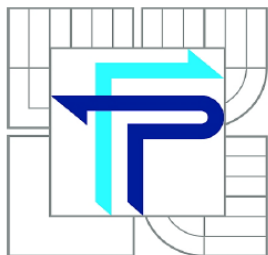


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ

ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

INSTITUTE OF MANAGEMENT

KALKULACE V ZEMĚDĚLSKÉM DRUŽSTVU SE SÍDLEM VE SLOUPNICI

COSTING IN THE AGRICULTURAL COOPERATIVE IN SLOUPNICE

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. LUCIE KOVÁŘOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. HELENA HANUŠOVÁ, CSc.

BRNO 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kovářová Lucie, Bc.

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Kalkulace v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici

v anglickém jazyce:

Costing in the Agricultural Cooperative in Sloupnice

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Seznam odborné literatury:

- ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Vydání první. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- DRURY, Colin. Management accounting for business. 3rd edition. London: Thomson, 2005. 549 s. ISBN 18-448-0152-7.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Vydání 3. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-7261-217-8.
- LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vydání první. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-717-9419-8.
- LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Vojtěch Koráb, Dr., MBA
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 22.05.2014

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na zhodnocení kalkulačního systému ve společnosti Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici. Cílem této práce je vypracovat takovou kalkulaci pšenice ozimé, která by plně vyhovovala potřebám vedení společnosti ke zhodnocení efektivnosti nákladů vynakládaných na její pěstování. Dílčími cíli práce je i zpracování řešení problémových oblastí nalezených díky analýze současného stavu.

Klíčová slova

Náklady, výnosy, výkaz zisku a ztráty, kalkulace

Abstract

The diploma thesis is focused on the evaluation of the costing system at the Agricultural Co-operative based in Sloupnice. The aim of this work is to develop a calculation of winter wheat which would fully meet the needs of the company's management in evaluating the effectiveness of the cost spent on growing it. The proposal part then presents options worked out to address the problem areas found in analysing the current situation.

Keywords

Costs, revenues, business performance, calculation

Bibliografická citace

KOVÁŘOVÁ, L. *Kalkulace v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 120 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 28. května 2014

.....

podpis studenta

Poděkování

Touto cestou chci poděkovat paní Ing. Heleně Hanušové, CsC., za vedení a cenné rady při zpracování této diplomové práce. Dále děkuji zaměstnancům Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici za odborné rady a praktické připomínky. Děkuji samozřejmě i rodině a všem, kteří mě během studia podporovali.

OBSAH

ÚVOD.....	10
VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE	11
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	12
1.1 Účetnictví.....	12
1.1.1 Finanční účetnictví.....	13
1.1.2 Vnitropodnikové (manažerské) účetnictví.....	13
1.1.3 Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím	15
1.2 Základní pojmy	17
1.2.1 Náklady.....	17
1.2.2 Výnosy	22
1.2.3 Kalkulace	23
1.3 Členění kalkulací	27
1.3.1 Kalkulace nákladů.....	28
1.3.2 Kalkulace ceny.....	30
1.4 Kalkulační vzorec	31
1.4.1 Položky kalkulačního vzorce	31
1.4.2 Typy kalkulačních vzorců.....	34
1.5 Metody kalkulace.....	40
1.6 Principy přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici.....	43
2 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE	45
2.1 Charakteristika podniku	45
2.2 Organizace a účetnictví.....	57
2.2.1 Účetnictví v podniku.....	61
2.3 Členění nákladů	66
2.4 Kalkulace v podniku	73
3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	78
3.1 Využití některého z kalkulačních vzorců.....	78
3.2 Režie zařadit do kalkulací až po vnitropodnikových cenách.....	93
3.3 Zavedení dvouokruhového systému účetnictví.....	94
3.4 Zavedení kalkulačního systému.....	98

3.5	Zavedení více typů členění nákladů.....	99
3.6	Využití odečítací metody kalkulace.....	106
3.7	Úprava vnitropodnikové ceny.....	109
ZÁVĚR		112
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ		115
SEZNAM TABULEK		117
SEZNAM GRAFŮ		118
SEZNAM OBRÁZKŮ.....		119
SEZNAM PŘÍLOH.....		120

ÚVOD

Současný stav hospodářství a zejména velmi konkurenční prostředí umožní trvalé fungování pouze podnikům, které ovládají obchodní, finanční i strategickou stránku celé podnikatelské činnosti. Současným trendem v ekonomice jsou téměř neustálé změny v ekonomickém prostředí, a proto i v samotných podnicích musí docházet ke změnám. Firmy se v současné době musí zaměřovat na snižování nákladů, protože jiným způsobem již často dosáhnout zvýšení zisku nelze. Ke sledování nákladů a následné možnosti je ovlivnit poslouží i kalkulace nákladů (Růčková, 2007, s. 7-9).

Z tohoto důvodu je předkládaná diplomová práce zaměřená na kalkulace ve vybraném podniku – Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici. Práce by měla podniku pomoci ukázat možné způsoby řešení problémů, které při jeho provozu vznikají.

V první části práce jsou rozebrána teoretická východiska práce. Obsahuje zejména vysvětlení základních pojmů, jako jsou náklady, výnosy, či samotné kalkulace. Následně jsou vyjmenovány a vysvětleny metody kalkulací a také různé kalkulační vzorce.

V analytické části se pak práce zabývá analýzou současného stavu kalkulací v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici. Analýza je zaměřena především na prozkoumání situace ohledně vnitropodnikového členění podniku a organizace účetnictví zejména co se týče Rostlinné výroby a konkrétně produkce pšenice ozimé. Poslední částí analýzy je pak rozbor současné kalkulace, kterou podnik používá ke sledování nákladů na tuto plodinu.

Závěrečnou část této diplomové práce tvoří návrhy na řešení problémových oblastí, které byly zjištěny v analytické části. Navržená řešení by měla pomoci problémy buď přímo odstranit, nebo alespoň zmírnit jejich dopady. Opatření by především měla podniku pomoci efektivněji řídit jeho náklady.

VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

Předkládaná diplomová práce je zaměřena na kalkulaci nákladů pšenice ozimé ve vybraném podniku – Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici. Důležitým úkolem práce je posouzení současného kalkulačního systému a také samotných kalkulací používaných v podniku. Hlavním cílem je pak navrhnout takový kalkulační vzorec, který by podniku umožnil lépe řídit náklady, a díky tomu dosahovat vyššího zisku. Náklady jsou faktorem, který významným způsobem ovlivňuje výši zisku dosahovaného činností podniku, a proto je důležité je nejenom sledovat, ale díky kalkulacím i lépe řídit.

Cílem práce je nastudování teoretických poznatků týkajících se nákladů a kalkulací, následně provedení analýzy kalkulace nákladů pšenice ozimé ve vybraném podniku a na závěr zpracování návrhů na řešení problémových oblastí zjištěných analýzou. Tyto návrhy by pak samozřejmě měly mít především ekonomický důsledek. Návrhy však mohou mít i jiné přínosy než pouze ekonomické.

Zemědělství je i v současné době specifickou činností, kterou člověk musí dělat rád a není možné dělat tuto práci jen proto, že něco se dělat musí. I z tohoto důvodu se zemědělské podniky často musí posuzovat jinak než výrobní firmy. Na podniky podnikající v zemědělství působí velké množství faktorů (klimatických, ekologických, atd.), které není možno žádným způsobem ovlivnit. Naopak tyto faktory mohou podniky ovlivnit takovým způsobem, že navzdory snaze podnik nedokáže generovat zisk. Právě z těchto důvodů je třeba sledovat náklady v zemědělském podniku ještě důkladněji než v jiných podnikatelských subjektech. A právě proto je třeba vytvořit opravdu kvalitní systém sledování nákladů a následně i celý kalkulační systém, který podniku pomůže lépe se prosadit na trzích.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1.1 Účetnictví

Účetnictví je v současné době možné chápat jako nástroj k zaznamenání jevů a skutečností (informační systém). Jeho hlavní funkcí je tyto informace co nejvěrněji uchovávat po stanovenou dobu. Účetnictví tedy vždy vychází ze zjištěných skutečností a jejich záznamů. Tyto skutečnosti musí být správné a je tedy nutné ověřovat jejich úplnost a to, zda skutečně zobrazují realitu. Informace se také musí třídit a sumarizovat dle potřebných hledisek. Při jejich zaznamenávání vznikají další informace, které se stávají podkladem pro rozbor a vyhodnocení současné situace. Výsledky rozborů jsou pak podkladem pro rozhodování o činnosti podniku a pro stanovení úkolů dalších období (Čechová, 2006, s. 3).

Účetnictví lze definovat i jako proces identifikace, měření a sdělování ekonomických informací tak, aby umožnily jejich uživatelům dokonale informovaný úsudek a z něho vycházející efektivní rozhodování (Drury, 2005, s. 5).

Jeho důležitou funkcí je poskytovat informace pro řízení podniku. To znamená poskytovat informace pro plánování, organizování, evidenci a kontrolu, protože všechna podnikatelská a řídicí rozhodnutí jsou na těchto informacích založená (Landa, Polák, 2008, s.2-3).

Účetnictví je možno podle jeho podrobnosti a zaměření členit na účetnictví finanční a vnitropodnikové. Charakteristiku jednotlivých druhů účetnictví je možné nalézt níže.

1.1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje souhrnné informace o podniku jako celku. Zahrnuje tedy veškeré informace o jeho majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech i výnosech. Je možné říci, že finanční účetnictví je orientováno na minulost, protože nepodává žádné informace, které by se týkaly budoucnosti společnosti. Účetním obdobím je kalendářní rok, což je dané i zákonem o účetnictví. Data z finančního účetnictví musí být v souladu s účetními zásadami a standardy, protože jsou určena především pro externí uživatele. Tento typ účetnictví představuje primární zdroj informací pro vlastníky a pro zájemce o kapitálový vstup do podniku. Tyto informace by jim následně měly umožnit rozhodování. Dalšími uživateli jsou pak věřitelé a další subjekty z okolí podniku – státní orgány, dodavatelé, veřejnost a další (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 48-49).

1.1.2 Vnitropodnikové (manažerské) účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním informací, které potřebuje vedení podniku k rozhodování a následné kontrole ekonomického vývoje. Je to soubor různorodých informací, které jsou nutné k efektivnímu řízení v rámci podniku. Tyto informace pomáhají předvídat vývoj a slouží k hodnocení správnosti přijatých rozhodnutí (Landa, Polák, 2008, s. 5-6).

Vnitropodnikové účetnictví sleduje hospodaření uvnitř samotné účetní jednotky. Sleduje se zpravidla podle vnitropodnikových výkonů. Manažerské účetnictví se tedy zabývá otázkami týkajícími se řízení účetních jednotek jako celku i jejich nižších organizačních složek. Řeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale prozatím nerealizovaných zásob (nedokončená výroba, polotovary), které podnik vyrobil vlastní činností. Zabezpečuje také podklady pro finanční účetnictví o stavu zásob vytvořených vlastní činností, dále údaje pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a dalších výkonů vytvořených vlastní činností (Lazar, 2012, s. 1).

Vnitropodnikové účetnictví je ale také významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení podniku. Existuje požadavek, aby vnitropodnikové účetnictví poskytovalo informace o nákladech na jednotlivé výrobky (poskytované služby) a o hospodářských výsledcích hospodářských středisek podniku. Porovnává také plánované náklady s náklady, které skutečně vznikly. Jeho úkolem je i zajistit podklady pro kontrolu hospodaření v obdobích, která jsou kratší než účetní období. Obvykle je účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví kalendářní měsíc (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 76).

Manažerské účetnictví integruje (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 76):

- nákladové účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulace.

Podsložkou manažerského účetnictví je účetnictví nákladové. To má charakter registrátora historických nákladů, ale je schopné registrovat i okamžitou úroveň vznikajících nákladů. Díky srovnání vývoje historických dat je schopné usuzovat na budoucí vývoj nákladů. Rozpočetnictví má charakter nástroje, který určuje střediskům úkoly v nákladech pro následující období. Kalkulace pak pokrývají celý výrobní proces. Začínají vývojem a technickou přípravou výrobku a končí jeho zhotovením (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 208).

V současné době se přistupuje k rozšíření manažerského účetnictví i do strategického řízení – vzniká pak pojem strategické manažerské účetnictví. Toto účetnictví má navázat na tradiční manažerské účetnictví a zároveň se má zabývat i plněním strategických cílů celého podniku. Cílem manažerského účetnictví by mělo být poskytování informací pro vytváření strategií a získání komparativní výhody a dále podpora přeměny strategických cílů do taktické a operativní úrovně (Šoljaková, 2009, s. 17-18).

Vnitropodnikové účetnictví je možné organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví (tzv. jednookruhová účetní soustava), nebo také v samostatném účetním okruhu (tzv. dvouokruhová účetní soustava). Je ale možná i kombinace obou uvedených možností (Lazar, 2009, s. 1).

Jednookruhové účetnictví

Účetní soustavu tvoří syntetické a analytické účty finančního účetnictví ve spojení se zúčtováním druhotných nákladů a s dalšími rovinami třídění. Jednookruhové účetnictví je vhodné pro malé a střední podniky (Landa, 2008, s. 268).

Dvouokruhové účetnictví

Finanční i vnitropodnikové účetnictví je zabezpečováno dvěma účetními okruhy. První tvoří klasické finanční účetnictví a druhý okruh je zaváděn pro evidenci vnitropodnikových nákladů a výnosů. Tento okruh se nezahrnuje do standardních účetních výkazů. Tato forma vedení účetnictví je vhodná zejména pro velké podniky (Landa, 2008, s. 268-269).

1.1.3 Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím

Je důležité také vymezit rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, protože v nich mohou být určité skutečnosti pojmány jiným způsobem a z toho důvodu může často docházet k nepříjemným situacím.

Existuje možnost, že manažerské účetnictví bude vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv než jak jsou vymezena ve finančním účetnictví. Odlišuje se také tím, že je v něm větší variabilita oceňovacích přístupů. Důležité také je, že finanční účetnictví se zaměřuje především na minulost, zatímco manažerské účetnictví dává podklady pro srovnání skutečnosti se žádoucím stavem. Rozdíl je v pojetí předmětů manažerského a finančního účetnictví – finanční účetnictví se zabývá především externími vztahy (vztahy podniku a jeho okolí) a manažerské účetnictví zobrazuje nejen vztahy externí, ale především ty interní – tj. vztahy mezi útvary a jejich procesy. Posledním, ale zdaleka

ne nejméně důležitým rozdílem je i to, že informace z finančního účetnictví jsou veřejně dostupné, a proto mají často jejich poskytovatelé potřebu některé důležité informace „skrývat“. V manažerském účetnictví, které je dostupné pouze vybraným pracovníkům daného podniku, není nutné cokoli zatajovat a díky tomu poskytuje strukturované a podrobné informace. Manažerské účetnictví je tedy zaměřeno především na obsah, strukturu a podrobnost poskytovaných informací (Král, 2002, s. 37-41).

V manažerském a finančním účetnictví dochází k rozdílnému přístupu k účetním informacím, existuje odlišnost systému kritérií hodnocení a i odlišnost v časové orientaci měření (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 18-22).

1.2 Základní pojmy

V následujícím textu budou vysvětleny základní pojmy týkající se kalkulací, které se v dalším textu budou často vyskytovat.

1.2.1 Náklady

Náklady je možné chápat jako hodnotově vyjádřené, účelově vynaložené ekonomické zdroje podniku, které souvisí s ekonomickou činností. Vymezují se jako úbytek ekonomického prospěchu (pokles aktiv, přírůstek závazků), který vede ke snížení vlastního kapitálu. Je to ekonomický zdroj obětovaný dosažení výnosu (Král, 2002, s. 47).

K efektivnímu řízení podniku je třeba podrobněji náklady členit. Vnitropodnikové účetnictví rozeznává tyto typy základního členění nákladů – druhové (dle nákladových druhů), kalkulační účelové a další členění (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 77).

Druhové členění nákladů

Náklady se člení podle nákladových druhů, tj. věcně stejnorodé položky nákladů. Za základní nákladové druhy jsou považovány (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78):

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba externích prací a služeb,
- osobní náklady,
- odpisy majetku,
- ostatní provozní náklady,
- finanční náklady,
- mimořádné náklady.

Nákladové druhy, které vstupují do podniku, charakterizujeme jako náklady prvotní (zachycované při jejich vstupu do podniku), externí (vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů) a jednoduché (nelze je dále členit na jednodušší složky). Mimo nákladů prvotních však najdeme v manažerském účetnictví i nákladové položky, které představují spotřebu vnitropodnikových výkonů. Ty nazýváme jako náklady druhotné. Vznikají spotřebou výkonů vyrobených ve vlastním podniku. Najdeme zde i náklady interní (podnik sám vystupuje jako dodavatel) a náklady složené, které jsou složeny z několika druhů prvotních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78).

Členění nákladů podle nákladových druhů je významné, protože podává informace o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů a díky tomu i o vztahu podniku k okolí. Dále zajišťuje vazby podnikového rozpočtu k ostatním částem plánu. Toto členění nákladů je také základním členěním nákladů ve finančním účetnictví. V nákladovém účetnictví se používá k sestavování rozpočtů středisek. Druhovému členění nerozlišuje účel vynakládání náklady, a proto neposkytuje informace pro hodnocení hospodárnosti využitých ekonomických zdrojů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78).

Účelové členění nákladů

Členění nákladů dle účelu vyjadřuje vztah nákladů k účelu jejich vynaložení (co má být výsledkem procesu, v němž jsou dané náklady spotřebovány). Každý náklad musí již při svém vzniku mít vymezený účel. V opačném případě je zbytečné jej vůbec vynakládat. Náklady se sledují ve vztahu k výkonům nebo ve vztahu k útvarům (Čechová, 2006, s. 70-71).

Podstatou je členění podle jejich vztahu k příslušnému technologickému procesu na (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78-79):

- náklady technologické, které se týkají konkrétní kalkulační jednice v daném technologickém procesu při výrobě daného výkonu,
- náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu (bezprostředně souvisí s určitým obdobím a ne s jednotlivými výkony).

Další členění nákladů

Náklady se člení i podle dalších hledisek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79-80):

- podle závislosti na objemu prováděných výkonů – členění na náklady, které se mění se změnou objemu výroby (proporcionální, nadproporcionální, podproporcionální) a na náklady, které se v daném období nemění,
- podle místa vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů – členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů (středisek),
- podle typu rozhodovací úlohy – dělí se na náklady relevantní a irelevantní.

Přímé náklady

Mezi přímé náklady řadíme takové náklady, které je možné jednoznačně a spolehlivě vyčíslit a přiřadit k příslušnému výkonu. Do této skupiny nákladů patří především technologické náklady a v některých případech i náklady na obsluhu a řízení (Čechová, 2006, s. 72).

Nepřímé náklady

Za nepřímé náklady bývají označovány takové náklady, které není možné přiřadit přímo určitému výkonu, ale přiřazují se pomocí nepřímých postupů. Tyto náklady jsou vynakládány neoddělitelně na více aktivit (výkonů) a k jejich přiřazení k určitým aktivitám se používají matematicko-technické metody. Obvykle sem patří náklady obsluhy a řízení, odpisy a spotřeba materiálu při výrobě několika druhů výrobků, která není evidována samostatně (Čechová, 2006, s. 73).

Jednicové náklady

Jsou stanovené na základě norem spotřeby vstupů do technologického procesu. Vykazují se za každý výkon samostatně. Patří sem jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady. Oblast jednicových nákladů může být dle potřeby rozšířena o další položky. Jednicové náklady patří mezi náklady variabilní. Jedná se tedy zejména o náklady technologické a zásadně to bývají náklady přímé (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79).

Režijní náklady

Představují ty náklady, které se týkají technologického procesu a souvisí s určitým obdobím a ne s jednotlivými výkony. Režijní náklady patří jak mezi náklady fixní, tak i mezi náklady variabilní. Některé jsou i smíšené, tzn. částečně fixní a částečně variabilní (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79).

Bývají vyjadřovány v komplexních položkách. Patří sem především zásobovací, výrobní, správní a odbytové režie. Také se do této skupiny nákladů přiřazují náklady na obsluhu a řízení, je však možné sem zařadit i některé technologické náklady, jež nelze spojit s příslušným výkonem – např. odpisy, spotřeba pomocného materiálu, atd. (Čechová, 2006, s. 73-74).

Variabilní náklady

Tyto náklady se v souvislosti se změnami objemu výkonů mění. Při zvýšení objemu výkonů se zvyšují a při poklesu naopak snižují. Jsou tedy na objemu výroby závislé a proměnlivé. Variabilní náklady se vkládají do výrobních procesů ve výši, která odpovídá objemu výkonů, a v čase ve kterém jsou uskutečňovány. Je možné sem zařadit náklady jako je spotřeba materiálu, úkolová mzda, apod. (Čechová, 2006, s. 76).

Variabilní náklady je možné rozčlenit na náklady proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. Zjednodušené lze říci, že proporcionální náklady jsou konstantní – tj. s každou přidanou jednotkou vzrostou o konstantní sumu. Náklady ale mohou být ovlivněny faktory, které způsobí to, že náklady rostou rychleji než objem výkonů – tyto náklady nazýváme nadproporcionálními. Posledním typem variabilních nákladů jsou náklady podproporcionální, kdy náklady ve své absolutní výši rostou pomaleji než objem výkonů (Král, 2002, s. 79).

Fixní náklady

Jedná se o kapacitní náklady, které jsou vyvolány potřebou zajistit podmínky podnikatelského procesu. Fixní náklady se se změnami objemu výroby nemění. Při poklesu či zvýšení výroby zůstávají stejné – jsou tedy na změně objemu zcela nezávislé. Tyto vklady nelze ekonomicky dělit a vkládat do procesů je lze pouze pomocí matematicko-ekonomických výpočtů. Patří sem odpisy výrobních zařízení, časové mzdy, apod. (Čechová, 2006, s. 76).

Z toho důvodu, že se fixní náklady v určitém intervalu využití kapacity nemění, vzniká snaha využít danou kapacitu co nejvíce. V případě, že množství výkonů přesáhne tuto kapacitu, jsou nutné další investice do výrobních zařízení. V tomto okamžiku pak dojde ke „skoku“ fixních nákladů – narostou nejen v absolutní výši, ale také v podílu, který připadá na jednotku výkonu (Král, 2002, s. 80-81).

Snižování nákladů

Je samozřejmostí, že každý podnik, který chce být ekonomicky rentabilní, se musí snažit o snižování nákladů. Existují obecně známé metody snižování nákladů, kdy se podnik snaží svými strategickými rozhodnutími dlouhodobě náklady krátit. Jedná se především o snižování nákladů na nakupovaný materiál (slevami, větším množstvím odebraných produktů – množstevní slevy), propouštění zaměstnanců a další. Zajímavé dvě možnosti řešení snižování nákladů jsou vyjmenovány v dalším textu.

Outsourcing

Outsourcing je funkce, která slouží k optimalizaci nákladů. Znamená vyčlenění činností a těch organizačních jednotek, které nejsou dostatečně ziskové. Hlavním cílem je úspora nákladů tím, že se předají ne hospodárné úkoly třetím osobám. Díky tomu se může zvýšit i kvalita produktů – je důležité dbát na výběr potenciálních dodavatelů a vybírat především specialisty (Lang, 2005, s. 37-38).

Offshoring

I v tomto případě se jedná o funkci sloužící k optimalizaci nákladů. Při offshoringu jsou úkoly převzaty odděleními v zahraničí, které mají nižší náklady, nebo jsou předány externím stranám. Cílem je snížení tuzemské výroby přemístěním činností do zemí s nízkými náklady na mzdy (Lang, 2005, s. 39).

1.2.2 Výnosy

Ve vnitropodnikovém účetnictví je možné nalézt externí a interní výnosy. Externí výnosy představují prodané výkony a interní výnosy pak výkony provedené ve vnitropodnikových útvarech (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80).

Externí výnosy jsou členěny na (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80):

- výnosy za vlastní výkony a zboží,
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby – tzn. změny stavu hotových výrobků, nedokončené produkce a polotovarů,
- aktivace majetku a zboží, které bylo vyrobeno ve vlastní režii, aktivace vnitropodnikových služeb, aktivace dlouhodobého majetku vyrobeného v podniku,
- jiné provozní výnosy,
- finanční výnosy,
- mimořádné výnosy.

Interní výnosy jsou výnosy vnitropodnikových útvarů. Oceňují se vnitropodnikovými cenami, které jsou stanoveny pro každý druh vnitropodnikových výkonů. Sledují se ve (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80-81):

- výrobních střediscích – jde především o převod režii a nákladů řídicích útvarů výroby,
- správních střediscích – zde jde o převod správní režie, převod nákladů sankční povahy a převod k zúčtování,
- obslužných střediscích – jde o výkony dopravní, údržbářské, opravářské, energetické, apod.

1.2.3 Kalkulace

Kalkulace je nástroj pro výpočet nákladů, zisku, ceny či jiné finanční veličiny na jednotku výkonu (výrobek, jednotka práce, služba, apod.). Výkon podniku musí být přesně vymezen, co se týče druhu, množství i jakosti (Čechová, 2006, s. 80).

Představují tedy informační základ pro řízení nákladů, při plánování a kontrole operativního řízení a při oceňování stavu a změny stavu nedokončené produkce a hotových výrobků. Jsou také základnou pro rozhodování o cenové politice podniku a slouží jako podklad ke stanovení vnitropodnikových cen. Jsou ale důležité i při rozhodování o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů a také o způsobu jakým se provádějí (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175).

