

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# Analýza vnitropodnikového výsledku hospodaření vybraného střediska

Vypracovala: Bc. Barbora Jakubcová  
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2021



# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Barbora JAKUBCOVÁ  
Osobní číslo: E19583  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Téma práce: Analýza vnitropodnikového výsledku hospodaření vybraného střediska  
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

### Zásady pro vypracování

#### Cíl práce:

Cílem práce je na základě analýzy jednotlivých nákladů, výnosů i produktivity vyhodnotit vlivy, které ovlivňují celkové náklady střediska a snižují jeho efektivitu. Dále na základě provedené analýzy navrhnout nástroje, které by umožňovaly optimalizovat vnitropodnikový výsledek hospodaření a minimalizovat ztráty.

#### Osnova práce:

1. Úvod.
2. Řízení nákladů a výnosů.
3. Analýza efektivity vynaložených nákladů a produktivity.
4. Metodika.
5. Analýza nákladů, výnosů a produktivity a návrh nástrojů pro jejich optimalizaci.
6. Zhodnocení vnitropodnikového výsledku hospodaření střediska.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

#### Seznam doporučené literatury:

1. Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
2. Král, B. a kol. (2019). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
3. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
4. Scholleová, H. (2017). *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3. akt. vyd. Praha: Grada Publishing.
5. THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. (2016). *Paper F5 Performance Management*. Kaplan Publishing UK.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2020**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2021**

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová  
děkanka

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 5. února 2020

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

16.4.2021

---

Bc. Barbora Jakubcová



### *Poděkování*

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce, Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D., která při konzultacích a zpracování této diplomové práce byla velmi ochotná a vstřícná. Dále velké poděkování patří předsedovi družstva, panu Miroslavu Hronovi, za poskytnutí dat pro zpracování práce. V neposlední řadě velký dík zasluhuje i zaměstnanec družstva Bc. Václav Mach, který zprostředkoval komunikaci s podnikem a objasnil mnoho podstatných informací týkajících se chodu družstva potřebných pro vypracování mé práce. Největší poděkování patří mé rodině a blízkým, kteří pro mě byli po celou dobu mého studia velkou oporou.





# Obsah

1	Úvod.....	4
2	Charakteristika finančního, manažerského a nákladového účetnictví, a vzájemné vztahy mezi nimi.....	5
3	Řízení nákladů a výnosů.....	10
3.1	Kalkulace – řízení nákladů po linii výkonů.....	11
3.1.1	Definování předmětu kalkulace.....	12
3.1.2	Struktura nákladů v kalkulaci.....	13
3.1.3	Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace.....	14
3.2	Řízení po linii útvarů (odpovědnosti).....	17
3.2.1	Typy hospodářských středisek.....	18
3.2.2	Vnitropodnikové rozpočty.....	19
4	Analýza efektivity vynaložených nákladů a produktivity.....	22
4.1	Stanovení a analýza odchylek.....	23
4.1.1	Odchylky objemu výkonů.....	23
4.1.2	Odchylky prodejní ceny.....	24
4.1.3	Odchylky variabilních nákladů.....	24
4.1.4	Odchylky fixních nákladů.....	25
4.2	Analýza nákladů vzhledem k vnitropodnikovému výsledku hospodaření.....	25
5	Metodika.....	27
5.1	Seznam vzorců a postupy výpočtů.....	28
5.2	Zdroje dat.....	30
6	Charakteristika analyzované společnosti.....	31
6.1	Organizační struktura společnosti.....	32
7	Analýza nákladů, výnosů a produktivity střediska.....	36
7.1	Analýza nákladů, výnosů a produktivity střediska v I. čtvrtletí.....	36
7.1.1	Rostlinná výroba.....	36
7.1.2	Živočišná výroba.....	36

7.1.3	Opravy a údržby.....	36
7.1.4	Doprava.....	36
7.2	Analýza nákladů, výnosů a produktivity střediska ve II. čtvrtletí.....	36
7.2.1	Rostlinná výroba .....	36
7.2.2	Živočišná výroba.....	36
7.2.3	Opravy a údržby.....	36
7.2.4	Doprava.....	36
7.3	Analýza nákladů, výnosů a produktivity střediska ve III. čtvrtletí .....	36
7.3.1	Rostlinná výroba .....	36
7.3.2	Živočišná výroba.....	36
7.3.3	Opravy a údržby.....	36
7.3.4	Doprava.....	36
7.4	Analýza nákladů, výnosů a produktivity střediska ve IV. čtvrtletí.....	36
7.4.1	Rostlinná výroba .....	36
7.4.2	Živočišná výroba.....	36
7.4.3	Opravy a údržby.....	36
7.4.4	Doprava.....	36
8	Návrh nástrojů pro optimalizaci nákladů, výnosů a produktivity střediska .....	36
9	Zhodnocení vnitropodnikového výsledku hospodaření střediska.....	39
9.1	Celkový výsledek hospodaření střediska .....	39
9.1.1	Rostlinná výroba .....	40
9.1.2	Živočišná výroba.....	41
9.1.3	Opravy a údržby.....	42
9.1.4	Doprava.....	42
9.2	Efektivita střediska.....	43
10	Diskuse.....	45
11	Závěr .....	48
I.	Seznam použité literatury .....	49

II. Seznam obrázků.....	51
III. Seznam grafů .....	51
VI. Seznam tabulek .....	51
VII. Seznam příloh .....	53
VIII. Seznam zkratk .....	53
IX. Summary.....	54

# 1 Úvod

Pro každý podnik je podstatné sledovat náklady a výnosy, které tvoří, a na základě jejich vývoje stanovit postup, který povede ke zlepšení jejich efektivity a následné optimalizaci výsledku hospodaření podniku. Avšak podnik se neskládá pouze z jedné části, ale v rámci organizační struktury se často dělí na další podúrovně, jako např. závody, divize, střediska a útvary, které v podniku zastávají různé funkce a zodpovídají se vrcholovému vedení podniku za správné provádění své činnosti, zaujímají své role v podnikové hierarchii. Na základě analýzy vnitropodnikového výsledku hospodaření jednotlivých útvarů podniku lze pak jasně určit, které části podniku je třeba dále rozvíjet a koordinovat jejich činnost, a které části naopak svou činnost zastávají dostatečně a není tedy potřeba k výraznějším zásahům ze strany vedení do jejich činnosti. Otázka analýzy vnitropodnikového výsledku hospodaření jednotlivých středisek podniku a jejich řízení pomocí stanovených rozpočtů je velice podstatná, pokud chce podnik stanovit své „silné a slabé stránky“ na jejichž základě lze přijímat dostatečná opatření. S řízením středisek značně souvisí také pojem decentralizace, kdy střediska přejímají zodpovědnost za hospodaření vybrané části podniku a svou činnost mohou různými způsoby i ovlivňovat.

Cílem této diplomové práce je provést analýzu jednotlivých nákladů, výnosů a produktivity střediska a jeho útvarů. Na základě provedené analýzy pak vyhodnotit vlivy, které ovlivňují celkové náklady střediska a snižují tedy jeho efektivitu. Dále také navrhnout nástroje, které by umožňovaly optimalizovat vnitropodnikový výsledek hospodaření a minimalizovat ztráty.

V první části práce jsou nejprve popsány teoretické základy, které souvisejí s tématem diplomové práce, jako je vztah finančního a manažerského účetnictví, řízení nákladů a výnosů v podniku a analýza efektivity vynaložených nákladů.

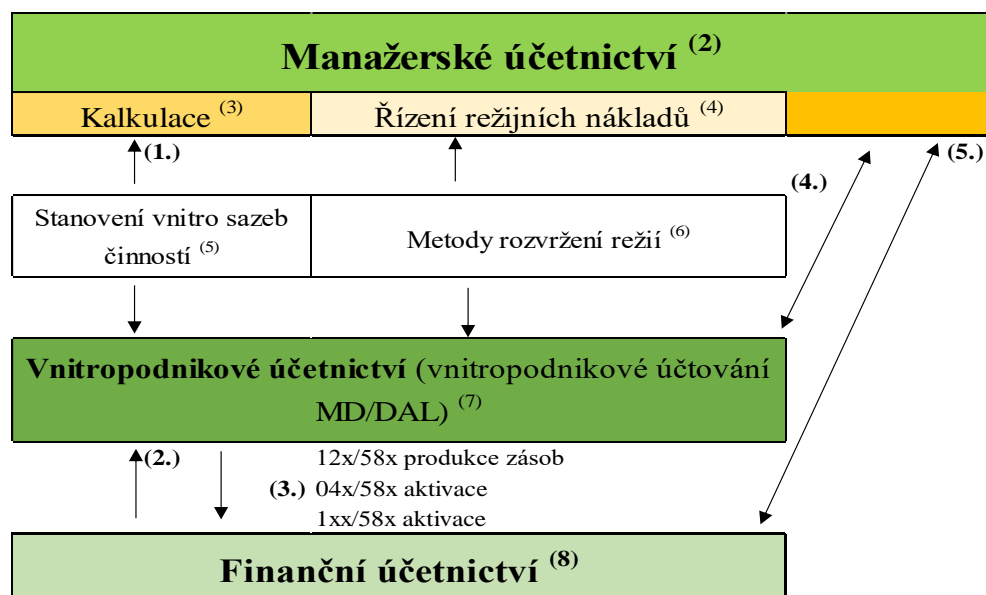
Druhá část práce již zpracovává otázku analýzy vnitropodnikového výsledku hospodaření na konkrétním vybraném podniku, a to v zemědělském družstvu Nemějice. Je provedena analýza jednotlivých nákladů, výnosů a produktivity střediska podniku a jeho úseků v roce 2020 rozděleném na čtvrtletí. V návaznosti na provedenou analýzu jsou pak uvedeny návrhy pro optimalizaci největších skupin nákladů daných úseků. Nakonec je zhodnocen dosažený vnitropodnikový výsledek hospodaření vybraného střediska.

## 2 Charakteristika finančního, manažerského a nákladového účetnictví, a vzájemné vztahy mezi nimi

Účetní informace je třeba rozlišovat a zobrazovat podle toho, kdo je uživatelem těchto informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tedy ve vyspělých ekonomikách dochází k obsahovému oddělení finančního účetnictví, daňového účetnictví a účetnictví využívaného pro řízení podnikatelských procesů (Král & kol., 2019).

Základem manažerského účetnictví je vnitropodnikové účetnictví, což je také patrné z následujícího obrázku, kde je zobrazena i vazba mezi manažerským a finančním účetnictvím.

Obrázek 1: Vazby mezi manažerským a finančním účetnictvím <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Links between management and financial accounting; <sup>(2)</sup> Management accounting; <sup>(3)</sup> Calculation; <sup>(4)</sup> Administrative "SG&A" costs; <sup>(5)</sup> Setting internal group prices of activities; <sup>(6)</sup> Methods for allocating overheads; <sup>(7)</sup> Internal group accounting; <sup>(8)</sup> Financial accounting.

Zdroj: Dušek (2019), vlastní zpracování

Na obrázku 1 je možné sledovat pět základních vazeb mezi jednotlivými účetnictvími. Vnitropodnikové účetnictví implementuje metody manažerského účetnictví (1.) a zároveň získává údaje z finančního účetnictví (2.). Vnitropodnikové účetnictví je dále nástrojem pro oceňování vlastních zásob a aktivaci, avšak za podmínky respektování oceňovacích principů finančního účetnictví (3.). V neposlední řadě je pro manažerské účetnictví základem vnitropodnikové (4.) a finanční (5.) účetnictví (Dušek, 2019).

Cílem **finančního účetnictví** je zobrazit podnikatelský proces zejména pro potřeby externích uživatelů (např. banky, potenciaální a současní vlastníci, zaměstnanci, obchodní partneři). Externí uživatelé stojí mimo hodnocený subjekt, ale zároveň jsou s vývojem podniku spojeni jak budoucím prospěchem, tak i budoucím rizikem (Král & kol., 2019).

Ve finančním a daňovém účetnictví musejí být účetní informace jednotně vymezeny a právně regulovány tak, aby informace byly stejně interpretovatelné a vzájemně srovnatelné. V tomto směru se výrazně odlišují právě informace, které využívá management k plánování a řízení podniku. Tyto informace nejsou nijak jednotně regulovány ani vymezeny, a proto si je každý podnik vyjadřuje a měří právě dle svého zaměření a dle svých potřeb. To se projevuje až do takové míry, že tento účetní subsystém nejen není jednotně vymezen, pokud jde o cíl, obsah a strukturu, ale ani se pro něj ve světě nepoužívá jednotný pojem (Král & kol., 2019).

Pokud čerpají účetní informace externí uživatelé, tak požadují, aby tyto informace byly úplné, srovnatelné a spolehlivé, a zároveň měly vypovídací schopnost o tom, co se v podniku ve sledovaném období stalo. Naopak pracovníci na řídicích pozicích kladou důraz na informace, které určují, co by se stát mělo, aby bylo dosaženo předem stanovených cílů. V této oblasti je zcela zásadní otázka zhodnocení zdrojů v procesu tvorby výkonu a faktory, které tento proces ovlivňují. A právě na tento fakt navazuje i zhodnocení prodaných výkonů a kdo (jaký útvar, řídicí pracovník) v podniku je za vývoj těchto faktorů zodpovědný (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Naopak **manažerské účetnictví** je charakteristické zjišťováním, tříděním, analýzou a prezentací informací, a to v takovém rozsahu, který poskytuje řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy ovlivňovat vztah mezi jednotkami vynaloženými a díky tomu dosaženými, působit na základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zdokonalovat finanční pozici (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Manažerské účetnictví slouží především potřebám řízení podniku, které se následně realizuje prostřednictvím rozhodovacích procesů. Mělo by tedy poskytovat informace potřebné pro rozhodování. Tento základní úkol se skládá z několika jednotlivých úkolů, které se navzájem propojují a zároveň na sebe navazují, a které lze dále shrnout do těchto tří základních skupin:

- určování skutečných jevů a informací;
- udržování dozoru nad těmito jevy, jejich následný rozbor a získávání výstupních informací;
- příprava podkladů pro stanovení rozhodovacích kroků a navazující určení úkolů pro dosažení optimalizace a požadovaného stavu.

Zatímco prvním dvěma uvedeným skupinám se věnuje také finanční účetnictví, kde se skutečné jevy nejdříve zachycují v účetních knihách, následně jsou realizovány finanční kontroly a analýzy, především však pro účely externích uživatelů, poslední uvedená skupina zahrnuje úkoly charakteristické hlavně pro manažerské účetnictví (Čechová, 2011).

S ohledem na rozlišování externích a interních uživatelů účetních informací musí být také diferencována pozice vlastníka a managementu podniku, a jejich požadavky na zpracovávání jednotlivých informací pro své specifické potřeby. Pro vlastníka je charakteristické pojetí podniku jako investice, která mění svoji velikost, konkrétní podobu a formu, a zároveň je předmětem koupě a prodeje. Pro vlastníka je klíčová míra zhodnocení vloženého kapitálu skrze činnost podniku a srovnání s ostatními alternativami investování. Naopak pro management tkví význam podniku v přeměně vynaložených zdrojů na výkony, které umožňují, díky prodeji zákazníkům, vytvářet zisk, tedy zhodnocení původních použitých zdrojů. Pro úspěch managementu je klíčové vlastní řízení procesu tvorby výkonu, optimalizace objemu a struktury prodaných výkonů, a především také efektivní motivace pracovníků na řídicích pozicích ve všech úrovních podniku (Šoljaková & Fibírová, 2010).

Je zapotřebí vnitropodnikové účetnictví organizovat v úzké návaznosti na rozpočetnictví a kalkulace, a to v takovém rozsahu, aby se veškeré informace vzájemně doplňovaly a zároveň poskytovaly potřebné údaje pro řízení podniku, zejména pak pro hodnocení činnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a hlubší využívání výkonového pohledu na náklady. Musí být zajištěn soulad a návaznost vnitropodnikového účetnictví na základní účetnictví podniku (Dušek, 2019).

V současné době se vnitropodnikové řízení často vyznačuje existencí relativně samostatných pracovních úseků (středisek, divizí apod.), které jsou zároveň součástí nějakého celku, ale také vystupují jako ekonomické subjekty s plnou hospodářskou pravomocí zejména v oblasti interního a externího prodeje svých výkonů. A právě proto, že pro podnik je často složité a někdy i nerealizovatelné změnit současné organizační

a ekonomické uspořádání, je zapotřebí vytvořit druhotnou informační rovinu, která naopak pracuje s podnikem jako celkem a pokud možno respektuje principy nákladového controllingu, tj. optimalizovala celopodnikovou marži (Lazar, 2012).

