

Analýza nákladů a kalkulace zakázek ve společnosti LAZAM CZ s.r.o.

Michaela Vojtková

Bakalářská práce
2016/2017



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 BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela Vojtková**
Osobní číslo: **M14248**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a kalkulace zakázek ve společnosti Lazam CZ s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky v oblasti nákladů, kalkulace a tvorby ceny.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů dané společnosti a analyzujte současný systém kalkulace zakázek a definujte jeho případné nedostatky.
- Na základě analýz zhodnoťte současný stav řízení nákladů a kalkulace zakázek a navrhněte způsoby optimalizace.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Brno: Computer Press, c2006, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting. 6th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, c2009, 832 s. ISBN 03-245-5967-4.
HRADECKÝ, Mojmir a Miloš KONEČNÝ. Kalkulace pro podnikatele. Praha: Prospektrum, 2003, 156 s. ISBN 80-717-5119-7.
KAVAN, Michal. Výrobní a provozní management. Praha: Grada, 2002, 424 s. Expert (Grada). ISBN 80-247-0199-5.
SYNEK, Miloslav a kol. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 480 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2016
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 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;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjmem – tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, 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 nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: MICHAELA VOJTKOVÁ


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Ve své bakalářské práci jsem se zaměřila na analýzu nákladů a kalkulaci zakázek ve společnosti LAZAM CZ s.r.o. Cílem této bakalářské práce je provedení detailnější analýzy nákladů a kalkulace zakázek této společnosti. Teoretická část zahrnuje poznatky z oblasti nákladů, jejich definici, členění a klasifikaci, dále se orientuje i na oblast kalkulací, kalkulačních metod a v neposlední řadě nastiňuje problematiku tvorby cen. V praktické části jsem navázala na poznatky z teoretické oblasti. Současně jsem provedla analýzy nákladů, a to jak celkových, druhových tak i v závislosti na objemu produkce. Dále jsem provedla analýzu kalkulace zakázek dané společnosti a v závěru jsem uvedla návrhy a doporučení pro podnik, ke zlepšení a zefektivnění řízení nákladů.

Klíčová slova: cena, členění nákladů, náklady, kalkulace, kalkulační vzorec, zakázky,

ABSTRACT

In my bachelor thesis I aimed at the cost analysis and sales order based costing in company LAZAM CZ s.r.o. The main objective is conceiving of detailed cost analysis and sales order based costing in this company. Theoretical part includes knowledge of costs, their definitions, allocation and classification, further is focussed on costing, costing methods, and at last but not least outlines issues of pricing. The practical part continues with findings from theoretical part. There was made cost analysis, including total cost analysis, nature of expense analysis and activity based cost analysis. Hereafter there was made an analysis of order based costing of chosen company and at the end of the thesis are proposals and recommendation for company to improve cost management and make it more efficient.

Keywords: costs, cost breakdown, costing, costing formula, orders, price

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D., za vstřícný přístup při zpracovávání práce, odborné rady a cenné připomínky. Ráda bych také poděkovala společnosti LAZAM CZ s.r.o. za poskytnutí prostoru pro zpracování mé bakalářské práce. Zejména bych ráda poděkovala panu Michalovi Jašíčkovi za vstřícnost při poskytování informací, dále panu Petru Jašíčkovi za ochotu při spolupráci, a technologovi společnosti, který mi poskytl cenné informace v oblasti řízení nákladů v této společnosti.

Zvláště bych chtěla poděkovat i své rodině za možnost studovat, důvěru, podporu, a hlavně trpělivost po celou dobu studia.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.2 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.3 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	13
1.4.1 Druhové členění nákladů.....	13
1.4.2 Účelové členění nákladů.....	14
1.4.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	15
1.4.4 Kalkulační členění nákladů.....	18
1.5 NÁKLADOVÉ FUNKCE.....	19
1.5.1 Metody stanovení nákladových funkcí.....	19
1.6 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ROZHODOVÁNÍ.....	20
1.7 OPORTUNITNÍ NÁKLADY.....	21
2 KALKULACE	22
2.1 VYMEZÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ.....	22
2.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	22
2.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	24
2.3.1 Propočtová kalkulace.....	25
2.3.2 Operativní kalkulace.....	25
2.3.3 Plánová kalkulace.....	25
2.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM V ZAKÁZKOVĚ ORIENTOVANÉM TYPU ČINNOSTI.....	26
3 METODY KALKULACE	27
3.1 ABSORPČNÍ KALKULACE.....	27
3.1.1 Kalkulace dělením.....	28
3.1.2 Přírážková kalkulace.....	29
3.1.3 Fázová metoda kalkulace.....	29
3.1.4 Stupňová metoda kalkulace.....	29
3.1.5 Zakázková metoda kalkulace.....	30
3.2 NEABSORPČNÍ KALKULACE.....	30
3.2.1 Kalkulace variabilních nákladů.....	30
3.3 ACTIVITY BASED COSTING (ABC).....	31
4 TVORBA CENY	33
4.1 ZÁKLADNÍ TYPY CEN.....	33
4.1.1 Nákladově orientovaná cena.....	33
4.1.2 Poptávkově orientovaná cena.....	34
4.1.3 Konkurenčně orientovaná cena.....	34
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	35
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI LAZAM CZ S.R.O.	37

6.1	HISTORIE SPOLEČNOSTI	37
6.2	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	38
6.3	PRODUKTOVÉ PORTFOLIO	38
6.4	STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	39
6.5	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ VÝSLEDKY SPOLEČNOSTI LAZAM CZ S.R.O.	40
6.6	SWOT ANALÝZA	41
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	42
7.1	CELKOVÉ NÁKLADY	42
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	43
7.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	47
7.3.1	Fixní náklady společnosti.....	48
7.3.2	Variabilní náklady společnosti	50
8	ANALÝZA KALKULACE ZAKÁZEK	52
8.1	PROCES KALKULACE ZAKÁZEK.....	52
8.2	KALKULAČNÍ METODA	53
8.3	KALKULACE VÝROBKU – ROZDĚLOVAČ VODY 2017	54
8.4	NEDOSTATKY KALKULAČNÍ METODY	56
8.5	NÁVRH KALKULACE PO ZAPRACOVÁNÍ NAVRŽENÝCH DOPORUČENÍ A ZPRACOVANÉ ANALÝZY NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PRODUKCE	57
9	ZHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A DOPORUČENÍ PRO PODNIK	59
9.1	SHRNUTÍ, EKONOMICKÉ A ČASOVÉ DOPADY NÁVRHŮ	60
	ZÁVĚR	62
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	64
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	66
	SEZNAM OBRÁZKŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	68
	SEZNAM GRAFŮ	69
	SEZNAM VZORCŮ	70
	SEZNAM PŘÍLOH.....	71

ÚVOD

V oblasti podnikání je v dnešní době velmi důležité maximalizovat svoje základní cíle, mezi které mimo jiné patří maximalizace zisku a konkurenceschopnost podniku na jednotlivých trzích. Proto podniky využívají všechny možné ekonomické nástroje a prostředky k dosažení těchto cílů. V současnosti spousta podniků začíná vnímat i velmi důležitou roli nákladů v této oblasti, s tím souvisí i řízení nákladů, kontrola a jejich plánování v jednotlivých podnicích.

Jedním z hlavních faktorů při řízení nákladů představují investice kapitálu, cena nabízených služeb či produktů, a to právě z důvodu, aby se podnik nedostal do nepříznivých situací, a nemusel řešit ztráty či úplně skončit s podnikáním. Cena jednotlivých zakázek musí samozřejmě odpovídat i jejich kvalitě a přání zákazníka. A to jsou právě důvody, díky kterým musí společnost mít svoje náklady pod kontrolou, a regulovat je tím správným směrem. To pomůže podniku stabilně prosperovat a vykazovat tím vyšší zisky a stabilitu ekonomické činnosti. Podniky si také začínají uvědomovat skutečnost, že řízení nákladů a jejich vhodné změny v nákladové struktuře mohou být vhodným začátkem pro udržení dlouhodobější konkurenceschopnosti podniku.

Právě praktické využití těchto poznatků bylo hlavním faktorem při výběru tématu mé bakalářské práce. Společnost LAZAM CZ s.r.o., kde bakalářskou práci zpracovávám, je výrobní společností zaměřenou na zakázkovou výrobu z kovů a sériovou výrobou pro obchodní partnery. Pro účely mé bakalářské práce se budu zabývat jen zakázkovou výrobou této společnosti. Vzhledem k tomu, že se jedná o menší společnost, která působí na trhu jen pár let, vzniká tady prostor pro podrobnější analýzy nákladů i kalkulací.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem mé bakalářské práce je podrobná analýza nákladů společnosti, a to pomocí analýzy celkových nákladů, druhového členění nákladů a členění v závislosti na objemu produkce. Vedlejším cílem je analýza stávajícího systému kalkulace společnosti, za účelem odhalení nedostatků této metody kalkulace, a navržení případných doporučení pro zlepšení kalkulační metody.

Pro dosažení těchto cílů jsem použila metodu literární rešerše, díky které jsem zpracovala rozbor literárních pramenů a tím získala důležité informace a poznatky z oblasti nákladů a kalkulací. V oblasti nákladů jsem provedla detailní rozbor pojetí nákladů, jejich klasifikaci i jednotlivá členění. I v oblasti kalkulací jsem zpracovala základní informace o této problematice, kalkulační systém i kalkulační metody. S náklady samozřejmě úzce souvisí i tvorba ceny, kterou jsem nastínila v neposlední řadě v teoretické části.

V první polovině praktické části své bakalářské práce jsem nejprve použila metody analýz celkových nákladů společnosti a druhového členění, horizontální a vertikální analýzu těchto nákladů. V rámci analýzy nákladů v závislosti na objemu produkce jsem použila empirickou metodu odhadů stanovení nákladových funkcí, a to přímo klasifikační analýzu. V druhé polovině praktické části jsem využila metodu analýzy se zaměřením na odhalení nedostatků stávajícího systému kalkulace ve společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Náklady představují úbytek majetku nebo závazků podniku, a mají vypovídající schopnost hlavně v případě porovnání s odpovídajícími výnosy. Důkladné sledování a analyzování nákladů je velice důležité pro ekonomického manažera. Je důležité rozlišovat náklady od výdajů (Kocmanová, 2014, s. 50.). Všechny firmy musí za své vstupy platit, proto si jsou ziskové firmy vědomy toho, že každá zbytečně vynaložená koruna nákladů, představuje o to menší zisk. Náklady ovlivňují spoustu rozhodnutí o vstupech, investicích ale i o tom, zda pokračovat v podnikání či nikoliv. (Samuelson a Nordhaus, 2007, s. 124.)

1.1 Pojetí nákladů

Obecně si pod pojmem náklady můžeme představit účelově vynaloženou spotřebu výrobních faktorů a odčerpání, tedy snížení vlastního kapitálu podniku. Náklad je uznán jako položka Výkazu zisku a ztráty. Není jednoduché definovat náklady, jelikož se na ně dívá jinak ekonom, manažer, účetní i vlastník podniku. Proto je důležité pojetí nákladů rozdělovat na finanční, manažerské, nákladové neboli vnitropodnikové a daňové.

Finanční účetnictví vnímá náklad jako úbytek prostředků (například: pokuty, manka, daně atd.). *Manažerské účetnictví* definuje náklady pro potřeby vykazování a oceňování jednotlivých položek rozvahy. *Nákladové účetnictví* se drží účelného a účelového vynaložení prostředků a práce skutečně související s předmětem činnosti. *Daňové pojetí* rozlišuje náklady nutně vynaložené pro dosažení výnosů, tyto náklady se dále odečítají od příjmů za účelem dosažení zdanitelného základu. (Kocmanová, 2014, s. 50)

1.2 Finanční pojetí nákladů

Podle Krále a kol. (2008, s. 44.) finanční pojetí nákladů vymezuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projeví poklesem aktiv nebo zvýšením dluhů, a následně vede k poklesu vlastního kapitálu společnosti. Oproti tomu Landa a Polák (2008, s. 7.) ve své knize vymezují náklady ve finančním pojetí jako peníze „investované“ do výkonů. Z těchto poznatků vyplývá:

- zobrazené ekonomické zdroje jsou takové náklady, které podložíme reálným výdajem peněz, a to bezprostředně nebo v minulosti,
- k ocenění těchto nákladů se používají historické ceny vstupů.

Celkový součet nákladů při použití finančního pojetí za určité období ve finančním účetnictví je stejný jako celkový objem nákladů vykázaných v manažerském účetnictví, ale liší se jejich dílčí členění. (Landa, Polách, 2008, s. 7)

1.3 Manažerské pojetí nákladů

Toto pojetí vychází z nákladů charakteristických jako hodnotově vyjádřeného a účelného vynaložení ekonomických zdrojů, které souvisejí s ekonomickou činností (Král a kol., 2008, s. 44). Manažerské účetnictví se zaměřuje na předávání nákladových i jiných informací, které ovlivňují rozhodování o budoucích alternativách činností, vývoje podniku, hospodárnosti podniku, ekonomické efektivnosti a účinnosti (Kocmanová, 2014, s. 118). V rámci manažerského pojetí nákladů, lze rozlišovat hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. **Hodnotové pojetí** představuje peněžně vyjádřenou spotřebu množství ekonomických zdrojů, uskutečňováním příslušných aktivit v reálném čase. V **ekonomickém pojetí** se náklady rovnají hodnotě, která se dá získat při nejefektivnějším využití. Nejčastěji se používají oportunitní náklady neboli náklady ušlé příležitosti. (Landa, Polák, 2008, s. 7)

1.4 Klasifikace nákladů

Klíčový faktor úspěchu podniku je správné řízení nákladů, proto je bezprostředně nutné, aby dobrý manažer správně určil daný druh nákladu. Náklady představují základní kategorii hospodářské činnosti a každá ekonomická činnost je úzce spojená se vznikem nákladu. (Kocmanová, 2014, s. 118)

1.4.1 Druhovému členění nákladů

Toto členění spočívá v peněžně vyjádřené struktuře a hodnotě primárních ekonomických zdrojů, které vynaložíme na dané vstupy. Druhovému členění neklade důraz na účel vynaložených nákladů (Landa, Polák, 2008, s. 11). Detailnější členění se využívá např. ve výkazu zisku a ztráty nebo v účtové osnově, které je důležité při aplikaci finanční analýzy. Tyto nákladové druhy lze rozdělit na náklady externí a interní. **Externí náklady** představují **prvotní** náklady, vznikající vztahem podniku s jeho okolím a jsou to náklady **jednoduché**, které již dále nemůžeme členit. Naopak **interní náklady** mají komplexní charakter, představují skupinu **druhotných nákladů**, které vzniknou spotřebou vnitropodnikových výkonů. Druhovému členění nám odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Základními druhy jsou:

- **spotřeba** – surovin, materiálu, energie, a jiné,
- **odpisy** – budov, strojů, nástrojů, nehmotného majetku, a jiné,
- **mzdové a ostatní náklady** – mzdy, platy, provize, pojištění, a jiné,
- **finanční náklady** – poplatky, úroky, pojistné, a jiné,
- **náklady na externí služby** – nájemné, dopravné, opravy, cestovné, a jiné.

(Synek a kol., 2007, s. 79.)

1.4.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění vyjadřuje vztah nákladů k vlastní příčině vzniku, objektu a nositeli. Hlavním rysem těchto nákladů je *účelovost*. Toto členění se dále rozděluje na členění ve vztahu k výkonům a členění ve vztahu k útvarům.

a) Členění ve vztahu k výkonům

Zde se náklady dělí na 2 základní typy sledovaných nákladů a to:

- náklady technologické a náklady na obsluhu zařízení,
- náklady jednicové a režijní.

Náklady technologické vymezují náklady přímo vyvolané dotyčnou technologií produkčního procesu. Zatím co **náklady na obsluhu zařízení** byly vynaloženy kvůli vytvoření, zajištění a udržení správného průběhu produkčního procesu.

Jednicové náklady se určují v samostatných konkrétních jednotkách ve vztahu ke zvolené jednici výkonu. Typickým příkladem jsou náklady na spotřebu materiálu a náklady na mzdy. Většinou se jedná o náklady technologické a přímé. Naopak **režijní náklady** jsou vymezovány v komplexních položkách a dále se člení dle jejich funkce v daném procesu. Tyto náklady členíme do 4 základních skupin, které jsou vyjádřené jednotlivými ucelenými skupinami činností podniku, které jsou na sebe vzájemně napojeny. Patří sem zásobovací režie, výrobní režie, správní režie a odbytová režie.

Všechny tyto skupiny mají stejný charakter a je nutné rozdělit tyto náklady pomocí nepřímých metod. To znamená, rozvrhnout je poměrem ke stanoveným a spotřebovaným nákladům. (Čechová, 2006, s. 70, 72-74; Popesko a Papadaki, 2016, s. 35-36; Landa, Polák, 2008, s. 11.)

b) Členění ve vztahu k útvarům

Každý podnik a jeho aktivity jsou rozděleny do určitých útvarů, středisek a organizačních složek, proto regulace, organizace a kontrola různých procesů bývá problematická vzhledem k celému podniku. Jednotlivé náklady vznikají v určitých útvarech a pro manažery jednotlivých útvarů je důležité je sledovat. V tomto případě lze toto členění rozdělit na členění podle místa vzniku (ve kterém středisku) nebo podle odpovědnosti (kdo je za to odpovědný, např.: který manažer). (Čechová, 2006, s. 75)

1.4.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Toto členění se vnímá jako jedno z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů. Je většinou považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví, protože je zaměřeno především na zkoumání nákladů v souvislosti s různými variantami objemu budoucích výkonů. V manažerském rozhodování je jedním ze základních nástrojů, reakce nákladů na změnu objemu výkonů. Tyto náklady můžeme dělit na *variabilní*, *fixní* a *smíšené*. (Popesko, 2011, s. 39; Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 51.)