Nejnižší možná cena by měla být stanovena na úrovni celkových výkonových nákladů. Pokud je cena na trhu nižší než námi kalkulované náklady, pak nemá smysl s výrobkem na trh vstupovat, případně je nutné zvážit ukončení výroby tohoto produktu (Lazar, 2012, s. 233).

Funkce kalkulací

Význam kalkulací spočívá zejména v tom, že zobrazují naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiky. Díky přehledu vynaložených nákladů umožňuje kalkulace ovlivňovat výši a strukturu nákladů na produkt a díky tomu i hospodářský výsledek celého podniku (Landa, Polák, 2008, s. 35-36).

V manažerském účetnictví se kalkulace využívají zejména k (Landa, Polák, 2008, s. 35-36):

- oceňování výkonů útvarů a složek zásob,
- stanovení prodejních cen produktů,
- sestavování rozpočtů nákladů a výnosů,
- řešení rozhodovacích situací, které mají vztah k výrobnímu nebo prodejnímu zaměření podniku.

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik produkuje. V praxi bývá uplatňována modifikace s ohledem na rozsah sortimentu podniku, složitosti podnikatelského procesu i využitelnost kalkulací v řízení. Předmět kalkulace je možné vymezit kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím (Král, 2002, s. 126).

Kalkulační jednice

Kalkulační jednicí je označována přesně specifikovaná jednotka výkonů (vymezená měrnou jednotkou), určená jak druhem výkonu, tak i dalšími parametry, které ji odlišují od ostatních výkonů. Jedná se o konkrétní výkon, na který se stanovují náklady a další hodnoty. Samostatnou kalkulační jednicí bývá každé provedení daného druhu a typu výrobku, přičemž technická odlišnost výrobku téměř vždy vyvolá i odlišnost nákladovou (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181-182).

Kalkulované množství

Kalkulované množství vyjadřuje počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady. S tímto výrazem se setkáváme především ve výroбах, které mají sériový charakter. Do výroby se zde zadává dávka nebo série totožných výrobků, což pak představuje kalkulované množství. Náklady na kalkulační jednici je posléze možné vypočítat dělením celkových nákladů kalkulovaného množství počtem vyrobených kalkulačních jednic (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182).

Rozvrhová základna

O rozvrhové základně mluvíme jako o veličině, díky níž jsou nepřímé náklady přiřazovány jednotce výkonu. Jedná se o zvolený přímý náklad, pomocí jehož podílu na jednotku výkonu jsou vypočítány podíly nepřímých nákladů na dané jednotce výkonu. Bývá zvykem volit rozvrhovou základnu, která má největší vypovídací schopnost. To znamená, že je v přímé souvislosti s jednotkou výkonu a také s rozvrhovanými náklady (Čechová, 2006, s. 87).

Rozvrhové základny je možné rozdělit na naturální (zjišťuje se sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na naturální jednotku základny) a peněžní (přirážka nepřímých nákladů je vypočtena v procentech ve vztahu ke zvolené základně). Peněžní základny se snadněji a přesněji zjišťují, ale také podléhají častým změnám – tzn., že nejsou stálé. Zatímco naturální základny vylučují působení cenových vlivů, ale jejich zjišťování bývá složitější (Král, 2002, s. 128-129).

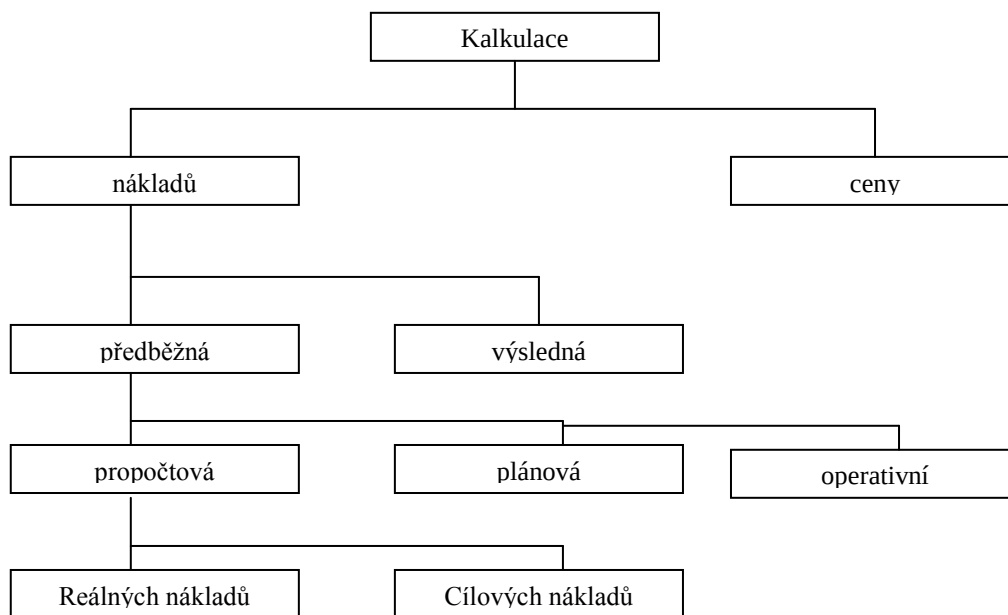
Kalkulační systém

Je možné ho definovat jako soubor kalkulací a vazeb mezi nimi v daném podniku. Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů. Musí zajistit metodickou jednotu a vzájemnou provázanost kalkulací. Obsahuje tedy různé druhy kalkulací, jejichž počet závisí především na druhu podniku, jeho velikosti, nárocích na kalkulace a jejich potřebu v různých časových horizontech. Kalkulační systém je formulován jako soubor kalkulací předběžných (propočtových, operativních, plánových) a kalkulací výsledných. Předběžné kalkulace jsou sestavovány před vlastním procesem, výsledná kalkulace pak po dohotovení výkonu. Předběžné kalkulace se dále člení na kalkulace normové (sestavované z operativních, nebo plánových norem) a kalkulace propočtové (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182).

1.3 Členění kalkulací

Na následujícím grafu je znázorněno členění kalkulací dle jejich vztahů k časovému horizontu jejich zpracování a také k jejich využití.

Obrázek 1: Členění kalkulací



(Zdroj: Král, 2002, s. 192)

1.3.1 Kalkulace nákladů

Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace vyjadřují předpokládané, rozpočtované náklady na kalkulační jednici. Jsou sestavovány buď propočtem částečně známých údajů a odhadem údajů neznámých, nebo normováním. Předběžné kalkulace se dále člení na kalkulace propočtové a normové. Normové kalkulace jsou pak dále rozdělovány na kalkulace operativní a plánové (Čechová, 2006, s. 92).

Propočtová kalkulace

Tato kalkulace se sestavuje u nových výrobků v době, kdy se výrobek technicky ujasňuje a prozatím ještě není k dispozici podrobná konstrukční a technologická dokumentace. Sestavuje se na základě stávajících výsledných kalkulací, cen, náčrtků, technických parametrů a dalších dokumentů podobných výrobků. Její kvalita poté spočívá na dostupnosti a spolehlivosti dostupné dokumentace (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183).

Úkolem propočtové kalkulace je vytvořit podklady pro předběžné posouzení efektivnosti výrobku, který je nově zaváděn, nebo nově poskytované služby. Musí tedy vyjádřit nákladovou náročnost výkonu, která musí odpovídat schopnostem podniku při jeho výrobě. Používá se také ke stanovení návrhu ceny nového produktu, či ke zjištění efektivnosti zvažované investice (Čechová, 2006, s. 92).

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavuje na základě podrobných norem (standardů) spotřeby materiálu a času. Říká se jí také kalkulace běžná, nebo výrobní. Režijní položky jsou stanovovány podle přírážek, či sazeb režijních nákladů, které jsou vypočteny z příslušných rozpočtů jednotlivých středisek. V případě jakékoliv změny (v normách spotřeby materiálu nebo času) je nutné přepracovat celou kalkulaci. Je tedy zajištěné, že

operativní kalkulace v jakémkoliv okamžiku ukazuje platnou výši norem spotřeby ekonomických zdrojů za dodržení konstrukčních, technologických a výrobních předpokladů. Jedná se o nejpřesnější kalkulaci, která se v podnicích sestavuje (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183-184).

Používají se zejména při stanovení úkolů jednotlivým výrobním útvarům a také pro kontrolu jejich plnění. Důležitým úkolem operativní kalkulace je její porovnání s plánovou kalkulací a zjištění, jak je plněn roční plán nákladů (Čechová, 2006, s. 92-93).

Existuje modifikace operativní kalkulace, kterou nazýváme kalkulace základní. Jedná se o operativní kalkulaci, která je platná k prvnímu dni zvoleného období (zpravidla rok), pro které se základní kalkulace vyhlašuje (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184).

Plánová kalkulace

Používá se k řízení nákladů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Označuje se za kalkulaci intervalovou, protože je sestavována na určité období (alespoň 1 rok) po jehož dobu je v platnosti. Představuje tedy průměrné náklady výrobků, které se během daného období vyrábí. V době své platnosti se kalkulace realizuje prováděním plánovaných změn, jejichž výsledkem pak jsou nové operativní normy (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184-185).

Tento typ kalkulace se používá jako podklad pro sestavení výsledovky (plánu přímých a nepřímých nákladů). Je však i nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů, protože vymezují úkol inovací (Král, 2002, s. 200).

Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je z hlediska času završením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se vždy po dokončení daného výkonu a funguje tak jako kontrolní nástroj všech předběžných kalkulací tohoto výkonu. Informace z ní vyplývající jsou však příliš pozdní na to, aby bylo možné činit operativní zásahy do výroby. Uplatní se především v porovnání s předběžnými kalkulacemi, nebo se používá jako podklad pro řízení cen, pro sestavování propočtových kalkulací podobných výkonů, apod.. Výsledná kalkulace má charakter buď kalkulace okamžikové (průběžné výsledné kalkulace), která se sestavuje okamžitě po dokončení výroby, nebo kalkulace intervalové (průměrné roční výsledné kalkulace), která slouží k srovnání s plánovanými náklady v roční plánové kalkulaci (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 187).

Vstupují do ní v podstatě skutečné náklady, které průměrně připadají na jednotku výkonu. Průměrné náklady se pak porovnávají s nákladovým úkolem. Výsledná kalkulace má pak vyšší vypovídací schopnost ve výrobě s delším výrobním cyklem a zakázkovým typem finálního produktu (Král, 2002, s. 204).

1.3.2 Kalkulace ceny

Tato kalkulace tvoří samostatnou část rozhodovacích procesů. Liší se od kalkulace nákladů jak svým obsahem, tak i celkovým přístupem k její tvorbě. V této kalkulaci je zobrazována návratnost nákladů a tvorba zisku ve formě výnosů. Při stanovení ceny podnik musí vycházet z maximální hranice ceny (stanoví ji odběratel) a musí vytvořit kalkulaci ceny vlastních výkonů takovým způsobem, aby bylo možné požadavkům odběratele vyhovět a přitom zajistit požadavky na udržení a rozvoj vlastního podnikání – zisk (Čechová, 2006, s. 93-94).

1.4 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec se skládá z jednotlivých kalkulačních položek (jednotlivých typů nákladů připadajících na danou kalkulační jednici), které jsou seříděné v určitém sledu za sebou, a obsahují příslušné peněžní částky, jež se vztahují k danému výkonu. Sled položek kalkulačního vzorce se skládá z položek jednicových a režijních nákladů. Struktura kalkulačního vzorce se podle účelu jeho použití mění, a proto si každý podnik vytváří své individuální kalkulační vzorce, které přesně vyhovují jeho požadavkům a potřebám (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177).

1.4.1 Položky kalkulačního vzorce

Jak již bylo řečeno výše, tak se kalkulační vzorec skládá z kalkulačních položek, což jsou v podstatě jednotlivé druhy nákladů. V dalším textu bude vysvětleno, které typy náklady jsou pod jednotlivými názvy skryty.

Jednicový materiál

V jednicovém materiálu najdeme takové materiálové vstupy, které je možné přímo vztáhnout ke kalkulační jednici. Jedná se různé suroviny přímo vstupující do výkonu a jsou tedy jeho nedílnou součástí. Patří sem zejména základní materiál, různé polotovary, pohonné hmoty, ale i pomocný materiál a obaly. Objem jednicového materiálu se nejčastěji zjišťuje při jeho vydání ze skladu do spotřeby. Lze ho ale vypočítat i vydělením jeho celkové spotřeby počtem vyrobených kusů produktu (Landa, Polák, 2008, s. 39-40).

Jednicové mzdy

Tvoří je hrubé mzdy pracovníků, jejichž produkce přímo souvisí s kalkulovanými výkony. Dále je pak tvoří část pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Součástí hrubé mzdy je základní mzda, prémie, odměny, příplatky a další složky mzdy dle konkrétních podmínek podniku (Landa, Polák, 2008, s. 40).

Ostatní jednicové náklady

Do těchto jednicových nákladů bývá zpravidla zahrnováno technologické palivo a energie, odpisy výrobního zařízení, různé typy oprav a udržování, externí služby, vadné výrobky, apod. (Landa, Polák, 2008, s. 40).

Výrobní (provozní) režie

Výrobní režie zahrnuje takové nákladové položky, které souvisí s řízením a obsluhou výroby, ale současně není možné je stanovit přímo na kalkulační jednici. Do této skupiny nákladů bývají zařazeny režijní mzdy a odvody, odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba energie, náklady na technický rozvoj, ale také režijní materiál (Landa, Polák, 2008, s. 40).

Správní režie

Tyto náklady zahrnují náklady na řízení podniku jako celku. Jedná se o osobní náklady řídících a administrativních pracovníků, odpisy budov, telefonní poplatky, nájemné, pojištění a celá řada dalších nákladů, které není možné zařadit do jiných složek nákladů (Landa, Polák, 2008, s. 40).

Odbytová režie

Do této skupiny řadíme náklady spojené s prodejní činností. Jedná se o náklady na marketing – tzn. propagaci, dále pak náklady na samotný prodej, expedici a dopravu produktů (Landa, Polák, 2008, s. 40).

1.4.2 Typy kalkulačních vzorců

V dalším textu budou vyjmenovány jednotlivé typy kalkulačních vzorců a jejich konkrétní skladba, včetně vymezení jejich nejčastějšího použití.

Typový kalkulační vzorec

Jedná se o nejvíce používaný typ kalkulačního vzorce. Slouží jako výchozí základna pro konstrukci dalších kalkulačních vzorců, které se používají v odlišných organizačních a technologických podmínkách. Podniky jej často doplňují dalšími položkami jednicových i režijních nákladů. Tento vzorec představuje kalkulaci úplných nákladů. Ukazuje tedy vztah všech spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednotce (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177-178).

Typový kalkulační vzorec (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178):

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Polotovary vlastní výroby
4. Ostatní přímé náklady
5. Výrobní režie
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
6. Zásobovací režie
7. Správní režie
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
8. Přímé odbytové náklady
9. Odbytová režie
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
10. Zisk (ztráta)
CENA VÝKONU

Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní kalkulační vzorec vyjadřuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku, kterou podnik musí vyprodukovat. Tato úroveň se pak analyzuje ve vztahu k ceně, které je schopný podnik dosáhnout ve srovnání s konkurencí. Kalkulace nákladů pak zobrazuje reálnou úroveň dosažené úrovně hospodárnosti. Vzájemný vztah těchto kalkulací je pak rozdílový – vychází z ceny a úroveň zisku vyjadřují jako rozdíl mezi cenou a náklady (Král, 2002, s. 140).

Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2006, s. 140):

$$\begin{array}{r} \textbf{ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU} \\ \text{Dočasná cenová zvýhodnění} \\ \text{Slevy zákazníkům:} \\ \quad \circ \text{ množstevní} \\ \quad \circ \text{ sezónní} \\ \hline \textbf{CENA PO ÚPRAVÁCH} \\ \text{Náklady} \\ \hline \textbf{Zisk (jinak vyjádřený přínos)} \end{array}$$

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento kalkulační vzorec se věnuje struktuře vykazovaných nákladů. Odděleně vykazuje náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů (variabilní) a náklady fixní (Král, 2002, s. 141).

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2002, s. 141):

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

Dočasná cenová zvýhodnění

Slevy zákazníkům:

- množstevní
- sezónní

CENA PO ÚPRAVÁCH

Variabilní náklady výrobku:

- přímý materiál
- přímé mzdy
- ostatní přímé náklady
- variabilní výrobní režie

MARŽE – příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku

Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

ZISK v průměru připadající na jeden výrobek

Dynamická kalkulace

Tento typ kalkulace vychází z rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé dle fází reprodukčního procesu. Odpovídá i na otázku jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivňovány změnami v objemu výkonů (Král, 2002, s. 141).

Dynamická kalkulace (Král, 2002, s. 142):

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé (jednicové) mzdy
3. Ostatní přímé náklady
PŘÍMÉ NÁKLADY - celkem
4. Výrobní režie:
◦ variabilní
◦ fixní
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
5. Správní režie:
◦ variabilní
◦ fixní
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
6. Přímé jednicové odbytové náklady
7. Odbytová režie:
◦ variabilní
◦ fixní
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato kalkulace je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Fixní náklady se zde neposuzují jako celek, ale oddělují se na náklady založené na principu příčinné souvislosti a na náklady přiřazované podle jiných principů (Král, 2002, s. 142).

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2002, s. 142-143):

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

Dočasná cenová zvýhodnění

Slevy zákazníkům:

◦ množstevní

◦ sezónní

CENA PO ÚPRAVÁCH

Variabilní náklady výrobku:

◦ přímý materiál

◦ přímé mzdy

◦ ostatní přímé náklady

◦ variabilní výrobní režie

MARŽE I.

Fixní náklady výrobní

MARŽE II.

Fixní náklady skupiny výrobků

MARŽE III.

Fixní náklady střediskové

MARŽE IV.

Fixní náklady podniku

ZISK/ZTRÁTA v průměru připadající na jeden výrobek

Kalkulace relevantních nákladů

Kalkulace relevantních nákladů se zabývá stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů dle jejich vztahu k peněžním tokům. Je významná v případech, kdy je struktura fixních nákladů nestejnorodá a to i z hlediska jejich nároků na výdaje. Položky nákladů jsou zde podrobněji rozděleny na náklady mající ve sledovaném období vliv na peněžní toky a na náklady, který tento vliv nemají (Král, 2002, s. 143).

1.5 Metody kalkulace

Metodou kalkulace se nazývá postup, kterým je stanovena předem rozpočtovaná výše nákladů (resp. zjišťuje skutečnou výši nákladů) na daný výkon (kalkulační jednici). Metody se od sebe liší způsobem přičítání nákladů, který se člení na náklady přičitatelné přímo (jednicové), nebo na náklady přičitatelné nepřímo (režijní). Vztah jednicových nákladů k předmětu kalkulace je dán vztahem příčinné souvislosti. Naopak režijní náklady vznikají při výrobě celého sortimentu podniku a nelze u nich nalézt vztah příčinné souvislosti s určitou kalkulační jednicí. Je tedy nutné režijní náklady přičítat ke kalkulačním jednicím pouze nepřímo (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 188).

Metoda kalkulace je závislá na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů a na struktuře nákladů, ve které se stanovují náklady na kalkulační jednici (Král, 2002, s. 124).

Metoda kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace. Najde uplatnění v podnicích s hromadnou výrobou stejnorodých výrobků (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189-190).

Kalkulace dělením se dále člení na kalkulace (Čechová, 2006, s. 82):

- prosté,
- stupňovité,
- s poměrovými čísly.

Metoda přírážkové kalkulace

Je běžné, že podniky produkují různé výkony, které obsahují různé druhy a různé množství materiálu, jsou různě pracné a také nestejnoměrně zatěžují různá výrobní zařízení. Režijní náklady je pak nutné přičíst ke kalkulačním jednicím v té míře, v jaké byly výrobou skutečně vyvolány. Je tedy nutné postupovat nepřímou – přičtením režijních nákladů podle zvolených rozvrhových základů. Tato metoda se neobejde bez stanovení rozvrhové základny, která by měla mít příčinnou souvislost s rozvrhovanými náklady (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191-195).

Rozvrhové základny se dělí na základny peněžní a naturální. Podle toho se pak počítá i přírážka nepřímých nákladů (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 126):

$$\text{Procento přírážky} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100$$

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}}$$

Přírážkovou kalkulaci dále členíme na kalkulace (Čechová, 2006, s. 82):

- součtové,
- diferencované.

Metoda odčítací kalkulace

Tato metoda bývá používána ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a také několik vedlejších výrobků. Hlavní i vedlejší výrobky vznikají současně, takže není možné zjistit náklady na jednotlivé výroby samostatně. Od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu se tedy odečtou náklady vedlejších výrobků (vychází se z prodejní ceny snížené o zisk) a zjistí se tak náklady na hlavní výrobek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, 195-196).

Metoda rozčítací kalkulace

Ve sdružené výrobě se použije v případě, že se vyrobí z výchozí suroviny několik výrobků, které je možné označit za hlavní. Kalkulace jednotlivých výrobků je pak možné vypočíst z celkových nákladů výrobního procesu podle zvolených poměrových čísel. Nejčastěji se náklady rozpočítávají podle prodejních cen výrobků (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 196).

1.6 Principy přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici

Přiřazování se provádí různými metodami, které je možné rozčlenit do tří základních skupin principů (Čechová, 2006, s. 86):

- příčin vzniku nákladů,
- únosnosti nákladů,
- průměrování.

Samotné přiřazování pak probíhá ve čtyřech fázích (Čechová, 2006, s. 87):

1. nejprve se přiřazují přímé náklady výkonu, který vyvolal jejich vznik,
2. poté se co nejpřesněji určí nepřímé náklady ve vztahu ke konečnému výkonu, který jejich vznik vyvolal,
3. dále se co nejpřesněji vyjádří podíl nepřímých nákladů, které připadají na určitý druh výkonů,
4. nepřímé náklady jsou pak přiřazovány pomocí rozvrhové základny na kalkulační jednici.

Princip příčinnosti nákladů

Jedná se o informačně nejúčinnější princip. Vychází z úvahy, že každý náklad musí mít svoji příčinu, kterou je určitý výkon, a každý takový výkon musí být zatížen jen náklady, které s ním souvisí (Čechová, 2006, s. 86).

Princip únosnosti nákladů

Tento princip bývá používán pouze v případech, kdy není možné (účelné) použít princip příčinnosti. Bývá používán v úlohách reprodukčních a úlohách, které se zabývají obhajobou ceny. Cena musí být na takové úrovni, aby pokryla náklady spojené s výrobou a také přinesla podniku zisk (Čechová, 2006, s. 86).

Princip průměrování

Až v případě, kdy není možné použít ani jeden z předcházejících principů, pak je možné využít principu třetího – průměrování. Jde o určení průměrného podílu nákladů na jeden výrobek. Tento princip bývá používán nejen tam, kde jsou známy informace o vázanosti financí v zásobách vlastní výroby, ale také ve výsledných kalkulacích (Čechová, 2006, s. 86).

2 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE

2.1 Charakteristika podniku

K analýze současné situace a ke stanovení následných návrhů na její zlepšení jsem si vybrala Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici. Jedná se o společnost, která byla založena již 30. listopadu roku 1949. Od této doby několikrát změnila svůj název – začínala jako Jednotné zemědělské družstvo v Dolní Sloupnici. Naposledy byla přejmenována v roce 1991 na její současný název – Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici.

Zemědělské družstvo sídlí v Dolní Sloupnici číslo popisné 134. Sloupnice je obec, které se nachází v Pardubickém kraji, přesněji v bývalém okrese Svitavy. Z nejbližších větších měst lze jmenovat Ústí nad Orlicí, Českou Třebovou, Litomyšl, či Vysoké Mýto.

Podnik je veden u Krajského soudu v Hradci Králové pod spisovou značkou DrXXIV 1081. Jeho identifikační číslo je 001 31 024 a právní forma je družstvo.

Základní kapitál Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici zapsaný v obchodním rejstříku činí 15 mil. Kč, přičemž základní členský vklad je 50 tis. Kč pro fyzickou i právnickou osobu.

Navenek jedná za družstvo předseda představenstva, který může být zastoupen místopředsedou. Má-li však právní úkon písemnou formu, pak je třeba podpisů alespoň dvou členů představenstva. Od roku 2011 zastává pozici předsedy představenstva Ing. Jaroslav Vaňous a místopředsedou pak od toho samého roku je Ladislav Chleboun. Členy představenstva jsou Věra Kupková, Ing. Milan Beneš, Jan Mikulecký, František Novák, Ing. Milan Čapek, Ing. Oldřich Vašina, Ing. Jiří Fangl, Stanislav Fišer a Milan Kroulík.

Zemědělské družstvo čítalo k 1. březnu 2014 celkem 373 členů, kteří disponovali 1 427 hlasy. Na jednoho člena tedy připadalo 3,84 hlasu. Žádný z členů v posledních 2 letech nevystoupil, s jedním členem však bylo zahájeno vypořádání jednoho členského vkladu po dědictví.

