

# **Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti KASI, spol. s r.o.**

Zdeněk Fetters

---

Bakalářská práce  
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2013/2014

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zdeněk Fetters**  
Osobní číslo: **M11911**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Účetnictví a daně**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti KASI, spol. s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši informačních zdrojů zaměřenou na oblast nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu struktury a způsobu řízení nákladů společnosti KASI, spol. s.r.o.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte způsob řízení nákladů a navrhněte vhodná opatření pro společnost KASI, spol. s.r.o.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.  
HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting and control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.  
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.  
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2014**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

<sup>1</sup> zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup> 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> 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, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užit své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 13.5.2014



<sup>4</sup> 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užit či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihledne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu nákladů a jejich řízení ve společnosti KASI, spol. s r.o. Teoretická část práce podává přehled základních znalostí, které jsou nezbytné ke zpracování praktické části a zahrnuje definice nákladů dle pojetí finančního a manažerského, dále pak členění nákladů a kalkulace. V praktické části je nejprve představena společnost KASI, spol. s r.o., následována analýzou nákladů a analýzou současného stavu kalkulací ve společnosti. Analýza nákladů rovněž zahrnuje návrh členění nákladů na fixní a variabilní. Závěr je věnován zhodnocení a návrhům vhodných opatření.

Klíčová slova: náklady, manažerské účetnictví, členění nákladů, analýza nákladů, řízení nákladů, kalkulace

## **ABSTRACT**

Bachelor thesis is focused on cost analysis and cost management in the company KASI, spol. s r.o. The theoretical part provides an overview of the basic knowledge, that is necessary for processing of the practical part and includes cost definitions according to the financial and managerial concept, as well as cost classification and calculation. In the practical part is first introduced the company KASI, spol. s r.o., followed by cost analysis and current state analysis of calculation in the company. The cost analysis also includes a proposal of cost classification into fixed and variable costs. The conclusion is devoted to recapitulating and proposals of appropriate measures.

Keywords: costs, managerial accounting, cost classification, cost analysis, cost management, calculation

Nejprve bych rád poděkoval doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení této práce a jeho vstřícný přístup.

Dále bych rád poděkoval společnosti KASI, spol. s r.o., že mi poskytla informace potřebné ke zpracování daného tématu. Ze společnosti bych pak rád poděkoval především panu Ing. et Ing. Petru Kuchyňkovi za ochotu a dostatečné množství podkladů, které mi poskytl zejména v oblasti kalkulací.

V neposlední řadě bych rád poděkoval také mamce, oběma babičkám a dědovi za podporu během celého studia.

*„Když někde uvidíte úspěšnou firmu, někdo kdysi udělal odvážné rozhodnutí.“*

*Peter Drucker*

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 DEFINICE NÁKLADŮ</b> .....	<b>12</b>
1.1    FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ .....	12
1.2    MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ .....	12
1.2.1    Hodnotové pojetí nákladů .....	13
1.2.2    Ekonomické pojetí nákladů .....	13
<b>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>14</b>
2.1    DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	14
2.2    ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	15
2.2.1    Technologické náklady .....	15
2.2.2    Náklady na obsluhu a řízení .....	15
2.2.3    Jednicové náklady .....	15
2.2.4    Režijní náklady.....	15
2.3    KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	16
2.3.1    Přímé náklady.....	16
2.3.2    Nepřímé náklady .....	16
2.4    ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE OBJEMU VÝKONŮ .....	17
2.4.1    Fixní náklady.....	17
2.4.2    Variabilní náklady .....	18
2.4.3    Smíšené náklady.....	20
2.5    RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ NÁKLADY .....	20
2.5.1    Relevantní náklady.....	20
2.5.2    Irelevantní náklady.....	20
2.6    UTOPENÉ NÁKLADY .....	21
2.7    OPORTUNITNÍ NÁKLADY .....	21
2.8    PŘÍRŮSTKOVÉ A MEZNÍ NÁKLADY .....	21
<b>3 KALKULACE</b> .....	<b>22</b>
3.1    DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ .....	22
3.2    KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	23
3.2.1    Předběžné kalkulace .....	23
3.2.2    Výsledná kalkulace .....	24
3.3    STRUKTURA NÁKLADŮ V OBLASTI KALKULACÍ .....	25
3.3.1    Typový kalkulační vzorec .....	25
3.3.2    Retrogradní kalkulační vzorec .....	26
3.4    KALKULAČNÍ METODY .....	26
3.4.1    Prostá kalkulace dělením.....	27
3.4.2    Kalkulace dělením s poměrovými čísly .....	27
3.4.3    Přirážková kalkulace .....	28
3.4.4    Odečítací kalkulace .....	29
3.4.5    Rozčítací kalkulace .....	29
3.4.6    Kalkulace variabilních nákladů.....	29



3.4.7	Kalkulace podle aktivit .....	30
3.4.8	Target costing.....	30
<b>4</b>	<b>SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>31</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>32</b>
<b>5</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>33</b>
5.1	ZÁKLADNÍ IDENTIFIKAČNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI .....	33
5.2	KAPITÁLOVÉ ÚČASTI SPOLEČNOSTI .....	34
5.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	35
5.4	POČET ZAMĚSTNANCŮ SPOLEČNOSTI.....	35
5.5	SLÉVÁRNA NOVÝ BYDŽOV .....	36
<b>6</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>37</b>
6.1	VYBRANÉ POLOŽKY VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY .....	37
6.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	38
6.2.1	Analýza výkonové spotřeby .....	41
6.2.2	Vertikální a horizontální analýza nákladů.....	42
6.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE OBJEMU VÝROBY .....	43
6.3.1	Fixní náklady.....	44
6.3.2	Variabilní náklady .....	45
<b>7</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU KALKULACÍ VE SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>47</b>
7.1	KALKULACE NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	47
7.2	KALKULACE NÁKLADŮ VE SLÉVÁRNĚ .....	48
7.2.1	Kalkulace v nákladovém středisku jaderna.....	51
7.2.2	Kalkulace v nákladovém středisku příprava surovin .....	53
7.2.3	Kalkulace v nákladovém středisku tavírna .....	53
7.2.4	Kalkulace nákladů na odlitek .....	54
7.2.5	Kalkulace v nákladovém středisku expedice - finální výrobek slévárny .....	54
7.3	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO STAVU KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	55
<b>8</b>	<b>ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENÍ A NÁVRHY VHODNÝCH OPATŘENÍ.....</b>	<b>56</b>
8.1	NÁVRHY VHODNÝCH OPATŘENÍ PRO SPOLEČNOST.....	56
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>58</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>61</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>64</b>

## ÚVOD

Společnosti působící v českém podnikatelském prostředí musí neustále čelit růstu vstupních cen, jejichž důsledkem dochází k pravidelnému zvyšování nákladů. V souvislosti s tímto faktem, stoupá významnost jejich efektivního řízení za pomoci vhodných nástrojů a také je kladen větší důraz na jejich analýzu. K tomu aby vůbec mohlo dojít k účinnému řízení nákladů, je nejprve potřeba provést členění nákladů a jejich podrobný rozbor, který umožní určit nejvýznamnější položky a zachytit jejich vývoj v průběhu sledovaných let.

Teoretickou část bakalářské práce lze rozdělit na tři stěžejní části udávající základní přehled znalostí potřebných ke zpracování části praktické. Úvod teoretické části je věnován definicím nákladů, dle finančního a manažerského pojetí. Následuje část věnovaná členění nákladů z hlediska druhového, účelového, kalkulačního a v závislosti na objemu výkonů. Teoretickou část práce uzavírají kalkulace, které budou popsány jako jeden ze způsobů řízení nákladů.

Cílem praktické části je provést analýzu nákladů, současného stavu kalkulací a v rámci zhodnocení navrhnou vhodná opatření pro společnost. Úvod praktické části je věnován představení společnosti KASI, spol. s r.o. Po představení společnosti následuje analýza vybraných položek výkazu zisků a ztráty, druhového členění nákladů a jeho nejvýznamnější položky výkonové spotřeby v letech 2011 – 2013. V rámci analýzy nákladů bude proveden návrh členění dle závislosti na změnách objemu výroby na fixní a variabilní náklady. Poté bude pozornost věnována již současnému stavu kalkulací jak ve společnosti, tak především ve slévárně. Kalkulační metoda, jež je využívána ve slévárně, bude popsána na konkrétním výrobku.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 DEFINICE NÁKLADŮ

Náklady nelze popsat pouze jedinou obecnou definicí, která by vystihovala jejich přesný význam. Při snaze o vymezení tohoto pojmu je třeba zohlednit, komu jsou informace určeny a účel ke kterému slouží. Přehled o nákladech pro externí uživatele poskytuje finanční účetnictví, kdežto interní uživatelé využívají ke svému rozhodování pohledu manažerského účetnictví.

### 1.1 Finanční pojetí nákladů

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 73-75) uvádí, že finanční pojetí nákladů vychází především z finančního účetnictví, respektive účetních výkazů a slouží primárně pro externí uživatele. Náklady zachycené ve finančním účetnictví představují opravdu vynaložené, v peněžních jednotkách vyjádřitelné ekonomické zdroje. Mezi výše zmíněné externí uživatele účetních informací, se řadí jak státní orgány, tak banky, investoři, obchodní partneři, manažeři popřípadě zaměstnanci.

Kovanicová (2005, s. 62) podotýká, že k definování nákladů v obecném pojetí lze využít Koncepčního rámce IFRS „*Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou přiděly vlastníkům z vlastního kapitálu*“.

Velice podobnou definici uvádí i Popesko (2009, s. 32), který pohlíží na finanční pojetí nákladů jako na snížení ekonomického prospěchu, které se projeví snížením aktiv nebo zvýšením pasiv s negativním dopadem do vlastního kapitálu.

### 1.2 Manažerské pojetí nákladů

Synek (2011, s. 85-86) uvádí, že manažerské pojetí nákladů, které slouží především pro rozhodování interních uživatelů, se velmi významně liší od finančního pojetí. Využívá nejenom explicitní, tedy skutečně vynaložené náklady, ale také náklady obětované příležitosti, jejichž prostřednictvím jsou měřeny náklady implicitní. Zohledňuje také to, zda se náklady budou měnit v závislosti na určitém rozhodnutí. Pokud dojde ke změně nákladů v důsledku rozhodnutí, je na ně pohlíženo jako na náklady přírůstkové. Pokud jsou vzhledem k rozhodnutí irelevantní, jsou považovány za utopené. V úvahu je také bráno časové hledisko, kdy v krátkodobém horizontu jsou náklady ve vztahu k objemu produkce jak

proměnlivé, tak neměnné kdežto v dlouhodobém časovém horizontu neexistují neměnné náklady, z důvodu možnosti rozhodnout o výrobních činitelích.

Král (2010, s. 47) chápe manažerské pojetí nákladů „jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností.“

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) pohlíží na účelnost jako na přiměřenou spotřebu nákladů ve vztahu k dosaženému konečnému výkonu, kdežto účelovost znamená využití nákladů na konkrétní činnost.

Král (2010, s. 47-48) definuje účelnost velice podobně, ovšem na účelovost pohlíží jako na zhodnocení majetku, jehož ekonomický prospěch bude vyšší než vynaložený náklad. Takovýto náklad je velmi úzce spojen s realizovanými výkony.

### **1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů**

Dle Krále (2010, s. 61) hodnotové pojetí nákladů znázorňuje využití ekonomických zdrojů za současných podmínek a poskytuje nezbytné informace k řízení a kontrole probíhajících procesů. Toto pojetí zachycuje i náklady, které nepředstavují výdej peněžních prostředků, ale souvisí s ekonomickou racionalitou příslušné aktivity. Ekonomické zdroje jsou oceňovány reprodukční cenou nikoliv v historických cenách.

Podobný pohled má na hodnotové pojetí nákladů i Popesko (2009, s. 33) a navíc dodává, že se od uskutečněné aktivity očekává návratnost peněžních prostředků společně s reprodukcí ekonomických zdrojů, které odpovídají jejich aktuální výši. Hodnotové pojetí obsahuje jak náklady finančního, tak i manažerského účetnictví ve kterém jsou náklady vykazovány v jiných hodnotách.

### **1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů**

Dle Popeska (2009, s. 33) ekonomické pojetí nákladů souvisí s oportunitními náklady představujícími maximální ušlý užitek, který vznikl přijetím alternativního rozhodnutí.

Obsáhleji se této problematice věnuje Král (2010, s. 64) který uvádí, že toto pojetí nákladů slouží pro rozhodování o volbě nejlepších alternativ a zajišťuje informace potřebné k řízení procesů. Společně s volbou alternativ jsou spojeny oportunitní náklady, které představují měřítko účelnosti provedené volby, aniž by došlo ke spotřebě nebo využití ekonomických zdrojů.

## 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Aby mohlo být prováděno účinné řízení nákladů, je nejprve potřeba rozčlenit náklady do sourodých skupin a následně sledovat jejich chování v závislosti na různých situacích. Rozčlenění nákladů může být provedeno mnoha způsoby. (Král, 2010, s. 68-69; Popesko, 2009, s. 34). Například Lazar (2012, s. 11-12) člení náklady na druhové, účelové a kapacitní, v rámci vnitropodnikového účetnictví pak na prvotní a druhotné. Dále pak uvádí členění na náklady externí a interní, přímé, nepřímé, jednicové a režijní.

### 2.1 Druhové členění nákladů

Dle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2011, s. 92-93) poskytuje druhové členění nákladů průkazné a jednoznačné informace o spotřebovaných ekonomických zdrojích, které pocházejí z externího prostředí. Slouží také ke kontrole úplnosti účetních informací. Neřeší však, proč byly náklady vynaloženy a pouze na základě tohoto členění je velmi omezena možnost řízení nákladů a zisku.

Synek (2011, s. 81) uvádí, že druhové členění nákladů je uskutečňováno pomocí stejnorodých skupin nákladů, které se označují jako nákladové druhy. „*Základními nákladovými druhy jsou:*

- *spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,*
- *odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,*
- *mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění),*
- *finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.),*
- *náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné).“*

Čechová (2011, s. 73) ve své publikaci uvádí, že ne všechny náklady mohou být rozčleněny podle druhového členění. Lze takto členit pouze náklady, které jsou buďto externí, prvotní nebo jednoduché. Pro externí náklady je charakteristická spotřeba vstupů zvenčí a nemožnost vznikat uvnitř podniku. Náklady prvotní se objevují v rámci příslušné činnosti poprvé a jednoduché náklady jsou zachyceny pouze jednou položkou.

Stejný pohled na externí, prvotní a jednoduché náklady má i Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 78).

Popesko (2009, s. 35) navíc zmiňuje, že dle druhového členění lze přibližně určit, jakou činností se podnik zabývá.

## **2.2 Účelové členění nákladů**

Podle Čechové (2011, s. 75) toto členění zachycuje náklady ve vztahu k účelu, na který byly vynaloženy. Účelovost musí být určena už při vzniku nákladů, aby mělo vůbec smysl takovýto náklad vynakládat. S ohledem na účelovost jsou náklady sledovány z hlediska výkonů a místa vzniku.

### **2.2.1 Technologické náklady**

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 79) uvádí, že tyto náklady jsou vyvolány použitou technologií při uskutečňování výkonu a vykazují se za každý výkon jednotlivě.

Velmi podobně vnímají technologické náklady i (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 106; Král, 2010, s. 72) a dodávají, že zahrnují jak režijní, tak jednicové náklady.

### **2.2.2 Náklady na obsluhu a řízení**

Představují náklady, které souvisí s doplňkovými činnostmi technologického procesu a slouží k zajištění takových podmínek, při kterých je udržován racionální průběh výrobního procesu (Král, 2010, s. 72; Popesko, 2011, s. 37).

