

Bakalářská práce

2011

Eliška Košatková

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Evidence nákladů a výnosů v účetnictví stavební společnosti se
zaměřením na stanovení odbytové ceny produkce**

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Autor práce:

Eliška Košatková

České Budějovice 2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška KOŠATKOVÁ**
Osobní číslo: **E08280**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Evidence nákladů a výnosů v účetnictví stavební společnosti se zaměřením na stanovení odbytové ceny produkce**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Evidence nákladů a výnosů v účetnictví stavební společnosti, stanovení odbytové ceny produkce.

Osnova:

1. Charakteristika nákladů a výnosů
 2. Klasifikace nákladů a výnosů
 3. Zásady pro účtování nákladů a výnosů
 4. Evidence nákladů a výnosů v účetnictví stavební společnosti - podle jednotlivých středisek
 5. Kalkulace přímých a nepřímých nákladů na jednotku produkce
 6. Stanovení odbytové ceny produkce
-

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. **POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů. Praha : Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9**
2. **HRADECKÝ, M. Manažerské účetnictví. Praha : Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3**
3. **FIBÍROVÁ, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha : Wolters Kluwer, 2007. ISBN 80-7357-299-0**
4. **ŠOLJAKOVÁ, L. Nákladové účetnictví v příkladech a úlohách. Praha : Oeconomica, 2008. ISBN 978-80-245-1172-6**
5. **KRČOVÁ, S. Náklady a kalkulace. Ostrava : Vysoká škola podnikání, 2007. ISBN 978-80-86764-69-6**
6. **DYNTAROVÁ, V. Náklady, kalkulace a ceny. Praha : ČVUT, 2009. ISBN 978-80-01-04215-1**
7. **Účetní průvodce Delfín - software**

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. března 2010**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2011**



prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice



doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Písku, dne 12. 4. 2011

.....
Eliška Košatková

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Haně Hlaváčkové za odborné vedení mé bakalářské práce a pomoc při jejím zpracování.

Dále můj velký dík patří také zaměstnancům firmy Kočí a. s., zvláště pak panu Pavlu Kvěchovi a Jiřímu Košatkovi za vstřícný přístup při poskytování materiálů a rad potřebných k vytvoření této bakalářské práce.

Obsah

1. ÚVOD.....	8
2. LITERÁRNÍ PŘEHLED	10
2.1. Charakteristika nákladů a výnosů.....	10
2.1.1. Charakteristika nákladů.....	10
2.1.2. Charakteristika výnosů.....	12
2.2. Členění nákladů a výnosů	12
2.2.1. Členění nákladů	13
2.2.2. Členění výnosů	15
2.3. Kalkulace.....	18
2.3.1. Druhy kalkulací z hlediska času	19
2.3.2. Další dělení kalkulací.....	20
2.3.3. Náklady v kalkulaci	21
2.3.4. Základní kalkulační metody režijních nákladů.....	21
2.3.5. Kalkulace strojohodin	23
2.3.6. Kalkulace odbytové ceny staveb.....	24
2.4. Ceny	26
2.4.1. Celková cena stavebního díla	27
3. METODIKA PRÁCE	29
4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU	30
5. ANALÝZA EVIDENCE NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	34
5.1. Nákladové a výnosové účetnictví.....	34
5.2. Evidence nákladů a výnosů dle jednotlivých středisek	34
5.3. Přímé a režijní náklady	39
5.4. Režijní náklady.....	40

5.5. Výnosy	45
5.5.1. Vývoj obratu	48
6. ANALÝZA STANOVENÍ ODBYTOVÉ CENY PRODUKCE	49
6.1. Vymezení pojmů.....	49
6.2. Stanovení odbytové ceny produkce	50
6.2.1. Přirážková kalkulace odbytové ceny produkce	51
6.2.2. Kalkulace strojohodin stavebních strojů	52
6.2.3. Individuální kalkulace atypických výrobků	54
7. ZÁVĚR	55
8. SUMMARY	56
9. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	57

1. ÚVOD

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala ke zpracování téma, které se týká evidence nákladů a výnosů a stanovení odbytové ceny produkce, a to proto, že tato tematika je velmi dobře vysvětlitelná na podniku zabývajícím se stavební činností, jež byl ochotný poskytnout mi všechny potřebné informace. Podnik tohoto typu musí totiž vývoj svých nákladových a výnosových účtů pečlivě sledovat a zaznamenávat pro správné stanovení ceny svých stavebních děl.

Položky výnosů a nákladů patří k základním ukazatelům hospodaření každého podniku. Jsou sledovány, zaznamenávány a dle evidence následně řízeny. Poskytují tedy základní informace potřebné k rozhodování o budoucím vývoji podniku, investicích a v neposlední řadě také o výši cen poskytovaných výrobků či služeb.

Právě touto problematikou se bude má bakalářská práce zabývat. Evidence nákladů a výnosů je v podniku, a to nejen ve stavebním, kterému je tato práce zasvěcená, asi tou nejdůležitější a také nejnáročnější z hlediska přesnosti, ale i časové rozlišitelnosti a věcné náležitosti. Každý z nákladů i výnosů musí být přesně vykázán, musí být jasné, z čeho a proč vznikl a kam bude přiřazen.

Rozebírána bude i tematika přímých a nepřímých nákladů. Co se nepřímých, respektive režijních, nákladů týká, bude objasněno, proč jim je v podniku věnována tak velká pozornost a jak jsou rozvrhovány na jednotky produkce. Vývoj těchto nákladů se pečlivě sleduje, neboť je nežádoucí, aby se jejich hodnoty vyvíjely nerovnoměrně s výrobou podniku. Do těchto položek se totiž mohou dostat neúměrné částky, právě kvůli jejich přímé nepříraditelnosti k jednotkám produkce. Proto si vedoucí pracovníci nechávají zpracovávat evidenci vývoje těchto nákladů a v návaznosti na ní pak přizpůsobují své manažerské rozhodování.

Tvorba ceny pak úzce souvisí jak s nákladovým, tak s výnosovým tématem, neboť právě výše odbytové ceny nutí subjekty minimalizovat náklady na tvorbu své produkce, aby obstály v konkurenční cenové bitvě s ostatními subjekty stejného nebo podobného zaměření a právě výše požadovaných výnosů bude naopak tlačit kalkulovanou cenu nahoru. S tím se ve sledovaném podniku zabývají pracovníci přípravy výroby, bez jejichž cenných rad a informací by tato práce nemohla nikdy vzniknout.

Stanovení odbytové ceny stavebního díla je tedy velmi složitým procesem, začínajícím u projektové dokumentace, pokračujícím rozpočtovou a kalkulační činností a končícím u stanovení finální ceny, která bude pro daný subjekt příznivá nejen z pohledu ziskovosti, ale i

z hlediska nákladovosti. Bude to tedy cena realizovatelná, konkurenceschopná a celkově pro firmu vyhovující. V současné době je však z důvodu probíhající hospodářské krize čím dál těžší a těžší dosáhnout ceny takové, aby se v obtížných podmínkách z pohledu nabízející firmy dala udržet na kalkulované výši a zároveň byla pro odběratele finančně únosná. Často se pak stává, že některé projekty nejen, že nepřináší požadovaný zisk, ale dokonce nejsou ziskové vůbec. Pro firmu to pak znamená nelehké hledání projektů, kde by se mohla dostatečně ziskově realizovat a „zhojit“ tak své ztrátové hospodaření. Tomu v minulosti napomáhaly ve stavebnictví hlavně státní zakázky, které jsou však nyní také v útlumu.

Tvorba ceny a nákladové a výnosové hospodářství jsou tedy oblasti, jež představují v podniku prostor, kde musí vzájemně spolupracovat jak pracovníci jednotlivých hospodářských útvarů, tak pracovníci na nejvyšších pozicích, tedy manažeři a společně vytvořit systém, který obstojí v ekonomickém prostředí, kde se podnik nachází.

2. LITERÁRNÍ PŘEHLED

Náklady a výnosy představují v účetnictví dvě strany hospodářského výsledku. Ve směrné účtové osnově jsou zařazeny do 5. a 6. účtové třídy, souhrnně se nazývají výsledkové účty (Štohl, Klička, 2007). Náklady a výnosy ovlivňují hospodářský výsledek účetní jednotky. Proto je nutné sledovat vývoj nákladů a výnosů, a to nejen v celkovém úhrnu, ale i v podrobném členění. Tím poskytuje evidence nákladů a výnosů informace potřebné k úspěšnému rozhodování a k řízení podnikových činností (Štohl, 2005).

2.1. Charakteristika nákladů a výnosů

Podstatnými znaky nákladů a výnosů je, že představují:

- Uvědomělé vynaložení složek majetku na uskutečnění určité aktivity, přinášející očekávaný ekonomický prospěch daného subjektu
Vynaložené ekonomické zdroje -> získaný ekonomický prospěch,
- Obětování složek majetku na určitou příležitost (na základě výběru podle podmínek trhu) zajišťující jejich předpokládané zhodnocení
Obětované složky vlastního jmění -> zhodnocené složky vlastního jmění,
- Převoditelnost vynaložených ekonomických zdrojů i získaného prospěchu na peníze vyjadřující směnitelnost zboží a služeb
Vynaložené peněžní prostředky -> získané peněžní prostředky (Sedláček, 2000).

2.1.1. Charakteristika nákladů

Definicí nákladů existuje nepřeborné množství, každý autor uvádí svou definici. Definice jsou si ale v zásadě podobné, pouze nahlízejí na náklady z několika různých úhlů. Důležité je, z jakého pohledu se na náklady díváme, zda z pohledu osoby účetního či z pohledu vedoucího pracovníka, tedy manažera. Zde je pro srovnání několik definic nákladů od různých autorů:

Náklady lze z pohledu externího uživatele chápat jako jakékoliv peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. V tomto případě jsou náklady vymezeny jako snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení

vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou přiděly z vlastního kapitálu vlastníkům (Fibírová, 2007).

Pod nákladem rozumíme všechno, co je zapotřebí k tomu, aby byl výrobek zhotoven a dodán na trh nebo aby se nějaké zboží dostalo od výrobce ke spotřebiteli (Vysušil, 1997).

Náklady jsou definovány jako účelové vynaložení výrobních prostředků a práce při uskutečňování hospodářské činnosti podniku a jsou vyjadřovány v peněžních jednotkách. Lze je také stručně definovat jako peněžní vyjádření spotřeby práce a kapitálu (Dyntarová, Poušek, 2009).

Finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Dále lze náklady charakterizovat jako peněžní vyjádření spotřeby živé a zvěcnělé práce, která byla vynaložena v souvislosti s činností účetní jednotky (Štohl, 2005).

Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Účetními náklady se podle účetního pojetí nákladů rozumí spotřeba hodnot (snížení hodnot) v daném období (hospodářský rok, kalendářní měsíc) zachycená ve finančním účetnictví (Krčová, 2007).

Náklady podniku jsou peněžní částky, které podnik účelně vynaložil za získání výnosů. (Synek, 2003).

Náklady se obecně vymezují jako vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů na určitý výkon, jako výsledek aktivity, převoditelné na peníze a přinášející očekávaný ekonomický efekt (Sedláček, 2000).

Finanční účetnictví vnímá náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, jenž má za následek úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů, oba tyto jevy však v hodnoceném období vedou ke snížení vlastního kapitálu.

Náklad je v účetnictví manažerském chápán jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností (Popesko, 2009).

Účetní náklady jsou celkovým využitím a spotřebou hodnoty na zboží, služby a daně (poplatky) státu v podniku během účetního období, a to bez diferenciací s ohledem na podnikovou potřebu (Lang, 2005).

2.1.2. Charakteristika výnosů

Výnos, to je výkon podniku vyjádřený v peněžních jednotkách. Vzniká realizací nebo předáním výrobků, služby nebo jiné práce. Podstatnou část výnosů tvoří tržby (výnosy = tržby + ostatní výnosy), výnosy jsou sledovány za určité účetní období (nejčastěji měsíc nebo rok), (Dyntarová, Poušek, 2009).

Výnosy představují přijaté nebo nárokové přírůstky ekonomických užitků účetní jednotky (zejména přírůstky aktiv, popř. přírůstky hodnoty aktiv) a účtují se ve výši nárokové či získané protihodnoty (Ryneš, 2009).

Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. Hlavními výnosy výrobního podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, u obchodního podniku tzv. obchodní rozpětí, tj. rozdíl mezi prodejní a kupní cenou, u bankovního podniku rozdíl mezi úroky, které banka získá za poskytnuté úvěry, a úroky, které zaplatí za vklady (Synek, 2003).

Výnosy se definují jako ekonomický prospěch převoditelný na peníze a získaný účelným využitím ekonomických zdrojů (Sedláček, 2000).

Výnos je definován jako přírůstek aktiv, či snížení pasiv, který zvyšuje výsledek hospodaření. Výnos je pouze takový příjem, v širším slova smyslu, který způsobuje zvýšení výsledku hospodaření účetní jednotky (účetní průvodce Delfin).

Výnosy představují realizovanou produkci, tedy „na trhu uplatněný“ výrobek, službu, nebo vnitropodnikové plnění, a to zásadně bez ohledu na to, zda za ni již byla či nebyla poskytnuta majetková, nejčastěji finanční náhrada (Hunčová, 1999).

Výnosy jsou celkovým přírůstkem hodnot, ovlivňujícím výsledek hospodaření podniku během účetního období, bez rozdílu týkajícího se jeho podnikového původu. Mohou to být výnosy z úroků, výnos z vedlejších obchodů a výnosy z vyřazení dlouhodobého majetku (Lang, 2005).

2.2. Členění nákladů a výnosů

Členění nákladů a výnosů může být prováděno z různých hledisek a podle různých kritérií. V následující části jsou tato členění rozebrána.

2.2.1. Členění nákladů

Dle Dyntarové a Pouška (2009) lze náklady členit z několika pohledů takto:

Účetní členění

Provozní náklady – tyto náklady vznikají v souvislosti s hlavní činností firmy, vychází z pravidelně se opakujících činností kromě finanční činnosti, zahrnuje se sem například spotřeba materiálu, mzdy výrobních dělníků, odpisy dlouhodobého majetku ve výrobě, cestovné, náklady na opravy a udržování dlouhodobého majetku, silniční daň, atd.

Finanční náklady zahrnují náklady, vznikající v souvislosti s finančními operacemi, například zaplacené úroky, zaplacené pojistné, atd.

Mimořádné náklady - sem zahrnujeme náklady z ne zcela předvídatelných událostí, jsou to náklady z mimořádně vzniklých účetních případů, například manka, škody, změny způsobu oceňování atd.

Druhové členění

- materiálové náklady (spotřeba materiálu, nakupovaných výrobků, polotovarů),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- mzdové náklady a ostatní úhrady pracovníkům za vykonanou práci,
- spotřeba prací a služeb jiných podniků (opravy, přeprava),
- finanční úhrady (placené úroky a placené pojistné),

Členění nákladů v závislosti na změnách objemu produkce

Fixní náklady nebo také nazývané nepružné náklady. Tyto náklady se nemění se změnou objemu výroby. Jsou přítomny, i když firma vykazuje nulový objem výroby. Jsou to například náklady na nájemné, náklady na údržbu, odpisy a mzdy technickohospodářských pracovníků. Mohou se změnit jedině v dlouhém období.