Obrázek 2: Logo Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici



(Zdroj: ZEMĚDĚLSKÉ DRUŽSTVO SE SÍDLEM VE SLOUPNICI. ZD Sloupnice [online]. vyd. 2012 [cit. 2014-05-06]. Dostupné z: <http://www.zd-sloupnice.cz/>)

Základním pracovním prostředkem každého zemědělce je především půda, se kterou může pracovat. V současné době hospodaří družstvo na 3 024 ha zemědělské půdy, z toho je 2 566 ha orné půdy a 458 ha na TTP (travní a trvalé porosty). Dále družstvo hospodaří i na 41 ha ostatních ploch, včetně těch zastavěných. V průběhu roku 2013 družstvo nakoupilo 55 ha půdy a obnovilo 112 nájemních smluv s výměrou 565 ha.

Družstvo se samozřejmě snaží získat co největší množství tohoto výrobního prostředku, a proto představenstvo připravilo strategii udržitelnosti půdy s cílem zvýšit konkurenceschopnost nabídky družstva, preferovat nákup půdy, zachovat určité zvýhodnění členů družstva a možnost jednorázové bonifikace nájemného (v roce 2013 ve výši 15%).

Personalistika

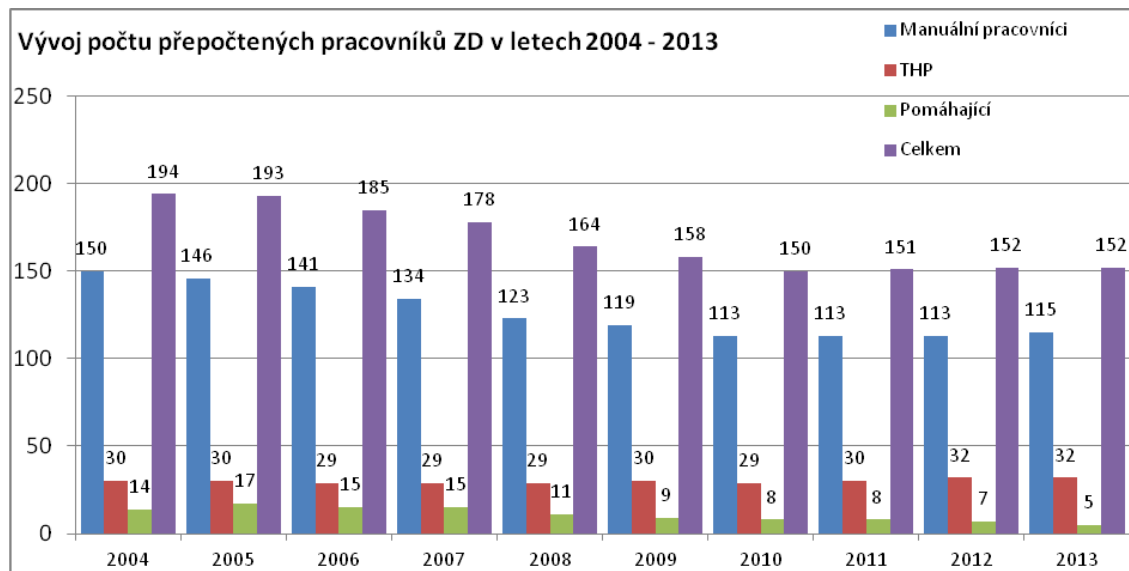
Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici patří k poměrně velkým zaměstnavatelům Pardubického kraje, i když je nutné konstatovat, že i v zemědělství se počet zaměstnanců neustále snižuje. Ke konci roku 2013 družstvo zaměstnávalo 152 osob. Z tohoto počtu bylo 115 manuálních pracovníků, 32 technicko-hospodářských pracovníků a 5 pomáhajících (důchodci, studenti, apod.). Nestálost zaměstnanců v zemědělství je poměrně značná – především díky těžké práci v rostlinné i živočišné výrobě. Fluktuace zaměstnanců se v roce 2013 mírně zvýšila, protože v průběhu roku bylo přijato 20 zaměstnanců (14 z těchto pracovních poměrů stále trvá) a bylo ukončeno 15 pracovních poměrů.

Z důvodu vysoké fluktuace zaměstnanců podnik poskytuje v rámci stabilizace zaměstnanecké základny různé benefity:

- pátý týden volna – práce z domova,
- program Student – tento program slouží k vyhledávání perspektivních zaměstnanců (za 6 let trvání tohoto programu bylo uzavřeno 12 smluv, z nichž je 7 v současné době v plnění),
- podpora bydlení (uzavřeno 12 smluv),
- ocenění zaměstnanců při životních jubileích, odchodu do důchodu, narození dítěte a svatbě (v roce 2013 bylo vyplaceno 199 tis. Kč),
- podpora rekreace v podnikových karavanech (v roce 2013 výše příspěvků činila 36 tis. Kč),
- podnikové stravování (příspěvek zaměstnancům ve výši 789 tis. Kč),
- příspěvek na penzijní pojištění a pojištění odpovědnosti (v roce 2013 podnik přispěl zaměstnancům v součtu 506 tis. Kč),
- telekomunikační služby pod rámcovou smlouvou podniku.

Na následujícím grafu je možné sledovat, jak se v průběhu posledních deseti let měnil počet a také struktura zaměstnanců Zemědělského družstva.

Graf 1: Vývoj počtu pracovníků ZD se sídlem ve Sloupnici v letech 2004-2013

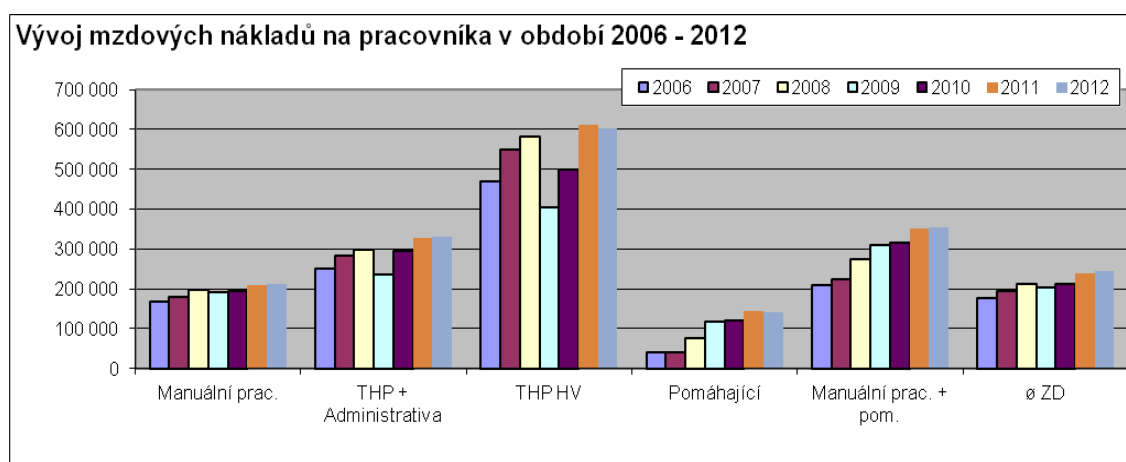


(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty)

Jak lze vypožorovat z následujícího grafu, který ukazuje vývoj mzdových nákladů na pracovníka v letech 2006 až 2012, tak mzdy v družstvu neustále rostou. Velikost mezd je samozřejmě odvislá i od dosaženého hospodářského výsledku podniku, protože z něho jsou vypláceny zaměstnancům prémie.

V roce 2013 byl plánován nárůst mezd ve výši 3%. Díky pozitivnímu vývoji hospodářského výsledku byl umožněn výraznější nárůst mezd. Průměrná měsíční mzda tedy v roce 2013 vzrostla z 21 389 Kč na 23 473 Kč – tj. o 9,7%.

Graf 2: Vývoj mzdových nákladů na pracovníka v letech 2006-2012



(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty)

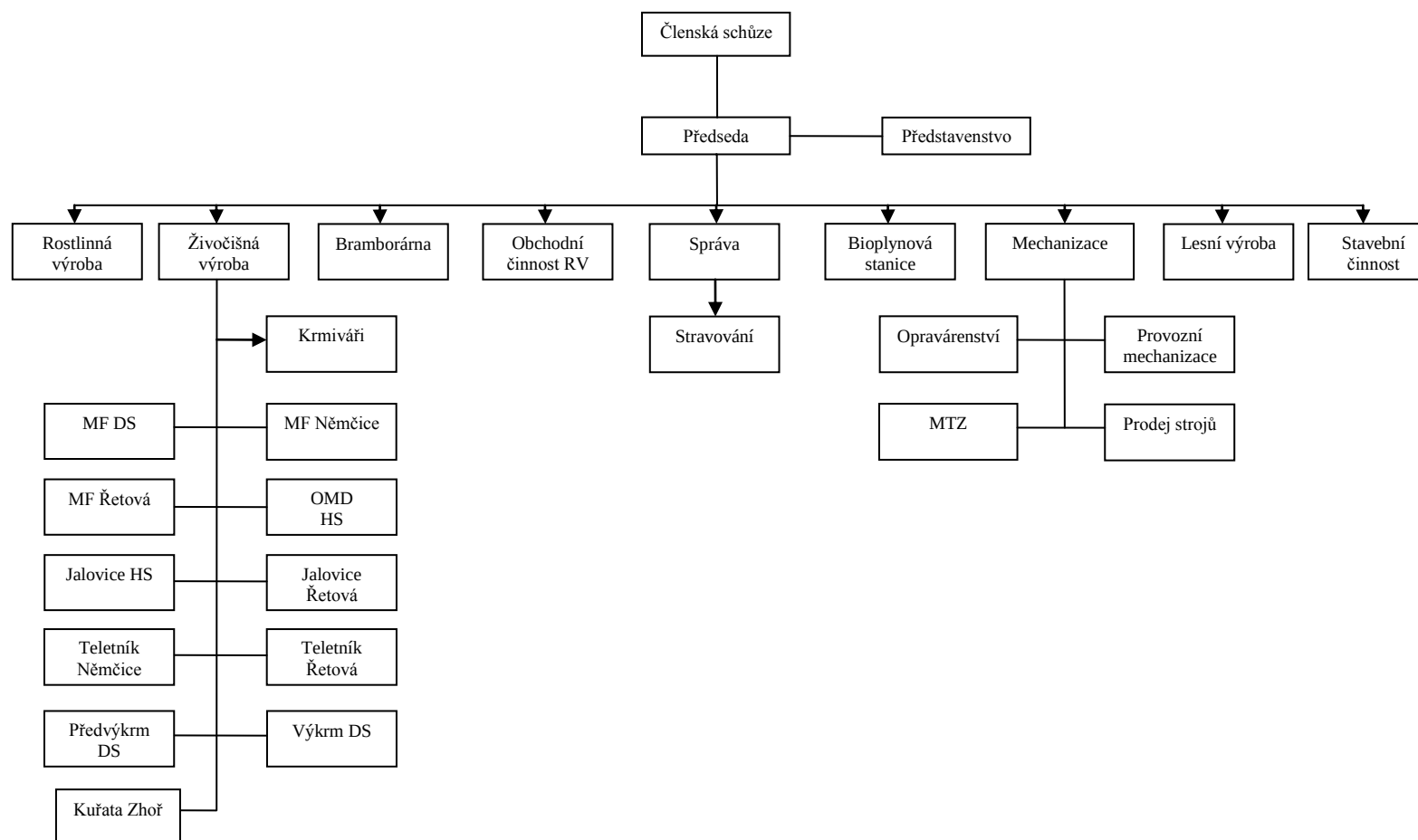
Předmět podnikání

Družstvo má velice rozsáhlé spektrum činností, kterými se zabývá. Nejdůležitější z těchto činností je zemědělská výroba. Tato se nadále člení na výrobu rostlinnou a výrobu živočišnou. Z ostatních činností provozovaných družstvem lze jako důležité jmenovat:

- zprostředkování obchodu a služeb,
- velkoobchod a maloobchod,
- údržba motorových vozidel a jejich příslušenství, opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů,
- ubytovací služby,
- přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti,
- výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků,
- diagnostická, zkušební a poradenská činnost v ochraně rostlin a ošetřování rostlin, rostlinných produktů, objektů a půdy proti škodlivým organismům přípravky na ochranu rostlin nebo biocidními přípravky,
- kovářství,
- zámečnictví,
- silniční motorová doprava,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- hostinská činnost,
- výroba a rozvod tepelné energie,
- výroba elektřiny.

Organizační struktura

Obrázek 3: Organizační struktura ZD Sloupnice



(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty)

Z grafu je vidět, že organizační struktura Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici je poměrně složitá. Důvodem pro tak rozsáhlou organizační strukturu je především velký rozsah výrobního programu družstva. Díky tomu existuje i velké množství středisek – rostlinná výroba, mechanizace, ekonomický úsek, stavba, realizace skladů, živočišná výroba, lesní výroba, stavební skupina, bioplynová stanice a bramborárna. Některá ze středisek se samozřejmě ještě dělí na další části – např. živočišná výroba řídí všechna zařízení, kde jsou chována zvířata.

Z důvodu složité organizační struktury je značně složité stanovit odpovědnosti za některé činnosti, na kterých spolupracuje více středisek. Jako příklad mohu uvést Rostlinnou výrobu. Rostlinná výroba je samostatným střediskem, které zajišťuje veškerou organizaci během realizace výroby (pěstování plodin). Vedoucí Rostlinné výroby musí spolupracovat jednak s Mechanizací, kam patří veškeré stroje, se kterými se pracuje na polích, ale musí také úzce spolupracovat s Realizací skladů. Toto středisko skladuje a následně prodává veškeré sklizené obilí.

Hospodaření

Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici dlouhodobě vykazuje kladné hospodářské výsledky. To je velmi dobrým znamením především v současné době, kdy se velké množství podniků potýká s existenčními problémy, a nejsou schopné generovat zisk. V roce 2013 bylo dokonce dosaženo nejlepšího hospodářského výsledku v celé historii podniku.

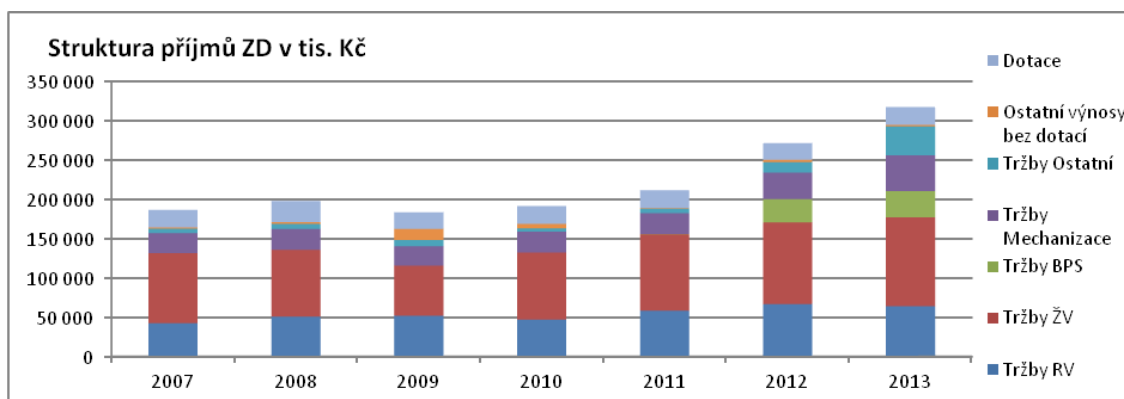
Tabulka 1: Porovnání výsledků hospodaření za roky 2010-2013

Ukazatel	2010	2011	2012	2013
Výsledek z provozní činnosti	-9 761	3 587	11 203	13 455
Dotace	22 943	22 583	21 485	22 949
Rezerva na opravy	2 506	0	446	446
Provozní výsledek	15 688	26 170	33 134	36 850
Ztráta z prodeje cenných papírů	-5 696	-1		-70
Úroky, pojištění, poplatky	-4 904	-4 936	-7 089	-5 989
Finanční výsledek hospodaření	-10 600	-4 293	-6 515	-5 373
Mimořádné výnosy	110	174	249	0
Mimořádné náklady		-683	0	0
Výsledek hospodaření před zdaněním	5 198	21 368	26 868	31 477
Daň z příjmu včetně odložené	1 788	4 041	4 917	5 989
Hospodářský výsledek po zdanění	3 410	17 327	21 951	25 488

(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty)

Nejvíce tržeb do podniku přináší živočišná výroba. Následuje pak výroba rostlinná a dále tržby mechanizace. Od roku 2012 jsou významnou položkou i tržby z provozu bioplynové stanice, jejíž výstavba byla dokončena v roce 2011. Nelze opomenout, že důležitým příjmem podniku jsou i dotace od státu a Evropské unie na podporu zemědělství. Strukturu příjmů ZD se sídlem ve Sloupnici je možné sledovat na grafu na následující stránce.

Tabulka 2: Struktura příjmů ZD se sídlem ve Sloupnici v letech 2007-2013



(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty)

Souhrnně lze říci, že podnik je stabilní jednotkou, která nemá žádné závažné finanční problémy, a to i díky tomu, že je financován především vlastními zdroji. Významným pilířem stability podniku je také to, že i v nepříznivých letech družstvo vytváří zisk, a díky tomu jsou vlastníci ochotni investovat do dalšího rozvoje podniku.

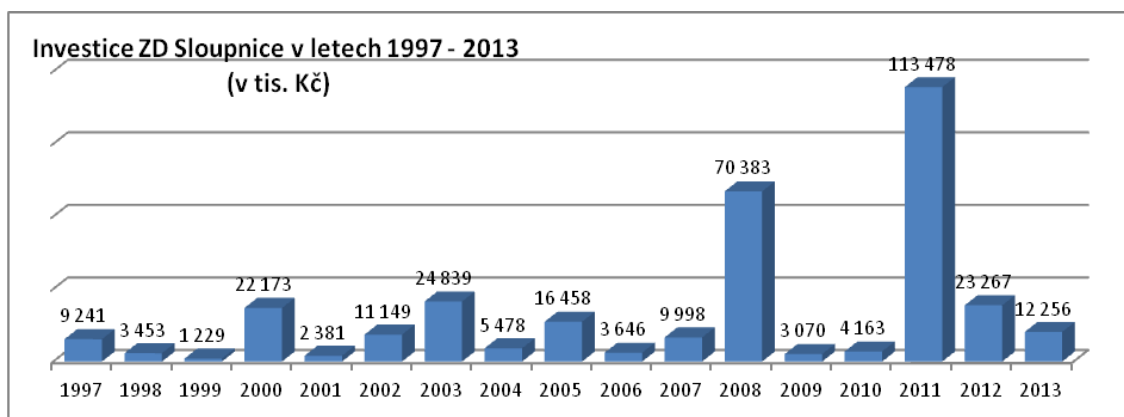
Investice Zemědělského družstva

Dobrá ekonomická situace podniku dovoluje neustále investovat do nových staveb, moderních technologií i dopravních prostředků. Tyto investice jsou financovány z vlastních zdrojů, dotací (ať už od státu, nebo od Evropské unie) a dlouhodobých úvěrů.

Na následujícím grafu je možné sledovat výši investic v období 1997 až 2013. Nejvyšší investice byly v roce 2011 – téměř 113,5 mil. Kč. Hlavní investicí byla výstavba nové bioplynové stanice v Němčicích, jejíž stavba si vyžádala náklady 100 mil. Kč.

Ve srovnání s předchozími roky, byl rok 2013 na investice nepříliš náročný. Probíhala především modernizace Mléčné farmy a Reprodukčního centra v Němčicích. Investice do této stavby si v roce 2013 vyžádala téměř 12 mil. Kč.

Graf 3: Investiční náklady ZD v letech 1997-2013



(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty)

Majetkové účasti podniku

Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici má zanedbatelný podíl v Mlékařském odbytovém družstvu MORAVA. Významnou účast má analyzovaný podnik ve společnostech:

- Řeznictví Sloupnice, s.r.o.
- MOD – odbytové družstvo SLUM
- ZEKO odbytové družstvo

Řeznictví Sloupnice, s. r. o.

V současné době je možné říci, že tato dceřiná společnost je pro družstvo nejdůležitější. Řeznictví Sloupnice je zcela ve vlastnictví Zemědělského Družstva Sloupnice. V roce 2010 dceřiná společnost družstva Agromes, s. r. o. koupila v konkurzu za 12 mil. Kč Řeznictví Felgr Jiří. Společnost Agromes, s. r. o. byla posléze přejmenována na Řeznictví Sloupnice, s. r. o. a pod tímto názvem působí do dnešního dne. Základní kapitál společnosti činí 350 tis. Kč.

MOD – odbytové družstvo SLUM

Toto odbytové družstvo založily tři podniky – Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici, Zemědělské družstvo Morašice a Zemědělské družstvo Dolní Újezd. Bylo vytvořeno k zajištění lepšího odbytu mléka vyprodukovaného v těchto družstvech. Základní kapitál družstva činí 51 tis. Kč a je součtem rovnoměrných členských vkladů zakládajících podniků. Podíl ZD Sloupnice je tedy 33%. Toto družstvo je však z rozhodnutí zakladatelů v likvidaci.

ZEKO odbytové družstvo

Tato společnost již nevykazuje žádnou podnikatelskou činnost a družstvo chystá její likvidaci. Byla založena za účelem lepšího odbytu skotu, kuřat a olejin (řepka olejka). ZD se sídlem ve Sloupnici vlastní 50% tohoto družstva. Druhá polovina je ve vlastnictví Řeznictví Sloupnice, s. r. o.. Základní kapitál činí 60 tis. Kč.

2.2 Organizace a účetnictví

Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici se při zpracování účetnictví řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále Účtovou osnovou a postupy účtování pro podnikatele (č.j. 281/1989, 759/2001, ve znění pozdějších změn a doplňků).

Zemědělské družstvo používá k vedení účetní evidence ekonomický software EKOSOFT Krásná Hora nad Vltavou, který se člení na samotný účetní software a dále na aplikaci EKOSKLAD, ve které se vede skladová evidence.

Družstvo se člení do několika středisek podle jejich zaměření na produkování finální produkce. V následujícím textu jsou jednotlivá střediska vyjmenována a je popsána jejich základní činnost.

Rostlinná výroba – č. střediska 100

Středisko rostlinné výroby se zaměřuje na produkci zemědělských komodit (plodin) na polích. V posledních letech se pěstuje především pšenice, ječmen, triticales (žitovec), řepka olejka, hrách a kukuřice.

Živočišná výroba – č. střediska 200

Středisko živočišné výroby se věnuje chovu skotu a výkrmu prasat a kuřat (brojlerů). Jeho produkce se člení dle míst, kde se nachází jednotlivé mléčné farmy a výkrmny prasat a kuřat. V obci Sloupnice je možné nalézt stáj 100, což je mléčná farma v Dolní Sloupnici, pak stáje 124 a 125, kde se chovají jalovice. Dále je tu možné nalézt i chov prasat. Jednotlivé turnusy jsou označovány číslu od 171 do 17x podle toho, kolik jich za daný rok proběhne (bývá jich 5-6). V obci Řetová se nachází mléčná farma pod číslem 118, jalovice pod číslem 128 a telata pod číslem 132. Poslední obcí, kde má družstvo umístěnu živočišnou výrobu je obec Němčice. Zde se nachází mléčná farma pod číslem

116 a dále výkrm brojlerů. Jednotlivé turnusy výkrmu se opět číslují od 301 až po 30x dle počtu turnusů (max. 5). Posledním oddělením živočišné výroby jsou pak včely pod číslem 780.

Krmiváři – č. středisek 251, 252, 253

Tato střediska zahrnují osoby, stroje a zařízení, které se starají o krmení všech zvířat, která se chovají v jednotlivých stájích. Číslo 251 vymezuje krmiváře ve Sloupnici, 252 v Řetové a 253 v Němčicích.

Oprávenství – č. střediska 310

Středisko oprávenství zahrnuje především dílny sloužící k opravě strojů. Toto středisko se zabývá jak opravou vlastních strojů podniku, tak přijímá i zakázky od cizích osob na opravy osobních i nákladních automobilů a také rozličných zemědělských strojů. Všechny jeho výkony (opravy), které provede pro ostatní střediska, jsou těmto střediskům účtovány dle vnitropodnikových sazeb dílny.

Mechanizace – č. střediska 330

Na tomto středisku jsou vedeny veškeré stroje, které podnik vlastní (mimo osobních automobilů sloužících výhradně jiným střediskům – např. osobní automobil ve skladu, kterým se jezdí pro materiál a náhradní díly, je veden pod skladem). Na tomto středisku se nachází veškeré traktory, kombajny, postřikovač, různá návěsná zařízení, vozy nákladní dopravy a další stroje. Jsou zde vedeni i zaměstnanci, kteří s těmito stroji jezdí (traktoristé, řidiči). Jejich práce je opět vnitropodnikově fakturována střediskem mechanizace ostatním střediskům dle vnitropodnikových sazeb.

Sklad materiálu – č. střediska 350

Toto středisko se zabývá především zásobováním ostatních středisek materiálem a také nákupem náhradních dílů potřebných k opravě strojů v dílnách (středisko opravárenství). Jeho úkolem by měl být i prodej materiálu s určitou marží cizím osobám.

Prodej strojů – č. střediska 370

Na středisku prodeje je zaměstnán prodejce, který zajišťuje prodej a následný servis strojů. Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici získalo možnost prodejně a servisně zastupovat významné podniky zabývající se prodejem zemědělských strojů. Toto zastoupení podnik vykonává v několika okolních okresech. Mezi zastupované firmy patří především značky jako CASE, GREAT PLAIN, TECNOMA, či MAYER.

