

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Analýza efektivity účetního systému zemědělského podniku

**Analysis of the effectiveness of the agricultural company's
accounting system**

Bc. Monika Polanková

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Monika POLANKOVÁ**
Osobní číslo: **K14N0097P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Analýza efektivity účetního systému zemědělského podniku**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Charakterizujte českou a mezinárodní účetní legislativu.
2. Definujte kritéria a nástroje využití účetních výstupů pro podporu řízení podniku.
3. Představte zvolený podnik a analyzujte jeho účetní systém.
4. Proveďte finanční a nákladovou analýzu podniku.
5. Zhodnoťte efektivnost účetního systému podniku a navrhněte možná zlepšení.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 156 s. ISBN 978-80-7357-961-6*
- **JANHUBA, Miloslav.** *Teorie účetnictví (výběr z problematiky). 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2010. 175 s. ISBN 978-80-245-1662-2*
- **KRÁL, Bohumil a kol.** *Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8*
- **THOMAS, Andrew; WARD, Anne Marie.** *Introduction to Financial Accounting. 7. vydání. London: McGraw-Hill, 2012. 832 s. ISBN 978-0-07-713268-2*

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Červený, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2015**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2016**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Analýza efektivity účetního systému zemědělského podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne.....

.....

podpis autora

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé diplomové práce Ing. Josefu Červenému, Ph.D. za vstřícnost, odborné rady a čas, který mi věnoval. Mé poděkování patří také společností AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. a AGRI PARTNERS s.r.o. za ochotu a poskytnuté podklady pro zpracování diplomové práce.

Obsah

Úvod	8
1 Cíl práce a metodický způsob řešení	9
2 Účetní systém a účetnictví.....	10
2.1 Historie účetnictví	10
2.2 Funkce účetnictví	10
2.3 Účetní zásady	11
2.4 Základní prvky účetnictví	13
2.4.1 Bilanční princip.....	13
2.4.2 Účet.....	13
2.4.3 Účetní doklady.....	14
2.4.4 Účetní zápisy.....	15
2.4.5 Účetní knihy.....	15
2.4.6 Směrná účtová osnova	16
2.4.7 Účetní závěrka	16
2.5 Charakteristika českého účetního systému.....	20
2.5.1 Zákon o účetnictví	20
2.5.2 Prováděcí vyhláška	21
2.5.3 České účetní standardy pro podnikatele	22
2.6 Mezinárodní účetní systémy	22
2.6.1 Porovnání IAS/IFRS s účetním systémem ČR.....	23
2.6.2 IFRS pro malé a střední podniky	29
3 Využití účetních výstupů pro podporu řízení podniku	30
3.1 Kritéria racionality vynakládání ekonomických zdrojů.....	30
3.2 Nástroje využití účetních výstupů pro podporu řízení podniku.....	32
3.2.1 Finanční analýza	32
3.2.2 Analýza bodu zvratu	36
3.2.3 Rozhodovací úlohy na existující kapacitě	39
3.2.4 Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě	40
3.2.5 Kalkulace	40
3.2.6 Rozpočet	43

4	Představení společností	45
4.1	Historie společností	45
4.2	Základní ekonomické údaje	46
5	Charakteristika účetního systému společností.....	50
5.1	Účetní informační systém ZEIS	50
5.2	Účtový rozvrh.....	52
5.3	Účetní doklady	53
5.3.1	Vnější účetní doklady	53
5.3.2	Vnitřní účetní doklady	54
5.4	Účetní knihy	55
5.5	Oceňování	55
5.5.1	Oceňování zásob	56
5.5.2	Ocenění dlouhodobého majetku	58
5.6	Účetní závěrka.....	59
5.6.1	Inventarizace	60
5.6.2	Účetní uzávěrka	61
5.6.3	Účetní výkazy	62
5.7	Mzdy	63
5.8	Daně	64
5.9	Dotace	67
5.10	Nákladové účetnictví společností.....	69
6	Finanční a nákladová analýza	70
6.1	Horizontální a vertikální analýza	70
6.2	Čistý pracovní kapitál	73
6.3	Likvidita	73
6.4	Rentabilita	74
6.5	Zadluženost	76
6.6	Obratovost	78
6.7	Du Pont rozklad.....	80
6.8	Nákladová analýza	81
7	Zhodnocení efektivity účetního systému	85
7.1	Výsledky analýzy účetního systému	85

7.2	Výsledky finanční a nákladové analýzy.....	87
7.3	Návrhy možných zlepšení.....	92
7.3.1	Úprava účetního období.....	92
7.3.2	Vytvoření podrozvahových účtů.....	92
7.3.3	Kalkulace.....	93
7.3.4	Řízení nákladů.....	100
Závěr	.....	101
Seznam tabulek	.....	103
Seznam obrázků	.....	104
Seznam použitých zkratk	.....	105
Seznam použité literatury	.....	108
Seznam příloh	.....	114

Úvod

Účetnictví jako zaznamenávání informací o hospodářských jevech se začalo vyvíjet společně s rozvojem obchodu, ať už barterového nebo později s využitím peněz. Postupem času si jednotlivé státy vytvořily své vlastní národní úpravy účetnictví, které se od sebe více či méně odlišují. Účetní systém České republiky se začal vyvíjet na začátku 90. let 20. století v důsledku transformace Československé a později České republiky na tržní ekonomiku. V souvislosti se vstupem do Evropské unie v roce 2004 bylo nutné český účetní systém začít přizpůsobovat účetním normám platným v Evropské unii, tedy Bilančním direktivám a Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Tento proces stále pokračuje, poslední novela zákona o účetnictví nabyla účinnosti 1. 1. 2016. Každý podnikatel v České republice registrovaný v obchodním rejstříku je povinen vést účetnictví a při sestavování svého systému vedení účetnictví musí vycházet z platných účetních předpisů. Systém si pak dále upravuje pomocí vnitřních směrnic tak, aby vyhovoval velikosti, potřebám a personálnímu zajištění podniku. Nad rámec povinného finančního účetnictví společnosti často vedou také manažerské účetnictví pro účely řízení podniku a zjišťování efektivity podnikatelských aktivit.

Podnikání v zemědělství má stále velký význam, přestože jeho podíl na hrubém domácím produktu vyspělých zemí postupně upadá. Základní funkcí zemědělství byla vždy produkce potravin, ale v rozvinutých ekonomikách se vyvinulo i mnoho dalších funkcí, které má naplňovat. Patří mezi ně pozitivní vliv na životní prostředí, pracovní příležitosti na venkově, krajinaotvorba nebo tradice, zvyky a s tím spojená agroturistika. Zemědělství má řadu specifíků, kterými se odlišuje od ostatních odvětví. Trh se zemědělskou produkcí se blíží dokonalé konkurenci známé z ekonomické teorie, neboť je typický homogenním produktem a velkým počtem malých prvovýrobců, kteří nejsou schopni ovlivnit cenu produkce. Výrobní cyklus v zemědělské výrobě je velmi dlouhý, protože je závislý na biologických procesech, které nelze výrazně urychlit. Nabídka produktů tak není příliš pružná a zároveň má silně sezónní charakter, naopak poptávka bývá stabilní po celý rok. Z těchto důvodů je nutné podnikatele v oblasti zemědělství podporovat prostřednictvím dotací poskytovaných z evropských zdrojů i ze státních rozpočtů členských zemí.

1 Cíl práce a metodický způsob řešení

Cíl práce

Cílem diplomové práce je analyzovat účetní systém společností AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. a AGRI PARTNERS s.r.o. prostřednictvím charakteristiky způsobu vedení účetnictví, finanční a nákladové analýzy, dále zhodnotit efektivitu obou společností a posoudit, zda bylo správné rozhodnutí majitelů o ukončení činnosti společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. Následně budou vytvořeny návrhy možných zlepšení analyzovaného stavu.

Metodika práce

Práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části budou prostřednictvím rešerše literárních zdrojů nejprve obecně představeny pojmy účetní systém a účetnictví. Následně bude charakterizován český účetní systém tvořený platnou účetní legislativou. Práce se bude zaměřovat pouze na podvojně účetnictví vedené právníky osobami se sídlem na území České republiky, které nepodléhají auditu a nejsou součástí konsolidačního celku. Dále bude v práci uvedena obecná charakteristika Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, neboť tento systém je platný na území Evropské unie. Vybrané oblasti standardů IAS/IFRS budou porovnány s řešením na základě českých účetních předpisů. Na konci teoretické části budou definovány možnosti využití účetních výstupů pro podporu řízení podniku.

V praktické části budou nejprve představeny obě analyzované společnosti a poté bude charakterizován jejich účetní systém. Následně bude provedena finanční a nákladová analýza hodnotící podnikatelské výsledky obou společností v letech 2010-2014. Finanční analýza bude tvořena horizontální a vertikální analýzou rozvahy a výkazu zisku a ztráty společností, výpočtem čistého pracovního kapitálu, ukazatelů likvidity, rentability, zadluženosti, aktivity a Du Pont rozkladem ukazatele rentability vlastního kapitálu. Nákladová analýza bude provedena pomocí horizontální a vertikální analýzy nákladů z výkazu zisku a ztráty společností. Efektivita účetního systému bude zhodnocena jak z pohledu samotného účetního systému společností, tak z hlediska výsledků finanční a nákladové analýzy. Porovnání efektivit obou společností bude provedeno pomocí metody jednoduchého součtu pořadí a metody jednoduchého podílu. Práce bude ukončena návrhy pro zlepšení situace zjištěné na základě předchozí analýzy.

2 Účetní systém a účetnictví

Na účetní systém lze pohlížet několika způsoby. Může jít o konkrétní způsob účetního zobrazování ekonomických procesů v podnicích, o označení národní úpravy účetnictví nebo o rozlišení finančního účetnictví od účetnictví manažerského (Kubíčková, 2006). Obdobně je možné chápat samotné účetnictví jako vědní disciplínu shrnující poznatky o účetnictví, vedení uspořádaných záznamů o hospodaření podniku nebo soubor výsledků účtování v podobě záznamů v účetních knihách nebo výkazů v účetních závěrkách (Janhuba, 2010).

2.1 Historie účetnictví

První systematické písemné záznamy o hospodářských jevech se začaly objevovat v Babylonii asi tři tisíce let před našim letopočtem. Jednalo se o vysušené nebo vypálené hliněné destičky, které obsahovaly informace o hospodaření chrámů a paláců, úrodě, odváděných dávkách, smlouvách mezi obchodníky nebo o pohledávkách a dlužích. Podobně se účetnictví rozvíjelo také ve starověkém Egyptě, kde se k jeho vedení používaly papyrusové svitky (Janhuba, 2010). Třetí významnou oblastí, kde se rozvíjelo účetnictví, byl starověký Řím. Římané zaznamenávali hospodaření chrámů, úřadů nebo císařského dvora. Po zániku Římské říše došlo v Evropě přibližně na tisíc let k úpadku vedení účetnictví (Kubíčková, 2006). První učebnici pojednávající o moderním podvojném účetnictví sepsal na konci patnáctého století italský mnich Lucas Pacioli, který byl univerzitním profesorem matematiky (Janhuba, 2010). Účetní systém se dále zdokonaloval podle toho, jak se zvyšovala složitost zaznamenávaných hospodářských procesů. Výsledkem vývoje účetnictví byl vznik velkého množství národních účetních systémů. Od dvacátého století je snaha tyto národní systémy harmonizovat za účelem vzájemné srovnatelnosti účetních výstupů (Kubíčková, 2006).

2.2 Funkce účetnictví

Finanční účetnictví lze definovat jako proces navrhování a provozování informačního systému pro sbírání, měření a zaznamenávání podnikových transakcí, jejichž výsledky následně komunikuje svým uživatelům tak, aby mohly dělat ekonomická rozhodnutí (Thomas, Ward, 2012). Základní funkcí účetnictví je tedy poskytovat svým uživatelům prostřednictvím finančních výkazů informace o současné i budoucí finanční situaci a výsledku hospodaření podniku. Proto je zejména v angloamerické oblasti za

nejdůležitější součástí systému účetnictví považováno účetní výkaznictví (Janhuba, 2010). Uživatele účetních výkazů lze rozdělit na interní a externí. Interními jsou zejména vlastníci a manažeři podniku. Mezi externí uživatele patří věřitelé, investoři, obchodní partneři, konkurence nebo vláda a její orgány. Účetnictví ukazuje schopnost manažerů hospodařit se svěřeným majetkem a poskytuje informace pro rozhodovací procesy v podniku, může sloužit také jako důkazní prostředek ve sporech mezi věřitelem a dlužníkem nebo jako základ pro určení daňové povinnosti (Kovanicová, 2012).

2.3 Účetní zásady

Účetní jednotky se musí při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky řídit obecně uznávanými účetními zásadami. Právní předpisy všechny tyto zásady neupravují, ale vycházejí z nich (Koch, 2014).

Zásada věrného a poctivého zobrazení je nejvyšší účetní zásadou. Účetnictví je věrné, pokud obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a je v souladu s účetními metodami. Poctivé je účetnictví tehdy, když jsou účetní metody použity tak, aby bylo dosaženo věrnosti (§ 7 odst. 2 zákona o účetnictví).

Zásada účetní jednotky vymezuje subjekt, za který se vede účetnictví. Účetní jednotky jsou definovány v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví.

Účetní metody jsou používány při respektování **zásady nepřetržitého trvání účetní jednotky** a při neexistenci jakékoliv skutečnosti omezující ji ve vykonávání činnosti. Jestliže si je účetní jednotka některých těchto omezujících skutečností vědoma, je povinna přizpůsobit tomu účetní metody a informovat o použitém způsobu v příloze v účetní závěrce (§ 7 odst. 3 zákona o účetnictví).

Zásadu opatrnosti vyjadřuje § 25 odst. 3 zákona o účetnictví tak, že do ocenění k rozvahovému dni je možné zahrnout pouze skutečně dosažené zisky a zároveň všechna předvídatelná rizika a možné ztráty na majetku a závazcích, které jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky a všechna snížení hodnoty nezávisle na tom, zda účetní jednotka v daném období dosáhla kladného či záporného výsledku hospodaření.

Akruální princip znamená, že operace se účtují do období, se kterým věcně a časově souvisí. U nákladů a výnosů nezáleží na tom, zda došlo k zaplacení nebo přijetí peněz (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví).

Na základě **zásady bilanční kontinuity** musí počáteční zůstatky rozvahových i podrozvahových účtů navazovat na konečné zůstatky, kterými bylo uzavřeno předcházející účetní období (§ 19 odst. 4 zákona o účetnictví).

Podle **zásady přednosti obsahu před formou** se mají účetní transakce zachycovat a vykazovat na základě jejich ekonomického obsahu a nikoliv právní formy (Máče, 2013).

Většina majetku a závazků je oceňována podle **zásady historických cen** v pořizovacích cenách. Přejedné snížení hodnoty majetku se následně vyjadřuje opravnými položkami a trvalé snížení odpisy. O zvýšení hodnoty majetku, pokud není oceňován reálnou hodnotou, se neúčtuje (Svatošová, Trávníčková, 2012).

Účetní jednotky musí dodržovat **zásadu stálosti účetních metod**, tzn. ve všech účetních obdobích zachovávat stejné uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování. Ke změně mezi účetními obdobími může dojít pouze z důvodu změny předmětu podnikání, zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Informace o změně a její zdůvodnění je nutné uvést v příloze v účetní závěrce (§ 7 odst. 4 zákona o účetnictví).

Zásada zákazu kompenzace je uvedena v § 7 odst. 6 zákona o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech bez vzájemného zúčtování, pokud se nejedná o některou z výjimek uvedených ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., dále jen prováděcí vyhlášce.

Účetní jednotky musí dodržovat **zásadu pravidelného zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace podniku** v každém účetním období, to trvá 12 po sobě jdoucích měsíců. Může se jednat o kalendářní rok začínající vždy k 1. lednu nebo hospodářský rok začínající k 1. dni jiného měsíce než je leden. (§ 3 odst. 2 zákona o účetnictví).

2.4 Základní prvky účetnictví

Základem účetnictví je bilanční princip, na němž je založená rozvaha tvořená aktivy a pasivy. Pro potřeby řízení je nutné rozložit rozvahu do podoby účtů, které jsou základním třídícím znakem účetnictví a zobrazují údaje o jednotlivých položkách aktiv a pasiv. Účetnictví se vede prostřednictvím účetních záznamů ve formě účetních dokladů nebo účetních knih (Kovanicová, 2012).

2.4.1 Bilanční princip

Bilanční princip představuje rovnost aktiv a pasiv. Jedná se o dvojí pohled na majetek podniku. Aktiva vyjadřují konkrétní formu majetku. Pasiva představují finanční zdroje, ze kterých byl majetek pořízen. Aktiva se rozdělují na stálá a oběžná. Stálá aktiva mají 3 dílčí složky: dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří zejména stavby, stroje nebo dopravní prostředky, do dlouhodobého nehmotného majetku se zahrnují patenty, licence, koncese, software aj. Dlouhodobý finanční majetek obsahuje cenné papíry, finanční podíly, poskytnuté dlouhodobé půjčky, úvěry apod. Do oběžných aktiv se řadí zásoby, pohledávky, krátkodobé finanční investice a peněžní prostředky. Pasiva se dělí na vlastní a cizí zdroje. Do vlastních zdrojů patří základní kapitál, který do podniku vložili vlastníci při zakládání společnosti, dále nerozdělený výsledek hospodaření minulých let a účelové fondy ze zisku. Cizí zdroje jsou krátkodobé a dlouhodobé závazky podniku a rezervy (Kovanicová, 2012).

2.4.2 Účet

Účetnictví se vede pomocí zápisů na účtech představujících konkrétní položky aktiv nebo pasiv. Každá transakce, která se zaznamenává na účty má vždy příznivý a nepříznivý důsledek. Příznivý důsledek si lze představit jako přírůstek majetku nebo pokles závazků způsobený transakcí. Nepříznivý důsledek může mít podobu úbytku majetku nebo přírůstku závazků. Proto je nutné transakci zapsat na protilehlých stranách nejméně dvou různých účtů. Jedná se o podvojný zápis zaznamenaný na tzv. dvoustranném účtu. Na jedné straně se zapisují přírůstky a na druhé straně úbytky za určité období. Levá strana účtu se nazývá „Má dáti“ (MD), pravá strana se označuje jako „Dal“ (D). Počáteční zůstatek se uvádí na straně, kde by byla položka nezáporně vykázána v rozvaze. Na stejné straně se evidují také přírůstky, úbytky se zapisují na

stranu opačnou. Konečný stav účtu se zjistí jako rozdíl součtů obou stran účtu (Janhuba, 2010).

Podle vztahu k finančním výkazům můžeme rozlišit 2 druhy účtů:

- a) **rozvahové účty**, které se dělí na aktivní a pasivní, aktivní účet eviduje počáteční stav a přírůstky na Má dáti a úbytky na Dal, u pasivního účtu je tomu naopak, jedná se o účty stavové,
- b) **výsledkové účty** se používají pro zjišťování výše výsledku hospodaření, jsou to tokové účty, které nikdy nevstoupí samostatně do rozvahy a na začátku účetního období mají vždy nulový počáteční stav (Kovanicová, 2012).

2.4.3 Účetní doklady

Účetní doklady jsou účetní záznamy obsahující informace o uskutečněné transakci. Při jejich zpracování dochází v účetní jednotce k oběhu dokladů, který probíhá v několika etapách. První fází je přijetí nebo vystavení dokladu, následuje jeho věcné a formální přezkoušení. Věcné přezkoušení spočívá v kontrole správnosti údajů, zjištění, zda je transakce přípustná a zda byla provedena oprávněnou osobou (Janhuba, 2010). Formální přezkoušení účetního dokladu se provádí kontrolou 6 náležitostí, které musí povinně obsahovat. Jedná se o:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah a účastníky účetního případu,
- c) peněžní částku, příp. cenu za měrnou jednotku a množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, pokud není shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- f) podpis osoby odpovědné za účetní případ a podpis osoby odpovědné za zaúčtování (§ 11 odst. 1 zákona o účetnictví).

Po přezkoušení následuje zaúčtování, uložení, archivace a skartace účetního dokladu (Janhuba, 2010).

Můžeme rozeznávat následující typy dokladů:

- a) **vnější doklady**, které zprostředkovávají styk podniku s jeho okolím, může se jednat o výpis z bankovního účtu, dodavatelskou fakturu apod.,
- b) **vnitřní doklady** mají za úkol zachycovat vnitropodnikové hospodářské jevy, jsou to např. příjemky nebo výdejky materiálu, inventurní soupisy,
- c) **původní doklady** znázorňují jednotlivé hospodářské operace,
- d) **sběrné doklady** shrnují několik původních dokladů stejného typu (Kovanicová, 2012).

2.4.4 Účetní zápisy

Účetní zápisy jsou účetní záznamy prováděné v účetních knihách umožňující identifikaci hospodářského jevu, se kterým souvisí. Měly by obsahovat minimálně peněžní částku, číslo dokladu a datum, příp. stručný popis a souvztažný účet.

Na účetní zápisy se můžeme dívat ze 2 hledisek:

- a) **kvantitativní hledisko** rozděluje účetní zápisy na původní, které znázorňují jednotlivé operace a sborníkové zachycující skupiny stejnorodých operací,
- b) z **formálního hlediska** existují zápisy jednoduché vyjadřující souvztažnost mezi 2 účty a složené zápisy, které vyjadřují souvztažnost mezi více účty při zachování principu podvojnosti (Kovanicová, 2012).

2.4.5 Účetní knihy

Účetní jednotky jsou povinny vést účetní knihy, ty nemusí mít podobu skutečné knihy, ale měly by být souborem záznamů z obchodních transakcí (Thomas, Ward, 2012). Podle zákona o účetnictví se v České republice (ČR) používají 4 základní účetní knihy:

- a) **deník** řadí účetní zápisy chronologicky a účetní jednotka tak prokazuje zaúčtování všech účetních případů patřících do daného účetního období (§ 13 odst. 1),
- b) **hlavní kniha** seskupuje zápisy podle věcné souvislosti, tzn. podle vlivu na konkrétní položky aktiv a pasiv (Kovanicová, 2012), pro jednotlivé syntetické účty musí uvádět minimálně zůstatky ke dni otevření hlavní knihy, souhrnné obraty stran

Má dáti a Dal alespoň za kalendářní měsíc a zůstatky účtů ke dni sestavení účetní závěrky (§ 13 odst. 2),

- c) **knihy analytických účtů** detailněji rozvádějí účetní zápisy z hlavní knihy, analytické účty jsou podrobnějším členěním jednotlivých účtů syntetických a peněžní částky uvedené u analytických účtů musí odpovídat souhrnným hodnotám obrátů nebo zůstatků syntetických účtů (§ 16 odst. 1),
- d) **knihy podrozvahových účtů** obsahují účetní zápisy, které nepatří do deníku ani hlavní knihy, ale jsou důležité pro posouzení majetkoprávní situace podniku, jedná se zejména o využívání majetku, který účetní jednotka nevlastní nebo právo hospodaření s majetkem státu (Český účetní standard pro podnikatele č. 001).

2.4.6 Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova je uvedena v příloze č. 4 prováděcí vyhlášky. Obsahuje uspořádání a označení účtových tříd s jednomístným číslováním 0-9 a účtových skupin s dvoumístným číslováním. Účetní jednotky podle ní sestavují své účetní rozvrhy obsahující všechny syntetické a analytické účty potřebné pro zaúčtování účetních případů a sestavení účetní závěrky (§ 14 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví).

2.4.7 Účetní závěrka

V každém účetním období dochází ke sledu určitých činností, který je označován jako účetní cyklus. Jedná se o otevření účetních knih k prvnímu dni účetního období, zápisy účetních operací během účetního období, uzavření účetních knih k poslednímu dni účetního období a sestavení účetní závěrky (Janhuba, 2010).

Uzavírání účetních knih

Proces uzavírání účetních knih lze rozdělit na přípravné práce a účetní uzávěrku. Přípravné práce zahrnují inventarizaci a zaúčtování účetních operací na konci účetního období. Při účetní uzávěrce se zjišťuje výsledek hospodaření před zdaněním, daňová povinnost a uzavírají se všechny účty (Štohl, 2015a).

Inventarizace se provádí za účelem zjištění skutečného stavu majetku a závazků a porovnání se stavem v účetnictví (§ 29 odst. 1 zákona o účetnictví). Periodická inventarizace se uskutečňuje k okamžiku sestavení účetní závěrky, může být zahájena

nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni (§ 30 odst. 6 zákona o účetnictví). Průběžnou inventarizaci je možné použít pouze u zásob účtovaných podle druhů, míst uložení nebo hmotně odpovědných osob a také u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín průběžné inventarizace si stanoví účetní jednotka sama, ale musí tak učinit minimálně jedenkrát za účetní období (§ 29 odst. 2 zákona o účetnictví). Skutečné stavy majetku, u kterého lze vizuálně zjistit, že existuje, se určují fyzickou inventurou. Pokud vizuální kontrola není možná, provádí se dokladová inventura. Po provedení inventury je nutné vyčíslit a zaúčtovat inventarizační rozdíly (§ 30 odst. 1 a 7 zákona o účetnictví). Na konci účetního období musí dále dojít k zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek, kurzových rozdílů na základě kurzu České národní banky (ČNB) platného k rozvahovému dni, opravných položek, příp. provést odpis pohledávek (Štohl, 2015a).

Při účetní uzávěrce dochází k převedení obrátů všech nákladových a výnosových účtů na Účet zisků a ztrát, ze kterého se zjistí účetní výsledek hospodaření. Základ daně se stanoví úpravou účetního výsledku hospodaření podle zákona o daních z příjmů. Následně se vypočítá a zaúčtuje daňová povinnost. U všech rozvahových účtů dojde ke zjištění konečného stavu a převedení na Konečný účet rozvažný (Štohl, 2015a).

Druhy účetních závěrek

Účetní závěrka sestavená k rozvahovému dni, tedy k poslednímu dni účetního období, se nazývá **řádná**. Účetní závěrka sestavena k jinému než rozvahovému dni je označovaná jako **mimořádná** (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví). Řádná účetní závěrka se sestavuje a předkládá finančnímu úřadu spolu s daňovým přiznáním k dani z příjmů. Daňové přiznání má být odevzdáno nejpozději do 3 měsíců od konce účetního období. Účetní jednotky s povinností ověřovat účetní závěrku auditorem nebo za které podává daňové přiznání daňový poradce, musejí odevzdat daňové přiznání a účetní závěrku nejpozději do 6 měsíců po skončení účetního období (§ 136 odst. 1 a 2 daňového řádu). Dále mohou účetní jednotky v průběhu účetního období sestavit **mezitímní** účetní závěrku, při které se neuzavírají knihy (§ 19 odst. 3 zákona o účetnictví).

Účetní závěrka může být sestavena v plném nebo zkráceném rozsahu. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavit ty účetní jednotky, které nemají povinnost

ověřovat ji auditorem (§ 18 odst. 4 zákona o účetnictví). Výkazy ve zkráceném rozsahu obsahují pouze některé položky z formátu výkazů předepsaného Ministerstvem financí České republiky (§ 3a prováděcí vyhlášky).

Účetní výkazy

Účetní závěrka je tvořena účetními výkazy. Do konce roku 2015 sestavovaly účetní jednotky povinně rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu byl povinný pouze pro některé účetní jednotky. Od 1. 1. 2016 musí účetní jednotky s výjimkou malých a mikro účetních jednotek sestavovat všech 5 výkazů (§ 18 odst. 2 zákona o účetnictví).

Rozvaha se skládá z položek aktiv a pasiv. Formát rozvahy platný v České republice je uveden v příloze č. 1 prováděcí vyhlášky. Aktiva jsou v rozvaze vykazována ve 4 sloupcích. První sloupec představuje hodnotu brutto, tj. hodnotu neupravenou o opravné položky a oprávký odepisovaného majetku. V dalším sloupci jsou vyčísleny korekce, jedná se o velikost opravných položek a oprávek. Sloupec netto vyjadřuje rozdíl mezi hodnotou brutto a korekcemi. V posledním sloupci je uvedena hodnota aktiv netto v minulém účetní období. Pasiva se v rozvaze vykazují pouze ve 2 sloupcích, první ukazuje hodnotu běžného období, druhý hodnotu předchozího období (Kovanicová, 2012).

Výkaz zisku a ztráty, tzv. výsledovka zobrazuje všechny výnosy a náklady, které tvoří výsledek hospodaření a informuje tak o finanční pozici podniku dosažené hospodařením s aktivy a pasivy během účetního období. Prostřednictvím výsledku hospodaření je výkaz zisku a ztráty propojen s rozvahou. Česká legislativa umožňuje sestavit výkaz zisku a ztráty v druhovém i účelovém členění, ale v případě, že se podnik rozhodne pro účelové členění, musí zveřejnit druhové členění v příloze. Formát výkazu zisku a ztráty v druhovém členění se nachází v příloze č. 2 a v účelovém členění v příloze č. 3 prováděcí vyhlášky (Kovanicová, 2012).

Příloha má za úkol vysvětlit a doplnit informace z rozvahy a výkazu zisku a ztráty tak, aby umožnila uživatelům vytvořit si nezkreslený názor na finanční pozici, výkonnost a schopnost podniku vytvářet do budoucna peněžní prostředky (Kovanicová, 2012). V příloze by se měly kromě obecných údajů o účetní jednotce nacházet informace o účetních zásadách, účetních metodách a odchylkách od nich, informace o oceňování,

velikosti pohledávek a dluhů s dobou splatnosti, která je k rozvahovému dni delší než 5 let nebo průměrný přepočtený počet zaměstnanců v účetním období (§ 39 prováděcí vyhlášky).

Přehled o peněžních tocích informuje o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků a jejich ekvivalentů během účetního období. Peněžní toky jsou členěny na provozní, investiční a finanční činnost. Provozní činností je myšlena hlavní činnost, ze které podniku plynou příjmy a řadí se sem rovněž další aktivity, jež nelze považovat za investiční nebo finanční činnost. Do investiční činnosti podniku patří pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, nebo poskytování úvěrů pokud to není náplní hlavní činnosti. Do finanční činnosti se zahrnují operace, které mají za následek změnu ve vlastním nebo cizím kapitálu (Kovanicová, 2012).

Přehled o změnách vlastního kapitálu rozepisuje položku „Vlastní kapitál“ z rozvahy a informuje o celkové změně jednotlivých částí této položky za účetní období (§ 3 prováděcí vyhlášky). Přehled bývá obvykle sestavován do podoby tabulky. V sloupcích jsou uvedeny jednotlivé položky vlastního kapitálu, v řádcích se nacházejí počáteční stavy, uskutečněné operace a konečné stavy položek (Kovanicová, 2012).

Ověřování účetní závěrky auditorem

Do konce roku 2015 měly povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem akciové společnosti, které dosáhly nebo přesáhly za účetní období a bezprostředně předcházející účetní období 1 z kritérií auditu, ostatní obchodní korporace musely dosáhnout nebo přesáhnout 2 ze 3 kritérií.

Kritéria auditu:

- a) aktiva celkem více než 40 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč,
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Od 1. 1. 2016 došlo k úpravě, kdy účetní závěrku povinně ověřují auditorem velké účetní jednotky a střední účetní jednotky. Malým účetním jednotkám tato povinnost vzniká, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy a za účetní období, za které se účetní závěrka ověřuje, a za období bezprostředně předcházející

dosáhly nebo přesáhly jedno z kritérií auditu. Ostatní malé účetní jednotky musí za daná účetní období dosáhnout nebo překročit 2 z uvedených kritérií (§ 20 odst. 1 zákona o účetnictví). Aktiva celkem uváděná v kritériích auditu byla do konce roku 2015 považována za hodnotu brutto, od roku 2016 se jedná o hodnotu netto (§ 1d odst. 1 zákona o účetnictví).

2.5 Charakteristika českého účetního systému

Právní rámec upravující účetnictví v České republice se skládá ze 3 úrovní. Nejvýše stojí zákon o účetnictví vymezující základ pro vedení účetnictví v ČR pro všechny účetní jednotky. Dalším stupněm jsou vyhlášky vydávané Ministerstvem financí ČR, které jsou rozděleny podle jednotlivých skupin účetních jednotek jako např. podnikatelé, banky, pojišťovny. Posledním stupněm jsou České účetní standardy (ČÚS), které jsou rovněž rozděleny podle typů účetních jednotek (Kovanicová, 2012).

2.5.1 Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví se od 1. 1. 2016 skládá z 8 částí, ve kterých vymezuje účetní jednotky, předmět účetnictví a účetní období, rozsah vedení účetnictví, základní kvalitativní charakteristiky účetních informací nebo povinné náležitosti účetních záznamů. Udává podmínky pro sestavení účetní závěrky, metody oceňování a inventarizaci. Také stanovuje pokuty za porušení povinností, které ze zákona vyplývají (Bartková, Paseková, 2008).

Účetnictví se vede vždy pouze jedno za celou účetní jednotku a obvykle od dne vzniku do dne zániku účetní jednotky. V některých případech je účetní jednotce umožněno ukončit vedení účetnictví, aniž by zanikla, ale nejdříve po 5 po sobě následujících účetních obdobích, kdy účetnictví vedla (§ 4 odst. 1, 7 a 9). Účetními jednotkami jsou podle zákona o účetnictví zejména právnické osoby se sídlem na území České republiky, podnikající fyzické osoby, které jsou zapsané v obchodním rejstříku, vedou účetnictví dobrovolně nebo v předcházejícím kalendářním roce dosáhly v podnikatelské činnosti obratu přesahujícího částku 25 000 000 Kč (§ 1 odst. 2).

Podle novely zákona o účetnictví, která vstoupila v platnost k 1. 1. 2016, se účetní jednotky rozdělují do čtyř dílčích kategorií. Kritéria rozdělení jsou shrnuta v následující tabulce.

Tab. č. 1: Kritéria rozdělení účetních jednotek

	Mikro účetní jednotka	Malá účetní jednotka	Střední účetní jednotka
Aktiva celkem v Kč	9 000 000	100 000 000	500 000 000
Roční úhrn čistého obrátu v Kč	18 000 000	200 000 000	1 000 000 000
Průměrný počet zaměstnanců	10	50	250

Zdroj: vlastní zpracování dle § 1b zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2016

Společnost je mikro, malou nebo střední účetní jednotkou, pokud k rozvahovému dni nepřekročí 2 ze 3 kritérií ve své kategorii. Pokud tato kritéria přesáhne nebo přestane přesahovat ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech, změní svoji kategorii. O velkou účetní jednotku se jedná v případě, že přesáhne 2 ze 3 kritérií uvedených pro střední účetní jednotku nebo pokud jde o subjekt veřejného zájmu či vybranou účetní jednotku (§ 1e).

Účetnictví je podle zákona o účetnictví možné vést v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Za primární je považován plný rozsah, účtovat ve zjednodušeném rozsahu mohou pouze některé účetní jednotky a zákon přesně vymezuje, jaké úlevy jsou v tomto případě možné (§ 9). Od 1. 1. 2016 se v zákoně opět nachází pojem jednoduché účetnictví, které od roku 2004 nebylo jeho součástí. Vést jednoduché účetnictví mohou pouze právnické osoby uvedené v § 1f odst. 1, jedná se např. o spolky, církve nebo honební sdružení. Účetní jednotky emitující cenné papíry na evropském regulovaném trhu vedou povinně účetnictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS (§ 19a odst. 1). Daňová evidence se vztahuje pouze na fyzické osoby a řídí se § 7b zákona o daních z příjmů.

2.5.2 Prováděcí vyhláška

Vyhláška č. 500/2002 Sb., tzv. prováděcí vyhláška upravuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení všech položek v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Dále vymezuje směrnou účtovou osnovu, účetní metody nebo metody oceňování v některých specifických případech (§ 1 prováděcí vyhlášky).

2.5.3 České účetní standardy pro podnikatele

Jedná se o 23 standardů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Standardy jsou vydávány za účelem dosažení souladu v používaných účetních metodách a zvýšení srovnatelnosti účetních závěrek společností. Ve standardech jsou blíže popsány jednotlivé účetní metody a postupy účtování. Účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Informovat o tom musí v příloze účetní závěrky (§ 36 odst. 1 zákona o účetnictví).

