

Projekt úpravy systému kalkulací zakázek ve společnosti Synett s. r. o.

Bc. Kateřina Krotká

Diplomová práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Krotká**
Osobní číslo: **M15690**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt úpravy systému kalkulací zakázek ve společnosti Synett s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte kritickou literární rešerši týkající se nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů a kalkulačního systému ve vybrané společnosti.
- Na základě provedených analýz vypracujte projekt úpravy systému kalkulací zakázek ve vybrané společnosti.
- Zhodnoťte přínosy daného projektu a podrobně jej časové a nákladové analýze.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting and control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LANDA, Martin a Michal POLÁK. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. prosince 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2017**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena/bám, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen pokud-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně a tím, že vyrovnání případného příměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 13.4.2017


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření projektu úpravy systému kalkulací zakázek ve společnosti Synett s. r. o. Teoretická část diplomové práce shrnuje poznatky z oblasti nákladů a kalkulací. Nejprve je zmíněna klasifikace nákladů a poté jsou rozebrány tradiční a moderní metody kalkulací. Praktická část diplomové práce obsahuje představení společnosti Synett s. r. o., analýzu nákladů a analýzu systému kalkulací zakázek. Na základě provedených analýz je navržen projekt upravující dosavadní systém kalkulací zakázek společnosti. Nakonec je provedena časová a nákladová analýza projektu.

Klíčová slova: náklady, klasifikace nákladů, kalkulace, kalkulační metody, moderní metody kalkulace, Activity-Based Costing

ABSTRACT

The main aim of this master's thesis is the project of adjusting the costing system of contracts in the company Synett s. r. o. Theoretical part of the master's thesis summarizes findings from costs and calculations. First cost classification is mentioned and then traditional and modern methods are analyzed. The practical part of the master's thesis consists of introducing the company Synett s. r. o., cost analysis and analysis of the costing system of contracts. Then is designed the project, which adjusts the costing system of contracts in the company. Finally, the cost and time analysis of the project are made.

Keywords: costs, cost classification, calculation, calculation methods, modern methods of calculation, Activity-Based Costing

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí práce, paní Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady, připomínky a vstřícný přístup.

Dále mé poděkování patří společnosti Synett s. r. o., a to především paní Renatě Večeřové za poskytnuté informace a věnovaný čas.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat celé své rodině, která mě během mého studia podporovala.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.2 VÝZNAM A STRUKTURA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	14
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.2.2 Účelové členění nákladů.....	15
1.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	16
1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	17
1.2.5 Další členění nákladů.....	18
2 KALKULACE	19
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE.....	19
2.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	19
2.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	21
2.4 KALKULAČNÍ VZORCE.....	23
2.5 METODY KALKULACE.....	27
2.5.1 Absorpční kalkulace.....	27
2.5.2 Neabsorpční metody kalkulace.....	31
2.5.3 Activity-Based Costing.....	32
2.5.4 Ostatní moderní přístupy k řízení nákladů.....	36
3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	39
II PRAKTICKÁ ČÁST	40
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOST SYNETT S. R. O.	41
4.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	41
4.2 POSKYTOVANÉ SLUŽBY.....	42
4.2.1 Břeclav.....	42
4.2.2 Vyškov.....	42
4.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	43
4.3.1 Zaměstnanci.....	45
4.4 CÍLE.....	46
4.5 KONKURENCE.....	46
4.6 VÝZNAMNÉ REFERENCE.....	47
4.7 EKONOMICKÁ SITUACE.....	48
4.7.1 Analýza majetkové a finanční struktury.....	48
4.7.2 Analýza výsledku hospodaření.....	50

5	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	52
5.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	52
5.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	55
5.2.1	Přímé náklady.....	56
5.2.2	Nepřímé náklady	58
6	ANALÝZA SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK	61
6.1	POPIS PROCESU REALIZACE ZAKÁZKY	62
6.2	POPIS KALKULACE ZAKÁZKY.....	63
6.3	PŘÍKLAD NA KONKRÉTNÍ ZAKÁZCE.....	65
6.4	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK	68
7	PROJEKT ÚPRAVY SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK VE SPOLEČNOSTI.....	70
7.1	CÍL PROJEKTU.....	70
7.2	ZPŘESNĚNÍ PŘÍMÝCH NÁKLADŮ.....	71
7.3	ALOKACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ	72
7.4	METODA ABC.....	72
7.4.1	Úprava účetních dat.....	73
7.4.2	Návrh aktivit.....	74
7.4.3	Procesní nákladová analýza	77
7.4.4	Analýza aktivit	83
7.4.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	85
8	ZHODNOCENÍ PROJEKTU A JEHO ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA	87
8.1	POROVNÁNÍ SOUČASNÉHO A NOVÉHO SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK.....	87
8.2	ZHODNOCENÍ PROJEKTU ÚPRAVY SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK.....	88
8.3	ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU	89
8.3.1	Časová analýza.....	90
8.3.2	Nákladová analýza	91
8.3.3	Riziková analýza	92
	ZÁVĚR	94
	ZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	96
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	98
	SEZNAM OBRÁZKŮ	99
	SEZNAM TABULEK.....	100
	SEZNAM PŘÍLOH.....	101

ÚVOD

V současné době je pro podniky velmi důležité nejen dosažení zisku, ale také udržení si pozice na konkurenčním trhu. K tomu aby byla společnost konkurenceschopná, je zapotřebí umět se dobře orientovat v oblasti řízení nákladů a kalkulací. Řízení nákladů má za cíl zejména optimalizaci a redukci nákladů. Jejich řízení má velký význam pro ekonomická rozhodnutí. Náklady jsou chápány jako ukazatel hospodaření společnosti a mají vliv na prosperitu společnosti. Právě kalkulace mají důležitou roli v rámci efektivního řízení nákladů.

Pomocí kalkulací zjišťují společnosti výši jednotlivých nákladových položek, které se podílejí na dané zakázce, a na jejich základě je určena cena zakázky. Právě cena zakázky je u společností, jež se účastní výběrových řízení stěžejní. Proto je důležité jednotlivé výše nákladů, jak přímých tak i nepřímých, odhadnout co nejpřesněji, aby rozdíl mezi předběžnou a konečnou kalkulací byl co nejmenší.

Z toho důvodu je hlavním cílem diplomové práce, na základě analýzy a zhodnocení současného systému kalkulací zakázek společnosti Synett s. r. o., vytvořit projekt úpravy systému kalkulací zakázek. Tento projekt má kromě zpřesnění předběžné kalkulace také eliminovat nedostatky předcházejícího systému kalkulací zakázek a zároveň má plně vyhovovat požadavkům a potřebám společnosti.

Cílem teoretické části diplomové práce je zpracování kritické literární rešerše z oblasti nákladů a kalkulací. Nejdříve se diplomová práce věnuje problematice pojetí nákladů a jejich klasifikací. Poté následuje zpracování poznatků z oblasti kalkulací, jako je předmět kalkulace, kalkulační systém a kalkulační vzorce. Nakonec jsou definovány jednotlivé metody kalkulace, a to jak tradiční tak i moderní metody řízení nákladů.

Praktická část diplomové práce se člení na analytickou a projektovou část. Analytická část se zabývá představením společnosti Synett s. r. o. Nejdříve jsou zde uvedeny informace o předmětu činnosti a poskytovaných služeb společnosti. Dále je popsána organizační struktura společnosti, její konkurence, reference a v neposlední řadě je rozebrána její ekonomická situace. Poté následuje analýza nákladů společnosti, kdy je nejdříve provedeno druhové členění nákladů a pak členění nákladů na přímé a nepřímé. Nakonec se analytická část zabývá současným systémem kalkulací zakázek, jeho vyhodnocením a určením nedostatků.

Na základě poznatků z analytické části je v projektové části diplomové práce vypracován projekt na úpravu systému kalkulací zakázek, přesněji zlepšení předběžné kalkulace. U projektu je využita moderní metoda řízení nákladů, a to metoda Activity-Based Costing. Díky tomu, dojde ke zpřesnění nepřímých nákladů společnosti, která je doposud zjišťovala pomocí odhadu. Projekt je v konečné fázi porovnán, zhodnocen a je provedena jeho časová a nákladová analýza.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je vytvořit projekt úpravy systému kalkulací zakázek ve společnosti Synett s. r. o. Účelem tohoto projektu je zejména zpřesnění předběžné kalkulace a odstranění nepřesností jak z oblasti přímých tak i nepřímých nákladů.

K tomu aby byl splněn hlavní cíl je zapotřebí stanovit následující dílčí cíle:

- Provést průzkum literárních zdrojů a zpracovat kritickou literární rešerši z oblasti nákladů a kalkulací, a to za využití české a zahraniční literatury.
- Zpracovat analýzu nákladů společnosti Synett s. r. o.
- Analyzovat a zhodnotit současný systém kalkulací zakázek a určit jeho nedostatky.
- Navrhnout inovaci současného systému kalkulací zakázek společnosti.
- Zhodnotit nově navržený projekt.

Praktická část diplomové práce je rozdělena do dvou částí, a to na část analytickou a projektovou. U analytické části je nejdříve provedeno druhové členění nákladů, u kterého je použita vertikální analýza. Na základě analýzy dat společnosti je vypracováno kalkulační členění nákladů a je analyzován současný systém kalkulací zakázek. Cílem projektové části je na základě provedených analýz, zpracování projektu na úpravu současného systému kalkulací zakázek. Pro tento projekt byla využita moderní metoda kalkulací Activity-Based Costing. Tento nový systém kalkulací zakázek odstraňuje nedostatky toho stávajícího a vyhovuje tak požadavkům a potřebám společnosti. V neposlední řadě je nový systém kalkulací zakázek vyhodnocen a podroben časové a nákladové analýze.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Náklady, jež jsou považovány za hlavní ekonomickou veličinu, jsou určitými skupinami uživatelů chápány odlišně. Interní a externí uživatelé účetních informací chápou náklady rozdílně, což vede k jejich odlišným pojetím. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

1.1 Pojetí nákladů

Oblast pojetí nákladů má v odborné literatuře různorodé členění. Autoři Landa a Polák (2008, s. 6) člení pojetí nákladů do tří základních uskupení, a to finanční pojetí nákladů, hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů. Zatímco autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 27) rozlišují pouze dvoje pojetí nákladů, a to finanční pojetí nákladů a manažerské pojetí nákladů. Druhé zmíněné pojetí pak dále člení na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.



Obr. 1. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů se nejčastěji užívá ve finančním účetnictví (Král, 2010, s. 60). Náklady jsou zde chápány jako úbytek ekonomického prospěchu, což vede ke snížení aktiv nebo zvýšení dluhů, které v daném období sníží vlastní kapitál. Finanční pojetí nákladů je charakteristické tím, že náklady jsou vyjádřeny v účetních cenách a vyhovují tak potřebám externích uživatelů. Náklady v tomto pojetí je možné chápat jako explicitní náklady, protože jejich výše je evidována tak, jak byla zjištěna ve finančním účetnictví. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Hodnotové pojetí nákladů

Hlavním cílem hodnotové pojetí nákladů je poskytování informací, které jsou potřebné pro běžné řízení a kontrolu průběhu současně uskutečňovaných procesů. Jedná se o peněžní

vyjádření kvantitativní spotřeby ekonomických zdrojů za podmínek v reálném čase uskutečňování daných aktivit. Smyslem hodnotového pojetí je zejména informační vyobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, jež jsou platné nyní. Ekonomické zdroje nejsou oceňovány na základě historických cen, ale na bázi reprodukčních pořizovacích cen. (Král, 2010, s. 61; Landa, Polák, 2008, s. 7)

Autoři Landa a Polák (2008, s. 7) uvádějí, že při hodnotovém pojetí nákladů lze do nákladů zahrnout kalkulační náklady, které nejsou uvedeny ve finančním účetnictví. Jedná se především o kalkulační odpisy dlouhodobých aktiv, kalkulační úroky z vlastního kapitálu nebo cizích zdrojů, dále kalkulační rizika, kalkulační mzdu podnikatele či kalkulační nájemné apod.

Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů má úzkou souvislost s konceptem oportunitních nákladů. Náklady tohoto pojetí se rovnají hodnotě, kterou je možné získat v důsledku nejefektivnějšího využití těchto nákladů. Jedná se nejen o to, co bylo zapláceno v penězích, ale o vše, co bylo ve skutečnosti obětováno. Náklady, které nejsou zaznamenávány v rámci finančního účetnictví, ale v případě ekonomického a hodnotového pojetí nákladů jsou vyčísleny, se nazývají náklady implicitní. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28; Synek, Kislingerová, 2015, s. 43)

1.2 Význam a struktura členění nákladů

Základem pro účinné řízení nákladů je jejich vhodná a detailní klasifikace. Existuje několik možností, jak náklady klasifikovat. Podstatné je vědět, že klasifikace jevů je způsobena účelovou potřebou, tedy vztahem k řešení konkrétních otázek a rozhodnutí. (Hradecký a kol., 2008, s. 77; Král, 2010, s. 68–69)

Podle autora Krále (2010, s. 68–69) je možné náklady členit do dvou fází. První způsob klasifikace je významný pro řízení podnikatelského procesu, kde již byly určeny základní parametry. Druhá fáze klasifikace se zabývá otázkami souvisejícími s klasifikací nákladů pro rozhodování o budoucích variantách podnikání. Do první fáze řízení podnikatelského procesu se řadí druhové členění, účelové členění a kalkulační členění nákladů. Naopak do fáze zhodnocení budoucích variant patří členění dle závislosti na objemu výkonů, relevantní a irelevantní náklady a oportunitní náklady.

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů lze chápat jako peněžně vyjádřenou strukturu a výši primárních ekonomických zdrojů, které jsou vynaloženy na konkrétní vstupy. Je pro ně typické, že se jedná o náklady prvotní a externí. Tento způsob klasifikace se tedy zabývá soustředováním nákladů do homogenních skupin, jež jsou spjaty s činností jednotlivých výrobních faktorů (práce, materiál, investiční majetek). Druhové členění nákladů přináší odpověď na otázku, co bylo spotřebováno, nezabývá se ale účelem vynaložení nákladů. To znamená, že nepřináší potřebné informace pro posouzení hospodárnosti a efektivnosti využití ekonomických zdrojů. (Landa, Polák, 2008, s. 11; Synek, 2011, s. 11)

Jak Popesko a kol. (2008, s. 21), tak i Synek (2011, s. 11) zařazují mezi základní nákladové druhy následující:

- Spotřeba materiálu, energie a provozních látek
- Mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, sociální náklady apod.)
- Odpisy hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv (budovy, stroje apod.)
- Spotřeba použití externích prací a služeb (nájemné, dopravné apod.)
- Finanční náklady (úroky, poplatky apod.)

1.2.2 Účelové členění nákladů

Podle autora Krále (2011, s. 72) jsou úlohy, které zabezpečují řízení hospodárnosti vynaložených nákladů, považovány za jednu z nejvýznamnějších skupin rozhodovacích úloh. Jejich základem je zjistit, zda jsou náklady ve společnosti spořeny či překračovány. Předpoklad pro určení racionálního nákladového úkolu, s nímž se skutečná spotřeba nákladové složky poměruje, je účelové členění nákladů. Do účelového členění nákladů řadíme dvojce členění. První z členění rozlišuje náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Druhé z nich se zabývá členěním na jednicové a režijní náklady.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Důležitým kritériem pro klasifikaci nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení je jejich vztah k činnosti, operaci nebo technologickému stupni v rámci produkčního procesu. Náklady, jež jsou způsobeny určitou technologií produkčního procesu, jsou chápány jako *náklady technologické*. Jedná se například o spotřebu dřeva dané kvality na výrobu určitého typu nábytku. Oproti tomu náklady, které byly vynaloženy pro vytvoření, zabezpečení a udržení podmínek racionálního průběhu určité produkční operace, se nazývají

náklady na obsluhu a řízení. Jako příklad lze uvést osvětlení provozovny nebo plat mistra. (Landa, 2008, s. 264; Popesko a Papadaki, 2016, s. 34)

Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) se tato klasifikace nákladů v praxi často nepoužívá. Je to zejména kvůli její omezené využitelnosti ke kalkulaci výkonu a také kvůli jejímu nejasnému členění nákladů. Je velmi složité určit, která nákladová položka je způsobena obsluhou produkčního procesu a která je naopak spjata s určitou technologií. Na základě toho podniky častěji využívají členění nákladů na jednicové a režijní.

Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové jsou charakteristické tím, že se vykazují v samostatných položkách, a to ve vztahu ke zvolené výkonové jednici. Jedná se tedy o náklady, které je možné jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu. To znamená, že náklady jednicové jsou náklady technologické, a zároveň náklady přímé. Za náklady jednicové jsou považovány náklady na spotřebu materiálu nebo náklady na mzdy. (Čechová, 2011, s. 78; Landa, Polák, 2008, s. 12)

Náklady režijní jsou naproti tomu vykazovány v souhrnných položkách v rozložení dle jejich funkce, a to ve formě různorodých typů režii. Řadí se mezi ně materiálová režie, výrobní režie, odbytová režie a nakonec správní režie. Náklady režijní se rozvrhují na dílčí výkony a objekty za pomoci rozvrhové základny a také za využití určité alokační metody. Tuto klasifikaci nákladů využívají podniky především při tvorbě různých typů kalkulací a je též využívána pro kalkulační vzorce. (Landa, Polák, 2008, s. 12)

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Vzhledem k rozhodovacím procesům v podniku jsou často posuzovány rozhodovací úlohy jako „koupit nebo vyrobit“, „potlačovat nebo upřednostňovat výrobu konkrétního výrobku či služby“ nebo „zavést či zastavit výrobu daného sortimentu“. Výše uvedené rozhodovací úlohy jsou výsledkem posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým konečným či dílčím výkonem. Takovéto přiřazování nákladů k určitému výkonu nebo jeho části je nazýváno členěním kalkulačním. (Popesko a kol., 2008, s. 24)

Za přímé náklady jsou téměř vždy považovány náklady jednicové, ale také náklady, jež jsou vynakládány na určitý druh výkonu (např. odpis nehmotného investičního majetku, který je spjat s určitým druhem výkonu – licenci či design). Příkladem přímých nákladů jsou náklady na jednicový materiál či mzdové náklady výrobních dělníků. Vedle toho ná-

klady, které mají spojitost s vytvořením širšího sortimentu výkonů, se nazývají *náklady nepřímé*. Nepřímé náklady jsou náklady společné a vynakládají se na zabezpečení určité skupiny výkonů. Charakteristickým příkladem nákladů nepřímých jsou mzdy manažerů, pronájem haly nebo odpisy strojů. (Fibírová, 2015, s. 216; Popesko, Papadaki, 2016, s. 37)

1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění podle závislosti nákladů na objem výkonů rozlišuje náklady fixní a variabilní. V případě tohoto členění se naskýtají hned dva problémy. Jedním z nich je stanovení, zda se jedná o fixní či variabilní charakter nákladů. V praxi si podniky nejsou jisté, zda daná nákladová položka spadá do skupiny fixních nebo variabilních nákladů. Druhý problém se týká způsobu evidence a vykazování nákladů. V dnešní době jsou totiž účetní systémy zakládány na evidenci nákladů v druhovém (resp. účelovém) členění, které je velmi nepřesné, co se týče vztahu k jejich fixnímu nebo variabilnímu charakteru. Ten je možné zjistit pomocí různých typů početně technických metod. (Landa, Polák, 2008, s. 13)

Náklady variabilní

Autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 38) definují variabilní náklady, jako náklady, které se při změně objemu výkonů změní. Nejvýznamnější složkou těchto nákladů jsou náklady proporcionální, jež se vyvíjejí stejně rychle jako objem výroby a mají charakter lineární. Kdežto jednotkové variabilní náklady mají charakter konstantní. Typickým příkladem proporcionálních nákladů je spotřeba přímého materiálu nebo úkolová mzda pracovníka. Kromě proporcionálních nákladů se dále rozlišují náklady nadproporcionální, též známé jako progresivní, které rostou rychleji než objem výroby a náklady podproporcionální, neboli degresivní, které rostou pomaleji než objem výroby. Jednicové náklady a část nákladů režijních spadají do variabilních nákladů. (Synek, 2011, s. 87)

Náklady fixní

Náklady, jež při změně objemu výkonu zůstávají neměnné, jsou nazývány náklady fixní. Fixní náklady vznikají především jako jednorázový vklad ekonomicky nebo technicky nedělitelných zdrojů. Fixní náklady mají charakter pohotovostní, což znamená, že mají možnost podílet se na provedení daného objemu výkonu za daný časový interval. Z tohoto důvodu jsou často nazývány jako náklady pohotovostní nebo kapacitní. Mezi příklady fixních nákladů patří pojištění majetku, elektřina, telefon nebo odpisy. Jsou to takové náklady,

kteře nemohou být přiřazeny k určitým výrobkům a stále narůstají. Všechny náklady pak mají tendenci přejímat charakter fixních nákladů. (Landa, 2008, s. 266; Lang, 2005, s. 47)

1.2.5 Další členění nákladů

Kromě předchozích členění je možné náklady dále členit na relevantní a irelevantní, na náklady oportunitní nebo náklady utopené.

Náklady relevantní a irelevantní

Metody, které jsou určeny jako základ pro manažerské rozhodování o budoucnosti, se vyznačují tím, že vycházejí z nákladů budoucích, jež jsou odhadovány ve spojení se zvažovanými variantami. Podstatou porovnání zvažovaných variant je posouzení, které náklady podniku budou ovlivněny daným rozhodnutím a které nikoli. Z toho vyplývá rozdělení na náklady relevantní a irelevantní. *Relevantní náklady*, jsou takové náklady, které jsou významné z hlediska určitého rozhodnutí, protože se při realizaci různých variant našeho rozhodnutí budou měnit. Naopak *náklady irelevantní* nejsou pro určité rozhodnutí důležité, neboť změna varianty nijak neovlivní jejich výši. (Král, 2010, s. 86; Popesko a kol., 2008, s. 39)

Náklady oportunitní

Náklady oportunitní, někdy také nazývané alternativní náklady, náklady obětované příležitosti nebo náklady ušlých příležitostí, představují hodnotu, jež je obětována, v případě že zdroje nejsou použity na nejlepší možnou alternativu. Jde tedy o ušlý zisk z rozhodnutí, které podnik nepřijal. Oportunitní náklady nejsou v účetnictví evidovány v exaktní výši, z toho důvodu mají charakter implicitních nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 50; Synek, Kislingerová, 2015, s. 49)

Náklady utopené

Autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 49) definují utopené náklady, někdy známé jako umrtvené náklady, jako náklady, jež byly vynaloženy v minulosti, a není možné je změnit žádným budoucím rozhodnutím. Tyto náklady je možné chápat jako určitou obměnu irelevantních nákladů. Pro utopené náklady je typické, že jsou vynaloženy před začátkem výroby a není možné ovlivnit jejich celkovou výši. V případě jejich snížení se využívá opačně působící investiční rozhodnutí. Utopené náklady jsou dále charakteristické poměrně vzdáleným časovým úsekem mezi výdajem a vyjádřením nákladu. Typickým příkladem jsou odpisy fixních aktiv.

2 KALKULACE

Kalkulace je dle autorů Martinovičové a kol. (2014, s. 68) vnímána jako jeden z nejstarších a zároveň nejvíce využívaných nástrojů pro řízení nákladů. Důležitá pro podnik je identifikace nákladů spjatých s výkonem podnikových aktivit. Činnost, jež slouží pro určení nákladů na konkrétní výkon, je nazývána kalkulace nákladů. Autoři Landa a Polák (2008, s. 35) pohlízejí na kalkulaci jako na nástroj pro výpočet nákladů a přínosu zisku za určitý výrobek, službu nebo jinak naturálně vyjádřený výkon. Kalkulace tedy vyobrazuje naturálně vyjádřený výkon i jeho finanční rysy a dovoluje tak ovlivňovat strukturu a výši nákladů a spolu s tím i výsledek hospodaření společnosti.

Kalkulace se používá hlavně při stanovování prodejních cen výrobků, při tvorbě rozpočtů střediskových nákladů a výnosů, nebo také v případě oceňování výkonů. Pojem kalkulace má tři významy. Je možné ji chápat jako činnost pro stanovení nákladů na výkon, také jako výsledek dané činnosti nebo jako část informačního systému společnosti. (Landa, Polák, 2008, s. 35; Král, 2010, s. 124)

2.1 Předmět kalkulace

Landa (2008, s. 283–284) vymezuje pojem předmět kalkulace jako všechny druhy dílčích i konečných výkonů, které firma vyrábí. Předmětem kalkulace se tedy rozumí buď to jeden výrobek, skupina výrobků, popřípadě konečným výkonem zákazníka a je určen jak kalkulační jednicí, tak kalkulačním množstvím.

Kalkulační jednice je definována jako určitý výkon, jež je možné vyjádřit měrnou jednotkou, na kterou se zjišťují jednicové náklady. Jedná se například o kus, hodinu, tunokilometr ale i jednu korunu výkonu (Hunčová, 2007, s. 70). Kalkulované množství je pak chápáno jako počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují celkové náklady. Kalkulované množství je pak významné pro určení podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, tedy na kalkulační jednici. (Čechová, 2011, s. 87)

2.2 Alokace nákladů

Alokaci nákladů lze chápat jako proces přiřazování nákladů na určitou kalkulační jednici. Základním cílem výzkumu v této oblasti je upřesnit informace o nákladech týkající se konkrétního objektu s hlavní pozorností na rozhodovací úlohu, která má být řešena. (Král, 2010, s. 130; Landa, Polák, 2008, s. 36)

Proces alokace nákladů rozeznává:

- cíle alokace
- principy alokace
- alokační fáze
- rozvrhovou základnu (Landa, Polák, 2008, s. 37)

Cíl alokace

„Nejobecnějším cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Přitom je nutné si uvědomit, že neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu – každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.“ (Landa, 2008, s. 284)

Principy alokace

Rozlišují se tři různorodé principy alokace nákladů, princip příčinné souvislosti, princip únosnosti nákladů a princip průměrování, které nejsou rovnocenné. Princip příčinné souvislosti je po stránce informační neúčinnější a spočívá v tom, že výkon má být zatížen těmi náklady, jež příčinně způsobil. Druhý princip, princip únosnosti nákladů, se využívá v úlohách reprodukčního typu nebo také v úlohách souvisejících s obhajobou ceny. Tento princip se zabývá otázkou, jak velké náklady je objekt alokace schopen unést. Poslední princip, princip průměrování, se používá v momentě, kdy není možné uplatnit princip příčinné souvislosti. Princip průměrování, který najde své využití hlavně ve výsledných kalkulacích, se zabývá průměrnými náklady na konkrétní výrobek. (Král, 2010, s. 132–133)

Alokační fáze

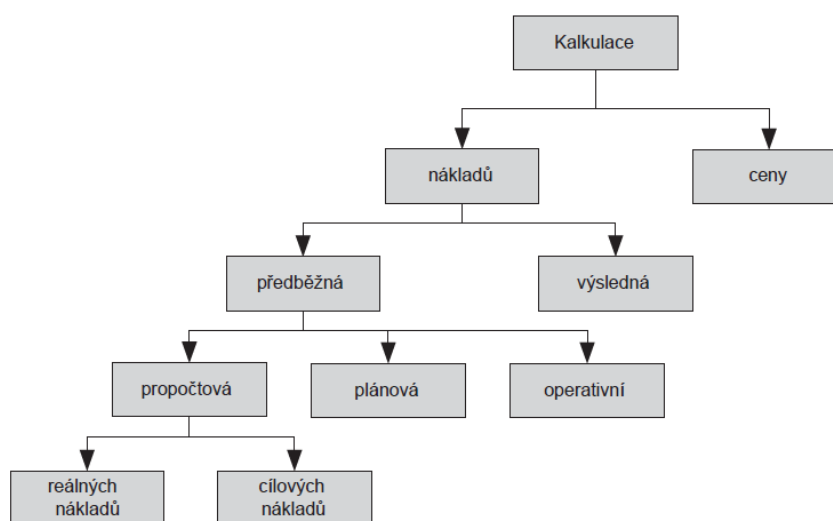
Proces přiřazování nákladů na konkrétní kalkulační jednici se provádí v rámci po sobě jdoucích alokačních fází. Alokační fáze je chápána jako část celkového procesu alokace nákladů konečným výkonům. Rozlišují se tři alokační fáze. První fáze se zabývá přiřazením přímých nákladů objektu alokace, jež způsobil jejich vznik. Druhá fáze se snaží o co nejlepší určení poměru mezi dílčími objekty alokace a objektem, jež způsobil jejich vznik. Objekt je pak chápán jako poměr mezi konečnými výkony a jejich režijními náklady. Třetí fáze se zaciluje úplně nejlepší určení podílu režijních nákladů, jež připadají na konkrétní druh výkonu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 62)

Rozvrhová základna

Rozvrhovou základnu je možné chápat jako veličinu, která určuje souvislost mezi konečnými výkony a režijními náklady. Rozvrhová základna neukazuje přímý vztah, ale zprostředkovaný vztah nákladů ke kalkulační jednotci. Předpokladem aplikace rozvrhové základny je co nejlepší příčinná souvislost. Příkladem rozvrhové základny mohou být přímé mzdy pracovníků nebo přímý materiál. (Landa, Polák, 2008, s. 37)

2.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je podle autorů Hradecký a kol. (2008, s. 182) chápán jako základní nástroj pro řízení nákladů na výkony a v podniku je tvořen souborem kalkulací a vztahy mezi nimi. Král (2010, s. 192) dále dodává, že prvky systému kalkulací se odlišují. Kromě vyobrazení vztahu plných nákladů ke kalkulační jednotci či metodami alokace nákladů předmětu kalkulace, také dobou vytvoření kalkulace a jejich vazbou k časovému horizontu použití. Důležité kritérium je rozpoznat u kalkulací, zda jsou základem pro strategické, nebo taktické řízení, popřípadě pro kontrolu prováděných výkonů podniku.



