nákladů v daném středisku a navrhnout opatření směřující ke zlepšení nynějšího stavu v oblasti nákladového řízení v tomto středisku.

Diplomová práce sestává z teoretické, analytické a projektové části. Teoretická část si dala za cíl vytvoření literární rešerše z odborné literatury týkající se nákladů a jejich řízení.

Praktická část byla rozvržena do dvou částí, na část analytickou a na část projektovou. V analytické části došlo nejdříve k představení společnosti, zmíněna byla historie společnosti a charakterizováno odvětví, ve kterém podniká. Byly zde vyčísleny vybrané ekonomické ukazatele a majetková struktura společnosti. Následně pomocí horizontální a vertikální analýzy nákladů proběhlo hodnocení nejenom podniku, ale především střediska mechanizace. Cílem analytické části bylo pomocí analyzované stávající klasifikace nákladů a současného řízení nákladů v daném středisku zjistit nedostatky v procesu řízení nákladů, zjištěnými informacemi se následně zabývala projektová část diplomové práce. Jako základní nedostatek v oblasti řízení nákladů byl specifikován vysoký podíl nepřeučtovaných režijních nákladů na celkových nákladech střediska mechanizace.

Projektová část si dala za cíl navrhnout řešení na odstranění nedostatků v procesu řízení nákladů v daném středisku zjištěných v analytické části práce, což v samotném závěru povede k úspoře nákladů nejen ve středisku mechanizace, ale i v celé stavební společnosti.

Jedním z navrhovaných řešení byla přesnější alokace režijních nákladů na jednice stavebních strojů a mechanismů, čímž dojde ke snížení objemu nepřeučtovaných režijních nákladů v daném středisku a transparentnějšímu přiřazování těchto nákladů na stavební zakázky, se kterými účelově souvisí. Dalším návrhem bylo snížení nákladů na nevyužitou kapacitu konkrétního stroje pronájemem externí společnosti, zvláště v obdobích, kdy stroj není plně využit společností na vlastních zakázkách. Jako třetí možnost úspory nákladů bylo navrženo prodeje staršího nákladního vozidla a pronajímání si stroje se stejnými užitnými vlastnostmi. Všechny tři navržené varianty vedly v konečném důsledku k úspoře nákladů.

V závěru práce byly posouzeny náklady projektu, zobrazen jeho časový harmonogram a byla také nastíněna možná rizika týkající se daného projektu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BHIMANI, Alnoor. *Management and cost accounting*. Sixth edition. New York: Pearson, 2015, 889 s. ISBN 978-1-292-06346-1.

Bouška, Michael a Adam Kotrbatý, 2020. *Stavařům chybí lidé i materiál a s projekty jsou ve skluzu*. IHNED.cz. [online] 7. 4. 2020 [cit. 2020-04-11]. Dostupné z <https://archiv.ihned.cz/c1-66747150-stavarum-chybi-lide-i-material-a-jsou-ve-skluzu-nejvetsi-potize-zpusobil-vypadek-pracovniku-ze-slovenska>

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control - a strategic guide*. Vyd. 1. české. Přeložil Jaroslav WAGNER, přeložil Ondřej MATYÁŠ, přeložil Michal MENŠÍK. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.

DUŠEK, Jiří. *Vnitropodnikové účetnictví: praktický návod s podklady na jeho zavedení*. Praha: Grada Publishing, 2019. Účetnictví a daně (Grada), 134 s. ISBN 978-80-271-2544-9.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI, 2005, 263 s. ISBN 80-7357-084-x.

HORNGREN, Charles T., Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th ed. Upper Saddle River, NJ.: Pearson/Prentice Hall, c2012, 892 s. ISBN 978-0-13-210917-8.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně (Grada), 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

Kalkulační systém [online]. © 2009 [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: <http://www.ucetnictvi.studentske.cz/>

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.

KŮDELÍKOVÁ, Daniela, 2018. *Účetní a daňová specifika ve stavebnictví* (Bakalářská práce) Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. C. H. Beck pro praxi, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

MAJDŮCHOVÁ, Helena. *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava: Wolters Kluwer SR s. r. o. 2018, 422 s. ISBN 978-80-8168-806-5.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Rozpočtování stavebních prací (vnitřní směrnice) společnosti KKS, spol. s r. o.

SLAVÍK, Jakub. *Finanční průvodce nefinančního manažera: jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha: Grada, 2013, s. 175 ISBN 978-80-247-4593-0.

Stavebnictví v kostce. Praha: SPS, 2017, 74 s. ISBN 978-80-7369-737-2.

Stavebnictví v kostce. Praha: SPS, 2018, 64 s. ISBN 978-80-7369-794-5.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2006. Beckovy ekonomické učebnice, 475 s. ISBN 80-7179-892-4.

