

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Účtování a oceňování zemědělské činnosti ve vybraném podniku

Accounting and Valuation in an Agricultural Company

Bc. Michaela Burianová

Plzeň 2015

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

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

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela BURIANOVÁ**
Osobní číslo: **K13N0048P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Účtování a oceňování zemědělské činnosti ve vybraném 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 :

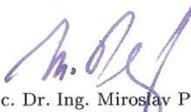
1. Charakterizujte způsob účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce.
2. Představte zvolený podnik.
3. Analyzujte účtování a oceňování ve vybraném podniku.
4. Proveďte komparaci vykazování zemědělské činnosti podniku se systémem IAS/IFRS.
5. Zhodnoťte problematiku oceňování a účtování zemědělské produkce.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6
- **HINKE, Jana.** *Účetní systém IAS/IFRS.* Praha: Kernberg, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7
- **KRUPOVÁ, Lenka.** *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd.* Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0
- **VALDER, Antonín.** *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. ISBN 978-80-7357-388-1

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Zborková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2015**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Účtování a oceňování zemědělské činnosti ve vybraném podniku“

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

V Plzni, dne 24. 4. 2015

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Jitce Zborkové, Ph. D. za odborné vedení této práce, cenné rady a praktické připomínky a její vstřícný přístup.

Dále bych ráda poděkovala společnosti Vysoká, a. s., zejména paní Ing. Jarmile Sýkorové za její laskavost, poskytnuté materiály a cenné informace při vypracování této diplomové práce.

V neposlední řadě patří poděkování celé mé rodině za podporu během celého mého studia.

Obsah

Úvod.....	8
1. Legislativní vymezení a charakteristika zemědělství.....	10
1.1 Legislativní úprava zemědělství v ČR	10
1.2 Mezinárodní účetní standardy - IAS 41	11
2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zásob zemědělské produkce	14
2.1 Účtování zásob zemědělské produkce.....	14
2.1.1 Způsob A	15
2.1.2 Účtování zásob vlastní výroby (způsob A)	17
2.1.3 Způsob B	21
2.1.4 Účtování dle IAS 41	22
2.2 Oceňování zásob zemědělské produkce	24
2.2.1 Oceňování nakupovaných zásob	24
2.2.2 Oceňování zásob vlastní výroby	24
2.2.3 Oceňování zásob nedokončené výroby	30
2.2.4 Oceňování úbytků vyskladněných zásob	31
2.2.5 Oceňování dle IAS 41	31
2.3 Vykazování zásob zemědělské produkce	33
2.3.1 Vykazování zásob dle české právní úpravy	33
2.3.2 Vykazování zásob dle IAS 41	34
3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku.....	35
3.1 Účtování dlouhodobého majetku zemědělského podniku.....	36
3.1.1 Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin.....	36
3.1.2 Účtování vyřazení dlouhodobého majetku.....	38
3.2 Oceňování dlouhodobého majetku zemědělského podniku	40
3.3 Vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku	40

3.4 Změny v pojetí zásob a dlouhodobého majetku zemědělského podniku	41
4. Představení zvoleného podniku.....	42
4.1 Základní údaje	42
4.2 Podnikatelská činnost.....	43
4.3 Historie společnosti	44
4.4 Vývoj ekonomických aspektů vybraného podniku	46
4.4.1 Výsledek hospodaření	46
4.4.2 Zaměstnanci	47
4.4.3 Hospodaření dle výrobních ukazatelů	48
5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.....	51
5.1 Oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.	51
5.1.1 Oceňování zásob vybraného podniku	51
5.1.2 Oceňování dlouhodobého majetku vybraného podniku.....	54
5.2 Účtování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.	56
5.2.1 Účtování zásob vybraného podniku	56
5.2.2 Účtování dlouhodobého majetku vybraného podniku	58
5.3 Vykazování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.	61
5.3.1 Vykazování zásob vybraného podniku	61
5.3.2 Vykazování dlouhodobého majetku vybraného podniku.....	62
6. Komparace vykazování zemědělské činnosti podniku se systémem IAS/IFRS	64
6.1 Komparace oceňování zemědělské produkce	64
6.2 Komparace účtování zemědělské produkce	65
6.3 Komparace vykazování zemědělské produkce	66
6.4. Dopad rozdílů úprav do závěrky vybraného podniku	67
7. Zhodnocení problematiky oceňování a účtování zemědělské produkce	68
Závěr.....	70
Seznam tabulek	71

Seznam obrázků	72
Seznam použitých zkratek.....	73
Seznam použité literatury	75
Seznam příloh.....	77

Úvod

Zemědělství provází lidstvo od jeho samotných počátků a dosud je nedílnou součástí národních hospodářství. Jeho postavení se však v průběhu historie měnilo a v současné době již nepředstavuje tak zásadní podíl na hrubém domácím produktu vyspělých zemí. Obecně dochází k odlivu pracovních sil z tohoto odvětví a od roku 1989 také ke „zhoršování“ věkové struktury zaměstnanců. Dalším problémem je nedostatek kvalifikovaných pracovníků, zřejmě i v důsledku toho, že mladí lidé nemají o práci v tomto sektoru příliš zájem a není pro ně atraktivní.

České zemědělství se potýká s řadou dalších problémů. Musí čelit značné nestabilitě cen, rozdílům v přímých podporách v porovnání s jinými zeměmi Evropské unie nebo tlakům ze strany maloobchodních a nadnárodních řetězců, které stlačují ceny produkce na úkor kvality. Po transformaci ekonomiky v 90. letech docházelo ke značnému poklesu produkce a snižování stavu chovaných zvířat, což zčásti ohrozilo soběstačnost české ekonomiky. Bylo však přijato opatření, které nastavilo strategii pro zajištění potravinové bezpečnosti na národní i evropské úrovni.

Zemědělská výroba je založena na produkci živočišného či rostlinného charakteru a je do značné míry v úzkém vztahu s přírodními a klimatickými podmínkami. Zejména produkce zemědělských plodin je na počasí hodně závislá, načež navazuje problém s dosahováním kladných výsledků hospodaření a konkurenceschopnost podniků v tomto oboru.

Problematika účetnictví a oceňování v zemědělských podnicích vykazuje, oproti jiným oborům podnikání, značná specifika. Obsahem této diplomové práce bude vymezení těchto rozdílů a jejich praktická aplikace. Téma práce bylo zvoleno z toho důvodu, jelikož autorka ve vybraném podniku zpracovávala již bakalářskou práci, která se týkala zhodnocení ekonomické situace společnosti. Již zde narazila na problém ocenění produkce a úroveň cen její následné realizace, ze kterého plynula hlavní příčina ztráty podniku.

Cílem této práce je analyzovat účetnictví, oceňování a vykazování zemědělské produkce jak v teoretické, tak následně praktické rovině. Aplikace teoretických východisek bude analyzována na vybraném zemědělském podniku, který bude náležitě představen. Bude provedena komparace účtování, oceňování a vykazování zemědělské činnosti se systémem IAS/IFRS. Na závěr bude tato problematika shrnuta a zhodnocena.

Budou uplatněny dva pohledy na tuto oblast. Nejprve budou vymezeny základní přístupy dle českých právních předpisů, a následně dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví systému IAS/IFRS.

Při vypracování diplomové práce bude uplatněn metodický postup, který bude mít následující strukturu:

- seznámení se s vybranou problematikou a potvrzení vhodnosti vybraného podniku pro účely této práce,
- kontakt s odpovědnou osobou v podniku a vyjednávání o postupu a schůzkách,
- vyhledávání a čerpání informací z odborné literatury, které budou základem pro teoretickou část práce,
- získávání dalších potřebných informací, převážně z elektronických zdrojů, pro lepší pochopení této oblasti,
- průběžné získávání podkladů a užitečných informací od odpovědné osoby z vybraného podniku, diskuse o vybraných problémech,
- zpracování poskytnutých dat pro potřeby diplomové práce,
- závěrečná komparace, shrnutí a zhodnocení problematiky.

1. Legislativní vymezení a charakteristika zemědělství

1.1 Legislativní úprava zemědělství v ČR

Problematika účetnictví je v České republice upravena celou řadou právních předpisů. Základní legislativu představuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který je účinný od 1. 1. 1992. Za účelem specializace vydalo Ministerstvo financí ČR prováděcí vyhlášky, které upravují požadavky na účetnictví jednotlivých typů účetních jednotek. Pro subjekty podnikající v oblasti výroby, obchodu, služeb a taktéž i zemědělství je závazná vyhláška č. 500/2002 Sb. Další podrobné zpracování účetních postupů je uvedeno v Českých účetních standardech. Důležitá je také návaznost na daňové zákony, obchodní právo a další legislativu (insolvenční zákon, zákon o cenných papírech apod.). (Dvořáková, 2012)

Zákon č. 252/1997 Sb. hovoří o *zemědělském podnikateli* jako o fyzické nebo právnické osobě, která „hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanovených tímto zákonem“. (www.eagri.cz)

Dále je nutné vymezit pojem *zemědělská výroba*, kterým se rozumí (www.eagri.cz):

- a) „rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin s výjimkou pěstování konopí pro léčebné použití a vědecké účely, rostlin pro technické a energetické užití na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků,
- b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,
- c) produkce chovných a plemenných zvířat, využití jejich genetického materiálu a získávání zárodečných produktů, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b),
- d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
- e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby, pokud je konečným produktem zemědělský produkt uvedený v Příloze I Smlouvy o fungování Evropské unie,

1. Legislativní vymezení a charakteristika zemědělství

- f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin ve vodním útvaru povrchových vod na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
- g) hospodaření v lese, na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
- h) hospodaření s vodou pro zemědělské a lesnické účely.“

1.2 Mezinárodní účetní standardy - IAS 41

Zemědělství je sektor národního hospodářství, který je značně specifický. Bylo tudíž nezbytné vytvořit standard, který se bude věnovat výhradně této problematice. Proto byl v roce 2000 schválen *IAS 41 - Zemědělství* platný pro období od 1. 1. 2003 a později. (Hinke, 2013) Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení a zveřejňování týkající se zemědělské činnosti.

„Důvodem pro vznik tohoto standardu byla hlavně nekompatibilitnost řešení jednotlivých národních úprav účetnictví a dále poznatek, že zemědělskou činnost (resp. Biologickou přeměnu) lze jen velmi stěží zachytit v účetních modelech založených na historických nákladech.“ (Hinke, 2013, str. 107)

Dle tohoto standardu je zemědělská činnost řízená biologická přeměna nebo sklizeň biologických aktiv určených k prodeji, přeměně na jinou zemědělskou produkci nebo další biologická aktiva. Biologická transformace může zahrnovat procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny daného biologického aktiva. Jestliže hovoříme o biologickém aktivu, jedná se o živé zvíře či rostlinu. Výsledná zemědělská produkce je sklizený produkt biologického aktiva příslušné účetní jednotky. Sklizeň je definována jako odtržení od biologického aktiva nebo končení jeho biologických procesů. (www.ifrs.org)

Standard IAS 41 pojednává o těchto oblastech zemědělské činnosti (Hinke, 2013):

- a) biologická aktiva (živá zvířata nebo rostliny),
- b) zemědělská produkce (rostlinné či živočišné produkty, např. mléko, vlna, kmeny, hrozny),
- c) státní dotace (související se zemědělskou činností).

1. Legislativní vymezení a charakteristika zemědělství

Klasifikace biologických aktiv dle IAS 41 je následující (Hinke, 2013):

- a) **biologická aktiva určená ke konzumaci** (dobytek pro výrobu masa, dobytek chovaný k prodeji, ryby v sádkách, plodiny, stromy rostoucí pro stavební účely apod.),
- b) **biologická aktiva plodící** (dobytek produkující mléko, ovocné stromy apod.).

Dále lze výše uvedené kategorie rozčlenit na aktiva (Hinke, 2013):

- a) **zralá, neboli dospělá** (schopná sklizně, přinášet pravidelnou úrodu, rozmnožovat se),
- b) **nezralá** (ostatní nespádající do předchozí kategorie).

Standard mimo jiné stanovuje účtování biologických aktiv v období růstu, degenerace, produkce, rozmnožování a v okamžiku sklizně zemědělské produkce. V období po sklizni je aplikován standard IAS 2 - Zásoby. (www.ifrs.org)

Pojednává také o **reálné hodnotě**, která vyjadřuje částku, kterou by vlastník obdržel při prodeji aktiva při řádné transakci mezi znalými a ochotnými účastníky v nespřízněné transakci na trhu ke dni ocenění za obvyklých podmínek. Biologické aktivum je oceněno reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, kterými mohou být odvody daní a cel, platby zprostředkovatelům, obchodníkům, komoditním burzám, regulačním institucím. Naopak nesmí zahrnovat náklady na dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na cílový trh, jelikož reálná hodnota je o tyto náklady při jejím určení již snížena. (Hinke, 2013)

Předmětem tohoto standardu však nejsou pozemky související se zemědělskou produkcí, které se řídí standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí), ani nehmotná aktiva využívaná v souvislosti s činností zemědělského podniku. Dále se nezabývá zpracováním produkce po její sklizni (např. zrání). „V okamžiku sklizně je tedy aplikován IAS 41, posléze se však zemědělská produkce řídí standardem č. 2, neboť produkty jsou považovány za položky zásob.“ (Hinke, 2013, str. 107)

V červnu minulého roku učinila rada IASB **novelizaci** tohoto standardu, jehož nová podoba je účinná od 1. 1. 2016. Dřívější použití je však povoleno. Z úprav vyplývá nová úprava pro zvířata, rostliny či stromy, které účetní jednotce přinášejí pravidelné plody a společnost je drží právě za tímto účelem (např. krávy chované pro mléko, ovce pro vlnu, vinná réva pro hroznové víno aj.). Nově budou tato aktiva zahrnuta do standardu IAS 16. Nebudou tudíž vykazována jako biologická aktiva. (Vašek, 2014) Další změna je v oblasti státních podpor

1. Legislativní vymezení a charakteristika zemědělství

plodících rostlin. Podpora bude již nadále upravena standardem IAS 41, ale nově standardem IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory.

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zásob zemědělské produkce

Zemědělská výroba byla definována v předchozí podkapitole a její produkty jsou z uvedených charakteristik zjevné. V následující části textu se bude autorka věnovat problematice zásob.

2.1 Účtování zásob zemědělské produkce

Dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou zásoby jednou ze složek oběžného majetku. Jedná se zejména o nakoupené předměty, které jsou předmětem spotřeby, nebo se v nezměněném stavu prodávají za účelem zisku či jsou podnikem vyrobeny – vyprodukovány.

Zásoby se člení dle svého charakteru na:

- a) materiál,
- b) nedokončenou výrobu a polotovary,
- c) výrobky,
- d) mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- e) zboží.

Následně bude vymezen obsah jednotlivých položek zásob dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 9.

Materiál představuje nakupované zásoby za účelem spotřeby (např. suroviny, pomocné látky, paliva, náhradní díly, obaly apod.). Zemědělský podnik může evidovat materiál také v podobě osiv, sadeb, hnojiv, krmiv, steliv, ručního nářadí nebo pokusných zvířat.

Nedokončená výroba a polotovary zahrnuje produkty, které již prošly částí výrobního procesu, ale dosud nejsou hotovým výrobkem. V oblasti zemědělství se nedokončenou výrobou rozumí pouze nedokončená rostlinná výroba, v případě živočišné výroby např. líhnutí drůbeže. Polotovary neprošly všemi výrobními etapami a budou dokončeny a zkompletovány do podoby hotových výrobků v dalším výrobním procesu.

Výrobky jsou předměty produkce podniku, které jsou určené k realizaci, případně spotřebě uvnitř výrobní jednotky.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou nakupovaná nebo vyprodukována zvířata, která nejsou dlouhodobým majetkem, materiálem nebo zbožím (např. mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, husy na výkrm, ryby, včelstva apod.).

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Zboží je složkou zásob, která je nabytá za účelem prodeje. Může jít o movité věci včetně zvířat, výrobky vlastní výroby, nemovitosti (nakupované za účelem prodeje, které sama nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení) nebo dospělá zvířata vlastního chovu s výjimkou jatečných zvířat.

Česká účetní legislativa (účetní standard č. 015 - Zásoby) rozlišuje dva způsoby účtování o zásobách, a to způsob A a způsob B. Účetní jednotka si může zvolit jak způsob A, tak způsob B současně, avšak v rámci analytických účtů lze uplatnit vždy pouze jeden z uvedených způsobů. V následujícím textu bude, dle Českých účetních standardů pro podnikatele č. 015 - Zásoby a č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků, charakterizován postup účtování tímto způsobem (pokud není uvedeno jinak).

2.1.1 Způsob A

Pro tento způsob je charakteristické v průběhu účetního období používání majetkových účtů, případná spotřeba nebo prodej aktiva je účtována na vrub nákladového účtu.

Nakoupené zásoby se účtují na vrub účtu 111 - Pořízení materiálu či 131 - Pořízení zboží v hodnotě pořízených zásob včetně vedlejších nákladů (např. dopravné), které lze dle potřeb účetní jednotky také účtovat na samostatném analytickém účtu. Současně dochází k zaúčtování DPH na vstupu na účet 343 - DPH (základní sazba 21%, první snížená sazba 15 % nebo druhá snížená sazba 10 %). Celková fakturovaná částka je zaúčtována ve prospěch účtu 321 - Dodavatelé (325 - Ostatní provozní závazky), popřípadě účtu peněžních prostředků 211 - Pokladna nebo 221 - Bankovní účty.

„Aktivace vnitropodnikových výkonů provedených v souvislosti s pořízením majetku představuje zahrnutí vynaložených nákladů této činnosti do ceny „aktiva“ (proto „aktivace“). Aktivace jako výsledek určité činnosti je zároveň součástí provozních výnosů.“ (Valder, 2008, s. 45) Jde o přepravu nakoupeného materiálu/zboží uskutečněnou vlastními dopravními prostředky. Pro tyto účely je v účtové osnově zřízen účet 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb.

Převzetí majetku na sklad na základě přejímky je zaúčtováno v hodnotě pořizovací ceny na vrub účtu 112 - Materiál na skladě nebo 132 - Zboží na skladě a ve prospěch účtu 111 nebo 131. **Vyskladnění a následná spotřeba (prodej)** na základě výdejky vstupuje do nákladů na účet 501 - Spotřeba materiálu nebo 504 - Prodané zboží (542 - Prodaný materiál),

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

souvztažně 121 nebo 132. Kromě toho je nutné do nákladů zaúčtovat také podíl vedlejších nákladů připadajících na úbytek zásob.

V následující tabulce jsou popsány obvyklé účetní případy účtování o materiálu (zboží) způsobem A.

Tabulka 1: Účtování o nakupovaných zásobách - způsob A

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Faktura od tuzemského dodavatele za nakoupené zásoby		
	a) celková částka faktury	x	321
	b) hodnota pořízených zásob včetně vedlejších nákladů	111 (131)	x
	c) DPH na vstupu	343	x
2.	Aktivace nákladů spojených s pořízením zásob (např. přepravného ze sídla dodavatele provedeného vlastní dopravou)	111 (131)	622
3.	Převzetí materiálu nebo zboží na sklad dle příjemky v pořizovací ceně	112 (132)	111 (131)
4.	Spotřeba materiálu dle výdejky nebo vyskladnění zboží dle výdejky a dodacího listu při jeho prodeji	112 (132)	501 (504)

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

„**Reklamace** uplatněná vůči dodavateli na materiál (zboží), který již byl přijat na sklad, se zaúčtuje na vrub účtu 315 - Ostatní pohledávky se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu zásob. Příslušný podíl daně z přidané hodnoty, který se vztahuje k uznané reklamaci, představuje úpravu odpočtu DPH a účtuje se na základě daňového dobropisu na vrub účtu 315 - Ostatní pohledávky a ve prospěch účtu 343 - Daň z přidané hodnoty.“ (Valder, 2008, s. 57)

Zjištěné **inventarizační rozdíly** do výše norem přirozených úbytků se účtují na vrub účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy. Pokud jde o manka nad normu, je použit účet 549 - Manka a škody. Přebytky nakoupených zásob jsou zobrazeny na účtu 648 - Jiné provozní výnosy. Dle zákona o daních z příjmů se za manka a škody nepovažují technologické a technické úbytky, které vyplývají z přirozených vlastností zásob v důsledku sesychání, rozprášení či odpaření.

