

Rozpočtování a fakturace stavebních investic[#]

Josef Valach^{*}

Úvod

Značnou část kapitálových výdajů investičních projektů firem i veřejných institucí představují výdaje stavebního charakteru. V některých odvětvích mají i dominantní podíl na celkových kapitálových výdajích (projekty v odvětví obchodu, pohostinství, ubytování, finančnictví apod.).

Stavební část investičního projektu má zpravidla dlouhodobější vliv na efektivnost projektu, než jeho část technologicko-strojní. Je obtížněji modernizovatelná, přemístitelná a tím i méně adaptibilní na ev. změny. Nedostatky při její realizaci jsou často skryté, projevují se až po uplynutí delšího časového úseku a jsou obtížně odstranitelné. Také stanovení přiměřenosti výdajů na stavební práce a dodávky s ohledem na jejich parametry užitečnosti je obtížnější, protože často jde o málo srovnatelné dodávky individuálního charakteru.

Proto je nezbytné věnovat rozpočtování výdajů na stavební objekty, stanovení jejich cen a způsobu fakturace a placení za dodávky velkou pozornost jak v průběhu předinvestiční přípravy, tak i v průběhu realizace staveb.

Zatímco literatura věnovaná rozpočtování průmyslových firem je relativně bohatá (v ČR např. části v publikacích Grünwald – Holečková, 2007 nebo Král aj., 2005 či Petřík, 2005), publikací zabývajících se rozpočtováním stavebních firem a jejich dodávek, fakturováním a placením ve stavebnictví je velice poskrovnu a mají spíše technicko-organizační charakter (Blažej, 1969; Hanák, 2005).

Cílem našeho příspěvku je charakterizovat blíže proces sestavování stavebního rozpočtu s ohledem na specifika stavebního díla, jednotlivé typy rozpočtů a jejich úlohu v průběhu přípravy a realizace stavby. Dále budeme věnovat pozornost různým formám fakturace stavebních prací a jejich vlivu na jednání investora a dodavatele (zhotovitele) stavby.

1 Rozpočtování ve stavebnictví

Pojmy „rozpočet“, „rozpočtování“ v podnikatelské sféře jsou v odborné literatuře používány velmi vágně a neurčitě. V užším slova smyslu jsou spojovány jen s finančními a účetními kategoriemi a jevy (rozpočet příjmů a výdajů, rozpočet nákladů a výnosů, rozpočet majetku a pasív). Většinou jsou charakterizovány jako nástroje krátkodobého operativního řízení a jsou spojovány s řízením, motivací a kontrolou jednotlivých částí podnikatelského subjektu. „Roční rozpočty patří k nástrojům operativního řízení, jimiž se záměry finančního plánu realizují.... Rozpočty obsahují adresně zadávané úkoly v oblasti výnosů, nákladů, zisku, příjmů a výdajů.“ (Grünwald – Holečková 2007, s. 298). Někdy se s pojmem rozpočet

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Prof. Ing. Josef Valach, CSc. – profesor; Katedra financí a oceňování podniku, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67, Praha 3, Česká republika.

setkáváme i v oblasti dlouhodobého managementu (investiční rozpočet, rozpočet investičního projektu).

V širším pojetí jsou pod rozpočty a proces rozpočtování v podnikatelské sféře zahrnovány i nefinanční činnosti (výrobní rozpočet, prodejní rozpočet, rozpočet výzkumu a vývoje, rozpočet zásob) (Petřík, 2005, s. 35-51).

Někteří autoři se snaží ještě o odlišení rozpočtování a finančního plánování podniku. Obvykle se za dělicí hranici považuje čas a organizační jednotka: rozpočty se spojují spíše s krátkodobými časovými úseky v rámci roku a s vnitropodnikovými jednotkami; finanční plány naopak s delšími časovými úseky a s podnikem jako celkem.

Rozpočtování stavebních firem se dominantně orientuje především na stavební rozpočty, tj. rozpočty jednotlivých stavebních děl.

Stavební rozpočet můžeme charakterizovat z několika hledisek:

- a) Představuje určitý odhad (standard), se kterým se porovnávají skutečné náklady na provedení stavebního díla.
- b) Jde o jistou formu ceny stavebního díla, vycházející z výkazu výměr stavby, oceněného příslušnými cenami konstrukčních prvků, skupinových prvků či cenu, vycházející z hrubých technicko-hospodářských (rozpočtových) ukazatelů celého objektu.
- c) Je to nástroj řízení, který tvoří základ pro posouzení ekonomické efektivnosti projektu, přípravu stavby, průběžné řízení jejích nákladů, pro různé typy fakturace stavebního díla jakož i pro závěrečné vyhodnocení stavby.

Souhrnně můžeme stavební rozpočet charakterizovat jako uspořádaný, různě detailní odhad nákladů a ceny stavebního díla, který se opírá o různě podrobné technicko-ekonomické ukazatele stavby a slouží k posouzení vhodnosti projektu, k přípravě stavby, k průběžnému řízení a kontrole jejích nákladů, k fakturaci a závěrečnému vyhodnocení stavby.

