

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zakázková výroba ve vybraném stavebním podniku

Contract Production in the Selected Building Company

Student: Bc. Jana Dedková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Dedková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Zakázková výroba ve vybraném stavebním podniku**
Contract Production in the Selected Building Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Plány a rozpočtovnictví
3. Náklady a kalkulace
4. Analýza vybraných zakázek, návrhy a doporučení
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Paločová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 4, 5 a 6 jsem samostatně vložila, přílohu č. 3 jsem samostatně vypracovala.“

V Ostravě dne 25. 4. 2014

.....*Jana Dedková*.....

jméno a příjmení studenta

Obsah

1. Úvod.....	6
2. Plány a rozpočty	8
2.1. Plány, rozpočty a jejich význam.....	8
2.2. Vnitropodnikové plánování	9
2.2.1. Operativní plánování.....	9
2.2.2. Hlavní typy operativních plánů.....	11
2.2.3. Mimořádné plány	12
2.3. Rozpočty a rozpočetnictví	12
2.3.1. Rozpočet účetní jednotky.....	13
2.3.2 Hlavní úkol rozpočtů.....	13
2.3.3. Funkce rozpočtů.....	13
2.3.4 Formy rozpočtů	14
2.3.5. Typy rozpočtů	16
2.3.6. Vztah krátkodobých a dlouhodobých rozpočtů	17
2.2.7. Postavení rozpočtů	17
2.4. Sestavování rozpočtů	18
2.4.1. Prvotní údaje pro sestavení rozpočtů	18
2.4.2. Proces sestavování rozpočtu	18
2.4.3. Tvorba systému plánů a rozpočtů účetní jednotky jako celku	19
2. 5. Rozpočtová výsledovka.....	19
2.5.1. Základní etapy sestavování rozpočtové výsledovky.....	20
2.6. Rozpočtová rozvaha	20
2.7. Rozpočet peněžních toků.....	21
2.8. Kontrola plnění rozpočtů	21
2.8.1. Typy odchylek	22
3. Náklady a kalkulace	24

3.1. Pojem náklady	24
3.2. Členění nákladů	24
3.2.1. Druhové členění nákladů	24
3.2.2. Účelové členění nákladů	25
3.2.3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	26
3.2.4. Kalkulační členění nákladů (přímé a nepřímé náklady)	27
3.2.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	28
3.3. Kalkulace	30
3.3.1. Pojem kalkulace	30
3.3.2. Úkol kalkulace	30
3.3.3. Předmět kalkulace	31
3.3.4. Rozvrhová základna.....	32
3.3.5. Kalkulační systém	33
3.3.6. Kalkulace plných a variabilních nákladů.....	37
3.3.7. Kalkulace ceny.....	38
3.3.8. Kalkulační vzorec a typový kalkulační vzorec	39
3.3.9. Metody kalkulace.....	41
4. Analýza vybraných zakázek, návrhy a doporučení	47
4.1. Charakteristika společnosti Delta, s.r.o.	47
4.1.1. Přehled zakázek společnosti Delta, s.r.o. za rok 2013	49
4.2. Výběrové řízení u společnosti Delta, s.r.o.	52
4.3. Úspěšná zakázka.....	53
4.3.1. Požadavky na zakázku	53
4.3.2. Zadávací dokumentace k zakázce zateplení mateřské školky	54
4.3.3. Cenová nabídka.....	55
4.3.4. Smluvní podmínky k rekonstrukci mateřské školky.....	58
4.3.5. Změna ceny původní zakázky.....	60

4.3.6. Výsledný rozpočet	63
4.3.7. Účtování úspěšné zakázky	64
4.3.8. Závěr úspěšné zakázky	65
4.4. Neúspěšná zakázka	66
4.4.1. Požadavky na zakázku	68
4.4.2. Zadávací dokumentace.....	68
4.4.3. Smluvní podmínky.....	69
4.4.4. Cenová nabídka.....	70
4.4.5. Závěr neúspěšné zakázky.....	71
4.4.6. Návrhy a doporučení.....	72
5. Závěr.....	76
6. Seznam použité literatury.....	77
7. Seznam zkratk	79

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

1. Úvod

Tématem této diplomové práce je zakázková výroba v oblasti stavebního průmyslu. Především pak sestavení plánovaných a výsledných rozpočtů.

Stavebnictví je v České republice velmi významným odvětvím. Z dlouhodobého hlediska má toto odvětví velice dobrou perspektivu. Stavebnictví se nejlépe dařilo v letech 2006 – 2008 a to jak u celkového objemu veškeré produkce, tak i u tempa růstu. Důsledkem hospodářské krize došlo v posledních letech k útlumu stavební činnosti, především pak soukromých staveb. Pozvolna ovšem dochází k opětovnému zvyšování. Co se týká zaměstnanosti, je to složitější. Podíl pracujících lidí v tomto oboru se pohybuje kolem 10 %. Mladí lidé nemají zájem o tento obor a tak má stavebnictví nedostatek kvalitních řemeslníků.

Vybraná společnost získává řadu svých zakázek prostřednictvím výběrových řízení, kterých se často účastní. Pro diplomovou práci byly vybrány dva podobné projekty, které byly také součástí veřejných zakázek. U obou se jednalo o zateplení budovy a výměnu oken. S jedním projektem byla společnost u výběru úspěšná, s druhým nikoliv.

Stavební společnost bude v diplomové práci označována jako Delta. Jedná se o společnost s ručením omezeným a na českém trhu je již od roku 1991. Její hlavní činností je poskytování služeb v oblasti stavebnictví. Mimo to ovšem nabízí také klempířské a zámečnické práce, autodopravu nebo mechanizaci. Jedná se o společnost, která v oblasti stavebnictví získala díky své kvalitní práci dobré jméno, a její stavby získaly celou řadu ocenění. Diplomová práce je zpracována z podkladů stavební společnosti Delta, s.r.o., která sídlí ve Zlínském kraji.

Cílem této diplomové práce je definování plánů a rozpočtů, které jsou pro stavební společnost Delta, s.r.o. stěžejní. Dalším cílem je popsání nákladů a jejich členění, které je důležité pro sestavení správné kalkulace. Aby mohla být kalkulace sestavena, musí k tomu být použita správná metoda. Seznámení s různými metodami sestavení kalkulace je dalším záměrem závěrečné práce. Dále pak popis a analýza vybraných stavebních projektů, které byly součástí veřejných zakázek a jejich zhodnocení.

Diplomová práce se skládá ze tří základních částí. První část je věnována teorii plánů a rozpočtů, které jsou základem pro sestavení kvalitní kalkulace. Další část se zabývá náklady a kalkulacemi, jejich členěním a metodami sestavení. Třetí, a poslední část diplomové práce je věnována vybraným zakázkám, analýze a návrhům řešení.

V diplomové práci jsou použity metody, které vycházejí z uvedených cílů práce. Základním východiskem diplomové práce je teoretické vymezení základních pojmů. Teoretická analýza je východiskem pro vymezení dané problematiky a nalezení možných řešení. Další metodou, která je v diplomové práci použita, je metoda praktické aplikace, která je použita ve čtvrté kapitole při zpracování rozpočtů.

Vlastní názory, závěry, návrhy a komentáře jsou v diplomové práci zvýrazněny kurzívou.

2. Plány a rozpočty

Tato část diplomové práce bude věnována plánům, rozpočtům, jejich významu pro účetní jednotku, funkcím, způsobům sestavování apod.

2.1. Plány, rozpočty a jejich význam

Účetní jednotka si stanovuje cíle své hospodářské politiky. Jako příklad je možné uvést maximalizaci zisku, ovládnutí trhu či jiné cíle. Ty jsou pak rozpracovány do plánů firem a dále jsou konkretizovány do rozpočtů. Rozpočet se dá chápat jako finanční dokument, který je připravený a schválený před určitým obdobím, na které je definován. Časovým horizontem, na který se rozpočty sestavují, bývá nejčastěji kalendářní rok.

Sestavování rozpočtů, tzv. rozpočtování, je proces, který navazuje na vymezené věcné úkoly účetní jednotky a vnitropodnikových útvarů. Lze tedy říci, že rozpočet je například stanovení nákladů na čas a objem aktivity firmy a také jeho vnitropodnikových útvarů. [2]

Tvořit rozpočty je opravdu důležité. Existuje hned několik důvodů proč tomu tak je. Hlavním z nich je, že dochází ke zpřesňování plánování prováděných operací, které se uskutečňují vně i uvnitř účetní jednotky. Díky nim je možné koordinovat činnosti různých firemních útvarů a zabezpečit harmonické proporce v jejich činnosti. Rozpočty také napomáhají vytvářet předpoklady pro objektivní hodnocení výkonu vedoucího pracovníka. Dalším důvodem, proč rozpočty sestavovat je, že napomáhají motivovat vedoucí pracovníky k dosahování firemních cílů tím, že se soustava odměňování naváže na plnění rozpočtů a hospodářských výsledků řízených útvarů. V neposlední řadě rozpočty pomáhají vedoucím pracovníkům řídit a kontrolovat činnosti, za které nesou odpovědnost.

Hlavním cílem systému plánů a rozpočtů je zefektivnit rozhodovací proces. Takticky orientovaný systém firemních plánů a rozpočtů má celou řadu velice důležitých úkolů. Jedním z předních důvodů je konkretizovat cíle účetní jednotky, které jsou formulované firemními politikami do formy kvantifikovaných výstupů, které podávají informace o cílech a prostředcích, které byly k jejich dosažení použity v podrobnějším členění na dílčí firemní aktivity a činnosti. Zejména pak z hlediska jejich dopadu na hlavní výdělečnou činnost účetní jednotky a v časových intervalech běžného podnikatelského cyklu.

Cílem plánů a rozpočtů rozhodně není stanovení kritérií, která musí být v předem stanoveném termínu dodržena či splněna za každou cenu. [2]

Plány a rozpočty jsou v účetní jednotce velice důležitou součástí. Pomáhají totiž stanovit:

- na jakou dobu či množství výkonu stačí firemní kapacita,
- jaká je představa o budoucích investicích, kolik je nutné vydělat, aby se mohla určitá suma investovat,
- jak velkou část nákladů lze vynaložit, aniž by se firma dostala do nepříznivých finančních podmínek,
- jaké jsou cíle účetní jednotky do budoucna a zda je bude možné realizovat za stávajících podmínek, atp.

Zatímco pojem plánování je dosti široký, co se týče vymezení cílů účetní jednotky v jejich jednotlivých oblastech činnosti, rozpočty mají konkrétnější podobu. [2]

2.2. Vnitropodnikové plánování

Vnitropodnikové plánování je možné rozdělit na dvě složky. První složka je plánování hmotných a energetických toků, které jsou často označovány jako „operativní plánování výroby“. Druhá složka je zaměřena na plánování finančních aspektů těchto hmotných a energetických toků. V podnicích to lze často nalézt pod pojmem „plánování nákladů“. Tímto označením se většinou rozumí plánování přímých nákladů na výrobu. [16]

2.2.1. Operativní plánování

Operativní plánování výroby vychází z celkového plánu účetní jednotky. Tento plán přímo navazuje na firemní plán výroby, který obsahuje celkové údaje o výrobě. Operativní plánování se má zabývat především otázkou plánování výrobních úkolů v čase a v jejich obsahu.

Plánování v čase bývá často označováno jako lhůtové plánování, plánování obsahové stránky se pak nazývá rozpis plánu výrobních úkolů v množství a v hodnotě. S tímto pojmem jsou spojovány také tzv. typové soustavy operativního plánování. Jedná se zejména o:

- a) zakázkové plánování,
- b) předstihové plánování,
- c) skladové plánování,
- d) souborové plánování,
- e) kompletové plánování,

- f) plánování rozpracovanosti,
- g) dávkové plánování,
- h) odváděcí plánování. [16]

ad a) Zakázkové plánování

Jedná se o plánování kusové neopakované výroby. Každá jednotlivá zakázka se musí připravit samostatně pro výrobu. Je možné říci, že v tomto případě je operativní plánování nejméně přesné a počítá se s univerzálními stroji a s vysokou kvalifikací dělníků a mistrů.

ad b) Předstihové plánování

V tomto případě se jedná o plánování výroby, která není zcela individuální a vyrábí se ucelené série výrobků. Každá série je jiná a každá z nich musí být předem připravena. To znamená, že musí být vypracovány dokonalé podklady pro její výrobu. Jelikož se série vyrábí každá různou dobu, je jejich výroba časově náročná. Je proto nutné sestavit předstih pro každou sérii zvlášť. Tento předstih vyjadřuje nutnou dobu předvýrobní přípravy všeho druhu. Přitom musí platit, že příprava nesmí být příliš pracná.

ad c) Skladové plánování

V případě, že je výroba taková, že existuje možnost využít ve všech finálních výrobcích unifikované a normalizované součásti, je možné tyto součásti vyrábět na sklad v pravidelných množstvích. Tedy pokud je výroba a odbyt také pravidelný. Nebo se vyrábějí v nepravidelných množstvích. To nastává v případě, že je výroba i odbyt nepravidelný. Pak je signálem k výrobě na sklad pokles pod minimální skladovatelnou zásobu. Na skladě je nutné udržovat určitou pojistnou zásobu pro případ možných poruch.

ad d) Souborové plánování

Aby bylo možné tuto metodu použít, je nutné mít základ ve formě podrobného technologického postupu a délky průběžné doby výroby. V případě, že je u součástí a smontovaných dílů tato podobnost, je možné je seskupit do souborů. Tím se docílí snížení počtu plánovaných položek.

ad e) Kompletové plánování

Kompletové plánování je často také označováno za plánování číselné. Konečné výrobky se v tomto systému označí pořadovým číslem. Stejnými čísly se označí všechny součásti každého finálního výrobku. Dané součásti pak vytvoří komplet k danému výrobku. Takto vzniklé komplety jsou pak předmětem plánování. Velkou výhodou je jednodušší výpočet vytížení výrobních kapacit. Výpočet je založený na souborech a ne na součástech. [16]

ad f) Plánování rozpracovanosti

Plánování rozpracovanosti se nejčastěji využívá u pravidelné sériové výroby. Je zde pravidelné zadávání do výroby a zajištěná plynulá komplementace montáže. V operativním plánu je tak možné stanovit jako základní veličinu normovanou zásobu rozpracované výroby, jež je stále kontrolována. Očekává se zde pravidelný rytmus výroby, stanovení velikosti dodávky a stanovení průběžné doby výrobní dávky. Pak je teprve možné určit normativ výrobní a skladové zásoby rozpracovanosti, které pak může být základ této metody.

ad g) Dávkové plánování

V případě, že je výroba pravidelná a vyrábí se stále stejné výrobky v pravidelných sériích, je možné sestavit trvalý plán. Ten je založen na podrobném naplánování všech parametrů výrobní dávky. Vyhotovený plán je pak vhodné přepočítat, neboť platí po dlouhé nebo delší časové období.

ad h) Odváděcí plánování

Jedná se o systém, který je určený pro hromadnou výrobu v linkách, tedy pro výrobu s nejvyšším stupněm homogenity. Výrobní program musí být zcela neměnný, tedy stabilní a nesmí se měnit ani sortiment výroby. Tato metoda plánování vyžaduje předem vypočítat takt a rytmus výroby, jakož i normativ rozpracovaných výrobků na lince. [16]

2.2.2. Hlavní typy operativních plánů

Obecně se rozlišují dva typy operativních plánů. Jedná se o plány jednorázové a plány trvalé neboli permanentní.

a) Plány jednorázové

Jedná se o naplánování takových akcí, které proběhnou pouze jednou a v budoucnu se už opakovat nebudou. Mezi dva základní typy jednorázových plánů patří programy a projekty.

Program je jednorázový plán, který obsahuje velký počet různých činností. Může se týkat zavedení nového výrobku do výroby i prodeje, může se zabývat otevřením nové provozovny nebo změny původního účelu, pro který byla daná organizace založena.

Projekt ve velice podobný programu, ale má menší rozsah a není tak složitý. Projekt může být také součástí širšího programu, nebo může být zcela samostatným jednoduchým plánem. Za projekt se považuje například zařazení nového výrobku do stávající výrobní řady nebo přiřazení nějaké nové výhody již k existujícím výhodám pro zaměstnance. Většina projektů je spojena s tvorbou souvisejících rozpočtů. [16]

b) Permanentní plány

Permanentní plány jsou určeny především pro činnosti, které se pravidelně opakují a a mohou se používat tak dlouho, dokud není nutné je přepracovat. Tyto plány zefektivňují plánování, neboť usnadňují manažerské rozhodování. V odborné literatuře je možné nalézt rozdělení permanentních plánů na plány firemní politiky, standardní operační postupy a pravidla a regulativy.

Plány politiky účetní jednotky dávají zásadní směr toho, jak reagovat v určité situaci. Tento typ plánu musí obsahovat pravidla pro eventuální výjimky.

Standardní operační postupy jsou postupy nejrůznějšího druhu, od technologických, montážních postupů až po přesný postup při prodeji a servisu a účtování. Některé účetní jednotky dokonce mají manuály standardních operačních postupů o rozsahu až stovek stran. Jsou tedy vypracované do nejmenších detailů.

Pravidla a regulativy jsou nejužší permanentní plány. Přesně popisují, jak mají být určité činnosti prováděny. Je možné o nich říci, že nahrazují rozhodování v situacích nejnižší úrovně. Jsou totiž samy o sobě rozhodnutím, tj. příkazem či zákazem. Pravidla a regulativy však mohou být také problematické. A to v případě, že jsou přebytnými nebo jsou-li zbytečně nepružné. Je tedy možné o nich říci, že slouží jako náhražka za rozhodování. [16]

2.2.3. Mimořádné plány

Každá firma musí počítat s neočekávanými událostmi. Je proto nutné aby účetní jednotka sestavila speciální plány pro zvládnutí těchto situací. Tyto plány jsou označované jako nouzové nebo také mimořádné plány.

Vypracování těchto plánů spočívá v sestavení alternativních očekávaných průběhů činností, které je nutné provést v případě, kdy normální plán byl nečekaně narušen nebo se ukázal jako neproveditelný. [16]

2.3. Rozpočty a rozpočetnictví

Rozpočetnictví zahrnuje sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Je velice důležité správně sestavit kvalitní firemní rozpočet s bezprostředními vazbami na rozpočty jednotlivých vnitropodnikových středisek. To vyžaduje nejen koordinaci veškerých činností firmy, jako je marketing, logistika, výroba, distribuce či prodej, do jednoho celku, ale také vytvořit kvalitní podmínky pro ekonomicky racionální průběh zmíněných činností. Je tedy nutné propojit

system nástrojů hodnotového řízení s nástroji věcného a personálního řízení. Za systém nástrojů hodnotového řízení se považují kalkulace, rozpočty i vnitropodnikové ceny. [9]

2.3.1. Rozpočet účetní jednotky

Pokud se mluví o rozpočtech, je nutné se zmínit o firemním rozpočtu, který kvantifikuje očekávaný budoucí výsledek hospodaření v rozpočtové výsledovce, změnu peněžních toků v rozpočtu peněžních toků a finanční pozici v rozpočtové rozvaze. Firemní rozpočet poskytuje konečné výsledky na všech úrovních vnitropodnikových řízení. Jinak řečeno, podává informace o dílčích rozpočtech jednotlivých středisek. [5]

2.3.2 Hlavní úkol rozpočtů

Hlavním úkolem rozpočtů je vyjádřit vývoj budoucích hodnotových veličin, jako jsou náklady, výnosy, zisk, a to v peněžních jednotkách:

- pro stanovené období,
- pro daný objem a strukturu činností,
- pro celou účetní jednotku nebo pro konkrétní hierarchicky nižší úroveň řízení, tedy pro středisko,
- při předpokládaných změnách v procesu tvorby výkonů a v procesu prodeje výkonů zákazníkům. [5]

2.3.3. Funkce rozpočtů

Rozpočty sami o sobě mají celou řadu funkcí. Jedná se o funkce:

- plánovací,
- koordinační,
- motivační,
- kontrolní,
- a měření výkonnosti.