Ve spojitosti s vnitropodnikovým a manažerským účetnictvím se tedy vyskytuje ještě jeden pojem, kterým je „controlling“. Tento pojem není v literatuře jednotně vymezen, jeho princip by však měl být vždy vystižen. V nejzákladnějším pojetí je controlling chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení neustálým srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů (Král & kol., 2019).

Z teoretického hlediska se zdá být oblast pojmu „controlling“ zcela jasná, z praktického hlediska tomu už však tak není a jednotlivá řešení bývají velmi pracná a obtížná. Ne vždy v podniku fungují všechny oblasti controllingu, anebo se tak nazývá pouhé sledování odchylek od plánovaných nákladů. Naopak principem controllingu by mělo být objasnění výše plánovaných nákladů, kde přesně a z jakého důvodu odchylka vznikla, zda je vzhledem ke změně parametrů produkce oprávněná či nikoliv, jaké budou dopady na ekonomiku podniku apod. Nejde tedy pouze o to, odchylku nějak absolutně kvantifikovat, ale převážně o zdůvodnění a interpretaci vzniklého rozdílu, a také o navržení řešení pro minimalizaci těchto odchylek (Lazar, 2012).

Vymezení pozice controllera v podniku není striktně danou záležitostí, ale závisí na řadě skutečností, jako je velikost podniku, charakter jeho činnosti, a zejména způsob a kvalita řízení podniku. Controller má zodpovědnost za předávání informací řídicím pracovníkům a za jejich správnost, kdežto jeho hlavním zdrojem je manažerské účetnictví. Musí tedy informace zpracované finančním účetnictvím transformovat do podoby vhodné pro řízení a řídicí pracovníky. Tyto informace jsou poté nejen podkladem pro rozhodování řídicích pracovníků, ale i důležitým nástrojem komunikace a ovlivňování chování vnitropodnikových struktur (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Funkce účetnictví se během let, a také díky vyšším požadavkům managementu, postupně měnila a těmto požadavkům přizpůsobovala. Na počátku sloužilo účetnictví pouze ke stanovení skutečnosti o určitém jevu (tzv. nákladové účetnictví v nejužším slova smyslu). S postupem času začala být také podstatná funkce kontroly a analýzy daného jevu, poukázání na jeho typické znaky a vztah k jiným jevům (širší pojetí **nákladového účetnictví**) (Čechová, 2011).



Manažerské účetnictví, v širším slova smyslu, může být rozděleno mezi dva poměrně samostatné subsystémy účetních informací. Prvním z nich jsou účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, jejichž obsah byl již rozhodnut (operativní řízení v návaznosti na řízení taktické). Uvedený systém účetních informací se nazývá nákladovým účetnictvím a je historicky starší. Dále jsou to pak účetní informace dávající podklady pro rozhodování (taktické a strategické) o možnostech budoucího vývoje podnikatelského procesu, tedy manažerské účetnictví v užším slova smyslu (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Nákladové účetnictví je tedy typické tím, že o jeho parametrech již bylo v minulosti rozhodnuto. Z toho také vyplývá, že ovlivnitelnost hodnotových veličin (aktiv, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů apod.) v běžném operativním řízení je omezena relativně téměř na minimum. Tato ovlivnitelnost je vymezena existující kapacitou umožňující vytvářet výkony pro existující zákazníky na relativně známých trzích. Zásadní otázky, tedy co, jak a pro koho vyrábět, jsou již předem určeny, a cílem pozornosti operativního řízení zisku je tedy zejména řízení nákladů (při daných tržních cenách prodávaných výkonů), s bezprostředním propojením na operativní řízení peněžních toků (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

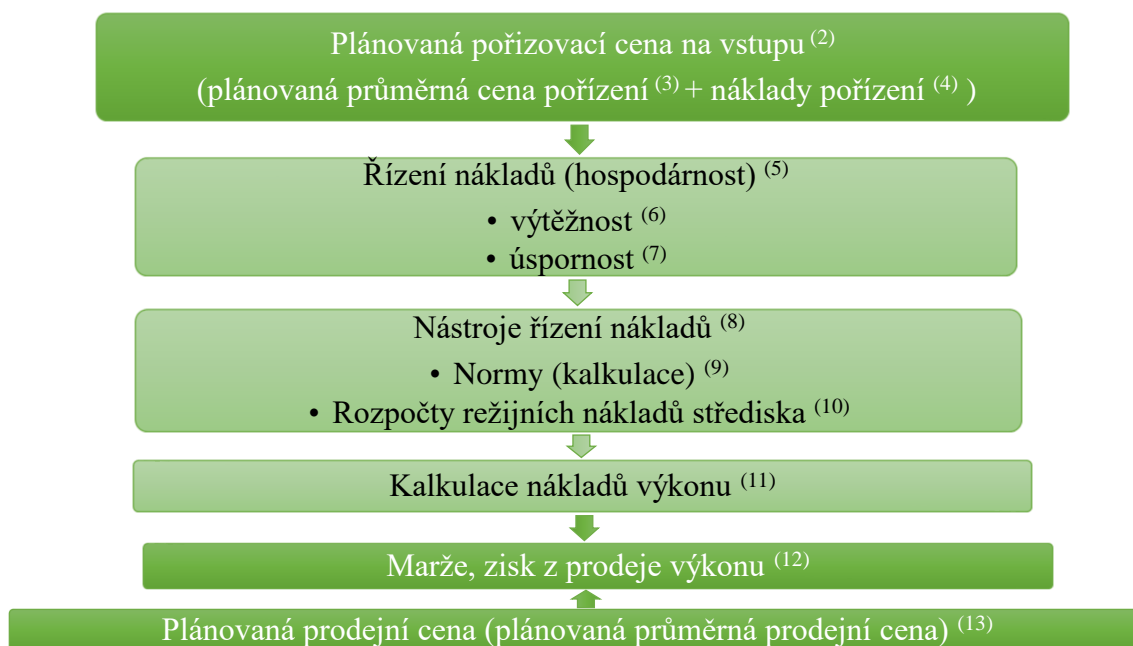
Oproti tomu strategické manažerské účetnictví se v podnicích projevuje ve větší míře teprve v období několika posledních let, a to převážně v podnicích většího charakteru, kde je důležité zvolit správné rozhodovací procesy pro úspěšný budoucí vývoj podniku. Tradiční metody a nástroje manažerského účetnictví se tak modifikují a rozšiřují, aby poskytovaly podklady a stavěly základy strategickému řízení podniku. Zároveň také dochází k úzkému propojování manažerského účetnictví a nástrojů a metod strategického řízení. Manažerské účetnictví je více orientováno na informace z externího prostředí, dále na monitorování a analýzu strategické pozice podniku (Šoljaková, 2009).

Strategické řízení nákladů je charakterizováno převážně dvěma základními přístupy, a to dlouhodobým horizontem řízení a orientací nákladů vzhledem k situaci na trhu. Jednotlivé nástroje, které se používají k dosažení zmíněných cílů, jsou různé a jejich členění není příliš sjednoceno. Převážně se uvádějí v souvislosti s tzv. strategicky orientovaným manažerským účetnictvím (Strategic Management Accounting) (Král & kol., 2019).

### 3 Řízení nákladů a výnosů

Základním krokem při řízení nákladů a výnosů uvnitř podniku je oddělení externích a interních faktorů, které mají vliv na vývoj nákladů a zisku. Tento krok následně umožňuje analyzovat rozdílné faktory vývoje nákladů, kdy v návaznosti na určitý vývoj daných veličin pak lze stanovovat potřebná opatření. Zároveň toto oddělení dává také informace řídicím pracovníkům o ziskovosti prodeje konkrétních výkonů (Fibírová, 2003) (Scholleová, 2017).

Obrázek 2: Souvislosti a nástroje řízení nákladů a zisku <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Follow-ups and tools for costs and profits management; <sup>(2)</sup> Planned purchase price on enter; <sup>(3)</sup> Average planned purchase price; <sup>(4)</sup> Costs for purchase; <sup>(5)</sup> Management costs-efficiency; <sup>(6)</sup> Yield; <sup>(7)</sup> Saving; <sup>(8)</sup> Tools for management costs; <sup>(9)</sup> Marketing standards-calculations; <sup>(10)</sup> Budgets for Administrative “SG&A“ costs; <sup>(11)</sup> Expenses calculation for professional activity ; <sup>(12)</sup> Margin,profit from sales made on professional activity; <sup>(13)</sup> Planned sales price-average planned sales price.

Zdroj: Fibírová (2003), vlastní zpracování

Na obrázku 2 je vyobrazeno oddělení externích a interních faktorů vývoje zisku, kdy uvedené pojmy jsou základem operativního controllingu.

Hospodárností se rozumí dosažení požadovaných výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu. Lze jí dosáhnout za pomoci úspornosti či výtěžnosti. Úspornost zajišťuje reálné snížení nákladů na daný objem výkonů, kdy jsou tedy náklady spjaty s konkrétním druhem výkonu či jeho jednotkou. Oproti tomu výtěžnost se soustřeďuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při konstantním vynaložení

zdrojů. Neprojevuje se absolutním, ale jen relativním snížením nákladů na jednotku produkce a je spojena s náklady, které se týkají určité kapacity a jejího využití (Král & kol., 2019).

Kalkulace a rozpočty jsou dvěma základními nástroji řízení nákladů, a proto jejich bližší specifikaci budou věnovány následující podkapitoly.

### **3.1 Kalkulace – řízení nákladů po linii výkonů**

Kalkulace jsou základním nástrojem řízení z výkonnostního hlediska, kde se jednotlivé náklady sledují ve vztahu ke konkrétnímu výkonu (výrobku, službě apod.) a k pomocným a obslužným procesům výroby. Pokud jsou sledovány náklady ve vztahu k jednotlivým výkonům, pak je zjištěno, kde jsou, nebo budou, náklady vynaloženy, nikoliv kde vznikají. Kalkulace tedy neumožňují určit odpovědnost vnitropodnikových útvarů za vznik nákladů, ale správně stanovují náklady na jednotku výkonu a z nich odvozují přiměřenou cenu (Čechová, 2011).

Na podstatnou roli kalkulace při procesu řízení nákladů poukazují například Carvalho, Fiúza a Lopes ve své případové studii, kde kladou důraz na významnost nákladového řízení podniku jako hlavní součásti zvyšování konkurenceschopnosti společnosti. Názorné výpočty zde provádějí na příkladu vybrané zemědělské společnosti, kde autoři kalkulují s výrobními náklady podniku a své výpočty následně promítají do výrobního cyklu společnosti (Carvalho, Fiúza, & Lopes, 2008).

Zároveň je kalkulace nástrojem pro řízení hospodárnosti jednicových nákladů, kdy úkolem manažerského účetnictví je nejen zjistit skutečné náklady, ale také vhodným způsobem stanovit úkoly v jejich vývoji a vyhodnotit skutečný vývoj. Dochází tedy k informačnímu propojení skutečné výše nákladů s jejich předem stanovenou hodnotou. Je možné porovnávat skutečné a předem stanovené náklady a kontrolovat hospodárnost při jejich vynakládání (Fibírová, 2003).

Kalkulace se projevují na všech úrovních řízení – operativní, taktické i strategické. Využívají se tedy pro mnoho úloh (např. tvorbu vnitropodnikových cen, sestavování plánů a rozpočtů, návrhy cen externím odběratelům atd.), což obnáší tvorbu celého systému kalkulací a vzájemných vztahů mezi nimi, které pak vytvářejí tzv. kalkulační systém. Jednotlivé druhy kalkulací, které tvoří tento kalkulační systém, jsou odlišné jednak z hlediska obsahu a struktury, a pak také z pohledu časového období ke kterému se vztahují (Šoljaková, 2009).

Pro správné sestavení kalkulace je zapotřebí určení základních metodických postupů, které zahrnují definování předmětu kalkulace, určení struktury nákladů v kalkulaci a způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

### 3.1.1 Definování předmětu kalkulace

Obecně se předmětem kalkulace rozumí všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. V praxi se ale kalkulace nepoužívají u všech výkonů a podnik si je modifikuje dle svých požadavků s ohledem na rozsah prováděného sortimentu, složitost podnikatelského procesu i jejich využitelnost v řízení (Král & kol., 2019).

U mnoha podniků, které mají široký sortiment podobných výkonů prováděných stejnou technologií, se kalkulují náklady pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin. Pak výkon, který je kalkulován reálně neexistuje, ale je to spíše reprezentant vycházející z daných předpokladů jeho charakteristiky z hlediska užitných vlastností, struktury sortimentu, který zastupuje (Fibírová, 2003).

V některých případech mohou být předmětem kalkulace nejen konkrétní výkony, ale i jejich bližší specifikace dle odběratele, kterému je zakázka určena (Čechová, 2011).

Při konkrétní definici předmětu kalkulace musí být určena kalkulační jednice a kalkulované množství. **Kalkulační jednici** představuje konkrétní výkon, který je vymezen druhem, jakostí a měrnou jednotkou. Na kalkulační jednici pak lze zjistit výši nákladů, případně dalších hodnotových veličin. Kalkulační jednice by se měla vyjadřovat v závislosti na potřebách či zvyklostech věcného řízení podnikových procesů. Rozhodující je tedy například vyjádření jednotky ve smyslu, ve kterém se výkon prodává zákazníkům – jeden pár bot, nikoli jeden kus boty. Závisí na charakteristice a vlastnosti kalkulovaného výkonu (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Konkrétní počet kalkulačních jednic tvoří **kalkulované množství**, které je podstatné zejména při stanovování průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Tyto náklady sice nemají přímou souvislost s kalkulační jednicí a často ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu, přesto je při řešení různých rozhodovacích úloh nutné dané náklady přiřadit ke kalkulační jednici (Král & kol., 2019).

### 3.1.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Správně strukturovaná kalkulace kromě poskytování informací o výši jednotlivých skupin nákladů navíc umožňuje stanovovat úroveň ceny při různých situacích. Pokud tedy v podniku dojde například k sezónnímu poklesu poptávky, tak vedení společnosti může zvažovat snížení celkových nákladů tím, že se vzdá nákladů na výzkum a vývoj nových výrobků, aby mohly být přednostně uhrazeny existující fixní náklady. Takováto kalkulace informuje o tom, jaká úroveň nákladů je uhrazena, a navíc umožňuje vytváření přesnějšího pohledu na schopnost výkonu přispět k tvorbě zisku (Popesko, 2009).

Struktura nákladů v kalkulaci se v jednotlivých podnicích liší dle zaměření účetní jednotky a na to navazujícího vzniku různých nákladů. Není tedy možné stanovit přesnou strukturu, která by vyhovovala všem účetním jednotkám. Kalkulační vzorec pak spojuje jednotlivé položky nákladů do skupin (Čechová, 2011). Mezi základní typy kalkulačních vzorců patří typový a retrográdní kalkulační vzorec, jejichž tvar je uveden níže. V praxi se pak používá celá řada kalkulačních vzorců, které reflektují jak potřeby uživatelů kalkulací, tak také charakter výkonů organizace (Popesko, 2009).