Variabilní náklady, také nazývané pružné náklady se při změně objemu produkce mění. Řadíme sem například spotřebu základního materiálu, mzdy výrobních dělníků placených úkolovou mzdou atd.

Mají tři podoby:

Proporcionální – rostou stejným tempem jako objem produkce (náklady na základní materiál, úkolové mzdy),

Progresivní – rostou rychlejším tempem než objem produkce (náklady na přesčasové mzdy),

Degresivní – rostou pomaleji než objem produkce (náklady na opravy dlouhodobého majetku).

Členění nákladů podle fází koloběhů hospodářských prostředků

Náklady na pořízení vznikají v souvislosti s pořízením výrobních faktorů, to znamená s pořízením oběžného majetku (spotřeba materiálu, bilance materiálu, stanovení optimální výše dodávky a stanovení optimální výše zásob) a dlouhodobého majetku (zajištění dostatečné výrobní kapacity, průběžné obnovování dlouhodobého majetku v důsledku jeho opotřebení nebo rozšiřování výrobní kapacity).

Náklady na výrobu vznikají z výrobní činnosti podniku. Jedná se o náklady na vznik výrobků. K jejich stanovení využíváme kalkulačních metod. Jsou to například mzdy výrobních dělníků, spotřeba materiálu a energie.

Náklady na realizaci vznikají při prodeji hotových výrobků. Jedná se o skladování výrobků, náklady na obaly a mzdy pracovníků odbytu

Členění nákladů podle ekonomických teorií

Explicitní náklady zachycujeme v podnikovém účetnictví, vznikají z plateb jiným subjektům, například platba dodavatelům, placené mzdy zaměstnancům atd.

Implicitní náklady za ně firma neplatí, zahrnujeme k nim například používání vlastního majetku, za který si firma neplatí (firma používá svůj majetek sama a připravuje se o nájemné z případného pronajmutí někomu jinému) nebo vlastník firmy, který ve firmě pracuje, má svůj implicitní náklad v podobě ušlé mzdy, kterou by získal za svoji práci v jiném podniku.

Marginální náklady (přírůstkové)

Tyto dodatečné náklady vyvoláme, pokud zvýšíme objem produkce o jednotku. Vyjadřují, co stojí každá další dodatečná jednotka produkce.

Členění nákladů podle místa vzniku

Prvotní (externí) – vznikají např. ve vztahu k dodavatelům,

Druhotné (interní) – vznikají mezi vnitropodnikovými útvary (Dyntarová, Poušek, 2009).

Členění nákladů pro účely kalkulací a rozpočtů

Přímé náklady – mají vztah přímé úměrnosti k objemu výroby – lze je přímo stanovit na jednotku výkonu (tzv. kalkulační jednici – kus, pár, metr, litr, kilogram) pomocí norem.

Je to například přímý materiál, přímé mzdy, spotřeba technologické energie atd.

Nepřímé náklady vtaž přímé úměrnosti k objemu výroby postrádají. Jde například o náklady na opravy a udržování, cestovné, spotřebu energie, nájemné, odpisy, spotřeba režijního materiálu.

Členění nákladů podle Zákona o daních z příjmů

Daňově uznatelné (které snižují základ daně)

Daňově neuznatelné (které ovlivní pouze účetní hospodářský výsledek)

Některé účty zachycují náklady vždy nedaňové, u jiných je rozlišení daňového a nedaňového nákladu úkolem pro analytickou evidenci (výše daňově uznatelného nákladu je limitována zákonnou normou), to se týká zejména cestovného, darů, odměn členů statutárních orgánů, nákladů na reprezentaci atd. (Štohl, 2007).

Členění nákladů v manažerském rozhodování

Zde členíme náklady podle realizace nebo naopak derealizace nějakého rozhodnutí. Vycházíme z odhadu budoucích nákladů.

Relevantní náklady – jejich výše se mění v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí.

Irelevantní náklady – zůstávají neměnné bez ohledu na to, která varianta daného manažerského rozhodnutí bude přijata.

Utopené náklady – náklady, které byly v minulosti vynaloženy, a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jsou variantou irelevantních nákladů (Popesko, 2009).

2.2.2. Členění výnosů

Členění výnosů se více méně odvozuje od příčinně souvisejících členění nákladů.

Výnosy se tedy v zásadě člení obdobným způsobem jako náklady. Jedinou výjimkou je záměna druhového členění nákladů za členění výnosů na výstupu podle zákazníků nebo odběratelů a může být i další hledisko členění, např. na výnosy uhrazené a neuhrazené. Základem účelového členění výnosů je třídění výnosů podle jejich vztahu k podnikovým činnostem, např. výnosy z hlavní výroby, pomocných a obslužných činností apod.

Smyslem členění výnosů podle místa vzniku a zásluhy za jejich realizaci je přiřazení výnosů konkrétnímu odpovědnostnímu středisku, které se o vznik výnosů zasloužilo.

Kalkulační členění výnosů sleduje výnosy ve vztahu k prodaným finálním výrobkům, pracím nebo službám. Členění výnosů podle vztahu k zákazníkům umožňuje, v kombinaci s kalkulačním členěním nákladů a výnosů zejména v delší časové řadě, analyzovat efektivnost vztahu k jednotlivým odběratelům. Dále lze výnosy členit z hlediska manažerského účetnictví orientovaného na rozhodování. Toto členění provádíme z hlediska závislosti na objemu prováděných výkonů, dále podle jejich vztahu k řešené rozhodovací úloze (relevantní a irelevantní), také odhadované rozdílové výnosy zvažovaných variant, ale i oportunitní výnosy, charakterizované zpravidla jako výnos, jemuž se podnik vyhne v případě, že zvažovanou alternativu nepřijme (účetní průvodce Delfin).

Výnosy plynou zejména (Ryneš, 2009):

- z prodeje zboží a výrobků,
- z prodeje služeb,
- z využívání podnikových aktiv jinými osobami (úroky, licenční poplatky, dividendy, nájemné),
- zvláštní druhy výnosů účtované ve třídě 6 – Výnosy (kurzové rozdíly, aktivace majetku, odpisy zaniklých závazků).

Dále můžeme výnosy rozčlenit dle Synka (2003) tak, že výnosy podniku tvoří:

Provozní výnosy získané v provozně-hospodářské činnosti podniku (tržby za prodej).

Finanční výnosy získané z finančních investic, cenných papírů, vkladů a účastí.

Mimořádné výnosy získané mimořádně, např. prodejem odepsaných strojů (Synek, 2003).

Podle Kovanicové (2009), lze toto členění dále rozvést následovně:

Provozní výnosy

Tržby za vlastní výkony a zboží (účtová skupina 60). Ve prospěch účtů této skupiny se účtují na základě příslušných dokladů tržby se souvztažnými zápisy na vrub účtu účtové skupiny 31 – Pohledávky, případně účtu 211 – Pokladna (jde-li o tržbu v hotovosti). Změny stavu zásob vlastní činnosti (účtová skupina 61), zajišťující věcnou shodu provozních nákladů s provozními výnosy. Aktivace (účtová skupina 62) – je určena pro převedení materiálu a zboží vyrobeného ve vlastní režii do aktiv. Dále rozlišujeme jiné provozní výnosy (účtová skupina 64). Tato skupina je určena k zúčtování účetních případů představujících: tržby

z prodeje majetku a materiálu, částky pohledávek z titulu sankcí (výnosem je již předpis, nikoli až jeho úhrada), inkasa v minulosti odepsaných pohledávek a výnosy z postoupení pohledávek z provozní činnosti, odpis záporného goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, ostatní výnosy, které mají vztah k provozní činnosti.

Finanční výnosy

V převážné míře se jedná o zrcadlové účty k finančním nákladům:

Tabulka 1: Finanční výnosy

Položka	Účet	Účetní operace	Účet	Účetní operace
Cenné papíry a podíly	561	úbytek při prodeji	661	tržby z prodeje
Úroky	562	platební povinnost	662	nárok
Kursový rozdíl	563	ztrátové	663	ziskové
Přecenění majetkových CP k obchodování	564	snížení hodnoty	664	zvýšení hodnoty
Přecenění derivátových operací	567	snížení	667	zvýšení
Ostatní finanční položky	568	nákladové	668	výnosové
Manka a škody na finančním majetku	569	náklady		

Zdroj: (Kovanicová, 2006).

Zde existují ještě dva účty, a to 665 a 666, které jsou zrcadlovými, „párovými“, účty k jedinému nákladovému účtu 566 – Náklady z (dlouhodobého i krátkodobého finančního majetku)

Tabulka 2: Výnosy z finančního majetku

Náklady		Výnosy	
Účet	Název	Účet	Název
566	Náklady z finančního majetku	665	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
		666	Výnosy z krátkodobého finančního majetku

Zdroj: (Kovanicová, 2006)

Účet 665 se vztahuje k dlouhodobému finančnímu majetku, vedenému v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek. Výnosy na tomto účtu zúčtované zahrnují např. dividendy, podíly na zisku, nájemné vyplývající z vlastnictví tohoto majetku aj.

Účet 666 eviduje výnosy, vyplývající z vlastnictví krátkodobého finančního majetku vedeného v účtové skupině 25 – Krátkodobý finanční majetek, jako jsou dividendy, úroky,

zvýšení reálné hodnoty kupónových dluhopisů k obchodování apod. Účtuje se sem i rozdíl mezi pořizovací cenou bez kupónu a jmenovitou hodnotou kupónových dluhových cenných papírů držených do splatnosti (je-li rozdíl výnosem).

Mimořádné výnosy

Zachycují se zde zcela mimořádné operace, jakož i případy mimořádných událostí, jež nastávají ojediněle, nahodile. Patří sem: změny používaných metod, jako je změna způsobu oceňování majetku (účet 681 – Výnosy ze změny metody) a ostatní mimořádné výnosy (účet 668), např. oprava výnosů minulých účetních období (jde-li o významné položky), náhrady škod, výnosy související s ukončením hospodářské činnosti nebo její složky aj. (Kovanicová, 2006).

2.3. Kalkulace

Kalkulace je metoda, která se používá pro stanovení vlastních nákladů a ceny výrobku. Podle toho, v jaké souvislosti se propočty o výhodnosti ekonomického záměru provádějí, členíme kalkulaci na:

Nákupní – podle ní propočítáváme výhodnost pořízení majetku, zejména materiálu a investičního majetku. Výsledkem je ukazatel pro výběr nejlepšího dodavatele.

Prodejní – propočty spojené s realizací majetku, zejména výrobků a zboží. Souvisí s výběrem nejvhodnějšího odběratele.

Výrobní – propočty výrobních nákladů a ceny jednotky produkce (Dyntarová, Poušek, 2009).

Kalkulační vzorec při výrobní kalkulaci má obvykle tuto podobu (kalkulace pokračuje do stanovení ceny):

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

Vlastní náklady výroby

5. Správní a zásobovací režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytová režie
-

Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Kalkulovaný zisk	
Prodejní cena bez DPH	
8. DPH	
Prodejní cena s daní	
9. Marže	
Prodejní cena pro konečného spotřebitele (Dyntarová, Poušek, 2009).	

2.3.1. Druhy kalkulací z hlediska času

Obecně kalkulace znamená jakýkoliv propočet. V hospodářské praxi představuje zjištění nákladů na jednotku výroby (na tzv. kalkulační jednici). Kalkulační jednice je smluvená jednotka výroby (nebo služby apod.), např. hodina výkonu, litr.

Kalkulaci můžeme chápat, jako početní postup, pomocí něhož vyčíslíme jednotlivé složky nákladové ceny nebo náklady na kalkulační jednici. Při vyčíslování nákladů je důležité brát v úvahu časové hledisko. Pak tedy můžeme kalkulaci rozlišit na takovou, která se provádí před započítáním výroby, tedy kalkulaci předběžnou (také nazývanou *ex ante*) a dále na kalkulaci, která se provádí po uskutečnění výroby, tedy výslednou kalkulaci (*ex post*).

Schéma 1: Druhy kalkulací



(Účetní průvodce Delfín)

Propočtová kalkulace

Tato kalkulace je sestavována obvykle při etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu. V tomto stádiu ještě neprobíhá vlastní výroba a prodej. Průběžně se stanovují a vyhodnocují budoucí náklady spojené s výkonem, a to na základě předpokládaných vlastností a parametrů výkonu, tedy způsobu jeho tvorby a prodeje. Hlavním cílem je nejen zajistit, aby výkon splňoval požadavky zákazníka, ale také, aby náklady a prodejní cena tohoto výkonu zajistily podniku požadovaný zisk.

Plánová kalkulace

Kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období, vyjadřuje takovou úroveň výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo. Používá se v případě výkonů, jejichž výroba a prodej se opakují v průběhu delšího období (hromadná a velkosériová výroba). Využití této kalkulace v zakázkových typech činnosti je omezené, její funkci přebírá operativní kalkulace.

Operativní kalkulace

Pomocí tohoto typu kalkulace vyjadřujeme předem stanovené náklady odpovídající konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Představuje výši nákladů dle konstrukční a technologické dokumentace, která je zpracována ve tvarech zodpovědných za přípravu výroby. Oproti plánové kalkulaci představuje operativní kalkulace další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek (Fibířová, 2007).

2.3.2. Další dělení kalkulací

Kalkulace z hlediska struktury:

Postupná – obsahuje položku „polotovary vlastní výroby“, ve které se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů.

Průběžná – neobsahuje položku „polotovary vlastní výroby“, a vlastní náklady na tyto polotovary se uvádějí v členění podle položek kalkulačního vzorce (Krčová, 2007).

Z hlediska úplnosti nákladů se rozlišuje:

Kalkulace **úplných** (plných) nákladů – kalkulují veškeré náklady, nazýváme je také absorpční kalkulace

Kalkulace **neúplných** nákladů – zvané též kalkulace přímých, přesněji variabilních nákladů, které kalkulují pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, popř. hrubé rozpětí

Kalkulace **marginálních** (přírůstkových) nákladů, je zvláštním druhem kalkulace. Na rozdíl od tradiční kalkulace průměrných nákladů celého množství výkonu zjišťuje dodatečné náklady přírůstku výkonů. Vycházíme zde z dělení nákladů na fixní a variabilní. Předpokládáme, že dodatečné výkony vyvolávají vznik pouze variabilních nákladů a vyšší využití neměnných fixních nákladů přinese dodatečný zisk (Krčová, 2007).

Kalkulace neúplných nákladů - při tvorbě těchto kalkulací bereme v úvahu fixní a variabilní náklady, které se vztahují k různým prodaným množstvím. Fixní náklady rozvrhujeme v tomto případě na celé vyráběné množství, ne na kalkulační jednici. Používáme je v tzv. rozpočtech nákladů. Fixní náklady jsou zde pokládány za náklady, které jsou nutné k zajištění chodu celého podniku (Dyntarová, Poušek, 2009).

2.3.3. Náklady v kalkulaci

Přímé náklady se v kalkulacích dají stanovit přímo na kalkulační jednici. U předběžné kalkulace je můžeme stanovit podle norem spotřeby materiálu a práce. Podle přesnosti stanovení norem se pak rozlišuje kalkulace plánová, propočtová nabídková a operativní. Ve výsledné kalkulaci bereme hodnoty skutečné spotřeby, ty bereme z podkladů vedených v účetnictví a z operativní evidence. U výsledných kalkulací se nejprve zjišťují náklady a jejich složky na skutečný objem výroby (pokud nejde o výrobu 1 kusu); zjištěné náklady a jejich složky se pak dělí počtem jednotek.