Plánovací funkce znamená, že rozpočty stanovují cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období. Koordinační funkce nám zase říká, že rozpočty koordinují činnost středisek uvnitř účetní jednotky v návaznosti na vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti na organizační a ekonomickou strukturou firmy. Díky motivační funkci se firma snaží své pracovníky středisek co nejlépe motivovat k dosažení dílčích úkolů, které jsou stanoveny

rozpočtem v souladu s cíli účetní jednotky. Pomocí kontrolní funkce se sleduje skutečný vývoj hodnotových veličin. Tyto veličiny se pak porovnají s jejich výší, které byly stanoveny rozpočtem. Poslední funkcí je funkce měření výkonnosti. Díky této funkci je možné měřit výsledek činnosti středisek, tedy řídicích pracovníků. [5]

2.3.4 Formy rozpočtů

U rozpočtů se rozlišuje několik forem. Jedná se o rozpočty pevné nebo variabilní, rozpočty od nulového základu, rozpočty klouzavé nebo časově vymezené, rozpočty sestavené na dílčí aktivitu nebo rozpočet celkové činnosti, rozpočet limitní nebo nelimitovaný apod.

a) Rozpočty pevné nebo variabilní

Pevný rozpočet stanovuje náklady na určitou aktivu bez ohledu na to, zda se jedná o náklady variabilní nebo fixní. Často představují také limity výdajů, které nelze překročit. Pevný rozpočet se použije tam, kde je velice těžké rozlišit mezi fixními a variabilními náklady nebo kde je toto rozlišení dosti nákladné. [2]

Variantní rozpočty jsou zpracované pro různé varianty budoucího vývoje účetní jednotky. Respektují závislost žádoucích kritérií na různé úrovni rozpočtovaných nezávislých proměnných. Neustále jsou však vnímány spíše jako progresivní forma rozpočtování pouze režijních nákladů, zejména v souvislosti se stupněm využití kapacity. Stále více se však objevují i u jiných typů rozpočtů, jak u operativních, tak i taktických či strategických. [9]

b) Rozpočet od nulového základu

Rozpočet od nulového základu, jinak rozpočet od nuly, nebere vůbec v úvahu, co se stalo v minulosti, ale hodnotí pouze plánované aktivity znovu, v nových podmínkách. Tato metoda je vlastně nástrojem jakési hospodárnosti, neboť pracovník, který zpracovává rozpočet, nevychází automaticky z toho, co bylo v minulosti a přidá něco navíc. Odpovědné osoby znovu vyhodnotí to, co je potřebné a nutné k vynaložení k naplnění plánů. [2]

Teprve z projednané a stanovené úrovně aktivit se pak odvozuje úroveň nutných nákladů. Jelikož součástí nového zjišťování je i ověřování poskytovaných výkonů, je aplikace toho postupu vhodná zejména u útvarů, které poskytují služby, či u útvarů, jejichž objem aktivity se výrazně mění v čase nebo u útvarů, které zajišťují nevýrobní činnost. Obecně je však možné říci, že rozpočet od nulového základu je hlavně orientován na strategické řízení režie. [9]

c) Rozpočty klouzavé nebo časově vymezené

Klouzavý rozpočet se sestavuje na celé období a dále pak na kratší časové úseky v tomto období. Vytvořené dílčí rozpočty plní funkci aktualizace celého rozpočtu. Na základě těchto dílčích rozpočtů se zpřesňují rozpočty pro další dílčí období.

Druhým typem je rozpočet na pevné období. Ten se sestavuje na celé období. Přitom nebere v úvahu změny, které by mohly nastat v jeho průběhu. Rozpočty na pevné období jsou dané pro různé varianty budoucího vývoje firmy. [9]

d) Rozpočty sestavené na dílčí aktivity nebo rozpočet celkové činnosti

Celkové rozpočty sestavují účetní jednotky pro jednotlivé položky, avšak pro celkovou činnost útvaru. Může se například jednat o stanovení celkové režie útvaru.

U rozpočtů dílčích aktivit se pak berou v úvahu náklady podle příčin jejich vzniku. Takové členění je mnohem přesnější. Rozpočty dílčích aktivit působí na rozhodování v oblasti sortimentu nebo slouží ke sledování příčin vzniku. Jedinou jejich nevýhodou je, že jsou časově dosti náročné. [2]

e) Rozpočet limitní nebo rozpočet nelimitovaný

Limitní rozpočty jsou běžným nástrojem, který ve své podstatě pomáhá stanovit úkol v oblasti nákladů, příp. výnosů. Limitní rozpočty by rozhodně neměly být překročeny. V případě, že by k překročení opravdu došlo, musí tato skutečnost projít procesem schvalování. Jedná se zejména o povolení zvýšení nebo změnu charakteru určité položky, nebo o změnu výdajů určitého charakteru, nebo o změnu limitu pro daný útvar.

Limitní výdaje mají své místo při stanovení výdajů na reprezentaci, u výdajů na vzdělávání, propagaci a u obdobných veličin. [2]

Nelimitní rozpočet (volný rozpočet) či jinak označovaný indikativní rozpočet se stanovuje na úrovni odhadovaných částek. V případě, že tento rozpočet nebude dodržen, není předmětem dalšího schvalování. Jde o rozpočty, jejichž výše, ať absolutní nebo relativní, je vázána na dosažení jiné významné veličiny, aniž by byla limitně omezena. Příkladem nelimitního rozpočtu může být vazba nákladů na reklamu nebo na vývoj výnosů z prodeje.

Nelimitní rozpočty dávají příslušnému manažerovi možnost zhodnotit daný problém a tím tak eliminovat nebezpečí, že např. úspora nákladů může firmu připravit o vyšší prospěch. [9]

2.3.5. Typy rozpočtů

Při stanovení svých cílů se dnes většina firmy zaměřuje zejména na zpracování taktických plánů a rozpočtů. Z časového hlediska je možné plány rozčlenit na strategické a operativní.

Vnitropodnikové útvary většinou sestavují podrobné rozpočty na jedno roční období, a to buď v měsíčním členění celého roku, nebo v měsíčním členění na první tři měsíce a čtvrtletním členění pro zbývajících devět měsíců. Čtvrtletní členění se v průběhu roku dále rozpracovává do jednotlivých měsíců v závislosti na vývoji podmínek vnějšího i vnitřního okolí.

V praxi se velice často porovnává původně sestavený celoroční rozpočet se skutečnými výkony, kterých bylo dosaženo v jednotlivých čtvrtletích a měsících. Mnohdy vznikají odchylky, které se klasifikují z hlediska jejich významnosti. Zkoumají se také jejich příčiny a stanovují se různá opatření, která mají vést k odstranění těchto odchylek. Je nutné, aby se ke kontrolním účelům používaly informace za měsíční období. Důležité je to zejména z praktického hlediska. [12]

a) Strategické rozpočty

Strategické plánování se týká dlouhodobého vývoje účetní jednotky a jejího okolí. Jedná se například o vývoj techniky, technologie a bere v úvahu také měnící se ekonomické prostředí. Sestavovat strategické plány má top-management spolu s finančním ředitelem účetní jednotky.

U dlouhodobých plánů a rozpočtů není možné jednoznačně určit časový horizont. Většinou se uvádí doba 3-5 let. Často záleží na potřebách a záměrech dané firmy. Tyto dokumenty jsou ovlivněny zejména živostností produktů, délkou podnikatelského cyklu a v neposlední řadě také stabilitou tržního prostředí v dané oblasti. Dlouhodobé plány se většinou zpracovávají ve vztahu k rozpočtům krátkodobým.

Nejdůležitější konkretizací dlouhodobých rozpočtů je ověření stanovených cílů z hlediska finanční přijatelnosti. Při dané kontrole je nutné se zaměřit zejména na to, zda podle plánů bude účetní jednotka dosahovat dlouhodobého zisku a zda dojde ke zhodnocení vloženého kapitálu. Dále je nutné se zaměřit na strukturu dlouhodobého kapitálu, solventnost a také likviditu. [9]

Některé rozpočty mohou být svým charakterem již dlouhodobé, a tak je nelze zpřesňovat prováděcími plány. Jde zejména o plánované investiční rozhodnutí nebo o plány

technického rozvoje. V důsledku dlouhodobých plánů vzniká velká část nákladů, proto mají tyto dlouhodobé plány velký význam pro řízení nákladů, především příčin jejich vzniku.

U menších účetních jednotek se lze setkat s tím, že se plány vůbec nepřipravují. Řízení firmy je pak omezeno pouze na sledování skutečného vývoje jednotlivých ukazatelů účetní jednotky. Opravdu zřídka mohou být plány sestavovány na konkrétní zakázky. [2]

b) Krátkodobé plány a rozpočty

Krátkodobé rozpočty jsou nejčastěji sestavovány na jeden kalendářní rok. V některých účetních jednotkách je možné tyto rozpočty sestavovat na hospodářský rok. Jde zejména o firmy se sezónními výkony. Krátkodobé rozpočty pak mohou být zpřesňovány na kratší období, jako čtvrtletí nebo měsíce. Tyto plány se označují jako operativní plány. [2]

2.3.6. Vztah krátkodobých a dlouhodobých rozpočtů

Krátkodobé rozpočty zajišťují uskutečnění dlouhodobých rozpočtů. Sestavení krátkodobých rozpočtů na roční období vyžaduje zejména podrobné rozpracování a konkretizaci dlouhodobých plánů a rozpočtů. Aby účetní jednotka mohla přežít v nestabilním a konkurenčně náročném prostředí, je důležité, aby měla úzce propojené strategické cíle s taktickým a operativním řízením. Krátkodobé plány a rozpočty umožňují posoudit, jak by se měly měnit podmínky v příštích letech a jaké opatření by měla daná firma přijmout jako reakci na měnící se současné podmínky. [5]

2.2.7. Postavení rozpočtů

Jestli jsou rozpočty opravdu účinné nebo jsou jen administrativně náročným nástrojem řízení, závisí nejen na použitých metodách sestavení rozpočtu, ale především na postavení v systému nástrojů řízení a na jeho motivačním působení na chování řídicích pracovníků.

Rozpočet je formální a neúčinný v případě, že vzniká jako „rozpis“ vrcholových finančních ukazatelů firmy, a to bez respektování vývoje rychle se měnících podmínek trhu a bez respektování ovlivnitelnosti úkolů, které jsou vytvořeny řídicími pracovníky na hierarchicky nižších úrovních řízení.

Účinný rozpočet je neoddělitelný od vlastního procesu řízení, především kvality používaných nástrojů řízení a metod sestavení rozpočtu, nebo třeba ve způsobu komunikace při sestavení rozpočtu, výběru kritérií pro hodnocení výsledků činnosti a nastavení motivačního systému. [5]

2.4. Sestavování rozpočtů

Sestavování plánů a rozpočtů patří k nejdůležitějším činnostem účetní jednotky. Při jejich sestavování vychází firma většinou z rozpočtů minulých období.

2.4.1. Prvotní údaje pro sestavení rozpočtů

Za hlavní údaje, ze kterých se vychází při sestavování rozpočtů, se považují skutečně dosažené úrovně režijních nákladů neboli skutečné objemy vztahových veličin. Tyto veličiny ovlivňují výši variabilních složek režie. Jedná se o zdroj, který je ovlivňován celou řadou okolností, stejně jako cenovými, organizačními i jinými vlivy, které se v budoucnosti nemusí znovu opakovat. Právě proto účetní jednotky při sestavování svých rozpočtů vycházejí z minulých období. Zpravidla se snaží tyto vlivy pomocí různých úprav eliminovat.

Ovšem i po eliminaci stejně zůstává celá řada problémů. Hlavním problémem tohoto přístupu je skutečnost, že konzervuje v minulosti dosaženou úroveň režijních nákladů i do nákladových úkolů v budoucnosti. To je také hlavním důvodem, proč se rozpočty uvádějí jako protiklad progresivního rozpočtování od nulového základu. [9]

2.4.2. Proces sestavování rozpočtu

Aby byl vytvořen kvalitní rozpočet, je nutné zavést vhodné postupy pro jeho sestavení. V účetní jednotce je nutné určit konkrétní pracovníky útvaru controllingu, jež pomáhají zodpovědným řídicím pracovníkům středisek s přípravou jejich rozpočtů. Na úrovni vrcholového řízení firmy by měl být určitě vytvořen tým pro sestavení rozpočtu. Členové tohoto týmu by měli být vrcholoví výkonní řídicí pracovníci, kteří zastupují hlavní oblasti činnosti účetní jednotky, a kteří tedy mají nejlepší informace. Za hlavní úkol se považuje to, aby rozpočty byly navrženy a následně sestaveny jako reálné a aby byly dostatečně koordinovány.

Pracovníci, kteří pracují v oddělení controllingu, při zpracování rozpočtů spolupracují s řídicími pracovníky jednotlivých středisek, zpracovávají postupy a metody sestavení rozpočtů, poskytují účetní informace o minulém vývoji, které mohou být při přípravě rozpočtů velice užitečné. [9]

Dále je důležité, aby byl rozpočet sestaven včas, tedy ve stanoveném termínu. Pracovníci metodicky řídí obsahovou strukturu rozpočtů, poskytují poradenství a také administrativní služby pro řídicí pracovníky středisek. [5]

2.4.3. Tvorba systému plánů a rozpočtů účetní jednotky jako celku

Hlavním smyslem plánů a rozpočtů je konkretizovat firemní cíle do formy kvantifikovatelných výstupů, podrobněji rozčlenit firemní aktivity na dílčí firemní aktivity a činnosti, a to z hlediska jejich dopadu na hlavní výdělečnou činnost v časových intervalech běžného firemního cyklu.

Na rozdíl od dlouhodobých plánů, které mají tendenci k systemizaci, takticky orientované plány a rozpočty je možné chápat jako prvky cílevědomě tvořeného systému s konkrétně stanovenou funkcí a strukturou, jež je vyjádřena řadou formalizovaných vazeb. Také jejich časový horizont je možné stanovit jednoznačněji než u strategických plánů. V zásadě je dán obrátkou firemního cyklu.

Je nutné říci, že základem celého systému jsou hodnotové cíle firmy. Ty jsou tvořeny základním společenstvím rozpočtů, které jsou vytvářeny rozpočtovou výsledovkou, rozpočtovou rozvahou a rozpočtem peněžních toků. [9]

2. 5. Rozpočtová výsledovka

Rozpočtová výsledovka je výchozím rozpočtem pro sestavení krátkodobých firemních plánů. Za základní rozpočtové kritérium se běžně považuje výsledek hospodařením. Výsledkem hospodaření může být buď zisk, nebo ztráta. Nejvýznamnější část rozpočtové výsledovky je tvořena rozpočtem zisku/ztráty z hlavní výdělečné činnosti. Jeho základ je představován rozpočtem výnosů, který je odvozený od plánu prodeje. A právě na něj navazují tři typy rozpočtů nákladů.

Jedná se o rozpočet jednicových nákladů, které jsou odvozeny z plánů výroby, a které využívají především informace o nákladové náročnosti výkonů. Druhým typem je rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu. Ten se odvozuje jednak z rozpočtů inovačních a servisních činností, a jednak z údajů o externích vztazích, jež se vážou na konkrétní druh výkonu. Posledním typem je rozpočet režijních nákladů. Zde se odděleně rozpočtují jejich fixní a variabilní složky.

Jak tedy vyplývá, základem rozpočtování je účelové členění nákladů, kombinované s členěním nákladů podle závislosti na objemu výkon. Nutné je také zdůraznit, že i bez ohledu na způsob členění nákladů se nejdříve sestavují dílčí rozpočty nákladů a výnosů. Teprve potom se sestavuje samotná výsledovka.

Rozpočtová výsledovka je tvořena následujícími samostatnými částmi:

- rozpočty nákladů a výnosů, které vycházejí z očekávaného prodeje fixních aktiv a finančních investic,
- rozpočty nákladů a výnosů, které vycházejí z předpokládaného prodeje dalších aktiv, jejich držení není nezbytné pro realizaci hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky,
- rozpočtem zúčtovaných nákladových a výnosových úroků, resp. ostatních nákladů a výnosů, jež souvisí s investičními a finančními činnostmi účetní jednotky,
- rozpočtem rozdělení zisku. [9]

2.5.1. Základní etapy sestavování rozpočtové výsledovky

Při sestavení rozpočtové výsledovky je nutné nejdříve vymezit konkrétní rozpočtové politiky účetní jednotky a základní směry vývoje jeho činnosti. Dále je nutné vymezit faktory, které mohou omezovat výkonnost účetní jednotky. Jakmile jsou tyto faktory vymezeny, následuje příprava rozpočtů výnosů z prodeje a stanoví se základní struktura rozpočtu nákladů.

První, výchozí etapa pro stanovení rozpočtové výsledovky zahrnuje přípravu rozpočtů středisek. Nutné je projednat návrh rozpočtu střediska s hierarchicky vyšším stupněm řízení. Následuje koordinace a přepracování rozpočtů středisek a jejich přijetí. Poslední etapa zahrnuje sestavení a schválení firemního rozpočtu a konečné schválení rozpočtů středisek. [5]

2.6. Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha se obvykle nesestavuje v tak podrobném členění jako výkaz rozvahy ve finančním účetnictví. Lze tedy říci, že manažerská rozvaha se liší od rozvahy finančního účetnictví svým obsahem a také strukturou. V jejích vymezených částech se tak velmi málo objevují rozpočtované obraty. Častěji se lze setkat se změnou stavu jednotlivých skupin aktiv či pasiv. To platí zejména o oběžných aktivech a krátkodobých závazcích.

U stálých aktiv a dlouhodobého kapitálu se však uvádí i podrobnější informace o potřebách jejich pořízení, tedy financování. Tyto údaje vycházejí především ze strategicky orientovaných investičních a kapitálových plánů a rozpočtů. Dále pak navazují na rozpočtovou rozvahu a na rozpočet peněžních toků z investičních aktiv a financování.

Co se týká obsahového odlišení, je většina požadavků na alternativní vymezení a ocenění aktiv, závazků a vlastního kapitálu výsledkem harmonizačních tlak na finanční účetnictví. Tyto aspekty se projevují především alternativním oceněním fixních aktiv, alternativním oceněním produktů firemní činnosti, alternativním zobrazením leasingových

transakcí a také obecně širší škálou aplikace tzv. hodnotového a ekonomického pojetí nákladů.

Pokud jde o strukturní odlišení, projevují se v manažerské rozvaze výraznější snahy o oddělení aktiv, závazků a také vlastního kapitálu, bezprostředně potřebných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky, od aktiv, závazků a vlastního kapitálu, jejichž stav a vývoj je výsledkem investičních a finančních aktiv. Kromě toho existují snahy o oddělení zdrojů financování, explicitně vyžadujících úhradu nákladů kapitálu, od zdrojů, které tuto úhradu nežadají. [9]

2.7. Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků plní především dvě základní funkce. Jde o nástroj, který se používá k řízení solventnosti a likvidity a zároveň slouží jako informační podklad řízení koordinačních vztahů mezi základními sférami, jež jsou zdrojem tvorby informačních prostředků a jejich racionálního rozdělení.

Informačním podkladem řízení solventnosti a likvidity jsou především dvě složky rozpočtu peněžních toků. Jedná se o rozpočet stálé potřeby financování a rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti firmy.

Rozpočet stálé potřeby financování kvalifikuje úroveň pracovního kapitálu. Propočet vychází z délky podnikatelského cyklu. Při tom se bere v úvahu počet dní obrátek zásob, délka průměrného obchodního úvěru poskytovaného odběratelům a délka průměrného obchodního úvěru, který je poskytován firmě dodavateli a obchodními věřiteli.

Rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti se na rozdíl od výkazu o peněžních tocích při rozpočtování zpracovává nejčastěji přímou metodou. Ve vazbě na celý systém vychází tento rozpočet za čtyř dílčích rozpočtů. Jde o rozpočet tržeb, rozpočet výdajů spojených s nákupem materiálu, rozpočet osobních nákladů a o rozpočet ostatních výdajů, zejména pak těch režijních. [9]

2.8. Kontrola plnění rozpočtů

Co rozhodně nesmí u plánů a rozpočtů chybět, je kontrola jejich splnění a analýza rozdílů či odchylek, mezi skutečně dosaženými výsledky a předem stanovenými rozpočty. Všeobecně platí, že je snadnější provádět kontrolu a vyhodnocení u krátkodobých, operativně sestavených rozpočtů. S delším časovým horizontem se komplikuje nejen přesné stanovení vzniklých odchylek, ale také příčina odchylky a odpovědnost za ni.

U hlavního firemního rozpočtu má operativní kontrola největší význam především u rozpočtu peněžních toků. Může ovšem dojít k problémům s likviditou. V takovém případě se provádí kontrola příjmů a výdajů podle potřeby. Někdy i denně. Tato kontrola pak plynule navazuje na systém krátkodobého klouzavého rozpočtování.

Výsledovka, resp. vývoj nákladů, výnosů a zisku, podléhá kontrole měsíčně nebo čtvrtletně. Rozvaha je pak kontrolována čtvrtletně nebo pololetně.

Při zjišťování odchylek se skutečně dosahované veličiny porovnávají se třemi typy rozpočtů. Jedná se o absolutní rozpočet, rozpočet lineárně přepočtený na skutečný objem aktivit a variantně přepočtený rozpočet.

Bude-li prováděna kontrola ve vztahu k absolutnímu rozpočtu, nejčastěji se používá u veličin, které nemají vztah k měřitelnému objemu aktivit, či u obtížně kvantifikovatelných aktivit. Jako příklad je možné uvést kontrolu rozpočtu režijních nákladů řídicích a správních útvarů.

Význam porovnávat skutečnost s rozpočtem lineárně přepočteným na skutečný objem aktivit, má zejména ve dvou případech. V případě, že hodnocená veličina bezprostředně souvisí s růstem nebo poklesem výkonů (jde například o variabilní režii ve vztahu k objemu vyrobených výrobků) a hlavním smyslem kontroly je vyjádřit efekt z lepší či horší využitelnosti kapacity využitých ekonomických zdrojů.