Pro analýzu nákladů je důležité, aby vztah mezi náklady a vyrobeným množstvím za jednotku času byl funkční (Vlček, 2016, s. 155). Podle Samuelsona a Nordhause (2007, s. 125.) celkové náklady (TC) představují nejnižší výdaje potřebné k vyrobení výstupu. Fixní náklady (FC) definují jako výdaje zaplacené, i v případě nevyrobení žádného výstupu. Ale variabilní náklady jsou výdaje, měnící se s úrovní výstupu. Podle této definice vždy platí následující vztah.

Vzorec 1: Vztah mezi celkovými, variabilními a fixními náklady (Samuelson a Nordhaus, 2007, s. 125.)

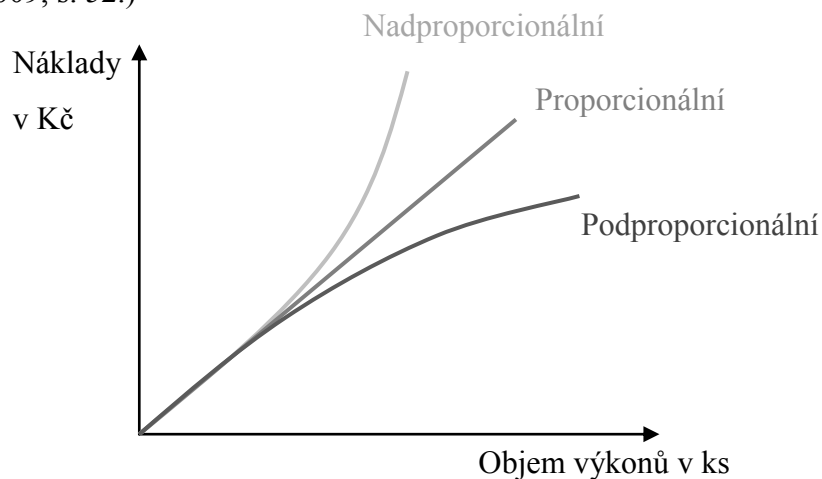
$$TC = FC + VC$$

a) Variabilní náklady

Variabilní náklady obecně definujeme jako měnící se podle objemu produkce, tudíž lze říci, že jsou na objemu produkce závislé. V případě že objem produkce klesá, snižují se i variabilní náklady a naopak. Variabilní náklady je možné rozdělit na 3 základní skupiny. Jedna z nejhlavnějších těchto skupin jsou proporcionální náklady, které přímo souvisí s objemem výroby. **Proporcionální náklady** mají lineární charakter na rozdíl od konstantních jednicových variabilních nákladů. Nejčastější příklady proporcionálních nákladů jsou úkolové mzdy, spotřeba materiálu nebo spotřeba energie využitá při výrobě

produktu. V případě, že náklady rostou rychleji než objem produkce, mluvíme o **nákladech nadproporcionálních**, tato situace může nastat například při mzdě dělníka pracujícího přesčas. Opak jsou **náklady podproporcionálních**, kdy náklady klesají při objemu výkonů, toto nastává třeba v případě údržby nebo opravě stroje související s daným výkonem.

(Popesko, 2011, s. 39; Král a kol., 2008, s. 75.; Čechová, 2006, s. 76; Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 52.)



Graf 1: Průběh celkových variabilních nákladů a jejich závislost na změně objemu výkonů (Král a kol., 2008, s. 76.)

b) Fixní náklady

Fixní náklady jsou přímo opakem variabilních nákladů, při jakékoliv změně objemu výroby se fixní náklady nemění v časovém období. Tyto náklady také označujeme jako náklady provozní připravenosti, a vznikají i v době kdy se nevyrábí žádný výrobek, například při stávce nebo celozávodní dovolené. Vznik těchto nákladů je zejména z důvodů jednorázových vkladů potenciálních, technicky a ekonomicky nedělitelných zdrojů. Zpravidla se jedná o náklady kapacitní, které se vyvolají určitou potřebou zajištění podmínek pro správný chod firmy a daného výrobního procesu. Fixní náklady můžeme rozdělit na 2 skupiny podle závislosti na poklesu využití kapacity. (Popesko, 2011, s. 40; Král a kol., 2008, s. 76; Lang, 2005, s. 47; Landa, Polák, 2008, s. 13, Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 51.)

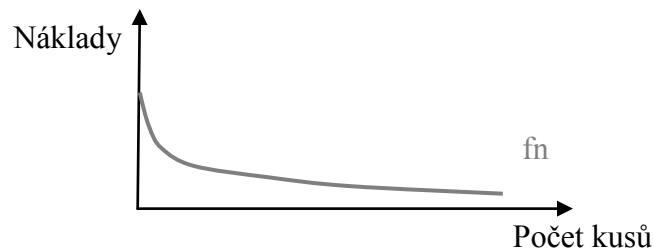
- Umrtné (utopené) fixní náklady jsou charakteristické tím, že většinou vznikají před zahájením podnikání a v průběhu podnikání se jejich výše nedá ve většině případů změnit. Jsou to třeba nakoupené budovy, stroje, a zařízení, jediná možná změna je prodej těchto subjektů. (Král a kol., 2008, s. 77.)

- Vyhnutelné fixní náklady představují náklady vzniklé v důsledku zajištění kapacitních podmínek v průběhu podnikatelského procesu, pojí se s využitím výrobní kapacity, a proto je možné tyto náklady omezovat. Mohou to být mzdy mistrů nebo náklady na vytápění hal apod. (Král a kol., 2008, s. 77.)



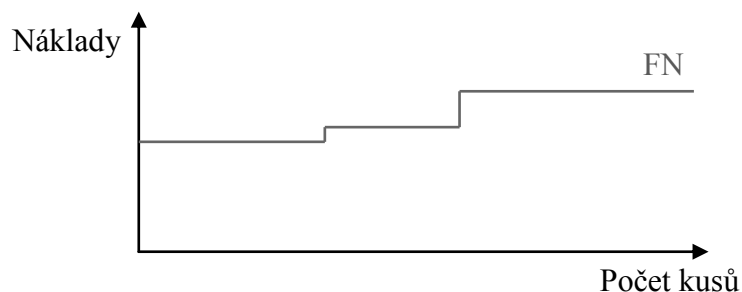
Graf 2: Křivka fixních nákladů (Lang, 2005, s. 47.)

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že i při vytižení 0 kusů jsou fixní náklady v plné výši a s měnícím se počtem kusů zůstávají neměnné, jak již bylo zmíněno. Pokud fixní náklady vyjádříme na jednotlivé výrobky, křivka se změní a má charakter degresivní. Má tvar hyperboly a její hodnoty se blíží k ose x. Odborně se tento projev poklesu nazývá degrese fixních nákladů.



Graf 3: Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48.)

Často se v praxi objeví i dodatečné fixní náklady (např. vyšší opotřebení stroje), a proto se ve vyšším využití výrobní kapacity vyskytují skokové fixní náklady. Při zahrnutí skokových fixních nákladech má křivka fixních nákladů tvar „schodů“. (Lang, 2005, s. 48)



Graf 4: Křivka fixních nákladů při zahrnutí skokových fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48.)

S fixními náklady souvisí 3 jevy, a to relativní úspora fixních nákladů, nevyužité fixní náklady a remanence nákladů, které jsou detailněji popsány níže.

a. Relativní úspora fixních nákladů

K tomuto jevu dochází při zvyšování objemu produkce, když se nemění výše fixních nákladů. Vypočítáme ji podle vzorce:

Vzorec 2: Výpočet relativní úspory fixních nákladů (Synek a kol, 2007, s. 86.)

$$U = FN * (k-1)$$

b. Nevyužité fixní náklady

V teorii mluvíme o nevyužitých fixních nákladech, které odpovídají té části výrobní kapacity, která není dostatečně využita. V praxi se každý podnik snaží o budování takové výrobní kapacity, která je nejefektivněji využita. K výpočtu používáme vzorec:

Vzorec 3: Výpočet nevyužitých fixních nákladů (Synek a kol, 2007, s. 87.)

$$FN_n = FN * (1 - Q_s/Q_p)$$

c. Nákladová remanence

Obecně je známo, že při zvyšování objemu výroby se fixní náklady také zvyšují. V případě opačného jevu, tedy snižování objemu výroby se fixní náklady nemění, neboli neklesají.

Daný jev označujeme jako nákladovou remanenci. (Synek a kol, 2007, s. 86-88)

c) Smíšené náklady

V praxi je velice náročné a snad i neúčelné rozdělit náklady přímo na fixní či variabilní. U většiny nákladových položek můžeme vidět smíšený charakter, tedy obsahuje část fixní i variabilní. Je to například u spotřeby energie, kdy je část fixní – náklady na osvětlení haly, vytápění, provoz výpočetní techniky atd. ale ta část spotřeby energie, která úzce souvisí s výrobou, např. spotřeba na provoz výrobní linky, má charakter variabilních nákladů. Tyto náklady tedy označujeme jako smíšené. (Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 53-54; Popesko, 2009, s. 41.)

1.4.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštní typ účelového členění. Podle Krále a kol. (2008, s. 72.) je zajištění reálných informací pro toto členění jedno z nejsložitějších v oblasti klasifikace nákladů vůbec. Naopak v knize Čechové (2006, s. 72.) toto členění není vůbec uvedeno a tyto typy nákladů řadí přímo pod účelové členění. Složitost tohoto členění

spočívá v tom, že předběžné stanovení a výsledné zjištění dané struktury nákladů určité činnosti na výkon, se často stává spíše abstraktním modelem zjednodušení, než vyjádření reality v plné výši (Král a kol., 2008, s. 72.). Hlavním cílem tohoto členění je vyjádření na co byly náklady vynaloženy, což podniku umožní zjistit rentabilitu neboli ziskovost jejich výrobku a služeb. Kalkulační jednice vymezuje přesný výkon, díky přiřazení nákladů na tuto jednice k různým výkonům, určíme 2 hlavní skupiny těchto nákladů.

- **Přímé** – přímo souvisí s daným výkonem (např.: přímé mzdy, přímý materiál),
- **Nepřímé** – nesouvisí s určitým výkonem, ale zabezpečují výrobu jako celek.

Nepřímé náklady ve většině případů představují režijní náklady, které souvisí s více druhy výkonů a není proto jednoduché je rozdělit (Synek a kol., 2007, s. 80). Tyto náklady se rozvrhují na kalkulační jednici nepřímou metodou pomocí zvolených veličin (Král a kol., 2008 s. 73.).

1.5 Nákladové funkce

Nákladové funkce představují matematický vztah mezi náklady a objemem výroby firmy, a mohou být lineární či nelineární. Závisí to na vývoji nákladů variabilních i fixních. Náklady v této funkci tvoří závisle proměnou a objem produkce je nezávisle proměnou veličinou. V grafickém vyjádření má tvar obráceného písmene S, který má z počátku rostoucí charakter a později klesající. Nákladové funkce se v manažerské praxi rozdělují na krátkodobé a dlouhodobé. **Krátkodobé nákladové funkce** se tvoří pro krátké období, ve kterém se mohou měnit pouze některé výrobní činitele. Naopak **v dlouhodobých nákladových funkcích**, které se tvoří v horizontu delšího období, lze změnit všechny výrobní činitele. (Synek, 2011, s. 90-93; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 33-34.)

1.5.1 Metody stanovení nákladových funkcí

Tyto metody můžeme rozčlenit do tří velkých skupin. **Matematické metody**, mezi které patří např. metoda dvou období, metoda průměrů, metoda variátorů, regresní a korelační analýza. **Empirické metody**, do kterých zahrnujeme např. technologickou metodu nebo metodu klasifikační. A do poslední skupiny **grafických metod** řadíme např. bodový diagram. Následně jsou popsány nejčastěji využívané metody, kterými jsou klasifikační metody, regresní a korelační analýza a metoda dvou období. (Synek, 2011, s. 93-94; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 36.)

a) Klasifikační analýza:

Tato analýza spočívá v rozdělení daných nákladů na variabilní a fixní, a to díky tomu, zda se mění či nemění v závislosti se změnami objemu výroby. Synek (2011, s. 94-95) uvádí, že právě do variabilních nákladů spadají především jednicové náklady v plné výši a do fixních nákladů řadíme správní režie, ale s tím, že ostatní režijní náklady jsou rozčleněny do fixních i variabilních.

b) Regresní a korelační analýza:

Právě tato metoda se považuje za nejspolehlivější a nejpřesnější pro stanovení nákladových funkcí, protože umožňuje stanovit i nelineární nákladové funkce. Mezi další výhody patří možnost stanovení spolehlivosti zjištěných funkcí, a to právě pomocí měr korelace. Díky tzv. mezím spolehlivosti je možné provádět předběžné odhady chyb daných hodnot. (Synek, 2011, s. 97-98; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 41.)

c) Metoda dvou období:

V této metodě je doporučeno vybrat si dvě období, a to jedno s nejnižším a druhé s nejvyšším objemem výroby, ale nesmí se jednat o období, ve kterém nastaly jakékoliv mimořádné jevy. Výsledný propočet spočívá v dosazení hodnot z těchto období do dvou jednoduchých rovnic, následným řešením se zjistí potřebné informace či parametry. Nevýhodou této metody je však závislost pouze na výsledcích ze dvou období, a může se stát, že výsledky jsou potom nepřesné či zkreslené. Je tedy doporučeno tuto metodu kombinovat s grafickou metodou. Nejčastěji se tato metoda využívá k prvnímu orientačnímu zjištění vývoje nákladů. (Synek, 2011, s. 95; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 39.)

1.6 Členění nákladů v manažerském rozhodování

V této části klasifikace náklady úzce souvisí s konkrétním rozhodnutím manažera. Manažer vychází z budoucího odhadu nákladů různých variant, je tedy zřejmé že nevychází z reálných nákladů v minulosti, jak to bylo u klasifikací předchozích. Hlavním aspektem pro rozdělení těchto nákladů je ovlivnitelnost, zda rozhodnutí pro danou variantu ovlivní či neovlivní výši nákladů.

- a) **relevantní náklady** – jejich výše se změní v závislosti na přijetí či nepřijetí rozhodnutí pro určitou variantu. Zvláštní formou těchto nákladů jsou **rozdílové náklady**, které představují rozdíl mezi náklady před změnou a po změně,

- b) **irelevantní náklady** – jakákoliv změna manažerského rozhodnutí je neovlivní, neboli jejich výše se nezmění.

(Popesko, 2009, s. 41; Král a kol, 2008, s. 82-83; Čechová, 2006, s. 57.)

1.7 Oportunitní náklady

Tyto náklady souvisejí s ekonomickým pojetím náklady, v účetnictví jsou některé náklady evidovány jinak nebo nejsou evidovány vůbec. Z tohoto hlediska můžeme náklady členit na **implicitní náklady**, které jsou evidované v účetnictví v přesné výši a **explicitní náklady**, které naopak nejsou evidované, nebo jsou uvedené v jiné výši v účetnictví.

Oportunitní náklady, někdy také označované jako náklady „obětované“ příležitosti, jsou charakteristické tím, že společnost nemůže využít všechny způsoby zhodnocení jeho majetku, proto tyto náklady vznikají nevyužitým efektem z jiného rozhodnutí. Je to tedy „ušlý“ výnos, o který podnik přijde v důsledku nevyužití další alternativy rozvoje. Tyto náklady mají fiktivní charakter, a představují pomůcku při rozhodování, kterou variantu řešení využije podnik.

(Popesko, 2009, s. 42; Král a kol, 2008, s. 85; Čechová, 2006, s. 63.)

2 KALKULACE

Obecně řečeno kalkulace představuje rozpočet neboli přiřazení nákladů, marže, zisku, cena a jiných hodnotových veličin na naturálně vyjádřenou jednotku výkonů (výrobek, službu, či jinou činnost). Nákladová kalkulace patří mezi základní kalkulační nástroje pro výpočet výše marže, zisku nebo ceny. Kalkulace je velmi důležitá při řízení nákladů a má velký význam pro zobrazení vztahu věcné a hodnotové stránky podnikání. V této souvislosti kalkulace řeší dva velmi propojené problémy:

- „jak přiřadit náklady výkonu“
- rozsah a strukturu kalkulovaných položek, vzhledem k rozhodovacím úlohám, pro které je kalkulace určená

(Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 207; Synek a kol., 2007, s. 98.)

2.1 Vymezení základních pojmů

Předmět kalkulace může být dílčí nebo finální výkon podniku, který je vyráběný nebo se provádí. V praxi firmy využívají kalkulaci při rozmanitém a rozsáhlém sortimentu výroby či poskytování služeb, mnohdy se kalkulují jen nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupin. Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednotice je stanovený výkon, na který stanovíme nebo zjistíme náklady a další hodnotové veličiny. **Kalkulované množství** představuje určitý počet kalkulačních jednotic a pro toto dané množství se zjišťují celkové náklady. Je velmi důležité při stanovení výše fixních nákladů na kalkulační jednotici.

(Čechová, 2011, s. 86-87; Král a kol., 2008, s. 122; Landa, Polák, 2008, s. 36.)

2.2 Struktura nákladů v kalkulaci

V každém podniku je struktura nákladů v kalkulaci stanovena individuálně do takzvaného kalkulačního vzorce, neexistuje přímo striktně daná forma kalkulace. Tento vzorec se mění v každém podniku s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu. K základním variantám kalkulačního vzorce patří:

- typový kalkulační vzorec,
- retrogradní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,

- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů,
- kalkulace relevantních nákladů.

