

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Specifika účetnictví a oceňování v sektoru zemědělství ve
vybraném podnikatelském subjektu**

**Specifics of accounting and valuation in agriculture in
selected company**

Bc. Martina Valentová

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Martina VALENTOVÁ**
Osobní číslo: **K17N0076P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Specifika účetnictví a oceňování v sektoru zemědělství ve
vybraném podnikatelském subjektu**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování:

1. Charakterizujte podnikatelskou činnost v sektoru zemědělství.
2. Obecně definujte způsob účtování a oceňování majetku a závazků v sektoru zemědělství.
3. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
4. Analyzujte způsoby účtování, oceňování majetku a závazků a ve vybraném podnikatelském subjektu.
5. Zhodnoťte vhodnost používaných způsobů oceňování a účtování ve vybraném podnikatelském subjektu a navrhněte opatření ke zlepšení.

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

Seznam odborné literatury:

- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.* Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-907-7.
- **KHAIN M.Y. & JAIN P. K.** *Cost Accounting.* New Delphi: Tata MCGregot Hill Pub, 2007. ISBN 10: 0070681961.
- **NEPLECHOVÁ, Marta.** *Účetnictví zemědělského podniku.* Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7.
- **NEPLECHOVÁ, Marta; NOVÁK, Jaroslav.** *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství.* Praha: BILANCE, 1996. ISBN 978-80-85763-37-9.
- **POLÁČKOVÁ, Jana.** *Metodika kalkulací, nákladů a výnosů v zemědělství.* Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. ISBN 978-80-86671-75-8

Vedoucí diplomové práce: **Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2018**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2019**


Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka




Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

Specifika účetnictví a oceňování v sektoru zemědělství ve vybraném podnikatelském subjektu

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

V Plzni, dne

.....

podpis autora

Poděkování

Děkuji prof. Ing. Liii Dvořákové, Csc., vedoucí této diplomové práce, za její cenné rady a pomoc při zpracování této práce. Dále bych chtěla poděkovat všem zaměstnancům společnosti, za poskytnuté informace, rady, jejich čas a ochotu.

Obsah

Úvod.....	9
1 Cíl práce a metodický postup řešení	10
2 Charakteristika zemědělské činnosti.....	11
2.1 Definice zemědělství	11
2.2 Související pojmy	11
2.3 Zemědělství v České republice.....	12
2.3.1 Historický vývoj.....	12
2.3.2 Současná situace.....	13
2.3.3 Základní ukazatele stavu zemědělství.....	14
2.4 Formy podnikání v zemědělství	15
2.5 Legislativa	16
2.6 Specifika zemědělské činnosti.....	16
2.6.1 Přírodní a klimatické podmínky	16
2.6.2 Sezónnost	17
2.6.3 Biologický charakter	17
2.6.4 Krátká životnost produkce	18
2.6.5 Dlouhá reakční doba.....	18
2.6.6 Rozmístění.....	18
2.7 Úlohy zemědělství	19
2.7.1 Produkční úloha zemědělství	19
2.7.2 Mimoprodukční úloha zemědělství.....	19
3 Účtování v zemědělském podniku dle české legislativy	21
3.1 Účetnictví.....	21
3.1.1 Účtování dle IAS/IFRS	21
3.2 Základní principy.....	21
3.3 Dlouhodobý majetek.....	24
3.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	24
3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek	25
3.3.3 Dlouhodobý finanční majetek	25
3.3.4 Specifika účtování dlouhodobého majetku v zemědělském podniku	26
3.4 Zásoby	28
3.4.1 Materiál	28
3.4.2 Zásoby vlastní činnosti.....	28

3.4.3	Zboží	29
3.4.4	Účtování zásob.....	29
3.4.5	Specifika účtování zásob v zemědělském podniku.....	30
3.5	Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky.....	32
3.6	Zúčtovací vztahy	32
3.7	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.....	33
3.8	Náklady a výnosy	33
3.9	Rozdíly v účetnictví zemědělského a běžného podniku	33
4	Oceňování v zemědělském podniku	35
4.1	Způsoby oceňování majetku	35
4.2	Členění nákladů.....	36
4.3	Kalkulace nákladů.....	36
4.4	Kalkulační vzorec.....	37
4.4.1	Kalkulační metody pro sdruženou výrobu.....	38
4.4.2	Kalkulační metody pro nesdruženou výrobu	39
4.5	Oceňování aktiv v rostlinné výrobě	40
4.5.1	Kalkulace v rostlinné výrobě	40
4.5.2	Oceňování dlouhodobých aktiv v rostlinné výrobě	42
4.5.3	Oceňování oběžných aktiv v rostlinné výrobě.....	43
4.6	Oceňování v živočišné výrobě	44
4.6.1	Kalkulace v živočišné výrobě	44
4.6.2	Oceňování dlouhodobých aktiv v živočišné výrobě	46
4.6.3	Oceňování oběžných aktiv v živočišné výrobě.....	47
4.7	Rozdíly v oceňování u zemědělského a běžného podniku.....	49
5	Základní charakteristika vybrané společnosti.....	50
5.1	Vývoj vybraných aspektů společnosti.....	50
5.1.1	Vývoj počtu zaměstnanců.....	50
5.1.2	Vývoj počtu obhospodařovaných hektarů společností	51
5.2	Organizační struktura	52
6	Analýza účtování ve vybraném podnikatelském subjektu	54
6.1	Účtová osnova.....	54
6.2	Obecné zásady účtování dlouhodobého majetku	54
6.3	Obecné zásady pro účtování zásob	55
6.4	Účtování rostlinné výroby	55

6.4.1	Účtování dlouhodobého majetku v rostlinné výrobě	55
6.4.2	Účtování zásob v rostlinné výrobě	57
6.5	Účtování živočišné výroby	60
6.5.1	Účtování o dospělých zvířatech a jejich skupinách	60
6.5.2	Účtování výrobků v živočišné výrobě.....	63
6.5.3	Účtování o zvířatech v oběžném majetku	63
6.6	Normy úbytků u rostlinné a živočišné produkce	65
6.7	Dílčí závěr.....	68
7	Analýza oceňování ve vybraném podnikatelském subjektu	69
7.1	Oceňování v rostlinné výrobě.....	69
7.1.1	Oceňování obilovin	69
7.1.2	Oceňování vedlejších produktů při produkci obilovin.....	75
7.1.3	Oceňování ostatní produkce v rámci RV	76
7.2	Oceňování v živočišné výrobě.....	77
7.2.1	Oceňování produkce mléka	77
7.2.2	Oceňování zvířat	80
7.2.3	Oceňování ostatní produkce v rámci živočišné výroby	82
7.3	Dílčí závěr.....	83
8	Hodnocení používaných metod oceňování a účtování a opatření ke zlepšení systému účetnictví	84
8.1	Hodnocení obecných zásad účtování majetku a závazků.....	84
8.2	Zhodnocení oceňování rostlinné výroby	84
8.2.1	Hnojiva	84
8.2.2	Oceňování vedlejší produkce v rostlinné výrobě	86
8.3	Zhodnocení živočišné výroby.....	89
8.3.1	Oceňování vedlejší produkce	89
	Závěr.....	95
	Seznam použité literatury.....	97
	Seznam tabulek.....	100
	Seznam použitých zkratk.....	102
	Seznam příloh	103
	Abstrakt.....	119
	Abstract.....	120

Úvod

Zemědělství bylo jedním z prvních způsobů obživy člověka. I v současném moderním světě představuje nenahraditelnou součást ekonomiky. Přestože podíl zaměstnanců v tomto sektoru klesá a zemědělství netvoří ani takové zisky jako mnohá dynamicky se rozvíjející odvětví, zemědělství je a bude jedním ze základních pilířů lidského společenství. V dnešním moderním světě bývá přehlíženo a nedoceňováno, což je velká chyba, neboť lidstvo je jen tak silné a mocné jako jeho schopnost se uživit.

Zemědělství, stejně jako jiná odvětví formuje, tvář svého okolí. V tomto případě jak vizuální, tak kvalitativní. Způsob, jakým je zemědělství realizováno, ovlivňuje divokou faunu, flóru, pitnou vodu, ale i krajinný ráz, pevnost půdy, ovzduší a další faktory, se kterými se den, co den setkáváme. Peníze, které každodenně protečou zemědělstvím, možná nejsou tak objemné jako u jiných odvětví, ale dopady této činnosti jsou jasně viditelné a dalekosáhlé. Nelze opomenout ani jeho vliv na sociální sféru, kde tvoří především významného zaměstnavatele (bez nutnosti dojíždění do velkých měst) ve venkovských oblastech, čímž podporuje i rozvoj drobného podnikání i v těch nejmenších vesničkách.

I z pohledu samotného podnikání je zemědělství naprosto unikátním oborem. Je úzce spjato s přírodními podmínkami, které nelze nikterak ovlivnit. Většina produkce této činnosti je charakteristická svou biologickou podstatou. Rodí se, stárne, umírá, množí se a podléhá zraněním či nemocem. Při zachycování těchto skutečností se nelze řídit stejnými zásadami, jaké jsou stanoveny pro neživé věci. Je třeba mít stanovená zvláštní pravidla a přístupy, jak k těmto živým organismům přistupovat, ať už se jedná o jejich účtování či oceňování.

A právě tyto předpisy, které by detailně popisovaly a definovaly, postupy oceňování a účtování v zemědělství, tak aby účetnictví jako celek zobrazovalo skutečný obraz o daném podniku, v současné době v České republice chybí. Stávající legislativa se této problematice věnuje pouze okrajově, i přes význam jaký pro společnost jako celek má.

1 Cíl práce a metodický postup řešení

Tato diplomová práce si klade za cíl analyzovat a hodnotit problematiku účtování a oceňování u podnikatele v sektoru zemědělství, konkrétně se zaměřením na odlišnosti této oblasti oproti ostatním podnikatelům v ekonomice. Výstupem této práce by mělo být shrnutí co největšího množství zásadních odlišností v rovině teoretické. Následně i jejich demonstrace na údajích skutečného podnikatelského subjektu podnikajícího v zemědělství. Dalším výstupem by měly být návrhy opatření, které by vedly ke zlepšení stávajících procesů v rámci podnikatelského subjektu.

Metodika práce

Před samotným zahájením vypracovávání této práce byl zkontaktován zemědělský podnik, který souhlasil s poskytnutím údajů potřebných pro praktickou část.

Po uzavření dohody došlo již k samotnému sběru relevantních teoretických informací z české i zahraniční literatury, vyhlášek a zákonů, které posloužily pro sepsání teoretické části této práce.

Dalším krokem bylo získání potřebných dat od vybrané společnosti. Získány byly základní ukazatele, charakterizující společnost, ale i interní údaje jako je například složení kalkulačních vzorců, skladba analytických účtů a další. S pomocí společnosti byla jednotlivá data utříděna a prezentována tak, aby odpovídala teoretické části, případně se demonstrovaly odlišnosti praxe od teoretického základu.

Posledním krokem bylo zhodnocení používaných postupů a principů v rámci účtování a oceňování majetku a závazků ve vybraném podnikatelském subjektu. Na základě tohoto zhodnocení byla navržena opatření, která si kladou za cíl zlepšení postupů používaných v současné době společností.

2 Charakteristika zemědělské činnosti

2.1 Definice zemědělství

Zemědělství je nedílnou součástí každé světové ekonomiky. V České republice je definováno a řízeno zákonem číslo 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších úprav. Cílem tohoto zákona je stanovit pravidla pro podnikání v této oblasti a s tím související ustanovení takových podmínek, pro vykonávání zemědělské činnosti, aby byla zajištěna základní obživa pro obyvatele. Mezi další cíle patří zkvalitnění a rozvoj venkova a ochrana životního prostředí. To vše s ohledem na společnou politiku zemědělství a rozvoje venkova v rámci Evropské unie (Zákon č. 252/1997 Sb.)

2.2 Související pojmy

V zákoně č. 252/1997 Sb., je taktéž definována osoba podnikatele v zemědělství a pojem zemědělské výroby.

Zemědělský podnikatel

Osobou podnikatele v zemědělství se dle tohoto zákona rozumí „fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanovených tímto zákonem“ (Zákon č. 252/1997 Sb., §2e, odstavec 1).

Fyzická osoba musí splňovat i další podmínky jako je například svéprávnost, občanství a další. Podnikatel v zemědělství má taktéž povinnost se zaevidovat, a to na obecním úřadě s rozšířenou působností (Zákon č. 252/1997 Sb.).

Zemědělská výroba

Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, stanovuje, které činnosti shrnuje pojem zemědělská výroba. Jedná se například o rostlinnou výrobu (včetně chmelařství, ovocnářství a dalších), živočišnou výrobu (chov hospodářských zvířat, sportovních a plemenných zvířat), výroba osiv, lesní hospodářství a další činnosti jejich kompletní podrobných seznam je uveden v § 2e.

2.3 Zemědělství v České republice

2.3.1 Historický vývoj

Zemědělství jako takové je součástí lidského společenství od jeho prvopočátku. Jak se rozvíjela věda a technika, měnila se i tvář zemědělství. Z rozhodující síly v ekonomice se stává pouze okrajovou záležitostí, a to zcela neprávem. Zemědělství je úzce zcela spjato s lidskou minulostí, přítomností i budoucností a má zde neustále svou nezastupitelnou roli (Svatoš, 2018).

Zemědělství na území dnešní České republiky má historickou tradici. V rámci zemí Rakouska-Uherska patřily české země mezi nejvyspělejší území. Vývoj zemědělství byl stejný jako v dalších zemích západní Evropy. Menšinu tvořily podniky hospodařící na území v řádech desítek až stovek hektarů. Většina půdy byla v rukou malých rolníků, kteří neobhospodařovali více jak 5 ha (Bečvářová, 2001; Dvořáková, 2017).

Mezi významné historické milníky v oblasti zemědělství patří napoleonské války a především rok 1848, kdy došlo ke zrušení roboty a s tím souvisejícímu odlivu obyvatelstva do měst. V druhé polovině 19. století došlo ke změně stávajícího systému obdělávání půdy, tzv. úhorového hospodaření (dvě třetiny půdy byly obdělávány a jedna ležela ladem). Tento systém byl nahrazen střídavým hospodařením, kdy je obdělávána veškerá orná plocha, každý rok jinou plodinou (Dahomorský a kol., 2015).

Vznik samostatné Československé republiky přinesl do této oblasti mnohé reformy. Nově vznikly státní statky a významnou součástí odvětví zastupovali drobní vlastníci půdy, kteří byli označováni jako domkáři (Dvořáková, 2017).

Před počátkem druhé světové války přišlo Československo o značné příhraniční území, což z pohledu agrárního sektoru způsobilo snížení rozlohy obdělávané půdy. Po vzniku Protektorátu Čechy a Morava v roce 1939 zemědělství začalo podléhat systému řízení, jaký byl v Německu. To znamenalo regulaci výroby a možnosti volného prodeje, pevně stanovené výkupní ceny, povinně odváděné dávky a další (Bečvářová, 2001).

Poválečné období bylo charakteristické zdevastovanou krajinou, značným snížením počtu pracovních sil, nižším objemem produkce. Po válce proběhla pozemková reforma, kdy došlo k zabavení majetku osob, které byly spojeny s nacistickým režimem a dále k úpravě vlastnictví pozemků (Bečvářová, 2001).

Dalším významným milníkem v historii zemědělství na našem území je nástup komunistické strany k moci a s tím spojená kolektivizace zemědělství. Zákonem byla zabavena zemědělská půda všem podnikatelům, kteří hospodařili na více jak 50 hektarech. Došlo ke zprůtrhání stoletých tradic a násilnému svázání do družstev. Mimo to vznikaly i státní statky, které byly obvykle specializované. Zemědělství bylo řízeno centralisticky a stejně jako zbytek ekonomiky země se řídilo pětiletými plány (Dahomorský a kol., 2015; Dvořáková, 2017).

Po roce 1989 dochází k postupnému navrácení půdy původním majitelům. Tento proces byl realizován za pomoci 3 odlišných procesů, jednalo se o **restituce, transformace zemědělských družstev, privatizace**.

Restitucí se rozumí navrácení zabaveného majetku jeho původním majitelům, tedy obnovení jejich vlastnických práv. Transformace zemědělských družstev představovala nejrozsáhlejší formu této reformy. Jednalo se o přeměnu původních družstev na nová, která odpovídala požadavkům nového zákona. Reformou prošlo více jak 1 200 družstev, která dohromady obhospodařovala více jak 60 % zemědělské půdy (Bečvářová, 2001).

Reformou došlo ke znovuobnovení některých rodinných farem, ale také k zadlužování družstev. Došlo také ke zrušení přímé regulace cen na agrárním trhu, ale některé formy ovlivňování zůstaly zachovány (Dvořáková, 2017).

2.3.2 Současná situace

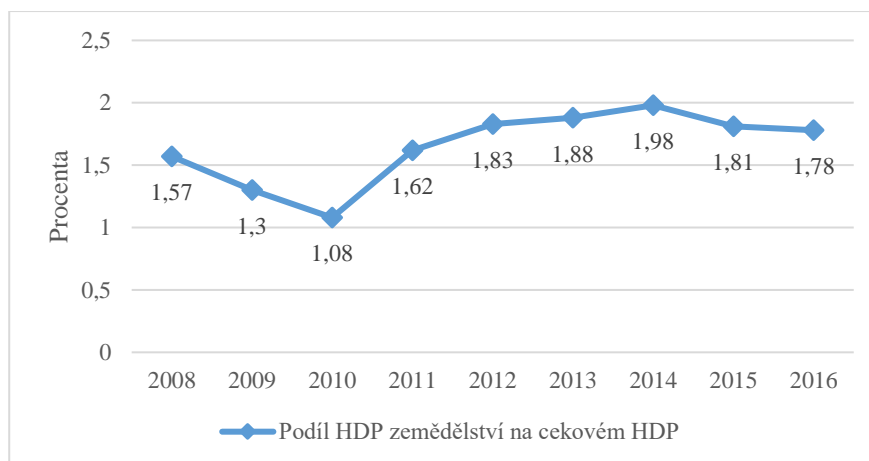
Současná tvář zemědělství v České republice je ovlivňována světovou globalizací, měnícími se klimatickými podmínkami, ale i ekologickými trendy. Zemědělství není již jen pěstování plodin a chov dobytka, ale patří sem i ochrana krajiny a životního prostředí, rozvoj venkova a další (Svatoš, 2018).

Dalším významným faktorem ovlivňujícím tvář zemědělství v České republice je Evropská unie (dále jen EU). Vstupem do tohoto uskupení získali čeští zemědělci šanci obdržet významnou finanční podporu, ale zároveň i povinnost plnit společná nařízení. V rámci EU funguje tzv. společná zemědělská politika, zkráceně SZP, stanovená na určité programové období (aktuálně se jedná o období v rozmezí let 2014 a 2020). Cílem této politiky je naplňování stanovených cílů (převážně ekologických a klimatických) a tím i dosažení nového zodpovědného přístupu k zemědělství (Michalčáková, Komínková & Farkač, 2015).

2.3.3 Základní ukazatele stavu zemědělství

V posledních letech dochází k poklesu počtu lidí pracujících v tomto odvětví (tento trend zobrazuje graf 2) a zároveň se snižuje jeho podíl na celkovém hrubém domácím produktu (dále jen HDP). Tato hodnota je významným makroekonomickým ukazatelem a její vývoj zobrazuje následující graf (Svatoš, 2018).

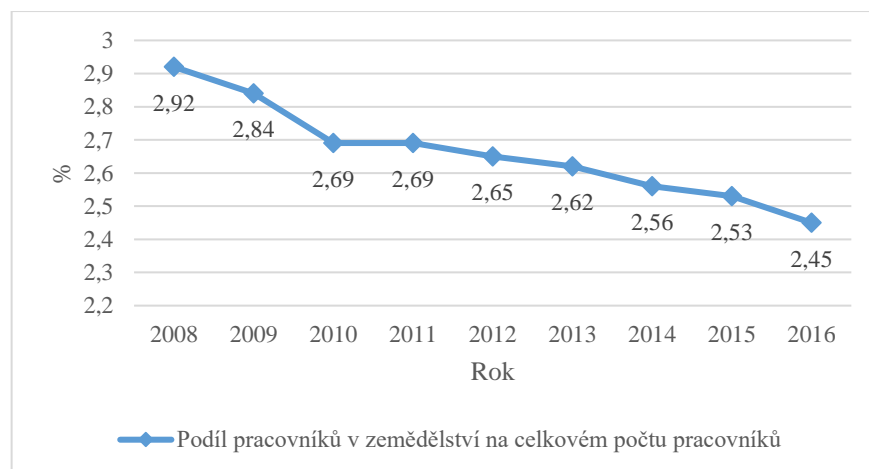
Obrázek 1: Podíl zemědělství na celkovém HDP



Zdroj: Vlastní zpracování dle Ústav zemědělské ekonomiky (2016), 2018

Jak je z grafu patrné v roce 2014 se zastavil mírný nárůst podílu zemědělství na celkové velikosti HDP, který začal v roce 2010. Poslední dva roky tento podíl klesá, konkrétně v roce 2016 oproti roku 2015 o 0,03 procentního bodu (Ústav zemědělské ekonomiky, 2016).

Obrázek 2: Podíl pracovníků v zemědělství na celkovém počtu pracovníků v národním hospodářství



Zdroj: Vlastní zpracování dle Ústav zemědělské ekonomiky (2016), 2018

Jak je patrné z výše uvedeného grafu, počty pracovníků a tím i jejich podíl na celkové zaměstnanosti postupně klesá během celého zobrazovaného období (Ústav zemědělské ekonomiky, 2016).

2.4 Formy podnikání v zemědělství

V České republice může podnikatel v zemědělství využít mnohé právní formy podnikání. Pro právnické osoby jsou k dispozici společnosti osobní (veřejná obchodní společnost a komanditní společnost), společnosti kapitálové (akciová společnost a společnost s ručením omezeným) a družstva. Taktéž lze podnikat samostatně jako fyzická osoba (Zákon č. 90/2012 Sb.) Využití jednotlivých forem ukazuje tabulka 1.

Tabulka 1: Počet jednotlivých forem podnikání v zemědělství v roce 2016

Forma podnikání	Počet subjektů	Velikost obhospodařované plochy (ha)
Fyzické osoby	23 402	1 040 124
Veřejná obchodní společnost	40	7 172
Komanditní společnost	10	10 561
Společnost s ručením omezeným	1 836	839 877
Akciová společnost	621	862 945
Obchodní společnosti celkem	2 507	1 720 555
Družstvo	502	668 104
Jiné	110	18 680
Státní podniky a zahraniční osoby	4	9 183
Celkem	26 525	3 456 646

Zdroj: Vlastní zpracování dle Český statistický úřad (2017), 2018

Jak je z tabulky patrné, počet fyzických osob podnikajících v zemědělství vysoce převyšuje počet právnických osob. Pohlédneme-li na tyto počty z pohledu obhospodařovaného množství půdy, zjistíme, že právnické osoby obhospodařují více než 2 miliony hektarů půdy a fyzické osoby pouze 1 milion.

Větší zemědělské podniky mají zpravidla formu právnických osob. Díky tomu mohou mít lepší přístup k dotacím, které mohou být konkrétně pro malé podniky příliš administrativně náročné. Stejně tak existuje rozdílná zadluženost těchto podniků.

Právnícké osoby mají obecně snazší přístup k úvěrům a lze tedy hovořit i o jejich vyšší zadluženosti (Čuba & Hurta, 2008).

2.5 Legislativa

Podniky realizující činnost v oblasti zemědělství se musí, stejně jako ostatní podnikatelské subjekty v České republice, podřídit dalším zákonům a vyhláškám. Jedná se například o zákon o účetnictví, vyhlášku č. 500/2002 Sb., zákon o obchodních korporacích, občanský zákoník, zákon o daních z příjmů a další.

Pro některé podnikatele v zemědělství může být vedení účetnictví příliš náročné. Fyzické osoby tak mohou využívat daňovou evidenci, která je upravena v zákoně o daních z příjmu (Dvořáková, 2017).

Tato diplomová práce bude ve své druhé části analyzovat vybranou společnost, která vede účetnictví, proto se zde již dále problematika daňové evidence nebude rozebírat.

2.6 Specifika zemědělské činnosti

Zemědělská výroba je velmi specifické odvětví ekonomiky. Některé z těchto základních odlišností budou obsaženy v následujících odstavcích. Rozhodně se nejedná o jejich kompletní výčet, spíše jen o jejich nastínění, které dopomůže k pochopení celé problematiky podnikání v zemědělství.

Na úvod je vhodné dodat, že zemědělství je ve většině případů výroba **sdružená**, což znamená, že při výrobě jednoho produktu vzniká i další, nechtěný, ale zároveň neodlučitelný produkt. Tyto dodatečné produkty mají svou hodnotu a mohou být využity dále ve výrobě nebo prodány. Tato zvláštní povaha výroby vstupuje následně do tvorby kalkulací a dalších účetních úkonů (Novák, 1996).