### **2.2.3 Jednicové náklady**

Náklady jednicové a režijní jsou podrobnějším členěním nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení. Jednicové náklady představují část technologických nákladů, která souvisí jak s jednotkou výkonu, tak i s technologickým procesem. Rozeznání souvislosti mezi výkonem a jednicovým nákladem umožňuje stanovit nákladový úkol za pomoci normy spotřeby ekonomických zdrojů a jejich ocenění. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 72; Popesko, 2009, s. 37)

### **2.2.4 Režijní náklady**

Čechová (2011, s. 78) tvrdí, že režijní náklady není možné rozdělit přímo na jednotku výkonu a proto jsou vykazovány v souhrnných položkách. Do režijních nákladů vždy spadají i náklady na obsluhu a řízení, ale také část technologických nákladů, které nelze jednoznačně určit a přiřadit k příslušnému výkonu. *„Jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu. Patří sem:*

- *zásobovací režie,*
- *výrobní režie,*
- *správní režie,*
- *odbytovou režie“.*

Lang (2005, s. 43-44) definuje režijní náklady jako ty, které nejsou přímo přiřaditelné jednotlivým výkonům. K přiřazování režijních nákladů je nejprve potřeba určit místo, kde vznikly a následně určit vztažné body, pro které se přiřadí náklady konkrétním výrobkům.

### **2.3 Kalkulační členění nákladů**

Toto členění nákladů je zvláštním typem účelového členění a jeho snahou je přiřadit náklady k odpovídajícím výkonům. K definici objektu takového přiřazování se používá termín předmět kalkulace, kalkulační jednice nebo nákladový objekt. Náklady přiřazované nákladovému objektu je možno rozdělit na přímé a nepřímé. (Král, 2010, s. 76; Popesko, 2009, s. 38).

Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 24) definují nákladový objekt jako kteroukoliv položku, pro kterou lze náklady vyčíslit a přiřadit. Nákladovým objektem může být i aktivita představující např. základní jednotku práce prováděné v podniku.

#### **2.3.1 Přímé náklady**

Jedná se o takové náklady, které jednoznačně souvisí s daným výkonem. Patří sem náklady technologické a část nákladů na obsluhu a řízení, které lze přímo vyčíslit. (Čechová, 2011, s. 76-77)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 107-108) řadí mezi přímé náklady vždy jednicové náklady i režijní náklady, které byly využity na konkrétní druh výkonu.

Drury (2004, s. 30) dodává, že existují takové přímé náklady, které je lepší z důvodu efektivnosti považovat za nepřímé, i přestože je možné je jednoznačně přiřadit a tudíž přímo sledovat.

#### **2.3.2 Nepřímé náklady**

Náklady nepřímé nemohou být jednoznačně spjaty s nákladovým objektem. Tyto náklady vznikají při výrobě veškerého sortimentu a pro překlenutí jejich nepřímého vztahu k nákla-



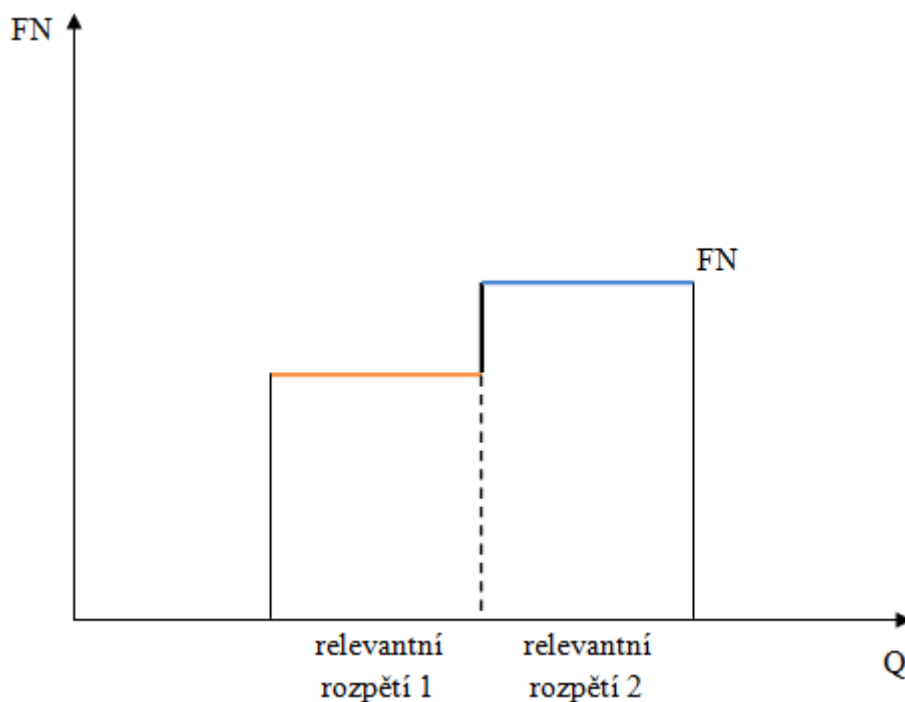
dovému objektu se využívá rozvrhových základů. (Drury, 2004, s. 30; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177)

## 2.4 Členění nákladů dle objemu výkonů

Členění nákladů dle objemu výkonů se na rozdíl od předešlých členění nezaměřuje pouze na minulé, již spotřebované náklady, ale zkoumá, jak budou reagovat náklady na změnu objemu výkonů. Takovéto zjištění je nezbytné pro efektivní řízení nákladů a učinění správných manažerských rozhodnutí. (Popesko, 2009, s. 39)

### 2.4.1 Fixní náklady

Synek (2011, s. 87) definuje fixní náklady jako ty, které zajišťují provoz podniku a v závislosti na změně objemu výkonů se nemění. Fixní náklady zahrnují značnou část režii a k jejich vzniku dochází i při neuskutečňování výkonů. I přestože jsou definovány jako neměnné v závislosti na objemu výroby, může docházet k jejich změně skokově například vlivem změny výrobní kapacity. V případě průměrných fixních nákladů na jednotku produkce platí, že s růstem objemu výkonů klesají, takovýto jev se nazývá deprese fixních nákladů. Fixní náklady mají odůvodnění pouze v krátkém časovém období, jelikož v dlouhém časovém období jsou veškeré náklady považovány za variabilní, z důvodu možnosti podniku rozhodnout o výrobních kapacitách.



Obr. 1. Skokové zvýšení fixních nákladů (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 146)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 141) definují relevantní rozpětí jako takový rozsah činnosti, při kterém nerostou požadavky na výrobní kapacitu a fixní náklady jsou považovány za konstantní.

Lang (2005, s. 47) označuje fixní náklady jako náklady provozní připravenosti a poukazuje na fakt, že neustále narůstají. Také uvádí, že všechny náklady mohou mít sklon k přebírání charakteru fixních nákladů.

Čechová (2011, s. 81) definuje fixní náklady jako ekonomicky nedělitelné vklady. Do výrobního procesu je lze zahrnout pouze nepřímo. Poukazuje také na to, že náklady vždy nelze rozdělit čistě na fixní a variabilní, jelikož některé náklady v sobě mohou zahrnovat charakter fixní i částečně variabilní.

#### 2.4.2 Variabilní náklady

Dle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2011, s. 136) se variabilní náklady mění v závislosti na objemu výkonů.

Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 52) definují variabilní náklady jako ty náklady, které se přímo úměrně mění v závislosti na nákladovém nositeli.

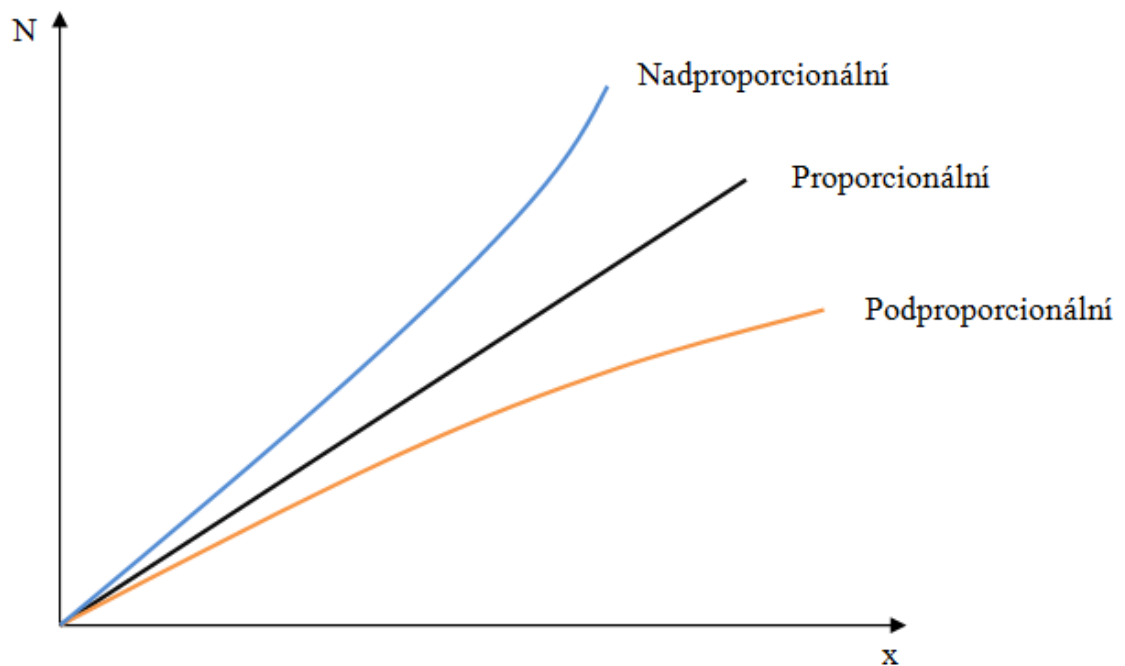
Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 79) i Popesko (2009, s. 39) dále rozlišují:

- proporcionální náklady,
- nadproporcionální náklady,
- podproporcionální náklady.

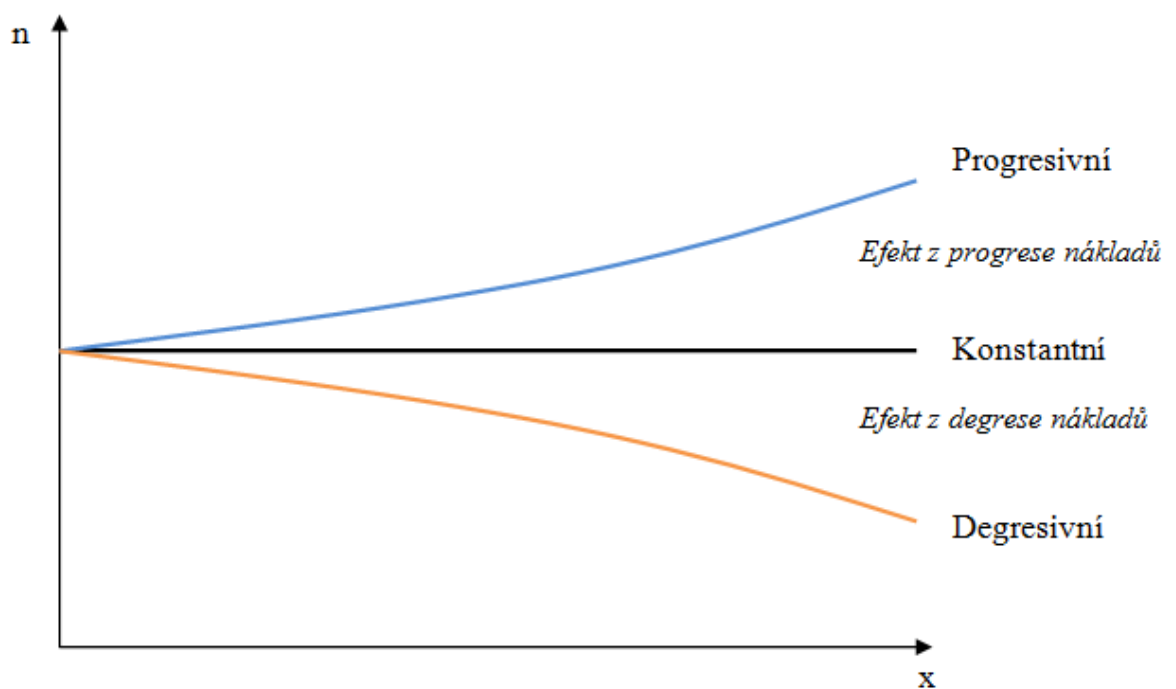
Proporcionální náklady tvoří nejdůležitější část variabilních nákladů, která se mění v přímé úměrnosti s počtem prováděných výkonů, tudíž mají lineární průběh. „*Příkladem proporcionálních variabilních nákladů může být úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu nebo energie spotřebovaná k provozu strojů.*“ (Popesko, 2009, s. 39)

Nadproporcionální náklady popisuje Král (2010, s. 79) jako náklady, které rostou rychleji než objem prováděných výkonů. Tyto náklady nevznikají příliš často a jsou spojené například s prací přesčas z důvodu zvýšení objemu výkonů.

Opakem nadproporcionálních nákladů jsou náklady podproporcionální, které se zvyšují pomaleji než objem výkonů. Příkladem těchto nákladů mohou být množstevní slevy od dodavatelů. (Popesko, 2009, s. 40)



Obr. 2. Průběh celkových variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů (Král, 2010, s. 80)



Obr. 3. Průběh průměrných variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů (Král, 2010, s. 80)

### 2.4.3 Smíšené náklady

Lang (2005, s. 46) pohlíží na smíšené náklady jako na část režijních nákladů, která obsahuje i variabilní složku.

Podle Druryho (2004, s. 37) obsahují smíšené náklady jak variabilní tak fixní složku nákladů. Jako příklad smíšeného nákladu uvádí plat obchodních zástupců, který se skládá z fixní složky a z provize z prodeje.

## 2.5 Relevantní a irelevantní náklady

Hlavním rozdílem pojetí nákladů v manažerském rozhodování, jak bývá tato kategorie označována, je především to, že takovéto náklady se váží ke konkrétním budoucím rozhodnutím a je potřeba provést predikci budoucích nákladů. (Popesko, 2009, s. 41)

Drury (2004, s. 38) uvádí, že někdy se místo relevantních a irelevantních nákladů používá termín vyhnutelné a nevyhnutelné náklady.

Čechová (2011, s. 62-63) označuje tyto náklady jako ovlivnitelné a neovlivnitelné. Za ovlivnitelné považuje takové náklady, které se budou měnit v závislosti na vybrané variantě. Za neovlivnitelné pak ty, které rozhodnutí o variantě nemůže změnit. Jako zvláštní skupinu pak vnímá náklady odložitelné, které budou vynaloženy až v budoucnu a nejsou tak zahrnuty do posuzování o ovlivnitelnosti.

### 2.5.1 Relevantní náklady

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 80) uvádí, že tyto náklady jsou důležité vzhledem k rozhodnutí, jelikož se při realizaci uvažované varianty změní.

Podle Drury (2004, s. 37) se relevantní náklady v závislosti na konkrétním rozhodnutí změní. Jako příklad relevantních nákladů uvádí rozhodnutí se mezi využitím vlastního automobilu a veřejné dopravy v závislosti na ceně benzínu, která bude odlišná pro každou z variant, a náklady s cestou spojené budou pro rozhodování relevantní.

### 2.5.2 Irelevantní náklady

Drury (2004, s. 37) uvádí, že irelevantní náklady se v závislosti na konkrétním rozhodnutí nezmění. Příkladem může být výše zmíněné rozhodování se o volbě dopravního prostředku, kdy náklady jako pojištění jsou ve vztahu k rozhodnutí irelevantní, jelikož se přijatou variantou nijak nezmění.

Čechová (2011, s. 62) upozorňuje, že je zbytečné se věnovat irelevantním nákladům v době rozhodování, jelikož dané rozhodnutí tyto náklady neovlivní.

## 2.6 Utopené náklady

Utopené náklady jsou dle Garrisona, Noreena a Brewera (2012, s. 46) takové náklady, které byly již vynaloženy a nemohou být změněny žádným budoucím ani současným rozhodnutím. Jelikož nemohou být změněny žádným rozhodnutím, tak se nejedná o rozdílové náklady, které jsou v závislosti na rozhodnutí relevantní. Z toho vyplývá, že při rozhodování by měly být tyto náklady zcela opomíjeny.

Mankiw (2009, s. 299) považuje náklad, který již vznikl a není možno jej pokrýt za utopený. Dále také poukazuje na irelevantnost utopených nákladů a na fakt, že náklad utopený nemůže dále představovat náklad oportunitní.