2.1.2 Účtování zásob vlastní výroby (způsob A)

Zásoby vlastní výroby jsou produktem výrobní činnosti podniku. Přírůstky této složky se v průběhu účetního období účtují na vrub účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby, souvztažně ve prospěch účtů účtové skupiny 61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti. Vyskladnění se účtuje opačným zápisem na uvedené účty.

Pro přebytky v rámci inventarizačních rozdílů je vyhrazen účet účtové skupiny 61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti. Ztráty do normy přirozených úbytků mají stejný zápis jako dosud nezaúčtovaná produkce, pro ztráty nad normu přirozených úbytků se využívá účet 549 - Manka a škody.

Na účtu 121 - *Nedokončená výroba* se „zachycují stavy a změny stavů nedokončené zemědělské výroby (nedokončené rostlinné výroby a z živočišné výroby pouze nedokončené líhnutí drůbeže), nedokončené výroby pomocných činností (například nedokončená výroby dílen, nedokončené zpracování výrobků).“ (Valder, 2008, s. 68) „Proučtování změny stavu nedokončené výroby koncem období kompenzuje náklady zúčtované během sledovaného období, což je důležité pro zjištění správné výše výsledku hospodaření a daňového základu.“ (Valder, 2008, s. 69)

V měsících, kdy nebyla ještě započata sklizeň, se různé externí i interní náklady účtují na nedokončenou výrobu plodin, které budou sklizeny v příštím roce, případně v dalších letech. Následně měsíčně dochází ke zvyšování stavu nedokončené výroby, a to ve výši přímých nákladů zúčtovaných v 5. účtové třídě. Zaúčtování je na vrub účtu 121 - Nedokončená výroba, ve prospěch účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby. Použití analytických účtů nedokončené výroby je zde namístě. (Valder, 2008)

Při zúčtování nedokončené výroby v měsících, kdy byla dokončena sklizeň, dochází k zúčtování nákladů v 5. účtové třídě. Pakliže dojde k dokončení sklizně, dojde k jejímu zaúčtování na vrub účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby a ve prospěch účtu 121 - Nedokončená výroba (AE). Následně dochází k zúčtování sklizených výrobků převzatých na skald (ve výši vlastních nákladů) na vrub účtu 123 - Výrobky a ve prospěch účtu 613 - Změna stavu výrobků. (Valder, 2008)

Pokud jsou plodiny sklizeny až v následujícím roce, je způsob zaúčtování stejný jako v prvním případě (zúčtování nedokončené výroby v měsících, kdy nebyla započata sklizeň).

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Účtování k prvnímu dni následujícího účetního období dochází k převodu počátečního stavu nedokončené výroby mezi analytickými účty nedokončená výroba pro sklizeň příštích let a nedokončená výroba pro sklizeň běžného roku. „V případě, že v běžném období bude dokončena pouze část nedokončené výroby převedené k 1. dni účetního období, bude částka nákladů rozepsána v analytické evidenci k účtu 599 - Vnitropodnikové náklady.“ (Valder, 2008, s. 74)

Na účtu 123 - **Výrobky** se zachycuje stav a pohyb zásob výrobků vlastní produkce. Může se jednat o samotnou rostlinnou či živočišnou výrobu, nezemědělskou výrobu, pomocné činnosti, stejně tak o zpracované vlastní výrobky určené k prodeji, spotřebě či výroby určené k výdeji na účely hrazené ze sociálního fondu, jako jsou například krmné směsi, siláž, komposty aj. (Valder, 2008)

Vedení analytických účtů u této skupiny zásob je samozřejmostí a vedou se podle hmotně odpovědných osob a podle jednotlivých druhů výrobků. Manka v rámci norem přirozených úbytků jsou součástí interních nákladů a považují se za výrobní spotřebu. Manka převyšující normy přirozených úbytků či zaviněná manka a škody se považují za položku snižující interní výnosy.

Mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, užitkové a plemenné chovy drůbeže a ostatní chovy drobných zvířat (včely, ryby, kožešinová zvířata) jsou vedeny na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Nezahrnují se sem však zvířata, která jsou zařazena do dlouhodobého hmotného majetku podniku. Účtuje se zde jak o zvířatech z vlastního chovu, tak o zvířatech nakoupených.

Účtování o nedokončené výrobě, výrobcích a zvířatech je přehledně zachyceno v následující tabulce.

Tabulka 2: Účtování o nedokončené výrobě, výrobcích a zvířatech

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Různé náklady vynaložené na produkci nedokončené výroby, výrobků a zvířat	5xx	různé
2.	Zúčtování produkce nedokončené výroby, výrobků a zvířat (přebytky zjištěné při inventarizaci)	12x	61x
3.	Spotřeba výrobků vlastní výroby, úbytky výrobků a zvířat vyskladněných k prodeji, nezaviněné úbytky na zásobách vlastní výroby v rámci stanovených norem přirozených úbytků, nezaviněný úhyn zvířat, úbytky nedokončené výroby po jejím dokončení	61x	12x
4.	Manka nad normu přirozených úbytků na zásobách vlastní výroby, zaviněné úhyny zvířat a škody na nedokončené rostlinné výrobě	549	12x

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

„Účtování příchovků¹, přírůstků hmotnosti a vzrůstových přírůstků na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se provede na podkladě vážních listin, popřípadě protokolů o narození. Přeřazení zvířat mezi jednotlivými chovnými a vzrůstovými kategoriemi předpokládá ke dni přeřazení doúčtování přírůstku hmotnosti, popřípadě vzrůstového přírůstku. Převod mezi kategoriemi se účtuje v rámci účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny (na analytických účtech příslušných kategorií zvířat). Dokladem je protokol o přeřazení.“ (Valder, 2008, s. 75)

Konkrétní přírůstek živé hmotnosti zvířete lze zjistit jednoduchým výpočtem. Vychází se z celkové živé hmotnosti dané kategorie zvířat, která byla zjištěna vážením na konci období včetně všech změn, které v dané kategorii vznikly od předchozího období. (Valder, 2008)

Je postupováno dle následujícího vzorce (Valder, 2008):

skutečná hmotnost určité kategorie zvířat na konci období

+ výdaje hmotnosti z této kategorie zvířat na konci období (úhyn, prodej, převod do jiné kategorie)

– příjmy hmotnosti do této kategorie zvířat během období (nákup, převod z jiné kategorie aj.)

– skutečná hmotnost této kategorie zvířat na počátku období

= přírůstek živé hmotnosti dané kategorie zvířat ve sledovaném období

¹ Nově narozená zvířata.

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Pokud je skot (či jiná zvířata) umístěn na pastvu, pak se přírůstek živé hmotnosti zjišťuje odhadem na základě namátkového vážení. Konečná skutečná hmotnost zvířat se po ukončení pastevního období zjišťuje vážením a rozdíl mezi odhadem přírůstku a skutečným přírůstkem se následně doúčtuje. (Valder, 2008)

Nezaviněné úhyny zvířat, které nejsou dlouhodobým majetkem, jsou do výše norem přirozených úbytků škodou - daňovým výdajem.

Je celkem běžné, že u narozených mláďat, převážně slabších jedinců, dochází k úhynům, kterým nelze úplně zabránit. Účetnictví proto definuje úhyny do určité hranice (normy), které stanoví účetní jednotka. V takovém případě se nejedná o škodu, ale zachycení je na vrubu účtu 614 - Změna stavu zvířat a ve prospěch účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. (www.ucetnikavarna.cz)

U zvířat zahrnutých v dlouhodobém majetku se při zaviněném nebo nezaviněném úhynu (rozlišení v analytické evidenci) zůstatková hodnota účtuje na vrub účtu 549 - Manka a škody, pokud jde o škodu způsobenou živelnou pohromou, je použit účet účtové skupiny 58 - Mimořádné náklady. U těchto dospělých zvířat nelze, tak jako u zvířat zařazených do oběžného majetku, stanovit normy přirozených úbytků. (www.ucetnikavarna.cz)

Účtování odpisů zvířete je snižování jeho hodnoty dané stárnutím zachyceno odpisováním. Používá se nákladový účet 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na vrubu a účet oprávek 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám.

V následující tabulce je přehledně znázorněno účtování o nákupu a prodeji zvířat ve výkrmu, včetně účtování přírůstků živé hmotnosti zvířat.

Tabulka 3: Účtování o nákupu a prodeji zvířat ve výkrmu

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Počáteční stav bankovního účtu	211	701
2.	Počáteční stav zásob nakoupených krmiv	112	701
3.	Faktura od dodavatele za nakoupená zvířata		
	a) celková částka	x	321
	b) cena nakoupených zvířat	124	x
	c) DPH k nakoupeným zvířatům	343	x
4.	Úhrada faktury dodavateli	321	221
5.	Spotřeba nakoupených krmiv	501	112
6.	Zúčtování přírůstků živé hmotnosti zvířat	124	614
7.	Vyskladnění zvířat k realizaci	614	124
8.	Faktura zaslaná odběrateli za prodaná zvířata		
	a) celková částka	311	x
	b) cena prodaných zvířat	x	601
	c) DPH k prodaným zvířatům	x	343
9.	Úhrada faktury od odběratele	221	311

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

2.1.3 Způsob B

Účtování o zásobách způsobem B je odlišné v tom, že se *nakoupený materiál* v průběhu roku účtuje přímo do spotřeby, a to na vrub příslušných nákladových účtů do účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy se souvztázným zápisem ve prospěch účtů účtové třídy 3 - Zúčtovací vztahy nebo ve prospěch účtů peněžních prostředků.

Při uplatnění tohoto způsobu účtování jsou běžné pohyby materiálu na skladě zachycovány na skladových kartách tak, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Při uzavírání účetních knih se stav účtu 112 - Materiál na skladě zaúčtuje do spotřeby. Konečný stav materiálu, který je zjištěn na základě inventury provedené ke dni sestavení účetní závěrky, se zaúčtuje na vrub účtu 112 - Materiál na skladě a ve prospěch účtu 501 - Spotřeba materiálu v ocenění dle skladních karet. (Valder, 2008)

O změně stavu *zásob vlastní výroby* se v průběhu roku nikterak neúčtuje. Na konci účetního období se při uzavírání účetních knih celý počáteční stav zaúčtuje jako úbytek produkce. Na základě inventury se konečný stav zásob zaúčtuje jak produkce běžného období převzatá na sklad. (Valder, 2008)

Tabulka 4: Účtování o nakupovaných zásobách - způsob B

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Faktura od dodavatele za nakoupený materiál		
	a) celková částka	x	321
	b) fakturovaná hodnota materiálu (včetně vedlejších nákladů)	501	x
	c) DPH na vstupu	343	x
2.	Aktivace nákladů na přepravu provedená vlastními dopravními prostředky	501	622
3.	Převod počátečního stavu materiálu do spotřeby na konci účetního období	501	112
4.	Snížení spotřeby materiálu běžného roku o hodnotu zjištěnou inventarizací ve skladu materiálu ke dni účetní závěrky	112	501

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

2.1.4 Účtování dle IAS 41

„Ocenění vyráběných aktiv ve fair value vyžaduje hledání takového systému účtů, který by naplňovat požadavky standardu a umožňoval vykazování kvalitních účetních informací. Systémy účtů užívané ve výrobních podnicích nejsou v této oblasti využitelné, protože jsou založeny na oceňování v historických nákladech.“ (Dvořáková, 2012, s. 127)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Na rozdíl od české účetní legislativy, nechávají standardy tvorbu účetních modelů plně na účetních jednotkách. Standardy se snaží o co nejvěrnější zachycení skutečnosti, a proto systém účtování musí plně odpovídat požadavkům podniku. Současné účetní modely jsou založeny na druhovém či účelovém členění nákladů (oba systémy lze v rámci jednoho systému syntetických účtů kombinovat). (Dvořáková, 2012)

Následující tabulka zachycuje základní účetní operace v zemědělské činnosti dle IAS 41.

Tabulka 5: Zachycení účetních operací dle IAS 41

V průběhu účetního období	MD	D
Nákup mladých zvířat	Mladá zvířata	Peníze (závazky)
Narození mladých zvířat	Mladá zvířata	Výnosy z rozeznání příchovku
Vyřazení části mladých zvířat (prodej)	Náklady na prodaná zvířata	Mladá zvířata
Prodej mladých zvířat	Peníze (pohledávky)	Tržby za mladá zvířata
Na konci účetního období	MD	D
Přecenění zbytku mladých zvířat na reálnou hodnotu (částka zvýšení)	Mladá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
V průběhu dalšího účetního období	MD	D
Převod mladých zvířat do dospělých	Dospělá zvířata	Mladá zvířata
Na konci dalšího účetního období	MD	D
Přecenění zvířat evidovaných v dlouhodobém majetku na reálnou hodnotu:		
a) zvýšení reálné hodnoty	Dospělá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
b) snížení reálné hodnoty	Náklady z přecenění na reálnou hodnotu	Dospělá zvířata

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Hinke, 2013)

Standard doporučuje také zúčtování zisku nebo ztráty, která vzniká při ocenění biologického aktiva v reálné hodnotě. Zisk nebo ztráta ze změny reálné hodnoty snížené o náklady na prodej aktiva musí být vždy zahrnuta do období, ve kterém vznikla. Změny reálné hodnoty vznikají v důsledku fyzických změn a změny ceny na trhu. (www.ec.europa.eu)

2.2 Oceňování zásob zemědělské produkce

Způsob ocenění vychází z formy nabytí daného aktiva. Nakupovaná aktiva jsou k okamžiku pořízení oceněna pořizovací cenou, aktiva vytvořená vlastní výrobou jsou oceněna ve výši vlastních nákladů a bezúplatně nabytá aktiva jsou oceňována tzv. reprodukční pořizovací cenou, kdy jde o odhad pořizovací ceny. Reprodukční pořizovací cenu lze použít i k ocenění aktiv pořízených vlastní výrobou v případě, že nelze vlastní náklady na pořízení spolehlivě vyčíslit. Tato možnost je povolena zákonem a je v zemědělství při ocenění narozených zvířat často využívána. (Dvořáková, 2012)

2.2.1 Oceňování nakupovaných zásob

Nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, která zahrnuje samotnou cenu zásoby a vedlejší pořizovací náklady (dopravné, pojištění, provize zprostředkovateli nákupu, clo aj.). Případné náklady na úpravu skladovaných zásob (např. náklady na konzervaci) zvyšují pořizovací cenu zásob. Součástí pořizovací ceny však nemohou být úroky z úvěrů nebo půjček sjednaných na pořízení zásob. Pokud jsou zásoby pořizovány od zahraničního dodavatele v cizí měně, je nutné částku převést na měnu českou dle aktuálního devizového kurzu vyhlášeného Českou národní bankou ke dni uskutečnění transakce, nebo převést pomocí pevného měnového kurzu. Použití pevných měnových kurzů není však doporučováno v případech, kdy jsou částky obchodů významné a měnové kurzy mají kolísavý charakter. (Dvořáková, 2012)

2.2.2 Oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady. Vlastními náklady se rozumí skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou však stanoveny technickou přípravou výroby. Skutečná výše nákladů představuje přímé vynaložené náklady, popřípadě i část nepřímých nákladů (pokud se vztahují k výrobě).

V zemědělských podnicích, kde probíhá hromadná nebo velkosériová výroba, se při oceňování nedokončené výroby a produkováných výrobků výše nákladů zpravidla skládá z položek přímého materiálu, přímých mezd a ostatních přímých nákladů. Případně lze také zahrnout výrobní režii, která přímo souvisí s produkcí výrobků. U nedokončeného líhnutí drůbeže se eviduje nedokončená výroba v ocenění násadových vajec vložených do líhní. (Valder, 2008)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Kalkulace nákladů rostlinné výroby

Do kalkulací nákladů v rostlinné výrobě vstupuje do celkových nákladů vlastní výroby mnoho položek (Poláčková, 2010):

- nakoupená osiva a sadba,
- vlastní osiva a sadba,
- nakoupená hnojiva,
- vlastní hnojiva,
- prostředky ochrany rostlin,
- ostatní přímý materiál, ostatní přímé náklady a služby,
- odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- náklady pomocných činností,
- výrobní režie,
- správní režie.

Nakoupená osiva a sadba představují spotřebu pro jednotlivé úseky rostlinné výroby. Veškeré spotřebované nákupy jsou účtovány na základě zvoleného způsobu účtování zásob. Dle Poláčkové (2010) je z praktických důvodů doporučovaný způsob A. Při spotřebě osiv a sadeb jde o přímý náklad, který lze bez potíží přiřadit k jednotlivým výkonům.

Vlastní osiva a sadba představují spotřebu této složky nabyté vlastní výrobou. Při ocenění se vychází z vlastních nákladů na jejich výrobu, včetně zohlednění zvoleného způsobu účtování o zásobách a způsobu ocenění dle charakteru výroby. Jde o přímý druhotný náklad, při jehož přiřazení k danému výkonu nevznikají potíže. (Poláčková, 2010)

Nakoupená hnojiva jsou spotřebou průmyslových hnojiv pro jednotlivé úseky rostlinné výroby. Stejně tak jako v předchozích případech jde o přímý náklad, který lze jednoduše přiřadit. Tato položka je specifická v tom, že v některých případech plodina nevyužije veškeré živiny a část jich v půdě zůstane pro následující osetou plodinu. Zůstatek nelze však objektivně zjistit a nelze najít základnu pro případný rozvrh nákladů na další období. (Poláčková, 2010)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Vlastní (statková) hnojiva jsou zastoupena například chlévskou mrvou², kejdou nebo močůvkou. Podobně jako u nakupovaných hnojiv je u těchto složek problém s určením skutečně spotřebovaných hnojiv a nelze s jistotou stanovit, kolik živin plodiny využily. V důsledku toho se používá celá řada rozvrhových základů. Zpravidla se jedná o přepočtené osevní plochy jednotlivých plodin sklizených v běžném roce. Zohledňují se vlastnosti půdy nebo požadavky jednotlivých druhů plodin na množství a kvalitu živin. (Poláčková, 2010)

Náklady na spotřebu **ochranných prostředků** jsou také přímým nákladem, který lze opět spolehlivě přiřadit konkrétnímu výkonu. **Ostatní přímý materiál** zahrnuje zejména spotřebu pytlů, obalů, motouzů a dalšího materiálu potřebného při rostlinné výrobě. (Poláčková, 2010)

Položka **ostatní přímé náklady a služby** čítá celou řadu přímých nákladů, zejména služeb, ostatních provozních nákladů a finančních nákladů týkajících se úseků rostlinné výroby. Jedná se především o následující náklady (Poláčková, 2010):

- spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek (voda, plyn apod.),
- spotřeba energie a PHM,
- opravy a udržování (externí náklady na opravy a udržování strojů, zařízení a budov),
- práce agrochemických podniků,
- cestovné,
- nájemné strojů budov,
- nájemné pronajaté zemědělské půdy,
- další služby výše neuvedené (např. spotřeba drobného hmotného a nehmotného majetku),
- daň z nemovitostí,
- daň z pozemků,
- ostatní provozní náklady (např. pojistné plodin, budov),
- úroky.

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zahrnují účetní odpisy, které přímo zatěžují příslušný výkon (odpisy jednoúčelových strojů, zařízení, budov) a odpisy, které zatěžují režii rostlinné výroby (odpisy víceúčelových strojů, zařízení, budov). K výkonům

² Směs výkalů a podestýlky (neuzrálý hnůj).