Zákony II/2020: sborník úplných znění zákonů občanského, správního a trestního práva a souvisejících předpisů k 1. 1. 2020. Český Těšín: Poradce, 2020. ISSN 1802-8276.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	Hrubý domácí produkt
KJ	Kalkulační jednice
NV	Nedokončená výroba
Oprav.	Opravné
Pohl.	Pohledávky
PHM	Pohonné hmoty
ROA	Rentabilita celkového kapitálu
ROS	Rentabilita tržeb
RTS	Ceník stavebních prací
Sb.	Sbírka
Spol.	Společnost
S r. o.	S ručením omezeným
THP	Technicko – hospodářský pracovník
URS	Ceník stavebních prací
VH	Výsledek hospodaření
Záv. čin.	Závislá činnost
ZC	Zůstatková cena
Zdrav.	Zdravotní

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Průběh nákladů podnikatelským procesem (vlastní zpracování dle Krále 2018, s. 76)	22
Obrázek 2: Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2016 - 2018 v tis. Kč (vlastní zpracování dle Interního zdroje)	45
Obrázek 3: Výkaz zisku a ztrát konkrétní stavební zakázky společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2018 (vlastní zpracování dle Interního zdroje)	56
Obrázek 4: Procentuální podíl vybraných nákladů ve středisku mechanizace (vlastní zpracování dle Interního zdroje)	58
Obrázek 5: Grafické vyjádření výše nepřeučtovaných režijních nákladů střediska mechanizace v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování)	63
Obrázek 6: Fixní a variabilní podíl režijních nákladů střediska mechanizace (vlastní zpracování)	72

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vybrané ekonomické ukazatele v letech 2013 - 2018 v tis. Kč (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o.).....	40
Tabulka 2: Majetková struktura v letech 2013 - 2018 (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti).....	40
Tabulka 3: Rentabilita celkového kapitálu v letech 2014 - 2018 v procentech (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti)	41
Tabulka 4: Rentabilita tržeb v letech 2014 - 2018 v procentech (vlastní zpracování dle Výroční zprávy společnosti).....	41
Tabulka 5: Struktura výnosů společnosti KKS, spol. s r. o. (upraveno dle Výkazů zisku a ztrát 2016 - 2018)	42
Tabulka 6: Vertikální a horizontální analýza výnosů společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Výkazů zisku a ztrát 2016 - 2018)	42
Tabulka 7: Struktura nákladů společnosti KKS, spol. s r. o. (upraveno dle Výkazu zisků a ztrát 2016 - 2018)	43
Tabulka 8: Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Výkazů zisku a ztrát 2016 - 2018)	44
Tabulka 9: Výsledky hospodaření společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování dle Výkazů zisku a ztrát)	45
Tabulka 10: Přehled jednotlivých nákladových položek společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle hlavní knihy)	52
Tabulka 11: Přehled jednotlivých analytických nákladových účtů vybraného syntetického účtu (vlastní zpracování dle hlavní knihy 2018).....	54
Tabulka 12: Rozčlenění jednotlivých středisek společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	57
Tabulka 13: Přehled nákladových položek střediska 30000 – mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o. (vlastní zpracování dle Interního zdroje)	57
Tabulka 14: Struktura nákladů střediska mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2018 (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	59
Tabulka 15: Rozdělení nákladů ve společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	62
Tabulka 16: Režijní náklady společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	62

Tabulka 17: Nepřeúčtované režijní náklady střediska mechanizace v letech 2016 - 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	63
Tabulka 18: Struktura režijních a celkových nákladů střediska mechanizace společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2019 (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	66
Tabulka 19: Struktura nákladového účtu spotřebované nákupy střediska mechanizace (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	67
Tabulka 20: Přesnější alokace spotřebovaných nákupů (vlastní zpracování).....	68
Tabulka 21: Struktura nákladového účtu služby střediska mechanizace (vlastní zpracování dle Interního zdroje).....	69
Tabulka 22: Fixní a variabilní složka služeb (vlastní zpracování)	70
Tabulka 23: Struktura osobních nákladů (vlastní zpracování dle Interního zdroje)...	70
Tabulka 24: Nové rozdělení osobních nákladů (vlastní zpracování).....	71
Tabulka 25: Podíl fixní a variabilní složky režijních nákladů (vlastní zpracování) ...	71
Tabulka 26: Nové rozdělení režijních a celkových nákladů střediska mechanizace (vlastní zpracování)	72
Tabulka 27: Varianta č. 1 – samostatná vnitro sazba za stroj a řidiče (vlastní zpracování)	74
Tabulka 28: Varianta č. 2 – kompletní vnitro sazba za stroj včetně řidiče (vlastní zpracování)	75
Tabulka 29: Varianta č. 3 – kompletní vnitro sazba včetně pronájmu řidiče (vlastní zpracování)	75
Tabulka 30: Podklad pro vnitro fakturaci stroje KOMATSU na stavební zakázky v roce 2019 (vlastní zpracování)	78
Tabulka 31: Výkaz zisku a ztráty střediska KOMATSU 30133 (vlastní zpracování)	79
Tabulka 32: Podklad pro interní a externí fakturaci stroje KOMATSU v roce 2019 (vlastní zpracování)	80
Tabulka 33: Výkaz zisku a ztráty střediska 30133 KOMATSU včetně externích výnosů (vlastní zpracování).....	81
Tabulka 34: Konečný výkaz zisku a ztráty stroje KOMATSU (vlastní zpracování) .	82
Tabulka 35: Výkaz zisku a ztráty střediska Tatra 2Z7 7509 za rok 2019 (vlastní zpracování)	83
Tabulka 36: Vyčíslení nákladů u pronajaté Tetry T 815 (vlastní zpracování)	84