Režijní náklady – pro jejich vyčíslení na kalkulační jednici v operativní nebo plánové kalkulaci se využívá tzv. zúčtovací (režijní) přírážka. To je poměr režijních nákladů ke zvolené rozvrhové základně v procentech. Někdy se také využívá zúčtovací (režijní) sazba, to je podíl režijních nákladů připadajících na jednotku naturální rozvrhové základny. Ve výsledné kalkulaci se rozvrhuje skutečná výše režijních nákladů.

Jako základna pro rozvrhování režijních nákladů se využívají veličiny **peněžní** (např. přímé mzdy, přímý materiál, celkové přímé náklady, zpracovací náklady) nebo **naturální** (např. počet kusů výrobku, normohodiny nebo strojové hodiny, hmotnost výrobku, spotřeba elektrické energie v kWh aj.) Ve střediscích nevýrobních lze použít jako rozvrhovou základnu počet vyřízených zakázek (středisko prodeje), množství zpracovaných dat (výpočetní středisko), počet vyexpedovaných výrobků (středisko expedice apod.), (Krčová, 2007).

2.3.4. Základní kalkulační metody režijních nákladů

PROSTÁ kalkulace DĚLENÍM

Tuto metodu používáme nejčastěji v hromadné výrobě. Náklady na kalkulační jednici zjistíme tak, že vydělíme úhrnné náklady (N) vynaložené za období počtem kalkulačních jednic (q) vyrobených v období. Předpokladem použití je výroba jednoho druhu výrobku - $n = N/q$.

Kalkulace DĚLENÍM S POMĚROVÝMI (ekvivalenčními) ČÍSLY

Tuto kalkulaci využíváme v případě výroby více druhů výrobků, lišících se pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí, kde by zjišťování výrobních nákladů bylo zdlouhavé. Nejdříve musíme získat takzvaná poměrová čísla. Poměrová proto, že se vypočtou poměrem spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, velkoobchodní ceny výrobku, popř. podle více ukazatelů. Následně pak pronásobíme každé poměrové číslo a příslušný objem výroby a sečteme, dostaneme objem výroby v poměrových jednotkách. Náklady na jednotku základního výrobku spočteme jako podíl celkových nákladů a součtu poměrových jednotek.

Kalkulace PŘIRÁŽKOVÁ

Tuto metodu používáme pro kalkulování režijních nákladů při produkci výrobků, které se od sebe liší. Využíváme zvolenou základnu a zúčtovací přírážku (sazbu) jako přírážku k přímým nákladům. Přírážka může být buď ve formě procenta (podíl režijních nákladů na nákladový druh, zvolený za rozvrhovou základnu) či sazby (podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny). Chceme co nejvíce nákladů určit ve formě přímých nákladů (Krčová, 2007).

Lang (2005) nahlíží na přírážkovou kalkulaci takto: přírážková kalkulace se používá při výrobě více výrobků.

Rozlišuje se:

Souhrnná přírážková kalkulace – u výrobků s komplexní výrobní strukturou se musí provést přiřazení nákladů diferencovaným způsobem. Na kalkulační jednici se stanoví vynaložené jednicové náklady na materiál, výrobní mzdy a případně zvláštní jednicové náklady výroby a prodeje na základě interních a externích dokladů. Bez toho není možné stanovit příslušnou část nepřímých nákladů a přiřadit kalkulační jednici. Jde tedy o snahu přidat nepřímé náklady jednicovým nákladům, a to podle principu úměrnosti nepřímých nákladů k jednicovým nákladům. V nejjednodušší formě se v průběhu určitého časového období vychází ze stejného poměru jednicových a nepřímých nákladů, který se stanoví sumárně. Za určité období se posoudí sledované kusy a pomocí získaných procentních sazeb se vytvoří přírážka nepřímých nákladů k jednicovým nákladům.

Výpočet vychází z následujících předpokladů: uvažuje se stejný vztah mezi jednicovými a nepřímými náklady, což může být v praxi nepoužitelné. Každý produkt má totiž rozdílnou výrobní strukturu, tedy i nepřímé náklady v měnícím se rozsahu. Zobrazení nepřímých nákladů jako poměrové hodnoty k jednicovým nákladům potřebuje proto přesnější klasifikaci.

Diferenciovaná přírážková kalkulace – tato metoda volí více přírážkových základů pro sumu nepřímých nákladů, vztahujících se k nákladovému středisku. Je označována jako selektivní přírážková kalkulace. Čím více jsou jednicové náklady rozčleněny a nepřímé náklady rozděleny podle nákladových středisek, tím má získaná přírážková sazba vyšší vypovídací schopnost (Lang, 2005).

2.3.5. Kalkulace strojohodin

Strojohodina je čas provozu stroje v hodinách, který zahrnuje dobu vlastního čistého provozního výkonu, tj. dobu po kterou stroj pracuje. Náklady na provoz stroje obsahují odpisy, náklady na opravy, přesuny, montáž/demontáž, PHM, pneumatiky a elektrickou energii, čisticí prostředky atd. Strojohodina je složena z nákladů na stroj v klidu a nákladů na spotřebu provozních hmot.

Stanovení nákladů na strojní hodinu:

Sazba za strojní hodinu je podílem nákladů strojů a životnosti stroje. K nákladům na stroje počítáme výše jmenované druhy nákladů, především ale odpisy, úroky, údržbu a také náklady na prostory a energii. Roční životnost stroje se stanoví tak, že od počtu pracovních dnů odečteme 52 sobot a nedělí a dále státní svátky, dny závodní dovolené, čas oprav a údržby a také běžný ztrátový čas. Počet dnů se násobí denní dobou využití stroje (počtem hodin), dostaneme tak sumu, která vyjadřuje dobu používání stroje ročně. To představuje dělitel jednotlivých strojních nákladů. Při vícesměnném vytížení se doba používání zvyšuje a doba životnosti naopak zkracuje, což vede k vyšším odpisům, k nízké době vázanosti kapitálu s odpovídajícím dopadem na úroky a k vyšším nákladům na údržbu.

Jednotlivé části strojních nákladů lze stanovit pomocí následujících vzorců; za zúčtovací období se považuje kalendářní rok:

Odpisy

Roční částka odpisů = reprodukční náklady / doba životnosti

Částka odpisů na strojní hodinu = roční částka odpisů / počet provozních hodin stroje za rok

Úroky

Úroky na strojní hodinu = $\frac{1}{2}$ reprodukčních nákladů x Úroková sazba / 100 x Počet provozních hodin stroje za rok

Náklady na údržbu

Náklady na údržbu na strojní hodinu = suma nákladů na údržbu za rok / počet provozních hodin stroje za rok

Náklady na prostory

Náklady na prostory na strojní hodinu = Použití prostor na $m^2 \times m^2$ – sazba / počet provozních hodin stroje za rok

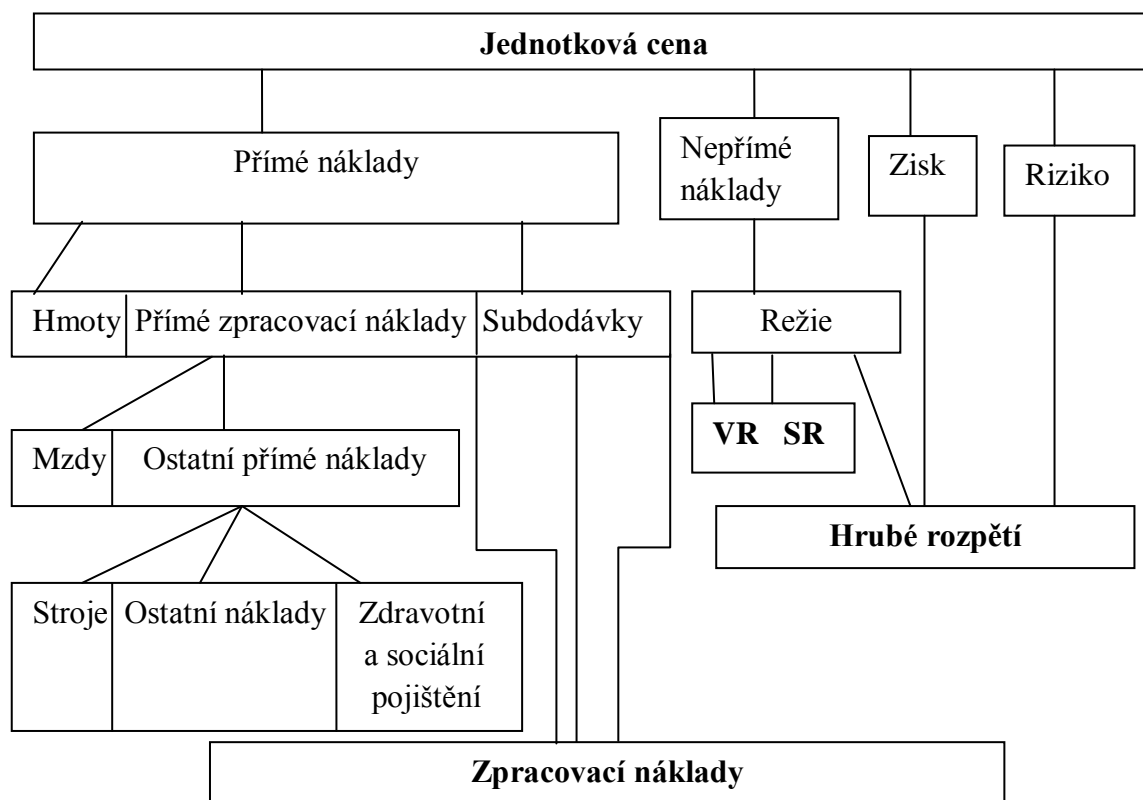
Náklady na energii

Náklady na energii na strojní hodinu: Potřeba energie za hodinu x Cena energie za kW (Lang, 2005).

2.3.6. Kalkulace odbytové ceny staveb

Pro kalkulaci odbytové ceny staveb se využívá přírážková kalkulace za použití níže uvedeného kalkulačního vzorce:

Schéma 2: Kalkulační vzorec přírážkové kalkulace



(Kalivodová, Pivec, 2005)

Zde jsou vysvětleny položky kalkulačního vzorce:

Přímé náklady – stanoví se pomocí normativů spotřeb materiálu a času jednotlivých položek stavebních prací. Výměry (množství) se stanoví výpočtem podle projektové dokumentace stavby. Součástí přímých nákladů jsou i náklady subdodávek.

Subdodávky - jsou to zhotovovací práce subdodavatele, vztažené na kalkulační jednici a jsou také přímým nákladem. Vybírá je zhotovovatel podle ceny v rámci nabídky a poptávky. Položka subdodávky uvedená ve stavebním projektu by měla zahrnovat veškeré náklady na zajištění úplnosti subdodávky.

Výrobní režie – náklady, zahrnuté do výrobní režie, jsou v jednotkových cenách započteny procentní přírůžkou. Pro výpočet této výrobní režie je zapotřebí určit si rozvrhovou základnu. Pro tyto účely používáme například přímé zpracovací náklady či náklady na mzdy. Vykalkulované náklady výrobní režie za celý projekt, stavbu nebo soubor staveb se rozpustí do všech položek soupisu prací stavebního díla k individuálně zvolené základně. Výše procentní přírůžky výrobní režie se zjišťuje z účetnictví, porovnáním výsledných kalkulací skutečných nákladů a výnosů jednotlivých staveb s předběžnými kalkulacemi odbytových cen.

Správní režie - zde se jedná o náklady, které vznikají v souvislosti s řízením a správou firmy (na vyšší organizační úrovni). Tyto náklady, stejně jako náklady výrobní režie, nelze přímo stanovit na kalkulační jednici a zde je také procentně přiřazujeme ke zvolené rozvrhové základně. Obvykle jsou tyto náklady rozpouštěny do položek zhotovovacích prací v soupisu prací stavebního díla. Jako základna zde může sloužit součet přímých zpracovacích nákladů a nákladů na režii výrobní nebo také pouze nákladů na mzdy. Výše procentní přírůžky u této režie se zjišťuje z účetnictví, v tomto případě je však na rozdíl od výrobní režie stanovena za celý podnik.

Zisk - ke kalkulaci by měla být přidána položka plánovaného zisku, podobně jako náklady na výrobní režii, to znamená pomocí rozpuštění určité absolutní hodnoty ke zvolené základně. Výši plánovaného zisku ovlivňuje hlavně situace na trhu a ekonomická strategie firmy.

Riziko - mělo by odrážet předpoklady vývoje trhu a případné potíže, spojené s možnými problémy v místě stavby (zásobování materiálem). Nelze však do něj zahrnout zvýšené

náklady, které nelze dopředu předpokládat a počítat s nimi (záplavy, archeologické nálezy). Pro každý rozpočet je cena za ohodnocení rizika spojeného s realizací konkrétního stavebního díla individuální. Výši rizika stanovujeme obdobně jako zisk. Mělo by odrážet předpoklady vývoje trhu a případné problémy, spojené s možnou problematickou lokalizací stavby, časem provádění a rozsahem stavby.

Na tvorbu ceny působí vliv tržního prostředí. Hrubé rozpětí je součtem správní a výrobní režie a zisku. Toto rozpětí ale nemá v tržní ekonomice praktickou vypovídací schopnost pro dodavatele, neboť nemá žádnou vazbu na kalkulaci a firemní účetnictví. Proto se v praxi nahrazuje tzv. krycím příspěvkem (nákladem). Ten je tvořen příspěvkem správní režie a ziskem. Jeho využití je praktické v tom, že zdůrazní význam vazby variabilních kalkulovaných režijních nákladů výrobní režie v přímém vztahu k přímým nákladům a může být také významným činitelem při komunikaci dodavatele se zadavatelem stavebního díla při určování zásad tvorby cen (Kalivodová, Pivec, 2005).

2.4. Ceny

Na pojem cena můžeme nahlížet z několika úhlů pohledů, zde jsou některé z nich:

- peněžní vyjádření směnné hodnoty zboží
- poměr, ve kterém je zboží směňováno za peníze
- tržní projev hodnoty
- peněžní částka, sjednaná při nákupu a prodeji zboží
- suma peněz, která musí být předána výměnou za výrobek nebo službu

druhy:

- o volné (smluvní) a pevné (regulované)
- o běžné a srovnatelné
- o pořizovací cena, cena pořízení, reprodukční cena, cena na bázi vlastních nákladů

Metody cenové tvorby:

1. Kalkulační
2. Metoda cenového porovnání

V praxi je vhodné obě tyto metody kombinovat,

Výsledná cena může být upravena v závislosti na mnoha faktorech, kterými mohou být například situace na trhu, především vztah mezi nabídkou a poptávkou, reklama, sezónnost, móda a zájmy, spekulace, orientace na určitou skupinu zákazníků, čas prodeje,

místo prodeje, množství prodeje, pohotovosti při placení, věk zákazníka (Dyntarová, Poušek, 2009).