Obrázek 3: Typový a retrográdní kalkulační vzorec <sup>(1)</sup>

<b>Typový kalkulační vzorec</b> <sup>(2)</sup>	<b>Retrográdní kalkulační vzorec</b> <sup>(3)</sup>
Přímý materiál <sup>(4)</sup>	<b>Základní cena výkonu</b> <sup>(15)</sup>
Přímé mzdy <sup>(5)</sup>	- Dočasné cenové zvýhodnění <sup>(16)</sup>
Ostatní přímý materiál <sup>(6)</sup>	- Slevy zákazníkům (množstevní atd.) <sup>(17)</sup>
<u>Výrobní (provozní) režie <sup>(7)</sup></u>	<u>Cena po úpravách</u> <sup>(18)</sup>
<b>Vlastní náklady výroby (provozu)</b> <sup>(8)</sup>	- Variabilní náklady (přímý materiál atd.) <sup>(19)</sup>
<u>Správní režie <sup>(9)</sup></u>	<u>Marže</u> <sup>(20)</sup>
<b>Vlastní náklady výkonu</b> <sup>(10)</sup>	- Podíl fixních nákladů na výkon <sup>(21)</sup>
<u>Odbytové náklady <sup>(11)</sup></u>	<u>Zisk na jednotku výkonu</u> <sup>(22)</sup>
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b> <sup>(12)</sup>	
<u>Zisk (ztráta) <sup>(13)</sup></u>	
<b>Cena výkonu</b> <sup>(14)</sup>	

<sup>(1)</sup> Type and retrograde calculation formula; <sup>(2)</sup> Type calculation formula; <sup>(3)</sup> Retrograde calculation formula; <sup>(4)</sup> Direct-raw material; <sup>(5)</sup> Direct-raw wages; <sup>(6)</sup> Other direct-raw material; <sup>(7)</sup> Production-operating overhead; <sup>(8)</sup> Own production costs for operation; <sup>(9)</sup> Administration overhead; <sup>(10)</sup> Own costs for professional activity; <sup>(11)</sup> Sales costs; <sup>(12)</sup> Full own costs for professional activity; <sup>(13)</sup> Profit-loss; <sup>(14)</sup> Price for professional activity ; <sup>(15)</sup> Basic price for professional activity ; <sup>(16)</sup> Temporary price advantage ; <sup>(17)</sup> Discounts for customers-volume discount ; <sup>(18)</sup> Price after adjustments ; <sup>(19)</sup> Variable costs,direct-raw material ; <sup>(20)</sup> Margin ; <sup>(21)</sup> Proportion fixed costs for professional activity ; <sup>(22)</sup> Profit from each unit on professional activity.

Zdroj: Popesko (2009), Čechová (2011), vlastní zpracování

### 3.1.3 Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Z výše uvedeného typového kalkulačního vzorce vyplývá členění nákladů na přímé a nepřímé, které je podstatné pro vysvětlení konkrétních způsobů a metod přiřazování kalkulace. Obecně při členění nákladů **ve vztahu k výkonům** se rozlišují následující typy sledovaných nákladových vazeb:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní,
- náklady přímé a nepřímé,

(Čechová, 2011).

**Náklady technologické** jsou přímo vyvolané určitou technologií nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Jsou to například náklady na spotřebu materiálu určitého množství a kvality. Oproti tomu **náklady na obsluhu a řízení** slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu, zajišťují tedy podmínky a infrastrukturu samotného výrobního procesu. Jako příklad mohou být uvedeny náklady na spotřebu energie v kancelářích nebo na mzdy administrativních pracovníků. Toto rozdělení je výchozím bodem pro přiřazení nákladů ve vztahu k jednotce výkonu daného podniku, avšak často je velmi obtížné určit, která nákladová položka ještě souvisí bezprostředně s technologií a která položka je vyvolána obsluhou transformačního procesu jako celku (Popesko, 2009).

**Jednicové náklady** souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale i přímo s jednotkou dílčího výkonu. U jednicových nákladů je možné uplatnit postup kontroly tak, že se příslušná oceněná norma vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Tento proces tedy zahrnuje i stanovení norem, které určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu a umožňují určit předběžnou výši nákladů. Základním nástrojem pro řízení jednicových nákladů je kalkulace (Král & kol., 2019).

Vedle jednicových nákladů, které jsou vždy vyvolány každou konkrétní kalkulační jednicí, jsou přímými náklady také režijní náklady výkonu. **Režijní náklady** jsou vynakládány na zajištění druhu výkonu a souvisejí s technologickým procesem jako celkem, nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jsou ovlivněny pouze rámcově rozsahem činností a jejich výše je stanovena na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období, případně i celkový předpokládaný objem výkonů za toto období (Král & kol., 2019). Základním nástrojem pro řízení režijních nákladů je jejich rozpočet. Při uvažovaných změnách objemu a sortimentu je důležité sledovat odděleně nejen přímé jednicové a přímé režijní náklady, ale i variabilní a fixní režie (Fibírová, 2003).

Pro **přímé náklady** je charakteristická jejich bezprostřední přiřaditelnost konkrétnímu druhu výkonu, kdy jejich výše na kalkulační jednici se zjistí jednoduše pomocí dělení celkové výše přímých nákladů konkrétním množstvím vytvořených výkonů, kalkulovaným množstvím (Fibírová, 2003).

Existuje tedy přímý vztah přímých nákladů k určitému druhu výkonu. Lze poměrně snadno a přesně určit nebo stanovit kalkulační jednici, a to u výsledné kalkulace dělením, u předběžné kalkulace pomocí norem (Čechová, 2011).

**Nepřímé náklady** jsou pak společné pro více druhů výkonů. Tyto náklady nemají bezprostřední vztah k výkonům, ale jsou společnými režijními náklady, které souvisejí se zajištěním konkrétního oboru činnosti a s řízením střediska. Nepřímým nákladem jsou například odpisy společného technologického vybavení, nebo mzdy řídicích a administrativních pracovníků (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Pro přiřazování nepřímých nákladů kalkulační jednici je možné využít několik základních metod kalkulace:

- [1] kalkulace dělením
  - ⇒ prostá
  - ⇒ s poměrovými čísly
- [2] kalkulace přiřázková
  - ⇒ součtová
  - ⇒ diferencovaná

(Čechová, 2011).

Při alokaci nepřímých nákladů je podstatná volba klíče neboli rozvrhové základny, na jehož základě se náklady přiřazují. Rozvrhová základna by pak u každého výkonu měla být zvolena podle příčinného vztahu mezi alokovanými náklady a jejich vztahem k tomuto konkrétnímu výkonu. Jde tedy o princip příčinné souvislosti, na jehož základě se náklady přidělují jednotlivým objektům alokace v závislosti na tom, jakou výši nákladů objekt vyvolal. U některých nákladů ale neexistuje jejich příčinná souvislost s tvorbou konkrétních výkonů, ale s řízením a fungováním podniku jako celku, pak se využívá princip únosnosti, který přiřazuje náklady výkonu podle toho, kolik jich daný výkon unese v prodejní ceně. Čím vyšší je cena výkonu, tím vyšší správní náklady výkon unese – uhradí (ACCA, 2016) (Šoljaková & Fibírová, 2010).

Nejjednodušší kalkulační metodou je **kalkulace dělením**, která ve svém principu vyjadřuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů společnosti a celkového počtu výkonů. Tato nejzákladnější forma kalkulace je také označována jako prostá kalkulace dělením. Princip a výpočet kalkulace prostým dělením je jednoduchý, avšak jeho následná využitelnost v praxi je velmi omezená. Daná organizace, která by využívala tento druh kalkulace, by musela produkovat zcela homogenní výkony, které spotřebovávají stejný podíl přímých a nepřímých nákladů. Oproti tomu však v dnešní době jsou výkony firem stále různorodější. Kalkulaci prostým dělením lze využít pouze v odvětvích, kde je produkován skutečně jednotný produkt, což její využití značně omezuje (Popesko, 2009).

Problém homogenity částečně řeší právě kalkulace dělením s poměrovými čísly, kdy se jednotlivé výkony liší pouze v určitém měřitelném parametru jako například hmotnosti, jakosti atd. (Popesko, 2009) Rozhodující při této metodě kalkulace je vztah výkonů k tzv. přepočtené jednici, která zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

V praxi nejvíce využívanou kalkulací je pak **kalkulace přirážková**. Nepřímé náklady se alokují mezi jednotlivé výkony na základě rozvrhové základny, která může být naturální či peněžní. Peněžní rozvrhové základny vyjadřují procento přirážky režijních nákladů, kdežto základny naturální určují sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku základny (např. hodinu práce) (Fibírová, 2003).

Sumační přirážková kalkulace je základním typem přirážkové kalkulace a vychází z toho, že používá jednotnou, univerzální rozvrhovou základnu pro přiřazení všech režijních



nákladů podniku. Základním předpokladem zde tedy je, že všechny nepřímé či režijní náklady se vyvíjejí úměrně jediné zvolené rozvrhové základně. Vyšší přesnosti kalkulace může být opět docíleno modifikací tohoto základního typu přírážkové kalkulace. Diferencovaná přírážková kalkulace pak dělí režijní nebo nepřímé náklady do daných skupin, které mají různé rozvrhové základny. Diferencovaná přírážková kalkulace umožňuje zpřesnit kalkulaci tím, že pro jednotlivé skupiny nepřímých nákladů stanovuje samostatné rozvrhové základny (Popesko, 2009).

Všechny výše uvedené základní typy kalkulací mají své výhody i nevýhody a v praxi se lze setkat s nespočtem dalších různých kalkulačních metod, které jsou přizpůsobeny a modifikovány právě podmínkám dané organizace tak, aby vyhovovaly co nejpřesněji požadovaným podmínkám. Vždy záleží na výkonech, které společnost produkuje, a na zaměření společnosti.

### **3.2 Řízení po linii útvarů (odpovědnosti)**

Při řízení nákladů po linii útvarů (odpovědnostně řešené účetnictví) je zapotřebí zřídit v podniku výrobní a režijní střediska s oddělenými účty nákladů a výnosů. Na nákladové účty se účtují skutečné náklady stejně jako ve finančním účetnictví. Na výnosové straně oproti tomu stojí předem stanovené náklady vyplývající z rozpočtů a plánovaných kalkulací. Hospodářský výsledek střediska, který představuje míru plnění nákladového úkolu střediska, se zjistí klasicky odečtením nákladových účtu od výnosových. Z uvedeného vztahu vyplývá, že tyto střediska jsou zaměřeny na hospodárnost, tedy na to, jak snížit náklady proti jejich předem stanovené výši (Lazar, 2012).

Odpovědnostní účetnictví zahrnuje ovlivnitelnost vývoje nákladů konkrétním střediskem, významnost nákladové položky a v neposlední řadě transparentnost zobrazení nákladů a výnosů středisek. Jeho vypovídací schopnost je závislá na kvalitě a účinnosti vnitřního kontrolního systému, zejména na určení osob, které mají pravomoci rozhodovat o vývoji nákladů (např. počtu pracovníků). S tím souvisí i získávání věrohodných informací o této spotřebě, tedy propojenost členění informací s analytickou evidencí spotřeby zdrojů uvnitř podniku (Fibířová, 2003).

Při účtování vnitropodnikových výkonů mají podstatnou roli plány, které nepočítají se ztrátami jednotlivých středisek, ale s minimálně vyrovnaným rozpočtem každého nevýrobního střediska a se ziskem u středisek v hlavní činnosti podniku. Je to dáno právě tím, že náklady se přeúčtovávají na jednotlivá střediska, jejichž úkolem je produkovat

zisk. Při pouhém sledování analytických účtů jednotlivých středisek se tento efekt nevyskytuje a vybraná střediska mohou vykazovat pouze ztráty, protože se do jejich výkonů nepromítnou služby poskytnuté jiným střediskům (Čechová, 2011).

Vedle nákladů externích neboli nákladů prvotních, které jsou snadno prokazatelné, protože jsou dodávány středisku externími dodavateli, stojí náklady interní (druhotné), které se stávají předmětem spotřeby uvnitř podniku. Náklady interní nejsou již tak snadno prokazatelné, a proto je důležité, aby splňovaly určité předpoklady. V první řadě je zapotřebí vymezit činnosti konkrétních odpovědnostních středisek tak, aby se jejich náklady daly vyjádřit a kvantifikovat. Dále musí být možná identifikace dílčích výkonů, které si střediska mezi sebou předávají. Tyto výkony pak musejí být oceněny na základě tzv. vnitropodnikových (předávacích) cen (Král & kol., 2019).

### 3.2.1 Typy hospodářských středisek

Střediska se člení ze dvou různých hledisek, kdy prvním z nich je charakter činnosti, které středisko zajišťuje, a druhým je ekonomická odpovědnost střediska. Členění středisek podle charakteru jejich činnosti je podstatné jak pro kalkulaci nákladů výkonů, tak i pro jejich řízení podle odpovědnosti. Charakter činnosti umožňuje rozdělení na střediska hlavní činnosti, servisní, správní, případně speciální. Rozdělení středisek na základě ekonomické odpovědnosti zahrnuje fakt, jaké sledované ekonomické veličiny může středisko ovlivnit svou vlastní činností (náklady, výnosy, aktiva, dluhy). Z tohoto pohledu se střediska dělí na nákladová, případně výdajová, výnosová, zisková, rentabilní a investiční (Fibírová, 2003).

Nákladové středisko je nejnižším útvarem a jsou mu stanoveny rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. **Nákladové středisko** je typické tím, že jeho pracovníci mohou ovlivňovat výši nákladů vznikajících v důsledku své činnosti. Naopak nenesou odpovědnost za výši externích výnosů podniku ani za efektivnost využití aktiv. Základem je tedy vymezení nákladů, které může útvar ovlivňovat svou činností, a vedle toho také pravomoc rozhodovat o objemu vytvářených výkonů. Nákladová střediska jsou hodnocena na základě srovnávání skutečné a předem stanovené výše nákladů a na analýze vzniklých odchylek (Šoljaková & Fibírová, 2010).

Oproti tomu **středisko výnosové** může ovlivňovat výši externích výnosů, ale náklady spojené s tvorbou výkonů ani s jejich nákupem již nejsou v jeho kompetenci. Podstatné pro tento druh střediska je mít možnost rozhodovat o objemu a struktuře prodaných

výkonů za pomoci jednání se zákazníky. Kritériem hodnotící výnosové středisko jsou dosažené výnosy z prodeje, kdy následně dochází ke srovnání skutečné a předem stanovené výše výnosů a analýze vzniklých odchylek (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Pro **ziskové středisko** je typické, že jeho vedoucí pracovníci mají odpovědnost jak za náklady, tak i výnosy, vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Vedoucí pracovníci tedy musejí mít pravomoc ovlivňovat náklady prodaných výkonů a výnosy z prodeje. Oproti tomu nemohou ovlivňovat rozhodování ohledně investic. Středisku je zároveň obvykle určován rozpočtový zisk, který musí korespondovat s pravomocemi a odpovědnostmi vedoucích pracovníků střediska. Pokud například bude středisko nakupovat nový stroj pro svou činnost, musí se rozpočtovat zvýšení odpisů což způsobí počáteční snížení zisku oproti předchozímu období (Král & kol., 2019).

Posledním typem střediska je pak **středisko investiční**, kdy vedoucí pracovníci konkrétního střediska mají právo rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Investiční střediska zaujímají nejvyšší úroveň ekonomické struktury a jsou záležitostí velkých společností s širokým zaměřením činnosti. Ve většině případů rozhoduje o investicích vrcholové vedení podniku (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

### **3.2.2 Vnitropodnikové rozpočty**

Při řízení jednotlivých středisek je podstatnou součástí řídicího procesu stanovení krátkodobých vnitropodnikových rozpočtů, na jejichž základě lze činnost střediska usměrňovat a kontrolovat. Tyto rozpočty jsou sestavovány pro vnitropodnikové účely společnosti a nejsou určeny externím uživatelům. Při sestavování rozpočtu dále mohou být sledovány vybrané veličiny dle místa vzniku nebo odpovědnosti. Také je důležité určit, zda se do rozpočtu zahrne celkový rozsah vybrané veličiny, kdy se jedná o střediskové rozpočty, nebo jen část nákladů střediska, kdy tímto rozpočtem je myšlen rozpočet režijní. Náklady jednicové rozpočtovány nejsou, protože jejich výše je ovlivňována pomocí norem a kalkulací (Čechová, 2011).

Vnitropodnikové rozpočty pro jednotlivá střediska jsou nejčastěji sestavovány na jeden rok, kdy jejich obsahem je i měsíční členění celého roku. První tři měsíce roku bývají členěny na jednotlivé měsíce a zbylých devět měsíců je členěno čtvrtletně. Pro rozpočty je typické, že čím kratší je časové období, na které se sestavují, tím jsou jednotlivá data přesnější, protože v delším časovém horizontu může rozpočet samozřejmě narušit

mnohem více činitelů. Jednotlivá čtvrtletí se tedy následně rozpracovávají na měsíce s ohledem na vnější a vnitřní okolí střediska. V praxi se pak často srovnává původní celoroční rozpočet se skutečným stavem v jednotlivých čtvrtletích a měsících. Na základě jednotlivých výsledků lze následně stanovit odchylky a analyzovat důvod jejich vzniku, aby mohl být stanoven postup vedoucí k jejich odstranění. Při rozpočtování v podnikové praxi je pro kontrolu podstatné právě používání měsíčního období (Lazar, 2012).

