

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Lucie Hlináková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Název diplomové práce:

Kalkulační systém vybraného podniku

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Vejsadová Dryjová

Vypracovala:

Bc. Lucie Hlináková

2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie HLINÁKOVÁ**
Osobní číslo: **E10501**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Kalkulační systém vybraného podniku**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

Cílem diplomové práce je provést analýzu kalkulačního systému využívaného ve vybraném zemědělském podniku. Práce se blíže zabývá analýzou plánové a výsledné kalkulace a zároveň rozborem kalkulace přidružené výroby.

Osnova:

1. Úvod
2. Účetní subsystemy
3. Náklady - vymezení, členění, kalkulace
4. Tvorba vnitropodnikových cen
5. Charakteristika vybraného podniku
6. Uplatňovaný kalkulační systém vybraného podniku
7. Kalkulace sdružených výkonů
8. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
2. KAŠÍK, Josef. Podniková ekonomika. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, 1996. 320 s. ISBN 80-7078-391-5.
3. KONEČNÝ, Miloš. Podniková ekonomika: pro obor podnikové finance a obchod. Brno: PC-DIR, 1997. 275 s. ISBN 80-214-0880-4.
4. KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
5. KRUTINA, Václav; NOVOTNÁ, Marie. Ekonomika podniku: cvičení. Č. Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta, 2009. 133 s.
6. POLÁČKOVÁ, Jana. Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. 73 s. ISBN 978-80-86671-75-8.
7. RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2010. Olomouc: ANAG, 2010. 987 s. ISBN 978-80-7263-580-1.
8. SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. Praha: Grada Publishing, 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
9. SYNEK, Miloslav. Podniková ekonomika. Praha: C. H. Beck, 2010. 445 s. ISBN 978-80-7400-336-3.
10. VALDER, Antonín. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha: ASPI, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Vejsadová Dryjová
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

1. března 2011

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2012


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 53 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem vypracovala diplomovou práci na téma „Kalkulační systém vybraného podniku“ samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Dále prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění, souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou na 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.

České Budějovice, duben 2012

.....
Lucie Hlináková

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji Ing. Marii Vejsadové Dryjové za vedení této diplomové práce, za rady, připomínky a konzultace. Dále děkuji pracovníkům z vybraného podniku za ochotu při poskytování informací a podkladů.

OBSAH

1	ÚVOD	3
2	ÚČETNÍ SUBSYSTÉMY	5
2.1	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ.....	5
2.2	DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	6
2.3	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	7
2.4	VZTAHY MEZI JEDNOTLIVÝMI ÚČETNÍMI SUBSYSTÉMY	8
3	NÁKLADY	10
3.1	VYMEZENÍ NÁKLADŮ.....	10
3.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	11
3.2.1	Druhové třídění nákladů.....	11
3.2.2	Účelové třídění	11
3.2.3	Náklady členěné na jednicové a režijní	12
3.2.4	Náklady členěné podle původu spotřebovaných vstupů.....	12
3.2.5	Kalkulační členění nákladů	12
3.2.6	Náklady členěné podle závislosti na objemu výkonů.....	13
3.2.7	Relevantní a irelevantní náklady	13
3.2.8	Oportunitní náklady.....	14
3.2.9	Náklady vázané k rozhodnutí.....	14
4	KALKULACE	15
4.1	ZÁKLADNÍ POJMY	15
4.2	KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	16
4.2.1	Kalkulace předběžné a výsledné	17
4.2.2	Kalkulace operativní, plánové a propočtové	17
4.3	METODY KALKULACÍ.....	18
4.3.1	Kalkulace dělením.....	18
4.3.1.1.	<i>Prostá kalkulace dělením.....</i>	<i>18</i>
4.3.1.2.	<i>Stupňovitá kalkulace dělením</i>	<i>18</i>
4.3.1.3.	<i>Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....</i>	<i>19</i>
4.3.2	Kalkulace přírážková.....	19
4.3.3	Kalkulace ve sdružené výrobě.....	19
4.3.3.1.	<i>Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace.....</i>	<i>19</i>
4.3.3.2.	<i>Rozčítací metoda a metoda kvantitativní výtěže</i>	<i>20</i>
4.3.4	Kalkulace rozdílové.....	20
4.4	STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	20
4.4.1	Typový kalkulační vzorec	20
4.4.2	Retrográdní kalkulační vzorec.....	21
4.4.3	Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.....	21
4.4.4	Dynamická kalkulace	22
4.4.5	Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	22
4.4.6	Kalkulace relevantních nákladů	23
5	TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH CEN	24
5.1	VNITROPODNIKOVÁ CENA S PŘIPOČTENÍM ZISKOVÉ PŘIRÁŽKY	24
5.2	VNITROPODNIKOVÁ CENA ODVOZENÁ Z ÚROVNĚ TRŽNÍ CENY	24

5.3	VNITROPODNIKOVÁ CENA NA ÚROVNI PLNÝCH STŘEDISKOVÝCH NÁKLADŮ	25
5.4	VNITROPODNIKOVÁ CENA NA ÚROVNI VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	25
5.5	VNITROPODNIKOVÉ CENY NA BÁZI OPORTUNITNÍCH NÁKLADŮ	26
5.6	VNITROPODNIKOVÉ CENY STANOVENÉ DOHODOU	26
6	METODIKA	27
7	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU	29
7.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU	30
7.2	EKONOMICKÁ SITUACE PODNIKU	30
7.2.1	Horizontální a vertikální analýza aktiv, pasiv, výnosů a nákladů	31
7.2.2	Finanční analýza poměrových ukazatelů.....	36
8	OCEŇOVÁNÍ MAJETKU A ZÁSOB.....	39
9	UPLATŇOVANÝ SYSTÉM VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ	41
10	KALKULAČNÍ SYSTÉM PODNIKU	43
10.1	PLÁNOVÉ KALKULACE.....	44
10.2	VÝSLEDNÉ KALKULACE.....	46
10.3	KOMPARACE PLÁNOVÝCH A VÝSLEDNÝCH KALKULACÍ	48
11	VYJÁDŘENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ U ANALYZOVANÝCH VÝKONŮ..	53
12	KALKULACE VE SDRUŽENÉ VÝROBĚ.....	60
12.1	POUŽITÍ ODEČÍTACÍ METODY	60
12.2	POUŽITÍ ROZČÍTACÍ METODY	61
13	DISKUZE.....	62
14	ZÁVĚR.....	65
15	SUMMARY.....	68
16	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
17	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ	70
18	PŘÍLOHY	72
18.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU	72
18.2	ROZVAHOVÉ POLOŽKY A POLOŽKY VÝKAZŮ ZISKU A ZTRÁT.....	73
18.3	PLÁNOVÉ KALKULACE.....	75
18.4	VÝSLEDNÉ KALKULACE.....	77
18.5	VÝROBNÍ A SPRÁVNÍ REŽIE.....	80
18.6	REALIZAČNÍ CENY	80

1 ÚVOD

V dnešní době dochází k významnému rozvoji ekonomického světa, vznikají nové podnikatelské subjekty a otevírají se nové trhy. Zda podnik bude prosperovat nebo zda zanikne, záleží pouze na vedení podniku. Obstat v dnešním konkurenčním prostředí vyžaduje od řídicích manažerů neustálé rozhodování a přizpůsobování se novým podmínkám. Tomuto vývojového trendu odpovídají i nové přístupy v ekonomii a účetnictví. K dobrému rozhodování je nezbytná znalost jak ekonomická, tak i znalost různých matematických, statistických i jiných metod a postupů.

Orientace podniku ve svých nákladech patří k nepostradatelným podnikatelským činnostem. Náklady totiž provázejí téměř veškeré ekonomické činnosti a pro podnik tak mají hlavní význam. Měření, evidence, plánování a řízení nákladů v dnešní éře usnadňují manažerům identifikaci nákladů a na základě toho dělat rozhodnutí, která splňují cíle a vize podniku. Jednotlivé účetní systémy obsahují propracované nástroje, které tyto činnosti umožňují.

Kalkulace, jakožto jeden z nejdůležitějších nástrojů manažerského účetnictví, jsou používány v každém podniku, ve kterém dochází k přeměně vstupů na výstupy. Některé podniky kalkulace klasifikují jakožto činnost, jejichž výsledků je využíváno pouze v ojedinělých případech, a dle některých názorů není potřeba znát výši nákladů jednotlivých položek, protože v tržním hospodářství prodejní cena vyplývá ze vztahu nabídky a poptávky. V jiných podnicích jsou však kalkulace jedním z nástrojů sloužících pro řízení podniku. Prostřednictvím kalkulací podnik zjišťuje výši svých celkových vynaložených nákladů, výši nákladů na jednici a cenu finálního výrobku. Jaký zvolit kalkulační systém a zda se skutečně kalkulacemi zabývat, je zcela v pravomoci podniku. Podnik si může vytvářet svůj vlastní kalkulační systém dle charakteru výroby, může také pro každý výrobek užívat jiný kalkulační vzorec či druh kalkulace. Podnik má ale vyšší příležitost objektivně určit cenu svých výrobků, pokud je v podniku kalkulacím věnována řádná pozornost. Kalkulace projevují v různých podnicích a odvětvích odchylky a to zejména proto, že výše nákladů je ovlivněna především výrobními podmínkami, objemem výroby a oceněním práce.

Zemědělské podnikání prokazuje ve srovnání s jinými odvětvími svá specifika: přímou závislost produkce na přírodních a klimatických podmínkách a nelze opomenout ani vliv ekonomických podmínek, a to jak z pohledu agrární politiky státu a regionálních podmínek, tak i z pohledu podniku samotného. Značná část zemědělských subjektů se během svého působení potýká s ekonomickými problémy a některé z těchto subjektů dokonce museli svoji činnost ukončit. Počet lidí zaměstnaných v zemědělství se neustále snižuje.

Podstatným problémem týkajícím se každého zemědělského subjektu jsou ceny, za které tyto subjekty dodávají svoji produkci na trh. Takřka celá zemědělská produkce, jakožto maso, mléko, vejce, obilí a další zemědělské produkty, je zpracovateli vykupována za nevysoké výkupní ceny, které jsou mnohdy nižší než výrobní náklady. Výkupní ceny se mohou dále snižovat např. v důsledku různých nemocí. Zemědělcům často nepomohou ani dotace, které jim jsou na jejich činnost poskytovány. Další související komplikací jsou vyšší dotace v ostatních členských státech Evropské unie, které významně snižují konkurenceschopnost českých zemědělských produktů.

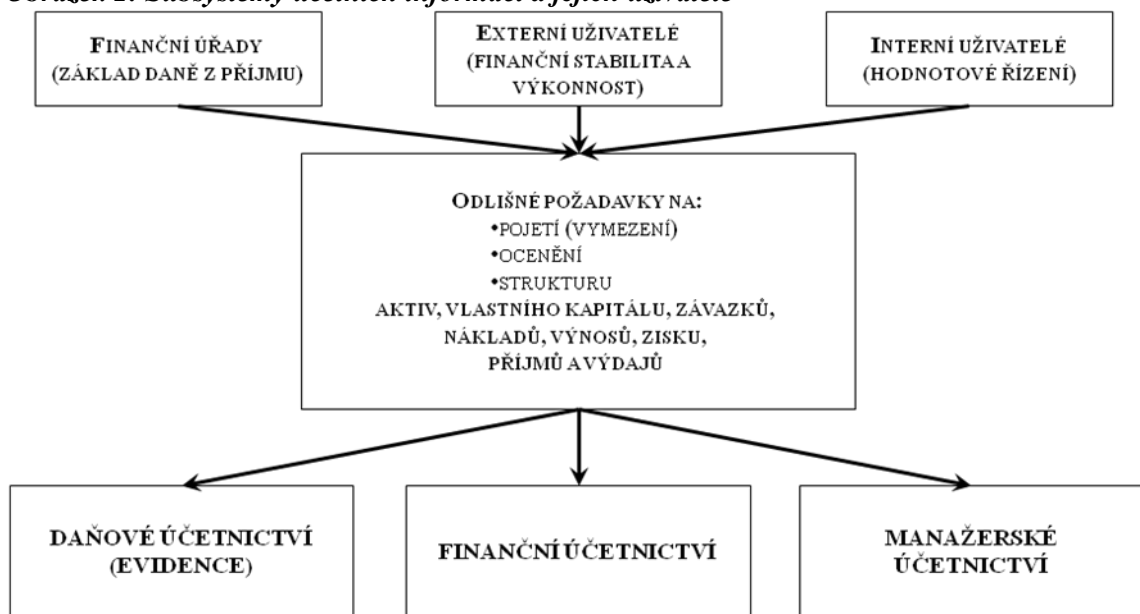
Během uplynulých let došlo v zemědělství k významným změnám, změnila se technologie některých výrob a používaná zemědělská technika, došlo ke změnám ve využití výrobků a objevují nové výroby a činnosti. Všechny tyto okolnosti je nezbytné brát v potaz při sestavování jednotlivých kalkulací.

2 ÚČETNÍ SUBSYSTÉMY

Rozdílný přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím, odlišnost systému kritérií hodnocení, který používají a odlišnost v časové orientaci jejich měření vedou ve svém důsledku k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví.

Zajištění různorodých informačních potřeb jednotlivých uživatelů účetních informací klade relativně vysoké nároky na systémy jejich zpracování. Výchozí jediný zpracovatelský způsob informačního zobrazení reality, konkrétních hospodářských transakcí, by měl vyústit do tří uživatelsky odlišných subsystémů: daňového účetnictví, finančního účetnictví a manažerského účetnictví, viz obrázek 1 (4).

Obrázek 1: Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé



Zdroj: (4)

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je určeno především pro externí uživatele a je upraveno závaznými normami. Eviduje aktiva podniku, jeho vlastní jmění, dluhy podniku,

výnosy, náklady a hospodářský výsledek. Jeho vyústěním jsou dva hlavní výkazy podniku – rozvaha a účet zisků a ztrát (17).

Soubor informací o podniku jako celku a o jeho vztahu k vnějšímu okolí zajišťuje finanční účetnictví. Jeho hlavním úkolem je podat prostřednictvím účetních výkazů věrný obraz o finanční pozici podniku, o jeho výnosnosti a o jeho schopnosti vytvářet nadále peněžní prostředky (8).

Představuje od svého vzniku primární zdroj informací pro vlastníky podniků a pro potenciální zájemce o kapitálový vstup do podniku. K dalším významným uživatelům informací finančního účetnictví se pak řadí všichni věřitelé, kteří za sjednaný úrok zapůjčují podniku na určitou dobu svůj kapitál (6).

Finanční účetnictví je charakterizováno jako účetnictví podniku, které stanovuje výsledek hospodaření podniku. Orientuje se externě; v popředí stojí zatížitelný výsledek (např. daní z příjmů, výplatou dividend). Daňové zákonodárství vyžaduje roční účetní závěrku, která dodržováním zásad řádného vedení účetnictví poskytuje odpovídající obraz o stavu majetku, financí a výnosy. Data externího účetnictví jsou však často nevhodná pro vnitřní účely. Například při stanovení odpisů jsou v popředí daňové aspekty před zjištěním skutečného opotřebení hmotného dlouhodobého majetku (11).

2.2 Daňové účetnictví

Cílem daňového účetnictví (daňové evidence) je zjištění základu daně z příjmů jako rozdílu mezi daňovými příjmy a daňovými výdaji a zjištění stavu majetku a závazků, které ovlivňují základ daně z příjmů. Tyto zjištěné údaje jsou využitelné pro další rozhodování a řízení firmy. Forma daňové evidence se bude odvíjet od jednotlivých složek obchodního majetku podnikatele. Pro peněžní prostředky se jeví jako vhodná forma evidence v deníku příjmů a výdajů. Pro ostatní složky majetku a závazků jsou vhodné evidenční karty (21).

Charakteristickým rysem evidovaných peněžních i hmotných toků je jejich příčinný vztah k podnikání. To znamená, že jsou získávány z prodeje výrobků, zboží a služeb (kladné přítoky – pozitivní cash flow) a vynakládány na dosažení, zajištění a udržení příjmů (záporné toky – negativní cash flow). Z tohoto zorného úhlu by měla daňová evidence zachytit všechny majetek a závazky podnikatele (firmy), které ovlivňují základ

daně z příjmů. Jde o majetek firmy, který je třeba k její hospodářské činnosti, a získané finanční zdroje (cizí kapitál), které se podílí na krytí majetku firmy (16).

2.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je účetnictví, které poskytuje podrobnější informace o průběhu hospodářských činností uvnitř účetní jednotky a zahrnuje vnitropodnikové účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, operativní evidenci a statistiku (13).

Charakterizuje se také jako souvisle doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování podnikových složek a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi. Jsou rovněž nezbytné při dosahování strategických, taktických a operativních cílů (1).

Manažerské účetnictví klade hlavní důraz na příčiny a odpovědnost za dosažené výsledky, a nikoli na faktory ovlivňující dlouhodobý rozvoj. Manažerské účetnictví důkladně analyzuje dosahované výsledky ve sledovaném období podle jednotlivých produktů a podle odpovědnosti (20).

Tento typ účetnictví je určen především manažerům a není předmětem mimopodnikové regulace. Je praktický i účelný a jeho účetní systém byl konstruován a upraven pro potřeby zcela konkrétního uživatele. Každé odvětví se vyznačuje natolik odlišnými aspekty, že zpravidla soubor nástrojů a forma takového typu účetnictví bývá u různých firem často odlišná. Manažerské účetnictví se pak člení na nákladové účetnictví a na manažerské účetnictví v užším pojetí. Nákladové účetnictví se začalo rozvíjet zejména v souvislosti s rozvojem průmyslu. Jeho úkolem je zjišťování nákladů pro potřeby výsledné kalkulace, podle určité struktury a podle útvarů, zvláště režijních (15).

Nákladové účetnictví sleduje účty kalkulační (účty výkonů) a účty uspořádací (účty středisek). Účty výkonů slouží k zachycení skutečných nákladů na výkony podniku a v konečné fázi pak k sestavení výsledné kalkulace, jak ostatně napovídá už název účtu. Zápisy na kalkulačních účtech se člení podle položek kalkulačního vzorce, platného pro ten který druh výkonu podniku. Účty středisek slouží k zachycení skutečných nákladů, spojených s řízením a obsluhou výroby (výrobní režie), skutečných nákladů, spojených

s řízením a správou podniku jako celku (správní režie), a pokud se vedou samostatně, také k zachycení nákladů na manipulaci s materiálem (materiálová či nákupní režie) a skutečných nákladů, spojených s odbytem výkonů (odbytová režie). Zápisy na účtech se člení podle stanovených položek režijních nákladů: jejich členění je jednotné pro všechny druhy režii (6).

2.4 Vztahy mezi jednotlivými účetními subsystemy

Rozdíl mezi jednotlivými účetními subsystemy spočívá zejména v tom, pro koho informace z nich slouží. Co se týče informací účetnictví finančního, ty předkládáme externím uživatelům, zatímco účetní informace nákladového, manažerského či vnitropodnikového účetnictví využívají pro své rozhodování řídicí pracovníci na různých stupních podnikového vedení. Např. informace o nedokončené výrobě, výrobcích a jiných produktech podnikové činnosti uváděné ve finančním účetnictví, lze zjistit pouze na základě podrobnějších údajů z nákladového účetnictví.

Při sestavování účetních výkazů a ostatních informací finančního účetnictví musíme respektovat různá omezení, která se týkají principů oceňování, odepisování a dalších, která jsou vydávána na ochranu zájmů externích uživatelů. Účelem je zajistit v zásadě jednotný výklad a určitou míru objektivitu a zároveň také srovnatelnost publikovaných informací v čase i mezi vykazujícími subjekty. Naproti tomu účetní subsystemy interního účetnictví nejsou takto omezovány, navazují na specifický charakter činnosti podniku a různé rozhodovací úlohy, které se v něm řeší (7).

Při srovnání manažerského účetnictví se systémem finančního účetnictví se zdůrazňuje obsahově rozdílné pojetí zejména dvěma odlišnostmi. Manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, ne jak jsou vymezeny např. obecně uznávanými zásadami finančního účetnictví. Manažerské účetnictví se dále odlišuje od finančního větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování (9).

V manažerském účetnictví v široce chápaném významu lze jako ve strukturovaném systému účetních informací pro hodnotové řízení odlišit dva relativně samostatné subsystemy účetních informací a to: účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto (nákladové účetnictví) a

účetní informace pro rozhodování taktické i strategické o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu (manažerské účetnictví v užším významu).

Nákladové účetnictví se tak na rozdíl od manažerského účetnictví v užším významu, zaměřeného na budoucnost, obrací na minulost a jeho centrem pozornosti operativního řízení je zejména řízení nákladů s bezprostředním propojením na operativní řízení peněžních toků (4).

Manažerské účetnictví zásobuje manažery poskytnutými informacemi, aby jim pomohlo v jejich rozhodování, plánování a řízení, zatímco nákladové účetnictví je spjaté s kalkulací nákladů pro použití v peněžních účtech (3).

3 NÁKLADY

3.1 Vymezení nákladů

Jako i v ostatních ekonomických disciplínách setkáváme se i v pojmu náklad s velkým množstvím definic.

V nejobecnější rovině lze náklady charakterizovat jako spotřebu výrobních faktorů vyjádřenou v peněžních jednotkách, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Pokud bychom chtěli definovat náklady čistě jako ekonomickou kategorii, pak by bylo lépe říci, že náklady představují hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. A pro externí uživatele informací se nejlépe hodí říci, že náklad je ekonomický zdroj, který byl obětován na dosažení výnosu z prodeje (23).

Náklady se obecně vymezují jako vynaložení ekonomických zdrojů na určitý výkon jako výsledek aktivity, převoditelné na peníze, přinášející očekávaný ekonomický prospěch (12).

V ekonomii, podnikání a účetnictví představují náklady spotřeba ekonomického zdroje, které je i obvykle spojené se současným nebo budoucím výdejem peněz. Ve finančním účetnictví se nákladem rozumí snížení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě poklesu hodnoty aktiv nebo zvýšení závazků, jehož následkem je snížení vlastního kapitálu jinou formou než jeho rozdělením (vyplacením) vlastníkům (22).

Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů vč. veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Účetní pojetí nákladů tuto obecnou definici zhruba odráží: účetními náklady je spotřeba hodnot (snížení hodnot) v daném období zachycené ve finančním účetnictví. Nákladem podniku je tedy peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. Toto pojetí nákladů je základem účetnictví pro výpočty daní. Ekonomické pojetí zase charakterizuje nejen to, co bylo zapláceno, ale i vše, co bylo obětováno (17).

Náklady je nutné odlišovat od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních fondů podniku. Např. nákup stroje je peněžním výdaj, ale není nákladem, náklady jsou až odpisy, kterými cenu stroje převádíme do nákladů, odpisy však nejsou peněžním výdajem (tím byl nákup stroje). Náklady vždy musí souviset s výnosy příslušného období, aby tomu tak bylo, to zabezpečuje časové rozlišení nákladů a výnosů (18).

3.2 Členění nákladů

Řízení nákladů vyžaduje podrobné třídění nákladů. Náklady můžeme rozdělovat následovně.

3.2.1 Druhovému třídění nákladů

Druhovému třídění je soustřeďování nákladů do stejnorodých skupin spojených s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Základními nákladovými druhy jsou: **spotřeba surovin a materiálů, paliv a energie, provozních látek; odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku; mzdové a ostatní osobní náklady**, jakožto mzdy, platy, provize, sociální pojištění; **finanční náklady**, jakožto pojistné, placené úroky, poplatky aj. a **náklady na služby**, jakožto opravy a udržování, dopravné, cestovné (17).

3.2.2 Účelové třídění

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, tedy s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podnik, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Účelové členění nákladů lze sledovat na rozdílné úrovni a podrobnosti. Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je prvním krokem v podrobném účelovém členění nákladů.

Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti, daného výkonu. Nejjednodušším příkladem je spotřeba základního materiálu. **Náklady na obsluhu a řízení** jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. K tomuto typu

nákladu patří náklady na provoz budov, mzdy řídicích pracovníků, náklady administrativní činnosti aj. (4).

3.2.3 Náklady členěné na jednicové a režijní

Členění nákladů na jednicové a režijní navazuje na členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení, je jejich podrobnějším členěním. **Jednicové náklady** jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Na základě rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů je možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomický zdrojů (spotřeby materiálu, práce, energie, služeb) a ocenění této naturální spotřeby.

Režijní náklady jsou náklady, u kterých není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů, jsou to naopak společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvar atd. Rozpočet režijních nákladů je nástrojem řízení nákladů, které jsou nezbytné pro zajištění konkrétního druhu výkonu (náklady na design výrobku, odpisy jednoúčelových zařízení), skupiny výkonů a útvarů jako celku (odpisy víceúčelových zařízení, mzdové náklady obsluhy, řídicích pracovníků apod.) (4).

3.2.4 Náklady členěné podle původu spotřebovaných vstupů

Spotřebované vstupy mohou pocházet z okolí podniku, např. spotřebovaný materiál, tyto náklady nazýváme **prvotní náklady** nebo též externí náklady.

Druhou skupinou jsou náklady **druhotné**, též interní, vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů, např. výroba páry nebo nářadí pro vlastní potřebu. Tyto náklady mají komplexní charakter, tzn., že skládají se z původních nákladových druhů (18).

3.2.5 Kalkulační členění nákladů

Podstatou kalkulačního členění nákladů je přiřazování nákladů k určitému výkonu. Náklady se v kalkulacích zjišťují (stanoví) jako přímé a nepřímé.

Přímé náklady se ve výsledných kalkulacích vlastních nákladů zjišťují přímo na kalkulovaný výkon ve skutečné výši podle účetnictví. V předběžných kalkulacích se stanoví podle plánované spotřeby materiálu a práce (např. s použitím dostupných norem přímo na kalkulovaný výkon.

Nepřímé náklady se zjišťují ve výsledné a předběžné kalkulaci vlastních nákladů pomocí: závazně stanovené rozvrhové základny pro jejich rozvrh k jednotlivým výkonům, podnikatelským subjektem stanovené rozvrhové základny. Protože každé rozvrhování nepřímých nákladů znamená určitou nepřesnost, mělo by být snahou při kalkulaci vlastních nákladů umístit co nejvíce nákladových položek k přímým nákladům (12).

3.2.6 Náklady členěné podle závislosti na objemu výkonů

Náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, označujeme jako **náklady variabilní**. Náklady, které zůstávají neměnné i při změnách v určitém intervalu výkonů či využití kapacity jsou **náklady fixní** (kapacitní).

Náklady, které jsou vynakládány před zahájením podnikatelského procesu a jejichž celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu, označujeme jako **umrtvené (utopené) fixní náklady**. Naopak náklady, které lze při zřetelném snížení využití kapacity omezit, jsou **vyhnutelné fixní náklady** (23).

3.2.7 Relevantní a irelevantní náklady

Pro ostatní členění nákladů, která tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti, je typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem porovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne. Rozčlenění nákladů podle odpovědi na tuto otázku vede k oddělení relevantních nákladů a nákladů irelevantních.

Relevantní náklady jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit. **Irelevantní náklady** jsou pro dané rozhodnutí nedůležitými, protože změny varianty neovlivňuje jejich výši. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně (9).

3.2.8 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady (alternativní, ušlé příležitosti) nepředstavují reálné vynaložení peněz, ale fiktivní ocenění důsledků určitého rozhodnutí. Oportunitní náklady ale představují ušlý efekt z příležitosti, která mohla být realizována pro jiné využití disponibilních zdrojů a zvláštní ocenění pro hodnocení účelnosti zvolené alternativy. Využití kategorií oportunitních nákladů a výnosů se uplatňuje při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, zejména v podmínkách, kdy je podnik omezen ve zdrojích své činnosti (14).

3.2.9 Náklady vázané k rozhodnutí

Nejobecnější, zejména strategicky využívanou kategorií nákladů jsou tzv. **náklady vázané k rozhodnutí**. Vázané náklady se zpravidla vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Hovoří se o nich zejména v souvislosti s vývojem a konstrukčním, resp. technologickým řešením výrobků, které podstatným způsobem determinují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě (9).

4 KALKULACE

4.1 Základní pojmy

Kalkulace je jednou ze složek manažerského účetnictví. V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Pojem kalkulace se využívá ve třech základních významech: jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhové, objemově a jakostně vymezen; jako výsledek této činnosti a jako viditelná část informačního systému podniku, sice tvořící součást manažerského účetnictví, ale také nezastupitelná informačním obsahem a metodou jeho získání.

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše, resp. následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici (9).

Nejčastější využívanou formou kalkulací je přiřazení nákladů externím výkonům, tj. výkonům prodávaným na trhu externím zákazníkům. Kalkulace nákladů v sobě zahrnuje dva velmi úzce propojené problémy. Prvním z nich je řešení metodických otázek kalkulace, zejména otázky, jak přiřadit náklady výkonu. Druhý spočívá ve volbě vhodného obsahu kalkulace, rozsahu a struktury kalkulovaných položek v závislosti na tom, pro řešení jakých rozhodovacích úloh je kalkulace využita.

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik tvoří. Tato zásada se modifikuje s ohledem na rozsah sortimentu, složitost podnikatelského procesu a význam, využitelnost kalkulací.

Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon vymezený druhem, jakostí a měrnou jednotkou. Ve vztahu ke kalkulační jednici se zjišťují náklady, popřípadě jiné hodnotové veličiny.

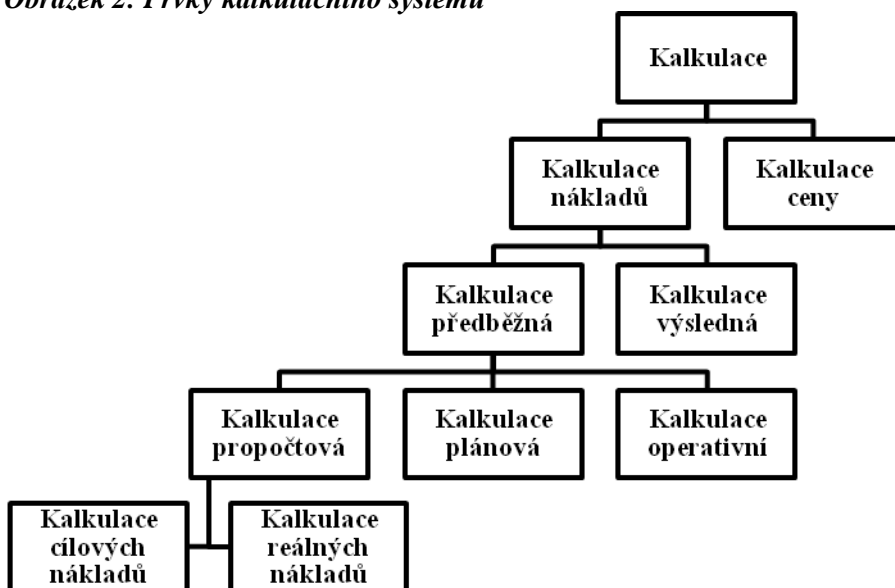
Kalkulační vzorec definujeme jakožto strukturu, v které se stanovují a zjišťují náklady na jednotlivé výkony (4).

4.2 Kalkulační systém

Kalkulační systém představuje soubor kalkulací v podniku a vztahy mezi nimi. Zahrnuje tedy různé druhy kalkulací ve vztahu k účelu, kterému mají sloužit, přičemž počet druhů kalkulací sestavovaných konkrétním podnikem závisí na jeho velikosti, druhu podniku, nárocích na vypovídací schopnost kalkulací či potřebě jejich využití v čase (7).

Význam a využití kalkulací se projevuje v celé řadě úloh, jež nemůže přirozeně plnit jedna kalkulace nákladů výkonů, ale celá soustava druhů kalkulací a vztahů mezi nimi, která vytváří tzv. prvky kalkulačních systémů (viz obrázek 2). Jednotlivé kalkulace systému se liší jednak tím, zda zobrazují plné nebo dílčí náklady, metodami přiřazení nákladů jednotce výkonu či dobou sestavení a časové možnosti jejich využití. Základním kritériem rozlišení jednotlivých kalkulací systému je to, jestli jsou podkladem strategického, preventivního či operativního řízení nebo následného ověřování průběhu provádění podnikových výkonů (9).

Obrázek 2: Prvky kalkulačního systému



Zdroj: (9)

4.2.1 Kalkulace předběžné a výsledné

Z hlediska doby sestavování se kalkulace rozlišují na kalkulace předběžné a výsledné kalkulace.

Předběžné kalkulace se sestavují před výrobním procesem, a to buď propočtem známých údajů a odhadem neznámých údajů (propočtové kalkulace) či využitím operativních a plánových norem (normové kalkulace). Do předběžných kalkulací patří kalkulace operativní, kalkulace plánované a kalkulace propočtové.

Výsledné kalkulace jsou pak sestavovány po zhotovení výrobku. V každém okamžiku výrobního procesu je tak k dispozici nástroj k řízení vývoje nákladů na výkony, přičemž každý druh kalkulace pokrývá jinou fázi výroby. Slouží jako nástroj následné kontroly hospodárnosti, která vyjadřuje skutečné náklady v průměru připadající na jednotku výkonu v určité sérii či celkovém množství výrobků vyrobených za období (6).

4.2.2 Kalkulace operativní, plánové a propočtové

Kalkulace operativní je sestavována na základě operativních norem vyjadřujících konkrétní technické, technologické a organizační podmínky platné v době sestavování kalkulace. Je nejméně přesná, neboť se sestavuje v období rozhodování a tedy relativně dlouho před výrobou výrobku. Jsou sestavovány v položkách přímých nákladů na základě operativních spotřebních a výkonových norem. Využívá se především při stanovování úkolů výrobním útvarům a pro kontrolu jejich plnění. Porovnáváním operativních a plánové kalkulace se pak kontroluje zajištění ročního plánu nákladů (2).

Kalkulace plánové se uspořádávají na základě plánových norem přihlížejících k racionalizačním opatřením, která se mají v plánovaném období uskutečnit. Základem je plánovaná kalkulace roční, která se konkretizuje do plánovaných kalkulací čtvrtletních (19).

Plánové kalkulace se chápe přednostně jako intervalová kalkulace a podle délky intervalu se váže na příslušný rozpočet nákladů, a tedy i na rozpočetní výsledovku a nepřímo i na rozpočetní rozvahu. Tato kalkulace úzce souvisí i s útvarovým řízením, přičemž je třeba rozlišit minimálně jeho centralizovaný a decentralizovaný typ. Při centralizovaném typu vedení podniku ukládá útvarům nákladové úkoly, a tedy i úkoly

ve formě intervalové kalkulace úvarových výkon. Při decentralizovaném modelu ukládá nákladové úkoly spíše nepřímo formou vnitropodnikových převodních cen (12).

Kalkulace propočtové se sestavují pro nové nebo neopakovatelné výrobky v případě, že dosud nejsou k dispozici spotřební normy. Hlavní uplatnění propočtových kalkulací je v dlouhodobém plánování a strategickém řízení (19).

Podkladem pro její sestavení se stávají výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost apod. stejných či podobných výrobků. Kvalita propočtové kalkulace záleží na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici (7).

Kalkulace propočtové slouží jako podklad pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného výrobku či služby neboli efektivnosti zvažované investice. Sestavuje se při technickém vyjasňování výrobku, kdy není k dispozici technická a konstrukční dokumentace, přičemž podkladem pro sestavení jsou informace o stejných či srovnatelných výkonech (10).

4.3 Metody kalkulací

Kalkulační metody se rozdělují na kalkulace dělením, kalkulace přiřázkové, kalkulace ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové.

4.3.1 Kalkulace dělením

4.3.1.1. Prostá kalkulace dělením

Tento typ metody se nejčastěji používá v hromadné výrobě, ve strojírenství jen při omezeném výrobním sortimentu. Náklady na kalkulační jednici se zjišťují podle položek kalkulačního vzorce dělením úhrnných nákladů za období počtem kalkulačních jednic vyrobených v období (17).

4.3.1.2. Stupňovitá kalkulace dělením

Tato metoda má hlavní uplatnění ve stupňové fázové výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni. Nejjednodušší případ použití je při oddělení výrobních, správních nebo odbytových nákladů, když se liší počet vyrobených a prodaných výrobků. Tím se zabezpečí, aby výrobky, které v daném období nebyly prodány, nebyly zatěžovány odbytovými, resp. správními náklady (17).

4.3.1.3. Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato kalkulace se používá při výrobě výrobků lišících se pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí, u nichž by zjišťování výrobní nákladů bylo obtížné. Poměrová čísla se zvolí podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, velkoobchodní ceny výrobku, popř. podle více ukazatelů. Objem výroby v poměrových jednotkách se vypočte násobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Celkové náklady dělíme součtem poměrových jednotek, čímž dostaneme náklady na 1 jednotku základního výrobku (17).

4.3.2 Kalkulace přírážková

Tato kalkulace se používá pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků, a to většinou v sériové a hromadné výrobě. Náklady se rozdělí do dvou skupin a to na náklady přímé a režijní. Přímé náklady vypočítáme přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se zjišťují pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky jako přírážka k přímým nákladům. Přírážka je stanovena buď procentem, které zjistíme jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, nebo sazbou, kterou vypočteme jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny (17).

4.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené výrobě (někdy též nazvané vázané) vzniká v jednom technologickém postupu několik druhů výrobků (např. při výrobě plynu z uhlí vzniká kromě plynu i koks, dehet, čpavek a benzol); vzniklé sdružené náklady proto musíme rozdělit na jednotlivé výrobky (17).

4.3.3.1. Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace

Této metody použijeme, můžeme-li jeden z výrobků považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Metoda spočívá v tom, že od celkových nákladů se za zúčtovací období odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami (popř. cenami podle plánových kalkulací apod.) a zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku.

Náklady na kalkulační jednici hlavního výrobku zjistíme dělením těchto zbývajících nákladů počtem kalkulačních jednic hlavního výrobku (17).

4.3.3.2. Rozčítací metoda a metoda kvantitativní výtěže

Metodu použijeme, pokud nemůžeme sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší (např. ve mlýnech různé mouky). Celkové náklady se rozčítají na jednotlivé výrobky podle poměrových čísel vypočtených z množství získaných výrobků, nebo podle poměru technických vlastností či cen jednotlivých výrobků (17).

4.3.4 Kalkulace rozdílové

Pro běžnou operativní kontrolu se používají rozdílové metody, které stanoví výši nákladů předem jako úkol (normu) a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem (normou). Mezi rozdílové metody se řadí metoda standardních (normálových) nákladů a normová metoda (17).

4.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v kalkulačním vzorci.

4.4.1 Typový kalkulační vzorec

Tento vzorec představuje nejhrubší členění položek pro stanovení ceny výkonu. Lze říci, že je jistou minimalistickou podobou kalkulačního vzorce, podávající elementární, avšak uspokojivou představu o struktuře kalkulačních položek výkonů podniku. Struktura typového vzorce je následující (6).

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Ostatní přímé náklady

4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu

4.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulace vycházejí z ceny nebo jejích variant a úroveň zisku (resp. jinak vyjádřeného přínosu výkonu k celkovému podnikovému zisku) vyjadřují jako rozdíl mezi cenou a náklady. Takováto kalkulace má tuto výchozí podobu (9).

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní...
-

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady
-

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

4.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Další modifikace kalkulačního vzorce si podrobněji všímá struktury vykazovaných nákladů. Zejména pro řešení rozhodujících úloh na existující kapacitě je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů (variabilní) a náklady fixní. Základní podoba této tzv. kalkulace variabilních nákladů je následující (9).

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní náklady
-

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
-

Zisk v průměru připadající na výrobek

4.4.4 Dynamická kalkulace

Tato kalkulace vychází z kalkulace úplných nákladů, přičemž dále rozvíjí myšlenku odděleného sledování variabilních a fixních nákladů. Vychází z odděleného sledování nákladů přímých a nepřímých a členění podle jednotlivých fází výrobního procesu. Všechny položky, u nichž je to možné (režie) rozčleňuje na část fixní a variabilní a poskytuje informace o tom, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu a struktuře prováděných výkonů (6).

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady

- variabilní
- fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie

- variabilní
- fixní

Náklady výroby

Prodejní režie

- variabilní
- fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

4.4.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Používá se, když lze jednotlivým druhům výrobků přiřadit část fixních nákladů, přičemž vychází z principu příčinné souvislosti. Jejím hlavním odlišujícím rysem je to, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek; jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů (17).

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku

- **Přímé (jednicové) náklady**

- Variabilní režie

Marže I

- **Fixní výrobové náklady**

Marže II

- **Fixní náklady skupiny výrobků**

Marže III

- **Fixní náklady podniku**

Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek

4.4.6 Kalkulace relevantních nákladů

Tento typ kalkulačního vzorce si dále všímá stupňovitě rozvrstvených fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Struktura takového kalkulačního vzorce je obdobná jako struktura kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Jediným rozdílem je to, že položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky a které nikoliv (9).

5 TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH CEN

Vnitropodnikové ceny, které se objevují v praxi, jsou: vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky, vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny, vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů, vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů, vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů a vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky (4).

5.1 Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

Zisková vnitropodniková cena je v tomto případě stanovena na vyšší úroveň, než jsou předem stanovené náklady prováděných výkonů. Používá se zejména pro ocenění konečných výkonů, které se ve velké míře prodávají mimo podnik, a to v prostředí, kde má středisko pravomoc ovlivňovat objem a sortiment prováděných výkonů. Tato kompetence je většinou spojena s pravomocí sjednávat termíny a formu dodávek a zajišťovat vlastními silami zdroje k jejich uskutečnění. Z výše uvedených důvodů se využívá především u ziskových, rentabilních a investičních středisek (9).

5.2 Vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny

Základní výhodou vnitropodnikových cen na úrovni tržní ceny je možnost přímého srovnání nákladové náročnosti výkonu střediska s konkurenčním prostředím. Použití tohoto typu vnitropodnikové ceny je vhodné, jsou-li splněny tři podmínky: vztahy mezi vnitropodnikovými středisky jsou v poměru k externím vztahům nevýznamné, existuje konkurenční trh pro daný výkon, dodávajícímu středisku nevznikají dodatečné náklady s prodejem výkonu na externím trhu (4).

Při využití této vnitropodnikové ceny podnik může čelit ale také několika problémům. Rozdíl mezi výnosy, které ovlivnila tržní cena, a náklady, které středisko mohlo ovlivnit, nemusí být vždy zcela v pravomoci daného střediska. Například u střediska dopravy, které nemusí být schopné zcela odrážet cenovou úroveň reflektující podmínky na externím trhu. Musí například poskytovat výkony pouze dovnitř podniku. Toto omezení mu brání při dosahování tržní ceny. Dalším příkladem může být použití

tržní ceny jako motivačního faktoru. Obecně lze řešit uvedený nesoulad několika způsoby: vazbou zainteresovanosti střediska na předem stanovené (rozpočtované nebo plánované) výsledky, systémem vnitřních rozdělovacích procesů, zatížením nákladů střediska o část celopodnikové režie, kterou středisko čerpá (či naopak odčerpáním určité části nákladů střediska z jeho odpovědnosti) anebo úpravou tržní ceny o náklady, které útvaru objektivně nevznikají. Pro vnitřní dodávky se např. tržní cena snižuje o úsporu odbytových a prodejních nákladů (9).

5.3 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů

Vnitropodnikovou cenu na úrovni plných střediskových nákladů je vhodné využít u středisek, jejichž úkolem je (kromě absolutní úspory nákladů) dosáhnout vyššího využití vlastní kapacity (4).