2.4.1. Celková cena stavebního díla

Tato cena se stanoví tak, že se jednotlivé položky výkazu výměr soupisu prací ocení jednotkovými cenami a každá kapitola (oddíl, stavení díl) mezisoučtem.

V případě ocenění položek soupisu prací je celková cena tvořena součtem oceněných položek zhotovovacích položek stavebních prací (včetně režijních nákladů a zisku) podle výkazu výměr.

Schematicky je možné celkovou odbytovou cenu nabídky zobrazit takto:

Tabulka 3: Celková odbytová cena nabídky

CELKOVÁ ODBYTOVÁ CENA NABÍDKY											
H	S	M	OPN	SUB	RV	RS	Z	R			
<i>PN vlastní</i>			SUB	RV	KN		Smluvní požadavky a požadavky objednavatele		Staveništní náklady zhotovitele ZS	Kompletační a inženýrská činnost (sdružení)	DPH
VNV					KN						

Zdroj: (Kalivodová, Meloun, 2005)

H hmoty přímé

M mzdy přímé

S stroje přímé

OPN ostatní přímé náklady

SUB subdodávky

RV režie výrobní

RS režie správní

VNV + KN odpovídá svým obsahem a rozsahem celkové hodnotě jednotkové ceny

Odbytová cena je sestavou základních skupin = VNV + KN + VPP + KC

DPH daň z přidané hodnoty - celková odbytová cena nabídky se musí doplnit o DPH

(Kalivodová, Meloun, 2005).

Přesnost ocenění je závislá na celé řadě faktorů, nicméně v základu se odvíjí od fáze projektové dokumentace stavby, ve které se cena stanovuje.

- Investiční záměr – používají se normativy technickohospodářských ukazatelů
- Studie – pro výpočet ceny se používá objemová kalkulace, vycházející z obdobných, již realizovaných staveb
- Projekt k územnímu řízení – propočet stavby
- Projekt pro stavební povolení – položkový rozpočet stavby
- Tendrová dokumentace – položkový rozpočet stavby + zadávací podmínky
- Realizační projektová dokumentace – upřesněný položkový rozpočet stavby
- Změny a dodatky projektové dokumentace – položkový rozpočet při realizaci stavby

(Kalivodová, Meloun, 2005).

3. METODIKA PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je analyzovat evidenci a zároveň sledování nákladů a výnosů a dále popsat tvorbu ceny stavebního díla v konkrétních podmínkách vybraného podniku. Podnik, na kterém bude celý tento proces vysvětlen, je stavební firma Kočí, akciová společnost.

Na začátku praktické části je stručná charakteristika firmy Kočí, kterou se celá praktická část bakalářské práce zabývá. Je zde popsán její vznik, předmět podnikání a významné zakázky, na kterých firma pracovala v jednotlivých letech. Organizační vztahy ve firmě jsou pak popsány graficky v jednoduché struktuře.

Dále jsou pak rozebrány jednotlivé nákladové a výnosové účty využívané ve firmě a jejich obsah. Následně je vysvětlena evidence nákladů a výnosů dle jednotlivých středisek a v tabulkách jsou pak hodnoty nákladů a výnosů v jednotlivých letech za vybraná střediska. Nákladovým účtům je ve firmě věnována zvláštní pozornost, a proto v další části práce jsou rozebírány hodnoty přímých a nepřímých nákladů v jednotlivých letech.

Odděleně je dále rozebírána problematika režijních nákladů, konkrétně pak obsah výrobní a správní režie. Poté následuje soubor režijních nákladů. Jejich vývoj firma podrobně zaznamenává a sleduje z důvodu úspor a také z důvodů jejich správného rozvržení ve výrobě. Pro názornost jsou pak uváděny grafy, které dávají nahlédnout na problematiku těchto režijních nákladů z více úhlů pohledu. Pro tyto účely mi byly poskytnuty interní materiály firmy s přehlednou evidencí režijních nákladů za roky 2002 až 2010. V některých grafech jsou pro lepší přehlednost využity jen hodnotově nejvýznamnější skupiny nákladů.

Pokud jde o účty výnosové, ve firmě na ně není brán až takový důraz, alespoň co se týče sledování jejich vývoje. Jsou vedeny v podobné struktuře jako účty nákladové. Téma výnosů, které firma Kočí a. s. vykazuje, je rozebráno v následující části, a to z hlediska vývoje jednotlivých skupin nákladových účtů v jednotlivých letech (2006 – 2010). Dále jsou zde informace o obratu firmy, které byly získány z Výroční zprávy pro rok 2009. Je zde i srovnání s roky 2007 a 2008.

Poslední části této bakalářské práce jsou pak věnovány procesu kalkulace přímých a nepřímých nákladů na jednotku produkce a stanovení odbytové ceny produkce. Cena je v tomto podniku tvořena na základě výše uvedeného kalkulačního vzorce, jehož jednotlivé komponenty jsou popsány v teoretické části této práce.

4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU

KOČÍ a. s. je dynamická, ryze česká stavební firma s pevnými základy v tradičním prostředí Jižních Čech. Je to jedna z nejvýznamnějších stavebních společností v regionu. Tato firma udržuje profesionální kontakty s místními samosprávami, bere ohled na požadavky historiků a památkářů. Stavební firmu v roce 1992 založili Ing. Radek Kočí, absolvent fakulty stavitelství Vysokého učení technického v Brně, autorizovaný inženýr v oboru pozemní stavby od roku 1993, od roku 1995 ředitel společnosti a předseda představenstva, společně s Milanem Švehlou, absolventem Střední průmyslové školy v Táboře, obor stavební stroje, od roku 1995 místopředseda představenstva.

KOČÍ a. s. se zaměřuje na:

- rekonstrukce historických staveb
- průmyslových a administrativních staveb
- staveb občanské vybavenosti
- bytových staveb a rodinných domů

Předměty podnikání

Akciová společnost KOČÍ a. s. se zabývá zejména výstavbou. Ta je však spojena s řadou souvisejících činností, a tak je škála podnikatelských oprávnění firmy široká.

KOČÍ a. s. nabízí služby v následujících oborech:

- projektová činnost ve výstavbě
- silniční motorová doprava nákladní
- opravy silničních vozidel
- velkoobchod
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování
- inženýrská činnost v investiční výstavbě
- poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci

Historie společnosti

Tato silná jihočeská stavební společnost začala se svou činností na počátku devadesátých let (1990), kdy se zformovala, nejprve jako společnost s ručením omezeným. Přerod firmy v akciovou společnost se datuje do závěru roku 1997. Následujícího roku posílila firma své pozice na regionálním trhu fúzí s Píseckou stavební a. s. Od té doby

zaměstnává průměrně 200 lidí a její roční obrat se pohybuje kolem čtvrt miliardy korun. KOČÍ a. s. je polovičním vlastníkem **společnosti BETON s.r.o.**

KOČÍ a. s. dbá o kvalitu své práce a pečuje o životní prostředí. V oblasti "provádění a rekonstrukce staveb včetně demoličních prací" disponuje certifikáty kvality, ochrany životního prostředí a bezpečnosti práce, které pravidelně obnovuje. Certifikáty podle norem ISO 9001:2008 a ISO 14001:2004 - oba s britskou akreditací UKAS a ČSN OHSAS 18001:2008 s českou akreditací ČIA vystavila společnost BUREAU VERITAS Certification.

Historie významných zakázek

- 2010 částečná rekonstrukce Divadla Fráni Šrámka v Písku
- 2010 rezidenční byty Čapkova ulice v Písku
- 2009 vestavba oddělení magnetické rezonance Nemocnice Písek
- 2008 vlastní investiční projekt Seniorský dům Písek – udělena podpora EU z Evropského fondu pro regionální rozvoj ROP II. Jihozápad
- 2007 rekonstrukce lehkootletického stadionu v Písku
- 2007 rekonstrukce historické Sladovny v centru Písku - oceněna titulem Presta
- 2006 rekonstrukce a přístavba kulturního domu v Milevsku
- 2006 výstavba montážní haly Alfa v Písku na Hradišti
- 2005 rekonstrukce a přístavba kulturního domu v Písku
- 2004 rekonstrukce památkově chráněného kláštera – sídla Dětské psychiatrické léčebny v Opařanech na Tábořsku
- 2003 rekonstrukce domova důchodců v zámku v Drhovli na Písecku
- 2001 výstavba domova důchodců, Písek
- 2000 výstavba SMW banky v Písku
- 1999 výstavba nábřeží, komunikací a bytového domu v Čechově ulici v Písku
- 1998 výstavba autosalonu, Písek
- 1997 rekonstrukce historické radnice v Jílovém u Prahy
- 1996 rekonstrukce historické budovy České pojišťovny, Písek
- 1995 rekonstrukce a dostavba Střední zdravotnické školy, Písek
- 1994 výstavba Hotelu Za kapličkou, Písek
- 1993 výstavba zemědělské farmy v Dobevi na Písecku
- 1992 rekonstrukce renesanční tvrzi v Brloze
- 1991 výstavba bytovky v Oslově na Písecku

Dceřiné společnosti:

BETON Písek spol. s r.o.

Od roku 1996 má akciová společnost KOČÍ padesátiprocentní podíl v betonárce BETON Písek spol. s r.o., která nabízí ucelený program výroby betonu, cementových stabilizací a jejich dopravy.

REKULTIVACE spol. s r.o.

Společnost s ručením omezeným Rekultivace Písek vznikla v roce 1997. Hlavní důraz je ve společnosti Rekultivace Písek s.r.o. kladen na životní prostředí. V souladu s platnými předpisy odstraňují ekologické zátěže, provádějí terénní úpravy, ukládají výkopovou zeminu atd.

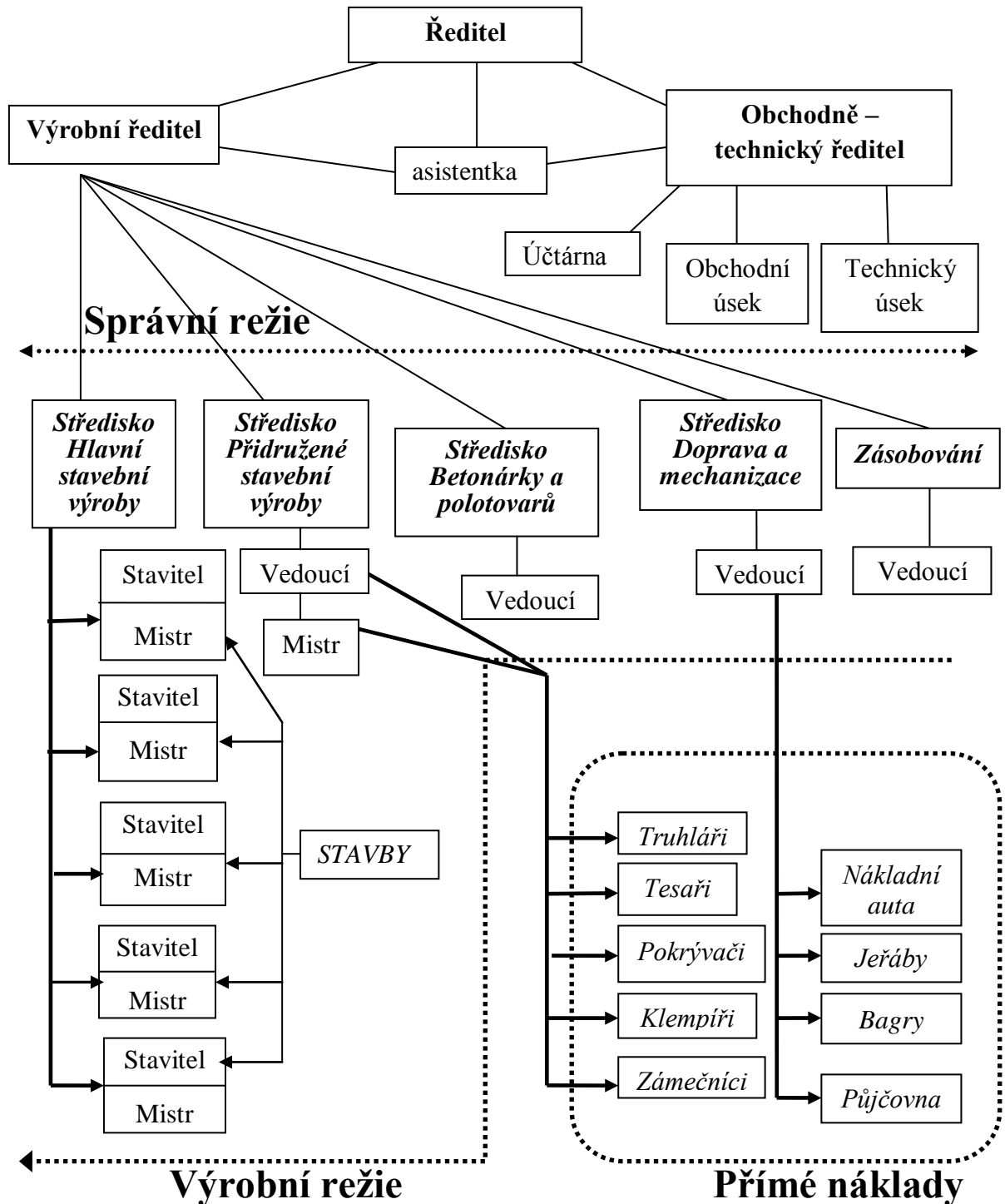
SENIORSKÝ DŮM Písek

Rekonstrukcí bývalé vojenské polikliniky vzniklo zařízení pro seniory.

Organizační schéma

Z hlediska tzv. středisek, tedy útvarů, které se ve firmě Kočí, a. s. nacházejí, lze organizační strukturu tohoto podniku vymezit pro naše účely takto:

Schéma 3: Organizační schéma stavební firmy Kočí, a. s.



Zdroj: Vlastní tvorba

5. ANALÝZA EVIDENCE NÁKLADŮ A VÝNOSŮ

5.1. Nákladové a výnosové účetnictví

Firma Kočí a. s. se při účtování nákladů a výnosů řídí jednak zněním zákona o účetnictví a dále vnitropodnikovou směrnicí, jež byla aktualizována naposledy v roce 2003. Základem pro účtování nákladů a výnosů je obecná účtová osnova, kterou má podnik dopracovanou dle vlastních představ a základní nákladové a výnosové účty jsou doplněny o účty analytické. Vazba analytické evidence na evidenci syntetickou je zabezpečena programově v rámci účtování v hlavní knize.

Například na účtu 501 je zahrnuto účtování jak spotřeby materiálu (režijního, a dále olejů a mazadel), tak náhradních dílů a pneumatik pro dopravní prostředky, dále kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, pracovní nástroje, spotřeba pohonných hmot a pořizovacích nákladů. Na účtu 502 pak firma eviduje spotřebu energie, vody, plynu a páry.

Jedním z analyticky obsáhlých účtů je pak účet 518, kde jsou zahrnuty služby výrobní, nevýrobní i správní povahy, náklady na školení, práce softwaru, úklid, náklady ISO, uložení odpadu, ostraha, projektová a zadávací dokumentace, poštovné, telefony, náklady na reklamu, drobný nehmotný investiční majetek, nájemné (také leasing), půjčovné a přepravné. Služby výrobní povahy, které se povětšinou týkají stavebních prací, účtované na tomto účtu s analytickým číslem 10 (518/00010) jsou pak největší nákladovou položkou firmy.