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

trvalého charakteru (sady, vinice, chmelnice) lze také přiřadit odpisy pěstitelských celků trvalých porostů, které přinášejí plody po dobu delší než 3 roky. (Poláčková, 2010)

Náklady pomocných činností představují „práce traktorů, sklízecích mlátiček, nákladní autodopravy, potahů a těžkých mechanismů pro jednotlivé výkony rostlinné výroby. Jde o zahrnutí skutečných nákladů těchto pomocných činností prováděné pro jednotlivé plodiny. Patří sem také opravy a udržování prováděné vlastními pracovníky pro jednoúčelové stroje, jejichž odpisy se zahrnují přímo k jednotlivých plodinám, a náklady na opravy a udržování budov a zařízení u speciálních úseků rostlinné výroby (skleníky, sklady na brambory, zeleninu apod.). (Poláčková, 2010, s. 16)

Položka **výrobní režie** obsahuje podíl časově rozlišené výrobní režie rostlinné výroby, který zahrnuje veškeré prvotní i druhotné náklady, které nelze přímo zjistit pro jednotlivé výkony. Stejně tak **správní režie**, zde se ovšem jedná o náklady celopodnikového charakteru. (Poláčková, 2010)

Tabulka 6: Kalkulační vzorec v rostlinné výrobě

Položka kalkulačního vzorce	Návaznost na syntetický účet / účtovou skupinu
1. Nakoupená osiva a sadba	501
2. Vlastní osiva a sadba	613 (MD)
3. Nakoupená hnojiva	501
4. Vlastní hnojiva	613 (MD)
5. Prostředky ochrany rostlin	501
6. Ostatní přímý materiál	501 a 613 (MD)
7. Ostatní přímé náklady a služby	502, 503, 555, 562 a účty skupin 51, 53 a 54
8. Pracovní náklady celkem	Účty skupiny 52
9. Odpisy DNM a DHM	551
10. Náklady pomocných činností	Náklady vnitropodnikového účetnictví
11. Výrobní režie	Náklady vnitropodnikového účetnictví
12. Správní režie	Náklady vnitropodnikového účetnictví
13. Náklady celkem	Součet položek 1–12

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Poláčková, 2010)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Kalkulační jednicí produkce v rostlinné výrobě bývá obvykle 1 t za rok, případně 1 kg za rok, u některých druhů zeleniny nebo u školek lze použít i 1 ks. (Poláčková, 2010)

Kalkulace nákladů živočišné výroby

Do kalkulací nákladů v živočišné výrobě vstupuje do celkových nákladů vlastní výroby mnoho položek (Poláčková, 2010):

- nakupená krmiva a steliva,
- vlastní krmiva a steliva,
- léčiva a desinfekční prostředky,
- ostatní přímý materiál, ostatní přímé náklady a služby,
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- odpisy dospělých zvířat,
- náklady pomocných činností,
- výrobní a správní režie.

Většina položek je obdobná jako u položek rostlinné výroby a jejich charakteristiky lze jednoduše odvodit. Objevují se zde i nové položky, jako jsou **léčiva a desinfekční prostředky**, která zahrnuje spotřebu desinfekčních prostředků a léčiv pro jednotlivé druhy hospodářských zvířat. Další položkou jsou **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**. (Poláčková, 2010)

Kalkulace vlastních nákladů je v živočišné výrobě, na rozdíl od rostlinné, značně komplikovanější, jelikož nelze zvířata uchovat v nezměněné podobě, ale jejich hodnota se neustále navyšuje tím, jak rostou (nabírají hmotnost). Náklady lze sledovat v rámci chovu jako celku, kalkulační jednicí je pak 1 KD, případně 100 KD nebo 1 000 KD. Náklady na krmný des se pak vypočítají jako podíl celkových nákladů a krmných dnů všech zvířat. Tento přístup je vhodný spíše pro menší chovy. Náklady lze sledovat i odděleně podle kategorií zvířat. (Poláčková, 2010)

V živočišné výrobě se používají dvojstupňové kalkulace nákladů. V prvním kroku se kalkulují náklady na hlavní výrobek a až poté se kalkulují náklady na 1 kg živé hmotnosti. „Cílem kalkulace je zjištění celkových nákladů na zvíře a celkové živé hmotnosti zvířete

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

v dané fázi odchovu (např. tele do 6 měsíců, jatečního býka, prase v předvýkrmu, jatečné prase atd.), nebo k danému dni kalkulace.“ (Poláčková, 2010, s. 29)

Tabulka 7: Kalkulační vzorec v živočišné výrobě

Položka kalkulačního vzorce	Návaznost na syntetický účet / účtovou skupinu
1. Nakoupená krmiva a steliva	501
2. Vlastní krmiva a steliva	613 (MD)
3. Léčiva a desinfekční prostředky	501
4. Ostatní přímý materiál	501 a 613 (MD)
5. Ostatní přímé náklady a služby	502, 503, 555, 562 a účty skupin 51, 53 a 54
6. Pracovní náklady celkem	Účty skupiny 52
7. Odpisy DNM a DHM	551
8. Odpisy dospělých zvířat a jejich skupin	551
9. Náklady pomocných činností	Náklady vnitropodnikového účetnictví
10. Výrobní režie	Náklady vnitropodnikového účetnictví
11. Správní režie	Náklady vnitropodnikového účetnictví
12. Náklady celkem	Součet položek 1–12

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Poláčková, 2010)

Pro další potřeby diplomové práce bude dále charakterizována kalkulace nákladů chovu prasat.

Hlavním výrobkem je zde odstavené sele, vedlejším výrobkem je chlévská mrva nebo kejda. Kalkulační jednice je 1 kg živé hmotnosti odstaveného selete nebo 1 odstavené sele. „Při kalkulaci nákladů na odstavené sele je třeba kalkulovat nejdříve náklady na celkovou produkci selat a teprve v dalším kroku náklady na odstavená selata. Tento postup je vyžadován, protože se odchov selat nekryje s kalkulačním obdobím a ke dni kalkulace zůstávají v konečném stavu neodstavená selata.“ (Poláčková, 2010, s. 32)

„Náklady na 1 kg celkové produkce selat v daném kalkulačním období se vypočítají jako podíl celkových nákladů (náklady vynaložené na prasnice v kalkulačním období + cena počátečního stavu + cena nakoupených selat) a celkové produkce v kg (počáteční stav selat + narozená selata + nakoupená selata + přírůstek selat – úhyn selat).“ (Poláčková, 2010, s. 33)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

„**Náklady na odstavená selata** se kalkulují jako součin nákladů na 1 kg celkové produkce a hmotnosti odstavených nebo prodaných selat. Náklady na odstavené sele jsou dány podílem nákladů na odstavená selata a počtem odstavených nebo prodaných selat.“ (Poláčková, 2010, s. 33)

„**Náklady na neodstavená selata** se vypočítají jako rozdíl celkových nákladů (po odpočtu vedlejšího výrobku) a nákladů na odstavená selata.“ (Poláčková, 2010, s. 33)

V praxi je často uvažována hranice pro častý odstave selat do 10 kg a odstave selat ve vyšších hmotnostech až do 30 kg. (Poláčková, 2010)

Dalšími chovnými kategoriemi prasat jsou (Poláčková, 2010):

- mladá chovná prasata,
- předvýkrm prasat,
- výkrm prasat.

Do nákladů výkrmu jsou zahrnovány veškeré náklady spojené s krmením a ošetřováním, a to od doby převodu z kategorie selat až do jejich převodu do další kategorie - předvýkrm/výkrm nebo realizace či prodej. Vedlejšími produkty jsou zde kejda a močůvka. Kalkulační jednice u těchto kategorií je 1 kg přírůstku a 1 kg živé hmotnosti. (Poláčková, 2010)

2.2.3 Oceňování zásob nedokončené výroby

Nedokončená výroba se oceňuje ve výši skutečných vynaložených nákladů na její rozpracovanost v položkách přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Způsob oceňování nedokončené výroby odráží konkrétní přírodní a klimatické podmínky, ve kterých podnik hospodaří, a přímo ovlivňují velikost nákladů vynaložených na produkci nedokončené výroby i výrobků. Může se stát, že ocenění realizovaných výrobků na trhu s ohledem na poptávku neodpovídá ocenění produktů v účetnictví. Problémem je, že prostřednictvím meziprojektu může docházet k ovlivňování nákladů a tím i výsledku hospodaření v následujícím roce. Toto je kompenzováno průčtováním změny stavu nedokončené výroby na konci období. (Valder 2008)

„Oceňování nedokončené výroby ve výši skutečných nákladů má vliv na vykazování případných ztrát v rostlinné výrobě až po ukončení výrobního procesu, jsou-li tržní ceny

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

prodávaných výrobků pod úrovní skutečně vynaložených nákladů. Ztráta rostlinné výroby tedy v účetnictví vzniká v době, kdy už není možné tyto náklady ovlivnit.“ (Valder, 2008, s. 69)

2.2.4 Oceňování úbytků vyskladněných zásob

V současné době existují pouze dvě možnosti pro oceňování výdeje zásob do spotřeby:

1) *metoda první do skladu - první ze skladu (tzv. FIFO metoda),*

2) *metoda váženého aritmetického průměru,*

V případě použití metody FIFO jsou nejprve vyskladňovány nejstarší zásoby v jejich pořizovacích cenách a dále se postupuje se dle pořadní naskladnění. Vážený aritmetický průměr by měl být zjišťován nejméně jednou za měsíc.

Metoda LIFO (poslední ze skladu - první ze skladu) není českými účetními předpisy umožněna. Důvodem je zkreslení výsledku hospodaření zejména v období růstu cen, čímž se zvyšují náklady podniku a dochází tak k vykazování nižší daňové povinnosti.

2.2.5 Oceňování dle IAS 41

Standard IAS 41 - Zemědělství stanovuje podmínku pro ocenění biologických aktiv, a to, že musí být oceněna k okamžiku jejich pořízení, a následně ke každému bilančnímu dni, ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Veškerá zemědělská produkce je v okamžiku sklizně také oceněna ve fair value. Jde však o ocenění ve výši pořizovacích nákladů pro další aplikaci standardu IAS 2 - Zásoby, a tedy zemědělská produkce a její ocenění není k bilančnímu dni již v působnosti IAS 41 - Zemědělství a dále se nepřeceňuje. (Dvořáková, 2012)

Stanovení reálné hodnoty (fair value)

„Obecně je reálná hodnota částkou, za kterou může být aktivum směneno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek. Dle IAS 41 by měla být touto reálnou hodnotou kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí.“ (Hinke, 2013, s. 108)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Aby mohl být trh označený za aktivní, musí splňovat následující předpoklady (Hinke, 2013):

- a) obchodované položky musí být stejnorodé,
- b) kdykoliv lze nalézt ochotné kupující a prodávající,
- c) ceny jsou veřejně k dispozici.

V případě, že by měl daný podnik přístup na více aktivních trhů, použije vždy cenu toho trhu, na kterém chce obchodovat. Pokud však takovýto aktivní trh neexistuje, měl by podnik pro stanovení reálné hodnoty využít další možnosti tržního určení ceny nebo hodnoty, pokud jsou dosažitelné. Jde o následující alternativní ocenění (Hinke, 2013):

- a) pokud v ekonomice nenastaly významné změny (od data transakce k bilančnímu dni), může být použita poslední dosažená tržní cena transakce,
- b) tržní cena podobných aktiv s úpravou, která odráží rozdíly mezi nimi, např. tržní cena biologického aktiva s odlišnou jakostí, odrůdou apod. Standard však nestanovuje jak by se měla takováto úprava v praxi provádět,
- c) tržní cena vyjádřená dle sektorových měřítek (benchmark), např. hodnota skotu měřená pomocí kilogramů masa apod.

V případě, kdy by nebyla k dispozici ani tržní cena aktivního trhu ani hodnota odpovídající daným alternativám, má účetní jedna k určení reálné hodnoty využít současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním (nově i po zdanění). Do této hodnoty lze zahrnout i peněžní toky, které souvisejí s další biologickou přeměnou, tudíž dojde k navýšení hodnoty daného aktiva. (Hinke, 2013)

Určení fair value může být také usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle definovaných vlastností (stáří, kvalita). Podnik v tomto případě určí ty základní vlastnosti, které jsou využívány pro stanovení ceny trhem. (Dvořáková, 2012)

Biologická aktiva oceněná reálnou hodnotou se každý rok přeceňují na reálnou hodnotu, neodepisují se a nemusí se testovat na snížení hodnoty. Snížení hodnoty je spojeno se vznikem nákladů z přecenění (snížení výsledku hospodaření), zvýšení hodnoty aktiva vyvolává vznik výnosů z přecenění (zvýšení výsledku hospodaření). Náklady a výnosy z přecenění jsou označovány jako *losses* a *gains* a jsou vždy vykazována výsledkově. (Dvořáková, 2012)

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Výhody ocenění reálnou hodnotou (Dvořáková, 2012):

- fair value nejlépe odráží změny v biologické přeměně,
- výnos lze měřit v průběhu jednotlivých období až do okamžiku první sklizně,
- aktivní trh zajišťuje spolehlivé ocenění budoucích ekonomických užitků než historické náklady.

Nevýhody ocenění reálnou hodnotou (Dvořáková, 2012):

- fair value není ve všech případech spolehlivě měřitelná (pokud aktivní trh neexistuje a vykazované hodnoty mohou být záměrně manipulovány),
- častá nestabilita a sezónnost tržních cen,
- může vyústit do vykázání nerealizovaných zisků a ztrát,
- vliv dotační politiky státu a EU (může formovat tržní ceny),
- zemědělské podniky často nemají možnost k ovlivnění cen nebo výběru dodavatelů.

2.3 Vykazování zásob zemědělské produkce

2.3.1 Vykazování zásob dle české právní úpravy

Vykazování zásob je v České republice upraveno zákonem o účetnictví, Českými účetními standardy (č. 015) a prováděcí vyhláškou Ministerstva financí ČR a dalšími účetními předpisy.

Zásoby jsou v rozvaze vykazovány v rámci oběžných aktiv v samostatné položce v následující struktuře:

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky,
- zvířata,
- zboží,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

2. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce

Obsah jednotlivých položek je detailně vymezen v § 9 vyhlášky č. 500 (mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny - odst. 4). Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny zahrnují mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, husy na výkrm, ryby, včelstva apod. Změny stavů všech zásob jsou vykazovány ve výsledovce. Podnik by měl dále v komentáři k účetním výkazům informovat o struktuře svých chovů a politice řízení rizik s nimi spojenými, zejména pojištění. (Dvořáková, 2012)

2.3.2 Vykazování zásob dle IAS 41

Podnik by měl zveřejnit souhrnný zisk (ztrátu), který byl dosažený v běžném období z prvotního vykazování biologických aktiv a další zemědělské produkce. Zároveň musí zveřejnit změny v reálné hodnotě snížené o odhadované náklady spojené s prodejem biologických aktiv. Společnost by také měla poskytnout popis každé ze skupin biologických aktiv. (Krupová, 2009)

Pokud společnost neuvede jinde v informacích společně s účetní závěrkou, měla by popsat povahu činností, které se vztahují k jednotlivým skupinám biologických aktiv. Dále by měla uvést nefinanční ocenění nebo odhady fyzického množství každé skupiny biologických aktiv ke konci období a výstupy zemědělské produkce v průběhu období. (Krupová, 2009)

„Společnost zveřejní metody a podstatné předpoklady aplikované pro určení fair value každé skupiny zemědělské produkce k okamžiku sklizně a každé skupiny biologických aktiv. Společnost zveřejní fair value zemědělské produkce sklizené v průběhu období, určenou k okamžiku sklizně, sníženou o odhadnuté náklady spojené s prodejem.“ (Krupová, 2009, s. 699)

Účetní jednotka by také měla vykazovat změny v účetní hodnotě biologických aktiv na počátku a na konci období. Změny mohou představovat (Krupová, 2009):

- a) zisk nebo ztrátu z přecenění,
- b) zvýšení v důsledku nákupu,
- c) snížení v důsledku prodeje a biologická aktiva určená a držena k prodeji,
- d) snížení z důvodu sklizně,
- e) zvýšení vyplývající z podnikové kombinace,
- f) kurzové rozdíly plynoucí z převodu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující společnosti aj.

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

V následujícím textu budou vymezeny charakteristiky dlouhodobého majetku dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a českého účetního standardu č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (pokud nebude uvedeno jinak).

Dlouhodobý nehmotný majetek v rámci účtové skupiny 01 jsou:

- a) zřizovací výdaje,
- b) nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- c) software,
- d) ocenitelná práva,
- e) goodwill,
- f) jiný dlouhodobý nehmotný majetek.

Dále lze zahrnout nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 04) nebo poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 05).

Do kategorie **dlouhodobého hmotného majetku** (účtové skupiny 02 a 03) lze zařadit:

- a) pozemky,
- b) stavby,
- c) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, kterými se rozumí:
 - ovocné stromy na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha při hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
 - ovocné keře na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v při hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
 - trvalé porosty vinic nebo chmelnic bez nosných konstrukcí,
- d) dospělá zvířata a jejich skupiny,
- e) samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- f) jiný dlouhodobý hmotný majetek.

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

Do skupiny dospělých zvířat a jejich skupin je zařazen majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše stanovené účetní jednotkou. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok a nezařazených do dlouhodobého hmotného majetku je účtováno jako o zásobách.

Mezi dospělá zvířata se dle jednotlivých druhů a chovů zahrnují (Poláčková, 2010):

- krávy a plemenní býci,
- prasnice a plemenní kanci,
- bahnice a plemenní berani,
- plemenné klisny a plemenní hřebci, dostihoví koně a tažná zvířata,
- husy (uznaný chov k produkci násadových vajec).

Neodepisovaný dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 03) zahrnuje pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci nebo jejich soubory. Dále lze zařadit nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 04) a poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 05).

3.1 Účtování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

3.1.1 Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin

Pořízení dlouhodobého majetku je možné (Valder, 2008):

- a) koupí,
- b) vlastní činností,
- c) nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- d) bezúplatným převodem (darem),
- e) vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje prostřednictvím (tzv. kalkulačních) na vrub účtů 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo přímo na vrub příslušných účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 - Dlouhodobý hmotný majetek nebo 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin je účtováno na účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (stejně tak výdaje spojené s jejich pořízením). Následně je jejich zařazení do užívání přeúčtováno na účet 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny.

V rámci účtu 026 bývá vedena analytická evidence (Valder, 2008):

- a) podle místa ustájení a jednotlivých chovných, plemenných a tažných zvířat v individuálním ocenění,
- b) podle druhů zvířat, která nebudou jednotlivě sledována v individuálních cenách, ale skupinově (např. hejno hus, stádo krav, stádo bahnic apod.).

V následující tabulce je nastíněno účtování pořízení dospělých zvířat a jejich skupin nákupem.