Z uvedené charakteristiky stavebního rozpočtu vyplývá, že o jeho úroveň a kvalitu mají zájem nejrozumnější účastníci stavebního řízení: dodavatel (zhotovitel) díla, subdodavatelé, investoři (objednatelé) soukromí nebo státní, stavební a finanční úřady, banky a další. Každý z nich nahlíží na stavební rozpočet z odlišného pohledu, z odlišných zájmů. To ovlivňuje jejich požadavky na charakter rozpočtu, jeho skladbu, míru podrobnosti, úroveň jeho stability apod.

Stavební rozpočty a proces jejich sestavování jsou také výrazně ovlivněny četnými specifiky stavební výroby na rozdíl od ostatních sektorů ekonomiky.

Především si je třeba uvědomit, že stavební dílo není produktem okamžité, krátkodobé spotřeby. Je používáno investorem dlouhodobě, má zpravidla vysokou hodnotu. Proto investor obvykle vyhledává zhotovitele díla vypsáním veřejné soutěže, v rámci níž požaduje od stavebních firem cenovou nabídku stavby – nabídkový rozpočet.

Každá stavba má víceméně individuální charakter. Technické řešení je vždy jedinečné pro každou stavbu (např. v důsledku vlivu různých základových podmínek, vlivu omezeného prostranství pro stavbu apod.). Proto je omezeno používání různých srovnatelných, průměrných či orientačních cen při sestavování rozpočtu a to zejména v závěrečných fázích přípravy a realizace stavby.

Na stavební rozpočty působí i neustálá pohyblivost stavební výroby (staví se vždy na odchyleném místě), což vyvolává odchylené náklady na přepravu hmot, ubytování zaměstnanců apod. Poměrně dlouhý výrobní cyklus (obvykle přesahující několik měsíců až let) si vynucuje velkou pozornost odhadu vlivu ev. inflace na stavební rozpočty během přípravy i realizace stavby.

Nezanedbatelný vliv na rozpočet i konečnou cenu stavebního díla mají různé druhy použitého materiálu s různými cenami a různými dopravními náklady. Také vliv sezónnosti výroby a počasí nelze podceňovat, jakož i skutečnost, že předmět ocenění v okamžiku dohody o ceně neexistuje.

Tato a ještě další specifika stavebnictví (např. zakázkový charakter výroby) způsobují, že sestavování rozpočtu stavby je vysoce náročný proces předběžné identifikace nákladů a ceny stavebního díla, který musí respektovat jedinečnost a individuálnost díla, poměrně značnou míru nejistoty, vyplývající z časové dimenze přípravy a realizace stavby. Kvalitní sestavení stavebního rozpočtu předpokládá široké odborné znalosti z oblasti technologie stavebnictví, oceňování a kalkulací, projektové dokumentace, legislativy spojené s oceňováním, daněmi a veřejnými zakázkami a také znalosti rozpočtářských softwarových programů, které se ve stavebních a projektových firmách široce používají.

Individuálnost, složitost a vysoká materiálová náročnost většiny stavebních děl vede k tomu, že rozpočet stavby se nejčastěji sestavuje skladebnou metodou, to znamená postupným oceňováním všech jednotlivých stavebních prací a konstrukcí. Jejich kalkulační jednotice (m^3 zdíva, m^2 podlahových konstrukcí aj.) jsou vykazovány v podobě položek stavebních prací, které dohromady tvoří **položkový rozpočet**. Položky v rozpočtu musí být jednoznačně definovány. Přesný popis položek je důležitý pro komunikaci s projektantem, investorem, subdodavatelem. Umožňuje také využití rozpočtu pro řízení a kontrolu stavebního díla. Třídění položek není závazně určeno; je dáno výkazem výměr, který vychází z projektové dokumentace. (Výkaz výměr představuje souhrn rozměrů konstrukčních prvků, vyplývající z výkresové dokumentace stavby. Umožňuje strukturovanou kvantifikaci všech potřeb a nákladů (materiálů, mezd, strojů) v příslušných měrných jednotkách (např. m^3 , m^2 , m, normohodinách) a ocenění příslušných konstrukčních prvků v daném typu rozpočtu).

Položkový princip sestavování stavebních rozpočtů umožňuje rychlé a kvalifikované promítání různých dílčích změn technického a ekonomického charakteru do příslušného rozpočtu, jeho skladebnost a přehlednost. Umožňuje také kvalifikované a věcné jednání o stanovení konečné smluvní ceny díla ve smlouvě o dílo mezi investorem (zadavatelem) a dodavatelem (zhotovitelem).

Strukturu rozpočtu ovlivňují tři rozhodující faktory:

1. subjekt (účel), pro který je rozpočet sestavován;
2. charakter příslušné dokumentace stavby; a
3. oceňovací podklady.