Ovšem nejvíce podobné současným tržním podmínkám jsou variantní přepočtené rozpočty. Ty se uplatňují především u kontroly takových rozpočtovaných veličin, které jsou různě ovlivněny vývojem firemní aktivity, či jiné blíže vyjádřené nezávislé proměnné, která stanovuje objem výkonů. [9]

2.8.1. Typy odchylek

Mezi základní typy odchylek, které je možné kvantifikovat a také analyzovat podle příčiny a odpovědnosti, patří:

- kvalitativní odchylky,
- kvantitativní odchylky,
- sortimentní odchylky,
- odchylky z výtěžnosti a úspornosti vynakládaných ekonomických zdrojů.

Kvalitativní odchylky jsou odchylky, které vznikají rozdílem mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní dosažené ceny, mzdového ocenění a dalších jiných parametrů, které souvisejí s oceněním hodnocené veličiny.

Odchylky, které vznikají z rozdílu mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby, prodaných výkonů a jiných parametrů, které souvisejí s věcnou podstatou hodnocené veličiny, jsou označovány jako kvantitativní odchylky.

Sortimentní odchylky kvantifikují rozdíl, jenž vzniká mezi směrným a skutečným sortimentním složením nakupovaných a prodávaných výkonů.

Odchylky nemusí být jen hodnotově vyjádřeny. Velký význam má také procentní kvantifikace, indexní hodnocení rozpočtované a skutečně dosažené struktury a další. [9]

Prvním cílem diplomové práce bylo definování plánů a rozpočtů. Ty jsou pro každou účetní jednotku stěžejní, neboť pomocí nich stanovují svoji hospodářskou politiku. Jejich hlavním cílem je vylepšit rozhodovací proces. Proto by jim měla každá firma věnovat dostatečnou pozornost.

3. Náklady a kalkulace

Následující kapitola diplomové práce je věnována podrobné charakteristice a členění nákladů. Dále se zaměřím na kalkulace. Ty jsou pro každou účetní jednotku velice důležité, neboť právě ony velice úzce souvisí s plány a rozpočty firmy. Bez správného rozdělení nákladů by totiž nemohla být správně sestavena kalkulace, ze které se vychází při tvorbě plánů a rozpočtů.

3.1. Pojem náklady

Náklady jsou velice důležitou součástí každé účetní jednotky. Proto je potřeba se jimi zabývat. U velké části firem jsou to právě náklady, které nejvíce ovlivňují výši ceny produktů. U dalších firem patří náklady mezi tři nejdůležitější faktory tvorby cen. [4]

Náklady je možné chápat v různém pojetí. Ve finančním účetnictví jsou náklady vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků. To vše má v konečném důsledku vliv na snížení vlastního kapitálu.

Manažerské účetnictví pak náklady stanovuje jako hodnotové vyjádření účelného vynaložení ekonomických zdrojů účetní jednotky, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Pro toto vymezení je velice důležité zdůraznit nikoliv jen potřebu následně zobrazovat jejich reálnou výši, ale především nutnost jejich racionálního hospodárneho vynakládání. [9]

3.2. Členění nákladů

V ekonomické teorii a ve firemní hospodářské praxi se uvádí nejrůznější členění nákladů. Základním členěním nákladů je podle druhů. Dále se náklady mohou členit podle účelu, podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulace se také členění podle nákladů či podle potřeb rozhodování. [8]

3.2.1. Druhovému členění nákladů

Za základní nákladové druhy je možné považovat spotřebu materiálu, spotřebu a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku nebo třeba finanční náklady.

Druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní. Jsou to také náklady externí, neboť vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů. Z hlediska jejich podrobnějšího členění jsou to jednoduché náklady. [9]

Externí náklady vstupují do výrobního procesu zvenčí. Nevznikají tedy přímo ve výrobním procesu. Příkladem externích nákladů může být spotřeba nakupovaných prostředků, spotřeba nakupovaných výkonů, mzdové náklady nebo opotřebení nakoupeného dlouhodobého majetku, který přímo souvisí s danou aktivitou.

Jednoduché náklady jsou vyjádřeny pouze jednou položkou. Může se jednat o spotřebu materiálu, energie nebo spotřebovanou službu. Tyto náklady jsou považovány za externí náklady, které do procesu vstupují poprvé a jsou tedy prvotní. [2]

Takovéto členění nákladů je pro účetní jednotku velice důležité. Velký význam má především z makroekonomického hlediska při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů atp. Na firemní úrovni je pak toto členění důležité, neboť je jakýmsi informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v účetní jednotce a jeho vnějším okolím. Druhovému členění nákladů by mělo dávat odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí firma zajistit materiál, energii a ostatní externí výkony a služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje.

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je ovšem použití samotného druhového členění dosti omezené. Hlavním důvodem je to, že nám toto členění nevyjadřuje příčinu vynaložených nákladů. [9]

3.2.2. Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy zajišťující řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejich hlavním úkolem je zjistit a poskytnout informace o tom, zda se v účetní jednotce náklady spoří nebo se překračují. Základem pro stanovení racionálního nákladového úkolu je účelové členění nákladů.

Z hlediska účelového členění je možné náklady dále rozčlenit na náklady technologické a náklady na obsluhu řízení, a dále náklady jednicové a režijní. [9]

a) Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení

Tyto náklady lze rozlišit podle vztahu nákladu k operaci, aktivitě nebo činnosti, která vyvolává jeho vznik. Náklady, které byly bezprostředně vyvolané technologií dané činnosti, aktivity nebo operace, jsou náklady technologické. Jedná se například o spotřebu základního materiálu, mzdové náklady, spotřebu energie technologického zařízení, jeho odpisy apod.

Mezi náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení dané činnosti, jsou označovány jako náklady na obsluhu řízení dané činnosti. Za tyto náklady je možné označit náklady na provoz budov, materiálové náklady administrativních činností nebo mzdy řídicích pracovníků na všech úrovních řízení. [9]

b) Náklady jednicové a náklady režijní

Rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu řízení je základní pro stanovení nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek. Nákladový úkol se stanoví poměrně jednoduše. Příslušná oceněná norma se vynásobí buď předem stanoveným či skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Daný postup kontroly je možné uplatnit především u technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se nazývá náklady jednicové. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je kalkulace. [9]

Jinými slovy, jednicové náklady je možné vztáhnout přímo k určitému výkonu či konkrétní operaci. Jednicové náklady jsou tvořeny výrobním materiálem, mzdovými výrobními náklady a dalšími náklady, které souvisejí s danou činností. Za takové náklady je možno považovat náklady na licence, mimořádné náklady na expedici, či náklady na školení. V účetní jednotce tyto jednicové náklady slouží nejen ke stanovení kalkulací nákladů, ale jsou také důležité při kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů.

Opakem jednicových nákladů jsou náklady režijní. Režijní náklady se vztahují k podpůrným procesům organizace nebo její organizační jednotky. [18]

Jedná se tedy o náklady nepřímého charakteru, neboť je není možné rozdělit konkrétně na jednotlivé výrobky. Rozdělují se podle určené nebo jinak vybrané ekonomické veličiny. [19]

3.2.3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Další způsob členění nákladů je podle odpovědnosti jejich vzniku. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou tyto náklady do odpovědnosti přiřazovány, jsou označovány jako odpovědnostní střediska. [9]

Odpovědnostní střediska

Odpovědnostní střediska souvisí s ekonomickou strukturou účetní jednotky. Ekonomická struktura firmy dále navazuje na organizační strukturu účetní jednotky, jejíž úkolem je vymezit oblasti a také úrovně pravomoci a odpovědnosti v jejich věcné podobě. Jde

o určení toho, jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem může rozhodovat a za co odpovídá.

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky je možné rozlišovat 6 základních typů odpovědnostních středisek. Jedná se o nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové odpovědnostní středisko. [9]

Prvotní náklady

Prvotní náklady jsou takové, jež se v dané aktivitě objevily úplně poprvé. Je možné říci, že prvotní náklady jsou náklady externí, zatímco druhotné náklady jsou považovány za náklady interní. [1]

Druhotné náklady

Podle toho, zda náklady vznikají spotřebou ekonomických zdrojů z externího okolí nebo jsou vytvořeny uvnitř účetní jednotky, se náklady rozčleňují na náklady externí nebo interní.

Spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky se vykonává systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, resp. přejímané výkony. Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, je možné označit za interní. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich oceněním v účetní jednotce.

Jde tedy o náklady druhotné a složené. Druhotné proto, že se z hlediska účetní jednotky projevují na vstupu podruhé. Poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon uskutečnilo. Složené jsou z toho důvodu, že je možné je z firemní úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám. [9]

3.2.4. Kalkulační členění nákladů (přímé a nepřímé náklady)

Kalkulační členění patří mezi typ účelového členění nákladů. Na základě tohoto členění je možné rozlišovat přímé a nepřímé náklady.

Přímé náklady se bezprostředně vztahují na konkrétní druh výkonu. Do této skupiny je možné bezesporu přiřadit veškeré jednicové náklady. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo na jeho jednotku. [9]

Kromě jednicových nákladů je sem možné zařadit také náklady režijní, jež jsou společné pouze danému druhu výkonů, a jejich podíl na naturální jednotku stejného druhu výkonu je možné zjistit pomocí prostého dělení. [5]

Opakem jsou nepřímé náklady, které se neváží k jednomu druhu výkonu. Tyto náklady se zajišťují v průběhu celého podnikatelského procesu a to v širších souvislostech. Velká část režijních nákladů je společná pro více druhů výkonů. Při řešení různých rozhodnutí je zapotřebí i tyto náklady nějakým způsobem přiřadit na jednici, a tak se přičítají nepřímo pomocí veličin zvolených účetní jednotkou.

Rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé je nezbytné, jak už z názvu vyplývá, k sestavení kalkulace a je ovlivněno požadavky na vypovídací schopnost kalkulace. [9]

3.2.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání.

Náklady lze dělit podle toho, jak se mění v závislosti na změnách v objemu výkonů ve zkoumaném rozpětí. Náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, jsou označovány jako variabilní náklady. Opačným typem jsou pak náklady fixní, které se se změnou produkce nemění. [9]

a) Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou náklady, jež jsou vynakládány v závislosti na objemu výkonů. Jejich celková výše je ovlivněna nejen objemem, ale i strukturou výkonů. Jako příklad variabilních nákladů je možno uvést spotřebu základního materiálu výrobků nebo třeba mzdové náklady výkonných pracovníků. [15]

Nejdůležitější částí variabilních nákladů jsou náklady proporcionální. U těchto nákladů se předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu. Náklady, které připadají na tuto jednotku, jsou tedy konstantní a jejich celkový objem se mění přímo úměrně počtu výkonů. Za proporcionální náklady je možné považovat všechny jednicové náklady a také část režie, jež je ovlivněna stupněm využití kapacity. [5]

Proporcionální náklady je možné dále rozlišit na podproporcionální a nadproporcionální náklady. Podproporcionální náklady rostou zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá. Náklady, které rostou rychleji, než objem produkce, se označují jako nadproporcionální náklady. Tyto náklady se ovšem v praxi často nevyskytují. [9]

b) Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, které se změnou množství produkce nemění. Což samozřejmě vede k požadavkům na maximální využití výrobní kapacity. Často se o tomto

typu nákladů hovoří jako o tzv. kapacitních nákladech, které jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního procesu.

Ovšem není tak zcela pravda, že se fixní náklady nemění. V okamžiku změny fixních nákladů se pokles zastavuje a dochází ke skoku nejen v absolutní výši, ale i v podílu nákladů, které připadají na jednotku produkce. [9]

Zatímco se variabilní náklady vyskytují pouze tehdy, když je produkován firemní výkon, fixní náklady vznikají i v případě, že účetní jednotka nic nevyrábí. Právě proto jsou fixní náklady označovány jako náklady provozní připravenosti. [10]

Nutné je také zmínit utopené fixní náklady. V průběhu podnikatelského procesu je nelze ovlivnit a to ani zásadním omezením intenzity a snížením kapacit. Proto jsou tyto utopené náklady pro rozhodování irelevantní. [6]

c) Relevantní a irelevantní náklady

Další rozdělení nákladů na relevantní a irelevantní tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti. Tyto náklady ovšem nevycházejí z reálných hodnot, ale z odhadovaných účetní jednotkou. Základem porovnatelnosti variant je posouzení, které náklady budou ve skutečnosti variantou ovlivněny a které ovlivněny nebudou.

Relevantní náklady se při uskutečnění různých variant měnit budou. Základní variantou tohoto druhu nákladů jsou tzv. rozdílové náklady. Jsou vyjadřovány jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a jejich hodnotou po změně.

Druhým typem jsou irelevantní náklady. Ty jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, neboť změna varianty jejich výši neovlivňuje. [9]

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti, jsou založeny na úvaze, že konkrétní výdaje ekonomických zdrojů, které byly vynaloženy za účelem jejich zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě, znemožňují jejich využití v jiných, alternativních aktivitách. Omezenost ekonomických zdrojů tak firmě nedovoluje uskutečnit všechny své možnosti, ale pouze některé. [9]

V každé účetní jednotce patří náklady k nejvíce sledovaným údajům. A to nejen proto, že slouží ke stanovení výsledku hospodaření dané společnosti, ale díky nim je také možné sestavit kalkulace. Proto je nezbytné je správně rozčlenit. Každá účetní jednotka člení náklady jinak. Závisí například na odvětví, kterému se věnují.

3.3. Kalkulace

Definice pojmu kalkulace existuje hned několik. Kalkulace je často označována jako činnost, která je směřována ke zjištění nákladů na konkrétní výkon účetní jednotky, jež je přesně vymezen, co se týká druhu, množství a jakosti. Jedná se o výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici. Kalkulace je také část informačního systému, kterou je možné vyčlenit a která je úzce spojena s nákladovým účetnictvím. [2]

3.3.1. Pojem kalkulace

Hlavním cílem účetní jednotky je dosažení co nejvyššího zisku. K dalším cílům patří například získání dobrého jména na trhu či být solventní a mnoho dalšího. To však není automatické. Je zapotřebí cílevědomé, aktivní řízení, ke kterému lze využít nejrůznější instrumenty řízení nákladů. Důležité jsou především kalkulace, které vyjadřují náklady na jednotlivé výkony účetní jednotky, jejichž výroba a prodej je hlavní náplní jeho činnosti. [7]

Základní kalkulační zásadou je snaha co nejpřesněji přiřadit náklady na kalkulační jednici. Přitom musí být uplatněn princip hospodárnosti, který říká, maximální přesnost přiřazení nákladů má být dosaženo daným vkladem prostředků. [3]

Kalkulace přesně specifikovaných kalkulačních jednic se v účetní jednotce sestavují na odbytové a vnitropodnikové výkony. Rozdíl mezi odbytovými a vnitropodnikovými výkony spočívá především v tom, pro koho jsou určeny. Odbytové výkony jsou určeny především pro externí uživatele, zatímco vnitropodnikové výkony jsou určeny pro spotřebu uvnitř firmy. [7]

Pojem kalkulace je možné chápat v trojím smyslu. A to kalkulace jako činnost, kalkulace jako výsledek kalkulování a kalkulační systém. Kalkulace jako činnost napomáhá zjistit plánované či skutečné náklady a ostatní složky ceny na kalkulační jednici. Kalkulace jako výsledek kalkulování pak vyjadřuje výši nákladů a jiných složek ceny podle kalkulačního vzorce. Kalkulační systém zahrnuje metodologii a metodiku sestavování kalkulací a způsobu jejich používání v praxi. [8]

3.3.2. Úkol kalkulace

Úkoly kalkulací vychází ze základních ekonomických cílů účetní jednotky. Jedním z nejdůležitějších úkolů je naplánovat a sledovat vývoj nákladů a jejich strukturu, zisku a dalších položek. Napomáhají je porovnávat dle skupin a druhů výrobků, podle firem a oborů.

Dále poskytují podklady pro odhadování rezerv a pomáhají určovat cesty, kterými by účetní jednotka mohla zvýšit svoji efektivnost.

Druhým úkolem kalkulací je poskytnout podklady pro vypracování návrhů, které nabízí tržní ceny. Dále poskytují také speciální informace pro vnitropodnikové a firemní řízení a umožňují tak managementu uplatňovat požadavky hospodárnosti a rentability při stanovení výrobních programů a uskutečňovat ekonomické operace, které vyžadují kalkulování.

Posledním, a neméně důležitým úkolem kalkulací, je napomáhání oceňování spotřeby práce, výkonů, nedokončené výroby a výrobků, které prohlubují uplatňování zásad firemního a vnitropodnikového rozpočtu. [8]

3.3.3. Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být nejen konečné výkony, které jsou účetní jednotkou dále prodávány svým zákazníkům, ale také mnoho dílčích výkonů, které jsou pro vytvoření finálních výkonů nutné. [5]

Za předmět kalkulace mohou být považovány všechny výkony ve firmě, které jsou vyráběné, prováděné nebo poskytované. Předmět kalkulace je možné stanovit kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím. [7]

a) Kalkulační jednice

Kalkulační jednice je přesně specifikovaná jednotka výkonu dané účetní jednotky. Ta je určena druhem výkonu, či jinými parametry, které jsou nutné k odlišení od ostatních výkonů. Samostatnou kalkulační jednicí se může stát každé provedení určitého výrobku. U firem, které se zabývají poskytováním služeb, se obvykle nekalkulují náklady na jednotlivé provedené práce nebo poskytnuté služby. Kalkulační jednicí je zde časová jednotka nebo jiná veličina, která charakterizuje druh poskytovaných výkonů. Aby prováděná kalkulace byla správná, je velice důležité, aby byla jednoznačně určena kalkulační jednice. [7]

b) Kalkulované množství

Kalkulované množství musí být odlišeno od kalkulační jednice. Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují náklady. Kalkulované množství musí být účetní jednotkou určeno předem a to v příslušném výrobním výkazu. [20]

c) Kalkulační metoda

Kalkulační metoda vychází ze způsobu nákladové alokace pro přiřazení nepřímých nákladů. Jednotlivé typy kalkulačních metod se většinou liší způsobem rozdělení režijních

nákladů. V manažerském účetnictví se lze setkat s velkým množstvím kalkulačních metod a jejich variant. [14]

3.3.4. Rozvrhová základna

Rozvrhová základna je veličina, pomocí které jsou nepřímé náklady přiřazovány k jednotce výkonu. Jde tedy o zvolený druh přímého nákladu, podle jehož podílu na jednotku výkonu jsou vypočítávány také podíly nepřímých nákladů na jednotku výkonu.

Základem správné kalkulace je zvolení vhodné rozvrhové základny. Je důležité zvolit takovou základnu, která má největší vypovídací schopnost. To znamená, že je nutné najít v konkrétní rozhodovací úloze takovou rozvrhovou základnu, která je v přímé souvislosti jak s jednotkou výkonu, tak i s rozvrhovanými náklady. [2]

Je nezbytné, aby zvolená rozvrhová základna měla určité vlastnosti. Mělo by se jednat o veličinu, k níž mají rozvrhované náklady v maximální míře vztah příčinné souvislosti z hlediska jejich celkové výše a změn. Dále by rozvrhová základna měla být dostatečně velká, aby malé výkyvy v jejím rozsahu nezpůsobily nadměrné výkyvy v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici. Dalším požadavkem je, aby poměr mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými náklady byl relativně stálý, takže by mezi nimi existovala proporcionalita. Rozvrhová základna by měla být snadno zjistitelná, kontrolovatelná a jednoduchá. [7]

Obecně je možné rozdělit rozvrhové základny na základny naturální a základny peněžní. U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentech ve vztahu k vybrané peněžní základně podle následujícího vztahu, který uvádí vzorec 3.1.

$$\text{Peněžní prostředky} = \left(\frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}} \right) \cdot 100 \quad (3.1)$$

Výhodou peněžních základen je jejich snadné a přesné zjišťování. Nevýhodou je však skutečnost, že podléhají častým změnám. Ty jsou vyvolány například změnou pořizovací ceny materiálu nebo mzdových sazeb. To má za následek, že peněžní základny jsou nestálé.

Druhým typem jsou naturální rozvrhové základny. U tohoto typu se zajišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na naturální jednotku základny. Sazbu nepřímých nákladů je možné vypočítat podle následujícího vzorce 3.2.