Výnosový účet 601 je taktéž důležitým účtem, neboť jeho hlavním úkolem je zahrnout všechny tržby ze staveb, na kterých firma Kočí pracuje a v současné době čítá na 82 analytických položek. Na účtu 602 pak firma eviduje převážně tržby, které získává z pronájmu svých dopravních prostředků, strojů a vybavení a dále také tržby za dopravu, kterou poskytuje jako subdodavatel jiným firmám.

V některých z podnikových středisek probíhá ještě jejich vlastní vnitropodnikové účetnictví. Nákladové účty tohoto účetnictví jsou vedeny pod účtovou třídou 8, výnosové účty pak pod účtovou třídou 9. Účty obou těchto tříd jsou rovněž uvedeny v účtovém rozvrhu společnosti.

5.2. Evidence nákladů a výnosů dle jednotlivých středisek

Firma Kočí a. s. je rozdělena na úseky Hlavní stavební výroby, Pomocné stavební výroby a ostatních obslužných středisek. Oba tyto stavební úseky jsou pak rozděleny na

jednotlivá hospodářská střediska (střediska Hlavní stavební výroby, středisko Přidružené stavební výroby, středisko Dopravy a mechanizace, Zásobování a Betonárky a polotovarů atd.).

Firma má svou interní evidenci jednotlivých evidenčních útvarů, které jsou také nazývány středisky, avšak tyto útvary představují jednotlivé dopravní prostředky, stroje, stavby, sklady a střediska podnikových útvarů, které spadají pod hlavní podniková střediska zmíněná výše, jako jsou dílny klempířů, tesařů, pokrývačů, truhlářů a zámečníků. Každé z těchto středisek má své třímístné evidenční číslo a takto se využívají pro účely účetnictví.

V účetním deníku, který je veden účetním programem od autorů Tejkala a Starého (upraveného podle požadavků firmy), v němž firma Kočí a. s. vede své účetnictví, pak lze sledovat obraty za každé středisko zvlášť. Firma sleduje náklady, výnosy a výsledek hospodaření jednotlivých středisek za každý měsíc a zároveň sleduje změnu těchto položek od začátku roku.

Například na středisku libovolného automobilu, eviduje firma veškeré náklady, jež mohou souviset s jeho pořízením, užíváním a provozem, to znamená spotřebu pohonných hmot, opravy a udržování, modernizace a technická zhodnocení, pořízené náhradní díly, silniční daň, pojištění, odpisy, leasingové splátky, mýtné, dálniční známky atd.

Pokud se stane, že náklady výrobního střediska jsou vyšší než výnosy, pak se vytváří položka nedokončené výroby. Tato situace nastává, pokud jsou některé položky fakturovány až na konci období.

Pro zaúčtování každé z položek nákladů a výnosů při fakturaci musí být položka nejdříve schválena. Zde firma Kočí a. s. postupuje dle pravidel, stanovených v dokumentu nazývaném Příkaz ředitele společnosti, který je každý rok aktualizován. V tomto dokumentu je vymezeno, kteří pracovníci nesou odpovědnost za přijaté a vystavené faktury a další účetní doklady a postup k jejich zaúčtování. Zde je výňatek z tohoto dokumentu:

Přijaté faktury

1. Přijaté faktury neprodleně předat účtárně.
2. Finanční účetní zajistí zahrnutí došlé faktury do knihy faktur a označí fakturu interním číslem. Fakturu předají vedoucímu hospodářského střediska.
3. Vedoucí HS (popř. vedoucí skladu) prověří věcnou správnost faktury, připojí podpisový záznam a předá fakturu zpět účtárně.
4. Finanční účetní zajistí připojení podpisového záznamu ředitele společnosti, zaúčtují fakturu do hlavní knihy a připojí svůj podpisový záznam.

Vydané faktury

1. Vedoucí HS předá finančnímu účetnímu podklad pro vystavení faktury, která fakturu vystaví a připojí svůj podpisový záznam. Kopie vystavených faktur včetně příloh zůstává v účtárně.
2. Finanční účetní zajistí připojení podpisového vzoru obchodně – technického ředitele a vedoucího HS. Provede zaúčtování a připojí svůj podpisový záznam.

Důležitou roli v problematice nákladů a výnosů hrají také vedoucí hospodářských středisek. U výrobního střediska Hlavní stavební výroby je to takzvaný stavitel, u ostatních jsou to jednoduše vedoucí hospodářských středisek. Náklady a výnosy jsou ve firmě Kočí a. s. tedy rovněž sledovány za jednotlivé stavitele, potažmo za jejich stavby, které mají v daném období pod svým vedením. Stavitelé a vedoucí hospodářských středisek rozhodují, zda ten či onen náklad nebo výnos souvisí s jeho stavbou, respektive činností jeho útvaru a může k ní být vyfakturován. Pod dohled stavitelů rovněž spadají také takzvané vnitropřevody. To jsou zúčtované práce, provedené jedním střediskem pro středisko jiné.

Každé středisko má k dispozici několik dopravních prostředků a stavitel rozhoduje, ke kterým jeho stavbám jsou používány a nadále vztahovány. Podle toho jsou měsíční náklady těchto dopravních prostředků (položkově tvořících jednotlivá střediska) ke stavbám přeúčtovávány. Tyto dopravní prostředky tedy končí s výsledkem nula.

Jednotlivá hospodářská střediska pracují každý rok na jiných stavbách, proto se hodnoty nákladů a výnosů u středisek v jednotlivých letech liší podle toho, na jakém typu stavby daný rok střediska pracovala.

Následující tabulky byly vytvořeny z interních materiálů firmy, u střediska Hlavní stavební výroby konkrétně z přehledů výsledků hospodaření jednotlivých staveb.

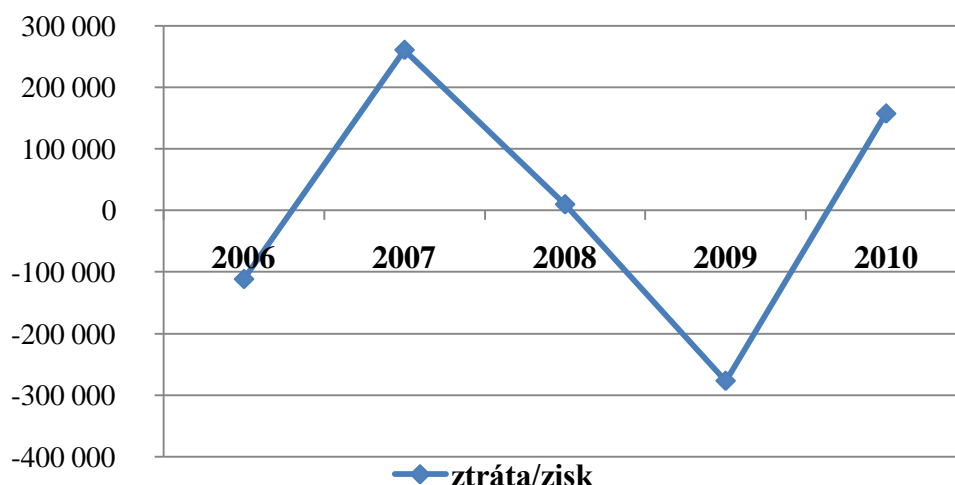
Tabulka 4: Přehled nákladů a výnosů střediska Hlavní stavební výroby

	2006	2007	2008	2009	2010
Přímé náklady	181 383	379 066	406 022	570 273	586 660
Mzdové náklady	484 635	497 574	372 019	499 431	515 908
Režijní náklady	1 733 222	2 008 973	2 054 129	2 000 619	2 153 813
Vnitropodnikové náklady	687 731	638 917	567 610	775 253	811 089
Náklady celkem	3 086 971	3 524 530	3 399 780	3 845 576	4 067 470
Tržby (fakturace)	21 595	432 768	54 862	239 283	403 362
Vnitropodnikové tržby	2 953 500	3 352 200	3 354 500	3 329 125	3 821 126
Tržby celkem	2 975 095	3 784 968	3 409 362	3 568 408	4 224 488

Zdroj: Interní materiály podniku

V následujícím grafu je zobrazen vývoj hospodářských výsledků střediska Hlavní stavební výroby v jednotlivých letech 2006 – 2010.

Graf 1: Výsledky hospodaření střediska hlavní stavební výroby v letech 2006 - 2010



Zdroj: Vlastní tvorba

V praxi se běžně stává, že některé stavby pro středisko Hlavní stavební výroby neskončí s výsledkem zisku. Je důležité podotknout, že tyto hodnoty jsou vykázány za středisko jednoho vybraného stavitele střediska Hlavní stavební výroby.

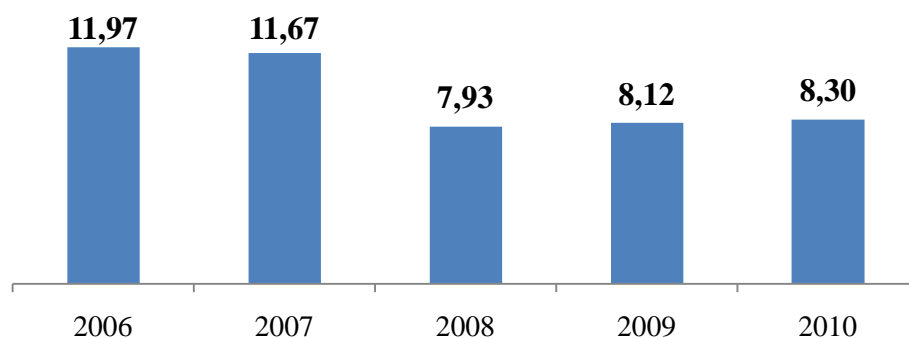
Tabulka 5: Přehled nákladů a výnosů střediska Přidružené stavební výroby (řemeslná)

	2006	2007	2008	2009	2010
Přímé náklady	19 146 395	20 907 330	10 664 877	14 495 526	11 436 606
Mzdové náklady	2 263 570	2 657 313	2 642 777	3 167 193	2 734 725
Režijní náklady	2 234 987	2 727 584	2 587 966	1 852 535	2 747 699
Vnitropodnikové náklady	3 934 686	4 329 495	5 116 069	6 148 541	5 541 290
Náklady celkem	27 579 638	30 621 722	21 011 689	25 663 795	22 460 320
Tržby (fakturace)	725 340	2 355 471	2 122 243	1 105 453	5 697 054
Vnitropodnikové tržby	26 358 280	28 662 804	18 827 870	24 616 586	17 008 379
Tržby celkem	27 083 620	31 018 275	20 950 113	25 722 039	22 705 433

Zdroj: Interní materiály podniku

Toto středisko je střediskem servisním, poskytuje služby pro ostatní firemní střediska. V tomto středisku není ziskovost až tak důležitá, naopak cílem je dosažení nulového zisku, aby se nezvyšovala celková cena produkce. Zde se sleduje produktivita práce poměrem celkových tržeb ke mzdovým nákladům vyjádřeno v Kč, hodnoty této veličiny vyjadřuje následující graf.

Graf 2: Tržby / Mzdové náklady (v Kč)



Zdroj: Vlastní tvorba

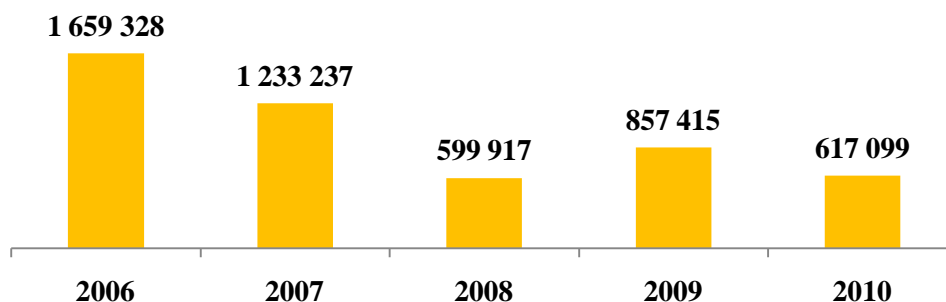
Tabulka 6: Středisko Doprava a mechanizace + kovovýroba

	2006	2007	2008	2009	2010
Přímé náklady	9 894 415	13 617 215	14 760 377	8 806 530	7 811 639
Mzdové náklady	3 772 021	4 459 826	4 865 307	4 551 892	4 105 163
Režijní náklady	9 486 339	9 859 774	11 146 224	8 011 521	7 869 729
Vnitropodnikové náklady	3 364 635	3 903 335	4 186 835	3 713 728	4 921 500
Náklady celkem	26 517 410	31 840 150	34 958 743	25 083 671	24 708 031
Tržby (fakturace)	8 321 808	10 742 481	8 260 220	5 364 327	8 279 938
Vnitropodnikové tržby	19 854 930	22 330 906	27 298 440	20 576 759	17 045 192
Tržby celkem	28 176 738	33 073 387	35 558 660	25 941 086	25 325 130

Zdroj: Interní materiály podniku

Toto středisko je na rozdíl od střediska Přidružené stavební výroby střediskem ziskovým, pracuje pro střediska Hlavní stavební výroby, ale poskytuje i subdodavatelské práce pro externí firmy.

Graf 3: Výsledky hospodaření střediska Doprava a mechanizace + kovovýroba v letech 2006 – 2010



Zdroj: Vlastní tvorba

5.3. Přímé a režijní náklady

Zde je pro porovnání přehled přímých a režijních nákladů v souhrnu za celou firmu za roky 2006 až 2010.

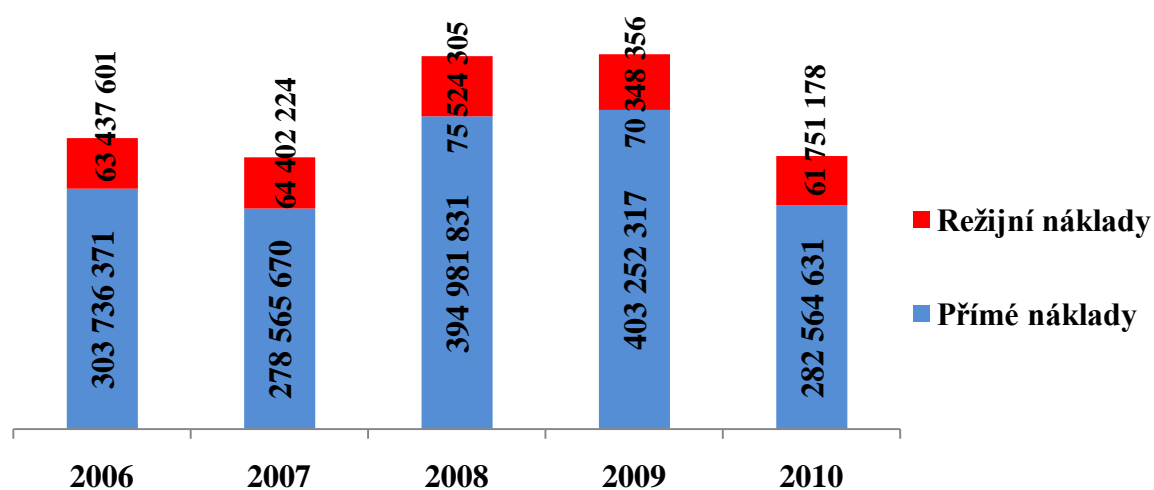
Tabulka 7: Přímé a režijní náklady za firmu v letech 2006 – 2010.