2.6.1 Přírodní a klimatické podmínky

Zemědělská výroba je zcela závislá na přírodních podmínkách. Ty ovlivňují nejen plodiny, ale i chovná zvířata. Přírodní podmínky mají významný vliv na jejich život, zdraví, výživu a další faktory. Rostlinná a živočišná produkce je vzájemně provázána. Především proto, že rostlinná produkce je posléze využívána coby krmivo (Dvořáková, 2017).

Kvalita rostlinné produkce je závislá na kvalitě půdy, dostatku živin a vláh. V každém případě je nezbytné přizpůsobit pěstované plodiny dané oblasti. Určité plodiny mají nejvyšší výnosnost pouze v úrodných nížinách s dostatkem vody, zatímco jiným se dobře daří i v hornatých oblastech. Závislost zemědělské produkce na přírodních a klimatických podmínkách přináší značná rizika. Přílišné sucho, holomrazy nebo naopak prudké srážky mohou výrazně poničit nebo zcela zlikvidovat celou úrodu (Bečvářová, 2001).

Na tomto místě je vhodné dodat, že kvalita půdy se odráží i v její prodejní či nájemní ceně. Ta se výrazně projevuje v cenách výsledné produkce (König, 2009).

2.6.2 Sezónnost

U rostlinné výroby je nutné vykonávat aktivity během celého roku (dochází ke vzniku nákladů), ale sklizeň je pouze jedenkrát v roce (tedy i příjem). Zemědělství producenti tedy musí s touto finanční nerovnováhou během celého roku počítat (König, 2009).

Sezónnost se taktéž projevuje v oblasti pracovních sil. Během sklizňových prací je větší potřeba zaměstnanců. Tato mimořádná poptávka bývá řešena najímáním brigádníků nebo nakupováním určitých služeb například odvoz či sklizení obilí (Dvořáková, 2017).

2.6.3 Biologický charakter

Základním prvkem, na kterém je založena zemědělská výroba, je schopnost rostlin a živočichů vykonat biologickou přeměnu. A právě tato schopnost odlišuje zemědělství od většiny ostatních podnikatelských činností.

Biologickými procesy probíhajícími v živých organizmech se rozumí například schopnost rozmnožovat se a růst. Člověk těchto procesů využívá a může je i částečně ovlivňovat, například upravováním okolních podmínek jako je kvalita a četnost výživy, hnojení, vlhkost. Tyto vlivy mohou pozitivně či negativně působit na dané procesy, rychlejší růst rostliny může znamenat pokles kvality produktu nebo jeho množství. Ale i tyto člověkem realizované zásahy mají svá omezení. Ani za pomoci nejmodernějších technologií nelze změnit tisícileté zákonitosti přírody (Dvořáková, 2014; Dvořáková 2017).

2.6.4 Krátká životnost produkce

Většina zemědělské produkce má velmi krátkou životnost, neboť ty samé biologické procesy, které zapříčinily její vznik, ji následně rozkládají zpět, v ekonomické sféře se hovoří o tom, že ji **znehodnocují** (König, 2009).

Podnikatelé se snaží tyto procesy zpomalit. Docílit toho lze skladováním v ideálních podmínkách (čistota, vlhkost, teplota a další faktory), nebo zajistit okamžitý přesun produkce ke konečnému spotřebiteli. Obě tyto možnosti s sebou nesou značné finanční náklady a rizika. Vybudování a provozování skladu pohltí značné finanční prostředky, ale eliminuje riziko, že podnik neudá veškerou svou produkci ve stanovený okamžik. Volba okamžitého prodeje je vysoce riziková a může představovat značné náklady a plánování logistických operací (Dvořáková, 2017).

2.6.5 Dlouhá reakční doba

S biologickými procesy souvisí i dlouhá doba reakce na změnu poptávaných produktů. V krátkém období je pro podnikatele zcela nemožné zareagovat, a to jak v rámci rostlinné, tak i živočišné produkce (König, 2009).

Strnulost zemědělského podnikání se projevuje i ve stránce mechanické. Výrobní procesy jsou většinou realizovány za pomoci úzce specializovaných strojů. Tyto stroje jsou taktéž velmi drahé a v případě změny produkce je nutné je upravit, nebo dokonce nahradit novými (Dvořáková, 2017).

2.6.6 Rozmístění

Další typickou charakteristikou zemědělské produkce je její rozptýlenost. Každý podnik se snaží obhospodařovat půdu ve svém co nejbližším okolí, ale i tak bývají vzdálenosti mezi jednotlivými poli i několik kilometrů a veškerá půda spadající pod konkrétní společnost je zapsána i pod několika různými katastrálními úřady. Tato rozptýlenost s sebou přináší další komplikace. Většina strojů zemědělské techniky nedisponuje velkou rychlostí, a tak přejezdy z místa na místo zabírají čas. Navíc průjezd některých objemných vozidel může být na úzkých vesnických silničkách obtížný. Je zřejmé, že jsou kladeny vysoké nároky na kvality řidičů i na celkovou podnikovou organizaci dopravní složky (Dvořáková, 2017).

2.7 Úlohy zemědělství

Základním a nezpochybnitelným úkolem zemědělství je zajištění dostatečného množství potravin pro obyvatelstvo dané země. Zemědělství bylo většinou chápáno pouze jako primární sektor ekonomiky, který navíc zmenšuje své podíly na celkovém výkonu ekonomiky. Především v zemích EU došlo v posledních letech ke změně postoje k zemědělství. Nejedná se pouze o tvorbu potravy, ale o procesy, které ovlivňují lidské životy a prostředí kolem nás jako celek. (Svatoš, 2018).

V základním pojetí je možné zemědělskou činnost rozdělit na **produkční** a **mimoprodukční**.

2.7.1 Produkční úloha zemědělství

Primární úlohou zemědělství je produkování potravinářských surovin, tedy nezastupitelného zboží. Jenže toto není zdaleka jediná úloha (Bečvářová, 2001).

Kromě plodin vhodných ke konzumaci se pěstují i rostliny vhodné pro další zpracování v odlišných odvětvích. Například se jedná o průmysl textilní, který využívá například len a bavlnu, nebo farmaceutický, kde se využívají léčivé byliny. Z oblasti živočišné produkce lze zmínit zpracování kůže.

Dalším specifickým odvětvím je energetika, kde se využívají plodiny pro výrobu energie z obnovitelných zdrojů. Jedná se o produkci plodin, jako je řepka olejka, slunečnice a další, které nahrazují klasické pohonné hmoty ve vozidlech. Některé vedlejší produkty produkce se využívají pro výrobu bioplynu nebo tepla ve specializovaných elektrárnách (sláma, hnůj, tráva a další). Především v posledních letech, kdy se čím dál tím více hovoří o alternativních zdrojích energie, získávají tyto plodiny na významu a roste počet hektarů, na kterých jsou pěstovány (Svatoš, 2018).

2.7.2 Mimoprodukční úloha zemědělství

Úloha zemědělství ve vztahu k životnímu prostředí a krajině

Zemědělství, životní prostředí a krajina jsou spolu úzce spjaty a vzájemně se ovlivňují. Zemědělství svojí podstatou utváří okolní prostředí a má nepopiratelný vliv na okolní faunu a flóru. A to nejen tím, jaké prostory zabírá, ale i prostředky, které využívá. Závažným problémem je znečištění spodních vod a půdy, produkce škodlivin do

ovzduší, a další. V případě, že se podnikatel vyvaruje nevhodných prostředků, tak naopak zemědělství životnímu prostředí pomáhá. Plocha České republiky je tvořena z více jak 50 % půdou hospodářskou. Započítají-li se do toho i plochy lesů, výsledná hodnota tvoří 75 % celkové rozlohy. Je tedy nepopiratelné, že zemědělství realizující se na této obrovské ploše ovlivňuje i její tvář. Zemědělství tedy tvoří takzvanou **kulturní krajinu** a má vliv na rekreační potenciál (Bečvářová, 2001; Svatoš, 2018).

Sociální úloha zemědělství

Zjednodušeně lze tuto úlohu chápat jako zajištění pracovních míst pro obyvatelstvo, a to nejen přímo v sektoru zemědělství, ale i v navazujících oborech. V souvislosti se zemědělstvím je nutné zmínit i jeho regionální přínos. Jak z logiky věci vyplývá, většina činností se odehrává na venkově. Dostatek pracovních míst v blízkosti bydliště zabraňuje odlivu obyvatelstva z vesnic do měst. Přítomnost vydělávajícího obyvatelstva na venkově následně přispívá k dalšímu rozvoji podnikatelských aktivit v dané lokalitě (Dvořáková, 2017; Svatoš, 2018).

Shrnutí

Jak je z předchozích odstavců patrné, zemědělství má svou nezastupitelnou roli jak v rámci ekonomiky, tak v rámci života jako takového. I přes to, že klesá jeho podíl na HDP i podíl na zaměstnanosti, jeho vliv na naši zemi a na život v ní rozhodně neklesá. Nelze toto odvětví eliminovat, ale je nezbytné upravit zavedené postupy a standardy a přizpůsobit se současným podmínkám.

3 Účtování v zemědělském podniku dle české legislativy

3.1 Účetnictví

Účetnictví je řízeno zákonem číslo 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších změn. Na tento zákon navazují další předpisy a zákony, které jej doplňují. Zákon o účetnictví definuje fyzické i právnické osoby, které mají povinnost se jím řídit. Tyto subjekty se nazývají **účetní jednotky**. Dále pak vymezuje veškeré povinnosti a potřebné náležitosti pro vedení účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Dalším důležitým dokumentem je vyhláška č. 500/2002 Sb., která se zabývá především účetní závěrkou. V těchto dokumentech však nelze podchytit veškeré možnosti, a proto vznikly České účetní standardy (dále ČÚS) (Neplechová, 2007).

3.1.1 Účtování dle IAS/IFRS

Výše uvedené odstavce se zabývaly účtováním v zemědělském podniku, tak jak je definuje legislativa České republiky. Některé společnosti mají povinnost vést své účetnictví dle jiných předpisů. Konkrétně konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů kótovaných na evropských burzách, mají povinnost tvořit účetní závěrku a výroční zprávu dle požadavků EU, k čemuž slouží IFRS. IFRS jsou tvořeny koncepčním rámcem a jednotlivými standardy, které řeší základní principy účtování a oceňování. Pro podnikatele v zemědělství existuje speciální standard „IAS 41 – Zemědělství“, který se zabývá specifiky tohoto odvětví (Dvořáková, 2017).

3.2 Základní principy

V souvislosti s účetnictvím se taktéž hovoří o základních principech, které musí podnikatelské subjekty dodržovat. Ty ve většině případů vycházejí z účetních předpisů. Vybrané principy budou vysvětleny v následujících odstavcích.

1) Povinnost vedení účetnictví

Tento princip je zakotven i v zákoně, kde konkrétně stojí, že účetní jednotky definované v předchozích paragrafech jsou povinné vést účetnictví „*ode dne svého vzniku až do dne svého zániku*“ (Zákon č. 563/1991 Sb., §4, odst. 1).

2) Věrnost a poctivost účetnictví

Smysl vedení účetnictví je o utvoření si povědomí o skutečném stavu majetku a závazků společnosti. Toto je splněno, pokud je účetní a skutečný stav totožný (Máče, 2013).

3) Správnost a úplnost účetnictví

Tento princip je splněn v okamžiku, kdy je účetnictví vedeno přesně podle zákonných předpisů, veškeré proběhlé operace jsou zaevidovány a řádně zinventarizovány ke konci účetního období (Nepřechová, 2007).

4) Neomezené trvání účetní jednotky

„Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti“ (Zákon č. 563/1991, Sb., §7 odst. 3).

5) Dokladovost

Zákon o účetnictví hovoří o povinnosti podniku evidovat veškeré proběhlé skutečnosti za pomoci účetního dokladu a pouze na jeho základě může být daná skutečnost vložena do účetního systému. Tento dokument taktéž slouží k případné kontrole a musí splňovat zákonem stanovené náležitosti (Máče, 2013).

6) Účetní období

„Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden“ (Zákon č. 563/1991 Sb., §3 odst. 2).

7) Akruální princip

Tato zásada spočívá v dodržování časové a věcné souvislosti účtování nastalých skutečností. Aby tato zásada mohla být realizována, existují účty časového rozlišení, kterými se tato práce bude zabývat později (Máče, 2013).

8) Okamžik uskutečnění účetního případu

„Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu

pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů ...“ (ČÚS č. 001, str. 4, 2018).

9) Stálost metod

Tento princip stanovuje, že pokud si společnost zvolí určitý způsob oceňování nebo odepisování majetku, měla by jej dodržovat po celou dobu jeho životnosti. Jakákoliv změna v používaných metodách musí být zapsána v účetní závěrce. Dodržování této zásady zaručuje srovnatelnost výkazů z různých období (Máče, 2013).

10) Zákaz kompenzace

Účetní jednotka má povinnost účtovat o jednotlivých účetních případech samostatně. Tento princip je zakotven přímo v postupech účtování, neboť účetní jednotka má povinnost účtovat odděleně o pohledávkách a závazcích (Nepřechová & Novák, 1996).

11) Oceňování

Metody a způsoby oceňování majetku a závazků využitelné v České republice jsou uvedeny v zákoně o účetnictví (Nepřechová, 2007).

12) Opatrnost

Zásada opatrnosti je důležitá především při odhadování budoucích skutečností, jako je například plánovaný zisk, odbyt, velikost náhrady od pojišťovny nebo další rozvoj společnosti. Tato zásada je v účetnictví realizována především opravnými položkami a rezervami (Máče, 2013; Nepřechová, 2007).

13) Rozsah vedení účetnictví

Existují dvě základní formy vedení účetnictví, a to v plném a zkráceném rozsahu. Základní forma je plný rozsah vedení účetnictví. Podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jsou uvedeny v zákoně o účetnictví. Díky menší administrativní zátěži je určena spíše pro menší podniky (Nepřechová, 2007).

14) Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova je soustava číselně označených tříd a skupin, které se využívají pro účtování. Podnikatelský subjekt je povinen dodržovat uspořádání těchto tříd

a skupin tak, jak je uvedeno ve vyhlášce č. 500/2002. Na základě této osnovy si účetní jednotka dotvoří vlastní účetní osnovu dle svých vlastních potřeb.

15) Bilanční kontinuita

Tato zásada znamená vlastně návaznost. Hodnoty uvedené v účetnictví na konci účetního období, musí odpovídat těm, které jsou uvedeny při otevírání účetních knih v období okamžitě následujícím (Máče, 2013).

16) Inventarizace

Inventarizací se rozumí činnosti, které mají za cíl zjistit skutečný stav majetku v daném okamžiku. Skutečné stavy a zjištěné hodnoty se následně porovnávají s údaji v účetnictví a případné nesrovnalosti musejí být vyrovnány tak, aby účetnictví popisovalo skutečný obraz daného podniku (Nepřechová, 2007).

17) Trvalost účetnictví

Podnikatel je povinen uschovávat veškerou dokumentaci související s jeho činností (doklady, odpisové archy, účetní závěrka a další) po dobu stanovenou zákonem o účetnictví (Máče, 2013).

3.3 Dlouhodobý majetek

První účtová třída se zabývá dlouhodobým majetkem. Ve směrné účtové osnově se jedná o třídu číslo 0 a lze ji rozdělit do tří základních skupin, a to na hmotný, nehmotný a finanční dlouhodobý majetek. Základní podmínkou pro zařazení majetku do této třídy je jeho dlouhodobá povaha, tedy doba jeho používání je vyšší než jeden rok a překročení minimální hodnoty majetku. Tuto hranici si společnost stanovuje individuálně, ale velké množství podniků dodržuje hranice uvedené v zákoně o daních z příjmů, tedy 40 000 Kč u hmotného majetku a u nehmotného 60 000 Kč (Nepřechová, 2007; Zákon č. 563/1991, Sb.; Zákon č. 586/1992, Sb.).

3.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Do této kategorie jsou zařazeny tyto položky:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,

- goodwill,
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek (Nepřechová, 2007).

3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Tuto skupinu lze rozdělit do dvou podskupin, a to na odepisovaný a neodepisovaný majetek. Do první skupiny se řadí dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Mezi neodepisovaný dlouhodobý majetek patří

- pozemky – bez ohledu na jeho pořizovací cenu,
- umělecká díla a sbírky.

3.3.3 Dlouhodobý finanční majetek

Do této skupiny se řadí:

- dlouhodobé cenné papíry a podíly, které podnikatelský subjekt plánuje mít v držení po dobu delší než jeden rok, a to jak u společností ovládaných, tak u těch s podstatným vlivem,
- zápůjčky a úvěry,
- ostatní dlouhodobý finanční majetek (Valder, 2008).

Kromě těchto tří základních skupin se v této třídě účtuje dále o:

- pořizování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- poskytnutých zálohách na dlouhodobý majetek,
- oprávkách k hmotnému i nehmotnému majetku,
- opravných položkách, které se vztahují k dlouhodobému majetku (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Některé z výše uvedených skupin dlouhodobého majetku svou povahou patří pouze k podniku, který vykonává zemědělskou činnost (např. pěstitelské celky trvalých

porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny atd.). Nelze vyloučit jejich výskyt i u jiných podnikatelských subjektů, ale je to nepravděpodobné. Právě těmito specifickými položkami se budou zabývat následující odstavce.

3.3.4 Specifika účtování dlouhodobého majetku v zemědělském podniku

Pěstitelské celky trvalých porostů

Vyhláška č. 500/2002 Sb. §7 odstavec 4 definuje tuto položku jako: „*ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar nebo trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí*“.

První část definice se zaměřuje na sadařství, což je specifická součást zemědělství. Do dlouhodobého majetku tedy spadají stromy a keře plodící ovoce, které splňují výše uvedené minimální rozlohy či hustotu osázení a jejich životnost je delší než jeden rok.

Zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství stanovuje minimální velikost osazené plochy vinnou révou, aby tato plocha mohla být označována jako vinice nebo vinohrad. Chmelnicemi se zabývá zákon č. 97/1996 Sb., o ochraně chmele ve znění pozdějších předpisů.

Náklady spojené s pořízením chmelnic a vinic, které však nejsou biologické povahy (například konstrukce), se evidují na účtu Stavby, což znamená, že nevstupují do celkové hodnoty těchto rostlin. Konkrétní metody oceňování tohoto majetku budou uvedeny později v následujících kapitolách. Protože se jedná o dlouhodobý majetek, účetní jednotka jej může odepisovat, a to i v případě, že tento porost je zřízen na pronajatém pozemku (Nepřechová, 2007).

U této činnosti je důležitý okamžik dosažení **plodonosného stáří**. Do tohoto okamžiku účtuje účetní jednotka veškeré vynaložené náklady na ošetřování těchto rostlin do nedokončené výroby dlouhodobého aktiva. Teprve po začátku plodnosti je možné toto aktivum odepisovat. Zákon o daních z příjmů stanovuje, do které odpisové skupiny se tyto plodiny řadí. V rámci účetního odepisování by se nabízelo využít dobu životnosti plodiny a její výnosnost. Odhad celkové plodnosti konkrétní rostliny, tedy užitek, který společnosti přinese, je velmi obtížný (Dvořáková, 2017).

Lesní hospodářství

Lesy a lesnictví představují specifickou součást zemědělství, a to převážně svojí časovou náročností. Od zasazení po dosažení plného vzrůstu uplynou desítky let. Ve výše uvedeném výčtu nebyl les zmíněn, protože i v rámci účtování stojí tak „trochu stranou“. Společnost může získat les koupí pozemku, na kterém les už roste, nebo jeho cíleným vysazením. V prvním případě je hodnota lesního porostu započítána do hodnoty pozemku a v rámci této hodnoty se promítá i do účetnictví podniku. V případě vlastního vysazení, jsou evidovány dílčí náklady, ale hodnota lesa jako celku v účetnictví nefiguruje nikde. Při vytěžování, musí být dle lesního zákona vytvořena rezerva, která poslouží pro jeho následnou obnovu. Tato rezerva je dle zákona o rezervách daňově uznatelným nákladem. O vlastnictví lesa je podnik povinen informovat v Příloze účetní závěrky (Dvořáková, 2017, Čermáková, 2014).

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Do této skupiny patří jak zvířata nakoupená již v dospělosti, tak odchovaná vlastní činností. Existuje zde rozdíl mezi způsobem určení jejich pořizovací ceny. Problematice oceňování zvířat se bude věnovat další kapitola. Do této kategorie spadají zvířata, které mají dobu životnosti delší než jeden rok a jejich pořizovací ceny je vyšší než hranice stanovená společností (Dvořáková, 2017).

Zvířata lze evidovat jednotlivě nebo po skupinách. Stejným způsobem je možné přistupovat i k jejich odepisování (Neplechová, 2007).

Dle ČÚS číslo 13 (2018) lze odpisy vypočítat jako:

$$\frac{\text{pořizovací cena} - \text{předpokládaná tržba při brakaci}^1 (\text{vyřazení zvířete})}{\text{předpokládaný počet let v chovu základního stáda}^2 (\text{plemenného stáda})} \quad (1)$$

K úbytku zvířat může dojít dvojitou formou, tedy prodejem nebo již zmíněným úmrtím. O obou skutečnostech je nutné v účetnictví mít patřičný záznam. Vzhledem k tomu, že do dlouhodobého majetku jsou zařazována zdravá zvířata, u nichž se předpokládá dlouhá životnost, v případě předčasného úhynu by měl podnik evidovat tuto ztrátu jako

¹ Brakace znamená vyřazení chovného zvířete ze stáda(hejna), jeho následné usmrcení a případný prodej zbývajících užitečných produktů. Tento proces je vykonán za účelem zkvalitnění či obnovy chovu (Dvořáková, 2017).

² Základní stádo je označení uskupení dospělých zvířat využívaných pro plemnitbu (řízené rozmnožování za účelem zkvalitnění chovu) a další ekonomický užitek (Neplechová, 2007).

škodu. Úhyn zvířete se může evidovat ve dvojích cenách, a to v ceně individuální (u individuálně evidovaného zvířete), tak v průměrné ceně (u jednotlivce, který byl dosud evidován ve skupině) (Dvořáková, 2017; Valder 2008).

Zemědělský skladištní list

Jedná se o cenný papír, které představuje vlastnické a zástavní právo k zemědělským plodinám uskladněným ve specializovaném skladu. Problematika tohoto cenného papíru a veřejných zemědělských skladů je upravena samostatným zákonem č. 307/2000 Sb., o zemědělských skladních listech a zemědělských veřejných skladech a o změně některých souvisejících zákonů. Účelem existence těchto specifických cenných papírů je překlenutí období mezi vynaloženými náklady a přijatými tržbami za zemědělskou produkci (Nepelchová, 2007; Strouhal, Židlická & Cardová, 2014).

3.4 Zásoby

Zásoby představují třídu s číselným označením 1. Charakteristickou vlastností této skupiny je její krátkodobá povaha, (doba použitelnosti kratší než jeden rok). Společným znakem zásob je i fakt, že v průběhu času může docházet k jejich přirozenému úbytku, tato skutečnost je vyjádřena normami ukotvenými ve vnitřních směrnících společnosti (Valder, 2008).

3.4.1 Materiál

Za materiál se považují buď nakupované, nebo vlastní činností vytvořené zásoby, které se využívají pro další výrobní proces a stávají se tak součástí nového výrobku. Materiál lze dále členit podle toho, jakou měrou se podílí na podstatě nového produktu. Patří sem také náhradní díly, obalové materiály, pomocné látky potřebné pro provoz strojů a jiné movité věci, jejichž pořizovací cena je nižší než stanovená hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku (Nepelchová, 2007; Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

3.4.2 Zásoby vlastní činnosti

Zásoby vlastní činnosti lze dále rozdělit do tří podskupin:

- nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby,
- výrobky,
- zvířata.

Pro zásoby vlastní činnosti je typické, že položky zde evidované již nejsou ve své původní podobě a je na nich znát činnost společnosti (Nepřechová, 2007).

3.4.3 Zboží

Za zboží se považují fyzické předměty i zvířata, které společnost nakoupila za účelem dalšího prodeje, aniž by došlo k jejich úpravě, pokud prodej těchto věcí je předmět podnikání. Patří sem taktéž zásoby vlastní činnosti, které byly převedeny do firemní prodejny za účelem jejich prodeje (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Kromě těchto tří základní položek do kategorie zásob spadají ještě:

- poskytnuté zálohy na zásoby,
- opravné položky k zásobám (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

3.4.4 Účtování zásob

Pro účtování zásoby může účetní jednotka využít buď způsob A, nebo B. Při účtování způsobem A se nakoupené položky nejdříve zaúčtují na pořizovacím účtu a až posléze na účet konkrétní položky zásob. Úbytek zásob se jednoduše zaeviduje snížením hodnoty na účtu zásoby a souvztažně na nákladovém účtu. Zásoby vlastní činnosti mají podobný princip, vznik produktu se účtuje na konkrétním účtu a souvztažně na účet nákladový. Úbytek těchto zásob se účtuje opačným způsobem (ČÚS č. 015, 2018).

Při účtování o vyskladnění těchto zásob je nutné stanovit jejich hodnotu. K tomuto účelu se používají metody FIFO či vážený aritmetický průměr. První metoda spočívá v tom, že první přijaté zboží bude i vyskladněno, tedy oceněno cenou, za kterou bylo pořízeno, dodržuje se tedy fyzický tok zásob. Při druhé metodě se spočte průměrná hodnota připadající na jeden kus zásoby a za tuto jednotkovou cenu jsou zásoby vyskladňovány (Khain & Jain, 2007).