Ad 1) Subjektem může být investor (odhad nákladů (rozpočet) v investičním záměru investora, rozpočet pro zadání soutěže možným dodavatelům), dodavatel (nabídkový rozpočet investorovi, výrobní rozpočet pro řízení stavby a subdodávek) či projektant (rozpočet různých variant projektu).

Účel, pro který má rozpočet stavby sloužit, má vliv na podrobnost rozpočtu, na požadovanou projektovou dokumentaci ze které je třeba vycházet i na použité nástroje (metody) ocenění. Tak např. pro odhad nákladů (rozpočet) v investičním záměru investora může být kalkulační jednicí celý objekt s minimem technických podkladů ve formě předprojektové dokumentace. Pro ocenění zde mohou být použity souhrnné technicko-hospodářské (rozpočtové) ukazatele. Naopak v rozpočtu nabídkovém, vypracovaném dodavatelem, bude kalkulační jednicí cenový konstrukční prvek, rozpočet se bude opírat o podrobný výkaz výměr vycházející z dokumentace pro zadání stavby. Pro ocenění budou použity jednotkové ceny.

Ad 2) Příprava a realizace stavby je doprovázena různými typy technické dokumentace (předprojektová dokumentace pro investiční záměr či pro návrh (studii) stavby, projektová dokumentace pro územní řízení stavby, pro stavební povolení, dokumentace pro provedení stavby či pro zadání stavby dodavateli, ev. realizační (dodavatelská) dokumentace).

Je zřejmé, že typ technické dokumentace silně determinuje rozsah, podrobnost a celkovou kvalitu stavebního rozpočtu. V předprojektové dokumentaci pro investiční záměr či pro návrh (studii) stavby se často ani nepoužívá pojem „rozpočet“, ale spíše odhad, propočet nákladů či ceny. Dokumentace tohoto typu neumožňuje podrobnější členění prací a dodávek. Propočty nákladů a cen se proto opírají o hrubé ocenění pomocí měrných jednotek a pomocí jejich měrných cen, nebo pomocí účelových jednotek (byt, pokoj) a jejich cen. Různé typy projektové dokumentace pro stavební povolení či zadání stavby již obsahují podrobnější členění prací a z nich odvozené výkazy výměr a soupisy prací a dodávek stavebních konstrukcí. To vše umožňuje sestavení již důkladných, detailních rozpočtů, určených pro stavební povolení či pro vlastní realizaci stavby.

Podrobně sestavená a kvalitně zpracovaná projektová dokumentace je tak základním předpokladem správného ocenění jednotlivých prací a dodávek a tím i rozhodujícím předpokladem reálného rozpočtu, od něhož se skutečná cena díla bude odchylovat jen v minimálním zdůvodněném rozsahu.

Ad 3) Oceňovací podklady mohou být buď vlastní, nebo převzaté. **Vlastní oceňovací podklady** si rozpočtář vytváří sám dle svých individuálních možností a potřeb a jsou sestavovány pro jeho interní účely. Jde o individuální ceníky, které jsou uzpůsobeny potřebám konkrétního subjektu. Jejich nevýhodou je vysoká pracnost získání informací o cenách materiálu a prací na trhu, nutnost stálého sledování poptávky a nabídky po jednotlivých komoditách a z toho vyplývající úpravy individuálních ceníků. Rozpočtář musí sledovat i vývoj nových technologií, mít přehled o dostupnosti a cenách těchto technologií.

Převzaté oceňovací podklady jsou komplexním, z vnějšku převzatým souborem cenových informací a mají univerzální použití. Tvoří cenové soustavy. Tyto soustavy popisují určité stavební činnosti, konstrukce a výrobky, seřazují je pomocí číselných kódů a uvádějí pro jednotlivé kódované činnosti jejich tzv. směrné ceny. Směrné ceny jsou jakýmsi celorepublikovým průměrem, který vyplývá z cen obvykle používaných. Měly by sloužit jen jako ceny orientační. Jde o průměrné ceny materiálu, práce (za jednotku času), průměrné náklady na použití strojů, průměrné nepřímé náklady a průměrný zisk. Tyto směrné ceny nezohledňují ani riziko, ani místo konkrétní realizace, konkrétní podmínky stavby.

Katalogy směrných cen jsou vydávány různými speciálními firmami; v ČR se této činnosti věnuje především ÚRS Praha, a.s. Směrné ceny jsou pro rozpočtáře pouze orientačním základem při vymezení celkových nákladů a ceny díla. Kromě nich musí rozpočtář vzít

v úvahu všechna specifika konkrétní stavby, např. požadavky na konkrétní kvalitu prací, situaci na trhu v daném regionu, polohu stavby z hlediska možnosti přístupů strojů a mechanizace apod.

U všech oceňovacích podkladů je velice důležitá jejich aktuálnost, s ohledem na možné změny cen v průběhu předprojektové či projektové přípravy.