NÁKLADY	2006	2007	2008	2009	2010
Prodáný materiál	44 044	563 878	83 948	76 547	185 231
Zůst. cena hmot. majetku	100 797	150 387	149 418	-	507 030
Služby	189 694 071	163 204 001	277 626 378	293 161 159	198 138 232
Spotřeba materiálu	38 168 010	36 100 884	41 574 156	40 148 875	28 103 045
Vnitropodnikové přímé náklady	59 180 698	61 217 864	57 625 003	52 037 784	39 570 908
Mzdové náklady	16 548 751	17 328 656	17 922 928	17 827 952	16 060 185
Přímé náklady celkem	303 736 371	278 565 670	394 981 831	403 252 317	282 564 631
Režijní náklady	58 584 396	60 717 649	70 905 680	64 634 256	58 457 659
Vnitropodnikové režijní náklady	4 853 205	3 684 575	4 618 625	5 714 100	3 293 519
Režijní náklady celkem	63 437 601	64 402 224	75 524 305	70 348 356	61 751 178
Náklady celkem	367 173 972	342 967 894	470 506 136	473 600 673	344 315 809

Zdroj: Interní materiály podniku.

V následujícím grafu je přehledně zobrazen poměr přímých a režijních nákladů podniku.

Graf 4: Porovnání hodnot přímých nákladů a režijních nákladů za roky 2006 - 2010



Zdroj: Vlastní tvorba

Z grafu je zřejmé, že poměr režijních a přímých nákladů se ve firmě za sledované období pohyboval přibližně v hodnotách 20 ku 80 procentům.

5.4. Režijní náklady

Režijním nákladům je ve firmě Kočí, a. s. věnována zvláštní pozornost.

Do **výrobní režie** se započítávají následující položky: odvod z mezd výrobních dělníků, mzdy a odvod z mezd technicko - hospodářských pracovníků, příspěvek na dovolenou výrobních dělníků, mzdy za dovolenou výrobních dělníků, nevyhnutelné absence výrobních dělníků (doprovod rodinného příslušníka k lékaři), jízdné, pojištění, vybavení pracovníků pomůckami a nástroji (montérky, nářadí, malá technika), nájemné stavebních mechanismů (prostřednictvím vlastní půjčovny, nebo na fakturu), odpisy a nájemné za zařízení staveniště (buňky, míchačky, sila, oplocení, hlídači), opravy zařízení staveniště, malé mechanizace a dopravních prostředků, náklady na provoz režijních vozidel (osobní automobily), silniční daň, daň z nemovitostí (dílňy), pokuty a penále, příspěvek na stravu (stravenky), spotřeba energie na stavbách (elektrina, plyn, voda), režijní materiál.

Náklady výrobní režie vznikají přímo na střediscích (počítají se sem i externí faktury) a na jejich účty se také účtují, nijak se tedy dále nepřerozdělují. Objem výrobní režie přepočítávají stavitelé na jednotlivá střediska staveb Hlavní stavební výroby, respektive vedoucí Přidružené stavební výroby na konkrétní řemesla. Jsou tedy zjistitelné přímo na to či ono středisko.

Správní režie pak zahrnuje následující položky: režijní materiál (kancelářské potřeby), náklady na vytápění správní budovy, spotřebu energií správní budovy, náklady na opravy a údržbu správních budov, odpisy investičního majetku, odpisy drobného investičního majetku (kopírky, PC), přepravné, služby (poštovné, cestovné, nájemné), mzdové náklady pracovníků správy (vedení společnosti a vnitrofiremní útvary), sociální a zdravotní pojištění z mezd pracovníků správy, další pojistné, poplatky, ostatní finanční náklady.

Základna pro rozdělení nákladů správní režie (Zásady pro účetnictví Kočí a. s.)

Veškeré správní náklady jsou v průběhu měsíce soustředěny na hospodářském středisku „Správa společnosti“. Na konci měsíce je provedeno rozdělení a přeúčtování těchto nákladů jednotlivá hospodářská střediska ve výši stanovené poměrem mzdových nákladů jednotlivých hospodářských středisek. Toto ustanovení neplatí pouze u nákladů, na jejichž výši nemají vliv vedoucí hospodářských středisek (např. úroky z úvěrů).

Jak už bylo uvedeno, ve firmě Kočí a. s. je brán velký důraz na sledování vývoje režijních nákladů. Sledují se jejich změny v jednotlivých letech a jsou vytvářeny souhrnné grafy, tabulky, či zprávy, které slouží pro kontrolu a následné rozhodování řídicích pracovníků. Ti hledají cesty k úsporám v podniku právě prostřednictvím snižování režijních nákladů, ale i nákladů celkově.

Tato tabulka přehledně zobrazuje soubor sledovaných režijních nákladů.

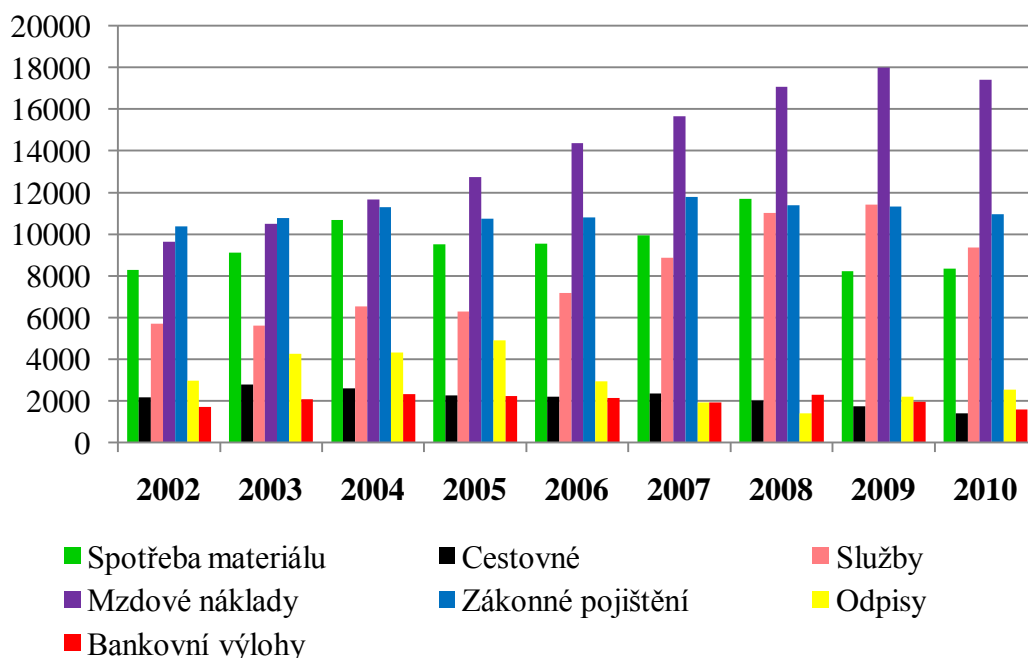
Tabulka 8: Sledované režijní náklady.

501	Materiál režijní Oleje Náhradní díly auta Pneumatiky	Kancelářské potřeby Ochranné pomůcky Pracovní nástroje Nafta	Benzín DHM Materiál nedaňový
511	Oprava a udržování		
502	Elektřina	Voda	Plyn
512	Stravné v cizí měně Stravné, cestovné, ubytování		
513	Náklady na reprezentaci		
518	Služby nevýrobní povahy Služby správní povahy Zadávací dokumentace Software služby Náklady na reklamu Telefony	ISO Úklid Ostraha Školení Poštovné	Software Nájemné Nájemné - leasing Půjčovní Služby nedaňové
521	Mzdy režijní	Mzdové náklady nemoc	
523	Statutární orgány		
524	Zákonné pojištění	Penzijní připojištění	
527	Stravné příspěvek na obědy		
531	Silniční daň		
532	Daň z nemovitostí		
538	Správní poplatky zahraniční Daň z převodu nemovitostí Správní poplatky a kolky		
543	Dary		
544	Smluvní pokuty a penále		
545	Ostatní pokuty a penále		
548	Stipendium	Ostatní náklady	
551	Odpisy		
562	Bankovní úroky		
563	Kurzové ztráty		
568	Bankovní výlohy	Pojistné	

Zdroj: Interní materiály podniku

V následujících grafech jsou pro přehlednost použity pouze hodnotově nejvýznamnější (nad 10 000 tis.) skupiny režijních nákladů pro firmu Kočí a. s..

Graf 5: Hodnoty vybraných režijních nákladových účtů v letech 2002 – 2010 (v tis. Kč)

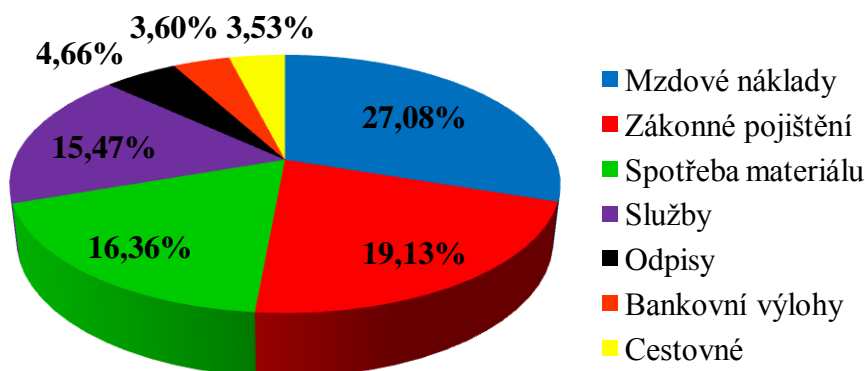


Zdroj: Vlastní tvorba

Jak je z hodnot grafu zřejmé, roky 2002 a 2003 byly z hlediska hodnotového zastoupení režijních nákladů totožné, to znamená, nejvyšších částek v těchto letech dosahovaly hodnoty zákonného pojištění, nejnižších pak bankovní výlohy. V letech 2004 až 2006 se pak toto uspořádání změnilo a zákonné pojištění se posunulo na druhou nejvyšší příčku. Na vrcholu ho vystřídaly mzdové náklady. V těchto letech, stejně jako v předchozích, dosahovaly nejnižších částek bankovní výlohy. V roce 2007 byly nejvyšší a nejnižší hodnoty nákladů stejné jako v předchozím roce, ke změně v tomto roce došlo mezi cestovným a odpisy. Zatímco dříve tvořilo cestovné druhou nejnižší režijní nákladovou položku, v tomto roce se jeho hodnota zvýšila a poskočila o jedno místo před odpisy. V roce 2008 se částky režijních nákladů pohybovaly v pořadí od nejmenšího: bankovní výlohy, odpisy, cestovné, služby, spotřeba materiálu, zákonné pojištění, mzdové náklady. Jak lze z grafu vyčíst, v letech 2009 a 2010 obsadily tři nejnižší příčky cestovné, bankovní výlohy a odpisy, jako čtvrtý nejnižší režijní náklad se umístila spotřeba materiálu. Tyto roky se liší pouze v pořadí zákonného pojištění a služeb, v roce 2009 byly náklady na režijní služby větší než na zákonné

pojištění. V těchto letech si však vedoucí pozici udržely mzdové náklady, u nich je z grafu zřejmé, že v průběhu let neustále rostly a to ve větší míře nežli ostatní porovnávané skupiny nákladů. To bylo zřejmě způsobené růstem firmy a tedy i příchodem nových zaměstnanců.

Graf 6: Procentuální podíly vybraných režijních nákladových účtů k celkovému objemu režijních nákladů za období 2005 – 2010.

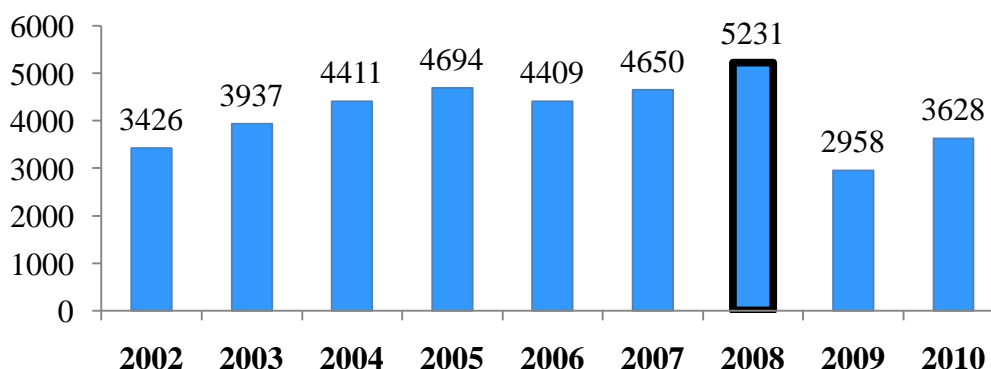


Zdroj: Vlastní tvorba

Z uvedeného grafu lze opět vyčíst, že mzdové náklady zaujímají ve firmě Kočí a. s. vedoucí pozici, a to i v průběhu let (2005 – 2010). Logicky je pak druhou největší položkou zákonné pojištění (pojistné hrazené na zdravotní pojištění a správě sociálního zabezpečení atd.). Další místa pak sestupně náleží spotřebě materiálu (účty 521), službám (účty 518), odpisům (účty 551), bankovním výlohám (účty 568) a cestovnému (účty 512).

Následující grafy vyjadřují vývoj vybraných režijních nákladů v letech 2002 až 2010.

Graf 7: Vývoj nákladů na naftu v letech 2002 – 2010 v tis. Kč

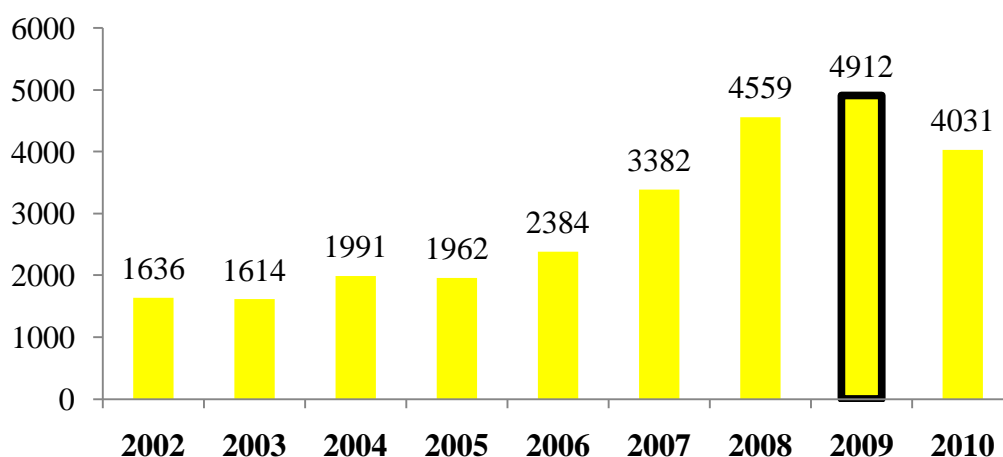


Zdroj: Vlastní tvorba

Náklady na naftu od roku 2002 mírně rostly, v roce 2006 byl zaznamenán mírný pokles, rok 2008 byl z hlediska těchto nákladů rokem nejsilnějším. V roce 2009 byl zaznamenán prudký pokles, tyto náklady se tehdy snížily téměř o 44% oproti roku 2008. Toto snížení bylo především způsobeno nižším výkonem střediska dopravy, významnou roli mohla hrát skutečnost, že jeden z nákladních automobilů Volvo přestal jezdit do zahraničí a dalším vlivem bylo také snížení cen nafty.