Pro účely mé bakalářské práce, jsem dále detailněji rozebrala dva nejčastěji používané kalkulační vzorce, a to typový kalkulační vzorec a retrogradní kalkulační vzorec.

(Čechová, 2011, s. 96; Král a kol., 2008, s. 133; Landa, Polák, 2008, s. 39.)

a) Typový kalkulační vzorec

Podle Landy a Poláka (2008, s. 39) je tento typ nejpoužívanější a slouží zejména pro potřeby plánování nákladů a kontrolu rentability prováděných výkonů. Naopak Král (2008, s. 134) popisuje tento typ jako relativně obtížný typ prosazující v našich podnicích, a to hlavně z historického hlediska, kdy tento typ byl především používán v centrálně plánovaném řízení.

1. jednicový materiál
 2. jednicové osobní náklady
 3. ostatní jednicové náklady
 4. výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. správní režie
-

Vlastní náklady výkonu

6. odbytová režie
 7. zásobovací režie
-

Úplné vlastní náklady výkonu

8. zisk (ztráta)
-

Cena výkonu

b) Retrogradní kalkulační vzorec

Tento vzorec vyjadřuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů (typový kalkulační vzorec) a kalkulací ceny. Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku, který musí podnik vykazovat, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. Tuto úroveň dále analyzuje ve vztahu

k ceně. Kalkulace nákladů představuje informační nástroj důvěrného charakteru. Vzájemný vztah mezi veličinami je rozdílový, a představuje ho retrogradní kalkulace.

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - o Sezónní
 - o Množstevní
-

Cena po úpravách

- Náklady
-

Zisk

(Král a kol., 2008, s. 136; Landa, Polák, 2008, s. 40)

2.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém hraje důležitou roli v podnikovém řízení, tak aby správně sloužila tomuto účelu, nelze počítat pouze s jednou kalkulací. V každém podniku, vzhledem k jeho druhu, velikosti, druhu produkce je důležité kalkulace využíval v různých časových horizontech. V každé účetní jednotce představuje kalkulace velice užitečný a nezbytný zdroj informací, které lze dále využít jako podklad:

- pro rozhodnutí při zvolení optimálního složení sortimentu prodávaných výrobků, popřípadě i způsobu jejich provádění,
- k rozhodnutí, zda některé součástky či díly daného výrobku budeme vyrábět sami, nebo pro podnik bude výhodnější tyto komponenty kupovat,
- k tvorbě ceny výrobku nebo vnitropodnikových cen,
- pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku,
- aj.

Kalkulační systém je tedy charakterizován jako soustava kalkulací a vazeb mezi nimi v podniku. V různých podmínkách může tento systém mít různý obsah.

Předběžné kalkulace se sestavuje před prováděným výkonem a počítá s plánovanými náklady na budoucí prováděný výkon. Ty kalkulace se dále dělí z hlediska úkolu plnění, způsobu sestavování (propočtové, plánové a operativní) a normové, které označují operativní a plánové kalkulace. Naopak **výsledná kalkulace** je nástrojem kontroly

hospodárnosti, sestavuje se až po provedeném výkonu a zjišťuje skutečné náklady výkonu v určitém období. Doporučuje se vycházet z předběžné kalkulace.

(Král a kol., 2008, s. 187; Čechová, 2011, s. 97-98; Hradecký, Konečný, 2003, s. 13; Landa, Polák, 2008, s. 38-39; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 246.)

2.3.1 Propočtová kalkulace

Tato kalkulace je sestavována ve fázi výzkumu, vývoje a přípravy nově zaváděných výrobků nebo individuálně prováděných výkonů, v případě že nejsou již dříve zjištěné spotřební normy. Hlavní cíle této kalkulace se prosazují v zakázkově orientované výrobě s dlouhým výrobním cyklem a malou konkurencí a představují nákladovou náročnost výkonu a hlavní podklad pro vypracování cenové nabídky.

(Landa, Polák, 2008, s. 38; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 247; Hradecký, Konečný, 2003, s. 17; Čechová, 2011, s. 98.)

2.3.2 Operativní kalkulace

Někdy se tato kalkulace nazývá kalkulací běžnou nebo výrobní, je to z důvodu, že tato kalkulace se sestavují na základě konkrétních konstrukčních a technologických podmínkách dané výrobní činnosti. Při každé změně konstrukční a technologické dokumentace se tvoří nová operativní kalkulace. Využíváme je především při stanovování úkolů jednotlivým výrobním útvarům a pro kontrolu jejich plnění. Můžeme ji vyjádřit ve dvou formách:

- *operativní kalkulace dílčího období* – sestavuje se v rámci období, kdy nedochází k žádným změnám v konstrukčních a technologických podmínkách,
- *operativní kalkulace celého sledovaného období* – stanovuje se nejčastěji za rok, a na základě propočtu jako váženým průměrem dílčích operativních kalkulací. Váhami je kalkulovaný objem, a to buď plánovaný, nebo skutečný.

(Landa, Polák, 2008, s. 38; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 249-250; Hradecký, Konečný, 2003, s. 20-21; Čechová, 2011, s. 99.)

2.3.3 Plánová kalkulace

Sestavuje se na určité plánované období a na základě operativních norem, v daném období se počítá i s různými změnami. Tato kalkulace odrazuje úroveň nákladů, která by měla být

dosažena v plánovaném období. Plánovaná kalkulace není bezprostředním úkolem pro výrobu. Mezi její základní úkoly se řadí:

- podklad pro plánování ekonomických informací, například různých plánů, výnosů i zisku, dále konkretizují přímé i některé nepřímé náklady na základě změn, které plánujeme,
- fungují jako významný nástroj pro hospodárnost jednicových nákladů.

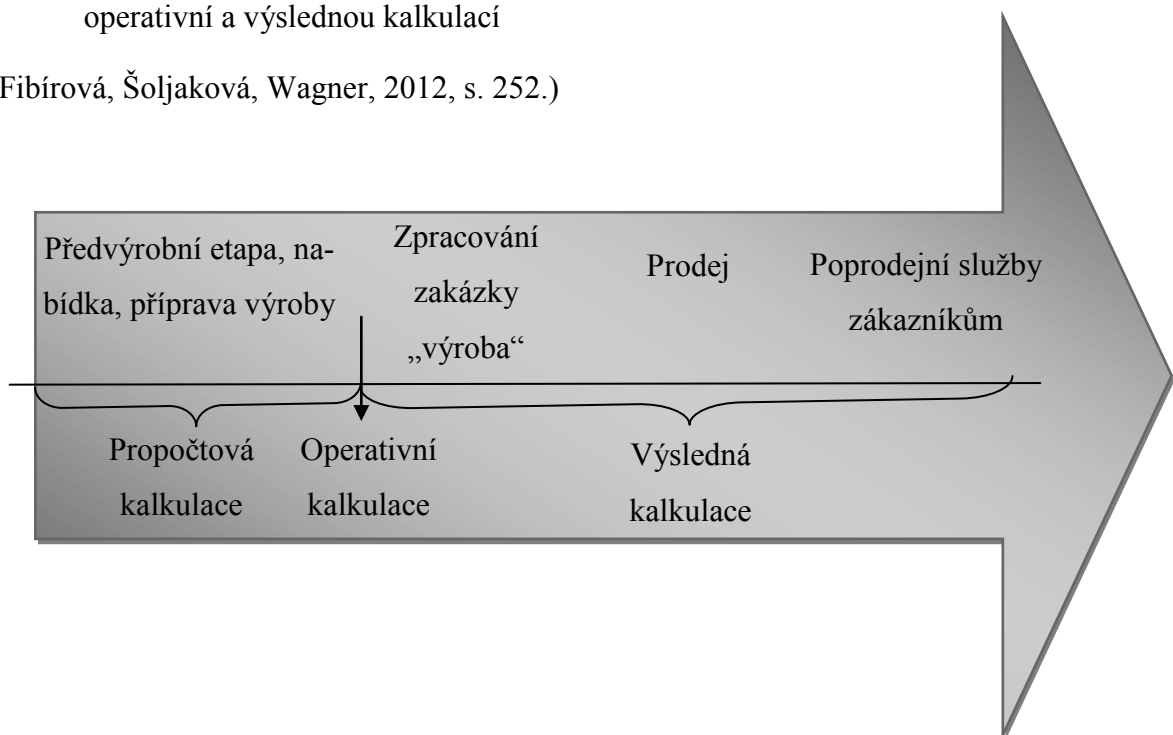
(Landa, Polák, 2008, s. 38; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 248-249; Hradecký, Konečný, 2003, s. 17; Čechová, 2011, s. 99.)

2.4 Kalkulační systém v zakázkově orientovaném typu činnosti

V zakázkově orientované výrobě se na základě propočtové kalkulace stanoví prodejní ceny výrobku. Hlavní rozdíl je kalkulovaný zisk /marže výkonu, který společnost předpokládá, že zakázka přinese. Toto mohou ovlivnit dva faktory:

- zda útvary připravující výrobu dodrží propočtovou kalkulaci, vyjadřuje rozdíl mezi propočtovou a operativní kalkulací
- zda útvary zajišťující tvorbu výkonu dodržují operativní kalkulaci, je to rozdíl mezi operativní a výslednou kalkulací

(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 252.)



Obrázek 1: Zakázkově orientovaný typ činnosti (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 252.)

3 METODY KALKULACE

Metodou kalkulace rozumíme postup přiřazování výše nákladů na daný podnikový výkon neboli na kalkulační jednici. Metody kalkulace dělíme podle způsobu přičítání nákladů:

- náklady, které přičítáme **přímo**,
- náklady, které přičítáme **nepřímo**.

V rámci tvorby kalkulace nastává jeden ze základních metodických problémů, a to způsob přičítání nákladů na kalkulační jednici. Základní rozdělení je:

1. absorpční kalkulace,
2. neabsorpční kalkulace,
3. activity based costing.

(Hradecký, Konečný, 2003, s. 45; Landa, Polák, 2008, s. 42.)

3.1 Absorpční kalkulace

V rámci absorpční kalkulace se zahrnují kalkulační techniky a metody, které v sobě uvažují všechny složky přímých i nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Jelikož jsou v kalkulaci započteny všechny náklady, mluvíme tedy o kalkulaci úplných nákladů.

Tyto kalkulační metody a techniky rozdělujeme podle toho, jakým způsobem jsou vyčísleny jednotlivé náklady na kalkulační jednici. Volba kalkulační metod závisí na řadě faktorů, které se pojí s technologickým charakterem procesů, které můžeme rozdělit do následujících skupin:

- charakter výrobku či služby,
- charakter technologie,
 - homogenní výroba,
 - heterogenní výrob,
 - síťový proces,
- skladba výrobního programu,
- výsledek výrobního procesu,
- nedokončená výroba nebo pozdní doručení zásilky,
- kombinovaná výroba,
- aj.

Kalkulační techniky lze také rozdělit, a to podle rozdělení nákladů na výstupní výkon, tak jak to dělá příslušná společnost. Proto můžeme techniky dělit do dvou skupin:

- techniky dělením pro homogenní výstupy,
- techniky přiřázkové pro heterogenní výkony.

(Duchoň, 2007, s. 78-79.)

3.1.1 Kalkulace dělením

Tato kalkulační technika se dělí do několika metod:

a) prostá kalkulace dělením

Tato kalkulační metoda se řadí mezi ty nejjednodušší a používá se především u stejnorodé výroby. Náklady na kalkulační jednici n se zjišťují podle položek kalkulačního vzorce dělením úhrnných nákladů N za období počtem kalkulačních jednic q vyrobených ve stejném období.

Vzorec 4: Prostá kalkulace dělením (Synek a kol., 2007, s. 102.)

$$n = \frac{N}{q}$$

b) Stupňovitá kalkulace dělením

I tato metoda se řadí mezi nejjednodušší, ale uplatňuje se v případě oddělení výrobních, správních a odbytových nákladů, když se liší počet vyrobených nebo prodaných kusů výroby. Je to v případě, že výrobek prochází několika stupni výroby. Tudiž je potřeba sestavit kalkulaci pro každý tento výrobní stupeň.

c) Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly

Tuto metodu lze použít v případě, že společnost má stejnorodou výrobu, která se liší pouze velikostí, tvarem, barvou nebo třeba hmotností. Tyto odlišnosti se potom vyjádří pomocí poměrových čísel. Poměrová čísla zvolíme podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnost, přímé mzdy atd.

(Hradecký, Konečný, 2003, s. 47-51; Landa, Polák, 2008, s. 43-44; Duchoň, 2007, s. 79-81; Lang, 2005, s. 86-90; Synek a kol., 2007, s. 102-105.)

3.1.2 Přirážková kalkulace

Mnohdy se tato kalkulace označuje za zakázkovou kalkulaci a je nerozšířenější používanou kalkulací. Používá se pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků nebo služeb, protože tyto náklady jsou na výrobky či služby vynakládány společně. V této kalkulaci se přímé náklady rozdělí přímo na kalkulační jednici, ale režijní náklady se dělí pomocí zvolené základny a pomocí ní vyjádřené přirážky jako přirážka k přímým nákladům. Přirážka je určena buď procentem, nebo sazbou a lze ji vypočítat z poměru společných nákladů určených k rozdělení ke zvolené rozvrhové základně.

Obecný vzorec:

Vzorec 5: Přirážková kalkulace (Duchoň, 2007, s. 84)

$$k_{př} = \frac{N_r}{Z_r}$$

Podle druhu základny vypočítáme procento (základna v Kč) nebo sazbu (základna v naturálních jednotkách).

(Synek a kol., 2007, s. 105-106; Duchoň, 2007, s. 84; Kavan, 2002, s. 64; Popesko, Papadaki, 2016, s. 99.)

3.1.3 Fázová metoda kalkulace

Fázová metoda se využívá v případě, že technologický postup výroby je rozdělen do několika fází nebo je prováděn ve více útvarech, které se odlišují charakterem činností, objemu produkce, časovém horizontu nebo místě provádění. Je uplatňovaná většinou v homogenní výrobě.

Náklady na výrobek se v každé fázi výroby liší, a proto se musí sledovat ve všech fázích zvlášť. Výkony předávané mezi jednotlivými fázemi nejsou předmětem hodnotového zobrazení a je tedy nutné věnovat jim zvýšenou pozornost při evidenci v naturálních jednotkách. Výsledná kalkulace se vyjadřuje zase podílem skutečně vynaložených nákladů v každé fázi a objemu dílčích výkonů v jednotlivých fázích.

(Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 251-252; Král a kol., 2008, s. 216.)

3.1.4 Stupňová metoda kalkulace

I tato metoda se zaměřuje na problém předávání výkonů mezi jednotlivými útvary v podniku. Využívá se většinou v heterogenní výrobě, čímž se liší od fázové metody, kde se nejprve vyrábí polotovary, které potom vstupují do finálního výrobku. Náklady na hlavní činnost jsou sledované ve všech stupních a kalkulačních položkách. Předmětem kalkulace v tomto případě je tedy jak finální výrobek, tak i polotovar. Kalkulace se provádí ve více stupních a proto i polotovar představuje samostatnou položku kalkulace navazujících stupňů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 257; Král a kol., 2008, s. 216.)

3.1.5 Zakázková metoda kalkulace

Zakázková metoda se používá při heterogenní výrobě, kdy se jednotlivé výrobky či série výrobků uzpůsobuje potřebám a přáním zákazníka. Jednotlivé zakázky mohou být jedinečné nebo opakovatelné. U opakovatelných zakázek je dobré znát náklady konkrétního výkonu. Externí a interní náklady se sledují a vyhodnocují podle jednotlivých zakázek. Výsledná kalkulace se zde odlišuje od ostatních metod a to proto, že se zjišťuje nepravidelně. Může se zjistit po ukončení zakázky nebo průběžně při realizaci zakázky.

(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 262-263; Král a kol., 2008, s. 217-218.)

3.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace neboli kalkulace neúplných nákladů byla vytvořena pro odstranění většiny nevýhod kalkulace úplných nákladů. Vzhledem k tomu, že kalkulace úplných nákladů jak už říká samotný název, počítá se všemi druhy nákladů, naopak neabsorpční kalkulace vycházejí pouze z určité skupiny nákladových položek, které se dále rozpočítávají na kalkulační jednici. Existuje tedy několik metod, které využívají pouze některou část nákladů. (Duchoň, 2007, s. 91; Kocmanová, 2014, s. 139.)

3.2.1 Kalkulace variabilních nákladů

V dnešní době je nutností zaměřit se na různé změny v podniku a jeho okolí, manažer ekonom musí správně řídit náklady, zisk a správně a rychle reagovat na změny v tržním prostředí. Proto pro ně není až tak důležité členění nákladů na přímé a nepřímé, ale zaměřit se na náklady, které se mění s objemem produkce, tudíž na **fixní** a **variabilní**. V této kalkulaci je tedy důležité zaměřit se na příčinu vzniku nákladů, odlišení nákladů vzniklých s určitým výkonem (variabilní), nebo vyvolané časem (fixní), z čehož je zřejmé, že at' variabilní tak fixní jsou přímé i nepřímé. Každý výkon nemusí vždy vyvolat fixní náklady a prodej výrobku nemusí vždy vyvolat zisk, proto nastává otázka, do jaké míry může

výrobek uhradit fixní náklady, které jsou pro všechny výrobky společné. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 215-2016; Duchoň, 2007, s. 91; Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 137.)

Příspěvek na úhradu:

Vzorec 6: Příspěvek na úhradu (Popesko, 2009, s. 44.)

$$u = p - b$$

Celkový příspěvek na úhradu:

Vzorec 7: Celkový příspěvek na úhradu (Popesko, 2009, s. 44.)

$$U = T - VN$$

V případě že nejsou známe celkové variabilní náklady, nahrazuje nám **hrubé rozpětí** příspěvek na úhradu. Hrubé rozpětí lze vyjádřit jako rozdíl mezi cenou výkonu a jeho přímými náklady.