Pořízení zásob, které je evidováno způsobem B, se eviduje rovnou na příslušný nákladový účet. Na konci účetního období se počáteční stavy z konkrétních účtů položek zásob zaúčtují na nákladové účty. Konečné zůstatky zásob dle zjištění inventarizace se zaúčtují na vrub konkrétního účtu. O výrobcích vytvořených vlastní činností se v průběhu účetního období v účtové skupině 12 (Zásoby vlastní činnosti) neúčtuje vůbec, vynaložené náklady se zaevidují na nákladových účtech. Postup na konci účetního období je shodný jako u nakupovaných zásob (ČÚS č. 015, 2018).

3.4.5 Specifika účtování zásob v zemědělském podniku

Materiál

Kromě položek, které se vyskytují u velké části podniků, jako jsou například pohonné hmoty, náhradní díly a další, se u zemědělského podniku objevují položky u jiných podniků nevyužitelné. Pro rostlinou výrobu se jedná především o osiva, hnojiva a prostředky pro ochranu proti škůdcům. Pro živočišnou produkci to pak jsou především krmiva, steliva a ošetřující prostředky. Tyto specifické položky se účtují stejným způsobem podle zvolené metody jako zbylý materiál společnosti (Valder, 2008).

Nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby

Do této skupiny se řadí ty produkty, které prošly minimálně jedním výrobním procesem, a tedy již nejsou materiálem, ale zároveň ještě nedosáhly své výsledné podoby, a tedy nejsou hotovým výrobkem. Nedokončená výroba a polotovary vlastně představují výrobní mezistupeň.

V rámci zemědělského podniku lze hovořit o nedokončené výrobě pouze v rámci rostlinné produkce (za výjimku lze považovat v rámci živočišné produkce pouze násadová vejce v líhni). Aby byla účetní jednotka schopna přesně určit hodnotu konkrétní nedokončené výroby u dané plodiny, musí přesně stanovit, jakou činností končí produkce daného roku, a které aktivity patří již ke sklizni v dalším roce. Není nikde přesně stanoveno, zdali sklizeň končí podmínkou³ či hlubokou orbou⁴ (Nepřechová, 2007; Valder & Nepřechová, 1991).

Během celého výrobního procesu působí na výsledný produkt vnitřní a vnější vlivy, které mohou zapříčinit jeho poškození nebo zničení. Nejinak je tomu ve fázi nedokončené výroby. U rostlinné produkce může dojít k poničení rostlin v takové míře, že podnik již nemá co sklídit. Nebo může nastat jen částečné znehodnocení rostlin, kdy sklizeň proběhne, ale výnosnost plodin je podstatně nižší (Valder, 2008).

Do nedokončené výroby se evidují i plodiny vypěstované pro zelené hnojení. To je proces, kdy se speciální plodiny vypěstované na poli zaorají, aby došlo k přirozenému

³ Podmítka je druh mělké orby, které se provádí po sklizni obilovin. Půda je narušována do hloubky cca 8-12 cm (v závislosti na tom o jakou podmínku se jedná) (Pastorek, 2002).

⁴ Hluboká orba představuje narušování půdy do hloubky v rozmezí cca 24-30 cm (Pastorek, 2002).

pohnojení půdy. Tato problematika je kompletně vysvětlena v nařízení č. 242/2004 Sb., o provádění agroenvironmentálních opatření (Nepelchová, 2007).

Výrobky

Jedná se o výsledky vlastní výrobní činnosti, tedy o produkty, které dosáhly své finální podoby a jsou připraveny k prodeji, k další spotřebě v rámci podniku nebo i k zapůjčení na výstavní akci (Nepelchová & Novák, 1996).

Jako výrobky v rámci zemědělské činnosti lze například uvést krmiva, steliva, obiloviny, siláže, mléko, maso a další. U zemědělských podniků je velice časté spotřebovávání vlastních výrobků pro realizaci dalších činností (Nepelchová, 2007).

Zvířata

Jedná se o nakoupená či vlastní činností vycovaná zvířata či jejich skupiny, které nesplňují podmínky pro zaevidování v rámci dlouhodobého majetku. Tato skupina je ze své biologické podstaty velmi specifická. Různé druhy zvířat mají i jinou potřebu technologické péče. Všechny skupiny zvířat pořízené nebo narozené ve společnosti postupem častou dospívají a tím vzrůstá i jejich hodnota (Brčák, 1991).

Pro lepší evidenci je zvykem mít rozdělena zvířata nejen podle druhů, ale i podle věkových kategorií. Mezníky těchto skupin si společnost určuje dle vlastních potřeb sama, a to na základě své technologie chovu a zootechnických poznatků o daném druhu. Zvíře za své dospívání projde všemi kategoriemi a při každém přechodu se zaeviduje změna jeho hodnoty. Pro zajištění komplexního přehledu o stavu zvířat se využívají evidenční listy (označované jako karty zvířat) (Nepelchová, 2007; Valder, 2008).

Stejně jako u zbylých položek této skupiny i u zvířat může docházet k přirozenému úbytku. K tomu dochází především během porodu či prvních dnů života. Velikost této míry si společnost stanovuje sama ve vnitropodnikových směrnících. Při přesažení stanovené normy se úhyny evidují na účtu Manka a škody. Úhyn, u kterého lze dokázat, že nebyl přirozený, se rovnou účtuje jako škoda. V případě, že společnost byla nucena poslat na porážku zvíře, které bylo zraněné, ale jinak zdravé, lze získané maso odprodat za nižší cenu a s příslušným označením. V tomto případě se o úbytku účtuje jako o realizované tržbě (Dvořáková, 2017).

Při vyřazení z evidence se u samostatně evidovaných zvířat využije individuální cena. Při skupinové evidenci lze využít průměrnou cenu za 1 kg či průměrnou cenu za 1 kus (u nevážených zvířat) (Brčák, 1991; Valder 2008).

3.5 Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

Tato třída je označena počáteční číslovkou 2. Důležitost této skupiny spočívá především v udržení vhodné úrovně likvidity. Pro řízení této skupiny musí společnost brát v potaz své současné potřeby a předvídat ty budoucí. Řadí se sem především peněžní prostředky v hotovosti i u finančních institucí (vlastní i vypůjčené), ceniny a cenné papíry majetkové i dluhové povahy s dobou splatnosti jeden rok a kratší (u dluhových je nutný předpoklad jejich držby až do doby splatnosti) (Needles & Powers, 2010; Neplechová, 2007).

Pro tuto skupinu aktiv neexistují žádná specifika pro účtování v zemědělském podniku.

3.6 Zúčtovací vztahy

Tato skupina je označena číslem 3 a jedná se o jednu T z nejrozsáhlejších skupin v rámci účetní osnovy. Směrná účetní osnova tak, jak je uvedena ve vyhlášce 500/2002 Sb., rozděluje zúčtovací vztahy do devíti podskupin a to:

- pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé),
- závazky,
- zúčtování se zaměstnanci a institucemi,
- zúčtování daní a dotací,
- pohledávky za společníky,
- závazky ke společníkům,
- jiné pohledávky a závazky,
- přechodné účty aktiv a pasiv,
- opravné položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování.

Kromě pohledávek jsou ostatní položky pouze krátkodobého charakteru.

Typické pro zemědělské podniky je přijímání dotací na svou činnost. Tyto dotace může společnost získat ze dvou zdrojů. Prostředky, které poskytuje EU v rámci podpory zemědělského podnikání (na 1 hektar nebo jedno zvíře), může společnost využít

k úhradě vzniklých nákladů, pokud tedy není určeno jinak. Druhým zdrojem je stát, způsob poskytování těchto dotací a stanovených podmínek je určen v zákoně o zemědělství (Nepřechová, 2007).

3.7 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtová třída s počáteční číslicí 4, je charakterizována především svou dlouhodobou povahou a jedná se o první ryze pasivní třídu. Jednotlivé účty vyjadřují složení kapitálu společnosti (Nepřechová & Novák, 1996).

Směrná účtová osnova rozlišuje následující položky:

- základní kapitál a kapitálové fondy,
- fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření,
- výsledek hospodaření,
- rezervy,
- dlouhodobé závazky,
- odložený daňový závazek a pohledávka,
- individuální podnikatel (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Využívání výše uvedených položek je z části ovlivněno konkrétním typem společnosti.

3.8 Náklady a výnosy

Pro účtování se využívají účtové třídy 5 (náklady) a 6 (výnosy). Zásady pro účtování v těchto třídách jsou uvedeny v zákoně o účetnictví a vyhlášce č. 500/2002 Sb. Narozdíl od předchozích tříd tyto mají na počátku účetního období stavy nulové a postupem času hodnoty na nich obsažené rostou a při sestavování závěrky se opět vynulují. Na nákladové a výnosové účty se účtují pouze ty skutečnosti, které souvisejí s daným účetním obdobím. Dle účelu lze rozdělit účty nákladů i výnosů na **provozní** (týkají se především hlavní činnosti účetní jednotky) a **finanční** (souvisejí s cennými papíry a platebním stykem), (Nepřechová, 2007; Skálová, 2018; Valder, 2008).

3.9 Rozdíly v účetnictví zemědělského a běžného podniku

Předcházející odstavce podrobně popisovaly společné i rozdílné prvky vedení účetnictví. Celou problematiku stručně shrnuje následující tabulka.

Tabulka 2: Komparace účetnictví v sektoru zemědělství a v ostatních sektorech hospodářství České republiky

Položka	Sektor zemědělství	Ostatní sektory
Zásady vedení účetnictví	Bez rozdílu	
Legislativa	Navíc zákon o zemědělství	Zákony týkající sektoru, ve kterém se podniká (např. energetický zákon č. 458/2000 Sb., stavební zákon č. 183/2006 Sb.)
Dlouhodobý hmotný majetek	Pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, lesní hospodářství	Tradiční struktura dlouhodobého hmotného majetku
Dlouhodobý nehmotný majetek	Bez rozdílu	
Zásoby	Mladá zvířata, plodiny, biologický charakter	Tradiční struktura zásob
Finanční majetek dlouhodobý a krátkodobý	Zemědělské skladištní listy	Tradiční struktura dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku
Pasiva	Bez rozdílu	
Náklady a výnosy	Bez rozdílu, pouze okrajové odlišnosti v zemědělství	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Shrnutí

Účetnictví zemědělského podniku má mnohé shodné rysy s účetnictvím jakéhokoliv jiného podniku. Ovšem je zde i řada rozdílů, jedná se především o aktiva biologického charakteru dlouhodobé i krátkodobé povahy. Základní koloběh zrození, aktivního života, rozmnožování a následné smrti, tvoří podstatu podnikání v zemědělství. Stejně tak jako produkce zemědělských plodin, kdy není v moci společnosti ovlivnit veškeré faktory, které ovlivňují vyprodukovat množství či kvalitu výsledné produkce. To vše je základním a neměnným stavebním kamenem podnikání v zemědělství. Tyto principy v sobě reflektuje i příslušná legislativa, které podnikatel podléhá. Zákonem dané jsou základní zásady, jak zavést a evidovat tyto položky v účetnictví podniku, tak aby byly naplňovány základní principy.

4 Oceňování v zemědělském podniku

4.1 Způsoby oceňování majetku

Pro vykonávání své činnosti potřebuje společnost různá aktiva. Společnost si pořizuje majetek různými způsoby – nákupem, vlastní činností či jej získá darem. Od způsobu pořízení se odvíjí i způsob určení hodnoty. Pravidla pro oceňování jsou stanovena v zákoně o účetnictví a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Konkrétně jsou v těchto dokumentech definovány následující základní způsoby ocenění pořízených aktiv: pořizovací ceny, reprodukční pořizovací cena a vlastní náklady.

Pořizovací cena je cena, kterou společnost vynaložila na získání majetku spolu s veškerými vedlejšími souvisejícími náklady. Při nákupu ze zahraničí je nutné přepočítat částku dle vyhlášeného kurzu. Může dojít i k situaci, kdy nákupem je získáno větší množství aktiv, aniž by byla známa jejich individuální hodnota (například nákup pozemku se vzrostlými stromy). V takovéto situaci lze pořizovací cenu rozpočítat na jednotlivá aktiva (Zákon č. 563/1991 Sb.; Dvořáková, 2017).

Reprodukční pořizovací cena vyjadřuje hodnotu, kterou by společnost vynaložila, kdyby byl majetek pořizován v době, kdy je o něm účtováno. Tento způsob oceňování se využívá u aktiv získaných bez vynaložených prostředků (dar, vklad společníků a další) (Valder, 2008; Zákon č. 563/1991 Sb.).

Pro výsledky vlastní činnosti uvádí zákon o účetnictví dva způsoby ocenění, a to:

- **vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností**, jedná se o hodnotu přímých a přiřaditelných nepřímých nákladů vynaložených společností na výrobu či jinou činnost,
- **vlastní náklady u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek**, jedná se o součet vynaložených přímých nákladů a přiřaditelné části nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti.

V rámci zemědělské činnosti je oceňování vzniklých biologických aktiv specifickým problémem. Zákon ani vyhláška se této problematice nijak podrobně nevěnuje (Dvořáková, 2017).

4.2 Členění nákladů

Náklady lze členit několika různými způsoby. Zřejmě nejběžnější je členění **druhov**. Tímto způsobem se náklady rozdělují na **prvotní** a **druhotné**. Prvotními náklady jsou vlastně náklady **externí**, tedy získávané od jiných podniků za určitou protihodnotu (např. materiál, mzdy, služby a další). Druhotné náklady (**interní**), neboť vycházejí z pohybů uvnitř podniku (např. spotřeba interních služeb a výrobků vlastní výroby), o těchto nákladech se účtuje především v rámci vnitropodnikového účetnictví (Neplechová & Novák, 1996).

Pro **účely kalkulace** se náklady rozdělují do dvou skupin, a to na **přímé** a **nepřímé**. Přímé náklady mají jednoznačnou souvislost s konkrétním vyráběným produktem (například materiál, mzdy pracovníků přímo se podílejících na výrobě a další). Nepřímé náklady tuto jednoznačnost postrádají, vstupují do různých procesů a svou podstatou se tedy podílejí na výrobě více výrobků (například mzdy administrativních pracovníků, odpisy strojů, budovy a další) (Popesko & Papadaki, 2016; Khain & Jain, 2007).

Dalším možným pohledem je rozdělení nákladů dle jejich **závislosti na objemu produkce**. Tímto pohledem se člení na **variabilní** (závislé na množství produkce) a **fixní** (nejsou závislé, pro určité rozmezí objemu jsou konstantní a po překročení hranice vzrostou skokem) (Novák, 1996).

4.3 Kalkulace nákladů

V rámci vlastní výroby je pro společnost velice důležité znát jednotlivé nákladové položky, které vstupují do celkové hodnoty. Pro tento účel se využívají kalkulace nákladů. Jedná se o určitý, předem definovaný matematický postup, jehož výsledkem je vyjádření ceny vlastní produkce.

Vyjádřená cena je vztažena na jeden výkon, **kalkulační jednici**. Tou může být hotový výrobek (například kus, tuna, litr) nebo i samostatná činnost. Kalkulační jednice v rámci zemědělské činnosti mohou být netypické. Může se jednat například o živé zvíře, či o 1 kg váhy zvířete, jeden krmný den (dále jen KD) (Dvořáková, 2017).

Z hlediska doby jejich sestavení lze rozdělit kalkulace na:

- **předběžnou** (sestavuje se před zahájením výroby, vychází z předpokladů společnosti, může být nápomocna při základním rozhodování o zahájení či nezahájení výroby),
- **výslednou** (k jejímu sestavení dochází po dokončení výroby, tedy za situace, kdy jsou již známy veškeré potřebné údaje, jejím cílem je zjistit skutečně vynaložené náklady na konkrétní produkci) (Poláčková, 2010).

4.4 Kalkulační vzorec

Do roku 1993 existoval oborový kalkulační vzorec, který byl odvozen od typového vzorce platného pro celé národní hospodářství. Tento předepsaný vzorec byl zrušen a v současné legislativě neexistuje pevně stanovená podoba kalkulačního vzorce. Jelikož je součástí vnitropodnikového účetnictví, je jeho podoba zcela v pravomoci účetní jednotky (Novák, 1996).

V literatuře se uvádí typový kalkulační vzorec, ze kterého byl vytvořený obecný kalkulační vzorec pro podniky v zemědělství. Tento vzorec je doporučován ministerstvem zemědělství. Jeho podoba je uvedena níže.

Obecný kalkulační vzorec pro zemědělskou činnost

1. Nakoupený materiál (osiva, hnojiva, krmiva, steliva, léčiva a další)
2. Vstupy vlastní výroby (osiva, hnojiva, krmiva, steliva a další vlastní výrobky)
3. Ostatní přímé náklady a služby (pohonné hmoty, energie, pojištění a další)
4. Pracovní náklady celkem (mzdy, zdravotní a sociální pojištění, ostatní osobní náklady)
5. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
6. Odpisy zvířat
7. Náklady pomocných činností (oprava a udržování vozového parku)
8. Výrobní režie (společné položky pro celou rostlinnou nebo živočišnou výrobu – odpisy strojů, nájemné z polí a další)
9. Správní režie (náklady společné pro celý podnik, například energie, náklady na provoz administrativního zázemí a další)
10. Náklady celkem (součet řádků 1 až 9) (Poláčková, 2010)

Jak už bylo zmíněno v textu výše, určitá zemědělské produkce patří do sdružené výroby, tedy v rámci výroby jednoho produktu vzniká další výrobek. Již jednou vynaložené náklady tak vstupují do hodnoty onoho vedlejšího produktu, jehož vzniku ve většině případů nelze zabránit. Této skutečnosti se tedy musí přizpůsobit i samotný způsob sestavení kalkulace.

Z obecného hlediska ovlivňují způsob sestavení kalkulace další faktory jako typ výroby (hromadná, sériová, kusová) nebo komplikovanost výrobního procesu. Existuje mnoho metod stanovení kalkulace a není cílem této práce vytvořit podrobný a komplexní seznam těchto metod. Následující výčet je pouze stručným orientačním přehledem pro následující kapitoly (Dvořáková, 2017).

4.4.1 Kalkulační metody pro sdruženou výrobu

Konkrétními příklady sdružené výroby v rámci zemědělské činnosti je například sláma vznikající při produkci obilí v rámci rostlinné výroby. Z živočišné výroby lze do této skupiny zařadit narozené tele při chovu krav na mléko nebo hnůj. Kalkulace ve sdružené výrobě probíhá většinou ve dvou krocích. Nejprve dojde k vyčíslení celkových nákladů na sdružený produkt za pomoci níže uvedených metod pro nesdruženou výrobu. Následně dojde k vyčíslení nákladů na neúmyslně vyrobený produkt za pomoci metody rozčítací nebo odečítací (Dvořáková, 2017).

Za kalkulační metody vhodné pro tento typ výroby jsou považovány dle Poláčkové (2010): metoda **odečítací**, **rozčítací** a **kombinace metody odečítací a rozčítací**.

Metoda odečítací

V literatuře je také označována jako **zůstatková**. Základním principem této metody je rozdělení vznikajících produktů v rámci sdružené výroby na **hlavní** a **vedlejší**. Vedlejší produkt(y) nejsou v rámci této metody kalkulovány, k jejich ocenění se využívají předem stanovené ceny. Tato cena je odečtena od celkových nákladů, výsledkem jsou náklady na hlavní produkt. K hodnotě nákladů na kalkulační jednici se následně dojde jednoduše dělením nákladů na hlavní produkt a celkového počtu produktu. Tato metoda je využitelná například pro kalkulaci obilí a krav. Problémy při realizování této metody nastávají ve dvou okamžicích – při stanovení ceny vedlejšího produktu a při definování hlavního a vedlejšího produktu. Významnost každého produktu je ovlivňována jak

klimatickými, tak i dalšími vlivy. Velmi významnou výhodou této metody je její jednoduchost (Neplechová & Novák, 1996; Dvořáková, 2018).

Metoda rozčítací

Tato metoda na rozdíl od výše uvedené nerozlišuje produkty na hlavní a vedlejší. Výrobky jsou tak považovány za sobě rovné, a proto jsou vlastní náklady vyjadřovány pro každý produkt zvlášť. Společné náklady jsou vyjadřovány podle jejich vztahu na základě různých ukazatelů. Za rozčítací základny se využívají například ekvivalenční čísla, pomocné kalkulační jednice nebo i procentní podíly. **Ekvivalentní čísla** vyjadřují určitý množstevní poměr mezi jednotlivými sdruženými výkony (obvykle se využívá poměr hmotností, ale není to podmínkou). **Pomocná kalkulační jednice** se využívá především v ovocnářství. Za základnu je zde považován ovocný strom, tedy jednotka, která je v příčinné souvislosti s vynaloženými náklady. Za jeden ovocný strom se pro potřeby rozčítací metody stanovení kalkulace považuje jeden vysokokmen nebo dva polokmeny nebo deset keřů. Posledním způsobem je využití **procentních podílů**, tedy stanovení podílu mezi jednotlivými produkty (například kolik procent nákladů připadá na zrna a kolik na slámu). Rozčítací metoda eliminuje některé chyby metody zůstatkové, ale i zde jsou náklady vyjádřené pomocí rozčítacích základen pouze přibližné. Stanovení základen je věc čistě subjektivní, a tedy celková problematika případného mezipodnikového srovnávání je téměř nemožná. Využití rozčítací metody je velmi obtížné především v oblasti živočišné výroby (Dvořáková, 2017; Poláčková, 2010).

Kombinace metody odečítací a rozčítací

Kombinace obou výše uvedených metod eliminuje dílčí nedostatky jednotlivých přístupů. Produkce se rozdělí na hlavní a vedlejší produkt. Další postup již vyplývá z výše popsaných metod. Dojde k odečtení vedlejších produktů ve stanovených cenách a rozvržení zbývajících nákladů dle stanovených základen (Novák, 1996).

4.4.2 Kalkulační metody pro nesdruženou výrobu

Charakteristikou nesdružené výroby je, že jeden výrobní proces směřuje ke vzniku jediného produktu. Pro kalkulaci v tomto typu výroby lze použít například metodu **dělením, zakázkovou** nebo **přirážkovou**. Vyjmenované metody jsou použitelné v zemědělské produkci (Neplechová & Novák, 1996).

Metoda dělením

Tato metoda patří mezi ty nejjednodušší. Využívá se v případě, kdy je produkován pouze jeden produkt. Náklady se vypočítají prostým vydělením celkových nákladů a celkového počtu kalkulačních jednic. V rámci zemědělské produkce je vhodné využít tuto metodu například při pěstování jednoletých plodin (Dvořáková, 2017).

Metoda zakázková

Tato metoda se využívá především u jednorázových činností v zemědělském podniku, jejich výsledkem je pouze jedna jednotka produktu. Lze říci, že kalkulační jednice je shodná s výsledným produktem (například opravárenská činnost) (Novák, 1996).

Metoda přiřázková

Základním principem této metody je rozdělení nákladů do dvou skupin, a to na náklady **jednicové** (přiřaditelné ke konkrétní plodině) a **režijní** (podílejí se na výrobě více produktů). Režijní náklady jsou na základě zvolené rozvrhové základny rozpočítány na produkty, na jejichž výrobě se podílely (Dvořáková, 2017).

4.5 Oceňování aktiv v rostlinné výrobě

Pěstované plodiny lze v základu podle délky jejich života rozdělit na jednoleté, dvouleté a víceleté. Z účetního hlediska se dělí rostliny na spadající do dlouhodobého majetku a do oběžných aktiv. Zásadním ukazatelem pro toto rozdělení je doba plodnosti a pořizovací cena (Dvořáková, 2017).

4.5.1 Kalkulace v rostlinné výrobě

Kalkulační vzorec pro rostlinnou výrobu uvedený níže vznikl upravením obecného vzorce pro podnikatele v zemědělství. Stejně jako obecný vzorec, ani tento upravený pro rostlinnou produkci, není ukotven v zákonu, a není tedy povinné jej dodržovat, ale může sloužit podnikatelům jako inspirace.

Kalkulační vzorec v rostlinné výrobě

1. Nakoupená osiva a sadba
2. Vlastní osiva a sadba
3. Nakoupená hnojiva
4. Vlastní hnojiva

5. Prostředky ochrany rostlin
6. Ostatní přímý materiál
7. Ostatní přímé náklady a služby
8. Pracovní náklady celkem
9. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
10. Náklady pomocných činností
11. Výrobní režie
12. Správní režie
13. Náklady celkem (Poláčková, 2010)

Nakoupená osiva a sadba představují spotřebu složek potřebných pro založení rostlinných porostů. Určení hodnoty této položky není nikterak obtížné, ať už společnost účtuje jakoukoliv metodou, lze jednoduše přiřadit vynaloženou částku na konkrétní plodinu. Jejich hodnota je vyjádřena jejich pořizovací cenou (Novák, 1996).

Vlastní osiva a sadba vyjadřují spotřebu osiv a sazenic, které společnost vyrobila. Oceňují se na základě vlastních vynaložených nákladů (Nepleichová & Novák, 1996).