2.6 Mezinárodní účetní systémy

Účetnictví se v jednotlivých zemích vyvíjelo odděleně, z toho důvodu se liší zejména v uživatelských finančních výkazů, v propojenosti mezi účetnictvím a daněmi, způsobem vykazování daně ze zisku, stupněm zohlednění inflace a mírou regulace účetnictví. Mezinárodní účetní systémy si kladou za cíl harmonizovat jednotlivé národní účetní systémy (Bartková Paseková, 2008). Ve světě se postupně vyvinuly 2 přístupy k harmonizaci, jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP. Ty jsou používány ve spojených státech amerických a od roku 2002 probíhá jejich konvergence se systémem IAS/IFRS za účelem odstranění všech podstatných rozdílů a společného vytváření nových standardů (Krupová, 2009). Na území Evropské unie (EU) se nejprve užívaly Direktivy Evropské unie, ale v 90. letech 20. století Evropská komise rozhodla o ukončení jejich vydávání a přijmutí standardů IAS/IFRS (Bartková, Paseková, 2008). Na základě nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o aplikaci mezinárodních účetních standardů jsou od roku 2005 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používány pro konsolidované účetní závěrky společností emitujících veřejně obchodovatelné cenné papíry. Zároveň byla členskými státy ponechána možnost rozšířit jejich použití také na individuální účetní závěrky těchto společností i na individuální a konsolidované účetní závěrky jiných společností. Zákon o účetnictví v ČR na základě tohoto nařízení ukládá povinnost sestavit individuální a konsolidovanou účetní závěrku dle IAS/IFRS účetním jednotkám emitujícím investiční cenné papíry na evropském regulovaném trhu (§ 19a odst. 1 a § 23a odst. 1) a povoluje jejich použití také konsolidujícím účetním jednotkám neemitujícím cenné papíry a konsolidovaným účetním jednotkám (§ 23a odst. 2 a § 19a odst. 7 a 8).

2.6.1 Porovnání IAS/IFRS s účetním systémem ČR

Mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS se začaly vydávat v roce 1973. Roku 2001 došlo ke změně názvu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se zkratkou IFRS, který lépe vystihuje zaměření standardů na účetní výkaznictví. Standardy IAS, které nebyly novelizovány nebo zrušeny, jsou ovšem stále platné. Systém IAS/IFRS se skládá z Koncepčního rámce a textů jednotlivých standardů zabývajících se konkrétní účetní problematikou. Koncepční rámec definuje cíl účetní závěrky, její uživatele, základní předpoklady zpracování, kvalitativní charakteristiky, základní prvky účetní závěrky, způsob oceňování, pojetí a uchování kapitálu (Hinke, 2013b). Každý standard má 4 hlavní části: definice pojmů, způsoby oceňování, kritéria pro vykázání položky v účetní závěrce a požadavky na zveřejnění. Ke standardům jsou dále vydávány interpretace, původně se zkratkou SIC, po změně názvu standardů se zkratkou IFRIC, které mají za úkol vysvětlit některá sporná ustanovení standardů (Bartková, Paseková, 2008).

Standardy IAS/IFRS přistupují k mnohým oblastem účetního výkaznictví jiným způsobem než legislativa České republiky, v jiných oblastech se shodují. Porovnání vybraných oblastí bude uvedeno v následujícím textu.

Základní prvky účetní závěrky

V českých účetních předpisech chybí konkrétní vymezení základních prvků účetní závěrky. V systému IAS/IFRS jsou definice aktiva, závazku, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů uvedeny v Koncepčním rámci. Aktivum je zdroj kontrolovaný podnikem, který vznikl na základě minulých skutečností a přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Závazek je definován jako současná povinnost podniku, která je výsledkem minulých skutečností a při jejím vypořádání se očekává odtok zdrojů a tedy i ekonomického prospěchu podniku. Vlastní kapitál je zbývající část aktiv po odečtení všech závazků. Výnosy zvyšují ekonomický prospěch zvýšením aktiv nebo snížením závazků, následkem je zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Náklady jsou naopak snížením ekonomického prospěchu v důsledku snížení aktiv nebo zvýšení závazků a následkem je snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením mezi vlastníky. Položky mohou být vykázány v účetní závěrce, pokud splní některou z výše

uvedených definic, a zároveň mají hodnotu, kterou je možné spolehlivě určit (Bartková, Paseková, 2008).

Rozdělení výnosů a nákladů

Výnosy se podle IAS/IFRS dělí na revenues a gains a náklady na expenses a losses. Revenues a expenses vyplývají z hlavní činnosti podniku a zúčtovávají se výsledkově. Gains a losses vyplývají z vedlejší činnosti a zúčtovávají se buď výsledkově, nebo rozvahově na účty vlastního kapitálu za účelem omezení kolísání výsledku hospodaření. Výsledovka je pak sestavena z výsledku, který se skládá z celkových výnosů a nákladů a z ostatního úplného výsledku tvořeného výnosy a náklady vykazovanými rozvahově. V České republice se obdobné rozdělení nákladů a výnosů nepoužívá (Hinke, 2013a).

Krátkodobost a dlouhodobost

V ČR se podle § 19 odst. 8 zákona o účetnictví dlouhodobý majetek a dlouhodobé závazky vyznačují dobou použitelnosti nebo splatnosti delší než 1 rok. V ostatních případech se jedná o krátkodobý majetek a závazky. V IAS/IFRS je aktivum krátkodobé, pokud se předpokládá jeho prodej nebo spotřeba během běžného provozního cyklu podniku, je drženo zejména za účelem obchodování, očekává se, že bude realizováno během 12 měsíců po skončení účetního období nebo jde o hotovost či hotovostní ekvivalent. Ostatní aktiva jsou dlouhodobá. Krátkodobý závazek vzniká, pokud se předpokládá jeho úhrada během obvyklého provozního cyklu, je držen zejména pro účely obchodování, dojde k jeho vypořádání během 12 měsíců po skončení účetního období nebo podnik nemá nepodmíněné právo odsunout jeho vypořádání nejméně na dobu 12 měsíců po skončení účetního období. Závazky nesplňující některou z těchto podmínek jsou dlouhodobé (Jílek, Svobodová, 2012).

Účetní výkazy

Český účetní systém a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používají obdobné typy účetních výkazů. Rozvaze odpovídá výkaz o finanční pozici, výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku představuje český výkaz zisku a ztráty. Dle IAS 1 do účetní závěrky rovněž patří výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a komentář, který nahrazuje přílohu. Na rozdíl od České republiky standardy IAS/IFRS nepředepisují žádnou konkrétní formu výkazů, uvádí pouze formální náležitosti.

Některé položky musí být povinně uvedeny ve výkazech, jiné lze alternativně uvést ve výkazech nebo v komentáři, který tak obsahuje větší objem informací než příloha v ČR (Kubíčková, 2010).

Měna pro vedení účetnictví

Účetní jednotky jsou na základě § 4 odst. 12 zákona o účetnictví povinné vést účetnictví v české měně. Pohledávky, závazky nebo ceniny vyjádřené v cizí měně musí účetní jednotky převést na českou měnu, ale vykazovat je dále také v cizí měně. Vzniklé kurzové rozdíly se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů (§ 60 odst. 1 prováděcí vyhlášky). Podle IAS 21 účetní jednotky použijí při sestavení účetní závěrky funkční měnu, tzv. měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém společnost podniká (Hinke, 2013a). Při sestavování účetní závěrky za skupinu podniků s různými funkčními měnami se používá měna vykazování. Veškerá aktiva, závazky, náklady a výnosy se převedou z funkční měny na měnu vykazování a vzniklé kurzové rozdíly se zaúčtují do ostatního úplného výsledku (Jílek, Svobodová, 2013).

Finanční leasing

V českém účetnictví zahrnuje předmět finančního leasingu do své rozvahy pronajímatel, který také účtuje o pohledávce a přijatých splátkách. Nájemce předmět finančního leasingu ve své rozvaze nemá, vede jej pouze v podrozvahové evidenci a účtuje o splátkách (Hinke, Bárková, 2010). Odpisy předmětu finančního leasingu provádí pronajímatel (§ 28 odst. 3 zákona o účetnictví). Podle IAS/IFRS vede majetek pronajatý na finanční leasing ve svém účetnictví nájemce jako závazek vůči leasingové společnosti a jako aktivum, které odepisuje. Pronajímatel majetek zaúčtuje pouze jako pohledávku vůči nájemci (Jílek, Svobodová, 2013).

Oceňovací základny

Zákon o účetnictví v § 25 rozeznává 5 oceňovacích základů pro vstupní ocenění majetku a závazků:

- a) **pořizovací cenou** se oceňuje hmotný a nehmotný majetek, který nebyl vytvořen vlastní činností, za pořizovací cenu se považuje cena pořízení majetku zvýšená o náklady, které s jeho pořízením souvisejí,

- b) **ocenění vlastními náklady** se používá pro hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, vlastní náklady se skládají z přímých nákladů a přiřaditelných nepřímých nákladů vztahujících se k výrobě,
- c) **jmenovitá hodnota** slouží k ocenění peněžních prostředků, cenin, pohledávek v době vzniku a závazků,
- d) **ve výši 1 Kč** jsou oceňovány zejména kulturní památky, sbírky muzejní povahy nebo církevní stavby, u kterých nelze určit pořizovací cenu,
- e) **reprodukční pořizovací cenou** se oceňuje bezúplatně nabytý majetek, s výjimkou peněžních prostředků a cenin, nebo majetek, u kterého nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření, reprodukční pořizovací cena odpovídá ceně, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

IAS/IFRS uvádí v Koncepčním rámci 4 oceňovací základny:

- a) **historické náklady** oceňují aktiva v hodnotě při jejich pořízení a závazky v hodnotě příjmů získaných jejich postoupením nebo peněz vynaložených na úhradu závazků při běžné činnosti, tuto oceňovací základnu lze přirovnat k pořizovací ceně a ocenění vlastními náklady používanými v ČR,
- b) **běžná cena** odpovídá reprodukční pořizovací ceně v českých právních předpisech, jedná se o částku nutnou k nákupu aktiv v současnosti nebo nediskontovanou částku vynaloženou na vypořádání závazku v současnosti,
- c) **realizovatelná hodnota** je částka získaná prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení, **vypořádací hodnota** závazků odpovídá nediskontované částce potřebné k jejich úhradě při běžném průběhu činnosti, obdoba realizovatelné hodnoty se používá v České republice u oceňování zásob,
- d) aktiva a závazky se mohou oceňovat také **současnou hodnotou**, jde o současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých přítoků peněz u aktiv a odtoků peněz u pasiv v průběhu běžné činnosti (Hinke, 2013b).

Oceňování ke konci rozvahového dne

Ocenění dlouhodobého majetku ke konci rozvahového dne vychází podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví z ocenění ke dni uskutečnění účetního případu a upravuje se o rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Ocenění pomocí reálné hodnoty se v ČR používá jen v malé míře zejména u cenných papírů určených k obchodování, derivátů nebo pohledávek k obchodování, pro oceňování dlouhodobého majetku se nepoužívá (§ 27 odst. 1 zákona o účetnictví). V IAS/IFRS lze pozemky, budovy, zařízení i nehmotná aktiva oceňovat po okamžiku prvotního zaúčtování buď pořizovacími náklady sníženými o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení nebo přeceňovacím modelem, tj. reálnou hodnotou snižovanou o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení. O reálné hodnotě pojednává celý standard IFRS13 a lze ji definovat jako částku, za kterou může být v obvyklých podmínkách směněno aktivum nebo vyrovnán závazek mezi znalými a ochotnými stranami (Hinke, 2013b).

Oceňování zásob

Zásoby se podle IAS 2 oceňují náklady na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou, podle toho, která z hodnot je nižší. Čistá realizovatelná hodnota je odhadovaná prodejní cena zásob snižovaná o odhadované náklady na dokončení a uskutečnění prodeje (Jílek, Svobodová, 2013). Stejným způsobem je ocenění zásob řešeno i v § 26 odst. 1 zákona o účetnictví, kde je uvedeno, že pokud je prodejní cena zásob snižovaná o náklady spojené s prodejem nižší než cena, ve které jsou zásoby oceněné v účetnictví, musí dojít k přecenění na nižší cenu. Při úbytku zásob je podle § 25 odst. 4 zákona o účetnictví možné použít metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr. Metoda FIFO se dá přeložit jako první do skladu, první ze skladu, to znamená, že nejprve jsou účetně vyskladněny ty zásoby, které jsou ve skladu nejdéle. V případě váženého aritmetického průměru se ocenění zásob na skladě a jejich spotřeby určí jako vážený průměr pořizovacích cen jednotlivých dodávek, kdy váhou je počet jednotek v dodávce. Stejně metody pro ocenění úbytku zásob používají i IAS/IFRS (Thomas, Ward, 2012).

Oceňování v zemědělství

V ČR se mladá zvířata při narození označují jako příchovky a oceňovat se mohou vlastními náklady. Ty ovšem bývají obtížně zjistitelné, takže se spíše přistupuje k oceňování reprodukční pořizovací cenou. Postupné přírůstky zvířat se oceňují v nákladech chovu daného zvířete a dospělá zvířata jsou oceňována na základě ocenění příchovku a jeho přírůstků. Produkty živočišné výroby, např. mléko nebo maso, jsou oceňovány podle nákladů vynaložených na chov zvířat. Nedokončená rostlinná výroba se oceňuje skutečnými vlastními náklady, ty jsou tvořeny přímými výrobními náklady na pěstování a podílem výrobní režie (Dvořáková, 2012). Podle IAS 41 se účtuje o biologickém aktivu nebo zemědělské produkci, pokud splňuje definici aktiva z Koncepčního rámce. Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina. Zemědělskou produkcí je sklizený produkt pocházející z biologických aktiv. Biologické aktivum se oceňuje v reálné hodnotě snížené o odhadované náklady prodeje. Reálná hodnota se stanoví jako cena na aktivním trhu. Pokud není známa, pak se určí jako tržní cena podobných aktiv, poslední dosažená tržní cena, v případě, že nedošlo k významným změnám v ekonomickém prostředí, popř. pomocí sektorových standardů (Jílek, Svobodová, 2013).

Státní dotace

Podle § 47 odst. 6 prováděcí vyhlášky se za dotaci považuje bezúplatné plnění poskytnuté na stanovený účel zejména ze státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávních celků nebo z prostředků Evropské unie. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, příp. technické zhodnocení, na které byla poskytnuta dotace, je oceněn v účetnictví v hodnotě snížené o výši poskytnuté dotace. Dotace k úhradě finančních nákladů se účtují přímo do finančních výnosů, dotace k úhradě provozních nákladů do ostatních provozních výnosů (Hinke, Bárková, 2010). Státní dotace je podle standardu IAS 20 transferem zdrojů od vlády při splnění určitých podmínek vztahujících se k provozním činnostem společnosti. Státní dotace může být poskytnuta na aktiva nebo k výnosům (Hinke, 2006). Dotace na aktiva se vztahuje ke koupi, stavbě nebo jinému způsobu pořízení dlouhodobých aktiv a účtuje se v reálné hodnotě jako odložený výnos nebo snížení účetní hodnoty aktiva. Dotace k výnosům jsou ty, které se nevztahují k aktivům a mohou se zaúčtovat buď jako ostatní výnosy nebo jako snížení souvisejících nákladů (Jílek, Svobodová, 2013).

2.6.2 IFRS pro malé a střední podniky

Pro malé a střední podniky existuje zvláštní standard IFRS for SME. Jedná se o zjednodušenou variantu plných standardů, neboť malé společnosti mají většinou jednoduchou kapitálovou strukturu a nepoužívají složité finanční nástroje. IFRS for SME byl schválen v roce 2009, ale v rámci Evropské unie není jeho aplikace povinná (Jílek, Svobodová, 2013). Standard IFRS for SME obsahuje implementační příručku, jejíž součástí jsou příklady účetních výkazů, prezentace účetní závěrky a seznam požadavků na zveřejnění. Ve srovnání s plnými standardy IAS/IFRS došlo ke zjednodušení požadavků na zveřejňování a principů pro uznávání a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Oblasti, které nejsou pro malé a střední podniky podstatné, byly vynechány (Paseková a kol., 2012).

3 Využití účetních výstupů pro podporu řízení podniku

Manažerské účetnictví má za úkol poskytovat informace pro účely plánování, řízení a rozhodování o podnikatelských procesech (Thomas, Ward, 2012). Základním prvkem manažerského účetnictví je účetnictví nákladové, které sestavuje podklady pro řízení v době, kdy už bylo o základních parametrech procesu rozhodnuto. Nákladové účetnictví lze rozdělit na výkonové, odpovědnostní a procesně orientované. Výkonové účetnictví zjišťuje např. náklady, marži nebo zisk produktů. Odpovědnostní účetnictví zkoumá podíl jednotlivých vnitropodnikových útvarů na celopodnikových výsledcích. Procesní nákladové účetnictví se zaměřuje na koordinaci aktivit a procesů probíhajících v jednotlivých útvarech. Druhou oblastí manažerské účetnictví je zkoumání variant budoucího rozvoje podniku, tzv. účetnictví pro rozhodování, které zahrnuje rozhodovací úlohy na existující a na budoucí kapacitě (Král a kol., 2010). Zejména v oblasti Německa se více než manažerské účetnictví rozvíjel controlling. Ten má za cíl zajišťovat životaschopnost podniku prostřednictvím poskytování dostatečné informační základny a koordinace dílčích systémů řízení (Eschenbach, 2004). Controlling se zaměřuje na všechny funkce systému řízení, manažerské účetnictví je pouze informačním nástrojem tohoto systému. Proto lze s manažerským účetnictvím srovnávat pouze informační nástroje controllingu. Manažerské účetnictví se zabývá zejména hodnotovými informacemi, controlling výrazně pracuje také s nepeněžními informacemi. Controlling se zaměřuje více na řízení, manažerské účetnictví na rozhodování o budoucnosti. Pro oba přístupy je ale účetnictví důležitým informačním nástrojem (Král a kol., 2010).

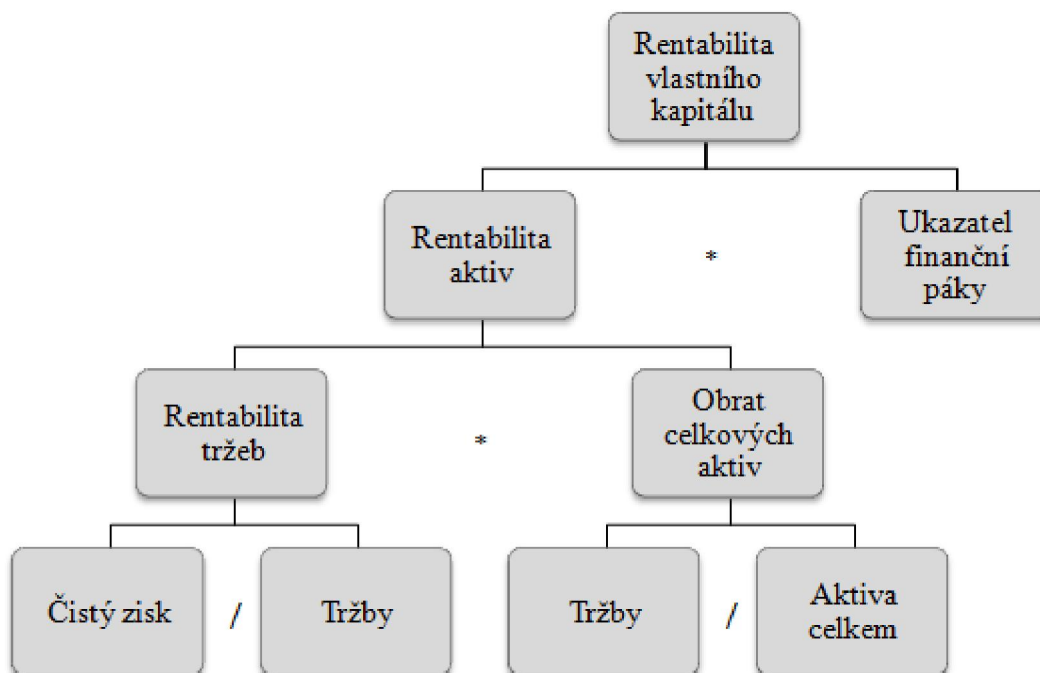
Manažerské účetnictví může být organizováno v podobě jednookruhové nebo dvouokruhové soustavy. V jednookruhové soustavě je manažerské účetnictví vedeno prostřednictvím analytických účtů k účtům finančního účetnictví. V dvouokruhové soustavě je finanční a manažerské účetnictví oddělené (Kovanicová, 2012).

3.1 Kritéria racionality vynakládání ekonomických zdrojů

Ze spojitosti mezi ekonomickými prospěchy a náklady, které byly za tímto účelem vynaloženy, lze identifikovat 3 kritéria racionality vynakládání ekonomických zdrojů podniku:

- a) **hospodárnosť** predstavuje takové náklady, ktoré vedou k požadovanému výstupu podniku pri čo najmenšom vynaložení zdrojů ekonomického růstu, hospodárnosti je možné dosáhnout úsporností, tedy snížením absolutní velikosti nákladů na určitý objem výkonů, nebo zvýšením výtěžnosti, tj. provedením většího objemu výkonů při vynaložení stejných ekonomických zdrojů,
- b) **ekonomická účinnost** je výsledkem porovnání vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, je možné ji zjistit pomocí zisku, který odráží úspěšnost podnikání, umožňuje zvyšování hodnoty podniku a přerozdělení mezi vlastníky společnosti a stát prostřednictvím daní,
- c) **ekonomická efektivnost** je nejdůležitějším kritériem vynakládaných ekonomických zdrojů, může se vyjádřit jako schopnost zhodnocovat zdroje vložené do podniku, z pohledu vlastníků se efektivnost obvykle zjišťuje jako podíl zisku a průměrné hodnoty vlastního kapitálu, v manažerském účetnictví je ovšem nutné zjišťovat také dílčí faktory způsobující zvyšování efektivnosti, ty zobrazuje Du Pont rozklad ukazatele rentability vlastního kapitálu (Král a kol. 2010).

Obr. č. 1: Schéma Du Pont rozkladu ukazatele rentability vlastního kapitálu



Zdroj: vlastní zpracování dle Růčkové (2011), 2016

Ekonomickou efektivnost je možné zvýšit rostoucí ziskovostí produkce, tedy vyšším ziskem z prodaných výkonů dosaženým zvyšováním prodejních cen nebo snižováním nákladů na výrobu a prodej. Druhou možností je zvýšení rychlosti obratu vložených prostředků a třetím způsobem je nárůst podílu levnějších cizích zdrojů. Pokud je úrok spojený s úvěrem nižší než výnosnost jím financovaných aktivit, zvyšuje se efektivnost vlastního kapitálu, zároveň ale roste riziko, že podnik nebude schopen cizí zdroje splácet (Král a kol., 2010).

3.2 Nástroje využití účetních výstupů pro podporu řízení podniku

Manažerské účetnictví není na rozdíl od finančního účetnictví legislativně upravováno, jeho vedení je pouze interní záležitostí podniku a výstupy nejsou veřejně přístupné. Jednotlivé podniky tak používají různé nástroje, které vycházejí z informací poskytovaných finančním účetnictvím a upravují si je individuálně pro potřeby řízení svých podnikových procesů (Kubíčková, 2006).

3.2.1 Finanční analýza

Finanční analýza slouží k rozboru finanční situace podniku a vytváření podkladů pro rozhodování o podnikatelském procesu. Podkladem pro provedení finanční analýzy jsou účetní výkazy. Osou systému účetních výkazů je rozvaha. Výkaz zisku a ztráty a výkaz o peněžních tocích jsou výkazy odvozenými. Výkaz zisku a ztráty je s rozvahou propojen prostřednictvím výsledku hospodaření, výkaz o peněžních tocích propojuje s rozvahou konečný stav peněžních prostředků (Růčková, 2011).

Ukazatele finanční analýzy se standardně dělí na absolutní, rozdílové a poměrové. Analýza **absolutních ukazatelů** se skládá z horizontální a vertikální analýzy. Horizontální analýza zkoumá změny finančních ukazatelů v čase. Při jejím vyhodnocování je nutné přihlídnout ke změnám, které během sledovaného období nastaly. Vertikální analýza posuzuje vnitřní strukturu ukazatelů. Zobrazuje se v procentním vyjádření, hodnota 100 % odpovídá celkové sumě analyzovaného ukazatele (Kalouda, 2015).

Do **rozdílových ukazatelů** patří čistý pracovní kapitál představující tu část oběžných aktiv, která je financována dlouhodobými zdroji.

$$\text{Čistý pracovní kapitál} = \text{oběžná aktiva} - \text{krátkodobá pasiva} \quad (1)$$

Pomocí tohoto ukazatele lze vyjádřit velikost finančních prostředků umožňujících pokračování podnikatelské činnosti po zaplacení krátkodobých závazků podniku (Kubíčková, Jindřichovská, 2015).

Poměrové ukazatele zahrnují ukazatele likvidity, rentability, zadluženosti a aktivity. Likvidita je schopnost podniku hradit včas své splatné závazky. Pro její výpočet se používají 3 základní **ukazatele likvidity**. Běžná likvidita informuje o tom, jak by byl podnik schopen uspokojit své věřitele, pokud by proměnil všechna oběžná aktiva na hotovost.

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobá pasiva}} \quad (2)$$

Čím vyšší je hodnota ukazatele, tím větší je platební schopnost podniku. Ukazatel však nerespektuje likvidnost jednotlivých oběžných aktiv ani dobu splatnosti krátkodobých závazků. Hodnota ukazatele by se měla pohybovat v rozmezí 1,5-2,5.

Pohotová likvidita vylučuje z čitatele zásoby, protože se jedná o nejméně likvidní složku oběžného majetku.

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobá pasiva}} \quad (3)$$

Ukazatel by se měl nacházet v rozmezí hodnot 1-1,5. Pro věřitele je výhodná vyšší hodnota tohoto ukazatele, pro vlastníky naopak, neboť vysoká hodnota oběžných aktiv snižuje celkovou výnosnost vložených prostředků.

Okamžitá likvidita zahrnuje nejlíkvidnější položky rozvahy.

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{pohotové platební prostředky}}{\text{pasiva s okamžitou splatností}} \quad (4)$$

Doporučené hodnoty tohoto ukazatele jsou podle Kaloudy (2015) v rozmezí 0,2-0,4, ale jiné hodnoty nemusí vždy signalizovat finanční problémy, pokud má podnik sjednaný např. kontokorent (Růčková, 2011).

Ukazatele rentability měří schopnost podniku vytvářet nové zdroje, hodnotí celkovou efektivnost činností. Rentabilita aktiv (ROA) vyjadřuje celkovou výnosnost kapitálu nezávisle na zdrojích financování.

$$ROA = \frac{\text{zisk před úroky a zdaněním}}{\text{celková aktiva}} * 100 \quad (5)$$

Výsledné hodnoty rentability aktiv je vhodné porovnat s finančními analýzami odvětví zveřejňovanými Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR (Růčková, 2011).

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) vyjadřuje výnosnost kapitálu vloženého do podniku vlastníky.

$$ROE = \frac{\text{zisk po zdanění}}{\text{vlastní kapitál}} * 100 \quad (6)$$

Ukazatel by měl být vyšší než úroková míra bezrizikových cenných papírů, aby byli investoři ochotni vkládat do podniku své prostředky.

Rentabilita tržeb (ROS) představuje velikost zisku, kterou je podnik schopen vyprodukovat na 1 Kč tržeb (Kubíčková, Jindřichovská, 2015).

$$\text{Rentabilita tržeb} = \frac{\text{zisk před úroky a zdaněním}}{\text{tržby}} * 100 \quad (7)$$

Pokud má rentabilita tržeb nižší hodnotu než u podniků ve stejném odvětví, pak je cena produkce příliš nízká a náklady příliš vysoké.

Nákladovost (ROC) je doplňkovým ukazatelem k rentabilitě tržeb.

$$ROC = (1 - ROS) * 100 \quad (8)$$

Obecně je tento ukazatel pozitivní, pokud se pohybuje na co nejnižší úrovni, neboť pak je 1 Kč tržeb vyprodukována s nižšími náklady (Růčková, 2011).

Další skupinou poměrových ukazatelů jsou **ukazatele zadluženosti**, které hodnotí strukturu financování aktiv. Pokud ve financování převažují vlastní zdroje, snižuje se celková výnosnost vloženého kapitálu. Vyšší podíl cizích zdrojů financování může způsobovat problémy s jejich získáváním i splácením.

Ukazatel věřitelského rizika vyjadřuje celkovou zadluženost podniku.

$$\text{Ukazatel věřitelského rizika} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková aktiva}} * 100 \quad (9)$$

Obecně existuje přímá úměra mezi hodnotou ukazatele a velikostí věřitelského rizika, ukazatel je však nutné posoudit i z hlediska celkové výnosnosti podniku a struktury cizího kapitálu.

Koeficient samofinancování je doplňkovým ukazatelem k ukazateli věřitelského rizika a jejich součet by se měl rovnat jedné.

$$\text{Koeficient samofinancování} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}} * 100 \quad (10)$$

Převrácená hodnota koeficientu samofinancování se nazývá ukazatel finanční páky.

$$\text{Ukazatel finanční páky} = \frac{\text{celková aktiva}}{\text{vlastní kapitál}} * 100 \quad (11)$$

Tento ukazatel představuje schopnost dosažení vyšší rentability vlastního kapitálu při větším zapojování cizího kapitálu, ale pouze za předpokladu, že je podnik schopen z vygenerovaného zisku pokrýt vyšší nákladové úroky (Růčková, 2011). Vliv finanční páky na výkonnost vlastního kapitálu se zjišťuje pomocí ukazatele ziskového účinku finanční páky.

$$\text{Ziskový účinek} = \frac{\text{zisk před zdaněním}}{\text{zisk před úroky a zdaněním}} * \frac{\text{celková aktiva}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (12)$$

Pokud je hodnota tohoto ukazatele menší než 1, pak finanční páka snižuje rentabilitu vlastního kapitálu, v opačném případě ji zvyšuje (Kubíčková, Jindřichovská, 2015).

Ukazatel úrokového krytí říká, kolikrát zisk převyšuje placené úroky.

$$\text{Ukazatel úrokového krytí} = \frac{\text{zisk před úroky a zdaněním}}{\text{nákladové úroky}} \quad (13)$$

Doporučená hodnota ukazatele je 3 a více, neboť po zaplacení nákladových úroků by měla zbýt ještě uspokojivá výše zisku pro rozdělení vlastníkům (Růčková, 2011).

Ukazatele aktivity zjišťují, jak podnik nakládá s aktivy a jaký vliv má jeho hospodaření na výnosnost a likviditu (Růčková, 2011). Jednotlivé položky aktiv se do vzorců dosazují v průměrné výši, která se určí jako průměr z hodnoty na konci předchozího roku a hodnoty na konci sledovaného roku (Thomas, Ward, 2012).

Ukazatel doby obratu celkových aktiv informuje o využití celého majetku podniku.

$$Doba\ obratu\ celkových\ aktiv = \frac{celková\ aktiva}{tržby} * 365 \quad (14)$$

Vyšší hodnota tohoto ukazatele než je průměr oboru signalizuje nevhodné využívání výrobní kapacity podniku (Kubíčková, Jindřichovská, 2015).

Ukazatel doby obratu zásob informuje o tom, jak dlouho jsou zásoby vázány v podniku, tato doba by měla být co nejkratší.

$$Doba\ obratu\ zásob = \frac{zásoby}{tržby} * 365 \quad (15)$$

Doba obratu pohledávek vyjadřuje počet dní od okamžiku prodeje po přijetí platby od odběratele.

$$Doba\ obratu\ pohledávek = \frac{pohledávky}{tržby} * 365 \quad (16)$$

Hodnota by měla odpovídat době splatnosti faktur, pokud je doba obratu pohledávek delší, znamená to špatnou platební morálku obchodních partnerů (Štohl, 2015b).

Ukazatel zabývající se dobou obratu závazků informuje o tom, jak rychle podnik splácí své závazky.

$$Doba\ obratu\ závazků = \frac{závazky}{tržby} * 365 \quad (17)$$

Z důvodu zachování finanční rovnováhy podniku by měla být doba obratu závazků delší než doba obratu pohledávek (Růčková, 2011).

3.2.2 Analýza bodu zvratu

V české legislativě se upřednostňuje druhové členění nákladů, to ale nevyjadřuje příčinu jejich vynaložení, proto se v manažerském účetnictví propojuje s účelovým členěním, které rozlišuje náklady jednicové a režijní. **Jednicové náklady** jsou spojeny s jednotkou určitého výkonu a řídí se prostřednictvím kalkulace. **Režijní náklady** se vynakládají z důvodu zajištění racionálního průběhu podnikatelských činností a základním nástrojem pro jejich řízení je rozpočet. V účelovém členění jsou náklady

dále děleny na přímé a nepřímé. **Přímé náklady** lze přiřadit konkrétnímu výkonu bez dalšího rozpočítávání, **nepřímé náklady** je nutné rozpočítat nebo přiřadit na kalkulační jednici (Dvořáková, Červený, 2011).

Pro hodnocení budoucích variant se v krátkém období náklady rozdělují podle závislosti na objemu výkonů na fixní a variabilní, dlouhodobě jsou všechny náklady variabilní. Dělení nákladů podle objemu výkonu je důležité pro řízení zisku nebo rozhodování o variantách podnikatelské činnosti. **Variabilní náklady (VN)** se při změně objemu výroby v krátkém i dlouhém období mění, zahrnují všechny jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů, to může být spotřeba energie, náklady na opravy nebo údržbu. **Fixní náklady (FN)** limitují technickou kapacitu podniku a v krátkém období zůstávají se změnou objemu produkce stejné, v dlouhém období dochází ke skokové změně. Jednotkové fixní náklady mají s rostoucím objemem produkce tendenci klesat, tomuto jevu se říká *degrese* fixních nákladů, která umožňuje zvyšovat hospodárnost podnikatelských procesů (Synek, Kislingerová, 2015). Relativní úsporu fixních nákladů lze vyčíslit následujícím způsobem.

$$\text{Úspora FN} = FN * \left(\frac{\text{nový objem produkce}}{\text{původní objem produkce}} - 1 \right) \quad (18)$$

kde: FN ... fixní náklady.

Pokud objem výroby klesá, fixní náklady se nemění, dochází k tzv. nákladové remanenci a vzniká relativní ztráta z nevyužití fixních nákladů.

$$\text{Ztráta z nevyužití FN} = FN * \left(1 - \frac{\text{reálný objem produkce}}{\text{plánovaná kapacita}} \right) \quad (19)$$

kde: FN ... fixní náklady.

Fixní náklady se ve vzorcích uvádějí v Kč, objem produkce v naturálních jednotkách, např. v kusech (Dvořáková, Červený, 2011).

Vztah nákladů a objemu výroby se vyjadřuje prostřednictvím nákladových funkcí. Základní je lineární funkce předpokládající proporcionalní růst nákladů.

$$\text{Celkové náklady} = FN + vn_j * \text{objem výroby} \quad (20)$$

kde: FN ... fixní náklady,

vn_j ... jednotkové variabilní náklady.

Náklady jsou opět uvedeny v Kč a objem výroby v naturálních jednotkách. Po vydělení rovnice objemem výroby je možné získat jednotkové náklady. Náklady, které vzniknou zvýšením objemu výroby, se nazývají přírůstkové.

$$\text{Celkové přírůstkové náklady} = CN_n - CN_{n-1} \quad (21)$$

kde: CN_n ... celkové náklady v období n ,

CN_{n-1} ... celkové náklady v období $n-1$.

Vydělením rovnice celkových přírůstkových nákladů přírůstkem objemu produkce lze vyčíslit průměrné přírůstkové náklady (Synek, Kislingerová, 2015).

Výnosovou funkci vyjadřují celkové tržby, které je možné vypočítat jako objem výroby krát cena produktu, zisk se poté určí jako rozdíl celkových tržeb a celkových nákladů. Pokud se celkové tržby a celkové náklady rovnají, dochází k **bodu zvratu** . Jedná se o množství výrobků, při kterém je dosahováno nulového výsledku hospodaření.

$$\text{Bod zvratu} = \frac{\text{fixní náklady}}{\text{jednotková marže}} \quad (22)$$

Ze vzorce vyplývá, že bod zvratu nastává, pokud se fixní náklady rovnají sumě jednotkové marže.

$$\text{Jednotková marže} = \text{cena za jednotku výkonu} - vn_j \quad (23)$$

kde: vn_j ... jednotkové variabilní náklady výkonu.