Pro sestavování rozpočtů se používají rozpočtové ukazatele, agregované položky nebo položky jednotkových cen stavebních prací.

Rozpočtové ukazatelé se používají pro rozpočtování na úrovni celých stavebních objektů. Jsou součástí technicko-hospodářských ukazatelů. Jejich základem jsou informace o již realizovaných stavebních objektech. Jsou vymezeny vždy pro vhodnou měrnou jednotku účelového typu (např. byt, lůžko apod.) nebo technického typu (m^3 obestavěné plochy, m^2 zastavěné plochy apod.). Rozpočtové ukazatelé se využívají zejména pro jednoduché a rychlé stanovení orientační ceny objektu v předprojektové dokumentaci, pro posouzení ekonomické přijatelnosti (efektivnosti) investice a pro sestavení hrubého plánu financování investice. Jsou důležitou pomůckou i pro soudní znalce a pro orientační propočet nákladů na projektové práce.

Agregované ceny se používají pro rozpočtování na úrovni stavebních dílů. Vznikají spojováním položek jednotlivých stavebních prací. Při vytváření agregovaných cen je třeba respektovat způsob tvorby i stupeň agregace stavebních prací.

Položky jednotlivých cen stavebních prací se používají pro ocenění na úrovni jednotlivých stavebních prací. Jsou zachyceny v katalogích popisů stavebních prací, včetně jejich směrných cen. Jsou vztaženy na kalkulační jednice, kterými jsou jednotlivé konstrukční prvky. Pokud katalogy neodpovídají konkrétním potřebám a podmínkám stavby, je třeba je doplnit o vlastní databázi cen. Kombinací převzatých a vlastních oceňovacích podkladů pro jednotlivé stavební práce se dosahuje optimální kvality ocenění jednotlivých prací a tím i optimální úrovně celého rozpočtu.

2 Základní druhy stavebních rozpočtů

V různých fázích přípravy, projektování a realizace investičních projektů se zpracovávají různé druhy stavebních rozpočtů. Slouží jednotlivým subjektům stavebního řízení k různým účelům a mají odlišný stupeň podrobnosti.

V rámci investičního záměru se sestavuje **odborný odhad stavebních nákladů**. Někdy se pro něj používá název „**rámcový rozpočet**“. Slouží investorovi k posouzení efektivnosti projektu a k rozhodnutí o potřebných finančních zdrojích. Vychází z cen obdobných staveb a zjištěných objemových ukazatelů obestavěného prostoru či zastavěné plochy. Používá technicko-hospodářské (rozpočtové) ukazatele na kalkulovanou jednotku. Ukazatelé jsou zpracovány různými speciálními firmami (např. již zmiňovaný Ústav pro racionalizaci ve stavebnictví). Jsou tříděny dle oborů, skupin a podskupin jednotné klasifikace stavebních objektů. Jde o průměrné ukazatele za několik desítek let podle statistického vzorku již realizovaných staveb. Rámcový rozpočet zachycuje jen základní náklady, nikoliv náklady spojené s umístěním stavby.

Technicko-hospodářské (rozpočtové) ukazatele si někdy vytvářejí i developerské firmy na základě jimi realizovaných staveb. Jde o jakési vnitropodnikové technicko-hospodářské ukazatele, které se vyznačují vyšší přesností.

Součástí technicko-hospodářských (rozpočtových) ukazatelů může být i souhrn nejdůležitějších položek, které nejvíce ovlivňují konečnou cenu. V této souvislosti se někdy uplatňuje ABC analýza. Spočívá ve vyhledání menšího počtu položek (15-20 %), které ale tvoří podstatnou část (80-85 %) ceny díla. Tyto podstatné A položky mají strategický charakter a měla by jim být věnována hlavní pozornost při oceňování a sestavování rozpočtu. Naopak C položky se vyznačují vysokou četností, ale nízkým podílem na celkové hodnotě díla.

Odhad stavebních nákladů (ceny) pomocí technicko-hospodářských ukazatelů je používán v těch fázích přípravy stavebního díla, kdy není k dispozici dostatečné množství podkladů pro sestavení rozpočtu a chceme znát alespoň rámcovou úroveň nákladů a ceny stavby. Jedná se zejména o oblast developerského rozhodování, rozhodování o investičních záměrech.

V návrhu studie stavby či v dokumentaci k územnímu řízení se setkáváme s **propočtem stavebních nákladů**. Je určen zpravidla pro budoucího investora. Bývá součástí studie proveditelnosti projektu a může sloužit i pro projektanta k výběru vhodné alternativy pro další projektování. Je sestavován strukturovaně podle předpokládané objektové skladby díla. Jeho zpřesněná verze je součástí dokumentace pro územní řízení stavby. Ocenění se zde uskutečňuje formou ocenění hrubých konstrukčních prvků na základě výkazů výměr. Propočet pro územní řízení obsahuje i přiměřené rezervy a identifikaci rizik, které vyplývají z omezených informací v tomto stupni dokumentace.