Nakoupená hnojiva představují především spotřebu **průmyslových hnojiv**. I v tomto případě lze jednoduše určit, na jakou plodinu bylo vynaloženo. **Vlastní hnojiva** jsou přiřazována stejným způsobem jako ta nakoupená. Jejich celková hodnota je vyjádřena pomocí vlastních nákladů.

Využití nakoupeného i vlastního hnojiva má svá specifika. Po použití hnojiva dochází k jeho postupnému uvolňování a vstřebávání do rostlin. Je ovšem obtížné určit, jaká část použitého hnojiva byla skutečně rostlinou spotřebována, popřípadě jaké procento z použité dávky zůstalo v půdě pro další pěstovanou plodinu (Poláčková, 2010).

Položka **prostředky ochrany rostlin** vyjadřuje hodnotu nakoupených prostředků používaných pro ochranu rostlin, jako jsou látky proti škůdcům, nemocem, plísni a polehlosti. Při používání těchto prostředků je zcela jasně určené místo jejich použití i konkrétní plodina (Novák, 1996).

Ostatní přímý materiál – jedná se o spotřebovaný materiál potřebný k pěstování dané plodiny, který není obsažen v žádné z výše uvedených položek. Jedná se například o obalové či přepravní materiály a další (Poláčková, 2010).

Ostatní přímé náklady v sobě zahrnují velkou řadu zbývajících přímých nákladů, které jsou tvořeny převážně nakoupenými službami od jiných subjektů. Do této položky se řadí například energie, pohonné hmoty, pachtovné, opravy a udržování a mnohé další.

Do **celkových pracovních nákladů** se zahrnují veškeré přímo vynaložené náklady na pracovníky, a to včetně sociálního a zdravotního pojištění. Ovšem vzhledem k časové roztržitosti rostlinné výroby je obtížné přiřadit ke konkrétním plodinám náhrady za dovolené pracovníků, proto se tato položka obvykle zařazuje do výrobní režie (Novák, 1996).

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vyjadřují hodnotu opotřebení podnikového majetku. Do kalkulačního vzorce vstupují účetní odpisy strojů a budov, které souvisejí s rostlinnou výrobou. V rámci rostlinné výroby lze rozdělit majetek do dvou skupin a to na:

- **jednoúčelové** (jsou využitelné pouze pro produkci jednoho druhu plodin),
- **víceúčelové** (využívá se pro větší počet plodin) (Novák, 1996).

Náklady pomocných činností představuje vlastně náklady na vlastní činnosti realizované společností. Do této položky patří náklady na provoz vozidel vykonávajících činnosti spojené s rostlinnou produkcí (traktory, kombajny, nákladní automobily a další) (Poláčková, 2010).

Výrobní režie vyjadřuje podíl celkových časově rozlišených prvotních i druhotných nákladů, které věcně souvisejí s rostlinnou výrobou jako celkem, ale nelze určit přesnou hodnotu související s konkrétní plodinou (Novák, 1996).

Správní režie vyjadřuje stanovený podíl celopodnikových nákladů souvisejících časově s obdobím, kdy je vyráběna kalkulovaná plodina (Neplechová & Novák, 1996).

4.5.2 Oceňování dlouhodobých aktiv v rostlinné výrobě

Pěstitelské celky trvalých porostů

Pěstitelské celky jsou oceňovány pořizovací cenou, které obsahuje i vedlejší pořizovací náklady. Metoda určení samotné hodnoty pořizovací ceny závisí na způsobu pořízení majetku. Při nákupu rostlin tak může dojít k pořízení samotných rostlin, či pouze k pronájmu půdy nebo k nákupu pozemku včetně rostlin. V druhém případě je nutné

rozdělit celkovou částku na tato dvě aktiva, tedy biologickou část a samotný pozemek (Dvořáková, 2017).

V případě, že se jedná o ovocné stromy a keře, chmelnice či vinnou révu, je důležitým okamžikem dosažení plodonosnosti. Do tohoto okamžiku se o pořízeném majetku účtuje jako o nedokončené výrobě. Náklady související s péčí o ni (hnojení, zalévání, prořezávání a další) se evidují na účtu Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. V okamžiku dosažení plodonosnosti dojde k převedení z účtu Pořízení na účet Pěstitelských celků a zároveň se začne aktivum odepisovat (Nepřechová, 2007).

4.5.3 Oceňování oběžných aktiv v rostlinné výrobě

Nakupovaný materiál či zboží v zemědělském podniku jsou oceňovány v nákupních cenách včetně vedlejších externích i interních nákladů. Při vyskladňování materiálových položek může účetní jednotka využít několik různých metod, kdy dojde k vyskladnění v cenách pořízení nebo cenou upravenou (například aritmetickým průměrem). Lze taktéž stanovit v rámci vnitropodnikových směrnic pevné skladovací ceny. Při vyskladňování takto oceněných položek je nutné zaúčtovat rozdíl mezi pevnou a pořizovací cenou (Nepřechová, 2007).

Vlastní výroba v jakékoliv formě je oceňována součtem vlastních nákladů, ke zjištění tohoto součtu se využívají výše uvedené kalkulace. Dle zákona o účetnictví v případě, že nelze vyjádřit hodnotu vlastních nákladů, lze ocenit vlastní výrobu reprodukční cenou.

Do vlastních nákladů vynaložených na danou plodinu se řadí položky, které byly prokazatelně použity na péči o plodinu během celého jejího života. Jedná se obecně o:

- přípravné práce na poli (úprava zeminy, hnojení),
- sadbu,
- podporu růstu, prevenci chorob a škůdců,
- sklizňové práce,
- přepravu,
- posklizňovou úpravu (Dvořáková, 2017).

Jak již bylo zmíněno při popisu kalkulačního vzorce pro rostlinnou produkci, některé činnosti a vynaložené náklady lze jen těžko určit. Jedná se například o výše zmíněná

hnojiva. Specifickou formou hnojení je tzv. **zelené hnojení**. Náklady s ním spojené se plně započtou do vlastních nákladů na plodinu pěstovanou bezprostředně poté, co bylo zaoráno (Neplechová & Novák, 1996).

4.6 Oceňování v živočišné výrobě

Do živočišné výroby se řadí chov zvířat pro různé účely. Během jejich životního cyklu u nich dochází k biologickým procesům, jednotlivá zvířata časem stárnou, ztrácí na užitku až dospějí k smrti. Stejně jako rostlinná aktiva, i ta živočišného původu, se v rámci účetnictví evidují na dvě skupiny dle jejich pořizovací ceny a životnosti.

4.6.1 Kalkulace v živočišné výrobě

Podobně jako u rostlinné produkce i kalkulace v živočišné výrobě je modifikací základního kalkulačního vzorce, není ukotvena v zákonu, a tak není pro podnikatele v zemědělství povinná.

1. Nakoupená krmiva a steliva
2. Vlastní krmiva a steliva
3. Léčiva a desinfekční prostředky
4. Ostatní přímý materiál
5. Ostatní přímé náklady a služby
6. Mzdové a ostatní osobní náklady
7. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
8. Odpisy dospělých zvířat
9. Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování
10. Výrobní režie
11. Správní režie
12. Náklady celkem (Dvořáková, 2017).

Nakoupená krmiva a steliva vyjadřují spotřebu těchto položek pro jednotlivé chovy živočišné produkce. U jednotlivých chovných úseků je evidována četnost i objem krmiva, a proto tento externí náklad je přímo přiřaditelný ke konkrétnímu výstupu (Novák, 1996).

Vlastní krmiva a steliva představují spotřebu krmiv a steliv, které společnost vyrobila vlastní činností. Ohodnoceny jsou ve vynaložených vlastních nákladech. Stejně jako

u vlastních osiv a sadby je nutné věnovat tomuto ocenění zvýšenou pozornost (Neplechová & Novák, 1996).

Léčiva a desinfekční prostředky vyjadřují součet použitých prostředků pro ošetření konkrétních kusů (Poláčková, 2010).

Ostatní přímý materiál zahrnuje spotřebované drobné prostředky využívané na údržbu, dále pak nezaviněné škody a manka. U této položky lze přímo určit, na který konkrétní chovaný druh se vztahují (Dvořáková, 2017).

Ostatní přímé náklady a služby vyjadřují hodnotu všech vzniklých nákladů a služeb, které souvisejí s živočišnou výrobou a nejsou uvedeny ve výše uvedených položkách. Například se sem řadí spotřeba energie a pohonných hmot, služby veterinářů, finanční prostředky vynaložené za pronájem hospodářských budov, daň z nemovitostí a další (Poláčková, 2010).

Mzdové a ostatní osobní náklady zahrnují mzdy zaměstnanců pracujících v úseku živočišné výroby včetně peněz vynaložených na zákonné sociální a zdravotní pojištění těchto lidí. Taktéž do této skupiny patří náhrady za dovolenou pracovníků v tomto úseku. Mzdy ostatních pracovníků se zahrnují do výrobní režie (Novák, 1996).

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vyjadřují hodnotu opotřebení majetku, který se využívá pro vykonávání činností v rámci živočišné výroby. V tomto kalkulačním vzorci se jedná o odpisy účetní (Dvořáková, 2017).

Odpisy dospělých zvířat (dříve odpisy zvířat základního stáda) představují specifickou skupinu odpisů, týkají se pouze zvířat zahrnutých do dlouhodobého majetku společnosti. Ze zootechnického hlediska je důležitým indikátorem dospělosti zvířat jejich schopnost se množit. Tato vlastnost je v rámci majetku společnosti zcela unikátní.

Jak už bylo zmíněno v předchozí kapitole, lze zvířata odepisovat **skupinově** nebo **individuálně**. Druhý zmíněný způsob je vhodný u menších podniků. Účetní odpisy se provádějí nejčastěji lineární metodou dle vzorce 1. V rámci odepisování se taktéž stanovuje odpisová sazba na 1 KD, která se následně využívá především při stanovení skupinových odpisů. Základem pro výpočet této sazby je znalost pravděpodobné doby zařazení zvířete v dlouhodobém majetku a jeho pořizovací cena.

Doba odepisování zvířete by měla být stanovena s ohledem na zootechnické poznatky o délce jeho života ale i s ohledem na stanovený cíl (plemenný chov, chov kvůli produkci mléka či masa) (Poláčková, 2010).

Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování. Tuto skupinu lze taktéž označit kratším výrazem „pomocné činnosti“. Jedná se o finanční ohodnocení činností vykonaných pro úsek živočišné výroby od lidí a strojů, které vykonávají činnosti i pro další úseky. Jedná se například o provoz a údržbu traktorů a dalších vozidel (Novák, 1996).

Výrobní režie představuje podíl všech nákladů interního i externího charakteru, které nelze přiřadit ke konkrétnímu chovu, ale které se na živočišné výrobě podílejí (Novák & Neplechová, 1996).

Správní režie je totožná položka jako u kalkulace v rostlinné produkci, tedy podíl nákladů na provoz podniku jako celku (Novák, 1996).

4.6.2 Oceňování dlouhodobých aktiv v živočišné výrobě

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Tato položka je tvořena jednotlivými kusy zvířat či celými stády. V souvislosti s touto skupinou se objevuje pojem „základní stádo“. To znamená skupinu zvířat dospělých či plemenných, která kromě dalšího užitku zajišťuje taktéž další rozmnožení chovu. Do této skupiny dle přílohy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, patří například skot, ovce, kozy, husy, osli a další zvířata.

Při získání zvířat nákupem jsou oceňována v pořizovacích cenách včetně vedlejších nákladů, jako jsou například služby přepravních společností, veterinární služby a další. Pokud společnost zvíře získá jako výsledek své vlastní chovatelské činnosti, je oceněno vlastními náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou. Při vlastním rozmnožování zvířat se mladé kusy nejdříve evidují v rámci oběžného majetku a po stanoveném čase dojde k jejich převodu do dlouhodobého majetku. Je tedy zřejmé, že ocenění v oběžných aktivech a ocenění při zařazení do dlouhodobých aktiv spolu úzce souvisí. Kromě stanovení hodnoty je důležité i stanovení **okamžiku převodu**, ten se řídí interně stanovenými principy chovu daného druhu zvířat a zootechnickými zásadami.

Okamžikem pro převod mladých zvířat do skupiny dospělých může být jejich dosažený věk či hmotnost, otelení či přípuštění (Neplechová, 2007; Valder, 2008).

4.6.3 Oceňování oběžných aktiv v živočišné výrobě

Veškeré nakoupené zásoby se oceňují pořizovacími cenami. Specifickou kategorií jsou zásoby vytvořené vlastní činností, které se oceňují ve vlastních nákladech. V rámci živočišné produkce se oceňují především příchovky a přírůstky mladých zvířat a na další vlastní výrobky. Vzhledem k propojenosti jednotlivých produktů hovoří se v živočišné výrobě o kalkulaci dvou či vícestupňové. První stupeň vyjadřuje kalkulované náklady na příchovky či přírůstky a další stupně vyjadřují již kalkulace na jednotlivce či skupinu zvířat (Dvořáková, 2017).

Oceňování příchovků a přírůstků zvířat

Příchovek je označení užívané pro narozené mládě. Ihned po narození je oceněno vlastními náklady, které této skutečnosti předcházely. Pokud nelze tuto hodnotu vyjádřit, lze pro ocenění příchovku použít reprodukční pořizovací cenu. Následně přibývá na váze, roste a dochází k dalším změnám biologického charakteru, které souvisejí s dospíváním mláděte. Tyto skutečnosti je nutné převést i do účetnictví, aby se zachoval věrný obraz reality, proto se hovoří o tzv. **přírůstcích**. Tento pojem označuje změnu váhy, či velikosti zvířete, popisuje tedy rostoucí hodnotu zvířete (Neplechová & Novák, 1996).

Vyjádření vlastních nákladů, které podnik vynaložil na příchovek, je velmi obtížné. Živočišná výroba je svojí povahou výroba sdružená. I během doby, kdy v sobě zvířecí matka nosí zárodek nového mláděte, produkuje další vedlejší produkty (například u krav je to chlévská mrva a močůvka). Náklady vynaložené na obstarání jedné matky vstupují jak do ceny narozeného zvířete, tak do její hodnoty, hodnoty její budoucí produkce i vedlejších produktů. Je tedy zřejmé, že oddělit od sebe jednotlivé položky je velmi obtížné. Proto společnosti často využívají reprodukční pořizovací cenu (tedy hodnotu mláděte na trhu, kdyby k jeho nákupu došlo v daný okamžik). Tato hodnota se ve většina případů musí upravit, neboť právě narozené mládě se obchoduje pouze ve výjimečných případech (k prodeji mláďat dochází až v okamžiku jejich odstavení od matky). Vliv na způsob ocenění mláděte má i cíl společnosti, pokud se zemědělský

podnik specializuje v rámci chovu krav na produkci mléka, narozené mládě je pouze vedlejším produktem (Dvořáková, 2017).

Přírůstky lze rozdělit do dvou kategorií, a to na přírůstky **hmotností** a **vzrůstové**. Jak už označení napovídá, hmotností přírůstek označuje nárůst hmotnosti zvířete. Využívá se u zvířat, která se pravidelně váží a u kterých tento nárůst znamená zvyšování jejich hodnoty (jedná se například o prasata a telata). V tomto případě lze stanovit cenu na 1 kilogram hmotnosti zvířete. Je vhodné stanovit tuto cenu s ohledem na různé fáze vývoje zvířete. Jednotlivé fáze se mohou svojí náročností lišit (Nepřechová, 2007).

Vzrůstové přírůstky se zjišťují u zvířat, která se neváží. Jedná se například o vysokobřeží jalovice, kožešinová zvířata, hříbata, mladé ovce a další. V tomto případě je doporučováno kalkulovat náklady na tzv. jeden KD.

U obou výše popsaných způsobů oceňování přírůstků lze vycházet jak z plánované kalkulace, tak i z kalkulace skutečných nákladů. Toto rozhodnutí je plně v pravomoci účetní jednotky (Dvořáková, 2017).

Převod zvířat

Během dospívání jsou zvířata přesouvána mezi jednotlivými podnikem stanovenými kategoriemi, které jsou většinou sestavovány na základě zootechnických zásad. Ke dni přeřazení dochází ke zjištění přírůstku a jeho zaúčtování (Nepřechová & Novák, 1996).

Podle cílů chovu zvířete často dochází i k převodu narozených či nakoupených mladých zvířat z oběžného majetku do kategorií dlouhodobého majetku společnosti. V tento okamžik dojde k jejich ocenění na základě ceny příchovku a následných hodnot přírůstků. K tomuto součtu často přibývají i další vedlejší náklady, jako je veterinární prohlídka či přeprava. V okamžiku dosažení dospělosti zvířete již nedochází ke zvyšování jeho hodnoty o vynaložené náklady na jeho chov (Nepřechová & Novák, 1996; Dvořáková, 2017).

V realitě může dojít i k opačné situaci, kdy dospělé zvíře doposud zařazené v dlouhodobém majetku je přeřazeno zpět do majetku oběžného. Důvody tohoto rozhodnutí mohou být různé, například neosvědčení se v rámci plemenitby, nedostatečná produkce mléka (nejčastěji se tento postup týká prasníc a dojníc). Dospělé zvíře se tedy zařadí zpět do výkrmu a odtud je prodáno. V účetnictví společnosti je

nejprve zaznamenán úbytek dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně. Do oběžného majetku je dospělé zvíře zaevidováno v hodnotě zůstatkové nebo reprodukční ceny (toto zvíře bylo do okamžiku vyřazení odpisováno) (Valder, 2008).

4.7 Rozdíly v oceňování u zemědělského a běžného podniku

Oceňování je do značné míry zcela v pravomoci každého podnikatelského subjektu. Nejvýraznější a nejtypičtější odlišnosti zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 3: Komparace metod oceňování v sektoru zemědělství a v ostatních sektorech hospodářství České republiky

Položka	Sektor zemědělství	Ostatní sektory
Typ produkce	Převážně sdružená výroba	Různé druhy výroby
Oceňovací základny	Bez rozdílu	
Kalkulační vzorec	Neexistuje povinný vzorec, pouze „doporučený“	
Druhy kalkulací	Bez rozdílu	
Metody stanovení kalkulace	Bez rozdílu	
Možnost stanovení prodejní ceny produkce	Většinou minimální	Vysoká

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Shrnutí

Problematika oceňování je obdobná jak u podniků zemědělského, tak i nezemědělského typu. Neexistuje žádný závazný kalkulační vzorec a metody sestavení kalkulace jsou v kompetenci výběru a použití jednotlivých podniků. Způsoby pořízení a na to navázané metody oceňování majetku či závazků jsou totožné. Rozdíl vyvstává opět u biologických aktiv, jejich hodnota bývá obtížně stanovitelná a navíc (u zvířat pořízených vlastní činností) má tendenci během života dále růst.

5 Základní charakteristika vybrané společnosti

Podnik, který je zkoumán v rámci této diplomové práce, realizuje svou činnost na území České republiky. Zákon o účetnictví dělí účetní jednotky do 4 kategorií na základě tří základních kritérií: počet zaměstnanců, velikost aktiv a čistý obrat.

Počet zaměstnanců podniku byl v posledním roce 110 osob, tedy hodnota tohoto ukazatele nepřekročila číslo 250. Dalšími kritérii je hodnota aktiv a čistý obrat společnosti. První z nich dosahovalo v posledních několika letech výše maximálně 830 000 tis. Kč, tedy nepřesahuje zákonem stanovenou hranici (ta je pro střední podniky 1 000 000 tis. Kč). Čistý obrat, kterého společnost dosáhla, je 150 mil. Kč. Vybraná společnost nepřesáhla žádné z kritérií, které by ji řadilo mezi velké účetní jednotky, jedné se o střední účetní jednotku.

Formou se jedná o akciovou společnost, která vznikla před 20 lety. Základní kapitál společnosti činí v současnosti 150 000 tis. Kč. Na základě zvolené formy podnikání a velikosti je tedy zřejmé, že se jedná o společnost auditovanou a vedoucí podvojně účetnictví.

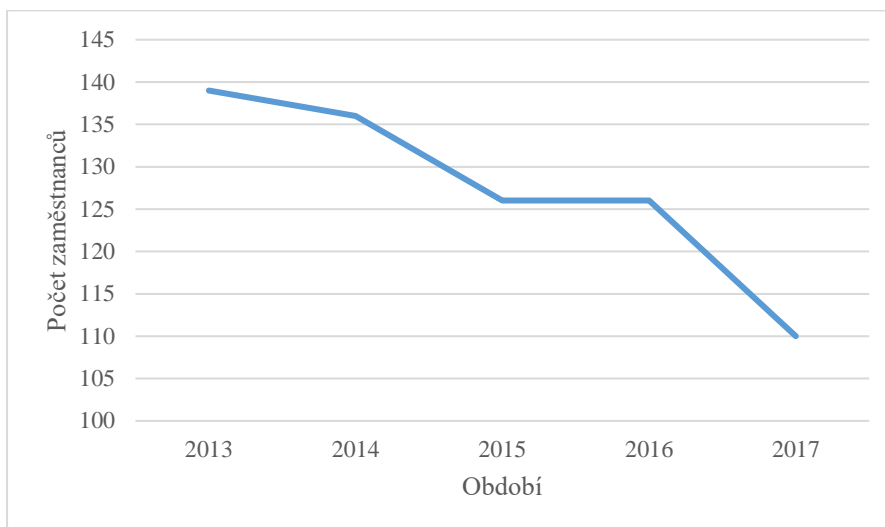
Základním předmětem podnikání společnosti je zemědělská výroba, dále pak výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, kam patří poskytování služeb pro zemědělství, výroba krmiv a krmných směsí a další (Interní dokumenty společnosti, 2018).

5.1 Vývoj vybraných aspektů společnosti

5.1.1 Vývoj počtu zaměstnanců

V posledních pěti letech společnost zaznamenává pokles počtu zaměstnanců, jak ukazuje obrázek 3. Tento pokles byl způsobem jednak dobrovolným odchodem zaměstnanců do jiného zaměstnání, ale i odchodem do důchodu. Společnost nebyla schopna vyrovnat počet přijatých zaměstnanců se sumou těch odchozích. Tento trend je shodný s celkovým vývojem v odvětví zemědělství tak, jak byl popsán v kapitole 2.3.3.

Obrázek 3: Celkový počet zaměstnanců v letech 2013 až 2017



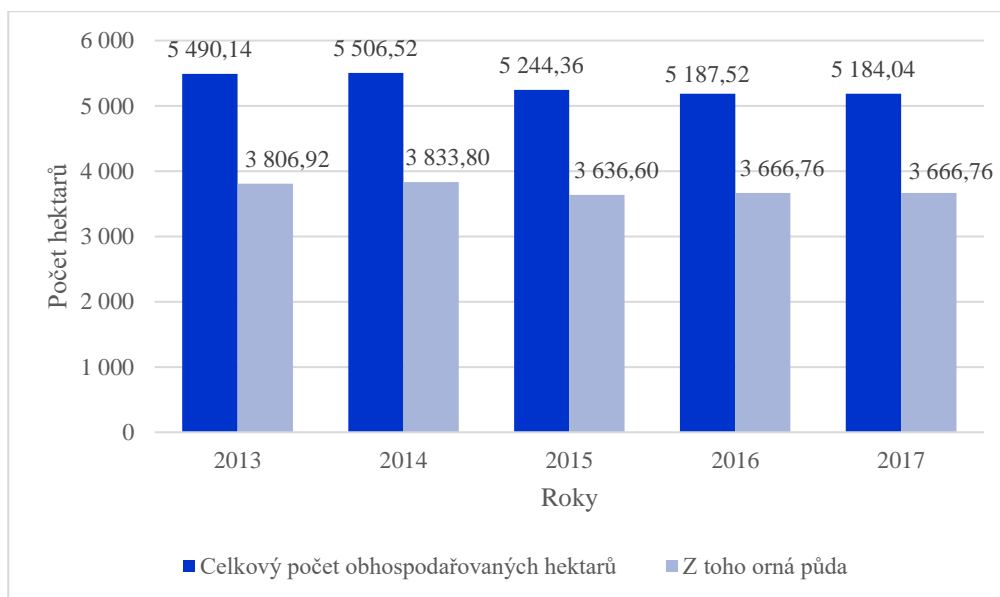
Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2018

Graf ukazuje značný pokles počtu zaměstnanců mezi prvním a posledním sledovaným rokem. V případě trvání tohoto trendu bude mít společnost značné existenční problémy.

5.1.2 Vývoj počtu obhospodařovaných hektarů společnosti

Část pozemků, na kterých společnost realizuje svou činnost, je v jejím vlastnictví a část je pronajímána od soukromých vlastníků. Umístění a počet obhospodařovaných polí se časem mění. Následující graf ukazuje vývoj těchto hodnot v posledních letech.