Základní struktura kalkulace variabilních nákladů lze vyjádřit:

<p>CENA PO ÚPRAVÁCH (výrobku)</p> <ul style="list-style-type: none"> - variabilní náklady výrobku <ul style="list-style-type: none"> o přímý materiál o přímé mzdy o variabilní režie <hr/> <p>Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku</p> <ul style="list-style-type: none"> - fixní náklady v průměru na výrobek <hr/> <p>ZISK v průměru na jeden výrobek</p>
--

(Duchoň, 2007, s. 91; Kocmanová, 2014, s. 140; Popesko, 2009, s. 89.)

3.3 Activity Based Costing (ABC)

Vedle Absorpční kalkulace a Neabsorpční kalkulace existuje i moderní metoda kalkulace, která se nazývá Activity Based Costing, neboli ABC kalkulace. Protože tato kalkulace nezasahuje do účelu mé bakalářské práce, zmíním ji jen okrajově.

Základem této kalkulace je fakt, že nákladům na kalkulační jednici je nutné přiřadit hlavně příčinu jejich vzniku, tedy fyzické výkony jednotlivých prováděných činností a aktivit, tím

se tato kalkulace liší od všech ostatních. Při aplikaci metody ABC je firmě poskytnuto široké spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které lze využít nejen při kalkulaci nákladů, ale i v řízení činností nebo pro restrukturalizace podnikových procesů či aktivit.

V praxi můžeme rozlišit dva druhy metody ABC. **Jednoduchý ABC systém**, ve kterém spotřebovaný výkon je přiřazený pouze jedné jediné aktivitě, tudíž se dá říci, že je zde plný vztah nákladů k objektu. Nebo **rozšířený ABC systém**, kde nastává situace, že spotřebované výstupy souvisí s více aktivitami, které jsou navzájem propojeny vazbami. V případě, že požadujeme přesnost nákladového systému, musíme zohlednit všechny tyto vazby. (Král a kol., 2008, s. 170-173; Popesko, 2009, s. 99-102; Landa, Polák, 2008, s. 46-47.)

4 TVORBA CENY

Cenová politika v podniku hraje velice významnou roli. Představuje nejdůležitější roli v hodnotovém řízení podniku a ovlivňuje celý podnik. Tvorba cen a cenové rozhodování jsou v podniku přiřazované vrcholovému vedení. Cena představuje oběť, v případě zákazníka je to oběť, kterou podstupuje, aby na trhu získal požadované zboží, na rozdíl od kupujícího, pro kterého je cena výnosem, a proto k jejímu dosažení musel vynaložit oběť v podobě nákladů.

(Vlček, 2016, s. 86; Král a kol. 2008, s. 523.)

4.1 Základní typy cen

Většina autorů rozděluje cenu podle její tvorby. Ta vychází z nákladů, konkurence, anebo z poptávky. Na rozdíl od Kavana (2002, s. 68-69.), který ve své knize Výrobní a provozní management uvádí cenu podle druhu určení, a proto ji rozděluje na výrobní a prodejní. Je zřejmé, že podnik musí znát oba druhy dělení.

Pro účely své bakalářské práce uvedu rozdělení tvorby ceny podle většiny autorů:

- nákladově orientovaná cena
- poptávkově orientovaná cena
- konkurenčně orientovaná cena

(Kožená, 2007, s. 48; Landa, Polák, 2008, s. 101.)

4.1.1 Nákladově orientovaná cena

Tento způsob stanovení tvorby ceny je jedním z nejjednodušších. V tržní ekonomice není známa přímá souvislost mezi cenou a náklady. Ale je vhodné dobře znát náklady na své výrobky. Tato cena tedy vychází z informací o úplných nákladech výkonu a určité ziskové přírážky, kterou si podnik určí sám. Zisková přírážka by tedy měla odpovídat předpokládanému či očekávanému zhodnocení vlastního kapitálu a také záměrům, které má podnik v budoucnosti. Jednou ze zásadních nevýhod tohoto typu tvorby ceny je problém při poklesu objemu produkce a prodeje rostou fixní jednicové náklady, což může vést až k nákladové spirále. Proto se tento typ stanovení ceny uplatňuje jen v případě řádného prozkoumání trhu. (Kožená, 2007, s. 48-49; Král a kol, 2008, s. 542-543; Landa, Polák, 2008, s. 101.)

4.1.2 Poptávkově orientovaná cena

Mnohdy se také označuje jako cena orientovaná na zákazníka. Je tedy evidentní, že ceny v tomto případě určuje zákazník. Podnik musí nastřádat spoustu informací o zákaznících, poptávce, trhu a jiných subjektech, aby byl schopen nastavit cenu správně, a docházelo tedy k maximalizaci zisku. Zde vyvstávají dvě základní otázky, jestli je možné uhrazovat své náklady a vytvářet potřebné zisky, při relativně vysokých cenách a nízkému objemu produkce nebo naopak při nízkých cenách a vysokému objemu produkce. Příkladem může být cenová politika tzv. **cena sbírání smetany**, kde jde o relativně vysoké prodejní ceny.

Cena je tedy odrazem hodnoty, kterou zboží přiřadí sám zákazník, a pokud tato cena neodpovídá této hodnotě a je vyšší, nastává snížení prodeje. V případě že je tomu naopak, výrobky se velmi dobře prodávají, ale podniku to přináší nízké zisky. (Kožená, 2007, s. 49; Král a kol, 2008, s. 537-539; Landa, Polák, 2008, s. 101.)

4.1.3 Konkurenčně orientovaná cena

Konkurenčně orientovaná cena je zaměřena na ceny konkurence a nevěnuje takovou pozornost svým vlastním nákladům na výkony nebo zájmu kupujícího. Samozřejmě cena se nemusí vždy shodovat s tou konkurenční a může být buď vyšší, nebo nižší. Takto orientovaná cena se nejčastěji používá při ucházení o zakázku v konkurenčním řízení. V tomto případě se tedy podnik neohlíží na vlastní náklady ani na hodnotu výrobku pro zákazníka, ale zajímá se pouze o konkurenční ceny, podle kterých staví vlastní ceny. Nikdy by podnik ale neměl stavět cenu nižší než vlastní náklady, aby nebyl ve ztrátě a nepoškodil svoji pozici na trhu. Proto by podnik měl dobře posoudit a prozkoumat trh, na kterém působí, může totiž dojít k 4 základním modelům struktury trhu a to:

- dokonalá konkurence,
- oligopol,
- nedokonalá konkurence,
- monopol.

V každém z následujících struktur trhu se cenová politika a cenové rozhodování liší.

(Kožená, 2007, s. 49; Král a kol, 2008, s. 530-531.)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části jsem zpracovala rozbor literárních pramenů v oblasti nákladů, kalkulace a tvorby ceny, tyto poznatky dále využiji při zpracování praktické části.

Všeobecně je známé, že manažerské rozhodování v rámci nákladů je velice složité a musí se provádět velice důkladně, proto jsem se ve své práci zaměřila na různé pojetí nákladů z hlediska různých pohledů a využití. Každý správný ekonom manažer, musí vědět základní údaje o nákladech pro jejich správné řízení, a tudíž řízení celé společnosti.

V rámci nákladů jsem rozebrala náklady z pohledu finančního a manažerského rozhodování, které se dále dělí z pohledu hodnotového a ekonomického. Pro podnik je také důležité znát i klasifikaci nákladů, a to hned z několika hledisek, všechny tyto hlediska jsem podrobně rozebrala v druhé části této práce.

Jeden z hlavních nástrojů řízení nákladů a určení konečné ceny výrobků je kalkulace. V praxi se kalkulace využívá v několika metodách, které se od sebe navzájem liší. Metod kalkulace je několik a každý podnik využívá jinou, je zřejmé že tady hraje roli několik faktorů, např. o jakou výrobu se jedná, na jaký typ nákladů se soustředíme, či náš podnik vyrábí jeden nebo více výrobků. Kalkulace nemusí být stejná v celém podniku, může se lišit v rámci výrobků nebo třeba středisek či dílen. Ve své bakalářské práci jsem uvedla všechny metody kalkulace i jejich aplikaci pro různé typy výrobků nebo procesu výroby.

Jedno z nejsložitějších a nejnáročnějších manažerských rozhodnutí je správná tvorba ceny. Cenu lze tvořit ze tří různých hledisek a to nákladového, poptávkového a konkurenčního. Každý z těchto hledisek má několik výhod i nevýhod. Je velice důležité správně prozkoumat trh, na kterém působí podnik i jeho konkurenci a zákazníky. Na základě těchto informací lze správně zvolit metodu tvorby ceny pro daný podnik.

Každý podnik chce dosáhnout co možná nejlepších výsledků v podobě správného hospodaření a maximalizace zisku, proto musí znát dobře své náklady, určit správné metody kalkulace a vybrat vhodnou metodu pro tvorbu ceny.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI LAZAM CZ S.R.O.

Společnost LAZAM CZ s.r.o. je českou, rodinnou výrobní společností, se sídlem ve Vyškově. Na trhu působí již 25 let. Zaměřuje se především na zámečnickou výrobu. Společnost LAZAM CZ s.r.o. vede pan Vladimír Jašíček společně s jeho syny Michalem Jašíčkem a Petrem Jašíčkem, všichni tři jsou zároveň i jednatele společnosti.



Obrázek 2: Logo společnosti LAZAM CZ s.r.o. (<http://www.lazamcz.cz/o-nas/>)

6.1 Historie společnosti

Historie společnosti sahá až do roku 1992 s původním názvem: Vladimír Jašíček - Elektromechanika v rámci privatizace s. p. VYAS Vyškov, zde majitel společnosti pan Vladimír Jašíček st. pracoval jako vedoucí provozu. Předmětem podnikání byla výroba, instalace a opravy elektromotorů, na což se podnik specializoval. Později roku 1994 do firmy vstupuje jeho syn Vladimír Jašíček ml. se kterým majitel uzavírá Smlouvu o sdružení fyzických osob. Pan Vladimír Jašíček ml. podnikal na základě živnostenského listu v oboru strojní zámečnický od roku 1992. Tímto okamžikem do předmětu podnikání vstupuje i výroba stavebních zámečnických prvků, zámků a kování, která se později stala dominantnější a od roku 2005 je hlavním předmětem podnikání. V tom samém roce bylo ukončeno sdružení fyzických osob, z důvodu úmrtí Vladimíra Jašíčka st.

V roce 2006 do společnosti vstupuje syn pana Vladimíra Jašíčka ml. a to Michal Jašíček a vzniká nové sdružení fyzických osob, kde Vladimír Jašíček zastřešuje zámečnickou výrobu a jeho syn Michal Jašíček opravy a výrobu elektromotorů.

V roce 2007 se do rodinného podnikání připojil i starší syn Petr Jašíček, a v tomto roce bylo zajištěno i nové laserové dělicí centrum společně s ohraňovacími lisami. Tuto technologii firma financovala dotačními programy Evropské unie.

Mezi hlavní výrobní prvky patří:

- ocelové konstrukce,
- klasická či pojezdová vrata, brány,
- schodiště, přepravní palety.

Přepravní palety dále slouží k vývozu na území Evropy, a mezi hlavní zahraniční odběratele společnosti patří Německo, Belgie a Rakousko.

Od června 2012 byla založena nová společnost LAZAM CZ s.r.o., která se plně věnuje zámečnické výrobě.

6.2 Základní údaje

Obchodní firma: LAZAM CZ s.r.o.

Sídlo: Svatopluka Čecha 202/10, Vyškov - Město, 682 01 Vyškov

Identifikační číslo: 293 56 237

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Statutární orgán:

Jednatel:

Michal Jašíček, datum narození 14. března 1985

Den vzniku funkce: 22. května 2012

Jednatel:

Petr Jašíček, datum narození 20. ledna 1984

Den vzniku funkce: 22. května 2012

Jednatel:

Vladimír Jašíček, datum narození 14. března 1961

Den vzniku funkce: 22. května 2012

Základní kapitál: 210 000 Kč

6.3 Produktové portfolio

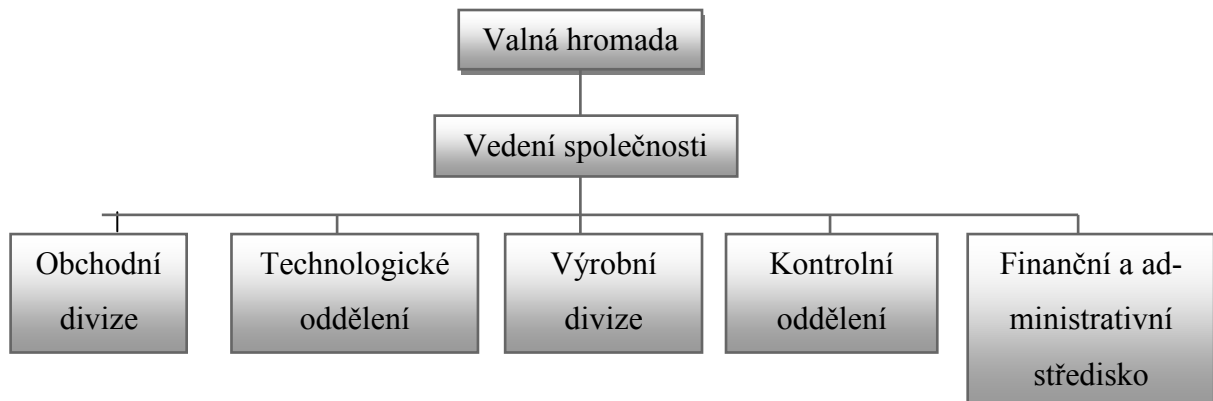
Společnost LAZAM CZ s.r.o. je zaměřena na zakázkovou a sériovou výrobu zakázek pro obchodní partnery v rámci zámečnictví a mezi její hlavní činnosti a produkty patří:

- svařování MIG, TIG,
- dělení plošného materiálu pomocí laserového zařízení,

- ohýbání plechů na CNC strojích,
- ocelových konstrukcí,
- manipulační vozíky,
- výroba komponentů do kabin strojů,
- zdravotnická lůžka pro zahraničního partnera.

6.4 Struktura společnosti

Společnost LAZAM CZ s.r.o. momentálně zaměstnává 25 zaměstnanců, proto ani organizační struktura této společnosti není příliš velká. Vyznačuje se ryze liniovou strukturou. V čele společnosti stojí valná hromada zastoupená 3 jednatelemi, kteří vlastní 100 % podílu firmy. Podnik řídí ředitel, a jsou mu podřízeny všechny další úseky.



Obrázek 3: Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

Na činnosti obchodní divize se podílí 3 zaměstnanci a to technolog, programátor CNC a jeden z jednatelem společnosti. Jejich práce spočívá v řešení zakázek, objednávkách, jejich řešení a kalkulacích jednotlivých výrobků.

Do technologického úseku patří programování CNC strojů, výrobní technolog a logistika, a s tím spojené činnosti jako například návrh daného výrobku, nákup potřebného materiálu, zajištění vyhotovení zakázky a expedice zakázky zákazníkovi.

Ve výrobní divizi najdeme všechny pracoviště a dílny, ve kterých probíhá celá výroba daného výrobku, například zámečnická dílny, svařovny, CNC dílny a sklad.

Za kontrolní oddělení zodpovídá jediný člověk, který má na starost jako namátkové kontroly ve výrobě, tak i řešení problému v rámci mezioperačních kontrol od jednotlivých zaměstnanců.

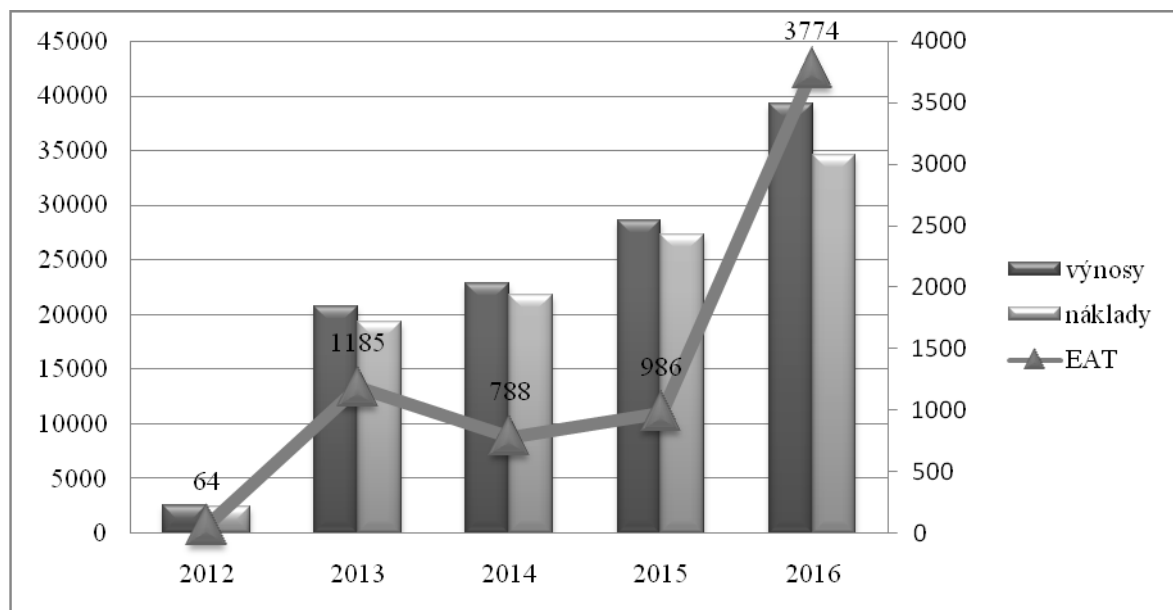
Finanční a administrativní středisko zodpovídá za veškerou ekonomickou činnost podniku, z pohledu účetnictví, administrativy, fakturace, vyhotovení účetních uzávěrek i daňovou evidenci.