Stavba – č. střediska 420

Středisko stavby zaměstnává několik zedníků, kteří se starají o veškeré opravy a udržování budov ve vlastnictví Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici.

Kuchyň – č. střediska 610

Kuchyň vaří obědy nejen pro zaměstnance družstva, ale vaří a posléze i rozváží obědy také pro zájemce z řad široké veřejnosti. Zaměstnanci mají stravování za zvýhodněnou cenu. Ostatní musí zaplatit cenu plnou.

Realizace skladů – č. střediska 650

Středisko skladů se zabývá především skladováním veškerého obilí a ostatních vypěstovaných plodin od doby sklizně do doby jejich prodeje. V období sklizně je důležitou součástí činnosti i sušení obilí, které nemá dostatečný podíl sušiny.

Bramborárna – č. střediska 660

Středisko bramborárna se zabývá pěstováním a následným skladováním a prodejem brambor. Ty jsou prodávány jak fyzickým, tak i právnickým osobám (restaurace a prodejny potravin v okolí).

Bioplynová stanice – č. střediska 800

Bioplynová stanice v Němčicích byla družstvem vybudována a uvedena do provozu teprve v roce 2011, takže se jedná o poměrně nové středisko. Zabývá se výrobou a distribucí elektrické energie a tepla.

Správa – č. střediska 910

Středisko správy zajišťuje vedení celého Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici. V jeho působnosti je rovněž zpracování účetnictví nejen vlastnímu podniku, ale i dceřiným společnostem a cizím subjektům. Zabývá se ale i samotným řízením podniku a rozhodováním.

2.2.1 Účetnictví v podniku

Družstvo vede finanční účetnictví dle středisek. Jednotlivá střediska účtují své účetní případy v programu EKOSOFT. Doklady bývají vystavovány ve 3 vyhotoveních (1x pro zákazníka, 1x k založení na středisku, 1x k založení v centrální účtárně). Pokaždé je tedy nutné, aby doklad byl poslán i do centrální účtárny, kde je archivován. Data z programu se obvykle několikrát za týden přenáší do centrální účtárny. Zde jsou začleněna do celkových účetních záznamů. Hlavní účetnictví je vedeno v centralizované formě v hlavní účtárně podniku.

Dále je účetnictví organizováno jako jednookruhové. Náklady jsou rozlišovány analytickými účty a jsou zaváděny účty 599 (vnitropodnikové náklady) a 699 (vnitropodnikové výkony). Na tyto účty se posléze účtují jednotlivé převody nákladů a výkonů mezi středisky, aby jejich hospodářské výsledky skutečně odpovídaly vynaloženému úsilí.

Účtování v rostlinné výrobě

Konkrétně se v práci budu zabývat kalkulacemi zemědělských plodin (obilí), které podnik produkuje. V následujícím textu tedy bude rozebráno vnitropodnikové účtování produkce, sklizně, uskladnění a následného prodeje pšenice ozimé.

Nejprve je nutné vymezit, jakým způsobem jsou v účetnictví odlišovány jednotlivé plodiny, které jsou produkovány. Čísla plodin jsou dále využívána ve vnitropodnikovém účetnictví jako čísla analytických účtů, aby bylo snadné dohledat náklady a výnosy, které připadají na dané plodiny.

Plodiny bývají označovány osmi číslicemi, které přesně vyjadřují stav výkonu. Jako příklad je možné uvést, že pšenice ozimá daného roku je označována ve formátu 3 100 0100, kde číslice 3 označuje, že se jedná o účetní výkon - plodinu, která bude nebo byla sklizena v daném roce (tzn. je to aktivní plodina), číslo 100 označuje číslo střediska (Rostlinná výroba) a číslice 0100 označuje, že se jedná o pšenici. Na středisku

100 se ještě rozlišuje plodina neaktivní – to je plodina, která bude sklízena až v dalším roce (tzn. klasicky pšenice ozimá, která se zasadí na podzim a sklízí až další rok v létě – náklady vzniknou o rok dříve, než je sklízeno a vzniknou výnosy z prodeje). Opět je tedy plodina označována jako 5 100 0100. Z tohoto označení se převádí na označení 3 100 0100 v okamžiku, kdy se ukončuje rok (tzn. k 31.12.). Poté se již další náklady načítají na plodinu 3 100 0100. Toto převádění je nutné k tomu, aby se oddělily náklady na plodiny, které budou sklizeny až v dalším roce.

Po sklizni jsou plodiny převáděny na středisko 650 – Realizace. V okamžiku tohoto převodu se převádí výkony oceněné ve vnitropodnikových cenách z položky 3 100 0100 na položku 3 650 0100 (tj. převádějí se ze střediska 100 – Rostlinná výroba, na středisko 650 – Realizace skladů). Přesný postup převádění je popsán v dalším textu. V následující tabulce jsou také vypsána jednotlivá čísla plodin, které podnik produkuje.

Tabulka 3: Vnitropodniková čísla plodin

Název plodiny	Číslo plodiny
Pšenice	100
Ječmen	104
Triticale	118
Hrách	120
Hrách senážní	121
Řepka olejka	130
Cukrovka	140
Brambory	142
Kukuřice na zrna	180
Kukuřice na siláž	181
Strniskové směsky	184
Jetel	191
Jílek	196
TTP na orné půdě	199
Louky	290

(Zdroj: vlastní zpracování)

Všechny náklady, které vznikají během roku a týkají se pěstování plodin, se načítají na účtu 611 – Změna stavu nedokončené výroby (611.100 u pšenice). Přičítají se sem především náklady týkající se osiv, postřiků (chemické ochrany rostlin), náklady na práci traktorů a ostatních strojů, a další. Ve chvíli, kdy je obilí sklizeno, se převádí hodnota účtu 611 na účet 613 – Změna stavu výrobků (opět u obou účtů analytická evidence – 611.100 a 613.100 u pšenice). V další fázi je potom obilí převodkou přijato na sklad a z účtu 613 je přeúčtováno na účet 123 - Výrobky (opět rozlišení analytickou evidencí – 123.100). Tímto úkonem přestane tuto činnost organizovat středisko 100 (Rostlinná výroba) a starost o obilí přejímá středisko 650 (Realizace skladů).

Tabulka 4: Účtování – produkce pšenice

Název	MD	Dal
Přičítání nákladů	5xx	611.100
Převod výroby v okamžiku sklizně	611.100	613.100
Převod sklizeného obilí na sklad	613.100	123.100

(Zdroj: vlastní zpracování)

Ve skladech je zboží uskladněno, dokud nedojde k jeho prodeji. Družstvo drží část obilí jako zásobu a spekuluje tímto způsobem na cenu. V okamžiku sklizně může být výkupní ceny významně rozdílná od ceny na jaře, a proto se podniku často vyplatí obilí skladovat, dokud ceny nestoupnou. Skladováním družstvo spekuluje na zvýšení ceny obilí v čase.

Pokud družstvo obilí dále prodává, tak v okamžiku prodeje vystavuje odběratelskou fakturu a účtuje na účtech 311 (Odběratelé) a 601 (Tržby za vlastní výrobky). V tom samém okamžiku je nutné i odúčtovat obilí ze skladu – to probíhá proúčtováním 613/123. Ve chvíli, kdy dojde k zaplacení faktury, se vyrovná účet 311 a podniku zůstává pouze zisk na účtu 601. Účet 613 je rozčleněn analytickou evidencí, aby bylo možné rozlišit, zda podnik prodává odběratelům, nebo dodává dalším vnitropodnikovým střediskům. V případě prodeje se používá analytický účet 613.521.

Tabulka 5: Účtování – prodej pšenice

Název	MD	Dal
Prodej odběratelům	311	601.100
Platba od odběratelů	221	311
Vyskladnění pšenice	613.521	123.100

(Zdroj: vlastní zpracování)

V případě dodání produkce do jiných středisek podniku pro další výrobu, se provede pouze zápis 613/123, čímž se odúčtuje obilí ze skladu. Účet 613 pak bude analytickou evidencí rozlišen na 613.021 – tj. spotřeba v rostlinné výrobě (613.022 – spotřeba v živočišné výrobě, 613.026 – senáže, atd.) – podle toho, kde je produkce dále použita.

Tabulka 6: Účtování – vlastní spotřeba pšenice

Název	MD	Dal
Výdej pšenice dalším střediskům	613.021	123.100

*(Zdroj: vlastní zpracování)***Režie**

Podnik samozřejmě pracuje s výrobní i správní režii, které je třeba v rámci podniku rozpočítávat na jednotlivá střediska. Rozvrhovou základnou pro stanovení režii jednotlivým výkonům jsou celkové jednicové náklady na výkon.

Výrobní režie

Do této režie jsou započítávány všechny náklady, které souvisí s provozem, ale není možné je přímo přiřadit konkrétním produktům nebo výkonům. Jedná se například o materiál, který souvisí s výrobou, ale není možné ho přiřadit k určitému výkonu. Dále sem je řazeno nájemné, daň z nemovitostí, úroky, odpisy, ochranné pomůcky, čisticí prostředky a další.

Co se týče jejich přičítání k jednotlivým výkonům, tak zde je jasné jejich přiřazení k jednotlivým střediskům (budovy patří středisku, ale nelze říci, které plodiny nebo stroje je využívají více a které méně). Potom je tedy nutné rozpočítat tyto režie pouze

v rámci jednotlivých středisek. O toto rozpočítávání se stará ekonomický software EKOSOFT, který si vypočítá procenta podílu dle celkové výše přímých měsíčních nákladů jednotlivých výkonů (produktů, středisek). Posléze pak přidělí dané procento nákladů daným výkonům. Výrobní režie jsou tedy známy na konkrétní střediska a pak jsou jen rozpočítávány na jednotlivé výkony.

Správní režie

Trochu jiným případem jsou správní režie. Tyto režie není možné přiřadit jednotlivým střediskům, ale týkají se celého podniku. Spadají sem náklady na mzdy administrativních pracovníků (např. předsedy družstva) a další náklady jako manka a škody, či úroky, ke kterým není možné přiřadit konkrétní středisko jejich vzniku.

Tyto náklady je nutné rozpočítat dle podílu celkových přímých nákladů jednotlivých středisek. Díky tomu je známa částka správní režie, která připadá na každé středisko. V rámci střediska se pak musí opět rozpočítat dle nákladů na jednotlivé výkony. O počítání se opět stará software EKOSOFT.

Procenta správních i výrobních režii se každý měsíc mění podle podílu jednotlivých středisek a výkonů na celkových nákladech.

2.3 Členění nákladů

V podniku se náklady rozlišují dle druhového členění na náklady materiálové (jeho podsložkou je účet 613 – Změna stavu vlastních výrobků), osobní, ostatní a vnitropodnikové (účet 599). Jiným způsobem Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici své náklady nečlení.

Materiálové náklady

Do tohoto typu nákladů se zařazují především náklady na nakoupená osiva a sadby, hnojiva a chemické ochranné prostředky a pesticidy. Dále je nutné do této skupiny zařadit i spotřebované pohonné hmoty a další. Jedná se o náklady, které je možné přiřadit konkrétně ke kalkulační jednotce (celkové náklady je nutné podělit kalkulovaným množstvím). Materiálové náklady je následně ještě vhodné rozčlenit na náklady, které produkuje podnik sám (vstupy vlastní výroby) a náklady, které jsou získávány formou nákupu od externích subjektů (nakoupený materiál).

Spotřeba vlastních výrobků

Tato skupina je podskupinou materiálových nákladů. Obsahuje ty náklady, které vznikají spotřebou výrobků vyprodukovaných samotným podnikem. Patří sem výrobky vyprodukované rostlinnou výrobou (osiva, sadby), produkty živočišné výroby (především hnojiva) a spotřeba ostatních výrobků.

Osobní náklady

Tato kategorie obsahuje náklady, které se týkají osob pracujících na produkci. Jedná se opět o náklady jednicové a je tedy možné je přiřadit ke konkrétní kalkulační jednotce. Patří sem především veškeré typy mezd – úkolové a hodinové, prémie i různé příplatky. Je nutné sem začlenit i zákonné sociální a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady.

Ostatní náklady

Do této skupiny opět patří náklady konkrétně přiřaditelné ke kalkulační jednotce. Načítají se sem zejména odpisy, pojištění (pro případ přírodních katastrof a zničení úrody), daně (silniční, z nemovitostí, nepřímé) a další různé finanční náklady.

Vnitropodnikové náklady

Posledním druhem nákladů, který se v podniku rozlišuje, jsou náklady, které jsou vynakládány na produkci samotným podnikem. Jedná se o náklady za práce traktorů (vnitropodniková fakturace hodinových sazeb práce traktorů), práce autodopravy, práce kombajnů a samohodných strojů, či těžké mechanizace. Všechny tyto náklady je možné určit ke konkrétní kalkulační jednotce. Do této skupiny však podnik řadí i výrobní a správní režie. Tyto režie je nutné na kalkulační nejprve rozpočítat dle množství celkových jednotkových nákladů, které jednotlivé podnikové výkony spotřebují.

V následující části práce bude probráno druhové členění nákladů v podniku tak, jak je to v současné době členěno. Protože je práce zaměřena na středisko rostlinné výroby a posléze pak na kalkulaci pšenice ozimé, tak je zpracováno druhové členění nákladů tohoto střediska a výkonu.

Tabulka 7: Druhové členění nákladů – Rostlinná výroba, rok 2013

Skupina nákladů	Název	Částka (Kč)
Materiálové náklady, služby	Spotřeba materiálu	31 967 217
	Spotřeba vlastních výrobků	27 598 500
	Spotřeba pohonných hmot	153 885
	Spotřeba energií	93 233
	Opravy	22 242
	Cestovné	152 543
	Ostatní náklady	7 257 814
	Celkem za materiálové náklady	67 245 434
Osobní náklady	Mzdové náklady	1 603 938
	Zákonné sociální pojištění	387 488
	Zákonné zdravotní pojištění	140 252
	Ostatní sociální náklady	17 400
	Celkem za osobní náklady	2 149 077
Ostatní náklady	Daně	1 354 688
	Odpisy	126 210
	Pojištění	462 951
	Ostatní	43 132
	Celkem za ostatní náklady	1 986 980
Vnitropodnikové náklady	Vnitropodnikové opravy	64 387
	Práce autodopravy	1 105 691
	Práce traktorů	28 053 945
	Práce kombajnů	2 382 839
	Práce samochodných strojů a těžké mechanizace	4 609 913
	Ostatní vnitropodnikové náklady	429 552
	Výrobní režie	8 747 621
	Správní režie	2 252 669
	Celkem za vnitropodnikové náklady	47 646 615
Náklady celkem		119 028 106

(Zdroj: vlastní zpracování)

Celkové náklady Rostlinné výroby obsahují náklady na veškeré plodiny, které podnik pěstuje na polích. Dále obsahují také mzdy pracovníků Rostlinné výroby (agronomové, hospodářka) a režie střediska (fakturované nájemné za používání budovy, apod.).

V předcházející tabulce jsou zaznamenány veškeré náklady, které v roce 2013 vynaložilo středisko Rostlinné výroby. Jedná se o celkové náklady na všechny pěstované plodiny a náklady na provoz střediska. Náklady Rostlinné výroby v souhrnu dosáhly výše více než 119 mil. Kč, což je téměř 20% nákladů celého podniku (celkové podnikové náklady činí 600,5 mil. Kč).

Graf 4: Druhové členění nákladů – Rostlinná výroba, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Největší položkou nákladů Rostlinné výroby jsou materiálové náklady – činí 56% z celkových nákladů. Je to z toho důvodu, že materiálové náklady obsahují nejenom náklady na spotřebovávaný materiál, ochranné chemické prostředky, konzervanty do senáží a siláží a další materiálové zdroje, ale tato položka obsahuje i náklady na spotřebu vlastních osiv, sadby a produkci živočišné výroby (hnojiva). Významnou položkou ostatních materiálových nákladů a nákladů na služby jsou především náklady na nájemné z pozemků (to je vypláceno podnikem vlastníkům pozemků za jejich pronájem).

Druhou nejvýznamnější položkou jsou pak vnitropodnikové náklady, které činí 40% z celkových nákladů střediska Rostlinné výroby. To je způsobeno tím, že práce traktorů a ostatních strojů jsou rostlinné výrobě účtovány střediskem Mechanizace dle hodinových sazeb jednotlivých strojů, které na polích stráví velké množství času. Například největší traktory značky CASE mají hodinovou sazbu až 2 000,- Kč a postřikovač TECNOMA, kterým jsou rostliny postřikovány proti škůdcům a plevelu několikrát během doby jejich růstu, má hodinovou sazbu 1 500,- Kč.

Oproti tomu osobní náklady činí poměrně nízkou část z celkových nákladů. Je to způsobeno především tím, že hrubé mzdy pracovníků, kteří obdělávají pole s pomocí strojů, jsou načítány přímo na stroje a nikoliv na plodiny. Na plodiny se načítají pouze

mzdy pracovníků, kteří pracují přímo na poli (zaměstnanci, kteří provádějí selekci – odplevelují pole, apod.). Tím, že se náklady na mzdy traktoristů a ostatních pracovníků na strojích načítají přímo na stroje, se zvyšuje hodinová sazba strojů (a dál se tím posléze zvyšují vnitropodnikové náklady), ale tyto náklady se neprojeví ve mzdových nákladech daného střediska (případně plodiny).

Ostatní náklady střediska jsou také poměrně nízké. Do této skupiny patří především daně z nemovitostí (z pozemků vlastněných družstvem), které tvoří $\frac{3}{4}$ těchto nákladů. Další významnou položkou je pojištění, které se týká především pojištění úrody před přírodními katastrofami a dalšími nepříznivými vlivy, které by mohly ohrozit úrodu na polích.

V následující tabulce je uvedeno druhové členění nákladů konkrétního výkonu – pšenice ozimé za rok 2013.

Tabulka 8: Druhové členění nákladů – pšenice ozimá, rok 2013

Skupina nákladů	Název	Částka (Kč)
Materiálové náklady, služby	Spotřeba materiálu	6 724 289
	Ostatní náklady	326 217
	Spotřeba vlastní výroby	93 710
	Celkem za materiálové náklady	7 144 215
Osobní náklady	Mzdové náklady	60 879
	Zákonné sociální pojištění	10 726
	Zákonné zdravotní pojištění	3 861
	Celkem za osobní náklady	75 466
Ostatní náklady	Daně	54 958
	Pojištění	76 480
	Celkem za ostatní náklady	131 438
Vnitropodnikové náklady	Vnitropodnikové opravy	2 875
	Práce autodopravy	254 588
	Práce traktorů	2 060 515
	Práce kombajnů	898 807
	Práce samochodných strojů a těžké mechanizace	299 650
	Ostatní vnitropodnikové náklady	7 974
	Výrobní režie	1 663 246
	Správní režie	530 241
	Celkem za vnitropodnikové náklady	5 717 895
Náklady celkem		13 069 015

(Zdroj: vlastní zpracování)

Z předcházející tabulky je zřejmé, že celkové náklady na pšenici ozimou v roce 2013 činily více než 13 mil. Kč. V porovnání s celkovou výsledkovou střediska Rostlinné výroby tvoří náklady na pšenici ozimou téměř 10 % veškerých nákladů.

Graf 5: Druhové členění nákladů – pšenice ozimá, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že největší položkou nákladů jsou v případě pšenice ozimé materiálové náklady, které činí 55 % z celkových nákladů na plodinu. To je způsobeno především tím, že je do materiálových nákladů započítáván jak nakoupený materiál, tak i spotřeba vlastních produktů. Nejvíce prostředků je samozřejmě vynakládáno na nakoupená osiva, tato částka činí 4,7 mil. Kč. Další významnou položku pak tvoří nakoupené prostředky na chemickou ochranu rostlin. Výše nákladů na tyto produkty se v roce 2013 vyšplhala k téměř 2 mil. Kč.

Zásadní podíl na celkových nákladech mají však i vnitropodnikové náklady. Důvodem pro to je velké množství práce strojů na polích. Zásadní položkou pak jsou především práce traktorů a kombajnů při žních. Největší částku vnitropodnikových nákladů v případě pšenice ozimé činí výrobní režie, která dosahuje výše více než 1,6 mil. Kč. To je způsobeno tím, že režie jsou rozpočítávány dle celkových jednicových nákladů vynaložených na produkci a tyto náklady jsou v případě pšenice ozimé oproti ostatním plodinám poměrně vysoké. Z toho důvodu musí být poměrně vysoká i výrobní režie.

Osobní a ostatní náklady jsou v případě pšenice ozimé téměř zanedbatelné. Na plodinu se účtují především mzdy (hodinové a úkolové) zaměstnanců, kteří se věnují selekci (odplevelují pole). Do osobních nákladů je však nutné započítat i náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění. Co se týče ostatních nákladů, tak ty jsou zde tvořeny nepřímými daněmi a pojištěním. Pojištění je zaměřeno především vůči živelným katastrofám (záplavy, kroupy) a dalším možnostem poškození, či zničení úrody.

2.4 Kalkulace v podniku

Družstvo nemá zaveden v podstatě žádný kalkulační systém, přestože je vytvářeno velké množství různých kalkulací. Ve většině případů se však jedná o samostatné kalkulace, které se tvoří dle položek druhového členění nákladů důležitých pro daný kalkulovaný objekt. Jsou tedy vytvářeny kalkulace, které jsou pro podnik vhodné a zásadní dle požadavků pro rozhodování.

Souhrnně je možné říci, že podnik vytváří velké množství kalkulací, které však sledují náklady pouze dle druhového členění. Vždy se jedná pouze o kalkulace výsledné, kalkulace předběžné podnik nedělá.

V případě kalkulace pšenice zde zdůrazňují intenzifikační náklady, mzdové náklady, náklady na vnitropodnikové práce a režie. Kalkulace, která se v současné době na pšenici sestavuje, následuje. Jedná se o kalkulaci výslednou, protože vychází z dat ukončeného účetního období. Nemá pak vypovídající schopnost ke stanovení cen, ale plní především kontrolní úlohu, protože zjišťuje, zda plodina nebyla ztrátová. Podnik také porovnává vynaložené náklady daného roku s náklady, které byly vynaloženy v minulých letech.

Podklady ke kalkulacím

Při zpracování kalkulací je nutné se zaměřit především na vstupní data. Tato data musí být kvalitní a přesná, aby i kalkulace z nich vytvořená měla co nejvěrnější vypovídací schopnost. Pro stanovení kalkulací pšenice ozimé v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici jsou nutné tyto podklady:

- výkaz zisku a ztráty pro konkrétní produkci vztahující se ke sledovanému období (v našem případě pšenice ozimá za rok 2013, náklady z roku 2012 jsou do roku 2013 přeúčtovány formou nedokončené výroby),
- počet vyprodukovaných jednotek (v případě pšenice ozimé je nutné zjistit sklizené tuny).

Družstvo přepočítává celkové náklady na náklady na vyprodukovanou tunu (měrnou jednotku) z toho důvodu, aby bylo na první pohled vidět, kolik Kč je nutné vynaložit na 1 tunu produkce a dle toho stanovit vnitropodnikovou cenu pšenice. Dříve se v podniku tvořily i kalkulace na 1 ha pole, ale od toho se již upustilo. Z kalkulace je také zřejmé, za kolik se tuna pšenice prodává na trzích zemědělských komodit.

V další práci se však budu zabývat pouze kalkulací pšenice ozimé. Vytvořené návrhy by posléze mohly být vzorem i pro kalkulace ostatních plodin a dalších produktů Rostlinné výroby.

Tabulka 9: Současně používaná kalkulace pšenice ozimé

Název účtu	2012	2013
	Kč/t	Kč/t
Spotřeba osiv a sadby	112,89	128,65
Spotřeba nakoupených hnojiv	927,26	925,42
Hnojení - podíl nákladů	16,14	17,73
Hnojiva celkem	943,40	943,15
Spotřeba chemikálií	441,02	448,21
Intenzifikační náklady celkem	1497,31	1520,01
Spotřeba ostatního materiálu	6,19	11,18
Výkony služeb	2,52	73,42
Ostatní přímé náklady	41,25	29,58
Mzdy	15,25	13,70
Finanční náklady z mezd	4,16	3,28
Mzdové náklady	19,41	16,98
vnitropodnikové opravy dílna	0,00	0,65
Vnitropodnikové práce traktorů	592,14	463,77
Vnitropodnikové práce kombajnů	208,90	202,30
Vnitropodnikové práce samohodných strojů	72,48	67,44
Vnitropodnikové práce autodopravy	42,90	57,30
Ostatní vnitropodnikové náklady	1,58	1,79
Náklady na vnitropodnikové práce	918,00	793,25
Režie výrobní	336,56	374,35
Režie správní	118,74	119,34
Režie celkem	455,30	493,69
Náklady celkem	2939,98	2938,11
Sklizeno (t)	4168,00	4291,91
Plocha (ha)	524,24	
Vnitropodniková cena	2400,00	2600,00
Tržby (t)	4776,21	4790,22

(Zdroj: vnitropodnikové dokumenty, vlastní zpracování)

Z předložené kalkulace je na první pohled zřejmá zásadní chyba. Tou chybou je to, že do nákladů, ze kterých následně družstvo stanovuje vnitropodnikové ceny, jsou započítávány výrobní i správní režie. Správní režie by měla být připočítávána k nákladům vlastní výroby pouze v případě, že by všechna produkce šla na prodej. V tomto případě je ale možné správní režie do kalkulace zařadit až v okamžiku, kdy

zjistíme jednicové náklady výroby, ke kterým přičteme výrobní režie. Následně dle těchto nákladů stanovíme vnitropodnikové ceny.