Pro sestavení kvalitního rozpočtu je základním předpokladem pověření konkrétních zaměstnanců útvary controllingu sestavením rozpočtu, kdy zároveň navzájem spolupracují se zodpovědnými řídicími pracovníky středisek s přípravou jejich rozpočtů. Dále jsou pověřeni pracovníci vrcholového řízení podniku pro zajištění realistického zobrazení rozpočtů a jejich dostatečnou koordinaci. V závěrečné fázi pak řídicí pracovníci jednotlivých středisek předkládají svůj rozpočet ke schválení. Pokud rozpočet nedosahuje požadované výkonnosti podniku je středisku vrácen k přepracování (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

Hlavním předmětem rozpočtování bývají střediskové náklady, popřípadě výnosy, stavy aktiv a investovaného kapitálu se rozpočtují jen ve výjimečných případech. Další otázkou je, zda rozpočtovat celkové náklady střediska, nebo pouze ty režijní. Tento fakt souvisí s technologií využívanou podnikem, tedy zda se jedná o prostou výrobu či výrobu ve fázích, stupních atd. (Čechová, 2011).

**Rozpočet režijních nákladů** udává odhad výše režijních nákladů v budoucím období. Jde o náklady, které vyvolal určitý konkrétní výkon, ale jejich přiřazení jednotce výkonu by bylo velmi složité, spíše prakticky nemožné. V operativním a taktickém řízení se tento vztah dále rozkládá na nákladový úkol, který je stanoven pro konkrétní odpovědnostní střediska v daném časovém období a na jejich předpokládaný rozsah aktivity. Rozpočtování režie musí stále splňovat základní odpovědnostní princip středisek, tedy schopnost ovlivnit výši režie daným střediskem a odpovědnost za její vznik (Král & kol., 2019).

Režijní náklady lze charakterizovat jako náklady na obsluhu a řízení, jejich podíl tedy díky rostoucí mechanizaci a automatizaci stále roste, proto se rozpočtování režijních nákladů v podnicích věnuje stále více pozornosti. Pokud jsou ve středisku stanoveny normy jednicových nákladů, dále budou rozpočtovány pouze náklady režijní, a celkový rozpočet střediska už má spíše doplňkovou kontrolní funkci (Čechová, 2011).

Důležité pro koordinaci a řízení středisek jsou **rozpočty střediskové**, které ovlivňují chování vedoucích pracovníků střediska. Střediskový rozpočet má motivační funkci pro vedoucí a výkonné pracovníky a motivuje je k úsporám nebo k plnění stanovených ukazatelů. Motivační funkce má ale smysl pouze za předpokladu, že plnění rozpočtu je propojeno s definovanými stimulačními prvky. Zároveň také musí být jasně stanovena odpovědná osoba za danou činnost, která ji může svými rozhodnutími ovlivňovat a koordinovat. Hlavní podnikový rozpočet se skládá z jednotlivých střediskových rozpočtů a vlivem toho je zajištěna určitá vazba mezi krátkodobými rozpočty a dlouhodobými plány (Čechová, 2011).

## 4 Analýza efektivity vynaložených nákladů a produktivity

Mezi hlavní kritéria, na základě kterých lze hodnotit úspěšnost podniku, patří výkonnost podniku. Výkonnost vyjadřuje takové vystižení podstaty jevu, které popisuje způsob, nebo také průběh, jakým zkoumaný subjekt vykonává určitou činnost, na základě podobnosti s referenčním způsobem vykonání (průběhu) dané činnosti. Musí být možné porovnávat zkoumaný a referenční jev z hlediska stanovené kriteriální škály (Wagner, 2009).

S výkonností souvisejí ještě další dvě podkategorie, které udávají správný směr společnosti k dosažení určitých cílů. Jednou z nich je ekonomická účinnost, která porovnává vynaložené náklady s dosaženým ekonomickým prospěchem. Základním vyjádření účinnosti je porovnání nákladů vynaložených v souvislosti s prodanými výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů, kdy účinnost lze kvantifikovat pomocí zisku. Jednoduše řečeno účinnost vyjadřuje výkonnost ve smyslu způsobu, jakým je zvolená činnost účetní jednotkou uskutečňována. Poukazuje tedy na to, jestli účetní jednotka dělá věci správně (Wagner, 2009) (Král & kol., 2019).

Vedle účinnosti pak stojí ještě efektivnost, která vyjadřuje výkonnost ve smyslu volby činnosti, kterou podnik uskutečňuje. Dává tedy odpověď na otázku, jestli podnik dělá správné věci. Její úroveň také vychází z výše zisku v daném období, kdy zisk je pak navíc vztažen buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů, nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu. Efektivnost tedy vyjadřuje schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání (Wagner, 2009) (Král & kol., 2019).

Analýzou nákladové efektivity v určitých oblastech se zabývá hned několik autorů. Například Tuomin & kolektiv (2015) ve svém příspěvku používají metodu vycházející z analýzy nákladové efektivity. Konkrétně pro svou práci zvolili oblast energetické účinnosti v budovách a její následnou optimalizaci. Svoboda, Lososova & Zdeněk (2020) se ve svém článku také zaměřují na hodnocení nákladů a jejich efektivnost, ale v oblasti zemědělství v Evropské unii. Autoři hodnotili jednotlivé země Evropské unie v letech 2004-2017 a využívali při tom data ze zemědělské účetní datové sítě (FADN).

## 4.1 Stanovení a analýza odchylek

Pro efektivní řízení nákladů je důležité stanovení standartních nákladů, které se následně implementují převážně ve výrobních podnicích z důvodu plánování a kontroly. Princip výpočtu odchylek jednotlivých nákladů tkví v tom, že v první řadě se stanoví výše standartních nákladů, která se pak následně porovnává s náklady skutečně vynaloženými. Poté jsou jednotlivé odchylky analyzovány, aby byla zjištěna příčina jejich vzniku a mohla být přijata příslušná opatření vedoucí k jejich minimalizaci. Pro detailnější rozbor odchylek je potřebné sledovat jednotlivé položky nejenom v peněžních jednotkách, ale i v naturálním vyjádření. Na základě toho může být zjištěna nejenom odchylka ceny, ale také množství. Tyto odchylky jsou základním nástrojem řízení nákladů (Lazar, 2012).

Dle faktorů, které ovlivňují výši skutečného a předem stanoveného zisku, lze rozlišit tyto základní typy odchylek při homogenní produkci:

- ⇒ odchylky objemu výkonů,
- ⇒ odchylky prodejní ceny,
- ⇒ odchylky variabilních nákladů,
- ⇒ odchylky fixních nákladů.

V každém podniku lze sledovat různé druhy odchylek v závislosti na činnosti dané účetní jednotky. Podnik si na základě svých požadavků musí sám stanovit konkrétní pravidla a metodické postupy pro zjišťování odchylek a určit, které odchylky s ohledem na danou činnost je podstatné sledovat (Šoljaková, 2009).

### 4.1.1 Odchylky objemu výkonů

Při výpočtu odchylek objemu výkonů se porovnává skutečný objem prodaných výkonů se standartním objemem výkonů. Snížení či zvýšení množství prodaných výkonů ovlivňuje jednak výnosy, ale také variabilní náklady. A právě proto je vyjádřen vliv změny objemu prodeje na celkovém zisku pomocí změny celkové marže. Odchylka objemu daného výkonu se určí odečtením standartního objemu prodeje od skutečného a následným vynásobením rozdílu standardní marží. Změna objemu výkonů však zasahuje i do výše průměrných fixních nákladů na jednotku výkonu vlivem změny ve využití kapacity. Lze tedy následně vyjádřit ještě změnu výše průměrných fixních nákladů na jednotku výkonu a změnu samotného zisku z prodeje výkonů (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2015).

### **4.1.2 Odchylyky prodejní ceny**

Výše prodejní ceny má zásadní vliv na výši zisku. Odchylna skutečné prodejní ceny od té plánované tedy ovlivňuje konečnou výši zisku. Odchylnu prodejní ceny lze vyjádřit ve vztahu k jednotce výkonu nebo k celkovému objemu prodeje, či jako procentní změnu prodejní ceny. Skutečná cena za jednotku výkonu je pak zjištěna podílem celkových výnosů z prodeje za dané období celkovým objemem prodaných výkonů, od ní se následně odečte cena předem stanovená. Ve vztahu k celkovému objemu produkce se tento rozdíl ještě vynásobí skutečným objemem prodeje (Šoljaková & Fibírová, 2010).

### **4.1.3 Odchylyky variabilních nákladů**

Odečtením skutečné výše variabilních nákladů od té předem stanovené se získá odchylna variabilních nákladů. Její celkovou výši lze ale ještě dále analyzovat, a to dle jednotlivých složek variabilních nákladů a kvantitativní a kvalitativní složky (Král & kol., 2019).

Při analýze zkoumaného procesu je efektivní oddělit dva typy příčin odchylek variabilních nákladů. Jedna část odchylky od plánované výše nákladů je zapříčiněna odchylkou ve spotřebovaném množství variabilních zdrojů (odchylna kvantitativní), a druhá část pak odchylkou od plánované ceny variabilního zdroje (odchylna kvalitativní) (Lazar, 2012).

Plánovaná výše jednicových nákladů je stanovena na základě norem spotřeby, resp. z výkonových norem. Při sestavování norem spotřeby se využívají zejména předem stanovené pořizovací ceny materiálu, energie a předběžně projednané mzdové tarify. Skutečné ocenění pak vyplývá ze skutečně zúčtovaných pořizovacích cen materiálu a energie a skutečně zúčtovaných osobních nákladů. U variabilní režie je postup již o něco složitější. Důležitou roli zde hrají normativy režijních nákladů, které jsou hlavní složkou rozpočtu režijních nákladů. Při výpočtu kvantitativní odchylky se vychází z rozdílu mezi stanovenou a skutečnou výší vztahové veličiny, kterou může být například počet strojových hodin, počet seřízených strojů atd. Tento typ odchylky může být též nazýván odchylkou výkonnostní. Poté se rozdílem mezi stanovenými a skutečnými náklady na jednotku vztahové veličiny vynásobeným rozsahem vztahové veličiny určí ještě odchylka kvalitativní (Král & kol., 2019).



#### **4.1.4 Odchylky fixních nákladů**

Plánovaná výše fixních nákladů vychází z limitu fixních nákladů, kdy při odchylce fixních nákladů může dojít buďto k jejich absolutní úspoře anebo překročení. Výpočet odchylky fixních nákladů je jednoduchý, stačí určit rozdíl mezi předem stanovenými fixními náklady a jejich skutečnou výší. Pokud je tento rozdíl ještě následně vydělen skutečným objemem produkce, lze určit odchylku fixních nákladů na jednotku produkce, která představuje úspornost složku hospodárnosti. Odchylku fixních nákladů je možné ještě podrobněji rozčlenit dle jednotlivých skupin fixních nákladů, které jsou z hlediska řízení relevantní (např. výroba, marketing atd.) (Šoljaková & Fibírová, 2010).

#### **4.2 Analýza nákladů vzhledem k vnitropodnikovému výsledku hospodaření**

Výpočet a analýza odchylek je velmi důležitým krokem pro ovlivňování střediska a určení efektivnosti jeho činnosti. Základním rysem vždy musí být ovlivnitelnost nákladů, případně i výnosů, která se odvíjí od daného typu odpovědnostního střediska a jeho funkce v podniku. Z toho následně vyplývají i různé funkce vnitropodnikového výsledku hospodaření, které jsou odlišné v decentralizovaném a centralizovaném přístupu k odpovědnostnímu řízení. Decentralizovaný přístup je typický podstatným podílem pravomoci a odpovědnosti, vnitropodnikový výsledek hospodaření slouží jako měřítko efektivity s cílem určit příspěvek střediska k celkovému zisku podniku (Lazar, 2012).

Hospodaření středisek lze sledovat dvojím způsobem, a to buďto pouze na analytických účtech nákladů a výnosů ve finančním účetnictví, bez účtování vzájemného poskytování služeb, materiálu apod., anebo včetně zaúčtování vnitropodnikových výkonů. U prvního způsobu sledování hospodaření střediska může nastat situace, kdy středisko bude vykazovat pouze ztráty. Je to způsobeno právě tím, že se do jeho výkonů nepromítnou služby poskytnuté jiným střediskům. Za tímto účelem je velmi podstatné určení náplně jednotlivých středisek a toho, zda mají vytvářet zisky a jak vysoké, nebo zda bude jejich výsledkem vždy jen ztráta. To ale neznamená, že plánování výše nákladů těchto středisek nemá význam, spíše naopak. I u středisek ztrátových by mělo mít vedení podniku představu o tom, jaké náklady bude středisko tvořit a v jaké výši. (Čechová, 2011)

Druhá uvedená možnost sledování hospodaření středisek se dále dělí na jednookruhové a dvouokruhové účetnictví. V jednookruhovém účetnictví se vedle syntetických

a analytických účtů finančního účetnictví nacházejí tzv. spojovací účty, kde se zúčtovávají druhotné náklady s dalšími třídícími rovinami. Zachycují se zde vzájemné operace mezi jednotlivými útvary podniku. Dvouokruhové účetnictví oproti tomu zabezpečuje správu finančního a vnitropodnikového účetnictví dvěma účetními okruhy. Vnitropodnikové náklady a výnosy pak tvoří zvláštní účetní okruh, který není zahrnut do standartních účetních výkazů. Dvouokruhové účetnictví je pro podnik náročnější, a to jak administrativně, tak personálně i technicky. Za to je ale pro větší podniky mnohem přehlednější a poskytuje přesnější informace (Landa, 2008).

Zobrazení a ocenění vztahů mezi vnitropodnikovými útvary má zásadní vliv na konečný vnitropodnikový výsledek hospodaření útvaru a jeho správnou interpretaci. Podstatný je způsob ocenění interních výkonů mezi středisky. Ocenění interních výkonů pak může vycházet ze skutečně vynaložených nákladů, z předem stanovených nákladů nebo z používaných cen mezi externími subjekty (tržní ceny). Každý z těchto způsobů ocenění má jinou vypovídací schopnost a je podstatná správná interpretace analyzovaných veličin, která patří k nejsložitějším úkolům (Šoljaková & Fibírová, Reporting, 2010).

Pro správnou interpretaci dosaženého vnitropodnikového výsledku hospodaření je podstatné stanovení efektivnosti neboli ekonomické účinnosti, která vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů, a měří se vztahem mezi získaným ekonomickým prospěchem a rozsahem vynaložených nákladů. Základním rysem ekonomické efektivnosti je lepší využití určité kapacity k dosažení zisku z daného typu podnikatelské činnosti (Landa, 2008).

## 5 Metodika

Cílem práce je provést analýzu nákladů, výnosů i produktivity vybraného střediska a jeho útvarů a na základě provedené analýzy vyhodnotit vlivy, které ovlivňují celkové náklady střediska a snižují jeho efektivitu. Dále navrhnout nástroje, které by umožňovaly optimalizovat vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska. V práci je tedy využívána analýza jednotlivých účetních informací, které jsou dále na základě metody popisné rozváděny a objasňovány. Práce je zakončena syntézou a vyhodnocením zjištěných poznatků z provedené analýzy nákladů. V diskusi je využívána metoda komparace výsledků s ostatními autory, kteří obdobné téma ve svých pracích již řešili.

Při vypracování praktické části diplomové práce bude postupováno dle těchto kroků:

- ⇒ stanovení postupu při plánování nákladů jednotlivých úseků střediska,
- ⇒ analýza nákladů, výnosů a produktivity daných úseků střediska,
- ⇒ zhodnocení vnitropodnikových operací ve středisku,
- ⇒ příčiny vzniku nákladů střediska, porovnání s jejich plánovanou výší a opodstatnění jejich úspory či překročení,
- ⇒ analýza vzniku nákladů jednotlivých úseků střediska a jejich výkonů ve zkoumaném roce 2020 členěného na čtvrtletí,
- ⇒ rozdělení nákladů a výnosů do skupin a sledování průběhu nákladů v analyzovaném roce,
- ⇒ zhodnocení vnitropodnikového výsledku hospodaření střediska v roce 2020 a podíly jednotlivých úseků na tomto výsledku,
- ⇒ na základě provedené analýzy vnitropodnikového hospodaření střediska určit návrhy na optimalizaci současného stavu střediska.