Suma jednotkové marže se do bodu zvratu nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů a od něj příspěvkem do zisku. Množstevní model úloh na existující kapacitě je vhodné využít při výrobě jednoho druhu výrobku, u více druhů výrobků je účelnější použití peněžního vyjádření.

$$\text{Celkové náklady} = \text{fixní náklady} + v * \text{celkové tržby} \quad (24)$$

Proměnná „ v “ ve vzorci představuje variabilní náklady na peněžní jednotku výkonu v intervalu od 0 do 1. Jedná se o mezní náklady, tj. změnu celkových nákladů vyvolanou změnou výkonů o jednotku. Jednotková marže je v peněžním vyjádření nahrazena příspěvkem k tržbám.

$$\text{Příspěvek k tržbám} = \frac{\text{cena za jednotku výkonu} - vn_j}{\text{cena za jednotku výkonu}} \quad (25)$$

kde: vn_j ... jednotkové variabilní náklady.

Příspěvek k tržbám opět nabývá hodnot z intervalu od 0 do 1 (Dvořáková, Červený, 2012).

3.2.3 Rozhodovací úlohy na existující kapacitě

Úlohy na existující kapacitě vycházejí z minulého rozhodování, jež vyvolalo určité fixní náklady využívané při vymezené kapacitě. Základním předpokladem těchto úloh je oddělení fixních a variabilních nákladů. Při výpočtech je využívána analýza bodu zvratu (Dvořáková, Červený, 2012).

Lze rozeznat 3 typy úloh na existující kapacitě. **Optimalizační úlohy** si kladou za cíl vytvořit takovou strukturu výkonů, která povede k nejefektivnějším hodnotovým výsledkům. **Úlohy stanovující dolní limit ceny** se využívají zejména u stanovování minimální cenové úrovně doplňkových výkonů. **Úlohy typu „bud’ – nebo“** hodnotí konstrukční, technologické nebo výrobní alternativy jednotlivých výkonů za účelem optimalizace jejich hodnoty. Může se jednat např. o rozhodnutí, zda určitý výkon provádět vnitropodnikově nebo externě (Král a kol. 2010).

Rozhodování může probíhat za podmínek zcela využití nebo neúplně využití kapacity. K navýšení neúplně využití kapacity může dojít dodatečným zvýšením výkonů doprovázeným nárůstem variabilních nákladů a realizovaných výnosů. Při zcela využití kapacity se úlohy zaměřují na hledání optimálního využití kapacity pro růst hodnoty podniku nebo způsobů pro její rozšíření např. zvýšením počtu směn či prací přesčas, spojených s dalšími variabilními i fixními náklady (Král a kol., 2010).

3.2.4 Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě

Úlohy o budoucí kapacitě vycházejí z předpokladu, že stávající kapacita je na konci životnosti nebo se plánuje navýšení kapacity za účelem rozšíření podnikových aktivit. To předpokládá vynakládání investičních výdajů a hodnocení efektivnosti investic. Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě využívají současnou a budoucí hodnotu peněžních toků, čistou současnou hodnotu, vnitřní výnosové procento, index rentability aj. (Dvořáková, Červený, 2012).

3.2.5 Kalkulace

Aby mohl podnik řídit náklady a přispívat tak k hospodárnosti podnikových procesů a k efektivnosti, je nutné náklady přidělit nositeli, který je vyvolal. Nositelem mohou být výrobky, služby, středisko, pracovník, proces atd. Pro alokaci podnikových nákladů se používají 3 principy. **Princip příčinné souvislosti** vzniku nákladů souvisí s přímými náklady, výkonu jsou přiřazeny pouze ty náklady, které příčinně vyvolal. Tento princip je primární, pokud jeho použití není vhodné, použije se princip únosnosti nákladů nebo princip průměrování. **Princip únosnosti** se používá zejména u alokace fixních nákladů, které obvykle souvisí s více druhy výrobků. U tohoto principu se zjišťuje, jakou velikost je výkon schopen unést např. ve své prodejní ceně. **Princip průměrování** zjišťuje, jaké náklady v průměru připadají na konkrétní výrobek a používá se často u zpracování výsledných kalkulací (Král a kol., 2010). Alokační nákladů má 3 fáze. V první fázi se na základě principu příčinnosti přiřadí přímé náklady. V následující fázi je nutné přesně vyjádřit vztah nákladů, které nepřímo souvisejí s nositelem nákladů. V poslední fázi se vyjádří podíl nepřímých nákladů na jeden výkon nebo jeho jednotku (Dvořáková, Červený, 2011).

Kalkulace je nástrojem alokace nákladů. Předmětem kalkulace může být kalkulační jednice, nebo kalkulované množství. **Kalkulační jednice** je konkrétní výkon, kterému se stanovují náklady nebo jednotka daného výkonu. **Kalkulované množství** je počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady (Král a kol., 2010). Kalkulace se uplatňuje při řízení hospodárnosti a efektivnosti nebo pro cenotvorbu. Pro řízení hospodárnosti a efektivnosti se používají předběžné kalkulace přebírající informace z rozpočtictví v době přípravy procesů. Výsledné kalkulace čerpají informace o skutečně vynaložených nákladech z účetnictví. Cena výkonu se stanovuje na základě **kalkulačního vzorce**, ten si obvykle podnik stanovuje sám na základě svých

požadavků. Při jeho sestavování mohou vycházet z tzv. typového kalkulačního vzorce, který k přímým nákladům výroby přičítá výrobní, správní, odbytovou režii a zisk (Dvořáková, Červený, 2011). V oblasti zemědělství se pro kalkulaci vlastních nákladů obvykle používá typový kalkulační vzorec s upravenými kalkulačními položkami podle toho, zda se jedná o živočišnou či rostlinnou výrobu. Kalkulační vzorec pro živočišnou výrobu je uveden v tabulce č. 2.

Tab. č. 2: Kalkulační vzorec pro živočišnou výrobu

Kalkulační položka
Nakoupená krmiva a steliva
Vlastní krmiva a steliva
Léčiva a dezinfekční přípravky
Ostatní přímý materiál
Ostatní přímé náklady a služby
Mzdové a ostatní osobní náklady
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (účetní)
Odpisy dospělých zvířat
Práce mechanizačního zařízení a jejich opravy a udržování (pomocné činnosti)
Výrobní režie
Správní režie (pokud je doba pořizování předmětu kalkulace delší než 1 rok)
Vlastní náklady výkonu

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2012), 2016

Ostatní přímý materiál zahrnuje zejména materiál pro údržbu a čištění stájí, náradí a nezaviněná manka do norem přirozených úbytků. Do ostatních přímých nákladů a služeb lze v rámci živočišné výroby zařadit spotřebu energie, vody, plynu, pohonné hmoty, daň z nemovitostí, opravy a udržování výrobních budov a mechanizačního zařízení od externích dodavatelů, nájemné a pojistné výrobních budov a mechanizačního zařízení, veterinární služby, cestovné spojené s jednotlivými chovy, spotřebu drobného nehmotného majetku v jednotlivých úsecích živočišné výroby nebo pojistné jednotlivých chovů (Dvořáková, 2012).

V kalkulačním vzorci pro rostlinnou výrobu jsou některé kalkulační položky obměněny tak, aby vystihoval náklady spojené s tímto druhem produkce.

Tab. č. 3: Kalkulační vzorec pro rostlinnou výrobu

Kalkulační položka
Nakoupená osiva a sadba
Vlastní osiva a sadba
Nakoupená hnojiva
Vlastní hnojiva
Prostředky ochrany rostlin
Ostatní přímý materiál
Ostatní přímé náklady a služby
Mzdové náklady
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
Náklady pomocných činností
Výrobní režie
Správní režie
Vlastní náklady výkonu

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2012), 2016

V rostlinné výrobě patří do ostatního přímého materiálu spotřeba obalů, náradí a ostatní materiál pro rostlinnou výrobu. Ostatní přímé náklady a služby zahrnují spotřebu energie, vody, plynu, pohonných hmot, daň z nemovitostí, opravy, udržování, nájemné a pojistné výrobních budov a strojů, nájemné za půdu, externí práce při pěstování jednotlivých plodin, cestovné související s rostlinnou výrobou, spotřebu drobného nehmotného majetku v jednotlivých úsecích rostlinné výroby a pojistné plodin (Dvořáková, 2012).

Pro alokaci nepřímých nákladů je možné použít dvě skupiny kalkulačních metod. První skupinou jsou **kalkulace dělením**. Může se jednat o kalkulaci prostým dělením, která se používá při výrobě jednoho druhu výrobku, kdy se celkové režijní náklady vydělí počtem výrobků. Další variantou je kalkulace dělením s poměrovými čísly. Tu je vhodné použít u jednoho druhu výkonu vyráběného stejnou technologií a lišícího se jen určitými parametry, např. velikostí, hmotností, jakostí, pracností. Druhou skupinou jsou **přirážkové kalkulace**, které se používají u výroby více druhů výkonů s různými náklady. Do této skupiny patří sumační kalkulace rozdělující nepřímé náklady podle vztahu k jedné rozvrhové základně a diferencovaná kalkulace rozvrhující jednotlivé skupiny nepřímých nákladů podle různých rozvrhových základů. Rozvrhové základny

mohou být peněžní nebo naturální. Peněžní základny jsou citlivé na změnu pořizovacích cen, u naturálních základů je obtížné jejich zjišťování. Obecně lze přírážkovou kalkulaci vyjádřit následujícím vzorcem (Král a kol., 2010).

$$\text{Přirážka režijních nákladů} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna}} \quad (26)$$

Pro zemědělství je typická sdružená výroba, jedním výrobním procesem tak vzniká více finálních výrobků, např. při pěstování obilí vznikne zrna a sláma. Poměr, ve kterém sdružené výrobky vznikají, je obvykle variabilní, neovlivnitelný člověkem. Kalkulace nákladů v tomto případě probíhá ve dvou krocích. V prvním kroku je nutné zjistit náklady na sdruženou produkci prostřednictvím kalkulace dělením nebo přírážkové kalkulace. Druhým krokem je vyčíslení nákladů na jednotlivé sdružené produkty. K tomu slouží odčítací nebo rozčítací metoda, obě upravované také ve standardu IAS 2. **Odčítací metoda** předpokládá, že jeden sdružený výrobek je hlavní a ostatní výrobky jsou vedlejší. Ty se nekalkulují, ale oceňují předem stanovenými cenami na tržní bázi, které je ovšem obtížné zjistit. Při kalkulaci se pak od celkových nákladů odečte celková cena vedlejších výrobků, zbytek nákladů připadá na hlavní výrobek. Jednotkové náklady se určí dělením počtem kalkulačních jednic. **Metoda rozčítací** považuje všechny sdružené výrobky za rovnocenné a vlastní náklady zjišťuje rozvrháním na jednotlivé výkony pomocí různých naturálních a peněžních ukazatelů. Může se jednat o použití ekvivalenčních čísel stanovených obvykle na základě hmotnostních poměrů nebo o procentní podíly či pomocné kalkulační jednice (např. v ovocnářství jeden ovocný strom). Rozčítací metoda vychází ze subjektivních rozhodnutí a je obtížně použitelná v živočišné výrobě, ale přesto bývá ekonomicky přesnější a více odpovídá požadavkům zákona o účetnictví. Tyto 2 metody se mohou vzájemně kombinovat (Dvořáková, 2012).

3.2.6 Rozpočet

Rozpočet je finančním vyjádřením očekávaného budoucího průběhu podnikových procesů, ve kterých jsou zahrnuty cíle podniku. Rozpočty mohou být sestavovány na krátké období jednoho až dvou let, nebo na dlouhé období pěti i deseti let. (Kubíčková, 2006). Podnikové rozpočty jsou tvořeny finančními výkazy. Rozpočtová rozvaha nebývá tak podrobná, jako rozvaha finančního účetnictví, může zobrazovat pouze změny stavu jednotlivých položek a využívá alternativní ocenění aktiv, závazků

a vlastního kapitálu. Rozpočtová výsledovka se skládá z rozpočtu výnosů sestaveného na základě plánu prodeje a z rozpočtu jednicových nákladů, přímých nákladů daného druhu výkonu a rozpočtu režijních nákladů. Rozpočet peněžních toků slouží jako nástroj řízení solventnosti a likvidity na základě rozpočtu stálé potřeby financování a rozpočtu peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti a jako informační zdroj pro řízení vztahů mezi základními aktivitami vytvářejícími finanční prostředky (Kráal a kol., 2010).

4 Představení společnosti

AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. sídlí v obci Nezamyslice, č. p. 105. Základní kapitál společnosti činí 100 000 Kč. Statutárním orgánem jsou 2 jednatele, kteří mohou za společnost jednat samostatně a zároveň má každý ve společnosti 50% vlastnický podíl. Společnost AGRI PARTNERS s.r.o. má sídlo v obci Nezamyslice, č. p. 104. Základní kapitál činí 100 000 Kč. Předmětem činnosti obou společností je zemědělská výroba, zejména chov jalovic a pěstování obilovin.

4.1 Historie společnosti

Společnost AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Plzni dne 20. srpna 1999. Od 24. března 2009 do 3. června 2014 byla 100% vlastněna společností AGRI PARTNERS s.r.o. zapsané do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Plzni 1. června 1999. Podle § 74 zákona o obchodních společnostech a družstvech tak byla AGRI PARTNERS s.r.o. mateřskou obchodní korporací a AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. dceřinou obchodní korporací. Důvodem existence těchto dvou firem bylo rozdělení podnikání majitelů na neekologické a ekologické hospodářství. Původní podnik AGRI PARTNERS s.r.o. si zachoval svůj neekologický charakter, dceřiná společnost začala podnikat v ekologickém režimu. Vzhledem k tomu, že stát i Evropská unie stále více podporují hospodaření šetrné k životnímu prostředí (Michalčáková, Komínková, Farkač, 2015), došli majitelé v roce 2014 k rozhodnutí opustit „neekologické“ hospodaření vykonávané firmou AGRI PARTNERS s.r.o. a zabývat se pouze ekologickým zemědělstvím. Od června 2014 docházelo postupně k převádění majetku, zaměstnanců, pachtovních smluv na pozemky a veškerých činností na AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. Jednalo se o složitý a zdlouhavý proces, neboť tato společnost může vykonávat pouze aktivity neškodící životnímu prostředí, takže na ni nesmělo být nic převedeno dřív, než začalo splňovat tyto podmínky. Proces byl dokončen v prosinci roku 2015. Obě společnosti spolu byly od roku 2009 velmi těsně propojeny. AGRI PARTNERS s.r.o. sdílela s dceřinou společností zejména svůj majetek a zaměstnance.

4.2 Základní ekonomické údaje

Obě společnosti vedou účetnictví v plném rozsahu. Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetní závěrku společnosti sestavují na úrovni rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy a nemají povinnost sestavovat ji podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Daňové přiznání k dani z příjmů podávají prostřednictvím daňového poradce, proto mají na sestavení účetní závěrky 6 měsíců od skončení účetního období. Společnosti jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Následující tabulka uvádí hodnoty, kterých obě společnosti dosáhly v letech 2010 až 2014 v rozdělení podle kritérií pro zařazení účetních jednotek do kategorií na základě novely zákona o účetnictví platné od 1. 1. 2016.

Tab. č. 4: Kritéria pro rozdělení do kategorií účetních jednotek

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					
Aktiva celkem (brutto) v tis. Kč	6 026	10 336	6 695	8 023	12 624
Aktiva celkem (netto) v tis. Kč	6 026	10 336	6 695	7 960	11 909
Roční úhrn čistého obrátu v tis. Kč	4 343	8 295	13 834	5 508	8 984
Průměrný počet zaměstnanců	0	0	0	0	0
AGRI PARTNERS s.r.o.					
Aktiva celkem (brutto) v tis. Kč	45 228	36 800	36 711	30 178	44 359
Aktiva celkem (netto) v tis. Kč	40 125	30 996	30 328	23 877	39 641
Roční úhrn čistého obrátu v tis. Kč	24 082	15 422	13 274	19 392	21 244
Průměrný počet zaměstnanců	14	14	15	15	14

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Pokud by byla stejná kategorizace platná i v minulých účetních obdobích, patřila by AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. do kategorie mikro účetních jednotek a AGRI PARTNERS s.r.o. by byla malou účetní jednotkou. Vzhledem k tomu, že od roku 2016 přebrala AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. veškeré podnikatelské aktivity své původně mateřské společnosti na sebe, je možné předpokládat, že se zařadí mezi malé účetní jednotky. Zároveň je z tabulky patrné, že obě společnosti nesplňují kritéria pro ověřování účetní závěrky auditorem.

Společnosti hospodaří na pozemcích v obcích Bílenice, Čejkovy, Čepice, Čimice, Damětice, Dobříšín, Domoraz, Frymburk, Hejná, Kejnice, Krejnice, Lipová Lhota, Nezamyslice, Sušice, Žihobce a Žichovice. Pozemky jsou v majetku vlastníků obou

podniků nebo soukromých osob. Samotné společnosti nemají ve svém vlastnictví žádné pozemky, ale najímají si je na základě pachtovních smluv. Tabulka č. 5 shrnuje hektarovou výměru pozemků, na kterých obě společnosti podnikaly v letech 2011-2015. Pro rok 2010 tyto informace dostupné nejsou.

Tab. č. 5: Velikost obhospodařovaných pozemků v letech 2011-2015 (v hektarech)

	2011	2012	2013	2014	2015
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.	226,24	295,02	435,63	550,90	933,76
AGRI PARTNERS s.r.o.	669,99	605,55	461,68	353,29	–
Celkem	896,23	900,57	897,31	904,19	933,76

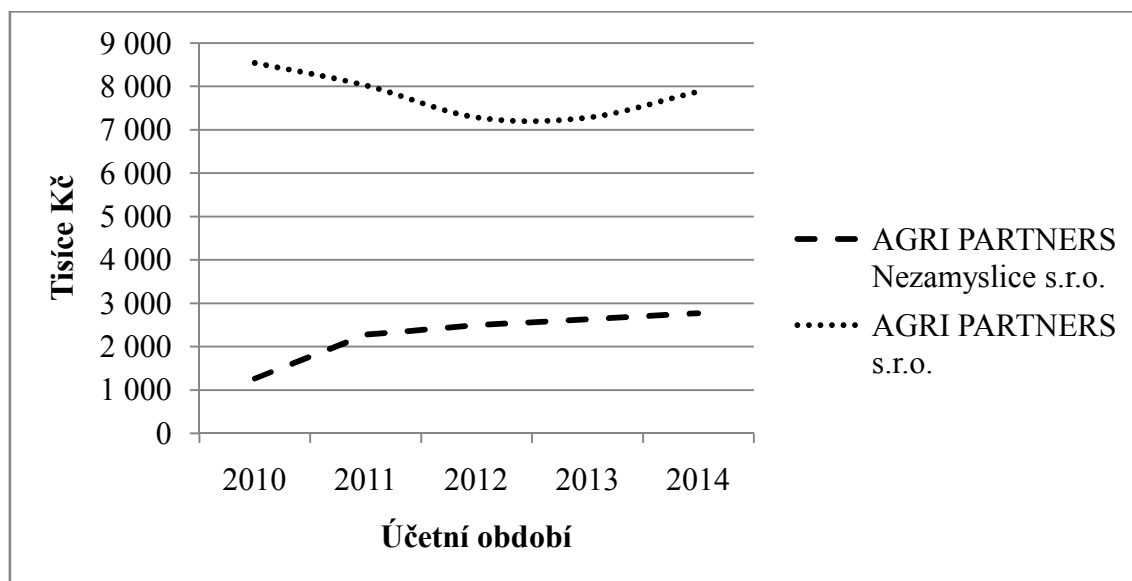
Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Rozloha zemědělské půdy, na které společnosti hospodaří, se dlouhodobě pohybuje průměrně okolo 900 ha. Orná půda činí přibližně dvě třetiny celkové rozlohy. Ke konci roku 2015 byly již veškeré najaté pozemky převedeny na AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.

V prvních letech společného fungování obou společností neměla AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. žádný dlouhodobý majetek. Byla zcela odkázána na využívání majetku mateřského podniku. Teprve v roce 2013 došlo k převedení části dlouhodobého hmotného majetku do jejího vlastnictví. Dlouhodobý finanční majetek ani dlouhodobý nehmotný majetek společnost nevlastní vůbec. AGRI PARTNERS s.r.o. evidovala v dlouhodobém finančním majetku pouze investiční cenné papíry škrobárny Lyckeby Amylex a.s., které byly podmínkou pro dodávání brambor, jejich pěstováním se však ve sledovaném období nezabývala. Součástí dlouhodobého nehmotného majetku byla do roku 2014 mléčná kvóta. Systém mléčných kvót byl na území Evropské unie ukončen k 31. 3. 2015. Společnost AGRI PARTNERS s.r.o. produkci mléka ukončila již v roce 2010. Z těchto důvodů dlouhodobý finanční ani nehmotný majetek mateřské společnosti k podnikání také nesloužil. K financování majetku obě společnosti využívají zejména bankovní úvěry. AGRI PARTNERS s.r.o. v letech 2010 až 2012 splácela několik strojů pořízených prostřednictvím finančního leasingu, ale od té doby již leasingové financování nevyužívá.

Významným zdrojem financování podniků zabývajících se zemědělskou výrobou jsou dotace ze státního rozpočtu a ze strukturálních fondů Evropské unie (Michalčáková, Komínková, Farkač, 2015). Na obrázku č. 2 je uveden vývoj dotací získaných oběma firmami ve sledovaném období.

Obr. č. 2: Vývoj přijatých dotací v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

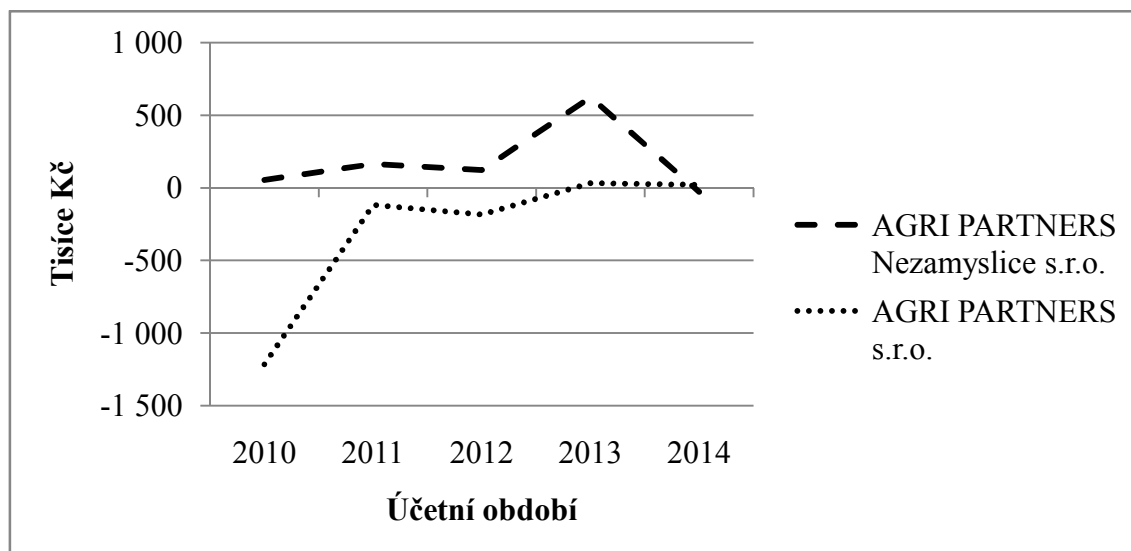


Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Dotace poskytované společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. jsou výrazně vyšší než ty, které ve sledovaném období obdržela AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. Pro poskytování dotací, totiž není rozhodující počet hektarů, které má společnost najaté na základě pachtovních smluv, ale ten, který je uveden v registru půdy LPIS. Mateřská společnost v tomto období prováděla větší objem výkonů, a proto měla v LPIS uveden vyšší počet hektarů půdy než AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.

Na následujícím grafu je znázorněn vývoj výsledku hospodaření společností v letech 2010 až 2014.

Obr. č. 3: Vývoj výsledku hospodaření po zdanění v letech 2010-2014 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Z grafu je patrné, že AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. byla během sledovaného období pro majitele výnosnější i přes menší objem výkonů. AGRI PARTNERS s.r.o. v letech 2013 a 2014 také dosahovala zisku, ale v její rozvaze figurovala ztráta minulých let ve výši téměř deseti milionů Kč, která jí komplikovala přístup k externím zdrojům financování. Tato ztráta byla v roce 2014 vyrovnána jednorázovým vkladem majitelů do kapitálových fondů.

5 Charakteristika účetního systému společnosti

AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. i AGRI PARTNERS s.r.o. mají stejný systém vedení účetnictví, neboť je v obou případech vykonáván samostatně ekonomkou společnosti.

5.1 Účetní informační systém ZEIS

Společnosti vedou účetnictví pomocí počítačového programu ZEIS (Zaručeně Efektivní Informační Systém) od společnosti PROFEX AM, spol. s.r.o., který je specializovaný na účetnictví podniků pracujících v oblasti zemědělství. Informační systém ZEIS je poskytován společností ve formě pronájmu, proto není veden a odepisován jako dlouhodobý nehmotný majetek. Program se skládá z několika modulů, společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. a AGRI PARTNERS s.r.o. využívají moduly Finance, Mzdy, Majetek a Zvířata. Všechny moduly jsou vzájemně propojeny a sdílejí zadané informace. Výstupy lze ze systému získávat ve formě předdefinovaných nebo vlastních sestav vytvořených prostřednictvím generátoru sestav. Data mohou být také převedena do některých tabulkových procesorů, např. Excel nebo Lotus (Profil firmy, PROFEX AM, 2016).

Modul Finance

Modul Finance zpracovává komplexní účetnictví včetně skladové evidence. Na základě zaúčtovaných operací modul vytváří výpis z hlavní knihy či karet jednotlivých účtů, rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném i zkráceném rozsahu nebo přehled o peněžních tocích. Náklady a výnosy mohou být účtovány až do 7 úrovní podrobnosti (závod, výkon, zakázka apod.). Sledované společnosti ve svém nákladovém účetnictví využívají účtování na úrovni jednotlivých výkonů.

Všechny dodavatele modul ukládá do číselníku, kde jsou uvedeny jejich identifikační údaje. Při zaúčtování dodavatelské faktury se po zadání čísla účtu doplní veškeré potřebné informace. V přehledu faktur je pro každý závazek uvedena jeho částka, datum splatnosti, velikost již uhrazené částky, datum úhrady, účet dodavatele a doplňující údaje o zaúčtování. Pro vystavované faktury je rovněž vytvářen číselník, kde je možné jednotlivým odběratelům zadávat individuální dobu splatnosti faktur, penále či slevy. Zároveň program hlídá, kdy dojde k zaplacení faktury přes banku nebo pokladnu

a může automaticky vystavovat upomínky nebo penalizační faktury. Systém umožňuje vytvořit fakturační ceník služeb, při vystavování faktury pak program sám zadává ceny fakturovaným službám. Součástí fakturačního ceníku jsou také příslušné sazby daně z přidané hodnoty (DPH), které se po zpracování faktury samy zaúčtují na odpovídající účty. Fakturovaná částka může být zadávána v české i cizí měně, program ji po zadání měnového kurzu přepočte na měnu českou. Pokud se měnový kurz v den vystavení faktury liší od kurzu k datu její úhrady, systém zaúčtuje kurzové rozdíly na příslušné účty. Vzniklé haléřové rozdíly účtuje program automaticky na k tomu určené účty. Z faktur zadaných do systému může být vytvořena kniha přijatých faktur, kniha vystavených faktur nebo sestava neuhrazených faktur. Ze zadaných údajů program samostatně vytvoří daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, které společnosti elektronicky odevzdají přes Daňový portál finanční správy České republiky.

Položky skladu jsou vedeny na skladových kartách. Po vytvoření příjemky nebo výdejky se veškeré změny provedou i na jednotlivých skladech. Příjemky do skladu jsou účtovány v nákupních cenách, výdeje ze skladu v průměrných cenách. Evidence skladu může být rovněž rozdělena na jednotlivé organizační jednotky v podobě středisek, zakázek, výkonů apod. Z evidence skladů je možné vytvořit sestavy stavu a pohybu na skladě.

Pro jednotlivé výrobky program vytváří kalkulační listy obsahujícího název a číslo výrobku a kalkulaci ceny výrobku. Cena materiálu odpovídá průměrné ceně na skladu, cena práce se určuje na základě fakturačního ceníku. Takto stanovená cena se nemění, dokud není zadán příkaz k aktualizaci kalkulací. V rámci aktualizace kalkulací jsou do kalkulačních listů dosazeny aktuální průměrné ceny, které vedou ke stanovení nové ceny výrobku (Modul Finance, PROFEX AM, 2016).

Modul Mzdy

Modul umožňuje vytvoření šablon pro výpočet mezd u jednotlivých typů pracovníků a definování jednotlivých složek jejich mzdy nebo různých druhů přídatků a srážek ze mzdy ve formě půjček, pojistek, spoření aj. Program počítá odvody na zdravotní pojištění, sociální pojištění a čistou mzdu, příp. velikost náhrady mzdy v nemoci. Podle specifik pro výpočet čisté mzdy mohou být pracovníci zařazeni do kategorie vdovy, důchodci, studenti nebo brigádníci. Modul umožňuje tisk výplatních listin, mzdových

listů a potvrzení o příjmu. Vytváří sestavy pro finanční úřad, správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny (Modul Mzdy, PROFEX AM, 2016).

Modul majetek

Modul zaměřený na evidenci dlouhodobého majetku sleduje veškeré změny stavu majetku v účetním období. Každá položka majetku má svoji inventární kartu obsahující identifikační údaje, např. název, datum a způsob pořízení, ocenění, zůstatková cena. Modul umožňuje vytvořit vlastní nastavení pro výpočet účetních odpisů, daňové odpisy jsou počítány na základě platné daňové legislativy v závislosti na zvolené metodě odepisování. Modul umožňuje tisk odpisových plánů, protokolu o likvidaci nebo tvorbu vlastních formulářů. Zároveň umožňuje zpracovávat podklady pro silniční daň, tato funkce je však vhodná spíše pro podniky s větším počtem vozidel podléhajících silniční dani. U zkoumaných společností se tato daň vztahuje pouze na 3 osobní automobily (Modul Majetek, PROFEX AM, 2016).

Modul Zvířata

V modulu Zvířata mohou společnosti sledovat stavy a obraty jednotlivých druhů zvířat na úrovni závodu, střediska, stáje nebo kategorie. Úroveň závodu odpovídá společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. nebo AGRI PARTNERS s.r.o. Střediskem je obec, ve které jsou zvířata umístěna, jedná se o Nezamyslice, Čímice nebo Domoraz. Stáj je konkrétní budova v areálu společností. Kategorii je myšlen konkrétní druh zvířete, buď mladá zvířata, nebo zvířata základního stáda. Pro mladá zvířata modul vytváří tzv. změnové doklady obsahující informace o narození, přírůstcích, přefazení do vyšší kategorie, odvozu na jatka nebo úhynech. Každé zvíře základního stáda má přiděleno vlastní číslo, pod kterým je evidováno a jsou pro něj počítány krmné dny, vzrůstový přírůstek a účetní i daňové odpisy. Pro každou organizační jednotku (tj. závod, středisko, stáj, kategorie) zjišťuje obraty v měsíci a od počátku účetního období v Kč, kusech i kilogramech (Modul Zvířata, PROFEX AM, 2016).

5.2 Účtový rozvrh

Účtový rozvrh společností je sestaven na základě doporučeného účtového rozvrhu účetního informačního systému ZEIS. Účtový rozvrh respektuje směrnou účtovou osnovu uvedenou v prováděcí vyhlášce. Všechny syntetické účty jsou povinně členěny

až na analytickou úroveň. Pokud není potřeba účet dál dělit, skládá se analytická úroveň ze 3 nul. Např. účet pro evidování budov, hal a staveb má tedy podobu 021 000.

Účtová třída 9 účtového rozvrhu obsahuje naturální účty, na kterých je evidováno zejména množství zásob, hektarů oseté a sklizené půdy, prodejů, krmných dnů nebo objem výkonů, ze kterých jsou realizovány tržby.

5.3 Účetní doklady

Odpovědnost za oběh účetních dokladů má ve společnostech ekonomka. Doklady buď vystavuje, nebo přijímá a přezkúšuje. Následně provádí jejich zaúčtování. Doklady jsou poté v listinné podobě archivovány v prostorách společností po dobu stanovenou v § 31 odst. 2 zákona o účetnictví.

5.3.1 Vnější účetní doklady

Vnější účetní doklady společnosti získávají z okolí (dodavatelské faktury, výpisy z bankovního účtu) nebo je vytváří prostřednictvím svého informačního systému (vystavené faktury) či veřejně dostupných tiskopisů (příjmové a výdajové pokladní doklady).

U plátců daně z přidané hodnoty musí vnější účetní doklady splňovat podmínky pro **daňové doklady** podle zákona o dani z přidané hodnoty. Kromě náležitostí platných pro účetní doklad tak musí daňový doklad obvykle obsahovat ještě daňové identifikační číslo účastníků, základ daně, sazbu daně a výši daně v české měně (§ 29 odst. 1). Pokud celková částka na daňovém dokladu nepřesáhne 10 000 Kč, je možné vystavit zjednodušený daňový doklad (§ 30 odst. 1). Ten nemusí obsahovat osobu, pro kterou je plnění vykonáváno, jednotkovou cenu bez daně, základ daně a výši daně (§ 30a odst. 1). Společnosti při styku s obchodními partnery nejčastěji vystavují faktury s hodnotou nad 10 000 Kč. Formát faktur je vytvořen tak, aby splňoval veškeré náležitosti daňového dokladu. Hodnotu do 10 000 Kč mají obvykle pouze naturální dávky pachtovného, které jsou vydávány jedenkrát ročně. Naopak daňové doklady přicházející do podniku mají spíše zjednodušený charakter.

Sběrné účetní doklady vytváří společnosti při vystavování výdajových pokladních dokladů na větší část daňových dokladů proplacených za daný měsíc z pokladny. Tyto doklady jsou nejprve rozděleny podle výkonů a odpovědných osob. Za účetní případy

střediska Správa a řízení je odpovědná ekonomka společností, u zbývajících tří středisek je to farmář společností, který vede práci všech zaměstnanců rostlinné i živočišné výroby. Vzhledem k velkému počtu daňových dokladů, které farmář během kalendářního měsíce obdrží, jsou doklady členěny dekadně na 3 skupiny. Pro každou skupinu těchto dokladů a veškeré doklady střediska Správa a řízení je vytvořen samostatný výdajový pokladní doklad na souhrnnou částku. Tento pokladní doklad je archivován spolu se všemi daňovými doklady, ke kterým se váže a také se seznamem těchto dokladů obsahujícím číslo účtu, střediska a výkonu, na které byl zaúčtován, velikost základu daně a DPH. Od 1. 1. 2016 se všechna zdanitelná plnění stávají součástí kontrolního hlášení (§ 101c odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Částky převyšující 10 000 Kč včetně DPH do něj musí vstupovat samostatně (Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH, Finanční správa, 2016), z toho důvodu již nemohou být evidovány ve sběrném účetním dokladu. Doklady, které se nestanou součástí sběrného účetního dokladu, mají podobu tzv. původních dokladů.

Dokladové řady faktur jsou tvořeny šestimístným číslem. První číslice je vždy buď 1 u vystavených faktur, nebo 2 u přijatých faktur. Na další 2 místa se dosazuje poslední dvojčíslí kalendářního roku. Poslední tři místa označují pořadí faktury v daném účetním období. První vystavená faktura v roce 2014 tak nese číslo 114001, první přijatá faktura 214001. Výpisy z bankovního účtu mají pětimístnou dokladovou řadu. První číslice je 1, 2 nebo 3 podle toho, o který bankovní účet se jedná. Následuje opět dvojčíslí roku a nakonec dvojmístné označení měsíce, ke kterému se výpis vztahuje. Výpis z bankovního účtu vedeného u České spořitelny, a.s. za květen roku 2014 tak má číslo 11405. Příjmové a výdajové pokladní doklady mají jednu společnou dokladovou řadu číslovanou 1-xxx podle pořadí, ve kterém do společností přijdou nebo jsou ve společnostech vystaveny.