## 2.7 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jinak též nazývané náklady obětované příležitosti představují uniklý zisk, který vznikl tím, že nebyla přijata alternativní varianta. Těchto nákladů je využíváno především při optimalizačních rozhodnutích, kdy je nutné například z důvodu nedostatečné kapacity výroby rozhodnout o nejlepší variantě, na základě možnosti vyčíslení uniklých zisků z alternativ. (Král, 2010, s. 89)

## 2.8 Přírůstkové a mezní náklady

Čechová (2011, s. 70-72) uvádí, že přírůstkové náklady umožňují určit pravidla hospodárnosti a představují změnu nákladů, ke které dojde v důsledku změny objemu výroby od určitého okamžiku. S přírůstkovými náklady souvisí také bod hraničních nákladů, který představuje neměnné celkové náklady na jeden výrobek za předpokladu, že dojde ke zvýšení nákladů na výrobek v souvislosti se zvýšením výroby.

Mankiw (2009, s. 281) definuje mezní náklady jako změnu celkových nákladů, kterou vyvolá změna rozsahu výroby. Znalost mezních nákladů je velmi důležitá při rozhodování o optimálním objemu produkce.

### 3 KALKULACE

Kalkulaci definuje Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 207) jako „*přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).*“

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 175) uvádí zdaleka ne tak vyčerpávající definici, kdy považují kalkulaci za nástroj, pomocí kterého se stanoví náklady, v závislosti na cenách výkonů.

I sám Tomáš Baťa považoval kalkulace za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů a poznamenal, „*Jen ten výrobce, který ví přesně, kolik centimetru nití, kolik hřebíků, kolik gramů korku a kolik centimetrů čtverečních kůže nebo látky potřebuje na výrobu boty, může říci, že správně a exaktně kalkuluje. Každý jiný jen odhaduje.*“ (Kudzbel, 2012, s. 236)

Dle Krále (2010, s. 124) lze na pojem kalkulace nahlížet ve třech významech:

- jako na určení nákladů na výkon, který je přesně vymezen,
- jako na nezastupitelnou část informačního systému podniku, spadající ho do manažerského účetnictví, obsahující na sebe navazující výpočty, které se využívají k celé škále činností,
- jako na výsledek činnosti.

#### 3.1 Definice základních pojmů

Popesko (2009, s. 55) poukazuje na problém, který souvisí s členěním nákladů, kdy překážky spojené s přidělením nepřímých nákladů, zapříčinily rozvoj **kalkulačních metod** a principů alokace. Sestavení kalkulace nejvíce komplikuje právě zvyšující se podíl režijních nákladů, které ve většině případů nelze přímo přiřadit nákladovému objektu. Kalkulační metody, které se liší dle způsobu rozvržení nepřímých nákladů, slouží k určení množství nepřímých nákladů, použitých na konkrétní výkon. Volí se dle typu organizace a praktického využití, nikoliv podle náročnosti zpracování, jelikož i jednodušší metody mohou být dostatečně přesné.

Čechová (2011, s. 86) uvádí, že **předmět kalkulace** by měl obsahovat souhrn všech výkonů prováděných v podniku a ne pouze ty které podnik považuje za významné. Kalkulační jednice a kalkulované množství představují předmět kalkulace.

**Kalkulační jednici** definují Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 181) jako přesně vymezenou jednotku výkonu, která určuje druh výkonu a ostatní parametry potřebné k jejímu odlišení. Každý výrobek, tak představuje nezávislou kalkulační jednici ovšem i zde existuje výjimka a to v případě výroby různorodých avšak pouze velice nepatrně odlišných výrobků, kdy náklady na tyto jednotlivé výrobky se významně neliší. Potom je třeba zvolit reprezentanta, který představuje nejvíce zastoupené provedení.

Dle Langa (2005, s. 42) jsou jednicové náklady přiřazovány produkovanému zboží na základě vnitropodnikových dat. Tyto náklady lze rozdělit na mzdové výrobní náklady a na náklady na výrobní materiál. Dále jsou uvedeny i zvláštní jednicové náklady představující mimořádné náklady, které zpravidla souvisí s výrobou a lze je přiřadit určitému výkonu.

Dle Čechové (2011, s. 87) tvoří **kalkulované množství** takový počet kalkulačních jednic, pro který se stanovují náklady celkové. Jako příklad uvádí očekávaný počet ujetých kilometrů u kalkulace nákladů kamionového dopravce. Pro určení podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, je určení kalkulovaného množství nezbytné, jelikož fixní náklady nelze přímo přidělit konkrétním výrobkům a proto se stanoví množství jednotek, na které se bude náklad vztahovat.

## 3.2 Kalkulační systém

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 182) pohlíží na kalkulační systém jako na souhrn kalkulací předběžných i výsledných se vzájemnou závislostí. I přestože kalkulační systém obsahuje druhově odlišné kalkulace, je třeba dodržet návaznost a jednotu kalkulací. Druhové kalkulace, převážně jejich množství bude záležet na typu podniku, jejich použití v různých obdobích a vypovídací schopnosti kalkulací.

### 3.2.1 Předběžné kalkulace

Dle Popeska (2009, s. 56) předběžné kalkulace zahrnují:

- propočtové kalkulace,
- plánové kalkulace.

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 182) řadí mezi předběžné kalkulace:

- propočtové kalkulace,
- plánové kalkulace,
- operativní kalkulace.

Král (2010, s. 195-197) tvrdí, že **propočtová kalkulace** se sestavuje již před výrobním procesem, bez znalostí spotřebních nebo výkonových norem, které nejsou zatím k dispozici. Cílem je určit náklady na výkon a následně zpracovat cenovou nabídku dle současných výrobních možností podniku.

Velmi podobně na propočtovou kalkulaci nahlíží také Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 183).

**Plánová kalkulace** se podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2011, s. 248-249) sestavuje na konkrétní plánovací období a tato kalkulace by měla podávat informace potřebné k sestavení hlavního podnikového rozpočtu. Oproti propočtové kalkulaci se sestavuje v období, kdy jsou známy spotřební a výkonové normy a není tak nutno vycházet z odhadů nebo nákladů podobných výkonů. V plánové kalkulaci se vychází ze současných podmínek, které umožňuje výroba, a zohledňují se veškeré změny, které spadají do období, pro které se kalkulace tvoří.

**Operativní kalkulaci** se věnuje Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 249-250), kteří uvádí, že tato kalkulace přináší další zpřesnění kalkulovaných nákladů v souvislosti s výrobními podmínkami podniku. Podobně jako u plánové kalkulace se využívá jako nástroj řízení jednicových nákladů, především pak jednicových mezd a materiálových nákladů, kdy se vychází z již známých norem.

Popesko (2009, s. 56), který považuje operativní kalkulaci za zvláštní kategorii, dodává, že se používá především v automatizovaných výrobcích, aby odrážela změny v přímých nákladech, které nastaly z různých příčin.

### 3.2.2 Výsledná kalkulace

Patří mezi nástroje kontroly hospodárnosti a představuje skutečné průměrné náklady na jednotku výkonu, které jsou porovnávány s náklady určenými prostřednictvím operativní kalkulace. Vypovídací schopnost tohoto porovnávání je závislá na typu výroby, kdy u zakázkové je vyšší než u hromadné a sériové. (Král, 2010, s. 204-205)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 187-188) výslednou kalkulaci vidí jako završení celého kalkulačního systému. Tato kalkulace slouží jako kontrolní nástroj předběžných kalkulací a



na základě zjištěných informací již nelze provádět operativní změny ve výrobě. Své uplatnění mají tedy především v porovnávání s druhy předběžné kalkulace a v oblasti řízení cen.

Vyčerpávající přehled o výsledné kalkulaci podávají Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 250-254), kteří uvádí i vazby jednotlivých kalkulací v rámci kalkulačního systému.

### 3.3 Struktura nákladů v oblasti kalkulací

Strukturovaná kalkulace poskytuje informace jednak o výši nákladů konkrétních skupin, ale jejím prostřednictvím lze také stanovovat hladinu ceny dle konkrétní situace. (Popesko, 2009, s. 58)

Čechová (2011, s. 96) poznamenává, že není možné určit strukturu nákladů, která by byla ve všech podnicích stejná, tudíž musí být stanovena vždy dle individuálních potřeb.

#### 3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec popisuje Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 177-178) jako souhrn konkrétních kalkulačních položek, které zahrnují jak jednicové, tak režijní náklady. Většina kalkulačních vzorců vychází z typového kalkulačního vzorce, který byl používán převážně v dobách centrálně řízeného hospodářství a podává pouze základní pohled na strukturu kalkulačních položek.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní režie)
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

Obr. 4. Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)

### 3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Popesko (2009, s. 59) se zaměřuje na současnost, kdy je většina výrobků uváděna na trhy s velmi vysokou konkurencí, což znamená, že cena výkonu je velmi ovlivňována konkurencí a není tvořena pouze přírážkou k celkovým nákladům. Její název vyplývá z toho, že podnik přijímá cenu na trhu, která se stává výchozím bodem pro určení nákladů výkonu. Tyto náklady jsou pak zjištěny po odečtení požadovaného zisku od přijaté tržní ceny.

I Lang (2005, s. 105) uvádí, že retrográdní kalkulační vzorec vychází z ceny, která je stanovena trhem. Zisková přírážka je tvořena rozdílem mezi vlastními náklady a trhem určenými cenami. Retrográdní kalkulace tvoří základ pro cílové řízení nákladů.

Základní cena výkonu:
- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům:
- sezónní
- množstevní
Cena po úpravách:
- Náklady
Zisk

Obr. 5 Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

### 3.4 Kalkulační metody

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 188) dělí metody kalkulace podle toho, ve kterém typu výroby se využívají:

1. v nesdružených výrobcích:
  - metoda kalkulace dělením,
  - metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly,
  - metoda kalkulace přírážkové.
2. ve sdružených výrobcích:
  - metoda kalkulace odčítací,
  - metoda kalkulace rozčítací.

Synek (2011, s. 104) dělí metody kalkulace také dle typu výroby, ale jako samostatnou kategorii vnímá přírážkové kalkulace a kalkulace rozdílové.

Lang (2005, s. 86) provádí rozdělení metod kalkulací také podle typu výroby v souladu s výše zmíněnými autory, ovšem pro sdruženou výrobu uvádí metodu tržních cen a zůstatkové hodnoty.

Popesko (2009, s. 60) považuje za základní rozdělení kalkulačních metod na absorpční a neabsorpční. Za další základní členění pak považuje:

- přírážkové kalkulace,
- kalkulace variabilních nákladů,
- kalkulace podle aktivit.

#### **3.4.1 Prostá kalkulace dělením**

Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu, která má uplatnění především v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou. Jednotkové náklady se určí jako podíl celkových nákladů a počtu uskutečněných výkonů. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 66)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 225) se navíc zabývají i správností přiřazení přímých a nepřímých nákladů. Přímé náklady jsou touto metodou přiřazeny správně, jelikož jsou vynaloženy na jeden druh výkonu, ovšem u nepřímých nákladů záleží na nákladové náročnosti. Tuto metodu je možné zvolit, pokud nemáme dostatek informací k použití složitější metody kalkulace.

Dle Landy (2008, s. 288) se k určení nákladů na kalkulační jednici využívá prostého dělení, kdy se veškeré rozvrhované náklady podělí počtem kalkulačních jednic.

#### **3.4.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly**

Popesko (2009, s. 62-63) vidí uplatnění této kalkulační metody především v hromadné výrobě, kde jsou výrobky rozdílné pouze určitým parametrem, ale zároveň doporučuje její obezřetné využívání. Při provádění této kalkulace se nejprve zvolí typový reprezentant, kterému se přidělí ekvivalent nákladů, a na základě přepočteného měřitelného parametru k poměrovému číslu typového reprezentanta se určí ekvivalenční čísla ostatních výrobků. Podle součtu ekvivalentů, se určí náklady na jeden ekvivalent, který po vynásobení ekvivalenčním číslem výrobku stanoví konečný náklad na výrobek.

Dle Langa (2005, s. 89) nelze v důsledku odlišnosti výrobků využít prostého přidělení nákladů. Snahou této kalkulační metody je srovnat rozdílná množství za pomoci ekvivalenčních čísel.

### 3.4.3 Přírážková kalkulace

K rozvrhování nepřímých nákladů jednotlivým výkonům se u této kalkulace používají rozvrhové základny, které mohou být jak hodnotově, tak i naturálně vyjádřené. (Král 2010, s. 128)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 229-230) poukazují na možnost rozdělit přírážkovou kalkulaci podle počtu rozvrhových základen. Pokud je využívána pouze jedna rozvrhová základna k rozvržení nepřímých nákladů, pak se jedná o metodu sumační. U této metody je předpoklad, že nepřímé náklady se vztahují pouze k jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Větší uplatnění nachází v praxi diferencovaná metoda, u které se využívají odlišné rozvrhové základny v závislosti na vztahu k nepřímým nákladům.

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 68) rozdělují rozvrhové základny na naturální a peněžní. Z hlediska výpočtu je rozdíl pouze v jednotce, ve které je rozvrhová základna vyjádřena. Přírážka režijních nákladů je pak dána vztahem:

$$\% \text{Přírážky režijních nákladů} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna}} \quad (1)$$

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 229-230) zmiňují výhody i nevýhody peněžních a naturálních rozvrhových základen. Peněžní základny vlivem častých změn v důsledku oceňování zdrojů jsou nestálé a tím komplikují porovnávání procentuelních přírážek nepřímých nákladů. Na druhé straně se však zjišťují přesně a nenáročně. Kdežto naturální základny se zjišťují podstatně složitěji, avšak nejsou závislé na cenových vlivech. Příkladem naturálních základen mohou být strojové hodiny, hodiny práce či množství zpracovaného materiálu.

Synek (2011, s. 108-109) upozorňuje na často chybné rozvržení režijních nákladů, pokud dojde ke změně objemu výkonů. Kalkulace, která nezachytává tyto změny je označována jako statická kalkulace. Naopak dynamická kalkulace, na tuto situaci reaguje a vypočítává nové zúčtovací přírážky.

#### 3.4.4 Odečítací kalkulace

Tato kalkulace je používána především ve sdružené výrobě, kde vzniká hlavní a vedlejší výrobek současně a nelze zjistit náklady na každý samostatný výrobek. Aby bylo možné zjistit náklady na hlavní výrobek, musí se od celkových nákladů odečíst náklady na výrobky vedlejší. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195)

Synek (2011, s. 110) spatřuje nevýhodu odečítací kalkulace v tom, že není možné řídit náklady výrobků vedlejších.

#### 3.4.5 Rozčítací kalkulace

Dle Popeska (2009, s. 64-66) lze rozčítací kalkulace použít tam, kde lze považovat všechny vyprodukované výrobky za hlavní. Z důvodu toho, že jsou všechny výrobky hlavní, je potřeba náklady stanovovat s dostatečnou přesností. Za pomoci poměrových čísel jsou celkové náklady rozčítány na jednotlivé výrobky, kdy se de facto využívá principů kalkulace s poměrovými čísly. Metody, kterými lze rozpočítat náklady ve sdružené výrobě jsou následující:

- objemová metoda,
- metoda prodejní hodnoty v bodu rozdělení,
- metoda čisté obchodovatelné hodnoty,
- metoda pevné poměrné ziskovosti.

#### 3.4.6 Kalkulace variabilních nákladů

Synek (2011, s. 118) uvádí, že tato metoda kalkulace přiřazuje výrobkům pouze variabilní náklady, jelikož náklady fixní souvisí s chodem podniku a byly by vynakládány i pokud by nedocházelo k výrobě. Fixní náklady se zahrnují až do celkového výsledku období, z čehož vyplývá, že není zjišťován zisk u jednotlivých typů výrobků, ale celkový výsledek činnosti podniku.

Dle Krále (2010, s. 156-157) je kalkulace variabilních nákladů reakcí na nedokonalé kalkulace úplných nákladů. Za třídící kritérium je považováno členění nákladů na fixní a variabilní, kdy velký důraz je kladen právě na přiřazování variabilních nákladů výkonům.