Uplatnění této vnitropodnikové ceny s sebou přináší problémy. V případě kalkulace ceny na základě fixních a variabilních nákladů úroveň vnitropodnikové ceny do značné míry závisí na způsobu stanovení sazby fixní části režijních nákladů připadajících na jednotku výkonu. V této souvislosti je nutno mít na paměti, že způsob rozvržení nákladů bude mít zákonitou odezvu v chování pracovníků střediska, kteří se orientují na výkony pro ně nejvýhodnější. Pokud přijmeme tuto orientaci útvaru za správnou, bude třeba způsob stanovení sazby na výrobek podřídít této pragmatické úvaze, a nikoli snaze co nejpřesněji zjišťovat vztah režijních nákladů k výkonu. Tento typ vnitropodnikové ceny je třeba zahrnout mezi ta ocenění, která lze aplikovat u středisek s širším rozsahem pravomocí a odpovědnosti. Útvary by měly ovlivňovat nejen skutečnou výši vynaložených nákladů, ale i objem, resp. sortiment provedených výkonů, ke kterým se váže příslušná sazba (9).

5.4 Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů se využívá zejména u nákladových středisek, která neovlivňují využití kapacity a zajišťují výkony pro jiná střediska v požadovaných termínech, struktuře a objemech. Současně je jejich snahou

minimalizovat celkový objem vynaložených zdrojů a dosáhnout tak co nejlepší hospodárnosti formou absolutní úspory nákladů (4).

5.5 Vnitropodnikové ceny na bázi oportunitních nákladů

Tento typ ceny je motivačně orientován a je stanoven na bázi oportunitních nákladů. Vnitropodniková cena se stanoví jako součet variabilních nákladů nutných k provedení výkonu a oportunitních nákladů. Vnitropodniková cena na bázi oportunitních nákladů má smysl především pro dodávající středisko (9).

5.6 Vnitropodnikové ceny stanovené dohodou

Vnitropodniková cena stanovená dohodou má smysl především u individuálně sjednávaných subdodávek v rámci operativního zajišťování zakázek. Většinou se setkáme se třemi základními situacemi. Vnitropodnikovou cenu stanovuje nebo schvaluje podnikové vedení, vnitropodnikovou cenu odvozují střediska od tržní ceny nebo vnitropodnikovou cenu stanoví dohoda mezi spolupracujícími podnikovými středisky (9).

6 METODIKA

Cílem této diplomové práce je provést analýzu kalkulačního systému využívaného ve vybraném zemědělském podniku. Práce se blíže zabývá analýzou plánové a výsledné kalkulace a zároveň rozbohem kalkulace u přidružené výroby.

Teoretická část práce čerpá z odborné literatury a objasňuje základní pojmy; jsou zde uvedeny jednotlivé účetní subsystémy, klasifikují se náklady, vymezuje se pojem kalkulace, jeho druhy, metody a kalkulační vzorce a uvádí se, jakým způsobem se tvoří vnitropodnikové ceny.

V praktické části se charakterizuje podnik, jeho činnosti a organizační struktura. Kromě toho se z poskytnutých účetních výkazů provádí horizontální, vertikální analýza, a finanční analýza vybraných poměrových ukazatelů (ukazatelů rentability, aktivity, zadluženosti a likvidity). V dalších kapitolách se popisuje, jakým způsobem jsou v podniku oceňovány majetek a zásoby, jaké využívá podnik vnitropodnikové účetnictví a kalkulační systém. Práce se blíže zaměřuje na kalkulace pěti rostlinných výkonů: pšenice ozimé, pšenice jarní, žito, ječmene ozimého a řepky. Pro r. 2011 se provádí vertikální analýza jejich plánových a výsledných kalkulačních položek a vyměřují se odchylky, tedy do jaké míry se odlišují výsledné kalkulace od plánových. Vedle toho je vyčíslen hospodářský výsledek za tyto plodiny pro roky 2007 – 2011. V poslední kapitole se provádí rozbor kalkulací pro rozčítání nákladů ve sdružené výrobě: metody odečítací a rozčítací. Metody, které se v této diplomové práci využívají, jsou následující.

Horizontální analýza (analýza trendů) se zajímá o změny položek v čase, vyjádřených jak absolutně v Kč, tak procentním podílem na bilanční sumě. V prvním kroku se vypočte rozdíl hodnot z obou po sobě jdoucích let (absolutní výše změny)
 $Absolutní\ změna = hodnota_t - hodnota_{t-1}$. Dále se vyjádří procentem k hodnotě výchozího roku.
 $Procentní\ změna = (absolutní\ změna / hodnota_{t-1}) * 100$.

Vertikální analýza (procentní rozbor) ukazuje podíl jednotlivých položek na jejich agregovaných hodnotách. Postup při výpočtu je u rozvahy: $= \text{položka aktiv (pasiv)} / \text{aktiva celkem (pasiva celkem)}$, u výkazu zisků a ztrát: $= \text{položka nákladová (výnosová)} / \text{náklady (výnosy)}$, u kalkulací: $= \text{nákladová kalkulační položka} / \text{náklady výkonu (5)}$.

Protože podnik eviduje pro své výkony společné režijní náklady, využívá se propočtení pomocí režijních přírážek. **Kalkulace přírážková** je metodický způsob přiřazování nákladů výkonům a jejich kalkulačním jednicím. Výpočet režijní přírážky: *Režijní přírážka = (nepřímé režijní náklady / rozvrhová základna) * 100 (9).*

Kalkulační metody užívané v zemědělství ve sdružené výrobě jsou metoda odečítací (zůstatková) a metoda rozčítací. U **metody odečítací** se postupuje tak, že od celkových nákladů na sdružený výkon se nejprve odečte celková cena vedlejších výkonů a zbytek představuje náklady na hlavní výkon, vlastní náklady stanovené kalkulační jednicí se zjistí dělením nákladů na hlavní výkon počtem kalkulačních jednic. **Metoda rozčítací** rozvrhuje na jednotlivé výkony podniku pomocí rozčítacích základů (poměrových čísel, procentních podílů nebo pomocných kalkulačních jednic), které vyjadřují vzájemný vztah různých naturálních nebo peněžních ukazatelů u sdružených výrobků (14).

Jako podklady k vypracování diplomové práce se využívají informace z odborné literatury a účetní a ekonomické podklady analyzovaného zemědělského podniku, které jsou poskytnuté od ekonomické vedoucí podniku a umístěné v přílohách.

Vybraný podnik, ke kterému se vztahuje tato práce, odmítl z důvodu obavy před konkurencí uveřejnění svého názvu. Proto se v celé práci uvádí jako společnost XY, a.s.

7 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU

Podnik XY, a. s. vznikl v roce 1998 z původního zemědělského družstva s cílem zajistit si lepší formu hospodaření. Jeho základní kapitál činí 153 300 000 Kč. Zabývá se zemědělskou výrobou na výměře více než 2800 ha zemědělské půdy. V rostlinné výrobě pěstuje zejména obilí, řepku, mák a pícniny. Podnik je vybaven výkonnou technikou, která umožňuje včasné a kvalitní provedení polních prací a je využívána k poskytování služeb v rostlinné výrobě pro jiné zemědělské podniky. Hlavním výrobním programem podniku je výroba mléka. XY, a.s. se také úspěšně zabývá genetikou chovu skotu, chovem prasat a ročně vyrábí kolem 3 450 tun drůbežního masa. Podnik ještě nakupuje zboží za účelem jeho dalšího prodeje a věnuje se dalším nezemědělským odvětvím. Jednotlivé činnosti společně s kódy NACE jsou následující.

Tabulka 1: Činnosti podniku XY, a. s. podle klasifikace NACE

Kódy NACE	Činnosti
0110	Pěstování plodin jiných než trvalých
0150	Směšené hospodářství
0160	Podpůrné činnosti pro zemědělství a posklizňové činnosti
1610	Výroba pilařská a impregnace dřeva
1623	Výroba ostatních výrobků stavebního truhlářství a tesařství
1629	Výroba ostatních dřevěných výrobků, kromě nábytku; výroba ostatních korkových, proutěných a slaměných výrobků
2220	Výroba plastových výrobků
2560	Povrchová úprava a zušlechťování kovů; obrábění
2572	Výroba zámků a kování
3320	Instalace průmyslových strojů a zařízení
3800	Sběr, příprava k likvidaci a likvidace odpadů; zpracování odpadů k dalšímu využití
4120	Výstavba bytových a nebytových budov
4322	Instalace rozvodů vody, topení a klimatizace
4520	Opravy a údržba motorových vozidel, kromě motocyklů
4610	Zprostředkování velkoobchodu
4710	Maloobchod v nesespecializovaných prodejnách
4941	Silniční nákladní doprava
5610	Stravování v restauracích, u stánků a v mobilních zařízeních
7020	Poradenství v oblasti řízení

Zdroj: Interní podniková data

7.1 Organizační struktura podniku

Organizační strukturu, umístěnou v příloze 1, lze klasifikovat jako strukturu liniového typu. Společnost má tendenci k centralizaci, kompetence se rozdělují mezi vedoucí úseků, kteří řídí činnost svých podřízených pracovníků. Struktura úseků by se dala charakterizovat jako plochá, každý podřízený pracovník je přímo podřízen vedoucímu a má jasně vymezeny pravomoci a kompetence. Podle hlediska činnosti se jedná o funkční strukturu. Pracovníci jsou seskupeni podle náplně práce a činností do devíti pracovních úseků.

Vedení tvoří ředitel, který se zabývá především řízením zaměřeným na produkci, jakost produkce a na rozvoj provozovny v souladu a v návaznosti na strategii společnosti. Řediteli jsou přímo podřízeni vedoucí jednotlivých úseků. Jednotlivé podnikové úseky jsou: rostlinná výroba, chov skotu, chov prasat, chov drůbeže, mechanizace, stavba, investice, čistička osiv a správa řízení.

Úsek rostlinné výroby se zabývá výrobou obilovin, trav na semena a ostatních pícnin a pro úseky živočišného chovu vyrábí krmiva. Jednotlivé úseky živočišného chovu (chov skotu, chov prasat a chov drůbeže) se věnují odchovu, produkci masa a produkci mléka. Úsek mechanizace provádí vnitropodnikové práce a to především pro úsek rostlinné výroby. Úsek stavba realizuje stavby a úsek investic zajišťuje dokumentace ke stavbám, např. stavební povolení. Úsek čističky osiv čistí osiva nejen pro podnikový úsek rostlinné výroby, ale i pro cizí podniky. Úsek správní, který zahrnuje závodní kuchyni, bytové oddělení a ekonomický úsek, odpovědný za ekonomickou administraci podniku, spolupracuje se všemi úseky.

7.2 Ekonomická situace podniku

V tabulkách 2 – 7 je provedena horizontální a vertikální analýza aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Grafy 1 – 6 doplňují tyto analýzy. Výsledky analýzy vybraných poměrových ukazatelů (ukazatelů rentability, aktivity, zadluženosti, likvidity) se uvádějí v tabulkách 9 – 12. Analýzy jsou provedeny na základě podnikem poskytnutých rozvahových položek a položek výkazů zisku a ztrát pro r. 2006 – 2010 umístěných v příloze 2.

7.2.1 Horizontální a vertikální analýza aktiv, pasiv, výnosů a nákladů

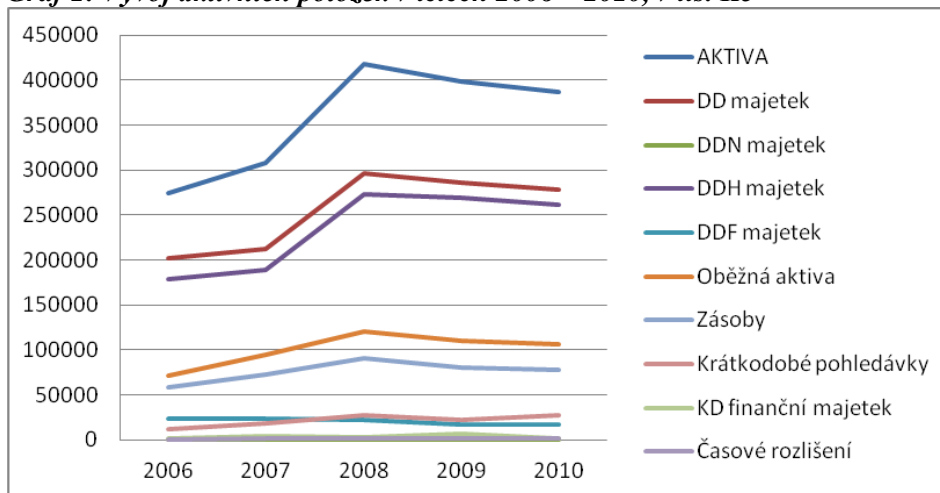
Rozvahové položky prokazují v letech 2006 - 2010 rostoucí trend. Ačkoliv jejich hodnota v letech 2009 a 2010 klesá, celkově se kapitál oproti roku 2006 v roce 2010 zvyšuje o 41 %. U aktiv je tak způsobeno vývojem dlouhodobého hmotného majetku a u pasiv vývojem cizích zdrojů, zejména bankovních úvěrů a výpomocí.

Tabulka 2: Horizontální analýza aktiv a pasiv v letech 2006 – 2010, v tis. Kč a %

	2007/2006		2008/2007		2009/2008		2010/2009	
	Δ v tis. Kč	% změna	Δ v tis. Kč	% změna	Δ v tis. Kč	% změna	Δ v tis. Kč	% změna
AKTIVA	34553	12,62	110148	35,72	-20654	-4,94%	-11583	-2,91%
DD majetek	10910	5,42	84026	39,57	-10306	-3,48%	-7868	-2,75
Oběžná aktiva	22921	32,10	26398	27,99	-10698	-8,86%	-3979	-3,62
PASIVA	34553	12,62	110148	35,72	-20654	-4,94%	-11583	-2,91
VK	6550	3,51	3804	1,97	-21980	-11,15	3169	1,81
Cizí zdroje	28003	32,18	106344	92,46	1326	0,60	-14752	-6,62

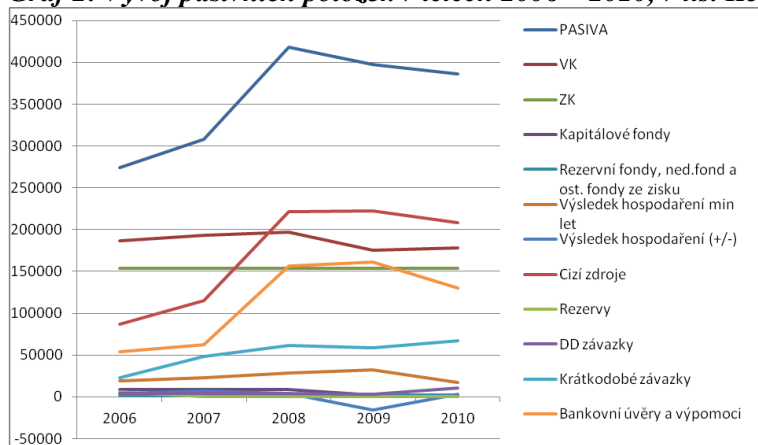
Zdroj: Vlastní

Graf 1: Vývoj aktivních položek v letech 2006 – 2010, v tis. Kč



Zdroj: Vlastní

Graf 2: Vývoj pasivních položek v letech 2006 – 2010, v tis. Kč



Zdroj: Vlastní

Zastoupení jednotlivých položek **aktiv** je v analyzovaných letech poměrně vyrovnané. Na celkových aktivech se nejvíce účastní dlouhodobý majetek, konkrétně dlouhodobý hmotný. Dlouhodobý majetek má na aktivech průměrný podíl 71,4 %, oběžná aktiva, reprezentovaná zásobami a krátkodobými pohledávkami, 28,6 %.

Na **pasivech** v letech 2006 a 2007 se výrazně podílí vlastní kapitál (v průměru 65,5 %), zastoupený zejména základním kapitálem. I když pasiva prokazují v těchto letech rostoucí tendenci, jeho podíl na celkových pasivech začíná klesat a v roce 2008 ztrácí svou majoritní pozici. Cizí zdroje od roku 2008 začínají dosahovat největšího podílu pasiv, 52,9 %. Je to způsobeno navýšením bankovních úvěrů a výpomocí, které v roce 2008 tvoří nejvyšší hodnotu za sledovaná období, tj. 37,3 % z celkových pasiv.

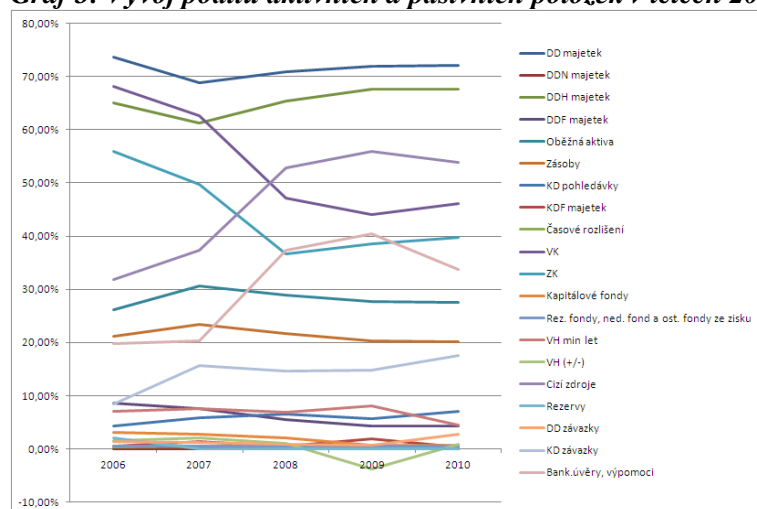
Tabulka 3: Vertikální analýza aktiv a pasiv v letech 2006 – 2010, v %

	2006	2007	2008	2009	2010
AKTIVA	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
DD majetek	73,58	68,87	70,82	71,91	72,03
DDN majetek	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
DDH majetek	65,04	61,30	65,34	67,67	67,66
DDF majetek	8,53	7,57	5,48	4,24	4,37
Oběžná aktiva	26,08	30,59	28,85	27,66	27,46
Zásoby	21,19	23,40	21,75	20,22	20,06
KD pohledávky	4,29	5,80	6,52	5,62	7,04
KDF majetek	0,59	1,39	0,58	1,82	0,36
Časové rozlišení	0,34	0,54	0,33	0,43	0,51
PASIVA	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
VK	68,22	62,70	47,10	44,02	46,17
ZK	56,00	49,72	36,63	38,53	39,69
Kapitálové fondy	3,13	2,78	2,05	0,63	0,65

Rez. fondy, ned. fond a ost. fondy ze zisku	0,53	0,51	0,52	0,59	0,59
VH min let	7,09	7,54	6,88	8,09	4,40
VH (+/-)	1,48	2,14	1,02	-3,82	0,83
Cizí zdroje	31,78	37,30	52,90	55,98	53,83
Rezervy	2,08	0,00	0,00	0,00	0,00
DD závazky	1,43	1,27	0,93	0,77	2,67
KD závazky	8,47	15,71	14,66	14,77	17,51
Bankovní úvěry, výpomoci	19,80	20,33	37,30	40,43	33,66

Zdroj: Vlastní

Graf 3: Vývoj podílů aktivních a pasivních položek v letech 2006 – 2010, v %



Zdroj: Vlastní

Hospodářský výsledek je především ovlivněn změnami provozních výnosů a provozních nákladů.

Ačkoliv hodnoty provozních výnosů prokazují v letech 2006 – 2008 rostoucí trend, rozdíl mezi roky 2010 a 2006 činí - 11 187 tis. Kč. Provozní náklady mají obdobný vývoj. V prvních letech se navyšují, poté jejich hodnota po zahájení úsporných opatření podniku je snížena. Výsledný provozní výsledek hospodaření dosahuje v roce 2009 záporné hodnoty, nejvyšší je v roce 2007.

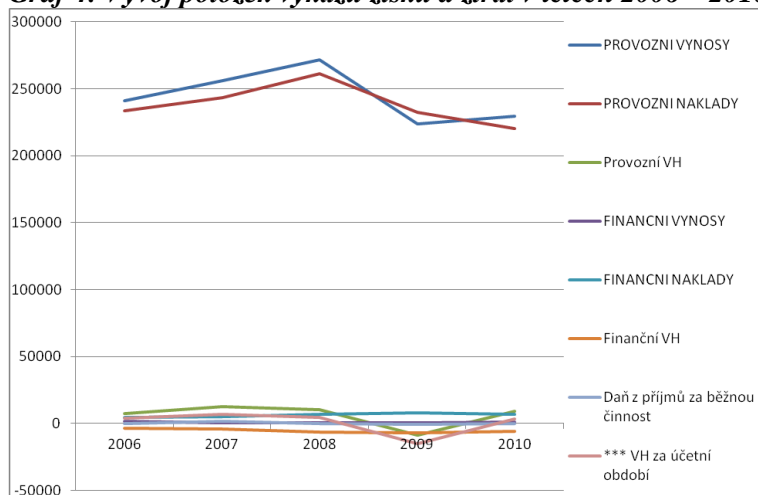
Finanční výnosy se celkově v roce 2010 oproti roku 2006 snižují o 432 tis. Kč, tj. o 32 %. Finanční náklady dosahují nejvyšších hodnot v posledních 2 analyzovaných letech, kdy podnik je nucen platit vyšší nákladové úroky. Finanční hospodářský výsledek nabývá v celém sledovaném období záporu a jeho výše až na rok 2009 klesá.