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}} \quad (3.2)$$

Zjišťování naturálních základů bývá v praxi mnohdy složité. Jejich výběr se provádí buď na základě zkušenosti, nebo podle konkrétních technicko-ekonomických rozborů. Často se také používá měření naturálních jednotek, která probíhá v souvislosti s vlastním procesem tvorby výkonů, s technickou kontrolou či s odměňováním pracovníků. Nejčastěji jsou za rozvrhové základny voleny hodiny práce nebo strojové hodiny. [9]

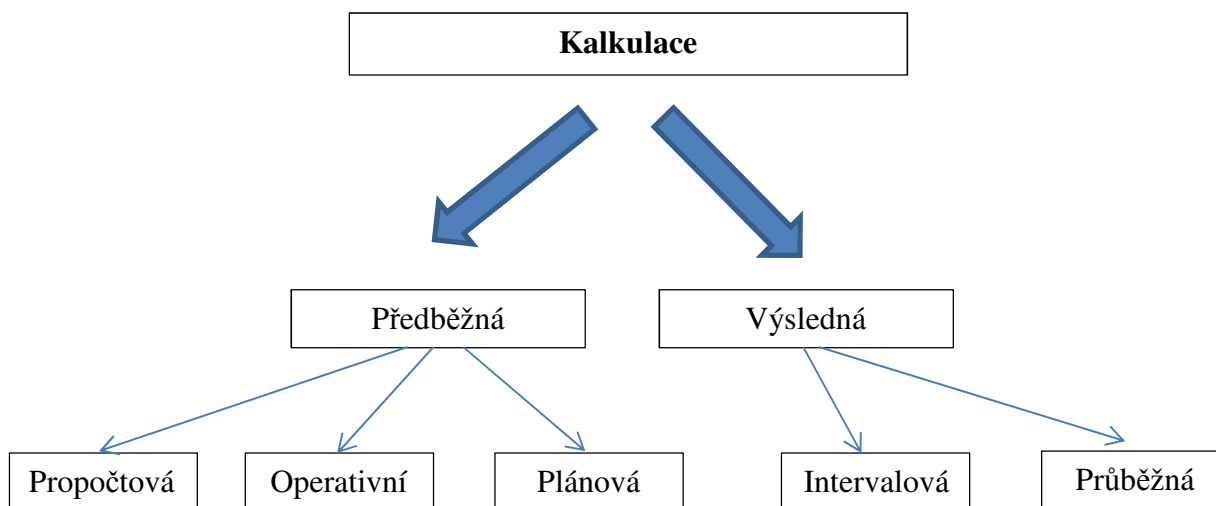
Může se však stát že není možné stanovit rozvrhovou základnu v rámci přímé souvislosti. V takovém případě je možné použít způsobu volby rozvrhové základny, kdy se zjišťuje, která informace či náklad je pro danou úlohu typický, představuje základ firmou vynaložených nákladů ve vztahu k danému výkonu. Jde tedy o výběr základny dle principu únosnosti nákladů nebo na principu průměrování. [2]

3.3.5. Kalkulační systém

Za kalkulační systém je možné považovat soustavu kalkulací v účetní jednotce a jednotlivé vazby mezi nimi. Hlavním úkolem tohoto systému je zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. U výrobních firem je ji možné charakterizovat jako soustavu kalkulací předběžných a výsledných. [7]

V následujícím obrázku 3.1 je znázorněno rozdělení kalkulace.

Obr. 3.1 Rozdělení kalkulace



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

V malých firmách, které mají jednodušší podmínky, lze často vystačit jen s propočtovou a výslednou kalkulací.

Aby kalkulace byla opravdu kvalitně sestavena, závisí především na spolehlivých informacích, které jsou nezbytné pro jejich sestavení.

Propočtové, operativní a plánové kalkulace se řadí mezi kalkulace předběžné. Ty se sestavují před vlastním výrobním nebo jiným procesem. Výsledná kalkulace se naopak zhotovuje po dohotovení daných výkonů. Základním členěním je tedy vztah k době jejich sestavení a z toho plynoucího využití v řízení nákladů. [7]

a) Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace se vztahuje na budoucí výkony účetní jednotky. Jejich hlavní podstatou je pomocí vhodně zvolených postupů určit předpokládaný rozsah spotřeby zhmotněné a živé práce na kalkulační jednici. Pomocí předběžné kalkulace je také možné stanovit cenu výrobku.

Tato kalkulace je aktivním nástrojem firemního a vnitropodnikového řízení. Jejím úkolem je poskytovat podklady ke kalkulaci, zjistit a předpovídat rozsah spotřeby zhmotněné a živé práce při tvorbě jistého firemního výkonu nebo třeba určit rozsah nákladů na plánovaný nákup, projekt atp.

Jak již bylo výše uvedeno, předběžnou kalkulaci je možné rozdělit na kalkulaci propočtovou, plánovou a operativní. [8]

• Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se svými charakterem řadí mezi kalkulace předběžné a sestavuje se u nových výrobků v době, kdy daný výrobek ještě není zcela technicky vyjasněn a nejsou k dispozici podrobné konstrukční a technologické podklady. Při této kalkulaci pak velice záleží na přesnosti dostupné technické a kalkulační dokumentace. Jedná se například o vzorky, ceny, hmotnost a další parametry. Propočtová kalkulace se pak nejčastěji využívá v kusové a malosériové výrobě, kdy se prakticky jedná o nové či modifikované výrobky. [7]

Úkolem propočtové kalkulace je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného výrobku či poskytované služby. Propočet se provádí prostřednictvím informací o srovnatelném výkonu s tím, že jsou upraveny dle odhadu jiné náročnosti na práci dělníků nebo spotřeby materiálu. [2]

• Plánová kalkulace

Jedná se o kalkulaci, která se také řadí mezi kalkulaci předběžnou. Ta se sestavuje na základě operativních norem, které jsou platné k začátku plánovacího období, do nichž se promítají veškeré změny, se kterými se pro dané období počítá. Plánová kalkulace není

bezprostředním úkolem pro výrobu výrobků. Úkol pro výrobu představují platné operativní normy.

Roční plánová kalkulace se vypočte jako vážený aritmetický průměr při respektování množství výrobků, které byly vyrobeny v jednotlivých měsících. Po uplynutí daného roku pak dochází ke srovnání roční plánové kalkulace s průměrnou roční výslednou kalkulací. Výsledek říká, zda se podařilo splnit plánované opatření v předpokládaných termínech a zda opatření vedla k plánovanému snížení nákladů.

Plánová kalkulace najde svoje využití především v opakované a stabilizované výrobě. Je možno říci, že se nejvíce uplatní v hromadné výrobě s procesní technologií, u které se předpokládají stálé a neměnné podmínky po celé plánované období. [7]

Tato kalkulace slouží také jako podklad pro plánování ekonomických financí, jako jsou plány nákladů, výnosů a zisku. Konkretizují přímé i některé nepřímé náklady ve vztahu ke změnám, které jsou plánovány.

Plánová kalkulace je také významným nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů a to proto, že vymezují rámec nákladů, kterých by měly útvary, které se zabývají výrobou nového výrobku, dosáhnout. [2]

- **Operativní kalkulace**

Dalším typem předběžné kalkulace je kalkulace operativní. Ta se sestavuje na základě standardů spotřeby materiálu a času, platných právě k datu sestavení operativní kalkulace. Velice často se označují také jako kalkulace běžné nebo výrobní, a to z toho důvodu, že představují bezprostřední úkol pro výrobní útvary.

Platná operativní kalkulace se vždy změní na novou operativní kalkulaci, dojde-li ke změně konstrukční a technologické dokumentace. Díky tomu v kterémkoliv okamžiku ukazuje, jaké míry je v daném okamžiku zabezpečeno plnění úkolu pro období platnosti plánové kalkulace.

Operativní kalkulace se používají především při stanovení úkolů jednotlivým výrobním útvarům a pro kontrolu jejich splnění. [7]

b) Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace se na rozdíl od předchozích typů sestavuje až po dohotovení příslušného výkonu. Stává se tak kontrolním nástrojem všech druhů předběžných kalkulací. Výslednou kalkulaci je možné rozlišit na výslednou kalkulaci okamžikovou a výslednou kalkulaci intervalovou.

Okamžiková výsledná kalkulace je často označována také jako průběžná výsledná kalkulace. Ta se sestavuje v kusové či malosériové výrobě po ukončení výroby každého kusu či malé série.

Intervalová výsledná kalkulace je průměrnou roční výslednou kalkulací, která svými průměrnými skutečnými náklady je srovnatelná s průměrnými plánovanými náklady, které jsou uvedené v roční plánové kalkulaci. [7]

c) Kalkulační systém v zakázkově orientovaném typu činnosti

V zakázkově orientovaném typu činnosti se na základě propočtové kalkulace určí prodejní cena výkonu. Rozdíl představuje kalkulovaný zisk/marži výkonu, který účetní jednotka předpokládá, že mu zakázka přinese. Jestli bude zisku opravdu dosaženo, záleží na tom, zda se útvary, které zajišťují podmínky tvorby výkonu, podaří dodržet rozpočtovou kalkulaci.

Tento faktor vyjadřuje rozdíl mezi propočtovou a operativní kalkulací. Druhým faktorem, který ovlivňuje tvorbu zisku, je skutečnost, zda útvary zajišťující tvorbu výkonu dodrží operativní kalkulaci. Daný faktor vyjadřuje rozdíl mezi operativní a výslednou kalkulací.

Skutečný zisk výkonu je ovlivněn třemi základními faktory. Jedná se o kalkulovaný zisk, dodržení propočtové kalkulace a dodržení kalkulace operativní.

Reálný zisk je tedy možné vypočítat podle vzorce 3.3.

$$\mathbf{PC - VýslK = (PC - PropočK) + (PropočK - OperK) + (OperK - VýslK) \quad (3.3)}$$

kde je

PC = pořizovací cena,

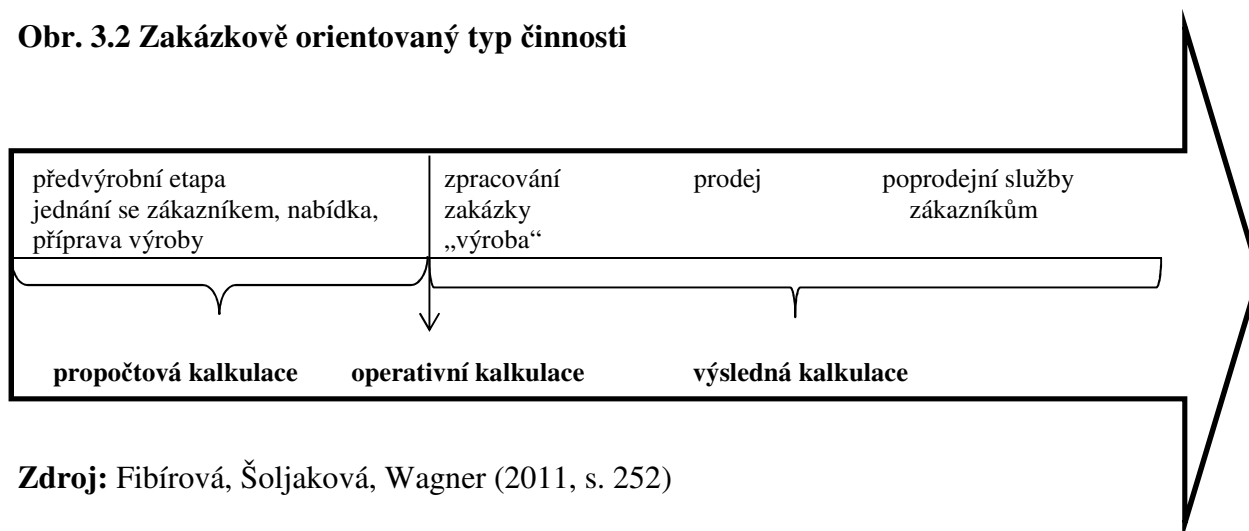
VýslK = výsledná kalkulace,

PropočK = propočtová kalkulace,

OperK = operativní kalkulace.

V následujícím obrázku 3.2 je graficky zobrazen zakázkově orientovaný typ činnosti.

Obr. 3.2 Zakázkově orientovaný typ činnosti



Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner (2011, s. 252)

3.3.6. Kalkulace plných a variabilních nákladů

a) Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů přiřazují konkrétnímu výkonu náklady, jež se vynakládají v souvislosti s vytvořením výkonu. Při sestavování této kalkulace je nutné se zaměřit na způsob přiřazení nákladů. Je tedy důležité rozlišit náklady na přímé a nepřímé. Obecně má kalkulační vzorec kalkulace plných nákladů tuto podobu:

$$\text{Plné náklady výkonu} = \text{přímé náklady výkonu} + \text{alokované náklady výkonu} \quad (3.4)$$

Základní vlastností kalkulace plných nákladů je vztah k jedné jediné variantě činnosti dané konkrétním množstvím a strukturou výkonů. Tato kalkulace je nástrojem statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin.

Kalkulace plných nákladů není tou správnou informací pro rozhodování o struktuře a variantách sortimentní skladby výkonů, o limitu jejich prodejní ceny ani pro posouzení přínosu daného výkonu k tvorbě zisku.

Každý typ kalkulace má své kladné a záporné stránky. Mezi nedostatky kalkulace plných nákladů patří významná omezení. Jedná se o arbitrární model a skutečnou výši plných nákladů je možné zjistit až s určitým zpožděním.

Na druhou stranu je kalkulace plných nákladů důležitá jako kritérium cenové politiky a je důležitým měřítkem konkurenceschopnosti účetní jednotky. [5]

b) Kalkulace variabilních nákladů

V kalkulacích je velice důležité rozlišovat, které náklady je vhodné přiřazovat k danému výkonu, a které je vhodnější ponechat jako blok celkových nákladů daného období. Kalkulace počítá s variabilními náklady na jednotku výkonu, neboť právě tyto náklady jsou příčinně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu. [2]

Kalkulace variabilních nákladů umožňuje řešit omezení vypovídací schopnosti kalkulačních plných nákladů. U tohoto typu kalkulačních je velice důležité zjistit příčinu vzniku nákladů, odlišit náklady, které jsou vyvolány konkrétním výkonem od nákladů fixních. Kalkulované variabilní náklady zahrnují jak přímé, tak i nepřímé variabilní náklady. Obdobné členění je také u fixních nákladů. [5]

Je tedy důležité rozlišovat, které náklady jsou fixní, a které jsou variabilní. Toto rozlišení se pak projevuje i ve způsobu využití kalkulačních variabilních nákladů jako nástroje, jež napomáhá k zobrazení podnikatelského procesu v účetnictví.

Stejně jako kalkulační úplných nákladů, i kalkulační variabilních nákladů má určitá omezení. Základní omezení spočívá ve vymezení fixních a variabilních nákladů. Ačkoliv se dané členění zdá ve vztahu k objemu výroby dosti nepodstatné, je nutné si uvědomit, že vychází z pohledu na podnikatelskou činnost jako na nepřetržitě „sériové“ řazení stejně dlouhých časových intervalů. Toto konstantní vnímání času není zrovna vhodným zobecněním pro celou řadu rozhodovacích úloh, které mají dlouhodobý charakter, kde čas vystupuje jako odhadovaná proměnná veličina. Jako příklad se může uvést hodnocení výhodnosti investičních projektů. [9]

3.3.7. Kalkulace ceny

Cenová kalkulační zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, které se uskutečňují ve formě výnosů. Daná kalkulační vychází z nákladů v jejich ekonomickém pojetí. Obsahuje také kalkulační zisk či jinou veličinu vyjadřující požadovanou úroveň zhodnocení ekonomických zdrojů, které jsou do podnikání vloženy. [9]

Kalkulační ceny tvoří relativně samostatnou část rozhodovacích procesů. Od kalkulačních nákladů se liší svým obsahem a také celkovým přístupem k jejich tvorbě, jež se objeví v obsahu kalkulační.

Při stanovení ceny musí účetní jednotka vycházet z maximální hranice, kterou stanoví odběratel tak, aby zajistil svou vlastní výnosnost. Dále je nutné vytvořit kalkulační ceny vlastních výkonů tak, aby tomuto požadavku vyhověl, ale přitom zajistit své vlastní požadavky na udržení a rozvoj svého podnikání. [2]

3.3.8. Kalkulační vzorec a typový kalkulační vzorec

Obsahem kalkulace je rozčlenění nákladů na výrobu výkonů, které jsou uspořádané do kalkulačního vzorce s využitím kalkulačního členění nákladů. Kalkulační vzorec, stejně jako různé druhy kalkulací, které účetní jednotka sestavuje, nejsou vymezeny v žádných předpisech či osnovách. Jak bude kalkulace uspořádána, závisí na organizaci výroby či jiné činnosti, na druhu technologického procesu a na informačních potřebách managementu dané firmy. [7]

Obecný kalkulační vzorec je zobrazen v tabulce 3.1.

Tab. 3.1 Obecný kalkulační vzorec

Jednicové náklady výkonu
Přímé variabilní režijní náklady výkonu
Nepřímé variabilní režijní náklady výkonu
<i>Variabilní náklady výkonu celkem</i>
Přímé fixní režijní náklady výkonu
Alokované nepřímé režijní náklady výkonu
<i>Plné náklady výkonu</i>

Zdroj: (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011) – vlastní zpracování

Typový kalkulační vzorec je podoba současného kalkulačního vzorce, který se v účetních jednotkách využívá, vychází z tzv. typového kalkulačního vzorce. Tento vzorec podává celkem jasnou představu o struktuře kalkulačních položek. Často je tento vzorec doplněn o další položky, které účetní jednotka potřebuje pro řízení svých nákladů. [7]

Daný typový kalkulační vzorec je uveden v následující tabulce 3.2.

Tab. 3. 2 Typový kalkulační vzorec

Jednicový materiál
Jednicové mzdy
Ostatní jednicové náklady
Výrobní (provozní) režie
<i>Vlastní náklady výroby</i>
Správní režie
<i>Vlastní náklady výkonu</i>
Odbytové náklady
<i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>

Zdroj: (Hradecký, Konečný, 2003) – vlastní zpracování

a) Jednicový materiál

Za jednicový materiál se považuje veškerý materiál, který vstupuje do výrobku, je mechanickým, chemickým či jiným způsobem zpracován a stává se jeho trvalou součástí, či přispívá k vytvoření potřebných vlastností výrobku. Jednicovým materiálem se však rozumí také materiál, který se sice součástí výrobku nestává, ale bez jehož spotřeby by daný výrobek nemohl vzniknout. Rozpracované nebo hotové výrobky, které se ve výrobě přetváří mechanicky, chemicky či jinak, se také považují za jednicový materiál.

Mezi jednicový materiál je možné zahrnout také výrobky, které účetní jednotka zakoupila od externích dodavatelů. Může se jednat o různé polotovary, které se ve firmě dále zpracovávají. Dále může jít o výrobky, které se do výrobku montují beze změny či se k výrobku přikládají jako výbava. Za jednicový materiál se považují také výrobní obaly, do kterých se výrobky balí. [7]

b) Jednicové mzdy

Za jednicové mzdy je možno označit veškeré mzdy, které souvisejí s výrobními operacemi a které jsou předepsané v technické dokumentaci. Přitom nezáleží vůbec na tom, o jakou formu mzdy se jedná.

Mimo „čisté“ jednicové mzdy se pracovníkům vyplácejí různé příplatky nebo prémie. Jelikož výplatu mezd není možné předem zaručit, neboť se většinou nevztahují k určitému úkonu, ale k času, je účelné zahrnout takové mzdové náklady do výrobní režie. [7]

c) Ostatní jednicové náklady

Do této položky typového kalkulačního vzorce patří různé druhy nákladů, které přímo souvisejí s jednotkou výroby. Není ovšem pravidlem, že se vyskytují u všech výrobků a že se vyskytují pravidelně. Za ostatní jednicové náklady je možné označit například speciální nářadí, náklady na mzdy, na výzkum a vývoj nebo na technickou přípravu výroby. [7]

d) Výrobní režie

Výrobní režii se rozumí náklady na řízení a obsluhu výroby. Jedná se o náklady, které se neváží pouze k jednomu druhu výkonu a které zajišťují průběh výrobního procesu účetní jednotky v širších souvislostech.

Mezi významné položky výrobní režie je možné zařadit spotřebu režijního materiálu, spotřebu energie, režijní mzdy, náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění či odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. [7]

e) Správní režie

Správní režii jsou náklady na řízení a správu účetní jednotky jako celku. Jedná se o náklady, u kterých nelze vysledovat přímý vztah k jednotlivým výrobkům. Do této položky se nejčastěji zahrnují náklady na kancelářské potřeby, náklady na pojištění majetku nebo třeba poradenské služby. Stejně jako výrobní režie i správní režie se přičítá kalkulačním jednicím nepřímo. [7]

f) Odbytová režie

Náklady odbytové režie se vztahují jen k objemu dohotovených a prodaných výkonů. Mezi odbytové náklady lze zařadit režijní náklady, které jsou spojené s prodejem a odbytem výrobků. Jedná se o náklady na provoz skladů hotových výrobků, expedice, prodejního oddělení či náklady marketingu.

Jedná se o všechny režijní náklady, které vznikají od okamžiku předání hotových výrobků z výroby do skladu až do jejich vydání odběrateli včetně fakturace. [7]

3.3.9. Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení očekávané výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Daná metoda je závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a také na struktuře nákladů, ve které zjišťují či stanovují náklady na kalkulační jednici. [9]

Metodou se tedy rozumí způsob, jímž se dosáhne požadovaného cíle. Jde vlastně o postup, jímž se stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů, zjišťuje se skutečná výše nákladů na daný firemní výkon. Aby bylo možné srovnat oba druhy kalkulace je předpokladem

identická kalkulační jednice, identický způsob přičítání nákladů a stejná struktura nákladů, pomocí které se stanovují či zjišťují náklady na kalkulační jednici.