### 3.4.7 Kalkulace podle aktivit

Kalkulace podle aktivit označována také jako ABC je založena na přiřazování nákladů objektům dle skutečně prováděných výkonů. Vztah mezi výkonem a nákladem tvoří aktivita, kterou podnik realizuje za účelem dosažení výkonu. Tato kalkulační metoda neslouží pouze jako nástroj pro určení nákladů na nákladový objekt, ale také jako nástroj řízení nákladů, pomocí kterého je možné provést nákladovou optimalizaci a dosáhnout tak snížení nákladů. (Popesko, 2009, s. 100-101)

Doyle (2006, s. 101-102) se domnívá, že snahou kalkulace nákladů podle aktivit je odhalit příčinu vzniku nákladů v závislosti na skutečném faktoru odpovědném za jejich vznik. Na základě určení takovýchto faktorů by mělo dojít k přerozdělení režijních rozvrhových sazeb. Dále doporučuje zavést kalkulaci aktivit nejprve do oblasti marketingu, kde náklady bývají řízeny pouze jako celek.

Landa (2008, s. 291) také poukazuje na nutnost rozvrhovat náklady podle dílčích činností, nikoliv pouze podle základů představujících objem. Snahou by mělo být určení příčinného vztahu mezi nákladem a s ním spojeným výkonem.

### 3.4.8 Target costing

Dle Langa (2005, s. 105-106) „*Target costing lze definovat jako nástroj nákladového managementu, s jehož pomocí můžeme snižovat celkové náklady produktu během jeho životního cyklu, a to včetně oblasti produkce, konstrukce, výzkumu a vývoje, marketingu a controllingu.*“ Tento nástroj nákladového managementu začala v 60. letech minulého století používat společnost Toyota. Vzhledem k vysoké konkurenci nemůže být cena produktů stanovována pouze na základě vlastních nákladů, ale v úvahu musí být brána také tržní cena. Stanovování ceny produktu prostřednictvím nástroje cílového řízení nákladů (Target Costing) se velice podobá retrogradní kalkulaci.

Šoljaková (2009, s. 52) uvádí, že smyslem kalkule cílových nákladů je v první etapě určit očekávané náklady na výrobek v závislosti na tržní ceně produktu a požadovaném zisku. V druhé etapě pak nalézt možnosti vedoucí ke snížení nákladů před tvorbou samotného výrobku a jeho distribucí. Cílová cena by měla být určována v závislosti na strategických cílech podniku a na cenové politice. Strategie diferenciací a strategie trvalého snižování nákladů představují dva krajní principy, na jejichž základě může být stanovena cílová cena.

## 4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Finanční pojetí nákladů vychází především z účetních výkazů a je určené převážně pro externí uživatele. Bývá definováno jako snížení ekonomického prospěchu, které se projeví snížením aktiv nebo zvýšením pasiv, v jejichž důsledku dojde ke snížení vlastního kapitálu. Manažerské pojetí nákladů je odlišné od finančního pojetí především v tom, že zahrnuje jak náklady explicitní, tak i implicitní a tyto informace následně využívají ke svému rozhodování interní uživatelé.

Druhové členění nákladů se využívá k rozčlenění externích nákladů do stejnorodých skupin a ke kontrole úplnosti účetních informací. Účelové členění nákladů sleduje náklady na obsluhu a řízení, technologické, jednicové a režijní. Pozornost je zaměřena především na místo vzniku nákladu a účel, na který byl konkrétní náklad vynaložen. Speciálním typem účelového členění je kalkulační členění nákladů, které využívá nákladový objekt, jehož prostřednictvím jsou přiřazovány náklady výkonům. Kalkulační členění sleduje náklady, které přímo souvisí s daným výkonem (přímé) i ty, které nejsou jednoznačně spjaty s nákladovým objektem (nepřímé). Do členění nákladů dle objemu výkonů se zahrnují náklady fixní, variabilní a smíšené. Fixní náklady se v závislosti na změně objemu výkonů nemění, kdežto variabilní náklady se mění. Dle způsobu změny se variabilní náklady dělí na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. Smíšené náklady obsahují jak část fixních, tak i variabilních nákladů.

Kalkulace je nástroj, pomocí kterého jsou přiřazovány náklady prováděným výkonům. Existuje spousta kalkulačních metod, které se liší především dle způsobu přiřazování nepřímých nákladů. Kalkulační systém obsahuje souhrn kalkulací, předběžných a výsledných. Předběžné kalkulace tvoří propočtové, plánové a operativní kalkulace. Souhrn položek obsahující jednicové a režijní náklady se nazývá kalkulační vzorec. Kalkulační metody lze rozdělit na absorpční a neabsorpční. Nejjednodušší metodou je prostá kalkulace dělením, kdy se náklady na jednotku určí jako podíl celkových nákladů a počet výkonů. Hojně využívaná je především přírážková kalkulace, která využívá k rozvržení nepřímých nákladů rozvrhové základny. Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky absorpčních kalkulací a přiřazuje pouze variabilní náklady, fixní náklady se zahrnují do celkového výsledku období. Především neustálý růst konkurence zapříčinil vznik kalkulace cílových nákladů, kdy podnik je nucen přijmout tržní cenu a v případě, že celkové náklady produktu jsou vyšší, musí hledat možnosti jejich snížení.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost KASI, spol. s r.o. je největším českým výrobcem kanalizační litiny a zároveň také největším dodavatelem pro stavbu českých dálnic. Mezi odběratele výrobků patří většina členských států EU (Německo, Itálie, Rakousko, Slovensko,...), ale také země jako Rusko a Švýcarsko. Specializací společnosti je výroba, vývoj a prodej kanalizačních a vodárenských poklopů, kruhových vtokových mříží, betonových vyrovnávacích prstenců, uličních vpustí a doplňkového sortimentu. O kvalitě výrobků svědčí jednotlivé certifikáty, které společnost vlastní. Jedná se především o certifikát systému managementu kvality ČSN EN ISO 9001:2009 pro výrobu kanalizačních prvků a slévárenství, dále pak certifikáty udělované Technickým a zkušebním ústavem stavebním Praha, s. p. Součástí ucelené nabídky společnosti je rovněž vývoj, výroba a konečná instalace strojů a formovací techniky na výrobu betonových kanalizačních prvků. Návrh strojů i produktů probíhá v konstrukčním oddělení, dle požadavků zákazníků za použití nejmodernějších technických programů. (KASI, spol. s r.o., ©2010)

### 5.1 Základní identifikační údaje společnosti

Obchodní jméno: KASI, spol. s r.o.

Sídlo společnosti: Masarykovo nám. 1544, 530 02 Pardubice

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Vznik společnosti: 1. 10. 1992

Statutární orgán: 2 jednatele

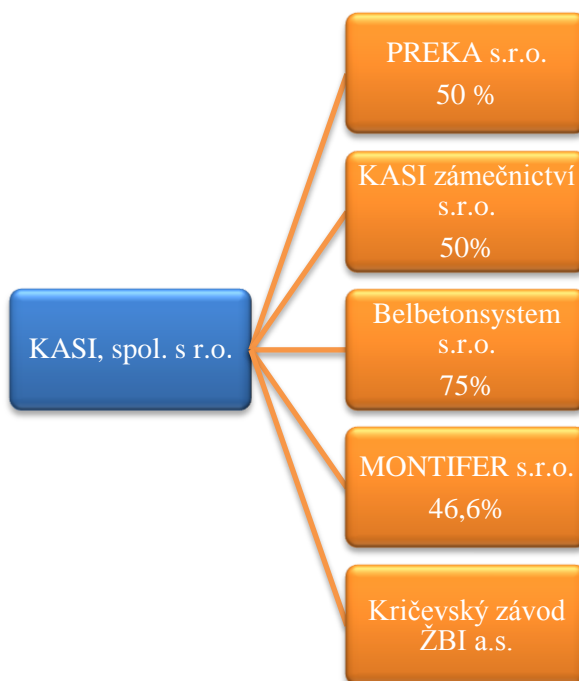
Základní kapitál: 10 100 000,- Kč

Rozhodující předmět činnosti:

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- zámečnictví,
- výroba betonového zboží,
- kovoobráběčství,
- slévárenství. (Výroční zpráva KASI, spol. s r.o., 2012)

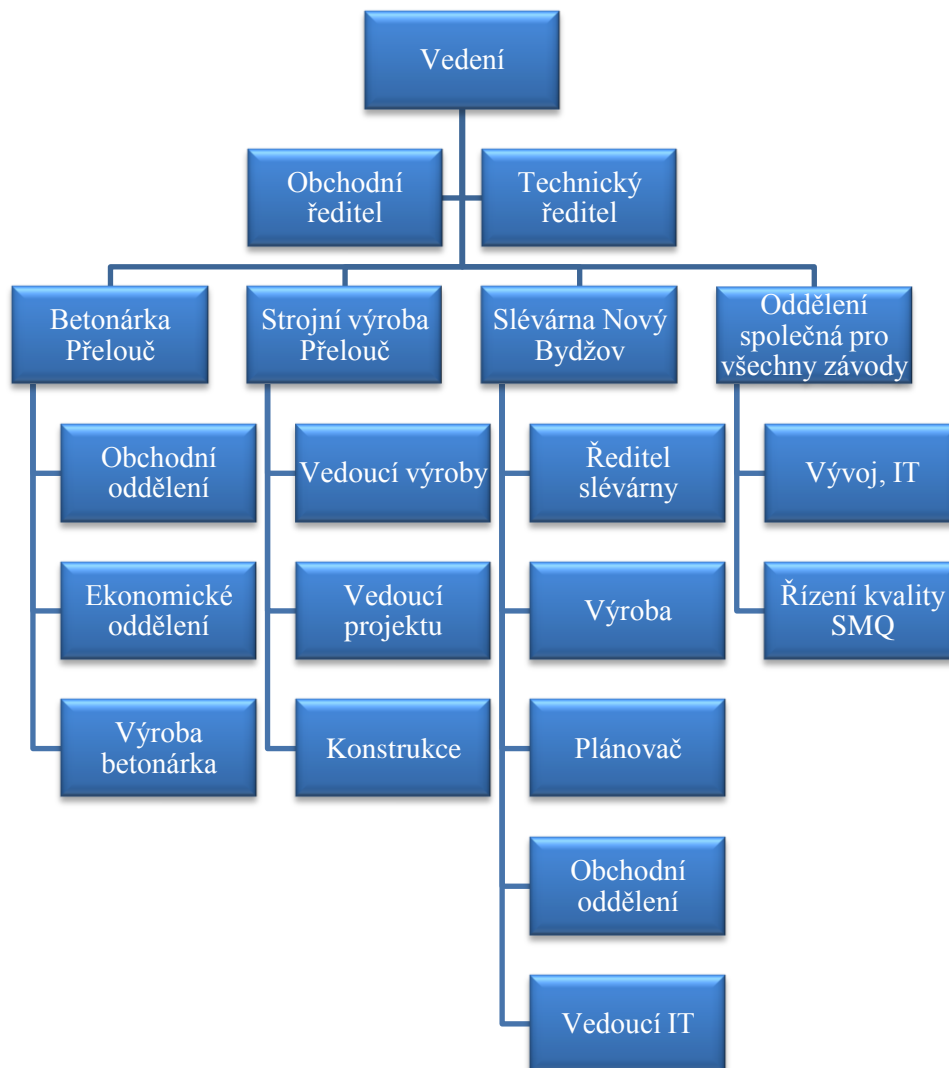
## 5.2 Kapitálové účasti společnosti

KASI, spol. s r.o. má kapitálové účasti jak v České republice, tak i v zahraničí. Od roku 2004 vlastní 50% podíl ve společnosti PREKA s.r.o., která je zaměřena na prodej stavebních prvků. Tato společnost se nachází v Přelouči stejně jako další společnost MONTIFER s.r.o. zaměřená na výrobu a montáž ocelových konstrukcí a strojních zařízení, dodávku a montáž potrubních rozvodů a povrchové úpravy. V této společnosti má od roku 2007 KASI, spol. s r.o. účast ve výši 46,6%. Ve stejném roce společnost získala 50% podíl ve společnosti KASI zámečnictví s.r.o. sídlící ve Starém Kolíně a zabývající se, jak již název napovídá zámečnickými pracemi. V roce 2007 došlo také k expanzi do Běloruska, kde společnost získala 75% podíl na společnosti Belbetonsystem, s.r.o. V Bělorusku byla realizována také investice do společnosti Kričevský závod ŽBI a.s. a to ve výši 118 728 070 Kč.



Obr. 6. Kapitálové účasti a výše podílu na základním kapitálu realizované společností KASI, spol. s r.o. (vlastní zpracování)

### 5.3 Organizační struktura společnosti



Obr. 7. Organizační struktura společnosti KASI, spol. s r.o. (upraveno dle výroční zprávy KASI, spol. s r.o., 2012)

Z organizační struktury společnosti je patrné, že všechny provozovny (Betonárka Přelouč, Strojní výroba Přelouč, Slévárna Nový Bydžov) podléhají dohledu obchodního a technického ředitele. Jednotlivá oddělení pak dále zahrnují vedoucí pozice a podřízené pracovníky. Takto podrobná organizační struktura, by byla velice obsáhlá, a proto nebyla uvedena, jelikož cílem bylo znázornit jednotlivé provozovny a v nich zahrnutá oddělení.

### 5.4 Počet zaměstnanců společnosti

Vývoj počtu zaměstnanců v průběhu sledovaných let 2011 – 2013 má rostoucí charakter. Významný nárůst počtu zaměstnanců i osobních nákladů v letech 2011 a 2012 byl způso-

ben otevřením slévárny v Zábědově u Nového Bydžova, které mělo za následek vytvoření nových pracovních pozic.

*Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců v průběhu sledovaných let 2011 – 2013 (Výroční zpráva KASI, spol. s r.o., 2012)*

	2011	2012	2013
<b>Počet zaměstnanců</b>	132	215	232
<b>z toho společníků</b>	2	2	2
<b>Osobní náklady</b>	52 188	71 900	82 307

## 5.5 Slévárna Nový Bydžov

Dlouhodobým záměrem společnosti KASI, spol. s r.o. bylo vystavět slévárnu šedé a tvárné litiny, která by umožnila zajistit si výrobu odlitků pro vlastní i komerční využití a inovaci produktů, bez závislosti na ostatních dodavatelích. Tento záměr byl naplněn v roce 2011, kdy slévárna nacházející se v Zábědově u Nového Bydžova byla uvedena do provozu. Slévárnu, která pro výrobu odlitků využívá nejmodernějších technologií, charakterizuje řada předností, mezi které lze zařadit:

- automatizovaný proces zaměřený na sériovou výrobu,
- vysoká produktivita,
- minimální zásah lidského faktoru do výrobního procesu,
- schopnost odlévat tenkostěnné odlitky,
- šetrnost k životnímu prostředí.



*Obr. 8. Slévárna tvárné a šedé litiny v Zábědově u Nového Bydžova (KASI, spol. s r.o., ©2010)*

## 6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Tato kapitola bakalářské práce je věnována analýze nákladů v průběhu sledovaných let 2011 – 2013. Účetní závěrka roku 2013 nebyla doposud schválena ani ověřena auditorem, avšak společnost byla ochotna tyto informace poskytnout a díky tomu může být do analýzy zařazen i tento rok. Jako první jsou uvedeny vybrané položky z výkazů zisku a ztráty za jednotlivé roky. Následuje druhové členění nákladů obsahující jak horizontální a vertikální analýzu, tak i analýzu nejvýznamnější položky, kterou představuje výkonová spotřeba. Dále bylo provedeno z hlediska možnosti řízení nákladů velice důležité členění dle objemu výroby na náklady fixní a variabilní.

### 6.1 Vybrané položky výkazu zisku a ztráty

Celkové výnosy v průběhu sledovaných let vykazují růst, který byl mezi lety 2011 a 2012 pozvolný, avšak v roce 2013 došlo k významnému zvýšení. Celkové náklady přibližně kopírují charakteristiku celkových výnosů a lze předpokládat, že i v budoucnu bude docházet k jejich zvyšování.