Tabulka 4: Horizontální analýza nákladů a výnosů v letech 2006 – 2010, v tis. Kč a %

	2007/2006		2008/2007		2009/2008		2010/2009	
	Δ v tis. Kč	% změna	Δ v tis. Kč	% změna	Δ v tis. Kč	% změna	Δ v tis. Kč	% změna
Prov. výnosy	15077	6,26	15635	6,11	-48098	-17,70	6199	2,77
Prov. náklady	9868	4,23	17795	7,31	-28895	-11,06	-11885	-5,12
Prov. VH	5208	70,00	-2159	-17,07	-19203	-183,1	18084	-207,5
Fin. výnosy	-651	-48,01	-240	-34,04	82	17,63	377	68,92
Fin. náklady	274	5,78	1653	32,97	1190	17,85	-909	-11,57
Fin. VH	-926	27,36	-1892	43,90	-1108	17,87	1286	-17,59

Zdroj: Vlastní

Graf 4: Vývoj položek výkazů zisků a ztrát v letech 2006 – 2010, v tis. Kč



Zdroj: Vlastní

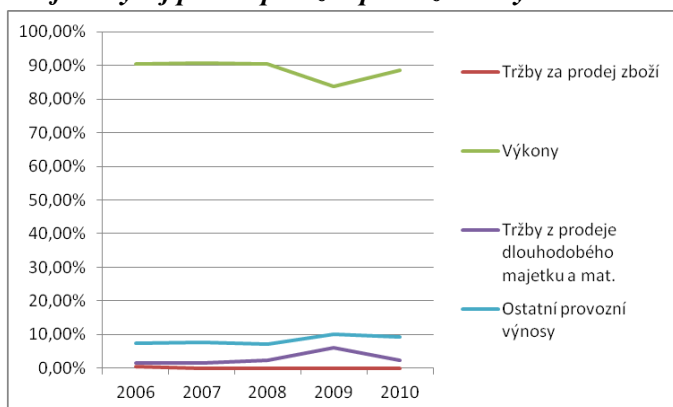
Výkony s průměrnou účastí 88,75 % jsou v **provozních výnosech** majoritní. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu tvoří průměrně 2,81 % z provozních výnosů a ostatní provozní výnosy činí 8,37 %.

Tabulka 5: Vertikální analýza provozních výnosů v letech 2006 – 2010, v %

	2006	2007	2008	2009	2010
PROVOZNI VYNOSY	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Tržby za prodej zboží	0,36	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkony	90,46	90,66	90,33	83,78	88,52
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a mat.	1,65	1,60	2,43	6,05	2,30
Ostatní provozní výnosy	7,53	7,73	7,25	10,17	9,19

Zdroj: Vlastní

Graf 5: Vývoj podílů položek provozních výnosů v letech 2006 – 2010, v tis. Kč



Zdroj: Vlastní

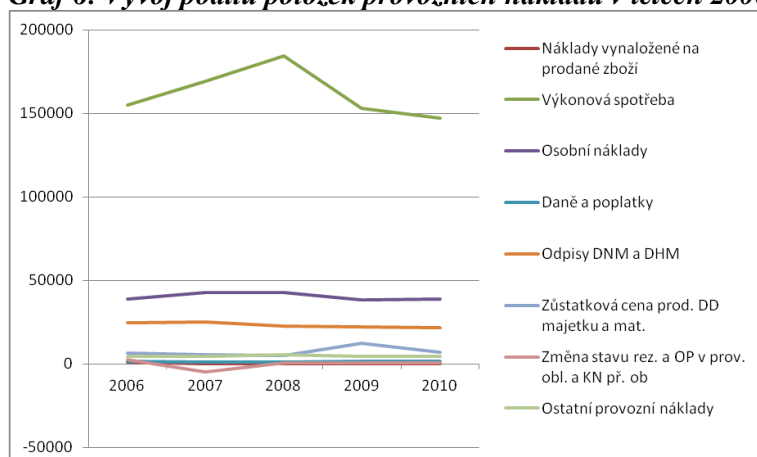
Nejvýznamnější položkou **provozních nákladů** se jeví výkonná spotřeba, která se na provozních nákladech ve všech periodách nejvýše podílí, v průměru 67,77 %. Účast jednotlivých položek je celkem vyrovnaná, osobní náklady mají průměrnou účast 16,87 %, odpisy 9,77 %, zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu 3,05 %, změna stavu rezerv a opravných položek -0,04 % a ostatní provozní náklady 1,97 %.

Tabulka 6: Vertikální analýza provozních nákladů v letech 2006 – 2010, v %

	2006	2007	2008	2009	2010
PROVOZNI NAKLADY	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Náklady vynaložené na prodané zboží	0,36	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	66,34	69,43	70,54	65,88	66,67
Osobní náklady	16,52	17,63	16,31	16,39	17,50
Daně a poplatky	0,55	0,50	0,40	0,56	0,61
Odpisy DNM a DHM	10,59	10,33	8,59	9,58	9,77
Zůstatková cena prod. DD majetku a mat.	2,71	2,30	1,84	5,37	3,06
Změna stavu rez. a OP v prov. obl. a KN př. Ob	1,01	-2,07	0,26	0,29	0,30
Ostatní provozní náklady	1,92	1,87	2,06	1,92	2,09

Zdroj: Vlastní

Graf 6: Vývoj podílů položek provozních nákladů v letech 2006 – 2010, v %



Zdroj: Vlastní

Finanční výnosy tvoří hlavně ostatní finanční výnosy, jejichž podíly charakterizují vyjma roku 2010 klesající trend. Účast výnosových úroků činí v průměru 3,54 %.

Tabulka 7: Vertikální analýza finančních výnosů v letech 2006 – 2010, v %

	2006	2007	2008	2009	2010
FINANČNÍ VÝNOSY	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Výnosové úroky	0,22	2,13	4,52	7,68	3,14
Ostatní finanční výnosy	99,78	97,87	95,48	92,32	96,86

Zdroj: Vlastní

Na **finančních nákladech** se nejvíce podílí nákladové úroky, které ve svém podílu prokazují až na poslední rok rostoucí vývoj. Podíl ostatních finančních nákladů v průměru činí 7,58 %.

Tabulka 8: Vertikální analýza finančních nákladů v letech 2006 – 2010, v %

	2006	2007	2008	2009	2010
FINANČNÍ NÁKLADY	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Nákladové úroky	88,59	91,46	92,26	95,13	94,65
Ostatní finanční náklady	11,41	8,54	7,74	4,87	5,35

Zdroj: Vlastní

7.2.2 Finanční analýza poměrových ukazatelů

V důsledku celosvětové hospodářské krize v roce 2008 se očekává, že ukazatele rentability budou mít klesající tendenci. Toto se potvrzuje v roce 2008 a v roce 2009, kdy **ROA, ROE a ROS** klesají na své minimum. V roce 2010 jejich hodnota znovu

roste. Jelikož vlastní kapitál a i aktiva za hodnocená období nabírají spíše rostoucích hodnot a vývoj tržeb se spíše odlišuje od vývoje ROS, příčina vývoje jednotlivých ukazatelů rentability je dána vývojem zisku, jehož linie prokazuje obdobný trend jako ukazatelé ROA, ROE a ROS.

Tabulka 9: Ukazatele rentability v letech 2006 – 2010, v %

	2006	2007	2008	2009	2010
ROA	3,02	4,19	2,49	-2,15	2,57
ROE	2,17	3,42	2,17	-8,67	1,80
ROS	2,02	3,18	2,12	-7,83	1,64

Zdroj: Vlastní

Doba obratu pohledávek projevuje nestálý vývoj a dosahuje v průměru za sledované období 30 dní. Hlavní podíl na tomto jevu mají především pohledávky, jejichž vývoj kopíruje křivku doby obratu pohledávek. **Doba obratu zásob** dosahuje poměrně vysokých hodnot (v průměru 138 dní), což je charakteristické pro zemědělský podnik. Průměrná **doba závazků** za sledované období je 62 dní. Když ji porovnáme s průměrnou dobou obratu pohledávek, zjistíme, že je dvakrát tak delší. Platební morálku analyzovaného podniku vůči jejím dodavatelům lze tedy charakterizovat jakožto nižší než platební morálka odběratelů vůči podniku.

Tabulka 10: Ukazatele aktivity v letech 2006 – 2010

	2006	2007	2008	2009	2010
Doba obratu pohledávek	15,62	21,37	39,58	34,23	39,15
Doba obratu zásob	105,42	126,83	164,05	151,31	144,44
Doba obratu závazků	8,48	49,57	71,16	82,44	98,26

Zdroj: Vlastní

Kvóta vlastního kapitálu je v letech 2006 – 2007 celkem vyrovnaná a dosahuje většinového podílu (průměrně 66,16 %), avšak v roce 2008 její hodnota klesá a **celková zadluženost** ji převyšuje s 52,9 %. Tato převaha platí i pro další roky. Pro zemědělský podnik je charakteristické, že míra finanční samostatnosti převládá. Rozdíly v posledních letech se způsobují růstem cizího kapitálu, který tak překonává vlastní kapitál. Největší zásluhu na tom má navýšení dlouhodobého úvěru. **Ukazatele úrokového krytí** jsou poměrně nízké, v průměru 1,37.

Tabulka 11: Ukazatele zadluženosti v letech 2006 – 2010

	2006	2007	2008	2009	2010
Celková zadluženost	31,78%	37,30%	52,90%	55,98%	53,83%
Kvóta vlastního kapitálu	68,22%	62,70%	47,10%	44,02%	46,17%
Úrokové krytí	1,97	2,82	1,7	-1,14	1,51

Zdroj: Vlastní

Běžná likvidita postupně klesá, oproti roku 2006 se snižuje o 49,03 %. Její hodnoty ale neklesají pod kritickou hranici 1,5. Ukazatele **pohotové a okamžité likvidity** jsou poměrně nevysoké (v průměru 0,49 a 0,09), což je pro zemědělské podniky charakteristické.

Tabulka 12: Ukazatele likvidity v letech 2006 – 2010

	2006	2007	2008	2009	2010
Běžná likvidita	3,08	1,95	1,97	1,87	1,57
Pohotová likvidita	0,58	0,46	0,48	0,50	0,42
Okamžitá likvidita	0,02	0,01	0,02	0,02	0,01

Zdroj: Vlastní

8 OCEŇOVÁNÍ MAJETKU A ZÁSOB

Zásoby nakoupené jsou oceňovány pořizovacími cenami včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením. Úbytky ze skladu se evidují v průměrných cenách, vypočítaných z aktuálního stavu po každé změně stavu ve skladové evidenci.

Zásoby vlastní jsou oceňovány vlastními náklady, které jsou stanoveny na základě plánových kalkulací. Jedná se o ceny pro účet 121, 122, 123 a 124. Cena objemných konzervovaných krmiv se stanoví na základě předpokládané tržní ceny těchto výrobků

Nedokončená výroba - účet 121 - je aktivována automaticky ve výši zúčtovaných nákladů na výkonech 100 až 399 v průběhu roku = nedokončená výroba běžného roku, nedokončená výroba příštího roku se aktivuje v zúčtovaných nákladech na výkonech 400 až 699 a přenáší se do počátečního stavu nedokončené výroby následujícího roku a tím i do kalkulací příslušného výkonu.

Úbytky vlastních výrobků se evidují v průměrné ceně vypočítávané z aktuálního stavu.

Hmotný investiční majetek vytvořený vlastní činností je oceňován ve výši nákladů jednotlivých akcí, dle individuálních zakázek, zvířata ve vlastních nákladech, dle plánových kalkulací u jednotlivých kategorií zvířat.

Cenné papíry a majetkové účasti jsou oceňovány v ceně pořízení.

Přírůstky zvířat jsou oceňovány ve výši vlastních nákladů stanovených na základě plánové kalkulace. Příchovky zvířat jsou oceněny reprodukční pořizovací cenou, která je stanovena na úrovni předpokládané tržní ceny minulého roku.

Odpisování dlouhodobého hmotného majetku je prováděno individuálně, na základě stanovení odpisové sazby při zařazení do používání a to zejména dle jeho životnosti a době využitelnosti. Odpisování zpravidla zrychlené, u vybraného DHM rovnoměrné je řešeno dle individuálního posouzení při uvedení do provozu. Odpisový plán je zpracován.

Způsob uplatněný při přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu. V průběhu účetního období se operace účtované v cizí měně přepočítávají podle § 24 zákona o účetnictví a zúčastňují se hospodářského výsledku prostřednictvím účtů 563 - 663 Kurzové ztráty a zisky.

Druhy vedlejších pořizovacích nákladů zahrnovaných do pořizovacích cen nakupovaných zásob jsou zejména vnitropodniková doprava a ostatní náklady spojené s pořízením majetku, dopravné dodavatelů, clo a obaly.

9 UPLATŇOVANÝ SYSTÉM VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ

Podnik uplatňuje jednookruhovou účetní soustavu. Vnitropodnikové účetnictví podniku XY, a. s. je tak součástí finančního účetnictví. Obě oblasti informací tvoří z hlediska organizace zpracování jediný okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který umožňuje získávat informace dle požadavků uživatelů.

Základním předpokladem fungování této soustavy je vytvoření systematické analytické evidence, jednak z věcné náplně účtu, jednak z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. Vedle analytických účtů k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví se doplňují další účty, které nejsou ve finančním účetnictví pro zobrazení hospodářských transakcí podniku jako celku využívány. Jsou to zejména účty pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi útvary, tzv. interních nákladů a výnosů. Tyto účty mají význam při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek, nemají však vliv na úroveň hospodářského výsledku podniku jako celku, při jeho výpočtu se vzájemně eliminují. Interní vztahy mezi útvary se zobrazují na účtech, které nejsou využívány pro finanční účetnictví.

Každá předkontace nákladů a výnosů se v účtové třídě 5 a 6 účtuje na syntetický účet a analytický účet, kde se uvádí číslo střediska, číslo stáje a číslo výkonů. V tabulce 13 jsou vepsány analytické účty syntetického účtu 501 a tabulka 14 vysvětluje analytické zaúčtování pro jednotlivá střediska a jednotlivé stáje.

Tabulka 13: Analytická evidence syntetického účtu 501

Číslo účtu	Název účtu
501030	Spotřeba nafta
501040	Spotřeba chemie
501050	Spotřeba krmiv
501070	Stavební materiál
501080	Spotřeba náhradních dílů
501081	ND Kamír
501090	Spotřeba oleje
501091	Spotřeba potravin
501130	Spotřeba léků
501190	Materiál
501191	Spotřeba materiálu ŽV

501198	Spotřeba ostatních materiálů
501199	Spotřeba materiálu ostatní
501201	Desinfekce paznehty
501202	Desinfekce struhy
501203	Desinfekce proplachy
501308	Cenové rozdíly
501310	Spotřeba DHIM
501320	Pracovní pomůcky
501600	Zvířata

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 14: Jednotlivá střediska podniku XY, a. s.

Závod	Střediska		
10	101 – 909		Rostlinná výroba
21	200	Stáj 1	Chov skotu
	211	Stáj 2	
	212	Stáj 3	
	213	Stáj 4	
	214	Stáj 5	
	232	Stáj 6	
	350	Výroba krmě	
	909	Režie	
22	220	Stáj 1	Výkrm prasat
	221	Stáj 2	
	224	Stáj 3	
	231	Režie	
23	241	Stáj 1	Chov brojlerů
	251	Stáj 2	
24	261	Stáj 3	
25	241	Stáj 4	
26	909	Režie	
30	310 – 909		Mechanizace
40	320 – 909		Stavba
50	321 – 909		Investice, pomocná výroba
60	100 – 909		Čistička OSU
90	610 – 910		Správa

Zdroj: Interní podniková data

Například zaúčtování spotřeby léků vypadá následovně.

MD

D

501 130 21 200

321 100

Číslem 501 se označuje syntetický účet spotřeba materiálu. 130 udává, že jde o spotřebu léku, 21 upřesňuje chov skotu a 200 umísťuje výkon do stáje 1.

10 KALKULAČNÍ SYSTÉM PODNIKU

Podnik vypracovává plánové kalkulace a výsledné kalkulace, ty pak mezi sebou porovnává. Plánové kalkulace jsou aktualizovány podle potřeby, když se mění cena vstupu, např. v roce 2010 se pozměňují z důvodu změny cen hnojiv. Výsledné kalkulace jsou počítány každý měsíc a konečné výsledné kalkulace se uvádějí za kalendářní rok. Podnik nesestavuje kalkulace pro sdruženou výrobu, pouze eviduje počet vedlejších výrobků, které vznikly při produkci hlavních výrobků, a oceňuje je pevnými vnitropodnikovými cenami. Kalkulace se vytváří pro každý hlavní výkon. Za kalkulační vzorec zodpovídá vedoucí ekonomického úseku.

Nákladový kalkulační vzorec pro rostlinnou výrobu, který podnik využívá, vypadá následovně.

1. *Nakoupená osiva a sadba*
2. *Vlastní osiva a sadba*
3. *Nakoupená hnojiva*
4. *Vlastní hnojiva*
5. *Ostatní materiály nakoupené*
 - a. *Chemické ochranné prostředky*
 - b. *Ostatní nakoupené materiály*
6. *Ostatní náklady prvotní*
 - a. *Agro výkony*
 - b. *Rozborové poradenství*
 - c. *Služby*
 - d. *Ostatní náklady*
7. *Práce traktorové*
8. *Výrobní režie*
9. *Správní režie*

U položek nakoupená osiva a sadba (1.) a nakoupená hnojiva (3.) jde o spotřebu nakoupených osiv, sadby a hnojiv pro jednotlivé úseky rostlinné výroby. Vlastní osiva a sadba (2.) a vlastní hnojiva (4.) zahrnují spotřebu osiv, sadby a hnojiv vlastní výroby

pro jednotlivé úseky rostlinné výroby, při oceňování se vychází z vlastních nákladů výroby, včetně zohlednění zvoleného způsobu účtování o zásobách a způsobech ocenění podle typů výroby tak jak stanovují účetní předpisy. Ostatní materiály nakoupené (5.) představují spotřebu ochranných prostředků a ostatních nakoupených materiálů, např. pohonných hmot. Mezi ostatní náklady prvotní (6.) podnik zařazuje agro výkony, rozborové poradenství, služby a ostatní náklady, např. daň z nemovitosti, pojištění, nájemné, ruční práce, mechanizace, údržba. Výrobní režie (8.) se eviduje prostřednictvím středisek a to za jednotlivé úseky celkem. Správní režie (9.) se vede za celou podnikovou výrobu. Kalkulační jednice u rostlinné výroby jsou dvě: metrický cent (q) a hektar (ha).

10.1 Plánové kalkulace

Plánové kalkulace sestavují v podniku XY, a. s. agronomové před zahájením procesu tvorby konkrétního výkonu, který je předmětem kalkulace. Podkladem pro sestavení jsou předpokládané ceny vstupů (např. mzdy, nájemné) a vnitropodnikové ceny. Tabulka 15 zohledňuje výsledky plánových režijních nákladů a plánových nákladů výkonu pro r. 2011 pomocí režijních přírážek. Rozvrhovou základnou v případě výrobní režie jsou celkové přímé náklady střediska rostlinné výroby, u správní režie, protože je veden za celou výrobu, celkové přímé náklady podniku.

Tabulka 15: Výpočet plánových režijních nákladů a nákladů výkonů

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet ha	605,47	289,7	117,23	205,48	342,26
Počet q	48706,30	13 681,15	8 133,70	14 912,40	13 544,14
Přímé náklady výkonu	12 917 702,45	4 687 925,40	2 138 626,89	3 964 736,60	9 123 282,56
VR rostl. výroby	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00
SR celé výroby	24 000 000,00	24 000 000,00	24 000 000,00	24 000 000,00	24 000 000,00
Přímé N rostl. výroby	59 301 000,00	59 301 000,00	59 301 000,00	59 301 000,00	59 301 000,00
Přímé N celé výroby	295 005 000,00	295 005 000,00	295 005 000,00	295 005 000,00	295 005 000,00
Režijní přírážka VR	4,05 %	4,05 %	4,05 %	4,05 %	4,05 %
Režijní přírážka SR	8,14 %	8,14 %	8,14 %	8,14 %	8,14 %

VR výkonu	522798,70	189727,34	86553,42	160458,81	369232,87
SR výkonu	1050913,91	381384,08	173987,04	322549,38	742220,58
Náklady výkonu	14491415,07	5259036,82	2399167,35	4447744,78	10234736,00
Náklady výkonu v Kč/ha	23934,16	18153,39	20465,47	21645,63	29903,40
Náklady výkonu v Kč/q	297,53	384,40	294,97	298,26	755,66

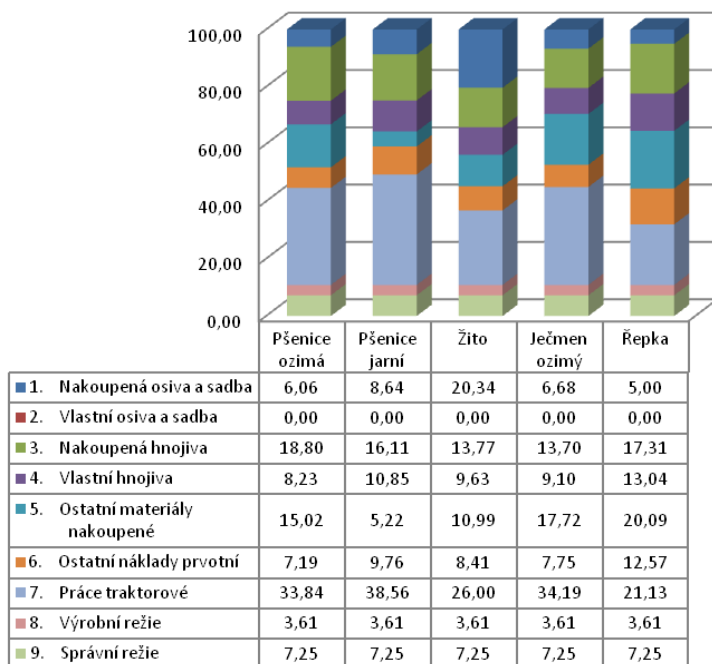
Zdroj: Vlastní

Vertikální analýzu plánových kalkulací jednotlivých analyzovaných výkonů zobrazuje graf 7.

Na nákladech výkonu se u všech plodin nejvýrazněji podílí nákladová položka traktorové práce, u pšenice ozimé 33,84 %, u pšenice jarní 38,56 %, u žita 26 %, u ječmene ozimého 34,19 % a u řepky 21,13 %. Režijní náklady dosahovaly u všech sledovaných výkonů 10,86 %, výrobní režie 3,61 % a správní režie 7,25 %.