Dalším na první pohled zřejmým problémem je ten, že současná kalkulace nezohledňuje náklady na skladování (středisko 650). Skladovány jsou pouze produkty, které jdou přímo na prodej. Pšenice ozimá, která je určena ke zkrmení v Živočišné výrobě, je rovnou namačkána a je z ní připraveno krmivo.

V případě, že bychom chtěli řešit pouze vnitropodnikovou cenu, neměl by tam být uveden poslední řádek (tržby za tunu). Pokud bychom chtěli porovnávat i výnosy s celkovými náklady, pak je tam nutné ještě přičíst náklady na skladování, které se zjistí ze střediska 650 (Realizace skladů) – opět toto středisko je rozčleněno na jednotlivé plodiny, takže je možné náklady jednoduše zjistit v účetním programu.

Zemědělství lze ve většině případů charakterizovat jako sdruženou výrobu. To je možné popsat tak, že jedním výrobním procesem se produkuje více různých výkonů, přičemž není možné zcela ovlivnit jejich vzájemný poměr. Je tedy vhodné stanovit jeden produkt, který je označen za hlavní a ostatní výkony jsou označeny jako vedlejší (Poláčková, 2010, s. 9-12).

Kalkulačními jednicemi u pšenice ozimé je 1 t zrna a 1 t slámy. Poměr mezi zrnem a slámou je stanoven na základě obsahu sušiny a stravitelných dusíkatých látek. Ve většině případů připadá na zrno 88% nákladů a na slámu 12% nákladů (Poláčková, 2010, s. 17-18).

Současná kalkulace zobrazuje pouze náklady na hlavní výrobek. Je zpracovávána ekonomickým softwarem (EKOSOFT), který automaticky očišťuje produkci pšenice ozimé od produkce vedlejšího výrobku – slámy. V roce 2013 bylo vyprodukováno 2 196,75 t slámy, vnitropodniková cena činí 200 Kč/t. Pokud tyto dvě hodnoty vynásobíme, dostaneme se na hodnotu 439 350,- Kč. O tuto hodnotu jsou očištěny celkové náklady a dostává se z toho pouze hodnota nákladů na pšenici. Program si pak vypočítá poměr nákladů a automaticky přepočítá všechny náklady na produkci plodiny.

Hodnocení rentability

Je nutné také zvážit ekonomickou efektivnost každého produkovaného výkonu. Z toho důvodu je vhodné vypočítat míru rentability produktu (v našem případě pouze pšenice ozimé).

Vzorec:

$$\text{Míra rentability} = \frac{\text{realizační cena} - \text{vlastní náklady výrobku}}{\text{vlastní náklady výrobku}} * 100$$

Realizační cena v roce 2013 činila 4 790,22 Kč/t.

Vlastní náklady výroby v roce 2013 činily 2 938,11,- Kč.

$$\text{Míra rentability} = \frac{4790}{2938} * 100$$

Míra rentability = 163 %

Míra rentability pšenice ozimé v roce 2013 činila dle původní kalkulace 163 %. Tato rentabilita však nemá zcela dokonalou vypovídací schopnost z toho důvodu, že náklady stanovené současnou kalkulací nejsou přesné a to proto, že nejsou započítány všechny. V současné kalkulaci chybí náklady na skladování, které sice nejsou zásadní položkou, ale přeci jenom pak výslednou míru rentability zkreslují.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V následujícím textu budou vyjmenovány a podrobně rozebrány návrhy řešení, které by bylo vhodné realizovat pro zlepšení situace týkající se řízení a kontroly nákladů (včetně kalkulace nákladů) v analyzovaném podniku.

3.1 Využití některého z kalkulačních vzorců

Pro podnik by bylo jistě efektivní, kdyby začal využívat některé z kalkulačních vzorců. Samozřejmostí je, že by si je upravil dle svých potřeb. Kalkulace, které jsou v podniku v současnosti vytvářeny, sice vyhovují požadavkům podniku, ale nezobrazují realitu z pohledů, které je také velmi důležité sledovat.

Z toho důvodu by bylo vhodné zavést především typový kalkulační vzorec, který patří k nejjednodušším ze všech. Zároveň však zobrazuje všechna potřebná členění nákladů. Tento vzorec musí být však pro potřeby podniku částečně poupraven. Výpočet nákladů podle typového kalkulačního vzorce bude proveden v následující části textu.

Náklady na zavedení kalkulací dle typizovaného kalkulačního vzorce by nebyly příliš vysoké. V podstatě by se jednalo pouze o mzdu zaměstnance, který by tyto kalkulace vypracoval. V dalších letech by se pak již pouze kalkulace aktualizovaly. Tyto kalkulace by byly tvořeny místo současných kalkulací, takže by to nezabralo žádný čas navíc.

Co se týče časové náročnosti, tak ta by byla značná v případě, že by podnik chtěl vytvořit všechny současné kalkulace dle typového kalkulačního vzorce. Kalkulací se v podniku dělá obrovské množství – sledují se náklady na mléko, maso, jednotlivé plodiny, traktory a další stroje. Na druhou stranu, kdyby se dělaly všechny kalkulace pouze podle jednoho vzorce, tak by to značně usnadnilo práce na kalkulacích.

Využití typového kalkulačního vzorce

V případě kalkulace plodiny (pšenice ozimé) je vhodné v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici stanovit jako kalkulační jednici 1 tunu této plodiny. Kalkulovaným množstvím se pak stanou celkové vyprodukované tony na polích (v roce 2013 to bylo 4 291,91 tun).

Z toho důvodu, že podnik nepoužívá žádný z kalkulačních vzorců uvedených v teoretické části práce, by bylo vhodné, aby alespoň některý z nich začal být využíván. V současném kalkulačním vzorci jsou totiž správní režie zahrnuty i do rozhodování o vnitropodnikových cenách, což bohužel není příliš vhodné. Správní režie by měly vstupovat pouze do rozhodování o prodejních cenách.

Nejprve bude využit typový kalkulační vzorec, který rozčlení náklady na jednicové a režijní. Ze všeho nejdříve se sečtou všechny jednicové náklady, ke kterým se přičtou výrobní režie. Díky tomu vzniknou úplné náklady výroby. Na úrovni těchto nákladů by bylo vhodné stanovovat vnitropodnikové ceny k vnitropodnikové přefakturaci spotřeby výkonů jiným střediskům. Po přičtení správní režie k úplným nákladům výroby vzniknou vlastní náklady výkonu. Následně by se měla přičíst i odbytová režie, ale protože podnik tuto režii nerozlišuje, tak po přičtení správních režii vznikají rovnou úplné vlastní náklady výkonu. V tuto chvíli jsou tedy známy úplné náklady na kalkulované množství. Ve chvíli, kdy úplné náklady výroby i úplné vlastní náklady výkonu podělíme tímto množstvím, tak se dostáváme na náklady jednice výkonu. Tyto náklady lze pak porovnat s vnitropodnikovou cenou a také s realizační cenou. Díky tomuto porovnání lze zjistit, zda podnik vnitropodnikově neúčtuje vlastní produkci dalším střediskům pod cenou nebo zda dokonce neprodává cizím subjektům pod cenou.

Tabulka 10: Typový kalkulační vzorec – pšenice ozimá, rok 2013

Položka	Celková částka (Kč)	Náklady na jednici (Kč)
Jednicový materiál	7 144 215	1 664,58
Jednicové mzdy	75 466	17,58
Ostatní jednicové náklady	3 655 847	851,80
Výrobní režie	1 663 246	387,53
Vlastní náklady výroby	12 538 774	2 921,49
Správní režie	530 241	123,54
Vlastní náklady výkonu	13 069 015	3 045,03
Sklizeno (t)	4 292	

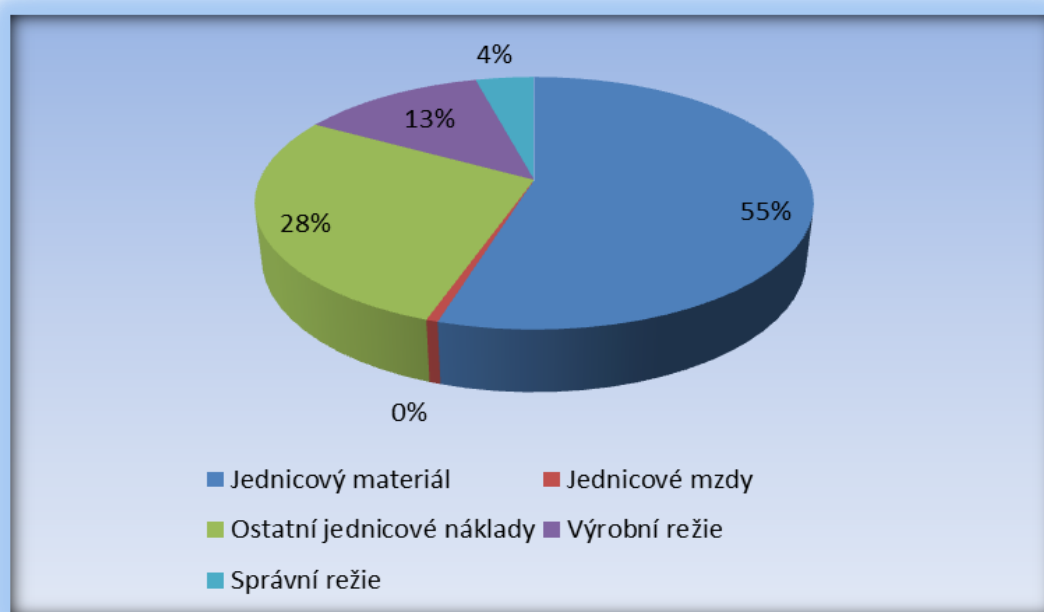
(Zdroj: vlastní zpracování)

Díky typovému kalkulačnímu vzorci jsme získali přehled o tom, z čeho se skládají vlastní náklady výroby a posléze i vlastní náklady celého výkonu. V roce 2013 bylo sklizeno celkem 4 292 tun pšenice ozimé, proto se celková částka podělila tímto množstvím a získali jsme náklady na jednici (1 tunu pšenice ozimé). Z tabulky je patrné, že vlastní náklady výroby činí v případě pšenice ozimé téměř 96 % celkových nákladů výkonu. Nelze ale opomíjet ani správní režie, protože i ty tvoří podstatnou část nákladů.

Výroba podnik tedy stojí 2 921,49,- Kč/t (jedná se pouze o jednicové náklady a výrobní režie). Tuto cenu je vhodné porovnat s cenou, za kterou se pšenice ozimá fakturuje ostatním střediskům (především Živočišné výrobě ke krmení zvířat). Vnitropodniková cena za tunu pšenice ozimé je stanovena vnitropodnikovými směrnici na 2 600,- Kč. Je zřejmé, že vnitropodniková cena je nižší než vlastní náklady výroby o částku 321,49,- Kč. V tomto okamžiku je nutné porovnat náklady výroby s minulými roky, aby se zjistilo, zda se náklady opravdu pohybují v této hladině, nebo zda se jedná o výjimku. Pokud se zjistí, že se nejedná o náhodnou výši nákladů a náklady minulých let se pohybují v podobné vzdálenosti od vnitropodnikové ceny, je zajisté na místě zvážit, zda by se cena neměla upravit. Ale v případě, že se vlastní náklady výroby pohybují stále kolem vnitropodnikové ceny stanovené směrnici, neměla by se vnitropodniková cena příliš měnit, protože je stanovena správným způsobem. V tomto případě je patrné, že vnitropodniková cena je stanovena o poznání nižší, než jsou vlastní náklady výroby. Bylo by tedy vhodné vnitropodnikovou cenu zvýšit alespoň na sumu 2 900,- Kč/t.

Vlastní náklady výkonu dle tabulky činí 3 045,03,- Kč. Tuto částku je nutné porovnat s realizační cenou na trzích se zemědělskými komoditami. Tržby za 1 tunu pšenice ozimé v družstvu v roce 2013 činily 4 790,22,- Kč. Díky tomuto zjištění je na první pohled patrné, že tržby značně převyšují celkové náklady produkce a díky tomu se podnik dostává do zisku. Na 1 tuně pšenice ozimé podnik získal 1 745,19,- Kč.

Graf 6: Grafické vyjádření nákladů na jednici pšenice ozimé, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Z grafického znázornění nákladů na jednici pšenice ozimé je možné vyčíst, že největší položkou jednicových nákladů je materiál (osiva, ochranné chemické prostředky), které tvoří s částkou 1 664,58,- Kč téměř 54 % celkových nákladů výkonu. Další významnou položkou pak jsou ostatní jednicové náklady (práce traktorů, kombajnů, apod.) s částkou 854,80,- Kč (28 % celkových nákladů). Téměř zanedbatelnou položkou jsou pak jednicové mzdy, které činí necelých 18,- Kč na jednici produkce.

Tabulka 11: Srovnání vnitropodnikové ceny a vlastních nákladů výroby pšenice ozimé, rok 2013

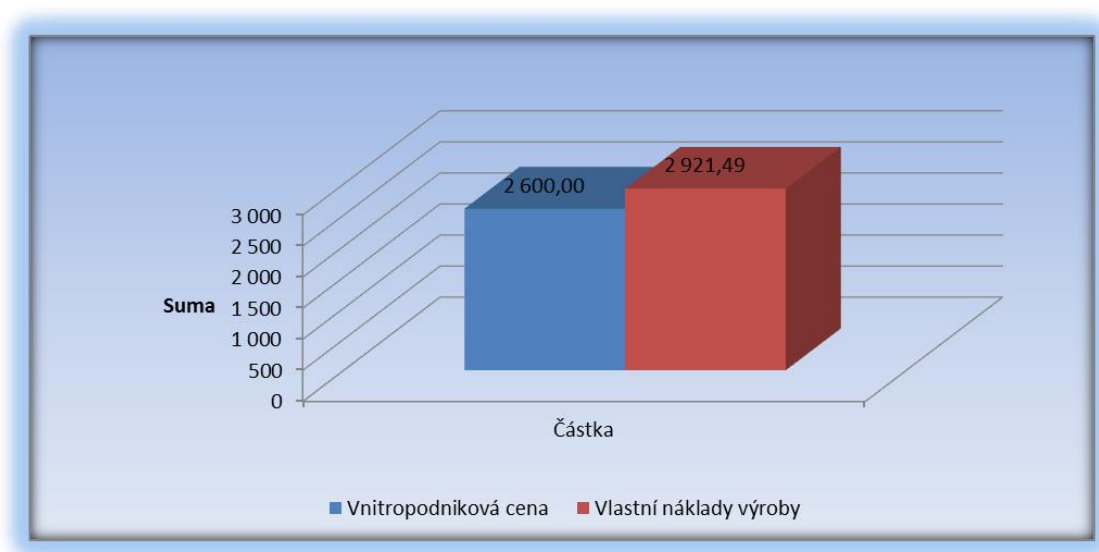
Položka	Částka
Vnitropodniková cena	2 600,00
Vlastní náklady výroby	2 921,49

(Zdroj: vlastní zpracování)

Dílním cílem celé této diplomové práce bylo zjistit, zda stanovené vnitropodnikové ceny odpovídají skutečným nákladům vlastní výroby. Dle předcházející tabulky je jasné patrné, že se vlastní náklady výroby v roce 2013 pohybovaly poměrně vysoko nad stanovenou vnitropodnikovou cenou. Z toho vyplývá, že vnitropodniková cena není stanovena ve správné výši a je třeba její výši pozměnit. Bylo by vhodné vnitropodnikovou cenu zvýšit, aby se více přiblížila vlastním nákladům výroby. V současné době je na každé tuně dalším střediskům v podniku vnitropodnikově fakturováno o 321,49,- Kč méně, než jaká je výše skutečně vynaložených nákladů. Díky tomu je podhodnocován hospodářský výsledek Rostlinné výroby (za výkony nedostává zaplacené tolik, kolik činí náklady). Naopak je nadhodnocován hospodářský výsledek Živočišné výroby – neplatí za své vstupy tolik, kolik by doopravdy měla zaplatit.

Na druhou stranu je však také třeba zohlednit možné výkyvy vlastních nákladů výroby. Náklady se každý rok mění, záleží vždy na počasí, různých dalších přírodních vlivech (škůdci), množství práce na polích, výši mzdových sazeb a dalších faktorech, které ovlivňují náklady.

Graf 7: Srovnání vnitropodnikové ceny a vlastních nákladů výroby pšenice ozimé, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Na předcházejícím grafu je rozdíl mezi vnitropodnikovou cenou a vlastními náklady výroby pšenice ozimé ještě více patrný než z tabulky.

Navržený upravený typový kalkulační vzorec

Dle mého názoru je pro podnik velice důležité to, aby sledoval náklady členěné dle nákladových druhů a také členěné podle místa jejich vzniku – v podniku, nebo mimo něj. Podle toho by měl samozřejmě upravit i používaný kalkulační vzorec. Z toho důvodu bych podniku doporučila začít používat následující kalkulační vzorec, který náklady podniku člení nejprve dle druhu a následně jsou ještě rozčleněny dle místa jejich vzniku. To umožní podniku lépe kontrolovat výši nákladů a případně to umožní i lepší identifikaci problémových oblastí.

Kalkulační vzorec, který navrhuji podniku používat, vychází z typového kalkulačního vzorce, ale je do něho začleněno ještě dělení nákladů na externí a interní.

Tabulka 12: Upravený typový kalkulační vzorec – pšenice ozimá, rok 2013

Položka	Celková částka (Kč)	Náklady na jednici (Kč)
Jednicový materiál - interní	417 927	97
Jednicový materiál - externí	6 726 288	1 567
Jednicový materiál - celkem	7 144 215	1 665
Jednicové mzdy - externí	75 466	18
Jednicové mzdy - celkem	75 466	18
Ostatní jednicové náklady - interní	3 524 408	821
Ostatní jednicové náklady - externí	131 438	31
Ostatní jednicové náklady - celkem	3 655 847	852
Vlastní náklady výroby - interní	3 942 335	936
Vlastní náklady výroby - externí	6 933 192	1 598
Výrobní režie - interní	1 663 246	388
Vlastní náklady výroby - celkem	12 538 774	2 922
Správní režie - interní	530 241	124
Vlastní náklady výkonu - interní	6 135 822	1 447
Vlastní náklady výkonu - externí	6 933 192	1 598
Vlastní náklady výkonu - celkem	13 069 015	3 045

(Zdroj: vlastní zpracování)

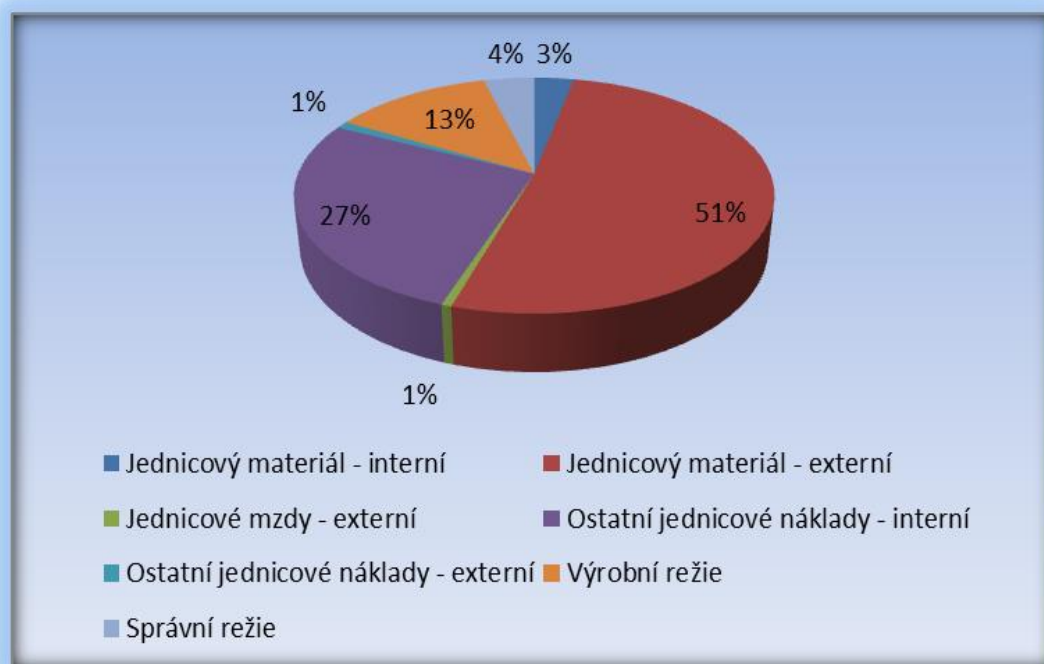
V novém typu kalkulace jsou jednicové náklady rozčleněny na interní a externí dle místa jejich vzniku. Podnik díky tomu dokáže určit, kolik nákladů vynaloží na nákup materiálu a ostatních vstupů do výroby od externích subjektů a jakou část produkce (nákladů) je schopen vyprodukovat ve vlastní režii.

Z tabulky je patrné, že největší váhu na vlastních nákladech výroby má především jednicový materiál nakupovaný vně podniku. Jak již bylo řečeno výše v práci, jedná se především o nakupovaná osiva a prostředky k chemické ochraně rostlin. Z důvodu nejvyšší výše nákladů této položky by se podnik měl zaměřit především na sledování této položky. Měl by se také pokusit náklady na nákup co nejvíce snížit, aby se snížily i celkové náklady a středisko Rostlinné výroby (a posléze celé Zemědělské družstvo) by díky tomu dosahovalo vyšších zisků.

Dále je třeba zaměřit se i na sledování ostatních jednicových nákladů, především pak interních. Do této položky se řadí především vnitropodnikové práce ostatních středisek, které jsou středisku Rostlinné výroby účtovány. Podnik by měl zajistit co nejefektivnější využívání strojů i pracovní doby zaměstnanců tak, aby nevznikaly žádné zbytečné náklady (ať již mzdové či právě vnitropodnikové). Měly by zkrátit doby

prostožů a díky propracovanému systému odměňování by podnik mohl motivovat pracovníky provádět práce co nejefektivněji.

Graf 8: Navržený kalkulační vzorec – složení nákladů na jednici pšenice ozimé, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Na tomto grafu je jasně patrné složení celkových nákladů výkonu (včetně režii). Složkou, která nejvíce ovlivňuje celkové náklady výkonu, je především externí jednicový materiál, který činí 51 % celkových nákladů. Tuto skupinu je tedy třeba sledovat nejvíce a to především z důvodů, které jsem zmínila již výše v textu.

Další významnou složkou, kterou zajisté není možné opomíjet a je třeba ji taky pečlivě sledovat, jsou ostatní interní jednicové náklady. Opět zde platí to, co jsem již řekla výše – je třeba tyto náklady pečlivě sledovat a snažit se je snižovat - především vhodnými opatřeními ve vnitropodnikové politice ovlivňovat zaměstnance tak, aby se snažili pracovat co nejefektivněji a snižovali tak náklady nejenom na plodiny a středisko Rostlinné výroby, ale posléze i náklady celého podniku.

V prvé řadě je u nového vzorce nutné stanovit obsah jednotlivých položek, proto v následujícím textu uvedu, co obsahují položky nákladů, aby nedocházelo k záměně položek a následnému znehodnocení této kalkulace.

Jednicový materiál a služby – interní

Do této položky je řazen materiál, který je vyroben ve vlastní režii podniku. Tento materiál vstupuje do kalkulace pšenice ozimé jako osivo, spotřeba výrobků živočišné výroby – zde se jedná především o hnojení, a také se do této skupiny řadí náklady na provádění služby sušení pšenice po sklizni. To je důležité z toho důvodu, že pšenice je sklízena často s příliš malým podílem sušiny (ve většině případů se sklízí při 14 % vlhkosti, ale často tuto mez z klimatických důvodů nelze dodržet a je nutné sklízet plodiny s vyšší mírou vlhkosti) a z toho důvodu je následně nutné ji dosušit v silech, aby nedošlo ke zkáze úrody.

Jednicový materiál – externí

Tato skupina obsahuje zejména nakoupená osiva, prostředky k chemické ochraně rostlin, dále naftu, kterou spotřebují cizí stroje (kombajny) pracující na polích Zemědělského družstva a také náhradní díly na tyto stroje. Dalším jednicovým nákladem, který patří do této skupiny, jsou náklady na rozборы pšenice (její kvality).

Jednicové mzdy – externí

Podnik si provádí většinu prací sám, ve vlastní režii, a nenajímá si k provádění prací externí subjekty. I přesto patří mzdy do externích nákladů, protože jsou vypláceny zaměstnancům, kteří jsou externími subjekty dodávajícími podniku práci. Do mzdových nákladů pšenice ozimé tedy patří náklady na mzdy pracovníků, kteří pracují na polích (jak již bylo vysvětleno výše, do těchto mezd se započítávají pouze mzdy pracovníků, kteří vykonávají ruční práce na polích, protože mzdy zaměstnanců pracujících na strojích jsou účtovány na stroje a vzápětí přeúčtovávány na výkony formou vnitropodnikových nákladů). Do této skupiny se započítává i zákonné sociální a zdravotní pojištění.