Výsledek hospodaření roku 2011 byl na základě rozhodnutí valné hromady ponechán ve společnosti. Stejně tak tomu bylo i v roce 2012, kdy byla částka 7 025 tis. Kč převedena na účet nerozdělený zisk minulých let. V závislosti na rozsáhlé investiční činnosti, která se uskutečnila v minulosti a současné výstavbě dalších výrobních hal, lze předpokládat, že výsledek hospodaření za rok 2013 bude ponechán rovněž ve společnosti.

*Tab. 2. Přehled celkových nákladů a výnosů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)*

<b>v tis. Kč</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Celkové výnosy	640 400	642 775	695 931
Celkové náklady	637 811	635 750	667 758
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>2 589</b>	<b>7 025</b>	<b>28 173</b>

Vybrané položky výkazů zisků a ztráty uvedené v tabulce (Tab. 3.) podávají stručný přehled o výsledcích hospodaření, obchodní marži a přidané hodnotě. V souvislosti s obchodní marží a přidanou hodnotou jsou zároveň uvedeny i příslušné výnosové či nákladové položky, ze kterých je prováděn jejich výpočet.

Tab. 3. Vybrané položky z výkazů zisků a ztráty v průběhu let 2011 – 2013 (upraveno dle výroční zprávy KASI, spol. s r.o., 2012 a interních zdrojů společnosti)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Tržby za prodej zboží	230 469	203 910	185 183
Náklady na prodané zboží	212 221	174 467	173 267
Obchodní marže	18 248	29 443	11 916
Výkony	327 679	398 340	472 743
Výkonová spotřeba	220 517	252 691	285 214
Přidaná hodnota	125 410	175 092	199 445
Provozní výsledek hospodaření	28 010	20 504	42 043
Finanční výsledek hospodaření	-26 016	-3 891	-14 014
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 994	16 613	28 029
Mimořádný výsledek hospodaření	595	420	144
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>2 589</b>	<b>17 033</b>	<b>28 173</b>

Obchodní marže, která zaznamenala růst pouze v roce 2012, drží na nízkých hodnotách především vysoké náklady na prodané zboží. Tyto náklady se dramaticky podařilo snížit právě v roce 2012 o 37 754 tis. Kč oproti předcházejícímu roku. Nejvyšší redukce byla provedena u nákladů na prodej zlomkové litiny (23 572 tis. Kč) a silové elektřiny (8 416 tis. Kč). V roce 2013 se náklady na prodané zboží podařilo udržet na úrovni předcházejícího roku. Přidaná hodnota má ve všech sledovaných letech rostoucí charakter, který je úzce spjat s růstem výkonů. Zdaleka nejvíce se na tvorbě přidané hodnoty podílí osobní náklady a odpisy, které dohromady tvoří přibližně 3/4 přidané hodnoty.

V roce 2011 vykazoval finanční výsledek hospodaření nejvyšší zápornou hodnotu za analyzované roky a téměř převýšil provozní výsledek hospodaření. Tato skutečnost byla způsobena vysokými kurzovými ztrátami (21 797 tis. Kč) vzniklými převážně při přepočtu úvěru na investiční činnost v částce 6 525 000 EUR a nákladovými úroky (12 972 tis. Kč). Provozní výsledek hospodaření, se od poklesu v roce 2012 zvýšil dvojnásobně, především díky rostoucí přidané hodnotě.

## 6.2 Druhé členění nákladů

Druhé členění nákladů vychází z výkazů zisku a ztráty společnosti za roky 2011 – 2013 a podává přehled pouze o struktuře jednotlivých nákladových druhů, nikoliv o účelu, ke kterému byly vynaloženy.

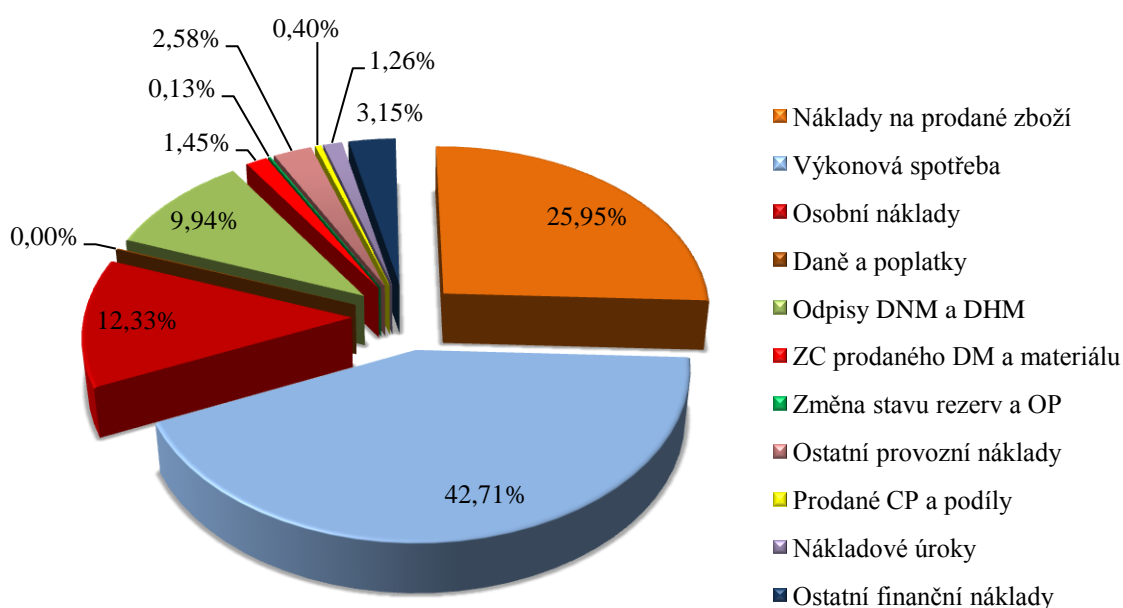
Tab. 4. Druhové členění nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (upraveno dle výroční zprávy KASI, spol. s r.o., 2012 a interních zdrojů společnosti)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	212 221	174 467	173 267
Výkonová spotřeba	220 517	252 691	285 214
• <i>spotřeba materiálu a energie</i>	180 468	216 803	238 163
• <i>služby</i>	40 049	35 888	47 051
Osobní náklady	52 188	71 900	82 307
Daně a poplatky	679	874	650
Odpisy DNM a DHM	43 548	71 287	66 369
ZC prodaného DM a mat.	8 048	22 707	9 665
Změna stavu rezerv a OP	1 871	2 533	878
Ostatní provozní náklady	11 382	11 703	17 248
Prodané CP a podíly	52 002	0	2 679
Nákladové úroky	12 972	9 808	8 416
Ostatní finanční náklady	22 383	7 772	21 065
Daň z příjmů	0	10 008	0
<b>Celkem</b>	<b>637 811</b>	<b>635 750</b>	<b>667 758</b>

Jednotlivé skupiny nákladů dále obsahují analytické účty, které tyto skupiny tvoří a také blíže určují.

- **Náklady na prodané zboží** – zahrnují náklady vynaložené na prodej betonových dílů, litinových stupadel, obalů, plastů, zlomkových litin, cementu, odlitků, manipulační techniky, kanálových programů, silové elektřiny a regulovaných plateb na dodanou elektřinu.
- **Výkonová spotřeba** – skupina **spotřeba materiálu a energie** zahrnuje spotřebu přímého materiálu, režijního materiálu, pohonných hmot, elektrické energie, tepelné energie, plynu, vody, investičních pobídek. Do **služeb** jsou zahrnuty opravy a udržování strojů, formovací techniky, cestovné, náklady na reprezentaci, subdodávky, služby, přepravné, spoje, leasing, nájemné, vodné a stočné, ostatní služby, spotřeba DNM.
- **Osobní náklady** – do této kategorie patří mzdové náklady, příjmy společníků, zákonné sociální a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady.
- **Daně a poplatky** – do této skupiny spadá daň silniční, daň z nemovitosti, ostatní nepřímé daně a poplatky daňové i nedaňové.

- **Odpisy DNM a DHM** – jsou tvořeny odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku, který je dále dělen na dotace – rozvoj, inovace a pořízení nových technologií.
- **Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu** – je tvořena zůstatkovou cenou prodaného hmotného a nehmotného investičního majetku a prodaným materiálem.
- **Změna stavu rezerv a opravných položek** – do této skupiny spadá jediná položka a to tvorba opravných položek.
- **Ostatní provozní náklady** – obsahují dary, smluvní pokuty a penále, ostatní pokuty a penále, odpis nedobytných pohledávek, odpis pohledávek, skonto, pojištění, náklady na technické zhodnocení DHM a DNM, manka a škody do normy, ostatní provozní náklady.
- **Prodané CP a podíly** – obsahuje pouze jedinou stejnojmennou položku prodané cenné papíry a podíly.
- **Nákladové úroky** – jsou tvořeny úroky a úroky nedaňovými.
- **Ostatní finanční náklady** – tuto skupinu představují kurzové ztráty, kurzové ztráty – ocenění, bankovní poplatky a haléřové rozdíly.
- **Daň z příjmů za běžnou činnost** – je tvořena splatnou a odloženou daní.



Obr. 9. Struktura nákladů v druhovém členění za rok 2013 (vlastní zpracování)



### 6.2.1 Analýza výkonové spotřeby

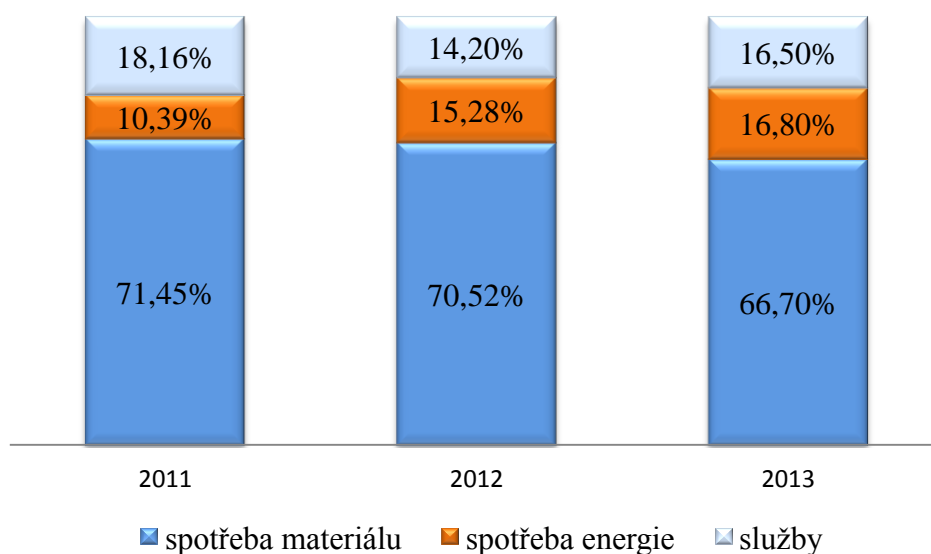
Výkonová spotřeba ve společnosti KASI, spol. s r.o. tvoří v průběhu sledovaných let 2011 – 2013 vždy nejvýznamnější nákladovou položku, proto ji bude věnována pozornost v této kapitole.

Tab. 5. Struktura výkonové spotřeby v průběhu let 2011-2013 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>spotřeba materiálu</b>	<b>157 547</b>	<b>178 191</b>	<b>190 240</b>
- spotřeba přímého materiálu	143 366	157 964	163 924
- spotřeba režijního materiálu	11 922	18 497	24 503
- spotřeba pohonných hmot	1 536	1 350	1 321
- spotřeba DHM do 5 tis. Kč	723	380	492
<b>spotřeba energie</b>	<b>22 921</b>	<b>38 612</b>	<b>47 923</b>
- spotřeba el. energie	21 071	37 026	45 497
- spotřeba tepelné energie	77	81	78
- spotřeba energie - plyn	1 663	1 413	2 271
- spotřeba vody - vodné	110	92	77
<b>služby</b>	<b>40 049</b>	<b>35 888</b>	<b>47 051</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>220 517</b>	<b>252 691</b>	<b>285 214</b>

Výkonová spotřeba byla v rámci prováděné analýzy rozdělena na spotřebu materiálu, spotřebu energie a služeb. V rámci těchto položek bylo dále provedeno podrobnější členění. Položka služeb, obsahuje bohaté analytické rozdělení, a proto byla kompletní tabulka i s tímto rozdělením umístěna do přílohy (PŘÍLOHA PII). Spotřeba materiálu tvoří nejvýznamnější položku výkonové spotřeby ve všech sledovaných letech, což je pro výrobní podnik typické. Položka spotřeby energie a služby se na tvorbě výkonové spotřeby, až na výrazný výkyv v roce 2011, podílí velice podobnou měrou.

Na rostoucí výkonovou spotřebu je třeba nahlížet vždy v souvislosti s výkony. Výkony společnosti mají podobný vzestupný charakter. Lze tedy předpokládat, že za zvyšováním výkonové spotřeby stojí rostoucí produkce společnosti.



Obr. 10. Procentuální podíl spotřeby materiálu, energie a služeb na výkonové spotřebě v průběhu let 2011 -2013 (vlastní zpracování)

### 6.2.2 Vertikální a horizontální analýza nákladů

Vertikální a horizontální analýza společnosti KASI, spol. s r.o. podává přehled o podílovém zastoupení jednotlivých položek nákladů v rámci celkových nákladů a jejich vývoj v průběhu sledovaných let 2011 – 2013.

Tab. 6. Vertikální a horizontální analýza nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

v %	2011	2012	2013	11/12	12/13
Náklady na prodané zboží	33,27	27,44	25,95	-17,79	-0,69
Výkonová spotřeba	34,57	39,75	42,71	14,59	12,87
Osobní náklady	8,18	11,31	12,33	37,77	14,47
Daně a poplatky	0,11	0,14	0,10	28,72	-25,63
Odpisy DNM a DHM	6,83	11,21	9,94	63,70	-6,90
ZC prodaného DM a mat.	1,26	3,57	1,45	182,14	-57,44
Změna stavu rezerv a OP	0,29	0,40	0,13	35,38	-65,34
Ostatní provozní náklady	1,78	1,84	2,58	2,82	47,38
Prodané CP a podíly	8,15	0,00	0,40	-100,00	-
Nákladové úroky	2,03	1,54	1,26	-24,39	-14,19
Ostatní finanční náklady	3,51	1,22	3,15	-65,28	171,04
Daň z příjmů	0,00	1,57	0,00	-	-100,00
<b>Celkem</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>-0,32</b>	<b>5,03</b>

Nejvýznamnější položky nákladů společnosti KASI, spol. s r.o. tvoří výkonová spotřeba (34,57 – 42,71%) a náklady na prodané zboží (33,27 – 25,95%). Tyto skutečnosti potvrzují fakt, že společnost je zaměřena na výrobní a obchodní činnost. Výkonová spotřeba zaznamenala v roce 2012 nárůst o 14,59% a v roce 2013 o dalších 12,87%. Tento nárůst byl způsoben jednak zvyšující se produkcí společnosti, které odpovídá úměrný růst výkonů, ale také růstem cen materiálu a energií. Náklady na prodané zboží, ale i tržby za prodej zboží mají v průběhu sledovaných let klesající charakter.

Značnou položku nákladů tvoří také osobní náklady (8,18 – 12,33%), které se především v roce 2012 významně zvýšily a to o 37,77%. Ke zvýšení osobních nákladů došlo v důsledku otevření nové slévárny, která umožnila vytvoření 83 nových pracovních pozic.

Společnost vlastní značné množství dlouhodobého majetku, ať už v podobě budov nebo strojních zařízení a v průběhu sledovaných let provedla řadu investičních činností. Z toho vyplývá, že podstatnou část nákladů budou tvořit také odpisy (6,83 – 11,21%).

V roce 2011 došlo k prodeji akcií dceřiné společnosti GIFF a.s., což vyústilo ve zvýšení nákladů na prodané cenné papíry a podíly o 52 002 tis. Kč.