Mezi další významné položky u **pšenice ozimé** se řadí nakoupená hnojiva s 18,8 % a ostatní materiály nakoupené s 15,02 %. U **pšenice jarní** se významně prosazují nakoupená hnojiva s 16,11 %, vlastní hnojiva s 10,85 % a ostatní náklady prvotní s 9,76 %. Skladba nákladových položek u **žita** je dále významná u nakoupených osiv a sadby s 20,34 %, nakoupených hnojiv s 13,77 % a ostatních materiály nakoupené s 10,99 %. Důležitými nákladovými položkami u **ječmene ozimého** jsou ostatní materiály nakoupené, respektive chemické ochranné prostředky s 17,72 %, a nakoupená hnojiva s 13,7 %. Nejvyšší náklady dále u **řepky** dosahují ostatní materiály nakoupené s 20,09 %, nakoupená hnojiva s 17,31 %, vlastní hnojiva s 13,04 % a ostatní náklady prvotní s 12,57 %.

Graf 7: Podíly plánových nákladových položek u jednotlivých výkonů, v %



Zdroj: Vlastní

10.2 Výsledné kalkulace

Výsledné kalkulace podniku XY, a. s. jsou vytvářeny po skončení procesu tvorby konkrétního výkonu, který je předmětem kalkulace na základě skutečných nákladů skutečné produkce. Tabulka 16 zohledňuje výsledky výsledných režijních nákladů a nákladů na úrovni výkonů pro r. 2011 opět pomocí režijních přírážek.

Tabulka 16: Výpočet výsledných režijních nákladů a nákladů výkonů, r. 2011

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet ha	605,47	289,7	117,23	205,48	342,26
Počet q	48706,30	13 681,15	8 133,70	14 912,40	13 544,14
Přímé náklady výkonu	16614405,74	4294760,57	3586274,84	5361004,18	11883444,62
VR rostl. Výroby	2 560 741,00	2 560 741,00	2 560 741,00	2 560 741,00	2 560 741,00
SR celé výroby	23 876 536,00	23 876 536,00	23 876 536,00	23 876 536,00	23 876 536,00
Přímé N rostl. Výroby	59 206 853,00	59 206 853,00	59 206 853,00	59 206 853,00	59 206 853,00
Přímé N celé výroby	252 663 112,00	252 663 112,00	252 663 112,00	252 663 112,00	252 663 112,00
Režijní přírážka VR	4,33 %	4,33 %	4,33 %	4,33 %	4,33 %

Režijní přírážka SR	9,45 %	9,45 %	9,45 %	9,45 %	9,45 %
VR výkonu	718585,57	185751,63	155109,09	231867,47	513967,93
SR výkonu	1570052,92	405852,70	338901,15	506612,18	1122979,49
Náklady výkonu	18903044,23	4886364,90	4080285,08	6099483,83	13520392,05
Náklady výkonu v Kč/ha	31220,45	16866,98	34805,81	29684,08	39503,28
Náklady výkonu v Kč/q	388,10	357,16	501,65	409,02	998,25

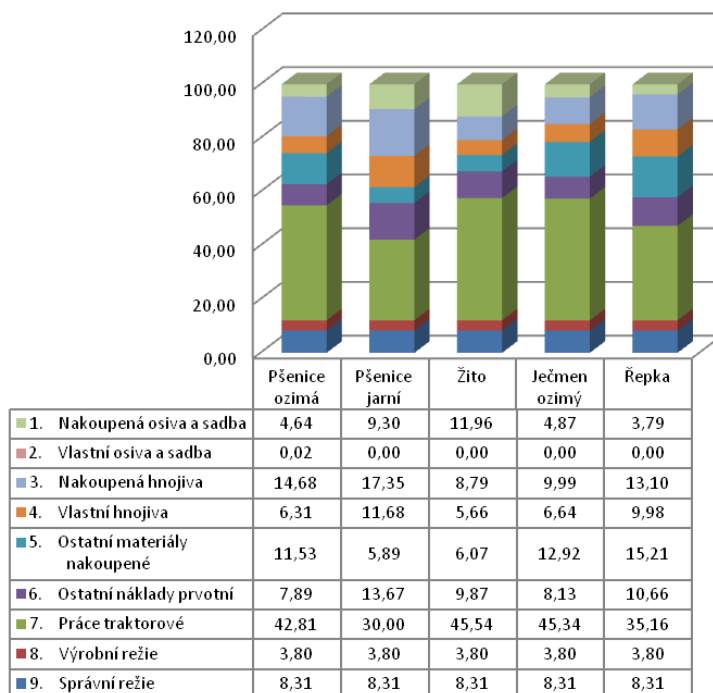
Zdroj: Vlastní

Graf 8 je zobrazením výsledků vertikální analýzy výsledných kalkulací u vybraných výkonů.

Největší podíl u všech analyzovaných výkonů prokazuje opět položka traktorové práce, v průměru 39,77 %. Struktura významnosti dalších nákladových položek se u výkonů liší. Režijní náklady dosahují u všech sledovaných výkonů 12,11 %, výrobní režie 3,8 % a správní režie 8,31 %.

Dalšími výraznými položkami u **pšenice ozimé** jsou pak nakoupená hnojiva s 14,68 % a ostatní materiály nakoupené, respektive chemické ochranné prostředky s 11,53 %. U **pšenice jarní** se kromě traktorových prací s 30 % značně prosazují nakoupená hnojiva s 17,35 %, ostatní náklady prvotní s 13,67 %, reprezentované zejména agro výkony s 6,84 %, a vlastní hnojiva s 13,29 %. Důležitými nákladovými položkami pro **žito** jsou kromě zmíněných traktorových prací s 45,54 % nakoupená osiva a sadba s 11,96 % a ostatní náklady prvotní s 9,87 %, zastoupené agro výkony s 4,6 %. Skladba nákladů **ječmene ozimého** je dále významná v položkách ostatní materiály nakoupené, respektive chemické ochranné prostředky s 12,92 %, a nakoupená hnojiva s 9,99 %. U **řepky** se struktura významnosti podobá té u ječmene, chemické ochranné prostředky dosahují podílu na celkových nákladech 15,21 % a nakoupená hnojiva 13,1 %, dále se prosazují ostatní náklady prvotní s 10,66 % a vlastní hnojiva s 9,98 %.

Graf 8: Podíly výsledných nákladových položek u jednotlivých výkonů v r. 2011, v %



Zdroj: Vlastní

10.3 Komparace plánových a výsledných kalkulací

V tabulkách 17 – 21 jsou uvedeny rozdíly v kalkulačních položkách mezi výslednou a plánovou kalkulací u analyzovaných výkonů na kalkulační jednice.

Pšenice ozimá je ve svých výsledných nákladech oproti plánovým vyšší o 4 411 629,16 Kč, tj. o 7 286,29 Kč/ha a o 90,57 Kč/q. Procentuelní odchylka činí 30,44 %. Přímé náklady výkonu se odchyľují o 35 %, nepřímé o 45,43 %. Nejvyšší rozdíl v podnikovém odhadu u pšenice ozimé jak v absolutním vyjádření, tak procentuelním vyjádření, prokazují traktorové práce.

Tabulka 17: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u pšenice ozimé, v Kč/ha a Kč/q

	Plánová kalkulace		Výsledná kalkulace		Odchylka		
	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v %
1. Nakoupená osiva a sadba	1 450,00	18,03	1 450,01	18,03	0,01	0,00	0,00%

2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	5,45	0,07	5,45	0,07	
3. Nakoupená hnojiva	4 500,00	55,94	4 582,99	56,97	82,99	1,03	1,84%
4. Vlastní hnojiva	1 970,00	24,49	1 970,50	24,50	0,50	0,01	0,03%
5. Ostatní materiály nakoupené	3 594,00	44,68	3 600,84	44,76	6,84	0,09	0,19%
5a. Chemické ochranné prostředky	3 594,00	44,68	3 594,89	44,69	0,89	0,01	0,02%
5b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	5,95	0,07	5,95	0,07	
6. Ostatní náklady prvotní	1 721,00	21,39	2 464,22	30,63	743,22	9,24	43,19%
6a. Agro výkony	0,00	0,00	1 439,09	17,89	1 439,09	17,89	
6b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	3,37	0,04	3,37	0,04	
6c. Služby	0,00	0,00	419,41	5,21	419,41	5,21	
6d. Ostatní náklady	1 721,00	21,39	602,35	7,49	-1 118,65	-13,91	-65,00%
7. Práce traktorové	8 100,00	100,69	13 366,50	166,16	5 266,50	65,47	65,02%
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	21 335,00	265,22	27 440,51	341,11	6 105,51	75,90	28,62%
10. Výrobní režie	863,46	10,73	1 186,82	14,75	323,36	4,02	37,45%
11. Správní režie	1 735,70	21,58	2 593,11	32,24	857,41	10,66	49,40%
NEPŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	2 599,16	32,31	3 779,94	46,99	1 180,78	14,68	45,43%
CELKOVÉ NÁKLADY VÝKONU	23 934,16	297,53	31 220,45	388,10	7 286,29	90,57	30,44%

Zdroj: Vlastní

Výsledné náklady pšenice jarní jsou oproti plánovým nižší o 7,09 %. V celkovém vyjádření odchylka činí -372 671,92 Kč, tj. o -1286,40 Kč/ha a o -27,24 Kč. Na odchylce se nejvíce podílejí přímé náklady, jež prokazují rozdíl -8,39 %, naopak nepřímé náklady jsou oproti plánu vyšší o 3,59 %.

Tabulka 18: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u pšenice jarní, v Kč/ha a Kč/q

	Plánová kalkulace		Výsledná kalkulace		Odchylka		
	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v %
1. Nakoupená osiva a sadba	1 568,00	33,20	1 568,35	33,21	0,35	0,01	0,02%
3. Nakoupená hnojiva	2 925,00	61,94	2 926,90	61,98	1,90	0,04	0,06%
4. Vlastní hnojiva	1 970,00	41,71	1 970,50	41,73	0,50	0,02	0,03%
5. Ostatní materiály nakoupené	948,00	20,07	993,73	21,04	45,73	0,97	4,82%
5a. Chemické ochranné prostředky	948,00	20,07	45,13	0,96	-902,87	-19,11	-95,24%
5b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	948,60	20,09	948,60	20,09	
6. Ostatní náklady prvotní	1 771,00	37,50	2 305,45	48,82	534,45	11,32	30,18%
6a. Agro výkony	0,00	0,00	1 153,66	24,43	1 153,66	24,43	
6c. Služby	0,00	0,00	589,03	12,47	589,03	12,47	
6d. Ostatní náklady	1 771,00	37,50	562,76	11,92	-1 208,24	-25,58	-68,22%
7. Práce traktorové	7 000,00	148,23	5 059,93	107,14	-1 940,07	-41,09	-27,72%
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	16 182,00	342,66	14 824,86	313,92	-1 357,14	-28,74	-8,39%
12. Výrobní režie	654,91	13,87	641,19	13,58	-13,72	-0,29	-2,10%
13. Správní režie	1 316,48	27,88	1 400,94	29,67	84,46	1,79	6,42%

NEPŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	1 971,39	41,74	2 042,13	43,24	70,74	1,50	3,59%
CELKOVÉ NÁKLADY VÝKONU	18 153,39	384,40	16 866,99	357,16	-1 286,40	-27,24	-7,09%

Zdroj: Vlastní

U **žita** náklady výkonu zaznamenávají nejvýraznější procentuelní rozdíl ze všech analyzovaných plodin, 70,07 %, tj. 1 681 117,73 Kč, 14 340,33 Kč/ha a 206,69 Kč/q. Tento jev udávají především přímé náklady výkonu, jež vykazují odchylku 67,69 %.

Tabulka 19: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u žita, v Kč/ha a Kč/q

	Plánová kalkulace		Výsledná kalkulace		Odchylka		
	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v %
1. Nakoupená osiva a sadba	4 162,00	59,99	4 161,81	59,98	-0,19	-0,01	0,00%
3. Nakoupená hnojiva	2 819,00	40,63	3 059,54	44,10	240,54	3,47	8,53%
4. Vlastní hnojiva	1 970,00	28,39	1 970,50	28,40	0,50	0,01	0,03%
5. Ostatní materiály nakoupené	2 250,00	32,43	2 112,88	30,45	-137,12	-1,98	-6,09%
5a. Chemické ochranné prostředky	2 250,00	32,43	2 112,88	30,45	-137,12	-1,98	-6,09%
6. Ostatní náklady prvotní	1 721,00	24,80	3 436,62	49,53	1 715,62	24,73	99,69%
6a. Agro výkony	0,00	0,00	1 601,76	23,09	1 601,76	23,09	
6c. Služby	0,00	0,00	1 204,81	17,36	1 204,81	17,36	
6d. Ostatní náklady	1 721,00	24,80	630,04	9,08	-1 090,96	-15,72	-63,39%
7. Práce traktorové	5 321,00	76,69	15 850,44	228,45	10 529,44	151,76	197,88%
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	18 243,00	262,93	30 591,78	440,92	12 348,78	177,99	67,69%
14. Výrobní režie	738,32	10,64	1 323,12	19,07	584,80	8,43	79,21%
15. Správní režie	1 484,15	21,39	2 890,91	41,67	1 406,76	20,28	94,79%
NEPŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	2 222,47	32,03	4 214,03	60,74	1 991,55	28,70	89,61%
CELKOVÉ NÁKLADY VÝKONU	20 465,47	294,96	34 805,81	501,66	14 340,33	206,69	70,07%

Zdroj: Vlastní

Ječmen ozimý ve výsledných nákladech výkonu je vyšší o 37,14 %, tj. o 1 651 739,04 Kč v celkovém vyjádření, tj. o 8 038,44 Kč/ha a 110,76 Kč/q v jednicovém vyjádření. Přímé náklady se ve svém plánu odlišují o 35,22 %, nepřímé o 52,89 %.

Tabulka 20: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u ječmene ozimého, v Kč/ha a Kč/q

	Plánová kalkulace		Výsledná kalkulace		Odchylka		
	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v %
1. Nakoupená osiva a sadba	1 445,00	19,91	1 445,28	19,91	0,28	0,00	0,02%
3. Nakoupená hnojiva	2 966,00	40,87	2 966,47	40,88	0,47	0,01	0,02%
4. Vlastní hnojiva	1 970,00	27,14	1 970,50	27,15	0,50	0,01	0,03%

5. Ostatní materiály nakoupené	3 836,00	52,86	3 836,59	52,86	0,59	0,00	0,02%
5a. Chemické ochranné prostředky	3 836,00	52,86	3 836,59	52,86	0,59	0,00	0,02%
6. Ostatní náklady prvotní	1 678,00	23,12	2 413,75	33,26	735,75	10,14	43,85%
6a. Agro výkony	0,00	0,00	1 475,94	20,34	1 475,94	20,34	
6b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	3,60	0,05	3,60	0,05	
6c. Služby	0,00	0,00	373,99	5,15	373,99	5,15	
6d. Ostatní náklady	1 678,00	23,12	560,22	7,72	-1 117,78	-15,40	-66,61%
7. Práce traktorové	7 400,00	101,97	13 457,56	185,43	6 057,56	83,46	81,86%
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	19 295,00	265,87	26 090,15	359,50	6 795,15	93,63	35,22%
16. Výrobní režie	780,90	10,76	1 128,42	15,55	347,52	4,79	44,50%
17. Správní režie	1 569,74	21,63	2 465,51	33,97	895,77	12,34	57,07%
NEPŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	2 350,63	32,39	3 593,92	49,52	1 243,29	17,13	52,89%
CELKOVÉ NÁKLADY VÝKONU	21 645,63	298,26	29 684,07	409,02	8 038,44	110,76	37,14%

Zdroj: Vlastní

Výsledné náklady u řepky jsou oproti plánovým vyšší o 32,10 %, tj. 3 285 656,04 Kč, 9 599,88 Kč/ha a 242,59 Kč/q. Přímé náklady na konci roku vykazují oproti plánovým přímým nákladům procentuelní rozdíl 30,25 %, nepřímé jsou oproti plánu vyšší o 47,28 %.

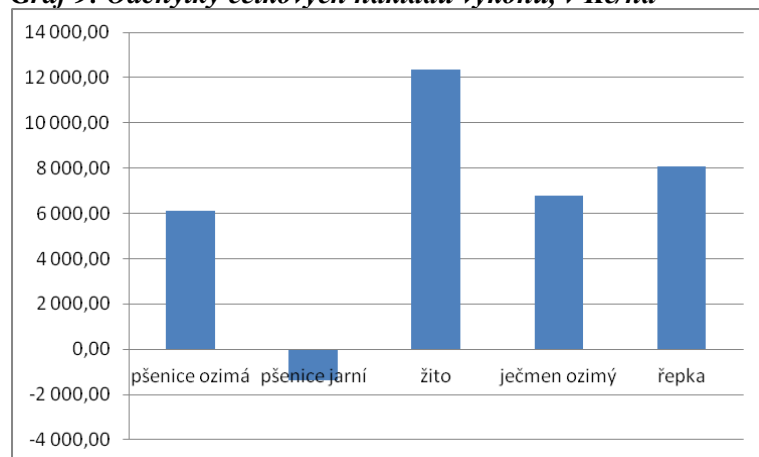
Tabulka 21: Odchyly mezi plánovou a výslednou kalkulací u řepky, v Kč/ha a Kč/q

	Plánová kalkulace		Výsledná kalkulace		Odchylnka		
	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v Kč/ha	v Kč/q	v %
1. Nakoupená osiva a sadba	1 496,00	37,80	1 496,43	37,81	0,43	0,01	0,03%
3. Nakoupená hnojiva	5 175,00	130,77	5 176,47	130,81	1,47	0,04	0,03%
4. Vlastní hnojiva	3 900,00	98,55	3 941,00	99,59	41,00	1,04	1,05%
5. Ostatní materiály nakoupené	6 007,00	151,80	6 007,36	151,81	0,36	0,01	0,01%
5a. Chemické ochranné prostředky	6 007,00	151,80	6 007,36	151,81	0,36	0,01	0,01%
6. Ostatní náklady prvotní	3 758,00	94,96	4 210,36	106,40	452,36	11,44	12,04%
6a. Agro výkony	0,00	0,00	1 602,26	40,49	1 602,26	40,49	
6b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	29,80	0,75	29,80	0,75	
6c. Služby	0,00	0,00	2 246,81	56,78	2 246,81	56,78	
6d. Ostatní náklady	3 758,00	94,96	331,49	8,38	-3 426,51	-86,58	-91,18%
7. Práce traktorové	6 320,00	159,71	13 888,90	350,97	7 568,90	191,26	119,76%
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	26 656,00	673,60	34 720,52	877,39	8 064,52	203,79	30,25%
18. Výrobní režie	1 078,81	27,26	1 501,69	37,95	422,88	10,69	39,20%
19. Správní režie	2 168,59	54,80	3 281,07	82,91	1 112,48	28,11	51,30%
NEPŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	3 247,40	82,06	4 782,76	120,86	1 535,36	38,80	47,28%
CELKOVÉ NÁKLADY VÝKONU	29 903,40	755,66	39 503,28	998,25	9 599,88	242,59	32,10%

Zdroj: Vlastní

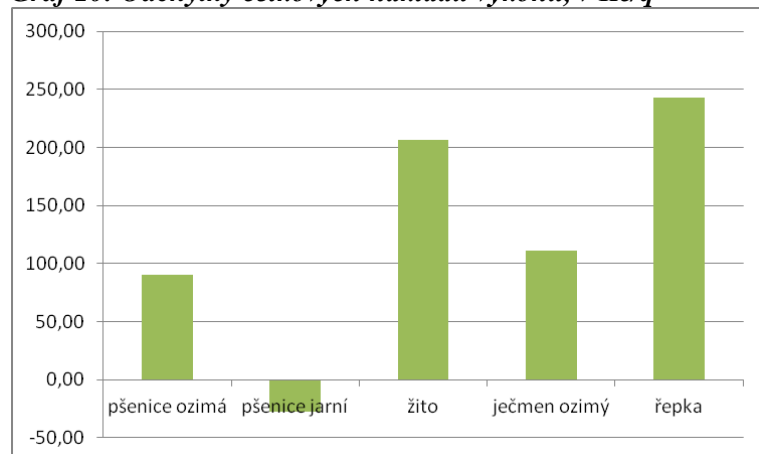
Grafy 9 a 10 zobrazují odchylky celkových nákladů výkonů na kalkulační jednice v r. 2011. Nejvyšší odchylku nákladů na hektar prokazuje žito. U odchylek nákladů na metrický cent se nejvíce vyjímá řepka. Nejmenší odchylku zaznamenává v obou případech pšenice jarní, která jako jediná ze všech sledovaných plodin byla záporná, tedy výsledné náklady u ní byly nižší než plánové.

Graf 9: Odchylky celkových nákladů výkonů, v Kč/ha



Zdroj: Vlastní

Graf 10: Odchylky celkových nákladů výkonů, v Kč/q



Zdroj: Vlastní

11 VYJÁDŘENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ U ANALYZOVANÝCH VÝKONŮ

Pro zjištění spolehlivého výsledku hospodaření za r. 2007 – 2011 jsou v tabulkách 22 – 25 dopočítány pro jednotlivé výkony pomocí režijních přírážek režijní náklady a celkové náklady výkonu a v tabulce 26 se potom rozpočítávají celkové náklady výkonu na hlavní produkt (zrno) a vedlejší produkt (slámu) u výkonů, které mají sdruženou výrobu. Produkce pšenice jarní je zahájena až od r. 2010, proto její nákladové hodnoty v prvních 3 letech jsou nulové.