Ve výnosech jsou zahrnuty i výnosy interní, které jsou součástí výnosů jednotlivých výkonů a na jejichž základě se oceňují vnitropodnikové transakce mezi úseky střediska.

Náklady a výnosy střediska byly analyzovány v roce 2020, kdy je účetní období dále rozčleněno na čtvrtletí, a to hlavně z důvodu četnosti dat a lepšímu znázornění vlivu sezónnosti, která je v zemědělské výrobě velmi výrazná.

Práce je doplněna grafy a tabulkami pro lepší přehlednost a ucelenější vypovídací schopnost uvedených dat.

## 5.1 Seznam vzorců a postupy výpočtů

Hlavním nástrojem pro řízení středisek je rozpočet střediska, který určuje výši předem stanovených plánovaných nákladů daného úseku, a na jejímž základě lze následně určit odchylky od tohoto plánu, na jejichž základě lze dále přijímat opatření vedoucí k efektivnějšímu hospodaření střediska. Analyzovaná společnost v praktické části práce má nákladová střediska. Vedení podniku tedy přenáší zodpovědnost na dané úseky střediska pouze v koordinaci nákladů, které mohou být střediskem ovlivňovány. Vedení družstva sestavuje na každé čtvrtletí roku přírůstkový rozpočet, který je sestavován v návaznosti na rozpočet a výsledky minulého období, kdy se minulý rozpočet upravuje o očekávané změny objemu produkce. Jsou tedy brány v úvahu skutečné výsledky minulého období, které jsou promítnuty do rozpočtu na další období. Při analýze vnitropodnikového výsledku hospodaření a výpočtu odchylek jednotlivých úseků jsou v práci používány následující vzorce:

### 1. Celkový zisk z prodeje výkonu

$$Z = (c - v) \cdot Q + FN \quad (1)$$

### 2. Odchylka variabilních nákladů ve vztahu k celkovému objemu prodeje

$$O_v = (v_{st} - v_{sk}) \cdot Q_{sk} \quad (2)$$

### 3. Odchylka objemu výkonů

$$O_q = (Q_{sk} - Q_{st}) \cdot m_{st} \quad (3)$$

### 4. Relativní odchylka fixních nákladů

$$O_R = \frac{FN_{st}}{Q_{st}} \cdot Q_{sk} - FN_{st} \quad (4)$$

### 5. Standartní zisk na jednotku výkonu

$$O_q = (Q_{sk} - Q_{st}) \cdot z_{st} \quad (5)$$

### 6. Kvantitativní odchylka

$$O_q = (Q_{sk} - Q_{st}) \cdot \frac{M_{st}}{Q_{st}} \quad (6)$$

## 7. Odchylka struktury

$$O_q = Q_{sk} \cdot \left( \frac{M_{st}}{Q_{st}} - \sum Q_{sk} \cdot \frac{m_{st}}{Q_{st}} \right) \quad (7)$$

kde

- $Z$  ... celkový zisk výkonu
- $c$  ... prodejní cena výkonu
- $v$  ... variabilní náklady za jednotku výkonu
- $Q$  ... množství prodaného výkonu
- $FN$  ... fixní náklady za období
- $v_{st}$  ... jednotkové variabilní náklady předem stanovené
- $v_{sk}$  ... jednotkové variabilní náklady skutečně vynaložené
- $Q_{sk}$  ... skutečný objem prodeje
- $Q_{st}$  ... předem stanovený objem prodeje
- $m_{st}$  ... standartní marže na jednotku výkonu
- $FN_{st}$  ... fixní náklady předem stanovené
- $z_{st}$  ... standartní zisk na jednotku výkonu
- $M_{st}$  ... standartní marže

Na základě uvedených vzorců budou vypočteny odchylky a budou určeny faktory, které působí na změnu výše nákladů a výnosů. Při analýze nákladů bude možné určit, v jaké míře je vedoucí pracovník zodpovědný za vzniklé odchylky od plánované výše a zároveň přijmout opatření pro minimalizaci těchto odchylek. Čtvrtletní analýza dat a plánování nákladů je tak efektivnější, protože podnik má možnost v průběhu roku na základě vývoje jednotlivých skupin nákladů přijímat průběžná opatření a plán zpřesňovat tak, aby byl plněn co nejdůsledněji.

Pro zhodnocení celkové efektivity střediska bude využit ukazatel rentability aktiv.

## 8. Rentabilita aktiv

$$ROA = \frac{VPVH}{A} \quad (8)$$

kde

- $VPVH$  ... vnitropodnikový výsledek hospodaření
- $A$  ... aktiva střediska

## 5.2 Zdroje dat

V praktické části práce budou data čerpána z těchto zdrojů:

- ⇒ interní účetní materiály zemědělského družstva z roku 2020,
- ⇒ účetní materiály podniku zveřejněné na Veřejném rejstříku a Sbírce listin – Výkaz zisku a ztrát, rozvaha, zpráva auditora, stanovy,
- ⇒ účetní vyhlášky, metodiky a zákony,
- ⇒ odborná literatura.
- ⇒ internetové stránky zemědělského družstva,
- ⇒ teoretické znalosti z předmětů studovaných na ekonomické fakultě jihočeské univerzity,
- ⇒ odborné články a sborníky.

## 6 Charakteristika analyzované společnosti

Název podniku: Zemědělské družstvo Nemějice

Obrázek 3: Logo ZD Nemějice <sup>(1)</sup>

Sídlo: Slabčice č.p. 63, 398 47 Nemějice

Právní forma: družstvo

Datum vzniku účetní jednotky: 11.2.1991

IČ: 00112674

DIČ: CZ00112674



<sup>(1)</sup> Logo of ZD Nemějice

Společnost je zapsána v obchodním rejstříku u krajského soudu v Českých Budějovicích, Oddíl DrXXXXII, Vložka číslo 2297

Zemědělské družstvo Nemějice se nachází v malé vesnici Nemějice, která je součástí obce Slabčice v okrese Písek. V roce 2011 v této vesnici trvale žilo pouze 58 obyvatel. Pro výkon činnosti zemědělského podniku jsou zde ale ideální podmínky, protože v okolí obce se nachází velké množství zemědělských pozemků.

Obrázek 4: Administrativní budova zemědělského družstva <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Administrative building of Agricultural cooperative.  
Zdroj: webové stránky zemědělského družstva Nemějice

Družstvo vzniklo v roce 1975 sloučením Jednotných zemědělských družstev Dražič v Dražiči, Naděje ve Slabčicích a Lipka ve Svatkovicích, jejichž dosavadní činnost zanikla. Družstvo se řídí novými stanovami, které byly schváleny na členské schůzi

11.12.1992. V roce 2014 pak byly stanovy znovu upravovány, kdy jejich schválením se družstvo podřizuje zákonu o obchodních korporacích jako celku.

Družstvo dle podmínek stanovených §1b ZoÚ spadá do kategorie malé účetní jednotky. V současné době má 24 zaměstnanců, z toho 5 řídicích pracovníků. Předmětem činnosti zemědělského družstva Němejice je zemědělství, včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje, dále pronájem půdy a zemědělského majetku k půdě náležejícího. Družstvo také provozuje veřejnou nákladní vnitrostátní silniční motorovou dopravu, opravy motorových vozidel, výrobu a opravy zemědělských strojů, zámečnictví a činnost organizačních a ekonomických poradců.

## **6.1 Organizační struktura společnosti**

Nejvyšším orgánem zemědělského družstva Němejice je členská schůze, která se schází jednou ročně. Členská schůze družstva schvaluje stanovy, volí a odvolává členy představenstva a kontrolní komise, schvaluje účetní závěrku, rozhoduje o rozdělení zisku a rozhoduje o rozdělení či sloučení družstva. Členy volených orgánů volí členská schůze na funkční období 5 let. Členové členské komise skládají základní členský vklad ve výši 15 000 Kč.

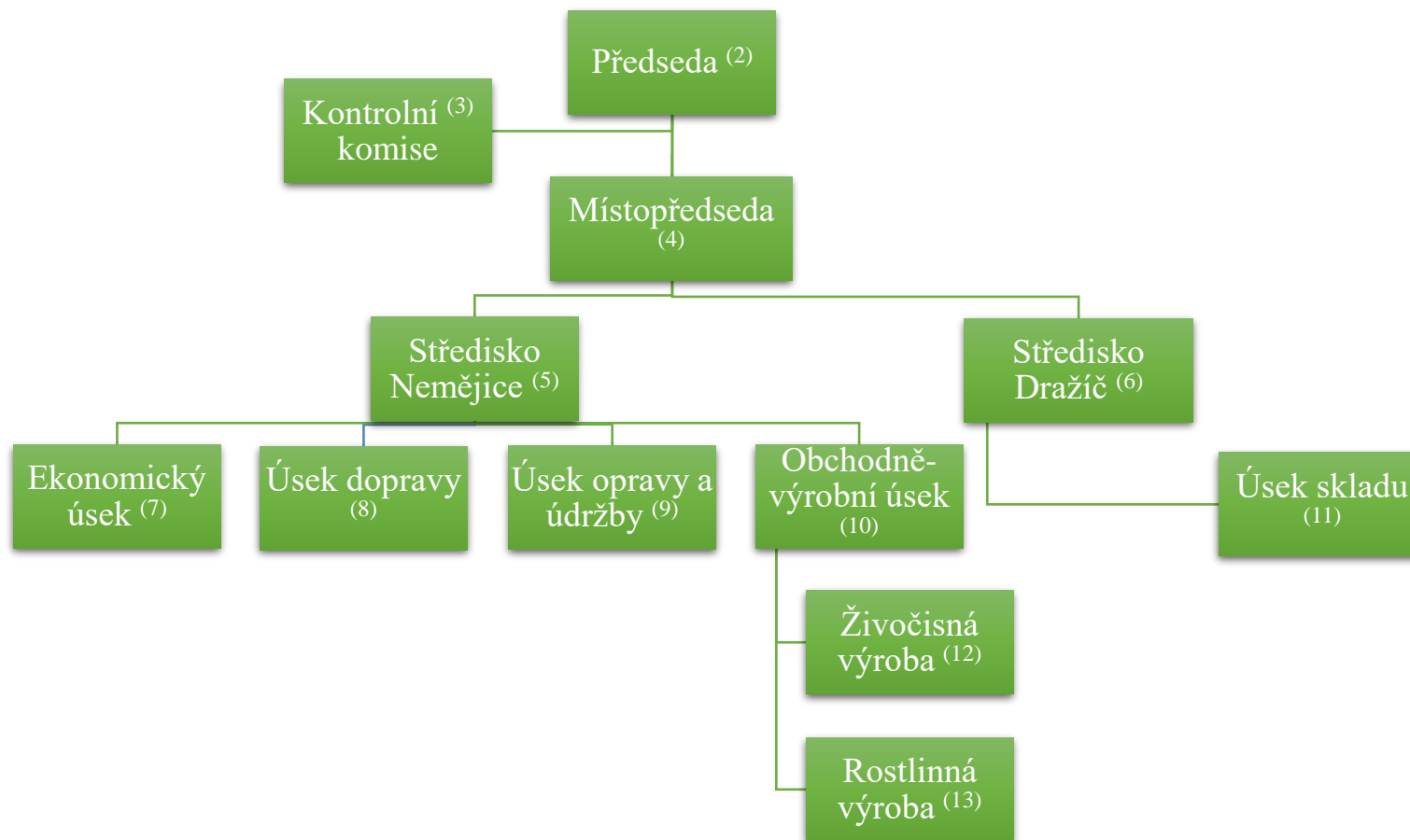
Statutárním orgánem družstva je představenstvo, kterému přísluší obchodní vedení družstva. Představenstvo má 5 členů, z nichž jeden člen je předseda a jeden člen místopředseda. Jednání představenstva řídí předseda, který rovněž jedná za představenstvo ve vztahu k jiným orgánům družstva.

Kontrolní komise pak kontroluje veškerou činnost družstva, projednává stížnosti členů a může požadovat jakékoliv informace a doklady o hospodaření družstva. Kontrolní komise má 3 členy, z nichž jeden člen je předsedou kontrolní komise. Kontrolní komise dává písemné stanovisko ke každé účetní závěrce, k návrhu na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty družstva a k návrhu na rozhodnutí o uhrazovací povinnosti členů.

Družstvo se dělí na dvě střediska, a to středisko Dražič a středisko Němejice. V podniku se poté nachází několik specializovaných útvarů, které mají své vedoucí pracovníky. Je zde obchodně – výrobní úsek, který se dále člení na rostlinnou a živočišnou výrobu, ekonomický úsek, úsek opravy a údržby, úsek dopravy a úsek skladu.



Obrázek 5: Organizační struktura ZD Nemějice <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> The organisational structure of ZD Nemějice; <sup>(2)</sup> Chairman of the company; <sup>(3)</sup> Control Commission; <sup>(4)</sup> Vice-chairman; <sup>(5)</sup> Centre-Nemějice; <sup>(6)</sup> Centre Dražič; <sup>(7)</sup> Economic section; <sup>(8)</sup> Transport section; <sup>(9)</sup> Repair and maintenance section; <sup>(10)</sup> Production-trade section; <sup>(11)</sup> Storage section; <sup>(12)</sup> Animal production; <sup>(13)</sup> Plant production.

Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování.

Přední postavení v podniku má obchodně-výrobní úsek, který se skládá z rostlinné a živočišné výroby, a zajišťuje výrobu a následný prodej výkonů. Družstvo ke své činnosti využívá zemědělské stroje, které vlastní, a proto je také důležitou součástí podniku úsek oprav a údržby, který spadá pod středisko Nemějice, kde se nacházejí dílny, ve kterých jsou stroje umístěny a udržovány. Úsek dopravy pak zajišťuje pro podnik služby související s dopravou, tedy spadají sem služby traktorů, kombajnů, nákladní doprava atd. Ekonomický úsek podniku není příliš velký, protože podnik je malý a má pouze 24 zaměstnanců, administrativní práce zde tedy nejsou příliš náročné a zastává je hlavní ekonomka. Ve středisku Dražič jsou situovány sklady, kam se odvázejí vypěstované obilniny, jsou zde zváženy a následně patřičně uskladněny. Také se zde skladuje vlastní zpracované krmení pro hospodářská zvířata v živočišné výrobě.

Družstvo Nemějice má pět zaměstnanců na řídicích pozicích. V nejvyšší pozici se nachází předseda, kterému se zodpovídají tito ostatní řídicí pracovníci. Na řízení podniku se podílí také místopředseda, který zároveň řídí i technické služby v podniku, tedy úsek opravy a údržby. Obchodně – výrobní úsek má dva řídicí pracovníky, a to vedoucí živočišné výroby a vedoucího výroby rostlinné. A v neposlední řadě také úsek skladů má svého řídicího zaměstnance, který dohlíží na zabezpečení skladů a správné uskladnění jednotlivých výkonů.

Organizační struktura podniku není nějak zvláště složitá, což je dáno tím, že se jedná o malou účetní jednotku. Z tohoto důvodu je ale také v družstvu aplikována relativně vysoká míra decentralizace. Řídicí pracovníci jednotlivých úseků musejí ovládat více oblastí v podniku a zastávat větší okruh zodpovědnosti, nežli je tomu u většího, složitěji členěného podniku. Na základě toho je v družstvu realizována úzká spolupráce mezi jednotlivými úseky a jejich řídicími pracovníky.

Obchodně – výrobní úsek zastává tedy stěžejní pozici v podniku, a od jeho činnosti se odvíjí i rozsah činnosti ostatních úseků. Výše nákladů a výnosů střediska Nemějice je tedy z převážné části závislá na činnosti obchodně – výrobního úseku, ale zajisté také i na spolupráci s ostatními úseky podniku a jejich vzájemné koordinaci.

Následující pasáž o rozsahu 44 stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v plné verzi práce, která je uložena na Ekonomické fakultě JU. Prohlášení společnosti o požadavku nezveřejnění části práce kvůli obsahu citlivých a utajovaných informací podniku je přílohou této diplomové práce.