Dalším druhem rozpočtu je **rozpočet dle dokumentace pro stavební povolení**. Zpřesňuje odhad nákladů a ceny v dokumentaci pro územní řízení. Je položkovým rozpočtem, vypracovaným na základě výkazu výměr a zahrnuje veškeré práce a dodávky, uvedené v projektové dokumentaci pro stavební povolení. Je členěn zpravidla v souladu s členěním projektové dokumentace. Pro jeho sestavení je možné používat publikované katalogy směrných cen. Protože však tyto nemohou vystihovat konkrétní podmínky projektované stavby, musí být upraveny na aktuální ceny, zejména v rozhodujících strategických položkách.

Součástí zadávací dokumentace pro ev. dodavatele stavby je tzv. **slepý rozpočet**. Nejde ve skutečnosti o rozpočet vyjadřující náklady a cenu díla. Je to detailní seznam položek, vypracovaný na základě zadávací projektové dokumentace a z ní vyplývajících výkazů výměr. Zahrnuje všechny práce a dodávky, které jsou popsány v projektové dokumentaci pro zadání stavby. Tento rozpočet musí podrobně popsat z hlediska druhu, množství a kvality všechny práce a dodávky, aby dodavatel mohl spolehlivě stanovit celkovou cenu díla a nepodstupoval riziko, vyplývající z neúplného či nejednoznačného popisu práce.

Ve slepém rozpočtu jsou uvedena čísla položek dle ceníkových soustav, názvy a obsahy jednotlivých položek, měrné jednotky, výměra a hmotnost. Nejsou v něm ale uvedeny jednotkové ceny, ani celková cena stavby.

Slepý rozpočet musí být zpracován ve skladbě odpovídající projektové dokumentaci stavby. Rozpočtář dodavatele je povinen členění zadavatele respektovat a nesmí zadání měnit. Eventuální nesrovnalosti mezi zadávací dokumentací a slepým rozpočtem musí být uvedeny samostatně.

Jestliže investor organizuje výběrové řízení, předá potenciálním dodavatelům zadávací projektovou dokumentaci a slepý rozpočet, ev. výkaz výměr.

Oceněním položek ze slepého rozpočtu potenciálním dodavatelem vzniká ze slepého rozpočtu **nabídkový rozpočet**. Cena uvedená v nabídkovém rozpočtu je cenou, která pro vybraného dodavatele je obvykle použita ve smlouvě o dílo.

Nabídkový rozpočet by měl vycházet z individuálních cen uchazeče o stavbu. Pokud se opírá o databázi orientačních (směrných) cen, nevystihujících místo a čas realizace stavby, měly by být směrné ceny upraveny dle pravidel kalkulace na aktuální ceny, zejména u strategicky nejvýznamnějších položek.

Pro dodavatele stavby, jeho kontrolu nad průběhem čerpání jednotlivých položek v průběhu realizace stavby je sestavován **kontrolní rozpočet**. Kontrolní rozpočet poskytuje důležité informace pro management, který řídí stavbu. Postupně se v něm kumulují náklady na jednotlivé položky, týkající se prováděného díla. Manažeři tak mohou průběžně zjišťovat, zda dochází k překročení plánovaných nákladů pro danou fázi či nikoliv. Kontrolní rozpočet umožňuje kontrolu odpracovaných hodin, spotřeby materiálu, řízení zásob pro stavbu. Dobré rozpočtové programy kontrolního rozpočtu jsou schopny zajistit různé limity na materiály, počty jednotlivých profesí na stavbě apod. Kontrolní rozpočet je velice důležitý zejména pro stavbyvedoucího dodavatelské firmy, který jej využívá k průběžnému řízení, kontrole a vyhodnocování skutečně vynakládaných nákladů stavby.

Kontrolní rozpočet má přirozeně značný význam i pro investora. Ukazuje mu problémová místa v průběhu výstavby, umožňuje mu včas reagovat na ev. nepříznivé okolnosti a řešit je. Investor, který nehlídá vývoj celkových nákladů stavby se obvykle dostane do situace, kdy nakonec musí souhlasit se zvýšením původně rozpočtovaných nákladů stavby.

V některých případech se ve stavební praxi uplatňuje i tzv. **revizní rozpočet** (Dvořáková, 2007). Revizní rozpočet je jakousi kontrolou položek rozpočtu stavby, kdy je tato už hotova. Používá se zejména u veřejných zakázek, kde funguje jako investor stát, ev. kde byla na stavební zakázku poskytnuta státní dotace. Příslušný státní orgán, poskytující dotaci, provádí kontrolu a posuzuje, zda dotace byly využity v rámci daných pravidel a efektivně.

Revizní rozpočet se vyhotovuje především při značném překročení nabídkového rozpočtu; slouží ke kontrole dodržení nabídkového rozpočtu investorem. Je obvykle vypracován osobou nezávislou na investorovi i na dodavateli stavby.