Tabulka 8: Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin nákupem

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Faktura od tuzemského dodavatele za nakoupená zvířata (dlouhodobý majetek)		
	a) celková částka	x	321
	b) cena zvířat	042	x
	c) DPH	343	x
2.	Vnitropodniková faktura za přepravu nakoupených zvířat vlastními dopravními prostředky	042	622
3.	Jiné náklady spojené s pořízením zvířat (např. veterinární služby od neplátce)	042	321 (AE) (379)
4.	Převod zvířat na účet dlouhodobého majetku (včetně nákladů na jejich pořízení)	026	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

Dalším možným způsobem pořízení dospělých zvířat je vlastním odchovem. „Zvířata se mezi jednotlivými chovatelskými (vzrůstovými) skupinami přerazují podle běžných zootechnických zásad v závislosti na používané technologii. Do dospělých zvířat a jejich skupin se přeřadí zvířata ze zásob podle toho, kdy dosáhnou ze zootechnického hlediska způsobilosti k plemenitbě, předepsané věkové hranice (březí jalovice), popřípadě dnem

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

narození mláďete.“ (Valder, 2008, s. 128) Do tohoto okamžiku jsou zvířata vedena na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. O převodu dospělých zvířat do majetku je účtováno jako o aktivaci dlouhodobého hmotného majetku. Případně náklady související s přeřazením, například vnitropodniková doprava v rámci středisek, nejsou zahrnovány do pořizovací ceny. Externí náklady související s přeřazením (např. veterinární služby, doprava od cizích dopravců), které prokazatelně s pořízením dospělých zvířat a jejich skupin souvisejí, se zaúčtují na účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. (Valder, 2008)

Tabulka 9: Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin vlastním odchovem

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Úbytek zvířat v kategorii oběžného majetku (změna stavu zásob)	614	124
2.	Aktivace zvířat dlouhodobého majetku ve výši vlastních nákladů	042	624
3.	Faktura tuzemského dodavatele za výkony spojené s převodem zvířat do dlouhodobého majetku (externí náklady)		
	a) celková částka	x	321
	b) cena výkonu	042	x
	c) DPH z fakturované částky	343	x
4.	Převod zvířat na účet dospělých zvířat a jejich skupin (v pořizovací ceně)	026	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

3.1.2 Účtování vyřazení dlouhodobého majetku

K vyřazování zvířat zachycených na účtu 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny dochází v důsledku prodeje, který lze chápat také jako tzv. brakování stáda. Jde o záměrné vyřazení jedince z chovu z důvodu nižší užitkovosti nebo výkonnosti za účelem obnovy stáda. Úbytky můžou nastat také zaviněným nebo nezaviněným úhynem. (Valder, 2008)

Zůstatková cena vyřazovaného zvířete odpisovaného skupinově je určena ve výši podílu zůstatkové ceny stáda na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat chovu

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

ve zdaňovacím období. Průměrný stav je jednoduše stanoven jako aritmetický průměr stavů stáda na počátku a konci období. (Valder, 2008)

Tabulka 10: Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin

Č.	Popis účetního případu	Zaúčtování	
		MD	D
1.	Pořizovací cena individuálně evidovaného dospělého zvířete na počátku období (AE)	026 (AE)	701
2.	Počáteční stav opravek individuálně evidovaného dospělého zvířete na počátku období (AE)	701	086 (AE)
3.	Zúčtování odpisů dospělého zvířete v průběhu roku do doby vyřazení zvířete z chovu	551	086 (AE)
4.	Vyřazení dospělého zvířete z dlouhodobého majetku	086 (AE)	026 (AE)
5.	Zúčtování zůstatkové ceny zvířete:		
	a) Vyřazeno při nezaviněném úhynu	551	086 (AE)
	b) při prodeji včetně brakace (vyřazení ze stáda)	541	086 (AE)
	c) při zaviněném úhynu	549	086 (AE)
6.	Náhrada vzniklého manka nebo školy:		
	• předepsání náhrady viníkovi (zaviněný úhyn)	335	648
	• přijatá úhrada od pojišťovny (vypořádaná událost)	221	648
	• očekávaná úhrada od pojišťovny (nevypořádaná událost)	388	648

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Valder, 2008)

V průběhu užívání je účtováno o odpisech dospělých zvířat a jejich skupin na vrub účtu 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtu 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám.

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

Odpisy lze stanovit následovně (Poláčková, 2010, s. 26):

- 1) **„jednotlivě za každé zvíře** při individuální evidenci dospělých zvířat a u tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Vstupní cenou pro odpisování je buď pořizovací cena individuálně nakoupeného zvířete, průměrná účetní cena za jeden kus nebo cena stanovená účetní jednotkou ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní hodnoty stáda.
- 2) **skupinově podle jednotlivých druhů zvířat** při skupinové evidenci dospělých zvířat, zejména pokud technologie chovu individuální evidenci zvířat neumožňuje (s výjimkou tažných zvířat, dostihových a plemenných koní). Přitom vstupní cenou je při zahájení odpisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období (příp. k datu zahájení činnosti).“

3.2 Oceňování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

Dospělá zvířata a jejich skupiny se při **pořízení** oceňují (Valder, 2008):

- a) v pořizovacích cenách,
- b) ve vlastních nákladech.

Do pořizovací ceny jsou zahrnuty veškeré náklady spojené s pořízením, např. veterinární služby při prevozu zvířat, clo, náklady na dopravu, avšak vnitropodnikovou dopravu v rámci účetní jednotky nelze uplatnit. (Valder, 2008)

Úbytky dospělých zvířat a jejich skupin jsou oceňovány (Valder, 2008):

- a) v individuálních cenách (u individuálně evidovaných zvířat),
- b) v průměrných účetních cenách (u skupinově evidovaných zvířat).

3.3 Vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

Zvířata zařazená do dlouhodobého majetku společnosti jsou vedena jako samostatná rozvahová položka, jejíž rozsah je definován ve vyhlášce č. 500 v § 7 odst. 5.

„Zvířata užívaná k chovu a k ostatním hospodářským účelům jsou klíčovým výrobním prostředkem a účetní jednotky by měly věnovat odpovídající pozornost informacím, které poskytnou o zvířatech v dlouhodobých aktivech v příloze k účetním výkazům. Zejména by účetní jednotky měly informovat o druzích chovaných zvířat, lze doporučit doplnit informace i o hodnoty jednotlivých skupin chovaných zvířat.“ (Dvořáková, 2012, s. 81)

3. Charakteristika účtování, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku zemědělského podniku

O zvířatech určených k plemenitbě, šlechtění či zvířatech k jinému hospodářskému užití by měla společnost poskytovat informace odděleně. Dále by měly být uvedeny další záměry v chovu a další informace týkající se například ekologických faktorů hospodaření aj. Bývá doporučováno také uveřejňování informací o pojištění stáda, veterinární prevenci, zajištění poklesu tržních cen apod. Zveřejnění se také týká dotační oblasti, a to uvedení částky a podmínky přijímání těchto dotací v daném účetním období. (Dvořáková, 2012)

3.4 Změny v pojetí zásob a dlouhodobého majetku zemědělského podniku

Od roku 2008 došlo v oblasti účtování a oceňování zvířat ke změnám. Dříve byla rozvahová položka B. II.5 dlouhodobého hmotného majetku vedena pod názvem „*Základní stádo a tažná zvířata*“. Obsahem byla plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus a dalších hospodářských zvířat využívaných k chovu, dle rozhodnutí účetní jednotky (mufloni, daňci, jeleni, pštrosi, tažné nebo dostihové koně, osly, muly a mezci).

Po novele je tato položka nazývána „*Dospělá zvířata a jejich skupiny*“, jejímž obsahem jsou dospělá zvířata a jejich skupiny, například stáda nebo hejna, s dobou použitelnosti delší než jeden rok od výše ocenění určeného účetní jednotkou. Musí být splněn princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Stejně tak proběhly změny v chápání zvířat v položce zásob. Položka C. I. 4 byla vykazována pod názvem „*Zvířata*“ a obsahovala mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček nebo hus na výkrm.

Novela přejmenovala tuto položku na „*Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny*“. Zahrnuje zvířata a jejich skupiny, včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v dlouhodobém majetku, materiálu nebo zboží.

Novela dále definuje nároky na informace vykazované v příloze účetní závěrky. Podniky by v ní měly informovat především o druzích zvířat, která jsou vykazována jako dlouhodobý hmotný majetek a která jsou vykazována jako zásoby. V návaznosti na výše uvedené změny musel novelizací projít i zákon o daních příjmu, který vymezuje hmotný majetek pro účely daně z příjmu. U dospělých zvířat a jejich skupin stanovuje vstupní cenu vyšší než 40 000 Kč. Účetní jednotky při zařazování položek do oběžného nebo dlouhodobého majetku vychází z vnitropodnikových směrnic.

4. Představení zvoleného podniku

4.1 Základní údaje

Název společnosti: Vysoká, a. s.

Datum vzniku: 1. 5. 1992

Sídlo společnosti: Vysoká 1035, 334 41 Dobřany

Právní forma: Akciová společnost

Předmět podnikání: Zemědělská činnost

Silniční motorová doprava - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Základní kapitál: 100 000 000 Kč (splaceno 100 %)

Statutární orgán - představenstvo:

předseda představenstva: Vladimír Česal

místopředseda představenstva: Ing. Jarmila Sýkorová

člen představenstva: Václav Kůs

Dozorčí rada:

člen dozorčí rady: Renáta Brožíková

Jediný akcionář:

ZETEN spol. s. r. o.

Vznik společnosti:

Společnost byla zapsána do obchodního rejstříku dne 1. 5. 1992, vedeným Krajským soudem v Plzni (spisová značka B 250).

4.2 Podnikatelská činnost

Společnost Vysoká, a. s. se zabývá zejména zemědělskou produkcí. V rámci této činnosti uskutečňuje nákup selat do předvýkrmu, odchovem vlastních narozených selat, výkrmem prasat a následným prodejem jatečních prasat pro jatka v Blovicích, Písku, Plzni, Dehtíně a pro společnost Kostelecké uzeniny. V rámci silniční nákladní dopravy uskutečňuje vývoz kejdy pro společnost Bioplyn ZETEN s. r. o. a přepravuje prodávanou vodu. Další oblast podnikání se týká prodeje nafty a pronájmu skladu, který se nachází poblíž sídla společnosti Vysoká, a. s. Následující obrázek zobrazuje aktuální logo společnosti Vysoká, a. s.

Obrázek 1: Logo společnosti Vysoká, a. s.

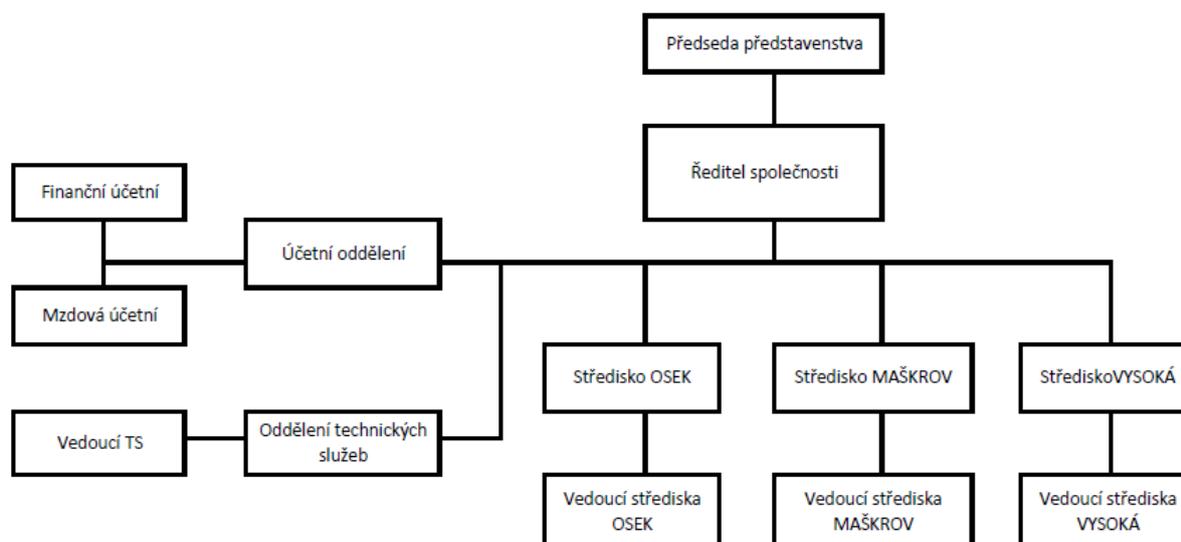


Zdroj: interní dokumenty podniku

Podnik Vysoká, a.s. se skládá ze tří středisek (farem). Každé středisko má daný harmonogram svého hospodaření. Na středisku OSEK je základní stádo prasnic, kde dochází k inseminaci, jejich opasení a odchovu selat až do průměrné váhy 7 kg. Odtud se uskutečňuje přeprava selat vlastním přepravníkem do předvýkrmu na středisko MAŠKROV až do průměrné váhy 30 kg. Z Maškrova se selata opět převážejí, a tona konečný výkrm na středisko VYSOKÁ. Na střediscích Osek a Maškrov byla v letech 2007–2010 provedena repopulace chovu za účelem dosažení optimální úrovně zdraví celého chovu a zvýšení ekonomického profitu. Na středisku Vysoká dochází k výkrmu prasat do porážkové váhy 110 kg/ks a jejich následnému prodeji na jednotlivá jatka.

Organizační struktura společnosti, která byla platná do 31. 12. 2013 je zachycena na následujícím obrázku.

Obrázek 2: Organizační struktura společnosti Vysoká, a. s. (do 31. 12. 2013)



Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Výroční zprávy 2013)

Dle nového obchodního zákona o obchodních korporacích platného od 1. 1. 2014 však společnost přešla na dualistický systém vnitřní struktury podniku ve formě: Valná hromada - Představenstvo - Dozorčí rada. Klíčové funkce jsou tedy rozděleny mezi představenstvo a dozorčí radu.

Společnost se v rámci své činnosti snaží nenarušovat životní prostředí, a proto se touto problematikou pravidelně zabývá na pracovních poradách, na základě kterých přijímá příslušná opatření. Odvoz nebezpečného odpadu zabezpečuje specializovaný podnik dle požadavků zvláštních právních předpisů pro nakládání s nebezpečnými odpady.

Podnik Vysoká, a. s. získal několik dotací na provozní účely. Nejvyšší poskytnutá částka ve výši 5 385 180 Kč byla přijata na podporu vybraných opatření proti šíření nákazu prasat v rámci programu schváleného Krajskou veterinární správou. Toto opatření se týká selat od jejich odstavu až do 25 kg živé hmotnosti, jejichž otec je zapsán v ústředním registru plemeníků a prasnic základního stáda. Další podpora tomuto chovateli v roce 2014 ve výši 146 288 Kč se týkala úhrady nákladů spojených s pojištěním hospodářských zvířat.

Následující obrázek zobrazuje aktuální logo společnosti Vysoká, a. s.

4.3 Historie společnosti

Společnost byla založena rozhodnutím 21 zakladatelů učiněným ve formě notářského zápisu dne 27. 4. 1992, kdy došlo k transformaci Společného podniku Dobřany-Vysoká do současné

4. Představení zvoleného podniku

podoby. Základní kapitál činil 80 730 000 Kč a byl splacen zakladateli v plné výši nepeněžitými vklady.

Do roku 2002 se společnost zabývala například výrobou a prodejem hnojiv a kompostů, aplikací tekuté kejdy, výstavnou účelových zařízení k zabezpečení vlastní činnosti nebo poskytováním prací a služeb vlastními mechanizačními zařízeními a dopravními prostředky. V roce 2009 byla činnost společnosti dále omezena o výrobu krmiv a krmných směsí, provozování čerpací stanice s palivy a mazivy, včetně jejich dovozu, nebo obchodování se zbožím.

Společnost v minulosti několikrát snižovala a opět navyšovala základní kapitál. Důvodem snižování bylo částečné pokrytí vzniklých ztrát minulých let. Za účelem posílení vlastního kapitálu pro získání finančních prostředků a zvýšení finanční stability docházelo k navyšování základního kapitálu. Snižování základního kapitálu bylo prováděno změnou jmenovitých hodnot každé akcie a navyšování položky bylo uskutečňováno emisí nových kmenových akcií, které byly vždy přednostně nabídnuty stávajícím akcionářům společnosti.

V roce 2012 došlo k přechodu všech účastnických cenných papírů na jediného hlavního akcionáře, kterým se stala společnost ZETEN, spol. s r. o. Nový akcionář rozhodl o podkapitalizaci základního kapitálu z částky 100 000 000 Kč na 60 000 000 Kč opět z důvodu částečného pokrytí ztrát z minulých let. Ještě v témže roce došlo ke zvýšení základního kapitálu opět na částku 100 000 000 Kč úpisem nových akcií, které byly přednostně nabídnuty společnosti ZETEN, spol. s r. o. Nyní je základní kapitál tvořen 100 ks kmenových akcií ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč.

Hlavní akcionář společnost ZETEN, spol. s r. o. navrhl a prosadil v roce 2012 kroky k udržení společnosti Vysoká, a. s. Šlo o již zmíněnou podkapitalizaci a úhradu ztrát minulých let, a následnou kapitalizaci základního kapitálu. Podniknutím tohoto kroku došlo ke snížení závazků společnosti Vysoká, a. s. vůči věřiteli ZETEN, spol. s r. o. Dále bylo rozhodnuto o ukončení nákupu prasniček dánského plemene do výkrmu, který probíhal dvakrát měsíčně, a přešla na jiné prasničky, které jsou, až dosud, nakupovány za nižší ceny. Společnost do budoucna plánuje rozšíření počtu prasnic, čímž dojde k navýšení počtu selat. Od tohoto kroku si slibuje navýšení tržeb a zlepšení výsledku hospodaření.

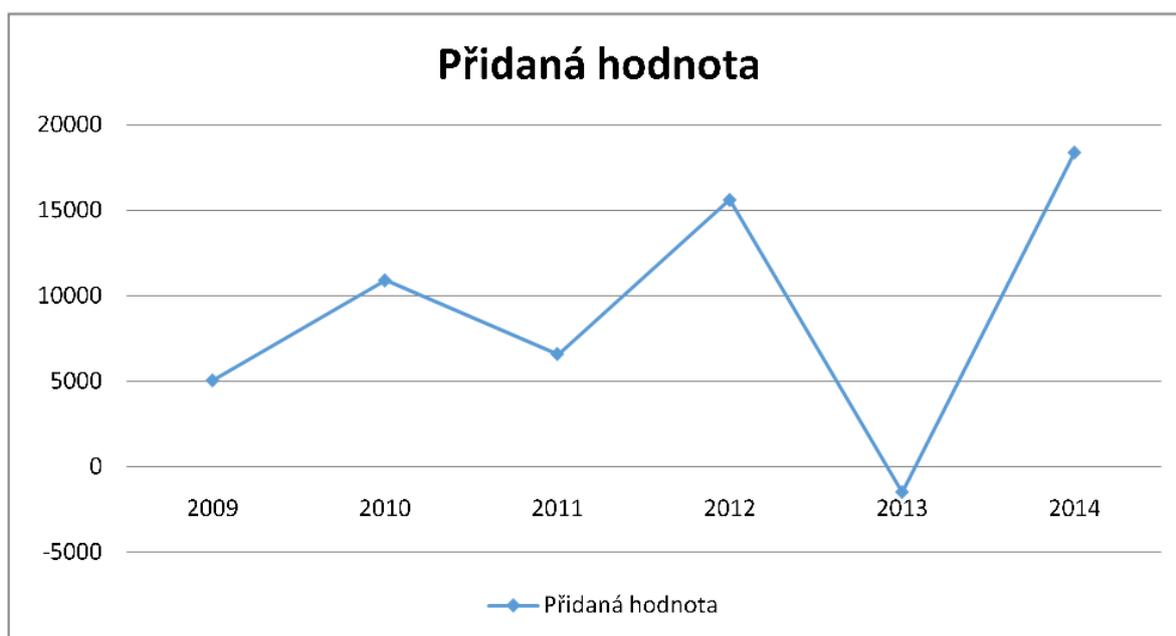
4.4 Vývoj ekonomických aspektů vybraného podniku

4.4.1 Výsledek hospodaření

Společnost Vysoká, a. s. dosahovala kladného výsledku hospodaření naposledy v roce 2003, od té doby je její podnikatelská činnost ztrátová. V roce 2008 se ani tomuto podniku nevyhnula finanční a hospodářská krize, která plně propukla v září v důsledku americké hypoteční krize. Následkem bylo prohloubení ztráty společnosti na 29 190 tis. Kč. Společnost dosahovala ve všech sledovaných letech 2009–2014 ztráty, kterou se dařilo postupně snižovat až do roku 2012, kdy dosáhla hodnoty 4 609 tis. Kč.

V roce 2013 společnost realizovala nižší objem tržeb o téměř 40 000 tis. Kč v důsledku snížení stavu jatečných prasat ve výkrmu (nižší nákupy selat do předvýkrmu) a vykázala zápornou přidanou hodnotu (Obrázek 3) ve výši 1 496 tis. Kč, na rozdíl od předcházejícího roku. V tomto roce byla také tržní cena na relativně nízké úrovni, avšak v roce 2014 došlo k jejímu pozitivnímu vývoji. Příčinou záporné přidané hodnoty byl zejména značný pokles tržeb z prodeje vlastních výrobků. V roce 2014 přichází zlom a společnost začíná vytvářet vysokou přidanou hodnotu ve výši 18 403 tis. Kč. Zejména se podařilo snížit výkonovou spotřebu o 12 700 tis. Kč (nejvyšší úspora ve spotřebě materiálu a energií). V důsledku této skutečnosti společnost v roce 2014 tvoří zisk.