Obr. 2. Kalkulační systém (Popesko, Papadaki, 2016, s. 69)

Kalkulace nákladů a kalkulace ceny

Kalkulace nákladů se rozčleňuje do několika variant na základě toho, v jaké fázi produkčního procesu se vytvářejí a také k jakému slouží účelu. Cílem nákladové kalkulace je kvantifikace nákladů na určitý výkon. Rozlišují se dvě základní kalkulace, a to kalkulace předběžná a kalkulace výsledná. V současné době se také hojně využívá jednoduchá kalkulace ceny. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 67–68)

Podle autorky Čechové (2011, s. 100) kalkulace ceny představuje samostatnou oblast rozhodovacích procesů. Od nákladové kalkulace se liší zejména svým obsahem, kdy je jeho součástí zisk, ale také celkovým postojem k její tvorbě. Cenová kalkulace vyobrazuje návratnost nákladů a zisku v podobě výnosů, kdežto nákladová kalkulace se zabývá skutečně vynaloženými náklady. Král (2010, s. 206) také zmiňuje, že nákladová kalkulace vychází z finančního a hodnotového pojetí nákladů, tedy vyjádření nákladové náročnosti produktů. Oproti tomu vychází cenová kalkulace z ekonomického pojetí nákladů, kdy je její součástí kalkulovaný zisk, popřípadě veličina, jež vyjadřuje potřebnou úroveň zhodnocení ekonomických zdrojů, které podnik získal.

Výsledná kalkulace

Nástrojem pro následující kontrolu hospodárnosti jsou výsledné kalkulace, při nichž je zjišťováno, které náklady byly skutečně vynaloženy v průměru na kalkulační jednici v určitém období (Čechová, 2011, s. 99). Výsledné kalkulace se tedy vytvářejí po realizaci výkonu, tedy při dokončení či prodeji výkonu. Podnik tak má k dispozici skutečné hodnoty spotřebovaných vstupů a může tak využít relativně věrohodné informace. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 68; Synek, 2011, s. 115)

Výsledné kalkulace jsou často využívány u zakázkové výroby s delším výrobním cyklem. V případě těchto cyklů je složité určit budoucí náklady, díky tomu je významnější následující kontrola nákladů plánovaných a srovnání se skutečně vynaloženými náklady. U hromadné výroby se výsledné kalkulace používají pro analýzu odchylek plánovaných nákladů. (Čechová, 2011, s. 100)

Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace se vytvářejí před začátkem nebo v průběhu produkčního procesu na výkon a využívají se pro cenová vyjednávání. V okamžiku sestavování předběžných kalkulací nemají podniky informace o množství vstupů, které daný výrobek nebo služba spotřebovaly. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 68)

Propočtová kalkulace

Základním úkolem propočtových kalkulací je vytvoření podkladů pro předběžné hodnocení efektivnosti, tedy pro návrh ceny nově zavedeného výkonu. Pro sestavení těchto kalkulací se využívají předpoklady jako informace o vlastních výrobcích, jejich cenách či jejich technických parametrech. Vytváří se před konstrukční a technologickou přípravou výroby

v okamžiku, kdy nemá podnik k dispozici náležité normy spotřeby a výkonu. Cílem této kalkulace je určit nákladovou náročnost výkonu a pomáhá také při zpracování cenových nabídek. (Král, 2010, s. 197; Landa, 2008, s. 285)

Plánovaná kalkulace

Plánované kalkulace jsou na rozdíl od propočtových kalkulací podrobnější, vycházejí z odhadu spotřeby ekonomických zdrojů a používají se pro přesné plánování výkonů. Jedná se o výkony, které se uskutečňují v delším časovém horizontu. Plánované kalkulace se používají zejména pro plánování ekonomických informací, například plány zisku, nákladů nebo výnosů. Tyto kalkulace jsou také důležitým nástrojem pro řízení hospodárnosti jednicových nákladů, jelikož určují rozsah, jakých nákladů se má u výroby, popřípadě výrobku dosáhnout. (Čechová, 2011, s. 99; Popesko a Papadaki, 2016, s. 69)

Operativní kalkulace

Poslední kalkulace, jež se rozlišují u předběžných kalkulací, jsou kalkulace operativní. Operativní kalkulace se používají při nákladovém úkolu, při jeho kontrole, a hlavně při změnách v rámci výrobního procesu. Tyto kalkulace jsou vytvářeny pomocí operativních norem, které popisují určité technické, organizační a technologické podmínky, které platí v okamžiku vytváření kalkulace. Rozeznávají se operativní kalkulace běžné a operativní kalkulace výchozí, jež jsou platné k prvnímu dni obchodu. Rozdíl mezi těmito kalkulacemi je změna norem. (Landa, 2008, s. 285; Synek, 2011, s. 116)

2.4 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec je možné charakterizovat jako uspořádání jednotlivých typů nákladů, jež připadají na určitou kalkulační jednici. Bylo vytvořeno několik kalkulačních vzorců, a to z toho důvodu, že kalkulace se využívá pro různou řadu účelů i řadu rozhodovacích úloh. Podniky si vytváření kalkulační vzorce, které nejvíce odpovídají jejich potřebám. Rozeznávají se kalkulační vzorce, které jsou uvedeny dále. (Landa, Polák, 2008, s. 39)

Typový kalkulační vzorec

U typového kalkulačního vzorce je významné zejména členění režijních nákladů na tři skupiny. Nejdříve je k přímým nákladům přičtena výrobní režie (nepřímé náklady, které jsou spjaty s výrobou), poté je přičtena správní režie (náklady na obsluhu a řízení) a nakonec jsou přičteny náklady odbytu a zisk. Tento základní kalkulační vzorec vymezuje ozna-

čení pro jednotlivé úrovně alokace nákladů, a to vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu a úplné vlastní náklady výkonu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 71–72)

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

Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)

Typový kalkulační vzorec má, ale podle Krále (2010, s. 139) několik nedostatků:

- Slučuje nákladové položky, jež mají různorodou vazbu k výkonům kalkulace.
- Slučuje také nákladové položky bez ohledu na jejich důležitost při řešení různorodých úloh.
- Staticky vyobrazuje vazbu nákladů ke kalkulační jednici.

Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní kalkulační vzorec zachycuje rozdíl mezi nákladovou a cenovou kalkulací. Tento kalkulační vzorec vytváří podklad pro nabídková řízení, popřípadě je podkladem pro vyjednávání s odběratelem. Kalkulace ceny vychází především z úrovně zisku, jež musí společnost vytvořit a také z cenových úprav (např. sleva). Tato hodnota je pak srovnávána s předpokládanými náklady (Landa, Polák, 2008, s. 40). Princip retrográdního kalkulačního vzorce se využívá při kalkulaci cílových nákladů, která své uplatnění nachází především v elektrotechnickém nebo automobilovém průmyslu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 73)

<p>Základní ceny výkonu</p> <p>-----</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dočasná cenová zvýhodnění - Slevy zákazníkům <ul style="list-style-type: none"> • sezónní • množstevní... <p>-----</p> <p>CENA PO ÚPRAVÁCH</p> <p>-----</p> <ul style="list-style-type: none"> - Náklady <p>-----</p> <p>ZISK (jinak vyjádřený přínos)</p>

Obr. 4. Retrogradní kalkulační vzorec
(Král, 2010, s. 140)

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

V současné době má pro podniky velký význam pozorovat míru využití výrobních kapacit. Na základě toho byl vytvořen kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, který se zabývá odděleným pozorováním variabilní a fixní složky nákladů. Díky tomu je možné pozorovat vztah nákladů výkonu k stupni využití ekonomických zdrojů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 73). Král (2010, s. 141) se dále zmiňuje, že je v případě řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě vhodné vykazovat odděleně náklady variabilní a fixní.

<p>CENA PO ÚPRAVÁCH</p> <ul style="list-style-type: none"> - Variabilní náklady výrobku <ul style="list-style-type: none"> • přímé (jednicové) náklady • variabilní režie... <p>-----</p> <p>Marže (krycí příspěvek)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fixní náklady v průměru připadající na výrobek <p>-----</p> <p>Zisk v průměru připadající na výrobek</p>
--

Obr. 5. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2010, s. 141)

Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace funguje na principu kalkulačního členění nákladů. Tedy členění náklady na přímé a nepřímé, a také na členění nákladů dle fází reprodukčního procesu. Má

základ typového kalkulačního vzorce a zabývá se tím, jak budou náklady ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů v jednotlivých fázích. Dynamickou kalkulaci podniky používají zejména jako základ pro ocenění vnitropodnikových výkonů, jež jsou předávány na jednotlivé úrovně struktury podniku. (Král, 2010, s. 141; Landa, Polák, 2008, s. 41)

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	– variabilní
	– fixní

Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	– variabilní
	– fixní

Náklady výroby	
Prodejní režie	– variabilní
	– fixní

Náklady výkonu	
Správní režie	

Plné náklady výkonu	

Obr. 6. Dynamická kalkulace (Král, 2010, s. 142)

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

„Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Jejím hlavním odlišujícím rysem je to, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek; jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů.“ (Král, 2010, s. 142)

<p>CENA PO ÚPRAVÁCH – Variabilní náklady výrobku</p> <ul style="list-style-type: none"> • Přímé (jednicové) náklady • Variabilní režie... <hr/> <p>Marže I – Fixní výrobné náklady</p> <hr/> <p>Marže II – Fixní náklady skupiny výrobků</p> <hr/> <p>Marže III – Fixní náklady podniku</p> <hr/> <p>ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek</p>
--

Obr. 7. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, s. 142–143)

2.5 Metody kalkulace

Metody kalkulace se od sebe navzájem odlišují například způsobem použitím, principem přiřazování nepřímých nákladů, rozsahem nákladů alokace, charakterem technologie produkčního procesu, výší vstupů a výstupů do produkčního procesu nebo jinými specifickými parametry. Na základě toho, do jaké míry má kalkulace nákladů kalkulovat veškeré náklady v rámci podniku, rozlišujeme dva hlavní přístupy ke kalkulacím nákladů, a to kalkulaci absorpční a kalkulaci neabsorpční. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 77)

2.5.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulaci obsahuje takové kalkulační techniky a metody, jež při výpočtu berou v úvahu veškeré přímé a nepřímé náklady, které jsou vstřebávány určitou kalkulační jednotkou. Absorpční kalkulační jednotky jsou známy jako kalkulační jednotky s úplnými náklady, protože na každý kalkulační výkon jsou vypočteny všechny náklady. To znamená, že ukazují vztah veškerých spotřebovaných nákladů na kalkulační jednotku. Kalkulace plných nákladů má velký význam především při dlouhodobých analýzách nákladových výkonů nebo také při určování cen. (Duchoň, 2007, 78–79; Popesko a kol., 2008, s. 64)

Prostá kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením je považována za jednu z nejjednodušších kalkulačních metod. Tato metoda určuje množství nákladů na kalkulační jednici jako podíl celkových nákladů na počet kalkulačních jednic. Prostá kalkulace dělením se nejčastěji používá v hromadné výrobě (např. těžba uhlí či výroba elektrické energie), v průmyslových podnicích či auto-dopravě, ale také v rámci společnosti poskytující služby. Jejím výsledkem je pouze jeden druh výrobku a výpočet nákladů na jednu kalkulační jednici má tuto podobu: $n = N/Q$. Kdy N jsou celkové náklady v Kč, Q je počet kalkulačních jednic a n znamená náklady v Kč na jednu kalkulační jednici. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 82–83; Kožená, 2007, s. 73)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulace dělením s poměrovými čísly, někdy taky nazývána kalkulace s ekvivalenčními čísly, je chápána jako zvláštní případ prosté kalkulace dělením. Tato metoda kalkulace má využití zejména ve výrobě s jedním druhem výrobků, které se odlišují technickým parametrem, například velikostí, rozměrem, hmotností, pracností či dobou trvání produkčního procesu, a je u nich velmi obtížné zjišťovat jejich výrobní náklady. Ekvivalenční čísla jsou určena podle poměru spotřeby času na výrobu, přímých mezd či ceny výrobku. Díky vynásobení ekvivalenčních čísel určitého objemu výroby, kdy jejich sečtením získáme objem výroby v ekvivalenčních jednotkách. Náklady jsou na jednu jednotku základního výrobku zjištěny na základě vydělení celkových nákladů součtem ekvivalenčních jednotek. V případě zjištění nákladů na ostatní výrobky stačí vynásobit náklady základního výrobku s ekvivalenčními čísly. (Hradecký a kol., 2008, s. 190; Synek, 2011, s. 107)

Fázová a postupná metoda kalkulace

Fázová a postupná metoda kalkulace nákladů se používá zejména v hromadné výrobě a člení se do několika navzájem navazujících fází či stupňů. Jsou to takové metody, jež jsou účelně tvořeny pro specifické podmínky výroby, kdy výrobky prochází několika výrobními fázemi (stupni). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 85; Synek, 2011, s. 105)

Fázová kalkulace se využívá při výrobě jednoho konečného výkonu v rámci několika útvarů. Výrobní proces je tak rozčleněn do několika fází, jež se odlišují charakterem aktivit nebo i místem provádění. Přímé náklady a výrobní režie se pozorují samostatně za jednotlivé fáze výroby a režie správní se přičítá až k nákladům celkovým. Za předmět fázové kalkulace jsou považovány fáze výroby, kdy se využívá prostá metoda kalkulace, a zjišťují se náklady na kalkulovaný meziproduct. Všemi fázemi výroby nemusí projít všechny vý-

robky, proto musí být jednotlivé fáze kalkulovány samostatně, a náklady konečného výroby se vypočítají jako součet nákladů daných fází. (Fibírová a kol., 2007, s. 251; Popesko, Papadaki, 2016, s. 85)

V případě, že jsou stupně výroby odděleny organizačně nebo technologicky, používá se *postupná metoda kalkulace*. Každý výrobní stupeň vytváří samostatný výkon. Na rozdíl od fázové kalkulace jsou výkony brány jako polotovary a je tedy možné je spotřebovat či prodat. Náklady jsou v jednotlivých stupních výroby shromažďovány, a tak jsou veškeré náklady na jeden výrobek zobrazeny až v konečném stupni. (Fibírová a kol., 2007, s. 257; Popesko, Papadaki, 2016, s. 88)

Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů se využívá především při výrobě jednoho výrobku, kdy tuto výrobu není možné oddělit od výroby ostatních výrobků z hlediska technologického, nebo v případě, že je výroba jednoho výrobků nepotřebná (Popesko, Papadaki, 2016, s. 89). Synek (2011, s. 110) oproti tomu definuje kalkulaci sdružených výrobků tak, že v dané výrobě vzniká několik druhů výrobků v rámci jednoho technologického postupu a vzniklé náklady je zapotřebí rozdělit na konkrétní výrobky. Rozlišují se dva způsoby kalkulace sdružených výkonů, a to kalkulace rozčítací a kalkulace odčítací.

Odčítací metody, někdy také nazývané jako zůstatkové metody, se využívá v případě, že je možné výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Výrobky hlavní a vedlejší se vyrábí ve stejném výrobním procesu, proto je těžké určit, jaké náklady na každý z těchto výrobků připadají. Jedná se například o výrobu v cukrovaru, kdy cukr je považován za hlavní výrobek a melasa zase za vedlejší. Odčítací metoda funguje na principu rozdílu mezi celkovými náklady a prodejními cenami vedlejších výrobků, a tento rozdíl je chápán jako náklady hlavního výrobku. Výhoda této metody je především v její jednoduchosti, ovšem za nevýhodu se považuje neschopnost ověřovat náklady u vedlejších výrobků. (Hradecký a kol., 2008, s. 195; Synek, 2011, s. 110)

Rozčítací metoda se využívá v případě, že se vyrobí několik výrobků z výchozí suroviny a není možné je rozdělit na výrobky hlavní a vedlejší. Jedná se například o výrobu různých druhů mouky. Na základě ekvivalenčních čísel jsou pak celkové náklady rozvrženy na jednotlivé výrobky. Ekvivalenční čísla je možné spočítat podle množství výrobků, podle množství surovin připadající na určitý výrobek nebo dle poměru cen určitých výrobků.

Podniky využívají většinou rozpočítávání nákladů na základě prodejní ceny výrobků, jež jsou výsledkem procesu výroby. (Hradecký a kol., 2008, s. 196; Synek, 2011, s. 110)

Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z funkce nákladů a bere v úvahu variabilní a fixní náklady a jejich změny se změnami výkonu. Tato metoda kalkulace zpřesňuje předešlé metody, a to díky tomu, že určuje náklady při různorodých stupních využití výrobní kapacity. Zabývá se tedy veškerými změnami výstupu, jež mají vliv na změnu nákladů jednotky výkonů. Úkolem dynamické kalkulace je určit optimální využití kapacity. (Duchoň, 2007, s. 83; Popesko a kol., 2008, s. 76)

Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková se využívá zejména při výrobě několika nákladově různých výrobků s různorodými technickými principy. Výrobky se mohou lišit pracností, druhem a množstvím materiálu či růzností zatížení výrobního zařízení. Na každou kalkulační jednici se přímé náklady přiřazují v případě předběžné kalkulace dle určitých norem a v případě výsledné kalkulace se používají informace o skutečné spotřebě (např. výdej materiálu či výkaz o spotřebě pracovního času). Náklady nepřímé se přiřazují podle toho, jak byly vyvolány, tedy na základě rozvrhové základny a vypočítaných režijních přírážek, odtud název kalkulace přírážková. (Hradecký a kol., 2008, s. 191; Landa, 2006, s. 366)

Rozvrhové základny se používají v naturálním nebo hodnotovém vyjádření a uplatňují se ve dvou variantách, a to v *sumační* a *diferencované*. V *sumační variantě* se nepřímé náklady vyvíjejí přímo úměrně určité veličině, jež je vybrána jako rozvrhová základna. Větší uplatnění má v praxi *varianta diferencovaná*, která pro rozvrh různorodých skupin nákladů nepřímých využívá různorodé rozvrhové základny na principu příčinné vazby mezi oběma veličinami. Režijní náklady je pak možné rozdělit na zásobovací, výrobní, odbytovou a správní režii. (Král, 2010, s. 128; Popesko, Papadaki, 2016, s. 105)

U *naturálního vyjádření* rozvrhové základny se stanovuje režijní sazba, tedy poměr mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou. V případě *peněžního vyjádření* rozvrhové základny se stanovuje režijní přírážka v %, tedy režijní sazba krát 100. Za rozvrhové základny jsou většinou vybírány buď to, ty hodiny práce, které měří množství činností vytvořené určitým pracovníkem, nebo strojové hodiny, jež měří pracnost výkonů na jednotlivých zařízeních. Náklady na tato zařízení jsou poměrně vysoké a významnou položku u nich tvoří odpisy. (Hunčová, 2007, s. 73; Král, 2010, s. 128–129)

Nedostatky aplikace absorpčních a přírážkových kalkulací

Jedním z nedostatků absorpční kalkulace je přiřazování nepřímých nákladů (např. náklady na výzkum a vývoj či marketingové náklady). Nepřímé náklady nemají objektivní vztah ke konkrétnímu výkonu a jejich přiřazení je tak zobrazeno jako podíl na jednotku výkonu. Toto přiřazování má velkou míru nepřesností, jež se negativně projevují při výpočtu úplných vlastních nákladů výkonu. Problémy se pak naskytují při budoucím rozhodování o sortimentním složení, v případě určování nejnižší prodejní ceny výrobků nebo při rozhodování, zda určitou součást koupit nebo vyrobit. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 79)

2.5.2 Neabsorpční metody kalkulace

Nedostatky absorpčních kalkulací začaly mít v poslední době velkou váhu pro podniky. Zejména kvůli většímu množství nepřímých nákladů, jež byly přiřazovány pomocí nevhodných rozvrhových základů a přírážek, jež neurčovaly skutečné příčiny spotřeby nepřímých nákladů. Řešením pro tuto situaci se staly metody, jež vycházejí z konkrétní skupiny nákladů a neberou v potaz veškeré náklady. Tyto metody se nazývají neabsorpční kalkulace neboli kalkulace neúplných nákladů, do níž spadá kalkulace variabilních nákladů. Tato kalkulace odstraňuje základní nedostatek absorpční kalkulace tak, že fixní část nepřímých nákladů nepřiděluje výkonu, ale nechává ji stranou. Je tedy výhodnější fixní náklady nepřiznat vůbec, než je přiřazovat chybně. (Duchoň, 2007, s. 91; Popesko a kol., 2008, s. 80)

Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů se v případě výrobku zabývá pouze jednicovými náklady a variabilními režijními náklady. Fixní náklady se do nákladů výrobku nepromítají, ale zobrazí se až v celkovém výsledku období. To znamená, že u jednotlivých výrobků se neurčuje zisk, ale výsledek činnosti společnosti jako celku. Při tvorbě hospodářského výsledku se vychází z rozdílu ceny prodeje výrobku a jeho variabilních nákladů, tedy příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Podniky většinou neznají celkové variabilní náklady na výrobek, proto aproximují příspěvek na úhradu hrubým rozpětím, jež je chápán jako rozdíl mezi cenou a přímými náklady. Kalkulaci variabilních nákladů podniku využívají v případě určování nejnižší prodejní ceny výrobků, nebo také v případě rozhodování, zda určitou součást koupit či vyrobit. Kalkulace neúplných nákladů je dále důležitá při určování pořadí výhodnosti výrobků, při zjišťování podílu určitého výrobku na výsledku hospo-

daření či při zařazování a vyřazování výrobků z provozu. (Kožená, s. 78–79; Synek, 2011, s. 118)

cena výrobku			
celkové náklady			zisk
přímé náklady	režie		
HRUBÉ ROZPĚTÍ			
přímé náklady	variab. režie	fixní režie	zisk
variabilní náklady		PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU fixních nákladů a zisku	

Obr. 8. Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů (Synek, 2011, s. 119)

2.5.3 Activity-Based Costing

„Metoda ABC – Activity-Based Costing, tj. metoda přiřazování nákladů podle aktivit vychází z poznatku, že náklady nelze na kalkulační jednici přičítat jen podle základen vyjadřující objem (rozsah), ale že je nutné tyto náklady rozvrhovat podle dílčích činností, přičemž základem rozlišení aktivit je určení příčin vzniku nákladů. Hlavním smyslem metody je tedy snaha o nalezení postupu, který lépe vyjádří příčinný vztah mezi výkonem a náklady, než umožňují jiné metody a postupy alokace nákladů na kalkulační jednici.“ (Landa, 2006, s. 367)

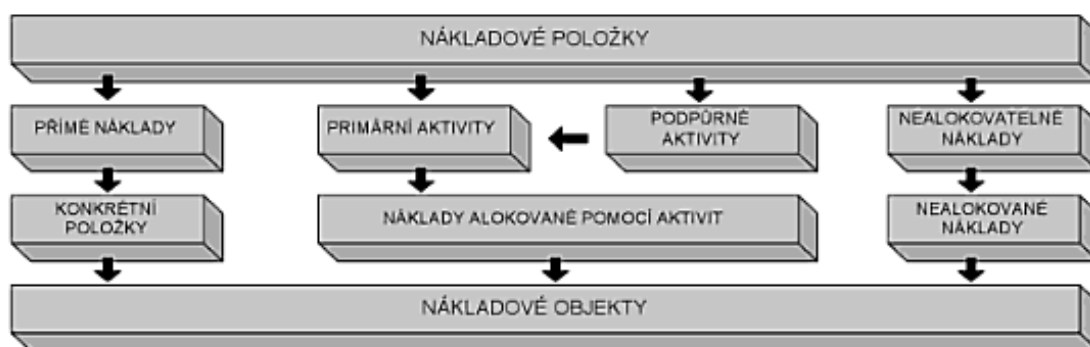
Tok nákladů v ABC kalkulaci

Při aplikaci metody ABC se vychází z postupu, který se skládá ze tří bodů:

1. Nepřímý náklad je alokovan k jednotlivým aktivitám, tato alokace se uskutečňuje pomocí vztahových veličin nákladů, jež určují způsob přepočtu nákladů.
2. Celkové náklady jsou zjištěny na jednotlivé aktivity a je určena vztahová veličina aktivity, tedy nákladový nositel.
3. Jsou zjištěny náklady na předmět alokace (nákladový objekt) a to pomocí nákladů na jednotku aktivity a jejich objemu. (Popesko, 2009, s. 101)

Aktivity

Aktivity nebo také činnosti, jsou spjaty s procesy podniku, a lze je chápat jako práce, jež vykonávají zdroje podniku. Mezi aktivity se řadí například činnosti nákupu, nastavení strojů, plánování výroby, vedení účetnictví, získávání zákazníků či zabalení výrobků. Aktivity se člení na aktivity přidávající hodnotu neboli aktivity primární a na aktivity nepřidávající hodnotu, tedy aktivity podpůrné. První z těchto aktivit přidávají výrobku něco, za co je ochoten zákazník zaplatit, kdežto druhá skupina aktivit přináší náklady a časové ztráty a slouží tak pro potřeby interní. Podpůrné aktivity se přiřazují k aktivitám primárním, protože není možné u podpůrných aktivit najít příčinnou souvislost mezi spotřebou a nákladovými objekty. (Popesko, 2009, s. 130; Staněk, 2003, s. 99)



Obr. 9. Skupina nákladů v ABC systému (Popesko, 2009, s. 103)

Aktivity jsou většinou členěny podle následujících nákladových úrovní:

- Aktivity jednotkové úrovně
- Aktivity dávkové úrovně
- Aktivity podpory produktů
- Aktivity zákaznické úrovně
- Aktivity celopodnikové úrovně (Drury, 2012, s. 259)

Vztahové veličiny (příčiny)

Náklady, jež jsou alokovány jednotlivým aktivitám, je nutné přiřadit k jednotlivým nákladovým objektům. Nákladový objekt autor Staněk (2003, s. 99) definuje jako výstup metody ABC, cílem kalkulace nákladů a také cílem kde dochází ke konci distribuce nákladů. Jako nákladový objekt je možné chápat zákazníka, dodavatele, výrobek, službu, zakázku apod. Výkony aktivit je nutné měřit a díky tomu se určuje vztah nákladů aktivity k nákladovému objektu. Jedná o tzv. vztahové veličiny. Vztahové veličiny je možné chápat

jako příčinné faktory, jež stanovují změnu výše nákladů aktivity, z toho důvodu jsou vztahové veličiny někdy známé jako příčiny. Vztahové veličiny se člení většinou na transakční veličiny, časové veličiny a silové veličiny. (Popesko, 2009, s. 109–110)

Míra výkonu aktivity

Poté co je určena vztahová veličina, je zapotřebí určit jednotku, která měří výkon aktivity a může být totožná se vztahovou veličinou. Úkolem je tedy určit míru výkonu aktivity, co je množství měřitelných jednotek, jež byly v určitém období spotřebovány či vykonány. Období by mělo být stejné s obdobím, v němž dané náklady vstupují do systému. Rozlišují se dvě varianty pro určení míry výkonu aktivity, a to skutečný výkon a maximální kapacita. (Popesko, 2009, s. 110–111)