Položka daň z příjmů je rozdělena na daň splatnou a odloženou. Jelikož společnost KASI, spol. s.r.o. tvoří konsolidační celek, je ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví povinna účtovat o odložené dani. V roce 2011 však nedošlo k proúčtování odložené daně s tím, že náprava bude provedena v roce 2012. Hodnota odložené daně respektive odloženého daňového závazku účtovaného výsledkově je 10 008 tis. Kč. Odložený daňový závazek nemá vliv na skutečné placení daně v běžném období, ale jedná se o informaci čistě účetní. V případě, že společnost dosáhne vysokého výsledku hospodaření v roce 2013 je v celku jisté, že na dani zaplatí více než v období minulém, tudíž je potřeba brát tuto informaci v potaz při rozhodování o vyplácení odměn společníkům či investiční činnosti. Za rok 2013 prozatím odložená daň vyčíslena nebyla a společnost očekává nulovou splatnou daň v důsledku možnosti rozpuštění daňové ztráty, kterou zaznamenala v minulosti.

### **6.3 Členění nákladů dle objemu výroby**

Členění nákladů v závislosti na objemu výroby podává přehled o fixních a variabilních nákladech společnosti v letech 2011 – 2013. Jelikož společnost využívá tohoto typu členění pouze ve výrobě, byl proveden návrh s možností využití takového členění v rámci celé společnosti.

### 6.3.1 Fixní náklady

Fixní náklady společnosti byly v tabulce (Tab. 7.) rozčleněny na jednotlivé nákladové druhy. Nejvýraznější položkou tvořící fixní náklady jsou jednoznačně odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku a v roce 2011 také náklady na prodané cenné papíry a podíly. Mzdy technicko hospodářských pracovníků včetně sociálního a zdravotního pojištění společnost zvláště neviduje, tudíž byl proveden kvalifikovaný odhad těchto nákladů, který bral v úvahu počet zaměstnanců a jejich průměrné mzdy. Do skupiny THP nepatří příjmy společníků, jejichž výše je sledována samostatně. Rozdělena byla také položka zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, kdy byla brána v potaz pouze zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku. Zůstatková cena prodaného materiálu byla zařazena do variabilních nákladů. Patrný je také postupný pokles celkové výše fixních nákladů.

Tab. 7. Struktura fixních nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Spotřeba el. energie nesouvisející s výrobou	2 546	4 474	5 498
Spotřeba tepelné energie	77	81	78
Spotřeba vody - vodné	110	92	77
Spotřeba materiálu - propagace	16	104	5
Fixní část služeb	15 951	17 408	24 159
Příjmy společníků	684	663	704
Mzdové náklady THP + soc. a zdrav. poj.	15 037	20 716	23 715
Daně a poplatky	679	874	650
Odpisy DNM a DHM	43 548	71 287	66 369
ZC prodaného DM	5 678	19 743	93
Změna stavu rezerv a OP	1 871	2 533	878
Prodané CP a podíly	52 002	0	2 679
Nákladové úroky	12 972	9 808	8 416
Ostatní finanční náklady	22 383	7 772	21 065
Daň z příjmů	0	10 008	0
<b>Fixní náklady celkem</b>	<b>173 554</b>	<b>165 563</b>	<b>154 386</b>

Podrobněji byla rozebrána položka fixní části služeb, jejíž struktura je uvedena v tabulce (Tab. 8.). Mezi významné částky tvořící tuto položku lze zařadit přepravné a ostatní služby spojené převážně s energetikou, které se v průběhu sledovaných let nejvýznamněji podílejí na postupném růstu fixní části služeb.

Tab. 8. Položky tvořící fixní část služeb v průběhu let 2011 - 2013 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>Fixní část služeb</b>	<b>15 951</b>	<b>17 408</b>	<b>24 159</b>
- Cestovné	2 329	933	581
- Náklady na reprezentaci	287	323	280
- Služby - Přelouč	126	463	1 051
- Školení	0	0	711
- Převážné	5 363	6 819	10 006
- Leasing	426	436	445
- Nájemné	1 074	1 100	1 507
- Ostatní služby	5 727	6 716	9 126
- Spotřeba DNM	19	58	14
- Spoje	600	560	438

### 6.3.2 Variabilní náklady

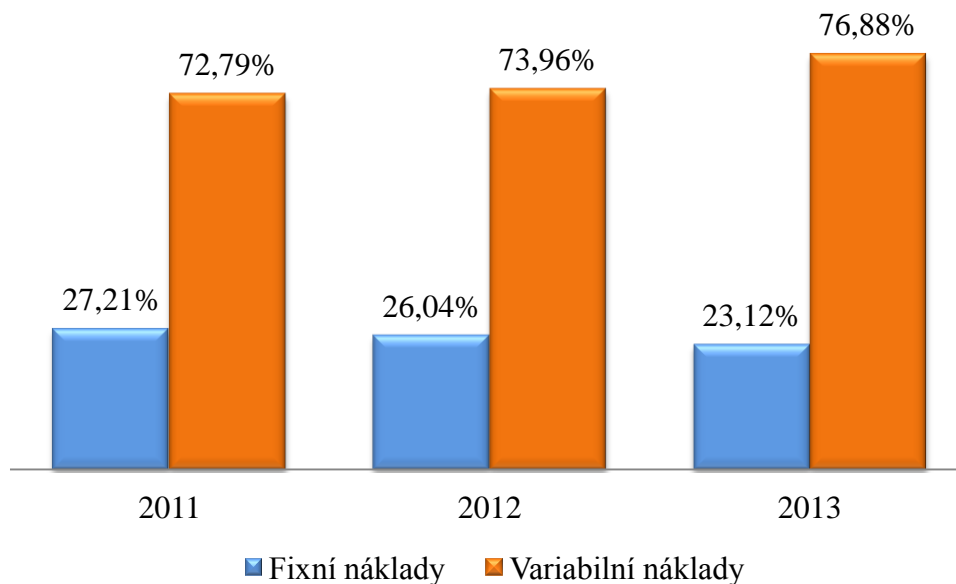
Struktura variabilních nákladů byla zaznamenána do tabulky (Tab. 9.). Nejvýznamnější položku představují náklady na prodané zboží a spotřeba materiálu. Variabilní část služeb zahrnuje opravy strojů, zařízení, formovací techniky a udržování, dále pak subdodávky a služby přímo spojené s výrobou. Mzdové náklady výrobních pracovníků byly rovněž stanoveny kvalifikovaným odhadem, který bral v potaz délku a počet směn společně s odhadem průměrné měsíční mzdy. Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, do položky zůstatková cena materiálu, je zahrnut pouze prodaný materiál.

Tab. 9. Vývoj variabilních nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	212 221	174 467	173 267
Spotřeba materiálu a energie	177 719	212 052	232 505
<i>energie ve výrobě</i>	<i>18 525</i>	<i>32 552</i>	<i>40 000</i>
Variabilní část služeb	24 098	18 480	22 892
Mzdové náklady vyr. pracovníků	36 467	50 521	57 888
ZC prodaného materiálu	2 370	2 964	9 572
Ostatní provozní náklady	11 382	11 703	17 248
<b>Variabilní náklady celkem</b>	<b>464 257</b>	<b>470 187</b>	<b>513 372</b>

Přehled podílů fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech v průběhu sledovaných let podává obrázek (Obr. 11.) Ve struktuře celkových nákladů jasně převažují variabilní náklady (72,79 – 76,88%), což je typické pro výrobní podnik, využívající ke své čin-

nosti jednak značné množství materiálu a energií a jednak služeb zaměstnanců ve výrobě. Lze sledovat také postupný nárůst variabilních nákladů na úkor fixních nákladů, jenž je způsoben rostoucí produkcí společnosti.



Obr. 11. Procentuální podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech v letech 2011 - 2013 (vlastní zpracování)

## 7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU KALKULACÍ VE SPOLEČNOSTI

V této kapitole bude analyzován současný stav kalkulací ve společnosti, především pak ve výrobní provozovně slévárna a následně bude provedena identifikace nedostatků současného stavu kalkulačního systému. Používaná kalkulace nákladů bude popsána na litinovém víku šachtového poklopu vznikajícím ve slévárně. Následné dokončení v betonárce uvedeno nebude, jelikož prozatím není nastaven vhodný kalkulační systém a nejsou k dispozici potřebná data.

### 7.1 Kalkulace nákladů ve společnosti

Společnost KASI, spol. s.r.o. neprovádí kalkulace v rámci společnosti jako celku, nýbrž pouze ve výrobních provozovnách, kterými jsou betonárka a slévárna. Kalkulace jsou sestavovány obchodním ředitelem společnosti, který na základě aktuálních cen vstupních surovin a plánované kapacity stanovuje nákladové sazby variabilních, fixních a mzdových nákladů na jednotku. Tyto sazby jsou vynásobeny množstvím použitých surovin k výrobě, případně dobou zpracování a takto jsou vždy určovány variabilní náklady na pomocný materiál a fixní a variabilní náklady na zpracování. Takto určené sazby jsou následně převedeny do softwaru SAP. Aktuální ceny surovin jsou zjišťovány k 15. dni v měsíci a vždy na konci měsíce je spuštěna kalkulace v programu SAP.



*Obr. 12. Znárodnění výrobního procesu v rámci společnosti jako celku (vlastní zpracování)*

Výrobní proces realizovaný ve společnosti podává základní přehled o provozovnách, kterými výrobek prochází. Jakýkoliv výrobek nejprve vzniká ve slévárně zpracováním vstupních surovin a následně, pokud se jedná o litino-betonový poklop, pokračuje do betonárky.

V případě, že se jedná pouze o litinové víko či litinový rám, je výrobek po kompletaci přesunut rovnou na sklad.

## 7.2 Kalkulace nákladů ve slévárně

Pro názornost bude uvedena kalkulace víka šachtového poklopu, jehož výroba je prováděna ve slévárně. Šachtové poklopy jsou využívány na všech druzích pozemních komunikací, ale také třeba na letištních plochách. Minimální hmotnost víka je 82 kg a v rámu je jištěno vlastní hmotností.



*Obr. 13. Víko šachtového poklopu LD02 D400 (interní zdroje společnosti)*

Pro kalkulaci nákladů na jednotlivé výrobky je ve slévárně využíván systém OPTI od firmy RGU, který je určen pro plánování a řízení výroby ve slévárenství. V tomto systému je každý finální výrobek popsán jako strukturovaný díl, který může obsahovat výrobní operace, způsoby opracování, ale také již konkrétní výrobek např. odlitek. Součástí každého výrobku či polotovaru je rovněž výrobní postup obsahující výrobní operace, nakupované díly, případně vazbu na zařízení. Kalkulace jsou prováděny na základě nákladových sazeb výrobních operací, které představují korunové ocenění jednotek, ve kterých jsou stanovovány normy spotřeby výrobních množství a časů, při popisu výrobní technologie výrobku. Tyto nákladové sazby vychází z plánu nákladů jednotlivých středisek, který je každý měsíc aktualizován a jsou v něm zahrnuty jak náklady fixní a variabilní, tak i stanovená kapacita pro období jednoho měsíce. Kapacita je určována dle předpokládaného využití, které je závislé na zakázkách a reálné kapacitě technologie, nikoliv na teoretické kapacitě. Takto sestavené kalkulace se poté převádí do softwaru SAP.



Tab. 10. Struktura variabilních a fixních nákladů v nákladovém plánu (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Sledované náklady	Charakter nákladu
Režijní materiál	Variabilní
Ochranné pomůcky	Variabilní
Mzdy	Variabilní - proporcionální
Odvody z mezd	Variabilní - proporcionální
Příspěvek na stravné	Variabilní - proporcionální
Elektrická energie	Variabilní
Plyn	Variabilní
Likvidace odpadu	Variabilní
Opravy a údržba	Variabilní
Odpisy	Fixní
Ostatní fixní náklady	Fixní
Finanční náklady	Fixní

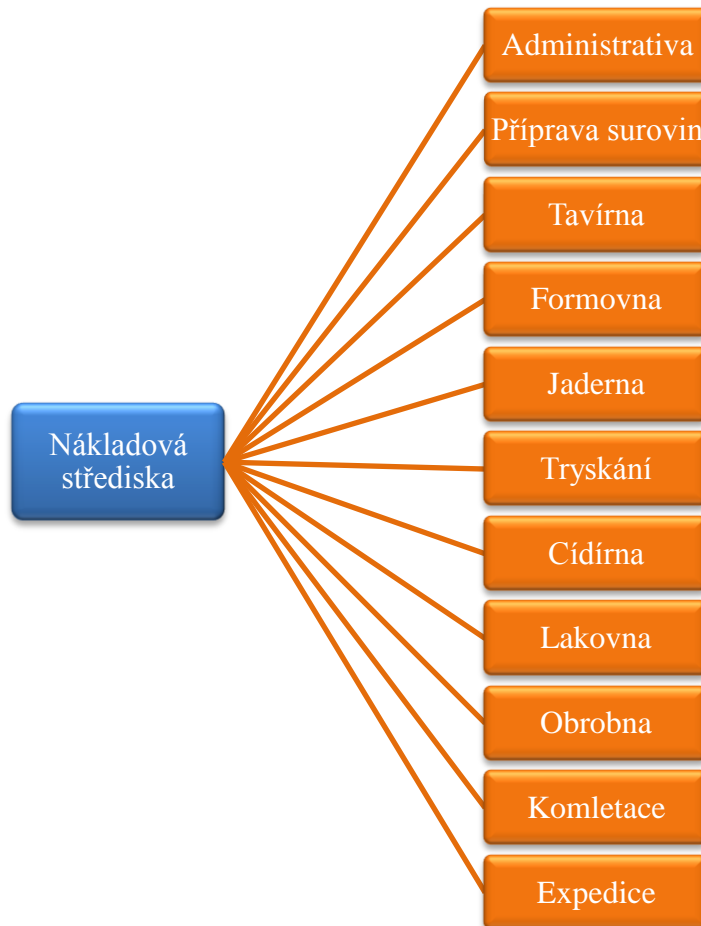
Z nákladového plánu je zřejmé, že převážnou část tvoří náklady variabilní a také fakt, že nákladové druhy nejsou sledovány příliš podrobně a jsou zařazovány do větších skupin např. v položce „Opravy a údržba“ jsou zahrnuty jak externí služby od společností opravujících dané technologie, tak i nakoupený materiál používaný na opravu technologie vlastní činností. Náklady jsou rozdělovány do tří významných skupin, a to následovně:

- přímé,
- variabilní,
  - mzdové,
  - proporcionální,
- fixní
  - odpisy,
  - náklady administrativy.

Nákladová sazba vychází z plánu nákladů jednotlivých středisek a je rozdělena na sazbu mzdovou, variabilní a fixní. Určí se vždy jako poměr konkrétního sledovaného nákladu a plánované kapacity např. mzdové náklady/plánovaná kapacita neb fixní náklady/plánovaná kapacita případně variabilní náklady/ plánovaná kapacita – mzdová sazba. Pro názornost je tento obecný výpočet uveden ve vzorci (2).

$$\text{Nákladová sazba} = \frac{\text{Konkrétní náklady}}{\text{Plánovaná kapacita}} \quad (2)$$

K určení nákladů na kalkulovaný výrobek je takto zjištěná nákladová sazba následně vynásobena množstvím použitých surovin k výrobě, případně dobou zpracování v konkrétním nákladovém středisku.

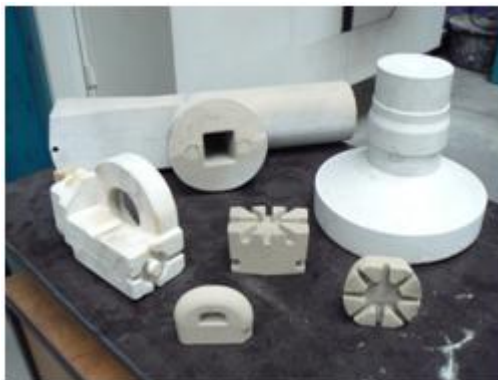


Obr. 14. Přehled nákladových středisek ve slévárně (vlastní zpracování)

Každé nákladové středisko uvedené na obrázku (Obr. 13.) navíc zahrnuje také popis strojních zařízení a operací vykonávaných v rámci střediska např. pro středisko formovna popis obsahuje pískovnu Eirich, dopravní trasy písku, formovací linku HWS, pískovou laboratoř, chladicí tunel s odsáváním, vytloukací rošt a kompresovnu. Pod středisko obrobna spadají dále karusely, frézka, CNC centrum a vrtačky.

### 7.2.1 Kalkulace v nákladovém středisku jaderna

V jaderně je připravována COLD BOXOVÁ směs, která poté slouží k výrobě samotných jader.