Ostatní jednicové náklady – interní

Položka ostatních jednicových interních nákladů obsahuje především veškeré vnitropodnikové práce, které jsou prováděny jinými středisky a středisku rostlinné výroby jsou fakturovány. Jedná se o práce nákladní autodopravy, traktorů, kombajnů, samochodných strojů a těžké mechanizace. Všechny tyto náklady jsou fakturovány rostlinné výrobě střediskem mechanizace.

Ostatní jednicové náklady – externí

Tento typ nákladů má svůj původ mimo podnik. Jedná se především o daně placené podnikem státu (z pozemků, staveb, nepřímé daně, atd.) a také o pojištění úrody před různými hrozbami.

V případě, že by podnik chtěl jako nadále srovnávat celkové náklady s vnitropodnikovou cenou i s tržbami, pak je nutné, aby se nový kalkulační vzorec ještě rozšířil. Rozšířený upravený kalkulační vzorec je možné vidět v následující tabulce.

Tabulka 13: Rozšířený navržený kalkulační vzorec pšenice ozimé, rok 2013

Položka	Celková částka (Kč)	Náklady na jednici (Kč)
Jednicový materiál - interní	417 927	97
Jednicový materiál - externí	6 726 288	1 567
Jednicový materiál - celkem	7 144 215	1 665
Jednicové mzdy - externí	75 466	18
Jednicové mzdy - celkem	75 466	18
Ostatní jednicové náklady - interní	3 524 408	821
Ostatní jednicové náklady - externí	131 438	31
Ostatní jednicové náklady - celkem	3 655 847	852
Vlastní náklady výroby - interní	3 942 335	936
Vlastní náklady výroby - externí	6 933 192	1 598
Výrobní režie	1 663 246	388
Vlastní náklady výroby - celkem	12 538 774	2 922
Správní režie	530 241	124
Vlastní náklady výkonu - interní	6 135 822	1 447
Vlastní náklady výkonu - externí	6 933 192	1 598
Vlastní náklady výkonu - celkem	13 069 015	3 045
Skladovací náklady	191 555	53
Celkové náklady včetně skladování	13 260 570	3 098
Tržby	17 246 986	4 790
Zisk	3 986 417	1 692
Prodané množství (t)	3 600	
Sklizeno (t)	4 292	

(Zdroj: vlastní zpracování)

Rozšířením kalkulačního vzorce o skladovací náklady, tržby, zisk a prodané množství, může podnik porovnávat nejen vnitropodnikovou cenu, ale i tržby s celkovými náklady na produkovanou jednotku pšenice ozimé.

Kalkulační vzorec zůstává v první části stejný, jako předchozí, ale po celkových nákladech výkonu jsou přiřazeny ještě náklady na skladování pšenice ozimé do doby jejího prodeje. Tyto náklady vznikají již na středisku 650 – Realizace skladů. Produkce pšenice je na toto středisko převedena příjmkou na sklad v okamžiku sklizně. Na středisku Realizace a skladů vznikají pouze vnitropodnikové a osobní náklady. V osobních nákladech jsou zahrnuty mzdy pracovníků skladu a ve vnitropodnikových nákladech činí největší položku náklady na autodopravu. Tato autodoprava přepravuje obilí zákazníkům a je nutné zohlednit náklady dopravy i do celkových nákladů.

Skladovací náklady v součtu činí téměř 200 tis. Kč. Na prodané množství pšenice ozimé však činí pouze 53 Kč/t.

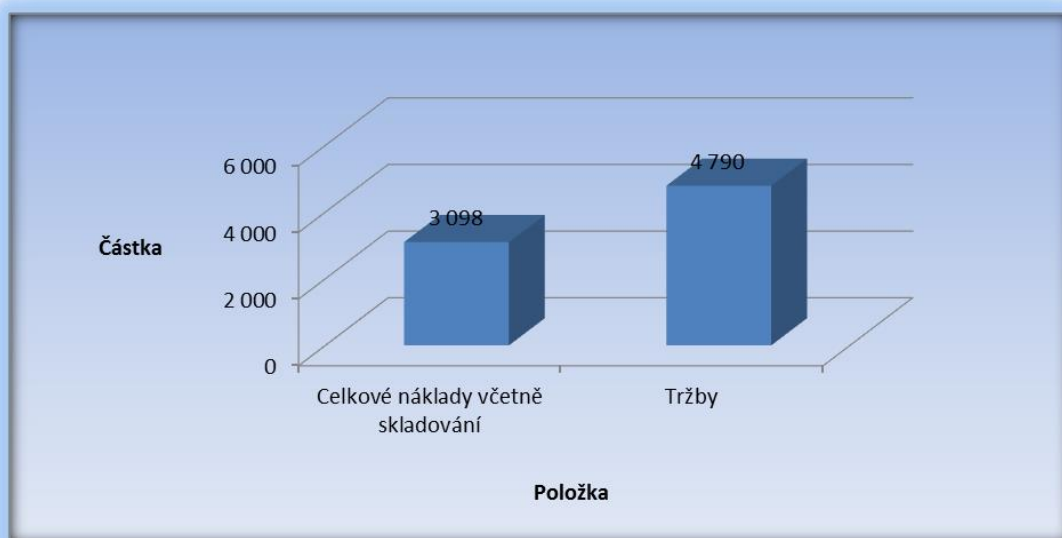
Ve většině případů je staré obilí vyprodáno již před naskladněním obilí nového. Může se však stát i to, že obilí z loňské sklizně nebude ještě všechno doprodáno ke dni naskladnění obilí právě sklizeného, a proto se skladovací náklady nezapočítávají přímo do nákladů plodiny. Zároveň se může prodávat obilí nové (produkce daného roku) i staré (produkce předchozího roku). Ve skladu již obilí od sebe nelze oddělovat, a proto je nutné odlišit skladovací náklady od ostatních nákladů na plodinu.

Je také nutné odlišit prodané množství produkce a celkové vypěstované množství. Část produkce je totiž spotřebována vlastním podnikem – tzn. obilí je rovnou namačkáno a uskladněno pro krmení dobytka. V roce 2013 bylo prodáno 3 600,455 tun pšenice ozimé. Celkem bylo vypěstováno a sklizeno 4 291,91 tun této plodiny. Rozdíl mezi vypěstovaným a prodaným množstvím pšenice ozimé pak činí 691,455 t. To znamená, že toto množství bylo zpracováno a spotřebováno samotným podnikem.

Závěrečným úkolem tohoto upraveného kalkulačního vzorce pak je porovnání celkových nákladů včetně skladování s tržbami. Tímto porovnáním zjistíme celkový zisk, který podělením množstvím prodané pšenice upravíme na zisk na jednotku produkce – tunu pšenice ozimé. V součtu podnik utržil za pšenici ozimou téměř 17,25 mil. Kč. Tato částka pak dělá na jednici 4 790 Kč. Na jednotku prodané produkce byl vygenerován zisk 1 692,- Kč.

Díky tomuto kalkulačnímu vzorci je tedy podnik schopný zjistit jaký zisk generuje na jednotku produkce a tento zisk pak porovnávat se zisky ostatních plodin. Díky porovnání by pak měl podnik volit skladbu a množství plodin, které bude v dalších letech produkovat. Mým doporučením samozřejmě je volit takové plodiny, které budou podniku přinášet co nejvyšší zisk. Nelze samozřejmě méně ziskové plodiny přestat pěstovat, protože část produkce potřebuje podnik k vlastní spotřebě. Ale pěstování těchto méně ziskových plodin by měl podnik omezit pouze na nezbytně nutnou míru a nahradit tyto plodiny těmi nejziskovějšími.

Graf 9: Porovnání celkových nákladů s tržbami – pšenice ozimá, rok 2013

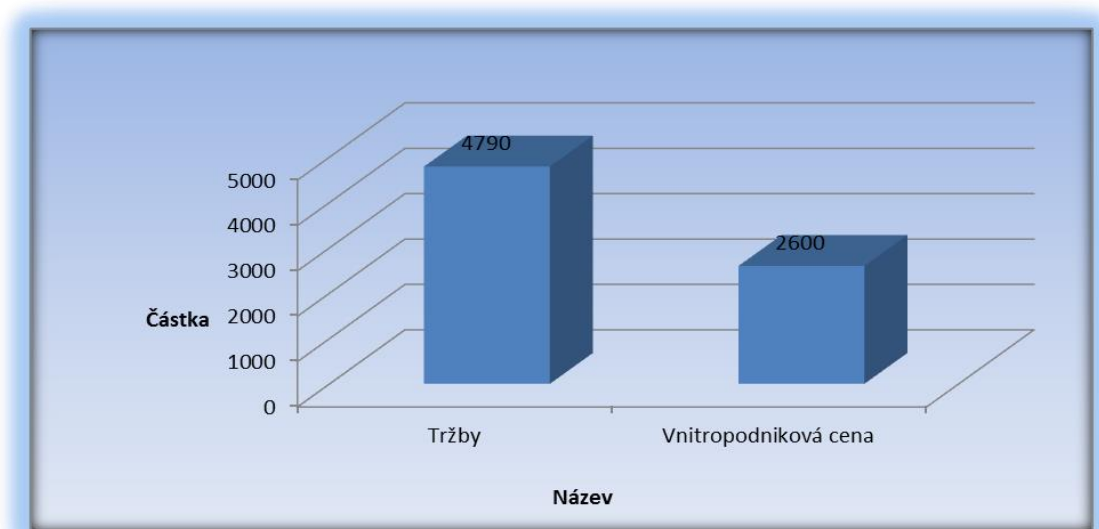


(Zdroj: vlastní zpracování)

V předcházejícím grafu je znázorněn rozdíl mezi celkovými náklady včetně nákladů na skladování a tržbami na jednotku produkce. Jak je vidět, rozdíl je opravdu poměrně značný, a proto lze jen doporučit v produkci pšenice ozimé i nadále pokračovat.

Zajímavé je určitě i srovnání vnitropodnikové ceny s tržbami na jednotku produkce, proto uvádím následující graf.

Graf 10: Porovnání tržeb a vnitropodnikové ceny na jednotci produkce – pšenice ozimá, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Z porovnání je patrné, že vnitropodniková cena ani zdaleka nedosahuje výše tržeb za jednotku produkce (tunu pšenice ozimé). Je však důležité si uvědomit, že podnik by zbytečně nadhodnocoval výsledek pšenice ozimé (následně pak i výsledek střediska Rostlinné výroby) a naopak podhodnocoval výsledek Živočišné výroby (který produkci pšenice ozimé částečně spotřebovává ke krmení dobytka) v případě, že by vnitropodniková cena byla stanovena na úrovni cen, za které se pšenice prodává na trzích zemědělských komodit. Je také nutné zdůraznit, že pšenice ozimá jako meziprodukt (výstup Rostlinné výroby a vstup Živočišné výroby), by měl být v podniku přeúčtováván pouze za vlastní náklady výroby – to je další důvod pro nízkou vnitropodnikovou cenu.

Zavedení nového kalkulačního vzorce by podniku umožnilo mnohem výstižněji zobrazovat jednicové a režijní náklady členěné dále na interní a externí. Dovolilo by mu to lépe sledovat účel a zároveň i místo vzniku nákladů a díky tomu lépe náklady ovlivňovat a řídit.

Míra rentability

Ve chvíli, kdy se změnil kalkulační vzorec, je vhodné přikročit i k novému výpočtu míry rentability, který nám ukáže jak je plodina ve skutečnosti zisková

Realizační cena v roce 2013 činila 4 790,22,- Kč/t.

Vlastní náklady výrobku v roce 2013 činily 3 098,- Kč/t.

$$\text{Míra rentability} = \frac{4790}{3098} * 100$$

Míra rentability = 155 %

Tato míra rentability je mnohem reálnější než míra rentability, která byla vypočítána z původního kalkulačního vzorce používaného v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici. Tento ukazatel nám prezentuje, že za každých vložených 100 Kč do produkce pšenice ozimé se podniku vrátí nazpět 155 Kč.

3.2 Režie zařadit do kalkulací až po vnitropodnikových cenách

V současných kalkulacích jsou správní a výrobní režie zahrnovány do celkových nákladů. Teprve tyto celkové náklady jsou porovnávány s vnitropodnikovými cenami, což není právě nejvhodnějším řešením. V systému, který funguje v tomto okamžiku, kdy se vnitropodnikové ceny stanovují z nákladů včetně správních a výrobních režii, jsou v podstatě tyto režie vnitropodnikově přefakturovávány dalším střediskům (v případě pšenice ozimé, když jsou správní a výrobní režie vsazeny do celkových nákladů, tak se pak o to zvýší vnitropodnikové ceny a o to více se pak fakturuje Živočišné výrobě). Do nákladů, dle kterých se stanovují vnitropodnikové ceny, by měly vstupovat pouze výrobní režie – tvoří spolu s jednicovými náklady vlastní náklady výroby. Správní režie by pak měly vstupovat až do nákladů, které se následně porovnávají s tržbami a díky tomu se zjistí, jaký zisk podnik díky pšenici ozimé získává.

Realizace tohoto návrhu není nijak nákladná ani časově náročná, a proto by podnik měl tento návrh v co nejbližší době uskutečnit, protože díky tomu bude mít opravdu reálné podklady pro stanovení cen i pro další rozhodování. Je to pouze první krok, který podnik rozhodně musí uskutečnit k tomu, aby vnitropodnikové ceny, které stanovuje, skutečně odpovídaly realitě.

3.3 Zavedení dvouokruhového systému účetnictví

Opravdu zásadním doporučením je to, že je nutné, aby podnik zvážil zavedení dvouokruhového účetnictví. Tento krok by zajistil lepší propojení účetnictví, kalkulací a také rozpočetnictví, které je také důležitým podkladem pro strategické rozhodování vedení podniku.

Všechna doporučení, která byla vypracována, byla dle požadavků podniku aplikována na existující systém vnitropodnikového účetnictví, který je v současné době jednookruhový. Jak se však ukázalo v průběhu zpracování práce, tak tento systém je velice málo přehledný a téměř neumožňuje detailnější analytickou evidenci jednotlivých druhů nákladů. Z tohoto důvodu podniku mohu jenom doporučit zavedení dvouokruhového systému vnitropodnikového účetnictví, kde první okruh (finanční účetnictví) je v podstatě nezávislý na okruhu druhém (manažerské účetnictví), ve kterém podnik může používat vnitropodniková ocenění (zejména pro „polotovary vlastní výroby“ – například spotřeba vlastního osiva, hnojiva, atd.). To umožní sledovat i vývoj režijních nákladů jednotlivých středisek a umožní to také tu skutečnost, že na jednotlivých střediscích budou náklady zachyceny rovnou v kalkulačním členění. Díky tomu bude možné snadné porovnání výše výrobních nákladů s výší vnitropodnikových výnosů (výkonů) a umožní to i lépe oceňovat hodnotu vnitropodnikových výkonů jak výroby živočišné, tak i výroby rostlinné.

Prvním krokem k zavedení dvouokruhového systému účetnictví je definování hlavních středisek a tzv. pomocných (režijních) středisek. Hlavní střediska se zabývají hlavní výrobou a produkcí – jedná se o střediska Rostlinné a Živočišné výroby, Bramborárna a v tuto chvíli se mezi tyto střediska řadí i Bioplynová stanice. Pomocná střediska pak vznikly z toho důvodu, že bylo nutné zajistit pomocné činnosti pro hlavní střediska. Jejich kapacita nemusí být plně využita, a proto je možné nabídnout její část k využití i veřejnosti (pomocná střediska mohou část svojí „produkce“ nabízet veřejnosti a získávat tak podniku dodatečné výnosy). Pomocnými středisky by pak v rámci Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici byly zejména střediska Mechanizace, Opravárenství, Kuchyň a také středisko Správy.

V okamžiku zavádění dvouokruhového systému účetnictví je ve všech případech základní nutností jednoznačně identifikovat veškeré druhy režii a následně v podniku zvážit zavedení například dopravních režii.

Nejprve je třeba začít řádně členit výrobní režie. Návrh možného členění těchto režii na středisku Mechanizace je uveden v následujícím textu. V tomto okamžiku existuje středisko Mechanizace, kde jsou evidovány téměř veškeré stroje, které podnik vlastní a se kterými pracuje. Bylo by vhodné rozčlenit toto středisko dále na mechanizaci, která slouží výhradně pro podnik (pro účely Rostlinné a Živočišné výroby, ale i jiných středisek) a na další stroje a zařízení. Náklady na stroje používaných výhradně pro služby podniku budou mít charakter přímých výrobních režii. Náklady na údržbu a provoz dalších strojů a zařízení pak budou mít charakter nepřímých výrobních režii a vznikne tedy nutnost nalezení optimálního způsobu jejich rozpočítávání. Nejlepší možností, jak tyto režie rozpočítávat by bylo zřejmě využití dělené rozpočtové základny. Přímé režie by byly připočítávány například dle ujetých kilometrů. Bylo by však vhodné zavést dvojí evidenci (a to zejména u traktorů), kde by bylo vhodné sledovat moto hodiny a také ujeté kilometry. Je to z toho důvodu, že zaměstnanci mohou nechat stroj někde stát nastartovaný a nepracovat a i přesto, že se nepracuje, tak se načítají moto hodiny.

Správní režie tvoří v podniku především mzdy vedoucích pracovníků. Tyto mzdy je třeba vhodným způsobem rozpočítávat mezi hlavní i pomocná střediska. Co se týče mezd, tak by nejlepší možnou rozvrhovou základnou byl počet pracovníků jednotlivých středisek. Byla by zjištěna určitá částka mezd vedoucích pracovníků připadajících do správních režii. Sumu mezd by bylo vhodné podělit počtem pracovníků a následně pak rozpočítat na jednotlivá střediska dle počtu pracovníků, kteří jsou v nich zaměstnáni.

V následujícím textu bude popsán možný způsob účtování v prvním a druhém okruhu účetnictví. Režijní středisko (např. středisko Mechanizace) z určitých nákladů vyprodukuje určité výkony. Tyto výkony pak dělí mezi hlavní střediska a realizaci služeb pro cizí osoby. Jako příklad mohu uvést použití traktoru, který je evidován na středisku Mechanizace. Tento traktor jeden den může pracovat na polích, druhý den

může pracovat v živočišné výrobě a následující den pak může pracovat pro cizí osobu a díky tomu přináší do podniku tržby. V současné době je práce pro hlavní střediska střediskem Mechanizace těmto střediskům účtována přes účty 699 (na straně Mechanizace) a 599 (na straně středisek, pro které traktor pracoval). V případě práce pro cizí osobu je pak vystavena faktura dle počtu odpracovaných hodin a hodinové sazby traktoru a tato tržba následně patří do výnosů střediska Mechanizace. Náklady na opravy a provoz tohoto stroje by se v případě dvouokruhového systému účetnictví převáděly z prvního účetního okruhu (finančního účetnictví) přes účet 891 (Spojovací účet k nákladům) na nákladový účet daného režijního střediska. V případě využití druhého okruhu, by se pak náklady účtovaly pouze na účtech třídy 8 (rozčleněné analytickou evidencí) jednotlivých středisek. Naopak výnosy by se účtovaly na účtech třídy 9. Výnosy z prvního účetního okruhu jsou do druhého okruhu převáděny pomocí účtu 892 – Spojovací účet k výnosům. Na konci období by pak došlo k porovnání nákladů a výnosů na účtu 999 (v případě střediska Rostlinná výroba by se jednalo o analytický účet 999.1).

V druhém okruhu je pak možné na účtech 881, 882, atd. využívat i oceňovacích rozdílů. To znamená, že vlastní produkce může být pro potřeby manažerského rozhodování oceněna v odlišném ocenění pro nákladové a finanční účetnictví. Nákladové účetnictví (tedy druhý okruh) pracuje s předem stanovenými náklady výroby, zatímco ve finančním účetnictví existuje požadavek, aby vnitropodnikové zásoby byly oceněny ve skutečných nákladech na jejich výrobu. K porovnání těchto rozdílů posléze slouží účet 983 – Rozdíly mezi finančním a nákladovým účetnictvím.

Účet 891 – Spojovací účet k nákladům, který nemusí být vyrovnaný, protože je to účet druhého okruhu účetnictví, poskytuje podniku možnost účtovat na jedné jeho straně v peněžních jednotkách (Kč) a na jeho druhé straně pak v naturálních jednotkách (např. kg, hod., apod.). To podniku umožní lepší sledování nákladů na jednotlivé výkony v hlavních i pomocných střediscích.

V případě zavedení dvouokruhového systému účetnictví by bylo nutné zavést podrobnou analytickou evidenci, která by rozlišovala jak jednotlivá střediska (např. Rostlinná výroba), tak i výkony těchto středisek (např. pšenice ozimá). Toto analytické členění by muselo být značně propracované, aby bylo možné zachytit opravdu všechny náklady způsobem, který by umožňoval jejich zachycení na střediscích již přímo dle kalkulačního členění. To by značně usnadnilo práce na tvorbě jednotlivých kalkulací. Návrh na analytické členění jednotlivých středisek je zpracován v tabulce č. 17 v návrhu číslo 5.

Zavedení dvouokruhového účetnictví je však poměrně náročným krokem, který je značně časově náročný a zároveň je velmi náročný i finančně. V případě zavedení dvouokruhového účetnictví by bylo nutné upravit pro tyto potřeby účetní a ekonomický software, dále by bylo potřeba školení zaměstnanců ohledně nového způsobu účtování a nutné by bylo upravit dle nového systému i směrnice. Všechny tyto nutné potřeby, které by vyvolalo zavedení dvouokruhového systému účetnictví, jsou jak nákladné, tak i časově náročné a z toho důvodu by se rozhodně nejednalo o rychlý proces. Proces zavádění dvouokruhového manažerského účetnictví by mohl trvat i několik měsíců, nebo až rok.

3.4 Zavedení kalkulačního systému

Dalším, ale zdaleka ne nejméně důležitým návrhem je zavedení celistvého kalkulačního systému, který by podniku umožnil náklady více kontrolovat a také ovlivňovat jejich výši již v průběhu období pěstování, sklizně a skladování plodin.

Bylo by vhodné zavést především kalkulace předběžné, díky kterým by podnik byl schopen přesněji odhadovat náklady, které mu v průběhu období vzniknou. Z předběžných kalkulací bych doporučila zavedení především kalkulace operativní, která pružně reaguje na změny nákladů a to hlavně díky tomu, že v zemědělské výrobě se náklady mění téměř neustále, a proto je nutné tyto náklady sledovat a vyhodnocovat jejich změny a především důvody těchto změn.

V současné době jsou v podniku sestavovány pouze výsledné kalkulace, které však ukazují na problémy zpětně a není tak možné řešit problémy, které v průběhu výroby vznikají.

Zavedením předběžných kalkulací (konkrétně kalkulace plánové) by bylo možné porovnávat i plánované náklady s náklady konečnými a díky tomu by se daly zjišťovat i odchylky od plánů. Odchylky od plánů je samozřejmě nutné analyzovat a zjišťovat tak příčiny jejich vzniku a následně je třeba se snažit odchylky minimalizovat, aby se plánované a konečné náklady příliš nelišily.

3.5 Zavedení více typů členění nákladů

V podniku se v současné době člení náklady pouze dle druhů. Aby bylo možné sledovat náklady z více pohledů, bylo by vhodné, kdyby podnik začal sledovat náklady i dle jiného členění.

Doporučovala bych zavést členění nákladů na jednicové a režijní, které podniku ukáže jaké množství nákladů je přímo přiřitatelné ke kalkulačním jednicím a jaké množství nákladů je režijních a je tedy třeba je rozpočítat dle dané rozvrhové základny (v současné době jsou v případě Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici rozvrhovou základnou celkové jednicové náklady na jednotlivé výkony/střediska).

Dalším členěním nákladů, které bych doporučila podniku zavést je sledování nákladů dle jejich vzniku – na náklady interní (vznikají přímo v podniku) a náklady externí (služby a produkty jsou nakupovány od externích subjektů). Toto členění pomůže podniku identifikovat náklady, které vznikají uvnitř podniku a jsou tedy více ovlivnitelné, než náklady, které vstupují do podniku z jeho okolí.

Podniku bych doporučila zavést ještě jedno členění nákladů – dle místa odpovědnosti za jejich vznik. Takto by podnik měl členit především interní náklady. Tento typ členění podniku může ukázat, v kterých střediscích vzniká jaká část nákladů.

Výpočty všech typů navrhovaných členění nákladů jsou uvedeny v dalším textu, včetně komentářů k jednotlivým typům nákladů.