Náklady a procesy v ABC kalkulaci

Pro metodu ABC je typická spojitost pohledu nákladového a procesního na provoz podniku, kdy roli zprostředkujícího činitele má aktivita. Z pohledu nákladového jsou náklady alokovány na základě vymezených aktivit a díky nim jsou poté alokovány nákladovým objektům. Z pohledu procesního jsou procesy vnímány jako řetězec konkrétních aktivit, jejichž účel je uspokojování potřeb zákazníků a měří se pomocí přesně vymezených měřítek výkonnosti. (Popesko, 2009, s. 112)

Základní etapy tvorby metody ABC

Mezi základní etapy metody ABC se řadí do 5 etap:

První etapou je *úprava účetní dat*, jež jsou často nachystané pro jiné účely. Tato etapa není povinná, ale velmi užitečná na české poměry. Je nezbytné do modelu ABC vpustit pouze skutečné náklady a vyřadit specifické účetní náklady. A to z důvodu, že tyto specifické účetní náklady nesouvisí s danými aktivitami, a v případě jejich ponechání by zkreslovaly výstupy metody ABC. Řadí se mezi ně například kurzové a inventarizační rozdíly, opravné položky nebo dary. Naopak se do metody ABC zařazují náklady, jež nejsou ve finančním účetnictví vedeny, ale pomocí peněžního ocenění je možné je kvantifikovat, jedná se tzv. kalkulační druhy nákladů. (Popesko, 2009, s. 113–114; Staněk, 2003, s. 111–112)

Druhou etapou je *návrh aktivit, jež budou použity pro účely přiřazování nákladů*. Návrh aktivit by měl být spjat s druhy výkonů, které podnik provádí a také s nákladovými objekty. Analýza organizační struktury je považována za vhodný podklad pro tvorbu struktury aktivit. Kromě této analýzy je možné využít analýzu pracovišť nebo také analýzu osobních

nákladů a díky tomu, je sestaven návrh struktury aktivit. Aktivity se pak člení dle příbuzných oblastí do skupin, jako jsou například činnosti související s obstaráváním vstupních surovin a služeb, činnosti související se vztahy se zákazníky a trhy, činnosti související s vývojem produktu, činnosti související s vlastní výrobou či činnosti související s nevýrobní a výrobní administrativou apod. (Popesko, 2009, s. 116–117; Staněk, 2003, s. 115–116)

Třetí etapou je *procesní nákladová analýza neboli přiřazení nákladů aktivitám*, kdy cílem této etapy je kvantifikace nákladů, jež je způsobena vykonáním jednotlivých aktivit. Oproti tomu autor Staněk (2003, s. 117) třetí etapu nazývá ocenění aktivit. Tato etapa odpovídá na otázky jako kolik peněz je zapotřebí pro určitou aktivitu či kolik zdrojů připadá na každou aktivitu. Náklady je před jejich alokací nutné rozdělit na náklady přímé, jež nevstupují do tohoto kroku, náklady alokovatelné pomocí aktivit, které do metody ABC vstupují, stejně jako náklady nealokovatelné. Při tomto kroku se využívá matice nákladů aktivit, která vyobrazuje všechny vztahy mezi aktivitami a druhy nákladů a také se využívá při zpětné analýze nákladů pro jednotlivé vykonávané aktivity. Náklady jsou aktivitám přiřazovány pomocí vztahových veličin nákladů. Mezi nejvíce používané veličiny se řadí časová analýza pracovního výkonu, přímé přiřazování, kvalifikovaný odhad a měrná jednotka. (Popesko, 2009, s. 124–125)

Čtvrtým krokem je *analýza aktivit*, která vychází ze čtyř hlavních bodů, a to určení vztahových veličin aktivit, určení míry výkonu aktivit, kalkulace jednotkových nákladů aktivit a k alokaci nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním. Vztahová veličina, která měří výkon aktivity, by měla nejlépe určovat příčinný vztah nákladů a aktivit a také by měla být zjištěna na základě interních dat. Poté se stanovuje míra výkonu aktivit, jež určí množství vztahových veličin, které byly vyprodukovány v určitém období sledovanou aktivitou. Jedná se tedy o množství spotřebovaných jednotek aktivit. Následně se provádí kalkulace jednotkových nákladů aktivit, kdy hodnota těchto nákladů ukazuje výši nákladů, které jsou spjaty s výkonem jednotky aktivity. V poslední řadě dochází k přiřazování nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním. Důležité je určit počet jednotek vztahových veličin podpůrných aktivit, jež jsou spotřebovány aktivitami primárními. (Popesko, 2009, s. 128–135)

Poslední krokem je *přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům*. Cílem tohoto kroku je kvantifikace množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivých aktivit, jež jsou definovány objekty nákladů. Souhrn spotřebovaných jednotek výstupů aktivit se zachycuje na

účtu aktivit. Tento účet kromě určení počtu jednotek aktivity, jež spotřeboval nákladový objekt, také ukazuje cestu, jakou objekt uskutečňuje. Na základě toho, je možné určit přesnou analýzu příčin vzniku nákladů režijních pro určitý nákladový objekt. (Popesko, 2009, s. 142–143)

Hodnocení metody ABC

Metoda ABC je považována za jednu z přesnějších metod, která soustřeďuje pozornost vedoucích pracovníků na náklady činností. Na druhé straně, je metoda ABC náročná na rozsah zjišťovaných informací. Je proto zapotřebí před jejím využitím určit míru efektivnosti daných informací ve vztahu k objemu nákladů potřebných na jejich získání. (Landa, 2006, s. 369)

Jednou z výhod metody ABC je její přesnost a spolehlivost, jelikož se zaměřuje na příčiny a následky propojení nákladů a aktivit v souvislosti s výrobky. Fixace prodejní ceny je spravedlivá, protože režijní náklady jsou přidělovány na základě příslušných vztahových veličin. Další z výhod metody ABC jsou informace, které mají určitou váhu při rozhodování o ziskovosti různých výrobků. Mezi nevýhody metody ABC patří zejména obtížné určení všech aktivit, jež ovlivňují náklady. Také není jednoduché vybrat nejlepší nákladovou jednotku nebo zhodnotit náklady na základě aktivit. Metoda ABC není moc vhodná pro malé výrobní podniky. (Accounting-Management, © 2011)

2.5.4 Ostatní moderní přístupy k řízení nákladů

Kromě metody Activity-Based Costing se do moderních přístupů k řízení nákladů řadí metoda Time-driven Activity-Based Costing, Activity-Based Management, kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku.

Time-Driven Activity-Based Costing

TD-ABC metoda funguje na principu rozvrhování nákladů dle spotřeby času způsobeného jednotlivými aktivitami, tedy využitím časových faktorů. Tuto metodu je možné vnímat jako zlepšenou podobu metody ABC, která podnikům pomáhá při odhadování nákladů na výrobky, zákazníky nebo proces, a to na základě času spotřebovaného na určitou činnost a náklady na jednotku času. Metoda TD-ABC má jako nosič nákladů čas, což je základní rozdíl mezi ní a metodou ABC. Odhadují se pouze dva parametry, a to náklad na jednotku času pro kapacitu zdrojů a jednotka času spotřeby pro kapacity zdrojů produktu. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 233; Popesko, Papadaki, 2016, s. 181–182)

Activity-Based Management

Activity-Based Management nebo také Activity-Based Cost Management využívá k popisu řízení nákladů aplikace metody ABC. Pro implementaci systému ABM se používají pouze první tři ze čtyř etap. Jedná se o určení hlavních aktivit v podniku, o přiřazení nákladů nákladovým střediskům pro každou aktivitu, a nakonec o určení vztahové veličiny pro každou hlavní aktivitu (Drury, 2015, s. 567)

Autoři Popesko a kol. (2008, s. 98) definují ABM jako: „disciplínu, která se zaměřuje na řízení aktivit podnikových procesů jako na cestu ke kontinuálnímu zlepšování jak hodnoty poskytované zákazníkům, tak zisku, který poskytnutím této hodnoty vznikne. ABM využívá informace ABC o nákladech a výsledky měření výkonnosti k ovlivňování chování managementu.“

Kalkulace cílových nákladů

Metoda cílových nákladů vychází z potřeb zákazníka, kdy první fází této metody je určení dosažitelné tržní ceny. Tuto cenu neurčují náklady, ale trh. Dále jsou určeny přípustné náklady, které se získají z ceny tržní a z plánované ziskové přírážky. Tyto náklady, které musí být přijatelné trhem, jsou porovnány s náklady, jež vycházejí z výrobních či technologických podmínek. Nakonec jsou požadované cílové náklady stanoveny dle požadavků zákazníka, konkurence a strategie podniku. Tyto náklady je možné členit na základě funkce výrobku, na komponentech výrobku nebo na procesech ve střediscích. Pomocí tohoto členění se pak určuje odpovědnost pracovníků či útvarů a také se určují opatření vedoucí ke snížení nákladů. Kalkulaci cílových nákladů vyvinula japonská společnost Toyota. (Hradecký a kol., 2008, s. 198; Synek, 2011, s. 115)

Kalkulace životního cyklu výrobku

Autor Drury (2015, s. 561) uvádí, že kalkulace životního cyklu výrobku identifikuje náklady vzniklé během různých fází životního cyklu výrobku a poskytuje tak náhled do porozumění a řízení celkových nákladů po celou dobu životního cyklu výrobku. Kalkulace životního cyklu výrobků pomáhá podniku pochopit, jaké jsou náklady na vývoj a výrobu určitého výrobku a určit, jaké oblasti budou při snaze snižovat náklady nejučinnější. Při určování kalkulace životního cyklu výrobku se vychází z těchto faktorů:

- z délky životního cyklu výrobku
- z množství prodeje výrobku za dobu jeho životnosti

- z předpokládaného vývoje ceny
- z odhadnutého vývoje nákladů výrobku (Šoljaková, 2009, s. 62–63)

3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části diplomové práce byl proveden průzkum literárních zdrojů a zpracována kritická literární rešerše, týkající se nákladů a kalkulací. Cílem teoretické části bylo vytvoření teoretického základu, potřebného pro další část diplomové práce, praktickou část.

Nejdříve bylo vymezeno pojetí nákladů, které je vnímáno dvojím způsobem. Jedni autoři pojetí nákladů rozdělují do tří skupin, a to na finanční, hodnotové a ekonomické pojetí. Zatímco další rozlišují pojetí finanční a manažerské. Poté je v rámci oblasti nákladů rozebráno jejich členění. I zde se rozlišují dvě skupiny klasifikace. První z nich, důležitá pro řízení podnikatelského procesu, obsahuje druhové, účelové a kalkulační členění. Právě druhové členění a kalkulační členění je použito v praktické části diplomové práce. Druhá skupina, významná pro zhodnocení budoucích variant, se skládá z členění dle závislosti na objemu výkonů, relevantních a irelevantních nákladů a oportunitních nákladů.

Dále byla charakterizována oblast kalkulací, zejména předmět kalkulace, alokace nákladů a kalkulační systém. Zde se rozeznává kalkulace nákladů a kalkulace ceny a výsledná a předběžná kalkulace. Následně byly definovány hlavní kalkulační vzorce, mezi které se řadí typový kalkulační vzorec či retrográdní kalkulační vzorec. V praxi si ale většina společností upravuje kalkulační vzorec dle svých potřeb.

Důležitou roli mají v oblasti kalkulací metody kalkulace, které se v diplomové práci rozčleňují na absorpční a neabsorpční kalkulace a také na moderní metody řízení. Absorpční kalkulace berou při výpočtu v potaz veškeré přímé a nepřímé náklady a patří mezi ně prostá kalkulace dělením, kalkulace dělením s poměrovými čísly, fázová a postupná kalkulace, kalkulace sdružených výkonů, dynamická kalkulace a nakonec přírážkové kalkulace. Neabsorpční metody, známe také jako kalkulace neúplných nákladů, zařazují kalkulaci variabilních nákladů. Mezi moderní metody řízení nákladů se řadí zejména metoda Activity-Based Costing, která je v práci detailně rozebrána. Nejdříve jsou charakterizovány základní pojmy jako aktivita či vztahová veličina, poté základní etapy tvorby a nakonec hodnocení metody. Jako další moderní metody jsou zmíněny Time-Driven Activity-Based Costing, Activity-Based Management, kalkulace cílových nákladů a nakonec kalkulace životního cyklu výrobku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOST SYNETT S. R. O.

Pro analytickou část diplomové práce byly využity interní materiály společnosti Synett s.r.o. (Synett s. r. o., © 2016).

Společnost Synett s.r.o. byla v roce 1996 založena dvěma společníky a má oficiální sídlo v Brně. V tomto městě ale společnost nepůsobí. Svou činnost poskytuje ve dvou městech, v Břeclavi a Vyškově, kde má své pobočky, jež se odlišují dle druhu poskytovaných služeb. Společnost Synett s. r. o. působí po celé České republice i na Slovensku a nabízí zejména služby z oblasti dodávek systémů TZB (technická zařízení budov), z oblasti provádění staveb, jejich změn a odstraňování, a také z oblasti silnoproudu a slaboproudu.



Obr. 10. Logo společnosti (Synett, © 2014)

4.1 Základní informace

Zápis do obchodního rejstříku: 31. 7. 1996

Sídlo společnosti: Hudcova 532/78, Brno – Medlánky

Předmět podnikání společnost:

- provádění staveb, jejich změn a odstraňování
- topenářství
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
- projektová činnost ve výstavbě

Statutární orgán: tři jednatele, kdy za společnost jednájí alespoň dva jednatele společně.

Společníci: tři společníci, dva z nich měli jednotlivé vklady ve výši 590 000,- Kč a u posledního společníka byl vklad ve výši 120 000,-Kč.

Základní kapitál: 1 300 000,-Kč.

4.2 Poskytované služby

Jak již bylo v úvodu zmíněno, společnost má dvě pobočky na území České republiky, a to v Břeclavi a ve Vyškově. Tyto pobočky se odlišují zejména dle druhu poskytovaných služeb. Pobočka ve Vyškově vznikla teprve nedávno, a to na podzim roku 2015. Ve většině případů svou činnost společnost provádí na základně zakázek.

4.2.1 Břeclav

Po dobu svého fungování si společnost Synett s.r.o. Břeclav získala velmi dobré jméno jako dodavatele systémů technického zařízení budov. Zajišťuje komplexní dodávky měření a regulace, vzduchotechniky, klimatizace, ústředního vytápění, zdravotnické, a to formou na klíč. Součástí komplexních služeb je vytvoření cenové nabídky, vytvoření projektové dokumentace ve všech stupních, instalační práce, komplexní dodávka a montáž, zprovoznění, oživení a zaškolení obsluhy. Na všechna dodávaná a namontovaná zařízení společnost Synett s. r. o. poskytuje záruční, pozáruční a preventivní servis.

Společnost se dále zaměřuje na provádění staveb, jejich změny a odstraňování. Zejména pak o realizaci staveb menšího rozsahu cca do 50 mil. Kč, rekonstrukce, montáže sádkartonových podhledů a příček, montáže minerálních a kazetových podhledů, zateplování fasád a kompletní zednické a obkladačské práce. Dané služby společnost poskytuje ve všech typech staveb, tj. v budovách občanské vybavenosti, obchodních komplexech, administrativních centrech, skladových halách, ale i v průmyslových objektech.

4.2.2 Vyškov

Synett s.r.o. Vyškov navrhuje, dodává a realizuje slaboproudé a silnoproudé technologie pro moderní kancelářské, obchodní, skladovací a průmyslové budovy.

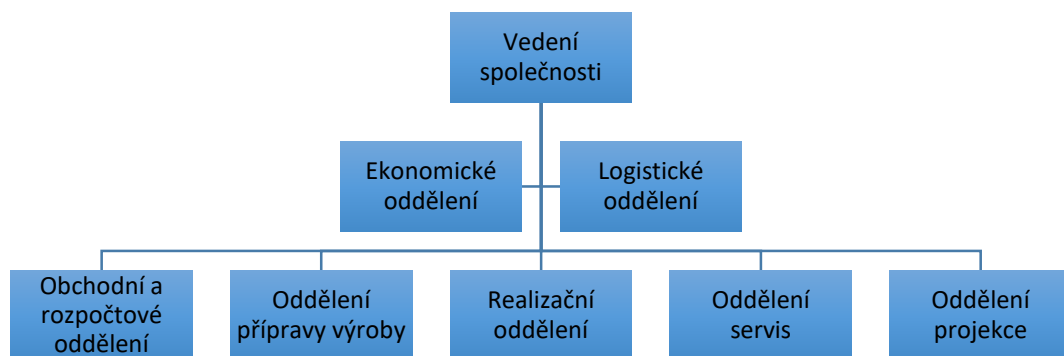
- Elektro-silnoproudé instalace na klíč (včetně projektového zpracování). Dodávky začínají na distribučních rozvodech společností provozujících rozvodnou síť v dané oblasti. Synett s. r. o. dodává a napojuje rozvodny VN (vysokého napětí) a transformátory požadovaných výkonů, rozvody NN (nízkého napětí) až ke koncovým uživatelům. V rámci projektu Synett s.r.o. napojuje ovládací prvky, osvětlení, zásuvky a další technologie, rovněž dodává v současnosti velmi požadované systémy řízení provozu osvětlovací soustavy v LED režimu.

- Elektro-slaboproudé instalace (včetně projektů). Zejména dodávky systémů EPS (elektronická požární signalizace), evakuačního a komerčního ozvučení budov, docházkových a přístupových systémů, kamerových systémů, telefonních a datových rozvodů včetně dodávek a oživení aktivních prvků dodávek TÚ včetně jejich uživatelského naprogramování a instalace satelitních a televizních systémů.

Následně Synetts. r. o. provádí záruční i pozáruční servis instalovaných technologií, a to jak v oblasti silnoproudu tak i slaboproudu, jehož součástí jsou pravidelné revize a zkoušky vyhrazených zařízení dle platné legislativy.

4.3 Organizační struktura

Společnost Synett s. r. o. zaměstnávala k roku 2016 celkem 40 zaměstnanců, z toho 21 zaměstnanců pracovalo v Břeclavi a zbylých 19 zaměstnanců na nově vzniklé pobočce ve Vyškově. Zaměstnanci společnosti jsou často zaškolení na technickém školení dodavatelů jednotlivých technických zařízení. Pracovníci jsou též držiteli odborných certifikátů a osvědčení potřebných pro provádění jejich pracovní činnosti. Následující obrázek (Obr. 11) zobrazuje organizační strukturu společnosti Synett s. r. o. pro pobočku v Břeclavi.

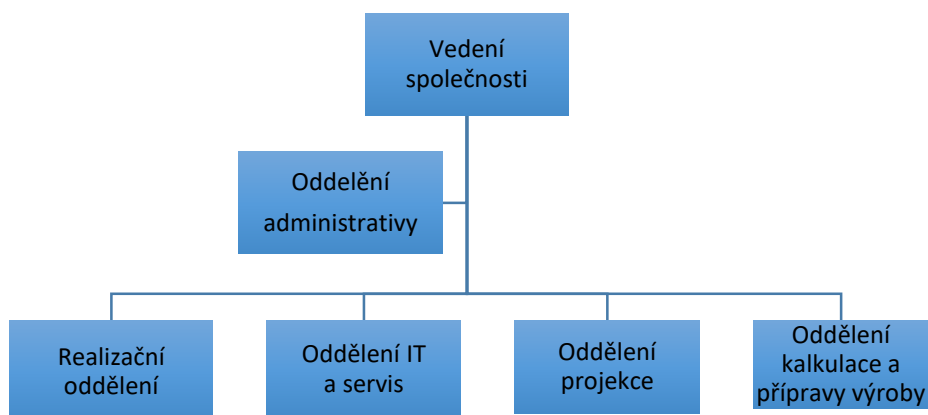


Obr. 11. Organizační struktura - pobočka Břeclav (vlastní zpracování)

Vedení společnosti pobočky v Břeclavi zastávají dva ze tří společníků, kteří jsou ve své funkci od založení společnosti. V ekonomickém oddělení pracuje jeden zaměstnanec na pozici hlavní účetní (externí účetní), jež zabezpečuje celý chod v oblasti účetnictví. Obdobně jako toto oddělení, i logistické oddělení zaměstnává jednoho pracovníka, jehož náplní práce je především skladové hospodářství.

Obchodní a rozpočtové oddělení se skládá ze dvou pracovníků, kteří se zabývají především obchodní činností. Oddělení přípravy výroby, které tvoří dva zaměstnanci, má na starosti vytváření nabídkových cen do výběrových řízení. Výrobní ředitel má pod sebou v realizačním oddělení další tři pracovníky na pozici manažera zakázky. Hlavní náplní tohoto oddělení je zejména zabezpečit plynulý chod jednotlivých zakázek společnosti. V oddělení servisu pracuje nejvíce zaměstnanců, a to na pozicích servisní technik. Tito zaměstnanci zabezpečují veškeré servisní činnosti společnosti. Oddělení projekce se skládá ze dvou projektantů, jejichž prací je vytváření veškeré projektové dokumentace z výběrových řízení.

Jak již bylo zmíněno výše, tato pobočka má na starosti zejména dodávky systému technického zabezpečení budov. Oproti tomu se pobočka ve Vyškově, která vznikla ke konci roku 2015, zabývá silnoproudem a slaboproudem a zaměstnává 19 zaměstnanců. Podrobná organizační struktura pobočky ve Vyškově je vyobrazena na následujícím obrázku (Obr. 12).



Ve vedení pobočky Vyškov je poslední ze společníků, který do své funkce nastoupil teprve nedávno. Pod ním pracuje celkem dalších pět oddělení. Jedním z nich je oddělení administrativy, kde pracují dvě pracovnice, jež obstarávají veškerou mzdovou, účetní a personální agendu.

Nejvíce pracovníků, zhruba 12, je zaměstnáno v realizačním oddělení, a to na pozicích manažer zakázky, vedoucí stavby a montér slaboproudu nebo silnoproudu. Toto oddělení se zabývá realizací zakázek. IT pracovník má v oddělení IT a servis na starosti informační a telekomunikační technologie a servisní činnosti. Dva rozpočtáři z oddělení kalkulace a přípravy výroby mají za úkol sestavovat nabídkové ceny do výběrových řízení. Cílem oddělení projekce, v němž pracují dva projektanti, je vytváření projektové dokumentace.

4.3.1 Zaměstnanci

V roce 2016 pracovalo ve společnosti celkem 40 zaměstnanců. Oproti roku 2015 nastal nárůst zaměstnanců o dvojnásobek, což bylo způsobeno připojením nové pobočky ve Vyškově, která zaměstnává nově necelých 20 zaměstnanců. Počet zaměstnanců za rok 2013 až 2016 je vyobrazen v následující tabulce (Tab. 1).

Tab. 1. Počet zaměstnanců za rok 2013 až 2016 (vlastní zpracování)

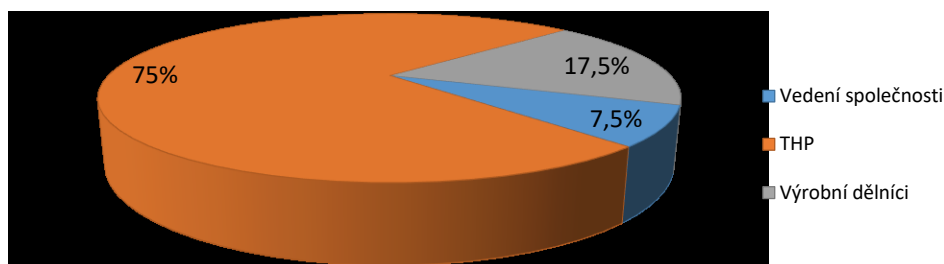
Rok	Počet zaměstnanců
2013	16
2014	17
2015	18
2016	40

Zaměstnanci společnosti se rozdělují do tří skupin. Do první skupiny se řadí jednatelé společnosti, kteří pracují na základě smlouvy o výkon funkce jednatele. Jedná se celkem o 3 jednatele, jež jsou vypláceni měsíční odměnou.

Druhou nejpočetnější skupinou jsou technickohospodářští pracovníci (THP), kteří mají daný fixní měsíční plat. Do této skupiny se řadí veškerí pracovníci z pobočky Břeclav. Z pobočky Vyškov se do skupiny THP řadí oddělení administrativy, oddělení kalkulace a přípravy výroby, oddělení projekce a oddělení IT a servis. V případě realizačního oddělení jsou součástí THP zaměstnanci, jež pracují jako manažer zakázky. Celkový počet THP je 30 zaměstnanců.

Poslední skupina je tvořena zaměstnanci, kteří pobírají úkolovou mzdu, tedy výrobní dělníci. Mezi tyto pracovníky se řadí ti, kteří pracují v realizačním oddělení ve Vyškově a jsou zaměstnaní ve funkci vedoucí montér silnoproudu či slaboproudu a dále montér silnoproudu nebo slaboproudu. Těchto pracovníků je celkem 7.

Pro lepší představivost jsou jednotlivé podíly skupin pracovníků za rok 2016 vyobrazeny v následujícím grafu (Obr. 13).



Obr. 13. Podíl zaměstnanců společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování)

4.4 Cíle

Mezi hlavní cíle společnosti Synett s. r. o. patří především zvyšování tržní hodnoty, zvyšování konkurenceschopnosti a také upevňování pozice na trhu. Společnost se snaží svým zákazníkům vždy nabízet vysoce kvalitní a komplexní služby v rámci projektů a dodávat individuální řešení dle specifických potřeb zákazníků. K tomu přispívá zejména vysoká úroveň pracovníků s technickými znalostmi a odbornými zkušenostmi. Díky tomu společnost buduje dlouhodobé partnerské vztahy, jež zajišťují její stabilitu a výkonnost. Další z cílů společnosti je vytvářet ideální zázemí pro své zaměstnance, jejich spravedlivé odměňování za odvedenou práci a také vytváření podmínek pro jejich individuální rozvoj.

4.5 Konkurence

Spousta firem na českém trhu nabízí obdobný balíček služeb jako společnost Synett s. r. o. Mezi své největší konkurenty v oblasti silnoproudu a slaboproudu, hovoříme tedy o pobočce Vyškov, řadí společnost především firmy EZH, a.s., ENGIE Services a. s. a AZW, a. s.

- Společnost EZH, a.s. má sídlo v Brně a zabývá se komplexní činností v oblasti elektromontáže. Především pak rozvody vysokého a nízkého napětí, hromosvody, telefonními rozvody, ale i venkovním osvětlením. Společnost byla založena v roce 2003 a zaměstnává okolo 66 pracovníků.
- Společnost ENGIE Services a.s. zaměstnává téměř 400 zaměstnanců a vznikla v roce 1999. Jedna z jejích divizí, zaměřená na silnoproudé a slaboproudé technologie, se nachází ve Vyškově. Tato společnost nabízí zejména komplexní energetická řešení v oblasti průmyslu, energetiky a technologie budov.

- Nejmladší z konkurentů, společnost AZW, a. s. vznikla v roce 2007 a stejně jako předešlé společnosti se zabývá obdobnou činností. Zaměřuje se především na silnoproudé a slaboproudé zabezpečování, kamerové systémy, servis a strukturované kabeláže. Její sídlo je stejné jako u prvního konkurenta v Brně a zaměstnává zhruba 20 zaměstnanců.

Kromě toho, že výše uvedené společnosti poskytují obdobné služby, mají další společný rys a to místo výkonu. Jejich odlišnost se jeví v roce založení, počtu zaměstnanců a zejména ve výši výsledku hospodaření za rok 2015, který je uveden v následující tabulce (Tab. 2). Nejvyššího výsledku hospodaření v roce 2015 dosáhla právě společnost Synett s. r. o. Naopak nejnižší výsledek hospodaření měla společnost ENGIE Services a. s., a to z důvodu technologicky náročných zakázek.

Tab. 2. Srovnání výsledků hospodaření konkurenčních společností za rok 2015 (vlastní zpracování)

Společnost	VH za účetní období (v tis. Kč)
Synett s. r. o.	10 473
EZH, a. s.	3 418
ENGIE Services a. s.	-130 758
AZW, a. s.	111

Společnost Synett s. r. o. mezi své konkurenty dále řadí například podniky jako REMI MaR, s. r.o., PKV BUILD s. r. o. nebo Bosch Rexroth, spol. s. r. o. Tyto podniky se vyznačují tím, že nabízí obdobné služby jako pobočka v Břeclavi, tedy měření a regulaci či provádění staveb, jejich změny a odstraňování.