Tabulka 37: Srovnání nákladů na vlastní a pronajaté vozidlo (vlastní zpracování) ...84
Tabulka 38: Časový plán realizace projektu (vlastní zpracování)87

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P1 Kalkulace zakázky Mobelix

PŘÍLOHA P I: KALKULACE ZAKÁZKY MOBELIX

134 - 2019 MOBELIX

materiál vč. dopravy	2 720 000,00 Kč
aco drain	150 000,00 Kč
VRN	350 000,00 Kč
pažení	
skládky	533 164,00 Kč
subdodávky	4 094 000,00 Kč
	7 847 164,00 Kč

	počet	měsíce	sazba		
Tbagr 3600m3	1	4,00	150 000,00 Kč	600 000,00 Kč	836
tatra odvozy ornice 762 m3 500m	109		600,00 Kč	65 400,00 Kč	
tatra odvozy 722 m3 12 km	103		1 000,00 Kč	103 000,00 Kč	
tatra odvozy 532 m3 12 km	76		1 000,00 Kč	76 000,00 Kč	
tatra odvozy 1508 m3 12 km	215		1 000,00 Kč	215 000,00 Kč	
tatra, ruka, iveco, jeřáb	1	1,00	110 000,00 Kč	110 000,00 Kč	209
válec	1	2,00	90 000,00 Kč	180 000,00 Kč	
UNC	1	2,00	110 000,00 Kč	220 000,00 Kč	418
drobná mechanizace				40 000,00 Kč	
				1 609 400,00 Kč	

dělníci	6	4,00	50 000,00 Kč	1 200 000,00 Kč	5016
				1 200 000,00 Kč	
				Celkem normo- din:	6479
				Program Nh:	3730
stavitel	1	5,00	60 000,00 Kč	300 000,00 Kč	
příprava	0,5	5,00	50 000,00 Kč	125 000,00 Kč	
			3,37%	425 000,00 Kč	

nákladová cena	10 656 564,00 Kč
cena s výrobní reží	11 081 564,00 Kč
režie správní	11,00% 1 172 222,04 Kč
cena s režiemi	12,65% 12 253 786,04 Kč
zisk	3,00% 367 613,58 Kč
nabídková cena	15,57% 12 621 399,62 Kč

Předpoklad

subdodávky

15,57%

Živice		1 890 000,00 Kč	2 184 226 Kč
VO + napájení značky SO 3.1 a SO 3.2	734 000,00 Kč	1 170 000,00 Kč	848 265 Kč
SO 08 - OCHRÁNĚNÍ VN A TRAKČNÍHO VEDENÍ	206 000,00 Kč		238 069 Kč
SO 09.1 Přeložka VO	68 000,00 Kč		78 586 Kč
SO 09.2 - Přeložka stávajícího stoužáru venkovního osvětlení zásobovacího dvora	59 000,00 Kč		68 185 Kč
SO 09.3 Ochránění NN	51 000,00 Kč		58 939 Kč
SO 10 - OCHRÁNĚNÍ SLABOPROUD sadovky	52 000,00 Kč	543 000,00 Kč	627 531 Kč
DIO		362 000,00 Kč	418 354 Kč
SITEL		103 000,00 Kč	119 035 Kč
výztuž		26 000,00 Kč	30 048 Kč
celkem		4 094 000,00 Kč	4 731 333 Kč

skládkovné

zemina, výkopek	2132	t	213 200,00 Kč	100,00	kč/t
zemina, výkopek	1508	m3	301 600,00 Kč	200,00	kč/m3
suť - kamenivo	178	t	17 800,00 Kč	100,00	kč/t
suť - asfalt	2	t	564,00 Kč	282,00	kč/t
celkem	0,00		533 164,00 Kč		