6.5 Základní ekonomické výsledky společnosti LAZAM CZ s.r.o.

Základní ekonomické výsledky společnosti LAZAM CZ s.r.o. jasně ukazují, že firma od jejího roku 2012 vykazuje zisk, který každým rokem roste. Společnost pracuje s ekonomickým systémem Pohoda, kde jsou prováděny veškeré ekonomické činnosti společnosti.

Tabulka 1: Vývoj výnosů a nákladů v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

Položky v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Výnosy	2514	20778	22813	28561	39273
Náklady	2434	19315	21838	27339	34605
EBT	80	1463	975	1222	4668
EAT	64	1185	788	986	3774



Graf 5: Vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

Největší nárůst výnosů i nákladů nastal mezi roky 2015-2016, což bylo zapříčiněno velkým nárůstem nových zakázek, a změny vedení v rámci řízení těchto zakázek. Je samozřejmé, že společnost k těmto novým zakázkám potřebovala i více materiálu, a proto se i rapidně zvýšili náklady v tomto roce. Společnost po celou dobu své existence vykazovala zisk, který se každým rokem mírně zvýšil.

6.6 SWOT analýza

V této části je znázorněna SWOT analýza pro lepší představu o vnějším a vnitřním prostředí firmy. V rámci vnitřního prostředí jsem zanalyzovala silné a slabé stránky společnosti a ve vnějším prostředí jsou zachyceny příležitosti, které jim umožňuje současná situace a hrozby, kterým může společnost v budoucnosti čelit.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • Kvalifikovaní zaměstnanci • Rychlost a flexibilita plnění požadavků • Šetrný přístup k životnímu prostředí • Certifikáty ISO • Unikátní a kvalitní produkty • Orientace na zákazníka 	<ul style="list-style-type: none"> • Malá společnost • Propagace, webové stránky • Vyšší ceny oproti konkurenci • Závislost na dodavatelích
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • růst na nové trhy • přilákání nových zákazníků • pokles tržních bariér • růst firmy • nové technologie • možnost čerpání dotací • snižování cen výroby, díky novým postupům řešení zakázek 	<ul style="list-style-type: none"> • rostoucí ceny vstupů • nařízení EU • zvyšující se náročnost zákazníků • výpadek klíčových zákazníků • recese světové ekonomiky • nedostatek kvalifikovaných pracovníků na trhu práce

Obrázek 4: SWOT analýza společnosti LAZAM CZ s.r.o. (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Společnost LAZAM CZ s.r.o. je ryze výrobní společnost a náklady pro ni hrají významnou roli. Společnost svým zákazníkům nabízí velmi kvalitní produkty, které jsou po této stránce dost nákladné. Náklady pro ni představují významný ukazatel kvality celkového působení podniku. Proto i ekonomické rozhodování v této oblasti je velmi důležité a díky správnému řízení je firma schopna efektivně a velmi kvalitně řídit všechnu svoji činnost. Pro správné řízení nákladů a posouzení výkonnosti podniku, je třeba se podívat na strukturu nákladů, zanalyzovat tyto jednotlivé náklady a vyvodit určité závěry pro další správná rozhodnutí. A na základě této analýzy je potom možné vyvodit závěry o tom, jak disponuje se svými peněžními prostředky.

Tato část bakalářské práce je zaměřena na analýzu nákladů společnosti LAZAM CZ s.r.o. v letech 2012-2016, které jsou rozděleny na provozní, finanční a mimořádné. Na základě interních dokumentů společnosti budou náklady analyzovány z hlediska druhového členění a na základě závislosti na objemu výroby, a to vše z výkazu zisku a ztráty společnosti poskytnuté společností pro účely této bakalářské práce.

7.1 Celkové náklady

Celkové náklady jsou evidovány prostřednictvím finančního účetnictví a jejich hodnoty je možné vyčíst z výkazu zisku a ztráty za jednotlivé účetní období. V analýze celkových nákladů společnosti jsou pozorovány roky 2012-2016, kde jsou celkové náklady rozčleněny do provozních, finančních a mimořádných nákladů. Jednotlivé hodnoty je možné sledovat v následující tabulce.

Tabulka 2: Analýza celkových nákladů společnosti LAZAM CZ s.r.o. v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Provozní náklady	2431	19246	21754	27093	34049
Finanční náklady	3	69	79	226	556
Mimořádné náklady	0	0	5	20	0
Celkové náklady	2434	19315	21838	27339	34605

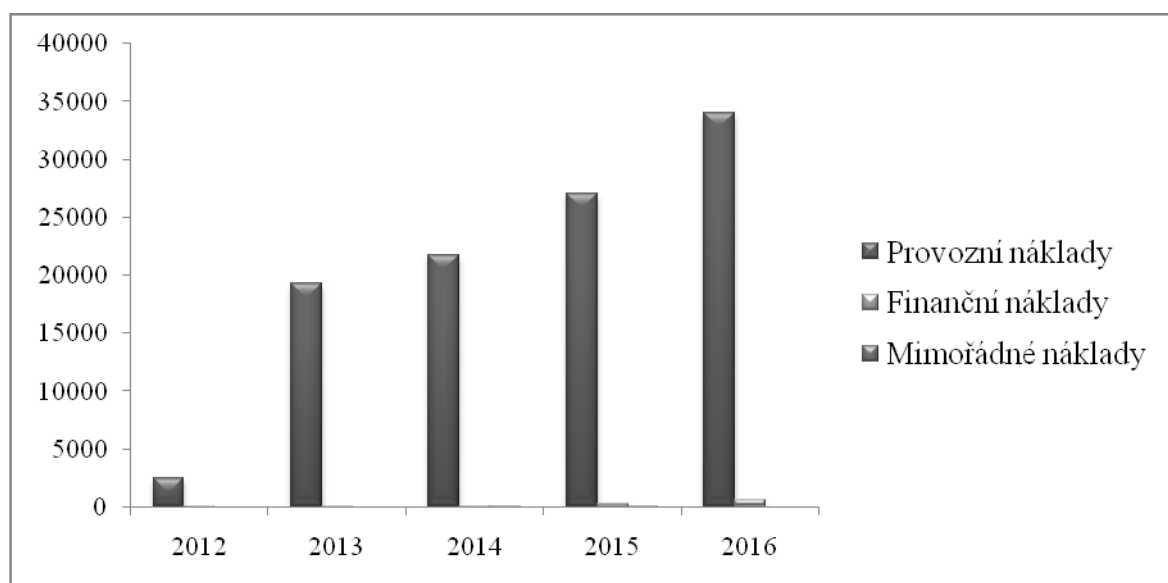
Z tabulky je evidentní, že nejvyšší náklady společnost dosáhla v roce 2016 a to bylo hlavně ovlivněno projektovým návrhem nové budovy společnosti, což se nejvýznamněji projevilo ve finančních nákladech, dále tuto skutečnost ovlivnily velké počty nových zakázek. Společnost LAZAM CZ s.r.o. nevykazuje žádné mimořádné náklady kromě let 2014 a

2015. Finanční náklady ve sledovaných letech postupně rostou spolu s rostoucími provozními náklady.

Tabulka 3: Procentuální podíl provozních, finančních a mimořádných nákladů na celkových nákladech společnosti (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Provozní náklady	99,88%	99,64%	99,62%	99,10%	98,39%
Finanční náklady	0,12%	0,36%	0,36%	0,83%	1,61%
Mimořádné náklady	0,00%	0,00%	0,02%	0,07%	0,00%
Celkové náklady	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Provozní náklady jsou tvořeny převážně výkonovou spotřebou, která se tvoří spotřebou materiálu a energií, což vypovídá o výrobním charakteru společnosti. Pro lepší přehled nákladů v jednotlivých letech jsou jednotlivé složky nákladů zobrazeny v následujícím grafu.



Graf 6: Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

7.2 Druhé členění nákladů

V této části bakalářské práce bude provedeno detailnější členění nákladů, a to podle jejich druhů, je to nejběžnější členění ve společnostech, protože nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů a díky tomu konkurence není schopna analyzovat faktory efektivity podniku. Nákladové členění poskytuje podniku cenné informace pro efektivní řízení a využívá se ve

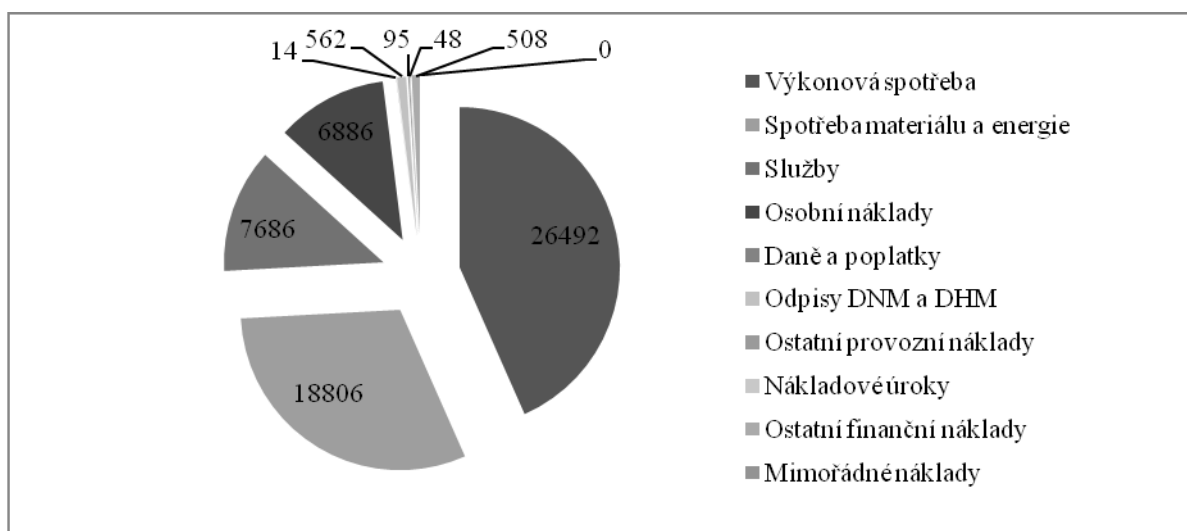
výkazu zisku a ztráty za jednotlivá účetní období. Společnost LAZAM CZ s.r.o. do tohoto členění zahrnuje následující položky:

- **výkonová spotřeba**, která se dále dělí na spotřebu materiálu a energie a služby,
 - **spotřeba materiálu** zahrnuje všechny materiály využívající se na výrobu produktů, montáž, opravy a údržbu dlouhodobého majetku, obalový materiály, ochranné pomůcky, kancelářské potřeby,
 - do **spotřeby energie** spadá elektrická energie, voda, a plyn,
 - **spotřebované služby** jsou převážně náklady na prezentaci, opravy, telekomunikační poplatky, školení zaměstnanců, opravy budov, zařízení a jiného DHM, cestovné, poštovné, likvidaci odpadu a další,
- **osobní náklady** představují mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, sociální náklady (příspěvky na stravování a občerstvení),
- **daně a poplatky** jsou převážně daně z nemovitostí, silniční daň a ostatní daně a poplatky (dálniční známky, správní nebo notářské poplatky),
- **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**,
- **ostatní provozní náklady** obsahují převážně nejružnější pojištění (proti úrazu nebo škodě, havarijní pojištění, povinné ručení, administrativní poplatky, dary, manka a škody aj.),
- **nákladové úroky**, to jsou úroky vůči bankám (půjčky, hypotéky),
- **ostatní finanční náklady**, které jsou kurzové ztráty, manka a schodky ve finančním majetku,
- **mimořádné náklady** nejčastěji jsou to opravné položky v mimořádné činnosti, tvorba mimořádných rezerv, škody z živelných pohrom aj.

V níže uvedené tabulce (Tab. 4.) jsou vyčísleny jednotlivé položky nákladů ve sledovaných letech 2012-2016. Pro lepší znázornění a představu je druhové členění nákladů za rok 2016 zpracované v grafu 8.

Tabulka 4: Druhové členění nákladů společnost LAZAM CZ s.r.o. (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Výkonová spotřeba	2429	14698	15997	20873	26492
Spotřeba materiálu a energie	1889	9554	12199	16552	18806
Služby	540	5144	3878	4321	7686
Osobní náklady	0	4352	5410	5768	6886
Daně a poplatky	0	3	5	7	14
Odpisy DNM a DHM	0	193	325	429	562
Ostatní provozní náklady	2	0	17	16	95
Nákladové úroky	0	7	17	34	48
Ostatní finanční náklady	3	62	62	192	508
Mimořádné náklady	0	0	5	20	0
Náklady celkem	2434	19315	21838	27339	34605



Graf 7: Druhové členění nákladů za rok 2016 (vlastní zpracování)

V rámci detailnější provedení analýzy nákladů, jsou v této části zpracovány vertikální a horizontální analýzy, které lépe vystihují strukturu nákladů. Vertikální analýza zachycuje podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech a horizontální analýza porovnává změny nákladových druhů mezi dvěma po sobě jdoucími roky a jejich meziroční vývoj.

Tabulka 5: Vertikální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Výkonová spotřeba	99,79%	76,10%	73,25%	76,35%	76,56%
<i>Spotřeba materiálu a energie</i>	77,61%	49,46%	55,86%	60,54%	54,34%
<i>Služby</i>	22,19%	26,63%	17,76%	15,81%	22,21%
Osobní náklady	0,00%	22,53%	24,77%	21,10%	19,90%
Daně a poplatky	0,00%	0,02%	0,02%	0,03%	0,04%
Odpisy DNM a DHM	0,00%	1,00%	1,49%	1,57%	1,62%
Ostatní provozní náklady	0,08%	0,00%	0,08%	0,06%	0,27%
Nákladové úroky	0,00%	0,04%	0,08%	0,12%	0,14%
Ostatní finanční náklady	0,12%	0,32%	0,28%	0,70%	1,47%
Mimořádné náklady	0,00%	0,00%	0,02%	0,07%	0,00%
Náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Tabulka 6: Horizontální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	12/13	13/14	14/15	15/16
Výkonová spotřeba	505,10%	8,84%	30,48%	26,92%
<i>Spotřeba materiálu a energie</i>	405,77%	27,68%	35,68%	13,62%
<i>Služby</i>	852,59%	-24,61%	11,42%	77,88%
Osobní náklady	-	24,31%	6,62%	19,38%
Daně a poplatky	-	66,67%	40,00%	100,00%
Odpisy DNM a DHM	-	68,39%	32,00%	31,00%
Ostatní provozní náklady	-100,00%	-	-5,88%	493,75%
Nákladové úroky	-	142,86%	100,00%	41,18%
Ostatní finanční náklady	1966,67%	0,00%	209,68%	164,58%
Mimořádné náklady	-	-	300,00%	-100,00%
Náklady celkem	693,55%	13,06%	25,19%	26,58%

Z uvedených analýz je patrné, že na celkové hodnotě nákladů společnosti má největší podíl **výkonová spotřeba**, což hlavně souvisí s výrobním charakterem společnosti. Podíl výkonové spotřeby se pohybuje kolem 76 % kromě roku 2012, kdy podíl představoval skoro 100 %. Při detailnější analýze výkonové spotřeby je zřejmé, že větší podíl má spotřeb materiálu a energie a to 50-70 %, služby tedy zaujímají menší podíl kolem 15-22 %.

V rámci vývoje výkonové spotřeby v čase, se nejvyšší nárůst projevil mezi lety 2012 a 2013, tedy na počátku působení firmy. Tento nárůst byl způsoben zahájením nové výroby, zajištěním nových klíčových odběratelů tedy nových zakázek a zajištění kooperací na práce mimo firmu jako například obrábění, zinkování a lakování.

Osobní náklady mají druhý nejvyšší podíl na celkových nákladech, které v roce 2012 nebyly žádné, protože firma neměla žádné zaměstnance. To je i důvod změn v těchto nákladech mezi jednotlivými lety.

Ostatní položky jsou malé položky a vyznačují se malým poměrem na celkových nákladech, ve sledovaných letech došlo k různým výkyvům. Nutno podotknout, že mnohé z nich jsou z působené novou strategií společnosti, zapracování nových pracovníků do vyšších funkcí či projektem nové budovy společnosti.

7.3 Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů

Tato část je zaměřena na členění nákladů v závislosti na objemu produkce, které ve společnosti LAZAM CZ s.r.o. dosud nebylo zpracované. Při analýze těchto nákladů jsem použila empirickou metodu odhadů sestavení nákladových funkcí, přímo klasifikační analýzu. V tomto členění se náklady dělí do dvou základních skupin, a to na variabilní náklady, které se mění s objemem vyrobených kusů a na náklady fixní, což jsou ty, které zůstávají neměnné v závislosti na objemu produkce. Vývoj jednotlivých skupin lze sledovat v následujících tabulkách.