Tabulka 22: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2007

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet hl. výr. v q	34 118,78	0,00	13 123,80	7 215,00	12 072,71
Počet vedl. výr. v q	24 495,00	0,00	8 435,00	3 150,00	0,00
Počet ha	588,49	0	211,79	95,53	284,80
Přímé náklady výkonu	12302185,63	0	4 038 109,71	2 176 308,09	7257620,45
VR rostl. výroby	2 008 111,00	2 008 111,00	2 008 111,00	2 008 111,00	2 008 111,00
SR celé výroby	18 485 849,00	18 485 849,00	18 485 849,00	18 485 849,00	18 485 849,00
Přímé N rostl. výroby	48 068 325,00	48 068 325,00	48 068 325,00	48 068 325,00	48 068 325,00
Přímé N celé výroby	253 444 121,00	253 444 121,00	253 444 121,00	253 444 121,00	253 444 121,00
Režijní přírážka VR	4,18 %	4,18 %	4,18 %	4,18 %	4,18 %
Režijní přírážka SR	7,29 %	7,29 %	7,29 %	7,29 %	7,29 %
VR výkonu	513 938,32	0	168 696,80	90 917,84	303 195,66
SR výkonu	897 303,69	0	294 533,90	158 736,78	529 360,38
Náklady výkonu	13 713 427,65	0	4 501 340,41	2 425 962,70	8 090 176,49
Náklady výkonu v Kč/ha	23 302,74	0	21 253,79	25 394,77	28 406,52

Zdroj: Vlastní

Tabulka 23: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2008

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet hl. výr. v q	46 453,30	0,00	13 686,60	13 348,36	7 644,87
Počet vedl. výr. v q	26 911,00	0,00	4 218,00	7 566,00	0,00
Počet ha	574,10	0	189,69	169,80	195,86
Přímé náklady	13 188 925,02	0	4157277,58	387933,24	5434331,05

výkonu					
VR rostl. výroby	1 624 321,00	1 624 321,00	1 624 321,00	1 624 321,00	1 624 321,00
SR celé výroby	22 155 444,00	22 155 444,00	22 155 444,00	22 155 444,00	22 155 444,00
Přímé N rostl. výroby	51 133 692,00	51 133 692,00	51 133 692,00	51 133 692,00	51 133 692,00
Přímé N celé výroby	267 862 151,00	267 862 151,00	267 862 151,00	267 862 151,00	267 862 151,00
Režijní přírážka VR	3,18 %	3,18 %	3,18 %	3,18 %	3,18 %
Režijní přírážka SR	8,27 %	8,27 %	8,27 %	8,27 %	8,27 %
VR výkonu	418 961,49	0	132 060,74	12 323,15	172 627,83
SR výkonu	1 090 883,83	0	343 857,21	32 086,78	449 484,99
Náklady výkonu	14 698 770,34	0	4 633 195,53	432 343,17	6 056 443,87
Náklady výkonu v Kč/ha	25 603,15	0	24 425,09	2 546,19	30 922,31

Zdroj: Vlastní

Tabulka 24: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2009

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet hl. výr. v q	39 731,70	0,00	8 561,60	12 094,00	12 246,80
Počet vedl. výr. v q	17 368,00	0,00	0,00	2 430,00	0,00
Počet ha	604,31	0	144,24	175,05	280,01
Přímé náklady výkonu	15 289 223,99	0	2 910 700,16	4200853,36	8878889,08
VR rostl. výroby	1 499 931,00	1 499 931,00	1 499 931,00	1 499 931,00	1 499 931,00
SR celé výroby	20 114 259,00	20 114 259,00	20 114 259,00	20 114 259,00	20 114 259,00
Přímé N rostl. výroby	60 350 201,00	60 350 201,00	60 350 201,00	60 350 201,00	60 350 201,00
Přímé N celé výroby	240 158 361,00	240 158 361,00	240 158 361,00	240 158 361,00	240 158 361,00
Režijní přírážka VR	2,49 %	2,49 %	2,49 %	2,49 %	2,49 %
Režijní přírážka SR	8,38 %	8,38 %	8,38 %	8,38 %	8,38 %
VR výkonu	379 995,11	0	72 341,92	104 407,11	220 674,01
SR výkonu	1 280 535,93	0	243 783,21	351 838,90	743 643,79
Náklady výkonu	16 949 755,03	0	3 226 825,29	4 657 099,37	9 843 206,89
Náklady výkonu v Kč/ha	28 048,11	0	22 371,22	26 604,40	35 153,05

Zdroj: Vlastní

Tabulka 25: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2010

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet hl. výr. v q	46 689,00	11 415,58	7 059,20	13 708,10	10 031,21
Počet vedl. výr. v q	23 104,00	0,00	4 186,00	9 400,00	0,00
Počet ha	682,25	322,00	119,29	212,30	254,87

Přímé náklady výkonu	15 266 980,58	3 250 808,56	2520584,39	4 885 404,13	7 511 163,21
VR rostl. výroby	1 767 517,00	1 767 517,00	1 767 517,00	1 767 517,00	1 767 517,00
SR celé výroby	19 327 331,00	19 327 331,00	19 327 331,00	19 327 331,00	19 327 331,00
Přímé N rostl. výroby	60 734 211,00	60 734 211,00	60 734 211,00	60 734 211,00	60 734 211,00
Přímé N celé výroby	227 364 222,00	227 364 222,00	227 364 222,00	227 364 222,00	227 364 222,00
Režijní přírážka VR	2,91 %	2,91 %	2,91 %	2,91 %	2,91 %
Režijní přírážka SR	8,50 %	8,50 %	8,50 %	8,50 %	8,50 %
VR výkonu	444 307,21	94 606,64	73 355,29	142 177,44	218 593,58
SR výkonu	1 297 785,48	276 338,35	214 264,88	415 288,83	638 494,20
Náklady výkonu	17 009 073,27	3 621 753,54	2 808 204,57	5 442 870,41	8 368 250,99
Náklady výkonu v Kč/ha	24 930,85	11 247,68	23 540,99	25 637,64	32 833,41

Zdroj: Vlastní

Vedlejší produkt, sláma, se v podniku vytváří u pšenice ozimé, žita a ječmene ozimého. Pouze v r. 2009 sláma u žita vykazována není. Výsledky rozčítání pomocí rozčítací metody uvádí tabulka 26.

Tabulka 26: Jednicové náklady výkonu zrna a slámy v letech 2007 – 2011, v Kč/q

Výkon	2007		2008		2009		2010		2011	
	Zrno	Sláma	Zrno	Sláma	Zrno	Sláma	Zrno	Sláma	Zrno	Sláma
Pšenice ozimá	353,70	67,18	261,65	61,59	375,41	117,11	320,59	88,34	341,53	106,35
Žito	301,83	64,04	290,24	128,42	339,97	0,00	350,07	80,50	441,45	163,21
Ječmen ozimý	295,89	34,51	146,40	35,22	338,87	229,98	349,41	69,48	359,94	71,76

Zdroj: Vlastní

Vývoj položek jednicové celkové náklady a průměrné realizační ceny na metrický cent u analyzovaných plodin za roky 2007 – 2011 zobrazuje tabulka 27. Prodej řepky v r. 2008 není realizován a je proveden až v r. 2009, proto se uvádí její realizační cena pro r. 2008 0.

Vývoj nákladů na metrický cent u jednotlivých výkonů je odlišný. Jednotkové náklady u **pšenice ozimé** prokazují ve sledovaném období střídavý trend, v r. 2008 klesají o 26,02 %, v r. 2009 opět rostou o 43,48 %, v r. 2010 se opět snižují o 14,6 % a v r. 2011 mírně vzrůstají o 6,53 %. Náklady **pšenice ozimé** na metrický cent v r. 2011 jsou rostoucí oproti r. 2010 o 39,9 Kč/q, tj. 12,58 %. **Žito** ve sledovaném ukazateli nejprve v r. 2008 klesá o 11,59 Kč/q (3,84 %), poté jeho hodnota roste o 49,73 Kč/q (17,14 %) v r. 2009, o 10,1 Kč/q (2,97 %) v r. 2010 a o 91,38 Kč/q (26,1 %) v r. 2011.

Jednotkové náklady **ječmene ozimého** prokazují podobný vývoj jako jednotkové náklady žita, do r. 2009 klesají a od r. 2009 rostou, řetězové indexy za sledované období jsou 0,49; 2,31; 1,03 a 1,03. **Řepka** ve svých nákladech vykazuje ve sledovaném období tyto odchylky: v r. 2008 360,60 (53,81 %), v r. 2009 -226,98 (-22,02 %), v r. 2010 30,48 (3,97 %) a v r. 2011 164,03 (19,66 %). Na vývoj nákladů sledovaných plodin působí zejména ceny vstupů (např. cena hnojiv) a klimatické podmínky.

Realizační ceny prokazují obdobný trend u všech sledovaných výkonů. V r. 2008 a v r. 2009 všechny ceny klesají, od r. 2010 opět rostou. Příčina poklesů cen je dána hospodářskou recesí, která postihuje ČR v druhé polovině r. 2008 a přetrvává až do r. 2009, kdy ceny zemědělských komodit dokonce klesají výrazněji než ceny vstupů do zemědělství a podniky tak dosahují ztrát.

Tabulka 27: Náklady výkonu a realizační ceny v letech 2007 – 2011, v Kč/q

Výkon	2007		2008		2009		2010		2011	
	jn	c	jn	c	jn	c	jn	c	jn	c
Pšenice ozimá	353,70	449,35	261,65	317,20	375,41	235,45	320,59	332,69	341,53	403,80
Pšenice jarní	0,00		0,00		0,00		317,26	433,23	357,16	450,00
Žito	301,83	568,11	290,24	424,36	339,97	276,36	350,07	371,08	441,45	464,10
Ječmen ozimý	295,89	399,87	146,40	305,50	338,87	270,80	349,41	283,91	359,94	413,60
Řepka	670,12	755,00	1030,72	0,00	803,74	683,19	834,22	812,35	998,25	1069,00

Zdroj: Vlastní

Tabulka 28 vychází z předchozích údajů a udává hodnoty ukazatele hospodářský výsledek připadající na metrický cent u analyzovaných výkonů v letech 2007 - 2011. Ztráty dosahují řepka v roce 2008, všechny analyzované plodiny v roce 2009 a ječmen ozimý v roce 2010 a řepka v roce 2010, ostatní položky jsou ziskové.

Vývoj hospodářského výsledku **pšenice ozimé** na metrický cent prokazuje v letech 2007 – 2009 klesající trend, od r. 2010 se jeho hodnota zvyšuje, řetězové indexy pro roky 2007 – 2011 jsou: 0,58; -2,52; -0,09 a 5,15. Sledovaný ukazatel **pšenice jarní** se v r. 2011 snižuje oproti r. 2010 o 20 %, jeho hodnoty v těchto letech jsou kladné. **Žito** ve svém hospodářském výsledku na metrický cent v letech 2007 a 2008 dosahuje nejvyšších hodnot, hodnoty ale prokazují do r. 2009 klesající trend, od r. 2010 se zvyšují. Řetězové indexy tohoto hospodářského výsledku žita jsou za sledované období 2007 – 2011 0,50; -0,47; -0,33 a 1,08. Hospodářský výsledek na metrický cent u **ječmene ozimého** v r. 2008 roste o 53,01 %, v r. 2009 a 2010 klesá o 142,78 % a

3,77 % a od r. 2011 se opět zvyšuje o 181,92 %. **Řepka** nejprve v r. 2007 prokazuje zisk, v r. 2008 je její hospodářský výsledek záporný a zároveň nejnižší ze všech položek. Způsobuje to skutečnost, že podnik nevykazuje v tomto roce tržby za tento výkon, pouze náklady. V r. 2009 jeho hodnota opět klesá a v dalších letech se opět navyšuje.

Průměrné hospodářské výsledky na metrický cent u analyzovaných výkonů pro r. 2007 – 2011 činí 17,12 u pšenice ozimé; 104,40 u pšenice jarní; 76,09 u žita; 36,63 u ječmene ozimého a -203,5 u řepky. Pšenice jarní se tak jeví jako nejméně výdělečný výkon.

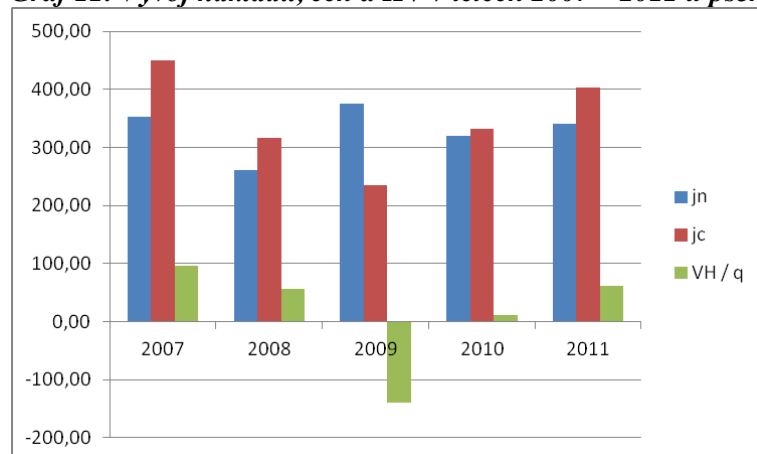
Tabulka 28: VH/ q u analyzovaných výkonů v letech 2007 – 2011, v Kč/q

	2007	2008	2009	2010	2011
Pšenice ozimá	95,65	55,55	-139,96	12,10	62,27
Pšenice jarní	0,00	0,00	0,00	115,97	92,84
Žito	266,28	134,12	-63,61	21,01	22,65
Ječmen ozimý	103,98	159,10	-68,07	-65,50	53,66
Řepka	84,88	-1030,72	-120,55	-21,87	70,75

Zdroj: Vlastní

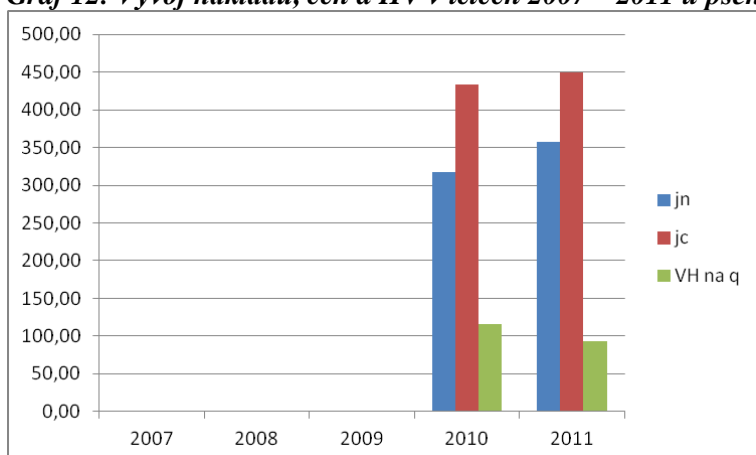
Vývoj nákladů, cen, hospodářského výsledku na metrický cent u jednotlivých plodin zobrazují grafy 11 – 15.

Graf 11: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u pšenice ozimé, v Kč/q



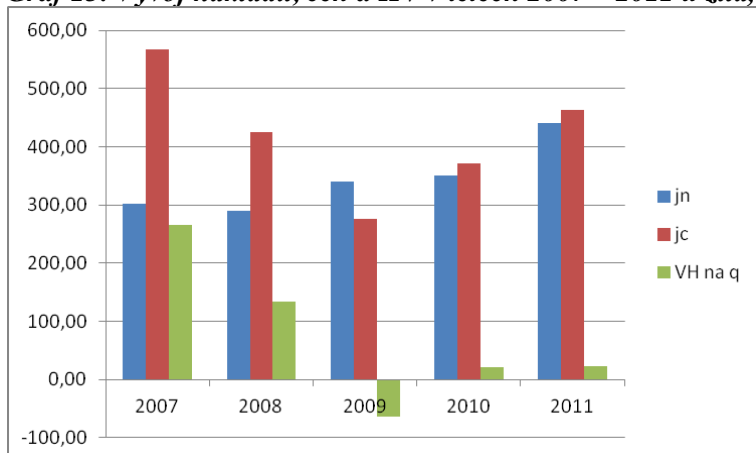
Zdroj: Vlastní

Graf 12: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u pšenice jarní, v Kč/q



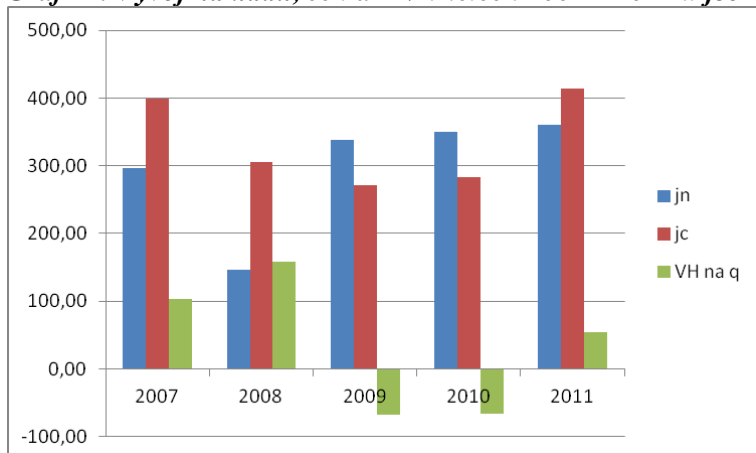
Zdroj: Vlastní

Graf 13: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u žita, v Kč/q



Zdroj: Vlastní

Graf 14: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u ječmene ozimého, v Kč/q



Zdroj: Vlastní

Graf 15: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u řepky, v Kč/q



Zdroj: Vlastní

12 KALKULACE VE SDRUŽENÉ VÝROBĚ

Podnik nevyužívá kalkulace pro rozčítání nákladů ve sdružené výrobě. Náklady výkonu jsou vedeny za hlavní produkt, eviduje se pouze počet vedlejších výrobků, které jsou oceňovány pevnou vnitropodnikovou cenou, neobměňující se v podniku již několik let. K určení vhodné metody pro podnik se v diplomové práci uplatňují metody odečítací a rozčítací. Pro názornou ukázkou jejich metodické rozdílnosti se aplikují na jeden výkon, pšenici ozimou, a to pro r. 2011. V tabulce 26 jsou umístěna vstupní data pro sestavení kalkulace ve sdružené výrobě této plodiny.

Tabulka 29: Vstupní data pro sestavení kalkulace ve sdružené výrobě u pšenice ozimé, r. 2011

Položky	
Vlastní náklady výkonu	31 220,45 Kč/ha
Sklizeň zrna	80,44 q/ ha
Sklizeň slámy	35,23 q/ha

Zdroj: Interní podniková data

12.1 Použití odečítací metody

Odečítací metoda je u zemědělských podniků dle odborné literatury využívána nejvíce. Důležité je u této metody brát zřetel na její nedostatky, které spočívají především v tom, že hodnota slámy nezohledňuje vztah s celkově vynaloženými vlastními náklady, rozčítací metoda toto zohledňuje. Odečítací metoda považuje totiž slámu za vedlejší výrobek, i když její hmotnost a i škrobová hodnota je často vyšší než hmotnost zrna. Odečítaná hodnota nemusí být stanovena objektivně, záleží na tom, jaká základna má být podkladem pro ocenění slámy. Krmná sláma představuje v bilanci zemědělského podniku podstatnou část objemné píče a stelivová sláma je důležitým stelivem pro hospodářská zvířata. Jelikož ve většině podniků nelze slámu zpeněžit, je třeba pro použití odečítací kalkulační metody volit jinou formu ocenění, tj. ocenění na základě obsahu živin. Cenové ohodnocení za 1 tunu slámy činí 240 Kč (12).

Ocenění dle odečítací metody: $35,23 \text{ q} * 24 \text{ Kč/q} = 845,52 \text{ Kč}$

KALKULACE:

31 220,45

- 845,52

30 374,93 tj. vlastní náklady zrna
30 374,93 : 80,44 = 377,61 tj. vlastní náklady zrna na 1 q

12.2 Použití rozčítací metody

U **rozčítací metody** se obecně doporučuje použití různých koeficientů stanovených většinou na podkladě krmné hodnoty zrna a slámy, vyjádřené ve škrobových jednotkách a stravitelných bílkovinách nebo na základě peněžních rozpočítacích základů. Vezmeme-li tedy v úvahu krmnou hodnotu zrna slámy, pak vzájemný poměr mezi zrnem a slámou by měl být u ozimých obilovin: zrno 88 % náklad, sláma 12 %. (12). Argumentem proti použití této metody je, že hmotnost sklizeného zrna a slámy významně kolísá, což by znamenalo, že v každém podniku budou jiné poměry pro zrno a slámu, které by se v jednotlivých letech obměňovaly.

Ocenění dle rozčítací metody:

31 220,45
- 88 % = 27 474,00
- 12 % = 3 746,45

KALKULACE:

27 474,00 : 80,44 = 341,55 tj. vlastní náklady na 1 q zrna
3 746,45 : 35,23 = 106,34 tj. vlastní náklady na 1 q slámy

Výše vlastních nákladů zrna je u rozčítací metody oproti metodě odečítací nižší o 36,06 Kč/q, tj. 10,56 %.

13 DISKUZE

Pro zhodnocení současného finančního ekonomického stavu podniku je vhodné využít finanční analýzu a to za pomoci specifických postupů a metod. Analýzou rozvahy je zjištěno, že u společnosti dochází v průběhu sledovaného období k nárůstu kapitálu o více než 41 %. V majetku společnosti převažují stálá aktiva s průměrným podílem 71,4 % z celkových aktiv, která se zastupují především stavbami a samostatnými movitými věcmi. U celkových pasiv je v r. 2006 a 2007 značná část tvořena vlastními zdroji. V průběhu sledovaného období má ale vlastní kapitál klesající tendenci a od r. 2008 vlivem vzrůstajících bankovních úvěrů a finančních výpomocí čerpaných v souvislosti s investiční činností cizí zdroje dosahují největšího podílu. Při hodnocení vývoje výsledku hospodaření se zjišťuje, že se podnik potýká se ztrátou pouze v roce 2009, kdy provozní náklady, zejména výkonová spotřeba, převyšují provozní výnosy a podnik tak podléhá vlivu celosvětové krize. Ukazatele rentability podpořené vývojem hospodářského výsledku nejprve rostou, v roce 2008 a v roce 2009 klesají na své minimum a v r. 2010 se opět navyšují. Doba obratu pohledávek podobně jako doba obratu zásob projevuje nestálý vývoj. Z porovnání doby obratu pohledávek a doby obratu závazků vyplývá velký nesoulad, převyšují závazky po splatnosti zejména vůči obchodním partnerům. Kvóta vlastního kapitálu je v letech 2006 – 2007 celkem vyrovnaná a dosahuje většinového podílu, avšak v roce 2008 její hodnota klesá a celková zadluženost ji z důvodu navýšení bankovních úvěrů převyšuje. Tato převaha platí i pro další roky. Běžná likvidita postupně klesá a ukazatele pohotové a okamžité likvidity jsou poměrně nízké. Analýza likvidity tak ukazuje na slabé stránky společnosti, hodnoty ukazatelů naznačují problémy s platební schopností. Výrazný je nedostatek finančního majetku i krátkodobých pohledávek ve srovnání s výší krátkodobých závazků. Společnost by měla udržovat více likvidních prostředků, vzhledem k tomu, že poměr krátkodobých závazků vůči dlouhodobým se zvyšuje.