Obrázek 3: Vývoj přidané hodnoty společnosti Vysoká, a. s. v letech 2009-2014



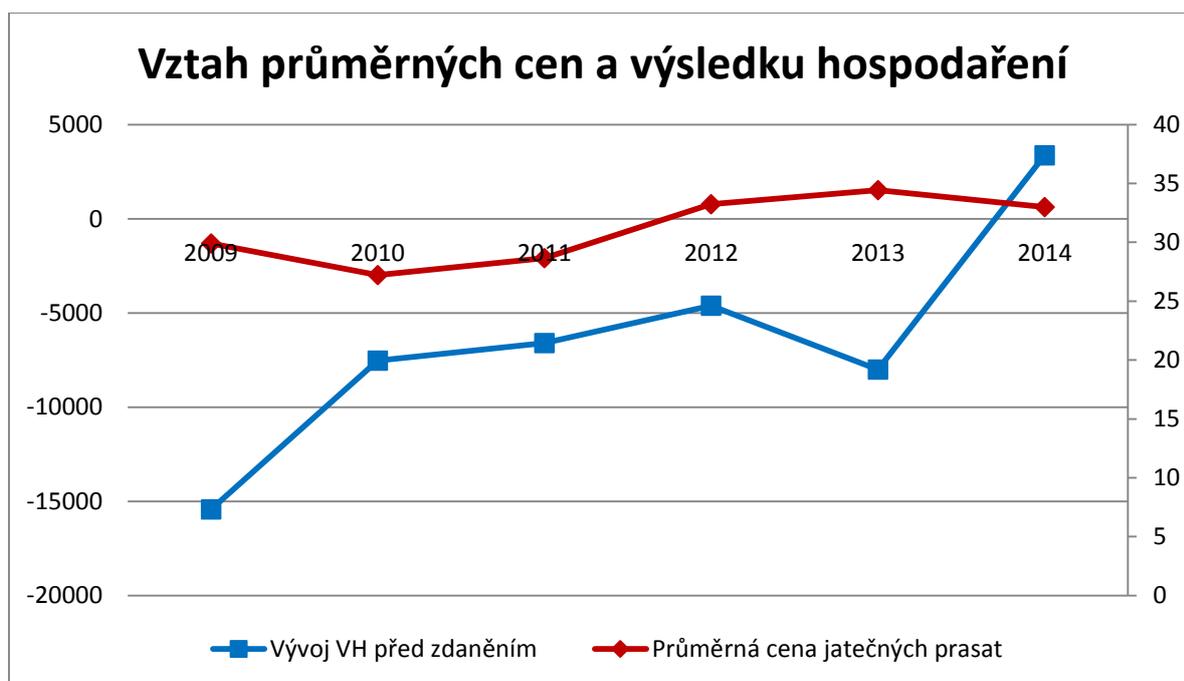
Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle výročních zpráv společnosti)

4. Představení zvoleného podniku

Hlavní příčinou ztráty společnosti byla značná nestabilita tržních cen jatečných prasat na trhu a navýšení cen krmných směsí až o 30 %. Náklady na jatečné prase se pohybovaly v rozmezí 33–34 Kč/kg, ale díky špatné dotační politice ČR byly tržní ceny na úrovni 29 Kč/kg. Pro srovnání - v okolních státech EU se ceny pohybují na úrovni 42 Kč/kg. Podnik se snažil ztrátu dále neprohlubovat, k čemuž přispěl i pokles cen krmných směsí o 12 % a pokles spotřeby léčiv o 13 % na kg jatečného prasete. Aby společnost ztrátu zmírnila a nadále neprohlubovala, přestala nakupovat dánská selata do výkrmu a zaměřila se na vlastní odchov selat (nárůst počtu naskladněných selat z vlastního odstavu o 14 %) nejen na porodnách, ale také v předvýkrmu a následném výkrmu na středisku Vysoká.

Následující obrázek zachycuje vývoj výsledku hospodaření společnosti Vysoká, a. s. a průměrných tržních cen v uplynulých letech.

Obrázek 4: Vývoj výsledku hospodaření a průměrných cen 2009–2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle výročních zpráv společnosti a komoditní karty vepřového masa)

4.4.2 Zaměstnanci

Společnost Vysoká, a. s. dbá na to, aby všichni její zaměstnanci byli vysoce kvalifikovaní, a proto se pravidelně účastní nejrůznějších školení a kurzů. Jejich mzda má jak hodinovou, tak úkolovou složku a navíc zahrnuje pohyblivou složku ve formě prémie. Zaměstnancům je navíc umožňována jednou ročně koupě nestandardního prasete za předem dohodnutou výhodnější

4. Představení zvoleného podniku

cenu. Dle vnitropodnikových předpisů má každý zaměstnanec také nárok na vlastní ochranné pracovní pomůcky a oděvy, které jsou jim čištěny na příslušném středisku.

Podnik v důsledku minulých ztrát hledala úspory ve všech oblastech, kde je to možné, tudíž i v oblasti mzdových nákladů. Dochází k poklesu mzdových nákladů a snižování počtu zaměstnanců tak, aby nebyl narušen chov na jednotlivých střediscích. Vývoj mzdových nákladů, průměrného počtu zaměstnanců a průměrné roční mzdy na jednoho zaměstnance zachycuje následující tabulka.

Tabulka 11: Vývoj mzdových nákladů společnosti Vysoká, a. s. v tis. Kč

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mzdové náklady	11 248	11 301	11 768	11 573	10 713	10 217
Průměrný počet zaměstnanců [ks]	59	55	49	46	45	43
Průměrná roční mzda zaměstnance	190,64	205,47	240,16	251,59	238,07	237,60

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle výročních zpráv společnosti)

Následující tabulka zobrazuje průměrný počet zaměstnanců s uvedením výše osobních nákladů na zaměstnance a odměny členů statutárních a dozorčích orgánů v roce 2014.

Tabulka 12: Průměrný stav zaměstnanců společnosti Vysoká, a. s. v roce 2014

Struktura	Průměrný přepočtený stav	Mzdy [tis. Kč]	Náklady na soc. zab. a zdrav. pojištění	Sociální náklady
Zaměstnanci	43	10 217	3 423	192
- z toho řídicí pracovníci	1	407	140	3
Statutární orgány	3	511	176	3
Dozorčí orgány	2	66	13	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle výroční zprávy společnosti za rok 2014)

4.4.3 Hospodaření dle výrobních ukazatelů

Ukazatele výkrmnosti – průměrný denní přírůstek a spotřeba krmných směsí na 1 kg přírůstku jsou ukazateli efektivity výkrmu. Spotřeba krmných směsí je za sledované období přibližně stejná a příliš se nemění, ale ukazatel průměrného denního přírůstku zaznamenal v roce 2013 značný pokles v důsledku změny genetiky u prasnic z dánské na genetiku PIC. V roce 2014 však dochází opět ke zlepšení výsledků konverze na úroveň minulých let. Na tento ukazatel

4. Představení zvoleného podniku

má vliv několik faktorů, jako například zděděné vlastnosti, druh výživy, technika krmení nebo podmínky ustájení.

Úspěšnost odchovu vlastních selat - užitkovost- je dle srovnání s průměrnými hodnotami odvětví na velmi dobré úrovni. Do roku 2012 byly hodnoty společnosti živě narozených a počet odchovaných selat na prasnici nad tímto průměrem, avšak v roce 2013 došlo k mírnému poklesu. V roce 2014 dochází opět ke zlepšení užitkových ukazatelů a společnost vykazuje výborné výsledky.

Následující tabulka zachycuje srovnání průměrných hodnot užitkovosti chovu prasat českého zemědělství se stejnými ukazateli společnosti Vysoká, a. s.

Tabulka 13: Srovnání užitkovosti chovu prasat v ČR a společnosti Vysoká, a. s.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Průměrné hodnoty odvětví zemědělství						
Počet narozených selat / 1prasnici [ks]	23,4	23,7	24,8	26,3	26,8	27,9
Počet odchovaných selat / 1prasnici [ks]	20,8	21,2	22,1	23,5	23,9	25,0
Hodnoty společnosti Vysoká, a. s.						
Počet narozených selat / 1prasnici [ks]	24,59	28,66	29,45	28,92	26,99	28,06
Počet odchovaných selat / 1 prasnici [ks]	22,21	25,69	26,83	25,73	24,28	25,57

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle Statistické ročenky České republiky - 2014 a interních dokumentů podniku)

Podnik i nadále pokračuje k omezování nákupu selat (dánských selat) do výkrmu a více se zaměřuje na odchov vlastních selat pro zvýšení uzavřeného obratu stáda, tudíž dochází i ke zvyšování počtu prasnic. V důsledku této skutečnosti se ve značné míře daří zlepšovat zdravotní situaci ve výkrmu. Daří se také snižovat procento úhynu naskladněných selat ve výkrmu, a to především díky výborné zoohygieně, výživě a péči o prasnice i selata během i po porodu, snížení stavu naskladněných prasat na halu, delší doba odpočinku haly před naskladněním, uzavření obratu stáda, větší zájem zaměstnanců o svěřená prasata a další. Další zlepšení bylo zaznamenáno v procentu oprasení po první inseminaci, které zaznamenalo zlepšení o 7 % (z 82,96 % na 89,45 %).

4. Představení zvoleného podniku

Vývoj nejdůležitějších výrobních ukazatelů společnosti Vysoká, a. s. je zachycen v následující tabulce.

Tabulka 14: Vývoj výrobních ukazatelů společnosti Vysoká, a. s.

Výrobní ukazatel	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Prodej jatečných prasat v [t]	4 031	5 692	5 048	4 846	3 809	3 845
Průměrný denní přírůstek ve výkrmu [g]	858	840	826	878	776	860
Spotřeba KS na 1 kg přírůstku v [kg]	2,86	2,80	2,89	2,83	2,94	2,94
Nákup selat do výkrmu [ks]	24 501	32 061	19 600	21 115	6 688	1 686
Přeřazení vlastních selat do výkrmu [ks]	16 207	23 863	26 012	25 716	27 551	31 691
Úhyny z naskladněných [%]	2,69	5,38	4,60	2,92	3,23	1,59
Průměrná pořázková váha [kg]	115	114,39	112,98	109,67	110,07	110,89
Průměrná naskladňovací váha selat [kg]	29,85	29,90	29,75	31,39	31,7	31,53
Průměrná doba výkrmu [dny]	117	113	109	103	113	103
Průměrný stav prasat ve výkrmu [ks]	10 545	14 701	12 422	11 099	9 413	8 406
Živě narozeno na prasnici za rok [ks]	24,59	28,66	29,45	28,92	26,99	28,06
Odchováno na prasnici za rok [ks]	22,21	25,69	26,83	25,73	24,28	25,57
Průměrný stav prasnic [ks]	1 052	1 024	1 059	1 057	1 214	1 342

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů společnosti)

Aktuální výrobní ukazatele společnosti za první čtvrtletí roku 2015 jsou uvedeny v Příloze A.

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

V následující kapitole budou analyzovány přístupy oceňování a účtování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

5.1 Oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

5.1.1 Oceňování zásob vybraného podniku

Do kategorie zásob zemědělské produkce jsou společností zahrnována selata vytvořená vlastní činností (tzv. příchovky) i nakoupená.

Výkony společnosti jsou oceňovány ve výši vlastních nákladů. Kalkulace jsou prováděny na úrovni středisek v tabulkovém procesu MS Excel. Vždy na konci účetního období jsou veškeré náklady střediska rozpočítávány na celkový počet vyprodukovaných kilogramů selat za dané účetní období. Podílem těchto dvou hodnot vzniká náklad na 1 kg produkce, ke kterému se připočte stanovený zisk pro dané období na 1 kg a je stanovena realizační cena produkce. Pro oceňování jsou tedy používány průměrné náklady předchozího roku, které jsou každoročně aktualizovány.

Náklady střediska jsou získávány sledováním skutečných nákladů, které jsou během účetního období zachycovány na analytických nákladových účtech. Vnitropodnikové ceny jsou pak kalkulovány na základě těchto položek:

- spotřeba pohonných hmot,
- spotřeba náhradních dílů,
- spotřeba krmných směsí,
- spotřeba léků, desinfekčních prostředků a lékařské prohlídky,
- spotřeba pracovních oděvů a ochranných pomůcek,
- spotřeba elektrické energie, vody a plynu,
- náklady na opravy a udržování strojů, nákladních aut a další opravy,
- ostatní přímý materiál (kancelářské potřeby, obalové materiály aj.),
- spotřeba drobného hmotného majetku,

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

- náklady na mzdy a sociální náklady,
- náklady na nájemné,
- náklady na pojistné,
- daň z nemovitostí, silniční daň a další poplatky (správní, cla, dálniční známky aj.),
- odpisy dlouhodobého majetku.

Narozená selata jsou měsíčně zaznamenávána v evidenci střediska Osek a jsou oceňována ve výši vnitropodnikové ceny produkce na 1 kg. Nově narozené sele se neváží a konkrétně je vždy oceněno 125 Kč. Následující váhové přírůstky jsou oceňovány a následně účtovány zálohovým způsobem podle počtu krmných dnů a předpokládaných váhových přírůstků. Případné rozdíly mezi skutečnou váhou a oceněním v účetnictví jsou zúčtovány vždy na konci každého měsíce.

Při dosažení průměrné váhy 7 kg jsou převezena na středisko Maškrov do předvýkrmu, kde zůstávají až do průměrné váhy 30 kg. Poté jsou převezena na konečný výkrm na středisko Vysoká, odkud putují v průměrné váze 118 kg na jednotlivá jatka. Při přeřazení selat do jiné kategorie, a tudíž převozu na jiné středisko k následujícímu výkrmu, jsou jejich úbytky (přírůstky) ve vnitropodnikovém účetnictví oceňovány v průměrných cenách platných pro dané středisko. Převod je uskutečňován na základě dokladu *Výdejka – převodka*. Společnost také sestavuje měsíční výkaz o stavech zvířat dle jednotlivých dnů v měsíci (Příloha B).

Společnost nijak nerozpočítává náklady na hlavní a vedlejší výrobky (jatečné maso – odstavené sele). Ocenění probíhá vždy dle ročních vnitropodnikových cen stanovených na základě nákladů.

Veškeré nakupované zásoby podnik oceňuje skutečnými pořizovacími cenami, která zahrnuje náklady na jejich pořízení, včetně nákladů související s pořízením (náklady na přepravu, provize apod.). Vedlejší náklady jsou rozpouštěny na celkový objem hodnoty pořizovaných zásob. Zároveň používá metodu váženého aritmetického průměru.

Veškeré úbytky zásob, ať už z důvodu prodeje jatečných prasat, nucených porážek (nutky) nebo nezaviněných úhynů se oceňují průměrnými cenami za 1 kg živé hmotnosti. Pro úhyny prasat je vytvořena směrnice, která stanovuje jejich limity v jednotlivých kategoriích.

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

Vnitropodnikové limity byly určeny dle údajů z minulých let, s přihlédnutím ke konkrétním podmínkám.

V následující tabulce jsou uvedeny vnitropodnikové ceny přírůstků produkce podniku Vysoká, a. s. dle jednotlivých kategorií (středisek). K poklesu vnitropodnikových cen u většiny kategorií došlo v důsledku úspor nákladů na jednotlivých střediscích. Ceny byly stanoveny dle skutečných nákladů za rok 2014 a jsou platné od 1. 1. 2015.

Tabulka 15: Vnitropodnikové ceny produkce společnosti Vysoká, a. s.

Kategorie	Cena [Kč/kg]	
	2014	2015
Selata	145	125
Předvýkrm	29	24
Výkrm	23	21
Prasnice	25	25

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle vnitropodnikových dokumentů)

Vedlejším produktem živočišné výroby společnosti Vysoká, a. s. je kejda. Společnost nemá v evidenci žádné pozemky pro rostlinnou výrobu, kde by tento produkt využívala za účelem hnojení. Podnik proto tuto kejdu bezplatně vyváží do podniku Bioplyn Zeten s. r. o., která se zabývá výrobou ekologicky šetrné elektřiny. Výsledkem výrobního procesu je tzv. digestát, který se používá jako minerální hnojivo. Společnost Vysoká, a. s. uzavřela se společností Bioplyn Zeten s. r. o. smlouvu o dílo, která spočívá v mulčování vnějších prostor středisek Osek a Maškrov za účelem plnění ozdravného programu zaměřeného proti šíření nálezů prasat zvýšením biologické bezpečnosti. Vnitropodniková cena kejdy není však z výše uvedených důvodů v podniku Vysoká, a. s. nijak stanovena.

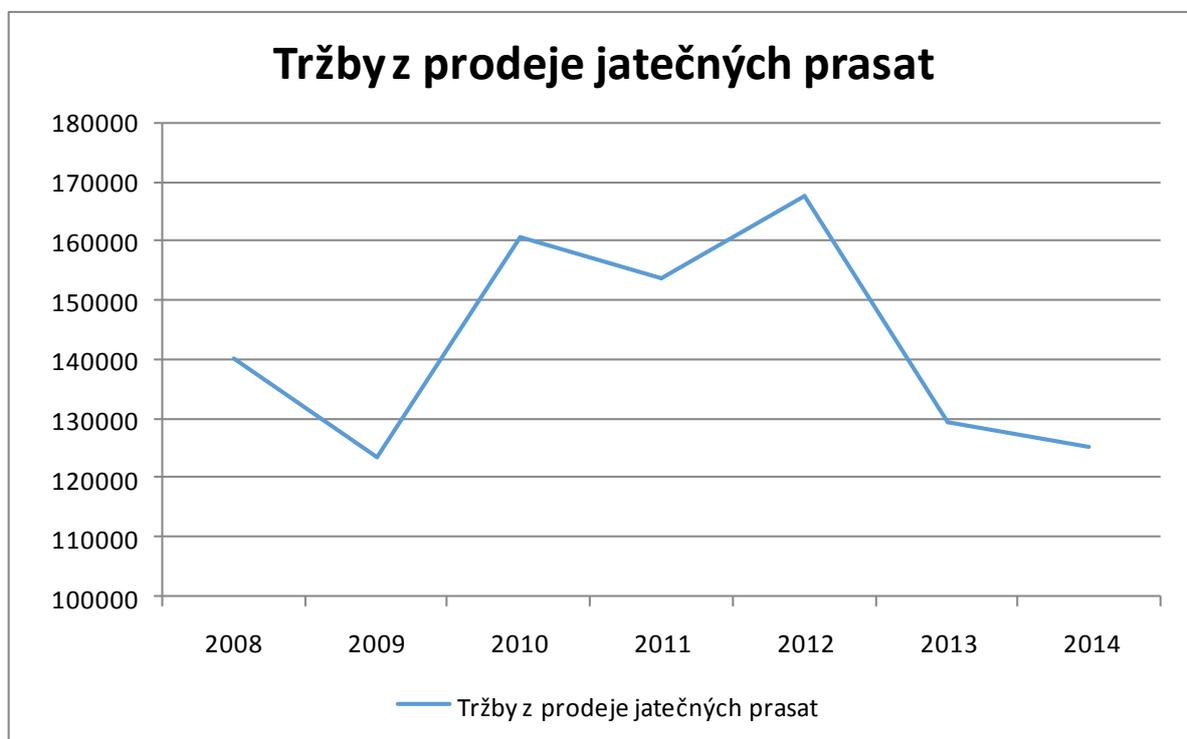
Průměrná realizační cena v roce 2013 činila 33,86 Kč/kg, v letošním roce byla její výše 33,04 Kč/kg.

Tržby z prodeje jatečných prasat mají značný kolísavý průběh. Nejnižší tržby byly realizovány v roce 2009, kdy na českou ekonomiku plně dolehla ekonomická krize. Pokles tržeb v roce 2013 a 2014 by zapříčiněn změnou orientace podniku z nakupovaných jatečných prasat do výkrmu na vlastní odstavená selata. Výhledově se dá očekávat, že se objem tržeb začne stabilizovat a následně růst.

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

Na následujícím obrázku je znázorněn průběh tržeb společnosti v období 2008–2014.

Obrázek 5: Tržby z prodeje jatečných prasat společnosti Vysoká, a. s.



Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů společnosti)

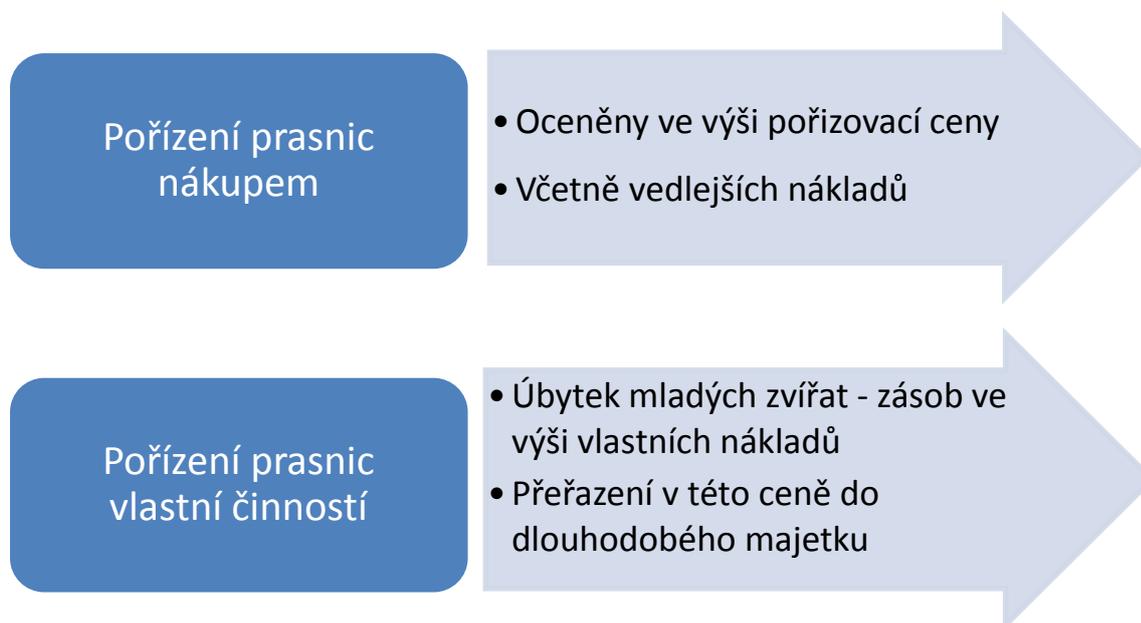
5.1.2 Oceňování dlouhodobého majetku vybraného podniku

Do dlouhodobého hmotného majetku týkajícího se zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s. jsou zařazena dospělá zvířata a jejich skupiny. Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky společnost nemá.

Majetek zahrnutý v kategorii dospělých zvířat a jejich skupin představují pouze prasnice. Nakoupené prasnice jsou oceněny ve výši pořizovacích cen, které zahrnují cenu pořízení, náklady na dopravu a další náklady související s jejich pořízením.

Pokud se jedná o prasnice vytvořené vlastní činností a vhodné k dalšímu chovu, je majetek do této skupiny přeřazován z položky oběžného majetku - zásob - aktivací v této ceně. Zvířata v zásobách navyšují svou hodnotu váhovými přírůstky ve výši vlastních nákladů. Dlouhodobým majetkem se prasnice, dle vnitropodnikových směrnic, stává v okamžiku narození selat - oprasení (březost prasničky trvá průměrně 115 dní), kdy jejich váha dosahuje v průměru 160 kg živé hmotnosti.

Obrázek 6: Ocenění dospělých zvířat společnosti Vysoká, a. s.



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou vypočítávány na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti daného aktiva, která je u prasnic stanovena na 3 roky (doba odpisování je 36 měsíců). Pořizovací cena nakupovaných dospělých zvířat zahrnuje cenu pořízení a náklady na jejich pořízení, jako jsou náklady na dopravu a další náklady s ním spojené. Cena pořízení v kategorii základního stáda vlastním odchovem představuje cenu, ve které bylo zvíře vyřazeno z položky zásob.

Pro potřeby zákona o daních z příjmu a stanovení daňových odpisů majetku jsou dospělá zvířata a jejich skupiny zařazena do první odpisové skupiny s dobou odpisování 3 roky. Prasnice jsou odpisovány rovnoměrným způsobem a společnost Vysoká, a. s. ztotožňuje účetní odpisy s daňovými.

Každá prasnice je vedena v evidenci střediska pod vlastním označením. V této evidenci jsou vedeny veškeré důležité údaje o každé prasnici. Ve chvíli, kdy prasnice již nevykazuje požadované výsledky v důsledku nedostatečné velikosti vrhu, porodnosti, úspěšnosti opasení po inseminaci, zranění nebo nemoci, a tudíž nepřináší požadované ekonomické přínosy, je z majetku vyřazena v zůstatkové ceně.

Majetek s pořizovací cenou nižší než 40 000 Kč (kromě prasnic) je zařazen do kategorie drobného dlouhodobého hmotného majetku a je odepisován jednorázově. Společnost ho vede

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

v operativní evidenci dle jednotlivých míst odpovědnosti a jednou ročně podléhá inventarizaci.

Následující tabulka zobrazuje zařazení jednotlivých druhů majetku společnosti Vysoká, a. s. do odpisových tříd s příslušnou dobou očekávané životnosti.

Tabulka 16: Životnost skupin majetku dle odpisových tříd

Název majetku	Doba odpisování [roky]
Budovy, haly a stavby	30–40
Stroje, přístroje a zařízení	4–15
Dopravní prostředky	8
Inventář	4
Prasnice a kanci	3
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	jednorázově

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů podniku)

5.2. Účtování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

Společnost Vysoká, a.s. používá od roku 2014 nový účetní systém WESMAN, který pořízen byl za účelem sloučení účetnictví u všech podniků ve skupině na stejný účetní systém. Do roku 2014 používala informační systém SIDUS, který je dosud využíván pro zpracování mezd, jelikož systém WESMAN nemá tento modul zakomponovaný. Oba informační systémy umožňují mnoho výstupů. Nejčastěji používanými výstupy jsou měsíční výkaz zisku a ztrát, rozvaha, saldokonto závazků a pohledávek a měsíční DPH (společnost je měsíčním plátcem DPH).

5.2.1 Účtování zásob vybraného podniku

Společnost Vysoká, a. s. neúčtuje o žádné nedokončené výrobě, o níž se, v případě živočišné výroby, účtuje pouze při líhnutí drůbeže, ani o výrobcích. Rostlinná výroba není předmětem podnikání společnosti.

Pro zásoby mladých a ostatních zvířat a jejich skupin má společnost zavedenou poměrně podrobnou analytickou evidenci v rámci účtu 124 - *Mladá prasata*. Do této analytiky jsou zahrnovány selata nakupovaná do výkrmu, prasata (zahrnuje narozená selata a selata v předvýkrmu), prasničky (patří do kategorie zásob, dokud nedojde k jejich oprášení) a také

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

analytický účet pro nákup selat do výkrmu. Evidují se zde tedy zvířata z vlastního odchovu i zvířata pořízená formou nákupu. Analytická evidence účtu 124 je přehledně zpracována v následující tabulce.

Tabulka 17: Analytická evidence účtu 124 - Mladá prasata společnosti Vysoká, a. s.

Analytický účet	Název účtu
124 010	Nákup zvířat
124 200	Prasata
124 210	Plemenné prasničky
124 220	Nákup selat - výkrm

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů podniku)

Příchovky zvířat, převody do výkrmu, realizace prodeje zvířat, prodej nestandardních jedinců, mimořádný prodej a stejně tak přeřazení do základního stáda prasat nebo úhyn zvířat účtuje společnost souvztažným zápisem na účet 614 - *Změna stavu zvířat*, a to ve prospěch nebo na vrub tohoto účtu dle charakteru účetního případu. Pro potřeby podniku je v rámci tohoto účtu vedena podrobná analytická evidence ve všech výše uvedených oblastech. Jednotlivé analytické účty jsou přehledně zpracovány do následující tabulky.

Tabulka 18: Analytická evidence účtu 614 - Změna stavu zvířat společnosti Vysoká, a. s.

Analytický účet	Název účtu
614 110	Příchovky zvířat
614 120	Převod do výkrmu - přírůstek
614 230	Prodej zvířat
614 231	Prodej NS
614 232	Prodej mimořádný
614 320	Přeřazení do základního stáda
614 510	Úhyn zvířat

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů podniku)

Příchovky zvířat jsou v průběhu měsíce účtovány zálohově dle předpokládaných přírůstků a počtu krmných dnů (1 ks zvířete = 1 krmný den, 200 ks zvířat = 200 krmných dní). Pro rok 2015 jsou tyto zálohové přírůstky v předvýkrmu stanoveny na 0,550 kg/den a ve výkrmu 0,850 kg/den. Na konci měsíce dochází k vážení zvířat a rozdíly mezi zálohově

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

zaúčtovaným přírůstků a skutečnými přírůstků živé hmotnosti jsou zúčtovány podle aktuálních výsledků vážení. Účetní zápis příchovek je ve prospěch účtu 124 200 - *Prasata*, 124 210 - *Plemenné prasničky nebo* 124 220 - *Nákup selat - výkrm* (dle kategorie) se souvztažným zápisem na vrubu účtu 614 110 - *Příchovky*.

Přeřazení mezi jednotlivými kategoriemi a účtování příjmu (výdeje) dochází k zachycení této skutečnosti dle obdržného dokladu Výdejka - převodka ve výši vnitropodnikových cen produkce. Příjem selat do výkrmu je zaúčtován ve prospěch účtu 124 220 - *Prasata* a na vrub účtu 395 030 - *Vnitřní zúčtování - zvířata*. Snížení stavu selat v předvýkrmu zachycuje účetní zápis ve prospěch účtu 395 030 - *Vnitřní zúčtování - zvířata* a na vrubu účtu 124 200 - *Prasata*. Přeřazení prasničky z oběžného majetku do dlouhodobého hmotného majetku je provedeno zaúčtováním aktivace ve prospěch účtu 042 620 - *Pořízení základního stáda vlastním odchovem* souvztažně na účtu 624 600 - *Základní stádo*. Úbytek prasniček v zásobách představuje zápis ve prospěch účtu 614 320 - *Přeřazení do základního stáda* a na vrubu účtu 124 210 - *Plemenné prasničky*.

Úbytky v důsledku prodeje jsou zaúčtovány zápisem na straně MD 614 230 - *Prodej zvířat*, 614 231 - *Prodej NS (nestandardních prasat)* nebo 614 232 - *Prodej mimořádný* a na straně D 124 s příslušnou analytikou. Nezaviněné úhyny jsou účtovány ve prospěch nákladového účtu 549 279 - *Úhyny prasnice, kanci - nezaviněné* a na vrub příslušného analytického účtu zvířete 124 (AE).

Účet 124 010 - *Nákup zvířat* slouží pouze k zachycení nákupu zvířat a po přeřazení do příslušné kategorie je jeho zůstatek vždy nulový. Zachycují se zde i vedlejší náklady související s pořízením, zejména přeprava od externího dodavatele. Společnost nakupuje zvířata pouze na fakturu, proto se na straně D objevuje vždy účet 321 - *Dodavatelé*. Zařazení zvířat do příslušné kategorie oběžného majetku je pak provedeno účetním zápisem MD 124 (AE) / D 124 010 - *Nákup zvířat*.

5.2.2 Účtování dlouhodobého majetku vybraného podniku

Společnost Vysoká, a. s. eviduje v položce dlouhodobého majetku - dospělých zvířat a jejich skupin - prasnice. Jsou zachyceny na účtu 026 200 - *Prasnice a kanci*.

Pořízení dospělých zvířat vlastní činností je provedeno zápisem na účet 042 620 - *Pořízení základního stáda vlastním odchovem*. Zaúčtována je vždy částka, ve které byly prasničky nebo kanci vyřazeny z oběžného majetku, a navíc sem zachycují další externí náklady

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

spojené s tímto přeřazením. Většinou se jedná o veterinární služby nebo přepravu od externího dodavatele. Nákup dospělých zvířat podnik nerealizuje.

Postup přeřazení zvířat z položky zásob do dlouhodobého hmotného majetku byl popsán v předchozí podkapitole. Přehledně ho ještě jednou zaznamenává následující tabulka.

Tabulka 19: Přeřazení zvířat z oběžného majetku do dlouhodobého majetku

Účetní operace	Zaúčtování	
	MD	D
Úbytek zvířat z oběžného majetku	614 320	124 210
Aktivace zvířat dlouhodobého majetku	042 620	624 600
Převod zvířat na účet dospělých zvířat a jejich skupin	026 200	042 620

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V průběhu účetního období je účtováno o měsíčních odpisech základního stáda (prasnic a kanců) zápisem *ve prospěch účtu 551 270 - Základní stádo - prasnice a na vrub účtu 086 200 Prasnice, kanci.*

Prodej jatečných prasat je v účetnictví zachycen několika účetními zápisy. Nejprve musí být zvířata vyřazena z dlouhodobého majetku zápisem *ve prospěch účtu 086 200 - Prasnice, kanci a na vrubu účtu 026 200 - Prasnice a kanci.* Poté musí být doúčtována výše zůstatkové ceny na nákladové účtu *541 700 - Zůstatková cena prodaných zvířat a doúčtováním na účtu 086 200 - Prasnice, kanci.* Následně je vystavena faktura příslušným jatčím zápisem celkové fakturované částky na *MD 311 - Odběratelé / D 601 250 - Normální dodávky cena prodáváných zvířat.* Na straně D je poté doúčtováno DPH na účtu *343 004 - DPH na výstupu snížená sazba.*

V rámci účtu 601 - Tržby za vlastní výrobky je vedena analytická evidence, dle charakteru prodáváných prasat. Analytiku zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 20: Analytická evidence účtu 601 společnosti Vysoká, a. s.

Analytický účet	Název účtu
601 250	Normální dodávky
601 251	Nutky
601 253	Nerosti
601 257	Nestandardní prasata
601 270	Nestandardní prasata - pokladna

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů podniku)

„Nutky“ a „nerosti“ představují nucené porážky zvířat ještě před dosažení průměrné porážkové váhy například v důsledku zranění nebo nedostatečného růstu. Nestandardní prasata jsou obvykle nabízena ke koupi zaměstnancům, kteří je hradí v hotovosti. Pokud zaměstnanci nemají o tato prasata zájem, či vyčerpali svůj roční limit pro jejich odkup, jsou poslána na jatka.

Nezaviněné úhyny prasnic nebo kanců jsou zaúčtovány zápisem *MD 549 279 - Úhyny prasnice, kanci - nezaviněné / D 086 200 - Prasnice, kanci*. Předtím ale musí být zvíře vyřazeno z evidence - *ve prospěch účtu 086 200 - Prasnice, kanci a na vrub 026 200 - Prasnice a kanci*.

Společnost Vysoká, a. s. má ve směrnici pro přirozené úhyny prasat stanoveny vnitropodnikové limity pro jednotlivé kategorie zvířat, které jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 21: Limity úhynů živého dobytka společnosti Vysoká, a. s. pro rok 2015

Kategorie	Limit
Úhyn prasat ve výkrmu	5 % z naskladněných
Úhyn prasnic	10 % z průměrného stavu prasnic
Úhyn selat v časném odstavu	13 % z narozených
Úhyn selat v předvýkrmu	5 % ze zastavených
Úhyn mladých chovných prasat	5 % ze zastavených

Zdroj: vlastní zpracování, 2015 (dle interních dokumentů podniku)

K úhynům nad výše stanovené limity ve společnosti nedochází, zejména díky profesionalitě odborné péči všech pracovníků. V případě, že by však k překročení stanovených limitů došlo,

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

byly by uplatněny nároky a vzniklá situace by byla projednána v náhradové komisi. Případné sankce by byly uplatněny vůči pracovníkům zodpovědných za daný chov. Společnost se však snaží tyto úhyny minimalizovat, neboť tento náklad představuje neproduktivní náklad, který vede ke snížení výsledku hospodaření i úbytku finančních prostředků. Limity byly stanoveny na základě zkušeností a údajů z minulých let s přihlédnutím ke konkrétním podmínkám chovu.

Účtový rozvrh společnosti je pro ukázkou v Příloze C.

5.3 Vykazování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

Předmětem vykazování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s. jsou zásoby živočišné výroby a majetek zahrnutý v dlouhodobém hmotném majetku ve skupině dospělých zvířat a jejich skupin.

5.3.1 Vykazování zásob vybraného podniku

Následující produkce podniku je zahrnutá v zásobách vlastní výroby a patří do oběžného majetku společnosti, ve kterém je vykazována. Do této kategorie patří níže uvedené produkty živočišné výroby:

- prasata,
 - narozená selata,
 - selata v předvýkrmu,
- plemenné prasničky,
- selata ve výkrmu.

Veškerá selata a prasničky podléhají podrobné analytické a operativní evidenci jednotlivých středisek podniku.

Přesuny selat mezi jednotlivými středisky jsou přehledně znázorněny (včetně průměrných vah) na následujícím obrázku.

Obrázek 7: Přesun selat mezi jednotlivými středisky společnosti Vysoká, a. s.



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Na středisku Osek se nachází základní stádo prasniček. Jsou zde speciální místnosti určené pro inseminaci a prostory určené k porodu selat. Selata zde zůstávají do průměrného stáří 28 dní. Tato selata se vykazují v položce prasata v rámci analytické evidence podniku.

Po dosažení průměrné váhy 7 kg jsou selata převezena na středisko Maškrov, kde dochází k jejich předvýkrmu až do průměrné živé hmotnosti 30 kg. Odtud putují na středisko Vysoká, kde dochází k jejich konečnému výkrmu až do průměrné jateční hmotnosti 118 kg. Obě skupiny jsou vykazovány v samostatných položkách.

Prasničky vhodné k následnému chovu jsou převezeny zpět na středisko Osek, kde postupují inseminaci a po opasení se stávají prasnicemi základního stáda (dlouhodobým majetkem). V opačném případě dochází k jejich prodeji na jatka. Prasničky jsou taktéž vykazovány v samostatné položce.

Souhrnně jsou selata a prasničky vykazovány v rozvahové položce C. I. 4 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny (účet 124).

5.3.2 Vykazování dlouhodobého majetku vybraného podniku

Zemědělská produkce týkající se živočišné výroby společnosti Vysoká, a. s. zahrnutá v dlouhodobém hmotném majetku se týká pouze plemenných prasnic. Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky společnost neviduje.

Zvířata v tomto dlouhodobém majetku jsou vykazována v rozvahové položce B. II. 5 - Dospělá zvířata a jejich skupiny (účet 026).

5. Analýza účtování a oceňování zemědělské produkce společnosti Vysoká, a. s.

Dle § 39 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. společnost v příloze účetní závěrky informuje o přírůstcích a úbytcích významných položek rozvahy během účetního období. Dále zde uvádí informace o druzích zvířat a rozlišuje, zda se jedná o zásoby (jednotlivé váhové kategorie) nebo dospělá zvířata. Dále sděluje informace o přijatých dotacích na provozní účely dle jejich účelu a s celkovou výší poskytnuté dotace. Zveřejňuje také nejdůležitější výrobní ukazatele, a to jak pro selata - zásoby, tak pro prasnice - dlouhodobý hmotný majetek.

Společnost dále v měsíčních intervalech odesílá aktuální informace o chovaných zvířatech do Registru zvířat Ministerstva zemědělství ČR dle zákonných povinností v oblasti evidence zvířat podle § 23 Plemenářského zákona a vyhlášky č. 136/2004 Sb.

Registr zvířat požaduje specifické informace a umožňuje zadávání a prohlížení následujících údajů (www.eagri.cz):

1. základní informace o chovateli a jeho provozovnách,
2. přehled komunikace s pověřenou osobou (objednávka ušních známek),
3. vyhledávání a sestavy zvířat včetně detailních informací,
4. elektronická hlášení pohybů zvířat (individuálně i skupinově evidovaných),
5. zadávání objednávek ušních známek a jejich duplikátů,
6. stahování dat z ústřední evidence (např. pro účely zemědělského software),
7. nastavení emailových adres pro zasílání chybníků a inventárních sestav,
8. vedení on-line stájového registru.