Rozčlenit metody kalkulace je možné podle způsobu přičítání nákladů na kalkulační jednici. Jde o náklady přičitatelné kalkulační jednici přímo či nepřímo. Za přímo přičitatelné náklady je možné považovat náklady jednicové a nepřímo přičitatelné náklady jako náklady režijní.

Přičítání jednicových nákladů není žádný velký problém. Tyto náklady se v předběžné kalkulaci stanoví na základě nejruznějších norem, a u výsledné kalkulace jde o skutečné náklady přiřazené předmětu kalkulace na základě výrobní dokumentace.

Složitější situace nastává u režijních nákladů. U nich nejde bezprostředně určit, ke kterému druhu či jednotce výkonu přesně náleží. Režijní náklady vznikají v souvislosti s činnostmi vnitropodnikových útvarů, v nichž probíhají různé procesy. Tyto náklady tedy nelze přičíst na kalkulační jednici přímo, ale pouze nepřímo.

V praxi se nejčastěji používají dvě hlavní metody kalkulace. Jedná se o kalkulaci dělením a kalkulaci přírážkovou. [7]

a) Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednici. Daná kalkulace, která je také často označována jako absorpční kalkulace, má svá různá omezení. Ta plynou zejména kvůli nepřímým nákladům, které se rozvrhují podle dohodnuté rozvrhované základny do nákladů všech výkonů.

Při porovnání mezi plánovaným a skutečným objemem sortimentu výkonů pak vznikají rozdíly mezi plánovaným podílem režie a skutečně vzniklou reží. Rozdíl vyplývá především z fixních nákladů, jejichž podíl je výkonům přiřazován na základě plánovaného objemu a struktury sortimentu výkonů. [7]

• Metoda kalkulace dělením prostá

Metoda kalkulace dělením patří mezi nejjednodušší metody, které se uplatňují v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou. Nejdříve je nutné zjistit skutečné náklady na kalkulační jednici ve výsledné kalkulaci. [13]

Podstata této metody spočívá v tom, že se přiřazují náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k množství kalkulačních jednic odlišných druhů výkonů. Vhodným kritériem pro přiřazení nákladů je jednotka množství, a to v případě, že útvary zajišťuje výkony, jež jsou z hlediska nákladové náročnosti relativně ekvivalentní.

Stejným způsobem je pak možné sestavit průběžnou kalkulaci a to tak, aby se vycházelo z rozpočtové výsledovky, a dělením sumy rozpočtovaných nákladů počtem plánovaných kalkulačních jednic se stanoví například plánová kalkulace daného výkonu. [7]

- **Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly**

Tato metoda je zvláštním případem metody kalkulace dělením. Podstata této metody spočívá v tom, že se přiřazují společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici. Tato jednice zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady.

Používá se především v homogenní výrobě s jediným druhem výkonů. Jednotlivé výrobky se od sebe ovšem liší technickými parametry. [5]

- **Metoda kalkulace přírážkové**

Kalkulace přírážková je nejpoužívanější metodou. Je to dáno především tím, že se většina účetních jednotek zabývá heterogenní výrobou, při které dochází ke spotřebě různého množství materiálu a jinak se také spotřebovává množství času na výrobu. V tomto případě je nutné, aby režijní náklady byly přičítány na kalkulační jednici v takové míře, v jaké byly na výrobu vyvolány. To není možné provést kalkulací dělením. Je tedy nutné přičíst režijní náklady kalkulační jednice podle zvolených rozvrhových základů. [7]

Přírážkovou kalkulaci je možné rozdělit na kalkulaci sumační a diferencovanou. Přírážka či sazba nepřímých nákladů se v sumační metodě zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Vychází tedy z toho, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjením úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Tento typ kalkulace nelze provést ve složitějších podmínkách činnosti útvarů a také u firem, kdy je tento předpoklad nereálný.

Proto se v praxi používá druhý typ přírážkové kalkulace, tedy kalkulace diferencovaná. Pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se v ní používají odlišné rozvrhové základny. Při jejich výběru se vychází z analýzy příčinného vztahu mezi oběma veličinami. [9]

Při sestavování výsledné kalkulace se postupuje následujícím způsobem. Nejdříve je nutné získat informace pro tuto kalkulaci. Vše, co je nutné vědět, se získá z nákladového účetnictví, ve kterém jsou uvedeny účty výkonů pro každý předmět kalkulace. Jedicové náklady předmětů kalkulace se na účty výkonů účtují přímo. Následuje přičítání režijních nákladů. To se provádí stejně jako u předběžné kalkulace. Rozdíl spočívá v tom, že se výrobní a jiná režie podle stanovené rozvrhové základny přičte k předmětům kalkulace plánovanou

procentní přírůžkou. Takto zjištěná částka se zaúčtuje na účty výkonů a po sloučení s jednicovými náklady se zjistí vlastní náklady předmětu kalkulace.

V kusové výrobě se tímto způsobem zjistí náklady na kalkulační jednici. V případě sériové a hromadné výroby je předmětem kalkulace kalkulované množství. Skutečné náklady se stanoví dělením skutečných nákladů na účtu skutečných výkonů počtem skutečně vyrobených výrobků. [7]

- **Kalkulace ve sdružené výrobě**

U tzv. sdružené výroby se často využívá kalkulace odčítací a kalkulace rozčítací. V tomto typu výroby velice často vznikají z jedné stejnorodé suroviny dva nebo více výrobků. Účetní jednotka má přitom jen velmi malou možnost ovlivňovat vzájemný poměr množství druhů výkonů, jež jsou z dané suroviny produkovány. [7]

Metoda odčítací kalkulace se používá ve výrobcích, kde se vyrábí jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků. Jde o výrobky, které vznikají ve stejném výrobním procesu současně s výrobkem hlavním.

Postup u této metody je velmi jednoduchý. Všechny náklady na výrobu se přičtou k hlavnímu výrobku a od nich se dále odečtou ceny vedlejších produktů. Předmětem této kalkulace je tedy hlavní výrobek, zatímco náklady vedlejších výrobků se určí nepřímo prostřednictvím některého ze způsobů ocenění. Za cenu se přitom považuje výrobní cena, za kterou firma vedlejší výrobek prodává. Tuto cenu je pak nutné dále upravit. Snížit o podíl správní nebo odbytové režie a o podíl na zisku. [7]

Ve sdružené výrobě velmi často vznikají dva či více hlavních výrobků. Tato podmínka je důležitá pro rozčítací metodu. Náklady na výrobu není možné stanovit pro každý výrobek zvlášť.

U této metody je alokace nákladů velice důležitá. Existují 3 možné způsoby alokace. Prvním z nich je rozdělit náklady na jednotlivé sdružené výrobky podle průměrných nákladů na jednotku výroby, díky které lze všechny sdružené výrobky měřit. V tomto případě je možné využít například váhových jednotek.

Druhý způsob spočívá v tom, že se úhrnné náklady na jednotlivé sdružené výrobky rozdělí v poměru prodejních cen sdružených výrobků.

Poslední způsob, jak alokovat náklady, je rozdělit úhrnné náklady na jednotlivé sdružené výrobky podle určitých fyzických jednotek, kterou jsou společné všem sdruženým výrobkům. Může se jednat o různé technické nebo objemové jednotky. [7]

- **Kalkulace odpadu**

Při většině výrobních procesů vzniká odpad. Za něj je možné považovat kovové třísky, piliny, odřezky dřeva a mnoho dalšího. Někdy je možné jej použít v dalším výrobním procesu nebo může být zhodnocen jako sběrná surovina. Likvidace odpadu vyvolává určité náklady. V prvním případě snižuje zhodnotitelný odpad spotřebu materiálu na výrobek a musí tak být z kalkulace odečten.

V případě, že je možné odpad zjistit na kalkulační jednici a tvoří podstatnou položku, odečítá se přímo v kalkulační položce jednicový materiál. Tento postup lze použít jen tehdy, jestliže je množství odpadu zjistitelné nejen v předběžné kalkulaci, ale je možné zjistit i jeho skutečné náklady a lze je tedy zahrnout do výsledné kalkulace dané kalkulační jednice.

Poslední zmíněný postup však nemusí být vždy hospodárně proveditelný. Proto nastupuje varianta jiná a to taková, že se celkové kalkulované množství odpadu rozdělí průměrným podílem do nákladů všech výrobků daného druhu výrobků nebo do celé produkce a skutečné množství odpadu se rozdělí v kalkulovaném poměru do výsledných kalkulací příslušných výrobků. [7]

- **Kalkulace zmetků**

Při výrobě výrobků se nedá uniknout vzniku zmetků. Za zmetek se považuje takový výrobek, který neodpovídá technickým parametrům, jež jsou platné pro daný výrobek. Do nákladů pro zmetky se zahrnují všechny jednicové náklady, které s výrobou zmetku vznikly. Za jednicové náklady se považuje například jednicový materiál a jednicové mzdy za dobře provedené operace včetně podílu výrobní a správní režie, která připadá na tu část rozvrhové základny, jež se vztahuje k výrobě zmetku.

Náklady na zmetky představují náklady, které se spotřebují při výrobě zmetku, dále pak náklady spotřebované při opravě vad práce a u výrobků spotřebního charakteru, které vlivem nekvalitní práce musely být zařazeny do nižší jakostní kategorie. Zahrne se sem rozdíl mezi cenou jakosti a cenou nižší jakosti, za kterou je možné výrobky prodat.

Jelikož vznik zmetků úzce souvisí s použitou technologií výroby, považují se náklady za zmetky za režijní náklady a rozpočtují se v rozpočtech výrobní režie v samostatné položce, a to částkou, která vyjadřuje podíl výrobního střediska na celkových nákladech na zmetky. Celkové náklady na zmetky se kalkulují za výrobu jako za celek. [7]

b) Kalkulace neúplných nákladů

Pro kalkulaci neúplných nákladů je charakteristické, že se výkonům přiřazuje pouze část celkových nákladů. A to pouze náklady variabilní. Fixní náklady se za období vyčíslují

spolu s provozním ziskem za období. Často se pro tuto položku v literatuře objevuje speciální název a to příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.

Tento příspěvek je možné vypočítat pomocí vzorce:

$$\text{Příspěvek na úhradu za období} = \text{tržby za období} - \text{variabilní náklady za období} \quad (3.5)$$

Kalkulace neúplných nákladů vychází z toho, že jsou v účetní jednotce definovány odděleně fixní a variabilní náklady.

Na rozdíl od kalkulace úplných nákladů je postup při kalkulaci variabilních nákladů založen na tom, že dosažená cena výkonu je stanovena trhem. V daném případě je pak nutné od ceny odečíst jednotlivé položky variabilních nákladů a zbylá část pak představuje příspěvek na úhradu. [7]

Příspěvek na úhradu se pak může vypočítat podle tabulky 3.3.

Tab. 3.3 Výpočet příspěvku na úhradu

Tržní cena
– jednicový materiál
– jednicová mzda
– ostatní jednicové náklady
– variabilní část režie týkající se daného výrobku

Příspěvek na úhradu

Zdroj: (Hradecký, Konečný, 2003) – vlastní zpracování

Správné sestavení kalkulací je pro firmu velice důležité. Právě kalkulace totiž každé účetní jednotce napomáhají sledovat nejen náklady a jejich strukturu, ale jsou také důležitým zdrojem informací pro vnitropodnikové a firemní řízení. Každá účetní jednotka si volí jinou metodu sestavení kalkulace podle toho, která je pro ni nejvhodnější.

4. Analýza vybraných zakázek, návrhy a doporučení

V této části diplomové práce budou představeny 2 podobné projekty. Jedná se o zateplení objektu mateřské školky a o zateplení dvou bytových domů. Šlo o veřejné zakázky, o které se ucházela vybraná společnost Delta, s.r.o. V jednom případě byla úspěšná a v druhém případě nikoliv.

Cílem této práce je provedení propočtové kalkulace u obou zakázek, zjistit a analyzovat, proč společnost nebyla úspěšná v obou výběrových řízeních a navrhnout možné úpravy.

4.1. Charakteristika společnosti Delta, s.r.o.

Delta, s.r.o. je účetní jednotkou, která svým klientům nabízí primárně stavební služby. Byla založena na začátku roku 1991. Od té doby se rozvíjela a v současné době patří k největším stavebním společnostem v regionu. Díky kvalitně odvedené práci a přijatelným cenám má stále dostatek zakázek, a to i v době ekonomické krize. Stavby realizované stavební společností Delta, s.r.o. získaly celou řadu ocenění. Zmínit je možné cenu „Stavba roku“ nebo „Dům roku“ v daném regionu. Na obrázku 4. 1. je oceněný dům, který v roce 2001 získal právě titul „Dům roku“.

Obr. 4. 1. Dům roku 2001



Zdroj: <http://www.mesto-uh.cz>

Jak již bylo výše zmíněno, Delta, s.r.o. se zabývá především stavbou nových budov či různými stavebními úpravami, jako je zateplování, rekonstrukce, modernizace nebo třeba výměna oken v domech, bytech či památkových objektech. Dále svým klientům nabízí využití klempířských nebo zámečnických služeb, autodopravu či mechanizaci.

Společnost Delta, s.r.o. je držitelem certifikátu systému managementu kvality a systému environmentálního managementu podle norem ČSN EN ISO 9001:2009, ČSN OHSAS 18001:2008 a ČSN EN ISO 14001:2005 pro provádění občanských, průmyslových a zemědělských staveb, včetně inženýrských sítí, zpevněných ploch a komunikací, jejich oprav, údržby a odstraňování těchto staveb.

Jedná se o středně velkou firmu, která dnes zaměstnává 43 kvalifikovaných zaměstnanců různých pracovních profesí, jako například zedníky, obkladače, klempíře, elektrikáře, tesaře atp. V grafu 4.1 je uvedeno schéma struktury pracovníků, kteří ve společnosti pracují. V současné době je ve společnosti Delta, s.r.o. zaměstnáno 33 dělníků, 7 administrativních pracovníků a 3 mistři. Průměrná délka pracovního poměru je více jak 9 let.

Graf 4. 1 Přehled struktury pracovníků společnosti Delta, s.r.o. v %



Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

Společnost Delta, s.r.o. je plně vybavena technickým a materiálním vybavením, které je nutné k provádění nabízených služeb.

Roční obrát společnosti Delta, s.r.o. se pohybuje kolem 90 milionů Kč. V příloze č. 1 je uvedena účetní závěrka firmy Delta, s.r.o. z roku 2012.

Ke zpracování rozpočtů ve společnosti je pak určen program BUILDpower, od společnosti RTS,a.s. Součástí tohoto programu je také Ceník prací, který je pro danou společnost Delta, s.r.o. pouze orientační. Rozpočty nákladů k veřejným zakázkám jsou zpracovávány v ekonomickém úseku třemi pracovníky.

Společnost Deltu, s.r.o. jsem si vybrala z toho důvodu, že jsem zde během své středoškolské a vysokoškolské praxe nabyla praktické zkušenosti, navázala dobré pracovní vztahy, a měla tak možnost získat informace o chodu dané účetní jednotky.

4.1.1. Přehled zakázek společnosti Delta, s.r.o. za rok 2013

Rok 2013 nebyl ve stavebnictví zrovna tím nejlepším. Podle Českého statistického úřadu došlo ve stavebnictví meziročně k poklesu o 8, 3 %. Došlo také k poklesu veřejných zakázek o 2, 3 %. Tento negativní trend měl dopad i na společnost Delta, s.r.o., kdy za loňský rok realizovala 22 zakázek v celkové hodnotě **61 263 065 Kč bez DPH**. Je to zhruba o 20 mil. Kč méně, než její průměrný zisk v předešlých letech.

Stavební společnost Delta, s.r.o. získává své zakázky především z otevřeného druhu řízení, jak uvádí graf 4.2. V otevřeném řízení oznamuje zadavatel neomezenému počtu dodavatelů svůj úmysl zadat veřejnou zakázku v tomto zadávacím řízení. Oznámení tohoto řízení je tedy jakousi výzvou podat nabídku dodavatelem a k prokázání splnění kvalifikace.¹

Užší řízení je druhý nejčastější typ řízení, ve kterém stavební společnost získává zakázky. V tomto druhu řízení oznamuje zadavatel neomezenému počtu dodavatelů svůj úmysl zadat veřejnou zakázku. Záměrci pak sepiší písemnou žádost o účast v tomto řízení a prokazují splnění kvalifikace.²

Ve zjednodušeném podlimitním řízení vyzývá veřejný zadavatel výzvou nejméně 5 zájemců k podání nabídky a k prokázání splnění kvalifikace. Tato výzva musí být písemná.³

Z jednacímho řízení bez uveřejnění získává stavební společnost Delta, s.r.o. nejméně zakázek. V daném řízení zadavatel oznamuje zájemci nebo omezenému počtu zájemců svůj úmysl zadat veřejnou zakázku.⁴

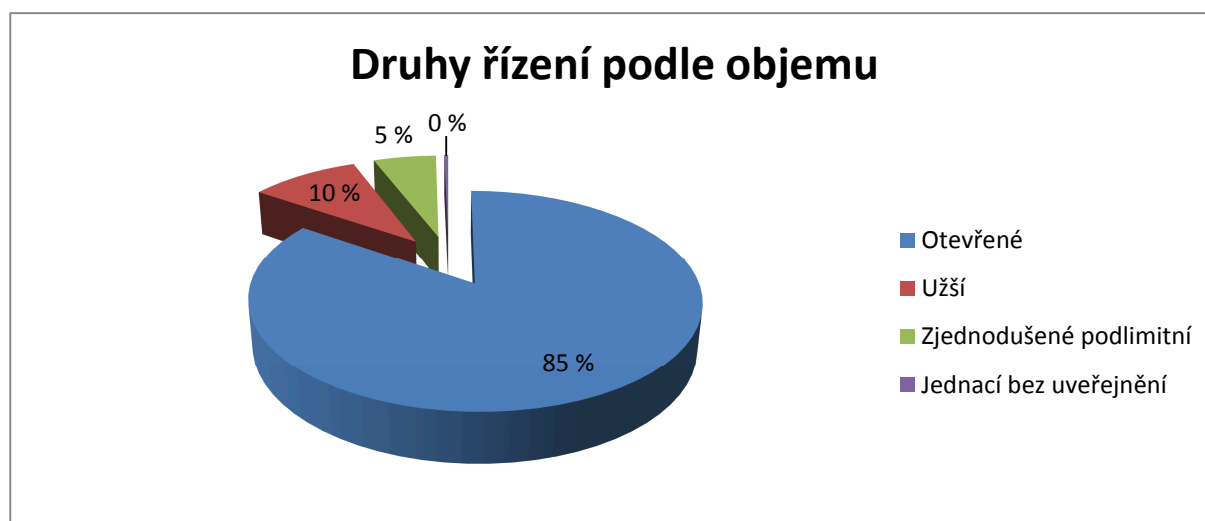
¹ § 27 ZoVZ

² § 28 odst. 1, 2 ZoVZ

³ § 38f odst. 1 ZoVZ

⁴ § 34 odst. 1 ZoVZ

Graf 4. 2 Druhy řízení, ve kterých dodavatel vítězí, podle objemu v %



Zdroj: <http://www.vsechnyzakazky.cz> – vlastní zpracování

V tabulce 4. 1 jsou uvedeny jednotlivé druhy řízení, ve kterých společnost Delta, s.r.o. získala své zakázky za loňský rok 2013.

Tab. 4. 1 Druhy výběrových řízení podle peněžního objemu v Kč bez DPH

Druhy řízení	Suma v Kč (bez DPH)
Otevřené	51 818 604
Užší	5 854 546
Zjednodušené podlimitní	3 376 348
Jednací bez uveřejnění	213 567

Zdroj: <http://www.vsechnyzakazky.cz>

V grafu 4. 3 jsou uvedeny jednotlivé druhy řízení podle počtu uskutečněných zakázek v procentech. Společnost Delta, s.r.o. provedla v roce 2013 celkem 22 zakázek, z toho 14 zakázek otevřeného druhu řízení, 5 užšího druhu řízení, 2 zakázky zjednodušeného podlimitního druhu řízení a jedna zakázka jednacího druhu řízení bez uveřejnění.