Rozpočtářská praxe v ČR v minulých letech používala i pojem **souhrnný rozpočet**. Souhrnný rozpočet byl přehledem celkových nákladů stavby, jestliže se tato skládala z několika objektů (např. provozní budova, inženýrské sítě, administrativní budova apod.). Pro každý objekt byl sestavován nabídkový rozpočet, ale pro celkovou stavbu byl zhotovován rozpočet souhrnný, v němž byly zrekapitulovány jednotlivé objekty a uvedena celková cena stavebního díla. Souhrnný rozpočet byl členěn na 11 tzv. hlav rozpočtu (např. projektové a průzkumné práce, provozní soubory, stavební objekty, stroje, zařízení a inventář investiční povahy, vedlejší náklady, rezerva aj.). Dnes je souhrnný rozpočet nahrazen pojmem „**celková cena stavby**“. Pro investora představuje souhrn veškerých nákladů, které musel vynaložit v souvislosti s realizací stavby. Pro dodavatele je to cena z nabídkového rozpočtu, doplněná o investorem požadované položky a úpravy ve smyslu smluvních obchodních podmínek. Celková cena stavby se svou strukturou podobá souhrnnému rozpočtu.

Přestože nabídkový rozpočet a na něj navazující celková cena stavby představují pro získávání nabídek dodavatelem a vyhodnocování nabídek investorem nejvýznamnější kritérium, **dochází v praxi stavebního rozpočtování při sestavování rozpočtu a stanovení celkové ceny stavby k mnoha nedostatkům.** Jestliže jsou nedostatky velice intenzivní, mohou vést až k ekonomickému zhroucení projektu či dokonce celé stavební firmy.

Nedostatky a chyby v rozpočtech jsou vyvolány různými faktory. Obvykle jde o časovou tíseň, málo objektivní oceňovací podklady, rutinní přístup či chybějící informace o technických detailech a nákladech.

Nejsou uvažována různá – výše uváděna – specifika stavební činnosti (např. vliv dlouhého cyklu výroby, počasí, individuálních stavebních podmínek). Informace o nákladech a cenách jsou nepřesné, zastaralé a pak nepříznivě ovlivňují ziskovost stavby a firmy, její konkurenční schopnost. Časté je zahrnování i nesprávných fixních nákladů (např. odpisy z nevyužívaných strojů). Cenové nabídky také často těsně navazují na databáze směrných cen orientačního charakteru, aniž by dostatečně respektovaly konkrétní situaci v nákladech firmy a podmínky stavebního trhu.

Ke snížení nedostatků v rozpočtování může výrazně přispět přepočet rozpočtů na jinou cenovou úroveň (např. při zpoždění zahájení stavby) zohledňující změny cen vstupů nebo inflační vlivy. Přecenění rozpočtu se uskutečňuje pomocí indexace. Indexy mohou být vlastní, nebo vydané odbornou institucí (v ČR obvykle Ústavem pro racionalizaci ve stavebnictví, Praha) nebo se mohou opírat o cenovou statistiku Českého statistického úřadu.

Rozpočtářská praxe ve stavebnictví v současné době široce využívá softwarové programy na rozpočtování. Sestavují je specializované firmy, nebo velké stavební firmy pro své vlastní potřeby. Novější programy jsou v rámci operačního systému Windows. Jsou různě rozsáhlé – od jednoduchých tabulek až po souhrnně zpracované systémy řízení stavebních zakázek nebo celých firem.

Softwarové programy pro rozpočtování by měly umožňovat orientaci v různých databázích cen prací a materiálu, úpravu cen z databáze, tvorbu výkazu výměr a jednoduché sestavení rozpočtu příslušného typu. Měly by také umožnit různé úpravy rozpočtu (např. přecenění na jinou cenovou úroveň, úpravy jednotlivých položek rozpočtu z důvodu technologických či ekonomických).

Je si však třeba uvědomit, že sebedokonalejší softwarový program nenahradí chyby a nedostatky v projektových podkladech, cenových podkladech a v jejich nezbytné aktualizaci.

3 Fakturace stavebních prací – čerpání rozpočtu

Dlouhá doba realizace většiny stavebních zakázek (u rozsáhlých projektů i několik let) a značná výše nákladů na ně vynaložených silně determinuje způsob úhrady ceny díla. Prakticky vylučuje úhradu cen jednorázově, tak jak je to obvyklé u velké většiny spotřebního zboží a služeb. Pro úhradu stavební zakázky je nezbytné uplatnit systém postupných dílčích faktur a plateb, které bude investor hradit. Tento systém je řešen mezi zadavatelem a dodavatelem a je nezbytnou součástí smlouvy o dílo. Konkrétní způsob fakturace a placení má silný důsledek na finanční a platební situaci dodavatelské firmy i investora (Valach, 2006).