4.6 Významné reference

Mezi významné reference společnosti Synett s. r. o. patří zejména:

- ČEZ Aréna – Atletická hala,
- AMAZON Dobroviz,
- obchodní centra jako Olympia (Plzeň, Mladá Boleslav, Teplice), Avion Shopping Park (Bratislava, Ostrava) či Fórum (Ústí nad Labem, Liberec, Poprad),
- Univerzita Palackého v Olomouci,
- Barum Continental v Otrokovicích.

4.7 Ekonomická situace

Tato kapitola se zabývá ekonomickou situací a hospodařením společnosti Synett s. r. o. Nejdříve je zmíněna analýza majetkové a finanční struktury podniku, tedy aktiva a pasiva společnosti za rok 2014 až 2016. Poté následuje zhodnocení výsledků hospodaření spolu s náklady a výnosy za stejné období.

4.7.1 Analýza majetkové a finanční struktury

Při analýze majetkové a finanční struktury společnosti je zapotřebí rozvaha, která vyobrazuje aktiva jakožto majetek společnosti a pasiva, jež představují zdroje financování majetku.

Následující tabulka (Tab. 3) vyobrazuje zkrácenou majetkovou strukturu společnosti v letech 2014 až 2016, a to jak v absolutním, tak i procentuálním vyjádření. Jak je možné vypočítat, podíly jednotlivých položek jsou ve sledovaném období poměrně konstantní.

Dlouhodobý majetek má v podniku malé zastoupení a jeho výše se pohybuje většinou kolem 10%. Tato položka od roku 2014 pravidelně roste, a to v průměru o 5 mil. Kč. V rámci dlouhodobého majetku tvoří největší hodnotu právě dlouhodobý hmotný majetek, a to položka hmotné movité věci a jejich soubory, kam spadají především dopravní prostředky a stroje. Dlouhodobý nehmotný majetek je oproti tomu hmotnému nižší a spadá sem zejména software. Dlouhodobý finanční majetek má ve sledovaných letech pokaždé nulovou hodnotu.

Oběžná aktiva tvoří ve všech sledovaných obdobích největší podíl na celkových aktivech, a to okolo 90%. To je většinou zapříčiněno položkou krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů. Od roku 2015 hraje určitou roli také položka krátkodobý finanční majetek, zejména peníze na účtech. Důvodem je to, na jakém principu společnost provozuje svou činnost. Největší hodnotu oběžná aktiva zaznamenaly v roce 2016, kdy jejich výše dosahovala 100 mil. Kč. Oproti roku 2014 to byl téměř dvojnásobek její výše, což bylo způsobené zejména vznikem pobočky ve Vyškově, jejíž hlavní činností je silnoproudá a slaboproudá technologie. Určité procento podílu mají v rámci majetku společnosti zásoby, do kterých spadá především nedokončená výroba a polotovary

Tab. 3. Aktiva společnosti za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)

Položka	2014		2015		2016	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Dlouhodobý majetek	3 603	7,10	8 832	8,39	12 388	10,94
<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	32	0,89	6	0,07	189	1,53
<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	3 571	99,11	8 826	99,93	12 199	98,47
<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Oběžná aktiva	46 852	92,30	96 127	91,37	100 751	88,97
<i>Zásoby</i>	2 604	5,56	3 908	4,06	5 600	5,56
<i>Dlouhodobé pohledávky</i>	1 898	4,05	2 096	2,18	9 806	9,74
<i>Krátkodobé pohledávky</i>	36 021	76,88	59 960	62,38	61 382	60,92
<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	6 329	13,51	30 163	31,38	23 963	23,78
Časové rozlišení	303	0,60	253	0,24	105	0,09
Aktiva celkem	50 758	100,00	105 212	100,00	113 244	100,00

Tabulka (Tab. 4) zobrazuje zkrácenou verzi finanční struktury podniku za období 2014 až 2016, a to v absolutním a procentuálním vyjádření. Obdobně jako u aktiv, i podíly jednotlivých položek pasiv jsou ve sledovaných letech poměrně konstantní. V roce 2014 i 2016 byl majetek financován stejně, a to 50% z vlastního kapitálu a 50% z cizích zdrojů. Pouze v roce 2015 byl podíl cizích zdrojů vyšší, a to především kvůli vyšším závazkům z obchodních vztahů.

Základní kapitál je po dobu sledovaných tří let stále stejný, a to ve výši 1 mil. Kč. To samé platí i pro rezervní fond, mající hodnotu 100 000 Kč. Kapitálové fondy nevykazují žádnou hodnotu. I výsledek z hospodaření z minulých let je obdobný, okolo 30 mil. Kč. Naopak jediná položka, která se poměrně odlišuje u vlastních zdrojů, je výsledek hospodaření za běžnou činnost. V roce 2014 dosahuje dokonce minusové hodnoty. V případě cizích zdrojů jsou zde zastoupeny pouze dvě položky, a to krátkodobé a dlouhodobé závazky, přičemž krátkodobé závazky z obchodních vztahů představují největší podíl. Společnost také nikdy nepoužila k financování bankovní úvěry a výpomoci.

Tab. 4. Pasiva společnosti za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)

Položka	2014		2015		2016	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
Vlastní kapitál	25 868	50,96	36 341	34,54	58 043	51,25
<i>Základní kapitál</i>	1 000	3,87	1 000	2,75	1 000	1,72
<i>Kapitálové fondy</i>	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<i>Fondy ze zisku</i>	100	0,39	100	0,28	100	0,17
<i>VH minulých let</i>	29 568	114,30	24 768	68,15	30 242	52,11
<i>VH běžného účetního období</i>	-4 800	-18,56	10 473	28,82	26 701	46,00
Cizí zdroje	24 866	48,99	68 871	65,46	55 201	48,75
<i>Rezervy</i>	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<i>Dlouhodobé závazky</i>	4 354	17,51	16 157	23,46	14 956	27,09
<i>Krátkodobé závazky</i>	20 512	82,49	52 714	76,54	40 245	72,91
<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Časové rozlišení	24	0,05	0	0,00	0	0,00
Pasiva celkem	50 758	100,00	105 212	100,00	113 244	100,00

4.7.2 Analýza výsledku hospodaření

Při analýze výsledku hospodaření je zapotřebí výkaz zisku a ztrát, jež vyobrazuje celkové náklady a výnosy společnosti, a to za období 2014 až 2016. Zkrácená verze analýzy výsledku hospodaření je zachycena v následující tabulce (Tab. 5), kde jsou hodnoty uvedeny v tis. Kč. Na základě předmětu činnosti společnosti, hrají největší roli při určování výsledku hospodaření náklady a výnosy za služby.

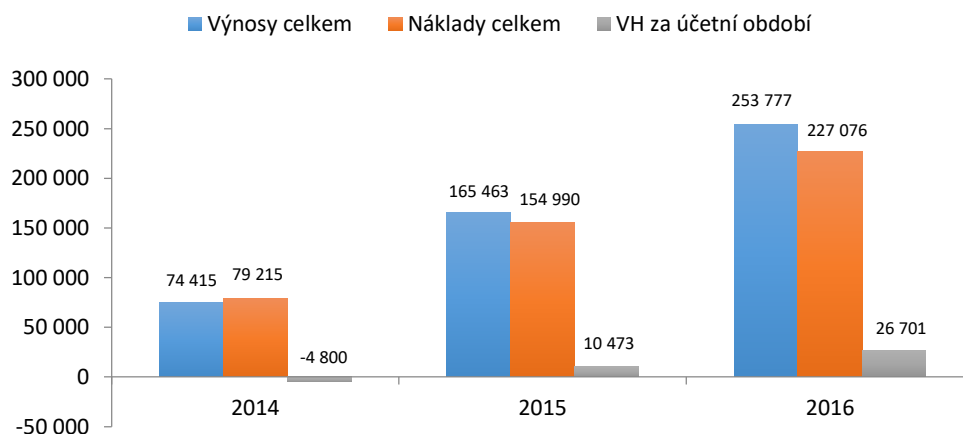
Rok 2014 byl jako jediný ze sledovaných let ztrátový, což bylo způsobeno technologicky náročnými zakázkami. Následující rok je již ziskový a lze vypočítat, že se výše nákladů i výnosů téměř zdvojnásobila. V posledním sledovaném roce bylo dosaženo nejvyššího výsledku hospodaření. I zde je možné zaznamenat, že se náklady a výnosy oproti roku 2014 téměř ztrojnásobily. To má za následek zejména připojení nové pobočky ve Vyškově. Díky té se navýšil počet zakázek, což vedlo ke zvýšení nákladů a výnosů. Zisk za pobočku Vyškov byl ve výši 18 867 000 Kč, to znamená, že na celkovém zisku společnosti podílel 70%.

Tab. 5. Výsledek hospodaření společnosti za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)

Položka	2014	2015	2016
Výnosy celkem	74 415	165 463	253 777
Provozní výnosy	74 268	165 347	253 646
Finanční výnosy	47	116	131
Náklady celkem	79 215	154 990	227 076
Provozní náklady	76 959	115 808	223 322
Finanční náklady	288	701	769
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 968	2 481	2 985
VH před zdaněním	-2 832	12 954	29 686
Provozní VH	-2 591	13 539	30 324
Finanční VH	-241	-585	-638
VH za účetní období	-4 800	10 473	26 701

Za nejvýznamnější položku z hlediska nákladů se považuje položka výkonová spotřeba. Ta se na celkových nákladech, ve všech sledovaných obdobích, podílí většinou 80 – 90%. Vzhledem k předmětu činnosti je to způsobeno z větší části položkou služby, ale určitou roli hraje také spotřeba materiálu a energie. Další podstatnou položkou jsou osobní náklady, jež se pohybují okolo 10%. Od roku 2014 až do roku 2016 se celková výše nákladů zvýšila o necelých 150 mil. Kč.

V případě výnosů se za nejvýznamnější položku považují tržby z prodeje výrobků a služeb. Tato položka tvoří celkové výnosy, jelikož její podíl se pohybuje vždy okolo 98%. Nepatrnou roli pak hrají například tržby za prodej zboží, popřípadě tržby z prodeje dlouhodobého majetku. Niže vyobrazený graf (Obr. 14) zobrazuje vývoj výsledku hospodaření, celkovou výši nákladů a výnosu za období 2014 až 2016 v tis. Kč.



Obr. 14. Vývoj výsledku hospodaření za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)

5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Pro společností je velmi důležité nabízet svým zákazníkům co nejkvalitnější služby a současně docílit co nejlepších ekonomických výsledků. Jedním z důležitých ukazatelů, jež je zapotřebí pozorovat a pochopit, jsou náklady, které určují kvalitu činnosti společnosti. Náklady je nutné regulovat a řídit, kdy se při účinném řízení využívá jejich podrobná klasifikace a musí jim tak být věnována určitá pozornost.

Jednu z klasifikací nákladů, kterou společnost Synett s. r. o. využívá je druhové členění nákladů. Toto členění nákladů, ale není dostačující z hlediska manažerských rozhodnutí. Proto kromě druhového členění společnost dále využívá kalkulační členění, tedy členění na přímé a nepřímé náklady. Toto kalkulační členění je pro společnost velice důležité z hlediska vytváření kalkulací jednotlivých zakázek. Pro analýzu nákladů jsou využity informace nejen z výkazů zisků a ztrát, ale také z interního materiálu obsahující detailnější klasifikaci nákladů.

5.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů se nejčastěji využívá ve finančním účetnictví a jeho informace se získávají z výkazů zisků a ztrát, které musí společnost vykazovat. Druhové členění je považováno za základní členění nákladů ve společnosti, které podává informace o tom, jaké nákladové druhy byly spotřebovány.

Na základě druhového členění nákladů se rozeznávají následující položky:

- Náklady vynaložené na prodané zboží, tedy pořizovací cena prodaného zboží.
- Výkonová spotřeba zahrnuje spotřebu materiálu a energie a služby. Do služeb se pak řadí především opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby.
- Osobní náklady jsou tvořeny mzdovými náklady, příjmy společníků ze závislé činnosti, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a nakonec sociálními náklady. Jedná se především o mzdy pracovníků, jejich odměny či prémie.
- Daně a poplatky, kam se řadí daň silniční, daň z nemovitostí a ostatní daně a poplatky. Lze mezi ně zahrnout například poplatek za dálniční známku.
- Odpisy DNM a DHM vznikají opotřebením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a kromě odpisů dlouhodobého majetku k nim patří i oprávk

k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku. Jde například o odpisy automobilů pro vedoucí pracovníky.

- Zůstatková cena prodaného DM a materiálu, kdy se v případě společnosti Synett s. r. o. jednalo ve sledovaných letech pouze o zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku.
- Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období představuje rozdíl mezi počáteční a konečnou hodnotou rezerv, komplexních nákladů příštích období a opravných položek. Částka může být v případě této položky i minusová.
- Ostatní provozní náklady představují dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávky, ostatní provozní náklady a manka a škody z provozní činnosti. Jedná se například o pojištění majetku a osob či odškodnění úrazů při práci.
- Nákladové úroky, kam patří debety na běžném účtu, úroky z půjčky od společníků a úroky z úvěru od leasingové společnosti.
- Ostatní finanční náklady zahrnují kurzové ztráty, náklady z derivátových operací, ostatní finanční náklady a manka a škody na finančním majetku. Jedná se například o poplatky bance za vedení účtu.
- Daň z příjmu za běžnou činnost se skládá ze splatné daně z příjmů z běžné činnosti, z odložené daně z příjmů z běžné činnosti a z dodatečných odvodů daně z příjmu.

Následující tabulka (Tab. 6) vyobrazuje jednotlivé druhy nákladů společnosti za rok 2014 až 2016, a také jejich podíly na celkových nákladech.

Tab. 6. Druhové členění nákladů v letech 2014 až 2016 (vlastní zpracování)

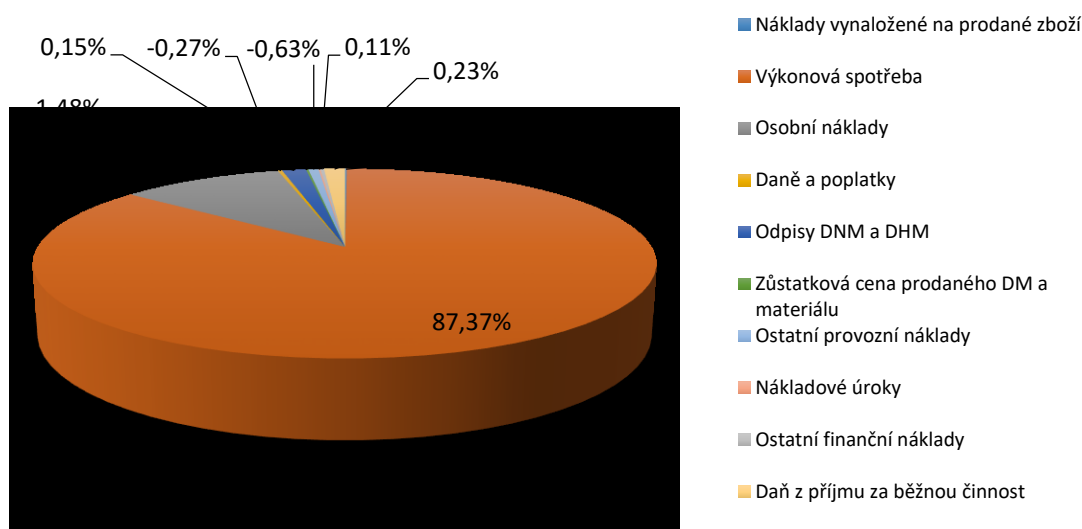
Položka	2014		2015		2016	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
Náklady vynaložené na prodané zboží	770	0,97	616	0,40	236	0,10
Výkonová spotřeba	63 079	79,63	136 054	87,78	198 393	87,37
Osobní náklady	9 383	11,84	11 806	7,62	23 046	10,15
Daně a poplatky	68	0,09	83	0,05	-619	-0,27
Odpisy DNM a DHM	1 403	1,77	2 147	1,39	3 359	1,48
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	0	0,00	672	0,43	344	0,15
Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-3 735	-4,73	0	0,00	0	0,00
Ostatní provozní náklady	6 009	7,59	430	0,28	-1 437	-0,63
Nákladové úroky	23	0,03	72	0,05	247	0,11
Ostatní finanční náklady	265	0,33	629	0,40	522	0,23
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 968	2,48	2 481	1,60	2 985	1,31
Celkem	79 215	100,00	154 990	100,00	227 076	100,00

Jak tabulka (Tab. 5) znázorňuje, nejvíce se na celkových nákladech ve všech sledovaných letech podílí položka výkonová spotřeba. Ta v posledních dvou sledovaných letech tvoří téměř 90%, v roce 2014 je o 10% nižší. To bylo způsobeno zejména růstem ostatních provozních nákladů, a to hlavně díky vysoké hodnotě darů a ostatních pokut a penálů.

Výkonová spotřeba se skládá ze spotřeby materiálu a energie a ze služeb. Právě služby mají na celkové výši nákladů největší podíl a to okolo 50% v letech 2014 a 2016, v roce 2015 to bylo dokonce něco málo přes 60%. To je zapříčiněno především předmětem činnosti společnosti, a to montážní a stavební prací. Spotřeba materiálu a energie sice nemá největší podíl na nákladech, ale hraje velmi důležitou roli. V letech 2014 a 2015 tvoří z celkových nákladů 30% a v roce 2016 je jejich podíl vyšší a to téměř 40%. Jedná se zejména o materiál důležitý pro realizaci zakázek, různé kabely, rozvody, apod.

Druhou největší nákladovou položkou jsou osobní náklady, které tvoří okolo 10% z celkových nákladů. To je zapříčiněno zejména velkou výší mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Ostatní náklady se většinou pohybují okolo 1% a nemají tak významný podíl na celkových nákladech společnosti Synett s. r. o.

Pro lepší představivost je druhové členění nákladů společnosti Synett s. r. o. za rok 2016 vyobrazeno v následujícím grafu (Obr. 15).



Obr. 15. Druhové členění nákladů společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování)

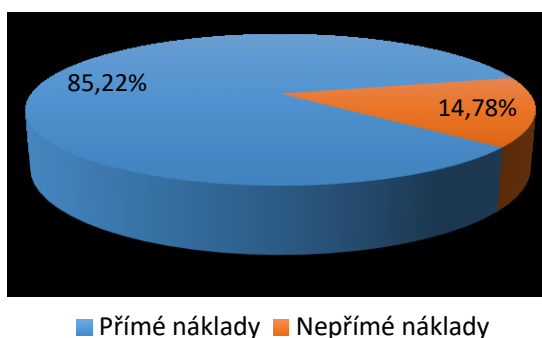
5.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje rozdělení nákladů na přímé náklady a nepřímé. Pro toto členění byly využity kromě výkazu zisku a ztrát za rok 2016, také interní materiály, jež detailně klasifikují jednotlivé náklady. Z důvodu toho, že diplomová práce se zabývá kalkulačním systémem zakázek z oblasti elektroinstalace, zaměřuje se následující členění pouze na náklady vyprodukované za pobočku Vyškov. Členění nákladů na přímé a nepřímé pro pobočku Vyškov jsou zobrazeny v následující tabulce (Tab. 7).

Tab. 7. Přímé a nepřímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování)

Položka	v Kč	v %
Přímé náklady	95 794 817,48	85,22
Nepřímé náklady	16 618 867,72	14,78
Celkem	112 413 685,20	100,00

Jak tabulka (Tab. 7) vyobrazuje, přímé náklady se za pobočku Vyškov na celkové výši podílí 85,22% a zbylá část, tedy 14,78% je tvořena náklady nepřímými. Pro zlepšení představy jsou podíly přímých a nepřímých nákladů vyobrazeny v následujícím grafu (Obr. 16).



Obr. 16. Přímé a nepřímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov
(vlastní zpracování)

5.2.1 Přímé náklady

Za přímé náklady jsou považovány všechny náklady, které jsou vynakládány na určitý výkon. Společnost Synett s. r. o. pobočka Vyškov rozeznává následující přímé náklady:

- Materiál zahrnuje například různé kabely, rozvaděče, svítidla, venkovní osvětlení, kabelové nosné systémy, záložní zdroje, kamerový systém, elektrický požární systém, elektrický zabezpečovací systém, docházkový systém, strukturovaná kabeláž, záznamové zařízení, čidla, tlačítkové hlásiče či ústředny. Patří sem také vysokonapěťová část, jako jsou transformátory, kabely a rozvaděče vysokého napětí.
- Cestovné, které je úzce spjato s realizací zakázek, to znamená cesta jednotlivých pracovníků na místo uskutečnění zakázky.
- Služby tvořící projektování zakázek, technickou pomoc, dodávku a montáž zakázek a ostatní přímé náklady na zakázku, např. stavební a montážní práce, popřípadě subdodávky od společností, jež najímají své pracovníky.
- Osobní náklady, pod které spadají mzdové náklady výrobních dělníků. V roce 2016 se jednalo o 7 pracovníků, jež byli zaměstnáni jako vedoucí montér či montér. Je zde zahrnuta nejen hrubá mzda pracovníků, ale také sociální a zdravotní pojištění, ostatní sociální náklady, ale také odměny či prémie.

V následující tabulce (Tab. 8) jsou vyobrazeny jednotlivé nákladové položky, které se řadí do přímých nákladů. Patří sem přímý materiál, cestovné, služby a osobní náklady výrobních dělníků.

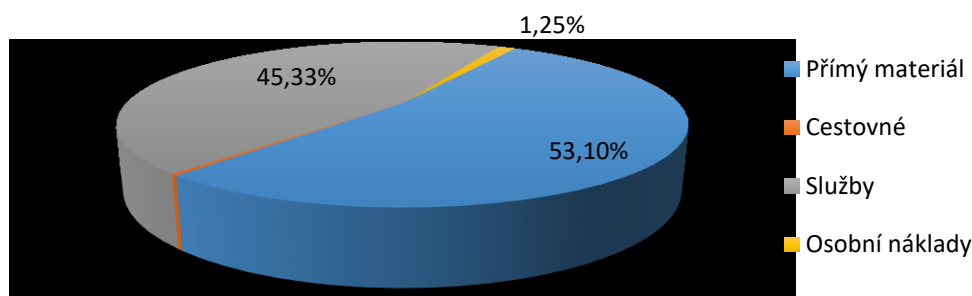
Tab. 8. Přímé náklady pobočky Vyškov za rok 2016 (vlastní zpracování)

Položka	v Kč	v %
Přímý materiál	50 869 196,07	53,10
Cestovné	305 676,00	0,32
Služby	43 424 239,41	45,33
Osobní náklady	1 195 706,00	1,25
Přímé náklady celkem	95 794 817,48	100,00

Jak je z tabulky (Tab. 8) patrné, na přímých nákladech pobočky Vyškov se nejvíce podílí přímý materiál, jenž tvoří přes 53 %. Další položkou s vysokou hodnotou, více než 45%, patří nákladové položce služby. Není vůbec nic překvapivého, že právě spotřeba přímého materiálu a služby mají jedny z největších podílů. Společnost Synett s. r. o., totiž funguje na principu pořízení materiálů, jež byl uveden výše, a jejich následné montáže. K tomu společnost využívá nájmu plošin, externích pracovníků, různých strojů či zařízení.

Přímé osobní náklady netvoří velkou část, jejich výše se pohybuje okolo 1%, za což může zejména malý počet výrobních dělníků. Ale také to, že většina pracovníků společnosti je odměňována na základě časové mzdy. Výše mezd výrobních dělníků se stanovuje na základě počtu odpracovaných hodin a dané sazby, tedy úkolové mzdy. V případě práce na jednotlivých zakázkách si společnost z důvodu nedostatku výrobních dělníků pracovní sílu najímá prostřednictvím subdodávek od společností, jež se na tuto oblast specializují. Tento nájem externích pracovníků, se promítá v položce přímé náklady – služby. Cestovné se na přímých nákladech podílí velmi málo a to 0,32%.

Pro lepší představivost jsou jednotlivé podíly přímých nákladů společnosti Synett s. r. o. za rok 2016 pobočku ve Vyškově vyobrazeny v následujícím grafu (Obr. 17)



Obr. 17. Přímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování)

5.2.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady lze chápat jako společné náklady, jež se vynakládají na zabezpečení určité skupiny výkonů. Společnost Synett s. r. o. mezi nepřímé náklady řadí následující nákladové položky:

- Nepřímý materiál zahrnuje kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, drobný materiál a pohonné hmoty. Právě pohonné hmoty tvoří největší podíl na celkovém nepřímém materiálu. Je to způsobeno častým používáním automobilových vozidel k cestám, např. služební cesty či doprava domů.
- Spotřeba energie je vnímána jako celková spotřeba energie za společnost. Tedy náklady na plyn, vodu, elektrickou energii pro chod podniku
- Opravy a udržování, kdy společnost rozeznává zejména opravy a udržování na automobily a dále opravy a udržování v rámci budovy společnosti, zejména kopírky.
- Cestovné, jako jsou náklady vynaložené na ubytování a stravování technickohospodářských pracovníků jezdící na místo realizace zakázky.
- Náklady na reprezentaci, sem se řadí například náklady na občerstvení, pohoštění, různé dary a propagační materiál.
- Ostatní služby zahrnují zejména nájem kanceláří, kopírování či úklid budovy společnosti.
- Osobní náklady tvoří v celkových nepřímých nákladech největší podíl. Zahrnují v sobě jednak mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, sociální náklady a různé odměny a prémie zaměstnanců. Jedná se zejména o mzdy pracovníků, kteří nemají úkolovou mzdu jako výrobní dělníci, ale jsou odměňováni na základně časové mzdy.
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, zejména pak pro osobní automobily a klimatizační jednotky v budově společnosti.
- Ostatní provozní náklady obsahují pojistné majetku, havarijní a zákonné pojištění automobilů, dále také dary, prodaný materiál a různé vypořádání rozdílů.
- Finanční náklady tvoří především kurzové ztráty, ale také bankovní poplatky a úroky z úvěru.
- Ostatní nepřímé náklady jsou tvořeny silničními daněmi, ostatními daněmi a poplatky a také daní z příjmu z běžné činnosti.

Jednotlivé nákladové položky, jež se řadí mezi nepřímé náklady, jsou vyobrazeny v následující tabulce (Tab. 9) spolu s jejich procentuálními podíly. Následně jsou celkové náklady také vyobrazeny v grafu (Obr. 18).

Tab. 9. *Nepřímé náklady pobočky Vyškov za rok 2016 (vlastní zpracování)*

Položka	v Kč	v %
Nepřímý materiál	1 967 146,34	11,84
Spotřeba energie	52 771,47	0,32
Opravy a udržování	219 111,02	1,32
Cestovné	148 700,00	0,89
Náklady na reprezentaci	80 464,70	0,48
Ostatní služby	997 231,45	6,00
Osobní náklady	9 134 831,48	54,97
Odpisy DNM a DHM	806 048,00	4,85
Ostatní provozní náklady	225 268,98	1,36
Finanční náklady	295 125,14	1,78
Ostatní nepřímé náklady	2 692 169,14	16,19
Nepřímé náklady celkem	16 618 867,72	100,00

Jak již bylo zmíněno, největší položku u nepřímých nákladů tvoří osobní náklady. Ty se za rok 2016 u pobočky ve Vyškově podílely na nepřímých nákladech 54,97%. Je to způsobeno zejména mzdami technickohospodářských pracovníků a pracovníků, jež jsou ve vedení společnosti. Tato výše nákladů není ovlivněna množstvím prováděných výkonů. Jedná se o měsíční mzdu zaměstnanců spolu se sociálním a zdravotním pojištěním. Dále se do nepřímých osobních nákladů řadí odměny a prémie pro pracovníky.

Druhou největší položkou, v celkových nepřímých nákladech, jsou ostatní nepřímé náklady, které tvoří 16,19%. Je to zapříčiněno především vysokou daní z příjmů z běžné činnosti. Silniční daně a ostatní daně a poplatky představují nepatrnou hodnotu.