Graf 4.3 Druhy výběrových řízení podle počtu zakázek v %

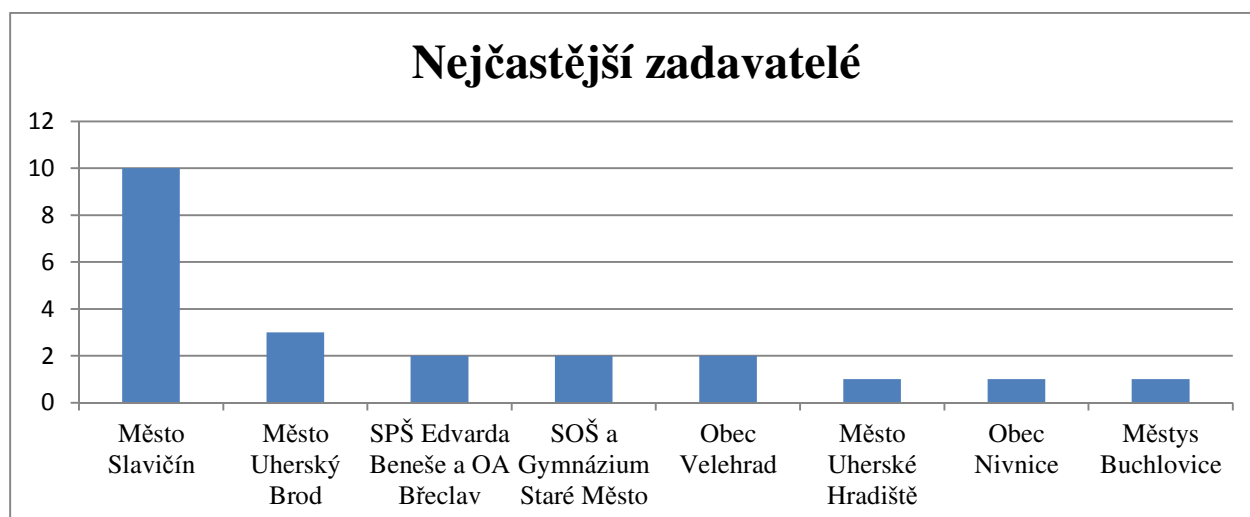


Zdroj: <http://www.vsechnyzakazky.cz>

Většina zakázek společnosti Delta, s.r.o. plyne z různých měst Zlínského kraje. Stavební společnost získává tyto zakázky nejen od soukromých společností, ale často vítězí ve výběrových řízeních, jejichž zadavatelem je město či obec.

V následujícím grafu 4.4 je uveden seznam zadavatelů, pro které stavební společnost Delta, s.r.o. nejčastěji pracuje a počet těchto spoluprací v roce 2013.

Graf 4.4 Nejčastější zadavatelé zakázek společnosti Delta, s.r.o.



Zdroj: <http://www.vsechnyzakazky.cz>

Společnost Delta, s.r.o. patří mezi největší stavební společnosti ve Zlínském kraji. Ovšem ani jí se nevyhnul dopad hospodářské krize a v posledních několika letech došlo k poklesu poptávky po jejich službách, což se následně odrazilo také ve výsledku hospodaření společnosti. V současné době se její zisk pohybuje kolem 60 milionů korun. Před hospodářskou krizí však stabilně vykazovala zisk kolem 90 milionů korun ročně. Podle ekonomů se očekává růst ekonomiky, který bude mít také příznivý vliv na vývoj stavebnictví v následujících letech.

Většinu zakázek společnosti Delta, s.r.o., až 80 % ze všech jejich zakázek, tvoří státní zakázky. Zbýlých 20 % jsou zakázky od soukromníků a soukromých firem.

4.2. Výběrové řízení u společnosti Delta, s.r.o.

Společnost Delta, s.r.o. má pro vyhledávání stavebních veřejných zakázek určeného jednoho rozpočtáře. Ten hledá zakázky zejména na internetových stránkách nebo na věstníku měst. Jakmile narazí na zajímavou nabídku, přečte si zadavateli kritéria a vyhodnotí, zda společnost Delta, s.r.o. daná kritéria splňuje. Jedná se například o počet požadovaných pracovníků, termíny vyhotovení, vlastní mechanizace a nářadí atp. Pokud rozpočtář zjistí, že stavební společnost dané kritéria splňuje, zajde s informacemi o dané zakázce k řediteli společnosti. Ten rozhodne, zda je zakázka pro daný podnik lukrativní a zda se přihlásí do výběrového řízení.

V případě, že ředitel zakázku schválí, rozpočtáři společnosti zašlou zadavateli přihlášku do výběrového řízení. Jakmile obdrží od zadavatele dokument s označením **VÝZVA**, společnost začne připravovat všechny potřebné dokumenty, které jsou ve Výzvě uvedeny. Jedná o například o výpis z obchodního rejstříku, prohlášení společnosti či různé kopie dokladů. Kromě toho musí být spolu s těmi doklady odeslán také dokument s názvem Položkový rozpočet stavby. Tento rozpočet zahrnuje očekávané náklady na danou zakázku. Je v něm uvedena předpokládaná spotřeba materiálu, cena za jednotku a celková cena za materiál a služby.

Všechny dokumenty pak společnost Delta, s.r.o. odesílá zadavateli v požadované podobě. Většinou se jedná o tři vyhotovení. Z toho jedno je v tištěné podobě a dvě v podobě digitální.

Společnost pak čeká na výsledky výběrového řízení.

4.3. Úspěšná zakázka

Jako první jsem si vybrala zakázku, u které byla společnost Delta, s.r.o. ve výběrovém řízení úspěšná.

První zakázka se týkala zateplení objektu mateřské školky. Jednalo se o třípodlažní objekt o velikosti 1 610 m². Proces zateplení mateřské školky započal v červnu loňského roku a byl ukončen v na konci října téhož roku.

Budova mateřské školky byla postavena v roce 1933. O pět let později sloužila mateřská školka jako lazaret a po mnichovském rozhodnutí poskytla útočiště okresnímu úřadu Slezska. V roce 1945, po leteckém zásahu, byla polovina budovy zbořena. O rok později, přesněji v roce 1946, byla oslavena výstavba nové mateřské školy. Podobu, kterou má dnes však získala až v roce 2000, kdy byla zcela zrekonstruována a zmodernizována. V roce 2013 došlo k další rekonstrukci školky, která zahrnovala zateplení a výměnu oken. Jak budova vypadá dnes je, možné vidět na obrázku 4. 2.

Obr. 4. 2. Mateřská školka



Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.1. Požadavky na zakázku

Předmětem veřejné zakázky bylo kompletní zateplení obvodových konstrukcí objektu mateřské školky. Kromě zateplení měla být dále provedena výměna oken, prosklených konstrukcí a vchodových dveří.

Podle smlouvy je předmětem díla zhotovení stavby nebo provedení stavebních prací, přičemž zhotovením stavby se rozumí úplné a funkční provedení veškerých stavebních a montážních prací, včetně dodávek potřebného materiálu a zařízení, které jsou nezbytné pro úplné dokončení díla, dále provedení všech činností, které nějak souvisí s dodávkou stavebních prací a konstrukcí, včetně koordinační a kompletační činnosti celé stavby. Nepostradatelnou součástí zhotovení stavby je i vyhotovení dokumentace skutečného provedení stavby. Tento dokument pak předala společnost Delta, s.r.o. zadavateli ve třech vyhotoveních v tištěné podobě a v digitální podobě ve formátech pdf a dwg.

Výběrové řízení na zateplení objektu mateřské školky vyhlásilo město Uherské Hradiště 4. 3. 2013. Nabídky na zrealizování této zakázky pak město přijímalo do 27. 3. 2013. O výsledku výběrového řízení byli dne 7. 6. 2013 písemně informováni všichni přihlášení uchazeči.

Předpokládaná hodnota veřejné zakázky, byla stanovena hlavním projektantem města ve výši **4 073 820,- bez daně z přidané hodnoty** (dále „DPH“). Projekt zateplení mateřské školky byl spolufinancován z Operačního programu Životní prostředí.

4.3.2. Zadávací dokumentace k zakázce zateplení mateřské školky

Aby se společnost Delta, s.r.o. mohla účastnit výběrového řízení, musela odevzdat zadávací dokumentaci, kterou tvořil souhrn údajů a dokumentů, které byly nezbytné pro zpracování nabídky. Tuto zadávací dokumentaci tak tvořily Podmínky a požadavky na zpracování nabídky a další přílohy. V Podmínkách a požadavcích byly zadavatelem zakázky vymezeny veškeré nezbytné podmínky a požadavky, které byly nezbytné pro zařazení do výběrového řízení. Součástí tohoto dokumentu byly identifikační údaje zadavatele zakázky a přesně stanoven předmět veřejné zakázky, včetně její předpokládané hodnoty. Dále v něm byly vymezeny obchodní a technické podmínky a ostatní požadavky zadavatele. Stavební společnosti, které měli o danou zakázku zájem, se zde dočetly také přesné informace o tom, v jakém termínu a jakým způsobem má být nabídka podána, včetně informace o tom, které dokumentu musí nabídka obsahovat.

K přílohám zadávací dokumentace dále patřil i formulář Krycí list nabídky, kde uchazeči vyplnili své identifikační údaje. Tento formulář je uveden v příloze č. 5. Dalším dokumentem byl Formulář pro uvedení podílu subdodavatelů, který sloužil jako seznam předpokládaných subdodavatelů. Nedílnou součástí zadávací dokumentace bylo také Čestné prohlášení dodavatele o splnění požadavků podle § 68 odst. 3 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů.

Uchazeč o zakázku musel dále odevzdat dokument s názvem Požadavky zadavatele na kvalifikaci dodavatele, kde byly sepsány veškeré předpoklady, jež musel uchazeč o zakázku splňovat, a to včetně toho, jak má uchazeč svou kvalifikaci prokázat.

Formulář pro uvedení referenčních staveb byl dalším dokumentem, který musel uchazeč zadavateli předložit. V tomto formuláři uchazeč uvedl referenční stavby, na jejichž výstavbě či rekonstrukci se podílel. Důležitým dokumentem pak byl Vzor návrhu smlouvy o dílo, v němž uchazeč uvedl předpokládanou cenu zakázky.

K zadávacím dokumentům patřily také Podmínky a požadavky pro jednotný způsob zpracování nabídkové ceny. V tomto dokumentu byla přesně vymezena struktura soupisů stavebních prací, dodávek a služeb, dále cenová soustava, požadavky na způsob zpracování nabídkové ceny včetně podmínek pro její předložení.

K přílohám rovněž patřila i Rekapitulace celkové nabídkové ceny, dále Soupis stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr, který obsahoval Slepý položkový soupis prací a dodávek, Rekapitulaci stavebních dílů a Slepý rozpočet. Posledním dokumentem pak byla Projektová dokumentace stavby.

4.3.3. Cenová nabídka

Cenovou nabídku na zakázku v účetní jednotce Delta, s.r.o. vypracovávají dva zkušení pracovníci, kteří provádí rozpočet podle ceníku stavebních prací, který pravidelně aktualizují dle současné situace na trhu stavebních prací. Při stanovení předpokládané ceny zakázky se bere v úvahu celá řada faktorů. Velký vliv má zejména rozsah stavební práce, použité materiály, časová náročnost a složitost práce.

Předběžný rozpočet je základem celého projektu. Na jeho začátku je nutné rozlišit náklady. A to na ty, které se týkají vlastního objektu, a na ostatní a vedlejší náklady. Mezi náklady, které se týkají vlastního objektu, patří například náklady na izolaci, malby, nátěry, staveništní přesun hmot či elektromontáže. Velkou skupinu nákladů, která se sem řadí, tvoří také různé konstrukce, například konstrukce truhlářské, zámečnické, klempířské či tesařské. K ostatním a vedlejším nákladům patří např. ztížené výrobní podmínky, oborová přírážka, mimostaveništní doprava, provoz investora, přesun stavebních kapacit či kompletační činnosti.

Dále je nutné se zaměřit na využití stavební díly. U těch je nutné především zjistit účel, na který byly využity. Zda se jedná o díly, které slouží na hlavní stavební výrobek (dále „HSV“), které slouží k přidružené stavební výrobě (dále „PSV“), zda se jednalo o dodávku

materiálů (dále „DOD“), montáž (dále „MON“) či hodinové zúčtovací sazby (dále „HZS“). Zkratkou „Č.p.“ je v následujících tabulkách označováno číslo položky.

Na hlavní stavební výrobek je možné použít nejrůznější stavební díly a služby. Může se jednat například o svislé a kompletní konstrukce, úpravy povrchů vnějších i vnitřních, podlahy a podlahové konstrukce, lešení a stavební výtahy, atp.

Stavební díly, které byly použity k přidružené stavební výrobě, byly například živičné krytiny, malby, nátěry a celá řada konstrukcí. Jednalo se o konstrukce tesařské, klempířské, truhlářské, zámečnické a konstrukce z přírodního kamene.

Cenu za zhotovení tohoto díla stanovila společnost na základě položkového rozpočtu, který zpracovala na základě soupisu stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr. Tato stanovená cena obsahuje veškeré náklady a zisk, které společnost Delta, s.r.o. nezbytně potřebuje k řádnému a včasnému provedení díla, a to včetně vedlejších a ostatních nákladů ve smyslu vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 230/2012 Sb. ze dne 25. června 2012.

Společnost Delta, s.r.o. byla vybrána z celkem 13 ti uchazečů, jež se o tuto zakázku zajímali, a vstoupili do výběrového řízení. Z tohoto řízení byla vyřazena pouze jedna jediná firma. Důvodem pro její vyloučení bylo nepředložení všech požadovaných dokumentů. Konkrétně se jednalo o Formulář pro uvedení podílu subdodavatelů. Daný formulář nebyl dodán ani po lhůtě stanové pro vyjasnění. Tato lhůta trvala 3 pracovní dny.

Termín pro zahájení stavebních prací na mateřské školce byl stanoven na 10. 6. 2013. Termín pro ukončení byl pak sjednán na 31. 10. 2013.

Položkový rozpočet jednotlivých stavebních dílů je v příloze č. 2. Tento rozpočet vyjadřuje, co bylo využito k zateplení objektu, v jakém množství, v jaké ceně za jednotku a jaká je cena celkem.

K zateplení mateřské školky společnost Delta, s.r.o. předpokládala využití následujících stavebních dílů, které jsou uvedeny v tabulce 4.2. Údaje jsou uvedeny v českých korunách. Případné korunové rozdíly jsou způsobeny zaokrouhlováním. Společnost u této zakázky počítala s 13 % ziskem.

Následující informace vychází z interních dokumentů společnosti Delta, s.r.o.

Tab 4. 2 Rekapitulace stavebních děl u vlastního objektu v Kč

Č.p.	Stavební díl	HSV	PSV	DOD	MON	HZS
3	Svislé a kompletní konstrukce	56 842	0	0	0	0
61	Úpravy povrchů vnitřní	81 079	0	0	0	0
62	Úpravy povrchů vnější	595 020	0	0	0	0
63	Podlahy a podlahové konstrukce	26 372	0	0	0	0
94	Lešení a stavební výtahy	51 834	0	0	0	0
95	Dokončovací konstrukce na pozemních stavbách	7 371	0	0	0	0
96	Bourání konstrukcí	82 670	0	0	0	0
99	Staveništní přesun hmot	15 337	0	0	0	0
712	Živičné krytiny	0	43 671	0	0	0
713	Izolace tepelné	0	82 755	0	0	0
762	Konstrukce tesařské	0	29 387	0	0	0
764	Konstrukce klempířské	0	60 812	0	0	0
766	Konstrukce truhlářské	0	802 736	0	0	0
767	Konstrukce zámečnické	0	268 152	0	0	0
782	Konstrukce z přírodního kamene	0	65 145	0	0	0
783	Nátěry	0	12 892	0	0	0
784	Malby	0	11 274	0	0	0
M21	Elektromontáže	0	0	0	27 062	0
CELKEM OBJEKT		916 525	1 376 824	0	27 062	0

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Celkové základní rozpočtové náklady u vlastního objektu se vypočítají podle vzorce:

$$\text{Základní rozpočtové náklady} = \text{HSV} + \text{PSV} + \text{DOD} + \text{MON} + \text{HZS} \quad (4.1)$$

$$\text{Základní rozpočtové náklady} = 916\,525 + 1\,376\,824 + 0 + 27\,062 + 0$$

$$\text{Základní rozpočtové náklady} = \mathbf{2\,320\,411\,Kč}$$

Kromě nákladů na stavební díly, které jsou uvedeny v tabulce 4. 2. stavební společnost Delta, s.r.o. počítala s tím, že vzniknou ještě vedlejší a ostatní náklady ve výši **24 500 Kč**. Šlo o náklady, které vyjadřovaly činnosti probíhající v průběhu celé stavby. Tuto část ceny firma fakturovala průběžně v termínech sjednaných pro fakturaci stavebních prací. Ještě před začátkem fakturace musela firma stanovit poměr vedlejších a ostatních nákladů k součtu celkových nákladů, a tímto poměrem vypočítat podíl vedlejších a ostatních nákladů.

Vedlejší a ostatní náklady měly být vynaloženy pouze v hlavní stavební výrobě. Jednalo se například o náklady, které měly být spojeny se zajištěním provozu zařízení staveniště, s vybudováním zařízení staveniště či o různé druhy pojištění. Veškeré vedlejší a ostatní náklady, se kterými společnost Delta při předběžném rozpočtu počítala, jsou uvedeny v příloze č. 2.

Na základě výše uvedených informací stavební společnost Delta, s.r.o. stanovila celkové náklady za rekonstrukci mateřské školky a výměnu oken ve výši **2 344 911 Kč**.

Celkové náklady = náklady na vlastní objekt + vedlejší a ostatní náklady (4.2)

Celkové náklady = 2 320 411 + 24 500

Celkové náklady = **2 344 911 Kč**

Takto stanovená cena je cena bez daně z přidané hodnoty, která byla v roce 2013 ve výši 21 %. Je tedy nutné ještě vypočítat daň.

Celková cena s daní = celkové náklady · sazba daně (4.3)

Celková cena s daní = 2 344 911 · 1, 21

Celková cena s daní = 2 837 342, 31 Kč. Matematicky zaokrouhлено na **2 837 342 Kč**.

S tímto předběžným rozpočtem šla společnost Delta, s.r.o. do výběrového řízení, ve kterém byla úspěšná a mohla tak okamžitě zahájit svoji činnost. Úspěšná byla především díky nízké ceně. Zadavatel veřejné zakázky totiž původně požadoval, aby zateplení daného objektu nebylo dražší jak 4 073 820 Kč. Což společnost Delta, s.r.o. splnila a dokonce předpokládané náklady snížila o více jak jeden milion korun.

4.3.4. Smluvní podmínky k rekonstrukci mateřské školky

Společnost Delta, s.r.o. spolu se zadavatelem zakázky podepsala Smlouvu o dílo. Součástí této smlouvy bylo vymezení předmětu zakázky, identifikace smluvních stran, identifikační údaje stavby, obchodní podmínky, cena díla a mnoho dalšího.

Ve smlouvě byly rovněž stanoveny lhůty splatnosti. Z nich vyplývalo, že zadavatel zakázky byl povinen uhradit faktury od stavební firmy Delta, s.r.o. nejpozději do 45 dnů ode dne následujícího po dni odeslání faktury. Peněžitý závazek se přitom považoval za splněný v den, kdy byla dlužná částka připsána na účet stavební firmy.

Ve smlouvě o zateplení objektu mateřské školky se obě strany rovněž dohodly na smluvních pokutách. V případě, že by společnost Delta, s.r.o. nesplnila své závazky v dohodnuté lhůtě, byla povinna zaplatit zadavateli smluvní pokutu ve výši 0,15 % ze sjednané ceny bez DPH, a to za každý i započatý den prodlení. V případě, že by společnost nedokončila dílo ani po 30 ti kalendářních dnech, byla povinna zadavateli zaplatit další smluvní pokutu ve výši 0,05 % ze sjednané ceny bez DPH, a to za třicátý první a každý následující den prodlení. Naopak, pokud by se zadavatel zpozdil s úhradou faktury, musel by

zaplatit společnosti Delta, s.r.o. úrok z prodlení ve výši 0,05 % z dlužné částky za každý započatý den prodlení. Obě strany byly povinny smluvní pokutu či úrok z prodlení proplatit nejpozději do 14 dnů od dne obdržení příslušného vyúčtování.

Firma Delta, s.r.o. musela ke smlouvě přiložit také Harmonogram provádění prací, a to včetně předpokládaného finančního plnění po jednotlivých týdnech. Tento dokument měla firma odevzdat nejpozději do 15 dnů ode dne podpisu smlouvy. Zhotovitel musel Harmonogram nejméně jednou za měsíc aktualizovat, a to na základě skutečně provedených prací. Aktualizovaný harmonogram byl pak zhotovitel povinen předložit na kontrolních dnech stavby.

K předání staveniště byl podle Smlouvy o dílo zadavatel zakázky povinen nejpozději do deseti dnů po dni oboustranného podpisu této smlouvy. O něm vyhotovil zadavatel zakázky písemný protokol. Den oboustranného podpisu daného dokumentu se pak považoval den, kdy došlo k předání staveniště.

Ode dne předání a převzetí staveniště byl zhotovitel povinen vést o veškerých pracích prováděných na stavbě stavební deník, jež byl přístupný oprávněným osobám každý pracovní den. V tomto deníku zhotovitel zapisuje všechny skutečnosti rozhodné pro provádění díla. Zápisy se pak prováděly jak v originále, tak ve dvou kopiích. Originál Stavebního deníku pak firma Delta, s.r.o. odevzdala po dokončení díla zadavateli. Jednu kopii si ponechala sama stavební společnost, druhou dostala osoba vykonávající funkci Technického dozoru. Stavební deník se archivuje po dobu 10 let. Povinnost vést Stavební deník přitom končí ke dni nabytí právní moci kolaudačního souhlasu.