Placením dodávek dochází vlastně k čerpání dohodnutého rozpočtu stavby. Jako podklad pro toto čerpání jsou rozhodující dva dokumenty:

- harmonogram stavby, v němž jsou uvedeny jednotlivé stavební činnosti (etapy) a určeny doby jejich trvání;
- rozpočet stavby, v němž jsou jednotkovými cenami oceněny jednotlivé práce a dodávky.

Harmonogram sestavuje dodavatel a obvykle tvoří součást smlouvy o dílo. Opírá se o plán organizace výstavby a musí respektovat použité technologie a všechna specifika konkrétní stavby. **Propojením harmonogramu a stavebního rozpočtu vznikne plán postupných úhrad nákladů stavební firmě.** Někdy se označuje cash-flow plánem stavby.

Navázáním čerpání rozpočtu (placení za dodávky) na časový průběh výstavby vzniká **časový způsob placení a s ním spojená časová fakturace** stavebních prací. Investor v pravidelných intervalech (zpravidla měsíčních) přebírá prostřednictvím svého technického dozoru práce zahrnuté do soupisu provedených prací. Odsouhlasené práce dodavatel fakturuje a investor platí dílčí platby.

Při časovém způsobu fakturace a placení vzniká u dodavatele jen nízká nedokončená výroba. Dodavatel financuje stavbu ze svých prostředků prakticky jen v průběhu prvního fakturačního období. Nemusí mít proto vázáno velké množství svých finančních zdrojů v rozestavěných investicích, nepotřebuje vysoké bankovní úvěry. Dodavatel se snaží fakturovat v co nejkratších časových úsecích (v praxi jsou to většinou měsíční intervaly), aby se nedostával do finančních potíží, které by mohly vznikat z nesouladu mezi plynulým vynakládáním výdajů a jejich opožděnou úhradou. Tok přijatých peněžních prostředků má v podstatě plynulý charakter a navazuje na prováděné práce.

Investor při časovém principu fakturace a placení má snížené možnosti kontroly účelnosti a efektivnosti vynakládaných nákladů zhotovitelem. Ke zvýšení jeho kontroly přispívá odsouhlasování soupisu provedených prací za časový úsek technickým dozorem investora.

Protipólem časové fakturace je **věcný způsob fakturace a placení**. Při tomto způsobu dochází k fakturaci jen dokončených celých objektů, nebo dohodnutých věcných etap stavby (např. dokončení základů, dokončení podzemních podlaží apod.). V tomto případě se rozestavěnost přenáší v mnohem větší míře na stavební firmu. Tím podstatně stoupá její kapitálová potřeba, zpravidla ve formě úvěru. **Nedostatky ve výstavbě (špatná organizace práce, neplnění harmonogramu z hlediska jednotlivých etap apod.) se silně promítá do finanční situace zhotovitele.** Dodavatel se snaží fakturační dobu zkrátit rozdělováním stavby na větší množství věcných etap.

Věcná fakturace a způsob placení umožňuje dokonalejší kontrolu investora nad průběhem realizace stavby.

Věcná fakturace ve své čisté podobě (tj. bez jakýchkoliv záloh či dílčích splátek) se v praxi stavební činnosti používá spíše výjimečně (např. při výstavbě malých objektů, rodinných domků apod.).

Věcný způsob fakturace se může častěji objevovat u developerských projektů. Při nich stavební firma vystupuje nejen jako zhotovitel stavby, ale i jako investor, zabývající se hledáním nadějných investičních projektů, jejich plánováním a projekční přípravou (včetně

finančního hodnocení efektivnosti), nákupem pozemků, vlastní realizací stavby a jejího financování, následným prodejem (ev. pronájmem) projektu, ev. jeho provozováním.

Časová, ale zejména věcná fakturace a na ně navazující systémy placení za stavební činnosti jsou obvykle doprovázeny různými dalšími platbami. Slouží buď k ochraně dodavatele stavby (v případě špatné platební morálky investora či k pokrytí prvotních nákladů stavby – např. zařízení stavenišť) nebo k ochraně investora před nedodržením různých smluvních podmínek ze strany dodavatele. V prvním případě jde o zálohu (ev. několik záloh), poskytnutou dodavateli, v druhém případě o zádržné. Zádržné (pozastávka) spočívá v tom, že investor splatí v termínu splatnosti jen určitou část fakturované ceny – zpravidla 90 %, zbytek je považován za zádržné, které je vypláceno dodavateli až po kolaudaci, pokud je dílo bez vad a nedodělků, či po jejich odstranění. V případě, že dodavatel odmítne vady odstranit, ev. přestal existovat, použije se zádržné k úhradě za odstranění vad jiným stavebním subjektem. Někdy bývá zádržné nahrazeno bankovní garancí na zádržné. V tomto případě investor uhradí zádržné dodavateli ihned po převzetí díla. Dodavatel ale musí uzavřít bankovní záruku na zádržné, které kryje ev. vady v záruční době.