Obrázek 4: Celkový počet hektarů ve správě společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2018

Uvedený graf zobrazuje vývoj jak celkového počtu hektarů (jedná se ornou půdu, travní porosty a sady), tak i pouze objem orné půdy. Orná půda tvoří z tohoto celkového počtu nejvýznamnější část. Jak je z grafu patrné, dochází ke snižování počtu hektarů ve správě společnosti (kromě roku 2014, kdy došlo k nárůstu). Mění se, jak počet hektarů ostatních ploch, tak i orné půdy. Tento fakt je způsoben tím, že část obhospodařované půdy není ve vlastnictví společnosti, ale je jí pouze pronajímána. Někteří majitelé pozemků ukončují pronájem pozemků, z důvodů vlastního podnikání nebo pronájmu jiném společností. I z tohoto důvodu dochází k nárůstu ceny za pronájem 1 hektaru.

5.2 Organizační struktura

Společnost vykonává značnou šíři činností, které vyžadují různé pracovníky i technologické zařízení. Tato různorodost způsobuje, že i místa výkonů jsou rozložena na území několika katastrálních úradů. Proto je nutné mít dobře sestavenou a přehlednou organizační strukturu. Níže uvedený obrázek zobrazuje schéma organizační struktury vybrané společnosti.

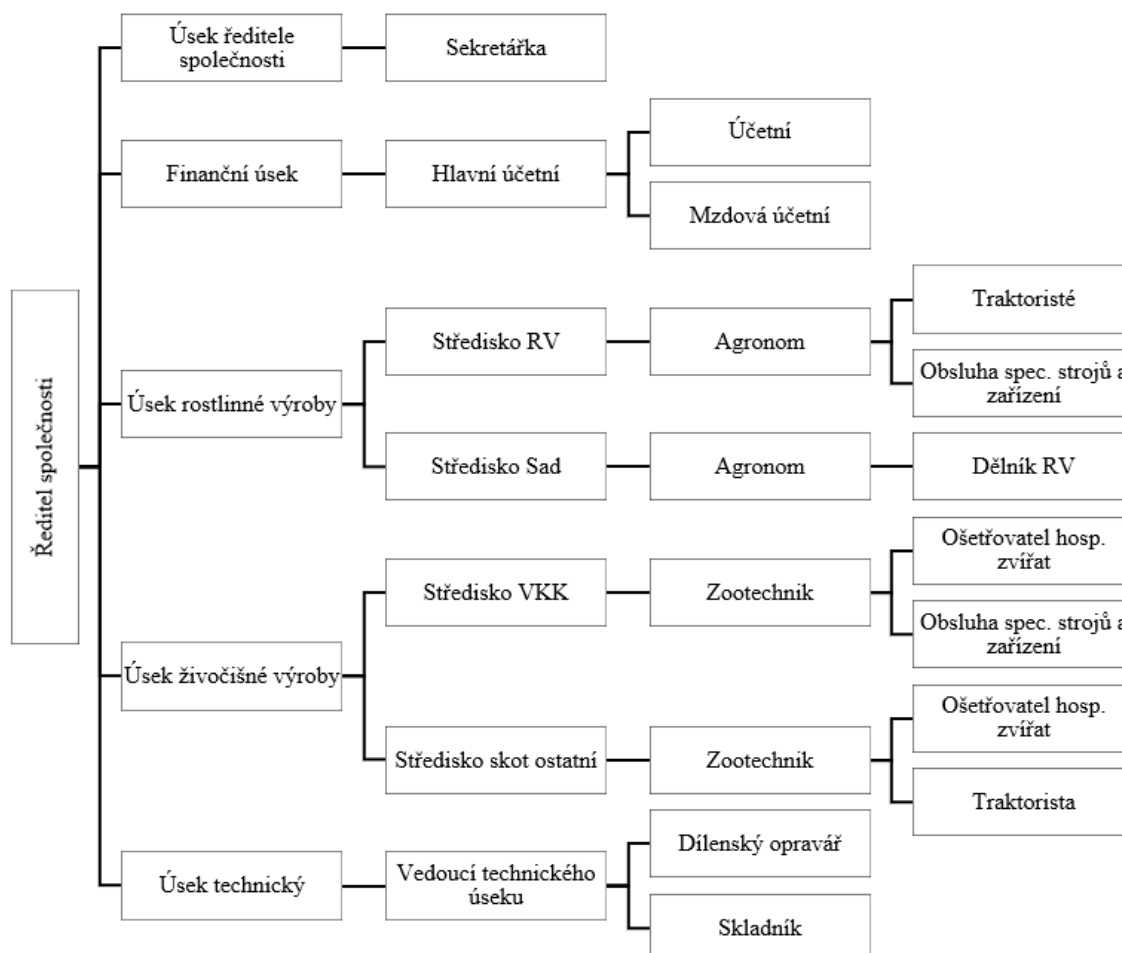
Jak je z obrázku patrné, společnost se člení na 5 hlavních úseků. První, administrativní část, tvoří úsek ředitele společnosti, druhým samostatným celkem je finanční útvar.

Rostlinná výroba je rozdělena na středisko rostlinné výroby (dále jen RV) kam spadá produkce obilovin a dalších plodin. Vedoucími úseku jsou agronomové, kteří zodpovídají za osevní plány, péči o plodiny i sklizňové práce. Těmto vedoucím jsou přímo podřízeni traktoristé a pracovníci obsluhující speciální stroje (vozidla sklizňových prací a dalších přidružených činností).

Živočišná výroba (dále jen ŽV) se skládá ze dvou částí. První je středisko VKK (velkokapacitní kravín), které se zabývá chovem a péčí o dospělý mléčný skot, tedy produkcí mléka. Středisko skot ostatní zahrnuje chov plemenných kusů, mladého skotu určeného k prodeji, či převodu do střediska VKK. Personální skladba obou těchto středisek je obdobná. Vedoucím je zootechnik, kterému jsou podřízeni další pracovníci – ošetřovatelé zvířat a obsluha strojů, kteří zajišťují každodenní péči a plynulý chod provozu.

Poslední součástí společnosti je úsek technický. Ten obsahuje opravárenský areál, sklady náhradních dílů a dalších vedlejších materiálů. Kromě toho zajišťuje zabezpečení areálu a provoz bioplynové stanice, která je ve vlastnictví společnosti.

Obrázek 5: Organizační struktura vybraného podniku



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2018

6 Analýza účtování ve vybraném podnikatelském subjektu

6.1 Účtová osnova

Každý účet nadefinovaný směrnou účetní osnovou si společnost opatřila analytickou evidencí sloužící pro další zpřehlednění. První tři číslice odpovídají označení ve směrné účetní osnově, dalších šest číslic již představuje interní rozlišení konkrétního účtu. Některé účty, týkající se zemědělské produkce, jsou dále rozlišeny třemi číslicemi, které označují konkrétní výkon. Tato čísla již nejsou součástí analytického rozlišení účtu, ale jedná se o tzv. klíče, které se při účtování v systému společnosti vyplní do příslušného dokladu (ukázka klíčů jednotlivých činností je obsažena v přílohách).

6.2 Obecné zásady účtování dlouhodobého majetku

Společnost si vnitropodnikovými směrnici stanovila následující hranice pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobých aktiv:

- pořizovací cena převyšující 60 tisíc Kč u majetku nehmotné povahy,
- pořizovací cena v hodnotě 40 tisíc Kč a vyšší u hmotného majetku.

Odepisování hmotného i nehmotného majetku je realizováno na základě pořizovací ceny a předpokládané délky využívání. Tabulka 4 obsahuje některé příklady a předpokládané intervaly dob používání jednotlivých položek pro účely účetního odepisování. V praxi je samozřejmě každému konkrétnímu kusu majetku přiřazena doba používání dle zkušeností podniku nebo dle technických specifikací od výrobce.

Tabulka 4: Doba využívání vybraných druhů dlouhodobého majetku

Položka	Počet let (od-do)
Software	3-5
Goodwill	5
Stavby	20-50
Stroje, přístroje a zařízení	5-20
Dopravní prostředky	4-10
Dospělá zvířata	3
Pěstitelské celky trvalých porostů	15-20

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2018

Doba odepisování majetku pro účely daňových odpisů se řídí stanovenou délkou dle odepisových skupin uvedených v zákoně o daních z příjmů.

6.3 Obecné zásady pro účtování zásob

Nakoupené zásoby jsou evidovány v pořizovacích cenách, které jsou tvořeny nákupní cenou položky, ale i vedlejšími náklady (přeprava, clo, provize, atd). Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány cenami na úrovni vlastních nákladů dle plánovaných kalkulací. Tato problematika bude rozebrána v následující kapitole. Pro určení hodnoty vyskladněných zásob používá společnost metodu FIFO. O zásobách společnosti je účtováno pomocí metody A.

6.4 Účtování rostlinné výroby

6.4.1 Účtování dlouhodobého majetku v rostlinné výrobě

Pěstitelské celky trvalých porostů

Ve vlastnictví společnosti je sad, jehož celková rozloha je 81 hektarů, z toho na 66 hektarech jsou pěstovány jabloně letních, podzimních i zimních odrůd. Na zbylých 15 hektarech jsou pěstovány švestky a pološvestky.

Podle druhu plodin a podle stáří je celková rozloha sadu rozdělena do několika částí, které jsou evidovány na samostatných analytických účtech. Sady jsou obecně evidovány na účtu číslo 025000200 (Sady) a představují dlouhodobý majetek společnosti. Jejich pořízení probíhá účetním zápisem na účet Pořízení dlouhodobého hmotného majetku číslo 042000100/321000100 (v případě nákupu od dodavatele). Na účet 042000100 vstupují kromě pořizovací ceny i další náklady, jako jsou prostředky na kultivaci dřevin, základní péči o ně a další činnosti externě i interně pořízené. Po dosažení stanoveného věku dojde k ukončení tvorby investice, a tedy převodu z účtu 042000100 na 025000200.

Odepisování sadu

K odepisování dochází po dosažení plodonosného stáří. U švestek i jabloní považuje společnost za tento okamžik dosažení pátého roku života dřeviny. Pro účely daňových odpisů jsou sady zařazeny do třetí skupiny s délkou odepisování 10 let. Hodnota odpisů je zaznamenána na účtu 085000200 (Oprávkový k sadům). Pro účetní odpisy společnost

využívá vnitřně stanovenou délku životnosti dřevin v rozmezí 15 až 20 let podle konkrétního druhu.

Po skončení odepisování sadu a v situaci, kdy většina stromů již neprodukuje dostatečné množství ovoce či v dostatečné kvalitě, dojde k likvidaci sadu a jeho následnému novému vysazení. Mezi těmito dvěma okamžiky proběhne několik účetních období, kdy je na ploše zlikvidovaného sadu pěstováno obilí nebo je plocha ponechána zcela ladem, aby došlo k obnově živin v půdě.

Za dobu podnikání společnosti nedošlo k přírodní či jiné katastrofě natolik velké, aby byl sad závažně. Kdyby v důsledku těchto skutečností došlo k trvalému poškození porostu, byla by zůstatková cena evidována na nákladovém účtu číslo 549200100 (Škody na DHM – odcizení, živelná pohroma, požár).

Tabulka 5 zobrazuje vybrané účetní operace související s nákupem sadu od externího dodavatele. Tabulka 6 zobrazuje účetní operace, které se týkají pořízení sadu vlastní činností. Pro zjednodušení ilustrace níže uvedený příklad předpokládá, že ani jedna z obchodujících stran není plátcem DPH.

Tabulka 5: Vybrané účetní operace související s externě pořízeným sadem

Operace	MD	D
Nákup sadu od dodavatele	042000100	321000100
Kultivace porostu	042000100	321000100
Zařazení sadu do DM (protokol o zařazení)	025000200	042000100
Odpisy	551000210	085000200

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tabulka 6: Vybrané účetní operace související s interně pořízeným sadem

Operace	MD	D
Nákup sazenic	042000100	321000100
Výsadba	042000100	588400300
Zařazení sadu do DM (protokol o zařazení)	025000200	042000100
Postřik stromků (vlastní činností)	025000200	588200100
Odpisy	551000210	085000200

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

6.4.2 Účtování zásob v rostlinné výrobě

Účtování nedokončené výroby v rostlinné výrobě

Vzhledem k realizovaným činnostem společnosti je o nedokončené výrobě účtováno pouze v rámci rostlinné produkce. Do této kategorie spadají jednoleté či dvouleté rostliny, které jsou pěstovány za účelem sklizně. Mezi plodiny pěstované společností v posledních letech patří:

- ječmen jarní a ozimý,
- pšenice jarní a ozimá,
- ozimá řepka,
- kukuřice na zrno a na siláž,
- pícniny a další meziplodiny (například vojtěška, svazenka, jetel a další).

Z rostlin pěstovaných společností je pouze jetel dvouletý, zbylé rostliny jsou jednoleté.

Každý druh plodiny má dva analytické účty, jeden pro běžný rok a druhý pro rok příští. Toto opatření je zavedeno z důvodu, že společnost pěstuje různé plodiny s různou dobou zasetí (pěstuje jak ozimy sázené na podzim, tak jarní odrůdy). Dalším důvodem je, že délky životních cyklů pěstovaných rostlin se neshodují s hospodářským rokem využívaným společností (hospodářský rok je shodný s rokem kalendářním).

Společnost považuje za začátek pěstování konkrétní plodiny podmítání, tedy první vykonanou činnost na poli po sklizni. Tato a další činnosti vykonávané na poli jsou v průběhu roku evidovány na účtu 121000200 (Nedokončená výroba příští rok) se souvztažným zápisem na 581000200 (Nedokončená výroba příští rok). Ilustrativní příklad účtování nedokončené výroby (dále jen NV) je uveden v tabulce 7.

V případě použití vlastního vyprodukovaného hnojiva dochází ke snižování této položky v rámci výrobků. Hodnota navyšuje účet Nedokončená výroba a samotná činnost hnojení je směřována na vnitropodnikové výkony označované číslem 292 pro hnojení v běžném roce a 592 pro rok příští.

Na začátku nového účetního období dojde k převedení z analytického účtu Nedokončená výroba příští rok (121000200) na Nedokončená výroba (121000100). Veškeré další aktivity podílející se na pěstování se zaúčtují stejným způsobem, jen s analytickým označením běžného roku.

Při sklizni dojde k odúčtování z účtu 121000100 se souvztažným zápisem na účet 581000100 (Nedokončená výroba běžný rok). Hodnota sklizené produkce se zaeviduje v hodnotě vlastních nákladů na účet 123010010 (Výrobky RV) a na účet 583011010 pro hlavní produkci, respektive na účet číslo 583011011 pro vedlejší produkty.

Tabulka 7: Vybrané účetní operace v rámci nedokončené výroby (ozimé plodiny)

Operace	MD	D
Rok 20XX		
Podmítání půdy	121000200	581000200
Hnojení	121000200	581000200
Hluboká orba	121000200	581000200
Příprava půdy	121000200	581000200
Osev	121000200	581000200
Rok 20XX+1		
Převod na začátku účetního období	121000100	121000200
Aplikace ochranných prostředků	121000100	581000100
Sklizeň	121000100	581000100
Odúčtování NV	581000100	121000100
Zaevidování přírůstku vl. výr. (hlavní produkt)	123010010	583011010
Zaevidování přírůstku vl. výr. (vedlejší produkt)	123010010	583011011

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Uvedená tabulka zobrazuje časovou osu vykonávaných činností a účtování při pěstování ozimých plodin. Účtování v případě jarních odrůd by bylo principiálně velmi podobné. Na podzim by byly realizovány pouze činnosti podmítání půdy a hnojení, zbytek výkonů probíhá až na jaře.

Účtování výrobků v rostlinné výrobě

Výrobky při produkci obilovin lze obecně rozdělit na hlavní a vedlejší produkty. U obilovin společnost považuje za hlavní produkci **zrno**. Za vedlejší produkty je tak považována především **sláma** a siláž. Sláma se navíc rozděluje do dalších analytických účtů podle její kvality, původu, stavu a dalšího plánovaného užití.

Sklizené zrno je tedy evidováno na účtu 123010010 (Výrobky RV). Pokud sklizené zrno bude využito pro osev, je evidováno na účtu 123000200 (Sklad hotových výrobků – osiva), obilí používané dál jako krmivo je evidováno na účtu číslo 123000100 (Sklad

hotových výrobků – krmné směsi). Vedlejší produkce je evidována na účtech 123010061 (Výrobky – siláž, senáž) a 123009140 (Sklad hotových výrobků – ostatní). Vedlejší produkce má ve společnosti různé využití, sláma se používá dále jako krmivo (účet 123000100) či stelivo (účet 123010061).

Výše uvedený výčet analytických účtů v rámci účtu Výrobky není pro rostlinnou produkci kompletní, ale jedná se o seznam těch nejvýznamnějších a nejčastěji používaných účtů.

Některé činnosti realizované v rámci RV, které nevedou k výrobě obilí, ale souvisejí s pěstováním jiných plodin, ukazuje níže uvedená tabulka. Ta kromě jejich výčtu obsahuje i směřování těchto výkonů.

Tabulka 8: Vybrané výkony při pěstování plodin

Výkon	Směřování
Podmítka půdy (první zpracování půdy po sklizni)	budoucí plodina
Skližeň – odvoz z pole	současná plodina
Skližeň zelené píče – do stáje	současná plodina
Skližeň zelené píče – odvoz do silážního žlabu	současná plodina
Skližeň zelené píče na seno (končí senosečí)	současná plodina
Sušení (sběr, obracení, lisování, odvoz do seníku či stohu)	seno
Práce na silážní jámě, plnění do vaků	silážování, senážování
Odpisy, opravy staveb pro objemná krmiva	seno, silážování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Některé další mimořádné události

Během roku mohou nastat skutečnosti, které změni konečné určení jednotlivých výkonů. Nejčastěji je to z důvodů klimatických (plodina je místo sklizení zaorána, úroda je zničena povodní, nadměrná úroda kukuřice na siláž může způsobit, že je ponechána na úplné dozrání a následně sklizena a zpracována jako kukuřice na zrno – tedy jako krmivo a další).

Další mimořádnou událostí je, že majitel pozemku ukončí pronájem půdy a bude požadovat její navrácení. V tomto případě je poslední provedenou činností uvedení pozemku do původní podoby, tedy provedení podmítky. Tento výkon je evidován ve vnitropodnikové evidenci na účtu Půda v klidu – úhor, opět s rozdělením na běžný

a příští rok podle toho, kdy dojde k vykonání činnosti a kdy k odevzdání pozemku. Společnost se snaží dozvědět o případném vypovězení s dostatečným předstihem, aby měla možnost sklidit zasetou úrodu a zároveň již nevynakládala prostředky směřující na další osev.

Na výkonu mohou vzniknout i velmi vysoké mimořádné náklady, které negativním způsobem ovlivňují jeho vypovídací hodnotu. Nebylo by tedy možné relevantně porovnávat takto získané hodnoty s vlastní minulostí. Tento mimořádný náklad na výkonu se z konkrétního kalkulačního výkonu přeúčtuje na výkon k tomu určený – ostatní náklady a výkony.

6.5 Účtování živočišné výroby

6.5.1 Účtování o dospělých zvířatech a jejich skupinách

Společností chovaným plemenem je holštýnský skot. Na účtu Dospělá zvířata a jejich skupiny společnost eviduje především dojnice. Společnost má ve vlastnictví okolo 1 tisíce kusů těchto zvířat. Existují dva způsoby, jak společnost zvířata získává, a to nákupem či vlastní činností.

Nákup je evidován na účtu 042000400 (Pořízení dobytka – základní stádo – nákup) se souvztažným zápisem na účet 321000100. Po zúčtování veškerých vedlejších nákladů je celková hodnota převedena na účet 026 (Dospělá zvířata) s analytickým označením konkrétní skupiny.

Tento způsob není u společnosti až tak běžný, většina zvířat je pořízena druhým způsobem, tedy vlastní činností. Převod z krátkodobého majetku, kde jsou zvířata evidována na účtu 124, probíhá obdobně. Nejprve dojde k vyřazení z oběžného majetku zápisem 584900100 (Přeřazení zvířat)/124000100 (Skot). Následuje aktivování dlouhodobého majetku zápisem na účet pořízení 042000500 (Pořízení dobytka – základní stádo – aktivace)/588400200 (Aktivace základního stáda). Zaevidování na účet 026 probíhá stejně jako při nákupu.

Nejčastěji používané analytické účty pro evidenci zvířat v rámci účtu 026 jsou vzhledem k hlavní činnosti společnosti následující:

- 026000101 – Dospělá zvířata – kráva BTPM,
- 026000102 – Dospělá zvířata – býk plemenný BTPM,

- 026000103 – Dospělá zvířata – kráva TPM,
- 026000104 – Dospělá zvířata – býk plemenný TPM.

Označení BTM znamená bez tržní produkce mléka, TPM znamená opak, tedy s tržní produkcí mléka.

Odepisování zvířat

Mléčný skot je dle Zákona o daních z příjmu zařazen do kategorie 1, tedy délka odepisování činí 3 roky. Pro účely účetních odpisů si společnost zvolila dobu odepisování skotu také 3 roky. Délka života dojníc je větší, ale společnost ze zkušenosti ví, že první tři roky je její produkce mléka nejvyšší. Podle druhu odepisovaných zvířat společnost rozlišuje analytické účty oprávek, koncové označení těchto účtů je shodné s analytickým označením účtu 026.

Vyřazení zvířat

Jedním ze základních předpokladů pro zařazení zvířat do kategorie dlouhodobého majetku je mimo jiné i jejich zdraví. U této kategorie není možné stanovit přirozenou míru úbytků (nepředpokládá se zařazení slabého kusu). O každém úhynu tedy společnost musí účtovat jako o škodě. V zásadě lze rozdělit úhyny zvířat na zaviněné a nezaviněné. Podle zjištěného důvodu úhynu se zůstatková cena zaúčtuje na příslušný analytický účet 549002130 (Manka a škody – zvířata). Mezi nejčastější nezaviněná úmrtí krav patří komplikace při po porodu či brzy po něm, některá infekční onemocnění (přinášejí riziko jak na matku, tak i na tele) a například i zlomenina. Zaviněné úhyny mohou být způsobeny nedostatečnou péčí nebo nepovolenou činností třetí osoby.

Prodej zvířat se účtuje stejným způsobem jako o prodeji jakéhokoliv dlouhodobého majetku. Zvláštností prodeje zvířat je fakt, že může probíhat ve dvou formách. Buď dojde k prodeji živého zvířete, nebo již usmrceného kusu, do prodeje se řadí i brakace. Zůstatková cena je evidována na účtu 5410001XX, výnos z prodeje je evidován na účtu 6410001XX. Poslední dvě číslice obou těchto účtů se liší podle toho, za jakým účelem je zvíře prodáváno, jestli na chov, na porážku či nutnou porážku.

V některých případech nedochází k prodeji skotu okamžitě, ale zvíře je nejprve vyřazeno z dlouhodobého majetku zápisem na účty 086 a 026 s patřičným analytickým rozlišením. Následně společnost odepíše zůstatkovou cenu zvířete (pokud není

odepsáno kompletně) 551000180/08600010X. Poté je zvíře zaevidováno na účtu 124000XXX (poslední tři číslice se liší v závislosti na tom, jaké zvíře je přeřazováno) a zároveň je jeho přesun zapsán na účtu 584900100 (Přeřazení zvířat). Tento postup je realizován většinou v případech, kdy je třeba před prodejem zajistit, aby zvíře přibrálo na hmotnosti.

Výše popsané účetní případy související s chovem dospělých zvířat jsou souhrnně zobrazeny v tabulce 9.

Tabulka 9: Vybrané účetní operace v rámci evidování dospělých zvířat a jejich stád

Operace	MD	D
Nákup krav TPM od externího dodavatele	042000400	321000100
Vedlejší pořizovací náklady	042000400	321000100
Veterinární kontrola	042000400	321000100
Protokol o zařazení nakoupených krav TPM do DM	026000103	042000400
Pořízení krav TPM vlastní činností		
- vyřazení ze zásob	584900100	124000121
- pořízení	042000500	588400200
- zařazení do DM	026000103	042000500
Roční odpis	551000180	086000103
Vyřazení		
- prodej neodepsaného kusu	086000103	026000103
- zůstatková cena	5410001XX	086000103
- výnos z prodeje	311000100	6410001XX
Úhyn		
- vyřazení v pořizovací ceně	086000103	026000103
- zůstatková cena	549002130	086000103
Převod z dlouhodobého majetku do výkrmu (OA)		
- pořizovací cena (protokol o vyřazení z DM)	086000103	026000103
- zůstatková cena (protokol o vyřazení z DM)	551000180	086000103

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Předcházející tabulka zobrazuje nejčastější účetní operace související s evidencí dospělého skotu. Zkoumaná společnost je plátcem DPH, ale pro zjednodušení ilustrace není v tabulce tato skutečnost brána v potaz.

6.5.2 Účtování výrobků v živočišné výrobě

Stejně jako u rostlinné výroby i výsledkem živočišné produkce je hlavní a vedlejší výrobek. Společnost se zaměřuje na chov mléčného skotu, proto je mléko označováno jako hlavní výrobek.

Za vedlejší produkci společnost považuje následující:

- hnůj⁵,
- kejda skotu⁶,
- močůvka⁷,
- výkaly a moč skotu na pastvě.