Tabulka 7: Vývoj fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)

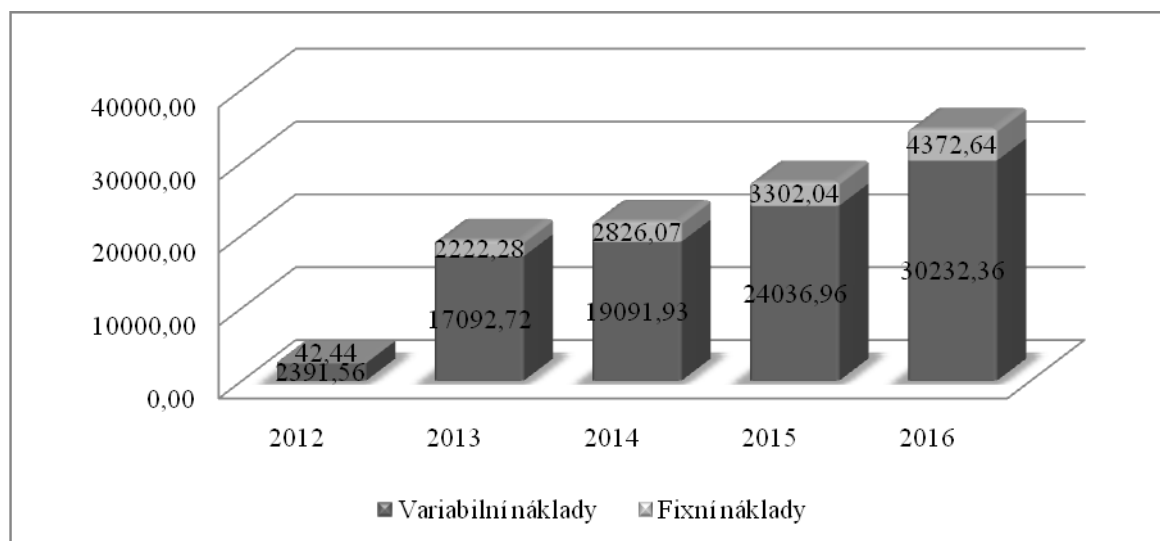
Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Variabilní náklady	2391,56	17092,72	19091,93	24036,96	30232,36
Fixní náklady	42,44	2222,28	2826,07	3302,04	4372,64
Náklady celkem	2434	19315	21838	27339	34605

Tabulka 8: Podíl jednotlivých skupin na celkových nákladech (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Variabilní náklady	98,26%	88,49%	87,43%	87,92%	87,36%
Fixní náklady	1,74%	11,51%	12,94%	12,08%	12,64%
Náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Z tabulek výše uvedených vyplývá, že nejvyšší podíl na celkových nákladech společnosti zaujímají variabilní náklady, což vypovídá o ryze výrobním charakteru společnosti. Fixní náklady jsou téměř 12 % ve většině sledovaných let, a to, protože společnost většinu nákladů vytvoří právě při výrobě, náklady, které se nemění se změnou produkce, jsou to převážně mzdy na technologicko-hospodářské pracovníky, kteří tvoří početně menší

skupinu zaměstnanců než právě pracovníci ve výrobě. Pro lepší představu je přiloženo grafické zpracování všech sledovaných období.



Graf 8: Vývoj fixních a variabilních nákladů ve sledovaném období (vlastní zpracování)

7.3.1 Fixní náklady společnosti

Fixní náklady představují náklady, které se s měnícím se objemem výroby nemění. Společnost LAZAM CZ s.r.o. není velkou společností s velkým počtem zaměstnanců, má ryze výrobní charakter, proto tyto náklady nepředstavují velký podíl na celkových nákladech a jejich strukturu zachycuje tabulka 9, kde jsou jednotlivé položky vyčísleny.

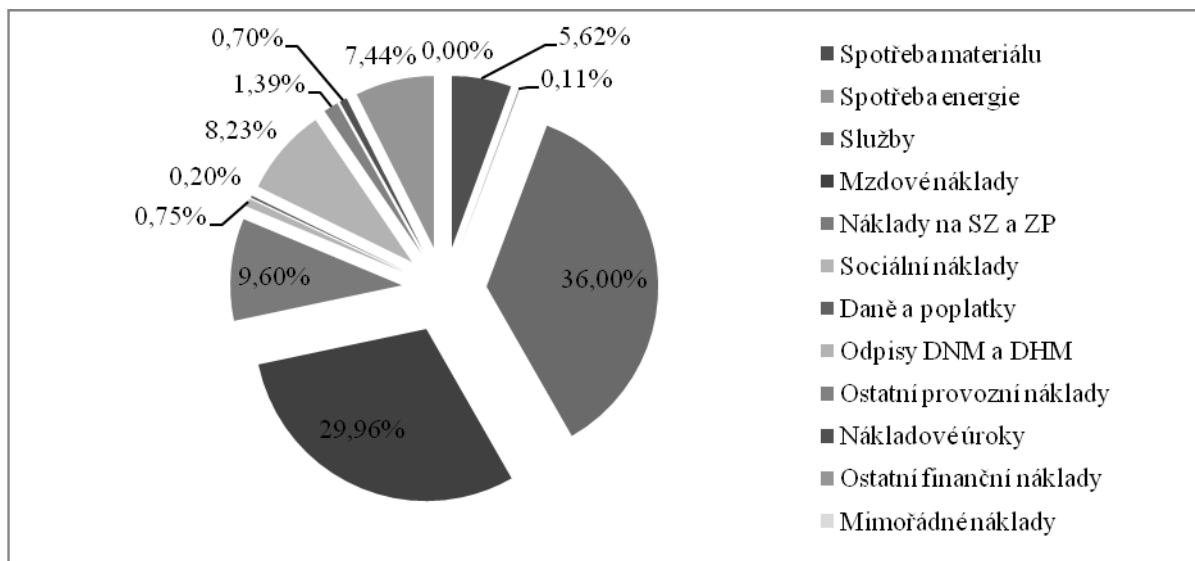
Tabulka 9: Struktura fixních nákladů společnosti LAZAM CZ s.r.o. (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu	36,65	212,93	225,06	288,10	383,87
Spotřeba energie	0,79	3,55	6,01	8,74	7,37
Služby	173	1646	1241	1383	2460
Mzdové náklady	0	1277,2	1588,4	1698	2047,2
Náklady na SZ a ZP	0	420,8	526	558,4	656
Sociální náklady	0	42,8	49,6	50,8	51,2
Daně a poplatky	0	3	5	7	14
Odpisy DNM a DHM	0	193	325	429	562
Ostatní provozní náklady	2	0	17	16	95
Nákladové úroky	0	7	17	34	48
Ostatní finanční náklady	3	62	62	192	508
Mimořádné náklady	0	0	5	20	0
Náklady celkem	215,24	3868,36	4067,03	4684,76	6832,16

Tabulka 10: Podíl jednotlivých složek fixních nákladů na celkových fixních nákladech společnosti (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu	17,03%	5,50%	5,53%	6,15%	5,62%
Spotřeba energie	0,37%	0,09%	0,15%	0,19%	0,11%
Služby	80,28%	42,55%	30,51%	29,52%	36,00%
Mzdové náklady	0,00%	33,02%	39,06%	36,25%	29,96%
Náklady na SZ a ZP	0,00%	10,88%	12,93%	11,92%	9,60%
Sociální náklady	0,00%	1,11%	1,22%	1,08%	0,75%
Daně a poplatky	0,00%	0,08%	0,12%	0,15%	0,20%
Odpisy DNM a DHM	0,00%	4,99%	7,99%	9,16%	8,23%
Ostatní provozní náklady	0,93%	0,00%	0,42%	0,34%	1,39%
Nákladové úroky	0,00%	0,18%	0,42%	0,73%	0,70%
Ostatní finanční náklady	1,39%	1,60%	1,52%	4,10%	7,44%
Mimořádné náklady	0,00%	0,00%	0,12%	0,43%	0,00%
Náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

V uvedených tabulkách (Tab. 9 a Tab. 10) můžeme vidět, že největší podíl fixních nákladů představují služby, a to především administrativní poplatky, telekomunikační poplatky, náklady na školení zaměstnanců a cestovné. Další významně se podílející jsou náklady mzdové, kterými jsou mzdové náklady na technicko-hospodářské pracovníky. To samozřejmě souvisí i s položkami náklady na sociální a zdravotní pojištění a sociálními náklady. V roce 2012 nejvyšší podíl měly služby a spotřeba materiálu, který přímo nesouvisí s výrobky, jedná se především o kancelářské potřeby a materiál použitý při údržbách, je to dáno i tím, že společnost v tomto roce začala rozjíždět výrobu a neměla žádné zaměstnance. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které jsou dány především odpisem strojů a budov v jednotlivých letech rostou, protože společnost každým rokem má více odepisovaného majetku. Ostatní finanční náklady představují v letech 2012-2014 jen malé procento na celkových fixních nákladech, kromě let 2015 a 2016, kdy začali vzrůstat, protože jsou vynakládány různé finanční náklady spojené s novou přestavbou hlavní budovy. V následujícím grafu je zachycena struktura fixních nákladů v roce 2016.



Graf 9: Struktura fixních nákladů v roce 2016 (vlastní zpracování)

7.3.2 Variabilní náklady společnosti

Variabilní náklady představují přímý opak fixních, tudíž se mění s objemem produkce. A ve společnosti LAZAM CZ s.r.o. představují kolem 90 % celkových nákladů. Jak již bylo zmíněno, je to z důvodu že tato společnost má ryze výrobní charakter. Tedy i valná většina nákladů souvisí přímo s výrobou daných výrobků.

Tabulka 11: Variabilní náklady společnosti LAZAM CZ s.r.o. (vlastní zpracování)

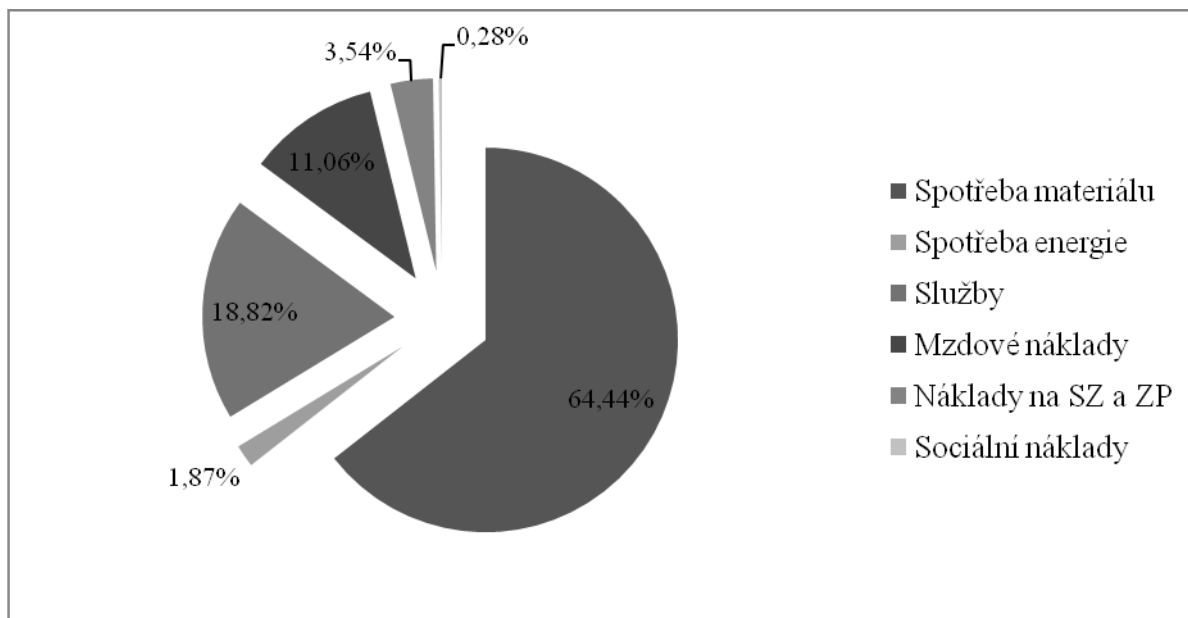
Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu	1795,68	9044,90	11620,17	15717,68	17895,56
Spotřeba energie	55,88	292,62	347,76	537,48	519,20
Služby	367	3498	2637	2938	5226
Mzdové náklady	0	1915,8	2382,6	2547,0	3070,8
Náklady na SZ a ZP	0	631,2	789,0	837,6	984,0
Sociální náklady	0	64,2	74,4	76,2	76,8
Náklady celkem	2218,76	15446,64	17850,97	22654,24	27772,84

V tabulce číslo 11 je uvedena struktura variabilních nákladů s přesným vyčíslením v jednotlivých letech. Protože společnost LAZAM CZ s.r.o. většinu práce na zakázce zpracovává sama je evidentní, že nejvyšší položka je spotřeba materiálu. Do spotřebovaného materiálu se hlavně zahrnují ocelové plechy, matice, šrouby a některé laky, které se používají přímo ve firmě, jako povrchová úprava. Spotřebovaná energie je používána na stroje, které daný výrobek vyrábí. Ve společnosti je výroba zakázek rozdělena do dvou dílen, a to Laserovou a CNC dílnu. Tyto dílny spolu navzájem spolupracují, v případě že zakázka se prolíná do obou dílen.

Tabulka 12: Podíl jednotlivých složek variabilních nákladů na celkových variabilních nákladech ve sledovaném období (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu	80,93%	58,56%	65,10%	69,38%	64,44%
Spotřeba energie	2,52%	1,89%	1,95%	2,37%	1,87%
Služby	16,55%	22,65%	14,77%	12,97%	18,82%
Mzdové náklady	0,00%	12,40%	13,35%	11,24%	11,06%
Náklady na SZ a ZP	0,00%	4,09%	4,42%	3,70%	3,54%
Sociální náklady	0,00%	0,42%	0,42%	0,34%	0,28%
náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, nejvyšší podíl ve skupině variabilních nákladů má právě spotřeba materiálu a vždy více jak 50 %, je to materiál spotřebovaný přímo na dané výrobky. Služby mají podíl na celkových nákladech v rozmezí 15-23 % ve sledovaných letech a jsou zde zahrnuty sociální náklady dělníkům jako například příspěvky na stravování. I vyšší podíl mzdových nákladů souvisí přímo se mzdami dělníků, kteří na daných výrobcích pracují. V roce 2012 nebyly náklady na dělníky žádné, protože společnost neměla žádné zaměstnance. V ostatních letech, se mzdové náklady přímo úměrně odvíjely od počtu zaměstnanců. V následujícím grafu je zobrazena struktura variabilních nákladů v roce 2016.



Graf 10: Struktura variabilních nákladů v roce 2016 (vlastní zpracování)

8 ANALÝZA KALKULACE ZAKÁZEK

Pro společnost LAZAM CZ s.r.o. představuje problematika řízení nákladů velmi důležitou roli. Ve společnosti se náklady řídí pomocí kalkulací jednotlivých zakázek. Kalkulace se provádí v ekonomickém systému POHODA. Do kalkulace se zahrnují jak náklady na daný výrobek, tak i kalkulační zisk podniku. Dané kalkulace se provádí dvě, a to předběžná při objednání zakázky a výsledná při ukončení zakázky. Předběžná kalkulace se provádí na základě nákresu či technické dokumentace výrobku, a to příslušným pracovníkem. Je závislá na charakteru zakázky, to znamená, zda spadá do oblasti dílny CNC či dílny laserové, dále se tato zakázka pošle zpět zákazníkovi pro potvrzení. V případě, že zákazník objednávku potvrdí, si daný výrobek u společnosti objedná a začíná proces výroby. Na konci výrobního procesu, jakmile je výrobek zcela hotov a převzat zákazníkem, se provádí výsledná kalkulace. Do této kalkulace se přenesou všechny skutečně náklady na danou zakázku a vyčíslí se celkové náklady. Kalkulační zisk se zjistí až jako poslední a představuje rozdíl skutečných nákladů na daný výrobek a ceny objednávky, kterou daný zákazník zaplatil. Společnost LAZAM CZ s.r.o. nemá stanoven kalkulační zisk pevným procentem.

8.1 Proces kalkulace zakázek

Prvotním krokem kalkulace je stanovení cenové nabídky tedy předběžné kalkulace, na základě poptávky zákazníka, podle technické dokumentace nebo nákresu či popisu daného výrobku. Příslušný pracovník technické přípravy vypracuje technologický postup daného výrobku a stanoví předběžnou kalkulaci na daný výrobek. Stanovená předběžná kalkulace je následně vypracována a zaslána zákazníkovi jako cenová nabídka, v případě zájmu poté zákazník vystaví objednávku dle obdržené cenové nabídky.

Objednávka zákazníka je následně přijata (odesláno potvrzení přijetí objednávky) a zavedena do systému. Na základě přijaté objednávky se vytvoří Zakázkový list, ve kterém jsou vyznačeny všechny pracovní operace potřebné k výrobě daného výrobku. Zakázkový list putuje s jednotlivými komponenty daného výrobku po celý výrobní proces. Na tomto dokumentu příslušní pracovníci zodpovídající za danou pracovní operaci ztvrdí provedení dané pracovní operace a mezioperační kontrolu.

V případě pracovní operace, který je zajišťována subdodavatelem v rámci kooperace musí pracovník technické přípravy zajistit vystavení a odeslání objednávky k danému

subdodavateli. Po provedení kooperačních prací se výrobek vrací zpět do společnosti. A musí být provedena výrobní kontrola pracovníkem kontrolního oddělení.

Dokončený výrobek je expandován zákazníkovi s vystaveným Dodacím listem. Následně je provedena výsledná kalkulace skutečných nákladů daného výrobku a zjištění kalkulačního zisku v ekonomickém systému. Kalkulační zisk není stanoven procentem, ale vychází z ročních koeficientů pracovních operací.

8.2 Kalkulační metoda

Společnost LAZAM CZ s.r.o. v dnešní době zpracovává kalkulace přiřazováním jednotlivých nákladů výrobku pomocí kalkulačního vzorce, který se skládá z jednicového materiálu, jednotlivých pracovních výkonů, které jsou oceněny pomocí ročního koeficientu a počtem pracovních hodin strávených na daném výrobku. Dále se do kalkulačního vzorce počítá případná kooperace a doprava výrobku zákazníkovi, pokud není v režii zákazníka.