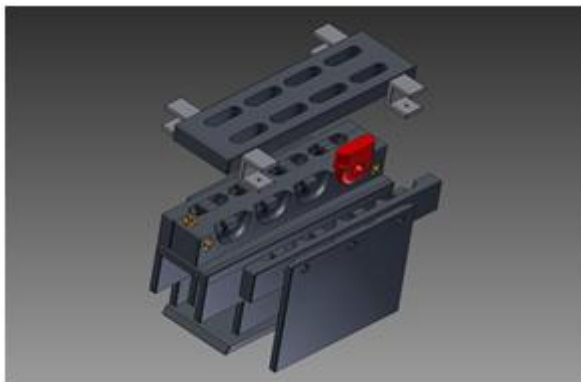
Obr. 15. Ukázka vyrobených jader metodou COLD BOX (interní zdroje společnosti)

Do kalkulace COLD BOXOVÉ směsi jsou zahrnovány jednotlivé pomocné materiály, u kterých je vždy uvedena příslušná nákladová sazba a množství v daných měrných jednotkách. Výrobní ztráty vznikající během daného procesu byly společností určeny ve výši 5%. Náklady na zpracování jsou minimální, a proto nejsou uvažovány.

Tab. 11. Kalkulace COLD BOXOVÉ směsi (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství (kg)	Sazba	VN	FN	Celkem (Kč/j)
Písek D50=0,27	1,48	0,76	1,13	0,00	1,13
Pryskyřice A	0,01	65,28	0,59	0,00	0,59
Pryskyřice B	0,01	73,77	0,66	0,00	0,66
Katalysátor Amin	0,001	154,50	0,16	0,00	0,16
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	2,54	0,00	<b>2,54</b>
Ztráty 5%	-	2,54	0,13	0,00	0,13
<b>Výrobní náklady</b>	-	-	2,67	-	<b>2,67</b>

Kalkulace mušle hranaté (jádra) obsahuje jako pomocný materiál pouze COLD BOXOVOU směs, na kterou byly náklady již vykalkulovány v tabulce (Tab. 11.). Tyto náklady představují sazbu, která po vynásobení s příslušným množstvím představuje hodnotu variabilních nákladů.



Obr. 16. Jaderník sloužící k výrobě mušle hranaté a velkého středového jádra (interní zdroje společnosti)

Do jaderníku, který je součástí kalkulace, je tato směs pouze vstřelena (slouží jako forma) a proto jsou u této položky náklady nulové. Při výrobě jádra již vznikají náklady na zpracování, které je nutné do kalkulace zahrnout.

Tab. 12. Kalkulace mušle hranaté (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství	Sazba	Mzda	VN	FN	Celkem (Kč/j)
COLD BOXOVÁ SMĚS	0,14 l	2,67	-	0,37	0,00	0,37
Jaderník	1 ks	0	-	0,00	0,00	0,00
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	-	0,37	0,00	<b>0,37</b>
<b>Zpracování</b>	-	-	-	-	-	-
Výroba jader strojní CB	0,13 min	12,99	0,86	0,26	0,50	1,62
<b>Náklady na zpracování</b>	-	-	-	1,12	0,50	<b>1,62</b>
<b>Výrobní náklady</b>	-	-	-	1,50	0,50	<b>2,00</b>

Kalkulace velkého středového jádra je podobná kalkulaci mušle hranaté. Rozdíl je ve výrobní náročnosti, které odpovídají vyšší náklady na zpracování. I zde je jaderník uvedený v pomocném materiálu používán pouze jako forma, tudíž náklady na něj jsou opět nulové.

Tab. 13. Kalkulace středového jádra (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství	Sazba	Mzda	VN	FN	Celkem (Kč/j)
COLD BOXOVÁ SMĚS	0,33 l	2,67	-	0,88	0,00	0,88
Jaderník	1 ks	0,00	-	0,00	0,00	0,00
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	-	0,88	0,00	<b>0,88</b>
<b>Zpracování</b>	-	-	-	-	-	-
Výroba jader strojní CB	0,25 min	12,99	1,72	0,53	1,00	3,25
<b>Náklady na zpracování</b>	-	-	-	2,25	1,00	<b>3,25</b>
<b>Výrobní náklady</b>	-	-	-	3,13	1,00	<b>4,13</b>

### 7.2.2 Kalkulace v nákladovém středisku příprava surovin

Kalkulace jednotné formovací směsi, obsahuje pouze náklady na pomocný materiál, které představují zanedbatelnou hodnotu 0,03 Kč. Formovací směs představuje hmotu, do které se lije kov.

Tab. 14. Kalkulace jednotné formovací směsi (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství	Sazba	Mzda	VN	FN	Celkem (Kč/j)
Písek vratný	0,82 kg	0,00	-	0,00	0,00	0,00
Písek D50=0,22	0,01 kg	0,76	-	0,01	0,00	0,01
Bentonit	0,01 kg	5,21	-	0,01	-	0,01
Bentonit směsný	0,01 kg	6,10	-	0,01	-	0,01
Prachové podíly	0 kg	0,00	-	0,00	-	0,00
Voda	0,01 kg	0,00	-	0,00	0,00	0,00
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	-	0,03	-	<b>0,03</b>
<b>Zpracování</b>	-	-	-	-	-	-
Příprava FS	0,85 l	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Náklady na zpracování	-	-	-	0,00	0,00	0,00
<b>Výrobní náklady</b>	-	-	-	0,03	0,00	<b>0,03</b>

### 7.2.3 Kalkulace v nákladovém středisku tavrna

Součástí tavrny jsou dva jeřáby, pomocí kterých je přímý materiál magnetem přesouván do zavážecích vozů, jejichž obsah je po naplnění vysypán do pece, kde dochází k tavení. Tavení probíhá ve dvou šestitunových indukčních pecích s denní kapacitou tavení 144 t/den.

Tab. 15. Kalkulace nákladů na tekutý kov (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství	Sazba	Mzda	VN	FN	Celkem (Kč/j)
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	-	8,33	0,00	<b>8,33</b>
<b>Zpracování</b>	-	-	-	-	-	-
Tavení	1 kg	3,45	0,44	2,47	0,54	3,45
<b>Náklady na zpracování</b>	-	-	-	2,91	0,54	<b>3,45</b>
ztráty 6,5%	-	11,78	-	0,73	0,04	0,77
<b>Výrobní náklady</b>	-	-	-	11,24	0,54	<b>12,55</b>

Kalkulace tekutého kovu neobsahuje položky, tvořící náklady na pomocný materiál, z důvodu přílišné rozsáhlosti. Kompletní rozpis těchto nákladů je uveden v příloze

(PŘÍLOHA P III). Ztráty vznikající při výrobě, společnost stanovila na hodnotu 6,5% ze součtu nákladů na zpracování a nákladů na pomocný materiál.

#### 7.2.4 Kalkulace nákladů na odlitek

Zpracování odlitku je prováděno v rámci několika různých nákladových středisek. Formování probíhá ve formovně na automatické formovací lince s výkonem 200 kompletních forem/hodinu, zakládání jader v jaderně, lití se provádí na licím zařízení očkující litinu do proudu tekutého kovu. Lití spadá pod nákladové středisko tavírna. Na tryskačích spadajících pod středisko tryskání, se provádí povrchová úprava materiálu. Operace jako lámání a broušení jsou zahrnuty pod středisko cídírna, kde probíhá broušení odlitků.

Kalkulace nákladů na odlitek je uvedena ve zjednodušené podobě z důvodů přílišné rozsáhlosti. Kompletní tabulka zahrnující jednotlivé položky nákladů na zpracování je uvedena v příloze (PŘÍLOHA P IV). Jak již bylo uvedeno, odlitek prochází několika nákladovými středisky. Výrobní náklady obsahují oproti předešlým kalkulacím zmetkové riziko představující 3% ze součtu nákladů na pomocný materiál a nákladů na zpracování. Odpčet vratky ze zmetků je stanoven na 5 Kč/ks.

Tab. 16. Kalkulace nákladů na odlitek (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství	Sazba	Mzda	VN	FN	Celkem (Kč/j)
ČSN 42 2425	26,5 kg	12,55	-	317,20	15,24	332,44
Dobropis vrat. materiálu	3,2 kg	7,20	-	-23,04	0,00	-23,04
Rám 870x870x190	1 ks	0,00	-	0,00	0,00	0,00
Rám 870x870x235	1 ks	0,00	-	0,00	0,00	0,00
Model LD02	1 ks	0,00	-	0,00	0,00	0,00
Jednotná formovací směs	154,71 l	0,03	-	5,00	0,00	5,00
Středové jádro velké	1 ks	4,13	-	3,13	1,00	4,13
Mušle hranatá	2 ks	2,00	-	2,99	1,00	3,99
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	-	-	-	<b>322,52</b>
<b>Náklady na zpracování</b>	-	-	-	-	-	<b>161,41</b>
Zmetkové riziko 3%	-	483,93	-	11,90	2,61	14,51
Vratka ze zmetků	-	-	-	-5,03	0,00	-5,03
Cena modelu	-	-	-	3,00	0,00	3,00
<b>Výrobní náklady</b>	-	-	-	-	-	<b>496,41</b>

#### 7.2.5 Kalkulace v nákladovém středisku expedice - finální výrobek slévárny

Po přidání veškerých doplňků na odlitek vznikne finální výrobek, jehož kompletace probíhá v středisku expedice. Finální částka 560,08 Kč/kus představuje skladovou cenu pro be-

tonárku, ve které bude finální výrobek (betonový litinový poklop) dokončen. Kalkulace zahrnuje mimo nákladů na pomocný materiál a nákladů na zpracování také úplné vlastní náklady. Ty zachycují veškeré vynaložené náklady na výrobu finálního dílu.

Tab. 17. Kalkulace finálního výrobku (upraveno dle interních zdrojů společnosti)

Materiál	Množství	Sazba	Mzda	VN	FN	Celkem (Kč/j)
Odlitek víka poklopu	1 ks	496,41	-	406,69	89,72	496,41
<b>Náklady na pom. mat.</b>	-	-	-	406,69	89,72	496,41
Zpracování	-	-	-	-	-	-
Naskladnění finálního dílu	26,5 kg	0,28	3,18	2,65	1,59	7,42
<b>Náklady na zpracování</b>	-	-	-	5,83	1,59	<b>7,42</b>
Doprava	-	26,50	-	7,95	0,00	7,95
Vedení 6,25%	-	511,78	-	26,28	5,71	31,99
<b>Úplné vlastní náklady</b>	-	-	-	-	-	<b>543,77</b>
Zisková přírážka	-	-	-	-	-	16,31
<b>Cena pro betonárku</b>	-	-	-	-	-	<b>560,08</b>

### 7.3 Identifikace nedostatků současného stavu kalkulačního systému

Kalkulace nákladů je sestavována v rámci jednotlivých výrobních provozoven (slévárny a betonárky) odděleně. Celkově lze kalkulace nákladů ve slévárně považovat za velice přesné, jelikož např. množství pomocného materiálu v tavárně určuje software na základě zjištění chemického složení natavené vsázky. Jediná nepřesnost v kalkulacích, tak může být způsobena nepříliš podrobným sledováním jednotlivých nákladových druhů, kdy výrobku mohou být přiřazeny i náklady, které s ním příliš nesouvisí nebo neaktualizováním vstupních cen surovin, v závislosti na předpokládaném množství zakázek. Problém nastává v momentě, kdy je finální výrobek převeden do betonárky, ve které není zaveden tak sofistikovaný systém kalkulací jako ve slévárně. Mohou tak vznikat situace, kdy po výstupu již kompletního výrobku z betonárky, jsou špatně vykalkulovány úplné vlastní náklady, v závislosti kterých následně dochází k neodpovídajícímu nastavení prodejní ceny kompletního výrobku. Společnost by se měla snažit propojit kalkulace mezi jednotlivými provozovami a zajistit tak přesné stanovení nákladů vztahujících se k danému výrobku.

## 8 ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENÍ A NÁVRHY VHODNÝCH OPATŘENÍ

Společnost KASI, spol. s r.o. je zaměřena především na výrobu, vývoj a prodej kanalizační litiny nejenom v rámci České republiky, ale i Evropské unie. Produkty společnosti splňují požadované technické normy a jejich kvalita je zárukou dlouholeté životnosti. KASI, spol. s r.o. má také řadu kapitálových účastí v tuzemských i zahraničních společnostech a tvoří tak z pohledu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví konsolidační celek. Společnosti se také podařilo realizovat dlouhodobě připravovaný projekt související s výstavbou slévárny tvárné a šedé litiny.

Společnost jako celek sleduje náklady pouze z hlediska druhového členění, které vychází z výkazu zisků a ztráty v rámci účetní závěrky. Toto členění podává přehled výhradně o spotřebovaných ekonomických zdrojích, které jsou následně rozřazeny do nákladových druhů.

Kalkulace nákladů v rámci společnosti jsou sestavovány obchodním ředitelem, který dle aktuálních cen vstupních surovin a plánované výrobní kapacity na další měsíc aktualizuje nákladový plán, který je přenesen do softwaru SAP. Ve slévárně je k tvorbě kalkulací využíván systém OPTI. Princip kalkulací je založen na určování nákladových sazeb z nákladového plánu obsahujícího jednotlivá nákladová střediska. Na základě nákladových sazeb jsou po vynásobení příslušným množstvím pomocného materiálu případně typem zpracování zjištěny variabilní a fixní náklady. V nákladovém plánu jsou náklady členěny dle objemu výroby na fixní, variabilní a zvláště je sledován přímý materiál. Nákladové druhy nejsou sledovány příliš podrobně, ovšem nelze objektivně posoudit z jakého důvodu, neboť společnost neposkytla dostatek informací (hodnoty). Lze tedy usuzovat, že ne všechny nákladové druhy jsou natolik významné, aby bylo zapotřebí jejich podrobnější členění. V rámci betonárky prozatím nebyl zaveden propracovaný systém kalkulací jako ve slévárně. Tento nedostatek by se měla společnost snažit co nejdříve eliminovat a zajistit tak co nejpřesnější stanovení nákladů na kalkulační jednici.

### 8.1 Návrhy vhodných opatření pro společnost

Na základě provedených analýz nákladů, současného stavu kalkulací ve společnosti a závěrečného zhodnocení, byla navržena vhodná doporučení obsahující:



- **Zavedení členění nákladů v závislosti na objemu výroby v rámci společnosti jako celku** - z druhového členění společnost není schopna určit účel, ke kterému byly náklady vynaloženy ani jejich případnou změnu v závislosti na objemu výroby. Z těchto důvodů by bylo vhodné v rámci společnosti zavést členění kalkulační, účelové, či dle objemu výroby. Návrh členění dle objemu výroby byl proveden v kapitole 6. 3., kdy náklady vycházející z druhového členění byly rozděleny na fixní a variabilní. Toto členění nákladů se jeví jako nejvhodnější, jelikož je používáno i v rámci provozovny slévárna. Při rozdělování nákladů do jednotlivých skupin byla brána v potaz především hodnotová významnost jednotlivých nákladů. Podrobněji byly členěny významné skupiny např. zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, služby a osobní náklady. Rozdělení bylo prováděno tak, aby podávalo alespoň základní přehled o jednotlivých skupinách fixních a variabilních nákladů, nikoliv aby tvořilo vyčerpávající přehled analytických účtů vztahujících se ke konkrétním nákladovým skupinám. Sestavování takového členění bude časově nenáročné, přehledné, a jak již bylo zmíněno, bude zajišťovat alespoň základní přehled o fixních a variabilních nákladech v rámci celé společnosti.
- **Důsledné provádění aktualizace cen vstupních surovin** - na základě skutečností uvedených v kapitole 7. 2., lze společnosti doporučit striktní dodržování aktualizace cen vstupních surovin, případně provést podrobnější členění nákladových druhů v rámci slévárny. Pokud nebudou pravidelně přenášeny aktualizované ceny vstupních cen surovin do systému používaného ke zpracování kalkulací, bude docházet ke snižování vypovídací schopnosti takto sestavených kalkulací.
- **Zavedení a sjednocení kalkulačního systému v rámci provozovny betonárka** - v betonárce doposud nebyl zaveden sofistikovaný systém kalkulací, jako tomu je u slévárny. Společnost by se měla v blízké době na tento nedostatek zaměřit a propojit tak kalkulace mezi slévárnou a betonárnou. Nejprve však bude třeba provést členění nákladů, ze kterého budou určovány nákladové sazby a náklady a poté variabilní, fixní a celkové náklady na jednotku.
- **Zavedení oddělení controllingu** - společnost by také měla zvážit zavedení oddělení controllingu, které by podávalo především pravidelný přehled o množstevních a cenových odchylkách a provádělo by analýzy nejdůležitějších ekonomických ukazatelů. Zároveň by také propojilo a sjednotilo kalkulace v rámci celé společnosti a provedlo důsledné rozčlenění nákladů a jejich analýzu.