## 7 Analýza nákladů, výnosů a produktivity střediska

## 8 Návrh nástrojů pro optimalizaci nákladů, výnosů a produktivity střediska

Na základě provedené analýzy nákladů, výnosů a produktivity střediska jsou stanoveny návrhy, které by vedly k optimalizaci nákladů a výnosů jednotlivých útvarů a jejich výkonů a ke zlepšení vnitropodnikového výsledku hospodaření střediska. Podnik by se měl zaměřit na optimalizaci největších skupin nákladů, které jsou blíže popsány v jednotlivých čtvrtletích analyzovaného roku u všech úseků střediska.

**Rostlinná výroba** zaznamenává ve všech analyzovaných čtvrtletích jako největší skupinu nákladů spotřebu přímého materiálu, traktorové práce od vlastního střediska a režijní náklady, a to ty rostlinné výroby i správní.

Spotřeba přímého materiálu, která zahrnuje spotřebu hnojiv, osiv a chemických prostředků, je přímo ovlivňována normami spotřeby, které jsou stanoveny na jednotku výkonu, tedy na základě jednotky rozlohy pole, a také dle plodiny, která se na daném poli pěstuje. Normy spotřeby přímého materiálu by měly být průběžně aktualizovány, aby co nejdříve odpovídaly skutečnosti a jejich plán se skutečně vynaloženými náklady shodoval. Vždy se bere v úvahu nějaká rezervní výše spotřeby přímého materiálu, protože při manipulaci s ním může být jeho část poškozena či rozprášena a podobně. Avšak i tato rezervní výše by měla být v co nejmenší možné výši, protože pak se na skladě hromadí velké množství materiálu a tím se výrazně navyšují náklady na skladování. Navíc u materiálu jako jsou hnojiva či chemické prostředky hrozí při dlouhodobějším uskladnění poškození těchto látek. Proto je velmi podstatné průběžně aktualizovat normy spotřeby přímého materiálu tak, aby byly co nejpřesnější.

Výše a ocenění traktorových prací od vlastního střediska se odvíjí hned od několika faktorů. Traktorové práce jsou stanoveny v hodinách, které stráví řidič traktoru na daném poli při péči či sklizni o vybranou plodinu. Také je ale podstatné určení stroje, který traktorové práce rostlinné výrobě poskytuje, protože jejich vstupní cena je mnohdy značně odlišná a promítá se tedy do nákladů výkonů prostřednictvím odpisů. Totožný princip mají i kombajnové práce a práce nákladní dopravy pro vlastní středisko, které ale již nejsou v tak výrazné výši.

Režijní náklady rostlinné výroby se z největší části skládají z osobních nákladů, a to konkrétněji z Příjmů společníků obchodní korporace ze závislé činnosti – 522. S tím souvisí i další významná položka režijních nákladů rostlinné výroby na účtu 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění za členy družstva. Skupinu mzdových nákladů lze obecně jen obtížně optimalizovat, protože výše mezd je základním odměňováním pracovníků za jejich vykonanou práci. Analyzované zemědělské družstvo se navíc již několik let potýká s nedostatkem zaměstnanců, protože o práci v zemědělství není ze strany pracovníků velký zájem, navíc se družstvo nachází v malé obci, kde je nízký počet obyvatel. Proto snižování této skupiny nákladů není možné a ani efektivní. Režijní náklady rostlinné výroby byly v posledním čtvrtletí roku dokonce v záporné hodnotě, došlo tedy k jejich značné úspoře.

Velmi obdobné složení má i správní režie podniku, kdy nejvyšší položkou jsou i zde Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti – 522. Vedle toho jsou také Odpisy dlouhodobého a drobného hmotného majetku – 551. Režijní náklady správní zahrnují částky některých placených a vyúčtovaných daní, jako je daň z nemovitosti a daň silniční. Plánovaná výše správní režie podniku v rostlinné výrobě nebyla překročena, a proto družstvo nemusí přijímat žádná opatření pro zlepšení současného stavu.

**Živočišná výroba** oproti tomu v analyzovaném roce nezaznamenává příliš pozitivní vývoj. Není to ale problém pouze analyzovaného podniku, kdy živočišná výroba má v České republice v posledních letech velmi špatné podmínky. Odběrateli jsou stanovovány příliš nízké výkupní ceny masa a mléka, které nepokryjí ani vynaložené náklady související s výkony, natož aby tvořily nějaký zisk. Družstvo již z těchto důvodů zrušilo chov prasat, který byl provozován ve středisku Dražič dlouhou řadu let. Výkupní ceny vepřového masa byly ale tak nízké, že by budoucí provoz chovu prasat mohl být pro podnik i likvidační. K tomuto průběhu spěje z velké části nyní i chov skotu a podnik z této strany bohužel nemůže přijímat žádná dostatečná opatření, protože výkupní ceny výrobků jsou určovány odběrateli a jejich výše je vzhledem k vynaloženým nákladům nedostačující. Družstvo sice dostává od státu různé dotace na provoz živočišné výroby, ale i ty jsou vzhledem k současné situaci nedostatečné.

V živočišné výrobě je také podstatná výše spotřeby přímého materiálu, která zahrnuje z většinové části spotřebu vlastních a nakoupených krmiv. I při spotřebě krmiv jsou dány normy spotřeby materiálu, a to vždy podle věku skotu a skupiny, do které je výkon zařazen. Je tedy stanovena váha krmiva na jeden kus skotu a na základě toho je krmení

krávám přidělováno. Pro efektivní vynakládání nákladů je také při spotřebě krmiv důležité dbát na důsledné dodržování stanovených norem. To by mělo být kontrolováno vedoucím úseku a normy spotřeby by se podle toho poté měly průběžně aktualizovat.

Režijní náklady živočišné výroby mají ve srovnání s výrobou rostlinnou odlišné složení. Část také tvoří Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti – 522 a Zákonné sociální a zdravotní pojištění za členy družstva, avšak mnohem výraznější je zde částka Poskytnutých ostatních služeb – 518 a Traktorových prací od vlastního střediska – 830. Právě výše ostatních poskytnutých služeb, a převážně ostatních prací v živočišné výrobě účtovaných na tento účet, způsobila výrazné překročení režijních nákladů živočišné výroby v druhém analyzovaném čtvrtletí roku. Služby, které jsou útvaru poskytovány, by měly být koordinovány vedoucím živočišné výroby a nemělo by tedy docházet k jejich nadlimitním hodnotám, zvláště tehdy, když se živočišná výroba nenachází v příznivé ekonomické situaci. Vedení podniku by mělo stanovit taková opatření, aby úsek co nejméně využíval externích služeb a tyto náklady tak byly optimalizovány. Pokud je jejich standartní výše výrazněji překročena, vedoucí úseku by měl za toto překročení nést zodpovědnost.

Režijní náklady správní pak ovlivňují stejné faktory jako v rostlinné výrobě.

U úseku **Dopravy a Oprav a údržeb** se již nejedná o tak výrazné částky nákladů jako ve výrobně-obchodním úseku, protože jejich činnost slouží k internímu poskytování svých služeb výrobně-obchodnímu úseku družstva. Nejvyšší nákladovou položkou jsou také zde režijní náklady správní, spotřeba materiálu, ale i odpisy dlouhodobého hmotného majetku. Režijní náklady správní jsou tak jako ve všech útvarcích podniku přidělovány jednotlivým výkonům na základě rozsahu jejich produkce. Výši správní režie podniku ovlivňují všechny již zmíněné položky. Spotřebu materiálu v opravách a údržbách tvoří převážně spotřeba stavebního materiálu a náhradních dílů, které jsou využívány k opravám a údržbě jednotlivých strojů. Tak je tomu i u dopravy, která má ale navíc ještě významnou položku spotřeby pohonných hmot. Útvary ve všech analyzovaných čtvrtletích nepřekročily rozpočtovanou výši těchto nákladů, a proto není důvod přijímat opatření k jejich snížení. Tyto náklady jsou pro správné fungování útvarů velmi podstatné a neustálým nátlakem na jejich snižování ze strany vedení podniku by mohla být snížena kvalita a efektivita poskytovaných služeb jiným útvarům.

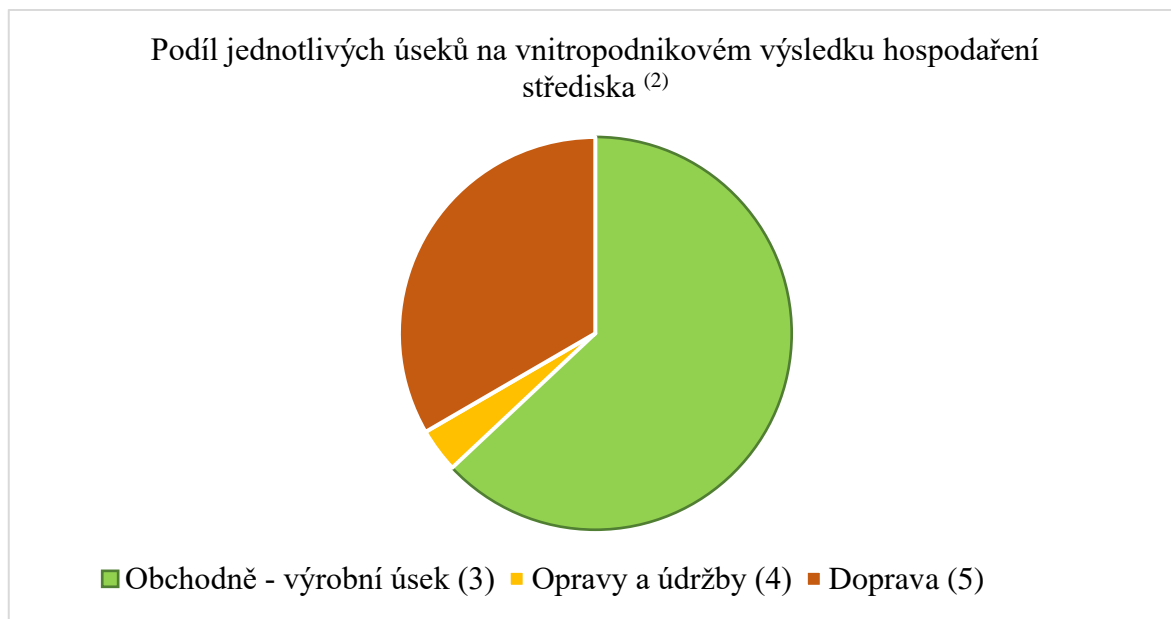
## 9 Zhodnocení vnitropodnikového výsledku hospodaření střediska

Vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska Nemějice je složen z výsledků hospodaření jednotlivých úseků střediska, tedy výrobně-obchodního úseku, který zahrnuje rostlinnou a živočišnou výrobu, úseku oprav a údržeb a úseku dopravy. Každý úsek má ve středisku zcela odlišnou funkci, a proto některé úseky tvoří jen ztrátu, protože slouží pouze k provozu jiného úseku a jeho činnost negeneruje žádné tržby. Oproti tomu jiný úsek tvoří zase vysoký zisk, avšak jeho činnost je zcela závislá na činnosti ostatních úseků, bez kterých by fungovat nemohl. Tato vzájemná návaznost daných úseků podniku byla blíže rozebrána a popsána při analýze nákladů, výnosů a produktivity střediska v jednotlivých čtvrtletích roku. I nyní je tedy nejdříve zhodnocen celkový výsledek hospodaření střediska a podíl jednotlivých úseků na něm, a poté jsou zhodnoceny výsledky hospodaření úseků, aby bylo patrné, v jaké míře se podílí jaký výkon na celkovém výsledku hospodaření střediska.

### 9.1 Celkový výsledek hospodaření střediska

Celkový výsledek hospodaření střediska se skládá z výsledků hospodaření jednotlivých úseků v analyzovaném roce 2020 a následující Graf 1 vyobrazuje podíl úseků na vnitropodnikovém výsledku hospodaření střediska.

Graf 1: Procentní podíl úseků střediska na vnitropodnikovém výsledku hospodaření <sup>(1)</sup>



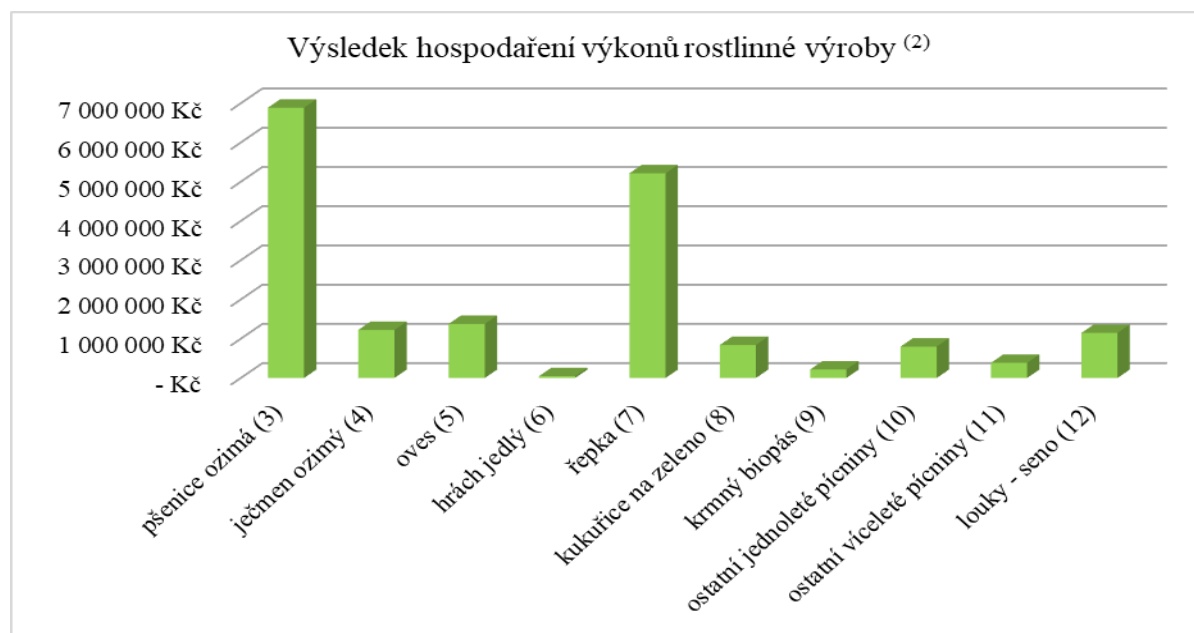
(1) Percentage share of sections from centre on internalcompany economic result;  
 (2) Share from specific sections on internalcompany economic centre result;  
 (3) Commercially – production section; (4) Repairs and maintenance; (5) Transport.  
 Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování

Z Grafu 1 vyplývá, že největší část výsledku hospodaření střediska Nemějice zaujímá výsledek obchodně-výrobního úseku, který je jako jediný v ročním zisku 17 754 400 Kč. Úsek oprav a údržeb a úsek dopravy zisk netvoří, protože nemají téměř žádné tržby a slouží tedy převážně k poskytování své činnosti obchodně-výrobnímu úseku, a to z největší části rostlinné výrobě. Opravy a údržby jsou v analyzovaném roce ve ztrátě 1 022 103 Kč. Úsek dopravy tvoří ztrátu ještě vyšší, protože jeho činnost je mnohem širší než u oprav a údržeb, a to v částce 9 404 214 Kč.

### 9.1.1 Rostlinná výroba

Rostlinná výroba produkuje v roce 2020 pšenici ozimou, ječmen ozimý, oves, hrách jedlý, řepku, kukuřici na zeleno, krmný biopás, ostatní jednoleté pícniny, ostatní víceleté pícniny a louky na seno. Bližší vývoj těchto jednotlivých výkonů a jejich popis v daných čtvrtletích roku byl rozebrán při analýze nákladů, výnosů a produktivity. Graf 2 pak vyobrazuje výsledek hospodaření každého tohoto výkonu za rok 2020.

Graf 2: Výsledek hospodaření výkonů rostlinné výroby v roce 2020 v Kč <sup>(1)</sup>



(1) Result of economic professional activities made by plants production in year 2020 in The Czech crowns; (2) Result of economic professional activities made by plants production; (3) Winter wheat; (4) Winter barley; (5) Oats; (6) Peas; (7) Rape root; (8) Green maize; (9) Feed biopas; (10) Other annual crops; (11) Other multiannual crops; (12) Meadows-hay.

Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování

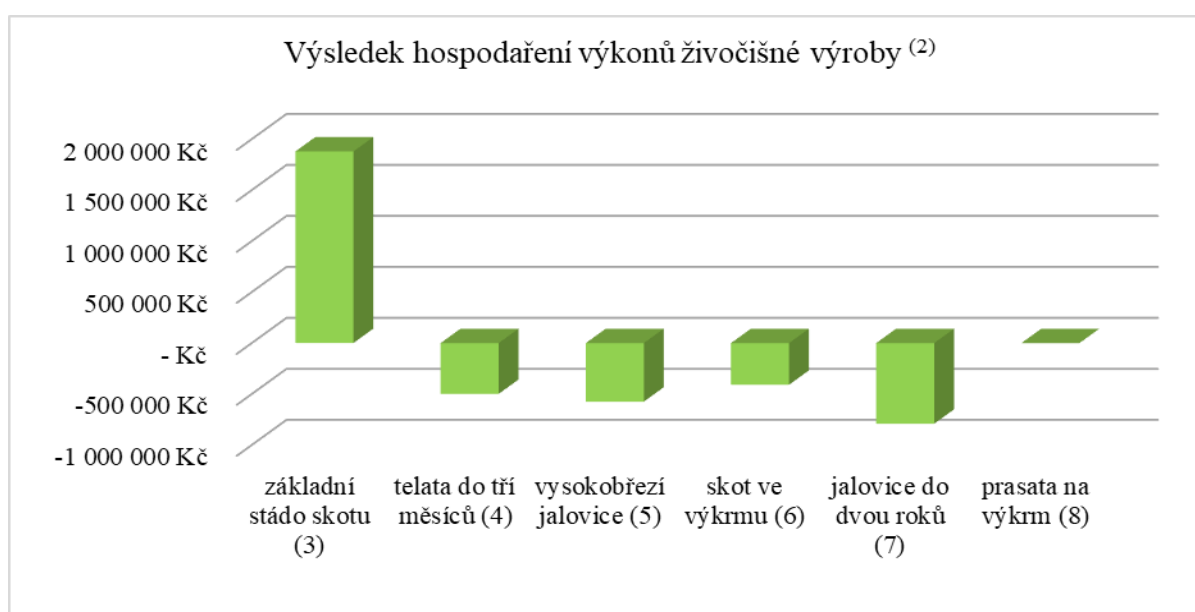


Rostlinná výroba je v roce 2020 v zisku 18 147 502 Kč, kdy největší podíl na tomto zisku má pšenice ozimá a hned po ní řepka. Naopak nejmenší podíl na zisku má hrách jedlý, krmný biopás a také ostatní víceleté pícniny. Tyto plodiny jsou využívány převážně ke spotřebě v živočišné výrobě, a proto netvoří ani žádný výrazný zisk. Žádný výkon rostlinné výroby není v analyzovaném roce ve ztrátě.

### 9.1.2 Živočišná výroba

Oproti tomu v živočišné výrobě lze sledovat zcela odlišný průběh výsledků jejich jednotlivých výkonů, který je vyobrazen v následujícím Grafu 3.

Graf 3: Výsledek hospodaření výkonů živočišné výroby v roce 2020 v Kč <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Result of economic professional activities made by animal production in year 2020 in The Czech crowns; <sup>(2)</sup> Result of economic professional activities made by animal production; <sup>(3)</sup> Basic bovine herd; <sup>(4)</sup> Calves up to 3 months old; <sup>(5)</sup> Heifers; <sup>(6)</sup> Bovine in feeding process; <sup>(7)</sup> Heifers up to 2 years old; <sup>(8)</sup> Pigs for feeding.

Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování

Živočišná výroba je v roce 2020 v celkové ztrátě ve výši 393 102 Kč. Jediné základní stádo skotu tvoří v analyzovaném roce zisk téměř 2 miliony korun. Oproti tomu nejvíce ztrátové jsou jalovice do dvou roků, které mají ztrátu 790 399 Kč. Avšak výrazně lépe na tom nejsou ani telata do tří měsíců, vysokobřezí jalovice a skot ve výkrmu. Výkupní ceny skotu jsou dlouhodoběji na velmi nízké úrovni, a proto je skot prodáván za mnohem nižší cenu, než je výše nákladů vynaložených na jejich chov. I tento jev má pak výrazný vliv na výši ztráty daných výkonů v roce 2020.

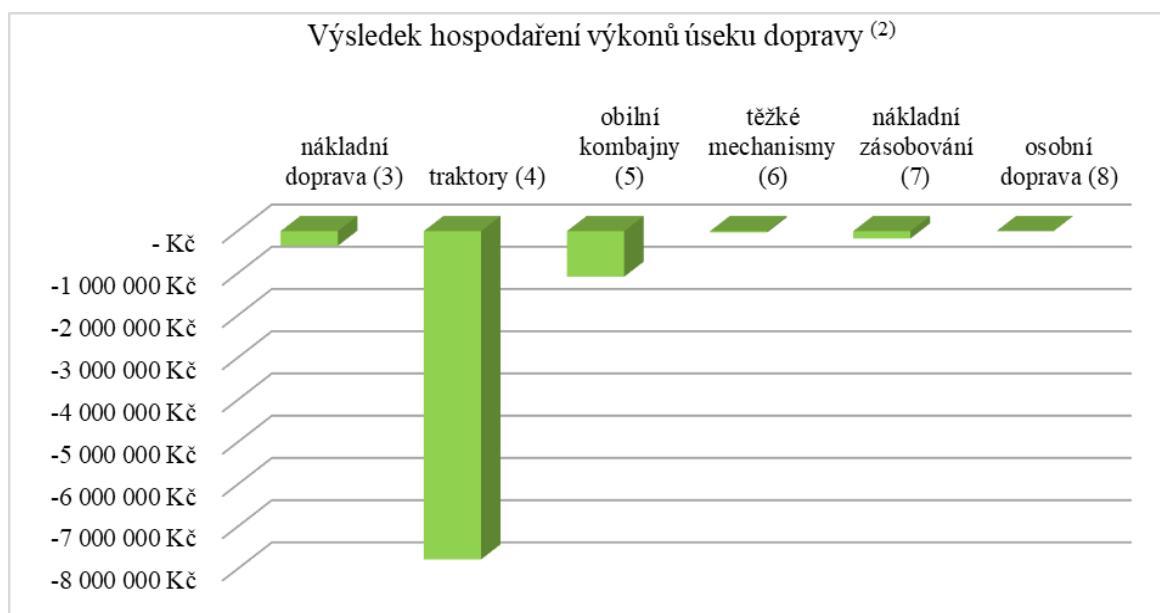
### 9.1.3 Opravy a údržby

Opravy a údržby sledují pouze jediný výkon, a to dílny – řemeslník. Tento výkon, a tedy i celý úsek, je v roce 2020 ve ztrátě v částce 1 022 103 Kč.

### 9.1.4 Doprava

Také úsek dopravy, jako jeden z hlavních článků rostlinné výroby, netvoří zisk. Jeho výkony jsou z většinové části tvořeny náklady, a výnosy, které jsou složeny z tržeb za prodej služeb externím uživatelům, tvoří pouze výjimečně. Hospodaření jednotlivých výkonů úseku je ilustrováno v Grafu 4.

Graf 4: Výsledek hospodaření výkonů úseku dopravy v roce 2020 v Kč <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Result of economic professional activities made by transport section in year 2020 in The Czech crowns; <sup>(2)</sup> Result of economic professional activities made by transport section; <sup>(3)</sup> Cargo transport; <sup>(4)</sup> Tractors; <sup>(5)</sup> Combine harvesters ; <sup>(6)</sup> Heavy mechanisms; <sup>(7)</sup> Cargo supply ; <sup>(8)</sup> Passenger transport.

Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu jasně vyplývá, že nejrozsáhlejší činnost v útvaru zaujímají traktory, které jsou ve ztrátě 7 774 726 Kč a zaujímají 83 % prací úseku. Další důležitou část útvaru tvoří obilní kombajny, které jsou sice využívány pouze ve třetím čtvrtletí roku, ale práce úseku utváří z 11 %.

## 9.2 Efektivita střediska

Po zhodnocení vnitropodnikového výsledku hospodaření střediska v analyzovaném roce nyní bude zhodnocena ještě celkové efektivita střediska za pomoci ukazatele rentability aktiv. Tento ukazatel poměří střediskový výsledek hospodaření s celkovými aktivy. Vyjadřuje tedy, jak se podniku v daném roce vrátila hodnota investovaných aktiv formou střediskového vnitropodnikového výsledku hospodaření.

$$ROA = \frac{VPVH}{A} \quad (8)$$

Po dosazení vypočtených hodnot do vzorce vyjde hodnota rentability aktiv analyzovaného střediska uvedená níže.

$$ROA = \frac{7\,328\,083}{77\,025\,595}$$

Efektivita střediska vyjádřena za pomoci ukazatele rentability aktiv v roce 2020 vychází 0,0951, tzn. že středisko Nemějice zaznamenává téměř 10% výnosnost svých aktiv. V porovnání s předchozími roky dochází ke zvýšení efektivity střediska, a to hlavně díky navýšení vnitropodnikového výsledku hospodaření vlivem zvýšení zisku rostlinné výroby. Naopak výsledek hospodaření živočišné výroby ovlivňuje vnitropodnikový výsledek hospodaření negativně a snižuje tak hodnotu ukazatele rentability aktiv. Pro optimalizaci vnitropodnikového výsledku hospodaření a zvýšení efektivity střediska je potřebné přijmout opatření, která by vedla ke snížení ztrátovosti živočišné výroby. Tato opatření jsou blíže rozebrána v předchozí kapitole a je jen velmi obtížné za současných podmínek ztrátu živočišné výroby minimalizovat. Naopak se ztráta každým rokem prohlubuje. Při takovém vývoji by pro zemědělské družstvo bylo nejvýhodnější živočišnou výrobu zrušit a zaměřit se spíše na rozšíření výroby rostlinné.

Efektivita hospodaření jednotlivých útvarů střediska Nemějice je vyjádřena odchylkami nákladů od plánovaných hodnot v daných čtvrtletích roku. Tyto údaje shrnuje Tabulka 17.

Tabulka 17: Výše odchylek útvarů střediska v jednotlivých čtvrtletích roku v Kč <sup>(1)</sup>

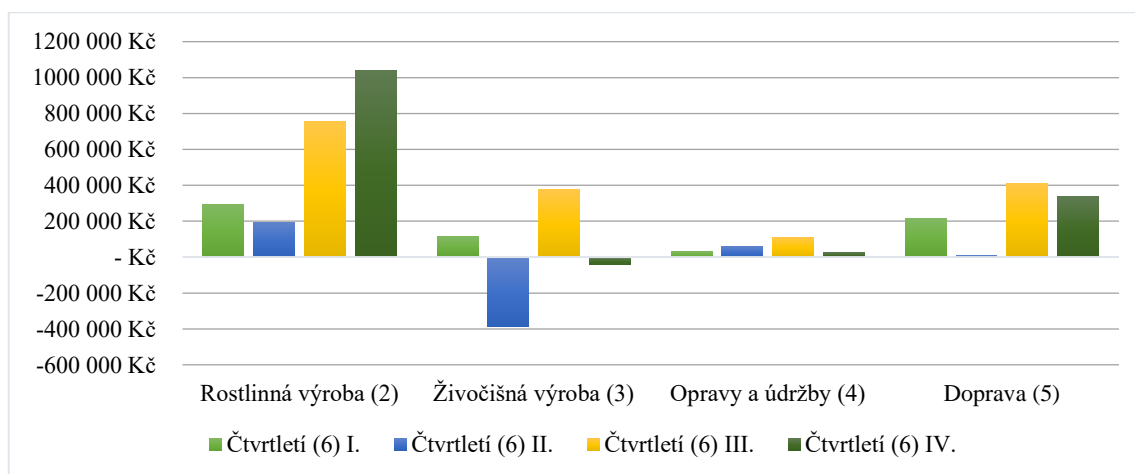
Úsek <sup>(3)</sup>	Čtvrtletí <sup>(2)</sup>				Celkem <sup>(4)</sup>
	I.	II.	III.	IV.	
Rostlinná výroba <sup>(5)</sup>	293 449	194 868	757 183	1 040 308	2 285 809
Živočišná výroba <sup>(6)</sup>	112 639	-386 458	373 960	- 44 121	56 021
Opravy a údržby <sup>(7)</sup>	30 198	60 345	111 733	25 420	227 696
Doprava <sup>(8)</sup>	212 211	10 588	411 544	338 369	972 711

<sup>(1)</sup> Distinction amount of section from centre in quarters of year in The Czech crowns; <sup>(2)</sup> Quarter; <sup>(3)</sup> Section; <sup>(4)</sup> Total; <sup>(5)</sup> Plants production; <sup>(6)</sup> Animal production; <sup>(7)</sup> Repairs and maintenance; <sup>(8)</sup> Transport.

Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování

Z údajů v Tabulce 17 také vyplývá, že největší kolísání a překročení nákladů v analyzovaném roce zaznamenává živočišná výroba. Pokud se ale výše odchylek sečte za celý rok, živočišná výroba má rozpočet téměř vyrovnaný a dochází k úspoře nákladů pouhých 56 021 Kč. Oproti tomu největší úspory nákladů dosahuje výroba rostlinná, která v roce 2020 uspořila náklady ve výši 2 285 809 Kč, kdy největší rozdíly od plánované výše vznikaly ve III. a IV. čtvrtletí roku. Ani příliš vysoká úspora nákladů není efektivní, a proto by podnik měl přijmout opatření, která by vedla k přepracování rozpočtu nákladů rostlinné výroby, aby plánované náklady co nejvíce odpovídaly těm skutečně vynaloženým a nevznikaly tudíž takto vysoké odchylky. Průběh odchylek skutečně vynaložených nákladů od plánovaných je dále ještě ilustrován v následujícím Grafu 5.

Graf 5: Výše odchylek útvarů střediska v jednotlivých čtvrtletích roku v Kč <sup>(1)</sup>



<sup>(1)</sup> Distinction amount of section from centre in quarters of year in The Czech crowns; <sup>(2)</sup> Plants production; <sup>(3)</sup> Animal production; <sup>(4)</sup> Repairs and maintenance; <sup>(5)</sup> Transport; <sup>(6)</sup> Quarter.

Zdroj: interní materiály družstva, vlastní zpracování

## 10 Diskuse

Na základě provedené analýzy nákladů, výnosů a produktivity střediska a jeho jednotlivých útvarů ve čtvrtletích roku 2020 byly zjištěny vlivy, které nejvíce ovlivňují celkový vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska a snižují jeho efektivitu. Podstatnými nákladovými položkami zemědělské produkce jsou jednoznačně režijní náklady, spotřeba přímého materiálu a vnitropodnikové práce poskytované útvary střediska. Avšak v rámci rozpočtů nebyla výše plánovaných nákladů v analyzovaném roce nějak zásadně překročena. Výraznější překročení nákladů nastalo v druhém čtvrtletí roku v živočišné výrobě, která je celkově ztrátová. Je to dáno převážně výkupními cenami mléka a masa, které jsou mnohem nižší než výrobní náklady jednotlivých výkonů v živočišné výrobě.

Problematikou ekonomického prostředí zemědělských podniků a stále se rozšiřující nadnárodní úrovni v tomto směru se zabývá ve svém příspěvku Bečvářová (2004). Zemědělství je shledáváno jako specifický obor, který má významné postavení v potravinářském hospodářství země, a problém dalšího rozvoje je spojen s efektivností, a tedy s otázkami produktivity faktorů, a to v rozsahu přesahujícím původní úzké vymezení zemědělství jako rozhodujícího odvětví výroby potravin. Na zemědělské podniky jsou kladeny stále větší nároky a zemědělští výrobci musejí rozhodovat o struktuře a parametrech výroby, a o to více se dostávají do střetu s centrálními limity a omezeními agrární politiky, které vycházejí z nabídkového přístupu k regulaci zemědělské výroby. Na závěr autorka uvádí, že zemědělské podniky se stávají součástí složitějšího systému, který klade na finální produkt, jeho strukturu, kvalitu a nabídku v čase značné nároky, a od počátku výrobního procesu se podniky musejí zaměřit na znalost poptávky (a podmínky konkurence) a to v stále výrazněji formované nadnárodní úrovni.