Výrobky živočišné produkce společnost eviduje na účtu 123010010 (Výrobky živočišné výroby) a na účtu 123010060 (Výrobky – hnůj). Společnost nevyužívá žádné účty pro výrobky – maso, i když ve svém portfoliu má i masný skot. Společnost nevlastní řeznictví ani jatka, a tak v rámci své činnosti nepřichází s touto formou přímo do styku, ale je pouze prodejcem masného skotu pro další zpracování.

6.5.3 Účtování o zvířatech v oběžném majetku

Společnost si pořizuje zvířata na účtu 124 dvěma způsoby, buď koupí, nebo vlastní činností – příchovkem. Druhý způsob je častější. Nákup zvířete se účtuje stejným způsobem jako jakýkoliv nákup. Nakoupené zvíře se nejdříve zaeviduje na analytickém účtu číslo 12400010 (Nákup zvířat). Posléze dojde k přeřazení na analytický účet podle stáří či plánovaného způsobu využití zvířete.

Příchovek se účtuje 124000110 (Telata)/584000110 (Příchovek). Stejným způsobem společnost eviduje přírůstky zvířat, jen s jiným analytickým účtem. Pro přírůstek hmotnostní se používá účet číslo 584000120 a pro vzrůstový přírůstek účet číslo 584000130.

Prodej zvířat se objeví na účtech:

- 584012010 – Prodej jatečných zvířat,

⁵ Jedná se o směs výkalů zvířat a podestýlky, která vznikla zráním na hnojišti z chlévské mrvy (hmoty vyvezené ze stáji bez jakékoliv úpravy) (Poláčková, 2010).

⁶ Představuje tekuté hnojivo, které vzniklo zkvašením výkalů zvířat (Poláčková, 2010).

⁷ Jedná se o část moči zvířat, která se nevsákla do steliva (Vyhláška č. 377/2013 Sb.)

- 584012100 – Prodej skotu
- 584012950 – Prodej plemenných zvířat,
- 584012960 – Prodej zvířat – nutné porážky.

Úbytky z důvodu přirozených úbytků se evidují na účtu číslo 584100200 (Změna stavu zvířat – úhyn).

Níže uvedená tabulka zobrazuje základní účetní operace související s evidováním zvířat v rámci oběžného majetku. Pro zjednodušení je, stejně jako u předchozích tabulek, vynecháno DPH.

Tabulka 10: Vybrané účetní operace o zvířatech v oběžném majetku

Operace	MD	D
Narozené tele – příchovok	124000110	584000110
Zúčtování hmotnostních přírůstků	124000110	584000130
Nákup telete	124000110	321000100
Úhyn do normy	584100200	124000110
Zaviněný úhyn	549002130	124000110
Prodej zvířete		
- Snížení stavu	584012100	124000110
- Vystavená faktura	311000100	601000310

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tabulka výše zobrazuje základní účetní operace typické pro zvířata v oběžném majetku. Kromě těchto operací dochází ještě k převodu zvířat v rámci různých kategorií. Od narození do dospělosti procházejí zvířata vývojovými stádii. Těmto etapám vývoje odpovídají společností stanovené analytické účty, kterými si zvíře projde do dosažení dospělosti. Konkrétně se jedná o tyto účty:

- 124000100 – Zvířata – skot,
- 124000110 – Zvířata – telata,
- 124000111 – Zvířata – telata 3 až 6 měsíců,
- 124000121 – Zvířata – jalovice do 2 let,
- 124000131 – Zvířata – vysokobřezí jalovice,
- 124000160 – Zvířata – mladý skot.

Přechod z jedné kategorie do druhé je podmíněn ve většině případů věkem, pohlavím či splněním dalších specifických podmínek. Na obrázku 6 je zobrazen strom návazností jednotlivých kategorií v rámci evidování skotu pro účely produkce mléka.

Obrázek 6: Vývojové kategorie skotu



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2018

Jak je z obrázku patrné každé zvíře projde během svého života 3 až 5 kategoriemi v závislosti na pohlaví. Narozené tele váží okolo 30 kg, k prvnímu převodu dochází ve 3 měsících, kdy dosáhne váhy zhruba 120 kg. Po půl roce života při váze cca 220 kg jsou zvířata převedena do patřičných kategorií dle jejich pohlaví. U samic se jedná o kategorii jalovice mléčné, v tomto okamžiku dosahují již váhy zhruba 500 kg.

Podmínkou pro to, aby jalovice mohla být zařazena do skupiny vysokobřezích jalovic, je její zabřeznutí. Do této skupiny bývá přeřazena zhruba v pátém měsíci březosti. V této skupině jsou jalovice do 2 let, ale i straší, podmínkou je jejich březost. Většinou po prvním úspěšném otelení a odstavení mláděte dochází k převodu krávy do dlouhodobého majetku.

6.6 Normy úbytků u rostlinné a živočišné produkce

Stejně tak jako pro jakékoliv zásoby, i pro produkci rostlinné a živočišné výroby si společnost stanovuje normy přirozené míry úbytku. Tyto normy stanovené na základě vnitropodnikového rozhodnutí, které vychází ze zkušeností společnosti, jsou platné ve společnosti již několik let. Vybrané míry přirozeného úbytku platné pro vybrané obiloviny zobrazuje tabulka 11.

Tabulka 11: Normy úbytků vybraných obilovin

Druh	Doba skladování	Sklady		
		Podlahové		Sila
		V obalech	Volně	
Pšenice	15 dnů až 3 měsíce	0,06	0,1	0,06
	od 3 do 6 měsíců	0,08	0,12	0,08
	nad 6 měsíců	0,16	0,2	0,16
Ječmen	15 dnů až 3 měsíce	0,08	0,12	0,06
	od 3 do 6 měsíců	0,1	0,15	0,08
	nad 6 měsíců	0,18	0,25	0,18
Řepka	15 dnů až 3 měsíce	0,1	0,12	0,08
	od 3 do 6 měsíců	0,14	0,16	0,1
	nad 6 měsíců	0,24	0,24	0,2

Zdroj: Interní dokumenty, 2019

Výše uvedená tabulka zobrazuje normy přirozených úbytků některých obilovin pěstovaných společností. Tyto normy berou v potaz jak jednotlivé druhy, tak i dobu skladování a místo, kde jsou obiloviny uloženy. Stejným principem jsou stanoveny normy i pro další obiloviny a polní rostliny. Takto stanovené normy ztrát při skladování se nevztahují na úbytek hmotnosti v rámci snižování vlhkosti.

Kromě běžných způsobů skladování obilí mohou nastat i mimořádné situace, kdy je nutné využít pro uskladnění nouzové sklady či dokonce volné prostranství. Pro tyto výjimečné situace má společnost stanovené normy jak pro kvantitativní úbytek, tak i pro pokles jakosti.

K přirozenému úbytku dochází i u ovoce, které produkuje sad společnosti. Stejně jako u obilnin i v případě ovoce jsou normy stanovené pro jednotlivé druhy, délku i způsob skladování. Jednotlivá procenta zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 12: Normy úbytku některých druhů ovoce

Druh ovoce	Délka skladování (dny)	Ztráta (%)	
		Prostor bez umělého chlazení	Chladírny
Jablka podzimní odrůdy	30	4,5	2
	60	8,5	3,5
	90	11	5,5
	120	-	2
Švestky	5	1,5	-
	10	3	-
	15	5	-
	20	8	-
	25	14	-
	30	23	-

Zdroj: Interní dokumenty, 2019

Přirozené úbytky se týkají i živočišné výroby, kde se jedná především o nezaviněná úmrtí. K nejčastějším úmrtím krav dochází při porodu, kdy je ohrožena matka i mládě, i v prvních dnech života telete. Na základě zkušeností společnost stanovila procenta, která nejlépe odpovídala zjištěným skutečnostem, zobrazuje je tabulka 13.

Tabulka 13: Normy úbytku u skotu

Kategorie zvířat	Stanovené %
Telata do 3 měsíců	17
Telata 3-6 měsíců	12
Jalovice	4
Vysokobřeží jalovice	4

Zdroj: Interní dokumenty, 2019

Výše uvedené normy úhynů skotu v sobě nezahrnují výskyt hromadných onemocnění či jiných nálezů, jedná se tedy čistě o procenta přirozených úhynů v rámci každé sledované kategorie.

Na podobném principu jsou založeny i další normy na vedlejší výrobky jak z živočišné, tak i z rostlinné produkce. Jsou tedy stanovené normy pro siláže, senáže, balíkové slámy a další produkci.

6.7 Dílčí závěr

Předchozí odstavce se zabývaly účtováním o majetku a závazcích specifických pro vybraný podnikatelský subjekt, tedy na operace související se zemědělskou produkcí. Veškeré účetní postupy jsou v souladu se Zákonem o účetnictví a Českými účetními standardy. V tomto ohledu se vybraná společnost nedopouští žádných závažných pochybení.

Společnost má vytvořený propracovaný systém tvoření analytik a klíčování jednotlivých činností, tak aby bylo u každého účetního záznamu nezpochybnitelně jasné, na jaký výkon byl vynaložen a co je jeho podstata.

Posledním tématem předchozí kapitoly byly normy přirozených úbytků. Postup stanovení norem není nijak stanoven zákonem, a tedy v tomto konkrétním případě byl vytvořen především na základě minulých zkušeností společnosti.

7 Analýza oceňování ve vybraném podnikatelském subjektu

Základem oceňování vlastní produkce je tvorba kalkulací. Společnost za základ jejich tvorby považuje „Metodiku nákladů a výnosů v zemědělství“, kterou vydal Ústav zemědělské ekonomiky a informací (Poláčková, 2010).

7.1 Oceňování v rostlinné výrobě

7.1.1 Oceňování obilovin

Společnost si stanovila, že nedokončená výroba obilí začíná v okamžiku podmítání pole, na kterém bude pěstováno (jedná se narušení půdy s cílem eliminovat pozůstatky předchozího osevu a plevele). Dále následuje hluboká orba a další činnosti, jak je naznačeno v předchozí kapitole. Hodnota těchto vykonávaných činností postupně navyšuje hodnotu nedokončené výroby.

Jak už bylo zmíněno v teoretické části, problematickým úkolem je směřování a určení adekvátní hodnoty použitého hnojiva na konkrétní plodinu. Látky obsažené v hnojivu se v půdě rozpouštějí dlouhodobě a vstřebávají se do plodin pěstovaných na daném pozemku v několika letech.

Společnost ovšem tento fakt opomíjí a náklady na hnojiva jsou připisována na konkrétní pole a pěstovanou plodinu v daném roce.

Do položky „hnojení“ řadí společnost následující činnosti:

- odvoz hnoje na polní hnojiště,
- odvoz hnoje, digestátu⁸ přímo na pole mimo trvalé porosty,
- rozvoz hnoje z polního hnojiště na pozemky,
- aplikace kejdy mimo trvalé porosty,
- práce na hnojišti, opravy, a další činnosti.

U kalkulací v rámci rostlinné výroby považuje za kalkulační jednici 1 ha, 1 tunu a 1 kg.

U kalkulace obilovin je využívána jako kalkulační jednice jak 1 ha, tak i 1 tuna. Každá kalkulace je vyjádřena v obou těchto jednicích.

⁸ Jedná se o organický druh hnojiva, který vzniká při produkci bioplynu (Klír, Kunzová, Čermák, 2007).

Každá obilovina (stejně jako ostatní plodiny) má stanovenou vnitropodnikovou cenu, která odpovídá výši nákladů vyplývajících z plánované kalkulace. Tato kalkulace vychází ze skutečně vynaložených nákladů za minimálně poslední 3 roky, přičemž jsou extrahovány případné extrémní roky, které by výsledky zkreslovaly. Přihlíží se i k očekávanému budoucímu vývoji. Případné významné odchýlení skutečných nákladů od kalkulovaných je zaneseno do účetnictví formou přecenění zásob ke konci účetního období.

První závěrečná kalkulace je sestavována v průběhu roku, nejčastěji okamžitě po dokončení sklizně. Je pouze informativní a přináší prvotní informace o tom, jak úspěšný byl pro společnost daný rok. Druhá a finální verze kalkulace je většinou sestavována až po skončení účetního období, po účetní závěrce, která může vyjevit některé skutečnosti mající vliv na výsledek kalkulace. Navíc je tím zamezeno případnému opomenutí převedení některých výkonů či dalších položek.

Kalkulační vzorec, používaný společnostmi vychází ze vzorce uvedeného v Metodice.

Pro demonstraci odlišností kalkulování nákladů pro různé druhy obilí zde bude rozebrána kalkulace pro kukuřici (tabulka 14) a pšenici (tabulka 15), které v roce 2018 představovaly plodiny s největším zastoupením na polích společnosti.

Obecně se kalkulace společnosti pro RV skládá ze čtyř sloupců, jak je vidět v tabulce níže. První sloupec označený jako „Položka“ představuje označení jednotlivých nákladů vstupujících do kalkulačního vzorce. Sloupec „Akt. období“ v sobě obsahuje hodnoty jednotlivých nákladů na celkovou produkci. Následující dva sloupce vyjadřují rozpočítané jednotlivé nákladové položky buď na 1 hektar, nebo na 1 sklizenou tunu (jak je patrné z jejich označení).

Níže uvedená tabulka zobrazuje kalkulaci na silážní kukuřici, která je v rámci pěstovaných obilovin poněkud specifická. Při sklizni dochází ke stětí rostliny těsně nad zemí a v těle řezačky je rozdracena celá, nedochází tak ke vzniku vedlejšího produktu. Z toho vyplývá, že se nejedná o sdruženou výrobu. Je to jedna z mála výjimek v rámci rostlinné prvovýroby.

Pokud by společnost pěstovala kukuřici na zrno, tak by vzhledem k jinému způsobu sklizení již vznikala další – vedlejší produkt, konkrétně sláma.

Jednotlivé položky v kalkulaci jsou vyjadřovány jak v souhrnné výši na celkový objem produkce, tak i v jejich rozpočtení na 1 hektar a 1 vyprodukovanou tunu. Počet hektarů přímo ovlivňuje velikost nákladů, neboť velikost většiny položek je závislá na velikosti obhospodařované plochy a tím souvisejících úkonů. Počet hektarů, na kterých je pěstována konkrétní plodina, si stanovuje společnost každý rok individuálně na základě osevních plánů. Společnost dodržuje zavedené postupy, kdy se na jednom konkrétním poli dva roky po sobě nepěstuje tatáž plodina. Dle osevních plánů je většinou dodržován následující harmonogram:

- ječmen ozimý,
- řepka,
- pšenice,
- kukuřice,
- jarní ječmen,
- jetel.

Jarní ječmen je pěstován s podsevem jetele, následující rok je zaset a sklizen pouze jetel. Po sklizení jetele bývá nejčastěji zaseto obilí určené pro nový osev. Díky roku, kdy na pozemku nerostlo žádné obilí, nehrozí znečištění zrn jiným druhem.

Kukuřice

Tabulka 14: Kalkulace kukuřice – siláž za rok 2018

Položka	Náklady celkem	Kč/ha	Kč/t
Nakoupený materiál celkem	7 465 692,26	10 863,93	524,56
Nakoupená: osiva	2 798 142,36	4 071,80	196,61
hnojiva	2 953 631,90	4 298,07	207,53
chemikálie	1 713 918,00	2 494,06	120,42
Polní práce	1 078 677,17	1 569,67	75,79
Nájemné	1 168 442,92	1 700,30	82,1
Ostatní služby	145 203,60	211,3	10,2
Mzdy	59 447,17	86,51	4,18
Daně a poplatky (pozemky)	54 086,00	78,7	3,8
Jiné provozní náklady	171 972,00	250,25	12,08
Náklady tř. 5 celkem	10 143 521,12	14 760,65	712,71

Položka	Náklady celkem	Kč/ha	Kč/t
Vlastní osiva	21 907,10	31,88	1,54
Vlastní hnojiva	1 118 410,95	1 627,49	78,58
Spotřeba vlastních vyr. celkem	1 140 318,05	1 659,37	80,12
VPN: auta	217 986,20	317,21	15,32
traktory – mechanizace	8 066 766,16	11 738,60	566,79
ostatní	2 193,00	3,19	0,15
Režie středisková	1 429 476,07	2 080,15	100,44
Režie správní	500 927,57	728,94	35,2
Režie celkem	1 930 403,64	2 809,09	135,64
VPN celkem	10 217 349,00	14 868,09	717,9
Vlastní náklad celkem	21 501 188,17	31 288,11	1 510,73

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2019

Vlastní kalkulování nákladů, jak je patrné z výše uvedené tabulky, se drží následujícího postupu: nejprve jsou vyčísleny externí náklady a poté interní. Společnost není schopna zajistit veškeré potřebné položky pouze z vlastních zdrojů, tedy každá kalkulace v rámci RV obsahuje i externí položky.

První řádek je řádkem součtovým, shrnuje v sobě veškerý externě pořízený materiál. Pro lepší přehlednost jsou následující 3 řádky rozepsáním této položky. U kukuřice se tedy nakoupený materiál skládá z nakoupených osiv, hnojiv a chemikálií (především se jedná o přípravky proti nemocem, škůdcům nebo proti polehlosti).

Polní práce představují náklady na externě pořízené služby, jedná se konkrétně především o výpomoc při sklizňových pracích (například pronájem řezačky), ale i na další činnosti v průběhu roku jako je metání hnoje (společnost v současné době již nevlastní vhodná vozidla a techniku, kterou by mohla tuto činnost svépomocí realizovat).

Položka nájmné představuje souhrn zaplaceného pachtovného pro vlastníky polí. Tato částka zahrnuje nájem placené od okamžiku podmetání až po sklizeň, tedy částky jasně přiřaditelné k dané plodině. Většina půdy, na které společnost hospodaří, není v jejím vlastnictví a je pouze pronajímána.

Položka ostatní služby v sobě zahrnuje služby, které nejsou natolik významné, aby pro každou z nich byla vystavena vlastní položka. Konkrétně se jedná o náklady na odvozy, telefony, přezkoušení technického zařízení a další.

Mzdy obsahují náklady vynaložené na zaplacení pracovníků, kteří se přímo podíleli na produkci kukuřice. Jedná se tedy o mzdy řidičů traktorů i těch, kteří se účastnili sklizňových (řidiči řezaček i odvozových vozidel) a posklizňových prací. Nespadá sem ovšem jejich celková mzda, ale pouze skutečný čas odpracovaný na této konkrétní plodině.

Daně a poplatky představují celkovou částku vynaloženou na tyto položky, opět ve vztahu ke konkrétním polím, na kterých se pěstovala kalkulovaná plodina. Poslední externí položkou tohoto kalkulačního vzorce jsou jiné provozní náklady (především pojištění).

Výčet těchto externích nákladů je ukončen součtovým řádkem, který vyjadřuje jejich celkovou hodnotu.

Následují nákladové položky pořízené z interních zdrojů. Dodržováno je obdobné pořadí jako v první části s externími náklady. Výčet začíná opět spotřebovanými vlastními výrobky – osivy a hnojivy. Celková hodnota vlastních osiv je podstatně nižší než nakoupených. To je způsobeno tím, že společnost nepěstuje dostatečné množství rostlin vhodných pro toto zpracování. Velmi výrazná část je tedy nakupována za vyšší tržní ceny. Podobně je na tom i hodnota spotřebovaných hnojiv, která dosahuje zhruba poloviny hodnoty nakoupených hnojiv, důvody jsou obdobné jako u osiv.

Hodnota „VPN (vnitropodnikové náklady) – auta“ vyjadřuje hodnotu spotřebovaných pohonných hmot, oprav, odpisů a dalších částek souvisejících s využíváním vozidel. Náklady na traktory jsou rozděleny na část mechanizace (opravy, udržování, odpisy, ...) a ostatní (pohodné hmoty, pojištění, ...).

Společnost rozlišuje režijní náklady dvojího druhu, režii střediskovou a správní. První zmíněná vyjadřuje náklady vztahující k provozu konkrétního střediska RV, tedy například energie, opravy, mzdy pracovníků, kteří se nepřímou účastí produkce (agronomů, opravářů, vedoucích...). Správní režie vyjadřuje podíl produkce kukuřice na nákladech vynaložených na celkový provoz organizace, konkrétně se jedná o mzdy kancelářských pracovníků, energie ve správní budově, její odpisy a další. Část režijních

nákladů je na konkrétní plodinu směřována procentním podílem podle velikosti přímých nákladů.

Následující položky jsou již součtovými řádky. Nejprve celková hodnota vnitropodnikových nákladů. Další řádek vyjadřuje již celkovou hodnotu nákladů vynaložených na produkci kukuřice. Průměrná výtěžnost byla v roce 2018 20,71 tuny kukuřice na 1 ha. Celkem bylo sklizeno 14 232,29 tun kukuřice.

Množství, které společnost sklídí na 1 hektaru, se rok od roku liší. Ovlivňují ho především přírodní podmínky, ale i půda, na které se pěstuje konkrétní odrůda. Každé pole se vyznačuje jinou hektarovou výnosností, proto je nutné brát výše uvedený údaj pouze jako informativní, neboť se jedná o průměr všech hektarových výnosů.

Pšenice

Pšenice je klasickým příkladem sdružené výroby. Hlavním produktem je zrno a vedlejším sláma.

Jak ukazuje tabulka 15, postup sestavení kalkulace pro sdruženou i nesdruženou výrobu je velmi podobný. Nejprve jsou opět vyčísleny externí náklady, na prvním místě nakoupený materiál. Ten se u pšenice skládá navíc i z položky ostatní materiál, kam patří především prostředky ochrany rostlin. Další položky jsou již shodné s výše uvedenou kalkulací na kukuřici

Tabulka 15: Kalkulace pšenice ozimá za rok 2018

Ukazatel	Náklady celkem	Kč/ha	Kč/t
Nakoupený materiál celkem	5 945 949,48	7 658,65	1 604,17
Nakoupená: osiva	1 510 297,60	1 945,33	407,47
hnojiva	3 043 474,61	3 920,13	821,1
chemikálie	1 353 222,00	1 743,01	365,09
ostat. materiál	38 955,27	50,18	10,51
Polní práce	565 124,40	727,91	152,47
Nájemné	1 417 568,08	1 825,89	382,45
Ostatní služby	165 232,90	212,83	44,58
Mzdy	73 247,69	94,35	19,76
Daně a poplatky (pozemky)	74 303,00	95,71	20,05
Jiné provozní náklady	766 919,00	987,83	206,91

Ukazatel	Náklady celkem	Kč/ha	Kč/t
Náklady tř. 5	9 008 344,55	11 603,16	2 430,38
Vlastní osiva	19 630,97	25,29	5,3
Vlastní hnojiva	1 308 083,14	1 684,87	352,91
Spotřeba vlastních výr. celkem	1 327 714,11	1 710,16	358,21
VPN: auta	245 939,46	316,78	66,35
traktory – mechanizace	5 600 539,48	7 213,75	1 510,98
ostatní	3 490,00	4,5	0,94
Režie středisková	1 269 501,26	1 635,18	342,5
Režie správní	444 868,03	573,01	120,02
Režie celkem	1 714 369,29	2 208,19	462,52
VPN celkem	7 564 338,23	9 743,21	2 040,80
Vedlejší výrobek – odpočet	809 515,00	1 042,69	218,4
Vlastní náklad	17 090 881,89	22 013,84	4 610,98

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2019

Jak je patrné, postup sestavení kalkulace pro sdruženou i nesdruženou výrobu je velmi podobný. Nejprve jsou opět vyčísleny externí náklady, na prvním místě nakoupený materiál. Ten se u pšenice skládá navíc i z položky ostatní materiál, kam patří především prostředky ochrany rostlin. Další položky jsou již shodné s výše uvedenou kalkulací na kukuřici.

U sdružené produkce používá společnost **odečítací metodu** kalkulace. Nejvýraznější odlišností je tedy odpočtový řádek, který vyjadřuje hodnotu vedlejšího produktu. V tomto případě se jedná o slámu, která se následně používá jako stelivo pro krávy. Společnost si stanovuje cenu tohoto vedlejšího produktu. Celkový odpočet je výsledkem vynásobení stanovené ceny a skutečného množství slámy. Konečný vlastní náklad na produkci zrna je výsledkem nákladů 5., 6. a 8. třídy, které jsou poníženy o vedlejší produkt. Celkem bylo v roce 2018 sklizeno 3 707 tun pšenice na zhruba 776 hektarech.

7.1.2 Oceňování vedlejších produktů při produkci obilovin

Za vedlejší produkt při pěstování obilí se považuje především sláma, jejíž další určení závisí především na její kvalitě. Tato produkce je obecně oceňována v cenách, které se rovnají nákladům vzešlým z plánované kalkulace. U skladovaných produktů jsou

z plánované kalkulace zcela vyloučeny režie, skladovací náklady a pojištění. Systémy zjišťování cen u obilovin i jejich vedlejší produkce jsou shodné.

Sláma balíkováná byla v roce 2018 oceněna v hodnotě 800 Kč/t, sláma volná stohovaná – 150 Kč/t a sláma drcená a zaoraná na 60Kč/t. V případě, že by se skutečné náklady příliš odchylovaly od vnitropodnikových cen, dojde na konci roku k přecenění těchto položek.