Členění nákladů na jednicové a režijní

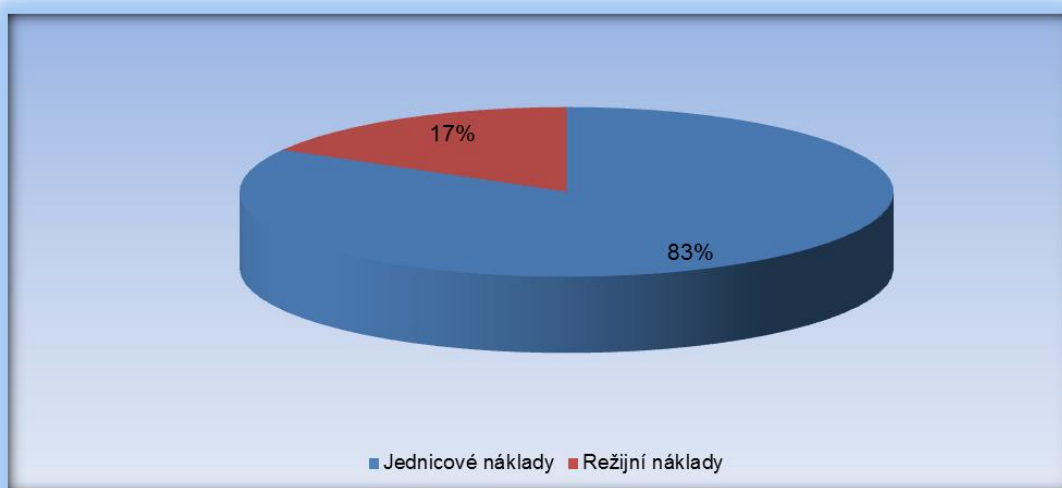
Tabulka 14: Členění nákladů na jednicové a režijní – pšenice ozimá, rok 2013

Typ nákladů	Položka	Částka (Kč)
Jednicové náklady	Materiálové náklady, služby	7 144 215
	Osobní náklady	75 466
	Ostatní náklady	131 438
	Vnitropodnikové náklady	3 524 409
	Jednicové náklady celkem	10 875 528
Režijní náklady	Výrobní režie	1 663 246
	Správní režie	530 241
	Režijní náklady celkem	2 193 487
Náklady celkem		13 069 015

(Zdroj: vlastní zpracování)

Tato tabulka nám ukazuje, že nejdůležitější část jednicových nákladů tvoří materiálové náklady – tvoří téměř 66 % z nich. Nejdůležitější položkou režijních nákladů jsou pak výrobní režie. Tyto režie činí 76 % z celkových režijních nákladů.

Graf 11: Členění nákladů na jednicové a režijní náklady - pšenice ozimá, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Z tabulky i grafu je na první pohled patrné, že mnohem vyšší váhu mají jednicové náklady oproti nákladům režijním. Jednicové náklady tvoří 83 % z celkových nákladů – hodnotově je to téměř 11 mil. Kč. Režijní náklady tvoří pouze 17 % celkových nákladů s částkou téměř 2,2 mil. Kč.

Členění nákladů na interní a externí

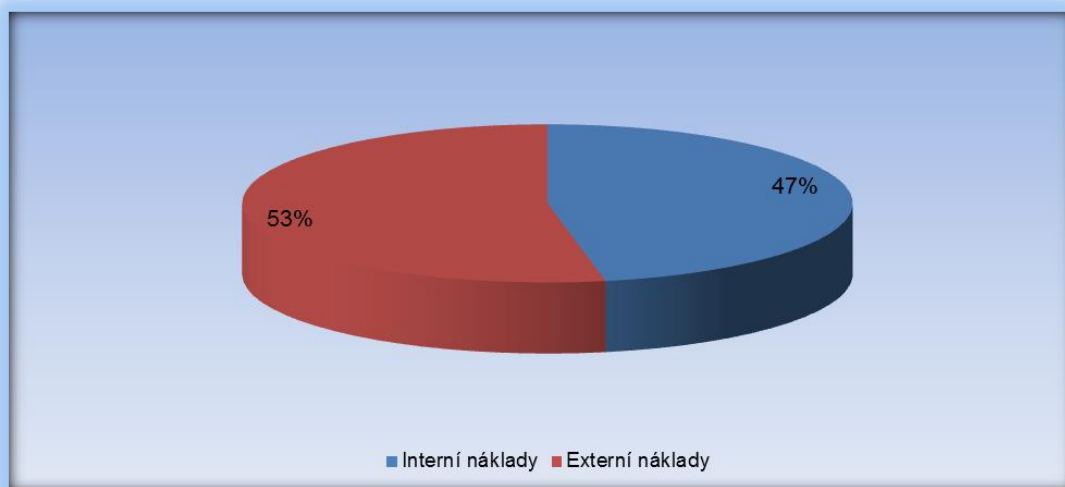
Tabulka 15: Členění nákladů na interní a externí – pšenice ozimá, rok 2013

Typ nákladů	Položka	Částka (Kč)
Interní náklady	Materiálové náklady	417 927
	Vnitropodnikové náklady	3 524 408
	Režie	2 193 487
	Interní náklady celkem	6 135 822
Externí náklady	Materiálové náklady	6 726 288
	Osobní náklady	75 466
	Ostatní náklady	131 438
	Externí náklady celkem	6 933 192
Náklady celkem		13 069 015

(Zdroj: vlastní zpracování)

Členění nákladů na interní a externí je důležité z toho důvodu, že společnost je pak schopna zjistit jaké množství nákladů na produkt vzniká uvnitř podniku a jaké množství nákladů vzniká mimo podnik. Z tabulky je patrné, že objem celkových nákladů je poměrně rovnoměrně rozložen mezi interní a externí náklady.

Graf 12: Členění nákladů na pšenici na interní a externí – pšenice ozimá, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že 53 % celkových nákladů je tvořeno externími náklady. To je způsobeno především vysokými náklady na nákup materiálu a služeb. V materiálu tvoří nejvyšší položky nákup osiva (částka činí více než 4 mil. Kč) a také nákup prostředků na chemickou ochranu rostlin, která v roce 2013 na pšenici ozimou činila téměř 2 mil. Kč. Externí náklady dále doplňují ostatní náklady, kam jsou řazeny daně a náklady na pojištění.

Interní náklady podniku činí 47 % celkových nákladů. Nejvyšší položkou v interních nákladech jsou vnitropodnikové náklady, tj. náklady na výkony, které podnik musí vynaložit ve vlastní režii na to, aby byla produkce vypěstována. Jedná se především o práce traktorů na poli (náklady činí více než 2 mil. Kč). Dále jsou důležitou položkou i práce kombajnů, které činí téměř 1 mil. Kč. Zásadní položkou interních nákladů jsou i režie, které se člení na režie správní a výrobní. V součtu činí více než 2 mil. Kč. Interní materiálové náklady činí 417 tis. Kč. Jedná se o náklady na spotřebu výrobků Rostlinné výroby (vlastní sadba) a spotřebu produktů Živočišné výroby (hnojiva). Hlavní součástí interních materiálových nákladů jsou však náklady na sušení plodin v silech. Sušení pšenice, aby se udržela kvalita produkce, vyšla podnik na více než 324 tis. Kč.

Členění interních nákladů dle místa odpovědnosti za jejich vznik

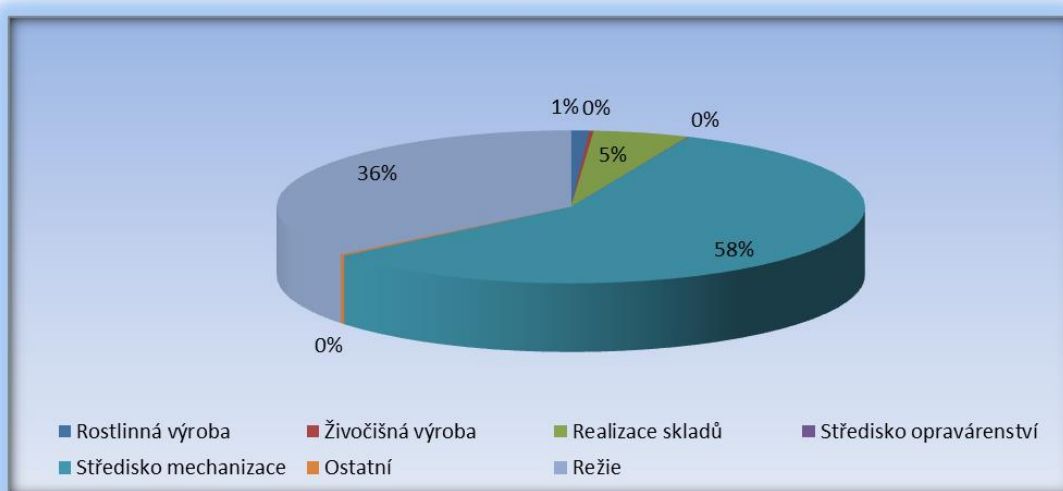
Tabulka 16: Členění interních nákladů pšenice ozimé dle místa odpovědnosti za jejich vznik, rok 2013

Typ nákladů	Položka	Částka (Kč)
Materiálové náklady	Rostlinná výroba	62 470
	Živočišná výroba	13 811
	Ostatní střediska	17 429
	Realizace skladů	324 217
	Interní materiálové náklady celkem	417 927
Vnitropodnikové náklady	Středisko opravárenství	2 875
	Středisko mechanizace	3 521 533
	Interní vnitropodnikové náklady celkem	3 524 408
Režie	Výrobní režie	1 663 246
	Správní režie	530 241
	Interní režie celkem	2 193 487
Interní náklady celkem		6 135 822

(Zdroj: vlastní zpracování)

V tabulce je zpracováno členění interních nákladů dle středisek, kde vznikají. Režie nelze rozčlenit na konkrétní místo, kde skutečně vznikají. Jsou rozpočítávány dle celkových jednicových nákladů nejprve na středisko Rostlinné výroby a následně na jednotlivé plodiny.

Graf 13: Podíl středisek na interních nákladech pšenice ozimé, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že více než polovina interních nákladů vzniká na středisku mechanizace. Je to proto, že na polích pracuje velké množství strojů, jejichž práce je středisku Rostlinné výroby vnitropodnikově účtována dle počtu odpracovaných hodin a vnitropodnikových cen jednotlivých strojů. Tyto náklady je možné snížit tím, že se zvýší efektivita práce, sníží se množství prostojů a pracovníci budou motivováni pracovat rychleji a kvalitněji.

Druhou nejvýznamnější položkou jsou režie – správní i výrobní. Jak bylo řečeno již výše, tak tyto režie se rozpočítávají dle výše celkových jednicových nákladů střediska a posléze i plodiny. I tyto náklady by se podnik měl pokusit snižovat, protože tvoří značnou část nákladů na pšenici ozimou.

Střediskem, které se také relativně významně podílí na výši interních nákladů, je středisko Realizace skladů. V tomto středisku dochází k sušení plodiny po sklizni, aby neztratila svoji kvalitu a měla potřebný podíl sušiny ve svém objemu. Sušení je velmi důležité a v případě, že jsou daný rok špatné klimatické podmínky a Zemědělské družstvo musí sklízet příliš mokré obilí, tak tyto náklady není možné žádným způsobem snížit.

Ostatní střediska poté mají pouze zanedbatelné podíly na interních nákladech. Největší podíl na těchto nákladech má středisko Rostlinné výroby a to díky tomu, že plodina spotřebovává vlastní osivo. Živočišná výroba má taktéž malý podíl, protože pšenice ozimá spotřebovává pouze hnojivo, které toto středisko produkuje. Taktéž středisko Oprávenství má nízký podíl a to z důvodu, že téměř všechny opravy, které se provádějí na strojích, jsou účtovány právě na tyto stroje.

Důležitým doporučením, které se týká členění nákladů, je zavedení analytické evidence. Tato evidence by podniku dopomohla k lepšímu členění nákladů již na nákladových účtech a posléze by bylo mnohem jednodušší určit, který náklad se týká daného střediska. Díky tomu by bylo možné sledovat veškeré náklady včetně místa odpovědnosti za jejich vznik a podniku by to umožnilo další způsob sledování a

kontroly jeho nákladů. V následující tabulce je uveden návrh čísel středisek pro analytickou evidenci.

Tabulka 17: Návrh čísel středisek pro analytickou evidenci

Středisko	Číslo v analytické evidenci
Rostlinná výroba	1
Živočišná výroba	2
Mechanizace	3
Oprávenství	4
Realizace skladů	5
Bramborárna	6
Kuchyň	7
Prodej strojů	8
Sklad MTZ	9
Správa	10
Krmiváři	11
Stavba	12
Bioplynová stanice	13

(Zdroj: vlastní zpracování)

Konkrétní účetní případy by následně již byly realizovány formou účtování na nákladové účty středisek, kterých se týkají. Jako příklad mohu uvést nákup materiálu. V případě, že by středisko Rostlinné výroby nakupovalo materiál, který by šel přímo do spotřeby (neúčtovalo by se přes sklad), tak by se účtovalo na účtech 321 – dodavatelé a 501.1 – spotřeba materiálu střediska Rostlinná výroba. Tímto způsobem by probíhalo i účtování prodeje.

V případě zavedení analytické evidence by bylo nezbytně nutné tento systém řádně rozpracovat a zapracovat do něho i analytickou evidenci veškerých výkonů (například ve středisku Rostlinné výroby jsou jednotlivými výkony pěstované plodiny).

Členění nákladů z více pohledů by podniku pomohlo odhalit různé typy nákladů, které v současnosti nesleduje, ale přitom mají zásadní význam na celkovou výši nákladů a díky tomu i na výši celkového hospodářského výsledku celého podniku. Pomohlo by to tedy podniku sledovat a lépe kontrolovat a řídit náklady a díky tomu i celkový hospodářský výsledek. Zvýšilo by to efektivnost celého hospodářského procesu.

3.6 Využití odečítací metody kalkulace

Dalším návrhem pro zlepšení současného stavu kalkulací v podniku by jistě mohlo být i využití odečítací metody kalkulace. V současné době je kalkulace pšenice ozimé v podniku dělána tím způsobem, že se jednoduše opíší údaje z programu do tabulky. Nikdo však neví, jak se program dostal k výsledkům, kterých dosáhl. Z toho důvodu by bylo vhodné využít kalkulaci, která rozloží celou produkci na výrobek hlavní a výrobek vedlejší. V případě pšenice ozimé v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici je hlavním produktem samozřejmě zrno. Vedlejším produktem je pak sláma.

Od celkových nákladů produkce za rok 2013 je třeba odečíst vedlejší výrobu (slámu) oceněnou vnitropodnikovými cenami. Zůstatek je pak možné nazvat jako náklady hlavního výrobku.

Tabulka 18: Odečítací kalkulace – pšenice ozimá, rok 2013

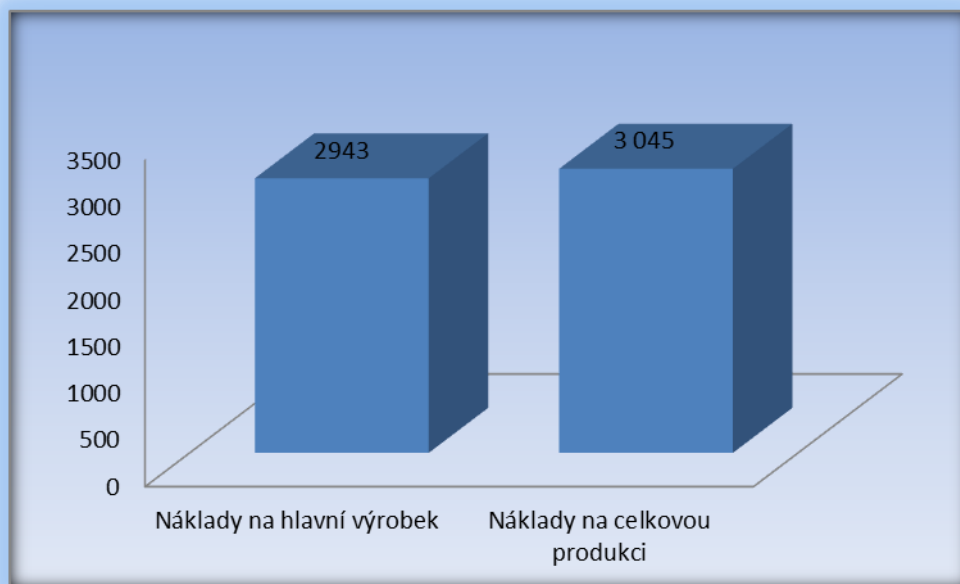
Položka	Částka (Kč)
Celkové náklady	13 069 015
Tržby z prodeje slámy	439 350
Náklady hlavního výrobku celkem	12 629 665
Náklady hlavního výrobku na jednici	2 943

(Zdroj: vlastní zpracování)

V roce 2013 vyprodukovalo družstvo 2 196,75 t slámy. Vnitropodniková cena pak činí 200,- Kč za tunu. Vynásobením dostaneme částku 439 350,- Kč. Tuto částku odečteme od celkových nákladů a dostáváme se na částku nákladů očištěnou o produkci vedlejší výroby.

Díky odečítací kalkulaci jsme tedy zjistili částku nákladů, která připadá pouze na produkci pšenice ozimé (nejsou v tom již započítány žádné vedlejší produkty). Náklady hlavního výrobku tedy činí 2 943,- Kč na tunu. Tuto částku je vhodné porovnat s částkou, která nám vyšla z kalkulace včetně vedlejších produktů – ta činí 3 045,- Kč/t. Rozdíl v celkových nákladech tedy činí 102,- Kč na tunu hlavní produkce. Graficky je rozdíl znázorněn na následujícím grafu.

Graf 14: Porovnání nákladů na hlavní výrobek a nákladů na celkovou produkci pšenice ozimé, rok 2013



(Zdroj: vlastní zpracování)

V případě, že by se podnik rozhodl aplikovat v dalších kalkulacích metodu odečítací kalkulačky a očišťovat tak celkovou produkci od produkce vedlejších výrobků, bylo by nutné stanovit způsob, jakým rozpočítat rozdíl mezi jednotlivé druhy nákladů. Nejlepším způsobem jak tohoto rozpočítání dosáhnout je stanovit procento rozdílu celkových nákladů a posléze rozpočítat dle tohoto procenta ostatní druhy nákladů.

Tabulka 19: Výpočet jednicových nákladů dle odečítací kalkulace

Položka	Původní celková částka (v Kč)	Nová celková částka (v Kč)	Náklady na jednici hlavního výrobku (v Kč)
Jednicový materiál	7 144 215	6 904 043	1 608,62
Jednicové mzdy	75 466	72 929	16,99
Ostatní jednicové náklady	3 655 847	3 532 946	823,16
Výrobní režie	1 663 246	1 607 332	374,50
Vlastní náklady výroby	12 538 774	12 117 249	2 823,28
Správní režie	530 241	512 416	119,39
Vlastní náklady výkonu	13 069 015	12 629 665	2 942,67
Produkce (t)	4 292		

(Zdroj: vlastní zpracování)

Nejprve tedy bylo nutné vypočítat rozdíl mezi celkovými náklady celé produkce a celkovými náklady produkce očištěné o vedlejší výrobu. Výpočtem bylo zjištěno, že se všechny druhy nákladů musí snížit zhruba o 3,47 %. V tabulce je tedy výpočet proveden a jsou rovnou vyjádřeny i náklady na jednici hlavní produkce.

Z tabulky je patrné, že došlo k výraznému snížení nákladů. Náklady na jednici se tak dostávají pod 2 850,- Kč (resp. 2 950,- Kč u vlastních nákladů výkonu) za tunu produkce pšenice ozimé (hlavního výrobku).

V tuto chvíli je ještě potřeba zvážit, zda by se vnitropodniková cena neměla stanovit podle nákladů hlavní produkce. Zajisté by pro podnik mohlo být přínosnější, kdyby se do kalkulačky vnitropodnikové ceny pšenice ozimé nezahrnovaly náklady na vedlejší produkci – tzn. náklady na slámu. Tato úprava vnitropodnikové ceny je zpracována v dalším návrhu.

3.7 Úprava vnitropodnikové ceny

V tomto návrhu bych doporučila upravení vnitropodnikové ceny pšenice ozimé, aby lépe odpovídala celkovým nákladům výroby. V dosud používané kalkulaci úplné náklady výroby obsahují i správní a výrobní režie, které by však do těchto nákladů vstupovat neměly.

Vnitropodnikové ceny se stanovují dle úplných nákladů výroby. Díky tomu, že v současné době do rozhodování o vnitropodnikových cenách vstupují správní i výrobní režie, tak by tyto ceny měly být značně nadhodnoceny. Opak je ale pravdou, protože vnitropodnikové ceny jsou značně podhodnoceny.

Díky nízkým vnitropodnikovým cenám pšenice ozimé dosahuje středisko Rostlinné výroby menšího zisku, než jakého by dosahovalo, kdyby byly vnitropodnikové ceny stanoveny správným způsobem. Následně ostatní střediska podniku díky nižším nákladům na vstupy (příliš nízkým vnitropodnikovým cenám meziproductů) dosahují příliš vysokého zisku, než jakého by dosahovat ve skutečnosti měla. To znamená, že hospodářský výsledek Rostlinné výroby je podhodnocen a naopak hospodářské výsledky jiných středisek (především Živočišné výroby) jsou nadhodnoceny (dosahují takového zisku, jakého by nedosáhly, kdyby vnitropodnikové ceny odpovídaly úplným vlastním nákladům výroby).

Úprava vnitropodnikové ceny dle nákladů celé produkce

V případě nákladů celé produkce pšenice ozimé včetně vedlejšího produktu – slámy, by bylo možné přistoupit ke zvýšení vnitropodnikové ceny ze současných 2 600 Kč/t na 2 950 Kč/t, aby to lépe odpovídalo reálně vynaloženým nákladům střediska Rostlinné výroby.

V roce 2013 bylo podnikem (především Živočišnou výrobou) spotřebováno 691,455 t pšenice ozimé. Kdybychom toto číslo vynásobili 350 Kč/t – tj. rozdílem mezi původní a navrhovanou vnitropodnikovou cenou, získali bychom více než 242 tis. Kč.

O tuto částku by se pak zvýšil zisk střediska Rostlinné výroby, což by toto středisko jistě uvítalo. Na druhou stranu by se o tuto částku zvýšily náklady Živočišné výroby. Podnik by generoval stále stejný hospodářský výsledek. Náklady by však více odpovídaly realitě.

Úprava vnitropodnikové ceny dle nákladů hlavní výroby

V případě, že by se podnik rozhodl očišťovat náklady hlavní produkce od nákladů vedlejší produkce, měla by se dle těchto nově zjištěných nákladů přepočítat i nová vnitropodniková cena.

V návrhu č. 6 byla zpracována tabulka, ze které je možné zjistit, že náklady výroby hlavního výrobku činí 2 823,- Kč/t. V tuto chvíli bych tedy doporučila zvýšení vnitropodnikové ceny pšenice ozimé z 2 600,- Kč/t na 2 850,- Kč za tunu. Díky tomuto zvýšení, by na 1 t pšenice vznikl ve vnitropodnikových cenách rozdíl 250,- Kč.

Jak již bylo řečeno výše, v roce 2013 bylo vlastním podnikem zpracováno 691,455 tun pšenice ozimé. Když vynásobíme toto množství tun rozdílem mezi původní a novou vnitropodnikovou cenou, tak se dostaneme na částku 172 864,- Kč.

O sumu téměř 173 tis. Kč by se tedy zvýšil zisk Rostlinné výroby, ale zároveň by se zvýšily i náklady (a tím pádem i ztráta) výroby Živočišné. V tomto případě není rozdíl tak značný jako v prvním případě, ale i tak je částka poměrně vysoká. Rozhodně by bylo vhodné upravit vnitropodnikové ceny tak, aby se stanovovaly podle vnitropodnikových nákladů, do kterých není započítávána správní režie. Náklady i výkony středisek by pak více odpovídaly skutečnosti a podnik by byl pak schopen mnohem lépe kontrolovat a řídit svoje náklady.

Toto řešení je dle mého názoru také velice snadno realizovatelné a téměř nenákladné. Jedná se v podstatě pouze o to, že se vedení společnosti musí rozhodnout sazby snížit, poté je nutné upravit směrnice, ve kterých jsou tyto sazby uvedeny, a upravit tyto sazby v účetním programu.

Úprava vnitropodnikových cen by podniku umožnila sledovat skutečně, reálně vynaložené náklady a získané výnosy jednotlivých středisek. Nebyly by tak zvýhodňována, či znevýhodňována střediska, která nakupují výkony jiných středisek. Výsledky jednotlivých středisek by díky tomu více odpovídaly realitě.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo zanalyzovat současné členění nákladů a také současný stav kalkulací v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici. V teoretické části byly nastudovány teoretické podklady ke zpracování tohoto tématu. V následující analytické části pak byla popsána současná organizace účetnictví v podniku, se zvláštním zaměřením na středisko Rostlinné výroby a zejména pak na účtování produkce pšenice ozimé. Následně pak byly analyzovány náklady, které při produkci této plodiny podniku vznikají. Podnik dělí náklady pouze dle druhového členění, takže toto členění bylo podrobně popsáno a analyzováno. Následně byla rozebrána i kalkulace nákladů pšenice ozimé, která je v současné době v podniku používána. Byly zde vyjmenovány i problémy současné kalkulace a také alespoň částečné způsoby jejich řešení.

Hlavním cílem této práce bylo vytvořit takový kalkulační vzorec, který by podniku pomohl lépe řídit náklady, které vznikají při produkci konkrétní plodiny – pšenice ozimé. Využila jsem především typový kalkulační vzorec, který se stal základem navrženého a následně i upraveného kalkulačního vzorce. Typový kalkulační vzorec jsem rozšířila o členění nákladů na interní a externí, protože pro podnik je velice důležité sledovat, kde vznikají jeho náklady, a také jaké množství nákladů je schopen ovlivnit vlastními rozhodnutími a které příliš ovlivnit nelze.

Výsledné náklady vycházející z tohoto navrženého upraveného typového kalkulačního vzorce pak lze použít ke stanovení vnitropodnikové ceny plodin, nebo je lze porovnat s realizační cenou plodiny na trzích. Díky tomuto porovnání je pak možné zjistit zisk na jednotku produkce. Porovnáním s vnitropodnikovými cenami bylo zjištěno, že jsou stanoveny příliš nízké a je tedy vhodné uvažovat nad jejich zvýšením. Při porovnání s tržbami za prodej plodiny bylo zjištěno, že se dosahuje poměrně vysokého zisku.