Tabulka 13: Kalkulační vzorec společnosti LAZAM CZ s.r.o. (vlastní zpracování)

Kalkulační vzorec	
1. jednicový materiál	
2. jednotlivé pracovní výkony	
3. kooperace	
Vlastní náklady výroby	
4. doprava	
Úplné vlastní náklady výkonu	

Do struktury kalkulačního vzorce společnost zahrnuje:

- **jednicový materiál**, který je oceněn v nákupních cenách a je naskladněn ve společnosti nebo se musí dokoupit speciální díly k zakázce,
- **jednotlivé pracovní výkony** jsou to veškeré pracovní úkony provedeny na daném výrobku. Oceňují se pomocí ročního koeficientu, kterým se násobí počet pracovních hodin daného pracovníka v jednotlivých pracovištích,
 - **roční koeficient** stanovuje jednatel společnosti na základě skutečných nákladů na provoz daného pracoviště. Je sestavován vždy na celý rok a vychází z předešlého období. Skládá se z nákladů na údržbu jednotlivých pracovišť a mzdy dělníků. Při použití koeficientu do cenové nabídky tedy

do předběžné kalkulace se počítá koeficient + obchodní marže. Naopak ve výsledné kalkulaci se vychází z koeficientu bez obchodní marže, a proto rozdíl mezi předběžnou a výslednou kalkulací je výše obchodní marže,

- **kooperace** jsou pracovní úkony provedené na výrobku mimo společnost, a to hlavně v rámci obrábění a povrchové úpravy (lak, elox, zinek – galvanické zinkování),
- **doprava** se do kalkulace připočítává v případě, že si výrobek zákazník neodveze ve vlastní režii, ale zajišťuje ji společnost.

Tabulka 14: Koeficienty jednotlivých pracovišť bez obchodní marže (vlastní zpracování)

Koeficient pracoviště	2016	2017
Laserové pracoviště	900,- Kč/hod	930,- Kč/hod
Ohyb	445,- Kč/hod	525,- Kč/hod
Svařování	325,- Kč/hod	325,- Kč/hod
Zámečnická výroba (přípravářské práce - broušení, chemické čištění, vrtání, závitování atd.)	305,- Kč/hod	305,- Kč/hod

8.3 Kalkulace výrobku – rozdělovač vody 2017

Tato kalkulace byla provedena v letošním roce na výrobek rozvaděč vody, který byl široký 190 mm, dlouhý 170 mm a vysoký 50 mm. Rozvaděč vody byl vyroben z ocelového plechu a bylo v něm 8 nátrubků. Tyto nátrubky byly zakoupeny jako zhotovené polotovary v jiné společnosti. Cena objednávky byl 1250,- Kč. V následující tabulce je uvedena výsledná interní kalkulace tohoto výrobku.

Tabulka 15: Výsledná interní kalkulace výrobku – rozvaděč vody (vlastní zpracování)

Jednicový materiál	Množství	Cena za jednotku	Cena celkem	Agenda
Plech ocelový 4xZBYTKY S235	2 kg	13,14 Kč/kg	26,28 Kč	Výdejka
Nátrubek V 3/8	1 kpl	58,60 Kč	58,60 Kč	Pokladna
Rozdělovač chladící vody (galvanický zinek – Pracoviště	1 ks	200,- Kč	200,- Kč	Pokladna
Pracoviště	Počet hodin	Kč/hod	Cena celkem	Agenda
Laserové pracoviště	0,2 hod	930,- Kč	186,- Kč	
Ohyb	0,2 hod	525,- Kč	105,- Kč	
Svařování	0,5 hod	325,- Kč	162,50 Kč	
Celkové výrobní náklady			738,38 Kč	
Doprava			100,- Kč	
Celkové náklady			838,38 Kč	
Cena zakázky			1250,- Kč	
Kalkulační zisk			411,62 Kč	

Výsledná kalkulace začíná spotřebovaným materiálem, a to ocelovým plechem, který společnost má naskladněný ve vlastním skladu, dále sadou 8 nátrubků zakoupenou jako polotovár. Na tomto výrobku byla provedena povrchová úprava zinkování v rámci kooperace. Celková spotřeba jednicového materiálu tedy činí 284,88 Kč. Druhou část kalkulačního vzorce tvoří pracovní úkony, které byly na daném výrobku provedeny. Náklady na jednotlivé pracovní operace jsou vyčísleny pomocí ročních koeficientů násobených časovou náročností pracovní operace. Konkrétně se jedná o vypálení tohoto tvaru výrobku z ocelového plechu v laseru. Výrobek se vypaloval 12 min a společnost vyčísila tyto náklady na 186,- Kč. Vypalek se musel ohnout do potřebného tvaru v oddělení CNC a k dokončení výrobku se k výpalku museli přivařit nátrubky ve svařovně.

Celkové náklady na pracovní úkony představují 453,5 Kč. Konečný výrobek byl zákazníkovi dodán v režii společnost, která vyčíslila náklady na tuto dopravu v hodnotě 100,- Kč. Celkové náklady na tento výrobek jsou 838,38 Kč a společnost má obchodní marži z tohoto výrobku 411,62 Kč.

8.4 Nedostatky kalkulační metody

Hlavní nedostatky kalkulační metody společnosti LAZAM CZ s.r.o. jsou spjaty s ročními koeficienty, díky kterým jsou stanoveny náklady na pracovní úkony prováděné na zakázce. Tyto koeficienty vychází z předchozího účetního období, tedy jsou stanoveny na základě hodnot z minulého roku. Do tohoto koeficientu jsou zahrnuty jak mzdy zaměstnanců, tak i náklady spojené s údržbou strojů. A s tím souvisí značné problémy, protože celý rok nepracují zaměstnanci stejně ani nejsou stejně využívány stroje. Tedy daný koeficient u konkrétní zakázky není objektivní. Nejsou zde zřejmé náklady vynaložené stroji ani přímé mzdy zaměstnanců. Jelikož jsou tyto koeficienty pevně dané na celý následující rok, vyvstává další problém s aktuálností, protože tyto hodnoty nevycházejí z aktuálních hodnot a nejsou aktuálním situacím přizpůsobeny.

Dalším nedostatkem kalkulační metody jsou režie, celkový kalkulační vzorec neobsahuje žádnou položku režii. Tímto společnost nemůže vědět, kolik nákladů vynaložila na danou zakázku z pohledu režii, jedná se jak o výrobní, správní, odbytovou i zásobovací režii. Společnost LAZAM CZ s.r.o. část těchto režii promítá do ročních koeficientů, především výrobní a správní. Tím, že tento koeficient je stanoven na celý rok, společnost nikdy neví, jaké náklady jsou spojeny s daným výrobkem či zakázkou. Proto bych tento koeficient rozdělila na variabilní náklady, které souvisí s danou zakázkou, jako jsou mzdy dělníků, a na fixní náklady například na jednotlivé režie.

V neposlední řadě se jedná o nedostatek v oblasti kalkulačního zisku. Společnost nemá kalkulační zisk nijak stanoven, ani procentem ani pevnou částkou. V případě předběžné kalkulace počítá se s koeficienty, které jsou navýšeny o obchodní marži, která je stanovena jednatelem společnosti. Každý rok se tato částka mění. To, zda výrobek bude pro společnost rentabilní, se zjistí až na základě interní výsledné kalkulace v ekonomickém systému POHODA, kdy příslušný pracovník vypracuje kalkulaci s ročními koeficienty bez kalkulačního zisku a v případě že celkové náklady na zakázku jsou nižší, než cena objednávky výrobek se stává pro společnost ziskový, ale není to vždy zaručené, může se i stát že výsledné náklady budou vyšší než cena objednávky, tudíž společnost na této

zakázce prodělá. V oblasti tohoto nedostatku, společnosti doporučuji stanovit si pevně procento kalkulačního zisku z každé zakázky například 10 %, aby bylo patrné již na začátku objednávky, že tato zakázka společnosti vydělá a případně jakou částku. Tudíž se nemůže stát, že po interní výsledné kalkulaci se zjistí, že na zakázce společnost prodělala.

8.5 Návrh kalkulace po zapracování navržených doporučení a zpracované analýzy nákladů v závislosti na objemu produkce

V následující kalkulaci výrobku rozvaděče vody, která se prováděla v letošním roce, jsem zapracovala svoje návrhy a doporučení pro společnost se zaměřením na kalkulační metodu, s tím, že jsem využila i poznatků z vlastní analýzy nákladů v závislosti na objemu produkce. Jak se kalkulace změnila je patrné v následující tabulce.

Tabulka 16: Návrh kalkulace po zapracování nedostatků (vlastní zpracování)

Jednicový materiál	Množství	Cena za jednotku	Cena Celkem	Agenda
Plech ocelový 4xZBYTKY S235	2 kg	13,14 Kč/kg	26,28 Kč	Výdejka
Nátrubek V 3/8	1 kpl	58,60 Kč	58,60 Kč	Pokladna
Rozdělovač chladící vody (galvanický zinek – kooperace)	1 ks	200,00 Kč	200,00 Kč	Pokladna
Pracoviště	Počet hodin	Kč/hod	Cena celkem	Agenda
Laserové pracoviště	0,2 hod	145,00 Kč	29,00 Kč	
Ohyb	0,2 hod	190,00 Kč	38,00 Kč	
Svařování	0,5 hod	112,00 Kč	56,00 Kč	
Výrobní režie			111,29 Kč	
Správní režie			284,06 Kč	
Zásobovací režie			38,61 Kč	
Celkové výrobní náklady			841,84 Kč	
Doprava			100,00 Kč	
Celkové náklady			941,84 Kč	
Kalkulační zisk (20 %)			188,37 Kč	
Celková cena zakázky			1 130,21 Kč	

Po zapracování všech nedostatků do kalkulační metody, lze zjistit, že celkové náklady na zakázku jsou vyšší, protože kalkulační metoda obsahuje všechny položky nákladů. V ročním koeficientu jsou již pouze náklady variabilní, a to mzdy dělníků. Kalkulační metodu jsem obohatila o jednotlivé položky režie, z čehož je patrné, kolik fixních nákladů na jednu zakázku bylo použito. Díky tomu firma může lépe řídit svoje náklady a zisky. V konečném důsledku, když si společnost stanoví pevné procento zisku například výše uvedených 20 % je celkový kalkulační zisk nižší než podle metody, kterou společnost dosud používá. Ale je to kalkulační zisk, se kterým společnost může počítat a je si jistá již při objednávce, že takový zisk bude mít, což dále umožňuje firmě lepší plánování, řízení i kontrolu společnosti. Nižší celková cena zakázky může společnosti přivést nové zákazníky, díky kterým se zvýší počet zakázek v jednotlivých obdobích a v celkovém důsledku společnost vydělá více než doposud, čímž zlepší svoji konkurenceschopnost v blízkém okolí.

9 ZHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A DOPORUČENÍ PRO PODNIK

Společnost LAZAM CZ s.r.o. je českou rodinnou firmou s ryze výrobním charakterem, která se zaměřuje na zakázkovou výrobu z kovů a částečně i sériovou výrobou pro obchodní partnery. Ze základních ekonomických výsledků společnosti lze určit, že společnosti se v posledních sledovaných letech stabilně zvyšuje zisk, k čemuž hodně přispěla i změna zaměstnanců vyššího postavení a celková strategie firmy.

S charakterem společnosti souvisí i výše nákladů, které souvisejí s výrobou. V rámci analýzy celkových nákladů bylo zjištěno, že největší podíl mají provozní náklady, a to ve všech sledovaných letech 99 %. I proto je pro společnost důležité pozorovat počet zakázek v jednotlivých letech a jejich ocenění, protože právě náklady na tyto zakázky nejvíce ovlivňují celkové náklady společnosti a také její zisk. Právě v souvislosti s úsporou nákladů v této oblasti, by společnost měla pečlivěji sledovat vývoj cen základních surovin potřebných k výrobě s cílem obstarávat tyto suroviny v dobré kvalitě, ale za co nejnížší cenu. Podstatou úspory materiálových nákladů není ji realizovat na úkor kvality daných výrobků společnosti, protože na výrobky společnosti jsou kladeny vysoké nároky a procházejí různými zátěžovými zkouškami. Zde lze velmi kladně hodnotit využívání množstevních slev při nákupu základních surovin pro výrobu u obchodních partnerů a také snaha o malé plýtvání materiálem, proto se i menší kusy zbylého materiálu vracejí zpět do skladu. Dále je důležité zaměřit se na analýzu nákladů podle závislosti na objemu výroby, v případě že by společnost vykazala méně zakázek za rok, je pro ni nutné sledovat výši fixních nákladů, protože tyto náklady se nemění, a i při nižší výkonnosti mohou hodně ovlivnit budoucnost podniku.

Analýza kalkulace společnosti LAZAM CZ s.r.o. ukázala, že tato společnost nezahrnuje do své kalkulace náklady na skladování či propagaci a tyto náklady by v kalkulaci měly být zohledněny. Proto by kalkulační vzorec měl být rozšířen i o tyto položky například jako zásobovací režie. V případě zahrnutí těchto nákladů do kalkulačního vzorce, by nebyla cena příliš ovlivněna, ale kalkulace by byla přesnější. Dalším problémem kalkulace výrobku je kalkulační zisk. Myslím si, že společnost by si měla pevně stanovit procento nebo částku kalkulačního zisku, aby bylo již při předběžné kalkulaci zřejmé, že zakázka je pro společnost rentabilní a tím se i společnost vyhne budoucím problémům spojeným s rentabilitou zakázek. Tato skutečnost celkovou cenu zakázky může dost ovlivnit, ale

může i společnosti pomoci při řízení, plánování i kontrole činnosti společnosti i v rámci konkurenceschopnosti podniku. Kalkulační vzorec této společnosti je dle mého názoru neobjektivní a neaktuální, proto společnosti doporučuji kalkulační vzorec rozšířit o jednotlivé nákladové položky, čímž se celková kalkulace zpřesní a bude z ní parné, které náklady byly vynaloženy na daný výrobek a jaký charakter tyto náklady mají, či s daným výrobkem přímo souvisí či nepřímo.

V neposlední řadě je nutno poznamenat, že společnost ve své kalkulaci ohodnocuje pracovní úkony provedené na zakázce ročními koeficienty, ve kterých je zahrnuta mzda dělníků i údržba strojů. Tento koeficient bych upravila, a nechala zde jen mzdy dělníků, které přímo souvisejí s daným pracovištěm. Údržba strojů, energie, různě opravy a podobné náklady bych zahrnula do jiné položky, a to do výrobní režie. Kalkulace by se tím zpřesnila a bylo by jasné, které náklady souvisejí s danou zakázkou a daným pracovištěm či strojem. Ohledně ročního koeficientu bych společnosti doporučila, stanovovat jej častěji než pouze jednou ročně a přizpůsobovat jej objektivní situaci. I v důsledku toho mohou nastat později problémy s konkurenceschopností podniku, kdy společnost LAZAM CZ s.r.o. má cenu zakázky či objednávky stanovenou příliš vysoko vzhledem ke konkurenci v širším okolí. Tomu by také pomohla detailnější a přesnější kalkulace jak předběžná, tak i výsledná. Podle mého názoru, kdyby společnost více propracovala svoji kalkulaci a doplnila tam zbylé položky, včetně stanoveného kalkulačního zisku, ulehčila by si společnost čas i náklady spojené s danými kalkulacemi.

9.1 Shrnutí, ekonomické a časové dopady návrhů

Výrobní společnosti LAZAM CZ s.r.o. jsem doporučila rozdělit roční koeficient na variabilní a fixní náklady spojené s jednotlivými pracovními výkony, a to na přímé mzdy pracovníků a jednotlivé režie, tyto položky dále doporučuji zapracovat do kalkulačního vzorce. V oblasti nákladů je patrné, že nejvýznamnější náklady jsou variabilní, které úzce souvisí s charakterem společnosti, proto by společnost měla v této oblasti zapracovat na aktuálnosti jednotlivých cen surovin, díky kterým je možné snížit tyto náklady. Společnost, ale nesmí zapomenout na fixní část nákladů, která se právě s danými zakázkami nemění, a proto i když v určitém období vykáže společnost méně zakázek, budou tyto náklady stejné, a může to pro společnost v budoucnu znamenat i nemalé problémy.

Některá moje doporučení jsou pro společnost náročná jak z hlediska nákladnosti, tak i z časového hlediska, protože se jedná o malou společnost, někteří pracovníci zastávají i

více funkcí a do jejich náplně práce patří několik různých prací, musela by společnost najít nového pracovníka, který by se věnoval přímo zpracovávání zakázek, jejich řízením, plánováním i kontrolou, což by pro společnost představovalo další náklady na pracovníka, vytvoření nové pracovní pozice i náklady spojené s výběrem tohoto pracovníka. Naopak v rámci ekonomického systému POHODA, který společnost využívá i ke kalkulacím, by se nic nezměnilo, protože tento systém umožňuje kalkulační vzorec rozšířit.

I přesto věřím, že by se společnost tímto posunula dopředu, ulehčila si v konečném důsledku práci, a mohla lépe řídit, evidovat, plánovat a kontrolovat svoje náklady i ekonomickou činnost. Investice spojené s mými návrhy by se společností v budoucnu vrátily, v podobě nových zakázek a upevnění důvěry stálých zákazníků.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo provedení analýzy nákladů společnosti, a to jak celkových nákladů hlavně se zaměřením na jejich strukturu, struktura a četnost druhových nákladů a také provedení analýzy nákladů v závislosti na objemu produkce. Vedlejším cílem bylo provedení analýzy stávajícího kalkulačního systému společnosti i se zaměřením na kalkulační metodu této společnosti. V neposlední řadě jsem také provedla analýzu konkrétní zakázky z letošního roku. Na základě těchto provedených analýz jsem navrhla doporučení, které vedou k zefektivnění řízení nákladů společnosti. Bakalářskou práci jsem zpracovávala ve společnosti LAZAM CZ s.r.o.