7.1.3 Oceňování ostatní produkce v rámci RV

Obiloviny zabírají největší podíl v rámci obhospodařovaných hektarů, ale nejsou zdaleka jedinými plodinami, které společnost pěstuje. Každá z pěstovaných plodin má stanovenou vnitropodnikovou cenu na stejném základu jako sláma, tedy vycházejí z plánované kalkulace, která bere v potaz minulé období. Pro rok 2018 byly pro vybrané plodiny stanoveny následující ceny:

- svazenka – 0,36 Kč/t,
- senáž z trávy, senáž z trávy-vaky – 900 Kč/t,
- senáž z jetele – 900 Kč/t,
- senáž z vojtěšky – 900 Kč/t,
- seno – travní – 1 300 Kč/t,
- seno – vojtěška – 900 Kč/t.

Tyto položky v těchto hodnotách vstupují do další výroby společnosti především do ŽV (coby stelivo a krmivo), ale i do další RV. Výše uvedený výčet není zdaleka kompletní, společnost oceňuje i louky a pastviny.

Některé z uvedených produktů, především různé senáže a sena, vstupují ve výše uvedených cenách do kalkulace ŽV coby spotřebované krmivo. Výroba těchto produktů je v kompetenci agronoma, je ovšem nezbytně nutné spolupracovat se zástupci ŽV.

Další skupinu vlastní výroby společnosti představuje ovoce, především jablka a švestky, které tvoří největší část produkce sadu. Princip ocenění je v tomto případě totožný jako u výše uvedených položek. Jablka a švestky jsou rozděleny do dvou kategorií na základě jejich jakosti a podle toho je jim přiřazena cena. Vnitropodniková cena jablek se pohybuje okolo 5 Kč/kg (drobné odchylky jsou způsobeny různými odrůdami), jablka nestandardní (strupatá, velmi malá, potlučená atd.) jsou oceněna na 2 Kč/kg.

Podobně je tomu u švestek, 1 kg standardních švestek je oceněno na 7 Kč, nestandardní kusy mají hodnotu 5 Kč/kg.

7.2 Oceňování v živočišné výrobě

7.2.1 Oceňování produkce mléka

Jak už by zmíněno výše, společnost se v rámci živočišné výroby zaměřuje především na produkci mléka. Jedná se o sdruženou produkci, kdy mezi další výrobky patří chlěvská mrva, maso a příchovky. Tyto produkty jsou oceňovány na základě interně stanovených cen.

Při sestavování kalkulace na mléko jsou náklady vyjadřovány v celkové výši a dále pak jejich podíl na 1 KD a 1 litr mléka. Tyto položky představují tři sloupce kalkulace (tabulka 16), první sloupec obsahuje jednotlivé nákladové položky.

Tabulka 16: Kalkulace na mléko za rok 2018

Ukazatel	Celkem Kč	Kč/ l	Kč/ KD
Nakoupený materiál celkem	25 110 886	2,81	82,38
- krmiva a steliva	22 084 054	2,47	72,45
- ostatní materiál	3 026 832	0,34	9,93
Spotřeba energie	964 537	0,11	3,16
Služby	5 148 483	0,58	16,89
- veterinární služby včetně léčiv	1 326 598	0,15	4,35
- plemenné a inseminační dávky	1 351 718	0,15	4,43
- dezinfekce	965 653	0,11	3,17
- ostatní služby	1 504 514	0,17	4,94
Mzdy	9 548 303	1,07	31,33
Pojištění	223 379	0,03	0,73
Zůst. cena a odpisy zvířat	11 318 608	1,27	37,13
Ostatní náklady	241 101	0,03	0,79
Úhyny	432 817	0,05	1,42
Odpisy DHM	4 009 320	0,45	13,15
Náklady tř. 5	56 997 434	6,38	187
Vlastní krmiva a steliva	12 716 717	1,42	41,72
VPN: auta	62 442	0,01	0,2

Ukazatel	Celkem Kč	Kč/ l	Kč/ KD
traktory, mechanizace	6 074 904	0,68	19,93
opravy dílen a stavební	1 456 608	0,16	4,78
ostatní	664 147	0,07	2,18
Režie středisková	988 273	0,11	3,24
Režie správní	2 705 699	0,3	8,88
Režie celkem	3 693 972	0,41	12,12
VPN celkem	11 952 073	1,34	39,21
Odpočet – statková hnojiva	1 685 759	0,19	5,53
Odpočet – prodej masa	3 940 815	0,44	12,93
Odpočet – příchovky	1 805 700	0,2	5,92
Odpočty celkem	7 432 274	0,83	24,38
Vlastní náklad bez dotace	74 233 950	8,31	243,55
Dotace	9 653 161	1,08	31,67
Náklady včetně dotace	64 580 789	7,23	211,88

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2019

Princip, na kterém je tato kalkulace založena, je stejný jako u RV. První řádek vyjadřuje součet externě pořízeného materiálu. Pod ním je vyjádřena hodnota nejvýznamnější spotřebované položky, tedy krmiv a steliv. Mezi další spotřebované materiály, které ovšem svojí výší nejsou natolik významné, aby byly vyčleněny do samostatné položky, patří například spotřeba vody, čisticích prostředků, opravárenský materiál a jiný drobný majetek. Následuje hodnota spotřebovaných energií přímo přiřaditelných k provozu kravínů.

Další položka představuje součet nakoupených služeb. Společnost je na základě jejich povahy rozděluje do 4 kategorií na **veterinární, plemenářské, dezinfekční a ostatní**. První skupinu tvoří, jak je z názvu patrné, náklady na veterinární péči (včetně použitých léčiv). Externě realizované plemenářské práce obsahují kromě ceny práce i hodnotu inseminačních dávek. Služby dezinfekční představují náklady na dezinfekci zvířat – jejich paznehtů i jejich ležení. Rozdíl hodnot výše popsanych kategorií a součtového řádku činí více jak 1,5 mil Kč. Tato suma byla vynaložena na ostatní služby, jako je přeprava, externí rozbory laboratorních vzorků, odvoz uhynulých zvířat do kafilerie a jejich likvidace, odvoz odpadů a další.

Následně jsou vyčísleny náklady na mzdy a s tím související sociální pojištění. Do této položky patří přímo přiřaditelné mzdy, tedy ocenění činností jako je čištění vemen, připínání přístrojů na dojení, krmení a úklid ležení. Dojnice jsou pojištěny a tato částka taktéž vstupuje do kalkulace.

Dojnice patří mezi dlouhodobý majetek, dochází tedy ke snižování jejich hodnoty v čase. To vyjadřují jejich odpisy, které vstupují do kalkulace. Kromě toho každý rok dochází k obměně základního stáda (brakaci), když dojnice nesplňující daná kritéria (dojivost, zdravotní stav, kvalita mléka atd.) jsou vyřazeny a následně prodány (u holštýnského skotu k tomu dochází v průměru po 3 laktacích). Zůstatková cena vyřazené dojnice vstupuje do nákladů a tím i do kalkulace. Ostatní náklady představují další externí náklady, které nejsou v předchozích položkách. Jedná se například o úroky z úvěru, který byl poskytnut na výstavbu kravína s tím související poplatky a další.

I přesto, že jsou do dlouhodobého majetku přerazována pouze zvířata v dobrém zdravotním stavu, dochází k neočekávaným úhynům, nejčastěji při porodu nebo poté, co se zvíře zraní takovým způsobem, že není možné je zachránit. Tyto úhyny představují náklady společnosti související s produkcí mléka, a proto vstupují do jeho kalkulace.

Odpisy kravínů a dalšího hmotného majetku sloužícího pouze pro produkci mléka jsou vyjádřeny v poslední položce nákladů 5. třídy.

Následující položka vyjadřuje spotřebu vlastního krmiva a steliva. Tato vlastní produkce je oceněna ve vnitropodnikových cenách. Náklady na spotřebu vlastních krmiv a steliv jsou podstatně menší než spotřeba externě pořízených.

Následují položky vnitropodnikových nákladů, které jsou realizovány a fakturovány především technickým úsekem. První skupinu tvoří vnitropodnikové ocenění služeb automobilů. To se skládá ze spotřeby pohonných hmot, odpisů a oprav. Nejvyšší vnitropodnikové náklady byly vynaloženy na traktory – mechanizace, které zaopatřují většinu základních činností nutných pro provoz úseku ŽV. Ohodnocení této položky je tvořeno z hodinové sazby, která se skládá z odpisů, nákladů na pohonné hmoty, oprav a náhradních dílů. Druhou nejvyšší položku VPN představují opravy dílen a stavební práce. Jedná se především o údržbářské práce, opravy či rozšiřování budov. Režie je stejně jako u kalkulace obilovin rozpočítána na základě velikosti přímých nákladů (je rozdělena na složku správní a střediskovou).

Produkce mléka je výrobou sdruženou, kdy dochází k produkci více než jednoho vedlejšího produktu. Stejně jako u RV, i zde společnost používá **metodu odečítací**. Za vedlejší produkty jsou považována statková hnojiva, maso a příchovky. Hodnota prodaného masa odpovídá jeho prodejní ceně, příchovky a statková hnojiva jsou oceněny na základně vnitropodnikových cen.

Následuje součtový řádek vyjadřující celkové vlastní náklady společnosti, dále je vyjádřena hodnota obdržných dotací. Po jejich odečtení od vlastních nákladů vychází celkové náklady včetně dotace, které jsou pro společnost směrodatné.

Průměrná dojivost ve společnosti je 23,9 l/KD. Celkový počet litrů vyprodukovaného mléka za rok 2018 je 8 931 139, z toho 131 293 litrů bylo zkonsumováno telaty před jejich odstavením. Toto zkonsumované mléko je oceněno společností na 5 Kč/l, tedy celkově bylo telaty spotřebováno mléko v hodnotě 656 465 Kč. Průměrně bylo ve vlastnictví společnosti 835 dojnic.

7.2.2 Oceňování zvířat

Jak už bylo zmíněno, narozený skot prochází během svého života různými kategoriemi v rámci společnosti, ty závisejí na jeho stáří a hmotnosti. Vzhledem k tomu, že zvíře roste, je potřebné neustále navyšovat jeho hodnotu v účetnictví, tak aby odpovídala skutečnosti.

V okamžiku narození váží tele zhruba 30 kg, společnost ocenila hodnotu 1 kg narozeného telete na 65 Kč. Tato cena vychází z rozhodnutí společnosti, která je založena na úpravě předpokládané tržní ceny při prodeji již odstaveného telete s přihlédnutím k situacím v minulých letech.

Vzhledem k tomu, že obchodování s takto malými telaty není obvyklé, není možné řídit se při jeho prvotním ocenění tržní cenou. Hodnota telete při jeho prvním vstupu do účetnictví je v průměru 1 950 Kč.

Společnost si stanovuje náklady na 1 kg či 1 KD i pro ostatní kategorie vždy na začátku účetního období. Tyto částky a výsledné hodnoty pro všechny kategorie pro jalovice uvádí tabulka níže.

Tabulka 17: Ocenění skotu

Kategorie	Přírůstek	Ocenění (Kč na jednotku přírůstku)	Výsledná hodnota přírůstku (Kč)
Narozené tele	30 kg	65	1 950
Telata do 3 měsíců	90 kg	95	8 550
Telata do 6 měsíců	100 kg	40	4 000
Mladý skot jalovice	280 kg	75	21 000
VB jalovice	120 KD	50	6 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Součtem posledního sloupce lze dojít k výsledné pořizovací ceně 41 500 Kč. V této hodnotě (případně s dalšími vedlejšími náklady) dochází posléze k přeražení do dlouhodobého majetku.

Pro všechny kategorie tvoří společnost kalkulace, které shromažďují veškeré skutečně vynaložené náklady na danou skupinu. Na základě těchto kalkulací jsou následně upravovány vnitropodnikové ceny pro další období. Určité náklady dokáže společnost přesně odhadnout, ale u některých nákladů, především těch externích, tato predikce není tak přesná. Proto může docházet k velkým rozdílům mezi stanoveným oceněním na začátku období a součtem skutečně vynaložených nákladů. Další možnou příčinou těchto rozdílů je nižší nárůst hmotnosti, než je u dané skupiny obvyklé. Ukázkou kalkulace jedné skupiny skotu zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 18: Kalkulace – telata do 3 měsíců

Ukazatel	Celkem Kč	Kč/ KD	Kč/ kg
Nakoupený materiál celkem	1 143 562,11	18,03	22,75
- z toho krmiva a steliva	1 135 412,22	17,90	22,59
- ostatní materiál	8 149,89	0,13	0,16
Spotřeba energie	47 522,51	0,75	0,95
Služby	701 719,98	11,06	13,96
- veterinární služby včetně léčiv	547 812,98	8,64	10,90
-ostatní	153 907,00	2,43	3,06
Mzdy	937 303,00	14,78	18,65
Ostatní náklady	5 450,00	0,09	0,11
Odpisy DHM	605 300,00	9,54	12,04

Ukazatel	Celkem Kč	Kč/ KD	Kč/ kg
Náklady tř. 5	3 480 247,60	54,87	69,24
Vlastní krmiva a steliva	761 625,00	12,01	15,15
VPN: traktory – mechanizace	146 190,28	2,31	2,91
opravy dílen a stavební	1 698,68	0,03	0,03
ostatní	47 237,87	0,74	0,94
Režie středisková	64 671,50	1,02	1,29
Režie správní	174 053,95	2,74	3,46
Režie celkem	238 725,45	3,76	4,75
VPN celkem	433 852,28	6,84	8,63
Odpočet – statková hnojiva	145 718,70	2,30	2,90
Vlastní náklady	4 530 006,18	71,43	90,13

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů, 2019

Stejně jako u výše uvedené kalkulace na mléko, i zde jsou nejdříve vyjádřeny náklady třídy 5 a poté následuje spotřeba vlastních výrobků a vnitropodnikové náklady. Následně je odepsán vedlejší výrobek – statková hnojiva. Jednotlivé řádky jsou vyčísleny jak na 1 KD, tak i na 1 kg. V tomto konkrétním případě je vidět, že vnitropodnikové ocenění 95 Kč/kg a výsledek kalkulace 90 Kč/kg není až tak rozdílný. Dojde jen k mírné změně vnitropodnikové ceny.

Ve zkoumaném roce byly rozdíly i u ostatních kategorií pouze minimální, jen s jedinou výjimkou. U kategorie „mladý skot jalovice“ byla stanovena vnitropodniková cena 75 Kč/kg, z kalkulace ovšem vyplývá, že skutečné náklady na 1 kg činily 96,13 Kč. Tento rozdíl byl způsobem malým denním přírůstkem (jen 0,68 kg/KD) a vyššími náklady na mechanizaci. Na základě těchto dat je jisté, že pro příští účetní období se bude muset tato hodnota změnit.

7.2.3 Oceňování ostatní produkce v rámci živočišné výroby

Mezi ostatní produkci v rámci ŽV řadí společnost především statková hnojiva, kam patří hnůj, kejda skotu, močůvka, výkaly a moč skotu z pastvin. Společnost si na začátku účetního období stanoví ocenění této produkce vzhledem ke vhodné měrné jednotce. Ceny pro rok 2018 jsou následující:

- hnůj – 300 Kč/t,

- kejda – 80 Kč/t,
- močůvka – 10 Kč/m³,
- výkaly a moč skotu na pastvě – 50 Kč/t.

Veškerá tato vedlejší produkce je dále zpracovávána v rámci RV, kde se využívá jako hnojiva. V hodnotě, kterou jim přiřkla společnost, tedy následně vstupují do nákladů vynaložených na pěstování plodin. Zároveň snižují hodnotu vyčíslených nákladů na hlavní produkty ŽV.

Jedinou výjimku tvoří „výkaly a moč skotu na pastvě“, hodnota této položky není odečítána od produkce mléka (či různých růstových kategorií skotu) a nevstupuje do hodnoty pěstovaných plodin, ale je přímo zaúčtována do hodnoty pastvin samotných, tedy vůbec neprochází přes výkon – hnojení.

7.3 Dílčí závěr

Problematika oceňování vlastní zemědělské produkce, tak jak byla popsána v předchozí kapitole, je značně specifická, především svou biologickou podstatou, postupným zvyšováním hodnoty, či neexistencí aktivního trhu. Produkce společnosti se dělí na rostlinnou a živočišnou. Většina realizované produkce patří do sdružené produkce a vedlejší produkt je oceněn vnitřně stanovenou cenou a v té je od hlavního odečten. A právě v tomto bodě se objevují největší slabiny systému oceňování ve společnosti. Stanovit kalkulace na tyto vedlejší výrobky je velice obtížné, neboť jsou po dlouhou dobu součástí jednoho celku, a tak není jednoduché určit, jaké náklady vstupují do hlavního či vedlejšího produktu.

Postupy, které v současné době společnost používá nejsou zcela chybné a mají své opodstatnění, především v jejich historické tradici, ve zkušenostech ale i tendenci co nejvíce zjednodušovat. To nicméně vede ke zkreslování vykazované reality. Většina vedlejších produktů se navíc nikdy nedostane na trh, neboť je okamžitě dále spotřebována v rámci společnosti, což poněkud svádí k tomu nepřikládat této problematice takový význam jaký si zaslouží.

8 Hodnocení používaných metod oceňování a účtování a opatření ke zlepšení systému účetnictví

Předchozí kapitoly se zabývaly popisem základních principů a přístupů k oceňování a účtování majetku a závazků vybraného podnikatelského subjektu v rámci specifického odvětví zemědělství. Následující odstavce si kladou za cíl tyto oblasti zhodnotit a v případě zjištěných nedostatků či nevhodně zvolených řešení navrhnout lepší opatření.

8.1 Hodnocení obecných zásad účtování majetku a závazků

V rámci evidování činnosti se společnost striktně drží zákonů a nařízení, platných na území České republiky, která předepisují, jakým způsobem se má co účtovat.

Hranice pro zařazení majetku do dlouhodobých skupin odpovídá hranicím stanoveným zákonem. Účetně i daňově se tak odepisuje stejný majetek. V rámci účetního odepisování jsou stanoveny hranice velmi podobné zákonným, ovšem vždy s přihlédnutím k reálné době použitelnosti v rámci činnosti společnosti. Zásoby nakupované i vyrobené vlastní činností jsou evidovány způsobem A, což společnosti vyhovuje především z důvodu větší přehlednosti.

Pro účetnictví je využíváno co nejpodrobnějších analytik tak, aby bylo na první pohled jasné, co patří na který účet. Jednotlivé vnitropodnikové činnosti jsou označovány trojmístným kódem, který odpovídá označení, které je uvedeno v metodice vydané Ústavem zemědělské ekonomiky a informací (nachází se v přílohách této práce).

8.2 Zhodnocení oceňování rostlinné výroby

Rostlinná výroba tvoří značnou část celkové produkce společnosti. Ceny výsledné produkce jsou stanovovány na základě skutečně kalkulovaných nákladů. Kalkulační vzorec obsahuje veškeré skutečně vynaložené náklady potřebné pro samotnou produkci.

8.2.1 Hnojiva

Problematickou položkou jsou především hnojiva. Společnost v současnosti používá značně zjednodušený postup, kdy celkovou hodnotu spotřebovaných hnojiv přímo rozpočte odhadem na všechny hnojené plodiny.

Každá pěstovaná plodina si ovšem bere z půdy odlišné živiny a je známo, že není schopna přijmout všechny živiny, které byly do půdy vpraveny hnojením. Jako správnější postup se tedy jeví rozdělit hodnotu použitého hnojiva do několika let především na základě toho, jak která plodina účinné látky spotřebovává.

Tento nejspíše nejsprávnější postup je ovšem s přihlédnutím na účetní zásady neproveditelný. Není jednoduše možné zjistit, kolik látek, která plodina aktivně využije pro svůj vlastní růst, protože půda všechny živiny navíc nemusí přijmout. Záleží jak na typu půdy, tak i na počtu srážek (velké množství může hnojiva z pole vyplavit atd.).

Společnost by ovšem mohla zvolit i jiné postupy, které jsou v souladu s účetními zásadami a zároveň budou lépe reflektovat skutečnost. Následující odstavce se budou zabývat představením jednoho z možných postupů, který by pro společnost mohl být snadno využitelným.

Rozpočet nákladů na spotřebu vlastních hnojiv dle přepočtené osevní plochy

Poláčková (2010) ve své metodice uvádí možný postup rozpočtení hnojiv na základě přepočtených osevních ploch. V běžném roce by měly být sklizené plochy upraveny následujícím způsobem:

- plodiny přímo hnojené dvojnásobkem své výměry,
- ostatní plodiny svou prostou výměrou,
- louky polovinou své výměry,
- pastviny, pokud se hnojí, čtvrtinou své výměry.

Celkové náklady na hnojiva se následně vydělí přepočtenou osevní plochou a tím dojde ke zjištění nákladů na 1 ha. Vynásobením těchto nákladů a přepočtené plochy je získána hodnota hnojiv připadajících na danou plodinu, a která tak může vstoupit do kalkulace.

Společnost může využít postup tak, jak jej popsán výše, nebo si může stanovit jiné koeficienty, které by sloužily pro přepočet dané plochy. V případě, že bude dodržovat hodnoty stanovené v metodice, bude vypadat rozpočet tak, jak je ukázáno v tabulce 19.

V roce 2018 ŽV vyprodukovala zhruba 15 040,7 t hnoje určeného pro použití na pěstované plodiny. Hnůj je oceněn na základě vnitropodnikových směrnic hodnotou 300 Kč/t, tedy celková hodnota hnoje je 4 512 210 Kč.

Tabulka 19: Návrh na rozvržení nákladů na hnojení za rok 2018

Plodina	Obhospodařovaná plocha (ha)	Koeficient	Přepočtená plocha (ha)	Přepočtené náklady na hnojení (Kč)
Kukuřice	687,20	2,00	1 374,40	848 550,36
Řepka	561,47	2,00	1 122,94	693 299,72
Pšenice ozimá	776,37	2,00	1 552,74	958 656,93
Ječmen ozimý	446,96	2,00	893,92	551 903,48
Jarní ječmen	388,51	2,00	777,02	479 729,77
Pšenice jarní	172,52	2,00	345,04	213 028,12
Jetel	490,53	1,00	490,53	302 851,72
Svazenka	61,65	1,00	61,65	38 062,52
Sad	81,20	1,00	81,20	50 132,63
Pastviny	232,00	0,25	58,00	35 809,02
Louky	1 102,00	0,50	551,00	340 185,72
Celkem	5 000,41	x	7 308,44	4 512 210,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Tabulka zobrazuje skutečnou plochu i hodnoty přepočtené na základě koeficientů stanovených metodikou.

Náklady připadající na 1 hektar se vypočítají jako podíl celkových nákladů a přepočteného počtu hektarů, číselně $4\,512\,210 / 7\,308,44 = 617,40$ Kč.

Spotřeba vlastních hnojiv oceněná dle stávajícího způsobu ve společnosti činila u kukuřice 1 118 410,95 Kč a u pšenice ozimé 1 308 083,14 Kč. Při přepočtu nákladů na základě přepočtené osevni plochy vycházejí náklady na hnojení těchto plodin nižší. U kukuřice by došlo ke snížení této položky o 269 860,59 Kč za rok 2018. Za stejné období u pšenice ozimé by pokles této nákladové položky činil 349 426,21 Kč. Obě tyto částky nejsou zanedbatelné a způsobily by pokles celkových nákladů vynaložených na tyto plodiny.

8.2.2 Oceňování vedlejší produkce v rostlinné výrobě

Další problematickou oblastí je oceňování vedlejší produkce v rámci RV. V současnosti společnost oceňuje vedlejší produkci na základě vnitřních kalkulací s přihlédnutím

k minulým obdobím. Ovšem u tohoto typu produktu je vyčíslení vynaložených nákladů značně komplikované.

Nabízejí se ovšem další možnosti, jak tyto produkty ocenit, aby jejich hodnota více odpovídala realitě.

Oceňování slámy na základě tržní ceny

První možností je stanovit hodnotu vedlejší produkce na základě reprodukční pořizovací ceny. Tedy zjistit, za kolik se běžně prodává balík/tuna slámy, tržní ceny zprůměrovat, v této hodnotě slámu evidovat a především odečítat od nákladů hlavního produktu.

Na základě dotazování a poptávání u různých společností jak zemědělských, tak zpracovatelských na území České republiky byly nejčastěji uváděny tyto ceny: 1 500, 1 600, 2 000 a 3 000 Kč. Nejnižší uvedenou cenou bylo 900 Kč a nejvyšší hodnota činila 4 400 Kč. Zbylé hodnoty se pohybovaly v tomto rozmezí s větší či menší mírou četnosti. Průměr získaných hodnot představuje částka 2 034 Kč/t slámy. V této hodnotě by tedy bylo vhodné slámu evidovat a odečítat od hlavního produktu. Současně stanovená hodnota (800 Kč/t) je značně podhodnocena.

Současné ceny slámy jsou značně vysoké, a to především z důvodů dva roky po sobě trvající špatné úrody slámy, kdy je jí jednak málo a zároveň není tak kvalitní, jak by zpracovatelské společnosti potřebovaly. Její nedostatek zaznamenaly i sousední státy, a tak tržní cena vzrůstá.

Úskalích tohoto způsobu zjišťování ceny slámy je mnoho, především se jedná o zdlouhavost procesu a jeho náročnost. Výhodou je, že by vedlejší produkt byl oceňován v hodnotě skutečně blízké té, za kterou je obchodován na trhu.