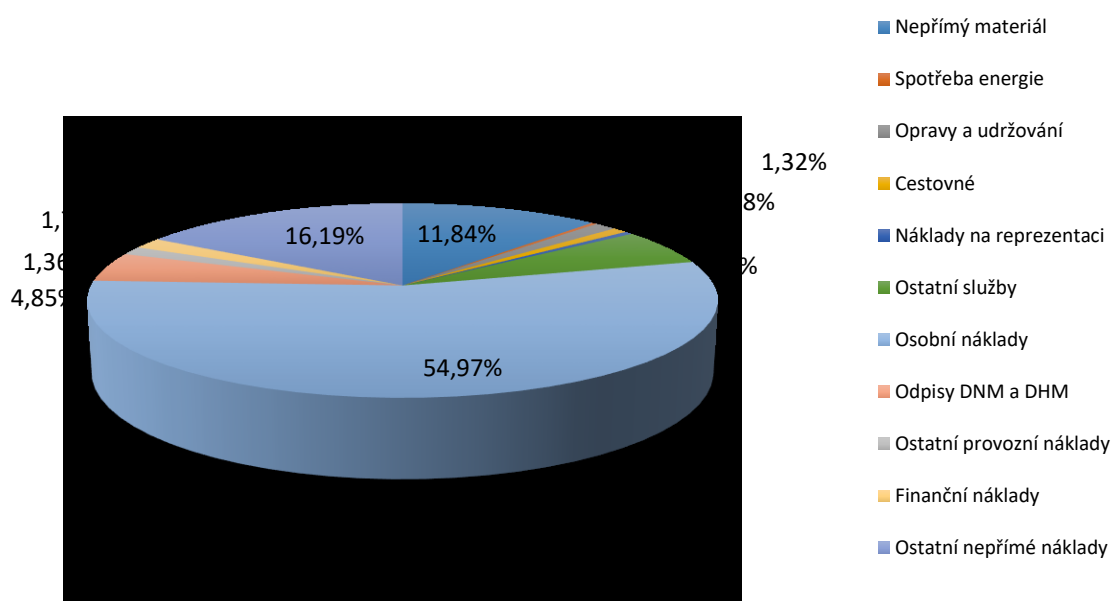
Třetí největší nákladovou položkou je nepřímý materiál, který představují 11,84%. Tyto náklady jsou tvořeny zejména spotřebou pohonných hmot pro osobní automobily, ale také nákupem notebooků a nábytku s hodnotou nižší než 40 000 Kč.

Mezi další nepřímé náklady, jejichž procentuální podíl se pohybuje kolem 5%, patří ostatní služby, mezi které se řadí náklady na telefon, úklid kanceláří, kopírování a různé softwary. Další položka s obdobným procentuálním podílem jsou odpisy dlouhodobého hmotného majetku, přesněji odpisy jednotlivých osobních automobilů a dále odpisy klimatizačních

jednotek nacházející se v budově společnosti. V neposlední řadě se mezi ostatní služby řadí nájem kanceláří, kdy se za pronájem kanceláří pro pobočku Vyškov účtuje za jeden rok zhruba 330 000 Kč.

Ostatní nákladové položky se na celkových nepřímých nákladech pohybují kolem 1% a nemají tak pro společnost významný podíl.

Pro lepší představivost jsou jednotlivé podíly nepřímých nákladů společnosti Synett s. r. o. za rok 2016 pobočku ve Vyškově vyobrazeny v následujícím grafu (Obr. 18)



Obr. 18. Nepřímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování)

6 ANALÝZA SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK

Jednou z podstatných činností při realizaci zakázek je správné oceňování zakázek. Toto oceňování zakázek by mělo obsahovat veškeré náklady, které s určitou zakázkou přímo či nepřímo souvisí. Důležité je do kalkulace zakázek též zahrnout zisk, jenž společnost z dané zakázky má. Společnost Synett s. r. o. při procesu kalkulace zakázky nevyužívá žádných speciálních programů, ale pouze tabulek vytvořených v programu Excel. Tyto tabulky poskytují detailní informace k zakázkám, a to od jejího počátku přes provedení až po její vyhodnocení. Kromě informací týkající se vývoje zakázky, společnost používá program BYZNYS VR, ve kterém jsou uloženy a vedeny jednotlivé náklady a výnosy za zakázky.

Společnost Synett s. r. o. není najímána přímo zákazníkem, tedy společností, která požaduje plnění od firmy, ale generálním dodavatelem. Tento generální dodavatel má na starosti zabezpečit realizaci určitého projektu, například obchodního domu. Generální dodavatel zastřešuje celou stavbu od jejího počátku až po konec, a musí obstarat několik subdodavatelů. Tito subdodavatelé se liší svou hlavní činností, kdy například jeden podnik zajišťuje stavební práce, druhý se stará o kanalizaci a vodovod, a třetí jako společnost Synett s. r. o. se zabývá elektroinstalací a další subdodavatelé, které jsou pro daný projekt zapotřebí.

Jelikož je většina zakázek uzavírána na delší časové období, je povinností rozpočtářů určit cenu materiálu a služeb dopředu. K tomu je nutné, co nejlépe určit budoucí množství potřebného materiálu a služeb, což vyžaduje praktické znalosti zaměstnanců. Ti mají za úkol vytvořit cenovou nabídku pro generálního dodavatele, na základě zkušeností z obdobných projektů.

Po vytvoření této cenové nabídky, společnost vstupuje do různých výběrových řízení. Společnost by se neměla spoléhat pouze na určování cen dle podobných projektů, ale také zaměřovat svou pozornost na měnící se ceny jednotlivých položek na trzích, např. měď, jež je potřebná pro výrobu kabelů, rozvaděčů, apod.

Díky své dlouhodobé působnosti na českém trhu má společnost Synett s. r. o. několik stálých dodavatelů, především pak dodavatele rozvaděčů, kabelů a svítidel. Díky nim často získává materiál a další potřebné prostředky s cenovým zvýhodněním.

6.1 Popis procesu realizace zakázky

Celý proces realizace zakázky začíná vybráním společnosti Synett s. r. o. na základě výběrového řízení, popřípadě oslovení společnosti generálním dodavatelem. Většinou se společnost Synett s. r. o. účastní výběrových řízení, jedinou výjimku tvoří stálí zákazníci.

Realizace zakázky tedy vychází z poptávky po určité službě ze strany generálního dodavatele. Na základě dané poptávky společnost začíná vytvářet cenovou nabídku, která musí splňovat veškeré specifické požadavky, aby mohla projít výběrovým řízením. Zaměstnanci společnosti pak musí věnovat pozornost výkazu výměr, který obsahuje seznam jednotlivých nákladových položek, jež zákazník požaduje. Na základě tohoto výkazu výměr, pak pracovníci doplní jednotlivé ceny položek a určí tak cenovou nabídku pro výběrové řízení. U výběrových řízení je stěžejní cena zakázky, jež často rozhoduje o výběru společnosti. Jakmile je obsah nabídky schválen vedením společnosti, je předán generálnímu dodavateli. Poté, co společnost získá danou zakázku, je uzavřen smluvní vztah mezi generálním dodavatelem a společností.

Smluvní vztah je potvrzen na základě smlouvy o dílo mezi jednotlivými stranami, tedy objednatele, což je generální dodavatel, a dále pak mezi zhotovitelem, tedy společností Synett s. r. o. Ve smlouvě musí být uvedeny veškeré potřebné údaje, jako předmět smlouvy a místo plnění, jednotlivé fáze dodávky, čas plnění, cena projektu, povinnosti a spolupůsobení jednotlivých stran, smluvní pokuty a sankce a také způsob hrazení. Součástí smlouvy je i výkaz výměr a časový harmonogram postupu realizace prací. Na základě podpisu obou stran, je možné přistoupit k realizaci zakázky. Manažerovi zakázky jsou poté předány veškeré informace potřebné pro realizaci zakázky.

Úkolem manažera zakázky je na začátku realizace zakázky zajistit dostatek potřebných prostředků, jako je pracovní síla, výrobní materiál a zařízení, subdodávky prací a další nezbytné služby. Pro realizaci zakázky je dále důležitá projektová dokumentace, smlouva s generálním dodavatelem, objednávky s dodavatelem materiálu a služeb, harmonogramy činností, různé technologické postupy či stavební deník, popřípadě dokumenty týkající se nabídkové kalkulace z výběrového řízení. Dále je zapotřebí u všech zakázek v oblasti elektrického zařízení dodržovat kromě požadavků zákazníka, také plnění českých technických norem a ustanovení zákonů, a to po celou dobu realizace zakázky. Dalším nezbytným dokumentem je předávací protokol, jenž se sestavuje před začátkem jednotlivých prací projektu a slouží pro předání místa výkonu projektu. Poté co je místo převzato, je nutné obsta-

rat veškeré potřebné zařízení, a to včetně pracovní síly, která musí být seznámena s pracovními úkoly. Zaměstnanci musí dále dodržovat stanovy jako bezpečnost a ochrana zdraví při práci a požární ochrana.

V průběhu realizace zakázky se vede stavební deník, do kterého je nutné zaznamenávat veškeré činnosti za jednotlivé dny. Jedná se například o počet pracovníků, specifikace jejich činnosti, prostě vše co se za daný den na projektu provede. Fakturace se provádí jednou za měsíc na základě odsouhlaseného soupisu provedených prací od generálního dodavatele.

Manažer zakázky po celou dobu realizace zakázky komunikuje s generálním dodavatelem, dohlíží nad prací jednak zaměstnanců i dodavatelů, a má povinnost kontrolovat postup realizace zakázky. Poté co je zakázka dokončena, je nutné provést projektovou dokumentaci skutečného stavu, zabezpečit geodetické (zaměřování deformací a posunů staveb) a geometrické měření, revize a zkoušky.

Nakonec je nutné provést celkovou kontrolu zakázky, která se provádí pomocí smlouvy či objednávky. Součástí je kontrola nakupovaného materiálu a služeb, kontrola veškeré dokumentace, kontrola technických kritérií, kontrola kvalita a také ekonomické vyhodnocení projektu. Poté co je projekt ukončen, je sepsán znovu protokol o předání a převzetí díla a veškerá dokumentace je předána generálnímu dodavateli pro potřeby kolaudace.

6.2 Popis kalkulace zakázky

Pro určení ceny daného projektu je nezbytný popis kalkulace zakázky. Tuto kalkulaci zakázek společnost Synett s. r. o, jak již byl zmíněno, provádí pomocí tabulek v programu Excel a také využívá program BYZNYS VR. Veškeré informace o zakázce jsou zapisovány do excelové tabulky, a to od jejího začátku až po konec. Díky tomu má společnost k dispozici aktuální údaje o stavu dané zakázky.

Na základě výkazu výměr od zákazníka, je schopné oddělení kalkulace a přípravy výroby určit cenu jednotlivých nákladových položek. Poté co určí výši těchto nákladů a připočte k nim určité procento zisku, je schopno stanovit celkovou cenu zakázky. Společnost do tabulky řadí následující nákladové položky:

- Přímý materiál a služby, který tvoří na celkové kalkulaci zakázky největší podíl. Je tvořen veškerým potřebným položkami přes vysokonapěťovou část (kabely, rozvaděče vysokého napětí), silnoproudé a slaboproudé elektroinstalace (kabely a rozva-

děče, svítidla, kamerové systémy či zabezpečovací systémy), a také hromosvody či různé bateriové zdroje. Dále se do přímého materiálu a služeb na zakázku řadí montážní a stavební práce, plošiny, popřípadě i měření a regulace. Jako další služby lze chápat také projektování zakázek, technickou pomoc či dodávku a montáž daných položek.

- Přímé mzdy (vč. SZP) obsahují pouze mzdy výrobních dělníků, kteří jsou odměňováni dle výkonu. Jedná se pouze o pracovníky společnosti Synett s. r. o., jež pobírají úkolovou mzdu, spolu se sociálním a zdravotním pojištěním. Ostatní zaměstnanci, kteří se najímají od dodavatelů, se řadí do položky ostatní přímé náklady.
- Ostatní přímé náklady obsahují, jak již bylo zmíněno, mzdy externích pracovníků, dále cestovné, které je spojeno s cesty na danou zakázku. Dále ubytování zaměstnanců na místě realizace zakázky (buňky), a také pronájem plošin.
- Celkové přímé náklady se skládají z přímého materiálu a služeb, z přímých mezd výrobních dělníků spolu se sociálním a zdravotním pojištěním a z ostatních přímých nákladů.
- Nepřímé náklady, jsou především tvořeny časovými mzdy manažerů zakázky, rozpočtářů, projektantů a vedoucích stavby. Spolu k nim se připočítávají i náklady na osobní vozidla jednotlivých pracovníků.
- Zisk je poslední položkou, kterou si společnost ke kalkulaci připočítává. Většinou se jedná o určité procento, zhruba kolem 10%. Záleží vždy na tom, jaká je celková výše nákladů.
- Cena zakázky, na jejímž základě společnost vyhrála určité výběrové řízení. Cena dané zakázky je poté stvrzena pomocí smlouvy mezi oběma stranami. Vypočítá se vždy jako součet přímých nákladů, nepřímých a zisku, popřípadě ztráty.

Zjednodušený tvar, který společnost Synett s. r. o. při kalkulaci zakázek využívá je vyobrazen v následující tabulce (Tab. 10).

Vzor této tabulky vychází z programu BYZNYS VR, který do kalkulace zakázky započítává pouze přímé náklady, tedy přímý materiál a služby, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. S nepřímými náklady společnost samozřejmě počítá a ponechává si určitou rezervu v době sestavování nabídkové ceny, tedy v předběžné kalkulaci. Skutečné nepřímé náklady jsou sice měsíčně zaznamenávány, ale od zakázky se odečítají na jejím konci.

Tab. 10. Kalkulace zakázky společnosti
Synett s. r. o. (vlastní zpracování)

Přímý materiál a služby
Přímé mzdy (vč. SZP)
Ostatní přímé náklady
Přímé náklady celkem
Nepřímé náklady
Náklady celkem
Zisk
Cena zakázky

Nepřímé náklady jsou ke každé jednotlivé zakázce při předběžné kalkulaci určeny odhadem. V případě konečné kalkulace jsou nepřímé náklady k zakázce přičteny procentem. Společnost je k zakázkám přičítá poté, co zná celkovou výši nepřímých nákladů za rok, a určuje je na základ výše zisku popřípadě ztráty. Mezi tyto režijní náklady se řadí především mzda manažera zakázky a také náklady na služební auto. Dále určité procento režijních nákladů pro danou zakázku tvoří mzdy projektantů a rozpočtářů, kteří se na zakázce podíleli před jejím uskutečněním. To znamená, že se zabývali jednak vytvořením nabídkové ceny do výběrového řízení a dále zpracováním projektové dokumentace. Společnost samozřejmě s těmito režijními náklady počítá už před vstupem do výběrového řízení, a do ceny projektu tak zahrnuje určitou odhadnutou část nepřímých nákladů.

6.3 Příklad na konkrétní zakázce

Společnost Synett s. r. o., přesněji pobočka Vyškov, na konci roku 2015 získala ve výběrovém řízení zakázku pro generálního dodavatele. Ten zastřešoval projekt výstavbu haly Horní Počernice, kdy účelem společnosti Synett s. r. o. bylo zabezpečit tuto halu elektroinstalací. Tato zakázka byla naplánována na rok 2016, přesněji na jeho prvních 10 měsících a společnost ji vyhrála za cenu 21 590 145 Kč bez DPH. Poté co společnost od generálního dodavatele získala výkaz výměr, sestavili rozpočtáři předběžnou kalkulaci pro všechny nákladové položky. Určitá část výkazu výměr je vyobrazena v příloze III.

Za materiál a služby, na základě domluvy s dodavatelem kabelů a rozvaděčů, společnost odhadla celkovou výši v částce 16 860 529 Kč. Tento druh nákladu opět představoval největší podíl na celkové zakázce. Dále bylo zapotřebí stanovit přímé mzdy dělníků, kdy společnost počítala s tím, že na této zakázce budou pracovat celkem 2 výrobní dělníci. Jednalo se o jednoho vedoucího montéra silnoproudu a jednoho montéra slaboproudu. Rozpočtáři

určili, že celkové přímé mzdy za 10 měsíců budou ve výši 660 526 Kč. Poté bylo zapotřebí určit celkovou výši ostatních přímých nákladů, tedy cestovné, nájem externích pracovníků a ostatní potřebné práce, jež se nezahrnují do služeb. Na základě toho byly vypočteny celkové přímé náklady, které činily celkem 2 243 142 Kč. Následující tabulka (Tab. 11) vyobrazuje předběžnou kalkulaci dané zakázky.

Tab. 11. Předběžná kalkulace zakázky (vlastní zpracování)

Položka	Cena v tis. Kč
Přímý materiál a služby	16 860 529
Přímé mzdy	660 526
Ostatní přímé náklady	2 243 142
Celkem přímé náklady	19 764 197
Nepřímé náklady	964 365
Celkem náklady	20 728 562
Zisk	863 583
Cena zakázky	21 590 145

Kromě přímých nákladů společnost musela do ceny projektu započíst také nepřímé náklady. Ty představovaly zejména mzdu manažera zakázky, který se na její realizaci podílel po celou dobu. Jelikož měl tento manažer zakázky v roce 2016 na starosti dalších 7 projektů, musela být jeho měsíční mzda na zakázku vypočítána procentuálně. To představovalo 20% z jeho měsíční mzdy, protože se jednalo o poměrně velkou zakázku. V případě mzdy rozpočtářů a projektantů se jedná zhruba o 5% jejich mzdy, poněvadž společnost Synett s. r. o. začala v roce 2016 uskutečňovat relativně dost zakázek. Kromě mezd THP se do nepřímých nákladů dále započítávaly náklady na služební vozidlo manažera zakázky, jako jsou pohonné hmoty či různé opravy a udržování automobilu. Výše celkových nepřímých nákladů se odhadovala na necelých 1 mil. Kč.

Na základě všech těchto vypočtených položek dostalo rozpočtové oddělení předpokládanou celkovou částku za náklady. Ty byly ve výši 20 728 562 Kč, a k tomu si společnost připočetla odhadovaný zisk okolo 4%. Celková cena zakázky se tedy dostala na 21 590 145 Kč bez DPH.

V průběhu zakázky se ceny jednotlivých nákladových položek mohou měnit a to zejména z důvodu nepřesně odhadnutého množství a ceny jednotlivých položek popřípadě nutnosti zajištění mimořádných opatření.

V následující tabulce (Tab. 12) jsou detailně rozebrány jednotlivé položky přímého materiálu a služeb. Tyto náklady se během zakázky ponížily o necelých 1,5 mil. Kč, tedy o 10%. A to díky tomu, že se společnosti podařilo zajistit cenu daného materiálu se slevovým zvýhodněním. Cenová rekapitulace přímého materiálu a služeb je vyobrazena v příloze IV.

Tab. 12. Jednotlivé položky přímého materiálu a služeb (vlastní zpracování)

Položka	Popis	Cena v tis. Kč
Elektroinstalace haly	Elektroinstalace osvětlení, zásuvkové obvody, náhradní a nouzové osvětlení, hromosvod, hlavní napájecí přívody	7 535 984
MaR	Měření a regulace	710 950
EPS	Elektrická požární signalizace	1 681 200
Trafostanice	Rozvaděče vysokého a nízkého napětí	3 666 850
Venkovní osvětlení	Světla na fasádě LED	1 069 325
Vybavení kanceláří	Silnoproud + EPS	601 853
Venkovní rozvody	Napojení z trafostanice do objektu	314 230
Celkem		15 279 692

I ostatní nákladové položky se oproti předpokladu změnily, ale nejednalo se o příliš velké zvraty. Přímé mzdy se navýšily zhruba o 3%, což bylo zapříčiněno potřebou více práce výrobních dělníků na zakázce. Ostatní přímé náklady se také zvýšily a to o 4%. Tyto náklady úzce souvisí s přímými mzdami, přesněji s náklady na cestovné k danému projektu či ubytováním pracovníků. Není proto překvapivé, že se výše těchto dvou nákladových položek mění obdobně. Celkové přímé náklady se tak oproti předpokladu rozpočtového oddělení snížily o 7%. Také nepřímé náklady na zakázku se zvýšily, a to o necelých 14%. Tato změna byla zapříčiněna, stejně jako u přímých mezd, potřebou větší práce manažera zakázky na tomto projektu. I přesto, že tři nákladové položky vzrostly, celkové náklady na zakázku se podařilo společnosti snížit o 6,5%, a tím docílit většího zisku a to v hodnotě 2 202 496 Kč.

Detailní porovnání předběžné a konečné ceny zakázky, je vyobrazeno v následující tabulce (Tab. 13).

Tab. 13. Porovnání předběžné a konečné kalkulace zakázky (vlastní zpracování)

Položka	Předpokládaná cena	Konečná cena
Přímý materiál a služby	16 860 529	15 279 692
Přímé mzdy	660 526	680 458
Ostatní přímé náklady	2 243 142	2 325 269
Přímé náklady celkem	19 764 197	18 285 419
Nepřímé náklady celkem	964 365	1 102 230
Celkové náklady	20 728 562	19 387 649
Zisk	863 583	2 202 496
Cena zakázky	21 590 145	21 590 145

6.4 Zhodnocení současného systému kalkulací zakázek

Důležitým kritériem, při kalkulaci zakázky pro společnost Synett s. r. o., jsou jednotlivé výkazy výměr, na základě nichž se určuje cena dané zakázky. K tomu společnost využívá nejen odborných zkušeností zaměstnanců z oddělení kalkulace a přípravy výroby, ale také dlouhodobé kontakty s dodavateli, jež jim mohou nabídnout zvýhodněné ceny materiálu či služeb. Na základě ceny určitého projektu, se pak v průběhu realizace zakázky mění jednotlivé nákladové položky. Společnost při kalkulaci věnuje pozornost přímým nákladům, které jsou snadněji zjistitelné, než ty nepřímé. Z toho důvodu na režijní náklady není kladen velký důraz a jejich celkovou výši společnost určuje odhadem až na konci realizace zakázky.

Vše začíná u oddělení kalkulace a přípravy výroby, které musí za velmi krátkou dobu sestavit předběžnou kalkulaci zakázky, která není příliš přesná. Z toho vyplývá, že by se společnost měla zaměřit na **zpřesnění nákladů při sestavování předběžné kalkulace**.

Jak bylo ukázáno na příkladu, jsou zde patrné rozdíly jednotlivých nákladových položek v předběžné a konečné kalkulaci. Například u přímého materiálu a služeb se společnosti podařilo tuto položku na dané zakázce snížit, jsou ale zakázky, kdy je situace opačná. A určitý náklad pak může způsobit, že společnost místo zisku dosahuje ztráty.

Společnost by se u sestavování předběžné kalkulace měla zejména zaměřit na **přesné určení výše nepřímých nákladů**, a to zejména na mzdy THP a náklady spojené s provozem jejich osobních automobilů, které tvoří největší podíl na celkových nepřímých nákladech. Jak již bylo uvedeno, společnost nevyužívá žádný způsob alokace nepřímých nákladů. V předběžné kalkulaci určuje výši nepřímých nákladů na základě odhadu. V konečné kalkulaci se pak nepřímé náklady určují dle procenta na základě výše zisku. Jak bylo možné

na příkladu vidět, největší rozdíl mezi předběžnou a konečnou kalkulací byl právě u položky nepřímé náklady, které se zvýšily o 14%.

Z daného hodnocení systému kalkulací zakázek vyplývá, že společnost by se měla zaměřit na zpřesnění nákladů při předběžné kalkulaci a především pak na alokaci nepřímých nákladů. Z toho důvodu bude projekt diplomové práce směřovat ke zlepšení alokace nepřímých nákladů, a to za využití moderní metody přiřazení nákladů Activity-Based Costing.

7 PROJEKT ÚPRAVY SYSTÉMU KALKULACÍ ZAKÁZEK VE SPOLEČNOSTI

Na základě materiálů a dat společnosti byla provedena analýza nákladů společnosti, analýza současného systému kalkulací zakázek a jeho vyhodnocení. Těmto jednotlivým cílům se věnovala analytická část diplomové práce. Veškeré informace, které byly z této části získány, budou dále použity jako podklad pro zpracování projektové části.

7.1 Cíl projektu

Cílem projektové části diplomové práce je vytvoření projektu na úpravu systému kalkulací zakázek společnosti Synett s. r. o. Cílem tohoto projektu je zejména zpřesnění a odstranění nedostatků předběžné kalkulace, která slouží jako nástroj pro určení ceny zakázky. I přesto, že společnost při kalkulaci zakázek využívá kalkulační členění nákladů, jsou rozdíly mezi předběžnou a konečnou kalkulací poměrně velké.

Podkladem, pro určení výše jednotlivých přímých nákladů, jsou výkazy výměr. Z toho důvodu bude začátek projektové části věnován zpřesnění přímých nákladů.

Větší část projektu je ale zaměřena na alokaci nepřímých nákladů, protože současný systém kalkulací zakázek těmto nákladům velkou pozornost nevěnuje a určuje je pouze na základě odhadu a procenta, které nejsou nijak podložené. V analytické části diplomové práce bylo zjištěno, že celkový podíl nepřímých nákladů představuje zhruba 15%. I přes tuto poněkud nízkou hodnotu nepřímých nákladů si společnost přála najít způsob jak tyto náklady zpřesnit, a tím i celou kalkulaci.

Na základě příkladu z analytické části bylo dokázáno, že právě největší rozdíly nastávají u nepřímých nákladů. Pro alokaci nepřímých nákladů bude využita metoda Activity-Based Costing, pomocí které dojde ke zpřesnění nepřímých nákladů.

Cílem projektu bude, kromě aplikace metody Activity-Based Costing, zejména přiřazení nepřímých nákladů danému nákladovému objektu, tedy zakázce. Poté bude nově navržený systém kalkulací zakázek porovnán s tím současným.

Nakonec bude projekt úpravy systému kalkulací zakázek zhodnocen a podroben časové a nákladové analýze. Hlavním požadavkem společnosti Synett s. r. o. je zejména najít způsob, jak alokovat nepřímé náklady a také to, aby předběžná kalkulace byla co nejvíce podobná té konečné.

7.2 Zpřesnění přímých nákladů

U přímých nákladů, při procesu sestavování kalkulace zakázky, neexistuje mnoho návrhů či doporučení na jejich zpřesnění. Přímé náklady společnost sestavuje na základě výkazů výměr, kde jsou uvedeny jednotlivé položky a jejich množství, jež zákazník požaduje. Jak již bylo zmíněno, rozpočtáři mají na určení ceny krátkou dobu. Snaží se proto komunikovat s dodavatelem rozvaděčů a kabelů a dohodnout s nimi co nejlepší cenu. Na základě toho jsou vypočteny celkové ceny jednotlivých materiálových položek a služeb.

Rozpočtáři by neměli jen doplňovat ceny požadovaných položek, ale detailně procházet jednotlivé výkazy výměr. A to především proto, že ve výkazech nemusí být uvedeny veškeré potřebné položky. Jedná se zejména o podružné položky, které ve výkazu výměr, tedy v požadavcích zákazníka, nejsou jmenovány, ale jsou nezbytné pro fungování hlavních položek. Podružné položky nejsou ve výkazech výměr zmíněny, jelikož zákazník není seznámen s jejich nezbytností. Rozpočtáři mají ale díky svým zkušenostem o těchto položkách povědomí. Jako podružnou položku lze chápat lešení, jež slouží pro montování svítidel typu D, které je nutné zkompletovat ve výškách. Další podružnou položkou může být i plošina, která je potřebná pro jiný typ svítidel či kabelů. Rozpočtáři by měli do jednotlivých výkazů výměrů zahrnovat i **seznam podružných položek**, které jsou nutné pro dokončení svítidel, kabelů, rozvaděčů či různých úložných konstrukcí. Na základě toho by mohlo dojít k zpřesnění kalkulací a nedocházelo by tak k navyšování konečné kalkulace u přímého materiálu a služeb.

Společnost při určování cen jednotlivých materiálových položek, jako jsou svítidla, kabely či vodiče, používá cenové nabídky od dodavatelů Elektrospoj s. r. o., ARGOS ELEKTRO a. s. nebo JANČA V. M. s. r. o. Ceníky jednotlivých elektroinstalačních materiálů dodavatelé posílají společnosti Synett s. r. o. začátkem každého roku. I přesto by se mělo rozpočtové oddělení zajímat o aktuální stav ceníku. V průběhu sestavování předběžné kalkulace by měli rozpočtáři kontaktovat jednotlivé společnosti a **ujistit se o platnosti ceny daných materiálů**. Kromě zjišťování aktuálních cenových nabídek by společnost mohla požádat o různé slevové zvýhodnění, jelikož je stálým zákazníkem výše jmenovaných dodavatelů. Popřípadě najít jiné dodavatele elektroinstalačních materiálů, kteří by mohli nabízet levnější ceny jednotlivých potřebných položek.