V literární rešerši jsem nejprve zpracovala teoretické poznatky z dané oblasti, které byly potřebné pro vypracování praktické části mé bakalářské práce. V této části jsem se zabývala oblastní definice nákladů, jejich členění a klasifikace. Následně jsem se zaobírala kalkulacemi i jejich metodami, a v neposlední řadě jsem nastínila problematiku tvorby ceny.

Praktickou část své bakalářské práce jsem začala charakteristikou společnosti LAZAM CZ s.r.o., jejím předmětem podnikání, organizační strukturou a vypracování její SWOT analýzy. V analytické části jsem zpracovala základní ekonomické výsledky společnosti, které jsem následně zanalyzovala. Poté jsem se zaměřila na analýzu celkových nákladů společnosti, které jsem dále rozčlenila na náklady druhové a v závislosti na objemu produkce. Zaměřila jsem se také na analýzu současného stavu řízení nákladů, a to především na kalkulace, kalkulační systém a kalkulační metodu dané společnosti.

Z analýzy celkových nákladů společnosti jsem zjistila, že nejvyšší podíl mají provozní náklady, a to vždy více jak 99 %. S tím souvisí i výsledky analýzy nákladů dle závislosti na objemu produkce, kde nejvyšší podíl tvoří variabilní náklady. To vše se odvíjí od charakteru společnosti, protože společnost vyrábí produkty na zakázku, a to z kovů, jejími hlavními náklady tedy jsou především spotřeba materiálu a energie a služby spojené se zakázkami.

Kalkulace jednotlivých zakázek ve společnosti je tvořena přímým spotřebovaným materiálem a ohodnocení pracovních úkonů provedených jak v rámci společnosti, tak i v rámci kooperace. Poslední položka kalkulace je doprava, a to v případě, že není zajištěna samotným zákazníkem. V této oblasti byly zjištěny některé nedostatky, a to hlavně v rámci ročního koeficientu tak i stanovení obchodní marže, která je obsažena právě v daných

ročních koeficientech. Proto by bylo vhodné upravit tento koeficient, aby bylo patrné, které náklady souvisí s jakou zakázkou, stanovovat jej častěji než pouze jednou ročně, aby se koeficient lépe přizpůsoboval dané situaci a stavit si obchodní marži samostatně například procentuálním podílem ze zakázky.

Společnosti se v poslední době začíná dařit, a to díky změně strategie v plánování zakázek, změnou kalkulace i změnou vedoucího pracovníka v této oblasti. Proto i počet zakázek společnosti roste a tím rostou i její zisky ve sledovaném období. I z tohoto důvodu se společnost snaží maximálně vyhovět svým zákazníkům, nabízet kvalitní výrobky za odpovídající cenu, komunikovat s investory i zákazníky o daných zakázkách, a především dodržovat stanovené termíny pro zpracování zakázky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví. 1.* vyd. Brno: Computer Press. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika. 1.* vyd. Praha: C. H. Beck. 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví. 1.* vyd. Praha: ASPI, 432 s. ISBN 978-80-7357-299- 0.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav, 2011. *Manažerské účetnictví-nástroje a metody. 1.* vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 392 s. ISBN 978-80-7357-712- 4.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku.* Praha: ASPI, 264 s. ISBN 80-7357-084-X.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming. GUAN, c2009. *Cost management: accounting. 6th ed.* Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 832 s. ISBN 03-245-5967-4.

HRADECKÝ, Mojmir a Miloš KONEČNÝ, 2003. *Kalkulace pro podnikatele.* Praha: Prospektrum, 156 s. ISBN 80-7175-119-7.

KAVAN, Michal, 2002. *Výrobní a provozní management.* Praha: Grada. 424 s. Expert (Grada). ISBN 80-247-0199-5

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku.* Praha: Linde Praha. 368 s. ISBN 978-80-7201-932-8.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: Teorie pro praxi. 1.* vyd. Praha: C. H. Beck. 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví. 2.* rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku. 1.* vyd. Brno: Computer Press. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

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 a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SAMUELSON, Paul Anthony a William D. NORDHAUS, 2007. *Ekonomie*: 18. vydání. 1. vyd. Praha: NS Svoboda. 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3.

SYNEK, Miloslav, 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada. Expert. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

VLČEK, Josef, 2016. *Ekonomie a ekonomika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 556 s. ISBN 978-80-7552-190-3.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318624-1.

Ostatní zdroje:

LAZAM CZ s.r.o. [online]. [cit. 2017-05-01]. Dostupné z:
<http://www.lazamcz.cz/index.html>

INTERNÍ DOKUMENTY společnosti LAZAM CZ s.r.o.

JUSTICE.CZ. *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. Ministerstvo spravedlnosti České Republiky, 2015 [cit. 2017-05-01]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-šfirma?jenPlatne=PLATNE&nazev=lazam+cz&polozek=50&typHledani=STARTS_WIT
H

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
b	Jednotkové variabilní náklady
FC	Celkové fixní náklady
FN	Fixní náklady
FN _n	Nevyužité fixní náklady v Kč
k	Koeficient růstu objemu výroby (Q_1/Q_0)
k _{př}	Koeficient kalkulační přírážky
n	Náklady na kalkulační jednici
N	Celkové náklady
N _r	Režijní náklady určené k rozdělení
p	Cena za jednotku výkonu
q	Počet kalkulačních jednic
Q _s	Skutečný objem výroby v ks/Kč
Q _p	Kapacita v ks/Kč
T	Celkové tržby
TC	Celkové náklady
u	Krycí příspěvek
U	Celkový krycí příspěvek
U	Relativní úspora fixních nákladů v Kč
VC	Variabilní náklady
VN	Variabilní náklady
Z _r	Rozvrhová základna

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Zakázkově orientovaný tup činnosti (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2012, s. 252.)	26
Obrázek 2: Logo společnosti LAZAM CZ s.r.o. (http://www.lazamez.cz/o-nas/).....	37
Obrázek 3: Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)	39
Obrázek 4: SWOT analýza společnosti LAZAM CZ s.r.o. (vlastní zpracování)	41

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vývoj výnosů a nákladů v jednotlivých letech	40
Tabulka 2: Analýza celkových nákladů společnosti LAZAM CZ s.r.o. v jednotlivých letech	42
Tabulka 3: Procentuální podíl provozních, finančních a mimořádných nákladů na celkových nákladech společnosti	43
Tabulka 4: Druhové členění nákladů společnost LAZAM CZ s.r.o.	45
Tabulka 5: Vertikální analýza druhového členění nákladů	46
Tabulka 6: Horizontální analýza druhového členění nákladů	46
Tabulka 7: Vývoj fixních a variabilních nákladů	47
Tabulka 8: Podíl jednotlivých skupin na celkových nákladech.....	47
Tabulka 9: Struktura fixních nákladů společnosti LAZAM CZ s.r.o.	48
Tabulka 10: Podíl jednotlivých složek fixních nákladů na celkových fixních nákladech společnosti.....	49
Tabulka 11: Variabilní náklady společnosti LAZAM CZ s.r.o.	50
Tabulka 12: Podíl jednotlivých složek variabilních nákladů na celkových variabilních nákladech ve sledovaném období.....	51
Tabulka 13: Kalkulační vzorec společnosti LAZAM CZ s.r.o.	53
Tabulka 14: Koeficienty jednotlivých pracovišť bez obchodní marže.....	54
Tabulka 15: Výsledná interní kalkulace výrobku – rozvaděč vody.....	55
Tabulka 16: Návrh kalkulace po zapracování nedostatků	57

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Průběh celkových variabilních nákladů a jejich závislost na změně objemu výkonů	16
Graf 2: Křivka fixních nákladů	17
Graf 3: Degrese fixních nákladů	17
Graf 4: Křivka fixních nákladů při zahrnutí skokových fixních nákladů	17
Graf 5: Vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v jednotlivých letech	40
Graf 6: Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů v jednotlivých letech	43
Graf 7: Druhové členění nákladů za rok 2016	45
Graf 8: Vývoj fixních a variabilních nákladů ve sledovaném období	48
Graf 9: Struktura fixních nákladů v roce 2016	50
Graf 10: Struktura variabilních nákladů v roce 2016	51

SEZNAM VZORCŮ

Vzorec 1: Vztah mezi celkovými, variabilními a fixními náklady.....	15
Vzorec 2: Výpočet relativní úspory fixních nákladů	18
Vzorec 3: Výpočet nevyužitých fixních nákladů.....	18
Vzorec 4: Prostá kalkulace dělením.....	28
Vzorec 5: Přírážková kalkulace	29
Vzorec 6: Příspěvek na úhradu	31
Vzorec 7: Celkový příspěvek na úhradu.....	31

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Výkaz zisku a ztráty 2012
- P II Výkaz zisku a ztráty 2013
- P III Výkaz zisku a ztráty 2014
- P IV Výkaz zisku a ztráty 2015
- P V Výkaz zisku a ztráty 2016

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2012

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní firmy
LAZAM CZ s.r.o.

ke dni 31.12.2012
(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Rok	Měsíc	IČ
2012	1 2	2 9 3 5 6 2 3 7

SVATOPLUKA ČECHA 202
68201 VÝŠKOV

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	001		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002		
+	Obchodní marže (f.1-2)	003		
II.	Výkony (f.5+6+7)	004	2514	0
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	2115	0
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	399	0
3.	Aktivace	007		
B.	Výkonová spotřeba (f.9+10)	008	2429	0
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	1889	0
2.	Služby	010	540	0
+	Přidaná hodnota (f.3+4-8)	011	85	0
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	012		
C.1.	Mzdové náklady	013		
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	014		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015		
4.	Sociální náklady	016		
D.	Daně a poplatky	017		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f.20+21)	019		
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020		
2.	Tržby z prodeje materiálu	021		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f.23+24)	022		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023		
2.	Prodaný materiál	024		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025		
IV.	Ostatní provozní výnosy	026		
H.	Ostatní provozní náklady	027	2	0
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
=	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	83	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	034		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042		
N.	Nákladové úroky	043		
XI.	Ostatní finanční výnosy	044		
O.	Ostatní finanční náklady	045	3	0
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (f.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+(-46)-(-47))	048	-3	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f.50+51)	049	16	0
Q.1.	splatná	050	16	0
2.	odložená	051		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f.30+48-49)	052	64	0
XIII.	Mimořádné výnosy	053		
R.	Mimořádné náklady	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (f.56+57)	055		
S.1.	splatná	056		
2.	odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (f.53-54-55)	058		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f.52+58-59)	060	64	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (f.30+48+53-54)	061	80	0

Sestaveno dne: 5.3.2013		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba, obchod a služby	Pozn. 218_001844130E3	

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2013

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu 31.12.2013

Název účetní jednotky
LAZAM CZ s.r.o.

ke dni
(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
SVATOPLUKA ČECHA 202
68201 VÝŠKOV

Rok	Měsíc	IČ
2013	1 2	2 9 3 5 6 2 3 7

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	001		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002		
+	Obchodní marže (f.1-2)	003		
II.	Výkony (f.5+6+7)	004	20760	2514
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	21148	2115
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	-388	399
3.	Aktivace	007		
B.	Výkonová spotřeba (f.9+10)	008	14698	2429
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	9554	1889
2.	Služby	010	5144	540
+	Přidaná hodnota (f.3+4-8)	011	6062	85
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	012	4352	0
C.1.	Mzdové náklady	013	3193	0
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	014		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	1052	0
4.	Sociální náklady	016	107	0
D.	Daně a poplatky	017	3	0
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	193	0
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f.20+21)	019		
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020		
2.	Tržby z prodeje materiálu	021		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f.23+24)	022		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023		
2.	Prodaný materiál	024		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025		
IV.	Ostatní provozní výnosy	026		
H.	Ostatní provozní náklady	027	0	2
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
*	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	1514	83

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	034		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042	2	0
N.	Nákladové úroky	043	7	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	044		
O.	Ostatní finanční náklady	045	62	3
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (f.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+(-46)-(-47))	048	-67	-3
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f.50+51)	049	278	16
Q.1.	splatná	050	278	16
2.	odložená	051		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f.30+48-49)	052	1169	64
XIII.	Mimořádné výnosy	053	16	0
R.	Mimořádné náklady	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (f.56+57)	055		
S.1.	splatná	056		
2.	odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (f.53-54-55)	058	16	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f.52+58-59)	060	1185	64
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (f.30+48+53-54)	061	1453	80

Sestaveno dne: 26.3.2014		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba, obchod a služby	Poznámka 222_001844140E 3	

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2014

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

Název účetní jednotky
LAZAM CZ s.r.o.

31.12.2014

ke dni

(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

SVATOPLUKA ČECHA 202

68201 VYŠKOV

Rok	Měsíc	IČ
2014	1 2	2 9 3 5 6 2 3 7

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	001		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002		
+	Obchodní marže (f.1-2)	003		
II.	Výkony (f.5+6+7)	004	22790	20760
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	21675	21148
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	1115	-388
3.	Aktivace	007		
B.	Výkonová spotřeba (f.9+10)	008	15997	14698
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	12119	9554
2.	Služby	010	3878	5144
+	Přidaná hodnota (f.3+4-8)	011	6793	6062
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	012	5410	4352
C.1.	Mzdové náklady	013	3971	3193
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	014		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	1315	1052
4.	Sociální náklady	016	124	107
D.	Daně a poplatky	017	5	3
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	325	193
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f.20+21)	019		
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020		
2.	Tržby z prodeje materiálu	021		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f.23+24)	022		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023		
2.	Prodaný materiál	024		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025		
IV.	Ostatní provozní výnosy	026		
H.	Ostatní provozní náklady	027	17	0
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
*	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	1036	1514

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	034		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042	0	2
N.	Nákladové úroky	043	17	7
XI.	Ostatní finanční výnosy	044		
O.	Ostatní finanční náklady	045	62	62
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (f.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+(-46)-(-47))	048	-79	-67
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f.50+51)	049	187	278
Q.1.	splatná	050	187	278
2.	odložená	051		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f.30+48-49)	052	770	1169
XIII.	Mimořádné výnosy	053	23	16
R.	Mimořádné náklady	054	5	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (f.56+57)	055		
S.1.	splatná	056		
2.	odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (f.53-54-55)	058	18	16
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f.52+58-59)	060	788	1185
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (f.30+48+53-54)	061	975	1463

Sestaveno dne: 9.3.2015		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba, obchod a služby	Poznámka 227_001844150E 3	

PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2015

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu 31.12.2015

Název účetní jednotky
LAZAM CZ s.r.o.

ke dni
(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
SVATOPLUKA ČECHA 202
68201 VÝŠKOV

Rok	Měsíc	IČ
2015	1 2	2 9 3 5 6 2 3 7

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	001		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002		
+	Obchodní marže (f.1-2)	003		
II.	Výkony (f.5+6+7)	004	28316	22790
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	28761	21675
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	-445	1115
3.	Aktivace	007		
B.	Výkonová spotřeba (f.9+10)	008	20873	15997
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	16552	12119
2.	Služby	010	4321	3878
+	Přidaná hodnota (f.3+4-8)	011	7443	6793
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	012	5768	5410
C.1.	Mzdové náklady	013	4245	3971
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	014		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	1396	1315
4.	Sociální náklady	016	127	124
D.	Daně a poplatky	017	7	5
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	429	325
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f.20+21)	019	111	0
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020		
2.	Tržby z prodeje materiálu	021	111	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f.23+24)	022		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023		
2.	Prodáný materiál	024		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025		
IV.	Ostatní provozní výnosy	026		
H.	Ostatní provozní náklady	027	16	17
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
*	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	1334	1036

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod	034		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042		
N.	Nákladové úroky	043	34	17
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	70	0
O.	Ostatní finanční náklady	045	192	62
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (f.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-	048	-156	-79
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f.50+51)	049	236	187
Q.1.	splatná	050	236	187
2.	odložená	051		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f.30+48-49)	052	942	770
XIII.	Mimořádné výnosy	053	64	23
R.	Mimořádné náklady	054	20	5
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (f.56+57)	055		
S.1.	splatná	056		
2.	odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (f.53-54-55)	058	44	18
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f.52+58-59)	060	986	788
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (f.30+48+53-54)	061	1222	975

Sestaveno dne: 17.3.2016		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba, obchod a služby	Poznámka 232_001844160E 3	

PŘÍLOHA P V: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2016

Upozornění: Tato forma pro veřejnou potřebu ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nebo jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznaná pečlivě v listinné podobě.

Daněvý subjekt:	LAZAM CZ s.r.o.
IČ / DIČ:	29356237 / CZ29356237
Sídlo účetní jednotky:	SVATOPLUKA ČECHA 202/10, 68201 VÝŠKOV

Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu
ke dni 31.12.2016
(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		
II.	Tržby za prodej zboží	39394	28761
A.	Výkonná spotřeba	17	0
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	26492	20873
A.2.	Spotřeba materiálu a energie		
A.3.	Služby	18806	16552
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7686	4321
C.	Aktivace (-)	680	445
D.	Osobní náklady		
D.1.	Mzdové náklady	6886	5768
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	5118	4245
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1768	1523
D.2.2.	Ostatní náklady	1640	1396
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	128	127
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	562	429
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	562	429
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	562	429
E.2.	Úpravy hodnot zásob		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek		
III.	Ostatní provozní výnosy		
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	59	175
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	5	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	54	111
F.	Ostatní provozní náklady	0	64
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	109	43
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu		
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti		
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	14	7
F.5.	Jiné provozní náklady		
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	95	36
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	4741	1378
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		