Podstatnou roli v rostlinné výrobě hrají ve vývoji a struktuře nákladů přírodní podmínky: půdně klimatické poměry, které ovlivňují nákladovost rostlinné výroby z dlouhodobého hlediska a jsou prvotní příčinou rozdílů v úrovni a skladbě nákladů mezi jednotlivými výrobními oblastmi, a proměnlivé povětrnostní podmínky, které působí na

náklady zejména z krátkodobého hlediska při meziročním porovnávání. Další ovlivnění přichází ze strany vývoje cen vstupů do výroby, např. osiv a hnojiv. Jednotkové náklady většiny sledovaných výkonů nejprve v r. 2008 klesají, od r. 2009 jejich hodnota vlivem změny cen vstupů roste.

Jeden z hlavních důvodů pro sledování a vyhodnocování vlastních nákladů je využití tvorby cen. Cena zemědělských výkonů se tvoří spontánně na agrárním trhu vzájemným působením sil nabídky a poptávky. Tržně vytvořená cena sice nemá bližší vztah k nákladům vynaložených na výrobu zemědělského výkonu, ale na druhé straně slouží ke stanovení garantovaných cen u vybraných zemědělských výkonů. Realizační ceny pozorovaných výkonů se v r. 2008 a v r. 2009 díky hospodářské recesi snižují, od r. 2010 opět rostou. V r. 2009 ceny klesají výrazněji než ceny vstupů a všechny analyzované plodiny tak vykazují ztráty.

V zemědělství se ve většině případů jedná o výrobu sdruženou, kdy v jednom výrobním procesu vzniká současně několik odlišných výkonů, kterým nelze přiřadit přímo náklady. Podnik XY, a. s. nevyužívá kalkulace pro rozčítání nákladů ve sdružené výrobě. K určení vhodné metody pro podnik se v diplomové práci nabízí metoda rozčítací a metoda odečítací. Nevýhodou odčítací metody je ta skutečnost, že náklady hlavního výkonu jsou nepřímo určeny výkony vedlejšími skrz jejich stanovenou výši. Stanovené kalkulační náklady hlavního výkonu následně ovlivňují i výsledky kalkulací na ostatních úsecích zemědělské výroby, poněvadž hlavní i vedlejší výkony mohou být v řetězci příštím meziproduktem spotřebovávaným dalšími výrobními úseky. Rozčítací metoda se v praxi uplatňuje více z důvodů přesnějšího vyjádření nákladů na kalkulační jednici. Zemědělské podniky si stanoví koeficienty na základě poměru krmné hodnoty zrna a slámy, doporučené koeficienty jsou zpracovávány i Výzkumným ústavem zemědělské ekonomiky celorepublikovým průměrem podle jednotlivých zemědělských oblastí. Pokud se sláma jeví jako vedlejší výrobní produkt, připadá v úvahu metoda odečítací. O slámě totiž nemusí vždy být v zemědělství uvažováno jako o druhořadém výrobku, sláma má v provozu svůj význam. V případě pohlížení na slámu jako na produkt rovnocenný k zrně, by se uplatnila kalkulace metodou rozčítací. Sláma by se tedy měla oceňovat na základě toho, zda v podniku zůstává pro další využití v živočišné výrobě, nebo zda je prodávána odběratelům, či zda se zaorává z důvodů neprovozování

živočišné výroby a slouží tak jako hnojivo. Sláma určená k prodeji by se měla pro účely kalkulace vlastních nákladů ocenit realizačními cenami. Podnik XY, a. s. využívá slámu v živočišné výrobě jako krmivo a stelivo. Sláma by se tak měla oceňovat na základě svých předem zjištěných užitných vlastností. Nejčastěji se uvádí škrobové látky a stravitelné dusíkaté látky. Vhodnější metodou po zvážení všech výhod a nevýhod se jeví metoda rozčítací. Otázkou zůstává, zda zemědělský podnik věnuje sklizni slámy potřebnou pozornost, díky níž by nemuselo docházet ke znehodnocování a následně k podceňování její výše.

14 ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce je provést analýzu kalkulačního systému využívaného ve vybraném zemědělském podniku. Teoretická i praktická část se zpracovává pomocí počítačové techniky a informace vycházejí z poskytnutých podnikových výkazů, z odborné literatury a internetu.

Pro znázornění vývoje jednotlivých položek účetních podnikových výkazů se provádí vertikální a horizontální analýza aktiv, pasiv, výnosů a nákladů. Rozvahové položky prokazují v letech 2006 – 2010 rostoucí trend. U aktiv je tak způsobeno vývojem dlouhodobého hmotného majetku a u pasiv vývojem cizích zdrojů, zejména bankovních úvěrů a výpomocí. Hospodářský výsledek, na který mají především vliv změny provozních výnosů a provozních nákladů, výkony a výkonná spotřeba, prokazuje ve svém vývoji střídavý trend a v r. 2009, kdy dokonce dosahuje záporné hodnoty, je nejnižší. Další zhodnocení podniku je vyjádřeno ve finanční analýze poměrových ukazatelů. V důsledku celosvětové hospodářské krize v roce 2008 se očekávalo, že ukazatele rentability budou mít klesající tendenci. Toto se potvrzuje v roce 2008 a v roce 2009, kdy ROA, ROE a ROS klesají na své minimum. V roce 2010 jejich hodnota znovu roste. Příčina vývoje jednotlivých ukazatelů rentability je dána právě vývojem zisku. Doba obratu pohledávek podobně jako doba obratu zásob projevuje nestálý vývoj. Průměrná doba závazků za sledované období je dvakrát tak delší než doba obratu pohledávek, platební morálku analyzovaného podniku vůči jejím dodavatelům lze tedy charakterizovat jakožto nižší než platební morálka odběratelů vůči podniku. Kvóta vlastního kapitálu je v letech 2006 – 2007 celkem vyrovnaná a dosahuje většinového podílu, avšak v roce 2008 její hodnota klesá a celková zadluženost ji z důvodu navýšení bankovních úvěrů převyšuje. Tato převaha platí i pro další roky. Běžná likvidita postupně klesá a ukazatele pohotové a okamžité likvidity jsou poměrně nízké, což je pro zemědělské podniky charakteristické.

Společnost XY, a. s. uplatňuje jednookruhovou účetní soustavu. Vnitropodnikové účetnictví podniku je tak součástí finančního účetnictví a obě oblasti informací tvoří z hlediska organizace zpracování jediný okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který umožňuje získávat informace dle požadavků uživatelů. Vedle

analytických účtů k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví se doplňují další účty, které nejsou ve finančním účetnictví pro zobrazení hospodářských transakcí podniku jako celku využívány. Každá předkontace nákladů a výnosů se v účtové třídě 5 a 6 účtuje na syntetický účet a analytický účet, kde se uvádí číslo střediska, číslo stáje a číslo výkonů.

Dále se provádí analýza podnikového kalkulačního systému. Podnik vypracovává plánové a výsledné kalkulace, které jsou předmětem bližší analýzy. V r. 2011 se jak u plánových nákladů výkonů, tak u výsledných nákladů výkonů u všech sledovaných plodin, pšenice ozimé, pšenice jarní, žito, ječmene ozimého a řepky, nejvýrazněji podílí nákladová položka traktorové práce. Mezi další významné položky se řadí nakoupená hnojiva, ostatní materiály nakoupené a nakoupená osiva a sadba. Nejvyšší odchylku nákladů na hektar mezi plánovou a výslednou kalkulací prokazuje žito, u odchylek nákladů na metrický cent se nejvíce vyjímá řepka. Nejmenší odchylku zaznamenává v obou případech pšenice jarní, která jako jediná ze všech sledovaných plodin byla záporná, tedy výsledné náklady u ní byly nižší než plánové. U ostatních výkonů je dosažena tak úspora.

V další kapitole se vyjadřuje výsledek hospodaření u analyzovaných výkonů. Pro zjištění spolehlivého výsledku se nejprve dopočítávají pro jednotlivé výkony pomocí režijních přírážek celkové náklady výkonů, které se dále u výkonů se sdruženou výrobu rozpočítávají na náklady hlavního produktu, zrna, a vedlejšího produktu, slámy. Vývoj nákladů na metrický cent je do r. 2009 u většiny sledovaných výkonů degresivní, od r. 2009 jejich hodnota vlivem změny cen vstupů roste. Realizační ceny pozorovaných výkonů díky hospodářské recesi v r. 2008 a v r. 2009 klesají, od r. 2010 opět stoupají. V r. 2009 ceny dokonce upadají výrazněji než ceny vstupů a všechny analyzované plodiny tak vykazují ztráty. Ztráty dále dosahují řepka v roce 2008 (v tomto roce není prodej řepky realizován), ječmen ozimý v roce 2010 a řepka v roce 2010, ostatní položky jsou ziskové. Průměrné hospodářské výsledky na metrický cent u analyzovaných výkonů pro r. 2007 – 2011 činí 17,12 u pšenice ozimé; 104,40 u pšenice jarní; 76,09 u žita; 36,63 u ječmene ozimého a -203,5 u řepky. Pšenice jarní se tak jeví jako nejvíce výdělečný výkon.

Podnik nevyužívá kalkulace pro rozčítání nákladů ve sdružené výrobě, celé náklady výkonu nese hlavní produkt. Proto k určení vhodné metody pro podnik se v diplomové práci aplikují metody odečítací a rozčítací. V r. 2011 výše vlastních nákladů zrna tak je u rozčítací metody oproti metodě odečítací nižší o 36,06 Kč/q, tj. 10,56 %. Vhodnější metodou po zvážení všech výhod a nevýhod se jeví metoda rozčítací. Otázkou zůstává, zda zemědělský podnik věnuje sklizni slámy potřebnou pozornost, díky níž by nemuselo docházet ke znehodnocování a následně k podceňování její výše.

Společnosti lze doporučit zaměřit se na oblasti, které by mohly mít vliv na další ekonomický vývoj. V rostlinné výrobě je možným východiskem vhodnější skladba pěstovaných plodin, především preference plodin s vyšší mírou dotací. Dále je třeba dbát na snížení nákladů a to správným střídáním plodin, které umožňují pěstování meziplodin, a aplikovat vhodná hnojiva rostlinného původu, které povedou ke snižování přímých nákladů. Společnost by také měla efektivněji užívat aktiva, výslovně budovy, stroje a zařízení, neúčinný a zastaralý majetek prodat, pronajmout dlouhodobě nevyužité prostory a na základě regionálního průzkumu hledat vlastní intenzivnější využití například pro přidruženou výrobu.

15 SUMMARY

The aim of this diploma thesis is to analyse the costing system of the selected agricultural enterprise. The thesis is divided into two parts, theoretical and practical. The theoretical section deals with the explanation of basic concepts: accounting subsystems, costs and costing. In the practical part the analysis of company costing system is implemented, final costing is compared with preliminary costing and compounded production costing is created. The biggest differences are shown in rye costs per hectare and in colza costs per quintal. After considering all advantages and disadvantages, the more appropriate method for the compounded production costing, is split-off method. In addition to that, the thesis deals with the characteristics of the company, its economic situation and its organizational structure and describes the company accounting system.

Resumé

Cílem této diplomové práce je provést analýzu kalkulačního systému využívaného ve vybraném zemědělském podniku. Práce se rozděluje do 2 celků, teoretického a praktického. Teoretická kapitola se zabývá objasněním základních pojmů: účetní subsystémy, náklady a kalkulace. V praktické části je realizována analýza podnikového kalkulačního systému, porovnávají se výsledné kalkulace s plánovými a jsou sestaveny kalkulace u sdružené výroby. Nejvyšší odchylku nákladů na hektar prokazuje žito, u odchylek nákladů na metrický cent řepka. Vhodnější metodou pro kalkulace u sdružené výroby je po zvážení všech výhod a nevýhod metoda rozčítací. Kromě toho se práce věnuje charakteristice podniku, jeho ekonomické situaci a organizační struktuře a popisuje uplatňovaný systém účetnictví v podniku.

Klíčová slova – Key words

Finanční analýza – financial analysis; kalkulace – costing; kalkulace u přidružené výroby – compounded production costing; kalkulační systém – costing system; plánové kalkulace – preliminary costing; výsledná kalkulace – final costing.

16 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. ATKINSON, A. A. *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall International, 1996. ISBN 0-13-255761-4.
2. ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1124-5.
3. DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. London: Chapman & Hall, 1992. ISBN: 0-412-46390-3.
4. FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
5. HOLEČKOVÁ, J. *Techniky a metody finanční analýzy*. In: *BusinessInfo.cz* [online]. 2009 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dane-ucetnictvi/techniky-a-metody-financni-analyzy/1000465/53421/>
6. HRADECKÝ, M, J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
7. HRADECKÝ, M. a B. KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.
8. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: BOVA POLYGON, 2009. ISBN: 978-80-7273-156-5.
9. KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217.
10. KRÁL, B. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. Praha: Prospektrum, 1997. ISBN 80-7175-060-3.
11. LANG, H. *Kosten- und Leistungsrechnung*. Munchen: C. H. Beck, 2002. ISBN 3-406-47894-8.
12. NEPLECHOVÁ, M. a J. NOVÁK. *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství: účtová osnova, finanční analýza, příklady*. Praha: Bilance, 1996.
13. OTRUSINOVÁ, M. a D. KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-342-4.
14. POLÁČKOVÁ, J. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. ISBN: 978-80-86671-75-8
15. POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
16. SEDLÁČEK, J. *Daňová evidence podnikatelů*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3198-8.
17. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80247-1992-4.
18. SYNEK, M. *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-336-3.
19. ŠOLJAKOVÁ, L. a J. FIBÍROVÁ. *Reporting: 3. rozšířené a aktualizované vydání*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.
20. ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. ISBN: 978-80-7261-199-7.
21. *Daňová evidence*. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. 2004 [cit. 2012-01-23]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88ov%C3%A1_evidence/.
22. *Náklad*. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. 1999 [cit. 2012-01-23]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/N%C3%A1klad/>.
23. *Náklady v rukou průmyslových inženýrů*. In: *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a import* [online]. 2011 [cit. 2012-01-23]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/management-msp/naklady-v-rukou-prumyslovych-inzenyru/1001663/59953/>.

17 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

Grafy:

Graf 1: Vývoj aktivních položek v letech 2006 – 2010, v tis. Kč.....	31
Graf 2: Vývoj pasivních položek v letech 2006 – 2010, v tis. Kč.....	32
Graf 3: Vývoj podílů aktivních a pasivních položek v letech 2006 – 2010, v %	33
Graf 4: Vývoj položek výkazů zisků a ztrát v letech 2006 – 2010, v tis. Kč	34
Graf 5: Vývoj podílů položek provozních výnosů v letech 2006 – 2010, v tis. Kč	35
Graf 6: Vývoj podílů položek provozních nákladů v letech 2006 – 2010, v %	36
Graf 7: Podíly plánových nákladových položek u jednotlivých výkonů, v %	46
Graf 8: Podíly výsledných nákladových položek u jednotlivých výkonů v r. 2011, v %	48
Graf 9: Odchylky celkových nákladů výkonů, v Kč/ha	52
Graf 10: Odchylky celkových nákladů výkonů, v Kč/q.....	52
Graf 11: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u pšenice ozimé, v Kč/q.....	57
Graf 12: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u pšenice jarní, v Kč/q	58
Graf 13: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u žita, v Kč/q.....	58
Graf 14: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u ječmene ozimého, v Kč/q	58
Graf 15: Vývoj nákladů, cen a HV v letech 2007 – 2011 u řepky, v Kč/q	59

Obrázky:

Obrázek 1: Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé.....	5
Obrázek 2: Prvky kalkulačního systému	16
Obrázek 3: Organizační struktura podniku XY, a. s.	72

Tabulky:

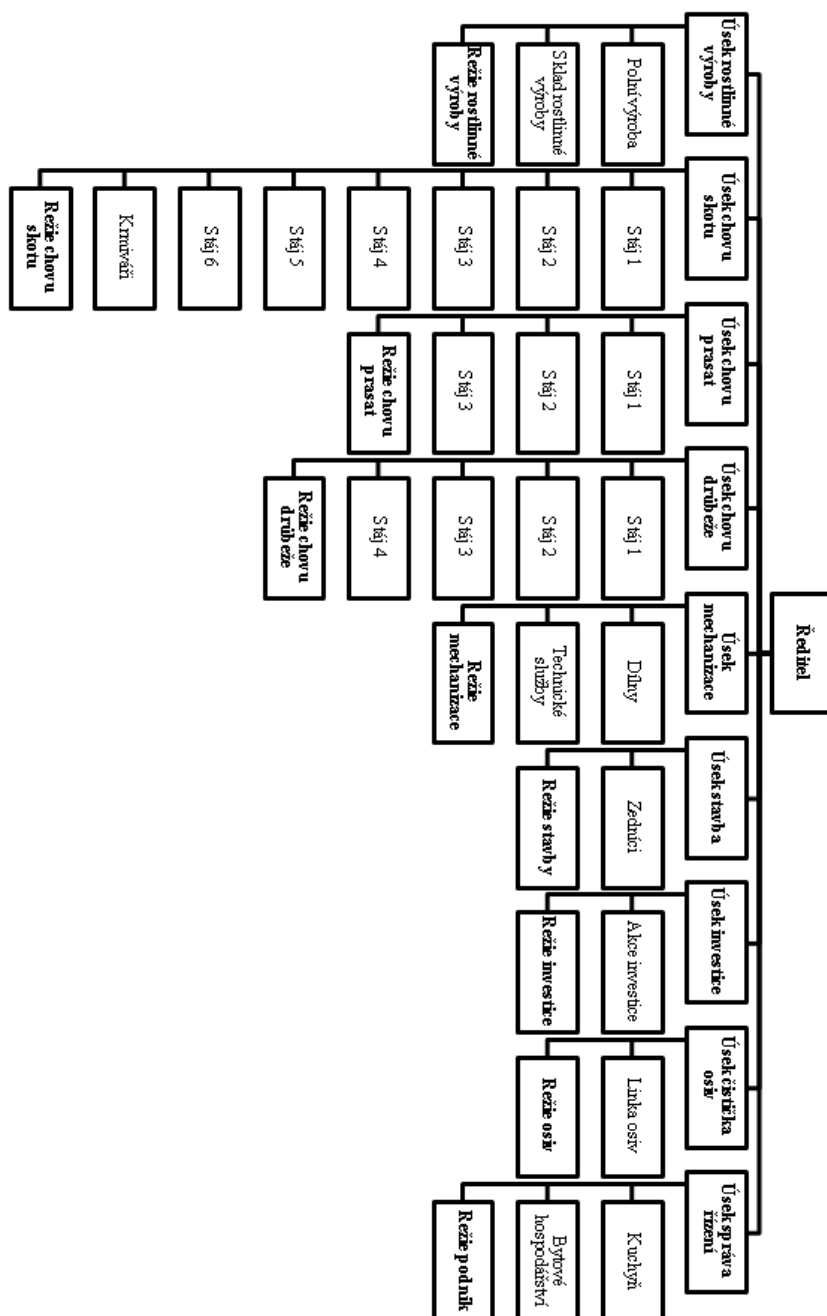
Tabulka 1: Činnosti podniku XY, a. s. podle klasifikace NAČE	29
Tabulka 2: Horizontální analýza aktiv a pasiv v letech 2006 – 2010, v tis. Kč a %	31
Tabulka 3: Vertikální analýza aktiv a pasiv v letech 2006 – 2010, v %	32
Tabulka 4: Horizontální analýza nákladů a výnosů v letech 2006 – 2010, v tis. Kč a %	34
Tabulka 5: Vertikální analýza provozních výnosů v letech 2006 – 2010, v %	34
Tabulka 6: Vertikální analýza provozních nákladů v letech 2006 – 2010, v %	35
Tabulka 7: Vertikální analýza finančních výnosů v letech 2006 – 2010, v %	36
Tabulka 8: Vertikální analýza finančních nákladů v letech 2006 – 2010, v %	36
Tabulka 9: Ukazatele rentability v letech 2006 – 2010, v %	37
Tabulka 10: Ukazatele aktivity v letech 2006 – 2010.....	37
Tabulka 11: Ukazatele zadluženosti v letech 2006 – 2010	38
Tabulka 12: Ukazatele likvidity v letech 2006 – 2010.....	38
Tabulka 13: Analytická evidence syntetického účtu 501	41
Tabulka 14: Jednotlivá střediska podniku XY, a. s.....	42
Tabulka 15: Výpočet plánových režijních nákladů a nákladů výkonů	44
Tabulka 16: Výpočet výsledných režijních nákladů a nákladů výkonů, r. 2011.....	46
Tabulka 17: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u pšenice ozimé, v Kč/ha a Kč/q	48
Tabulka 18: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u pšenice jarní, v Kč/ha a Kč/q ..	49
Tabulka 19: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u žita, v Kč/ha a Kč/q.....	50
Tabulka 20: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u ječmene ozimého, v Kč/ha a Kč/q.....	50
Tabulka 21: Odchylky mezi plánovou a výslednou kalkulací u řepky, v Kč/ha a Kč/q	51

Tabulka 22: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2007	53
Tabulka 23: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2008	53
Tabulka 24: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2009	54
Tabulka 25: Výpočet režijních nákladů a celkových nákladů výkonů pro r. 2010	54
Tabulka 26: Jednicové náklady výkonu zrna a slámy v letech 2007 – 2011, v Kč/q.....	55
Tabulka 27: Náklady výkonu a realizační ceny v letech 2007 – 2011, v Kč/q.....	56
Tabulka 28: VH/ q u analyzovaných výkonů v letech 2007 – 2011, v Kč/q.....	57
Tabulka 29: Vstupní data pro sestavení kalkulace ve sdružené výrobě u pšenice ozimé, r. 2011	60
Tabulka 30: Rozvahové položky v letech 2006 – 2010, v tis. Kč.....	73
Tabulka 31: Položky výkazů zisku a ztrát v letech 2006 – 2010, v tis. Kč.....	74
Tabulka 32: Plánová kalkulace pšenice ozimé, r. 2011	75
Tabulka 33: Plánová kalkulace pšenice jarní, r. 2011	75
Tabulka 34: Plánová kalkulace žita, r. 2011	75
Tabulka 35: Plánová kalkulace ječmene ozimého, r. 2011	76
Tabulka 36: Plánová kalkulace řepky, r. 2011	76
Tabulka 37: Výsledná kalkulace pšenice ozimé, r. 2011	77
Tabulka 38: Výsledná kalkulace pšenice jarní, r. 2011.....	77
Tabulka 39: Výsledná kalkulace žita, r. 2011	77
Tabulka 40: Výsledná kalkulace ječmene ozimého, r. 2011	78
Tabulka 41: Výsledná kalkulace řepky, r. 2011	78
Tabulka 42: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2007	78
Tabulka 43: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2008	79
Tabulka 44: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2009	79
Tabulka 45: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2010	79
Tabulka 46: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2011	80
Tabulka 47: Vstupní data pro výpočet výrobní a správní režie pro r. 2007 – 2011, v Kč	80
Tabulka 48: Realizační ceny analyzovaných výkonů v letech 2007 – 2011, v Kč/q	80

18 PŘÍLOHY

18.1 Organizační struktura podniku

Obrázek 3: Organizační struktura podniku XY, a. s.