Ve firmě se sleduje vývoj těchto nákladů na naftu, ale i nákladů na ostatní pohonné hmoty. Tyto hodnoty jsou pak srovnávány s počtem najetých kilometrů a spotřebou jednotlivých dopravních prostředků. Tímto se sleduje, zda nedochází k nepovolenému užívání vozidel pro jiné účely než služební a další nadměrné spotřeby pohonných hmot, které by způsobovaly nadměrné výdaje v této nákladové položce.

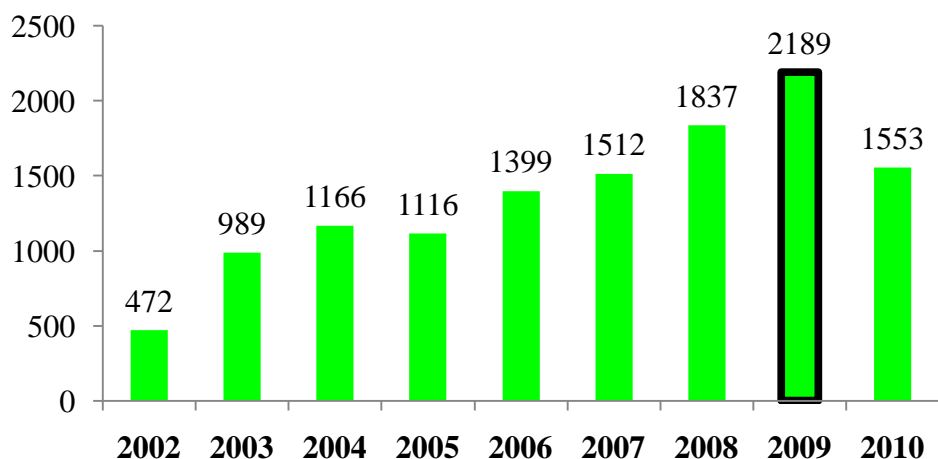
Graf 8: Vývoj nákladů na leasing v letech 2002 – 2010 v tis. Kč



Zdroj: Vlastní tvorba

Náklady na leasing se od roku 2002 do roku 2005 pohybovaly téměř na stejné úrovni s mírným meziročním nárůstem či poklesem. Větší skok znamenal rok 2008, kdy tyto náklady vzrostly oproti roku 2007 o 35%. V roce 2009 pak dále narostly o dalších 10%. Tento rok byl také z hlediska nákladů na leasing nejsilnějším. V roce 2010 pak tyto náklady snížily o 881 000 Kč, pravděpodobně vlivem konce leasingových smluv a zároveň firma také zřejmě v tomto roce omezila nákup nových vozidel na leasing.

Graf 9: Vývoj nákladů na reklamu v letech 2002 – 2010 v tis. Kč



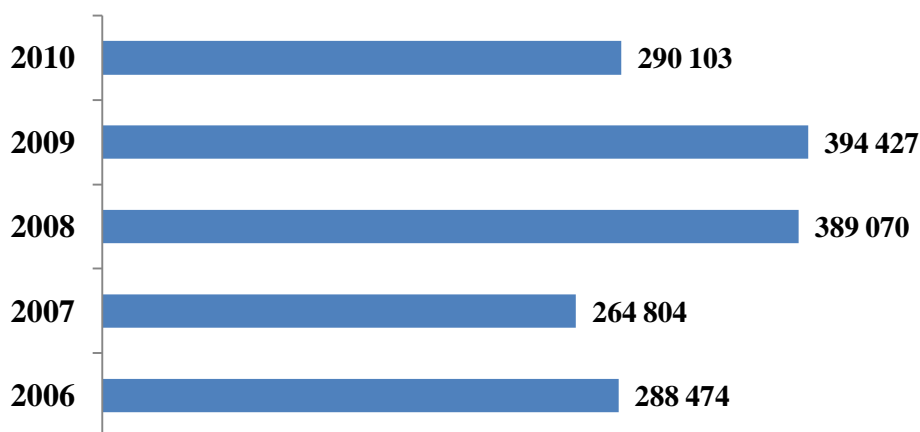
Zdroj: Vlastní tvorba

Od roku 2002 do roku 2008 se náklady na reklamu meziročně mírně zvyšovaly, výjimka nastala pouze v roce 2005, kdy byl naopak zaznamenán velmi mírný pokles oproti roku 2004. Zajímavý je pokles v roce 2010, kdy firma vydala na svou propagaci téměř o 30% méně, než v roce předešlém. To mohlo být způsobeno omezenými možnostmi firmy vydávat finance na tyto investice, například vlivem finanční krize, která firmě způsobuje nemalé obtíže z hlediska snižování počtu získaných a realizovaných zakázek.

5.5. Výnosy

V následující části jsou uvedeny hodnoty výnosových účtů společnosti. Hlavní výnosovou položkou jsou tržby za stavební práce, účet 601, tedy tržby ze stavebních prací prováděných na stavbách, na kterých firma daný rok pracuje. Významnost této položky je dána tím, že hlavní činností společnosti je právě stavební výroba.

Graf 10: Vývoj tržeb za stavební práce v letech 2006 až 2010 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní tvorba

Z grafu jasně vyplývá, že roky 2008 a 2009 byly za dané období pro firmu z hlediska tržeb za stavební práce, tedy její hlavní činnosti, nejvýnosnější. V roce 2008 se tyto tržby zvýšily téměř o 47% oproti roku 2007. Naopak v roce 2010 se tyto tržby snížily o více než 26% oproti roku 2009. Tento jev zřejmě zapříčinil ústup státních zakázek z důvodu hospodářské krize, které jsou pro firmu z hlediska jejich výnosnosti velmi důležité.

Tabulka 9: Hodnoty výnosů získané z hlavní knihy za roky 2006 – 2010 (v tis. Kč)

Název účtu	2006	2007	2008	2009	2010
Tržby za stavební práce (601)	288 474	264 804	389 070	394 427	290 103
Tržby z prodeje služeb (602)	10 173	13 570	11 275	7 157	7 991
Změna stavu nedokončené výroby (611)	-2 781	-4 230	3 609	16 580	-23 009
Aktivace vnitropodnikových služeb (622)	232	248	2 655	268	275
Aktivace hmotného majetku (624)	5 575	1 691	1 518	923	23 081
Tržby z prodeje investičního majetku (641)	1 392	597	1 518	40	1 873
Tržby z prodeje materiálu (642)	157	669	650	137	620
Úrok z prodlení (644)	0	116	10	0	0
Výnosy z odepsaných pohledávek (646)	0	1	98	0	0
Ostatní provozní výnosy (648)	1	57	3 297	16	315
Bankovní úroky (662)	30	98	54	22	4
Kurzové zisky (663)	0	2	43	93	8
Výnosy z podílu - Beton spol. s.r.o. (665)	577	1 875	1 478	1 887	2 254
Náhrada od pojišťovny (688)	381	265	375	493	299
Vnitropodnikové výnosy	64 033	64 902	62 244	57 751	42 864

Zdroj: Interní materiály podniku

Po tržbách ze stavebních prací jsou pak druhou největší výnosovou položkou tržby z prodeje služeb, tedy účet 602. Největší podíly zde mají tržby za dopravu, souhrnně ostatní služby, a dále tržby za nájemné a tržby z činnosti pracovních strojů.

Důležitou výnosovou položkou jsou pak také výnosy z podílu v dceřiné společnosti Beton spol. s.r.o., u kterých lze souhrnně říci, že zaznamenávají meziroční růst. Vnitro tržby jsou tvořeny vnitropodnikovými dodávkami služeb a materiálu, dále vnitropodnikovým nájemným, například z lešení a vnitropodnikovou dopravou.

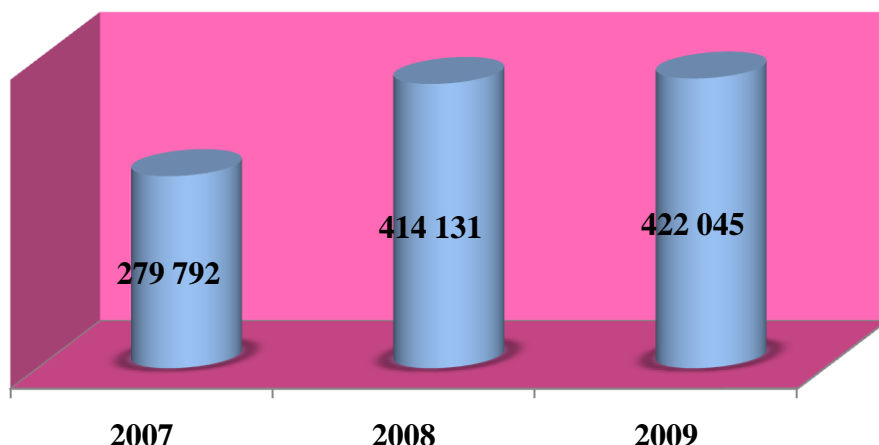
U ostatních výnosových položek nelze přesně určit důvody jejich vývoje, záleží na tom, co se v podniku zrovna děje, zda prodává či aktivuje majetek, zda musí mimořádně zaplatit úroky za prodlení z některého ze svých závazků nebo naopak inkasoval neočekávané částky z již odepsaných pohledávek. To samé lze říci např. u náhrad od pojišťovny, nebo kurzových zisků. Hodnoty jsou uváděny spíše pro přehled o tom, jakých výší mohou nabývat a nabývaly v jednotlivých letech.

5.5.1. Vývoj obratu

Firma mi pro účely vykazání obratu poskytla výroční zprávu z roku 2009. Zde jsou závěry, ke kterým firma ohledně svého hospodaření došla: v roce 2009 dosáhla společnost obratu ve výši 422.045 tis. Kč.

Oproti roku 2008 představuje obrat společnosti navýšení o 7.914 tis. Kč. K tomuto navýšení obratu došlo hlavně z toho důvodu, že společnost ve větší míře využívala spolupráce s jinými firmami, ale i navýšením výkonů, realizovaných vlastními zdroji. Tato skutečnost byla dosažena hlavně realizací stavebních celků „Geologický ústav Praha“, „Seniorský dům Písek“, „Divadlo Písek“ a dále „ZŘUD – Masokombinát Písek“, jež měly pro firmu v jednotlivých letech zásadní význam z hlediska výnosů.

Graf 11: Vývoj obrátu v letech 2007 až 2009 (v tis. Kč)



Zdroj: Výroční zpráva podniku za rok 2009

Výsledky, kterých firma dosáhla v roce 2009, byly více než uspokojivé. Avšak v současnosti, kdy je firma ovlivněna hospodářskou krizí, hlavně ve smyslu útlumu státních stavebních investic, lze očekávat, že ve firmě bude sledování výnosů přikládán větší důraz a z pozice manažerů to bude znamenat tlak na úsporu nákladů a efektivnější tvorbu ceny z hlediska výhodnosti pro firmu.

6. ANALÝZA STANOVENÍ ODBYTOVÉ CENY PRODUKCE

6.1. Vymezení pojmů

Následující údaje jsou získané z informací, které mi byly sděleny pracovníkem technického úseku přípravy výroby. Jsou zde popsány komponenty z pohledu fungování firmy Kočí a. s.

Stanovení jednotky produkce

Protože se jedná o stavební společnost, za jednotku produkce se zde tedy považuje stavba (novostavba, rekonstrukce, oprava staveb).

Přímé náklady

Tyto náklady jsou obsaženy v jednotlivých položkách databáze stavebních prací a vycházejí z normativů spotřeb materiálu a času.

Pro výpočet objemu přímých nákladů stavby slouží projektová dokumentace, z které je nejprve vytvořen soupis prací a dodávek, a to ve struktuře položek stavebních prací databáze (databáze položek stavebních prací) a dále jsou propočítávány jednotlivé výměry těchto položek.

Výrobní režie

Pro stanovení nepřímých nákladů výrobní režie konkrétní stavby se využívají procentní sazby, které přímo vycházejí ze zjištěné skutečnosti v účetní evidenci, vedené k podobným stavbám v rámci účetních středisek.

Procentní sazba výrobní režie se stanoví jako poměr výsledované výše výrobní režie v Kč k přímým mzdám realizačního střediska. V cenové kalkulaci slouží k výpočtu výrobní režie z kalkulovaných mezd stavby.

Přesnější způsob kalkulace výrobní režie konkrétní připravované stavby se provádí u velkých staveb, kde se výrobní režie kalkuluje položkově, pomocí přímo předpokládaných nákladů patřících do výrobní režie.

Správní režie

Protože výši správní režie nelze účtovat přímo do jednotlivých středisek, je evidována na společném účtu. Procentní sazba správní režie je vypočtena jako poměr výsledované správní režie a přímých mezd výrobních dělníků. V cenové kalkulaci slouží k výpočtu správní režie z kalkulovaných mezd stavby.

6.2. Stanovení odbytové ceny produkce

Evidence nákladů a výnosů je ve stavební společnosti zdrojem informací pro správné stanovení jednotlivých položek kalkulačního vzorce odbytové ceny.

Ve stavební firmě Kočí a. s. se využívají tyto typy kalkulací:

- Kalkulace přírážková - pro stanovení odbytové ceny stavební produkce.
- Kalkulace strojohodin – pro oceňování strojohodin stavebních strojů
- Individuální kalkulace atypických výrobků v dílnách přidružené stavební výroby

6.2.1. Přirážková kalkulace odbytové ceny produkce

Odbytová cena stavební produkce je, ve společnosti Kočí a. s., stanovována formou položkové kalkulace staveb v technickém úseku.

Pro stanovení odbytové ceny produkce slouží ve společnosti Kočí a. s. kalkulační počítačový program od společnosti Callida, s. r. o. s názvem Eurocalc 3. Kalkulační program obsahuje databázi položek stavebních prací URS Praha (Ústav racionalizace ve stavebnictví).

Každá položka stavební práce obsahuje kalkulační vzorec ve struktuře přímých a nepřímých nákladů. Ve složce určené pro zadání nepřímých nákladů jsou zadány procentní sazby výrobní a správní režie pro každou stavbu individuálně (ve vazbě na informace získané z účetnictví) a stejně tak i procentní sazba kalkulovaného zisku. Výpočtovou základnou pro režie jsou zde přímé mzdy, pro výpočet zisku jsou to pak celkové náklady stavby.

Mimo databázi položek stavebních prací jsou zde jednotlivé databáze materiálů, mezd a strojů. V databázi mezd je zadána reálná výše mzdových tarifů používaných ve společnosti, v databázi strojů je nastavena výše jednotlivých sazeb strojohodin dle půjčovního strojů z půjčovny společnosti. Databáze materiálu je pravidelně aktualizována nákupem cenových aktualizací od Ústavu racionalizace ve stavebnictví Praha. Ceny materiálu u konkrétní stavby jsou ještě dále upřesňovány v lokální databázi kalkulované stavby ve vazbě na poskytované rabaty dodavatelů materiálu pro společnost Kočí a. s. Takto tedy dochází k nastavení cen materiálu pro konkrétní stavbu.