Jak již bylo zmíněno, neexistuje mnoho způsobů jak zpřesnit přímé náklady zakázky během sestavování předběžné kalkulace. Společnost se musí pevně držet požadavků zákazní-

ky, tedy výkazů výměr. I přesto se našlo pár návrhů, jak tyto náklady upřesnit. Oddělení kalkulace a přípravy výroby by jednotlivé výkazy výměr mělo detailně pročítat a ujišťovat se, že není zapotřebí přidat podružné položky, jež jsou nezbytné pro zkompletování jednotlivých druhů materiálu. Rozpočtáři by měli také věnovat pozornost ceníkům jednotlivých materiálu, a to zejména jejich aktualizaci, aby ke konci kalkulace nedošlo k jejich zkreslení.

7.3 Alokace nepřímých nákladů

Hlavní cíl projektu úpravy systému kalkulací zakázek společnosti Synett s. r. o. je alokace nepřímých nákladů. Jak bylo zjištěno v analytické části, společnost při kalkulaci nevyužívá žádných procentuálních přírážek či výpočtů, ale určuje výši nepřímých nákladů na zakázku odhadem.

Dále se zaměřit zejména na alokaci osobních nákladů, které se na celkových nepřímých nákladech podílí 55%. Jedná se o mzdy technickohospodářských pracovníků, jako jsou v případě realizace zakázky rozpočtáři, projektanti, manažeři zakázek a stavby vedoucí. Tito pracovníci mají stanovenou měsíční časovou mzdu. Dále by se společnost měla zaměřit na alokaci nepřímého materiálu a služeb, které tvoří přes 20% nepřímých nákladů. Spadá sem spotřeba pohonných hmot a olejů, opravy a udržování automobilů nebo cestovné zaměstnanců k místu práce či projektu. V neposlední řadě by se měla pozornost věnovat ostatním nepřímým nákladům, jež by se daly přiřadit k zakázkám.

Pomocí těchto změn by mohlo dojít k zpřesnění nepřímých nákladů na zakázku. K tomu bude využita, jak již bylo zmíněno, metoda Activity-Based Costing.

7.4 Metoda ABC

Na základě analytické části diplomové práce byla pro projekt zvolena kalkulační metoda Activity-Based Costing. Jedná se o moderní metodu přiřazování nákladů podle aktivit, které vyvolaly jejich vznik. Jak již bylo zmíněno v teoretické části diplomové práce, metoda ABC se skládá z pěti etap, mezi které patří:

- Úprava účetních dat
- Návrh aktivit
- Procesní nákladová analýza neboli přiřazení nákladů aktivitám
- Analýza aktivit

- Přřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Podkladem pro navržení modelu ABC jsou interní materiály z roku 2016. Spolu s nimi je nezbytná i klasifikace nákladů na přímé a nepřímé, která byla provedena v analytické části. Při tvorbě projektu úpravy systému kalkulací zakázek jsou využity poznatky z teoretické části.

7.4.1 Úprava účetních dat

První etapou metody Activity- Based Costing je úprava účetních dat. U této etapy je zapotřební vyřadit specifické účetní náklady, které nesouvisí s danými aktivitami. V analytické části diplomové práce byly nepřímé náklady za pobočku Vyškov vyčísleny na 16 618 867,72 Kč. Tato částka musí být dále upravena o náklady jako daně a poplatky, prodaný materiál, dary, úroky, kurzové ztráty, bankovní poplatky či daň z příjmu z běžné činnosti apod. Seznam jednotlivých vyřazených nákladů je vyobrazen v následující tabulce (Tab. 14).

Tab. 14. Vyřazené specifické nákladové položky (vlastní zpracování)

Položka	v Kč
Daně a poplatky	42 844,42
Prodaný materiál	43 918,85
Dary	30 000,00
Zaokrouhlení	24,13
Úroky	55 033,80
Kurzové ztráty	10 992,82
Bankovní poplatky	229 097,52
Daň z příjmu z běžné činnosti - splatná	2 649 324,72
Celkem	3 061 236,26

Z dané tabulky vyplývá, že se celkové nepřímé náklady poníží o částku 3 061 236,26 Kč. Na základě úpravy účetních dat byla nově vyčíslena výše celkových nepřímých nákladů, jež budou přiřazeny aktivitám a to 13 557 631,46 Kč. Tyto skutečné náklady jsou vyobrazeny v následující tabulce (Tab. 15) a jsou chápány jako skutečné náklady, které se musí do modelu ABC vpustit. Jak je možné si všimnout, do seznamu nejsou v předešlé tabulce zahrnuty žádné odpisy. Je to z toho důvodu, že společnost nevlastní žádné pozemky či budovy, a jediné co odpisuje, jsou osobní automobily zaměstnanců.

Tab. 15. Skutečné nepřímé náklady (vlastní zpracování)

Položka	v Kč
Nepřímý materiál	1 967 146,34
Spotřeba energie	52 771,47
Opravy a udržování	219 111,02
Cestovné	148 700,00
Náklady na reprezentaci	80 464,70
Ostatní služby	997 231,45
Osobní náklady	9 134 831,48
Odpisy DNM a DHM	806 048,00
Ostatní provozní náklady	151 327,00
Nepřímé náklady celkem	13 557 631,46

7.4.2 Návrh aktivit

Druhou etapou u tvorby metody ABC je návrh aktivit, které budou využity pro účely přiřazování nákladů. U této etapy bylo důležité seznámení se společností, její strukturou a především celým procesem realizace zakázky. Cílem bylo určit počet aktivit, jež vyvolávají vznik nákladů. Celkem byly stanoveny 4 primární aktivity a 3 podpůrné aktivity.

Mezi primární aktivity se řadí:

Komunikace se zákazníkem – Vše začíná oslovením společnosti Synett s. r. o. generálním dodavatelem. Ve většině případů se pak společnost musí účastnit výběrových řízení. Generální dodavatel vždy kontaktuje jednatele společnosti s informacemi o daném projektu a zasláním požadavků (výkazy výměr), na základě kterých dochází k přijetí poptávky. Tato poptávka je dále předána oddělení kalkulace a přípravy výroby, které zpracuje nabídku pro generálního dodavatele. Ta je vytvořena na základě jednotlivých výkazů a zároveň s nimi je sestavena i předběžná kalkulace zakázky. Nezbytnou součástí komunikace se zákazníkem je závěrečná kontrola poptávky s projektovou dokumentací, kterou se zabývá projektant. Jedná se o to, zda jednotlivé výkazy výměr odpovídají informacím v projektové dokumentaci. Po kontrole následuje vyhodnocení zakázky, zda je pro společnost ekonomicky výhodná. To má na starosti vedení společnosti. Pokud je vše v pořádku, je nabídka odeslána zpět generálnímu dodavateli a v případě, že společnost dané výběrové řízení vyhraje, je sestavena a uzavřena smlouva mezi objednatelem a zhotovitelem.

Řízení zakázky – Aktivita řízení zakázky navazuje plynule na komunikaci se zákazníkem. Nejdříve dochází k vytvoření realizační dokumentace, která se skládá z jednotlivých výkresů a má ji na starosti oddělení projekce. Projektantovi je předána veškerá potřebná do-

kumentace, jako smlouva s generálním dodavatelem, projektová dokumentace, výkazy výměr apod. Dále má rozpočtář na starosti zajištění potřebného materiálu. K tomu jsou využity již zmiňované výkazy výměr. Oddělení kalkulace a přípravy výroby porovná ceny jednotlivých elektroinstalačních materiálů a zabezpečí takové, které je pro společnost cenově výhodnější. V neposlední řadě se manažer zakázky seznámí se stavbou a jejím vývojem za pomoci harmonogramu výstavby od generálního dodavatele a musí zajistit subdodávky, jako jsou například externí pracovníci.

Realizace zakázky – Na základě protokolu o předání stavby je manažer zakázky spolu s jednotlivými montéry seznámen se stavbou a může dojít k realizaci zakázky. Nejdříve je nutné zajistit veškerá potřebná zařízení na stavbě. Jedná se především o ubytování výrobních dělníků a zajištění místa pro dovážený materiál. Daná zakázka se začíná realizovat na základě domluvy mezi jednotlivými dodavateli elektromontážního materiálu. Aby společnost nemusela zbytečně skladovat jednotlivý materiál, a tím jí vznikaly náklady na jejich skladování, je materiál dovážen na stavbu v předem určeném čase a množství. Nejdříve jsou na stavbě provedena obvodová uzemnění, na která je dovezen veškerý potřebný materiál. Po celou dobu stavby jsou jednotliví výrobní dělníci spolu s vedoucím stavby v místě realizace zakázky. V případě manažera zakázky se jedná o navštěvování stavby jedenkrát za týden. Jde o tzv. kontrolní dny, kdy dochází k setkání a konzultaci procesu zakázky mezi manažerem zakázky a generálním dodavatelem. Kromě toho má manažer zakázky na starosti kontrolu provádění jednotlivých činností montérů. Jednou měsíčně je na základě odsouhlasení soupisu dílčích prací provedena také fakturace. Následně co je zajištěno obvodové uzemnění stavby, dochází k namontování kabelových nosných systémů, natažení kabeláže, osazení rozvaděčů, zapojení kabelů do rozvaděčů, zabezpečení osvětlení, a nakonec přichycení koncových prvků.

Ukončení zakázky – Poslední z aktivit je ukončení realizace zakázky, kdy je nutné nejdříve provést revize a zkoušky. To má na starosti manažer zakázky. Poté co je vše v pořádku může dojít k předání díla. Tím se zabývá opět manažer zakázky, který generálnímu dodavateli kromě smlouvy o předání díla, odevzdá také veškeré podklady ke kolaudaci stavby. Nakonec, když je stavba úspěšně dokončena, dochází k jejímu zhodnocení. Tím se zabývá také manažer zakázky, který musí provést konečnou kalkulaci zakázky. Díky tomu dochází k porovnání předběžné kalkulace s konečnou a celkový proces realizace zakázky je tak ekonomicky vyhodnocen.

Výčet jednotlivých aktivit spolu s popisem jejich činností je uveden v následující tabulce (Tab. 16).

Tab. 16. Primární aktivity (vlastní zpracování)

Primární aktivity	Popis aktivity
Komunikace se zákazníkem	<ul style="list-style-type: none"> – Oslovení zákazníkem – Přijetí poptávky – Zpracování nabídky – Kontrola poptávky s projektovou dokumentací – Vyhodnocení zakázky – Uzavření smlouvy s objednatelem
Řízení zakázky	<ul style="list-style-type: none"> – Vytvoření realizační dokumentace – Předání potřebné dokumentace – Zajištění materiálu – Seznámení se stavbou – Obstarání subdodávek
Realizace zakázky	<ul style="list-style-type: none"> – Zajištění zařízení staveniště – Převzetí materiálu – Práce na stavbě (obvodové uzemnění stavby, namontování kabelových nosných systémů, natažení kabeláže, osazení rozvaděčů, zapojení kabelů do rozvaděčů, osvětlení a koncové prvky) – Kontrola a fakturace
Ukončení realizace zakázky	<ul style="list-style-type: none"> – Revize a zkoušky – Předání díla – Vyhodnocení projektu

Dále byly určeny tři podpůrné aktivity, které nepřinášejí zakázce žádnou hodnotu a slouží pouze pro interní potřeby společnosti.

Mezi podpůrné aktivity se řadí:

Správa – Do této skupiny se řadí zejména administrativní oddělení, které má na starosti činnosti spojené s vedením účetnictví, administrativní činnosti jako například fakturace zakázek či zajištění personální agendy. Také sem spadá úklid kanceláří.

Marketing a management – Tato podpůrná aktivita v sobě zahrnuje správu internetových stránek společnosti a činnosti zabývající se reprezentací. Také sem spadají aktivity spojené s vedením společnosti.

IT činnost – Další podpůrná aktivita je úzce spjata s oddělením IT a servisu. Jedná se o činnosti jako zajištění funkčnosti sítě a programů společnosti (BYZNYS VR, AutoCad,

apod.) či zabezpečení funkčnosti elektronických zařízení, jako jsou telefonní mobily a notebooky.

Podpůrné aktivity jsou vyobrazeny v následující tabulce (Tab. 17).

Tab. 17. Podpůrné aktivity (vlastní zpracování)

Podpůrné aktivity	Popis aktivity
Správa	– Účetnictví, administrativa, úklid
Marketing a management	– Propagace, vedení společnosti
IT činnosti	– Informační a komunikační technologie

7.4.3 Procesní nákladová analýza

Třetí etapou při tvorbě modelu ABC je procesní nákladová analýza, neboli přiřazení upravené výše nepřímých nákladů aktivitám. Rozdělení nákladů mezi jednotlivé aktivity bylo provedeno na základě odborného odhadu pracovníků oddělení administrativy a také pomocí programu BYZNYS VR. Dále byla využita matice lidí – aktivity, která je vyobrazena v příloze VII a rozdělení nákladů podle počtu pracovníků, vyobrazené v příloze VII. Kvůli tomu, že ve společnosti pracuje malý počet zaměstnanců, nebylo možné využít podíl ploch na aktivitách. I přesto, že společnost rozeznává jednotlivá oddělení tak veškerá práce probíhá ve společných prostorách. Níže jsou uvedeny jednotlivé nepřímé náklady, které jsou rozděleny mezi jednotlivé aktivity. Pro toto určení bylo využito rozdělení nákladů na aktivity uvedené v příloze IX.

Spotřeba materiálu – kancelářské potřeby

Společnost nemá zaveden žádný způsob rozdělování kancelářských potřeb. Celková výše kancelářských potřeb za rok 2016 pro pobočku Vyškov byla 71 574,79 Kč. Tato nákladová položka byla rozdělena pomocí odhadu pracovníků oddělení administrativy. Nákladová položka kancelářské potřeby byla rozdělena mezi následující aktivity: komunikace se zákazníkem (28%), řízení zakázky (25%), realizace zakázky (6%), ukončení realizace zakázky (11%), správa (26%) a marketing a management (4%).

Spotřeba materiálu – ochranné pomůcky

Náklady na ochranné pomůcky tvoří za rok 2016 celkovou částku 81 794,87 Kč. Ochranné pomůcky jsou rozdělovány zejména mezi 7 výrobních dělníků a dále 2 vedoucí stavby. Jelikož jsou ochranné pomůcky využívány pouze na stavbě při procesu zakázky, byla jejich celková výše přiřazena aktivitě realizace zakázky.

Spotřeba materiálu – DM od 3 000 do 40 000 Kč

Drobný majetek v částce 3 000 Kč až 40 000 Kč byl mezi jednotlivé aktivity rozdělen na základě počtu pracovníků. Patří sem zejména notebooky zaměstnanců, jejich mobilní telefony, vybavení kanceláře a další drobný majetek. Celková výše těchto nákladů za pobočku Vyškov je 660 914,93 Kč a byla rozdělena mezi všechny aktivity.

Spotřeba materiálu – drobný majetek

Za drobný majetek společnost považuje takový materiál, který nespadá do předchozích skupin. Jedná se zejména o vybavení notebooku, jako jsou tašky, baterie, nabíječky, myši, ale také židle, vybavení kuchyňky či klíče. Tento náklad byl mezi jednotlivé aktivity rozdělen obdobně jako drobný majetek od 3 000 do 40 000 Kč, tedy na základě počtu pracovníků v jednotlivých aktivitách, kteří tento materiál využívají.

Spotřeba materiálu – pohonné hmoty a oleje

Pohonné hmoty a oleje byly mezi jednotlivé aktivity rozděleny pomocí analytické evidence, která poskytuje informace o jednotlivých osobních automobilech, přesněji dle poznávacích značek aut. Společnost celkem vlastní 15 automobilů, které jsou přiřazeny pracovníkům jako projektant, rozpočtář, manažer zakázky, vedoucí stavby, vedoucí montér a IT pracovník. Hodnota 685 124,76 Kč za pohonné hmoty a oleje tak byly rozděleny dle toho, jak se daný pracovník na určité aktivitě podílí, tedy matice lidé-aktivity.

Spotřeba energie

Spotřeba energie byla za rok 2016 ve výši 52 771,47 Kč. Tato poměrně malá částka není vůbec překvapivá, jelikož společnost není výrobní podnik a veškerá energie jde tak na provoz notebooků pracovníků, osvětlení, topení, klimatizací apod. Jak bylo již zmíněno, pracovníci nemají vlastní kanceláře, ale pracují ve společných prostorách. Z toho důvodu byla spotřeba energie rozdělena mezi aktivity na základě počtu pracovníků, kteří se na jednotlivých aktivitách určitým procentem podílejí.

Opravy a udržování

Náklady na opravu a udržování tiskárny, s hodnotou 2 499,20 Kč, byly rozděleny na stejném principu jako kopírování. Toto určení bylo provedeno na základě odborného odhadu pracovníků oddělení administrativy.

Opravy a udržování – automobily

Opravy a udržování automobilů byly mezi jednotlivé aktivity rozděleny stejně jako pohonné hmoty a oleje. Byla využita analytická evidence automobilů, která obsahuje opravy jednotlivých SPZ automobilů. Na základě poznávacích značek bylo zjištěno, který vůz jakému zaměstnanci patří a pomocí toho, byly tyto náklady přiřazeny aktivitám. Jejich celková výše představovala 216 661,82 Kč.

Cestovné

Nákladová položka cestovné byla za pobočku Vyškov v hodnotě 148 700 Kč. Cestovné se týká hlavně jednotlivých manažerů zakázky a také vedoucích stavby, kteří zakázku navštěvují v kontrolních dnech nebo jsou jako vedoucí stavby v místě stavby. Z toho důvodu byla celková částka přiřazena aktivitě realizace zakázky.

Náklady na reprezentaci

Na základě konzultace s pracovníci oddělení administrativy, byla celková výše nákladů na reprezentaci, v hodnotě 80 464,70 Kč, přiřazena podpůrné aktivitě marketing a management.

Ostatní služby – poštovné

Náklad poštovné představoval pro společnost poměrně nízkou hodnotu, a to 6 137,22 Kč. Po konzultaci s pracovníci oddělení administrativy byla celá částka přiřazena podpůrné aktivitě správa společnosti.

Ostatní služby – telefon

Položka telefony a internet byla rozdělena na základě kvalifikovaného odhadu zaměstnanců společnosti. Celkové náklady ve výši 589 833 Kč byly alokovány mezi následující aktivity v uvedené výši. Nalezení zákazníků (9 %), určování požadavků na výrobek (4,5 %), přijetí poptávky a zpracování nabídky (5 %), jednání s klientem a uzavření smlouvy (21,5 %), vytvoření technické dokumentace (3 %), nákup materiálu a komponent (13 %), zajištění subdodavatelských služeb (9 %), příprava výroby (2 %), manipulace (1 %), demontáž (1,5 %), montáž (2,5 %), zkouška výtahu a předání klientovi (1 %), servis (6,5 %), doprava (1,5 %), ekonomická činnost (18 %), marketing (1 %).

Ostatní služby

Mezi ostatní služby, které mají celkovou hodnotu 505 017,75 Kč, se řadí poplatky za internet, úklid kanceláří, platy externistovi, pronájem kopírky, daňové poradenství, parkovné, polepy aut, apod. Celková částka byla mezi jednotlivé aktivity rozdělena na základě počtu pracovníků.

Ostatní služby – software

Celková hodnota 48 450 Kč byla přiřazena aktivitě IT činnosti, jedná se o ekonomický software BYZNYS VR nebo AutoCad.

Ostatní služby – kopírování

Celková výše nákladu kopírování byla ve výši 2 631,21 Kč. Tato nákladová položka byla rozdělena pomocí odhadu pracovníků oddělení administrativy mezi následující aktivity: komunikace se zákazníkem (10%), řízení zakázky (15%), realizace zakázky (5%), ukončení realizace zakázky (12%), administrativa (55%) a marketing a management (3%).

Ostatní služby – nájem

Nájem představuje hodnotu 326 105,45 Kč. Jelikož společnost nevyužívá žádný sklad nebo výrobní halu, představuje tato položka pouze nájem kanceláří. Celková výše tak byla jednotlivým aktivitám rozdělena na základě počtu pracovníků.

Osobní náklady

Osobní náklady představují největší podíl na nepřímých nákladech, a to 9 134 831,48 Kč. Mezi osobní náklady se řadí mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění, dotace stravek a prohlídky. Nejdříve byly zjištěny jednotlivé mzdy pracovníků za rok a na základě toho byly přiřazeny pomocí matice lidé-aktivity.

Ostatní provozní náklady – pojistné

Náklady pojistné majetku byly na jednotlivé náklady rozděleny pomocí počtu pracovníků. Ve výši 39 841 Kč je zahrnuto pojištění obecné odpovědnosti a pojištění profesní odpovědnosti.

Ostatní provozní náklady – havarijní a zákonné pojištění

Havarijní a zákonné pojištění automobilů bylo jednotlivým aktivitám přiřazeno obdobně jako pohonné hmoty či opravy a udržování. Pomocí analytické evidence a poznávacích

značek patřící jednotlivým zaměstnancům. Celková výše havarijního a zákonného pojištění byla ve výši 111 485 Kč a byla přidělena na základě matice lidé-aktivity.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Mezi odpisy dlouhodobého majetku, v hodnotě 806 048 Kč, patří odpisy jednotlivých osobních automobilů a odpisy klimatizace umístěné v budově. Odpisy automobilů byly rozděleny na základě analytické evidence, kdy stěžejní byly jednotlivé SPZ automobilů patřící pracovníkům. V případě odpisů klimatizace byla využita matice lidé-aktivity.

V následující tabulce (Tab. 18) jsou vyobrazeny celkové náklady aktivit.

Tab. 18. Náklady aktivit (vlastní zpracování)

Aktivity	Náklady celkem	v %
Primární aktivity	10 279 674,62	–
Komunikace se zákazníkem	2 110 479,14	15,57
Řízení zakázky	2 790 967,25	20,58
Realizace zakázky	4 470 363,99	32,97
Ukončení realizace zakázky	907 864,24	6,70
Podpůrné aktivity	3 277 956,84	–
Správa	1 069 505,71	7,89
Marketing a management	1 425 066,87	10,51
IT činnosti	783 384,26	5,78
Celkem	13 557 631,46	100,00

Největší podíl na celkových nepřímých nákladech má aktivita realizace zakázky. Přesněji se jedná o 32,97%, což představuje částku 4 470 363,986 Kč. Je to způsobeno zejména tím, že k dané aktivitě byl přiřazen největší počet pracovníků. Z části se na ní podílejí jednotliví manažeři zakázky, ale nejvíce právě vedoucí stavby a montéři. Druhou největší položku představuje aktivita řízení zakázky, která se na celkových nepřímých nákladech podílí 20,58%. Obdobně je to i s aktivitou komunikace se zákazníkem, jejíž podíl je 15,57%. Nejmenší částku pak z primárních aktivit tvoří ukončení realizace zakázky, která tvoří 6,70%.

Podpůrné aktivity tvoří na nepřímých nákladech hodnotu 3 277 956,850 Kč. Největší podíl v případě podpůrných aktivit má aktivita marketing a management. Jedná se o 10,51%, a je to zapříčiněno zejména mzdou jednatele společnosti. Druhou největší je poté aktivita správa, která se ale příliš neliší od aktivity IT činnosti.

Jednotlivé podpůrné aktivity budou rozpuštěny mezi aktivity primární. Po konzultaci s pracovníci administrativního oddělení, byly podpůrné aktivity přiřazeny těm primárním, tak jak vykazuje následující tabulka (Tab. 19).

Tab. 19. Přiřazení podpůrných aktivit (vlastní zpracování)

Aktivity	Správa	Marketing a management	IT činnosti	Celkem
Komunikace se zákazníkem	315 990,32	292 566,23	39 169,21	647 725,76
Řízení zakázky	359 742,82	386 905,66	430 861,35	1 177 509,83
Realizace zakázky	213 901,14	619 761,58	242 849,13	1 076 511,85
Ukončení realizace zakázky	179 871,43	125 833,40	70 504,57	376 209,40
Správa	-1 069 505,71	–	–	0,00
Marketing a management	–	-1 425 066,87	–	0,00
IT činnosti	–	–	-783 384,26	0,00
Celkem	1 069 505,71	1 425 066,87	783 384,26	3 277 956,84

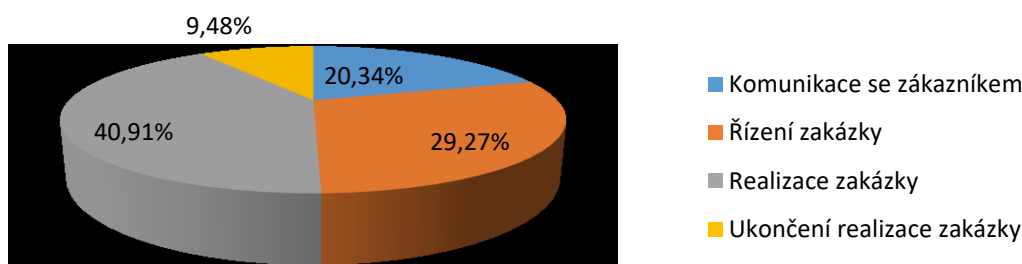
Na základě konzultace s oddělením administrativy bylo určeno, že podpůrnou aktivitu správa není možné rozdělit na základě počtu pracovníků v jednotlivých činnostech, a tak bude jednotlivým nákladům přiřazena na základě odborného odhadu. Aktivita marketing a management bude mezi primární aktivity rozdělena dle procenta výše nákladů na danou aktivitu k celkovým nákladům. Poslední z aktivit IT činnosti byly přiřazeny na základě konzultace s IT pracovníkem a pomocí počtu notebooků, které využívají pracovníci při jednotlivých činnostech. Z této tabulky vyplývá, že nejvíce podpůrných aktivit bylo přiřazeno primární aktivitě řízení zakázky.

Tab. 20. Ocenění primárních aktivit (vlastní zpracování)

Aktivity	Celkové náklady v Kč	v %
Komunikace se zákazníkem	2 758 204,90	20,34
Řízení zakázky	3 968 477,08	29,27
Realizace zakázky	5 546 875,84	40,91
Ukončení realizace zakázky	1 284 073,64	9,48
Celkem	13 557 631,46	100,00

Z předešlé tabulky (Tab. 20) je zřejmé, že nejvíce nepřímých nákladů se podílí na aktivitě realizace zakázky, která je zároveň i hlavní činností společnosti. Je to zapříčiněno zejména největším počtem pracovníků na této aktivitě a tedy jejich mzdy, odpisy automobilů, pohonných hmot a oprav. Druhou největší aktivitou je řízení zakázky, které se na celkových nepřímých nákladech podílí téměř 30%.

V následujícím grafu (Obr. 20) jsou pro lepší představivost, vyobrazeny náklady dle jednotlivých aktivit.



Obr. 19. Podíl nákladů dle aktivit (vlastní zpracování)

7.4.4 Analýza aktivit

Čtvrtou etapou metody Activity-Based Costing je analýza aktivit. Ta se skládá nejdříve z určení vztahových veličin, tzv. cost driverů, které měří jednotlivé aktivity. Dále je zapotřebí určit míru výkonu aktivit (MVA), tedy počet cost driverů a nakonec vyčíslit jednotkové náklady aktivit.

Jednotlivé vztahové veličiny byly zjištěny pomocí interních dat, jako například počet odpracovaných hodin výrobních dělníků a také konzultací s danými pracovníky. Na základě těchto konzultací bylo určeno, že pro všechny aktivity bude stanovena stejná časová vztahová veličina, počet hodin, a to za období 12 měsíců. Jelikož není společnost Synett s. r. o. výrobní podnik, není možné využít cost drivery jako počet výrobků či počet hodin stroje.

Určit přesnou míru výkonu aktivit nebylo vůbec snadné a často k tomu byl využit kvalifikovaný odhad pracovníků, kteří se na dané aktivitě podílejí. Tento odhad je možné považovat za přesný, díky letým zkušenostem zaměstnanců.

Pro aktivitu komunikace se zákazníkem byla určena jako vztahová veličina počet hodin komunikace se zákazníkem. Při odborné konzultaci s oddělením kalkulace a přípravy výroby a oddělením projekce byla zjištěna míra výkonu dané aktivity. Jednalo se o zjištění

počtu hodin na oslovení, zaslání požadavků, zpracování nabídky, odsouhlasení a uzavření smlouvy.

Vztahová veličina u aktivity řízení zakázky byla stanovena jako počet hodin řízení zakázky. Míra výkonu této aktivity byla zjištěna na základě kvalifikovaného odhadu zaměstnanců podílejících se na této činnosti, tedy rozpočtářů, projektantů a manažerů zakázky.

U třetí aktivity realizace zakázky byla vztahová veličina určena jako počet hodin realizace. Pro toto určení vztahové veličiny u aktivity realizace zakázky byly využity jednak odpracované hodiny výrobních dělníků, deníky jízd a stavební deníky.