6. Komparace vykazování zemědělské činnosti podniku se systémem IAS/IFRS

Problematika zemědělské produkce je v české právní úpravě a mezinárodních standardech poměrně odlišná. Česká úprava, na rozdíl od systému IAS/IFRS, zvláště nevyčleňuje problematiku biologických aktiv. V našich podmínkách nejsou biologická aktiva a zemědělská produkce odlišena od ostatních složek aktiv, jako je tomu například u lesnictví. Mezinárodní úprava EU se touto oblastí zabývá odděleně z důvodu specifik, které vyžadují použití odlišných účetních postupů, zejména v oblasti oceňování.

6.1 Komparace oceňování zemědělské produkce

Mezinárodní účetní standardy vycházejí a převážně upřednostňují ocenění aktiv reálnou cenou (fair value), kdežto česká účetní legislativa pojednává především o historických cenách. Ocenění reálnou hodnotou se u nás týká pouze specifických forem majetku nebo závazků a její použití je v českých podmínkách značně omezeno. Ocenit reálnou hodnotou lze cenné papíry, deriváty, určitá finanční umístění, majetek nebo závazky, kde to ukládá zvláštní právní předpis, části majetku nebo závazků zajištěné deriváty, pohledávky určené k obchodování, závazky vrátit cenné papíry nebo majetek určený k prodeji s výjimkou zásob (u vybraných účetních jednotek).

Přehled základních oceňovacích základů jednotlivých systémů odráží následující tabulka.

Tabulka 22: Oceňovací základny dle české legislativy a systému IAS/IFRS

České oceňovací základny	Oceňovací základny dle IAS/IFRS
Pořizovací cena	Historická cena
Reprodukční pořizovací cena	Běžná reprodukční cena
Vlastní náklady	Běžná realizační cena
Jmenovitá hodnota	Současná hodnota
Reálná hodnota	Tržní cena
	Reálná hodnota

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Standard IAS 41 ukládá, že biologické aktivum musí být vždy oceněno v okamžiku sklizně při jeho výchozím ocenění a následně musí podnik vykázat změny reálné hodnoty v období jejich vzniku (přecenění) výsledkovým způsobem ke dni sestavení účetní závěrky. Reálná

6. Komparace vykazování zemědělské činnosti podniku se systémem IAS/IFRS

hodnota musí být vždy ponížena o odhadnuté náklady vynaložené na prodej daného aktiva. Způsob ocenění ve fair value umožňuje věrně zachytit povahu a případnou přeměnu biologických aktiv, tudíž jde z pohledu standardu o upřednostňovanou oceňovací základnu. Reálná hodnota tedy dokáže zachytit biologické aktivum ve výši jeho skutečného ocenění, což je vlastně jeden ze základních principů vedení účetnictví obecně.

Existují však určité problémy při spolehlivém určení reálné hodnoty v případech, kdy nelze zjistit přímo pozorovatelnou tržní hodnotu na hlavním trhu daného aktiva nebo v případech, kdy se s daným aktivem na trhu neobchoduje. Zjišťování tržní hodnoty se v obou případech v podstatě neodlišuje.

Česká úprava rozčleňuje zvířata do položky zásob nebo dlouhodobého majetku dle stanovených charakteristik. Nespecifikuje nijak odděleně způsob jejich ocenění, ale stanovuje ocenění dle obecných požadavků na zásoby nebo dlouhodobý majetek. V drtivé většině případů jsou zvířata v českých podnicích oceňována ve výši pořizovacích cen. Dlouhodobý majetek a zásoby vytvořené vlastní činností, tedy i zemědělská produkce, jsou oceňovány vlastními náklady.

Zčásti shodný prvek se vyskytuje při inventarizaci zásob. Pokud účetní jednotka zjistí, že prodejní cena je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění zachycená v účetnictví, má povinnost tyto zásoby ocenit v této nižší ceně. Tato vzniklá skutečnost je zachycena pomocí opravných položek k zásobám.

Ze shrnutí a komparace oceňování zemědělské produkce vyplývá, že české účetnictví je postaveno převážně na historických cenách a standard IAS 41 upřednostňuje ocenění na bázi reálné hodnoty.

6.2 Komparace účtování zemědělské produkce

Standard IAS 41 - Zemědělství zachycuje změny hodnoty biologického aktiva výsledkovým způsobem, nebo-li se zjišťuje výsledek hospodaření z každé změny hodnoty. Účetní jednotka musí pro tyto potřeby zavést nákladový účet pro náklady z přecenění reálnou hodnotou a výnosový účet pro výnosy z přecenění reálnou hodnotou. Z tohoto důvodu je výsledek hospodaření v účetním období daného podniku značně ovlivněn použitou oceňovací základnou.

Česká úprava účtuje o pořízení zvířat vlastní činností a změnách jejich hodnot, jako o aktivaci dané položky majetku či změně stavu zásoby vlastní činnosti. Periodicky (měsíčně) bývají

6. Komparace vykazování zemědělské činnosti podniku se systémem IAS/IFRS

zjišťovány váhové přírůstky, které se ihned promítnou do výše uvedených výnosů podniku. Toto navyšování výnosů v podobě váhových přírůstků by se dalo charakterizovat jako určitý způsob přeceňování, avšak česká účetní legislativa tento pojem nepoužívá.

Odlišně je postupováno také při převodu mladých zvířat do kategorie dospělých. Česká úprava účtuje o úbytku mladých zvířat jako o snížení výnosů a přírůstek dospělých zvířat představuje aktivaci (růst výnosů) v téže částce. IAS 41 účtuje o takovém převodu jen jako o úbytku mladých zvířat a přírůstku dospělých. Příchovky zvířat mají obdobné zaúčtování.

Výše uvedené poznatky lze shrnout tak, že české normy už nijak účetně nezaznamenávají změny v ocenění zemědělské produkce, jako je tomu v daném standardu, který je zachycuje výsledkovým způsobem.

6.3 Komparace vykazování zemědělské produkce

Standard IAS 41 člení biologická aktiva na zralá (dospělá), která jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu nebo se rozmnožovat, a nezralá, která nespádají do předchozí kategorie. Naše účetnictví však nedokáže aktiva takto rozlišit.). Dále dělí aktiva na konzumovatelná (dobytek chovaný pro výrobu masa) a plodící, který přináší dlouhodobý užitek (dobytek produkující mléko), což se rovněž v českém účetním systému nevyskytuje. V živočišné výrobě se setkáváme s mladými a dospělými zvířaty, která však nejsou jednoznačně oddělena, a nedokončená výroba v tomto pojetí neexistuje (pouze nedokončené líhnutí drůbeže).

Účetní jednotka dále zveřejňuje celkový zisk nebo ztrátu běžného účetního období, která plyne z výchozího ocenění biologického aktiva a zemědělské produkce ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté prodejní náklady. Dále by měla poskytnout informace o každé skupině biologických aktiv, které může mít slovní nebo číselnou formu, druhých činností vztahujících se ke každé skupině biologických aktiv, odhad finančního množství na konci období nebo v průběhu roku. Podnik by měl dále uvést metody a všechny významné předpoklady, které byly aplikovány při stanovení reálné hodnoty, a samotné hodnoty fair value zemědělské produkce. Nutné je zveřejnění všech významných skutečností, které mají vliv na zemědělskou produkci, a to specifických klimatických, nakažových a dalších přírodních rizik. Struktura účetních výkazů není předepsána.

České účetnictví vychází z předpokladu očekávaných užitků zvířat, a to na krátkodobá a dlouhodobá. Jsou zařazena v rozvaze do dlouhodobého hmotného majetku nebo oběžného majetku. České podniky by měli v příloze závěrky informovat o přírůstcích a úbytcích

6. Komparace vykazování zemědělské činnosti podniku se systémem IAS/IFRS

významných položek rozvahy během účetního období. Dále poskytnout informace o druzích zvířat, zda se jedná o zásoby nebo dlouhodobý majetek. Dále sděluje informace o přijatých dotacích na provozní účely dle jejich účelu a s celkovou výší poskytnuté dotace.

Český a mezinárodní účetní systém mají na vykazování biologických aktiv poněkud odlišný pohled. Standard vyžaduje poměrně podrobnější nároky na vykazování a zveřejňování informací o skupině tohoto majetku a všech významných skutečností, které se ho týkají.

6.4. Dopad rozdílů úprav do závěrky vybraného podniku

Rozvaha (výkaz o finanční pozici podniku) účetní jednotky a její podoba, která by byla v souladu s IAS 41, by měla biologická aktiva rozdělit dle jejich charakteru na plodící a konzumovatelná, příp. zralá a nezralá. V důsledku toho by došlo ke změnám v zařazení jednotlivých položek aktiv tak, aby závěrka splňovala požadavky na věrný a poctivý obraz (true and fair view).

Narozená selata, selata v předvýkrmu, selata ve výkrmu a plemenné prasničky by byly zařazeny mezi aktiva konzumovatelná a nezralá. Ocenění ve výši pořizovacích nákladů by proběhlo v okamžiku jejich rozpoznání reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. K datu sestavení účetní závěrky by bylo dále nutné provést jejich přecenění dle aktuální reálné hodnoty. Pokud by měl podnik přístup na více aktivních trhů (např. jatek), použije vždy tu cenu, kterou zamýšlí využít.

Prasnice by splňovaly požadavky standardu na zařazení mezi plodící a zralá biologická aktiva, jelikož jsou schopny rozmnožování a přinášet budoucí přínosy. Ocenění reálnou hodnotou v okamžiku jejich rozpoznání a na konci účetního období by nemělo přinášet žádné významné problémy, jelikož běžně dochází k jejich realizaci na aktivním trhu.

Výkaz zisku a ztrát (výkaz úplného výsledku) bude rozšířen o položku přecenění biologických aktiv. Dojde tedy k úpravě nákladů a výnosů a konečného výsledku hospodaření.

Podnik by dále měl poskytnout podrobnější kvantitativní i kvalitativní popis obou skupin biologických aktiv, a to včetně účetní hodnoty aktiv, významných změn a příčiny těchto změn. Uvede také metody a další významné předpoklady využití při stanovení reálné hodnoty u každé ze skupin a všechna rizika, kterým je jeho zemědělská činnost vystavena (např. nepříznivá nálezová situace).

7. Zhodnocení problematiky oceňování a účtování zemědělské produkce

Při současně probíhající ekonomické a politické globalizaci vzrůstá i potřeba harmonizace v oblasti účetnictví, jejíž nutnost plyne i ze vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004. Tvůrci české (účetní) legislativy by měli zvážit další kroky k zajištění kompatibility našeho účetnictví s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které vyplývají z výše popsané problematiky. I když jsou oba systémy založené na podobných prvcích a účetních technikách, v některých případech dochází stále k odlišným pohledům a interpretacím dané problematiky.

Jedním z hlavních problémů účetnictví v zemědělství v našich podmínkách je chybějící vyčlenění zvláštní skupiny aktiv, kterou je tato oblast charakteristická, a tou jsou zvířata a rostliny. České účetní normy se o nich víceméně zmiňují pouze v rámci ostatních položek aktiv a neberou příliš v úvahu jejich specifické rysy a přeměny, kterými během svého životního cyklu procházejí. Vymezení by mohlo být uvedeno v rámci vyhlášky Ministerstva financí ČR, která by pokrývala všechny významné zvláštnosti zemědělství, nebo speciálního účetního standardu, případně doplnění v rámci již existujících standardů.

Další problémovou a diskutovanou oblastí je jistě oceňování zemědělských aktiv. Současné používání pořizovacích (historických) cen nedostatečně odráží jejich skutečnou hodnotu. Ocenění reálnou hodnotou dokáže tyto problémy z větší části napravit. Ovšem stojí za zvážení, zda by nebylo spíše vhodné tuzemské výrobce zemědělských produktů chránit před značnými výkyvy, které se na trzích s komoditami obchodovanými na burzách vyskytují. Takového změny v tržních hodnotách mohou být způsobené sezónností, politickou situací, zjevnou změnou klimatických podmínek nebo v důsledku přírodních katastrof.

Další překážkou je, že u nás nemáme žádný plně rozvinutý fungující trh, a tak může ocenění fair value narážet na značné problémy. Stejně tak vidím problém v tom, že ani reálná hodnota nedokáže zohlednit individuální podmínky účetní jednotky, o čemž diskutuje odborná veřejnost i tvůrci standardů. Vhodným řešením by bylo zvážit ocenění na základě individuálních požadavků a zkušeností řídicích pracovníků. Zde však opět vyvstává překážka. Takového ocenění by vyžadovalo další nároky na úpravu účetní legislativy tak, aby nedocházelo k různým kreativním technikám.

7. Zhodnocení problematiky oceňování a účtování zemědělské produkce

Odlišnosti v pojetí oblasti zemědělství jsou zjevné. Je na zvážení, které oblasti by byly vhodné vzhledem ke specifickým českému zemědělství zakomponovat do našich předpisů a které nikoli. Při probíhajícím procesu harmonizace si však myslím, že některé uvedené změny by se měly, ať už dříve nebo později, v úpravě zemědělství objevit.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat účetnictví, oceňování a vykazování zemědělské produkce. Byl zvolen přístup, který problematiku zmapoval nejprve z pohledu teorie a následně bylo téma aplikováno na konkrétní vybraný zemědělský podnik. Závěrem byla provedena komparace účtování, oceňování a vykazování zemědělské činnosti se systémem IAS/IFRS, její shrnutí a zhodnocení.

V oblasti oceňování zemědělské produkce se vyskytl problém, kdy jsou aktuální ceny stanoveny na základě údajů z minulosti a použity pro ocenění v běžném účetním období. Společnost Vysoká, a. s. by mohla přehodnotit tento systém tak, aby docházelo ke skutečnému ocenění produktů v období, kdy je o nich účtováno, s přihlédnutím k aktuálním podmínkám. Při analýze účtování zemědělské činnosti se vyskytl nedostatek, který spočívá v účtování nedokončené výroby živočišné produkce.

Vykazování zemědělské produkce naráží v českém prostředí na značné odlišnosti od vykazování dle Mezinárodního účetního standardu IAS 41 - Zemědělství. Rozdíly pramení již v samotné definici biologických aktiv a jejich členění. IAS 41 si v tomto počíná značně lépe, jelikož český systém nepostihuje z hlediska jejich charakteristik specifickou tohoto majetku. Značně odlišně vnímají oba systémy problematiku oceňování. Oceňování dle českých norem vychází z historických cen, kdežto standard upřednostňuje oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

V rámci procesu harmonizace by mělo dojít k úpravám a aktualizacím českých předpisů, které by dokázaly mnohem lépe postihnout zemědělský sektor a jeho specifika. Bylo by vhodné doplnit příslušné vyhlášky nebo standardy odpovídající této oblasti obdobně, jako je tomu například u lesnictví. Mohl by být převzat koncept standardu IAS 41 a aplikovat ho v podmínkách českého prostředí.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování o nakupovaných zásobách - způsob A	16
Tabulka 2: Účtování o nedokončené výrobě, výrobcích a zvířatech	19
Tabulka 3: Účtování o nákupu a prodeji zvířat ve výkrmu	21
Tabulka 4: Účtování o nakupovaných zásobách - způsob B.....	22
Tabulka 5: Zachycení účetních operací dle IAS 41	23
Tabulka 6: Kalkulační vzorec v rostlinné výrobě	27
Tabulka 7: Kalkulační vzorec v živočišné výrobě	29
Tabulka 8: Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin nákupem	37
Tabulka 9: Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin vlastním odchovem	38
Tabulka 10: Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin	39
Tabulka 11: Vývoj mzdových nákladů společnosti Vysoká, a. s. v tis. Kč	48
Tabulka 12: Průměrný stav zaměstnanců společnosti Vysoká, a. s. v roce 2014	48
Tabulka 13: Srovnání užitkovosti chovu prasat v ČR a společnosti Vysoká, a. s.	49
Tabulka 14: Vývoj výrobních ukazatelů společnosti Vysoká, a. s.....	50
Tabulka 15: Vnitropodnikové ceny produkce společnosti Vysoká, a. s.	53
Tabulka 16: Životnost skupin majetku dle odpisových tříd.....	56
Tabulka 17: Analytická evidence účtu 124 - Mladá prasata společnosti Vysoká, a. s.....	57
Tabulka 18: Analytická evidence účtu 614 - Změna stavu zvířat společnosti Vysoká, a. s. ...	57
Tabulka 19: Přearazení zvířat z oběžného majetku do dlouhodobého majetku.....	59
Tabulka 20: Analytická evidence účtu 601 společnosti Vysoká, a. s.	60
Tabulka 21: Limity úhynů živého dobytka společnosti Vysoká, a. s. pro rok 2015	60
Tabulka 22: Oceňovací základny dle české legislativy a systému IAS/IFRS	64

Seznam obrázků

Obrázek 1: Logo společnosti Vysoká, a. s.	43
Obrázek 2: Organizační struktura společnosti Vysoká, a. s. (do 31. 12. 2013)	44
Obrázek 3: Vývoj přidané hodnoty společnosti Vysoká, a. s. v letech 2009-2014.....	46
Obrázek 4: Vývoj výsledku hospodaření a průměrných cen 2009–2014.....	47
Obrázek 5: Tržby z prodeje jatečných prasat společnosti Vysoká, a. s.	54
Obrázek 6: Ocenění dospělých zvířat společnosti Vysoká, a. s.	55
Obrázek 7: Přesun selat mezi jednotlivými středisky společnosti Vysoká, a. s.	62

Seznam použitých zkratk

a. s.....	akciová společnost
AE.....	analytická evidence
aj.....	a jiné
apod.	a podobně
č.	číslo
ČR.....	Česká republika
D.....	Dal
DHM.....	dlouhodobý hmotný majetek
DNM.....	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH.....	daň z přidané hodnoty
EU.....	Evropská unie
FIFO	first in first out
ha	hektar
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	korun českých
KD	krmný den
kg.....	kilogram
ks	kus
KS.....	krmná směs
LIFO	last in first out
MD	má dáti
např.....	například
odst.	odstavec
PIC.....	polymorphism information content

PHM pohonné hmoty

s. strana

s. r. o. společnost s ručením omezeným

Sb..... sbírka zákonů

spol. s r. o. společnost s ručením omezeným

tis. tisíc

tzv..... tak zvaný

Seznam použité literatury

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

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

KRUPOVÁ, Lenka: IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0

POLÁČKOVÁ, Jana a kolektiv. Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. ISBN 978-80-86671-75-8

VALDER, Antonín. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. ISBN 978-80-7357-388-1

Seznam internetových zdrojů

IFRS Foundation. [online] Technical Summary: IAS 41 Agriculture, 2012, [cit. 8. 4. 2015] Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/English%20IAS%20and%20IFRS%20PDFs%202012/IAS%2041.pdf>

VAŠEK, Libor. Změny v rozsahu IFRS od 2014 a po 2014. [online elektronický bulletin] *Bulletin Komory certifikovaných účetních*, 2014, 3 (3), 8, ISSN 2336-3576 [cit. 8. 4. 2015] Dostupné z: http://issuu.com/komora_ucetnich/docs/bulletin_kcu_03_2014_final

Ministerstvo zemědělství ČR. [online] Praha: Úplné znění: Zákon č. 252 Sb., o zemědělství, 2015, [cit. 30. 3. 2015] Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/mze/legislativa/pravni-predpisy-mze/tematicky-prehled/Legislativa-MZe_uplna-zneni_zakon-1997-252-viceoblasti.html

European Commission. [online] International Accounting Standard 41 Agriculture, 2009, [cit. 9. 4. 2015] Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias41_en.pdf

Účetní kavárna. [online] Praha: Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku, 2015, [cit. 12. 4. 2015] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35445v45132-ocenovani-ucetni-zachyceni-a-vykazovani-zvirat-v-kratk/>

Český statistický úřad. [online] Praha: Statistická ročenka České republiky - 2014, 2014, Aktualizace 26. 11. 2014, [cit. 18. 4. 2015] Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/20557527/32019814.pdf/a5280e4a-075e-4178-a233-451317ad54f4?version=1.0>

Ministerstvo zemědělství ČR. [online] Praha: O aplikaci Registr zvířat, 2015, [cit. 20. 4. 2015] Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/farmer/IZR/>

Ministerstvo zemědělství ČR. [online] Praha: Komoditní karta Vepřové maso duben 2015, 2015, [cit. 20. 4. 2015] Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/file/399234/Kk_Vepruve_maso_duben_2015.docx

Účetní kavárna. [online] Praha: Zvířata v účetnictví a daních, 2015, [cit. 22. 4. 2015] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35426v45115-zvirata-v-ucetnictvi-a-danich/>

Další zdroje

Výroční zprávy společnosti Vysoká, a. s. z let 2010–2014

Interní dokumenty společnosti Vysoká, a. s.