Podle Zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách má zadavatel právo provádět kontrolu prováděných prací sám nebo prostřednictvím technického dozoru. Pokud by během kontroly byly zjištěny některé nedostatky, má zadavatel právo dožadovat se odstranění vad. Zadavatel je přitom povinen oznámit kontrolu písemně, a to nejméně pět dnů před kontrolou, pokud se tedy obě strany o termínu kontroly nedohodly předem. Výsledkem kontrolního dne je Zpráva o postupu prací, kontrola časového a finančního plnění, připomínky a podněty osob vykonávajících funkci technického dozoru a stanovení případných nápravných opatření. Zadavatel zakázky vyhotoví o kontrolním dni zápis, který nejpozději do tří pracovních dnů předá všem zúčastněným stranám. Ke kontrole může dojít minimálně 1x v kalendářním měsíci, ale zadavatel má samozřejmě právo stanovit i vyšší četnost, a to v případě, že to vyžadují okolnosti stavby.

Ke dni předání staveniště zadavateli musely obě strany vyhotovit předepsané dokumenty. V případě zadavatele se jednalo o doklad o Územním rozhodnutí a Stavební povolení, a to včetně dokladu o jeho nabytí právní moci a včetně všech případných změn. Tyto dokumenty sloužily při převzetí díla ke kontrole, jestli byly splněny veškeré podmínky v nich obsažené. Stavební firma připravila ke dni předání tři vyhotovení dokumentace skutečného provedení stavby, a to v písemné a digitální podobě. Dále vyhotovila zápisy a osvědčení o provedených zkouškách použitých materiálů, zápisy a výsledky předepsaných měření. Pak ještě zápisy a výsledky o vyzkoušení smontovaného zařízení, o provedených revizních a provozních zkouškách, také zápisy a výsledky o provedení prací a konstrukcí zakrytých v průběhu prací. Zhotovitel musel připravit seznam všech strojů a zařízení, které byly součástí díla, jejich pasporty, záruční listy, návody k obsluze a k údržbě, a to v českém jazyce. Při předání díla nesměl chybět ani Stavební deník a v neposlední řadě také geometrický plán skutečného zaměření díla v požadovaném rozsahu a počtu vyhotovení. V případě, že by stavební firma tyto požadované doklady nepředložila, nepovažovalo by se dílo za dokončené a schopné předání.

O průběhu předání a převzetí díla pořídil zadavatel zakázky zápis, protokol, který musel obsahovat údaje o obou smluvních stranách, popis díla, dohodu o způsobu a termíny vyklizení staveniště, termín, od kterého začíná běžet záruční lhůta a prohlášení zadavatele, zda dílo přejímá či nikoliv. Veškerá zařízení, která zhotovitel potřeboval ke stavebním pracím, byl pak povinen odstranit a vyklidit tak staveniště do 15 dnů ode dne termínu pro předání a převzetí díla.

Kolaudačního řízení byl zhotovitel povinen se zúčastnit v případě, že by jej vyzval stavební úřad.

4.3.5. Změna ceny původní zakázky

V průběhu rekonstrukce ovšem došlo ke změnám u vlastního objektu. Jednalo se především o zvýšení množství použitého materiálu či služeb. Z tohoto důvodu musel být podepsán Dodatek ke smlouvě o dílo. V této smlouvě byly uvedeny důvody, které měly za následek zvýšení ceny rekonstrukce, a to o **92 612 Kč**. Cena je uvedena včetně DPH.

Dodatek ke smlouvě o dílo byl sepsán až poté, kdy zhotovitel předložil Změnový list, v němž popsal důvody a okolnosti, které vedly k nutnosti změny sjednané ceny, a v kterém provedl výpočet návrhu změny sjednané ceny. Tento Změnový list pak předložil zadavateli k odsouhlasení.

V 11 ti oblastech vlastního projektu došlo ke zvýšení ceny oproti původně stanovené částce. Nejvyšší dodatečné náklady vznikly zejména v přidružené stavební výrobě, konkrétně pak vzrostly náklady na podlahy z dlaždic a na klempířské konstrukce. Pouze v zámečnických konstrukcích došlo oproti původní ceně ke snížení nákladů. Nutné je také dodat, že při změně ceny nedošlo ke změně ceny u vedlejších a ostatních nákladů.

V následující tabulce 4. 3 je uveden přehled nákladů na použité stavební díly. Pro porovnání jsou uvedeny plánované náklady jednotlivých stavebních dílů, změny nákladů, ke kterým během stavebních prací došlo a výsledný rozpočet společnosti Delta, s.r.o.

Tab. 4. 3 Porovnání stavebních děl v Kč

Přehled stavebních děl									
Stavební díl	Předběžný rozpočet			Změna			Výsledný rozpočet		
	HSV	PSV	MON	HSV	PSV	MON	HSV	PSV	MON
Svislé a kompletní konstrukce	56 842	0	0	792	0	0	57 634	0	0
Trubní provedení	0	0	0	4 800	0	0	4 800	0	0
Úpravy povrchů vnitřní	81 079	0	0	0	0	0	81 079	0	0
Úpravy povrchů vnější	595 020	0	0	0	4 360	0	595 020	4 360	0
Podlahy a podlahové konstrukce	26 372	0	0	8 450	0	0	34 822	0	0
Lešení a stavební výtahy	51 834	0	0	0	0	0	51 834	0	0
Dokončovací konstrukce na pozemních stavbách	7 371	0	0	11 911	0	0	19 282	0	0
Bourání konstrukcí	82 670	0	0	0	0	0	82 670	0	0
Staveništní přesun hmot	15 337	0	0	3 359	0	0	18 696	0	0
Izolace proti vodě	0	0	0	0	1 878	0	0	1 878	0
Živičné krytiny	0	43 671	0	0	0	0	0	43 671	0
Izolace tepelné	0	82 755	0	0	0	0	0	82 755	0
Konstrukce tesařské	0	29 387	0	0	0	0	0	29 387	0
Konstrukce klempířské	0	60 812	0	0	12 723	0	0	73 535	0
Konstrukce truhlářské	0	802 736	0	0	8 710	0	0	811 446	0
Konstrukce zámečnické	0	268 152	0	0	-2 775	0	0	265 377	0
Podlahy z dlaždic	0	0	0	0	19 190	0	0	19 190	0
Konstrukce z přírodního kamene	0	65 145	0	0	3 141	0	0	68 286	0
Nátěry	0	12 892	0	0	0	0	0	12 892	0
Malby	0	11 274	0	0	0	0	0	11 274	0
Elektromontáže	0	0	27 062	0	0	0	0	0	27 062
CELKEM ZA OBJEKT	916 525	1 376 824	27 062	29 312	47 227	0	945 837	1 424 051	27 062

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Jak z tabulky 4.3 vyplývá, výše provedených změn dosáhla částky **76 539 Kč** bez daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty ve výši 21 % daňové sazby platné pro rok 2013 byla po zaokrouhlení ve výši **16 073 Kč**.

Díky vzniklým změnám nemohla být cenová nabídka zateplení mateřské školky splněna a celý projekt se prodražil o **92 612 Kč**.

4.3.6. Výsledný rozpočet

Na závěr je tedy nutné zjistit, jaká byla výsledná cena projektu zateplení mateřské školy, jaké množství materiálu bylo spotřebováno a za jakou cenu. Výsledný rozpočet je vlastně souhrnem předběžného propočtu a provedených změn. V příloze č. 3. je uveden položkový rozpočet zateplení vlastního objektu mateřské školky.

Jelikož je výsledný rozpočet ve stavební společnosti Delta, s.r.o. dokumentem, který veřejnosti neposkytují, výsledný položkový rozpočet zakázky z dostupných informací jsem sestavila sama.

Výsledná rekapitulace použitých stavebních dílů je uvedena v tabulce 4. 3. Z této tabulky vyplývá, že nejvyšší část nákladů na rekonstrukci a výměnu oken představovala přidružená stavební výroba, která se na celkových nákladech podílela téměř z 60 ti procent. Na tomto výsledku se nejvíce podílely klempířské konstrukce. Jejich podíl na celkových nákladech představoval zhruba 34 %.

Skutečné celkové náklady na zakázku podle vzorce 4.1:

Základní rozpočtové náklady = 945 837 + 1 424 051 + 0 + 27 062 + 0

Základní rozpočtové náklady = **2 396 950 Kč**

Kromě výše uvedených nákladů nesměla společnost Delta, s.r.o. při sestavování výsledného rozpočtu zapomenout na vedlejší a ostatní náklady, které při rekonstrukci mateřské školky vznikly.

Celkové náklady se vypočítají podle vzorce 4.2:

Celkové náklady = 2 396 950 + 24 500

Celkové náklady = **2 421 450 Kč**

Takto stanovená cena je cena bez daně z přidané hodnoty, která byla v roce 2013 ve výši 21 %. Je tedy nutné ještě vypočítat daň. Výsledná cena zakázky s daní se vypočte dle vzorce 4.3:

Celková cena s daní = 2 421 450 · 1, 21

Celková cena s daní po zaokrouhlení = **2 929 954 Kč**.

Nakonec se náklady na zateplení objektu mateřské školky, včetně výměny oken, vyšplhaly téměř ke třem milionům korun.

4.3.7. Účtování úspěšné zakázky

Účetnictvím se ve stavební společnosti Delta, s.r.o. zabývají celkem 3 zaměstnankyně. Jedná se o hlavní účetní, mzdovou účetní a pracovníci, která se zabývá účtováním pokladny.

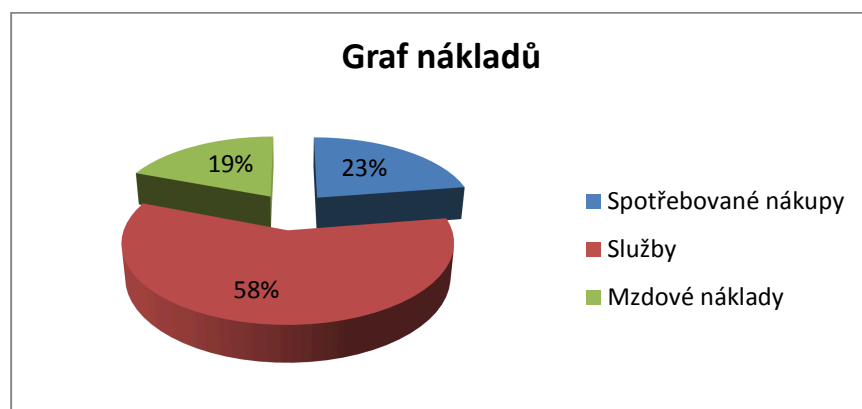
Delta, s.r.o. je plátcem daně z přidané hodnoty od roku 1993. Jedná se o spolehlivého plátce DPH.

Stavební společnost Delta, s.r.o. zpracovává účetnictví v programu od společnosti M.I.S.S. Software s.r.o. Uherské Hradiště. Tento program není nijak propojen s programem na zpracovávání rozpočtů. Veškeré údaje z rozpočtů tak musí zpracovat do účetnictví ručně. Stavební společnost Delta, s.r.o. používá pro účtování zásob způsob B. Což znamená, že veškerý nakoupený materiál není předán na sklad, ale je dopraven přímo na staveniště. Při účtování zásob způsobem B se nepoužívají účty jako pořízení materiálu či zboží nebo materiál a zboží na skladě. Místo nich se používají nákladové účty účtové skupiny 5. Teprve na konci účetního období dochází k provedení inventury a nevyužitý materiál se převede na sklad.

Společnost Delta, s.r.o. vede také analytickou evidenci. To je důležité, aby se vědělo, který zakoupený materiál a v jaké výši patří kterému středisku a ke které zakázce.

V grafu 4.5 jsou uvedeny náklady na zakázku v procentech.

Graf 4.5 Grafické zobrazení nákladů zakázky



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Výši nákladů je možné vidět v následující tabulce 4.4, která zobrazuje výsledovku úspěšné zakázky.

4.4 Nákladová výsledovka zakázky v Kč

Účet	Název účtu	Částka
501010	Spotřeba stavebního materiálu	541 057,34
501020	Spotřeba režijního materiálu	1 263,73
501030	Spotřeba PHM	77,69
501040	Spotřeba ochranných pomůcek	108,77
502010	Spotřeba elektrické energie	7 617,30
502030	Spotřeba vody	9 641,70
	Spotřebované nákupy	559 766,53
518010	Ostatní služby – nájemné	65 355,28
518030	Ostatní služby	7 219,60
518060	Ostatní služby – stavební práce	1 369 903,00
518090	Ostatní služby – uložení odpadu	7 921,20
	Služby	1 450 399,08
521010	Mzdy – zaměstnanci	360 213,00
524010	Zákonné soc. pojištění – zaměstnanci	116 639,00
	Mzdové náklady	476 852,00
	NÁKLADY CELKEM	2 487 017,61
602010	Tržby za stavební práce	2 659 050,68
	Tržby za vlastní výroby a zboží	2 659 050,68
648020	Ostatní provozní výnosy bez DPH	142 316,00
	Jiné výnosy	142 316,00
	VÝNOSY CELKEM	2 801 366,68
	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	314 349,07

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

4.3.8. Závěr úspěšné zakázky

Účetní jednotka Delta, s.r.o. šla do výběrového řízení na zateplení objektu mateřské školky s předběžným rozpočtem ve výši **2 344 911 Kč bez DPH**. Díky nejnižším předpokládaným nákladům také výběrové řízení vyhrála.

Během rekonstrukce však došlo ke zvýšení nákladů o **76 539 Kč bez daně z přidané hodnoty**. Toto zvýšení bylo způsobené především dokoupením některých materiálů či náhradou jednoho materiálu za jiný materiál. Výsledná cena rekonstrukce mateřské školy dosáhla částky **2 421 450 Kč bez DPH**.

Výběrového řízení se v tomto případě účastnilo celkem 13 firem. Všechny přihlášené firmy měly své sídlo ve Zlínském kraji. Zadavatel původně předpokládal, že celková cena za zateplení objektu mateřské školy překročí 4 mil. Kč. Stavební firmy, které se do tohoto

výběrového řízení přihlásily, se k této předpokládané ceně ale nepřiblížily. S nejvyšší nabídkou přišla stavební firma z Bohuslavic u Zlína, která stanovila cenu za tuto zakázku na **3 561 600 Kč bez daně z přidané hodnoty**. S cenovou nabídkou, která nepřesáhla hranici 3 mil., nakonec přišlo 6 stavebních firem, včetně vítězné společnosti Delta, s.r.o.

S druhou nejnižší nabídkou na realizaci zakázky přišla konkurenční firma ze Vsetína, která šla do výběrového řízení s cenovou nabídkou **2 612 253 Kč bez DPH**.

Cena za provedení zateplení mateřské školky byla hrazena průběžně, a to na základě daňových dokladů, které společnost Delta, s.r.o. měsíčně vystavovala zadavateli. Dnem zdanitelného plnění přitom byl poslední kalendářní den příslušného měsíce. Tyto daňové doklady společnost předkládala k proplacení nejpozději do pátého dne následujícího měsíce.

Během prací mohla společnost vystavit faktury až do výše 90% ze sjednané ceny. Konečná faktura pak byla vystavena po protokolárním předání a převzetí díla. Zadavatel se přitom ve smlouvě zavázal uhradit předložené faktury nejpozději do 45 dnů ode dne následujícího po dni odeslání faktury.

Společnost Delta, s.r.o. zvítězila v tomto výběrovém řízení, neboť poskytla všechny požadované dokumenty a nejnižší cenovou nabídku. Oproti původní cenové nabídce však došlo ke zvýšení nákladů. Jedním z důvodů byla změna materiálu. Stavební společnost Delta, s.r.o. díky mnohaletým zkušenostem doporučila zadavateli nahradit požadovaný materiál za jiný, který by byl pro danou stavbu vhodnější. Zadavatel s touto změnou souhlasil.

I přes zvýšení původní cenové nabídky by společnost Delta, s.r.o. výběrové řízení vyhrála a to s rozdílem 190 803 Kč bez DPH oproti druhé nejnižší nabídce.

4.4. Neúspěšná zakázka

U druhé vybrané zakázky nebyla účetní jednotka Delta, s.r.o. ve výběrovém řízení tak úspěšná.

Druhá zakázka se zabývala zateplením a výměnou oken u dvou bytových objektů. První z těchto bytových domů má výměru 2 620 m². Tento objekt byl dokončen v roce 2000. Jedná se tedy o poměrně novou stavbu. Bytový dům má 2 podlaží, na kterých se nalézají 8 bytů. Daný bytový dům bude v diplomové práci označen jako A1.

Obr. 4.3. Bytový dům A1



Zdroj: Vlastní zpracování

Druhý objekt má výměru 5 548 m². Bytový dům byl dostavěn na konci roku 1999, má 3 podlaží, na kterých se nachází 10 bytů.

Obr. 4.4. Bytový dům A2



Zdroj: Vlastní zpracování

I když se jedná o 2 bytové domy, bylo vypsáno výběrové řízení jako na jeden objekt. Oba bytové domy jsou totiž spojeny prosklenou chodbou. Druhý bytový dům bude v práci označen jako A2.

4.4.1. Požadavky na zakázku

Předmětem veřejné zakázky byly rekonstrukční stavební práce. Součástí stavebních prací bylo také provedení zateplení obvodového pláště, výměna otvorových výplní a zateplení části střešní konstrukce. Dále měly být demontovány všechny výplně otvorů v obvodových stěnách včetně vnitřních a vnějších parapetů. Taktéž měly být demontovány žlaby, svody a mělo být provedeno oplechování plochých střech nad vstupy do bytů a svislé části svodů hromosvodů.

Zadavatel, kterým byl městský úřad Staré Město, tuto zakázku uveřejnil dne 13. 5. 2013. Nabídky stavebních firem, které se chtěly tohoto výběrového řízení účastnit, přijímal zadavatel do 30. 5. 2013. Během této lhůty se do výběrového řízení přihlásilo celkem 8 firem. V tomto řízení nebyl v rámci otevírání obálek ani posuzování nabídek vyřazen žádný uchazeč. O výsledcích výběrového řízení byly všechny zúčastněné stavební firmy informovány písemně.

Stejně jako u úspěšné zakázky, tak i v tomto případě, byla prioritou cena. Hlavní projektant města stanovil cenu této zakázky na **4 284 000 Kč bez DPH**.

Hodnotící komise, která měla na starosti posouzení a hodnocení přijatých nabídek, dala bohužel přednost společnosti, která pochází z obce Babice, a která podle této komise splnila všechny zadávací podmínky a do výběrového řízení přišla s nejnižší cenovou nabídkou. S rozhodnutím komise souhlasil i sám zadavatel, který nakonec rozhodl o přidělení této veřejné zakázky vybranému uchazeči.

Rekonstrukce obou stavebních bytů měla být dokončena na podzim roku 2013. Vítězná firma zateplení bytových domů v požadovaném termínu stihla.

4.4.2. Zadávací dokumentace

Pojem nabídka byl v podmínkách a požadavcích na zpracování nabídky definován jako návrh smlouvy předložený dodavatelem v zadávacím řízení včetně dokumentů a dokladů požadovaných zákonem nebo zadavatelem v zadávacích podmínkách. Nedělitelnou součástí nabídky byly také doklady a informace prokazující splnění kvalifikace uchazečů. Nabídka i ostatní nezbytné dokumenty pak uchazeči odevzdali v písemné formě.

Obsah zadávací dokumentace tvořil souhrn údajů a dokumentů, které byly pro zpracování nabídky nezbytné. Tuto dokumentaci tvořila Výzva k podání nabídky, dokument Podmínky a požadavky pro zpracování nabídky a 7 příloh. K přílohám patřily následující dokumenty. Jednalo se o Krycí list nabídky, Čestné prohlášení dodavatele o prokázání kvalifikace dodavatele ve zjednodušeném podlimitním řízení, dále Formulář pro uvedení

podílu subdodavatelů, Prováděcí projektová dokumentace, Soupis stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr a poslední přílohou byly obchodní podmínky, tedy vzorová smlouva o dílo.

Jako podklad pro vypracování nabídky stanovil zadavatel dokumentaci pro provádění stavby, tzv. projektovou dokumentaci, která v souladu se zákonem obsahovala Soupis stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr vč. soupisu vedlejších a ostatních nákladů. Tento soupis odevzdaly uchazeči o tuto zakázku jak v tištěné, tak i v elektronické podobě.

Zadavatel jako součást zadávací dokumentace předložil obchodní podmínky ve smyslu § 44 odstavec 3 písmeno a) zákona o veřejných zakázkách. Uchazeč o zakázku do návrhu smlouvy o dílo doplnil údaje nezbytné pro její vznik, tedy identifikaci společnosti, nabídkovou cenu a další údaje.

V obchodních podmínkách je dále stanoveno, že dodavatel je povinen zadavateli po ukončení díla předložit seznam subdodavatelů, kterým v rámci této zakázky vyplatil za plnění jejich části subdodávky více než 10 % z objemu celkové uhrazené ceny za realizaci zakázky. Tento formulář je uveden v příloze č. 6.