Mimo položky vlastních dodávek je zde možno zadat položky pro ocenění subdodávek. Ceny těchto subdodávek jsou poptávány samostatně od vybraných subdodavatelských firem, vždy v počtu minimálně tří nabídek na jeden druh subdodávky. Výběr nejlepšího subdodavatele je posouzen z hlediska ceny, kvality a termínů plnění dodávek. Nabídky subdodávek zajišťuje obchodní oddělení společnosti. Ceny a rabaty (sleva z ceny materiálu, vycházející z celkových objemů odebíraného materiálu v daném období) u dodávek materiálu zajišťuje útvar zásobování.

Kalkulovaná cena produkce je tedy tvořena soupisem prací a dodávek dle projektové dokumentace, oceněných jednotkovými cenami položek stavebních prací kalkulovanými výše uvedeným způsobem.

Odbytová cena produkce vychází z rozpočtové ceny, která je následně upravována o vlivy trhu ve vazbě na momentální odbytové možnosti společnosti. Její výši finálně určuje vedení společnosti.

Příklad výpočtu % sazeb výrobní a správní režie pro střediska Hlavní stavební výroby

Pro zjištění jednotlivých nákladů výrobní a správní režie tří středisek Hlavní stavební výroby firmy je využito účetního výkazu výsledku hospodaření staveb za období leden – říjen 2010.

Tabulka 10: Procenta sazeb výrobní a správní režie

	Přímé mzdy (tis. Kč)	Výrobní režie (tis. Kč)	Správní režie (tis. Kč)
Stavitel 1	3 008	3 207	3 021
Stavitel 2	3 636	3 965	4 359
Stavitel 3	5 128	3 346	4 583
Σ	11 772	10 518	11 963
%		89%	102%

Zdroj: Vlastní tvorba

Pro kalkulaci cen prací středisek hlavní stavební výroby vychází spočtená úroveň režii takto:

Výrobní režie 89% z přímých mezd

Správní režie 102% z přímých mezd

Příklad výpočtu mzdy stavebního dělníka

Průměrná přímá mzda hodinová	100,-
Výrobní režie (89%)	89,-
Správní režie (102%)	102,-
Zisk (5%)	<u>15,-</u>
	306,-

Tato hodnota mzdy, zvýšená o procenta výrobní a správní režie a zisk, bude použita do kalkulace konečné ceny produkce.

6.2.2. Kalkulace strojohodin stavebních strojů

Do kalkulace sazeb strojohodin jsou započítávány jednotlivé náklady na pořízení a provoz strojů pomocí normativů odpisů, oprav, převozů a spotřeb pohonných hmot a dále normativů ročního časového využití a normativů směnnosti.

Náklady na pořízení stroje vychází z pořizovací ceny stroje, dopravy stroje od výrobce a nákladů na montáž stroje, odzkoušení a úpravy vyvolané bezpečnostními předpisy. Pořizovací cena stroje se přepočítává do sazby strojohodiny pomocí normativů odpisů, který

je stanoven na základě zařazení stroje do odpisové skupiny s předepsanou dobou odepisování stroje. Náklady na opravy, převozy, montáže a demontáže strojů vychází z jednotlivých normativů a vyjadřují podíl těchto nákladů k pořizovací ceně stroje. Náklady na provozní hmoty se na jednu strojohodinu stanoví jako součin potřebného množství pohonných hmot a jejich ceny. Vychází se ze spotřeb uvedených výrobcem (v technickém průkazu). Náklady na opotřebení pneumatik jsou započítávány jako součin počtu pneumatik stroje a ceny jedné pneumatiky děleno životností pneumatiky.

Po vydělení součtu výše uvedených nákladů celkovým časovým využitím stroje získáme náklad na jednu strojohodinu (hodinu) provozu stroje. Pro ocenění provozu stroje na stavbě se připočítává k sazbě strojohodiny ještě příslušná rezie střediska mechanizace.

V následujících tabulkách jsou kalkulace nákladů zemního stroje na strojohodinu:

Tabulka 11: Náklady skupiny 1 (fixní náklady) – sazba strojohodin v klidu

Skupina 1	Pořizovací cena	Normativy	Náklady na rok
Popis			
Odpis	2 155 000,-	0,1660	357 730,00
Opravy		0,1871	403 200,50
Převozy		0,0153	32 971,50
Náklady skupiny 1 celkem za rok			793 902,00
Normativ ročního časového využití		1 821	-
Normativ směnnosti		1,3	-
Roční fond hodin		-	2 367
Náklady skupiny 1 na strojohodinu			335,36

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 12: Náklady skupiny 2 (náklady na provoz)

Skupina 2		Normativy PHM a opotřebení pneumatik	Nákupní cena PHM, materiálu a pneumatik	Náklady skupiny 2 na strojní hodinu
název a typ	měrná jednotka		Kč/měrná jednotka	Kč/strojní hodina
nafta	l	7,550	34	256,70
olej motorový	l	0,166	127	21,08
olej převodový	l	0,027	140	3,78
olej hydraulický	l	0,235	226	53,11
pneumatiky	ks	100 123	7 150	14,00
Náklady skupiny 2 na strojohodinu celkem				348,68

Zdroj: Vlastní tvorba

Normativy pro tuto kalkulaci vydává ve svých publikacích Ústav racionalizace ve stavebnictví Praha.

6.2.3. Individuální kalkulace atypických výrobků

Individuální kalkulace ceny výrobku vyráběného v dílně přidružené stavební výroby je vypočítávána pomocí kalkulačního vzorce. Na každý výrobek jsou jednotlivě vysledovány náklady na přímý materiál v cenách pořízení a stejně tak náklady na přímé mzdy.

Výrobní režie je započtena pomocí procentní sazby z přímých mezd, stanovené pro každou dílnu samostatně v závislosti na vybavení dílny, odpisů výrobního zařízení atd.

Správní režie je započtena procentní sazbou stanovenou pro celou firmu Kočí a. s., výpočtovou základnou jsou opět přímé mzdy. Zisk je kalkulován ve výši 6% z přímých nákladů.

7. ZÁVĚR

Evidence nákladů a výnosů je pro podnik velmi důležitým materiálem a to hlavně z hlediska sledování jejich vývoje. Pokud náklady v jednotlivých letech neúměrně rostou, bude to znamenat, že podnik musí hledat příčiny tohoto stavu. Pokud je zjištěno, že důvody tohoto růstu nejsou zcela opodstatněné a nezbytné pro chod podniku, budou se muset vedoucí pracovníci zamyslet, proč tyto skutečnosti nastávají a hledat cesty jak tyto náklady omezit. Je tedy nezbytné se zaměřit na jednotlivá hospodářská střediska podniku a optimalizovat v nich systém jejich hospodaření.

Dalším významným tématem k řešení jsou také režijní náklady. Tvoří významnou položku, kterou je potřeba řídit a je nezbytné najít optimální cestu, jak tyto náklady co nejefektivněji v podniku rozpustit. Výrobní i správní režie ovlivňují konečnou cenu produkce a proto je nutné nastavit kalkulační vzorce tak, aby plně vyhovovaly potřebám firmy z hlediska tvorby vyhovující výše ceny.

Pokud bude proces tvorby ceny maximálně propracován a bude fungovat tak, aby konečná cena odrážela jak veškeré vynaložené náklady, tak pro podnik maximálně dosažitelný zisk, pak může podnik řádně prosperovat a zároveň uspokojit své zákazníky.

Z informací, které nyní o stavební firmě Kočí, a. s. mám, bych si dovolila podle svého mínění vyvodit následující závěry:

Správně vedená evidence nákladů a výnosů a propracovaný systém tvorby ceny vedou v podniku k pozitivním výsledkům hospodaření. V tomto ohledu je důležitá také realizace zásad společnosti provádět komplexní služby pro zákazníka od zajištění všech stupňů projektové dokumentace, přes zajištění inženýrské činnosti, až po kompletní realizaci staveb.

Je zapotřebí vyvíjet neustálý tlak k zodpovědnému výběru dodavatelů materiálu a subdodavatelských firem z pohledu nabídkové ceny a kvality. Tato cesta se projevuje jako správná, neboť v současném ekonomickém prostředí nelze předpokládat, že zisk společnosti bude i nadále tvořen "kalkulačně", tedy cenou za provedené dílo.

Společnost by v období celosvětové hospodářské krize mohla být i nadále úspěšná pouze v případě, že vymýtí neproduktivní náklady. Vzhledem k tomu, že lze očekávat tlak na pokles cen ve stavebnictví, je nutné pokračovat v cestě k vytváření hospodářského výsledku útlumem vlastních nákladů a zvyšováním kvality a produktivity práce v rámci zavedeného integrovaného systému managementu.

Pro udržení úrovně obrátu je nutné, aby vedoucí pracovníci nezanedbali žádnou možnost získání zakázek, hlavně v oblasti výstavby velkých investičních celků. V době celosvětové hospodářské krize musí být kladen důraz na činnost obchodního úseku, který přinese zlepšení v oblasti výhodnosti uzavírání smluv.

Je nutné věnovat maximální pozornost přípravě na jednotlivá výběrová řízení, neboť probíhající útlum ve stavebnictví nese značné komplikace při získání zakázky a vyhodnocení ceny.

8. SUMMARY

The aim of this Bachelors thesis was describing of cost and income evidence and sales price of production setting in a monitored company. This company is a construction company Kočí a. s. settled in South Bohemian region in the town Písek. This company deals with the reconstruction of historic buildings and construction of industrial and office buildings and family houses.

Company structure is divided into various economic centers, where progress in costs and incomes is monitored. Particular attention is given to monitoring the progress of overhead costs. These costs create value – significant item of costs in company. If the values of this overhead costs develop unevenly, it has an influence on company managerial decision-making.

The most important income item is revenues from building operations. It clearly appears from principal activity of a company, which is a building production. The company's turnover increases year on year. This fact follows from company's Annual Report for year 2009. In following years the company will be affected by downturn of government contracts. This situation is caused by current economic depression. The government contracts created a significant part of company incomes in the past. Therefore the company economic situation may get worse significantly.

Setting of sales price of production is done by means of cost calculations. Mainly three types of calculations are used: a surcharge calculation, an hour-machine calculation and a calculation of atypical products. High attention is given to a right setting of percentages of manufacturing overhead and overhead administrative expenses. The final price must cover the costs of company and bring the required profit. But the amount of this price must be succeed in competitive fight with other companies.

9. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů : jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Vyd. 1. Praha : Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
2. KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha : Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
3. FIBÍROVÁ, Jana ; ŠOLJAKOVÁ, Libuše ; WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha : ASPI, 2007. 430 s s. ISBN 978-80-7357-299-0.
4. DYNTAROVÁ, Věra; POUŠEK, Lubomír . *Náklady, kalkulace a ceny*. Vyd. 1. Praha : České vysoké učení technické, 2009. 117 s. ISBN 978-80-01-04215-1.
5. VYSUŠIL, Jiří. *Optimální ceny : Odras správné kalkulace*. Sv. 3. Praha : Profess, 1997. 108 s. ISBN 80-85235-17-X.
6. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví* . Vyd. 6. Znojmo : Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s. , 2007. 160 s. ISBN 978-80-903915-3-6.
7. ŠTOHL, Pavel . *Učebnice účetnictví* . Vyd. 7. Znojmo : Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2005. 193 s.
8. ŠTOHL, Pavel ; KLIČKA, Vladislav . *Maturitní okruhy z účetnictví*. Znojmo : Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s. , 2007. 227 s. ISBN 80-239-8812-3.
9. KRČOVÁ, Soňa . *Náklady a kalkulace*. Vyd. 1. Ostrava : Vysoká škola podnikání, 2007. 85 s. ISBN 978-80-86764-69-6.
10. RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2010* . 10. aktual. vyd. Olomouc : ANAG, 2010. 987 s. ISBN 978-80-7263-580-1.
11. SYNEK, Miloslav, a kol. *Podniková ekonomika*. Vyd. 2. Praha : C. H. Beck, 2010. 456 s. ISBN 80-7179-388-4.
12. SEDLÁČEK, Jaroslav . *Úvod do manažerského účetnictví*. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2000. 155 s. ISBN 80-210-2454-2.
13. HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1
14. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha : Polygon, 2006. 418 s. ISBN 80-7273-130-0.
15. LANG, Hemut. *Manžerské účetnictví : teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha : C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
16. Kalivodová, H., Pivec, F. E., *Všeobecné metodické pokyny a zásady kalkulace stavebních prací*, Asociace rozpočtářů staveb, 2005

17. Kalivodová, H., Meloun, V., *Oceňování stavebních prací*, Callida, s.r.o., podklady pro školení, 2005

18. Účetní průvodce Delfin

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Výsledky hospodaření střediska hlavní stavební výroby v letech 2006 - 2010.....	37
Graf 2: Tržby / Mzdové náklady (v Kč)	38
Graf 3: Výsledky hospodaření střediska Doprava a mechanizace + kovovýroba v letech 2006 – 2010	38
Graf 4: Porovnání hodnot přímých nákladů a režijních nákladů za roky 2006 - 2010	39
Graf 5: Hodnoty vybraných režijních nákladových účtů v letech 2002 – 2010 (v tis. Kč).....	42
Graf 6: Procentuální podíly vybraných režijních nákladových účtů k celkovému objemu režijních nákladů za období 2005 – 2010.	43
Graf 7: Vývoj nákladů na naftu v letech 2002 – 2010 v tis. Kč	43
Graf 8: Vývoj nákladů na leasing v letech 2002 – 2010 v tis. Kč	44
Graf 9: Vývoj nákladů na reklamu v letech 2002 – 2010 v tis. Kč.....	45
Graf 10: Vývoj tržeb za stavební práce v letech 2006 až 2010 (v tis. Kč).....	46
Graf 11: Vývoj obrátu v letech 2007 až 2009 (v tis. Kč)	49

SEZNAM SCHÉMAT

Schéma 1: Druhy kalkulací.....	19
Schéma 2: Kalkulační vzorec přírážkové kalkulace	24
Schéma 3: Organizační schéma stavební firmy Kočí, a. s.....	33

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Finanční výnosy.....	17
Tabulka 2: Výnosy z finančního majetku.....	17
Tabulka 3: Celková odbytová cena nabídky.....	27
Tabulka 4: Přehled nákladů a výnosů střediska Hlavní stavební výroby	36
Tabulka 5: Přehled nákladů a výnosů střediska Přidružené stavební výroby (řemeslná)	37

Tabulka 6: Středisko Doprava a mechanizace + kovovýroba	38
Tabulka 7: Přímé a režijní náklady za firmu v letech 2006 – 2010.	39
Tabulka 8: Sledované režijní náklady.	41
Tabulka 9: Hodnoty výnosů získané z hlavní knihy za roky 2006 – 2010 (v tis. Kč)	47
Tabulka 10: Procenta sazeb výrobní a správní režie	52
Tabulka 11: Náklady skupiny 1 (fixní náklady) – sazba strojohodin v klidu.....	53
Tabulka 12: Náklady skupiny 2 (náklady na provoz)	53