5.3.2 Vnitřní účetní doklady

Mezi vnitřní účetní doklady patří **příjemky a výdejky**. Ty jsou vystavovány jako původní, tedy ihned po uskutečnění pohybu na skladech. Dokladové řady příjemek a výdejek jsou tvořeny v závislosti na tom, o jaký druh skladové položky se jedná. Pro krmiva a osiva je to 500xx, pohonné hmoty 510xx a pro chemické ochranné prostředky u mateřské společnosti či ekologické ochranné prostředky u dceřiné společnosti má dokladová řada tvar 513xx. Pro každou z těchto tří kategorií jsou příjмки a výdejky

vidovány v jedné společné dokladové řadě a poslední dvojčíslí znázorňuje pořadí, v kterém byl doklad vystaven, tj. 01-99.

Další vnitřní účetní doklady souvisí se zúčtováním mezd. Pro každého zaměstnance vede zaměstnavatel **mzdový list** obsahující veškeré podklady pro výpočet mzdy. Dále každý měsíc sestavuje **zúčtovací a výplatní listinu mezd** obsahující informace o stanovení mzdy v konkrétním měsíci u všech zaměstnanců. Zúčtovací a výplatní listina mezd a mzdové listy jsou každý měsíc vytištěny z programu ZEIS a archivovány podle § 35a odst. 4 písm. d) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení po dobu 30 let následujících po roce, kterého se týkají. Příslušnou část zúčtovací a výplatní listiny mezd obdrží každý měsíc také jednotliví zaměstnanci jako doklad o stanovení jejich mzdy.

5.4 Účetní knihy

Veškeré účetní knihy sestavuje účetní program ZEIS sám na základě účetních operací, které jsou do něj zaúčtovány. **Deník** obsahuje datum účetního případu, číslo a typ dokladu (např. přijatá faktura, výpis z bankovního účtu) a nakonec částku a účty, na kterých je zaúčtován. V **hlavní knize** je vždy uvedeno číslo účtu, jeho počáteční stav, měsíční obrat, celkový obrat za rok a zůstatek k 31. 12. Vzhledem k tomu, že program neumožňuje účtovat pouze na syntetických účtech, ale je nutné mít účty rozděleny až na analytickou úroveň, je hlavní kniha sestavovaná na úrovni analytických účtů a odpovídá tak knize analytické evidence. Pro každý syntetický účet je v hlavní knize uveden součet příslušných analytických účtů. Součty jsou provedeny i pro jednotlivé účtové skupiny a účtové třídy. Na podrozvahových účtech společnosti nic nevidují.

5.5 Oceňování

Česká účetní legislativa se specifickým oceňováním produkce v zemědělství příliš nezabývá. Z toho důvodu je rozhodnutí o způsobu ocenění z velké části ponecháno na účetní jednotce. Na rozdíl od Mezinárodních standardů účetního výkaznictví není v České republice dovoleno oceňovat zemědělskou produkci ani biologická aktiva reálnou hodnotou.

5.5.1 Oceňování zásob

V oblasti živočišné výroby jsou za součást zásob považována **mladá zvířata**. Do této kategorie společnosti zařazují jalovice ve věku 6 měsíců, které nakupují od svých obchodních partnerů, takže jejich ocenění v okamžiku pořízení se stanovuje na úrovni pořizovací ceny standardním postupem podle platné účetní legislativy. Jalovice jsou chovány až do stádia vysokobřezích jalovic, kdy dojde k jejich prodeji. Přírůstky jalovic jsou oceňovány vlastními náklady na základě kalkulačního vzorce využívaného programem ZEIS, který je společný pro živočišnou i rostlinnou výrobu a pro jednotlivé produkty se používají pouze ty položky, které se vztahují k příslušné výrobě.

Tab. č. 6: Kalkulační vzorec pro oceňování zásob vlastními náklady

Kalkulační položka
Spotřeba osiv, krmiv
Spotřeba hnojiv
Spotřeba ostatního přímého materiálu
Mzdy
Ostatní přímé náklady
Podíl výrobní režie
Podíl správní režie
Vlastní náklady

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Kalkulační vzorec je podobný těm uvedeným v tabulkách 2 a 3. Jeho členění ovšem není tak podrobné. Např. léčiva a dezinfekční prostředky, které jsou v tabulce č. 2 vyčleňovány zvlášť, zahrnují společnosti do spotřeby ostatního přímého materiálu, obdobně spotřeba chemických či biologických prostředků u rostlinné výroby. Rozvrhovou základnou pro režijní náklady jsou všechny přímé náklady náležející k příslušnému výkonu.

Další složkou zásob je **nedokončená výroba**. Do té podle Dvořákové (2012) patří všechny jednoleté i víceleté rostliny, které se sklízí celé. Společnosti nedokončenou výrobu rozdělují na část určenou pro sklizeň běžného roku a část sklizenou v příštích letech, kam patří všechny ozimy, tj. rostliny vysévané na podzim a sklizené v následujícím kalendářním roce a tedy i účetním období. Analytický účet představující sklizeň v příštích letech je na začátku nového účetního období převeden na účet

nedokončené výroby pro sklizeň běžného roku. Nedokončená výroba je oceňována vlastními náklady prostřednictvím kalkulačního vzorce uvedeného v tabulce č. 6.

Dokončené **vlastní výrobky** společnosti rozdělují podle toho, zda pochází z rostlinné či živočišné výroby nebo z pomocných činností. V rostlinné výrobě vznikají výrobky v okamžiku sklizně, v živočišné výrobě prodejem zvířat. Za výrobky z pomocných činností považují společnosti slámu nebo chlěvskou mrvu. Jedná se o vedlejší produkty, které obvykle sami spotřebují pro svou vlastní potřebu, eventuálně může dojít k jejich prodeji. Vlastní výrobky rostlinné a živočišné výroby jsou oceňovány vlastními náklady, ocenění výrobků z pomocných činností vychází z fakturačního ceníku.

Poslední složkou zásob, o kterých společnosti účtují, je **materiál** na skladě. Do materiálu, který společnosti nakupují, patří krmiva, steliva, osiva, sadba, hnojiva, chemické nebo ekologické ochranné prostředky podle toho, o který typ hospodářství se jedná, pohonné látky a ostatní materiál. Nakupovaný materiál je oceňován pořizovací cenou. Pohonné látky jsou na skladě vykazovány v hodnotě snížené o daň z minerálních olejů.

Úbytky nakoupených zásob i vlastních výrobků včetně zvířat jsou evidovány metodou váženého aritmetického průměru vypočítaného z aktuálního stavu na skladě. Tento přepočítání provádí účetní program ZEIS sám jak již bylo uvedeno v podkapitole 5.1.

Účtování zásob probíhá metodou A. Materiál je tak průběžně během roku účtován na stranu Má dáti účtů určených k jeho skladování, spotřeba materiálu se účtuje na příslušný nákladový účet. Přírůstky zásob vlastní výroby se do konce roku 2015 účtovaly na stranu Má dáti příslušné účtové skupiny a souvztažně na stranu Dal výnosového účtu změny stavu zásob vlastní činnosti, úbytek zásob na opačné strany těchto účtů (Český účetní standard pro podnikatele č. 015). Na základě novely zákona o účetnictví se stal účet změny stavu zásob vlastní činnosti nákladovým a nikoliv výnosovým účtem. Způsob zaúčtování se ovšem nemění (§ 22 prováděcí vyhlášky). Zaúčtování změny stavu může dle Dvořákové (2012) probíhat průběžně v okamžiku, kdy k ní dojde nebo periodicky za určité časové období, nejdéle však za účetní období. Hmotnostní i vzrůstové přírůstky se účtují periodicky vždy. Společnosti účtují o přírůstcích zvířat, nedokončené výrobě a obvykle i výrobcích periodicky k poslednímu dni v měsíci.

Tab. č. 7: Účtování o pořízení zásob

Účetní operace	MD	D
Pořízení zásob		
Materiál	112 xxx	221 xxx
Nedokončená výroba	121 x00	611 1x0
Výrobky	123 x00	613 xxx
Zvířata	124 100	614 2xx
Úbytek zásob		
Materiál	501 xxx	112 xxx
Nedokončená výroba	611 1x0	121 x00
Výrobky	613 xxx	123 x00
Zvířata	614 2xx	124 100

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Ke změně stavu zvířat dochází v důsledku účtování o jejich nákupech, přírůstcích, prodeji, nezaviněných úhynech nebo přeřazení do základního stáda. Z toho důvodu je nutné, aby byl tento účet rozdělen příslušnou analytikou i přesto, že mladá zvířata jsou evidována v zásobách pouze na jednom účtu. Analytika u bankovního účtu se upravuje podle toho, z kterého účtu proběhne platba, neboť obě společnosti využívají více bankovních účtů. Od roku 2016 je výnosový účet pro změnu stavu nedokončené výroby nahrazen nákladovým účtem 581 1x0, pro výrobky 583 xxx a pro zvířata se jedná o účet 584 2xx. Přehled veškerých účtů použitých v této práci se nachází v příloze A.

5.5.2 Ocenění dlouhodobého majetku

Stavby a hmotné movité věci jako zemědělské stroje nebo automobily jsou do dlouhodobého hmotného majetku zařazovány na základě pořizovací ceny, úroky z úvěrů nejsou do této ceny zahrnovány. V případě, že by byla na pořízení majetku poskytnuta účelová dotace, ocenil by se v hodnotě snížené o velikost dotace. Společnosti ovšem čerpají pouze dotace na krytí provozních nákladů, na které se tato podmínka nevztahuje. Během let 2010 až 2012 splatila AGRI PARTNERS s.r.o. finanční leasing za celkem 4 zemědělské stroje. Ty byly po uplynutí leasingové smlouvy již zcela odepsány, odkoupeny od leasingové společnosti za částku 1 000 Kč a zaúčtovány přímo do nákladů.

Za **dospělá zvířata** a jejich skupiny se podle § 7 odst. 5 prováděcí vyhlášky považují ta zvířata, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a ocenění přesahuje hodnotu určenou účetní jednotkou. Ocenění si obě společnosti stanovily shodně s § 26 odst. 2

zákona o daních z příjmů na úrovni přesahující 40 000 Kč. Jalovice, které společnosti chovají, nepřesahují tuto hranici, takže zůstávají součástí zásob i po dosažení jednoho roku jako mladý chovný skot až do stadia vysokobřezích jalovic, kdy dojde k jejich prodeji. V dlouhodobém majetku měla zvířata zařazena jen společnost AGRI PARTNERS s.r.o. a pouze do konce roku 2013. Patřil tam chovný skot, prostřednictvím kterého společnost získávala vlastní příchovky telat. Přeražení mladých zvířat do kategorie dospělých zvířat se účtovalo na účet 026 1x0. Analytika účtu rozdělovala zvířata na základní stádo a plemenné býky. Každé zvíře zařazené v dlouhodobém majetku mělo přiřazeno své individuální identifikační číslo, pod kterým bylo vedeno v podnikové evidenci v hodnotě příchovku a následných přírůstků, o náklady na chov dospělého zvířete se již ocenění nezvyšovalo. Následně docházelo k jeho odepisování. Odpisy byly stanoveny v souladu se zákonem o daních z příjmů. Zvířata patřila do 2. odpisové skupiny a pro každé byl vytvořen vlastní odpisový plán.

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku nastavily obě společnosti tak, aby se rovnaly daňovým vypočítaným podle zákona o daních z příjmů. Na základě vnitřní směrnice považují společnosti hmotný majetek za dlouhodobý, pokud přesáhne hranici 40 000 Kč. V rozmezí 20 000 Kč až 40 000 Kč se jedná o **drobný dlouhodobý majetek**. Tento majetek evidují na účtu 022 080 a odepisují jej lineárně po dobu stanovenou účetní jednotkou, ale minimálně 24 měsíců. Takto vypočítané účetní odpisy jsou podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů považovány za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Postup je v souladu se zásadou opatrnosti, protože pokud by majetek nebyl evidován jako drobný, došlo by k jeho zařazení do zásob a spotřeba by se tak účtovala do nákladů jednoho účetního období i přesto, že majetek by byl používán několik účetních období.

5.6 Účetní závěrka

AGRI PARTNERS Nezamyslice i AGRI PARTNERS s.r.o. mohou sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, neboť nejsou akciovými společnostmi ani společnostmi podléhajícími auditu. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podávají prostřednictvím daňového poradce, z toho důvodu sestavují účetní závěrku do konce června následujícího účetního období. Za sestavení účetní závěrky je odpovědná ekonomka společností.

5.6.1 Inventarizace

Inventarizaci společnosti provádějí vždy v lednu nového účetního období, jedná se o inventarizaci periodickou. Stav zvířat se kontroluje fyzickou inventurou. Dokud mateřská společnost evidovala v dlouhodobém majetku základní stádo, muselo být každé zvíře zkontrolováno podle svého identifikačního čísla. Zvířata zahrnutá v zásobách se kontrolují pouze na počet kusů. Stav obilí, senáže, krmiva, steliva a jiných zásob, jejichž množství je obtížné určit měřením, vážením či výpočtem se stanovuje na základě odhadu. Dlouhodobý hmotný majetek a zůstatek v pokladně se také kontroluje fyzickou inventurou. Za účelem kontroly dodavatelských a vystavených faktur jsou obesláni obchodní partneři, kteří musí potvrdit, že mají v účetnictví uvedenou stejnou částku. Zůstatek na bankovních účtech se porovnává s výpisem z bankovního účtu zasláným bankou. Úvěry jsou srovnávány se splátkovým kalendářem. Skutečné stavy majetku jsou zaznamenány do inventurních soupisek a následně se zjišťují inventarizační rozdíly. Vnitřní směrnici stanovující normu přirozených úbytků zásob společnosti nemají. O úhynech zvířat se v průběhu roku účtuje a jejich těla jsou likvidována společností ASAVET, a.s., takže není možné zjistit ztrátu až po provedení inventury. Pro zásoby pocházející z rostlinné výroby je nastavení normy také obtížné vzhledem k tomu, že se jejich množství při inventuře pouze odhaduje. V případě, že by společnosti odhalily při inventarizaci manko nebo by došlo k zaviněnému úhynu zvířete, účtovalo by na stranu MD účtu 549 s analytikou podle toho, zda by se jednalo o dlouhodobý majetek či zásoby. Ekonomka společnosti má hmotnou odpovědnost za hotovost v pokladně, skladník za zásoby na skladě. Zjištěné manko by tedy musely uhradit z vlastních prostředků.

Před účetní uzávěrkou musí společnosti zaúčtovat některé dotace jako dohadné účty aktivní za účelem zachování akruálního principu, protože je neobdrží v účetním období, ale až v první polovině následujícího účetního období. Majetek a závazky v cizích měnách jsou na základě vnitřního předpisu během účetního období přepočítávány denním směnným kurzem vyhlášeným Českou národní bankou, k rozvahovému dni dochází k jejich přepočtení kurzem ČNB platným k 31. 12. Zjištěný kurzový rozdíl se zaúčtuje buď na účet 563 100 jako kurzová ztráta, nebo na 663 100 jako kurzový zisk. Pohledávky v cizích měnách jsou přepočítávány platným kurzem v okamžiku jejich úhrady, k té obvykle dochází ještě během účetního období, takže přepočet

k rozvahovému dni není nutný. Každá ze společností vlastní jeden bankovní účet vedený v měně Euro. Jeho zůstatek je na českou měnu přepočítáván vždy podle kurzu ČNB platného k rozvahovému dni.

O časovém rozlišení by společnosti účtovaly v případě výplaty pachtovného za pozemky, na kterých hospodaří, pokud by jejich majitel zemřel a do konce účetního období by nedošlo k ukončení dědického řízení, takže by nebyla známa osoba, jíž pachtovné náleží. V ostatních případech jsou společnosti pachtovní smlouvou zavázány vyplatit pachtovné do 31. 12. daného roku. Rezervy na opravy dlouhodobého majetku společnosti netvoří, neboť v důsledku povinnosti mít peněžní prostředky vázané na k tomu účelu určeném bankovním účtu (§ 7 odst. 4 zákona o rezervách) nejsou pro ně rezervy ekonomicky výhodné. Opravné položky nejsou vytvářeny, protože snížení hodnoty majetku společností bývá obvykle trvalého charakteru. Daňově účinné opravné položky k pohledávkám společnosti také nevyužívají.

5.6.2 Účetní uzávěrka

Při účetní uzávěrce společnosti nejdříve zjišťují výsledek hospodaření převodem všech účtů nákladů a výnosů na závěrkový účet 710 000 – Účet zisků a ztrát. Náklady a výnosy z účtových tříd 50-55 a 60-64 tvoří provozní výsledek hospodaření, ze tříd 56-57 a 66 vzniká finanční výsledek hospodaření. Do konce roku 2015 se vyčísloval také mimořádný výsledek hospodaření, který vznikal z nákladů třídy 58 a výnosů třídy 68. Takto zjištěný výsledek hospodaření společnosti následně upraví na základ daně podle zákona o daních z příjmů. Při úpravě k výsledku hospodaření přičítají zejména neuhrazené odvody sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 5 tohoto zákona a výdaje, které nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 a § 25 zákona. Výsledek hospodaření snižují podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 2 o zdravotní a sociální pojištění, které bylo uhrazeno ve zdaňovacím období a v předchozím zdaňovacím období o něj byl základ daně navýšen. AGRI PARTNERS s.r.o. snižovala podle § 34 odst. 1 základ daně ještě o výši daňové ztráty. Vypočtenou daň z příjmů právnických osob společnosti následně zaúčtují jako náklad na stranu MD účtu 591 900 a D účtu 341 100 představujícího zálohy a vyúčtování daně z příjmů právnických osob. Následujícím krokem je uzavření účetních knih, při němž se zjistí konečné stavy rozvahových účtů a převedou se na účet 702 000 – Konečný účet rozvahový. Na tento účet se souvztažně převede také

výsledek hospodaření z Účtu zisků a ztrát. Uzavření účetních knih provádí účetní systém ZEIS samostatně a na začátku nového účetního období účetní knihy opět otevře pomocí účtu 701 000 – Počáteční účet rozvažný. Výsledek hospodaření se z počátečního účtu rozvažného převádí na účet 431 000 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Na základě rozhodnutí statutárního orgánu se následně přenáší na účet 428 00x – Nerozdělený zisk minulých let, resp. 429 00x – Neuhrazená ztráta minulých let. K výplatě podílu na zisku vlastníkům společnosti nedochází, oba vlastníci měly nejprve ve společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. a následně v AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. pracovní poměr a svůj prospěch z podnikání tak získávají v podobě mzdy.

5.6.3 Účetní výkazy

Podle § 18 zákona o účetnictví se musí účetní závěrka obou společností skládat z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu sestavovat nemusí ani na základě novely zákona o účetnictví platné od roku 2016, jak bylo uvedeno v podkapitole 4.2, jednalo by se o mikro a malou účetní jednotku, kterým tato povinnost nevzniká.

Společnosti mohou sestavovat **rozvahu** ve zkráceném rozsahu, tzn. pouze na úrovni velkých písmen latinské abecedy a římských číslic (§ 4 odst. 8 prováděcí vyhlášky ve znění platném pro rok 2015), na základě vlastního rozhodnutí ji sestavují v plném rozsahu. Zdůvodňují to vyšší přehledností a stejnou administrativní náročností, neboť výkazy vytváří samostatně účetní program ZEIS. Hodnoty netto z rozvah pro roky 2010-2014 jsou uvedeny v příloze B této práce. **Výkaz zisku a ztráty** v druhovém členění rovněž sestavují v plném rozsahu. Hodnoty uvedené ve výkazech zisku a ztráty společností v letech 2010-2014 se nacházejí v příloze C.

Příloha k účetní závěrce začíná popisem účetní jednotky. V hlavní části přílohy jsou charakterizovány používané účetní metody jako způsoby oceňování majetku, odepisování nebo přepočtu cizích měn na českou měnu. Dále příloha obsahuje tabulku ukazující přírůstky a úbytky jednotlivých skupin dlouhodobého majetku včetně způsobů jejich pořízení a výše opravek. V době kdy AGRI PARTNERS s.r.o. splácela finanční leasing, uváděla příloha informace o čísle smlouvy, dni vzniku závazku, předmětu pronájmu, celkové hodnotě splátek, splacené částce a částce budoucích plateb.

Obdobným způsobem příloha obsahuje pro veškeré dlouhodobé bankovní úvěry údaje o datu přijetí úvěru, názvu banky, účelu, zůstatku, úrokové sazbě a způsobu zajištění. Informuje také o výši přijatých dotací na provozní účely, o druzích zvířat evidovaných jako dlouhodobý hmotný majetek nebo jako zásoby. Dále je v příloze uvedena výše pohledávek a závazků po lhůtě splatnosti nebo popis změn a příčin změn vlastního kapitálu, obvykle k nim dochází v důsledku zahrnutí dosaženého výsledku hospodaření daného účetního období. V příloze se nachází také informace o struktuře tržeb podle druhů činností a zeměpisného umístění trhů, tj. Česká republika nebo jiný stát Evropské unie. Příloha obsahuje veškeré povinné údaje, které ukládá § 18 odst. 3 zákona o účetnictví i § 39 prováděcí vyhlášky.

5.7 Mzdy

Vedoucí pracovníci jsou na základě pracovní smlouvy odměňováni formou měsíční mzdy. Ostatní zaměstnanci mají sjednanou hodinovou mzdu, která se skládá ze základní mzdy stanovené podle platové třídy určené podnikem s ohledem na zkušenosti a délku pracovního poměru a prémie podle výkonnosti pracovníka. V účetním programu ZEIS je nastavena jedna šablona pro výpočet mzdy zaměstnanců s měsíční mzdou a druhá pro zaměstnance s hodinovou mzdou.

Tab. č. 8: Účtování mezd

Účetní operace	MD	D
Zúčtování hrubé mzdy do nákladů	521 xxx	331 000
Zákonné zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem	331 000	336 100
Zákonné sociální pojištění hrazené zaměstnancem	331 000	336 200
Zákonné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem	524 100	336 100
Zákonné sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem	524 200	336 200
Úhrada zdravotního pojištění	336 100	221 xxx
Úhrada sociálního pojištění	336 200	221 xxx
Záloha na daň z příjmů fyzických osob sražená ze mzdy	331 000	342 100
Odvod zálohy správci daně	342 100	221 xxx
Převod v analytice účtu 331	331 000	331 976
Výplata mzdy zaměstnanci	331 976	221 xxx

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Zúčtování se zaměstnanci probíhá v modulu Mzdy, přeúčtování do modulu Finance se provádí přes účet 331 000. Čistá mzda se převede z účtu 331 000 na účet 331 976 a poté bezhotovostně vyplatí z bankovního účtu. Hrubá mzda se účtuje na několik

analytických účtů syntetického účtu 521. Na účet 521 100 patří základní mzda, na 521 300 prémie. Náhrady za svátky nebo dovolenou zaměstnanců se účtují na 521 400 a náhrady v nemoci placené zaměstnavatelem na 521 700.

Práce je vykonávána v jednosměnném provozu. Pracovní doba je v souladu s § 79 odst. 1 zákoníku práce stanovena na 40 hodin týdně. Přestávka na oběd trvá tak, jak předepisuje § 88 odst. 1 zákoníku práce 30 minut. Zaměstnanci s hodinovou mzdovou sazbou vyplňují každý měsíc výkazy práce, kde zapisují čas nástupu do práce, přestávky na oběd a odchodu z práce v jednotlivých dnech, příp. dny dovolené či nemoci. Počet odpracovaných hodin, placených svátků, dovolené nebo nemoci se poté u jednotlivých pracovníků sečte a vyplní do souhrnného přehledu sloužícího pro evidenci docházky, výpočet mzdy a zanesení do informačního systému.

5.8 Daně

Společnosti jsou plátcí daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, silniční daně, daně z nemovitých věcí, příp. daně z nabytí nemovitých věcí a poplatníky daně z minerálních olejů. Veškerá daňová přiznání společnosti odevzdávají datovou zprávou prostřednictvím Daňového portálu provozovaného Generálním finančním ředitelstvím ČR. Místně příslušným správcem daně obou společností je Finanční úřad pro Plzeňský kraj, územní pracoviště Sušice a Celní úřad pro Plzeňský kraj s územním pracovištěm v Draženově.

Daň z příjmů právnických osob byla popsána již v podkapitole zabývající se účetní uzávěrkou. AGRI PARTNERS s.r.o. byla ve sledovaném období také plátcem **daně z příjmů fyzických osob**, kterou odváděla za své zaměstnance. Účtování o záloze na daň ze mzdy zaměstnanců je uvedeno v tabulce č. 8.

Obě společnosti jsou měsíčními plátcí **daně z přidané hodnoty**. Nejčastěji uplatňují nadměrný odpočet, neboť veškeré zásoby i služby, které nakupují, podléhají základní sazbě DPH, ale výrobky, které společnosti vytvoří, bývají často uvnitř podniku opět spotřebovány a skutečně prodaná produkce podléhá obvykle snížené sazbě DPH, takže daň na výstupu nepřevyší daň na vstupu. Do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podávají společnosti elektronicky prostřednictvím Daňového portálu daňové přiznání. AGRI PARTNERS s.r.o. ve sledovaném období prodávala jalovice také do Německa. Ve všech měsících, kdy tento obchod proběhl, musela společnost spolu s daňovým

přiznáním k dani z přidané hodnoty odevzdat ještě souhrnné hlášení s informacemi o uskutečněném obchodu (§ 102 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Prodej produkce do jiného členského státu Evropské unie je podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty od této daně osvobozen a společnosti zároveň vznikl nárok na odpočet daně. O všech zdanitelných plněních se účtuje na základě daňových dokladů. V případě, že společnosti neobdrží daňový doklad ve zdaňovacím období, kdy došlo ke zdanitelnému plnění, využívají možnosti účtování o odloženém odpočtu DPH. Podle § 73 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů může být nárok na odpočet daně uplatněn až v momentě, kdy má plátce k dispozici daňový doklad. Účetní případ je tak zaúčtován do období, se kterým věcně a časově souvisí a nárok na odpočet daně je uplatněn až ve zdaňovacím období, kdy společnosti obdržely daňový doklad.

Tab. č. 9: Účtování o dani z přidané hodnoty

Účetní operace	MD	D
Účtování o daňové povinnosti		
Vznik vlastní daňové povinnosti	343 0xx	343 8xx
Úhrada vlastní daňové povinnosti	343 8xx	221 xxx
Účtování o nadměrném odpočtu		
Vznik nadměrného odpočtu	343 9xx	343 0xx
Úhrada nadměrného odpočtu	221 xxx	343 9xx
Účtování o odloženém odpočet DPH		
Účtování v okamžiku vzniku účetního případu	343 3xx	321 100
Účtování o nadměrném odpočtu ve zdaňovacím období, kdy byl obdržen daňový doklad	343 9xx	343 3xx

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Daň z přidané hodnoty je účtována na účet 343. Analytika začínající číslem 8 představuje vlastní daňovou povinnost a 9 znamená nadměrný odpočet, následující dvojčíslí odpovídá číslu měsíce, ke kterému se vztahuje. Pokud analytický účet začíná číslem 0, jedná se o DPH běžného měsíce, číslo 3 vyjadřuje odložený odpočet DPH. Zbývající 2 čísla pak označují, o jakou sazbu daně se jedná.

Silniční daň společnosti odvádějí pouze za své 3 osobní automobily. Zemědělské traktory a jejich přípojná vozidla podle § 2 odst. 4 písm. a) zákona o dani silniční nejsou předmětem této daně. Hrazenou daň společnosti účtují do nákladů na Má dáti účtu 531 100 a souvztažně na Dal účtu 345 500.

Daň z nemovitých věcí neplatí společnosti pouze za stavby, které mají ve svém vlastnictví, ale také za propachtované pozemky, které jsou v katastru nemovitostí vedeny jako pozemky zjednodušené evidence (§ 3 odst. 3 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí). U pozemků, které nejsou v katastru nemovitostí evidovány zjednodušeným způsobem má povinnost hradit daň z nemovitých věcí propachtovatel, obě společnosti jakožto pachtýři se však zavazují v pachtovních smlouvách zaplatit propachtovateli částku pachtovného včetně výše daně z nemovitých věcí připadající na propachtované pozemky. Tím se nepřímí stávají plátcí daně z nemovitých věcí za všechny pozemky, na kterých hospodaří. Daň zaplacenou přímo správci daně společnosti zaúčtují na MD 532 600 a D 345 600. Daň uhrazenou v nájemném účtují do ostatních nákladů jako MD 518 891 a D 221 xxx.

Daň z minerálních olejů platí společnosti v ceně nakupovaných pohonných hmot. Osoby provozující zemědělskou prvovýrobu mají podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení části zaplacené daně z minerálních olejů, tzv. vratku ze zelené nafty. Za zemědělskou prvovýrobu se považuje pouze rostlinná výroba (§ 57 odst. 3), takže na daň zaplacenou při nákupu pohonných hmot spotřebovaných v živočišné výrobě se tato vratka nevztahuje. Do konce roku 2012 měli zemědělci nárok na vratku ve výši 60 % zaplacené daně z minerálních olejů. V roce 2013 došlo ke snížení na 40 % této daně, od 1. 1. 2014 byla vratka ze zelené nafty přechodně zrušena, ale již s účinností od 1. 10. 2014 se tato daňová úleva pro zemědělce do daňových předpisů vrátila opět ve výši 40 % zaplacené daně. Na základě novely č. 201/2014 Sb., která mění zákon o spotřebních daních platné k 1. 10. 2014 si obě společnosti uplatnily nárok na vratku ze zelené nafty i za červenec a srpen 2014. Nárok na vrácení daně z minerálních olejů vzniká v okamžiku jejich spotřeby (§ 57 odst. 1) a poprvé může být uplatněn v daňovém přiznání podaném do 25. dne po skončení zdaňovacího období, kdy nárok vznikl, nejpozději může dojít k uplatnění do 2 měsíců od dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Vratitelný přeplatek pak společnosti obdrží do 30 dnů od podání daňového přiznání (§ 57 odst. 11). Prokázat nárok jsou společnosti povinny dokladem o zakoupení minerálních olejů a evidencí o jejich skutečné spotřebě (§ 57 odst. 6). Při zaúčtování nákupu pohonných hmot je nutné oddělit nejen velikost zaplaceného DPH, ale také výši daně z minerálních olejů. Po obdržení vratky je neproplacená výše této daně zaúčtována do nákladů.

Tab. č. 10: Účtování o dani z minerálních olejů

Účetní operace	MD	D
Účtování při nákupu pohonných hmot		
Požizovací cena pohonných hmot snížená o daň z minerálních olejů	112 610	321 100
Zaúčtování DPH	343 021	321 100
Velikost zaplacené daně z minerálních olejů	345 2xx	321 100
Spotřeba pohonných hmot	501 300	112 610
Účtování po obdržení vratky ze zelené nafty		
40 % ze zaplacené daně přijde na účet	221 xxx	345 2xx
60 % zaplacené daně je zaúčtováno do nákladů	501 300	345 2xx

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Uvedený způsob zaúčtování respektuje procentní velikost vratky platnou od roku 2013. Do konce roku 2012 společnosti obdržely na bankovní účet 60 % zaplacené daně použité na vymezené činnosti v rostlinné výrobě a 40 % bylo účtováno do nákladů. Analytika účtu 345 vyjadřuje nárok na vrácení vznikající v jednotlivých měsících.

5.9 Dotace

Ve sledovaném období pobíraly společnosti dotace v rámci společné zemědělské politiky EU v programovém období 2007-2013. V roce 2014 bylo zahájeno nové programové období pro roky 2014-2020, ale z důvodu vyjednávání mezi institucemi EU a schvalování národních operačních programů se jeho realizace posunula na rok 2015. Rok 2014 byl přechodným obdobím a opatření z nového programového období se uplatňovala pouze omezeným způsobem (Michalčáková, Komínková, Farkač, 2015). Společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. náležely ve sledovaném období dotace ve formě Jednotné platby na plochu zemědělské půdy (SAPS), Národní doplňkové platby TOP-UP, Agroenvironmentálního opatření (AEO) a Přechodných vnitrostátních podpor (PVP). AGRI PARTNERS s.r.o. mimo těchto dotací získávala ještě Platby za přírodní znevýhodnění (LFA).

Jednotná platba na plochu zemědělské půdy je stejná pro všechny zemědělce bez ohledu na to, jaký druh zemědělské výroby na pozemcích vykonávají, a je plně hrazena ze zdrojů Evropské unie. Národní doplňkové platby k přímým platbám TOP-UP poskytovala Česká republika ze státního rozpočtu do konce roku 2012 za účelem zmírnění nerovnosti mezi sazbou přímých plateb poskytovanou původním členským státním a novým státním EU. Od roku 2013 je dotace TOP-UP nahrazena Přechodnými

vnitrostátními podporami. Platby v méně příznivých oblastech LFA se rozdělují podle toho, zda se jedná o horskou oblast, ostatní méně příznivou oblast nebo specifické omezení. Hospodaření AGRI PARTNERS s.r.o. bylo za tímto účelem zařazeno do horské oblasti a ostatních méně příznivých oblastí. Nárok na tuto dotaci je podmíněn požadavky jako např. minimální intenzita chovu hospodářských zvířat nebo povinnost nechat předmětné pozemky alespoň jedenkrát ročně spásat nebo dvakrát ročně posekat. Agroenvironmentální opatření sloužilo v programovém období 2007-2013 k podpoře využití zemědělské půdy v souladu s ochranou životního prostředí. V novém programovém období došlo k jeho nahrazení Agroenvironmentálně-klimatickým opatřením (Jednotná žádost, Státní zemědělský intervenční fond, 2015). Všechny výše zmíněné dotace se poskytují na základě tzv. jednotné žádosti Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF) vždy do 15. května. O dotace získávané prostřednictvím jednotné žádosti mohou žádat zemědělci, kteří dle Evidence využití půdy podle uživatelských vztahů LPIS obhospodařují nejméně 1 ha zemědělské půdy. Formulář jednotné žádosti je možné podat elektronicky, osobně nebo poštou. Elektronické podání lze uskutečnit prostřednictvím Portálu farmáře SZIF, datové schránky nebo elektronické podatelny SZIF. Společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. a AGRI PARTNERS s.r.o. k podání žádosti využívají Portálu farmáře, na kterém po přihlášení do systému vyplní jednotnou žádost, doplní ji o požadované přílohy v elektronické podobě a odešlou. Tento způsob podání žádosti již nevyžaduje dokládání jakýchkoliv dokumentů poštou či osobně. Zda bylo podání žádosti úspěšné, zjistí společnosti na Portálu farmáře prostřednictvím vygenerovaného Potvrzení o přijetí žádosti (Příručka pro žadatele, Státní zemědělský intervenční fond, 2015). Uvedené dotace se účetně řadí do dotací na krytí provozních nákladů a jejich příjem je tedy účtován do ostatních provozních výnosů způsobem uvedeným v následující tabulce.

Tab. č. 11: Účtování o dotacích

Účetní operace	MD	D
Účtování při obdržení dotace v účetním období		
Obdržení dotace na bankovní účet	221 xxx	346 000
Zaúčtování dotace do výnosů	346 000	648 700
Účtování při obdržení dotace v následujícím účetním období		
Účtování o dotaci na konci účetního období	388 000	648 700
Obdržení dotace na bankovní účet	221 xxx	388 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Část dotací společností pravidelně přichází na bankovní účet až v účetním období následujícím po období, kdy na ně vznikl nárok. Při uzávěrkových operacích na konci účetního období tak musí být výše těchto dotací zaúčtována na dohadné účty aktivní, jak bylo uvedeno již v podkapitole 5.6.1.

5.10 Nákladové účetnictví společností

V rámci nákladového účetnictví jsou obě společnosti rozděleny do 4 středisek. Každému středisku je přiděleno třímístné číslo.