U poslední aktivity, ukončení realizace zakázky, bylo opět využito kvalifikovaného odhadu manažerů zakázky a za vztahovou veličinu se považuje počet hodin ukončení realizace.

Jednotlivé aktivity, jejich celková výše nákladů, vztahové veličiny, míra výkonů aktivit a výše jednotkových nákladů aktivit jsou uvedeny v následující tabulce (Tab. 21). Výše jednotkových nákladů aktivity byly určeny jako podíl míry výkonu aktivity na celkových nákladech dané aktivity.

Tab. 21. Analýza aktivit (vlastní zpracování)

Aktivity	Celkové náklady v Kč	Vztahová veličina	Míra výkonu aktivity	Jednotkové náklady v Kč
Komunikace se zákazníkem	2 758 204,90	počet hodin komunikace se zákazníkem	1 950	1 414,46
Řízení zakázky	3 968 477,08	počet hodin řízení	2 498	1 588,66
Realizace zakázky	5 546 875,84	počet hodin realizace	21 384	259,39
Ukončení realizace zakázky	1 284 073,64	počet hodin ukončení realizace	1 998	642,68
Celkem	13 557 631,46	–	–	–

Nejnákladnější aktivitou je realizace zakázky, na které pracuje nejvíce zaměstnanců společnosti. Jelikož její uskutečnění trvá v průměru jeden celý rok, byla vztahová veličina počet hodin práce nejvyšší. Největší jednotkové náklady pak připadají na aktivitu řízení zakázky, která má hodnotu 1 588,66 Kč.

7.4.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Poslední etapou metody Activity-Based Costing je přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. Jako nákladový objekt je u společnosti Synett s. r. o. chápána zakázka. Pro tuto etapu byla zvolena zakázka na halu Horní Počernice, jejíž příklad byl ukázán v analytické části. U tohoto nákladového objektu je zapotřebí zjistit kolik jednotek aktivit spotřebovává. Poté co budou zjištěny jednotlivé míry aktivit, může dojít k určení celkových nepřímých nákladů na zakázku Horní Počernice. Následně co bude u této zakázky využita kalkulace ABC, může dojít k detailnímu porovnání se současným systémem kalkulací zakázek a zjištění rozdílů mezi nimi.

Nejdříve byly určeny přímé náklady na zakázku, které v konečné fázi činily 18 285 419 Kč. Mezi přímé náklady se pak řadí přímý materiál a služby, přímé mzdy výrobních dělníků a ostatní přímé náklady mezi, které patří zejména cestovné pro tyto pracovníky a ubytování. Jednotlivá výše těchto nákladových položek je vyobrazena v tabulce (Tab. 13) v analytické části.

Nepřímé náklady, které jsou zakázce přiřazeny podle metody ABC, jsou vyobrazeny v následující tabulce (Tab. 22). Míra výkonů pro jednotlivé aktivity byly určeny na základě kvalifikovaného odhadu a konzultace s jednotlivými pracovníky, kteří se na zakázce podíleli. Nejpřesnější míra výkonu je určena u aktivity realizace zakázky, a to z důvodu vedení stavebních dělníků a deník jízd. Obdobné to bylo i u ukončení realizace zakázky, kdy se aktivitě věnoval nejvíce manažer zakázky, který na danou stavbu musel dojíždět a provádět potřebné kontroly a revize. V případě dvou prvních aktivit nevede společnost u zaměstnanců přesnou evidenci, jak se na jaké zakázce podíleli. Z toho důvodu byl využit jejich odborný odhad.

Tab. 22. Alokace nepřímých nákladů dle metody ABC (vlastní zpracování)

Aktivity	Vztahová veličina	Míra výkonu aktivity	Jednotkové náklady v Kč	Celkové náklady v Kč
Komunikace se zákazníkem	počet hodin komunikace se zákazníkem	45	1 414,46	63 650,70
Řízení zakázky	počet hodin řízení	56	1 588,66	88 964,96
Realizace zakázky	počet hodin realizace	3 648	259,39	946 254,72
Ukončení realizace zakázky	počet hodin ukončení realizace	72	642,68	46 272,96
Celkem	–	–	–	1 145 143,34

Nepřímé náklady na zakázku hala Horní Počernice byly vyčísleny na částku 1 145 143,34 Kč. Nejvíce se na této zakázce podílela aktivita realizace zakázky, která tvořila hodnotu 946 254,72 Kč, což představovalo zhruba 83%. Je to způsobeno zejména tím, že aktivita realizace zakázky trvala 10 měsíců, kdežto na ostatní aktivity bylo zapotřebí maximálně tři týdnů. Druhou nejvyšší položku pak představuje řízení zakázky, která se na celkových nepřímých nákladech podílela necelými 8%. Ostatní aktivity jako komunikace se zákazníkem a ukončení realizace zakázky se pohybují kolem 5%.

8 ZHODNOCENÍ PROJEKTU A JEHO ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA

V rámci poslední kapitoly diplomové práce bude daný projekt úpravy systému kalkulací zakázek porovnán se současným systémem kalkulací, který společnost doposud využívá. Následně bude provedena časová, nákladová a riziková analýza.

8.1 Porovnání současného a nového systému kalkulací zakázek

Pro zhodnocení navrženého projektu je nutné jej nejdříve porovnat se současným systémem kalkulací zakázek, který společnost využívá. Jak již bylo zmíněno, v současné době jsou nepřímé náklady k zakázce kalkulovány na základě odhadu, a v konečné fázi pomocí určitého procenta, které není přesné ani nikterak podložené.

K porovnání byla využita zakázka Horní Počernice, kdy její původní kalkulace byla popsána v analytické části a nově navržená metoda Activity-Based Costing byla zpracována v části projektové.

Celkové přímé náklady na zakázku byly ve výši 18 285 419 Kč. Tyto náklady jsou v obou případech, jak při stávajícím systému kalkulací a u metody ABC ve stejné výši. Nepřímé náklady byly u současného systému kalkulací zakázek vyhodnoceny v částce 1 102 203 Kč, což bylo popsáno v analytické části diplomové práce. Za pomoci metody ABC byla hodnota nepřímých nákladů vyčíslena na 1 145 143 Kč. Ta je v porovnání s nepřímými náklady, které byly určeny na základě odhadu o 42 940 Kč vyšší. Pro lepší představivost jsou v následující tabulce (Tab. 23) ukázány náklady na zakázku za pomoci současného systému kalkulací, tedy na základě odhadu a za pomoci moderní metody řízení nákladů, tedy Activity-Based Costing. Jsou zde vyobrazeny přímé náklady, nepřímé náklady, zisk a cena zakázky. Právě přímý materiál a cena zakázky zůstávají v obou případech neměnné.

Tab. 23. Porovnání kalkulačních systémů (vlastní zpracování)

Položka	Současný systém	ABC metoda
Přímé náklady	18 285 419	18 285 419
Nepřímé náklady	1 102 203	1 145 143
Náklady celkem	19 387 649	19 430 562
Zisk	2 202 496	2 159 583
Cena zakázky	21 590 145	21 590 145

Jak je z tabulky (Tab. 23) patrné pomocí metody ABC došlo ke zpřesnění výše nepřímých nákladů na zakázku Horní Počernice. Celkové náklady na zakázku se tak navýšily na 19 430 562 Kč a tím došlo i ke změně zisku. Ten se u zakázky ponížil na 2 159 583 Kč.

Z daného porovnání vychází, že rozdíl mezi odhadovanou výší nepřímých nákladů a výší nepřímých nákladů zjištěných pomocí metody ABC je 42 940 Kč. Z toho je možné vyvodit, že hodnota nepřímých nákladů stanovená určitým procentem není úplně chybná, ale přesto nepřesné. Toto nepřesné určení nepřímých nákladů má pak za následek, že u jiných zakázek byla stanovena nižší hodnota nepřímých nákladů a dosáhlo se tak vyššího zisku.

8.2 Zhodnocení projektu úpravy systému kalkulací zakázek

V úvodu projektu byla diplomová práce zaměřena na zpřesnění přímých nákladů na zakázku. Po konzultaci s jednotlivými pracovníky společnosti, bylo zjištěno, že v této fázi není moc návrhů na jejich zpřesnění. Přesto se našlo pár doporučení, kterými by se společnost, zejména oddělení kalkulace a přípravy výroby, měla řídit. Rozpočtáři by se měli ujistit, v okamžiku práce s jednotlivými výkazy výměr, že:

- nechybí žádné potřebné položky v daném výkazu, a v případě jejich absencí vytvořit **seznam podružných položek**.
- mají **platný ceník jednotlivých elektroinstalačních materiálů**, popřípadě si od dodavatelů vyžádat aktuální ceny materiálů.

Více se ale projektová část diplomové práce zabývala alokací nepřímých nákladů pomocí metody Activity-Based Costing. Při kalkulaci zakázek společnost doposud využívala odhadu výše nepřímých nákladů, který není moc přesný, a hlavně nijak podložený. Za předpokladu využití moderní metody ABC dojde nejen ke zpřesnění nepřímých nákladů, ale také k zjištění příčin vzniku nákladů pro danou zakázku.

Pomocí metody kalkulace ABC jsou z celkových nepřímých nákladů nejdříve vyřazeny náklady, které nejsou považovány za skutečné. Jedná se o takové náklady, které přímo nesouvisí s hlavní činností společnosti. Následně dochází k určení aktivit, které ve společnosti probíhají a k jejich celkové výše nákladů. K určení nepřímých nákladů na nákladový objekt přispívá také určení vztahových veličin a míra výkonu aktivit, jež stanovují výši jednotkových nákladů. Po provedení všech těchto kroků má společnost povědomí o tom kolik, jaká aktivita spotřebovává nákladů. Na základě toho dochází ke zpřesnění hodnoty nepřímých nákladů na zakázku.

Při využití nového systému kalkulací zakázek tak nemusí docházet ke stanovení chybné výše nákladů, jako tomu bylo doposud. Společnost tak bude mít k dispozici detailní informace o nákladech na zakázku a vědět tak přesnou výši zisku. Aby tomu nebylo jako u zakázky Horní Počernice, kdy byly nepřímé náklady stanoveny na nižší hodnotu a díky tomu došlo ke zkreslení zisku zakázky. Zároveň bere stávající systém kalkulací v potaz všechny nepřímé náklady a nevyklučuje ty, které nejsou považovány za specifické.

Po porovnání jednotlivých způsobů přiřazování nepřímých nákladů a na základě zhodnocení nového systému kalkulací, je možné konstatovat, že nově navržený způsob alokace nepřímých nákladů je pro společnost výhodnější. Metoda ABC přesněji přiřazuje nepřímé náklady než využívaný odhad a poskytuje společnosti podrobnější informace o aktivitách, jež spotřebovávají jednotlivé náklady, a tím určuje jednotkové náklady na aktivitu, přesněji na hodinu aktivity. Kromě toho má vedení společnosti možnost vidět příčiny vzniku jednotlivých nákladů na aktivitu a tím získat nový pohled nejen na kalkulaci zakázky, ale také na řízení nákladů.

8.3 Analýza realizace projektu

Na základě zhodnocení projektu úpravy systému kalkulací zakázek společnosti Synett s. r. o. bylo navrženo využití metody Activity-Based Costing. Tato nově navržená metoda by byla využita jak u předběžné tak i konečné kalkulaci.

Dále bylo zjištěno, že použití této metody bude pro společnost výhodnější a přinese přesnější informace ohledně alokace nepřímých nákladů, než původní způsob určování. Zavedení této metody nemá pro společnost jen samá pozitiva, ale nese s sebou i několik nevýhod. Z toho důvodu se tato kapitola diplomové práce bude zabývat časovou, nákladovou a rizikovou analýzou. Pomocí těchto analýz pak bude společnost Synett s. r. o. schopna rozhodnout o přijetí či zamítnutí daného projektu.

Při implementaci metody Activity-Based Costing je možné využití dvou způsobů. Jedním z nich je, pro metodu ABC, **použít programu MS Excel**. V tomto programu by byly vytvořeny detailní tabulky pro kalkulaci zakázek, zvláště pro předběžnou a konečnou kalkulaci. Tento způsob kalkulace by byl pro společnost finančně výhodný oproti drahému softwaru. Také by nebylo zapotřebí školení zaměstnanců v rámci MS Office, jelikož v současné době společnost vytváří kalkulace právě za pomoci MS Excel. Tento způsob

kalkulace by ale zároveň přinášel několik nevýhod. Jedná se především o riziko lidského faktoru, kdy hrozí chybování pracovníků, např. špatně uvedené částky.

Druhým způsobem implementace metody ABC je za **použití specializovaného softwaru**. Tato varianta by oproti programu MS Excel byla nákladnější, ale eliminovaly by se tak rizika spojená jak s lidským faktorem. Také by pomocí tohoto softwaru docházelo k rychlejší kalkulaci zakázky, díky nahraným účetním datům. Další nevýhodou, kromě finanční zátěže, je také čas potřebný pro zaškolení zaměstnanců.

Po konzultaci s vedením společnosti bylo rozhodnuto, že jelikož společnost již nyní využívá program BYZNYS VR, bude zapotřebí do něj nahrát veškerá potřebná data a nastavit jej pro implementaci metody ABC.

8.3.1 Časová analýza

Pro realizaci projektu je nutné provést časovou analýzu, přesněji řečeno časový harmonogram. Nejdříve je zapotřebí seznámit nejen vedení společnosti, ale i všechny pracovníky s nově navrženou metodou Activity-Based Costing. V tomto kroku by byla metoda detailně vysvětlena a byly by předloženy dva způsoby její implementace, tedy za pomoci tabulek z programu MS Excel nebo za využití specializovaného softwaru.

Následně by muselo dojít k upřesnění jednotlivých aktivit společnosti, vztahových veličin a jejich míry výkonu aktivit. V případě míry výkonu aktivit by museli jednotliví pracovníci vést speciální deník, kde by byly přesně evidovány hodiny pro určitou aktivitu potřebné pro uskutečnění dané zakázky.

Po té co by došlo k určení všech těchto údajů, by následovalo proškolení zaměstnanců na metodu ABC a nově upravený software. K tomu bude nejdříve nutné zavést do systému veškerá důležitá data a nahrát jej pro potřeby metody ABC. V tomto kroku by se tak zaměstnanci naučili pracovat s metodou Activity-Based Costing a při dalším získání zakázky by mohli veškerou činnost provádět pomocí nově navrženého projektu úpravy. Poté co by byla zakázka dokončena za použití metody ABC, může dojít k jejímu vyhodnocení a porovnání a společnost by tak viděla její fungování v praxi.

V případě časového harmonogramu, je velmi složité určit přesný čas potřebný na realizaci projektu úpravy systému kalkulací zakázek. Z toho důvodu jsou v následující tabulce (Tab. 24) uvedeny časy pro jednotlivé činnosti na základě odhadu. Celková doba trvání projektu se odhaduje přibližně na 7 týdnů.

Tab. 24. Časová analýza projektu (vlastní zpracování)

Činnost	Datum
Seznámení s projektem úpravy kalkulací zakázek	5.6 – 9.6
Upřesnění aktivit, nákladů, MVA	10.6. – 21.6.
Úprava stávajícího softwaru pro potřeby ABC	24.6. – 28.6.
Proškolení zaměstnanců	3.7. – 21.7.

8.3.2 Nákladová analýza

Jak již bylo zmíněno v časové analýze projektu, nejdříve bude zapotřebí seznámit společnost s novou metodou Activity-Based Costing. Na základě tohoto seznámení dojde také k výběru jednoho ze dvou způsobů implementace metody ABC, tedy za pomoci tabulek z programu MS Excel nebo za využití specializovaného softwaru.

Jak už bylo zmíněno, společnost si zvolila druhý způsob implementace metody ABC, kdy ale nebude nakupovat nový software, pouze jej upraví pro potřeby zavedení metody Activity-Based Costing. Na to bude zapotřebí externí pracovník, který daný způsob metody ABC zavede do společnosti.

Před zavedením úpravy softwaru, bude nutné najmout dalšího externího pracovníka, který bude mít na starosti provedení jednotlivých etap metody ABC. Od úpravy účetních dat až po přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.

Dalšími náklady při implementaci metody ABC pak bude zaškolení pracovníků. Toto školení má předpokládanou dobu trvání 3 týdnů. Zaměstnanci se během školení naučí pracovat s nově upraveným softwarem, zejména pak při sestavování předběžné a konečné kalkulace zakázky, ale také pro zachycování jednotlivých nákladů aktivitám.

V následující tabulce (Tab. 25) jsou popsány jednotlivé nákladové činnosti a jejich hodnota. Veškeré určování cen probíhalo na základě komunikace s IT pracovníkem, který má z této oblasti bohaté zkušenosti a dále na základě odhadu administrativních pracovníků.

Tab. 25. Nákladová analýza projektu (vlastní zpracování)

Náklad	Hodnota v Kč
Seznámení s projektem	–
Tvorba etap metody ABC	18 000
Úprava softwaru	25 000
Zaškolení zaměstnanců	21 000
Celkem	64 000

8.3.3 Riziková analýza

Poslední z analýz, kterou je zapotřebí provést u projektu úpravy systému kalkulací zakázek, je analýza riziková. Mezi rizika projektu se řadí následující:

- Jedním z největších rizik je určitě **negativní postoj k nově zavedené metodě Activity-Based Costing**, jak ze strany vedení společnosti tak i samostatných pracovníků. To může být způsobeno zejména určitou rutinou zaměstnanců při sestavování předběžné a konečné kalkulace na zakázku, kteří jsou už na daný způsob kalkulace zvyklí. Také zde hrozí riziko spokojenosti s původním systémem kalkulací zakázek, který je oproti metodě ABC velice jednoduchý, protože výše nepřímých nákladů se stanovuje pomocí odhadu, popřípadě určitého procenta ze zisku. To by mohlo způsobit, že by vedení společnosti nevidělo v metodě ABC a původní kalkulaci velký rozdíl a přikláněli by se tak k jednoduchosti a zvyklosti. Toto riziko je možné odstranit vysvětlením metody ABC, popsáním veškerých výhod, které metoda přináší, přesvědčením vedení společnosti o důležitosti této metody a také pro lepší představitelost ukázat metodu ABC v praxi a porovnat ji s dosavadním způsobem kalkulace společnosti.
- Předchozí riziko je úzce spojeno s **nedostatkem informací o metodě ABC pro potřeby zaměstnanců**. Tito pracovníci nemají žádné zkušenosti s metodou ABC ani povědomí o jejích principech a funkčnosti. To by mohlo vést k chybně vytvořené předběžné i konečné kalkulaci a ve výsledku by tak došlo ke zkreslené výše nepřímých nákladů a tím i zisku. Zároveň je metoda ABC složitější oproti současnému způsobu kalkulace. K tomu, aby se předešlo tomuto riziku, je nutné najmout kvalifikovaného pracovníka z oblasti ABC, který by danou problematiku společnosti přiblížil, poskytl zaměstnancům veškeré potřebné informace, zaškolil je a dohlížel by zároveň i na implementaci metody ABC.
- Dalším z rizik projektu by bylo **špatné určení jednotlivých aktivit a jejich vzájemných vztahových veličin**. To by vedlo nejen k nepřesnému rozdělení jednotlivých nákladů k aktivitám, ale také ke špatnému ocenění aktivit. Společnost by tak chybně zjišťovala příčinu vzniku nákladů. I tomuto riziku se dá předejít pomocí dobré komunikace mezi pracovníky a správnému určení vzniku nákladů. V případě míry určení aktivit se doporučuje pro jednotlivé pracovníky vést deník, kde by byly přesně evidovány hodiny pro určitou aktivitu potřebné pro uskutečnění dané zakázky.

- V případě eliminování prvních tří rizik, je zde hned další, a to je **nedostatek finančních prostředků na zavedení metody ABC**. I přesto, že společnost od svého vzniku většinou vykazovala zisku, je zavedení této metody zatíženo potřebou financí. Ať už by společnost zvolila levnější variantu, tedy kalkulace pomocí programu Excel nebo tu dražší, a to nákup nového software. Vznikají zde dále náklady na zavedení metody ABC a zaškolení pracovníků. I toto riziko je možné odstranit pomocí peněžní rezervy.
- Dalším rizikem při zavádění metody ABC je **nedodržení časového harmonogramu projektu**. To by mohlo vést k delší době implementace metody ABC a tím pádem k jejímu zpoždění. Takovéto riziko je možné eliminovat pomocí pravidelných kontrol vybraným pracovníkem, který by se ujišťoval, že dochází k dodržení časového harmonogramu.
- V neposlední řadě lze za další riziko považovat **nedostatečnou komunikaci mezi zaměstnanci**. To by mohlo vést ke špatně vytvořenému modelu ABC a tím by došlo k nefunkčnosti celého projektu. Opatřením proti tomuto riziku je zavedení určité formy a stylu komunikace mezi pracovníky a také stanovení pravidelné schůzky týkající se rozvoje a změn v zavedení metody ABC.

Jaká je pravděpodobnost daných rizik a jejich dopadu na projekt je vyobrazeno v následující tabulce (Tab. 26.)

Tab. 26. Riziková analýza projektu (vlastní zpracování)

Riziko	Dopad	Pravděpodobnost
Negativní postoj k nově zavedené metodě ABC	Ukončení projektu	Vysoká
Nedostatek informací o metodě ABC pro potřeby zaměstnanců	Zkreslení kalkulace zakázky projektu	Střední
Špatné určení jednotlivých aktivit a jejich vztahových veličin	Nepřesné přidělení nákladů aktivitám a chybné ocenění aktivit projektu	Střední
Nedostatek finančních prostředků na zavedení metody ABC	Nedostatečně vytvořený projekt	Velmi malá
Nedodržení časového harmonogramu projektu	Zpoždění zavedení projektu	Střední
Nedostatečná komunikace mezi zaměstnanci	Špatně vytvořený projekt	Malá

ZÁVĚR

Jedním z cílů společnosti Synett s. r. o. je svým zákazníkům poskytovat kvalitní služby z oblasti elektroinstalace a zároveň si udržet svou pozici na konkurenčních trzích. Ke splnění těchto cílů je zapotřebí zejména správné řízení nákladů a jejich kalkulace, které ovlivňují prosperitu společnosti. Na základě kalkulací společnost určuje cenu dané zakázky, která rozhoduje o volbě společnosti ve výběrovém řízení.

K tomu, aby se společnost Synett s. r. o. mohla účastnit výběrových řízení a získat tak určitý projekt do svých rukou, musí rozpočtové oddělení za velmi krátký čas sestavit předběžnou kalkulaci zakázky. Tato předběžná kalkulace není velmi přesná a v konečném důsledku může způsobit, že bude pro společnost ztrátová. Z toho důvodu jsem se rozhodla zpracovat projekt na zpřesnění předběžné kalkulace, kdy by rozdíly mezi ní a konečnou kalkulací byly minimální.

Hlavní cílem diplomové práce bylo vytvoření projektu úpravy systému kalkulací zakázek ve společnosti Synett s. r. o. K tomu, aby byl tento cíl splněn, bylo zapotřebí dosáhnout dílčích cílů. Diplomová práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část, přičemž praktická část se dále dělila na analytickou a projektovou část.

V teoretické části diplomové práce byla provedena literární rešerše za pomoci české a zahraniční literatury, která se týkala oblasti nákladů a kalkulací. Nejdříve bylo charakterizováno pojetí nákladů a klasifikace nákladů. Další kapitola teoretické části se zabývala problematikou kalkulací, kdy byly detailně popsány zejména tradiční a moderní metody řízení nákladů. Nakonec byly teoretické poznatky diplomové práce shrnuty a byla tedy splněna první zásada práce.

V analytické části diplomové práce byla nejdříve představena společnost Synett s. r. o., která poskytuje služby zejména v oblasti elektroinstalace. Poté následovala analýza nákladů společnosti a jejich klasifikace dle druhového a kalkulačního členění, kdy právě kalkulační členění nákladů společnost využívá při kalkulaci zakázek. Následně se analytická část zabývala analýzou systému kalkulací zakázek. Bylo zjištěno, že k tomu, aby se společnost mohla účastnit výběrových řízení, využívá předběžných kalkulací. Byl také popsán kalkulační vzorec, který společnost Synett s. r. o. využívá. Nakonec bylo fungování systému kalkulací zakázek předvedeno na konkrétním příkladu a posléze byl tento systém zhodnocen. Tímto byla splněna i druhá zásada diplomové práce.

Na základě analytické části bylo zjištěno několik nedostatků, jako velká rozdílnost mezi předběžnou a konečnou kalkulací a dále nedostačující alokace nepřímých nákladů. Nepřímé náklady společnost k zakázce přiřazuje pomocí odhadu, který není nikterak odůvodněn či podložen. Z toho důvodu byl vytvořen projekt na úpravu systému kalkulací zakázek, který dané nákladové položky zpřesňuje. U projektu byla využita moderní metoda kalkulací a to Activity-Based Costing. Následně byl projekt zhodnocen a porovnán se současným systémem kalkulací zakázek. V neposlední řadě byla provedena časová, nákladová a riziková analýza projektu. Byla tedy splněna i třetí a čtvrtá zásada diplomové práce.

ZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Accounting-Management, © 2011. Advantages And DisadvantagesOfActivity-BasedCosting(ABC) [online]. [cit. 2016-02-21]. Dostupné z: http://accountlearning.blogspot.cz/2011/07/advantages-and-disadvantages-of_06.html

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

DRURY, Colin, 2015. *Management and costaccounting*. Ninthedition. Andover: CengageLearning. ISBN 978-1-4080-9393-1.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. Praha: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: WoltersKluwer. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming. GUAN, 2009. *Cost management: accounting&control*. 6th ed. Mason, OH: South-Western CengageLearning. ISBN 0324559674.

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

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago. ISBN 978-80-86617-34-3.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-673-2.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: KeyPublishing. Ekonomie (KeyPublishing). ISBN 978-80-87071-85-4.

LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia. Ekonomie (Eurolex Bohemia). ISBN 80-86861-11-2.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer-Press. ISBN 978-80-251-1996-9.

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

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4.

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-702-6.

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

STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

Synett s. r. o., © 2016. Interní materiály společnosti Synett s.r.o.