## ZÁVĚR

Teoretická část bakalářské práce byla zpracována z běžně dostupných literárních pramenů zabývajících se náklady a jejich řízením.

Cílem praktické části bylo provést analýzu nákladů v letech 2011 - 2013, analýzu současného stavu kalkulací, závěrečné zhodnocení a návrhy vhodných opatření a v neposlední řadě také představit společnost.

V části věnované analýze nákladů byly nejprve rozebrány vybrané položky výkazů zisku a ztráty, které podaly přehled o obchodní marži, přidané hodnotě a výsledcích hospodaření. Následovala analýza druhového členění nákladů, kde byly nejprve popsány veškeré položky tvořící jednotlivé nákladové druhy a poté byla vyjádřena za pomoci výsečového grafu jejich procentuální výše v roce 2013. Nejvýznamnější položka, kterou představovala výkonová spotřeba, byla v rámci sledovaných let podrobněji rozebrána a rovněž bylo zaznamenáno procentuální zastoupení položek tvořící tento nákladový druh do skládaného sloupcového grafu. Aby bylo možné zachytit podíl jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech a porovnat jejich změnu v průběhu sledovaných let, byla provedena vertikální a horizontální analýza. Jelikož v rámci společnosti jako celku byly náklady sledovány pouze z hlediska druhového, byl také v této kapitole proveden návrh členění dle objemu výroby. Nejprve byly rozčleněny náklady fixní a poté i variabilní a rovněž byla znázorněna pomocí skupinového sloupcového grafu jejich procentuální výše na nákladech celkových. V rámci fixních nákladů došlo k podrobnějšímu rozebrání fixních služeb, které obsahovaly řadu analytických účtů.

Analýza současného stavu kalkulací ve společnosti byla zaměřena především na kalkulace ve slévárně, ale také na systém kalkulací v rámci společnosti jako celku. Popis sestavování kalkulací ve slévárně byl uveden v souvislosti s výrobou litinového víka kanalizačního poklopu. Kalkulace vycházela z nákladového plánu, ve kterém jsou náklady členěny na fixní a variabilní v rámci jednotlivých nákladových středisek. Z takto sestaveného nákladového plánu a plánované výrobní kapacity byly určeny nákladové sazby, které udávaly korunové ocenění jednotek norem množství materiálu a doby zpracování.

Na základě zjištěných skutečností bylo společnosti v rámci celku doporučeno sledovat náklady také v závislosti na objemu výroby, nikoliv pouze dle druhového členění. Dále pak každý měsíc aktualizovat ceny vstupních surovin a provést sjednocení kalkulací mezi jednotlivými provozovny a do budoucna uvažovat o zavedení controllingového oddělení.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

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

DOYLE, David P, 2006. Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.

DRURY, Colin, c2004. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

GARRISON, Ray H, Eric W NOREEN a Peter C BREWER, c2012. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, xxxv, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.

HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2009. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

Interní zdroje společnosti KASI, spol. s.r.o.

*KASI, spol. s r.o.* [online]. ©2010 [cit. 2014-05-10]. Dostupné z: <http://www.kasi.cz/>

KASI, spol. s r.o., ©2010. *Výroční zpráva 2012* [online]. Přelouč [cit. 2014-05-10]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a135446&dokumentId=C+2864%2fSL33%40KSHK&partnum=0&variant=1&klic=bihepc>

KOVANICOVÁ, Dana, 2005. Finanční účetnictví: světový koncept : IFRS/IAS. Vyd. 5., aktualiz. Praha: Polygon, 526 s. ISBN 8072731297.

KRÁL, Bohumil, 2010. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KUDZBEL, Marek, 2012. Actionmanagement: prvý česko-slovenský manuál baťovského podnikania. 1. vyd. Bratislava: Marada, 303 s. ISBN 978-80-970079-5-9.

- LANDA, Martin, 2008. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- LANG, Helmut, 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2012. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MANKIW, N. Gregory, 2009. Zásady ekonomie. Praha: Grada Publishing, 763 s. ISBN 978-80-7169-891-3.
- POPESKO, Boris, 2009. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SYNEK, Miloslav, 2011. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
CP	Cenné papíry
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FN	Fixní náklady
n	Průměrné náklady na jednotku
N	Celkové náklady
OP	Opravné položky
Q	Objem produkce
THP	Technicko hospodářský pracovník
VN	Variabilní náklady
ZC	Zůstatková cena

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1. Skokové zvýšení fixních nákladů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 146).....</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 2. Průběh celkových variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů (Král, 2010, s. 80) .....</i>	<i>19</i>
<i>Obr. 3. Průběh průměrných variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů (Král, 2010, s. 80) .....</i>	<i>19</i>
<i>Obr. 4. Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138).....</i>	<i>25</i>
<i>Obr. 5 Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....</i>	<i>26</i>
<i>Obr. 6. Kapitálové účasti a výše podílu na základním kapitálu realizované společností KASI, spol. s r.o. (vlastní zpracování).....</i>	<i>34</i>
<i>Obr. 7. Organizační struktura společnosti KASI, spol. s r.o. (upraveno dle výroční zprávy KASI, spol. s r.o., 2012).....</i>	<i>35</i>
<i>Obr. 8. Slévárna tvárné a šedé litiny v Zábědově u Nového Bydžova (KASI, spol. s r.o., ©2010) .....</i>	<i>36</i>
<i>Obr. 9. Struktura nákladů v druhovém členění za rok 2013 (vlastní zpracování).....</i>	<i>40</i>
<i>Obr. 10. Procentuální podíl spotřeby materiálu, energie a služeb na výkonové spotřebě v průběhu let 2011 -2013 (vlastní zpracování).....</i>	<i>42</i>
<i>Obr. 11. Procentuální podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech v letech 2011 - 2013 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>46</i>
<i>Obr. 12. Znázornění výrobního procesu v rámci společnosti jako celku (vlastní zpracování).....</i>	<i>47</i>
<i>Obr. 13. Víko šachtového poklopu LD02 D400 (interní zdroje společnosti) .....</i>	<i>48</i>
<i>Obr. 14. Přehled nákladových středisek ve slévárně (vlastní zpracování).....</i>	<i>50</i>
<i>Obr. 15. Ukázka vyrobených jader metodou COLD BOX (interní zdroje společnosti).....</i>	<i>51</i>
<i>Obr. 16. Jaderník sloužící k výrobě mušle hranaté a velkého středového jádra (interní zdroje společnosti).....</i>	<i>52</i>

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců v průběhu sledovaných let 2011 – 2013 (Výroční zpráva KASI, spol. s r.o., 2012)</i> .....	36
<i>Tab. 2. Přehled celkových nákladů a výnosů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	37
<i>Tab. 3. Vybrané položky z výkazů zisků a ztráty v průběhu let 2011 – 2013 (upraveno dle výroční zprávy KASI, spol. s r.o., 2012 a interních zdrojů společnosti)</i> .....	38
<i>Tab. 4. Druhové členění nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (upraveno dle výroční zprávy KASI, spol. s r.o., 2012 a interních zdrojů společnosti)</i> .....	39
<i>Tab. 5. Struktura výkonové spotřeby v průběhu let 2011-2013(vlastní zpracování)</i> .....	41
<i>Tab. 6. Vertikální a horizontální analýza nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	42
<i>Tab. 7. Struktura fixních nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	44
<i>Tab. 8. Položky tvořící fixní část služeb v průběhu let 2011 - 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	45
<i>Tab. 9. Vývoj variabilních nákladů v průběhu let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	45
<i>Tab. 10. Struktura variabilních a fixních nákladů v nákladovém plánu (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	49
<i>Tab. 11. Kalkulace COLD BOXOVÉ směsi (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	51
<i>Tab. 12. Kalkulace mušle hranaté (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	52
<i>Tab. 13. Kalkulace středového jádra (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	52
<i>Tab. 14. Kalkulace jednotné formovací směsi (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	53
<i>Tab. 15. Kalkulace nákladů na tekutý kov (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	53
<i>Tab. 16. Kalkulace nákladů na odlitek (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	54
<i>Tab. 17. Kalkulace finálního výrobku (upraveno dle interních zdrojů společnosti)</i> .....	55

**SEZNAM PŘÍLOH**

<b>PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2012 .....</b>	<b>65</b>
<b>PŘÍLOHA P II: KOMPLETNÍ TABULKA VÝKONOVÉ SPOTŘEBY .....</b>	<b>67</b>
<b>PŘÍLOHA P III: KOMPLETNÍ KALKULACE NÁKLADŮ NA TEKUTÝ KOV .....</b>	<b>68</b>
<b>PŘÍLOHA P IV: KOMPLETNÍ KALKULACE NÁKLADŮ NA ODLITEK .....</b>	<b>69</b>



## PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2012

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	+203 910	+230 469
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	+174 467	+212 221
+	Obchodní marže	03	+29 443	+18 248
II.	Výkony	04	+398 340	+327 679
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	+382 148	+327 035
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	+13 439	+232
II. 3.	Aktivace	07	+2 753	+412
II. 4.		07a		
B.	Výkonová spotřeba	08	+252 691	+220 517
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	+216 803	+180 468
B. 2.	Služby	10	+35 888	+40 049
B. 3.		10a		
+	Přidaná hodnota	11	+175 092	+125 410
C.	Osobní náklady součet	12	+71 900	+52 188
C. 1.	Mzdové náklady	13	+52 347	+37 497
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		+0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	+17 178	+12 327
C. 4.	Sociální náklady	16	+2 375	+2 364
C. 5.		16a		
D.	Daně a poplatky	17	+874	+679
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	+1 287	+43 548
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	+23 267	+11 782
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	+21 034	+5 484
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	+2 233	+6 298
III. 3.		21a		
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	22	+22 707	+8 048
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	+19 743	+5 678
F. 2.	Prodaný materiál	24	+2 964	+2 370
F. 3.		24a		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	+2 533	+1 871
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	+3 149	+8 534
H.	Ostatní provozní náklady	27	+11 703	+11 382
V.	Převod provozních výnosů	28	+0	+0
I.	Převod provozních nákladů	29	+0	+0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	+20 504	+28 010

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	-112	+48 958
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	+0	+52 002
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VII. 4.		36a		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	+297	+321
N.	Nákladové úroky	43	+9 808	+12 972
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	+13 504	+12 062
O.	Ostatní finanční náklady	45	+7 772	+22 383
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-3 891	-26 016
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	+10 008	+0
Q. 1.	- splatná	50	+0	+0
Q. 2.	- odložená	51	+10 008	+0
Q. 3.		51a		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	+6 605	+1 994
XIII.	Mimořádné výnosy	53	+420	+595
R.	Mimořádné náklady	54		+0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		+0
S. 1.	- splatná	56		+0
S. 2.	- odložená	57		+0
S. 3.		57a		+0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	+420	+595
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	+7 025	+2 589
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	+17 033	+2 589

**PŘÍLOHA P II: KOMPLETNÍ TABULKA VÝKONOVÉ  
SPOTŘEBY**

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>spotřeba materiálu</b>	<b>157 547</b>	<b>178 191</b>	<b>190 240</b>
<i>spotřeba přímého materiálu</i>	<i>143 366</i>	<i>157 964</i>	<i>163 924</i>
<i>spotřeba režijního materiálu</i>	<i>11 922</i>	<i>18 497</i>	<i>24 503</i>
<i>spotřeba pohonných hmot</i>	<i>1 536</i>	<i>1 350</i>	<i>1 321</i>
<i>spotřeba DHM do 5 tis. - inv. pobídky</i>	<i>723</i>	<i>380</i>	<i>492</i>
<b>spotřeba energie</b>	<b>22 921</b>	<b>38 612</b>	<b>47 923</b>
<i>spotřeba el. energie</i>	<i>21 071</i>	<i>37 026</i>	<i>45 497</i>
<i>spotřeba tepelné energie</i>	<i>77</i>	<i>81</i>	<i>78</i>
<i>spotřeba energie - plyn</i>	<i>1 663</i>	<i>1 413</i>	<i>2 271</i>
<i>spotřeba vody - vodné</i>	<i>110</i>	<i>92</i>	<i>77</i>
<b>služby</b>	<b>40 049</b>	<b>35 888</b>	<b>47 051</b>
<i>opravy a udržování strojů</i>	<i>2 340</i>	<i>5 784</i>	<i>5 718</i>
<i>cestovné</i>	<i>2 329</i>	<i>933</i>	<i>581</i>
<i>náklady na reprezentaci</i>	<i>287</i>	<i>323</i>	<i>280</i>
<i>subdodávky</i>	<i>8 621</i>	<i>2 688</i>	<i>2 641</i>
<i>služby</i>	<i>12 989</i>	<i>10 061</i>	<i>15 088</i>
<i>přepravné</i>	<i>5 363</i>	<i>6 819</i>	<i>10 006</i>
<i>spoje</i>	<i>600</i>	<i>560</i>	<i>438</i>
<i>leasing</i>	<i>426</i>	<i>436</i>	<i>445</i>
<i>nájemné</i>	<i>1 074</i>	<i>1 100</i>	<i>1 507</i>
<i>vodné a stočné</i>	<i>266</i>	<i>410</i>	<i>497</i>
<i>ostatní služby</i>	<i>5 735</i>	<i>6 716</i>	<i>9 837</i>
<i>spotřeba DNM</i>	<i>19</i>	<i>58</i>	<i>14</i>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>220 517</b>	<b>252 691</b>	<b>285 214</b>

**PŘÍLOHA P III: KOMPLETNÍ KALKULACE NÁKLADŮ NA  
TEKUTÝ KOV**

<b>Materiál</b>	<b>Množství</b>	<b>Sazba</b>	<b>Mzda</b>	<b>VN</b>	<b>FN</b>	<b>Celkem (Kč/j)</b>
Paketované Sn plechy	0kg	6,30		0,00	0,00	0,00
Zlomková litina	0,3kg	6,80		2,04	0,00	2,04
Vrat ŠL	0,28kg	7,20		2,04	0,00	2,04
Surové železo HEMATIT	0,17kg	10,96		1,88	0,00	1,88
Surové železo PIGNOD	0,06kg	11,07		0,65	0,00	0,65
Pig-P2 Ocelár	0kg	8,75		0,00	0,00	0,00
Ocelový šrot dr. 72	0,12kg	6,80		0,79	0,00	0,79
Ocelový šrot Mn	0kg	7,84		0,00	0,00	0,00
Odpad DN plech, Si	0,05kg	6,00		0,30	0,00	0,30
Nauhličovadlo GG	0,01kg	22,14		0,16	0,00	0,16
Nauhličovadlo GGG	0kg	23,34		0,00	0,00	0,00
Feromangan	0kg	23,76		0,04	0,00	0,04
Ferosilicium	0kg	27,54		0,06	0,00	0,06
Karbid křemíku	0,01kg	24,57		0,12	0,00	0,12
Očkovadlo primární	0kg	48,88		0,10	0,00	0,10
Očkovadlo sekundární	0kg	75,50		0,15	0,00	0,15
<b>Náklady na pom. mat.</b>				8,33	0,00	<b>8,33</b>
<b>Zpracování</b>						
Tavení	1kg	3,45	0,44	2,47	0,54	3,45
<b>Náklady na zpracování</b>				2,91	0,54	<b>3,45</b>
ztráty 6,5%		11,78		0,73	0,04	0,77
<b>Výrobní náklady</b>				11,24	0,54	<b>12,55</b>