Tab. č. 12: Rozpis středisek

Číslo	Středisko
100	Rostlinná výroba
200	Živočišná výroba
310	Mechanizace
910	Správa a řízení

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Pro jednotlivá střediska je vytvořen seznam povolených výkonů. Výkony jsou také označeny třímístnými čísly. Na každý účetní doklad je napsáno číslo střediska a číslo výkonu, kterého se účetní případ týká. Například faktura za materiál nakoupený pro podnikovou dílnu bude označen 310/850. Číslo 310 představuje středisko Mechanizace, číslo 850 znamená výkon Dílna. Při zaúčtování dokladu do počítačového programu ZEIS se u každého účtu vyplní částka a také číslo střediska a výkonu. Následně program umožňuje vytvořit sestavu zobrazující výsledek hospodaření za jednotlivá střediska a výkony. Tím lze zjistit, jak je konkrétní podnikový výkon v daném období nákladný. Tento způsob vedení nákladového účetnictví se více blíží jednookruhové soustavě, neboť je stále propojen s účty finančního účetnictví, ale není veden na analytických účtech, nýbrž podle výše uvedeného číslování.

6 Finanční a nákladová analýza

Na základě vzorců popsaných v kapitole 3.2.1 je v této kapitole nejprve provedena finanční analýza obou společností. Hodnoty pro výpočet ukazatelů finanční analýzy jsou uvedeny v přílohách B a C. Analýza nákladů společností se nachází na konci této kapitoly.

6.1 Horizontální a vertikální analýza

V přílohách D-G jsou uvedeny výsledky horizontální analýzy rozvahy a výkazu zisku a ztráty obou společností. Výsledky vertikální analýzy těchto výkazů se nachází v přílohách H-K. Za souhrnnou položku vertikální analýzy rozvahy je považována bilanční suma, tedy celková aktiva nebo celková pasiva. U výkazu zisku a ztráty byly za souhrnnou veličinu vybrány tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb.

Až do konce roku 2012 byla celková aktiva AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. tvořena pouze oběžnými aktivy. Teprve v roce 2013 začala společnost vlastnit také dlouhodobý majetek, v roce 2014 se na bilanční sumě podílel již 35 %. Největší podíl mají na celkových aktivech krátkodobé pohledávky, zejména z obchodních vztahů a dohadné účty aktivní, do kterých patří nároky na dotace vyplácené podniku až v následujícím účetním období. Zásoby v letech 2010 a 2011 tvořily téměř 40 % bilanční sumy. Počínaje rokem 2012 došlo k odklonu od živočišné výroby a zaměření na produkci rostlinné výroby, která je následně prodávána mateřské společnosti jako krmivo a stelivo pro zvířata, podíl zásob tak klesl průměrně na 20 % celkových aktiv. Tato změna způsobila v roce 2012 ve srovnání s rokem 2011 pokles většiny položek aktiv i pasiv rozvahy včetně zisku. V následujících obdobích dochází k jejich opětovnému růstu. Krátkodobý finanční majetek se na bilanční sumě podílí méně než jedním procentem. Na pasivech společnosti mají největší podíl cizí zdroje. Do konce roku 2011 byl jejich podíl více než 90%. V roce 2012 poklesl na 88 %, o rok později dokonce na 82 %, ale roku 2014 se opět vrátil na 88 %. Bankovní úvěry společnost až do konce roku 2012 vůbec nepoužívala. V roce 2013 se poprvé v rozvaze objevuje zůstatek dlouhodobého bankovního úvěru ve výši 374 tisíc Kč a v roce 2014 se tento zůstatek navýšil o dalších 3 073 tisíc Kč. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb rostly do konce roku 2012, kdy společnost naposledy vykazovala tržby ze živočišné výroby. V roce 2013 byly již tržby tvořeny pouze rostlinnou výrobou a došlo tak

k poklesu o téměř 5 milionů Kč. Mezi lety 2011 a 2013 klesala také výkonová spotřeba. V roce 2014 tržby i výkonová spotřeba opět vzrostly. Velikost výkonové spotřeby ve všech sledovaných letech převyšuje hodnotu výkonů, takže společnost vykazuje zápornou přidanou hodnotu a zisku je dosaženo až na základě poskytnutí dotací, které jsou ve výkazu zisku a ztráty součástí ostatních provozních výnosů. K prohloubení záporné přidané hodnoty došlo v roce 2011 z důvodu zvýšení objemu rostlinné výroby a s ní spojených služeb, mezi lety 2012 a 2014 přidaná hodnota zůstala záporná, ale pohybovala se přibližně o 50 % výše než v roce 2011. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu vzrostly v roce 2012 o 8,5 milionu Kč v důsledku prodeje základního stáda. V ostatních letech tyto tržby nepřesáhly hodnotu 5 % tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb. Výsledek hospodaření po zdanění mezi lety 2010 a 2011 vzrostl o 280 % zejména díky vysoké hodnotě ostatních provozních výnosů, kde byly kromě dotací zaúčtovány také tržby z prodeje dřeva na opravu střechy a betonových panelů, které společnost získala rozebráním senážní jámy a výběhu pro zvířata. V následujícím období zisk o 40 % poklesl, ostatní provozní výnosy již nedosahovaly tak vysoké úrovně, ale převyšovaly zápornou přidanou hodnotu. V roce 2013 zisk vystoupal na 624 tisíc Kč, vzrostl o více než 400 %, tento rok vykazoval podnik nižší odpisy, zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku i ostatní provozní náklady a záporná přidaná hodnota se opět více přiblížila nule. O rok později ovšem zisk poklesl o 104 %. Před zdaněním činil 7 000 Kč, ale po zdanění se společnost dostala do ztráty 27 000 Kč. Tento pokles byl způsoben zejména nárůstem odpisů v důsledku nákupu nových zemědělských strojů, zvýšením nákladových úroků po sjednání nových dlouhodobých bankovních úvěrů a také mimořádnými náklady o velikosti 100 tisíc Kč v podobě pozdě zaúčtovaných nákladů minulých let.

V rozvaze společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. celková aktiva až do konce roku 2013 klesala. Mezi lety 2010 a 2011 byl důvodem zejména pokles hodnoty výrobků a mladých zvířat v zásobách, ve zbývajících letech ležela příčina spíše v poklesu krátkodobých pohledávek. Pokles pasiv byl nejvíce způsoben snížením krátkodobých závazků. Mezi roky 2013 a 2014 bilanční suma narostla téměř o 16 milionů Kč, zvýšení krátkodobých pohledávek se na tomto nárůstu podílelo 14 miliony Kč, krátkodobé závazky meziročně vzrostly o téměř 6 milionů Kč. O zbývajících 10 milionů Kč se zvýšily kapitálové fondy za účelem vyrovnání neuhrazené ztráty minulých let. Vlastní kapitál díky tomuto kroku přestal mít zápornou hodnotu, kterou až do roku 2014

vykazoval a tvořil přibližně 1,5 % bilanční sumy. Stejně jako u AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. se na celkových aktivech největší měrou podílely krátkodobé pohledávky. Krátkodobý finanční majetek měl nejvýše 2,14% podíl v roce 2013, do tohoto roku nedosahoval ani 1 %, v roce 2014 činil 1,25 % celkových aktiv. Dlouhodobé bankovní úvěry mají na rozdíl od AGRI PARTNETS Nezamyslice s.r.o. klesající charakter. Tržby z prodeje výrobků a služeb AGRI PARTNERS s.r.o. rostly do roku 2012, kdy došlo k jejich propadu o 6,6 milionu Kč v důsledku omezení rostlinné výroby, která byla ve větší míře přenechána dceřiné společnosti, ale také z důvodu poklesu tržeb z prodeje služeb přibližně na jednu polovinu. V následujícím roce se tržby z rostlinné ani živočišné výroby příliš neměnily, ale tržby z prodeje služeb vzrostly o 160 % a vyvolaly tak růst celkových tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb. V roce 2014 pokračoval růst tržeb z prodeje služeb, ale společnost se také částečně vrátila k produkci rostlinné výroby a tržby tak vzrostly o dalších 38 %. Výkonová spotřeba měla do roku 2012 klesající charakter, od roku 2013 se zvyšuje. Přidaná hodnota u mateřské společnosti rovněž po celé sledované období nabývala záporných hodnot, ale v roce 2012 díky klesající výkonové spotřebě byla v záporu pouze 671 tisíc Kč. Poté se hodnota začala opět prohlubovat. V roce 2011 dosáhla společnost díky menšímu rozdílu mezi výkony a výkonovou spotřebou a také poklesu zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, která je obvykle vyšší než tržby z jeho prodeje, o 90 % nižší ztráty než v předchozím roce. V roce 2012 se ztráta opět trochu zvětšila, tento rok totiž vzrostly osobní náklady o 1 milion Kč. Roku 2013 výsledek hospodaření vzrostl o 128 % oproti předešlému roku a společnost tak dosáhla zisku před zdaněním na úrovni 40 000 Kč. Nárůst byl způsoben zejména zvýšením ostatních provozních výnosů, do kterých byl v tomto roce kromě dotací zaúčtován také pronájem seníku jednomu z obchodních partnerů v hodnotě 1 180 tisíc Kč. O rok později se zisk téměř o 50 % snížil v důsledku propadu přidané hodnoty, ale stále se jednalo o kladnou hodnotu.

6.2 Čistý pracovní kapitál

Velikost čistého pracovního kapitálu v tisících Kč je znázorněna v následující tabulce. Dle doporučení Kubíčkové a Jindřichovské (2015) jsou za krátkodobá pasiva do vzorce dosazeny krátkodobé závazky, krátkodobé bankovní úvěry a výdaje příštích období.

Tab. č. 13: Čistý pracovní kapitál společností v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.	554	759	842	1119	707
AGRI PARTNERS s.r.o.	15 097	14 722	14 423	16 071	26 283

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Základním požadavkem na čistý pracovní kapitál je jeho kladná hodnota. Tato podmínka je u obou společností ve všech sledovaných letech naplněna. Absolutní částka čistého pracovního kapitálu u společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. je výrazně nižší než u AGRI PARTNERS s.r.o. Vzhledem k tomu, že dceřiná společnost ve sledovaném období zajišťovala menší objem výrobní činnosti, měla také nižší oběžná aktiva a krátkodobá pasiva. Výsledky naznačují, že mateřská společnost měla větší množství prostředků pro financování neočekávaných potřeb. Tato informace je důležitá zejména s přihlédnutím k tomu, že společnost měla do konce roku 2013 záporný vlastní kapitál, ale jedná se o část oběžných aktiv financovanou dlouhodobými zdroji, které bývají zpravidla pro podnik dražší, z tohoto pohledu by měla být velikost čistého pracovního kapitálu co nejnižší.

6.3 Likvidita

Následující tabulka představuje výsledky výpočtu likvidity společností za roky 2010 až 2014. Krátkodobá pasiva jsou vypočítána stejným způsobem jako v případě čistého pracovního kapitálu.

Tab. č. 14: Likvidita společností v letech 2010-2014

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					
Běžná likvidita	1,101	1,079	1,144	1,183	1,101
Pohotová likvidita	0,669	0,670	0,954	0,949	0,696
Okamžitá likvidita	0,001	0,006	0,002	0,008	0,015
AGRI PARTNERS s.r.o.					
Běžná likvidita	1,861	2,564	2,497	5,793	3,774
Pohotová likvidita	1,068	2,150	1,717	3,177	2,605
Okamžitá likvidita	0,009	0,003	0,010	0,153	0,052

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Jak bylo uvedeno v kapitole 3.2.1, **běžná likvidita** by se měla pohybovat mezi hodnotami 1,5-2,5 a **pohotová likvidita** v rozmezí 1-1,5. Tato kritéria AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. v žádném ze sledovaných let nenaplnuje. Naopak AGRI PARTNERS s.r.o. rozmezí po většinu období převyšuje, to znamená, že jeho platební schopnost by měla být vysoká. **Okamžitá likvidita** je na nízké úrovni u obou společností. Její výpočet totiž vychází ze stavu peněz v pokladně a na bankovním účtu k 31. 12. účetního období. Obě společnosti jsou pachtovnými smlouvami vázány k tomuto datu vyplatit veškeré pachtovné za daný rok, takže je jejich krátkodobý finanční majetek ve srovnání s krátkodobými závazky na nízké úrovni. Obě společnosti mají ovšem pro tyto účely u České spořitelny, a.s. zřízen kontokorentní úvěr, prostřednictvím kterého mohou přechodný nedostatek finančních prostředků vyrovnat.

6.4 Rentabilita

Rentabilita se odvíjí od velikosti zisku. Zisk před úroky a zdaněním je při výpočtu rentability zjištěn jako součet výsledku hospodaření před zdaněním a nákladových úroků. Zisk po zdanění odpovídá výsledku hospodaření za účetní období z výkazu zisku a ztráty. Za tržby jsou při výpočtu rentability tržeb dosazeny tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb i tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu.

Tab. č. 15: Rentabilita společností v letech 2010-2014 (v procentech)

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					
Rentabilita aktiv	1,11	2,00	2,51	9,84	0,73
Rentabilita vlastního kapitálu	9,75	27,01	14,49	42,59	-1,88
Rentabilita tržeb	3,76	4,10	1,07	32,30	1,63
Rentabilita nákladů	96,24	95,90	98,93	67,70	98,37
AGRI PARTNERS s.r.o.					
Rentabilita aktiv	-2,69	-0,03	-0,22	0,41	0,18
Rentabilita vlastního kapitálu	13,15	1,24	1,92	-0,35	3,75
Rentabilita tržeb	-8,02	-0,07	-0,93	0,89	0,46
Rentabilita nákladů	108,02	100,07	100,93	99,11	99,54

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Rentabilitu aktiv je vhodné porovnávat s finanční analýzou odvětví zveřejňovanou Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR. U společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. byla rentabilita aktiv až do roku 2012 podstatě nižší než u ostatních zemědělských podniků. Naopak v roce 2013 je ROA o 3,5 % vyšší než hodnota v odvětví. Tento rok společnost dosáhla největšího zisku za celé sledované období. Roku 2014 se společnost dostala do kategorie podniků se zápornou rentabilitou vlastního kapitálu, při porovnání s touto skupinou podniků dosáhla vyšší rentability aktiv, neboť její hodnota zůstala kladná díky výpočtu prostřednictvím zisku před úroky a zdaněním. AGRI PARTNERS s.r.o. se v letech 2011-2013 pohybovala nad odvětvovým průměrem. V roce 2014 se přesunula do vyšší kategorie, neboť už neměla záporný kapitál, při novém zařazení ovšem dosahovala velmi nízké úrovně rentability aktiv při srovnání s ostatními podniky. Při porovnání obou společností mezi sebou má vyšší rentabilitu aktiv dceřiná společnost, důvodem je zejména nízká hodnota dlouhodobého majetku uvedeného v rozvaze. Pokud by byl k celkovým aktivům přičten také dlouhodobý majetek mateřské společnosti vzhledem k tomu, že je podnik rovněž používá, klesla by hodnota rentability aktiv v jednotlivých letech o 25-50 %. Přesto by byla rentabilita aktiv dceřiné společnosti stále větší než u té mateřské. Na těchto výsledcích by nic nezměnilo ani zahrnutí hodnoty neodepsané části majetku pořízeného na leasing při stanovení odpisů na úrovni daňových počítaných rovnoměrným způsobem. Hodnota **rentability vlastního kapitálu** by měla být vyšší, než výnosnost bezrizikových státních dluhopisů, v podmínkách České republiky tomu odpovídají desetileté státní dluhopisy. Jejich výnosnost činila k 31. 12. 2010 3,89 %, ke konci roku

2011 3,70 %, v roce 2012 to bylo 1,92 %, roku 2013 2,20 % a v roce 2014 pouze 0,67 % (Výnos desetiletého státního dluhopisu, Kurzy.cz, 2016). AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. tuto hodnotu výrazně převyšovala až do roku 2014, kdy její výsledek hospodaření po zdanění dosáhl záporné hodnoty a z toho důvodu byla i rentabilita vlastního kapitálu v tomto roce záporná. AGRI PARTNERS s.r.o. sice v letech 2010-2012 také vykazovala kladnou rentabilitu vlastního kapitálu, ale důvodem byla záporná hodnota výsledku hospodaření i vlastního kapitálu a hodnoty ROE tak neměly vypovídací schopnost. V roce 2013 již bylo dosaženo kladného výsledku hospodaření, v kombinaci se záporným vlastním kapitálem byla tedy hodnota ROE záporná. Ke změně došlo až roku 2014, kdy bylo ze strany vlastníků jednorázově vloženo do podnikání 10 milionů Kč. **Rentabilita tržeb** je u společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. také vyšší než u AGRI PARTNERS s.r.o. V roce 2013 došlo u AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k jednorázovému výkyvu směrem nahoru v důsledku poměrně nízkých tržeb a nejvyššího zisku ve srovnání s ostatními roky. V roce 2012 klesla rentabilita tržeb na 1,07 % v důsledku vysokých tržeb z prodeje dlouhodobého majetku, pokud by nedošlo k zahrnutí těchto tržeb do výpočtu, nebylo by snížení tak výrazné. V roce 2014 byl pokles způsoben velmi nízkým výsledkem hospodaření. **Rentabilita nákladů** koresponduje s výsledky rentability tržeb. Obecně je pozitivní co nejnižší hodnota tohoto ukazatele. U společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. se podařilo snížit ji v letech 2013 a 2014 pod úroveň 100 % díky dosažení kladného výsledku hospodaření. Při porovnání obou společností nabývá i v tomto případě příznivějších hodnot dceřiná společnost.

6.5 Zadluženost

Ukazatele zadluženosti jsou také vypočteny z položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty společností uvedených v přílohách B a C. Zisk před úroky a zdaněním je opět zjištěn sečtením výsledku hospodaření před zdaněním a nákladových úroků. Pro výpočet ukazatele věřitelského rizika jsou k cizím zdrojům přičteny také výdaje příštích období. Ukazatel úrokového krytí společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. pro rok 2010 není vypočítán, neboť v tomto roce společnost neměla žádné nákladové úroky.

Tab. č. 16: Zadluženost společností v letech 2010-2014

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					
Ukazatel věřitelského rizika (%)	90,81	92,66	87,42	81,60	87,93
Koeficient samofinancování (%)	9,19	7,34	12,58	18,40	12,07
Ukazatel finanční páky (%)	1087,73	1361,79	795,13	543,34	828,16
Ziskový účinek finanční páky	10,88	13,49	7,86	5,39	0,67
Ukazatel úrokového krytí	–	103,50	84,00	130,50	1,09
AGRI PARTNERS s.r.o.					
Ukazatel věřitelského rizika (%)	123,03	130,18	131,45	139,81	98,59
Koeficient samofinancování (%)	-23,03	-30,18	-31,45	-39,81	1,41
Ukazatel finanční páky (%)	-434,30	-331,33	-317,97	-251,20	7078,75
Ziskový účinek finanční páky	-4,90	-42,71	-6,83	-1,04	20,36
Ukazatel úrokového krytí	-7,87	-0,08	-0,87	1,70	1,40

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Podle zlatého pravidla vyrovnání rizika by měl být poměr mezi vlastním a cizím kapitálem 1:1, z toho je odvozena i podmínka pro velikost **ukazatele věřitelského rizika**, který by se měl pohybovat okolo 50 % (Kubíčková, Jindřichovská, 2015). U obou společností je hlavním zdrojem financování cizí kapitál, proto se u dceřiné společnosti pohybuje hodnota tohoto ukazatele v rozmezí 81-93 %. U mateřské společnosti až do konce roku 2013 dokonce převyšuje 100 % z důvodu záporného vlastního kapitálu. Společnost vznikla po ukončení provozu Agrodružstva Žichovice, vysoký podíl cizího kapitálu způsobený z velké části dlouhodobými závazky vzniklými v průběhu transformace zemědělských družstev v 90. letech 20. století je podle Gregy a Kysilkové (2003) u zemědělských podniků častým jevem. Společnosti nevytváří žádné rezervy, které by uměle navyšovaly cizí kapitál, přestože mají spíše charakter vlastního kapitálu, hodnoty tak naznačují vysokou úroveň věřitelského rizika. Vysoká zadluženost by neměla způsobovat finanční nestabilitu, pokud rentabilita aktiv převyšuje úrokovou míru cizího kapitálu. Úroková sazba bankovních úvěrů společností se pohybuje okolo 7 %. AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. tuto hodnotu převyšuje pouze v roce 2013. AGRI PARTNERS s.r.o. se pohybuje pod hodnotou 7 % po celé sledované období. Z toho plyne, že vysoký podíl cizího kapitálu má na společnosti destabilizující účinek. Pro doplnění je uveden **koeficient samofinancování**, který je poměrně nízký, u AGRI PARTNERS s.r.o. v prvních čtyřech letech dokonce záporný. Díky nízkému podílu vlastních zdrojů financování je dosahováno vysoké hodnoty **ukazatele finanční páky** s výjimkou let, kdy byl vlastní kapitál záporný. Na základě

výpočtu **ziskového účinku finanční páky** byl vliv na ROE u AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. mezi lety 2010 a 2013 pozitivní. V roce 2014 došlo ke zvýšení dlouhodobých bankovních úvěrů o více než 3 miliony Kč, to způsobilo nárůst nákladových úroků, který vedl k poklesu ziskového účinku finanční páky pod úroveň jedné. U společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. byl vývoj přesně opačný. Do konce roku 2013 byl ziskový účinek negativní, od roku 2014 společnost nedisponuje záporným vlastním kapitálem a ziskový účinek tak přesáhl hodnotu jedné. **Ukazatel úrokového krytí** by měl dosahovat minimálně hodnoty 3. Dceřiná společnost tuto podmínku nesplňuje pouze v roce 2014, kdy došlo k navýšení bankovních úvěrů, jak již bylo uvedeno výše. Mateřská společnost nenaplnuje kritérium ve sledovaném období vůbec. Tento výsledek byl vzhledem k nízkému nebo zápornému výsledku hospodaření a vysokému zadlužení očekávatelný.

6.6 Obratovost

Obratovost se měří prostřednictvím ukazatelů aktivity. Položky aktiv jsou do vzorců dosazovány v průměrné výši. Za krátkodobá pasiva pro výpočet doby obratu závazků jsou opět považovány krátkodobé závazky, krátkodobé bankovní úvěry a výdaje příštích období. Za tržby pro výpočet doby obratu celkových aktiv a pohledávek jsou zvoleny tržby za prodej vlastních výrobků a služeb i z prodeje dlouhodobého majetku, neboť i při této obchodní transakci vznikají podniku pohledávky. Doba obratu zásob a závazků je vypočtena pouze pomocí tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb.

Tab. č. 17: Obratovost společností v letech 2010-2014 (ve dnech)

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					
Doba obratu celkových aktiv	901,946	590,949	198,706	1103,357	678,789
Doba obratu zásob	263,759	230,445	130,058	200,892	147,367
Doba obratu pohledávek	637,162	361,894	139,179	852,645	360,217
Doba obratu závazků	793,942	552,049	398,807	945,179	453,662
AGRI PARTNERS s.r.o.					
Doba obratu celkových aktiv	1138,246	942,393	1547,301	909,982	734,370
Doba obratu zásob	685,059	236,401	291,169	289,903	255,771
Doba obratu pohledávek	456,148	513,671	924,687	446,286	396,887
Doba obratu závazků	762,785	357,527	485,706	231,146	165,333

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Doba obratu celkových aktiv společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. se vyvíjí velmi kolísavě. Největší výkyv nastal v letech 2012 a 2013. V roce 2012 byla důvodem snížení doby obratu vysoká hodnota tržeb z prodeje dlouhodobého majetku, pokud by tento údaj nebyl do výpočtu zahrnut, činila by doba obratu v tomto roce 440 dní. O rok později se doba obratu celkových aktiv významně prodloužila, nárůst způsobila naopak poměrně malá hodnota tržeb ve srovnání s ostatními roky. Přestože s výjimkou roku 2012 doba obratu celkových aktiv podstatně převyšuje délku jednoho roku, při srovnání let 2010 a 2014 došlo k jejímu snížení o 25 %. V případě, že by byl tento trend udržen i nadále, znamenalo by to zlepšování využití výrobních kapacit podniku. U AGRI PARTNERS s.r.o. byla klesající tendence doby obratu celkových aktiv narušena v roce 2012 opět z důvodu nižších tržeb v porovnání s ostatními roky. Doba obratu je zde také výrazně delší než jeden rok, ale v roce 2014 činí pouze 64,5 % hodnoty z roku 2010. **Doba obratu zásob** se u obou společností pohybuje nejčastěji mezi 200 a 300 dny. Vzhledem k tomu, že se jedná o zemědělskou výrobu, jsou tyto hodnoty pochopitelné. Mladá zvířata, která jsou vykazovaná v zásobách, společnosti chovají od 6 měsíců do 2 let, součástí zásob je také většina sklizně daného roku, neboť se používá jako krmivo nebo stelivo pro zvířata. Hranici jednoho roku ve většině let převyšuje i **doba obratu pohledávek**. Obě společnosti mají stanovenou dobu splatnosti faktur na 30 dní, takže je tento jev velmi nepříznivým. Důvodem dlouhé doby obratu pohledávek může být tendence podnikatelů v zemědělství odsouvat úhradu pohledávek na dobu, kdy obdrží dotace z EU nebo ze státního rozpočtu. Špatnou platební morálku dokládá i velikost pohledávek po lhůtě splatnosti déle než 365 dní. Tyto pohledávky tvořily ve sledovaném období u AGRI PARTNERS s.r.o. 16-23 % celkové hodnoty krátkodobých pohledávek. U AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. to bylo v letech 2011 až 2013 7-12 %, ale v roce 2014 34 % a v roce 2010 dokonce 49 %. **Doba obratu závazků** je u AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. delší než doba obratu pohledávek. Společnost tak disponuje obchodním úvěrem od svých partnerů, získává tím levný zdroj financování pro své podnikatelské aktivity. U AGRI PARTNERS s.r.o. je doba obratu závazků od roku 2011 naopak nižší než doba obratu pohledávek, nemůže tak předpokládat, že splatné závazky pokryje z uhrazených pohledávek a je nucena hledat jiná řešení, k tomu jí slouží kontokorentní úvěr otevřený u České spořitelny, a.s.

6.7 Du Pont rozklad

Ukazatel rentability vlastního kapitálu vypovídá o efektivitě podnikání. Pro zjištění položek, které na tento ukazatel nejvíce působí, je vhodné použít Du Pont pyramidového rozkladu na dílčí ukazatele. Při výpočtu rentability aktiv a rentability tržeb v tomto rozkladu je použit zisk po zdanění a nikoliv zisk před úroky a zdaněním. Schéma Du Pont rozkladu pro obě společnosti v letech 2010-2014 je uvedeno v přílohách L a M.

Na růstu rentability vlastního kapitálu mělo u společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. v roce 2011 největší vliv navýšení rentability aktiv. Pokud by se rentabilita aktiv nezměnila a finanční páka vzrostla na úroveň roku 2012, činila by hodnota ROE jen 12,26 %. V případě, že by vzrostla rentabilita aktiv na 1,98 % a finanční páka zůstala na původní úrovni, dosahovala by rentabilita vlastního kapitálu 21,54 %. Růst rentability aktiv způsobilo z větší části navýšení rentability tržeb. Ta vzrostla zásluhou zvýšení čistého zisku. Pokud by byl tento zisk dosahován při tržbách z roku 2010, zvýšila by se rentabilita tržeb na 11,51 %, v případě tržeb roku 2011 při zisku roku 2010 by tato rentabilita činila pouze 1,07 %. Zvýšení čistého zisku bylo důvodem nárůstu ROE také v roce 2013, v roce 2014 naopak záporný výsledek hospodaření po zdanění zapříčinil pokles této rentability. V roce 2012 se na poklesu ROE podílelo zejména snížení finanční páky v důsledku poklesu celkových aktiv o více než 3,6 milionu Kč.

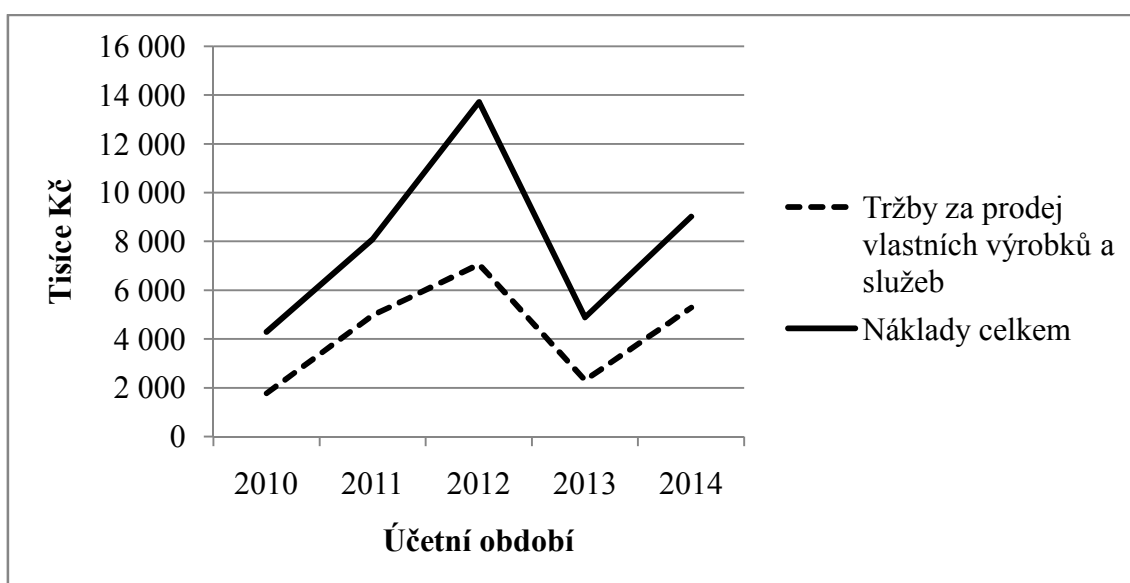
Společnost AGRI PARTNERS s.r.o. měla v letech 2010-2012 záporný výsledek hospodaření i vlastní kapitál, z tohoto důvodu neměl ukazatel rentability vlastního kapitálu vypovídací schopnost, neboť vykazoval kladné hodnoty. V roce 2013 byla rentabilita vlastního kapitálu záporná v důsledku kladného výsledku hospodaření při záporném vlastním kapitálu. Ke zvýšení rentability vlastního kapitálu na 3,75 % v roce 2014 došlo navýšením finanční páky z důvodu zvýšení vlastního kapitálu o více než 10 milionů Kč.

6.8 Nákladová analýza

Náklady z výkazů zisku a ztráty za sledované období byly podrobeny horizontální a vertikální analýze za účelem odhalení nákladů, které mají na společnosti největší vliv a trendů v jejich vývoji. Výsledky horizontální a vertikální analýzy se nacházejí v přílohách N-Q.

Vývoj nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. koresponduje s vývojem tržeb. Celkové náklady mají rostoucí charakter, pouze v roce 2014 dochází k jejich poklesu, stejně jako u tržeb.

Obr. č. 4: Vývoj tržeb a nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

V letech 2010, 2011, 2013 a 2014 se u AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. na nákladech nejvíce podílela výkonová spotřeba. Zatímco podíl spotřeby materiálu a energie se v těchto letech snižoval, podíl služeb rostl. Hlavním důvodem poklesu podílu spotřeby materiálu a energie bylo snižování spotřeby ochranných prostředků využívaných v rostlinné výrobě z 60 na 12 % nákladů na spotřebu materiálu a energie. Ve společnosti mohou být používány pouze biologické ochranné prostředky a i od jejich používání se upouští. Se zvyšujícím se počtem hektarů pozemků, na kterých společnost hospodaří, roste od roku 2011 také částka pachtovného vyplácená vlastníkům pozemků, to je důvodem růstu podílu služeb na celkových nákladech. Rok 2012 byl v hospodaření společnosti specifický tím, že došlo k prodeji zvířat základního stáda v zůstatkové ceně

8 421 tisíc Kč a celkové náklady se tak zvýšily o 5,6 milionu Kč oproti předchozímu roku, zůstatková cena zvířat činila 64 % těchto nákladů. Výkonová spotřeba v důsledku navýšení nákladů v roce 2012 dosahovala nižšího podílu než v ostatních letech. Ke snížení výkonové spotřeby došlo i v absolutním vyjádření, důvodem bylo omezení používání ochranných prostředků, ale také snížení nájemného za zemědělské budovy. Přestože podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech klesal, meziročně tato spotřeba v roce 2014 v důsledku navýšení produkce rostlinné výroby na dvojnásobek vzrostla o více než 3 miliony Kč. Navýšení bylo způsobeno zejména růstem spotřeby pohonných hmot, polních prací, ale také pořízením nové zemědělské techniky na bankovní úvěr, který vedl k nárůstu nákladových úroků. Náklady na pohonné hmoty byly v tomto roce vyšší i o tu část daně z minerálních olejů, která byla zaplacená do konce června 2014, kdy nebylo možné uplatnit vratku ze zelené nafty. V roce 2014 společnost mohla uplatnit vratku až od července a polní práce vykonávala do října. Za tyto 4 měsíce získala zpět vratku ve výši 79 999 Kč, to je o 37 % nižší částka než v předchozím roce, kdy uplatňovala vratku za 9 měsíců. Pokud by společnost měla možnost získávat vratku ze zelené nafty i v první polovině roku, pak by za předpokladu průměrné měsíční vratky přibližně 20 000 Kč a vykonávání polních prací od března 2014 získala za tento rok dvojnásobek skutečně obdržené vratky.

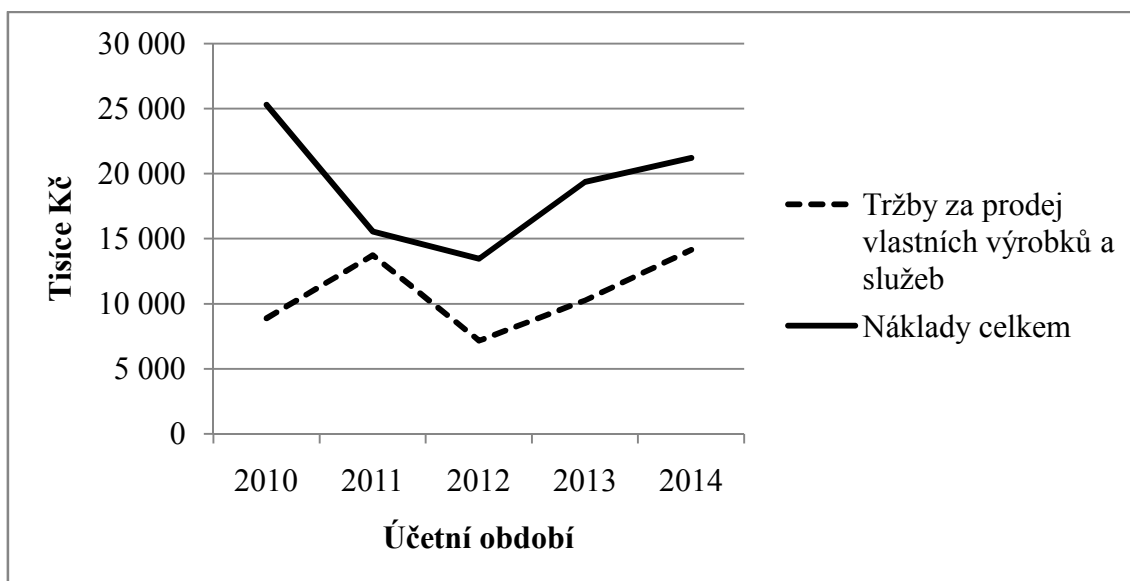
$$\text{Průměrná měsíční vratka ze zelené nafty} = \frac{79\,999}{4} = 19\,999,75 \text{ Kč} \quad (27)$$

$$\text{Vratka za březen až červen} = 19\,999,75 * 4 = 79\,999 \text{ Kč} \quad (28)$$

$$\text{Vratka za březen až říjen} = 79\,999 + 79\,999 = 159\,998 \text{ Kč} \quad (29)$$

Vývoj nákladů a tržeb AGRI PARTNERS s.r.o. spolu nekoresponduje pouze mezi lety 2010 a 2011. Jedním z důvodů byly vysoké ostatní provozní náklady roku 2010 způsobené smluvními pokutami, totální škodou na rotačce a škodou na zvířatech základního stáda. Dalším důvodem byla nízká výkonová spotřeba v roce 2011 v porovnání s růstem tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb.