Zákon č. 563/1991 Sb.

Zákon č. 586/1992 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Český účetní standard č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků

Český účetní standard č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Český účetní standard č. 015 Zásoby

Seznam příloh

Příloha A: Aktuální výrobní ukazatele společnosti Vysoká, a. s. za první čtvrtletí 2015

Příloha B: Výkaz o počtech zvířat

Příloha C: Účtový rozvrh společnosti Vysoká, a. s.

Příloha A: Aktuální výrobní ukazatele společnosti Vysoká, a. s. za první čtvrtletí 2015

Rozbor hospodaření - výrobní ukazatele

Období		3/2015	1-3/2015	1-3/2014	Porovnání
Výkrm prasat					
Nákup selat	ks	0	0	449	0,00%
	kg	0	0	20520	0,00%
	Kč	0	0	994191	0,00%
Přeřazeno do výkrmu	ks	3414	8644	7560	114,34%
	kg	113220	288140	237945	121,10%
	Kč	5032983	13369726	12353904	108,22%
Naskladňovací hmotnost	kg/ks	33,16	33,33	32,27	103,29%
Prům. cena - naskladnění	Kč/kg	44,45	46,40	51,64	89,85%
Průměrný stav prasat	ks	8107	8018	8488	94,46%
Počet KD		251324	721587	763881	94,46%
Produkce	t	220,665	620,195	622,123	99,69%
Spotřeba krmiv	t	665,29	1904,47	1941,71	98,08%
	Kč	4218555	11902732	13856890	85,90%
Spotřeba léčiv	Kč	198530	534852	661031	80,91%
Spotřeba léčiv na kg jat. prasete	Kč	0,90	0,68	0,65	104,64%
Celkem KS+léčiva/kg jat. prasete	Kč	20,02	15,77	14,24	110,80%
Prům.denní přírůstek	kg/KD	0,878	0,859	0,814	105,53%
Spotřeba krmiv na KD	kg	2,65	2,64	2,54	103,83%
Spotřeba krmiv na kg přír.	kg	3,01	3,07	3,12	98,39%
Dodávky k jateč. účelům MP+HOT.	ks	1855	6452	8821	73,14%
	t	210,859	748,738	984,145	76,08%
	Kč	6096497	21023165	32651911	64,39%
	Kč/kg	28,91	28,08	33,18	84,63%
Dodávky NER.	ks	136	506	406	124,63%
	t	9,260	37,970	30,375	125,00%
	Kč	133162	550160	722260	76,17%
	Kč/kg	14,38	14,49	23,78	60,94%
Pořázková hmotnost bez nutek	kg/ks	113,67	116,05	111,57	104,01%
Úhyn	ks	38	126	169	74,56%
	kg	3285	10675	13915	76,72%
Úhyny z prům.stavu	%	0,47	1,57	1,99	78,93%
Úhyny z prům.stavu -přepočet	%	1,59	1,85	2,37	78,19%
NP + NS + konf.	ks	6	20	69	28,99%
	t	0,480	1,880	5,347	35,16%
	Kč	6825	27812	49635	56,03%
	Kč/kg	14,22	14,79	9,28	159,37%
NP+NS z prům.stavu	%	0,07	0,25	0,81	30,68%
NP+NS z prům.stavu -přepočet	%	0,25	0,29	0,97	30,40%
Ztráty celkem	ks	44	146	238	61,34%
	kg	3765	12555	19262	65,18%
Ztráty z prům.stavu	%	0,54	1,82	2,80	64,94%
Ztráty z prům.stavu -přepočet	%	1,84	2,14	3,33	64,33%
Vyskladněno hal	ks	5	14	17	82,35%
Stav prasat na konci období	ks	8869	8869	7439	119,22%

Rozbor hospodaření - výrobní ukazatele

Období		3/2015	1-3/2015	1-3/2014	Porovnání
Mladá prasata					
PS	ks	244	215	385	55,84%
Příjem	ks	50	150	213	70,42%
Prodej	ks	7	16	18	88,89%
Úhyn	ks	0	2	3	66,67%
Přeřazení do prasnic	ks	46	106	189	56,08%
Stav na konci období	ks	241	241	388	62,11%
Počet KD		7839	21842	34228	63,81%
Prům. stav prasniček	ks	253	243	380	63,81%
Zapouštění celkem	ks	64	123	194	63,40%
Zapouštění 1. inseminace	ks	61	113	177	63,84%
Prasnice,selata					
		3/2015	1-3/2015	1-3/2014	
PS prasnic	ks	1167	1195	1012	118,08%
Počet vrhů v období	ks	247	769	780	98,59%
KD prasnic		36200	106512	93215	114,26%
Prům. počet prasnic v období	ks	1338	1319	1277	103,26%
Úhyn prasnic	ks	5	15	24	62,50%
Prodej prasnic	ks	54	132	99	133,33%
Stav na konci období	ks	1154	1154	1078	107,05%
Frekv. vrhů na prům. prasnici	ks	0,18	0,58	0,61	95,47%
Zapouštění celkem	ks	265	760	746	101,88%
Zapouštění 1. inseminace	ks	244	712	684	104,09%
PS selat	ks	2628	2806	2239	125,32%
Narozeno selat všech	ks	2958	9433	9450	99,82%
Narozeno selat živě	ks	2805	8858	8877	99,79%
Úhyn selat	ks	309	890	584	152,40%
% ztrát ze živě narozených	%	11,02	10,05	6,58	152,72%
Odchov selat	ks	2496	7968	8293	96,08%
Přeřazení selat na Maškrov	ks	2494	8043	7963	101,00%
Prodej selat	ks	44	145	136	106,62%
Stav na konci období	ks	2586	2586	2433	106,29%
Odchov selat na ø prasnici	ks	1,86	6,04	6,49	93,04%
- přepočet na rok	ks	22,38	24,17	25,97	93,04%
Odchov selat na 1 vrh	ks	10,11	10,36	10,63	97,46%
Spotřeba krmení	kg	156220	449960	441520	101,91%
	Kč	1009809	2963057	3180961	93,15%
Spotřeba léčiv	Kč	165913	496012	470649	105,39%
Spotř.celkem na 1 odch. sele	Kč	471,04	434,12	440,32	98,59%
Procento oprašení					
		3/2014	1-3/2014	1-3/2014	
Počet všech inseminací	ks	273	863	883	97,73%
Počet 1. inseminací	ks	255	803	790	101,65%
Oprašení celkem	ks	239	769	781	98,46%
Oprašení po 1. inseminaci	ks	229	731	707	103,39%
% oprašení	%	87,55	89,11	88,45	100,75%
% oprašení po 1. inseminaci	%	89,80	91,03	89,49	101,72%

Rozbor hospodaření - výrobní ukazatele

Období		3/2015	1-3/2015	1-3/2014	Porovnání
Předvýkrm					
Počet KD		135280	410927	404376	101,62%
Průměrný počet prasat	ks	4364	4566	4493	101,62%
Přírůstek	kg	74346	220445	194374	113,41%
Prům.přírůstek	kg/KD	0,550	0,536	0,481	111,60%
Spotřeba krmiv celkem	kg	120825	368515	333045	110,65%
	Kč	1164287	3638911	3280174	110,94%
Spotřeba na 1kg přír.	kg	1,63	1,67	1,71	97,56%
	Kč	15,66	16,51	16,88	97,82%
Spotřeba krmiv na KD	kg	0,893	0,897	0,824	108,89%
Spotřeba léčiv	Kč	71858	378423	331378	114,20%
Spotřeba léčiv na kg přír.	Kč	0,97	1,72	1,70	100,69%
Počet naskl.selat do předvýkrmu	ks	2494	8043	7963	101,00%
Úhyn	ks	68	242	156	155,13%
Úhyn z prům. stavu	%	1,56	5,30	3,47	152,66%
Úhyn z naskladněných	%	2,73	3,01	1,96	153,59%
Stav selat na konci období	ks	3736	3736	4581	81,55%

Příloha B: Výkaz o počtech zvířat

Denní výkaz o počtech zvířat											
Kategorie zvířat: selata 102 102 000 / 600											
Měsíc : březen Rok: 2015											
Datum	Narození	Úhyn	Přesun	Maškrov	Přesun	30	Prodej		Přirůst.	KS	KG
			KS	KG	KS	KG	KS	KG			
PS	6053	581	1966	14870	3583	17915	101	359	26782	2628	13140
1	23									2651	13163
2	83									2734	13246
3	17									2751	13263
4	77		259	1920						2569	11420
5	140				440	2200				2269	9360
6	86									2355	9446
7	92									2447	9538
8	64									2511	9602
9	19									2530	9621
10	47									2577	9668
11	101									2678	9769
12	230		412	3160	363	1815	12	45		2121	4979
13	200									2321	5179
14	178									2499	5357
15	117									2616	5474
16	19									2635	5493
17	48									2683	5541
18	110									2793	5651
19	150		181	1220	360	1800	15	60		2387	2721
20	53									2440	2774
21	129									2569	2903
22	74									2643	2977
23	15									2658	2992
24	34									2692	3026
25	107									2799	3133
26	175		185	1380	294	1470	17	63	10000	2478	10395
27	145									2623	10540
28	126									2749	10666
29	27									2776	10693
30	0									2776	10693
31	119	309							2427	2586	12930
Celkem	2805	309	1037	7680	1457	7285	44	168	12427	2586	12930
	8858	890	3003	22550	5040	25200	145	527	39209		

Příloha C: Účtový rozvrh společnosti Vysoká, a. s.

Účtový rozvrh společnosti Vysoká, a .s .

020 110	Budovy a haly
020 120	Stavby ostatní včetně rozvodů
020 210	Energetické hnací stroje
020 220	Stroje a zařízení
020 230	Pracovní přístroje a zařízení
020 240	Dopravní prostředky
020 250	Inventář
026 200	Prasnice a kanci
031 000	Pozemky
042 240	Dopravní prostředky
042 620	Pořízení základního stáda vlastním odchovem
062 100	Turek s. r. o.
063 100	Vklad - Agropork - družstvo
080 110	Oprávký k budovám
080 120	Oprávký ke stavbám
080 210	Energetické hnací stroje
080 220	Pracovní stroje
080 230	Pracovní přístroje a zařízení
080 240	Dopravní prostředky
080 250	Inventář
086 200	Prasnice, kanci
096 000	Opravná položka - Agropork - družstvo
111 100	Nákupem - cena
112 010	Krmné směsi
112 030	Pohonné hmoty
112 050	Krmiva, steliva
112 070	Stavební materiál
112 080	ND strojů, strojních zařízení
112 090	Pohonné hmoty - benzin
112 130	Léky, desinfekční prostředky
112 190	Ostatní materiál
112 300	Ostatní materiál - DHM
112 320	Pracovní oděvy a ochranné pomůcky
124 010	Nákup zvířat
124 200	Prasata
124 210	Plemenné prasničky
124 220	Nákup selat - výkrm
211 000	Pokladna - Vysoká
211 001	Pokladna - Osek
213 100	Stravenky

221 005	Česká spořitelna
221 006	Devizový účet CS
221 015	Běžný účet - Raiffeisen bank
249 200	ZZ Plzeň - půjčka
261 000	Peníze na cestě
311 000	Odběratelé
314 000	Zálohy
315 000	Ostatní pohledávky - firma TUREK s. r. o.
315 950	Ostatní pohledávky
321 000	Dodavatelé
321 010	Dodavatelé - Bioplyn Zeten, s. r. o.
321 011	Postoupení za Milecí od ZZ Plzeň
321 041	Postoupení ZETEN na FINK
321 064	-
321 067	-
325 200	Životní pojištění
325 600	Zák. pojištění - odpovědnost za škodu při pracovním úrazu
331 000	Zaměstnanci
333 900	Cestovné, jízdné
335 905	Nájemné
335 906	Stravování
336 100	Fond nemocenského pojištění
336 200	Fond důchodového pojištění
336 300	Fond zaměstnanosti
336 400	Fond zdravotní pojišťovny
342 100	Daň z příjmu
342 102	Ostatní přímé daně
342 105	Doúčtování daně minulého roku
342 110	Sleva na dani
342 111	Daňový bonus
342 115	Doúčtování daňového bonusu - minulý rok
343 004	DPH na výstupu snížená sazba
343 007	DPH na výstupu základní sazba
343 100	Daňový odpočet/daň zaplacená při nákupu
343 104	DPH na vstupu snížená sazba
343 107	DPH na vstupu základní sazba
343 111	DPH - vrácení daně - nadměrný odpočet
343 160	DPH na vstupu tuzemsko přenesení daňové povinnosti
343 200	DPH korekce
343 222	DPH - daňová povinnost
343 299	Vnitřní zúčtování DPH
343 300	Daňový výpočet/daň vyfakturovaná
343 360	DPH na výstupu tuzemsko přenesení daňové povinnosti
343 980	DPH - platba vrácená + placená
347 200	Provozní - Min. zemědělství - nákaza

379 000	Penzijní připojištění - odvod z mezd
379 903	Exekuce
379 906	Půjčky
379 908	Pojištění
389 100	Časové rozlišení
391 300	Opravná položka daňová - Jatky OSOV
391 500	Opravná položka daňová - pohledávky
395 030	Vnitřní zúčtování - zvířata
396 999	Strojový spojovací účet
411 000	Základní jmění
411 100	Převzetí při vstupu
421 000	Zákonný rezervní fond
429 000	Neuhrazená ztráta z minulých let
431 214	Hospodářský výsledek roku 2014 ve schvalovacím řízení
481 000	Odložený daňový závazek
481 002	Odložený daňový závazek
481 006	Odložený daňový závazek - 2006
481 007	Odložený daňový závazek - 2007
481 008	Odložený daňový závazek - 2008
481 009	Odložený daňový závazek - 2009
481 010	Odložený daňový závazek - 2010
481 011	Odložená daň 2011
481 012	Odložená daň 2012
481 013	Odložená daň 2013
481 014	Odložená daň 2014
481 200	Lité - odložená daňová pohledávky
501 010	Spotřeba krmné směsi
501 030	Nafta
501 050	Krmiva, steliva
501 080	ND strojů, strojních zařízení
501 090	PHM
501 130	Léky a desinfekční prostředky
501 150	Kancelářské potřeby, časopisy, literatura
501 190	Ostatní materiál
501 310	Spotřeba drobného hmotného majetku
501 320	Spotřeba pracovních oděvů a ochranných pomůcek
502 100	Elektřina - velkoodběr
502 400	Spotřeba vody
511 100	Náklady na opravy budov a staveb
511 190	Opravy a udržování
511 200	Opravy strojů
511 500	Opravy nákladních aut
511 501	Opravy osobních aut
511 503	Ostatní opravy
512 100	Cestovné do limitu

513 100	Náklady na reprezentaci
518 010	Likvidace kadávery
518 100	Ostatní služby
518 120	Klasifikace, potvrzení o původu
518 121	Nákup inseminačních dávek
518 130	Rozbory vzorku
518 135	Veterinární výkony
518 290	Ostatní přepravné
518 291	Doprava prasat
518 300	Nájem za plynové láhve, popelnice, kance, nákladní auta
518 310	Nájemné za programy
518 800	Telefony
518 850	Připojení na internet
518 900	Manipulační poplatky, parkovné, rozhlas, telefon, vstupné a ostatní
518 902	Školení
518 907	Desinfekce, deratizace, praní práda, úklid
518 908	Čištění kotlů, komínů, odvoz popelnic
518 910	PKM Audit
518 911	Práce materiální povahy - montáž, nakládka a avykládka, Osiva Borsov
518 950	Zastoupení BOZP - BOS Klatovy
518 970	Služby - ošetřovatelské práce
518 973	Práce firma ARKADO
521 100	Mzdy základní
521 200	Mzdy pohyblivé
521 300	Náhrady a ostatní mzdy
521 400	Náhrady mezd
523 100	Odměny statutárním orgánům
524 100	Zákonné sociální pojištění
524 200	Zákonné zdravotní pojištění
524 300	Soukromé životní pojištění
525 100	PF podnikový nezdanitelný
527 100	Úhrada nákladů na nakoupené obědy - do 55 %
528 100	Obědy příspěvek 5,-
538 400	Poplatky - celní, správní, dálniční známka, char. Podniku
538 990	Odebraná pozemní voda
541 700	Zůstatková cena prodaných zvířat - daňově neodepisovaná
542 000	Prodaný materiál
542 200	Nákup LIMO
543 200	Dary
548 000	Ostatní provozní náklady
548 501	Zákonné pojištění motorových vozidel
548 502	Zákonné pojistné - odpovědnost za škodu při pracovním úrazu
548 503	Pojistné - odpovědnost za škodu
548 508	Pojistné - nemovitosti
549 279	Úhyny prasnice, kanci - nezaviněné

551 110	Odpisy budova hal
551 120	Odpisy ostatních staveb
551 210	Odpisy energetické hnací stroje
551 220	Odpisy strojů
551 230	Odpisy pracovních přístrojů a zařízení
551 240	Odpisy dopravních prostředků
551 250	Odpisy inventáře
551 270	Základní stádo - prasnice
568 001	Poplatky banka
568 209	Poplatky za vedení účtu
601 250	Normální dodávky
601 251	Nutky
601 253	Nerosti
601 257	Nestandardní prasata
601 270	Nestandardní prasata - pokladna
602 000	Tržby za právní služby
602 500	Nákladní autodoprava pro cizí
602 610	Tržby za služby - provedení prací
602 720	Nájemné byty
602 900	Pref. Poj. Dokum. BIOPLYN
614 110	Příchovky zvířat
614 120	Převod do výkrmu - přírůstek
614 230	Prodej zvířat
614 231	Prodej NS
614 232	Prodej mimořádný
614 320	Přeřazení do základního stáda
614 510	Úhyn zvířat
624 600	Základní stádo
641 260	Zvířata
642 100	Kovový odpad
642 190	Materiál ze skladu
642 200	Prodej nealko nápojů
648 000	Jiné provozní výnosy
648 050	Provize Komerční pojišťovna
648 100	Kadávery
648 200	Nákaza
648 500	Jiné provozní výnosy - spotřební daň
662 100	Úroky

Abstrakt

BURIANOVÁ, M. *Účtování a oceňování zemědělské činnosti ve vybraném podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 85 s., 2015

Klíčová slova: zemědělství, účetnictví, oceňování, IAS 41, biologická aktiva

Předložená diplomová práce je zaměřena na analýzu účtování, oceňování a vykazování zemědělské činnosti ve vybraném podniku. Obsahuje pohled na tuto problematiku z českých právních norem a Mezinárodního účetního standardu IAS 41.

Teoretická východiska byla čerpána z odborné literatury. Obecně jsou popsány přístupy účtování, oceňování a vykazování zemědělské produkce. Praktická část zahrnuje představení vybraného podniku. Podstatnou část tvoří aplikace dané problematiky na společnosti Vysoká, a. s.

Na závěr je provedena komparace a shrnutí získaných poznatků. Bylo učiněno doporučení, týkající se vytvoření komplexního právního předpisu pro oblast účtování, oceňování a vykazování specifického pro zemědělství.

Abstract

BURIANOVÁ, M. *Accounting and Valuation in an Agricultural Company*. Thesis. Pilsen: The Faculty of Economics, University of West Bohemia, 85 p., 2015

Key words: agricultural, accounting, valuation, IAS 41, biological assets

This Thesis is focused on the analysis of the accounting, valuation and reporting in an agricultural company. Contains perspective on this issue from the Czech legislation and International Financial Reporting Standards IAS 41.

Theoretical basis was drawn from specialized literature. The approach of the accounting, valuation and reporting of agricultural production are described in general. The practical part includes the characteristic of the chosen company. A substantial part of the application consists practices of the chosen company Vysoká, a. s.

At the conclusion was performed the comparison and summary of lessons learned. It made recommendations regarding the establishment of a comprehensive legislation in the field of accounting, valuation and reporting specific to agriculture.