Vytvořený kalkulační vzorec byl doporučen k rozšíření a využívání po celém podniku, protože by to dovolilo podniku nahlédnout na vynakládané náklady i z jiného pohledu, než umožňuje pouze druhové členění nákladů. Využívání jednoho kalkulačního vzorce v celém podniku by také zvýšilo efektivnost prací na kalkulacích, protože v současné

době je vypracováváno mnoho různých kalkulací, což je vysoce časově náročné. V případě využití jednoho vzorce by došlo ke snížení časové náročnosti a urychlení práce na kalkulacích.

Důležitým bodem práce bylo rozšířit množství členění nákladů v podniku. V současnosti jsou v podniku náklady členěny pouze podle druhu, což je v dnešní době již nedostatečné. Z toho důvodu jsem v návrhové části zpracovala členění nákladů na pšenici ozimou i z hlediska jednicových a režijních nákladů a také z hlediska vzniku nákladů – rozdělení na náklady interní a externí. Interní náklady byly v práci nadále rozčleněny také dle místa odpovědnosti za jejich vznik – dle jednotlivých středisek fungujících v podniku.

Součástí návrhů je i zpracování kalkulačního systému, který v současné době podnik nemá vytvořen. Díky tomu by bylo možné lépe kontrolovat náklady, které vznikají produkcí pšenice ozimé. Skutečné náklady by bylo možné porovnávat s plánovanými, zjišťovat odchylky a následně zjišťovat důvody změn.

V průběhu zpracování této diplomové práce bylo zjištěno, že současný jednookruhový systém účetnictví je značně nepřehledný a není možné provést detailnější rozbor jednotlivých druhů nákladů. Právě z tohoto důvodu bylo mezi návrhy zařazeno i zavedení dvouokruhového systému účetnictví. Tento systém by podniku umožnil lépe používat vnitropodniková ocenění, sledovat vývoj režijních i výrobních nákladů a také lépe oceňovat hodnotu vnitropodnikových výkonů.

Byla zpracována i kalkulace metodou odečítací. Díky tomu se oddělily náklady hlavní produkce a produkce vedlejší. Je tak možné lépe sledovat náklady pouze na zrna (hlavní výrobek) a nevstupuje tak do nich již sláma (vedlejší výrobek). Dle nově zjištěných nákladů byl pak upraven i typový kalkulační vzorec a v návrhu, který se týká úpravy vnitropodnikových cen, byl vypočítán i ekonomický přínos pro podnik, který by vygenerovala úprava vnitropodnikové ceny dle nově zjištěných nákladů pouze hlavního produktu.

Závěrečným návrhem pak byla úprava vnitropodnikových cen dle zjištěných nákladů výkonu tak, aby co nejvíce odpovídaly realitě. Nejprve byl vypočítán přínos, který by přineslo využití navrženého upraveného typového kalkulačního vzorce vytvořeného konkrétně pro potřeby podniku. Následně pak byla současná vnitropodniková cena stanovená směrnice porovnána ještě s náklady na produkci hlavního výrobku a byl vypočítán přínos z této varianty řešení. V obou případech bylo doporučeno zvýšení vnitropodnikové ceny tak, aby více odpovídala skutečnosti a nebyly tak nadhodnocovány, či podhodnocovány výsledky vnitropodnikových středisek.

Cíle stanovené v úvodu diplomové práce byly splněny, protože byly zanalyzovány náklady a současná kalkulace pšenice ozimé v Zemědělském družstvu se sídlem ve Sloupnici. Následně byl navržen kalkulační vzorec, který pomůže podniku sledovat jeho náklady z více hledisek. Díky tomu by mohl podnik začít efektivněji řídit své náklady.

Závěrem je možné říct, že Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici je i v současné době ziskovým podnikem, ale zlepšení řízení nákladů mu pomůže generované zisky ještě zvýšit. Proto je důležité pokusit se návrhy na zlepšení současné situace realizovat a pomoci tak podniku ještě zlepšit své postavení na trzích.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

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

DRURY, Colin, 2005. *Management accounting for business*. 3rd ed. London: Thomson, 549 s. ISBN 18-448-0152-7.

FIBÍROVÁ, Jana. ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0

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

KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

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

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 216 s. ISBN 80-717-9419-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Vyd. 1. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

POLÁČKOVÁ, Jana, 2010. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 73 s. ISBN 978-808-6671-758.

RŮČKOVÁ, Petra, 2008. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. Vyd. 2. Praha: Grada, 120 s. ISBN 978-80-247-2481-2.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

VNITROPODNIKOVÉ DOKUMENTY

ZEMĚDĚLSKÉ DRUŽSTVO SE SÍDLEM VE SLOUPNICI. *ZD Sloupnice* [online]. vyd. 2012 [cit. 2014-05-06]. Dostupné z: <http://www.zd-sloupnice.cz/>

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Porovnání výsledků hospodaření za roky 2010-2013.....	53
Tabulka 2: Struktura příjmů ZD se sídlem ve Sloupnici v letech 2007-2013	54
Tabulka 3: Vnitropodniková čísla plodin	62
Tabulka 4: Účtování – produkce pšenice.....	63
Tabulka 5: Účtování – prodej pšenice	64
Tabulka 6: Účtování – vlastní spotřeba pšenice	64
Tabulka 7: Druhové členění nákladů – Rostlinná výroba, rok 2013	68
Tabulka 8: Druhové členění nákladů – pšenice ozimá, rok 2013	70
Tabulka 9: Současně používaná kalkulace pšenice ozimé.....	75
Tabulka 10: Typový kalkulační vzorec – pšenice ozimá, rok 2013	80
Tabulka 11: Srovnání vnitropodnikové ceny a vlastních nákladů výroby pšenice ozimé, rok 2013	82
Tabulka 12: Upravený typový kalkulační vzorec – pšenice ozimá, rok 2013	84
Tabulka 13: Rozšířený navržený kalkulační vzorec pšenice ozimé, rok 2013	88
Tabulka 14: Členění nákladů na jednicové a režijní – pšenice ozimá, rok 2013.....	100
Tabulka 15: Členění nákladů na interní a externí – pšenice ozimá, rok 2013.....	101
Tabulka 16: Členění interních nákladů pšenice ozimé dle místa odpovědnosti za jejich vznik, rok 2013	103
Tabulka 17: Návrh čísel středisek pro analytickou evidenci	105
Tabulka 18: Odečítací kalkulace – pšenice ozimá, rok 2013	106
Tabulka 19: Výpočet jednicových nákladů dle odečítací kalkulace.....	108

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Vývoj počtu pracovníků ZD se sídlem ve Sloupnici v letech 2004-2013.....	48
Graf 2: Vývoj mzdových nákladů na pracovníka v letech 2006-2012	49
Graf 3: Investiční náklady ZD v letech 1997-2013	55
Graf 4: Druhové členění nákladů – Rostlinná výroba, rok 2013	69
Graf 5: Druhové členění nákladů – pšenice ozimá, rok 2013.....	71
Graf 6: Grafické vyjádření nákladů na jednici pšenice ozimé, rok 2013	81
Graf 7: Srovnání vnitropodnikové ceny a vlastních nákladů výroby pšenice ozimé, rok 2013	83
Graf 8: Navržený kalkulační vzorec – složení nákladů na jednici pšenice ozimé, rok 2013	85
Graf 9: Porovnání celkových nákladů s tržbami – pšenice ozimá, rok 2013.....	90
Graf 10: Porovnání tržeb a vnitropodnikové ceny na jednici produkce – pšenice ozimá, rok 2013	91
Graf 11: Členění nákladů na jednicové a režijní náklady - pšenice ozimá, rok 2013 ...	100
Graf 12: Členění nákladů na pšenici na interní a externí – pšenice ozimá, rok 2013...	102
Graf 13: Podíl středisek na interních nákladech pšenice ozimé, rok 2013	103
Graf 14: Porovnání nákladů na hlavní výrobek a nákladů na celkovou produkci pšenice ozimé, rok 2013	107

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Členění kalkulací.....	27
Obrázek 2: Logo Zemědělského družstva se sídlem ve Sloupnici	46
Obrázek 3: Organizační struktura ZD Sloupnice.....	51

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Výkaz zisku a ztráty – pšenice na středisku rostlinné výroby, rok 2013	I
Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty – pšenice na středisku realizace skladů, rok 2013.....	III
Příloha 3: Výkaz zisku a ztráty – rostlinná výroba, rok 2013.....	IV

Příloha 1: Výkaz zisku a ztráty – pšenice na středisku rostlinné výroby, rok 2013

VÝPIS PODLE VNITŘ. ČLENĚNÍ		č.v. DI	
Datum výpisu: 22.05.2014		Určeno pro: Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici	
		K období 1213	
V.členění: 31000100 pšenice ozimá			
		N Á P O Č T O V Á D A T A	
Účet	Název účtu	CZK nákladů	CZK výnosů
		Množství	
		M Ě S Í Č N Í D A T A	
Účet	Název účtu	CZK nákladů	CZK výnosů
		Množství	
501 031	SPOTŘEBA NAKOUPENÝCH	571590.00	0.00
501 032	SPOTŘEBA NAKOUPENÝCH	4111620.75	0.00
501 034	SPOTŘEBA CHEM.OCHRAN	1991388.27	0.00
501 900	SPOTŘEBA ND SKLAD 51	47462.80	0.00
501 902	SPOTŘEBA SKLAD 526 P	2226.69	0.00
518 909	OST.NAKLADY - ROZBOR	2000.00	0.00
518 910	OST.NAKLADY-SUSENI,C	324216.95	0.00
= Součet za mat.náklady, služby		7050505.46	0.00
613 021	SPOTŘEBA VÝROBKŮ RV	47520.00	0.00
613 022	SPOTŘEBA VÝROBKŮ ŽV	13811.00	0.00
613 029	SPOTŘEBA_VÝROBKŮ - O	17429.30	0.00
= Součet za spotřebu vl.výrobků		78760.30	0.00
521 110	MZDY-ÚKOLOVÁ MZDA	858.50	0.00
521 111	MZDY-HODINOVÁ MZDA	21148.25	0.00
521 113	MZDY-DOHODY O PROVED	17974.75	0.00
521 120	MZDY-VÝKONNOST.PRÉMI	9887.25	0.00
521 125	MZDY-ROČNÍ PRÉMIE	11010.00	0.00
524 001	ZAKON. SOCIALNI POJI	10726.02	0.00
524 003	ZAKON. ZDRAVOTNI POJ	3861.38	0.00
= Součet za osobní náklady		75466.15	235.18
538 000	OSTATNÍ NEPŘÍMÉ DANĚ	54958.45	0.00
568 000	OSTAT.FIN.NÁKLADY-PO	76480.00	0.00
= Součet za ostatní náklady		131438.45	0.00
599 520	VNITROPODNIKOVÉ OPRA	2875.00	0.00
599 720	PRÁCE NÁKLADNÍ AUTOD	254587.50	0.00
599 721	PRÁCE TRAKTORŮ	2060515.00	0.00
599 722	PRÁCE KOMBAJNŮ	898807.00	0.00
599 723	SAMOC.HSTROJE	23250.00	0.00
599 724	PRÁCE TĚŽKÉ MECHANIZ	276400.00	0.00
599 725	ZISKOVÁ SLOŽKA Z MEZ	7973.62	0.00
599 820	VNITROPODNIKOVÉ NÁKL	1663246.40	0.00
599 920	SPRÁVNÍ REŽIE	530240.70	0.00
= Součet za vnitropodn. náklady		5717895.22	50703.13
611 100	ZMĚNA STAVU NEDOKONČ	0.00	0.00
613 101	PRODUKCE RV - HLAVNÍ	0.00	11158966.00
613 122	PRODUKCE VEDLEJŠÍCH	0.00	439350.00
= Součet za produkci		11598316.00	0.00
613 521	PRODEJ VÝROBKŮ RV	14950.00	0.00
= Součet za prodeje		14950.00	0.00
601 150	TRZBY ZA SLAMU	0.00	78300.00
648 000	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝN	0.00	12600.00

DATUM VÝPISU: 22.05.2014		V Ý P I S P O D L E V N I T Ě . Č L E N Ě N Í			č.v. D1			
		Určeno pro: Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici			K OBDOBÍ 1213			
= Součet za tržby		90900.00			0.00			
*****	Součty	13069015.58	11689216.00		50938.31	0.00		
*****	ZISK (ZTRÁTA)	-1379799.58			-50938.31			

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty – pšenice ozimá na středisku realizace skladů, rok 2013

V Ý P I S P O D L E V N I T Ě. Č L E N Ě N Í		Č.v. D1	
DATUM VÝPISU: 22.05.2014	Určeno pro: Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici	K OBDOBÍ	1213
V.členění: 36500100 pšenice ozima			
Účet	Název účtu	N Á P O Č T O V Á D A T A	M Ě S Í Č N Í D A T A
		CZK nákladů CZK výnosů Množství	CZK nákladů CZK výnosů Množství
521 111	MZDY-HODINOVÁ MZDA	4694.00 0.00 90.000	0.00 0.00 0.000
521 120	MZDY-VÝKONNOST.PRÉMI	462.80 0.00 0.000	0.00 0.00 0.000
524 001	ZAKON. SOCIALNI POJI	1272.70 0.00 0.000	0.00 0.00 0.000
524 003	ZAKON. ZDRAVOTNI POJ	458.17 0.00 0.000	0.00 0.00 0.000
= Součet za osobní náklady		6887.67	0.00
599 720	PRÁCE NÁKLADNÍ AUTOD	156120.00 0.00 0.000	28800.00 0.00 0.000
599 721	PRÁCE TRAKTORŮ	23400.00 0.00 0.000	0.00 0.00 0.000
599 724	PRÁCE TĚŽKÉ MECHANIZ	2800.00 0.00 0.000	0.00 0.00 0.000
599 725	ZISKOVÁ SLOŽKA Z MEZ	1289.20 0.00 0.000	0.00 0.00 0.000
599 820	VNITROPODNIKOVÉ NÁKL	830.54 0.00 12.110	115.03 0.00 1.670
599 920	SPRÁVNÍ REŽIE	227.70 0.00 3.320	27.55 0.00 0.400
= Součet za vnitropodn. náklady		184667.44	28942.58
613 521	PRODEJ VÝROBKŮ RV	8883204.60 0.00 3600.455	681902.00 0.00 262.270
= Součet za prodeje		8883204.60	681902.00
601 100	TRŽBY ZA PSENICI	0.00 17246986.24 3602.455	0.00 1141219.74 262.270
= Součet za tržby		17246986.24	1141219.74
****	Součty	9074759.71 17246986.24	710844.58 1141219.74
****	ZISK (ZTRÁTA)	8172226.53	430375.16

Příloha 3: Výkaz zisku a ztráty – rostlinná výroba, rok 2013

V Ý P I S P O D L E S T Ř E D I S E K								č.v. El
DATUM VÝPISU: 22.05.2014		Určeno pro: Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici					K OBDOBÍ	1213
Č.střediska: 100 Rostlinná výroba								
Účet	Název účtu	N Á P O Č T O V Á D A T A			M Ě S Í Č N Í D A T A			
		CZK nákladů	CZK výnosů	Množství	CZK nákladů	CZK výnosů	Množství	
501 031	SPOTŘEBA NAKOUPENÝCH	6315728.19	0.00	2276.723	23042.74	0.00	0.000	
501 032	SPOTŘEBA NAKOUPENÝCH	16129543.82	0.00	7878.550	86329.50	0.00	700.000	
501 034	SPOTŘEBA CHEM.OCHRAN	8041789.94	0.00	21695.990	-118428.00	0.00	80.000	
501 048	SPOTŘEBA DROBNÉHO HM	410.74	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
501 059	SPOTŘEBA OCHRANNÝCH	6803.00	0.00	0.000	1089.00	0.00	0.000	
501 094	SPOTŘEBA KONZERVANTU	692245.59	0.00	4638.000	0.00	0.00	0.000	
501 190	SPOTREBA OSTAT. MATE	433167.32	0.00	0.000	298367.78	0.00	0.000	
501 191	SPOTREBA PRAC.PRASKU	1195.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
501 192	SPOTR.OST.MAT. - KNI	2545.70	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
501 900	SPOTŘEBA ND SKLAD 51	335472.05	0.00	876.000	18.79	0.00	2.000	
501 902	SPOTŘEBA SKLAD 526 P	153885.36	0.00	6630.000	-15799.00	0.00	0.000	
501 906	SPOTŘEBA SKLAD 535 S	3619.83	0.00	10.970	0.00	0.00	0.000	
501 909	SPOTŘEBA SKLAD 572 O	4695.50	0.00	61.590	0.00	0.00	0.000	
502 100	SPOTREBA EL.ENERGIE	31943.61	0.00	0.000	3131.53	0.00	0.000	
502 200	SPOTREBA PLYNU	27692.94	0.00	0.000	4374.20	0.00	0.000	
502 400	SPOTREBA VODY	33596.00	0.00	0.000	2375.70	0.00	0.000	
511 500	OPRAVY	19000.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
511 509	OPRAVY ELEKTRO	3242.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
512 000	CESTOVNÉ	980.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
512 005	JIZDNE - PAUSAL	151563.00	0.00	0.000	848.00	0.00	0.000	
518 010	DOPRAVNE	0.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 020	VYKONY SPOJU - TELEF	1515.61	0.00	0.000	118.00	0.00	0.000	
518 021	VÝKONY SPOJŮ - EURO	9082.17	0.00	0.000	533.00	0.00	0.000	
518 200	OSTATNI POLNI PRACE	1004337.80	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 510	NAJEMNE Z POZEMKU	5403414.43	0.00	0.000	45353.00	0.00	0.000	
518 600	NÁKLADY NA ŠKOLENÍ A	6919.67	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 700	NÁKLADY NA OBĚDY	88.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 800	NÁJEMNE SOFTWARE	2535.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 900	OSTATNI NAKLADY - ZN	15890.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 909	OST.NAKLADY - ROZBOR	63997.40	0.00	0.000	31260.80	0.00	0.000	
518 910	OST.NAKLADY-SUSENI,C	682909.13	0.00	0.000	71710.76	0.00	0.000	
518 912	OST.NAKLADY-ZEMNI PR	12975.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 914	OSTAT. NÁKLADY - ODP	4149.90	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
518 920	PORADENSTVÍ AGROEKO	50000.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
= Součet za mat.náklady, služby		39646933.70			434325.80			
613 021	SPOTŘEBA VÝROBKŮ RV	17913960.00	0.00	68638.000	0.00	0.00	0.000	
613 022	SPOTŘEBA VÝROBKŮ ŽV	3897139.50	0.00	42570.040	0.00	0.00	0.000	
613 029	SPOTŘEBA VÝROBKŮ - O	740495.00	0.00	21157.000	0.00	0.00	0.000	
= Součet za spotřebu vl.výrobků		22551594.50			0.00			
521 110	MZDY-ÚKLOVÁ MZDA	62818.30	0.00	715.250	373.80	0.00	0.000	
521 111	MZDY-HODINOVÁ MZDA	209351.23	0.00	2875.750	10206.25	0.00	141.250	
521 112	MZDY-TECHNICI MĚSÍČN	666423.21	0.00	3848.000	28345.46	0.00	160.000	
521 113	MZDY-DOHODY O PROVED	76366.76	0.00	636.750	5400.00	0.00	54.000	
521 120	MZDY-VÝKONNOST.PRÉMIE	155076.66	0.00	0.000	4395.50	0.00	0.000	
521 125	MZDY-ROČNÍ PRÉMIE	315163.00	0.00	0.000	30875.00	0.00	0.000	
521 210	MZDY-PŘÍPLATKY	23112.62	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
521 400	MZDY-NÁHRADY	37240.46	0.00	169.500	10741.92	0.00	48.000	
521 401	MZDY-DOVOLENÁ	85683.36	0.00	344.000	29759.52	0.00	144.000	
521 900	MZDY- ČASOVÉ ROZLIŠE	-35698.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000	
523 170	ODMĚNY ČL.ORG.	8400.00	0.00	0.000	800.00	0.00	0.000	
524 001	ZAKON. SOCIALNI POJI	387487.88	0.00	0.000	28674.39	0.00	0.000	

DATUM VÝPISU: 22.05.2014		V Ý P I S P O D L E S T Ř E D I S E K				č.v. E1	
		Určeno pro: Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici				K OBDOBÍ 1213	
524 003	ZAKON. ZDRAVOTNI POJ	140251.62	0.00	0.000	10393.95	0.00	0.000
527 331	ZAKON.SOC.NÁKLADY	17400.00	0.00	0.000	1200.00	0.00	0.000
= Součet za osobní náklady		2149077.10			161165.79		
531 000	DAŇ SILNIČNÍ	5200.00	0.00	0.000	450.00	0.00	0.000
532 000	DAŇ Z NEMOVITOSTÍ	1256237.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000
538 000	OSTATNÍ NEPŘÍMÉ DANĚ	93250.51	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000
542 031	PR. CENY NAKOUPENÁ O	2200.00	0.00	0.025	0.00	0.00	0.000
542 032	PRODEJ HNOJIV	6206.00	0.00	0.580	0.00	0.00	0.000
542 034	PRODEJ CHEMIKálií	34726.26	0.00	291.250	0.00	0.00	0.000
551 181	ODPISY BUDOV, HAL A	126209.60	0.00	0.000	10219.00	0.00	0.000
568 000	OSTAT.FIN.NÁKLADY-PO	462951.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000
= Součet za ostatní náklady		1986980.37			10669.00		
599 520	VNITROPODNIKOVÉ OPRA	53886.50	0.00	84.900	0.00	0.00	0.000
599 522	PRÁCE - STAVEBNÍ SKU	10500.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000
599 720	PRÁCE NÁKLADNÍ AUTOD	1105690.50	0.00	366.000	4440.00	0.00	5.000
599 721	PRÁCE TRAKTORŮ	28053945.00	0.00	0.000	321200.00	0.00	0.000
599 722	PRÁCE KOMBAJNŮ	2382839.00	0.00	1401.670	0.00	0.00	0.000
599 723	SAMOC.H.STROJE	2403750.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000
599 724	PRÁCE TĚŽKÉ MECHANIZ	2206162.50	0.00	0.000	59600.00	0.00	0.000
599 725	ZISKOVÁ SLOŽKA Z MEZ	99526.84	0.00	0.000	2933.92	0.00	0.000
599 726	PRÁCE STROJŮ NA SKLI	279000.00	0.00	9.000	62000.00	0.00	2.000
599 820	VNITROPODNIKOVÉ NÁKL	8747621.17	0.00	440.480	110245.55	0.00	3.520
599 901	SKLADOVACÍ PŘÍRÁŽKA	51025.10	0.00	0.000	2.80	0.00	0.000
599 920	SPRÁVNÍ REŽIE	2252668.51	0.00	138.480	200446.46	0.00	6.400
= Součet za vnitropodn. náklady		47646615.12			760868.73		
611 100	ZMĚNA STAVU NEDOKONČ	0.00	0.00	0.000	0.00	0.00	0.000
611 200	ZMĚNA STAVU NEDOKONČ	0.00	13244401.20	0.000	0.00	-598754.90	0.000
613 101	PRODUKCE RV - HLAVNÍ	0.00	53187765.20	99586.522	0.00	-203235.00	-338.725
613 122	PRODUKCE VEDLEJŠÍCH	0.00	769250.00	3846.250	0.00	0.00	0.000
613 126	PRODUKCE POMOCNE CIN	0.00	26182752.00	39465.940	0.00	280112.40	688.180
= Součet za produkci			93384168.40			-521877.50	
613 521	PRODEJ VÝROBKŮ RV	5039855.40	0.00	8509.259	1716765.00	0.00	2861.275
613 526	PRODEJ VÝROBKU POMOC	7050.00	0.00	4.700	0.00	0.00	0.000
= Součet za prodeje		5046905.40			1716765.00		
699 301	ZÚČT.ZISKOVÉ SLOŽKY	0.00	591.50	0.000	0.00	0.00	0.000
699 900	VNITROPODNIKOVÉ VÝNO	0.00	8747619.01	438.630	0.00	110245.55	3.520
= Součet vnitropodnikové výnosy			8748210.51			110245.55	
601 140	TRŽBY ZA CUKROVKU	0.00	9036569.25	8347.009	0.00	2856563.82	2861.275
601 150	TRŽBY ZA SLAMU	0.00	233600.00	164.250	0.00	0.00	0.000
601 190	TRŽBY ZA TRAVY	0.00	8025.00	4.700	0.00	0.00	0.000
602 890	TRŽBY - OSTATNÍ	0.00	24446.85	3259.580	0.00	24446.85	3259.580
642 032	TRŽBY Z FM HNOJIVU	0.00	1184.00	0.580	0.00	0.00	0.000
642 034	TRŽBY Z FM CHEM OCHR	0.00	49624.63	292.250	0.00	0.00	0.000
642 035	TRŽBY Z FM KRMIVA ST	0.00	2530.00	0.025	0.00	0.00	0.000
648 000	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝN	0.00	17600.00	3.000	0.00	0.00	0.000

V Ý P I S P O D L E S T Ř Ě D I S E K		č.v. E1	
DATUM VÝPISU: 22.05.2014	Určeno pro: Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici	K OBDOBÍ	1213
**** Součty	119028106.19	111505958.64	3083794.32 2469378.72
**** ZISK (ZTRÁTA)		-7522147.55	-614415.60