Obr. č. 5: Vývoj tržeb a nákladů AGRI PARTNERS s.r.o. (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

U společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. výkonová spotřeba do konce roku 2012 klesala, poté začala opět růst. Pokles byl způsoben zejména nižší částkou vypláceného pachtovného o část, která postupně přecházela na dceřinou společnost, ale také snížením spotřeby nakoupených krmiv a steliv v důsledku úbytku počtu chovaných zvířat o základní stádo. V roce 2012 byla tato spotřeba o 3,5 milionu Kč nižší než v roce 2010. Od roku 2013 se spotřeba nakoupených krmiv a steliv opět zvyšovala, neboť v roce 2012 společnost vyprodukovala výrobky rostlinné výroby v hodnotě pouze 37 % produkce z roku 2011 a nedostatek vlastních krmiv a steliv tak musela kompenzovat těmi nakoupenými, zejména od své dceřiné společnosti. Mezi lety 2013 a 2014 se výrazně zvýšila velikost služeb v důsledku pronajmutí nové zemědělské techniky. Podíl osobních nákladů na celkových nákladech do roku 2012 z důvodu vyššího počtu zaměstnanců stoupal až na 41 %, od tohoto roku začal opět klesat a v roce 2014 činil 20 %. S výjimkou roku 2010, kdy došlo k prodeji materiálu ve vyšší hodnotě, se ostatní nákladové položky podílely na celkových nákladech méně než 5 %. Náklady na spotřebu pohonných hmot vzrostly v roce 2014 o 45 % oproti předchozímu roku. Tento růst nebyl stejně jako u dceřiné společnosti způsoben pouze přechodným zrušením vratky ze zelené nafty, ale také zvýšením rostlinné výroby. AGRI PARTNERS s.r.o. po dvouletém útlumu navýšila produkci rostlinné výroby více než pětinašobně a za červenec-listopad 2014 tak získala vratku ze zelené nafty v hodnotě 108 863 Kč. Za

březen až listopad 2013 obdržela celkem zpět 96 930 Kč. Pokud by stejně jako u dceřiné společnosti byla získaná částka přepočtena i na březen-červen 2014, získala by mateřská společnost o téměř 90 000 Kč více a snížily by se jí o tuto částku náklady na spotřebu pohonných hmot.

$$\text{Průměrná měsíční vratka ze zelené nafty} = \frac{108\,863}{5} = 21\,772,6 \text{ Kč} \quad (30)$$

$$\text{Vratka za březen až červen} = 21\,772,6 * 4 = 87\,090,4 \text{ Kč} \quad (31)$$

$$\text{Vratka za březen až listopad} = 87\,090,4 + 108\,863 = 195\,953,4 \text{ Kč} \quad (32)$$

7 Zhodnocení efektivity účetního systému

V předchozích kapitolách byl charakterizován účetní systém společností a provedena jejich finanční a nákladová analýza. Nejdůležitější poznatky z těchto analýz budou v této kapitole zhodnoceny a následně popsána navržená doporučení pro zlepšení analyzované situace.

7.1 Výsledky analýzy účetního systému

Účetní systém společností je vytvořen v souladu s českou účetní legislativou, ale je přizpůsoben daňovým předpisům České republiky. Účetní odpisy se tak rovnají daňovým a hmotný majetek se vykazuje jako dlouhodobý, pokud jeho hodnota přesáhne 40 000 Kč. Tím dochází k narušování zásady věrného a poctivého zobrazení. Zemědělské stroje i automobily jsou na základě zákona o daních z příjmů odepisovány 5 let, jejich doba používání ve společnostech je ale minimálně dvojnásobná. Proto by měla společnost používat také účetní odpisy, které by vystihovaly skutečné opotřebení majetku. Dlouhodobý hmotný majetek nad 40 000 Kč je doplněn vnitřní směrnicí o drobný dlouhodobý hmotný majetek v rozmezí 20 000-40 000 Kč, který je také odepisován. Díky tomu dochází k částečné nápravě, ale např. počítače, které jsou rovněž používány dlouhodoběji, ocenění 20 000 Kč nedosahují, proto by bylo vhodnější snížit toto rozmezí alespoň na 10 000 Kč.

Účetní informační systém ZEIS je pro společnosti vhodný zejména díky jeho uzpůsobení pro účely podniků zabývajících se zemědělstvím. Předdefinovaný účtový rozvrh obsahuje účty pro různé kategorie zvířat i rostlinné výroby, které mohou být dále rozšiřovány na základě potřeb společností. Pro oblast zemědělství je také velmi užitečná možnost vedení naturálních účtů v účtové třídě 9, kde jsou automaticky nastaveny účty typu Hektary oseté a sklizené půdy, Množství produkce hlavních výrobků apod. Díky velmi podrobnému systému analytických účtů, kterým účtový rozvrh disponuje, mají společnosti přehled o stavu jednotlivých položek v tak podrobném členění, jak potřebují. Analytická evidence je doplněna ještě o nákladové účetnictví, které dále rozvíjí analytické třídění na náklady a výnosy jednotlivých středisek. V rámci tohoto účetnictví mají společnosti nastaveno 90 různých výkonů, pro které mohou zjistit samostatně výsledek hospodaření. Zavedený systém nákladového účetnictví je vzhledem k možnostem systému ZEIS, velikosti a potřebám podniku vyhovující.

V **příloze** k účetní závěrce jsou uvedeny všechny povinné údaje, ale pouze ve velmi stručné podobě, což snižuje jejich vypovídací schopnost. Zejména v oblasti výrobních činností by bylo vhodné informace o kategoriích chovaných zvířat doplnit také o počet kusů v daném účetním období, podíl tržeb z jejich chovu na celkových tržbách apod. Pěstované druhy rostlinné výroby nejsou v příloze uváděny vůbec. I v této oblasti lze doporučit uvést informace o druzích pěstovaných komodit, osevní ploše, výnosu a případných tržbách z jejich prodeje, primárně jsou ovšem produkty rostlinné výroby spotřebovány uvnitř podniků. Dále by bylo vhodné kromě souhrnné částky získaných dotací rozepsat také výši plnění v rámci každé platby. Uživatelům účetních výkazů by tato úprava přílohy usnadnila orientaci v podnikatelských aktivitách a jejich vývoji v jednotlivých účetních obdobích.

Společnosti mají zpracované pouze základní **vnitřní směrnice** typu účtový rozvrh, odpisový plán, způsoby oceňování nebo účtování kurzových rozdílů. Část z nich je popsána v příloze k účetní závěrce ve formě účetních metod. S ohledem na velikost společností nejsou rozsáhlé vnitřní směrnice potřebné, neboť veškeré činnosti spojené s vedením účetnictví vykonává ekonomka. Systém směrnic má význam spíše u podniků, ve kterých zpracovává účetnictví více osob a je tedy nutné, aby všichni zaměstnanci postupovali stejným způsobem. V podmínkách zkoumaných společností by se dalo uvažovat o zavedení směrnice pro normu přirozených úbytků. Společnosti tuto normu zpracovanou nemají a argumentují to tím, že úmrtí zvířat je vždy po zjištění účtováno jako úbytek zásob a množství zásob rostlinné výroby na skladě není při inventarizaci měřeno, ale pouze odhadováno. Tyto argumenty jsou opodstatněné, ale přesto by normu bylo možné doporučit pro usnadnění rozhodování o tom, zda úmrtí zvířat bylo nezaviněné, nebo došlo k tak vysokému počtu úhynů, že je nutné je klasifikovat jako zaviněné. Směrnice by musela být sestavena na základě předchozího vytvoření podnikové statistiky o běžném počtu úhynů za určité období a musela by obsahovat okolnosti, za kterých by převýšení normy nebylo považováno za zaviněné, např. pokud by došlo k hromadnému úhynu zvířat v důsledku nemoci.

Řízení pohledávek a závazků probíhá pouze prostřednictvím knih přijatých a vystavených faktur sestavovaných informačním systémem ZEIS, kde je uvedeno datum splatnosti a úhrady a dále pomocí vygenerované sestavy pohledávek a závazků v členění do několika kategorií podle toho, jak dlouhou dobu po splatnosti jsou.

Program umožňuje také automatické zasílání upomínek nebo penalizačních faktur. Tuto možnost společnosti nevyužívají. Přestože mají pohledávky po splatnosti v poměrně vysoké hodnotě, jedná se obvykle o pohledávky, které mají mezi sebou nebo za dlouhodobými obchodními partnery, ty jsou často za účelem udržení dobrých vztahů tolerovány. Vzájemné pohledávky a závazky společností mezi sebou či obchodními partnery jsou v době splatnosti započítávány proti sobě podle § 1982 občanského zákoníku. Pohledávky mimo stabilní síť obchodních partnerů jsou obvykle placeny v termínu splatnosti.

7.2 Výsledky finanční a nákladové analýzy

Tržby společností jsou silně spjaty s rozhodnutím majitelů o zaměření podnikatelských aktivit. U AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. došlo k nárůstu celkových tržeb v roce 2012 díky rozhodnutí o prodeji základního stáda a roku 2013 k propadu tržeb v důsledku výlučného zaměření na rostlinnou výrobu. Mateřské společnosti v roce 2012 tržby poklesly naopak z důvodu omezení rostlinné výroby. Vývoj tržeb téměř vždy kopíruje vývoj nákladů, ale náklady u obou společností převyšují velikost tržeb a o zisku nebo ztrátě tak rozhoduje výše poskytnutých provozních dotací.

Výsledek hospodaření malých farem přepočtený na 1 ha obhospodařovaných pozemků činil podle Lososové a Zdeňka (2014) v roce 2010 přibližně 2 500 Kč, o rok později 4 000 Kč a v roce 2012 jeho hodnota klesla mírně pod 4 000 Kč. Po přepočtu výsledku hospodaření obou zkoumaných společností v těchto letech na 1 ha obdělávané půdy podle počtu hektarů uvedených v tabulce č. 5, dosahovala dceřiná společnost výsledek hospodaření v letech 2010-2012 postupně 296 Kč, 906 Kč a 563 Kč na hektar půdy. U mateřské společnosti činil tento výsledek hospodaření -1813 Kč, -173 Kč a -238 Kč. Ani v dalších dvou letech výsledky společností k hodnotě 4 000 Kč nevystoupaly. AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. sice v roce 2013 dosáhla výsledku hospodaření 1 784 Kč na ha, ale o rok později to bylo pouze 13 Kč. AGRI PARTNERS s.r.o. vytvořila v roce 2013 výsledek hospodaření o velikosti 87 Kč/ha a v roce 2014 59 Kč/ha. Z těchto výsledků je patrné, že hospodaření společností není tak úspěšné, jako u podobných podniků v odvětví.

Dceřiná společnost je celkově více rentabilní než ta mateřská, ale zároveň je méně likvidní v důsledku inverzního vztahu mezi ukazateli rentability a likvidity. Okamžitá

likvidita dosahuje nízké úrovně u obou společností v důsledku výplaty pachtovného před koncem účetního období. Rentabilita vlastního kapitálu AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. až do konce roku 2013 převyšuje výnosnost státních dluhopisů a je navyšována také díky velké hodnotě finanční páky s ohledem na vysoký podíl cizího kapitálu ve struktuře financování. Ten významně převyšuje vlastní zdroje u obou podniků, ale dceřiná společnost i v této oblasti dosahuje lepších hodnot, neboť ve sledovaném období neměla záporný vlastní kapitál. Ukazatel věřitelského rizika se tak ve všech letech pohyboval pod úrovní 100 %. V roce 2014, kdy vzrostly dlouhodobé bankovní úvěry, se ukazatel zvýšil z 82 na 88 %, ale pozitivní je, že nepřekonal hodnotu 91 % z roku 2010 ani 93 % z roku 2011, kterých společnost dosáhla, přestože neměla žádné bankovní úvěry. Došlo k tomu díky růstu celkových aktiv v důsledku pořízení dlouhodobého majetku, který na počátku sledovaného období společnost nevladnila. Zároveň společnost v roce 2014 po navýšení nákladových úroků přestala splňovat podmínku ukazatele úrokového krytí a zisk před úroky a zdaněním převyšoval nákladové úroky pouze jedenkrát a nikoliv třikrát, protože se společnost po zdanění svého výsledku hospodaření dostala do ztráty. Velký podíl na tom ovšem měl mimořádný výsledek hospodaření o velikosti -100 tisíc Kč, který byl tvořen pozdě zaúčtovanými náklady minulých let. Vysoká doba obratu zásob obou společností vychází z charakteru podnikání. Doba obratu závazků dceřiné společnosti je vyšší než doba obratu pohledávek, takže společnost může používat peníze z úhrady pohledávek ke splacení svých závazků, u mateřské společnosti je tomu naopak.

Z výše vyčtených důvodů se jeví hospodaření AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. jako efektivnější. **Porovnání efektivity** obou společností bude provedeno ještě kombinací metody jednoduchého součtu pořadí a metody jednoduchého podílu výsledků finanční analýzy, které uvádí pro mezipodnikové srovnání publikace Kubíčkové a Jindřichovské (2015). Ukazatele čistého pracovního kapitálu, likvidity a aktivity budou porovnány metodou jednoduchého podílu, která vhodněji rozvrhuje body, pokud jsou mezi hodnotami ukazatelů společností jen malé rozdíly. Způsob výpočtu je objasněn na následujícím příkladu. Nejdříve je nutné vypočítat průměr z hodnot obou firem v daném roce. U doby obratu závazků je žádoucí vysoká hodnota ukazatele, proto je výsledek ukazatele každé ze společností v daném roce dělen průměrem z hodnot obou společností.

$$\text{Průměr } DOZv \text{ obou firem}_{2010} = \frac{(793,942 + 762,785)}{2} = 778,364 \text{ dní} \quad (33)$$

$$\text{Počet bodů dceřiné společnosti}_{2010} = \frac{793,942}{778,364} = 1,020 \quad (34)$$

$$\text{Počet bodů mateřské společnosti}_{2010} = \frac{762,785}{778,364} = 0,980 \quad (35)$$

kde: *DOZv* ... doba obratu závazků.

U doby obratu pohledávek se považuje za pozitivní, pokud je její hodnota nízká. Průměr tak bude dělen konkrétní hodnotou dané společnosti.

$$\text{Průměr } DOP \text{ obou firem}_{2010} = \frac{(637,162 + 456,148)}{2} = 546,655 \text{ dní} \quad (36)$$

$$\text{Počet bodů dceřiné společnosti}_{2010} = \frac{546,655}{637,162} = 0,858 \quad (37)$$

$$\text{Počet bodů mateřské společnosti}_{2010} = \frac{546,655}{456,148} = 1,198 \quad (38)$$

kde: *DOP* ... doba obratu pohledávek.

U zbývajících ukazatelů bude použita metoda jednoduchého součtu pořadí, neboť zde figurují záporná čísla, která by způsobovala zkreslení výsledků při použití předchozí metody. Společnost, jejíž ukazatel dosahuje v daném roce lepší hodnoty, obdrží 2 body. Druhé společnosti bude přidělen pouze 1 bod. Na základě porovnání bodů, které společnosti v jednotlivých letech získají, bude sestaveno pořadí efektivnosti uvedené v tabulce č. 18. Kompletní bodové ohodnocení všech ukazatelů v jednotlivých letech je uvedeno v příloze R.

Tab. č. 18: Porovnání efektivity obou společností v letech 2010-2014

	2010	2011	2012	2013	2014
AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					
Body	24,549	25,225	30,573	23,535	20,298
Pořadí	1.	1.	1.	1.	2.
AGRI PARTNERS s.r.o.					
Body	19,026	17,948	18,125	19,769	22,865
Pořadí	2.	2.	2.	2.	1.

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Až do konce roku 2013 byla pro majitele efektivnější společnost AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. V roce 2014 získala v mezipodnikovém srovnání o 2,6 bodu více AGRI PARTNERS s.r.o. a obsadila tak první místo. Při prozkoumání struktury ukazatelů, ve kterých si dceřiná společnost v roce 2014 pohoršila je patrné, že jsou ovlivněny nárůstem dlouhodobých bankovních úvěrů a s tím spojených nákladových úroků a také zvýšením vlastního kapitálu u AGRI PARTNERS s.r.o. K těmto změnám ovšem došlo již v důsledku transformace obou společností do jedné. Na základě posouzení výsledků mezipodnikového srovnání z let 2010-2013 bylo rozhodnutí majitelů o spojení obou společností jednoznačně správné. Ke zlepšení výsledků AGRI PARTNERS s.r.o. navíc došlo v důsledku desetimilionové investice vlastníků společnosti. Při uvážení toho, že podnik by měl spíše generovat zisky a nikoliv pohlcovat další finanční prostředky za účelem pokrytí ztráty, byla mateřská společnost pro majitele spíše zátěží.

V novém programovém období 2014-2020 Společné zemědělské politiky EU již není pro zemědělce strategické spoléhat v rámci dotací pouze na přímé platby SAPS, Evropská unie předpokládá jejich redukcí a navázání jejich výplat na dodržování podmínek pro tzv. greening. Od roku 2017 nebude podnikatelům nedodržujícím podmínky hrozit jen ztráta této dotace, ale i pokuta představující určité procento nárokové platby na greening a snížena by měla být také výplata dotace SAPS. Podmínky greeningu by měly automaticky splňovat zemědělci hospodařící v ekologickém režimu (Michalčáková, Komínková, Farkač, 2015). Tento fakt také potvrzuje správné rozhodnutí majitelů AGRI PARTNERS s.r.o. o převedení jejich aktivit na „ekologickou“ AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. Provozování dvou ekologických farem by zachovalo současnou vysokou administrativní náročnost

z důvodu vedení dvojího účetnictví a problémy s řízením dvou společností, přestože by již neexistoval žádný významný důvod pro jejich oddělení.

Jak bylo uvedeno v podkapitole 3.1, zvýšení ekonomické efektivity podnikání je možné dosáhnout zvýšením cen, snížením nákladů, zvýšením rychlosti obratu vložených prostředků nebo rostoucím podílem cizího kapitálu. Další navyšování podílu cizího kapitálu není pro AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. vhodné. Přesouvání podnikatelských aktivit z mateřské na dceřinou společnost mělo v roce 2014 za následek nárůst dlouhodobých bankovních úvěrů a zhoršování ukazatelů finanční analýzy. Vzhledem k tomu, že společnost byla v tomto roce ve ztrátě, určitě by neměla pokračovat v navyšování podílu cizího kapitálu na celkových pasivech, který v roce 2014 činil 88 %. Pokud by podnik zůstal ve ztrátě i v následujících obdobích, mohl by se jeho vlastní kapitál postupně také stát záporným a opakovala by se stejná situace jako v případě AGRI PARTNERS s.r.o. Zvýšení rychlosti obratu vložených prostředků je možné dosáhnout buď snížením celkových aktiv, nebo zvýšením tržeb. Snižování aktiv není možné, protože společnost ve své výrobě potřebuje drahé zemědělské stroje a samotná produkce pak navyšuje oběžná aktiva, dokud není dokončena a prodána. S ohledem na stabilní ceny stanovené na základě dohody mezi obchodními partnery nelze zvyšovat tržby touto cestou, ale pouze růstem objemu prodeje. Zvýšený objem produkce musí být podnik schopen vyrobit a obchodní partneři ochotni odkoupit, takže výrazný nárůst produkce také není příliš reálný. Jediná cesta ke zvýšení efektivity podnikání tedy vede ke snížení nákladů, které po celé sledované období převyšují výkony a dochází tak k produkci záporné přidané hodnoty. Vedení společností se řízení nákladů příliš nevěnuje. Díky systému nákladového účetnictví mají společnosti přehled o velikosti nákladů, výnosů a výsledku hospodaření pro každý výkon, ale jedná se o výsledné hodnoty po vynaložení těchto nákladů, nikoliv předběžný rozpočet nákladů, který by umožnil dopředu zjistit, zda bude aktivita zisková či nikoliv.

7.3 Návrhy možných zlepšení

Na základě provedené analýzy účetního systému podniků a zhodnocení jejich efektivity bude v této podkapitole uvedeno několik doporučení pro zlepšení analyzované situace.

7.3.1 Úprava účetního období

Zemědělská výroba, zejména ta rostlinná se vyznačuje svou sezónností. Společnosti pěstují obilí jako ozim i jako jař. Z toho důvodu musí nedokončenou výrobu rozdělovat na sklizeň běžného roku a sklizeň příštích let a v následujícím účetním období přeúčtovat nedokončenou výrobu pro sklizeň příštích let na tu pro sklizeň běžného roku. Návrhem na zlepšení by tak mohla být změna účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok. Vzhledem k tomu, že žně probíhají nejčastěji v průběhu července až srpna a od září se již sejí ozimy, bylo by nejvhodnější stanovení hospodářského roku na období od 1. 9. do 31. 8. Touto změnou by také byla získána relevantnější data pro výpočet ukazatelů likvidity podniků. Pokud by k výplatě pachtovného docházelo stále k 31. 12., ale účetní výkazy by se sestavovaly k 31. 8., obsahovaly by běžný stav krátkodobého finančního majetku a nikoliv zůstatek po výplatě pachtovného.

7.3.2 Vytvoření podrozvahových účtů

Vzhledem k tomu, že společnosti si mezi sebou nebo s obchodními partnery pronajímají zemědělské stroje a zároveň disponují velkým objemem propachtovaných pozemků, bylo by vhodné hodnotu tohoto majetku evidovat na podrozvahových účtech. Podle předdefinovaného účtového rozvrhu systému ZEIS se má pronajatý dlouhodobý majetek evidovat na účtu 751 000. V závislosti na možnostech programu ZEIS by společnosti mohly upravovat poslední dvojčíslí analytiky v rozmezí 01-xx podle počtu aktuálně pronajatých strojů tak, aby byl každý evidován na svém vlastním podrozvahovém účtu. Jako souvztažný účet k tomuto účtu je dle účtového rozvrhu ZEIS nadefinován účet 761 000. Pro pozemky jiných vlastníků je v programu stanoven účet 753 xxx. S přihlédnutím k tomu, že v různých katastrálních územích je jiná kvalita a tedy i cena zemědělské půdy, bylo by nejvhodnější rozdělit analytiku účtu podle jednotlivých obcí, ve kterých se obhospodařované pozemky nacházejí. Obdobně jako u najatých zemědělských strojů by tak analytika účtu mohla mít tvar 001-014, neboť společnosti hospodaří ve 14 katastrálních územích. Souvztažný účet k účtu 753 xxx

v účtovém rozvrhu ZEIS předdefinovaný není. V souvislosti s číslováním ostatních podrozvahových účtů by bylo nejvhodnější zvolit číslo 763 xxx.

7.3.3 Kalkulace

Kalkulace, které byly poskytnuty pro zpracování této práce, obsahují několik chyb vedoucích k nesprávnému stanovení vlastních nákladů. Dalším navrhovaným zlepšením je přepočtení kalkulací za účelem odstranění objevených chyb. Způsob přepočtu bude demonstrován na kalkulaci nákladů živočišné výroby a vybrané kalkulaci v rostlinné výrobě z roku 2014. Kalkulace ostatních pěstovaných plodin lze sestavit obdobným způsobem.

Kalkulace nákladů v živočišné výrobě

V kalkulaci vlastních nákladů na chov jalovic u AGRI PARTNERS s.r.o. nebyla zahrnuta všechna vlastní a nakoupená krmiva a steliva uvedená v hlavní knize, tím dochází k podhodnocení vlastních nákladů. Společnost v kalkulaci udává, že vedlejším výrobkem je chlévská mrva a k jejímu oddělení dochází odčítací metodou, přesto vedlejší výrobek v kalkulaci odečten není. Tato chyba naopak způsobuje nadhodnocení nákladů na hlavní výrobek, tedy jalovice.

Tab. č. 19: Nová kalkulace vlastních nákladů na jalovice (v Kč)

Kalkulační položka	Náklad celkem	Na 1 kg přírůstku	Podíl nákladů v %
Nakoupená krmiva a steliva	5 043 656	28,85	46,30
Vlastní krmiva a steliva	1 828 059	10,46	16,78
Ostatní nakoupený materiál	23 729	0,14	0,22
Mzdové náklady	305 241	1,75	2,80
Ostatní přímé náklady	665 017	3,80	6,10
Podíl výrobní režie živočišné výroby	1 735 896	9,93	15,94
Podíl správní režie	1 291 379	7,39	11,86
Vlastní náklady sdružené produkce	10 892 977	62,32	100,00
Hodnota vedlejšího výrobku	419 604	2,40	–
Vlastní náklady hlavního výrobku	10 473 373	59,92	–

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Nová kalkulace jalovic byla vypočtena pro období 1 roku, tedy 365 dní. Společnost vlastnila průměrně 479 ks jalovic. Na základě údajů uvedených v hlavní knize společnosti byla v roce 2014 spotřebována nakoupená krmiva a steliva v hodnotě

5 043 656 Kč a vlastní krmiva a steliva ve výši 1 828 059 Kč. Ostatní položky byly ponechány na stejné úrovni jako v původní kalkulaci. Do ostatního nakoupeného materiálu se řadí zejména materiál nutný k údržbě stájí. Mzdové náklady jsou tvořeny roční mzdou a zákonnými odvody na 1 zaměstnance, jehož pracovní náplň se výhradně týká chovu jalovic. Do ostatních přímých nákladů společnost zařazuje plemenářské služby, veterinární služby nebo pronájem prostor. Odpisy zvířat do kalkulace nevstupují, neboť jalovice jsou součástí zásob a nejsou tedy odepisovány. Do výrobní režie v živočišné výrobě je zahrnuta část mezd zaměstnanců, kteří nepracují pouze v živočišné výrobě, část odpisů strojů, opravy a udržování, spotřeba pohonných hmot, elektrické energie nebo vody. Jako kalkulační jednotice se u jalovic používá 1 kg přírůstků. Denní přírůstky jalovic činí průměrně 1 kg. Za rok by tak 479 ks jalovic mělo vytvořit 174 835 kg přírůstků. Náklady na 1 kg přírůstku se zjistí vydělením jednotlivých nákladů velikostí přírůstků. Tímto způsobem dojde k vyčíslení vlastních nákladů na sdružený výrobek. Během chovu jalovic ale vzniká ještě chlévská mrva, jejíž hodnotu je nutné od vlastních nákladů oddělit. Za tímto účelem Poláčková a kol. (2010) doporučuje využít metodu odčítací. Podle vnitropodnikových záznamů jedna jalovice vyprodukuje denně 40 kg chlévské mrvy. Ročně tedy 479 ks jalovic vyprodukuje 6 993,4 t chlévské mrvy. Ve vnitropodnikovém ceníku má společnost stanovenou cenu chlévské mrvy na 60 Kč/t. Hodnota chlévské mrvy za rok tedy činí 419 604 Kč. Po odečtení této částky od vlastních nákladů sdružené produkce klesnou vlastní náklady hlavního výrobku o 2,40 Kč na 1 kg přírůstku. V následující tabulce je uvedena původní kalkulace společnosti.

Tab. č. 20: Původní kalkulace vlastních nákladů na jalovice (v Kč)

Kalkulační položka	Náklad celkem	Na 1 kg přírůstku	Podíl nákladů v %
Nakoupená krmiva a steliva	1 596 875	9,13	22,90
Vlastní krmiva a steliva	1 356 095	7,76	19,44
Ostatní nakoupený materiál	23 729	0,14	0,34
Mzdové náklady	305 241	1,75	4,38
Ostatní přímé náklady	665 017	3,80	9,53
Podíl výrobní režie živočišné výroby	1 735 896	9,93	24,89
Podíl správní režie	1 291 379	7,39	18,52
Vlastní náklady sdružené produkce	6 974 232	39,90	100,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Z nové kalkulace provedené v tabulce č. 19 je zřejmé, že náklady na nakoupená a vlastní krmiva a steliva tvoří dohromady 63 % z celkových vlastních nákladů na sdruženou produkci. V původní kalkulaci je to pouze 42 %. V důsledku podhodnocení vlastních nákladů se produkce na základě původní kalkulace jeví jako zisková, neboť smluvená prodejní cena činí 55 Kč/kg. Podle nové kalkulace náklady na 1 kg přírůstku prodejní cenu převyšují. Řešením této situace je vyjednávání s obchodními partnery o navýšení prodejní ceny, které však vzhledem k běžným tržním cenám není příliš reálné, nebo hledání cest pro snižování nákladů. V této souvislosti je opět správným krokem spojení mateřské a dceřiné společnosti v roce 2015. AGRI PARTNERS s.r.o. roku 2014 většinu krmiv a steliv nakupovala od AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. a jejich cena tak byla navýšena o zisk této společnosti. Spojením firem by se měla snížit hodnota vlastních nákladů na jalovice, neboť by mělo dojít k růstu spotřeby vlastních krmiv a steliv oceňovaných na úrovni vlastních nákladů.

Na základě obou kalkulací byl vypočten bod zvratu, od kterého by společnost AGRI PARTNERS s.r.o. v roce 2014 dosahovala zisku.

Tab. č. 21: Výpočet bodu zvratu

Položka	Nová kalkulace	Původní kalkulace
Celkové fixní náklady v Kč	3 332 516,00	3 332 516,00
Požizovací cena jalovic v Kč	12 000,00	12 000,00
Variabilní náklady na 1 kg přírůstku v Kč	40,85	20,83
Variabilní náklady na 250 kg přírůstků v Kč	10 212,50	5 207,50
Variabilní náklady celkem na 1 ks v Kč	22 212,50	17 207,50
Prodejní cena jalovice v Kč	24 750,00	24 750,00
Jednotková marže v Kč	2 537,50	7 542,50
Bod zvratu v ks	1 313	442

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Společnost nerozděluje náklady na fixní a variabilní, proto byla jejich výše odhadnuta z dostupných údajů následujícím způsobem. Celkové fixní náklady byly stanoveny jako součet výrobní režie živočišné výroby, podílu správní režie připadajícího na živočišnou výrobu a také přímých mezd, které se nezvyšují s každým dalším kusem chovaných jalovic. Jalovice ve věku 6 měsíců jsou do podniku nakupovány od obchodních partnerů za cenu 60 Kč/kg. Průměrná váha nakupovaných jalovic je 200 kg. Pořizovací cena jednoho ks telete tak činí 12 000 Kč. Variabilní náklady na 1 kg přírůstku jsou přebrány z kalkulací. Jedná se o součet nakoupených a vlastních krmiv a steliv, ostatního

nakoupeného materiálu a ostatních přímých nákladů po odečtení hodnoty vedlejšího výrobku. Každá jalovice během doby, po kterou je chována ve společnosti vyprodukuje přibližně 250 kg přírůstků. Variabilní náklady na 1 ks jalovice se tak skládají z pořizovací ceny a variabilních nákladů na 250 kg přírůstků. Prodejní cena jalovic je smluvně dohodnuta na 55 Kč/kg. Při váze jalovice 450 kg tak cena činí 24 750 Kč. Bod zvratu je v původní kalkulaci dosahován při chovu 442 ks jalovic. Na základě této kalkulace je produkce živočišné výroby zisková. Podle nové kalkulace nastává bod zvratu až při 1 313 ks chovaných zvířat. Takto vysoký počet zvířat by ovšem vyvolal také růst fixních nákladů, neboť současná výrobní kapacita je nastavena na chov maximálně 600 ks zvířat. Pro zvýšení kapacity by bylo nutné zaměstnat nové zaměstnance na obsluhu živočišné výroby, pořídit nové mechanické manipulátory pro přemísťování krmiva a steliva a také pronajmout nové zemědělské budovy. Roční mzda jednoho nového zaměstnance je předpokládána na stejné úrovni jako u stávajícího zaměstnance, tedy 305 241 Kč. Pokud by byl mechanický manipulátor pořízen na úvěr stejně jako ten současný, činila by jeho roční splátka 250 000 Kč. Pronájem jedné nové budovy by ročně stál přibližně 240 000 Kč. V důsledku stálého zvyšování fixních nákladů by však společnost dosáhla bodu zvratu až při sedminásobném zvýšení současné kapacity. Nová kapacita by pak činila 4 200 ks jalovic. Nový bod zvratu je vypočítán v následující tabulce.

Tab. č. 22: Výpočet bodu zvratu po navýšení fixních nákladů

Položka	
Celkové fixní náklady v Kč	10 489 685,00
Pořizovací cena jalovic v Kč	12 000,00
Variabilní náklady na 1 kg přírůstku v Kč	40,85
Variabilní náklady na 250 kg přírůstků v Kč	10 212,50
Variabilní náklady celkem na 1 ks v Kč	22 212,50
Prodejní cena jalovice v Kč	24 750,00
Jednotková marže v Kč	2 537,50
Bod zvratu v ks	4 134

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Ztráta z nevyužití plné kapacity fixních nákladů by činila 167 470 Kč.

$$\text{Ztráta z fixních nákladů} = 10\,489\,685 * \left(1 - \frac{4200}{4134}\right) = -167\,470 \text{ Kč} \quad (39)$$

Celkové náklady na produkci 4134 ks zvířat by se pohybovaly na úrovni 102 316 160 Kč.

$$\text{Celkové náklady} = 10\,489\,685 + 22\,212,5 * 4134 = 102\,316\,160 \text{ Kč} \quad (40)$$

Celkové náklady při produkci 479 ks jalovic činí pouze 13 972 303,5 Kč.

$$\text{Celkové náklady} = 3\,332\,516 + 22\,212,5 * 479 = 13\,972\,303,5 \text{ Kč} \quad (41)$$

Při srovnání celkových nákladů na produkci 479 ks a na 4134 ks zvířat jsou celkové přírůstkové náklady 88 343 857 Kč.

$$CN_{\text{přírůstkové}} = 102\,316\,160 - 13\,972\,303,5 = 88\,343\,856,5 \text{ Kč} \quad (42)$$

kde: $CN_{\text{přírůstkové}}$... celkové přírůstkové náklady

Takto vysoký objem produkce by ovšem vyžadoval získání nových obchodních partnerů, od kterých by byly nakupovány šestiměsíční jalovice a kteří by je po vykrmení opět odkupovali. Zároveň by se musel významně navýšit objem rostlinné výroby, aby bylo zabezpečeno přijatelné množství krmiva a steliva. Společnost by nejspíš neměla dostatečné plochy zemědělských pozemků k tomu, aby byla schopna takový objem rostlinné výroby vypěstovat a rostla by tak závislost na obchodních partnerech a jejich cenové politice také v této oblasti. V obcích, kde společnost hospodaří, rovněž není odpovídající množství volných zemědělských budov k pronájmu. Z těchto důvodů by bylo přijatelnějším řešením navýšit produkci chovaných zvířat na úroveň kapacity vymezené velikostí fixních nákladů. Došlo by tak k úspoře současných fixních nákladů ve výši 841 826 Kč.

$$\text{Úspora fixních nákladů} = 3\,332\,516 * \left(\frac{600}{479} - 1 \right) = 841\,825,5 \text{ Kč} \quad (43)$$

Příspěvek na úhradu fixních nákladů by pak vzrostl o přibližně o 307 tisíc Kč.

$$\text{Příspěvek na úhradu FN (479 ks)} = 2\,537,5 * 479 = 1\,215\,463 \text{ Kč} \quad (44)$$

$$\text{Příspěvek na úhradu FN (600 ks)} = 2\,537,5 * 600 = 1\,522\,500 \text{ Kč} \quad (45)$$

$$\text{Rozdíl} = 1\,522\,500 - 1\,215\,463 = 307\,037,5 \text{ Kč} \quad (46)$$

kde: FN ... fixní náklady.

Díky spojení mateřské a dceřiné společnosti v roce 2015 by s poklesem nákladů na krmiva a steliva mělo dojít také k poklesu variabilních nákladů, snížení bodu zvratu a zvýšení příspěvku na úhradu fixních nákladů.

Kalkulace nákladů v rostlinné výrobě

U kalkulací v rostlinné výrobě nejsou uvedeny náklady na hnojivo a od výsledných vlastních nákladů opět není odečtena cena vedlejšího výrobku v podobě slámy. Pro vzorové přepočtení kalkulace rostlinné výroby byla vybrána pšenice jarní pěstovaná společností AGRI PARTNERS s.r.o. v roce 2014, nová kalkulace je uvedena v tabulce č. 23.