Synett - měření a regulace [online]. *Produkty a služby*, © 2014 [cit. 2017-03-22]. Dostupné z: <http://www.synett.cz/produkty-a-sluzby/>

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-199-7.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EPS	Elektronická požární signalizace
IT	Informační technologie
LED	Light-Emitting Diode - světlo vyzařující dioda
MAR	Měření a regulace
NN	Nízké napětí
OP	Opravné položky
SPZ	Státní poznávací značka
SZP	Sociální a zdravotní pojištění
TD-ABC	Time-Driven Activity-Based Costing
THP	Technickohospodářští pracovníci
TÚ	Telefonní ústředna
TZB	Technická zařízení budov
VN	Vysoké napětí

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Vztah jednotlivých přístupů k pojení nákladů (Popesko, 2009, s. 32)	13
Obr. 2. Kalkulační systém (Popesko, Papadaki, 2016, s. 69)	21
Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)	24
Obr. 4. Retrogradní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)	25
Obr. 5. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2010, s. 141)	25
Obr. 6. Dynamická kalkulace (Král, 2010, s. 142)	26
Obr. 7. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, s. 142– 143).....	27
Obr. 8. Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů (Synek, 2011, s. 119)	32
Obr. 9. Skupina nákladů v ABC systému (Popesko, 2009, s. 103)	33
Obr. 10. Logo společnosti (Synett, © 2014).....	41
Obr. 11. Organizační struktura - pobočka Břeclav (vlastní zpracování)	43
Obr. 12. Organizační struktura - pobočka Vyškov (vlastní zpracování)	44
Obr. 13. Podíl zaměstnanců společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování)	46
Obr. 14. Vývoj výsledku hospodaření za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování).....	51
Obr. 15. Druhové členění nákladů společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování)	55
Obr. 16. Přímé a nepřímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování)	56
Obr. 17. Přímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování)	57
Obr. 18. Nepřímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování).....	60
Obr. 19. Podíl nákladů dle aktivit (vlastní zpracování)	83

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Počet zaměstnanců za rok 2013 až 2016 (vlastní zpracování)	45
Tab. 2. Srovnání výsledků hospodaření konkurenčních společností za rok 2015 (vlastní zpracování)	47
Tab. 3. Aktiva společnosti za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)	49
Tab. 4. Pasiva společnosti za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)	50
Tab. 5. Výsledek hospodaření společnosti za rok 2014 až 2016 (vlastní zpracování)	51
Tab. 6. Druhové členění nákladů v letech 2014 až 2016 (vlastní zpracování)	54
Tab. 7. Přímé a nepřímé náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov (vlastní zpracování)	55
Tab. 8. Přímé náklady pobočky Vyškov za rok 2016 (vlastní zpracování)	57
Tab. 9. Nepřímé náklady pobočky Vyškov za rok 2016 (vlastní zpracování)	59
Tab. 10. Kalkulace zakázky společnosti Synett s. r. o. (vlastní zpracování)	65
Tab. 11. Předběžná kalkulace zakázky (vlastní zpracování)	66
Tab. 12. Jednotlivé položky přímého materiálu a služeb (vlastní zpracování)	67
Tab. 13. Porovnání předběžné a konečné kalkulace zakázky (vlastní zpracování)	68
Tab. 14. Vyřazené specifické nákladové položky (vlastní zpracování)	73
Tab. 15. Skutečné nepřímé náklady (vlastní zpracování)	74
Tab. 16. Primární aktivity (vlastní zpracování)	76
Tab. 17. Podpůrné aktivity (vlastní zpracování)	77
Tab. 18. Náklady aktivit (vlastní zpracování)	81
Tab. 19. Přiřazení podpůrných aktivit (vlastní zpracování)	82
Tab. 20. Ocenění primárních aktivit (vlastní zpracování)	82
Tab. 21. Analýza aktivit (vlastní zpracování)	84
Tab. 22. Alokace nepřímých nákladů dle metody ABC (vlastní zpracování)	86
Tab. 23. Porovnání kalkulačních systémů (vlastní zpracování)	87
Tab. 24. Časová analýza projektu (vlastní zpracování)	91
Tab. 25. Nákladová analýza projektu (vlastní zpracování)	91
Tab. 26. Riziková analýza projektu (vlastní zpracování)	93

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Rozvaha společnosti za rok 2016
- P II Výkaz zisku a ztrát společnosti za rok 2016
- P III Režijní náklady za rok 2016 – pobočka Vyškov
- P IV Výkaz výměr u vybrané zakázky
- P V Přímý materiál a služby u vybrané zakázky
- P VI Skutečné nepřímé náklady
- P VII Matice lidí – aktivity
- P VIII Počet pracovníků
- P IX Rozdělení nákladů na aktivity

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ZA ROK 2016

ROZVAHA										
<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%; text-align: center; padding: 5px;"> otisk podacího razítka </div>	k 3 1 . 1 2 . 2 0 1 6 v tisících Kč <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 20px;">IČ</td> <td style="width: 20px;">2</td> <td style="width: 20px;">5</td> <td style="width: 20px;">3</td> <td style="width: 20px;">0</td> <td style="width: 20px;">6</td> <td style="width: 20px;">5</td> <td style="width: 20px;">5</td> <td style="width: 20px;">3</td> </tr> </table>	IČ	2	5	3	0	6	5	5	3
IČ	2	5	3	0	6	5	5	3		
	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Synett s.r.o. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště Hudcova 532/78b Brno 612 00									

Označ.	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období	
			Brutto	Korekce	Netto	Netto	
	AKTIVA CELKEM	A.+B.+C.+D.	001	+121 150	-7 906	+113 244	+105 212
A.	Pohledávky za upsány základní kapitál	úcty 353	002				
B.	Dlouhodobý majetek	B.I.+...+B.III.	003	+20 279	-7 891	+12 388	+8 832
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.I.+...+B.I.I.x	004	+533	-344	+189	+6
B.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	úcty 012, (-)073, (-)091AÚ	005				
B.I.2.	Ocenitelná práva	B.I.2.1.+B.I.2.2.	006	+155	-155	+0	+6
B.I.2.1.	Software	úcty 013, (-)073, (-)091AÚ	007	+155	-155	+0	+6
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	úcty 014, (-)074, (-)091AÚ	008				
B.I.3.	Goodwill	úcty 015, (-)075, (-)091AÚ	009				
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	úcty 019, (-)079, (-)091AÚ	010				+0
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.5.1.+B.I.5.2.	011	+378	-189	+189	
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	úcty 051, (-)095AÚ	012				
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	úcty 041, (-)093	013	+378	-189	+189	
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	B.II.1.+...+B.II.x	014	+19 746	-7 547	+12 199	+8 826
B.II.1.	Pozemky a stavby	B.II.1.1.+...+B.II.1.x	015	+95	-1	+94	+22
B.II.1.1.	Pozemky	úcty 031, (-)092AÚ	016	+22		+22	+22
B.II.1.2.	Stavby	úcty 021, (-)081, (-)092AÚ	017	+73	-1	+72	
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	úcty 022, (-)082, (-)092AÚ	018	+19 651	-7 546	+12 105	+8 451
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	úcty 097, (-)098	019				
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	B.II.4.1.+...+B.II.4.3.	020				
B.II.4.1.	Pěstební práce a ostatní dlouhodobý hmotný majetek	úcty 025, (-)085, (-)092AÚ	021				
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	úcty 026, (-)086, (-)092AÚ	022				
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	úcty 029, 032, (-)089, (-)092AÚ	023				
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	B.II.5.1.+B.II.5.2.	024				+353
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	úcty 052, (-)095AÚ	025				+165
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	úcty 042, (-)094	026				+188
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	B.III.1.+...+B.III.x	027				
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládaná osoba	úcty 043, 061, (-)096AÚ	028				
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládaná osoba	úcty 066, (-)096AÚ	029				
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	úcty 043, 062, (-)096AÚ	030				
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	úcty 067, (-)096AÚ	031				
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	úcty 043, 063, 065, (-)096AÚ	032				
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	úcty 068, (-)096AÚ	033				
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	B.III.7.1.+B.III.7.2.	034				
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	úcty 043, 069, (-)096AÚ	035				
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	úcty 053, (-)095AÚ	036				

Označ.	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období	
			Brutto	Korekce	Netto	Netto	
C.	Oběžná aktiva	C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.	037	+100 766	-15	+100 751	+96 127
C.I.	Zásoby	C.I.1+...+C.I.4	038	+5 600		+5 600	+3 908
C.I.1.	Materiál	úcty 111, 112, 119, (-)191	039	+1 254		+1 254	+1 056
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	úcty 121, 122, (-)192, (-)193	040	+4 346		+4 346	+2 852
C.I.3.	Výrobky a zboží	C.I.3.1.+C.I.3.2.	041				
C.I.3.1.	Výrobky	úcty 123, (-)194	042				
C.I.3.2.	Zboží	úcty 131, 132, 139, (-)196	043				
C.I.4.	Mlada a ostatní zvířata a jejich skupiny	úcty 124, (-)195	044				
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	úcty 151, 152, 153, (-)197, (-)198, (-)199	045				
C.II.	Pohledávky	C.II.1.+C.II.2.	046	+71 203	-15	+71 188	+62 056
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	C.II.1.1.+...+C.II.1.x	047	+9 806		+9 806	+2 096
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	úcty 311AÚ, 313AÚ, 315AÚ, (-)391AÚ	048	+9 806		+9 806	+2 096
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	úcty 351AÚ, (-)391AÚ	049				
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	úcty 352AÚ, (-)391AÚ	050				
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	úcty 481	051				+0
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	C.II.1.5.1.+...+C.II.1.5.4	052				
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky	úcty 354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, (-)391AÚ	053				
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	úcty 314AÚ, (-)391AÚ	054				
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	úcty 388	055				
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	úcty 335, 371, 373, 374, 375, 376, 378, (-)391AÚ	056				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	C.II.2.1.+...+C.II.2.x	057	+61 397	-15	+61 382	+59 960
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	úcty 311AÚ, 313AÚ, 315AÚ, (-)391AÚ	058	+42 905	-15	+42 890	+56 824
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	úcty 351AÚ, (-)391AÚ	059				
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	úcty 352AÚ, (-)391AÚ	060				
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	C.II.2.4.1.+...+C.II.2.4.6	061	+18 492		+18 492	+3 136
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky	úcty 354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, (-)391AÚ	062	+12 957		+12 957	+923
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	úcty 336, (-)391AÚ	063				
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	úcty 341, 342, 343, 345, (-)391AÚ	064	+4 417		+4 417	+1 919
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	úcty 314AÚ, (-)391AÚ	065	+986		+986	+188
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	úcty 388	066				
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	úcty 335, 371, 373, 374, 375, 376, 378, (-)391AÚ	067	+132		+132	+106
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	C.III.1.+...+C.III.x	068				+0
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	úcty 254, 259, (-)291AÚ	069				
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	úcty 251, 253, 256, 257, 259, (-)291AÚ	070				+0
C.IV.	Peněžní prostředky	C.IV.1.+...+C.IV.x	071	+23 963		+23 963	+30 163
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	úcty 211, 213, 261	072	+130		+130	+81
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	úcty 221, 261	073	+23 833		+23 833	+30 082
D.	Časové rozlišení aktiv	D.1.+...+D.x	074	+105		+105	+253
D.1.	Náklady příštích období	úcty 381	075	+105		+105	+253
D.2.	Komplexní náklady příštích období	úcty 382	076				
D.3.	Příjmy příštích období	úcty 385	077				+0

Označ.	PASIVA	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období	
			Netto	Netto	
	PASIVA CELKEM	A+B+C+D	001	+113 244	+105 212
A.	Vlastní kapitál	A.I+A.II+A.III+A.IV+A.V+A.VI	002	+58 043	+36 341
A.I.	Základní kapitál	A.I.1+...+A.I.x	003	+1 000	+1 000
A.I.1.	Základní kapitál	úcty 411 nebo 481	004	+1 000	+1 000
A.I.2.	Vlastní podíly (-)	úcty (-)252	005		
A.I.3.	Změny základního kapitálu	úcty (+)1419	006		
A.II.	Ažlo a kapitálové fondy	A.II.1+...+A.II.x	007		
A.II.1.	Ažlo	úcty 412	008		
A.II.2.	Kapitálové fondy	A.II.2.1+...+A.II.2.5	009		
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	úcty 413	010		
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	úcty (+)1414	011		
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	úcty (+)1418	012		
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	úcty 417	013		
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	úcty 416	014		
A.III.	Fondy ze zisku	A.III.1+...+A.III.x	015	+100	+100
A.III.1.	Ostatní rezervní fond	úcty 421, 422	016	+100	+100
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	úcty 423, 427	017		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	A.IV.1+...+A.IV.x	018	+35 242	+24 768
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	úcty 428	019	+35 242	+24 768
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	úcty (-)429	020		
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	úcty 426	021		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	Aktiva - A.1-A.II-A.III-A.IV -B-C-D-A.VI	022	+26 701	+10 473
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	úcty 432	023	-5 000	
B.+C.	Cizí zdroje	B.+C.	024	+55 201	+68 871
B.	Rezervy	B.1+...+B.x	025		
B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	úcty 452	026		
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	úctv 463	027		
B.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	úcty 461	028		
B.4.	Ostatní rezervy	úcty 459	029		
C.	Závazky	C.I+C.II.	030	+55 201	+68 871
C.I.	Dlouhodobé závazky	C.I.1+...+C.I.x	031	+14 956	+16 157
C.I.1.	Vydané dluhopisy	C.I.1.1-C.I.1.2	032		
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	úcty 473	033		
C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy	úcty 473	034		
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	úcty 461	035		
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	úcty 475	036		
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů	úcty 479	037	+6 940	+11 016
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	úcty 478	038		
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	úcty 471	039		
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv	úcty 472	040		
C.I.8.	Odložený daňový závazek	úcty 481	041	+35	+35
C.I.9.	Závazky - ostatní	C.I.9.1+...+C.I.9.3	042	+7 981	+5 106
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům	úcty 364, 365, 366, 367, 368	043		
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní	úcty 389	044		
C.I.9.3.	Jiné závazky	úcty 372, 373, 377, 379, 474, 479	045	+7 981	+5 106

Označ.	PASIVA	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období	
			Netto	Netto	
C.II.	Krátkodobé závazky	C.II.1.+...+C.II.8	046	+40 245	+52 714
C.II.1.	Vydané dluhopisy	C.II.1.1.+C.II.1.2	047		
C.II.1.1.	Výměnitelné dluhopisy	účty 241	048		
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy	účty 241	049		
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	účty 221, 231, 232	050		
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	účty 324	051		
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	účty 321, 328	052	+34 721	+49 390
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	účty 322	053		
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	účty 361	054		
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	účty 362	055		
C.II.8.	Závazky ostatní	C.II.8.1.+...+C.II.8.7	056	+5 524	+3 324
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	účty 364, 365, 366, 367, 368	057		
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční vypomoci	účty 249	058		
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	účty 331, 333	059	+1 063	+633
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	účty 336	060	+624	+372
C.II.8.5.	Stat - daňové závazky a dotace	účty 341, 342, 343, 345, 346, 347	061	+3 706	+2 224
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	účty 389	062	+102	+56
C.II.8.7.	Jiné závazky	účty 372, 373, 377, 378	063	+29	+39
D.	Časové rozlišení	D.1.+...+D.2	064		+0
D.1.	Vydaje příštích období	účty 383	065		+0
D.2.	Výnosy příštích období	účty 384	066		

Sestaveno dne: 17.2.2017	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárním orgánem účetní jednotky, poznámka
Právní forma společnosti s ručením omezeným účetní jednotky:	BURIANEK ROMAN
Předmět podnikání: Inženýrské činnosti a související technické poradenství Výroba elektronických součástek a desek	
Pozn.:	

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI ZA ROK 2016

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	
otisk podacího razítka	k. 3 1 . 1 2 . 2 0 1 6
	Od: 1.1.2016 Do: 31.12.2016
	v tisících Kč
	IC 2 5 3 0 6 5 5 3
Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Synett	
s.r.o.	
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, IČ/IČ-II se od bydliště Hudcova 532/78b	
Brno	
612 00	

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb úcty 601, 602	001	+250 090	+161 140
II.	Tržby za prodej zboží úcty 604	002	+927	+1 382
A.	Výkonová spotřeba A.1.+...+A.x.	003	+198 629	+136 670
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží úcty 604	004	+236	+616
A.2.	Spotřeba materiálu a energie úcty 501, 602, 603	005	+87 309	+41 102
A.3.	Služby úcty 511, 512, 513, 518	006	+111 084	+94 952
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-) úcty 581, 582, 583, 584	007	-40	-1 146
C.	Aktivace (-) úcty 585, 586, 587, 588	008	-1 491	
D.	Osobní náklady D.1.+...+D.x.	009	+23 046	+11 806
D.1.	Mzdové náklady úcty 521, 522, 523	010	+16 638	+8 498
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady D.2.1.+D.2.2.	011	+6 408	+3 308
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění úcty 524, 525, 526	012	+5 654	+2 882
D.2.2.	Ostatní náklady úcty 527, 528	013	+754	+426
E.	Uprava hodnot v provozní oblasti E.1.+...+E.x.	014	+3 359	+2 147
E.1.	Upravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku E.1.1.+E.1.2.	015	+3 344	+2 147
E.1.1.	Upravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvale úcty 551, 557	016	+3 344	+2 147
E.1.2.	Upravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné úcty 559	017		
E.2.	Upravy hodnot zásob úcty 559	018		
E.3.	Upravy hodnot pohledávek úcty 558, 559	019	+15	
III.	Ostatní provozní výnosy III.1.+...+III.x.	020	+1 098	+1 679
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku úcty 641	021	+579	+1 286
III.2.	Tržby z prodaného materiálu úcty 642	022	+45	+14
III.3.	Jiné provozní výnosy úcty 644, 645, 647, 648, 649	023	+474	+379
F.	Ostatní provozní náklady F.1.+...+F.x.	024	-1 712	+1 185
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku úcty 541	025	+300	+672
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu úcty 542	026	+44	
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti úcty 531, 532, 538	027	-619	+83
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období úcty 552, 554, 555	028		
F.5.	Jiné provozní náklady úcty 543, 544, 545, 546, 547, 548, 549, 597	029	-1 437	+430
*	* Provozní výsledek hospodaření (+/-) I.+II.x+III.x+III.-A.-B.-C.-D.-E.-F.	030	+30 324	+13 539
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly IV.1.+...+IV.x.	031		
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba úcty 661, 665	032		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů úcty 661, 665	033		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly úcty 661	034		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku V.1.+...+V.x.	035		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba úcty 661, 665	036		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku úcty 661, 665	037		


Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem úcty 561, 566	038		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy VI.1.+...+VI.x.	039	+117	
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba úcty 662, 665	040		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy úcty 662, 665	041	+117	
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti úcty 574, 579	042		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady J.1.+...+J.x.	043	+247	+72
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba úcty 562	044		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady úcty 562	045	+247	+72
VII.	Ostatní finanční výnosy úcty 661, 663, 664, 666, 667, 668, 669, 698	046	+14	+116
K.	Ostatní finanční náklady úcty 561, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 598	047	+522	+629
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) IV.+V.+VI.+VII.-G.-H.-I.-J.-K.	048	-638	-585
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) .	049	+29 686	+12 954
L.	Daň z příjmů L.1.+...+L.x.	050	+2 985	+2 481
L.1.	Daň z příjmů splatná úcty 591, 593, 595, 599	051	+2 985	+2 411
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-) úcty 592	052		+70
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) ** - L.	053	+26 701	+10 473
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) úcty 596	054		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ** - M.	055	+26 701	+10 473
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII. L+II+III+IV+V+VI+VII.	056	+252 246	+164 317

Sestaveno dne: 17.2.2017	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka
Právní forma: společnost s ručením omezeným účetní jednotky:	BURIÁNEK ROMAN
Předmět podnikání: Inženýrské činnosti a související technické poradenství Výroba elektronických součástek a desek	
Pozn.:	

PŘÍLOHA P III: REŽIJNÍ NÁKLADY ZA ROK 2016 – POBOČKA VÝŠKOV

Režijní Náklady	Červený výškov					Červený výškov				
	Leden výškov	Únor výškov	Březen výškov	Duben výškov	Květen výškov	Červený výškov				
Kancelářské potřeby	11 875,20	6 935,87	9 133,28	4 167,39	1 707,70	1 636,90				
Spotřeba drobného materiálu a ochranných pomůcek	110 421,39	64 419,52	38 724,89	11 084,94	39 313,23	28 945,24				
Spotřeba P+M + drobný materiál na auta	23 024,05	47 651,08	52 915,11	50 711,47	75 028,85	49 267,88				
Spotřeba materiálu - jiné vno do 500,-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Sp. materiálu - drobný majetek na (od 3 000,- do 40 000,-)	77 221,01	78 520,59	252 648,23	43 463,05	0,00	104 781,94				
Energie	13 012,60	13 012,50	-4 803,03	13 012,50	13 012,50	-20 232,60				
Opravy a udržování mimo aut	0,00	0,00	0,00	99,20	0,00	0,00				
Opravy a udržování automobilů	123,13	412,39	426,42	13 626,39	10 274,30	1 593,16				
Cestovné (pouze stravné) (minus zakázky)	5 034,00	16 980,00	11 766,00	21 470,00	13 498,00	12 428,00				
Náklady na reprezentaci	1 325,02	1 573,00	4 131,00	4 940,00	3 721,11	2 398,00				
Poštovné	24,00	204,00	764,00	1 410,57	819,65	160,00				
Telefon. služby	1 924,00	3 963,00	6 294,00	8 863,00	9 121,19	9 325,89				
Ostatní služby (minus zakázky - ubytování do 72016)	38 032,25	85 384,03	67 923,90	58 266,92	49 824,03	31 751,00				
Ostatní služby - samostatný SW (od 3 000,- do 60 000,-)	0,00	48 450,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Ostatní služby - kopírování	0,00	0,00	0,00	2 631,41	0,00	0,00				
Nájemné	23 233,40	23 233,40	23 233,40	23 233,40	26 234,90	23 233,40				
Ostatní služby - ISO 9001	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Mzdové náklady (minus zakázky)	235 780,00	251 488,00	387 728,00	381 450,00	466 292,00	461 159,00				
Sociální zabezpečení	55 983,00	89 755,00	122 169,00	115 338,00	137 832,00	137 535,00				
Zorakovní pojištění	20 154,00	32 312,00	43 980,00	41 522,00	49 619,00	49 512,00				
Dotace stravenek	3 032,70	2 772,00	7 036,70	7 036,70	6 776,00	7 344,70				
Proničky	1 950,00	1 740,00	0,00	750,00	0,00	300,00				
Pojištění odpovědnosti zam.	0,00	0,00	6 001,07	0,00	0,00	8 751,74				
školení semináře	0,00	0,00	0,00	4 980,00	44 012,07	0,00				
Příspěvek na penzijní a životní pojištění	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Silniční dan	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Ostatní daně a poplatky (DZ)	867,00	8 205,33	1 258,49	8 399,62	2 040,50	270,20				
Dary - nad limit platný ch fin. předpisů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Prodaný materiál v ceně pořízení (úč 542)	0,00	0,00	0,00	43 918,85	0,00	0,00				
Pojištění auta + firma	4 698,00	40 805,00	2 495,00	32 096,00	2 495,00	2 495,00				
Pokuty a penále	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Příspěvky právnickým osobám (ČKAIT, OHK), dary	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Odplaty majetku	14 456,00	47 780,00	47 780,00	66 493,00	66 493,00	76 279,00				
Úroky - úvěr, povolený debet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Úroky - úvěry na auta	1 742,00	1 716,00	5 275,00	5 154,00	8 104,00	7 902,00				
Kurzové ztráty	0,00	534,45	279,28	0,00	0,00	119,68				
Bankovní poplatky	466,26	718,58	3 443,83	30 947,51	21 788,83	21 262,21				
Celkem	644 378,91	868 545,74	1 090 603,57	995 065,92	1 048 007,86	1 018 218,94				

PŘÍLOHA P V: PŘÍMÝ MATERIÁL A SLUŽBY U VYBRANÉ ZAKÁZKY

	
Synett s.r.o. Hudcova 532/780 612 Brno - Medlánky IČO: 263306553 DIČ: CZ263306553	
<h2>Cenová rekapitulace</h2>	
Projekt: Haly M zpracováno pro	
Kapitola	Stručný popis
Hala M	
1,0 elektroinstalace hala	v nové kalkulaci je zahrnuta: elektroinstalace osvětlení T5 trubice 200 lx plošně bez regálů, zásuvkových obvodů, nouzové a náhradní osvětlení, uzemění a hromosvod objektu, hlavní napájecí příводы pro VZT, ÚT, místky, sekční vrata, bez požárních ucpávek
2,0 MaR	sahary - 10ks s autonomní regulací u jednotlivých nájemců, ve vestavcích nic neřídíme.
3,0 elektrická požární signalizace	elektrická požární signalizace řeší doplnění systémem eps
4,0 trafostanice	venkovní kiosková , 2x530KVA olej, vn rozvaděč odběratele, nn rozvaděč, měření na NN straně, neobsahuje část PRE
5,0 VO	světla na fasádě LED+ rozvody mimo část IKEA
6,0 vestavek-jíž odečten v dodatku č.1.viz.příloha	Silnoproud+EPS
7,0 NN rozvody venkovní	Napojení z trafostanice do objektu
Hala M celkem bez DPH	
	7 534 984 Kč
	710 950 Kč
	1 681 200 Kč
	3 666 850 Kč
	1 069 325 Kč
	601 853 Kč
	314 230 Kč
	15 279 692 Kč

PŘÍLOHA P VI: SKUTEČNÉ NEPŘÍMÉ NÁKLADY

Položka	Částka
Spotřeba materiálu – kancelářské potřeby	71 574,79
Spotřeba materiálu – ochranné pomůcky	81 794,87
Spotřeba materiálu – DM od 3 000 do 40 000 Kč	660 914,93
Spotřeba materiálu – drobný majetek	467 736,99
Spotřeba materiálu – pohonné hmoty a oleje	685 124,76
Spotřeba energie	52 771,47
Opravy a udržování	2 449,20
Opravy a udržování – automobily	216 661,82
Cestovné	148 700,00
Náklady na reprezentaci	80 464,70
Ostatní služby – poštovné	6 137,22
Ostatní služby – telefon	108 889,82
Ostatní služby	553 4617,75
Ostatní služby – kopírování	2 631,21
Ostatní služby – nájem kanceláří	326 105,45
Osobní náklady	9 134 831,48
Ostatní provozní náklady – pojistné majetku	39 842,00
Ostatní provozní náklady – havarijní a zákonné	111 485,00
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	806 048,00
Celkem	13 557 631,46

PŘÍLOHA P VII: MATICE LIDÉ – AKTIVITY

Pozice	Komunikace se zákazníkem	Řízení zakázky	Realizace zakázky	Ukončení realizace zakázky	Správa	Marketing a management	IT činnosti	Celkem
Jednatel společnosti	35%					65%		100%
Administrativní pracovníce					100%			100%
Administrativní pracovníce					80%	20%		100%
Rozpočtář	55%	45%						100%
Rozpočtář	55%	45%						100%
Projektant	20%	80%						100%
Projektant	20%	80%						100%
IT pracovník		5%			3%		92%	100%
Manažer zakázky		15%	55%	30%				100%
Manažer zakázky		15%	55%	30%				100%
Manažer zakázky		15%	55%	30%				100%
Vedoucí stavby			100%					100%
Vedoucí stavby			100%					100%
Vedoucí montér silnoproudu 3x			100%					100%
Vedoucí montér slaboproudu 2x			100%					100%
Montér silnoproudu 2x			100%					100%

PŘÍLOHA P VIII: POČET PRACOVNÍKŮ

Aktivity	Počet pracovníků
Primární aktivity	
Komunikace se zákazníkem	1,85
Řízení zakázky	3,00
Realizace zakázky	10,65
Ukončení realizace zakázky	0,90
Podpůrné aktivity	
Správa	0,92
Marketing a management	0,88
IT činnosti	1,80
Celkem	20,00

PŘÍLOHA P IX: ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ NA AKTIVITY

Položka	Částka	Komunikace se zákazníkem	Rizici zakázky	Realizace zakázky	Ukončení realizace zakázky	Správa	Marketing a management	IT činnosti	Celkem
Spotřeba materiálu - kancelářské potřeby	71 574,79	28%	25%	6%	11%	26%	4%	-	100%
Spotřeba materiálu - ochranné pomůcky	81 794,87	-	-	100%	-	-	-	-	100%
Spotřeba materiálu - DM od 3 000 do 40 000 Kč	660 914,93	10,27%	16,67%	48,06%	5%	10%	4,89%	5,11%	100%
Spotřeba materiálu – drobný majetek	467 736,99	10,28%	16,67%	48,05%	5%	10%	4,89%	5,11%	100%
Spotřeba materiálu - pohonné hmoty a oleje	685 124,76	8,65%	16,3%	64,62%	7,31%	-	0,13%	3,99%	100%
Spotřeba energie	52 771,47	16,83%	27,27%	15%	8,18%	16,36%	8%	8,36%	100%
Opravy a udržování - kopírka	2 449,20	10%	15%	5%	12%	55%	3%	-	100%
Opravy a udržování – automobily	216 661,82	8,23%	13,55%	72,37%	3,03%	-	0,09%	2,73%	100%
Cestovné	148 700,00	-	-	100%	-	-	-	-	100%
Náklady na reprezentaci	80 464,70	-	-	-	-	-	100%	-	100%
Ostatní služby – poštovné	6 137,22	-	-	-	-	100%	-	-	100%

Položka	Částka	Komunikace se zákazníkem	Rizikení zakázky	Realizace zakázky	Ukončení realizace zakázky	Správa a	Marketing a management	IT činnosti
Ostatní služby – kopírování	2 631,21	263,121	394,682	131,561	315,745	1 447,166	78,935	-
Ostatní služby – nájem kanceláří	326 105,45	54 845,007	88 937,850	48 915,818	26 681,355	53 362,710	26 088,436	27 274,274
Osobní náklady	9 134 831,48	1 575 930,720	1 957 725,600	2 480 440,950	645 590,700	767 076,600	1 204 121,270	503 945,640
Ostatní provozní náklady - pojistné	39 842,00	3 685,292	5 976,150	21 215,333	1 792,845	3 585,690	1 753,004	1 833,686
Ostatní provozní náklady - havarijní a zákonné	111 485,00	11 475,000	22 830,000	63 118,300	6 877,800	-	226,860	6 957,040
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	806 048,00	123 325,110	190 879,690	384 114,562	49 896,852	2 911,032	3 065,616	51 855,138
Celkem	13 557 631,46	2110479,142	2790967,246	4470363,986	907864,235	1069505,705	1425066,872	783384,273