4.4.3. Smluvní podmínky

Podle požadavků zadavatele musel uchazeč o zakázku zpracovat nabídkovou cenu jako cenu za splnění celého předmětu veřejné zakázky dle zadávacích podmínek bez daně z přidané hodnoty. Do nabídkové ceny musel uchazeč zapracovat veškeré náklady spojené se splněním předmětu veřejné zakázky a zisk. Zadavatel také požadoval, aby uchazeč v nabídce doložil výpočet jednotlivých položek nabídkové ceny, a to oceněním v Soupisu stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr. Nabídková cena musela tedy obsahovat celkové náklady uchazeče na kvalitní zhotovení celého předmětu plnění. Nabídkovou cenu uvedl uchazeč do textu smlouvy a Krycího listu nabídky, a to ve skladbě cena v Kč bez DPH, sazba a výše DPH, cena v Kč vč. DPH.

Vzhledem k tomu, že se jednalo o rekonstrukci bytových domů, ve kterých se v době stavebních prací měli vyskytovat nájemníci, vypsál zadavatel do dokumentu o podmínkách a požadavcích pro zpracování nabídky také podmínky mající vliv na plnění veřejné zakázky. Zde bylo například uvedeno, že stavební práce budou prováděny za provozu a dodavatel přitom nesmí omezit bydlení nájemníků. Dále, že úklidové práce budou prováděny v průběhu stavby, a budou přijata nezbytná opatření pro zabránění šíření prachu a hluku. Obyvatelé okolní bytové zástavby neměli být obtěžováni hlukem, prachem, světlem nebo zápachem.

S pracemi na rekonstrukci bytových domů měla podle Smlouvy o dílo začít vítězná firma nejpozději 19. 8. 2013. K ukončení a předání hotového díla bez vad a nedodělků bránících v užívání mělo podle smlouvy dojít nejpozději 31. 10. 2013.

4.4.4. Cenová nabídka

Aby se společnost Delta, s.r.o. mohla účastnit výběrového řízení, musela vypracovat cenovou nabídku. Ta obsahovala kromě předpokládaných nákladů na rekonstrukci a zateplení dvou bytových domů také předběžný zisk stavební společnosti. Vybraná stavební společnost stanovila výši očekávaného zisku, stejně jako u první zpracované zakázky, ve výši 13 %.

V tabulce 4.5 jsou uvedeny předpokládané náklady na zateplení a výměnu oken u jednotlivých subjektů včetně výše zmíněného zisku. Tabulka 4.6 pak uvádí náklady na jednotlivé stavební díly. Celková cenová nabídka obytného domu A1 je uvedena v příloze č. 4. Případné korunové rozdíly ve výpočtech jsou způsobeny zaokrouhlováním.

Tab. 4. 5 Cenová nabídka v Kč

Název rozpočtu	Cena celkem	Základ DPH	DPH 21 %	%
Výměna oken A1	1 325 335	1 095 318	230 017	32,2
Zateplení A1	1 189 330	982 917	206 413	28,9
Výměna oken A2	793 888	656 106	137 782	19,3
Zateplení A2	802 536	663 253	139 283	19,5
Celkem za stavbu	4 111 088	3 397 594	713 495	100

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Tab. 4.6 Náklady na stavební díly v Kč

Č.p.	Název dílu	%	HSV	PSV	DOD	MON	HZS
62	Úpravy povrchů vnější	35,8	1 186 344	0	0	0	0
713	Izolace tepelné	0,5	0	15 450	0	0	0
743	Elektroinstalace	1,4	0	48 000	0	0	0
764	Konstrukce klempířské	8,4	0	278 844	0	0	0
766	Konstrukce truhlářské	48,1	0	1 595 373	0	0	0
783	Nátěry	0,2	0	6 000	0	0	0
784	Malby	0,4	0	12 929	0	0	0
94	Lešení a stavební výtahy	2,4	80 063	0	0	0	0
96	Bourání konstrukcí	1,5	49 430	0	0	0	0
D96	Přesuny suti a vybouraných hmot	1,3	42 016	0	0	0	0
	Celkem za stavbu	100	1 357 853	1 956 596	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Celkové základní rozpočtové náklady za oba objekty se vypočítají podle vzorce 4.1.

Základní rozpočtové náklady = 1 357 853 + 1 956 596 + 0 + 0 + 0

Základní rozpočtové náklady = **3 314 449 Kč.**

Jak z tabulky č. 4. 6 vyplývá, nejvyšší náklady na rekonstrukci obytných domů činily truhlářské konstrukce. Tyto náklady zahrnovaly různé demontáže, oplechování, montáže stěn či penetrace.

Společnost Delta, s.r.o. při sestavování cenové nabídky předpokládala, že kromě hlavních nákladů na zateplení a výměnu oken, dojde ke vzniku vedlejších a ostatních nákladů. Jednalo se o náklady na zařízení staveniště, které společnost stanovila ve výši **83 144 Kč.**

Na základě výše uvedených informací stavební společnost Delta, s.r.o. určila celkové náklady za rekonstrukci bytových domů a výměnu oken ve výši **3 397 593 Kč.** Tyto celkové náklady se spočítají podle vzorce 4.2.

Celkové náklady = 3 314 449 + 83 144

Celkové náklady = **3 397 593 Kč**

Takto stanovená cena je cena bez daně z přidané hodnoty, která byla v roce 2013 ve výši 21 %. Dále je tedy nutné ještě vypočítat daň podle vzorce 4.3.

Celková cena s daní = 3 397 593 · 1, 21

Celková cena s daní = 4 111 087,53 Kč. Matematicky zaokrouhleno na **4 111 088 Kč.**

Společnost Delta, s.r.o. vstupovala s touto cenovou nabídkou do výběrového řízení. I přes poskytnutí požadovaných dokladů a dokumentů nebyla stavební společnost Delta, s.r.o. úspěšná a výběrová komise dala přednost společnosti s nižší cenovou nabídkou.

4.4.5. Závěr neúspěšné zakázky

Účetní jednotka Delta, s.r.o. s výše uvedeným rozpočtem ve výběrovém řízení neuspěla. Důvodem byla příliš vysoká cena oproti jiným uchazečům.

Do výběrového řízení se zapojily především firmy ze Zlínského kraje. Většina uchazečů, stejně jako společnost Delta, s.r.o., přišla do výběrového řízení s předpokládanou cenou přesahující částku 3 mil. Kč. S cenou pod 3 mil. přišly pouze dvě stavební firmy. Vítězná firma stanovila předběžné náklady na zhotovení této zakázky na **2 717 878 Kč.** Druhá nejnižší cenová nabídka byla o **200 698 Kč vyšší.**

Stavební firma, která vyhrála výběrové řízení, vznikla v roce 1996 a během své existence získala velmi silné postavení na trhu. Tato stavební firma se zaměřuje na realizaci a

opravy fasád. Rovněž patří mezi významné dodavatele a realizátory kompletních stavebních materiálů, přičemž klade velký důraz na kvalitní zboží a služby.

4.4.6. Návrhy a doporučení

Aby účetní jednotka Delta, s.r.o. ve výběrovém řízení uspěla, musela by snížit cenovou nabídku o více jak 1 300 000 Kč. V tomto případě by však byla společnost ztrátová. Záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky, zda by byla ochotna za takových podmínek provést rekonstrukci. Způsobů, jak snížit náklady, existuje hned několik.

Jednou z možností je změnit dodavatele stavebních materiálů za levnějšího. Pokud by tedy bylo možné zakoupit levnější materiál, nebo ho nahradit jiným, levnějším materiálem, mohlo by dojít k výraznému snížení nákladů na rekonstrukci.

Další z možností snížení nákladů je snížit zisk připadající účetní jednotce Delta, s.r.o. Součástí každé zakázky je také výše zisku, která náleží firmě za uskutečnění zakázky. Výše zisku je rozpočítána do každé položky rozpočtu.

V zakázce zateplení a výměny oken u dvou bytových domů společnost Delta, s.r.o. počítala se ziskem ve výši 13 %. Pro danou stavební společnost se jedná o velkou zakázku, a tomu také přizpůsobila výši předpokládaného zisku. U menších stavebních zakázek však společnost uvažuje s menším ziskem ve výši 8 %.

Následující tabulky 4. 7 a 4. 8 ukazují, jak by se snížily předpokládané náklady, kdyby společnost Delta, s.r.o. počítala se ziskem ve výši 8 %.

Tab. 4. 7 Přehled očekávaných stavebních děl u výměny oken objektu A1 v Kč

Č.p.	Stavební díl	HSV	PSV	DOD	MON	HZS
96	Bourání konstrukcí	25 635	0	0	0	0
766	Konstrukce truhlářské	0	955 191	0	0	0
784	Malby	0	6 877	0	0	0
D96	Přesuny suti a vybouraných hmot	14 425	0	0	0	0
CELKEM OBJEKT		40 060	962 068	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Výše vedlejších a ostatních nákladů by se v tomto případě vyšplhala k 33 662 Kč. Po součtu nákladů na vlastní objekt a vedlejších nákladů by cenová nabídka na výměnu oken u bytových domů s předpokládanou výší zisku 8 % dosáhla částky 1 035 790 Kč. To je zhruba o 60 tisíc méně, než u původní cenové nabídky.

V tabulce 4.8 je uveden přehled stavebních dílů, které byly použity k zateplení objektu A1 při 8 % zisku.

Tab. 4. 8 Přehled stavebních dílů použitých k zateplení objektu A1 v Kč

Č.p.	Stavební díl	HSV	PSV	DOD	MON	HZS
62	Úpravy povrchů vnější	650 609	0	0	0	0
94	Lešení a stavební výtahy	44 208	0	0	0	0
713	Izolace tepelné	0	11 828	0	0	0
743	Elektroinstalace	0	23 169	0	0	0
764	Konstrukce klempířské	0	180 472	0	0	0
783	Nátěry	0	2 837	0	0	0
D96	Přesuny sutí a vybouraných hmot	7 173	0	0	0	0
CELKEM OBJEKT		701 990	218 306	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vedlejší a ostatní náklady, které byly vynaloženy na zařízení staveniště by se v tomto případě snížily na částku **9 203 Kč**. Celkově by pak náklady na zateplení bytového domu A1 vyšplhaly na částku **929 499 Kč**.

Také u druhého bytového domu A2 došlo vlivem snížení zisku na 8 % k poklesu předpokládaných nákladů. V tabulce 4. 9 jsou uvedeny náklady na stavební díly určené k výměně oken.

Tab. 4. 9 Přehled předpokládaných stavebních dílů u výměny oken objektu A2 v Kč

Č.p.	Stavební díl	HSV	PSV	DOD	MON	HZS
96	Bourání konstrukcí	21 109	0	0	0	0
766	Konstrukce truhlářské	0	553 478	0	0	0
784	Malby	0	5 349	0	0	0
D96	Přesun sutí a vybouraných hmot	10 962	0	0	0	0
CELKEM OBJEKT		32 071	558 827	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

I v tomto případě se počítá se vznikem vedlejších a ostatních nákladů, které vznikly na zařízení staveniště. Tyto náklady by tedy činily **29 551 Kč**. Po sečtení veškerých uvedených nákladů by při zisku 8 % výměna oken u objektu A2 stála **620 449 Kč**.

U obytného domu A2 mělo být také provedeno zateplení. Následující tabulka 4.10 uvádí předpokládané náklady na zateplení bytového domu A2, kdyby společnost Delta, s.r.o. počítala se ziskem ve výši 8 %.

Tab. 4. 10 Přehled stavebních dílů u zateplení objektu A2 v Kč

Č.p.	Stavební díl	HSV	PSV	DOD	MON	HZS
62	Úpravy povrchů vnější	471 259	0	0	0	0
94	Lešení a stavební výtahy	31 504	0	0	0	0
713	Izolace tepelné	0	2 782	0	0	0
743	Elektroinstalace	0	22 223	0	0	0
764	Konstrukce klempířské	0	83 218	0	0	0
783	Nátěry	0	2 837	0	0	0
D96	Přesun suti a vybouraných hmot	7 173	0	0	0	0
CELKEM OBJEKT		509 936	111 060	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Také v tomto případě by se počítalo se vznikem vedlejších a ostatních nákladů na zařízení staveniště. Vedlejší a ostatní náklady by vznikly ve výši **6 210 Kč**. Celková cena na zateplení objektu A2 by tak dosáhla částky **627 206 Kč**.

Tabulka 4.11 uvádí jednotlivé náklady na výměnu oken a zateplení bytových domů. Dále je zde dopočítána cena zakázky při 8% zisku včetně 21 % daně z přidané hodnoty, platné v roce 2013.

Tab. 4. 11 Rekapitulace stavebních rozpočtů při 8% zisku v Kč

	Cena celkem	Základ DPH	DPH celkem	%
Výměna oken A1	1 253 306	1 035 790	217 516	32
Zateplení A1	1 124 694	929 499	195 195	29
Výměna oken A2	750 743	620 449	130 294	19
Zateplení A2	758 919	627 206	131 713	20
Celkem za stavbu	3 887 662	3 212 944	674 718	100

Zdroj: Vlastní zpracování

Kdyby společnost Delta, s.r.o. při stanovení cenové nabídky počítala se ziskem ve výši 8 %, došlo by ke snížení nákladů o **184 650 Kč bez DPH**. Sice by zakázku nevyhrála, ale v celkovém hodnocení mohla dopadnout lépe.

Jak již bylo uvedeno výše, společnost Delta, s.r.o. v cenových nabídkách nejčastěji počítá se ziskem ve výši 8 %. Pouze u větších zakázek počítá stavební společnost se ziskem vyšším jak 10 %. Nejnižší hranici zisku má daná stavební společnost stanovenou na 4 %.

Následující tabulka 4.12 ukazuje, jak by se snížila cenová nabídka společnosti Delta, s.r.o., kdyby počítala s minimální hranicí zisku.

Tab. 4. 12 Rekapitulace stavebních rozpočtů při 4% zisku v Kč

Název rozpočtu	Cena celkem	Základ DPH	DPH celkem	%
Výměna oken A1	1 201 086	992 633	208 453	32
Zateplení A1	1 078 158	891 040	187 118	29
Výměna oken A2	719 462	594 597	124 865	19
Zateplení A2	727 298	601 073	126 225	20
Celkem za stavbu	3 726 004	3 079 343	646 661	100

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je z tabulky 4. 12 patrné, i při snížení zisku na spodní hranici 4 %, by společnost Delta, s.r.o. nedosáhla nižších nákladů, než společnost, která vyhrála výběrové řízení na tuto zakázku.

Aby vybraná stavební společnost výběrové řízení vyhrála, musela by dále snížit náklady na zakázku. K tomuto kroku se ovšem daná společnost uchyluje málokdy. Snížení nákladů na materiál může totiž ohrozit kvalitu stavby a může mít razantní dopad na bezpečnost. Pokud k tomuto kroku daná stavební společnost přistoupí, snaží se snižovat pouze ty položky na hlavní materiál, kde je jich velké množství. Na vedlejších a ostatních nákladech se příliš ušetřit nedá.

V jiných případech by stavební společnost mohla ušetřit také na mzdových nákladech. Ovšem ne u této zakázky. Pokud by společnost chtěla ušetřit na mzdových nákladech, musela by na danou zakázku zaměstnat méně lidí. Což by se také projevilo v tempu práce. Jelikož na rekonstrukci obytných domů byl vymezen čas necelé tři měsíce, k tomuto kroku by se daná stavební společnost neuchýlila.

5. Závěr

V diplomové práci byly analyzovány vybrané zakázky z oblasti stavebnictví. Konkrétně se jednalo o porovnání dvou zakázek. Společnost Delta, s.r.o. byla v jednom výběrovém řízení úspěšná a ve druhé nikoliv.

Účetní jednotka Delta, s.r.o. patří mezi největší stavební firmy ve Zlínském kraji. Tato společnost zaměstnává okolo 40 zaměstnanců různých profesí, jako zámečníky, zedníky, obkladače či klempíře. Mimo stavební činnosti se věnuje také zámečnictví nebo autodopravě.

Diplomová práce se skládá ze tří částí. První část je věnována definování plánů a rozpočtů, které jsou pro danou stavební firmu zásadní. Do veřejných soutěží totiž vypracovává pouze cenové nabídky. Kromě této nabídky zpracovává také výsledné rozpočty, které ovšem nejsou k dispozici k nahlédnutí.

Druhá část se týká nákladů a jejich členění. Právě správné roztrídění nákladů je totiž důležité pro vhodné vypracování kalkulací. Kalkulace je vlastně výpočet nákladů, zisku, ceny nebo jiné finanční veličiny na jednotku výkonu. K tomu se využívá různých kalkulačních metod. Jak již bylo uvedeno, vybraná firma s kalkulacemi často nepracuje a vyhotovuje pouze cenové nabídky a výsledné rozpočty.

Praktická část je zaměřena na analýzu dvou obdobných vybraných zakázek. Jednalo se o zateplení a výměnu oken u mateřské školky a u dvou bytových domů. V případě mateřské školky byla ve výběrovém řízení firma Delta, s.r.o. úspěšná. Naopak ve výběrovém řízení týkající se rekonstrukce obytných domů skončila až na předposledním místě. Hlavním kritériem výběrových řízení byla předběžná cena. V poslední části diplomové práce jsou také uvedena možná řešení, jak snížit stávající náklady, aby daná společnost byla v dalších výběrových řízení více úspěšná.

Stavební společnost Delta, s.r.o. má několik možností, jak snížit náklady. Společnost může snížit náklady na materiál a služby, například změnou dodavatele nebo nahrazením materiálu za levnější. Další možností je snížit mzdové náklady. Nejefektivnější variantou je snížení očekávaného zisku společnosti.

Při tvorbě diplomové práce jsem vycházela z materiálů, které mi byly poskytnuty od pracovníků ekonomického úseku dané firmy, kteří pravidelně sestavují cenové nabídky různých zakázek.

Seznam použité literatury

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [3] DEAKIN, Edward B. and Michael W. MAHER. *Cost Accounting*. 3. vyd. Illinois: Richard D. Irwin, 1991. 1059 s. ISBN 0-256-06919-0.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana a Brigitte OGEROVÁ. *Řízení nákladů*. Praha: HZ Edition, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6.
- [5] FIBÍROVÁ, J.; L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [6] HILTON, Gerard M. *Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill, 1991. 845 s. ISBN 0-07-028963-8.
- [7] HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: Prospektrum, 2003. 156 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [8] JANOK, Michal. *Kalkulácie vybrané okruhy*. Bratislava: MIKA-Conzult, 1995. 128 s. ISBN 80-967295-1-9.
- [9] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [10] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – Teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [11] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví – kontrola a řízení náklad v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [12] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [13] MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady?* Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85-780-16-X.

- [14] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Graha Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [15] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 987-80-7261-199-7.
- [16] VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování – sladění plánů a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

Elektronické zdroje:

- [17] MANAGEMENT MANIA. Jednicové náklady [online]. Management Mania [4. 3. 2014]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/jednicove-naklady>
- [18] MANAGEMENT MANIA. Režijní náklady (Overhead cost) [online]. Management Mania [27. 2. 2014].
Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/rezijni-naklady-overhead-costs>
- [19] STUDENSTSKÉ. Režijní náklady [online]. Studentské [15. 2. 2014].
Dostupné z: <http://ekonomie-otazky.studentske.cz/2008/07/reijn-nklady.html>
- [20] STUDENSTSKÉ. Účetnictví, Kalkulované množství [online]. Studentské [20. 2. 2014].
Dostupné z: <http://ucetnictvi.studentske.cz/2009/03/kalkulovane-mnozstvi.html>
- [21] UHERSKÉ HRADIŠTĚ. Město Uherské Hradiště [online]. Tiskové zprávy v roce 2011. [30. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.mesto-uh.cz/>
- [22] VŠECHNY ZAKÁZKY. Všechny zakázky vybrané společnosti [online]. Všechny zakázky [30. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.vsechnyzakazky.cz>

Ostatní zdroje:

- [23] Vyhláška č. 230/2012 Sb., kterou se stanoví podrobnosti vymezení předmětu veřejné zakázky na stavební práce a rozsah soupisu stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr. Dostupný také z: <http://www.cuni.cz/UK-3200-version1-sb0081.pdf>.
- [24] Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/verejne-zakazky/>

Seznam zkratek

Č.p.	číslo položky
DOD	dodávka
DPH	daň z přidané hodnoty
HSV	hlavní stavební výroba
HZS	hodinová zúčtovací sazba
MON	montáž
OperK	operativní kalkulace
PC	pořizovací cena
PropočK	propočtová kalkulace
PSV	přidružená stavební výroba
tis.	tisíc
VýslK	výsledná kalkulace

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25.4.2014

Jana Dedková
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha 1

Výsledovka společnosti Delta, s.r.o. za rok 2012 v tis. Kč

Příloha 2

Cenová nabídka úspěšné zakázky

Příloha 3

Výsledný položkový rozpočet úspěšné zakázky

Příloha 4

Cenová nabídka neúspěšné zakázky u objektu A1

Příloha 5

Krycí list

Příloha 6

Seznam subdodavatelů, kterým dodavatel má v úmyslu zadat části zakázky