Na zemědělské podniky jsou tedy kladeny stále vyšší nároky, a to i z pohledu nadnárodních trhů. Avšak mnoho zemědělských podniků v České republice jsou menší družstva, která byla založena již před několika desítkami let, a byla ve správě státu. Nyní jsou tyto podniky značně zanedbané, co se týče jejich hmotné základy, protože vlastní již opotřebovaný majetek, avšak v současné době nemají dobré podmínky pro svůj rozvoj. Na trhu zemědělských komodit, a tedy i potravinářského průmyslu, se zvyšuje nabídka zahraničních firem, která také působí na snižování výkupních cen výrobků od domácích podniků. Pro menší podniky, jako je například analyzované družstvo Nemějice, může být

tento fakt i likvidační. A to převážně v živočišné výrobě, která se v České republice během posledních let vůbec nevyvíjí příznivě.

Valentová & Dvořáková (2020) se ve svém příspěvku zaměřují na problematiku oceňování vedlejší produkce v rámci živočišné výroby v prostředí malých a středních podniků. Ve své práci vycházejí ze specifického charakteru zemědělské produkce vytvořené vlastní činností u menších a středních společností, které nepoužívají k oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Na základě výzkumu pak autorky navrhnou kalkulaci vnitropodnikové ceny vedlejší produkce živočišné výroby, která je založena na propočtu obsahu účinných látek ve vedlejší zemědělské produkci.

I tato možnost by byla pro analyzovaný podnik jistým řešením problému. Přepočtení aktuálního kalkulačního vzorce a jeho optimalizace pro výkony v živočišné výrobě by mohla ztrátovost jednotlivých výkonů částečně snížit. Družstvo by se muselo zaměřit na největší skupinu nákladů, tedy spotřebu přímého materiálu a režijní náklady, a snažit se o jejich optimalizaci například snížením hodnoty poskytovaných služeb nebo snížením příjmů společníků obchodní korporace. Na základě toho by pak podnik mohl určit několik kalkulačních vzorců a vybrat ten nejvíce vhodný.

Z jiného pohledu zas na téma hospodaření zemědělských podniků a jejich efektivitu pohlíží Špička & Jelínek (2008). Zaměřují se na energetickou analýzu, protože vnímají odlišný charakter zemědělských podniků, kteří jsou na jedné straně spotřebiteli energie, na straně druhé zároveň transformují sluneční i dodatkové energie na biologickou hmotu, která dodává energii na zajištění dalších procesů nebo v podobě krmiv slouží k výživě hospodářských zvířat i člověka. Na základě jejich výzkumu je tedy podstatné sledovat u zemědělské produkce nejenom efektivnost ekonomickou, ale i tu energetickou, a tyto dvě dimenze vzájemně propojovat, protože v zemědělském odvětví dochází k intenzivní vzájemné výměně hmoty a energie. Dle autorů by výsledky energetické analýzy měly být uplatňovány jako jedno z kritérií poskytování veřejných prostředků do sektoru.

Analýza energetické efektivnosti zemědělských podniků je také důležitým ukazatelem ekonomické prosperity jednotlivých společností, kdy zemědělská produkce je na energetických zdrojích a jejich kvalitě zcela závislá. Proto i investice na obnovu energetických zdrojů a péči o ně mohou podniku v budoucnosti přinést vysoký užitek. Tento pohled nezahrnuje jenom ekonomickou prosperitu podniku, ale i ekologický

přístup a péči o životní prostředí, která značně ovlivňuje budoucnost zemědělství a kvalitu života. Proto by ze strany státu měla být vyvíjena značná snaha na tento druh podpory zemědělců.

Důležitou součástí zemědělského odvětví jsou pak právě dotace poskytované státem. Jak vyplynulo i z analýzy nákladů, výnosů a produktivity v posledním čtvrtletí roku, dotace tvoří velkou skupinu příjmů družstva. Toto téma je aktuální a často v tomto ohledu vznikají spory, které se týkají právě poskytování dotací zemědělským podnikům, kam plyne vysoká část veřejných prostředků. Dalo by se říci, že některé zemědělské podniky „vyžijí“ jen díky těmto dotacím, ale je tento stav opravdu efektivní a dlouhodobě udržitelný?

Analýzou nástrojů zemědělské dotační politiky se ve své práci zabývá Kroupová & Malý (2010). Cílem jejich příspěvku je komplexnější hodnocení dotační politiky ekologického zemědělství, a to z hlediska vlivu dotací na produkční schopnost, nákladovost, efektivnost i zisk ekologických farem. Na základě provedeného výzkumu pak zhodnotit metody a stanovení výše dotačních sazeb a následně doporučit změny současné dotační podpory ekologického zemědělství. Analýza dotační politiky ekologického zemědělství byla založena na panelových datech 143 ekologických zemědělských podniků.

Zemědělská produkce, a analýza její efektivity, je mezi autory rozšířené téma, kdy každý z autorů pohlíží na tuto problematiku z poněkud odlišného úhlu pohledu. Propojení všech těchto pohledů a poznatků jednotlivých autorů je podstatné pro správné a efektivní fungování zemědělských podniků, a to ne jenom pro současnost, ale hlavně také budoucnost. Na základě analýzy provedené v této diplomové práci bylo zjištěno, že živočišná výroba nezaznamenává v současné době žádný pozitivní stav, a při podobném, či možná ještě horším budoucím vývoji, by mohla Česká republika přijít o domácí produkci vlastních živočišných výrobků, a být tak z převážné části závislá na zahraničních dodavatelích a jejich produkci. Je tento směr, kterým se současná situace ubírá, správný, anebo by měla ze strany státu přijít některá opatření, která by vedla k opačnému vývoji? Asi každý z nás už jen ze své podstaty cítí správnou odpověď na tuto otázku, která ale naopak nezodpovídá žádné snadné řešení této situaci a za jejím objasnění stojí mnoho práce a snahy, a to jak ze strany státu, tak i zemědělských subjektů.

## 11 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat jednotlivé náklady, výnosy a produktivitu vybraného střediska, a na základě provedené analýzy zhodnotit vlivy, které ovlivňují celkové náklady střediska a snižují jeho efektivitu. V neposlední řadě pak také navrhnout nástroje, které by umožňovaly optimalizovat vnitropodnikový výsledek hospodaření a minimalizovat ztráty.

V první části práce jsou objasněny některé základní teoretické pojmy, které blíže souvisejí s tématem práce, jako koncept manažerského účetnictví v podniku, řízení nákladů po linii výkonů a po linii útvarů, či analýza efektivity vynaložených nákladů.

V druhé, obsáhlejší části práce, jsou analyzovány náklady, výnosy a produktivita ve vybrané společnosti. Analýza nákladů, výnosů a produktivity je provedena na základě dat z roku 2020, která jsou dále rozdělena čtvrtletně, aby byl co nejvíce vypuštěn vliv sezónnosti, který je v zemědělské produkci značný. Vybrané středisko se skládá z několika dalších útvarů: obchodně – výrobní, opravy a údržby a doprava. Každý z úseků zaujímá ve středisku zcela odlišnou funkci, a proto je v práci hodnocena činnost jednotlivých úseků převážně samostatně. Podstatné je i další následné rozdělení výrobně – obchodního úseku na rostlinnou a živočišnou výrobu. Jak vyplynulo z provedené analýzy, v každé z těchto výrob lze sledovat výrazně odlišné tendence v jejich vývoji a následné tvorbě vnitropodnikového výsledku hospodaření. Proto je podstatné sledovat každou část výroby odděleně, aby mohly být správně stanoveny vlivy, které nejvíce ovlivňují výši vnitropodnikového výsledku hospodaření a na jejichž základě může podnik přijmout správná opatření pro optimalizaci celkového výsledku hospodaření.

Provedená analýza nákladů, výnosů a produktivity daných útvarů střediska následně umožňuje zhodnotit roční vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska a podíl těchto útvarů na něm. Vlivy a položky, které nejvíce ovlivňovaly výši tohoto výsledku v jednotlivých útvarech, jsou blíže popsány vždy právě v provedené analýze v jednotlivých čtvrtletích roku. Následně jsou pak ještě shrnuty v návrzích na jejich optimalizaci.

V diskusi jsou výsledky práce porovnány a doplňovány poznatky autorů, kteří se ve svých pracích zabývaly obdobným tématem.



## I. Seznam požitých literatury

- [ 1] Bečvářová, V. (2004). Zemědělství v současném agrobyznisu. *Sborník prací z mezinárodní vědecké konference Agrární perspektivy-Trvale udržitelný rozvoj agrárního sektoru-výzvy a rizika.*
- [ 2] Carvalho, F., Fiúza, M., & Lopes, M. (maio/jun 2008). Management of costs as action of agricultural company competitiveness: A study case. *Ciênc. agrotec., Lavras*, 908-913.
- [ 3] Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.
- [ 4] Drury, C. (2015). *Management and cost accounting*. South-Western.
- [ 5] Dušek, J. (2019). *Vnitropodnikové účetnictví - praktický návod s podklady pro jeho zavedení*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- [ 6] Fibírová, J. (2003). *Reporting - moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: GRADA Publishing.
- [ 7] Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- [ 8] Fotr, J., Dědina, J., & Hružová, H. (2003). *Manažerské rozhodování*. Praha: EKOPRESS, s.r.o.
- [ 9] Hunčová, M. (2007). *Manažerské účetnictví - základy*. Ostrava: Mirago.
- [ 10] Kotěšovcová, J., & Janoušková, M. (2007). *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Praha: Vysoká škola finanční a správní.
- [ 11] Král, B., & kol., &. (2019). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- [ 12] Kroupová, Z., & Malý, M. (2010). Analýza nástrojů zemědělské dotační politiky–aplikace produkčních funkcí. *Politická ekonomie*, 6, 778-798.
- [ 13] Landa, M. (2008). *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o.
- [ 14] Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
- [ 15] Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.

- [ 16] Scholleová, H. (2017). *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. Praha: Grada Publishing.
- [ 17] Svoboda, J., Lososova, J., & Zdeněk, R. (JAN-MAR 2020). Analysis of costs and their effectiveness in the EU agrarian sector. *CUSTOS E AGRONEGOCIO ON LINE*, str. 151.
- [ 18] Šoljaková, L. (2009). *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- [ 19] Šoljaková, L., & Fibírová, J. (2010). *Reporting*. Praha: GRADA Publishing.
- [ 20] Špička, J., & Jelínek, L. (2008). Energetická analýza zemědělských podniků – metodický přístup. *Ekonomika a Management*.
- [ 21] THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. (2016). *Paper F5 Performance Management*. Kaplan Publishing UK.
- [ 22] Tuomin, P., & kolektiv. (2015). Economic appraisal of energy efficiency in buildings using cost-effectiveness assessment. *8TH NORDIC CONFERENCE ON CONSTRUCTION ECONOMICS AND ORGANIZATION* (stránky 422-430). Tampere, FINLAND: ELSEVIER SCIENCE BV.
- [ 23] Valder, A. (2008). *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI - Wolters Kluwer.
- [ 24] Valentová, M., & Dvořáková, L. (2020). Valuation specifics of secondary production within the husbandry production in the agriculture sector: A case study from the Czech Republic. *5th Business & Entrepreneurial Economics Conference 2020*. Student Business Incubator at the University of Zagreb, Faculty of Economics and Business.
- [ 25] Wagner, J. (2009). *Měření výkonnosti*. Praha: Grada Publishing.

## II. Seznam obrázků

Obrázek 1: Vazby mezi manažerským a finančním účetnictvím <sup>(1)</sup> .....	5
Obrázek 2: Souvislosti a nástroje řízení nákladů a zisku <sup>(1)</sup> .....	10
Obrázek 3: Logo ZD Nemějice <sup>(1)</sup> .....	31
Obrázek 4: Administrativní budova zemědělského družstva <sup>(1)</sup> .....	31
Obrázek 5: Organizační struktura ZD Nemějice <sup>(1)</sup> .....	33

## III. Seznam grafů

Graf 1: Procentní podíl úseků střediska na vnitropodnikovém výsledku hospodaření <sup>(1)</sup>	39
Graf 2: Výsledek hospodaření výkonů rostlinné výroby v roce 2020 v Kč <sup>(1)</sup> .....	40
Graf 3: Výsledek hospodaření výkonů živočišné výroby v roce 2020 v Kč <sup>(1)</sup> .....	41
Graf 4: Výsledek hospodaření výkonů úseku dopravy v roce 2020 v Kč <sup>(1)</sup> .....	42
Graf 5: Výše odchylek útvarů střediska v jednotlivých čtvrtletích roku v Kč <sup>(1)</sup> .....	44

## VI. Seznam tabulek

Tabulka 1: Výše plánovaných a skutečných nákladů rostlinné výroby v I. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 2: Výše plánovaných a skutečných nákladů živočišné výroby v I. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 3: Výše plánovaných a skutečných nákladů oprav a údržeb v I. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 4: Výše plánovaných a skutečných nákladů dopravy v I. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 5: Výše plánovaných a skutečných nákladů rostlinné výroby ve II. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 6: Výše plánovaných a skutečných nákladů živočišné výroby ve II. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 7: Výše plánovaných a skutečných nákladů oprav a údržeb ve II. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 8: Výše plánovaných a skutečných nákladů dopravy ve II. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> ...	36

Tabulka 9: Výše plánovaných a skutečných nákladů rostlinné výroby ve III. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 10: Výše plánovaných a skutečných nákladů živočišné výroby ve III. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 11: Výše plánovaných a skutečných nákladů oprav a údržeb ve III. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 12: Výše plánovaných a skutečných nákladů dopravy ve III. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 13: Výše plánovaných a skutečných nákladů rostlinné výroby ve IV. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 14: Výše plánovaných a skutečných nákladů živočišné výroby ve IV. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 15: Výše plánovaných a skutečných nákladů oprav a údržeb ve IV. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 16: Výše plánovaných a skutečných nákladů dopravy ve IV. čtvrtletí v Kč <sup>(1)</sup> .....	36
Tabulka 17: Výše odchylek útvarů střediska v jednotlivých čtvrtletích roku v Kč <sup>(1)</sup> ....	44

## **VII. Seznam příloh**

Prohlášení společnosti o požadavku nezveřejnění části kvalifikační práce

Soubory Microsoft Excel – 1.2020; 2.2020; 3.2020; 4.2020; účtová osnova

## **VIII. Seznam zkratk**

ZSP – Zdravotní a sociální pojištění

SG&A – Selling, General and Administrative Expense

Kč – Korun českých

## IX. Summary

The main objective of this master thesis was to evaluate impacts of costs, revenues and productivity of the centre based on performed analysis. The impacts influence total costs of the centre reducing its effectivity.

Main theoretical concepts that are linked with management accounting managing costs and revenues and subsequent analysis of effectivity of costs revenues and productivity are defined in the first part of the thesis. For management of costs and revenues of the centre are used two main lines and that is management of a performance line and management of a line of departments. The main subject of the diploma thesis is management of the line of departments which is using aspect of responsibility of individual parts of the centre.

In the practical part of the thesis is first introduced analysed company which is the collective farm Nemějice and defined organisational structure of the company which is very important for correct determination of interdepartmental result of the economy of the centre. The analysed centre is further divided into sales and production department which is consisted of plant and animal production, maintenance department and transport department. Subsequently, analysis of costs, revenues and productivity of individual departments of the centre is performed separately in each trimester of the analysed year 2020 so that the influence of seasonality is eliminated which is very significant in agricultural production. Based on the performed analysis of costs, revenues and productivity measures are determined that would lead to the improvement of the current situation. Finally, the overall internal economical result of the centre in the analysed year 2020 is evaluated and the share of individual departments in this result is determined.

The individual results of the thesis are summarized in the discussion and they are compared with the results of thesis of other authors who have already addressed a similar topic.

**Key words:** management accounting, cost and revenues, responsible management, department, internal profit and loss, collective farm

**JEL Classification:**

M41: Accounting

M16: Internal Business Administration

Zemědělské družstvo Nemějice, které je předmětem výzkumu diplomové práce s názvem Analýza vnitropodnikového výsledku hospodaření vybraného střediska studentky Barbory Jakubcové, si nepřeje zveřejňovat poskytnuté vnitropodnikové údaje kvůli obsahu citlivých a utajovaných informací podniku.



Miroslav Hron (předseda družstva)

**Zemědělské družstvo**  
**NEMĚJICE** ①  
Slabčice 63, 398 47 Slabčice  
IČO: 00112674, DIČ: CZ00112674