Zdroj: Interní podniková data

18.2 Rozvahové položky a položky výkazů zisku a ztrát

Tabulka 30: Rozvahové položky v letech 2006 – 2010, v tis. Kč

	2006	2007	2008	2009	2010
AKTIVA	273 774	308 327	418 475	397 821	386 238
DD majetek	201 442	212 352	296 378	286 072	278 204
DDN majetek	31	4	0	0	0
Software	31	4	0	0	0
DDH majetek	178 068	189 004	273 440	269 192	261 324
Pozemky	11 252	16 808	25 258	27 560	28 054
Stavby	95 244	91 663	97 528	146 330	141 803
SMV a soubory nem.	44 901	42 558	57 730	66 339	58 748
Základní stádo a tažná zvířata	20 042	17 286	17 424	16 602	17 011
Nedokončený DHM	1 944	16 673	72 154	9 684	13 700
Oceňovací rozdíl k nab. majetku	4 685	4 016	3 346	2 677	2 008
DDF majetek	23 343	23 343	22 938	16 880	16 880
Podíly v ovl. a řízených osobách	605	605	200	200	200
Ostatní DD CP a podíly	22 738	22 738	22 738	16 680	16 680
Oběžná aktiva	71 404	94 325	120 723	110 025	106 046
Zásoby	58 024	72 157	91 006	80 453	77 480
Materiál	5 539	7 908	7 104	6 648	7 359
Nedokončená výroba a PTV	14 477	15 904	19 013	19 953	23 494
Výrobky	19 321	20 546	43 968	34 464	27 852
Zvířata	18 221	25 776	20 920	19 388	18 775
Zboží	466	1 023	0	0	0
KD pohledávky	11 755	17 873	27 282	22 351	27 188
Pohledávky z obchodních vztahů	8 599	12 157	21 956	18 200	21 003
Pohledávky – ovl. a řídicí osoba	0	15	0	0	0
Stát - daňové pohledávky	933	3 369	2 153	229	0
KD poskytnuté zálohy	1 778	1 458	1 943	2 160	2 203
Dohadné účty aktivní	314	795	431	1 088	998
Jiné pohledávky	130	77	797	674	2 984
KDF majetek	1 625	4 296	2 435	7 221	1 378
Peníze	372	570	1 286	1 350	920
Účty v bankách	1 253	3 725	1 149	5 871	458
Časové rozlišení	928	1 650	1 374	1 724	1 988
NPO	928	1 650	1 374	1 724	1 988
PASIVA	273 774	308 327	418 475	397 821	386 238
VK	186 764	193 314	197 118	175 138	178 307
ZK	153 300	153 300	153 300	153 300	153 300
Kapitálové fondy	8 558	8 558	8 558	2 500	2 500
Oceň. rozdílů z přec.maj. a záv.	8 558	8 558	8 558	2 500	2 500
Rezervní fondy, ned.fond a ost. fondy ze zisku	1 445	1 587	2 186	2 328	2 289
Zákonný rezervní fond/ Nedělitelný fond	1 294	1 497	1 827	2 042	2 042
Statutární a ostatní fondy	151	91	358	268	247
VH min let	19 405	23 259	28 788	32 199	17 010
Nerozdělený zisk minulých let	19 405	23 259	28 788	32 199	3 208
VH (+/-)	4 056	6 610	4 287	-15 189	3 208
Cizí zdroje	87 010	115 013	221 357	222 683	207 931
Rezervy	5 700	0	0	0	0
Rezervy podle zvl. práv. předpisů	5 700	0	0	0	0
DD závazky	3 912	3 912	3 912	3 077	10 315
Závazky podstatný vliv	0	0	0	0	7 100
Odložený daňový závazek	3 912	3 912	3 912	3 077	3 215
KD závazky	23 181	48 423	61 357	58 772	67 614

Závazky z obchodních vztahů	4 669	28 200	39 474	43 836	52 707
Závazky podstatný vliv	470	390	6 100	940	150
Závazky ke společ, členům družstva, a k úč.sdru	65	7	4	0	0
Závazky k zaměstnancům	11 742	11 983	9 649	8 223	8 409
Závazky ze soc.zab a zdr.poj.	1 407	1 425	1 138	931	1 116
Stát - daňové závazky a dotace	892	1 948	208	281	1 181
Dohadné účty pasivní	1 555	1 786	2 194	2 227	1 907
Jiné závazky	2 381	2 684	2 591	2 334	2 144
Bankovní úvěry a výpomoci	54 217	62 679	156 088	160 834	130 002
Bankovní úvěry DD	41 443	45 821	131 838	128 689	113 065
KD bankovní úvěry	12 774	16 858	24 250	32 145	16 937

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 31: Položky výkazů zisku a ztrát v letech 2006 – 2010, v tis. Kč

	2006	2007	2008	2009	2010
Tržby za prodej zboží	861	1	0	0	0
Náklady vynal. na prodané zboží	833	1	0	0	0
+ Obchodní marže	28	0	0	0	0
Výkony	217 982	232 139	245 407	187 323	203 398
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	196 933	203 546	195 889	180 542	190 516
Změna stavu zásob vlastní činnosti	3 186	11 130	20 676	-10 527	-3 684
Aktivace	17 863	1 746	28 842	17 308	16 566
Výkonová spotřeba	154 930	169 002	184 243	153 039	146 941
Spotřeba materiálu a energie	127 022	140 134	155 079	130 677	123 025
Služby	27 907	28 869	29 164	22 362	23 916
+ PH	63 080	63 136	61 164	34 284	56 457
Osobní náklady	38 569	42 919	42 610	38 084	38 562
Mzdové náklady	28 326	31 531	31 424	28 688	28 746
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	408	408	408	408	408
Náklady na ZSP	9 835	10 980	10 778	8 988	9 408
Daně a poplatky	1 295	1 220	1 051	1 305	1 352
Odpisy DDN a DDH majetku	24 728	25 149	22 432	22 261	21 543
Tržby z prodeje DDM a mat.	3 973	4 105	6 591	13 529	5 281
Tržby z prodeje DD majetku	2 266	2 209	5 945	7 315	2 309
Tržby z prodeje materiálu	1 707	1 896	646	6 214	2 972
Zúst. cena prod. DDM a mat.	6 323	5 591	4 798	12 472	6 737
Zúst. cena prod. DDM	4 910	4 259	4 084	6 607	3 059
Prodaný materiál	1 413	1 332	714	5 865	3 678
Změna stavu rez. a OP v prov. obl. a KN př. Ob	2 369	-5 031	669	669	669
Ostatní provozní výnosy	18 156	19 804	19 686	22 734	21 106
Ostatní provozní náklady	4 485	4 549	5 392	4 470	4 611
+ Provozní VH	7 440	12 648	10 489	-8 714	9 370
Výnosové úroky	3	15	21	42	29
Nákladové úroky	4 199	4 586	6 151	7 474	6 576
Ostatní finanční výnosy	1 353	690	444	505	895
Ostatní finanční náklady	541	428	516	383	372
* Finanční VH	-3 384	-4 310	-6 202	-7 310	-6 024
Daň z příjmů za běžnou činnost	0	1 728	0	-835	138
Splatná	0	1 728	0	0	0
Odložená	0	0	0	-835	138
** VH za běžnou činnost	4 056	6 610	4 287	-15 189	3 208
*** VH za účetní období	4 056	6 610	4 287	-15 189	3 208

**** VH před zdaněním	4 056	8 338	4 287	-16 024	3 346
-----------------------	-------	-------	-------	---------	-------

Zdroj: Interní podniková data

18.3 Plánové kalkulace

Tabulka 32: Plánová kalkulace pšenice ozimé, r. 2011

Plocha: 605,47 ha Množství: 48 706,30 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	877 931,50	1 450,00	18,03
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	2 724 615,00	4 500,00	55,94
4. Vlastní hnojiva	1 192 775,90	1 970,00	24,49
5. Ostatní materiály nakoupené	2 176 059,18	3 594,00	44,68
a. Chemické ochranné prostředky	2 176 059,18	3 594,00	44,68
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	1 042 013,87	1 721,00	21,39
a. Agro výkony	0,00	0,00	0,00
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	0,00	0,00	0,00
d. Ostatní náklady	1 042 013,87	1 721,00	21,39
7. Práce traktorové	4 904 307,00	8 100,00	100,69
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	12 917 702,45	21 335,00	265,22

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 33: Plánová kalkulace pšenice jarní, r. 2011

Plocha: 289,70 ha Množství: 13 681,15 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	454 249,60	1 568,00	33,20
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	847 372,50	2 925,00	61,94
4. Vlastní hnojiva	570 709,00	1 970,00	41,71
5. Ostatní materiály nakoupené	274 635,60	948,00	20,07
a. Chemické ochranné prostředky	274 635,60	948,00	20,07
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	513 058,70	1 771,00	37,50
a. Agro výkony	0,00	0,00	0,00
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	0,00	0,00	0,00
d. Ostatní náklady	513 058,70	1 771,00	37,50
7. Práce traktorové	2 027 900,00	7 000,00	148,23
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	4 687 925,40	16 182,00	342,66

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 34: Plánová kalkulace žita, r. 2011

Plocha: 117,23 ha Množství: 8 133,70 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	487 911,26	4 162,00	59,99
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	330 471,37	2 819,00	40,63

4. Vlastní hnojiva	230 943,10	1 970,00	28,39
5. Ostatní materiály nakoupené	263 767,50	2 250,00	32,43
a. Chemické ochranné prostředky	263 767,50	2 250,00	32,43
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	201 752,83	1 721,00	24,80
a. Agro výkony	0,00	0,00	0,00
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	0,00	0,00	0,00
d. Ostatní náklady	201 752,83	1 721,00	24,80
7. Práce traktorové	623 780,83	5 321,00	76,69
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	2 138 626,89	18 243,00	262,93

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 35: Plánová kalkulace ječmene ozimého, r. 2011

Plocha: 205,48 ha Množství: 14 912,40 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	296 918,60	1 445,00	19,91
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	609 453,68	2 966,00	40,87
4. Vlastní hnojiva	404 795,60	1 970,00	27,14
5. Ostatní materiály nakoupené	788 221,28	3 836,00	52,86
a. Chemické ochranné prostředky	788 221,28	3 836,00	52,86
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	344 795,44	1 678,00	23,12
a. Agro výkony	0,00	0,00	0,00
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	0,00	0,00	0,00
d. Ostatní náklady	344 795,44	1 678,00	23,12
7. Práce traktorové	1 520 552,00	7 400,00	101,97
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	3 964 736,60	19 295,00	265,87

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 36: Plánová kalkulace řepky, r. 2011

Plocha: 342,26 ha Množství: 13 544,14 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	512 020,96	1 496,00	37,80
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	1 771 195,50	5 175,00	130,77
4. Vlastní hnojiva	1 334 814,00	3 900,00	98,55
5. Ostatní materiály nakoupené	2 055 955,82	6 007,00	151,80
a. Chemické ochranné prostředky	2 055 955,82	6 007,00	151,80
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	1 286 213,08	3 758,00	94,96
a. Agro výkony	0,00	0,00	0,00
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	0,00	0,00	0,00
d. Ostatní náklady	1 286 213,08	3 758,00	94,96
7. Práce traktorové	216 3083,20	6 320,00	159,71
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	9 123 282,56	26 656,00	673,60

Zdroj: Interní podniková data

18.4 Výsledné kalkulace

Tabulka 37: Výsledná kalkulace pšenice ozimé, r. 2011

Plocha: 605,47 ha Množství: 48 706,30 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	877 937,01	1 450,01	18,03
2. Vlastní osiva a sadba	3 300,00	5,45	0,07
3. Nakoupená hnojiva	2 774 864,56	4 582,99	56,97
4. Vlastní hnojiva	1 193 078,14	1 970,50	24,50
5. Ostatní materiály nakoupené	2 180 200,31	3 600,84	44,76
a. Chemické ochranné prostředky	2 176 600,31	3 594,89	44,69
b. Ostatní nakoupené materiály	3 600,00	5,95	0,07
6. Ostatní náklady prvotní	1 492 010,50	2 464,22	30,63
a. Agro výkony	871 324,73	1 439,09	17,89
b. Rozborové poradenství	2 040,00	3,37	0,04
c. Služby	253 940,77	419,41	5,21
d. Ostatní náklady	364 705,00	602,35	7,49
7. Práce traktorové	8 093 015,22	13 366,50	166,16
PRÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	16 614 405,74	27 440,51	341,11

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 38: Výsledná kalkulace pšenice jarní, r. 2011

Plocha: 289,70 ha Množství: 13 681,15 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	454 350,00	1 568,35	33,21
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	847 921,54	2 926,90	61,98
4. Vlastní hnojiva	570 853,61	1 970,50	41,73
5. Ostatní materiály nakoupené	287 883,52	993,73	21,04
a. Chemické ochranné prostředky	13 074,86	45,13	0,96
b. Ostatní nakoupené materiály	274 808,66	948,60	20,09
6. Ostatní náklady prvotní	667 889,14	2 305,45	48,82
a. Agro výkony	334 215,73	1 153,66	24,43
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	170 641,41	589,03	12,47
d. Ostatní náklady	163 032,00	562,76	11,92
7. Práce traktorové	1 465 862,76	5 059,93	107,14
PRÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	4 294 760,57	14 824,86	313,92

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 39: Výsledná kalkulace žita, r. 2011

Plocha: 117,23 ha Množství: 8 133,70 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	487 888,76	4 161,81	59,98
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	358 670,10	3 059,54	44,10
4. Vlastní hnojiva	231 001,62	1 970,50	28,40
5. Ostatní materiály nakoupené	247 693,02	2 112,88	30,45
a. Chemické ochranné prostředky	247 693,02	2 112,88	30,45

b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	402 874,76	3 436,62	49,53
a. Agro výkony	187 774,36	1 601,76	23,09
b. Rozborové poradenství	0,00	0,00	0,00
c. Služby	141 240,40	1 204,81	17,36
d. Ostatní náklady	73 860,00	630,04	9,08
7. Práce traktorové	1 858 146,58	15 850,44	228,45
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	3 586 274,84	30 591,78	440,92

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 40: Výsledná kalkulace ječmene ozimého, r. 2011

Plocha: 205,48 ha Množství: 14 912,40 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	2 969 75,55	1 445,28	19,91
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	609 550,48	2 966,47	40,88
4. Vlastní hnojiva	404 898,17	1 970,50	27,15
5. Ostatní materiály nakoupené	788 342,24	3 836,59	52,86
a. Chemické ochranné prostředky	788 342,24	3 836,59	52,86
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	495 977,50	2 413,75	33,26
a. Agro výkony	303 276,49	1 475,94	20,34
b. Rozborové poradenství	740,00	3,60	0,05
c. Služby	76 847,01	373,99	5,15
d. Ostatní náklady	115 114,00	560,22	7,72
7. Práce traktorové	2 765 260,24	13 457,56	185,43
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	5 361 004,18	26 090,15	359,50

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 41: Výsledná kalkulace řepky, r. 2011

Plocha: 342,26 ha Množství: 13 544,14 q	Roční údaje		
	Celkem	Na ha	Na q
1. Nakoupená osiva a sadba	512 167,70	1 496,43	37,81
2. Vlastní osiva a sadba	0,00	0,00	0,00
3. Nakoupená hnojiva	1 771 698,38	5 176,47	130,81
4. Vlastní hnojiva	1 348 864,11	3 941,00	99,59
5. Ostatní materiály nakoupené	2 056 080,20	6 007,36	151,81
a. Chemické ochranné prostředky	2 056 080,20	6 007,36	151,81
b. Ostatní nakoupené materiály	0,00	0,00	0,00
6. Ostatní náklady prvotní	1 441 038,22	4 210,36	106,40
a. Agro výkony	548 389,63	1 602,26	40,49
b. Rozborové poradenství	10 200,00	29,80	0,75
c. Služby	768 993,59	2 246,81	56,78
d. Ostatní náklady	113 455,00	331,49	8,38
7. Práce traktorové	4 753 614,01	13 888,90	350,97
PŘÍMÉ NÁKLADY VÝKONU	11 883 444,62	34 720,52	877,39

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 42: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2007

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
--	---------------	---------------	------	--------------	-------

Počet ha	588,49	0,00	211,79	95,53	284,80
Počet hl. výr.v q	34 118,78	0,00	13 123,80	7 215,00	12 072,71
Počet vedl. výr. v q	24 495,00	0,00	8 435,00	3 150,00	0,00
Přímé N výkonu	12 302 185,63	0,00	4 038 109,71	2 176 308,09	7257620,45
Přímé N výkonu v Kč/ha	20 904,66	0,00	19 066,57	22 781,41	25483,22
Přímé N výkonu v Kč/q	360,57	0,00	307,69	301,64	601,16

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 43: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2008

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet ha	574,10	0,00	189,69	169,80	195,86
Počet hl. výr.v q	46 453,30	0,00	13 686,60	13 348,36	7 644,87
Počet vedl. výr. v q	26 911,00	0,00	4 218,00	7 566,00	0,00
Přímé N výkonu	13 188 925,02	0,00	4 157 277,58	387 933,24	5 434 331,05
Přímé N výkonu v Kč/ha	22 973,22	0,00	21 916,17	22 846,49	27 735,79
Přímé N výkonu v Kč/q	283,92	0,00	303,75	290,62	710,59

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 44: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2009

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet ha	604,31	0,00	144,24	175,05	280,01
Počet hl. výr.v q	39 731,70	0,00	8 561,60	12 094,00	12 246,80
Počet vedl. výr. v q	17 368,00	0,00	0,00	2 430,00	0,00
Přímé N výkonu	15 289 223,99	0,00	2 910 700,16	4 200 853,36	8 878 889,08
Přímé N výkonu v Kč/ha	25 300,30	0,00	20 179,56	23 998,02	31 709,19
Přímé N výkonu v Kč/q	384,81	0,00	339,97	347,35	725,00

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 45: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2010

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet ha	682,25	322,00	119,29	212,30	254,87
Počet hl. výr.v q	46 689,00	11 415,58	7 059,20	13 708,10	10 031,21
Počet vedl. výr. v q	23 104,00	0,00	4 186,00	9 400,00	0,00
Přímé N výkonu	15 266 980,58	3 250 808,56	2 520 584,39	4 885 404,13	7 511 163,21
Přímé N výkonu v Kč/ha	22 377,40	10 081,28	21 129,89	356,39	29 470,57
Přímé N výkonu v Kč/q	326,99	284,77	357,06	283,91	748,78

Zdroj: Interní podniková data

Tabulka 46: Výsledné kalkulace analyzovaných výkonů, r. 2011

	Pšenice ozimá	Pšenice jarní	Žito	Ječmen ozimý	Řepka
Počet ha	605,47	289,70	117,23	205,48	342,26
Počet hl. výr.v q	48 706,30	13 618,15	8 133,70	14 912,40	13 544,14
Počet vedl. výr. v q	21 330,00	0,00	3 000,00	10 200,00	0,00
Přímé N výkonu	16 614 405,74	4 294 760,57	3 586 274,84	5 361 004,18	11 883 444,62
Přímé N výkonu v Kč/ha	27 440,51	14 824,86	30 591,78	26 090,15	34 720,52
Přímé N výkonu v Kč/q	341,11	315,37	440,92	359,50	877,39

Zdroj: Interní podniková data

18.5 Výrobní a správní režie

Tabulka 47: Vstupní data pro výpočet výrobní a správní režie pro r. 2007 – 2011, v Kč

	2007	2008	2009	2010	2011	2011
	Výsledné	Výsledné	Výsledné	Výsledné	Plánové	Výsledné
Celková VR rostlinné výroby	2 008 111	1 624 321	1 499 931	1 767 517	2 400 000	2 560 741
Celková SR podniku	18 485 849	22 155 444	20 114 259	19 327 331	24 000 000	23 876 536
Celkové přímé náklady rostlinné výroby	48 068 325	51 133 692	60 350 201	60 734 211	59 301 000	59 206 853
Celkové přímé náklady celé výroby	253 444 121	267 862 151	240 158 361	227 364 222	295 005 000	252 663 112

Zdroj: Interní podniková data

18.6 Realizační ceny

Tabulka 48: Realizační ceny analyzovaných výkonů v letech 2007 – 2011, v Kč/q

	2007	2008	2009	2010	2011
Pšenice ozimá	449,35	317,20	235,45	332,69	403,80
Pšenice jarní	-	-	-	433,23	450,00
Žito	568,11	424,36	276,36	371,08	464,1
Ječmen ozimý	399,87	305,50	270,80	283,91	413,6
Řepka	755,00	0,00	683,19	812,35	1069,0

Zdroj: Interní podniková data