Celý systém placení, včetně ev. zálohových plateb, dílčích plateb, zádržného, ev. i různých smluvních pokut (např. za prodlení s konečným termínem dokončení, či za prodlení s uzlovými dílčími termíny, nebo za jiná neplnění smluvních závazků) je nedílnou součástí smlouvy o dílo mezi investorem a dodavatelem.

Úhrady stavebních prací se uskutečňují na základě faktur, vystavených dodavatelem a s pomocí soupisu provedených prací, odsouhlaseným investorem.

V průběhu výstavby jsou vystavovány **dílčí faktury**. Zahrnují všechny položky z rozpočtu díla, které stavební firma provedla a investor odsouhlasil. Vztahují se buď k dohodnuté věcné části stavby (věcná fakturace) nebo – převážně – k dohodnuté lhůtě (obvykle měsíc – časová fakturace).

Po převzetí díla objednatelem (ev. po odstranění vad a nedodělků) je vystavena **konečná faktura**. Obsahuje soupis všech záloh a dílčích splátek, celkovou cenu, zádržné, ev. slevy. Jsou v ní zohledněny i hodnoty tzv. víceprací (prací, které nebyly zahrnuty do rozpočtu, ale pro dokončení stavby jsou nezbytné), ev. i hodnoty tzv. méněprací (práce, které v rozpočtu byly uvedeny, ale ve skutečnosti provedeny nebyly).

Ve stavební praxi se v poslední době začal používat i termín „**výrobní faktura**“. Na rozdíl od dílčích či konečných faktur (které jsou zákonným daňovým či účetním dokladem), výrobní faktura je čistě vnitropodnikový doklad, který je nástrojem controllingu stavební firmy. Vychází z výrobní kalkulace stavební firmy a jejím výsledkem jsou skutečně provedené práce za období, vyjádřené v jejich plánovaných nákladech. Srovnáním se skutečně vynaloženými náklady zjišťuje stavební firma odchylky od plánu a jejich příčiny. Výrobní faktura tak umožňuje posouzení efektivnosti různých technických, organizačních i ekonomických variant stavební činnosti.

Závěr

Stavební rozpočty jsou významným nástrojem, sloužícím k posuzování efektivnosti projektu, k přípravě, průběžnému řízení, kontrole a fakturaci stavebních děl. Jsou silně ovlivněny specifiky stavební výroby. Jejich charakter a strukturu determinuje účel, ke kterému jsou sestavovány, typ a kvalita příslušné stavební dokumentace a úroveň oceňovacích podkladů.

Různým fázím přípravy, projektování a realizace stavby odpovídají různé druhy rozpočtů. Hlavní nedostatky stavebních rozpočtů spočívají v nerespektování specifík stavební činnosti, v nepřesných a zastaralých technických, nákladových i cenových informacích, v nesprávném zahrnování některých fixních nákladů a v příliš těsné vazbě na databáze směrných cen a nerespektování konkrétní situace v nákladech firmy a v podmínkách stavebního trhu.

Pro vývoj finanční situace stavebních firem má velký význam i způsob fakturování stavebních činností a na něj navazující systém plateb. Převládající časový způsob fakturace je doplňován často různými zálohovými platbami a pozastávkami plateb, které částečně snižují riziko dodavatele či investora v souvislosti s realizací stavebních děl.

Literatura

- [1] Blažej, Z. aj. (1969): *Ekonomika investiční výstavby*. Praha, NTL, 1969.
- [2] Dvořáková, Z. (2007): *Příprava, rozpočtování a financování zakázek ve stavební firmě*. Diplomová práce. Praha, VŠE, 2007.
- [3] Grünwald, R. – Holečková, J. (2007): *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha, Ekopress, 2007.
- [4] Hanák, M. (2005): *Oceňování stavebních prací v kostce*. Praha, ÚRS, 2005.
- [5] Král, B. aj. (2005): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2005.
- [6] Petřík, T. (2005): *Ekonomické a finanční řízení firmy. Manažerské účetnictví v praxi*. Praha, Grada Publishing, 2005.
- [7] Valach, J. (2006): *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. Praha, Ekopress, 2006.

Rozpočtování a fakturace stavebních investic

Josef Valach

ABSTRAKT

Článek se zabývá rozpočtováním stavebních firem. Nejprve jsou popsány faktory determinující charakter a strukturu stavebního rozpočtu., následně jsou rozlišeny základní druhy stavebních rozpočtů a identifikovány nedostatky stavebních rozpočtů. Na závěr je ještě proveden rozbor týkající se fakturace stavebních prací.

Klíčová slova: Rozpočtování; Stavební rozpočet; Fakturace staveb.

Budgeting and Invoicing of Building Investments

ABSTRACT

The paper deals with budgeting of building firms. Firstly, factors determining character and structure of building budget are described. Secondly, basic types of building budgets are distinguished and their drawbacks are identified. Finally, the attention is devoted to invoicing of building activities.

Key words: Budgeting; Building budget; Invoicing of buildings.

JEL classification: G31.