Tab. č. 23: Nová kalkulace vlastních nákladů pšenice jarní (v Kč)

Kalkulační položka	Náklady celkem	Náklady na jednici	Podíl nákladů v %
Vlastní osiva	54 180	239,73	10,72
Vlastní hnojiva	23 254	102,89	4,60
Ostatní nakoupený materiál	25 209	111,54	4,99
Ostatní přímé náklady	222 640	985,13	44,05
Podíl výrobní režie rostlinné výroby	95 194	421,21	18,83
Podíl správní režie	84 949	375,88	16,81
Vlastní náklady sdružené produkce	505 426	2 236,38	100,00
Zrno	444 775	–	88,00
Sláma	60 651	–	12,00

Zdroj: vlastní zpracování. 2016

Náklady na vlastní osiva byla do nové kalkulace zahrnuta ve stejné výši jako v původní kalkulaci, nakoupená osiva při pěstování pšenice používána nejsou. V roce 2014 spotřebovala společnost hnojiva vlastní výroby v hodnotě 140 208 Kč. Za hnojivo vlastní výroby je považována chlévská mrva, jiné hnojící ani chemické ochranné prostředky použity nebyly, neboť v té době již probíhala ekologizace společnosti AGRI PARTNERS s.r.o., která jiný způsob hnojení zakazuje. Chlévská mrva je ve společnosti oceněna 60 Kč/t. Po vydělení hodnoty spotřebovaných hnojiv touto částkou bylo zjištěno množství chlévské mrvy použité za dané období ke hnojení ve výši 2 336,8 t. Získané množství musí být vyděleno 250 hektary, na tuto plochu bylo hnojivo použito. Na základě propočtu bylo na 1 hektar plochy spotřebováno 9,35 t hnojiva. Osevní ploše 41,45 ha tedy odpovídá 387,56 t hnojiva. Toto množství musí být opět oceněno částkou 60 Kč/t, náklady na vlastní hnojiva tak činí 23 254 Kč. Ostatní

nakoupený materiál je ponechán na stejné úrovni jako v původní kalkulaci, jedná se např. o fólie na zakrytí silážní jámy. V ostatních přímých nákladech je zahrnuto zejména pachtovné včetně daně z nemovitostí uhrazené za pozemky, na kterých je produkce pěstována a pohonné hmoty spotřebované v závislosti na pěstování této plodiny. Do výrobní režie rostlinné výroby společnost zahrnuje odpisy strojů, opravy a udržování, elektrickou energii nebo část mzdových nákladů zaměstnanců připadající na práci v rostlinné výrobě. Žádné přímé mzdy se k rostlinné výrobě nevztahují. Na 41,45 ha půdy bylo vypěstováno 199 t hlavního výrobku, tedy zrna. Podle Pišvejce (1964) je z celkové produkce pšenice 88 % zrno a 12 % sláma. Při výrobě 199 t zrna tedy bylo zároveň vyprodukováno přibližně 27 t slámy. Hmotnost sdruženého výrobku pak činila 226 t. Toto množství je použito pro stanovení nákladů na kalkulační jednici. Pro určení vlastních nákladů jednotlivých sdružených výrobků doporučuje Poláčková a kol. (2010) rozčítací metodu, při které se celkové náklady na sdruženou produkci rozdělí podle procentního zastoupení. Na zrno tak připadá 88 % nákladů a na slámu 12 % nákladů. Tabulka č. 24 zobrazuje původní kalkulaci.

Tab. č. 24: Původní kalkulace vlastních nákladů pšenice jarní (v Kč)

Kalkulační položka	Náklady celkem	Náklady na jednici	Podíl nákladů v %
Vlastní osiva	54 180	239,73	11,24
Vlastní hnojivo	0	0,00	0,00
Ostatní nakoupený materiál	25 209	111,54	5,23
Ostatní přímé náklady	222 640	985,13	46,17
Podíl výrobní režie rostlinné výroby	95 194	421,21	19,74
Podíl správní režie	84 949	375,88	17,62
Vlastní náklady sdružené produkce	482 172	2 133,49	100,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Vlastní náklady na 1 tunu sdružené produkce byly v původní kalkulaci, kde nebylo započítáno spotřebované hnojivo téměř o 103 Kč nižší. Zároveň byly veškeré náklady přiděleny produkci zrna, neboť nebyla oddělena produkce slámy. V důsledku nesprávné kalkulace vlastních nákladů rostlinné výroby dochází opět k podhodnocování nákladů na chov jalovic, do kterých se tato kalkulace promítá v podobě krmiva a steliva.

7.3.4 Řízení nákladů

Z finanční a nákladové analýzy vyplynulo, že problémem obou společností jsou vysoké náklady, které převyšují tržby. Následkem je záporná přidaná hodnota a zisk či ztráta je závislá na výši poskytnutých provozních dotací. Řízení společností se silně odvíjí od aktuálních rozhodnutí majitelů a není podloženo finanční analýzou, finančními plány ani rozpočty. Náklady se v rámci nákladového účetnictví společností sledují až zpětně po jejich vynaložení. Před zahájením činnosti nejsou propočítány veškeré náklady a výnosy, které jsou s ní spojené a není tak žádným způsobem podložené, zda bude generovat zisk či ztrátu. Během vykonávání činnosti pak také neexistuje žádný návod, podle kterého by bylo možné kontrolovat přiměřenost nákladů. Z toho důvodu je nezbytné, aby nově sloučená společnost začala sestavovat alespoň krátkodobé rozpočty nákladů a výnosů, kde by dopředu rozhodla o struktuře a objemu podnikatelských aktivit, které budou při porovnání nákladů a výnosů z nich plynoucích pro podnik v daném období nejvýhodnější. Tyto rozpočty by měly být sestaveny na základě nových přepočtených kalkulací, popsanych v podkapitole 7.3.3, které věrněji vystihují skutečné vlastní náklady produkce. Vzhledem k cenám zemědělské produkce a potřeby zabezpečit plynulý chod celé farmy není možné, aby si podnik ponechal pouze ziskové podnikatelské aktivity. Nutností je však odhalit a začít snižovat plýtvání zvyšující náklady tak, aby po obdržení dotací na krytí provozních nákladů dosahovala společnost zisku. Při prvotním rozhodování o přiměřenosti nákladů a sestavení rozpočtů by společnosti mohlo pomoci mezipodnikové srovnání s dalšími zemědělskými podniky s obdobnými charakteristikami. Proto lze společnosti doporučit registraci do internetové databáze Zemědělské účetní datové sítě FADN CZ modulu BASIC YEARS. Modul je vhodný pro odbornou zemědělskou veřejnost, není zpoplatněn ani jinak podmíněn a umožňuje získávat informace a meziroční srovnání s ostatními podniky v databázi FADN na základě předdefinovaných výstupů, které lze pomocí omezujících podmínek dále upravit na ukazatele, roky a množinu podniků, které uživatele zajímají (Internetový přístup do databáze FADN CZ – uživatelská příručka, FADN CZ, 2012). Na základě údajů srovnatelných podniků by tak společnost mohla lépe posoudit, které náklady by měla snížit a které ponechat tak, aby se její podnikatelské výsledky začaly zlepšovat.

Závěr

V této diplomové práci byla analyzována efektivita mateřské společnosti AGRI PARTNERS s.r.o. a dceřiné společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. z hlediska účetního systému, finanční a nákladové analýzy za účelem posouzení správnosti rozhodnutí majitelů obou podniků o ukončení činnosti mateřské společnosti a převedení jejích podnikatelských aktivit na dceřinou společnost. Transformace probíhala od roku 2014 a byla dokončena v prosinci roku 2015. Hlavním důvodem tohoto kroku bylo ukončení neekologické zemědělské výroby vykonávané mateřskou společností a přechod na výhradně ekologickou produkci prováděnou dceřinou společností.

Účetnictví společností je vedeno prostřednictvím počítačového systému ZEIS, který je uzpůsoben pro účetnictví zemědělských podniků. V programu je vedeno nejen finanční, ale také nákladové účetnictví, díky kterému lze zjišťovat výsledek hospodaření jednotlivých výkonů. Problémem jsou však nevhodně nastavené kalkulace vlastních nákladů, které vedou ke zkreslení ziskovosti či ztrátovosti těchto výkonů. Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. První dva výkazy společnosti sestavují pro vyšší přehlednost v plném rozsahu, přestože jim tuto povinnost zákon neukládá. Příloha obsahuje všechny informace požadované zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou, ale pouze ve velmi strohé podobě. Žádné další informace, které by napomáhaly orientaci v podnikatelských aktivitách, v příloze uvedeny nejsou. Při analýze účetního systému společností nebyly shledány žádné přestupky vůči účetní či daňové legislativě České republiky, pouze jistá zjednodušení plynoucí z malé velikosti obou podniků, která mírně narušují zásadu věrného a poctivého zobrazení, nikoliv však zákony České republiky. Tím je myšlena zejména oblast oceňování dlouhodobého majetku vycházející z daňových předpisů, z důvodu možnosti přebírání hodnot z účetnictví do podkladů pro daňové účely bez větších úprav.

Dceřiná společnost AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. měla až do konce roku 2013 vyšší výsledek hospodaření, nižší likviditu, ale vyšší rentabilitu než mateřská společnost. Z porovnání výsledků finanční analýzy obou společností bylo zjištěno, že dceřiná společnost před zahájením transformace vykazovala vyšší efektivitu než její mateřská společnost. Po zahájení změn v roce 2014 se situace obrátila, neboť se snížil

dlouhodobý majetek a zvýšil podíl vlastního kapitálu mateřské společnosti a zároveň se zvýšil objem dlouhodobého majetku a dlouhodobých bankovních úvěrů u dceřiné společnosti. Obě společnosti vykazují vysoký podíl cizího kapitálu ve své finanční struktuře, investice do podniků je tak spojena s vysokým věřitelským rizikem a společnosti mohou mít potíže se získáváním dalšího cizího kapitálu. Problémem obou společností jsou vysoké náklady převyšující tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Z tohoto důvodu společnosti produkují zápornou přidanou hodnotu a velikost zisku či ztráty se odvíjí od výše poskytnutých dotací na krytí provozních nákladů.

Přínosem této práce bylo zjištění, že rozhodnutí majitelů společností o ukončení činnosti AGRI PARTNERS s.r.o. bylo správné jednak vzhledem ke stále zvyšujícímu se tlaku Společné zemědělské politiky EU na ekologické zemědělství, ale také na základě výsledků provedené analýzy, kde dosahovala v letech 2010-2013 menší efektivity než AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. Nově sloučené společnosti AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. bylo doporučeno upravit účetní období z kalendářního roku na hospodářský z důvodu zjednodušení účtování o nedokončené rostlinné výrobě. Dále bylo navrženo vytvoření podrozvahových účtů pro evidenci najatého majetku, který v analyzovaném stavu nebyl v účetnictví uváděn. Důležitým doporučením je úprava stávajících kalkulací vlastních nákladů, ve kterých nebyly některé kalkulační položky vhodně vyplněny a docházelo tak k podhodnocování vlastních nákladů na produkci a nesprávnému stanovování ziskovosti výkonů. Posledním návrhem na zlepšení je zavedení krátkodobých rozpočtů nákladů a výnosů pro zjištění skutečné ziskovosti či ztrátovosti jednotlivých výkonů a omezení plýtvání náklady. Z tohoto důvodu je společnosti doporučena registrace do internetové databáze FADN za účelem získání referenčních hodnot pro řízení nákladů. Provedení analýzy účetního systému, finanční a nákladové analýzy, posouzení správnosti rozhodnutí vlastníků a navržení možných zlepšení bylo cílem práce.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Kritéria rozdělení účetních jednotek.....	21
Tab. č. 2: Kalkulační vzorec pro živočišnou výrobu	41
Tab. č. 3: Kalkulační vzorec pro rostlinnou výrobu	42
Tab. č. 4: Kritéria pro rozdělení do kategorií účetních jednotek	46
Tab. č. 5: Velikost obhospodařovaných pozemků v letech 2011-2015 (v hektarech)....	47
Tab. č. 6: Kalkulační vzorec pro oceňování zásob vlastními náklady.....	56
Tab. č. 7: Účtování o pořízení zásob	58
Tab. č. 8: Účtování mezd	63
Tab. č. 9: Účtování o dani z přidané hodnoty	65
Tab. č. 10: Účtování o dani z minerálních olejů.....	67
Tab. č. 11: Účtování o dotacích	68
Tab. č. 12: Rozpis středisek	69
Tab. č. 13: Čistý pracovní kapitál společností v letech 2010-2014 (v tis. Kč).....	73
Tab. č. 14: Likvidita společností v letech 2010-2014	74
Tab. č. 15: Rentabilita společností v letech 2010-2014 (v procentech).....	75
Tab. č. 16: Zadluženost společností v letech 2010-2014	77
Tab. č. 17: Obratovost společností v letech 2010-2014 (ve dnech).....	78
Tab. č. 18: Porovnání efektivity obou společností v letech 2010-2014.....	90
Tab. č. 19: Nová kalkulace vlastních nákladů na jalovice (v Kč)	93
Tab. č. 20: Původní kalkulace vlastních nákladů na jalovice (v Kč).....	94
Tab. č. 21: Výpočet bodu zvratu.....	95
Tab. č. 22: Výpočet bodu zvratu po navýšení fixních nákladů.....	96
Tab. č. 23: Nová kalkulace vlastních nákladů pšenice jarní (v Kč).....	98
Tab. č. 24: Původní kalkulace vlastních nákladů pšenice jarní (v Kč).....	99

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Schéma Du Pont rozkladu ukazatele rentability vlastního kapitálu	31
Obr. č. 2: Vývoj přijatých dotací v letech 2010-2014 (v tis. Kč)	48
Obr. č. 3: Vývoj výsledku hospodaření po zdanění v letech 2010-2014 (v tis. Kč).....	49
Obr. č. 4: Vývoj tržeb a nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. (v tis. Kč).....	81
Obr. č. 5: Vývoj tržeb a nákladů AGRI PARTNERS s.r.o. (v tis. Kč).....	83

Seznam použitých zkratek

AEO	Agroenvironmentální opatření
aj.	a jiné
apod.	a podobně
a.s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
CN _n	celkové náklady v období n
CN _{n-1}	celkové náklady v období n-1
CN _{přírůstkové}	celkové přírůstkové náklady
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
č. p.	číslo popisné
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	strana Dal účtu
DOP	doba obratu pohledávek
DOZ _v	doba obratu závazků
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FADN CZ	Zemědělská účetní datová síť (Farm Accountancy Data Network Czech)
FIFO	první do skladu, první ze skladu (First In, First Out)
FN	fixní náklady

ha	hektar
IAS/IFRS	Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards)
IFRIC	Interpretační výbor mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretation Committee)
IFRS for SME	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities)
Kč	Koruna česká
kg	kilogram
kol.	kolektiv
ks	kus
LFA	Platby za přírodní znevýhodnění (Less Favoures Areas)
LPIS	Evidence využití půdy podle uživatelských vztahů (Land Parcel Identification System)
MD	strana Má dáti účtu
např.	například
obr.	obrázek
odst.	odstavec
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
příp.	případně
PVP	Přechodné vnitrostátní podpory

ROA	rentabilita aktiv
ROC	rentabilita nákladů, nákladovost
ROE	rentabilita vlastního kapitálu
ROS	rentabilita tržeb
SAPS	Jednotná platba na plochu (Single Area Payment Scheme)
Sb.	Sbírka
SIC	Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)
spol.	společnost
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
t	tuna
tab.	tabulka
tis.	tisíc
tj.	to jest
tzv.	takzvaný
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy (United States Generally Accepted Accounting Principles)
v	variabilní náklady na peněžní jednotku výkonu
VN	variabilní náklady
vn_j	jednotkové variabilní náklady
ZEIS	Zaručeně efektivní informační systém

Seznam použité literatury

Monografické publikace

BARTKOVÁ, Hana, PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2008. 165 s. ISBN 978-80-248-1181-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 156 s. ISBN 978-80-7357-961-6.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia, ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů. I. díl*. 1. vyd. Plzeň: NAVA, 2011. 88 s. ISBN 978-80-7211-397-2.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia, ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů. II. díl*. 1. vyd. Plzeň: NAVA, 2012. 102 s. ISBN 978-80-7211-425-2.

ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013a. 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013b. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.

HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2. Pokročilé aplikace*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 232 s. ISBN 978-80-247-3516-0.

HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006. 175 s. ISBN 80-86851-49-4.

JANHUBA, Miloslav. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 176 s. ISBN 978-80-245-1662-2.

- JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- KALOUDA, František. *Finanční analýza a řízení podniku*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015. 287 s. ISBN 978-80-7380-526-5.
- KOCH, Jiří. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2014*. Český Těšín: Poradce, 2014. 192 s. ISBN 978-80-7365-354-5.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualizované vyd. Praha: Nakladatelství Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- KUBÍČKOVÁ, Dana. *Účetní systémy. I. díl*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, o.p.s., 2006. 110 s. ISBN 80-86754-72-3.
- KUBÍČKOVÁ, Dana. *Účetní systémy. II. díl*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, o.p.s., 2010. 130 s. ISBN 978-80-7408-030-2.
- KUBÍČKOVÁ, Dana, JINDŘICHOVSKÁ, Irena. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firmy*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. 342 s. ISBN 978-80-7400-538-1.
- MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 552 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- MICHALČÁKOVÁ, Anna, KOMÍNKOVÁ, Magda, FARKAČ, Martin. *Společná zemědělská politika EU v letech 2014 – 2020: Informační příručka projektu AGRI ČR+*. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury, 2015. 55 s. ISBN 978-80-7325-998-3.
- PASEKOVÁ, Marie a kol. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

- PIŠVEJC, Jiří. *Kalkulace vlastních nákladů v zemědělské výrobě*. Praha: SZN, 1964.
- POLÁČKOVÁ, Jana a kol. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. 73 s. ISBN 978-80-86671-75-8.
- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3916-8.
- SVATOŠOVÁ, Jana, TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, 2012. 367 s. ISBN 978-80-7263-729-4.
- SYNEK, Miloslav, KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Podniková ekonomika*. 6. přepracované a doplněné vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. 560 s. ISBN 978-80-7400-274-8.
- ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2015 pro střední školy a pro veřejnost. 2. díl*. 16. upravené vyd. Znojmo: Nakladatelství Ing. Pavel Štohl, 2015a. 216 s. ISBN 978-80-87237-82-3.
- ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2015 pro střední školy a pro veřejnost. 3. díl*. 14. upravené vyd. Znojmo: Nakladatelství Ing. Pavel Štohl, 2015b. 167 s. ISBN 978-80-87237-83-0.
- THOMAS, Andrew, WARD, Anne Marie. *Introduction to Financial Accounting*. 7. vyd. London: McGraw- Hill, 2012. 832 s. ISBN 978-0-07-713268-2.

Příspěvek ve sborníku

- GREGA, Libor, KYSILKOVÁ, Barbora. Czech agriculture and agricultural enterprises in transition. In: *Sborník příspěvků z konference Enterprise in transition*. Split: Faculty of Economics, University of Split, 2003, s. 287 – 289. ISBN 953-6024-49-7.

Článek v online časopisu

LOSOSOVÁ, Jana, ZDENĚK, Radek. Key Factors Affecting the Profitability of Farms in the Czech Republic. *AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics* [online časopis]. 2014, 6(1), 21-36 [cit. 19. 3. 2016]. ISSN 1804-1930. Dostupné z: http://online.agris.cz/files/2014/agris_on-line_2014_1.pdf

Elektronické zdroje

Finanční analýzy podnikové sféry průmyslu a stavebnictví. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu, ©2005 [cit. 8. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/ministr-a-ministerstvo/analyticke-materialy/#category238>

Internetový přístup do databáze FADN CZ – uživatelská příručka. *FADN CZ* [online]. Praha: FADN CZ, ©2002-2011 [cit. 15. 3. 2016]. Dostupné z: http://www.vsbox.cz/fadn/AHTM/INSTRUKCE_VSTUP.htm

Jednotná žádost. *Státní zemědělský intervenční fond* [online]. Praha: Státní zemědělský intervenční fond, ©2013 [cit. 22. 2. 2016]. Dostupné z: <https://www.szif.cz/cs/jednotna-zadost>

Modul Finance. *PROFEX AM* [online]. Blatná: PROFEX AM, ©2010 [cit. 22. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.zeis.cz/index.php?cat=1&mode2=hlavni>

Modul Majetek. *PROFEX AM* [online]. Blatná: PROFEX AM, ©2010 [cit. 22. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.zeis.cz/index.php?cat=3&mode2=hlavni>

Modul Mzdy. *PROFEX AM* [online]. Blatná: PROFEX AM, ©2010 [cit. 22. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.zeis.cz/index.php?cat=2&mode2=hlavni>

Modul Zvířata. *PROFEX AM* [online]. Blatná: PROFEX AM, ©2010 [cit. 22. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.zeis.cz/index.php?cat=11&mode2=hlavni>

Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, ©2013-2016 [cit. 6. 3. 2016]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-02-10_Pokyny-k-vyplneni-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf

Profil firmy. *PROFEX AM* [online]. Blatná: PROFEX AM, ©2010 [cit. 22. 2. 2016].
Dostupné z: <http://www.zeis.cz/index.php?idstr=8>

Příručka pro žadatele. *Státní zemědělský intervenční fond* [online]. Praha: Státní zemědělský intervenční fond, ©2013 [cit. 22. 2. 2016]. Dostupné z:
https://www.szif.cz/cs/CmDocument?rid=%2Fapa_anon%2Fcs%2Fdokumenty_ke_stazeni%2Fplatby_na_zaklade_jz%2Fjz%2Fjz%2F1429629090451.pdf

Výnos desetiletého státního dluhopisu. *Kurzy.cz* [online]. Praha: Kurzy.cz, ©2000-2016 [cit. 8. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/cnb/ekonomika/vynos-desetileteho-statniho-dluhopisu-maastrichtske-kriterium/>

Právní předpisy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Předpis č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění

Předpis č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, v platném znění

Zákon č. 201/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění k 1. 10. 2014.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v platném znění

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, v platném znění

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění

Seznam příloh

Příloha A: Seznam účtů společností použitých v diplomové práci

Příloha B: Rozvaha k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha D: Horizontální analýza rozvahy AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha E: Horizontální analýza rozvahy AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha F: Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha G: Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha H: Vertikální analýza rozvahy AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

Příloha I: Vertikální analýza rozvahy AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

Příloha J: Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

Příloha K: Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

Příloha L: Schéma Du Pont rozkladu ROE AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.

Příloha M: Schéma Du Pont rozkladu ROE AGRI PARTNERS s.r.o.

Příloha N: Horizontální analýza nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha O: Horizontální analýza nákladů AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Příloha P: Vertikální analýza nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12.
(v procentech)

Příloha Q: Vertikální analýza nákladů AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12.
(v procentech)

Příloha R: Kombinace metody jednoduchého součtu pořadí a metody jednoduchého podílu

Příloha A: Seznam účtů společností použitých v diplomové práci

Číslo účtu	Název účtu
Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek	
021 000	Budovy, haly a stavby
022 080	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
026 1x0	Skot - základní stádo
Účtová třída 1 - Zásoby	
112 xxx	Materiál na skladě
112 610	Pohonné látky
121 x00	Nedokončená rostlinná výroba
123 x00	Výrobky
124 100	Skot - mimo základního stáda
Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	
221 xxx	Bankovní účty
Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy	
321 100	Dodavatelé
331 000	Zúčtování se zaměstnanci z modulu Mzdy
331 976	Bezhotovostní výplata mzdy
336 100	Srážky zdravotního pojištění
336 200	Zúčtování s orgánem sociálního pojištění
341 100	Daň z příjmů právnických osob - zálohy a vyúčtování
342 100	Daň z příjmů fyzických osob - záloha
343 021	DPH 21 % - běžný měsíc
343 321	DPH 21 % - odložený odpočet DPH
343 8xx	DPH - výsledný daňový vztah vůči finančnímu orgánu
343 9xx	DPH - nadměrný odpočet
345 2xx	Spotřební daň - nárok na vrácení
345 500	Silniční daň
345 600	Zaplacená daň z nemovitých věcí
346 000	Dotace ze státního rozpočtu
388 000	Dohadné účty aktivní
Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	
428 00x	Nerozdělený zisk minulých let
429 00x	Neuhrazená ztráta minulých let
431 000	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

Číslo účtu	Název účtu
Účtová třída 5 - Náklady	
501 xxx	Spotřeba materiálu
501 300	Spotřeba pohonných hmot
518 891	Nájemné z pozemků
521 xxx	Mzdové náklady
521 100	Mzdové náklady - základní mzda
521 300	Mzdové náklady - prémie
521 400	Mzdové náklady - náhrady
521 700	Mzdové náklady - náhrady v nemoci placené zaměstnavatelem
524 100	Zákonné zdravotní pojištění
524 200	Zákonné sociální pojištění
531 100	Daň silniční
532 600	Zaplacená daň z nemovitých věcí
549 xxx	Manka a škody z provozní činnosti
563 100	Kurzové ztráty
581 1x0	Změna stavu nedokončené rostlinné výroby (od 2016)
583 xxx	Změna stavu výrobků (od 2016)
584 2xx	Změna stavu zvířat (od 2016)
591 900	Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
Účtová třída 6 - Výnosy	
611 1x0	Změna stavu nedokončené rostlinné výroby
613 xxx	Změna stavu výrobků
614 2xx	Změna stavu zvířat
648 700	Dotace na krytí provozních nákladů
663 100	Kurzové zisky
Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty	
701 000	Počáteční účet rozvahový
702 000	Konečný účet rozvahový
710 000	Účet zisků a ztrát
751 000	Pronajatý dlouhodobý majetek
761 000	Souvztažný účet k účtu 751 000
753 xxx	Pozemky jiných vlastníků
763 xxx	Souvztažný účet k účtu 753 xxx

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Označení	PASIVA	AGRI PATNERS Nezamyslice s.r.o.					AGRI PARTNERS s.r.o.				
		Účetní období					Účetní období				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
B. III.	Krátkodobé závazky	5 472	9 577	5 853	6 121	7 024	16 363	8 759	8 654	3 353	9 308
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	5 411	9 529	4 549	4 927	6 819	15 138	6 898	6 417	2 635	2 434
B. III. 2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. III. 3.	Závazky - podstatný vliv	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. III. 4.	Závazky ke společníkům	0	0	0	0	0	21	0	0	0	6 520
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	0	0	0	0	0	230	259	318	245	229
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	0	0	0	0	0	33	757	1 150	275	61
B. III. 7.	Stát - daňové závazky a dotace	13	0	31	137	0	68	64	389	182	53
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. III. 9.	Vydané dluhopisy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	0	0	0	0	0	28	25	14	14	9
B. III. 11.	Jiné závazky	48	48	1 273	1 057	205	845	756	366	2	2
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0	374	3 447	2 611	1 395	1 138	101	205
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	0	0	0	374	3 447	1 497	742	159	101	38
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	0	0	0	0	0	1 114	653	979	0	167
B. IV. 3.	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. I.	Časové rozlišení	0	0	0	0	0	48	0	0	0	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	0	0	0	0	0	48	0	0	0	0
C. I. 2.	Výnosy příštích období	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění k 31. 12. (v tis. Kč)

Označení	Text	AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					AGRI PARTNERS s.r.o.				
		Účetní období					Účetní období				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
I.	Tržby za prodej zboží	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
+	Obchodní marže	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
II.	Výkony	3 074	3 632	2 468	2 731	6 029	6 780	5 045	5 777	9 994	11 666
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 781	4 975	7 061	2 312	5 288	8 873	13 750	7 156	10 253	14 160
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 293	-1 343	-4 593	419	741	-2 357	-8 780	-1 394	-274	-2 602
II. 3.	Aktivace	0	0	0	0	0	264	75	15	15	108
B.	Výkonová spotřeba	4 269	7 862	4 677	4 470	7 854	11 804	9 139	6 448	11 042	15 159
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	3 129	3 612	2 715	2 148	2 862	7 077	4 632	3 332	7 681	8 151
B. 2.	Služby	1 140	4 250	1 962	2 322	4 992	4 727	4 507	3 116	3 361	7 008
+	Přidaná hodnota	-1 195	-4 230	-2 209	-1 739	-1 825	-5 024	-4 094	-671	-1 048	-3 493
C.	Osobní náklady	0	0	0	0	18	4 592	4 468	5 464	5 567	4 304
C. 1.	Mzdové náklady	0	0	0	0	18	3 435	3 336	4 092	4 175	3 369
C. 2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0	0	0	1 157	1 132	1 372	1 392	935
C. 4.	Sociální náklady	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D.	Daně a poplatky	0	11	12	12	9	121	112	105	68	98
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0	5	126	63	653	909	749	607	508	409
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	78	8 581	112	54	4 572	23	77	618	1 625
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	78	8 543	0	0	3 654	23	61	618	1 624
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	0	0	38	112	54	918	0	16	0	1

Označení	Text	AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					AGRI PARTNERS s.r.o.				
		Účetní období					Účetní období				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
X.	Výnosové úroky	0	0	0	0	0	111	127	14	0	0
N.	Nákladové úroky	0	2	2	6	80	137	107	77	57	52
XI.	Ostatní finanční výnosy	0	6	9	0	0	22	8	5	1	0
O.	Ostatní finanční náklady	4	8	33	12	25	99	55	48	48	32
XII.	Převod finančních výnosů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	-4	-4	-26	-18	-105	-103	-27	-106	-104	-84
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	13	0	44	153	34	0	0	39	7	0
Q. 1.	– splatná	13	0	44	153	34	0	0	39	7	0
Q. 2.	– odložená	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	54	205	122	624	73	-1 215	-116	-183	33	21
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0	0	0	100	0	0	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S. 1	– splatná	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S. 2	– odložená	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0	-100	0	0	0	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	54	205	122	624	-27	-1 215	-116	-183	33	21
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	67	205	166	777	7	-1 215	-116	-144	40	21

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha D: Horizontální analýza rozvahy AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

AKTIVA	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
AKTIVA CELKEM (Netto)	4 310	71,52	-3 641	-35,23	1 265	18,89	3 949	49,61
Dlouhodobý majetek	0	0,00	0	0,00	720	72 000,00	3 458	480,28
Dlouhodobý hmotný majetek	0	0,00	0	0,00	720	72 000,00	3 458	480,28
Stavby	0	0,00	0	0,00	49	4 900,00	-1	-2,04
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	0	0,00	0	0,00	506	50 600,00	3 459	683,60
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0,00	0	0,00	165	16 500,00	0	0,00
Oběžná aktiva	4 310	71,52	-3 641	-35,23	545	8,14	491	6,78
Zásoby	1 554	65,74	-2 804	-71,57	317	28,46	1 408	98,39
Materiál	-127	-68,65	46	79,31	-102	-98,08	666	33 300,00
Nedokončená výroba a polotovary	-635	-86,28	546	540,59	-267	-41,27	1 132	297,89
Výrobky	-274	-55,13	140	62,78	686	188,98	-390	-37,18
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	2 590	273,78	-3 536	-100,00	0	0,00	0	0,00
Krátkodobé pohledávky	2 704	73,92	-795	-12,50	191	3,43	-972	-16,88
Pohledávky z obchodních vztahů	1 551	44,05	-639	-12,60	69	1,56	-3 493	-77,59
Pohledávky za společníky	0	0,00	0	0,00	0	0,00	2 293	229 300,00
Stát - daňové pohledávky	122	89,05	-225	-86,87	149	438,24	65	35,52
Krátkodobé poskytnuté zálohy	0	0,00	46	4 600,00	-15	-32,61	0	0,00
Dohadné účty aktivní	1 031	103 100,00	23	2,23	-12	-1,14	143	13,72
Jiné pohledávky	0	0,00	0	0,00	0	0,00	20	2 000,00
Krátkodobý finanční majetek	52	1 300,00	-42	-75,00	37	264,29	55	107,84
Peníze	0	0,00	6	600,00	-4	-66,67	15	750,00
Účty v bankách	52	1 300,00	-48	-85,71	41	512,50	40	81,63

PASIVA	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
PASIVA CELKEM	4 310	71,52	-3 641	-35,23	1 265	18,89	3 949	49,61
Vlastní kapitál	205	37,00	83	10,94	623	73,99	-27	-1,84
Základní kapitál	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Základní kapitál	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Výsledek hospodaření minulých let	54	13,50	166	36,56	121	19,52	624	84,21
Nerozdělený zisk minulých let	54	10,80	166	29,96	121	16,81	624	74,20
Neuhrazená ztráta minulých let	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Výsledek hospodaření běžného účetního období	151	279,63	-83	-40,49	502	411,48	-651	-104,33
Cizí zdroje	4 105	75,02	-3 724	-38,88	642	10,97	3 976	61,22
Krátkodobé závazky	4 105	75,02	-3 724	-38,88	268	4,58	903	14,75
Závazky z obchodních vztahů	4 118	76,10	-4 980	-52,26	378	8,31	1 892	38,40
Stát - daňové závazky a dotace	-13	-100,00	31	3 100,00	106	341,94	-137	-100,00
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0,00	0	0,00	374	37 400,00	3 073	821,66
Bankovní úvěry dlouhodobé	0	0,00	0	0,00	374	37 400,00	3 073	821,66

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha E: Horizontální analýza rozvahy AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

AKTIVA	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
AKTIVA CELKEM (Netto)	-9 129	-22,75%	-668	-2,16%	-6 451	-21,27%	15 764	66,02%
Dlouhodobý majetek	-581	-7,83%	-609	-8,90%	-1 778	-28,53%	-570	-12,80%
Dlouhodobý nehmotný majetek	-30	-2,69%	-1 046	-96,49%	-30	-78,95%	-8	-100,00%
Ocenitelná práva	-30	-30,61%	-30	-44,12%	-30	-78,95%	-8	-100,00%
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0,00%	-1 016	-100,00%	0	0,00%	0	0,00%
Dlouhodobý hmotný majetek	-551	-8,79%	437	7,64%	-1 748	-28,39%	-562	-12,75%
Stavby	-181	-3,96%	968	22,07%	-1 439	-26,87%	-458	-11,70%
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	-375	-34,03%	-6	-0,83%	-251	-34,81%	-81	-17,23%
Dospělá zvířata a jejich skupiny	5	11,63%	-17	-35,42%	-8	-25,81%	-23	-100,00%
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0,00%	-508	-91,04%	-50	-100,00%	0	0,00%
Dlouhodobý finanční majetek	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Oběžná aktiva	-8 488	-26,02%	-78	-0,32%	-4 632	-19,26%	16 334	84,09%
Zásoby	-10 011	-71,96%	3 617	92,74%	1 253	16,67%	2 305	26,28%
Materiál	-1 706	-95,68%	2 641	3 429,87%	307	11,30%	1 384	45,75%
Nedokončená výroba a polotovary	-262	-55,39%	62	29,38%	305	111,72%	-23	-3,98%
Výrobky	-4 674	-79,10%	441	35,71%	1 213	72,37%	-345	-11,94%
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	-3 369	-58,63%	473	19,90%	-572	-20,07%	1 289	56,58%

AKTIVA	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Krátkodobé pohledávky	1 646	8,87	-3 764	-18,63	-6 300	-38,32	14 044	138,47
Pohledávky z obchodních vztahů	-1 786	-13,70	-2 920	-25,95	-2 363	-28,36	12 835	215,06
Pohledávky za společníky	0	0,00	0	0,00	0	0,00	-42	-100,00
Stát - daňové pohledávky	40	80,00	130	144,44	-90	-40,91	285	219,23
Krátkodobé poskytnuté zálohy	329	198,19	-429	-86,67	2	3,03	-7	-10,29
Dohadné účty aktivní	-349	-8,49	799	21,23	-1 695	-37,15	2 019	70,40
Jiné pohledávky	3 412	296,18	-1 344	-29,45	-2 154	-66,89	-1 046	-98,12
Krátkodobý finanční majetek	-123	-81,46	69	246,43	415	427,84	-15	-2,93
Peníze	-23	-53,49	-16	-80,00	-3	-75,00	18	1 800,00
Účty v bankách	-100	-92,59	85	1 062,50	418	449,46	-33	-6,46
Časové rozlišení	-60	-73,17	19	86,36	-41	-100,00	0	0,00
Náklady příštích období	-60	-73,17	19	86,36	-41	-100,00	0	0,00
PASIVA	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
PASIVA CELKEM	-9 129	-22,75	-668	-2,16	-6 451	-21,27	15 764	66,02
Vlastní kapitál	-116	-1,26	-183	-1,96	33	0,35	10 065	105,89
Základní kapitál	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Základní kapitál	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Kapitálové fondy	0	0,00	0	0,00	0	0,00	10 000	1 000 000,00
Ostatní kapitálové fondy	0	0,00	0	0,00	0	0,00	10 000	1 000 000,00

PASIVA	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Výsledek hospodaření minulých let	-1 215	-14,96	-116	-1,24	-183	-1,94	77	0,80
Nerozdělený zisk minulých let	0	0,00	0	0,00	0	0,00	33	0,26
Neuhrazená ztráta minulých let	-1 215	-5,81	-116	-0,52	-183	-0,82	0	0,00
Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	0,00	0	0,00	0	0,00	44	4 400,00
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1 099	90,45	-67	-57,76	216	118,03	-12	-36,36
Cizí zdroje	-8 965	-18,18	-485	-1,20	-6 484	-16,26	5 699	17,07
Dlouhodobé závazky	-145	-0,48	-123	-0,41	-146	-0,49	-360	-1,20
Závazky z obchodních vztahů	-145	-0,48	-123	-0,41	-146	-0,49	-360	-1,20
Krátkodobé závazky	-7 604	-46,47	-105	-1,20	-5 301	-61,25	5 955	177,60
Závazky z obchodních vztahů	-8 240	-54,43	-481	-6,97	-3 782	-58,94	-201	-7,63
Závazky ke společníkům	-21	-100,00	0	0,00	0	0,00	6 520	652 000,00
Závazky k zaměstnancům	29	12,61	59	22,78	-73	-22,96	-16	-6,53
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	724	2 193,94	393	51,92	-875	-76,09	-214	-77,82
Stát - daňové závazky a dotace	-4	-5,88	325	507,81	-207	-53,21	-129	-70,88
Dohadné účty pasivní	-3	-10,71	-11	-44,00	0	0,00	-5	-35,71
Jiné závazky	-89	-10,53	-390	-51,59	-364	-99,45	0	0,00
Bankovní úvěry a výpomoci	-1 216	-46,57	-257	-18,42	-1 037	-91,12	104	102,97
Bankovní úvěry dlouhodobé	-755	-50,43	-583	-78,57	-58	-36,48	-63	-62,38
Krátkodobé bankovní úvěry	-461	-41,38	326	49,92	-979	-100,00	167	16 700,00
Časové rozlišení	-48	-100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Výdaje příštích období	-48	-100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha F: Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Text	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Výkony	558	18,15	-1 164	-32,05	263	10,66	3 298	120,76
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 194	179,34	2 086	41,93	-4 749	-67,26	2 976	128,72
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 636	-203,87	-3 250	-242,00	5 012	109,12	322	76,85
Výkonová spotřeba	3 593	84,16	-3 185	-40,51	-207	-4,43	3 384	75,70
Spotřeba materiálu a energie	483	15,44	-897	-24,83	-567	-20,88	714	33,24
Služby	3 110	272,81	-2 288	-53,84	360	18,35	2 670	114,99
Přidaná hodnota	-3 035	-253,97	2 021	47,78	470	21,28	-86	-4,95
Osobní náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	18	1 800,00
Mzdové náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	18	1 800,00
Daně a poplatky	11	1 100,00	1	9,09	0	0,00	-3	-25,00
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	5	500,00	121	2 420,00	-63	-50,00	590	936,51
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	78	7 800,00	8 503	10 901,28	-8 469	-98,69	-58	-51,79
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	78	7 800,00	8 465	10 852,56	-8 543	-100,00	0	0,00
Tržby z prodeje materiálu	0	0,00	38	3 800,00	74	194,74	-58	-51,79
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	192	19 200,00	8 538	4 446,88	-8 588	-98,37	-91	-64,08
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	95	9 500,00	8 326	8 764,21	-8 421	-100,00	0	0,00
Prodaný materiál	97	9 700,00	212	218,56	-167	-54,05	-91	-64,08
Ostatní provozní výnosy	3 310	260,84	-1 803	-39,38	-111	-4,00	236	8,86
Ostatní provozní náklady	7	233,33	78	780,00	-62	-70,45	161	619,23
Provozní výsledek hospodaření	138	194,37	-17	-8,13	603	314,06	-583	-73,33

Text	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Nákladové úroky	2	200,00	0	0,00	4	200,00	74	1233,33
Ostatní finanční výnosy	6	600,00	3	50,00	-9	-100,00	0	0,00
Ostatní finanční náklady	4	100,00	25	312,50	-21	-63,64	13	108,33
Finanční výsledek hospodaření	0	0,00	-22	-550,00	8	30,77	-87	-483,33
Daň z příjmu za běžnou činnost	-13	-100,00	44	4 400,00	109	247,73	-119	-77,78
– splatná	-13	-100,00	44	4 400,00	109	247,73	-119	-77,78
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	151	279,63	-83	-40,49	502	411,48	-551	-88,30
Mimořádné náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	100	10 000,00
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0,00	0	0,00	0	0,00	-100	-10 000,00
Výsledek hospodaření za účetní období	151	279,63	-83	-40,49	502	411,48	-651	-104,33
Výsledek hospodaření před zdaněním	138	205,97	-39	-19,02	611	368,07	-770	-99,10

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha G: Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Text	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Výkony	-1 735	-25,59	732	14,51	4 217	73,00	1 672	16,73
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	4 877	54,96	-6 594	-47,96	3 097	43,28	3 907	38,11
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-6 423	-272,51	7 386	84,12	1 120	80,34	-2 328	-849,64
Aktivace	-189	-71,59	-60	-80,00	0	0,00	93	620,00
Výkonová spotřeba	-2 665	-22,58	-2 691	-29,45	4 594	71,25	4 117	37,28
Spotřeba materiálu a energie	-2 445	-34,55	-1 300	-28,07	4 349	130,52	470	6,12
Služby	-220	-4,65	-1 391	-30,86	245	7,86	3 647	108,51
Přidaná hodnota	930	18,51	3 423	83,61	-377	-56,18	-2 445	-233,30
Osobní náklady	-124	-2,70	996	22,29	103	1,89	-1 263	-22,69
Mzdové náklady	-99	-2,88	756	22,66	83	2,03	-806	-19,31
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-25	-2,16	240	21,20	20	1,46	-457	-32,83
Daně a poplatky	-9	-7,44	-7	-6,25	-37	-35,24	30	44,12
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-160	-17,60	-142	-18,96	-99	-16,31	-99	-19,49
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	-4 549	-99,50	54	234,78	541	702,60	1 007	162,94
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	-3 631	-99,37	38	165,22	557	913,11	1 006	162,78
Tržby z prodeje materiálu	-918	-100,00	16	1 600,00	-16	-100,00	1	100,00
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	-6 195	-95,26	-10	-3,25	1 036	347,65	-427	-32,01
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	-1 792	-97,60	-10	-22,73	1 283	3773,53	-411	-31,21
Prodaný materiál	-4 403	-94,34	0	0,00	-247	-93,56	-16	-94,12

Text	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Ostatní provozní výnosy	-2 378	-18,88	-2 818	-27,58	1 378	18,62	-826	-9,41
Ostatní provozní náklady	-532	-47,00	-229	-38,17	357	96,23	-466	-64,01
Provozní výsledek hospodaření	1 023	92,00	51	57,30	182	478,95	-39	-27,08
Výnosové úroky	16	14,41	-113	-88,98	-14	-100,00	0	0,00
Nákladové úroky	-30	-21,90	-30	-28,04	-20	-25,97	-5	-8,77
Ostatní finanční výnosy	-14	-63,64	-3	-37,50	-4	-80,00	-1	-100,00
Ostatní finanční náklady	-44	-44,44	-7	-12,73	0	0,00	-16	-33,33
Finanční výsledek hospodaření	76	73,79	-79	-292,59	2	1,89	20	19,23
Daň z příjmu za běžnou činnost	0	0,00	39	3 900,00	-32	-82,05	-7	-100,00
– splatná	0	0,00	39	3 900,00	-32	-82,05	-7	-100,00
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 099	90,45	-67	-57,76	216	118,03	-12	-36,36
Výsledek hospodaření za účetní období	1 099	90,45	-67	-57,76	216	118,03	-12	-36,36
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 099	90,45	-28	-24,14	184	127,78	-19	-47,50

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha H: Vertikální analýza rozvahy AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

AKTIVA	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
AKTIVA CELKEM (Netto)	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Dlouhodobý majetek	0,00	0,00	0,00	9,05	35,08
Dlouhodobý hmotný majetek	0,00	0,00	0,00	9,05	35,08
Stavby	0,00	0,00	0,00	0,62	0,40
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	0,00	0,00	0,00	6,36	33,29
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0,00	0,00	0,00	2,07	1,39
Oběžná aktiva	100,00	100,00	100,00	90,95	64,92
Zásoby	39,23	37,91	16,64	17,98	23,84
Materiál	3,07	0,56	1,55	0,03	5,61
Nedokončená výroba a polotovary	12,21	0,98	9,66	4,77	12,70
Výrobky	8,25	2,16	5,42	13,18	5,53
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	15,70	34,21	0,00	0,00	0,00
Krátkodobé pohledávky	60,70	61,55	83,15	72,34	40,19
Pohledávky z obchodních vztahů	58,43	49,07	66,21	56,56	8,47
Pohledávky za společníky	0,00	0,00	0,00	0,00	19,25
Stát - daňové pohledávky	2,27	2,51	0,51	2,30	2,08
Krátkodobé poskytnuté zálohy	0,00	0,00	0,69	0,39	0,26
Dohadné účty aktivní	0,00	9,97	15,74	13,09	9,95
Jiné pohledávky	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17
Krátkodobý finanční majetek	0,07	0,54	0,21	0,64	0,89
Peníze	0,00	0,00	0,09	0,03	0,14
Účty v bankách	0,07	0,54	0,12	0,62	0,75
PASIVA	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
PASIVA CELKEM	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Vlastní kapitál	9,19	7,34	12,58	18,40	12,07
Základní kapitál	1,66	0,97	1,49	1,26	0,84
Základní kapitál	1,66	0,97	1,49	1,26	0,84
Výsledek hospodaření minulých let	6,64	4,39	9,26	9,31	11,46
Nerozdělený zisk minulých let	8,30	5,36	10,75	10,57	12,30
Neuhrazená ztráta minulých let	-1,66	-0,97	-1,49	-1,26	-0,84
Výsledek hospodaření běžného účetního období	0,90	1,98	1,82	7,84	-0,23
Cizí zdroje	90,81	92,66	87,42	81,60	87,93
Krátkodobé závazky	90,81	92,66	87,42	76,90	58,98
Závazky z obchodních vztahů	89,79	92,19	67,95	61,90	57,26
Stát - daňové závazky a dotace	0,22	0,00	0,46	1,72	0,00
Jiné závazky	0,80	0,46	19,01	13,28	1,72
Bankovní úvěry a výpomoci	0,00	0,00	0,00	4,70	28,94
Bankovní úvěry dlouhodobé	0,00	0,00	0,00	4,70	28,94

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha I: Vertikální analýza rozvahy AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

AKTIVA	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
AKTIVA CELKEM (Netto)	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Dlouhodobý majetek	18,49	22,07	20,55	18,65	9,80
Dlouhodobý nehmotný majetek	2,78	3,50	0,13	0,03	0,00
Ocenitelná práva	0,24	0,22	0,13	0,03	0,00
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2,53	3,28	0,00	0,00	0,00
Dlouhodobý hmotný majetek	15,63	18,45	20,30	18,47	9,70
Stavby	11,38	14,15	17,66	16,40	8,72
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	2,75	2,35	2,38	1,97	0,98
Dospělá zvířata a jejich skupiny	0,11	0,15	0,10	0,10	0,00
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1,39	1,80	0,16	0,00	0,00
Dlouhodobý finanční majetek	0,09	0,12	0,12	0,15	0,09
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0,09	0,12	0,12	0,15	0,09
Oběžná aktiva	81,30	77,86	79,32	81,35	90,20
Zásoby	34,67	12,58	24,79	36,73	27,94
Materiál	4,44	0,25	8,96	12,67	11,12
Nedokončená výroba a polotovary	1,18	0,68	0,90	2,42	1,40
Výrobky	14,73	3,98	5,53	12,10	6,42
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	14,32	7,67	9,40	9,54	9,00
Krátkodobé pohledávky	46,26	65,19	54,21	42,48	61,01
Pohledávky z obchodních vztahů	32,49	36,30	27,47	24,99	47,43
Pohledávky za společníky	0,10	0,14	0,14	0,18	0,00
Stát - daňové pohledávky	0,12	0,29	0,73	0,54	1,05
Krátkodobé poskytnuté zálohy	0,41	1,60	0,22	0,28	0,15
Dohadné účty aktivní	10,25	12,14	15,05	12,01	12,33
Jiné pohledávky	2,87	14,72	10,62	4,46	0,05
Krátkodobý finanční majetek	0,38	0,09	0,32	2,14	1,25
Peníze	0,11	0,06	0,01	0,00	0,05
Účty v bankách	0,27	0,03	0,31	2,14	1,21
Časové rozlišení	0,20	0,07	0,14	0,00	0,00
Náklady příštích období	0,20	0,07	0,14	0,00	0,00

PASIVA	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
PASIVA CELKEM	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Vlastní kapitál	-23,03	-30,18	-31,45	-39,81	1,41
Základní kapitál	0,25	0,32	0,33	0,42	0,25
Základní kapitál	0,25	0,32	0,33	0,42	0,25
Kapitálové fondy	0,00	0,00	0,00	0,00	25,23
Ostatní kapitálové fondy	0,00	0,00	0,00	0,00	25,23
Výsledek hospodaření minulých let	-20,25	-30,13	-31,18	-40,37	-24,12
Nerozdělený zisk minulých let	31,89	41,28	42,19	53,58	32,36
Neuhrazená ztráta minulých let	-52,13	-71,41	-73,36	-93,95	-56,59
Jiný výsledek hospodaření minulých let	0,00	0,00	0,00	0,00	0,11
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-3,03	-0,37	-0,60	0,14	0,05
Cizí zdroje	122,91	130,18	131,45	139,81	98,59
Dlouhodobé závazky	75,62	97,42	99,16	125,34	74,59
Závazky z obchodních vztahů	75,62	97,42	99,16	125,34	74,59
Krátkodobé závazky	40,78	28,26	28,53	14,04	23,48
Závazky z obchodních vztahů	37,73	22,25	21,16	11,04	6,14
Závazky ke společníkům	0,05	0,00	0,00	0,00	16,45
Závazky k zaměstnancům	0,57	0,84	1,05	1,03	0,58
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	0,08	2,44	3,79	1,15	0,15
Stát - daňové závazky a dotace	0,17	0,21	1,28	0,76	0,13
Dohadné účty pasivní	0,07	0,08	0,05	0,06	0,02
Jiné závazky	2,11	2,44	1,21	0,01	0,01
Bankovní úvěry a výpomoci	6,51	4,50	3,75	0,42	0,52
Bankovní úvěry dlouhodobé	3,73	2,39	0,52	0,42	0,10
Krátkodobé bankovní úvěry	2,78	2,11	3,23	0,00	0,42
Časové rozlišení	0,12	0,00	0,00	0,00	0,00
Výdaje příštích období	0,12	0,00	0,00	0,00	0,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha J: Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v procentech)

Text	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
Výkony	172,60	73,01	34,95	118,12	114,01
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Změna stavu zásob vlastní činnosti	72,60	-26,99	-65,05	18,12	14,01
Výkonová spotřeba	239,70	158,03	66,24	193,34	148,52
Spotřeba materiálu a energie	175,69	72,60	38,45	92,91	54,12
Služby	64,01	85,43	27,79	100,43	94,40
Přidaná hodnota	-67,10	-85,03	-31,28	-75,22	-34,51
Osobní náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,34
Mzdové náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,34
Daně a poplatky	0,00	0,22	0,17	0,52	0,17
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,00	0,10	1,78	2,72	12,35
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0,00	1,57	121,53	4,84	1,02
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0,00	1,57	120,99	0,00	0,00
Tržby z prodeje materiálu	0,00	0,00	0,54	4,84	1,02
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0,00	3,86	123,64	6,14	0,96
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0,00	1,91	119,26	0,00	0,00
Prodaný materiál	0,00	1,95	4,38	6,14	0,96
Ostatní provozní výnosy	71,25	92,04	39,31	115,27	54,86
Ostatní provozní náklady	0,17	0,20	1,25	1,12	3,54
Provozní výsledek hospodaření	3,99	4,20	2,72	34,39	4,01
Nákladové úroky	0,00	0,04	0,03	0,26	1,51
Ostatní finanční výnosy	0,00	0,12	0,13	0,00	0,00
Ostatní finanční náklady	0,22	0,16	0,47	0,52	0,47
Finanční výsledek hospodaření	-0,22	-0,08	-0,37	-0,78	-1,99
Daň z příjmu za běžnou činnost	0,73	0,00	0,62	6,62	0,64
– splatná	0,73	0,00	0,62	6,62	0,64
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	3,03	4,12	1,73	26,99	1,38
Mimořádné náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	1,89
Mimořádný výsledek hospodaření	0,00	0,00	0,00	0,00	-1,89
Výsledek hospodaření za účetní období	3,03	4,12	1,73	26,99	-0,51
Výsledek hospodaření před zdaněním	3,76	4,12	2,35	33,61	0,13

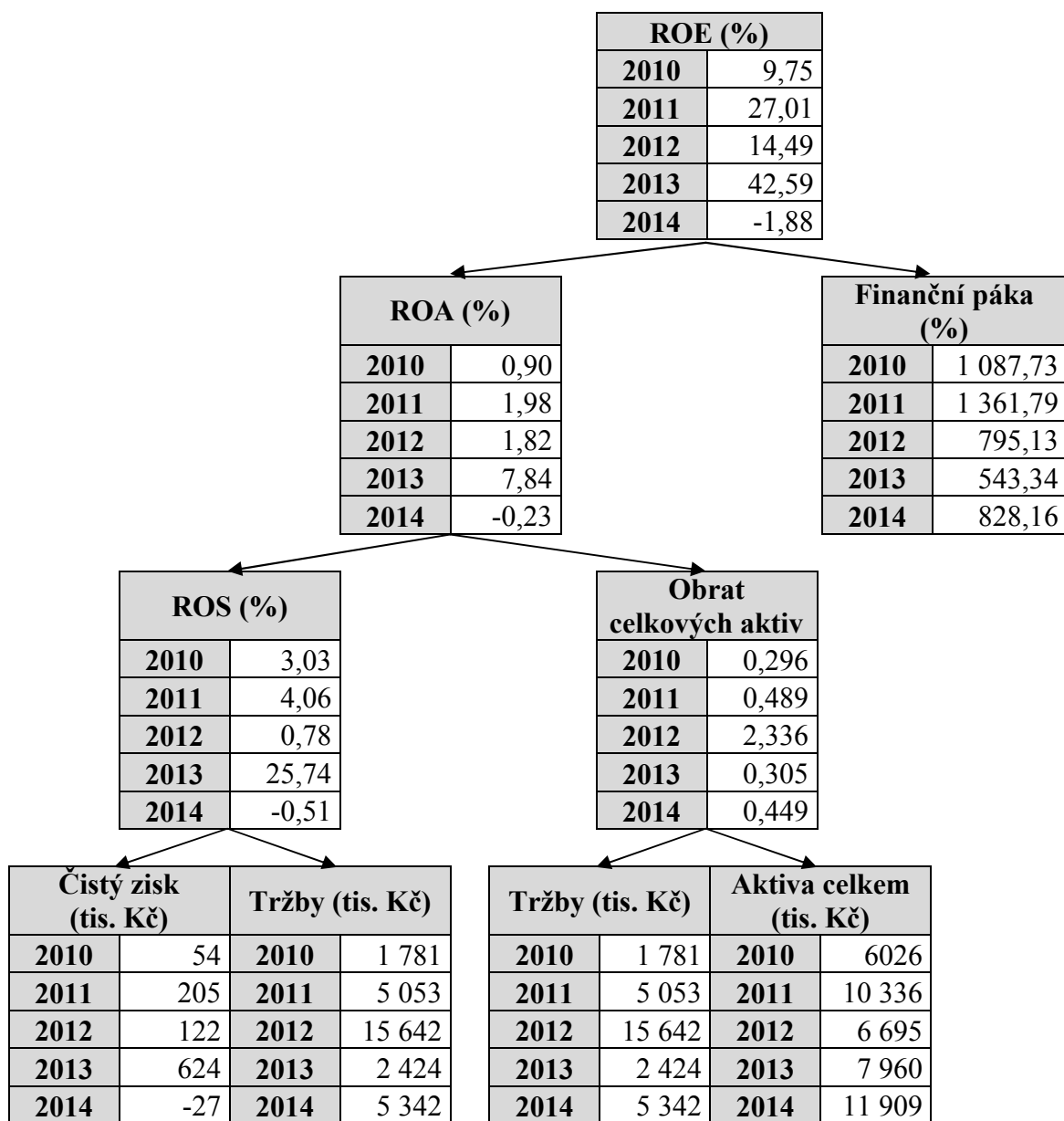
Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha K: Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12.
(v procentech)

Text	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
Výkony	76,41	36,69	80,73	97,47	82,39
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-26,56	-63,85	-19,48	-2,67	-18,38
Aktivace	2,98	0,55	0,21	0,15	0,76
Výkonová spotřeba	133,03	66,47	90,11	107,70	107,06
Spotřeba materiálu a energie	79,76	33,69	46,56	74,91	57,56
Služby	53,27	32,78	43,54	32,78	49,49
Přidaná hodnota	-56,62	-29,77	-9,38	-10,22	-24,67
Osobní náklady	51,75	32,49	76,36	54,30	30,40
Mzdové náklady	38,71	24,26	57,18	40,72	23,79
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	13,04	8,23	19,17	13,58	6,60
Daně a poplatky	1,36	0,81	1,47	0,66	0,69
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	10,24	5,45	8,48	4,95	2,89
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	51,53	0,17	1,08	6,03	11,48
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	41,18	0,17	0,85	6,03	11,47
Tržby z prodeje materiálu	10,35	0,00	0,22	0,00	0,01
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	73,29	2,24	4,16	13,01	6,41
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	20,69	0,32	0,48	12,85	6,40
Prodaný materiál	52,60	1,92	3,69	0,17	0,01
Ostatní provozní výnosy	141,97	74,32	103,42	85,62	56,17
Ostatní provozní náklady	12,76	4,36	5,18	7,10	1,85
Provozní výsledek hospodaření	-12,53	-0,65	-0,53	1,40	0,74
Výnosové úroky	1,25	0,92	0,20	0,00	0,00
Nákladové úroky	1,54	0,78	1,08	0,56	0,37
Ostatní finanční výnosy	0,25	0,06	0,07	0,01	0,00
Ostatní finanční náklady	1,12	0,40	0,67	0,47	0,23
Finanční výsledek hospodaření	-1,16	-0,20	-1,48	-1,01	-0,59
Daň z příjmu za běžnou činnost	0,00	0,00	0,54	0,07	0,00
– splatná	0,00	0,00	0,54	0,07	0,00
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-13,69	-0,84	-2,56	0,32	0,15
Výsledek hospodaření za účetní období	-13,69	-0,84	-2,56	0,32	0,15
Výsledek hospodaření před zdaněním	-13,69	-0,84	-2,01	0,39	0,15

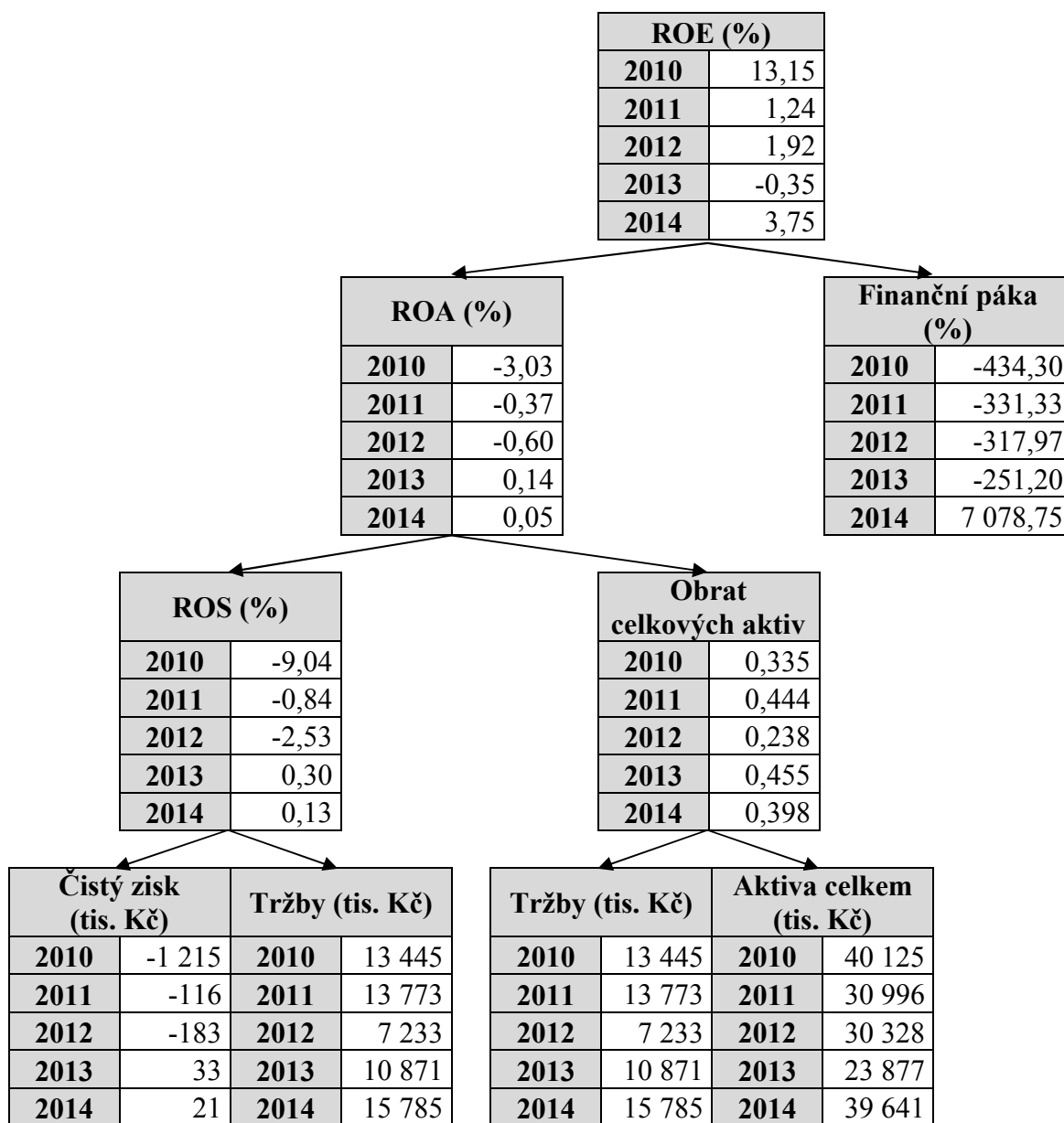
Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha L: Schéma Du Pont rozkladu ROE AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha M: Schéma Du Pont rozkladu ROE AGRI PARTNERS s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha N: Horizontální analýza nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Text	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Výkonová spotřeba	3 593	84,16	-3 185	-40,51	-207	-4,43	3 384	75,70
Spotřeba materiálu a energie	483	15,44	-897	-24,83	-567	-20,88	714	33,24
Služby	3 110	272,81	-2 288	-53,84	360	18,35	2 670	114,99
Osobní náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	18	1 800,00
Mzdové náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	18	1 800,00
Daně a poplatky	11	1 100,00	1	9,09	0	0,00	-3	-25,00
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	5	500,00	121	2 420,00	-63	-50,00	590	936,51
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	192	19 200,00	8 538	4 446,88	-8 588	-98,37	-91	-64,08
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	95	9 500,00	8 326	8 764,21	-8 421	-100,00	0	0,00
Prodaný materiál	97	9 700,00	212	218,56	-167	-54,05	-91	-64,08
Ostatní provozní náklady	7	233,33	78	780,00	-62	-70,45	161	619,23
Nákladové úroky	2	200,00	0	0,00	4	200,00	74	1 233,33
Ostatní finanční náklady	4	100,00	25	312,50	-21	-63,64	13	108,33
Daň z příjmu za běžnou činnost	-13	-100,00	44	4 400,00	109	247,73	-119	-77,78
– splatná	-13	-100,00	44	4 400,00	109	247,73	-119	-77,78
Mimořádné náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	100	10 000,00
Náklady celkem	3 801	88,62	5 622	69,49	-8 828	-64,38	4 127	84,50

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha O: Horizontální analýza nákladů AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12. (v tis. Kč)

Text	Účetní období							
	2010 a 2011		2011 a 2012		2012 a 2013		2013 a 2014	
	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)	Absolutní rozdíl	Relativní rozdíl (%)
Výkonová spotřeba	-2 665	-22,58	-2 691	-29,45	4 594	71,25	4 117	37,28
Spotřeba materiálu a energie	-2 445	-34,55	-1 300	-28,07	4 349	130,52	470	6,12
Služby	-220	-4,65	-1 391	-30,86	245	7,86	3 647	108,51
Osobní náklady	-124	-2,70	996	22,29	103	1,89	-1 263	-22,69
Mzdové náklady	-99	-2,88	756	22,66	83	2,03	-806	-19,31
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-25	-2,16	240	21,20	20	1,46	-457	-32,83
Daně a poplatky	-9	-7,44	-7	-6,25	-37	-35,24	30	44,12
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-160	-17,60	-142	-18,96	-99	-16,31	-99	-19,49
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	-6 195	-95,26	-10	-3,25	1 036	347,65	-427	-32,01
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	-1 792	-97,60	-10	-22,73	1 283	3 773,53	-411	-31,21
Prodaný materiál	-4 403	-94,34	0	0,00	-247	-93,56	-16	-94,12
Ostatní provozní náklady	-532	-47,00	-229	-38,17	357	96,23	-466	-64,01
Nákladové úroky	-30	-21,90	-30	-28,04	-20	-25,97	-5	-8,77
Ostatní finanční náklady	-44	-44,44	-7	-12,73	0	0,00	-16	-33,33
Daň z příjmu za běžnou činnost	0	0,00	39	3 900,00	-32	-82,05	-7	-100,00
– splatná	0	0,00	39	3 900,00	-32	-82,05	-7	-100,00
Náklady celkem	-9 759	-38,58	-2 081	-13,39	5 902	43,86	1 864	9,63

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha P: Vertikální analýza nákladů AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o. k 31. 12.
(v procentech)

Text	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
Výkonová spotřeba	99,53	97,18	34,11	91,52	87,16
Spotřeba materiálu a energie	72,95	44,65	19,80	43,98	31,76
Služby	26,58	52,53	14,31	47,54	55,40
Osobní náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,20
Mzdové náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,20
Daně a poplatky	0,00	0,14	0,09	0,25	0,10
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,00	0,06	0,92	1,29	7,25
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0,00	2,37	63,67	2,91	0,57
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0,00	1,17	61,41	0,00	0,00
Prodaný materiál	0,00	1,20	2,25	2,91	0,57
Ostatní provozní náklady	0,07	0,12	0,64	0,53	2,08
Nákladové úroky	0,00	0,02	0,01	0,12	0,89
Ostatní finanční náklady	0,09	0,10	0,24	0,25	0,28
Daň z příjmu za běžnou činnost	0,30	0,00	0,32	3,13	0,38
– splatná	0,30	0,00	0,32	3,13	0,38
Mimořádné náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	1,11
Náklady celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Náklady v tis. Kč	4 289	8 090	13 712	4 884	9 011

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha Q: Vertikální analýza nákladů AGRI PARTNERS s.r.o. k 31. 12.
(v procentech)

Text	Účetní období				
	2010	2011	2012	2013	2014
Výkonová spotřeba	46,66	58,82	47,92	57,04	71,43
Spotřeba materiálu a energie	27,98	29,81	24,76	39,68	38,41
Služby	18,69	29,01	23,16	17,36	33,02
Osobní náklady	18,15	28,76	40,60	28,76	20,28
Mzdové náklady	13,58	21,47	30,41	21,57	15,87
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	4,57	7,29	10,20	7,19	4,41
Daně a poplatky	0,48	0,72	0,78	0,35	0,46
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3,59	4,82	4,51	2,62	1,93
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	25,71	1,98	2,21	6,89	4,27
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	7,26	0,28	0,25	6,80	4,27
Prodaný materiál	18,45	1,70	1,96	0,09	0,00
Ostatní provozní náklady	4,47	3,86	2,76	3,76	1,23
Nákladové úroky	0,54	0,69	0,57	0,29	0,25
Ostatní finanční náklady	0,39	0,35	0,36	0,25	0,15
Daň z příjmu za běžnou činnost	0,00	0,00	0,29	0,04	0,00
– splatná	0,00	0,00	0,29	0,04	0,00
Náklady celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Náklady v tis. Kč	25 297	15 538	13 457	19 359	21 223

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Příloha R: Kombinace metody jednoduchého součtu pořadí a metody jednoduchého podílu

Ukazatel	AGRI PARTNERS Nezamyslice s.r.o.					AGRI PARTNERS s.r.o.				
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Čistý pracovní kapitál	0,071	0,098	0,110	0,130	0,052	1,929	1,902	1,890	1,870	1,948
Běžná likvidita	0,743	0,592	0,628	0,339	0,452	1,257	1,408	1,372	1,661	1,548
Pohotová likvidita	0,771	0,475	0,714	0,460	0,422	1,229	1,525	1,286	1,540	1,578
Okamžitá likvidita	0,156	1,326	0,384	0,103	0,447	1,844	0,674	1,616	1,897	1,553
Rentabilita aktiv	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Rentabilita vlastního kapitálu	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	2,000
Rentabilita tržeb	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Rentabilita nákladů	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Ukazatel věřitelského rizika	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Koeficient samofinancování	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Ukazatel finanční páky	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	2,000
Ukazatel úrokového krytí	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	2,000
Doba obratu celkových aktiv	1,131	1,297	4,393	0,912	1,041	0,896	0,814	0,564	1,106	0,962
Doba obratu zásob	1,799	1,013	1,619	1,222	1,368	0,693	0,987	0,723	0,846	0,788
Doba obratu pohledávek	0,858	1,210	3,822	0,762	1,051	1,198	0,852	0,575	1,455	0,954
Doba obratu závazků	1,020	1,214	0,902	1,607	1,466	0,980	0,786	1,098	0,393	0,534
Výsledek hospodaření	2,000	2,000	2,000	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	2,000
Body	24,549	25,225	30,573	23,535	20,298	19,026	17,948	18,125	19,769	22,865
Pořadí	1.	1.	1.	1.	2.	2.	2.	2.	2.	1.

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Abstrakt

POLANKOVÁ, Monika. *Analýza efektivity účetního systému zemědělského podniku*. Plzeň, 2016. 115 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: účetní systém, účetnictví, finanční analýza, nákladová analýza, efektivita

Předložená diplomová práce je zaměřena na analýzu efektivity účetního systému mateřské a dceřiné společnosti zabývající se podnikáním v oblasti zemědělství. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou shrnuty obecné poznatky o účetnictví a účetním systému, účetní legislativě České republiky a Mezinárodních standardech účetního výkaznictví. V praktické části je nejprve charakterizován způsob vedení účetnictví společností, následně je provedena finanční a nákladová analýza v letech 2010 až 2014. Na základě výsledků těchto analýz je zhodnocena a porovnána efektivita obou společností. Hlavním výstupem je posouzení správnosti rozhodnutí majitelů o ukončení podnikání mateřské společnosti a přenesení veškerých podnikatelských aktivit na dceřinou společnost. Na konci práce jsou navržena doporučení pro zlepšení analyzovaného stavu.

Abstract

POLANKOVA, Monika. *Analysis of the effectiveness of the agricultural company's accounting system*. Pilsen, 2016. 115 p. Diploma Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: accounting system, accounting, financial analysis, cost analysis, effectiveness

The submitted diploma thesis is focused on analyzing the effectiveness of the accounting system of parent and subsidiary companies engaged in the business of agriculture. The thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part summarizes the general knowledge of accounting and accounting system, accounting legislation of the Czech Republic and International Financial Reporting Standards. The practical part includes characterization of the method of accounting which is used in companies, financial and cost analysis between 2010 and 2014. According to results of these analyzes the effectiveness of both companies is evaluated and compared. The main outcome of the thesis is the assessment of the correctness of decision of closing the parent company and transferring all business activities into subsidiary company which business owners made. At the end of the thesis are proposed recommendations for improvement of the analyzed situation.