Oceňování slámy pomocí odečítací metody kalkulace nákladů

Zjišťování tržní ceny, jak je uvedeno v textu výše, může být zdlouhavé a není vyloučeno ani to, že se společnost k relevantním údajům nedostane. Dvořáková (2017) ve své publikaci popisuje jiný postup, kterým lze vypočítat hodnotu vedlejšího produktu. Ovšem v tomto případě nedochází k ocenění vedlejšího produktu vnitropodnikovou cenou, ale celkové náklady na produkci se rozdělí na dvě části, a to hlavní a vedlejší a na základě tohoto poměru jsou rozpočteny i vynaložené celkové náklady.

Konkrétně u pšenice, kde kalkulační jednicí je 1 tuna zrna a 1 tuna slámy, by tvořilo zrno 88 % nákladů a sláma jen 12 %. Celkové vynaložené náklady na pšenici v roce 2018 dosáhly výše 17 900 396,89 Kč. V současnosti je z této hodnoty odečítána hodnota vedlejší produkce na základě jejího skutečného množství a stanovené ceny.

Ve sledovaném roce připadlo 809 515 Kč na produkci cca 1 012 tun pšeničné slámy a zbývající náklady, tedy 17 090 881,89 Kč, vyjadřovaly hodnotu sklizeného zrna. Nově by na zrno připadla částka 15 752 349,26 Kč, a 2 148 047,63 Kč by připadlo na sklizenou slámu. V porovnání se současným řešením, by tedy došlo k navýšení hodnoty slámy a snížení hodnoty celkových nákladů, které určují cenu zrna. Nově by 1 tuna slámy měla hodnotu 2 122,58 Kč, tedy podstatně vyšší, než má v současné situaci ve společnosti. Navíc tato hodnota se do značné míry přibližuje i průměrné tržní ceně, která byla vypočtena v předcházející podkapitole.

Shrnutí

První navržené opatření v rámci RV se zaměřovalo na rozpočet nákladů spotřeby hnojiv na plodiny pomocí rozpočtu uváděného v Metodice kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství, která se jeví jako vhodný manuál pro stanovení této položky v kalkulačním vzorci. Hnojiva představují důležitou položku (jak svou výší, tak i svým obsahem), a proto je nutné se této problematice věnovat.

Následující opatření se zaměřilo na oceňování vedlejší produkce. Dva názorné příklady uvedené výše ukazují další možné přístupy ke stanovení ocenění vedlejšího produktu při výrobě obilovin, které jsou zcela v souladu s legislativou.

Rozdílnost výsledků navržených metod a stávajících postupů ukázala na slabá místa v současném způsobu ocenění. Stanovení ceny na základě kalkulací s obtížně přiřaditelnými hodnotami přispívá k nepřesnosti odhadů a zkreslování ceny celkové produkce jak hlavního, tak vedlejšího produktu. Zmíněné postupy předpokládají zavedení vnitropodnikové směrnice, která by upravovala postup stanovení ceny slámy, ke kterému by docházelo až v okamžiku, kdy by byla známa již většina relevantních informací podstatných pro obě metody stanovení cen. Jedná se například o celkovou situaci na trhu, počet srážek, sucho a další faktory, které ovlivňují vyprodukované množství i jeho kvalitu. Ke stanovení této ceny by docházelo až během sklizňových prací nebo až přímo po jejich skončení. Vzhledem k tomu, že vlastní vyrobená sláma

coby výrobek do evidence společnosti vstupuje až během sklizně, se to nejeví jako problém, který by znamenal komplikace pro chod společnosti.

8.3 Zhodnocení živočišné výroby

V rámci ŽV se v současnosti zaměřuje společnost na chov skotu za účelem produkce mléka. Skot je evidován na základě dosaženého věku a hmotnosti v podnikem stanovených kategoriích.

Kalkulace na hlavní produkt – tedy mléko je vytvořena standardním výčtem nákladů skutečně vynaložených na péči o dojnice. Od těchto nákladů jsou odečítány hodnoty vedlejší produkce, a právě tyto položky jsou, co se týká oceňování, nejvíce problematické.

8.3.1 Oceňování vedlejší produkce

Oceňování příchovků bylo již popsáno v předešlých kapitolách. Existují další možné metody, Dvořáková (2017) uvádí například procentní rozečet nákladů na matku a tele, převod hodnoty telete na litry mléka nebo stanovení poměru mezi teletem a mlékem na základě průměrných tržních cen. Ovšem žádná z těchto metod by nepřinesla přesnější hodnoty pro ocenění. Způsoby zvolené společností jsou tedy považovány za vhodné.

Oceňování hnoje

Příchovky ovšem nejsou jediným vedlejším produktem, který vzniká při produkci mléka (a chovu skotu obecně). V rámci ŽV (obecně) dochází k výrobě i velmi specifického produktu, kterým jsou statková hnojiva (hnůj, kejda a močůvka). Tento produkt je dále zpracováván v rámci RV. Ocenění tohoto produktu je zcela v kompetenci společnosti, která jej oceňuje na základě kalkulací s přihlédnutím k minulým obdobím.

Na rozdíl například od slámy zde neexistuje trh, na kterém by se obchodovalo s tímto produktem, a tak nelze přihlídnout k tržní ceně. Tento vedlejší výrobek ovšem svou hodnotou snižuje náklady na hlavní produkt ŽV – mléko a vstupuje do nákladů na produkci v RV. Jeho ocenění je tedy důležitým faktorem, který ovlivňuje cenu produkce, ale i vynaložené náklady společnosti a tím i hospodářský výsledek.

Stávající metoda stanovení ceny hnoje je zcela v souladu s legislativou. Aby společnost dosáhla přesnějšího a méně zkrslujícího pohledu na ohodnocení své produkce, nabízí

se zavést zcela nový způsob oceňování, a to na základě množství **účinných látek**, které jsou součástí hnoje.

Zjištění těchto hodnot lze zajistit dvojitým způsobem, a to testováním, kdy na základě laboratorních výsledků je stanoven obsah základních účinných látek, jako je dusík (N), oxid fosforečný (P₂O₅) a oxid draselný (K₂O). Tato možnost je finančně náročná – cena odběru jednoho vzorku včetně jeho testování se pohybuje v řádech tisíců, vzorků by muselo být odebráno větší množství a testování by muselo proběhnout několikrát a v různých oblastech, tedy by to pro společnost bylo zbytečně finančně náročné.

Druhá podstatně jednodušší varianta vychází z obsahu vyhlášky č. 377/2013 Sb., o skladování a způsobu používání hnojiv. Tato vyhláška obsahuje jednak tabulky obsahující průměrné množství účinných látek, které jsou ve statkových hnojivech různého původu, ale zároveň jsou zde zaznamenána i průměrná množství produkce hnoje od různých zvířecích skupin. U krav se tak liší složení podle jejich pohlaví a věku a zároveň s tím se liší i vyprodukované množství (tabulka obsahuje tyto údaje přepočtené na 1 DJ = dobytčí jednotky = 500 kg). Složení některých statkových hnojiv zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 20: Průměrný obsah živin ve vybraných statkových hnojivech

Statková hnojiva	Průměrný obsah sušiny (%)	Průměrný obsah hlavních živin (kg/t)		
		N	P ₂ O ₅	K ₂ O
Hnůj				
Telata, jalovice, býci	22	6,5	4	7,6
Krávy dojené	22	6,9	4	7,6
Směs od více kategorií skotu	22	6,7	4	7,6
Kejda				
Telata	5,9	3,7	1,5	3
Jalovice, býci	9,2	3,9	1,9	3,8
Krávy dojené	7,2	3,8	1,6	3,1
Směs od více kategorií skotu	7,3	3,9	1,6	3,1
Sláma	X	5	2,1	13,2

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č. 377/2013 Sb., 2019

Kromě statkových hnojiv zobrazuje výše uvedená tabulka i obsah účinných látek ve slámě. Obsah těchto látek závisí na kategorii skotu, od které pochází. V případě že by společnost skladovala hnojiva od různých skupin odděleně bylo by možné dosáhnout přesnějších hodnot. V současném stavu se ovšem hnůj skotu skladuje na jednom místě, tedy podrobnější rozpočet není možný. Pro následující ukázkovou kalkulaci budou tedy použity údaje pro **skupinu skotu**.

Výše uvedená tabulka nám sděluje množství účinných látek na 1 tunu hnoje a kejdy. Výpočet pro ocenění tohoto produktu předpokládá, že jediné, co je cenné, jsou právě tyto účinné látky, které vyživují pěstovanou plodinu. Proto poslouží jako základní prvky ocenění.

Společnost kromě vlastního hnojiva používá i hnojiva nakoupená – průmyslová, která obsahují stejné účinné látky. Na základě jejich pořizovacích cen lze přepočítat, kolik stojí jedna měrná jednotka (konkrétně 1 kg) vybrané účinné látky na trhu.

Tento prostý výpočet vychází z předpokladu, že pokud by společnost nechovala skot a tím neprodukovala hnůj, musela by nakupovat větší množství průmyslových hnojiv, než je tomu v současnosti.

Poláčková (2010) uvádí pro výpočet ocenění živin ve vlastním hnojivu následující vzorec:

Ocenění živin =

$$\text{obsah živin} \times \text{cena čistých živin} \times \text{koef. účinnosti} \times \text{koef. manipulace.} \quad (2)$$

Aby mohlo být dosazeno do výše uvedeného vzorce, je nezbytné určit cenu čistých živin. Tu lze vypočítat na základě společností nakupovaných jednosložkových hnojiv, která obsahují stejnou látku. Společnost nakupuje různé druhy hnojiv s různých obsahem účinných látek. Je nezbytné vypočítat hodnotu připadající na 1 kg účinné látky. Nejprve je nutné určit, kolik kg dané látky se nachází v 1 tuně průmyslového hnojiva. Dále se bude postupovat dle následujícího vzorce.

$$\text{Cena za kg účinné látky} = \frac{\text{cena za 1 tunu}}{\text{kg účinné látky v 1 tuně}} \quad (3)$$

Například společnost využívá síran amonný, který v sobě obsahuje 21 % dusíku (tedy v 1 tuně hnojiva je 210 kg dusíku). Průměrná nákupní cena za 1 tunu tohoto hnojiva byla v roce 2018 4 599 Kč.

Cena za kg N = $4\,599 / 210 = 21,90$ Kč.

Kromě síranu amonného nakupuje společnost ještě další dusíkatá hnojiva, výsledná cena za 1 kg dusíku bude získána jako aritmetický průměr. Stejným principem budou vypočítány i další složky, výsledné hodnoty ukazuje následující tabulka.

Tabulka 21: Ocenění živin

Živina	Ocenění (Kč/kg)
N	17,92
P ₂ O ₅	26,22
K ₂ O	25,45

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Dalšími neznámými ve vzorci jsou dva koeficienty. Vzhledem ke své povaze jsou statková hnojiva méně účinná než ta průmyslová, z tohoto důvodu vzorec obsahuje koeficient účinnosti a manipulace. Poláčková (2010) pracuje s koeficienty 0,7 pro N, 1 pro P₂O₅ a 0,7 pro K₂O. V tomto ilustračním případě budou tyto hodnoty zachovány. Koeficient manipulace vyjadřuje nutnost vynaložit vyšší náklady při aplikaci statkových hnojiv. To je způsobeno především nižší koncentrací živin. Na základě posouzení společnosti byla stanovena hodnota tohoto koeficientu na 0,8.

Celý výpočet pro stanovení ocenění dusíku obsaženého v hnoji bude vypadat následujícím způsobem.

$$N = 6,7 \times 17,92 \times 0,7 \times 0,8 = 67,24 \text{ Kč}$$

Výsledky pro zbylé látky obsahuje tabulka 22.

Tabulka 22: Ocenění minerálních živin ve vybraných statkových hnojivech

Živina	Hnůj (Kč/t)	Kejda (Kč/t)
N	67,25	39,14
P ₂ O ₅	83,90	33,56
K ₂ O	123,79	50,49
Celkem	274,93	123,19

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Kromě minerálních látek obsahují statková hnojiva i **organické látky**. Ty jsou obsaženy ve slámě, která je jejich nedílnou součástí. Je tedy nutné do výpočtu zahrnout i tuto složku. Poláčková (2010) opět uvádí vzorec sloužící k výpočtu příslušné částky.

$$\text{Hodnota organických látek} = \text{obsah org. látek} \times \text{hodnota živin v kg slámy} \quad (4)$$

Konkrétně opět pro hnůj bude vypadat výpočet následujícím způsobem:

$$N = 5 \times 17,92 \times 0,7 \times 0,8 = 50,18 \text{ Kč,}$$

$$P_2O_5 = 2,1 \times 26,22 \times 1 \times 0,8 = 44,05 \text{ Kč,}$$

$$K_2O = 13,2 \times 25,45 \times 0,8 \times 0,8 = 215 \text{ Kč.}$$

Celková hodnota živin v 1 tuně slámy tedy činí 309,23 Kč, tedy na 1 kg organických látek připadne hodnota 0,31 Kč.

Množství organických látek obsažených v 1 tuně hnoje je uváděno jako 17 % a v kejďě 5,7 %. Celková hodnota organických látek v 1 tuně hnoje tedy bude:

$$170 \times 0,31 = 52,70 \text{ Kč.}$$

Stejný výpočet bude proveden i pro kejdu, dílčí hodnoty látek budou stejné, rozdílná bude až konečná částka. Tedy:

$$57 \times 0,31 = 17,67 \text{ Kč.}$$

Sečtením těchto dvou hlavních částek se dosáhne celkové hodnoty. Pro hnůj to bude:

$$274,93 + 52,70 = 327,63 \text{ Kč,}$$

a pro kejdu:

$$123,19 + 17,67 = 140,86 \text{ Kč.}$$

Obě tyto částky jsou vyšší než hodnoty současně stanovené ve společnosti. Při zaokrouhlení směrem nahoru na částku 330 Kč/tuna by došlo u hnoje k navýšení ocenění o 30 Kč. U kejdy by zvýšení bylo vyšší z 80 Kč/t na 141 Kč/t.

Shrnutí

Opatření uvedené v této kapitole se zaměřuje na změnu oceňování vedlejší produkce při výrobě mléka, konkrétně na změnu způsobu ocenění statkových hnojiv. Tato problematika nemá nikde přesně definovaný postup stanovení ceny a je tedy zcela

v kompetenci společnosti. Statková hnojiva jsou specifická i tím, že neexistuje trh, na kterém by byla aktivně obchodována. Nelze tedy stanovit jejich tržní hodnotu. Jediné další použití statkových hnojiv je v rámci RV.

Představená metoda oceňování statkových hnojiv je založena na základním předpokladu, že společnost nepoužije statková hnojiva bude muset kompenzovat jejich nedostatek nákupem průmyslových hnojiv a naopak. Na základě této premisy lze použít ke stanovení ceny účinných látek průměrnou hodnotu účinných látek v průmyslových hnojivech.

Závěr

Tato diplomová práce se věnovala problematice účetnictví a oceňování v sektoru zemědělství se zaměřením na konkrétní podnikatelský subjekt. První kapitola této práce představila základní cíle této práce a metodický postup řešení. Druhá kapitola byla věnována představení sektoru zemědělství, jeho významu pro Českou republiku, ale i pro běžného občana. Byly představeny základní funkce zemědělství, jeho historie, ale i současný vývoj a srovnání s vývojem ekonomiky jako celku.

Tato práce analyzovala a zhodnotila základní principy vedení účetnictví v sektoru zemědělství dle legislativy České republiky a snažila se vyzdvihnout a zdůraznit prvky, které se v ostatních sektorech národního hospodářství nepoužívají vůbec nebo pouze ve zcela výjimečných případech. Tyto odlišnosti, ale i mnohé shodné prvky účetnictví byly, pro větší přehlednost demonstrovány v komparační tabulce.

Třetí a čtvrtá kapitola se zabývala oceňováním majetku a závazků na základě legislativy České republiky. Tyto kapitoly představily základní problematiku oceňování a zároveň vyzdvihly informace typické pro podnikání v sektoru zemědělství. Jednalo se především o biologický charakter a s tím související specifika oceňování, například neustále rostoucí hodnota zvířat během jejich života, nemožnost ovlivnění prodejní ceny, obtížné rozpočítávání hodnoty na hlavní a vedlejší produkt, sdružený charakter výroby a další.

Pátá kapitola měla již praktický charakter se zabývala představením základních údajů o společnosti, která byla v praktické části analyzována. Byly představeny základní ukazatele na jejichž základě lze společnost zařadit dle velikosti, ale i další informace jako množství obhospodařované půdy či vývoj počtu zaměstnanců, který koresponduje s vývojem tohoto ukazatele v rámci celé republiky. Představena byla i organizační struktura a oblast podnikání vybrané společnosti.

Další kapitoly analyzovaly systém účtování a oceňování majetku a závazků ve vybrané společnosti se zaměřením na specifika zemědělské výroby, tedy především účtování a oceňování produkce biologického charakteru, a to jak v rostlinné, tak v živočišné výrobě. Na základě této analýzy byly v poslední praktické kapitole shrnuty veškeré výstupy. Kromě zhodnocení provedené analýzy se zabývala poslední kapitola taktéž navržením nových postupů, které by vedly společnost k lepším a přesnějším výstupům

než ty, které jsou používány v současné době. Navržená opatření se zabývala především oceňováním biologických aktiv, v rostlinné výrobě se jednalo o způsoby rozpočítání nákladů na spotřebu vlastních hnojiv pro účely pěstování obilovin. Dalším navrženým opatřením bylo stanovení nového způsobu určení ceny vedlejší produkce – slámy. V současnosti společnost využívá vlastní kalkulace, které ovšem nejsou dostatečně přesné, a proto výsledná hodnota neodpovídá realitě. I opatření vztahující se k živočišné produkci se zaměřovala na způsoby oceňování. Legislativa se této problematice věnuje pouze velmi okrajově, a proto v rámci zemědělské produkce, která je typická biologickým charakterem, bývá oceňování předmětem diskuzí. V rámci živočišné výroby se navržené opatření zabývalo oceněním vedlejší produkce chovu skotu, tedy produkce statkových hnojiv. Důležitost oceňování vedlejší produkce tkví především v tom, že v zemědělském podniku je často dále spotřebována a ovlivňuje tak hodnotu výsledné produkce, která je již prodávána. Navržené postupy by měly vést ke zpřesnění oceňování ve společnosti, a to jak vedlejší, tak v konečném důsledku i hlavní produkce.

Zemědělství je velice specifická oblast hospodářství v rámci celosvětové ekonomiky. Je ovlivňováno vnějšími silami, které člověk nedokáže ovládnout. I v rámci účtování a oceňování má zemědělství status unikátního sektoru (především biologickou povahou své produkce). V České republice v současné době chybí předpisy, které by se podrobně zabývaly specifiky zemědělské činnosti a poskytovaly přesný návod, jak k nim přistupovat (především v rámci oceňování). Značná část odpovědnosti je tedy na samotných podnikatelích. Tato diplomová práce analyzovala právě tyto postupy a ukázala, jak k této problematice přistupuje skutečný podnikatelský subjekt.

Seznam použité literatury

- Bečvářová, V. (2001). *Zemědělská politika*. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně.
- Brčák, A. (1991). *Náklady, kalkulace a ceny v zemědělství: Vybrané příklady a úlohy*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Čermáková, H. (2014). Účetnictví v lesním hospodářství. *Auditor*, 21(2), 18-20. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3047/casopis-auditor-c-2-2014.pdf>
- ČSÚ (2017). *Strukturální šetření v zemědělství – 2016. Zemědělství celkem*. Cit. 27. 10. 2018. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/46015056/27015117001.pdf/bfb2db12-8d1d-4f56-b30b-49bd6d372285?version=1.0>
- Čuba, F., & Hurta, J. (2008). *Nové cesty českého zemědělství*. České Budějovice: Mondon, spol. s r. o.
- Damohorský, M. a kol. (2015). *Zemědělské právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o.
- Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks.
- Dvořáková, D. (2017). *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer.
- Dvořáková, D. (2018). Specifika účetnictví v rostlinné výrobě. *Účetnictví v praxi*, 8(10), 11-17.
- Khain, M.Y., & Jain P. K. (2007). *Cost Accounting*. New Delphi: Tata MCGregot – Hill Pub.
- Klír, J., Kunzová, E., & Čermák, P. (2007). *Rámcová metodika výživy rostlin a hnojení. Metodika pro praxi*. Praha: Výzkumný ústav rostlinné výroby, v.v.i.
- König, P. a kol. (2009). *Rozpočet a politiky Evropské unie. Příležitost pro změnu*. Praha: C. H. Beck.
- Máče, M. (2013). *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing.

- Michalčáková A., Komínková M., & Farkač M. (2015). *Společná zemědělská politika EU v letech 2014-2020*. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury (CDK).
- Ministerstvo financí (2018). *České účetní standardy pro podnikatele*. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.
- Nařízení vlády č. 242/2004 Sb., o podmínkách provádění opatření na podporu rozvoje mimoprodukčních funkcí zemědělství spočívajících v ochraně složek životního prostředí (o provádění agroenvironmentálních opatření)*. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.
- Needles, B. E., & Powers, M. (2010). *Financial Accounting*. Mason: Cengage Learning
- Nepleichová, M. (2007). *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc: ANAG.
- Nepleichová, M., & Novák, J. (1996). *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*. Praha: BILANCE.
- Novák, J. (1996). *Metodika kalkulací nákladů v zemědělství*. Nové Město nad Cidlinou: AGRODAT.
- Pastorek, Z. a kol. (2002). *Technologické systémy rostlinné výroby*. Praha: Výzkumný ústav zemědělské techniky Praha.
- Poláčková, J. (2010). *Metodika kalkulací, nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací.
- Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.
- Skálová, J. (2018). *Podvojně účetnictví 2018*. Praha: Grada Publishing.
- Strouhal, J., Židlická, R., & Cardová, Z. (2014). *Účetnictví. Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks.
- Svatoš, M. (2018). *Ekonomika agrárního sektoru: vybraná témata*. Praha: Česká zemědělská univerzita.
- Ústav zemědělské ekonomiky (2016). *Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2016*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací.
- Valder, A. (2008). *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer.

Valder, A., & Neplechová, M. (1991). *Účetnictví zemědělského podniku*. Praha: Svépomoc.

Vyhláška č. 377/2013 Sb., o skladování a způsobu používání hnojiv. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., k podvojnému účetnictví pro podnikatele. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 307/2000 Sb., o zemědělských skladních listech a zemědělských veřejných skladech a o změně některých souvisejících zákonů. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Zákon č. 97/1996 Sb., o ochraně chmele. Praha: Tiskárna Ministerstva vnitra.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počet jednotlivých forem podnikání v zemědělství v roce 2016	15
Tabulka 2: Komparace účetnictví v sektoru zemědělství a v ostatních sektorech hospodářství České republiky	34
Tabulka 3: Komparace metod oceňování v sektoru zemědělství a v ostatních sektorech hospodářství České republiky	49
Tabulka 4: Doba využívání vybraných druhů dlouhodobého majetku	54
Tabulka 5: Vybrané účetní operace související s externě pořízeným sadem	56
Tabulka 6: Vybrané účetní operace související s interně pořízeným sadem	56
Tabulka 7: Vybrané účetní operace v rámci nedokončené výroby (ozimé plodiny)	58
Tabulka 8: Vybrané výkony při pěstování plodin	59
Tabulka 9: Vybrané účetní operace v rámci evidování dospělých zvířat a jejich stád ...	62
Tabulka 10: Vybrané účetní operace o zvířatech v oběžném majetku	64
Tabulka 11: Normy úbytků vybraných obilovin	66
Tabulka 12: Normy úbytku některých druhů ovoce	67
Tabulka 13: Normy úbytku u skotu	67
Tabulka 14: Kalkulace kukuřice – siláž za rok 2018	71
Tabulka 15: Kalkulace pšenice ozimá za rok 2018	74
Tabulka 16: Kalkulace na mléko za rok 2018	77
Tabulka 17: Ocenění skotu	81
Tabulka 18: Kalkulace – telata do 3 měsíců	81
Tabulka 19: Návrh na rozvržení nákladů na hnojení za rok 2018	86
Tabulka 20: Průměrný obsah živin ve vybraných statkových hnojivech	90
Tabulka 21: Ocenění živin	92
Tabulka 22: Ocenění minerálních živin ve vybraných statkových hnojivech	92

Seznam obrázků

Obrázek 1: Podíl zemědělství na celkovém HDP	14
Obrázek 2: Podíl pracovníků v zemědělství na celkovém počtu pracovníků v národním hospodářství.....	14
Obrázek 3: Celkový počet zaměstnanců v letech 2013 až 2017.....	51
Obrázek 4: Celkový počet hektarů ve správě společnosti	51
Obrázek 5: Organizační struktura vybraného podniku	53
Obrázek 6: Vývojové kategorie skotu	65

Seznam použitých zkratk

SZP – společná zemědělská politika

EU – Evropská unie

HDP – hrubý domácí produkt

ČÚS – České účetní standardy

RV – rostlinná výroba

ŽV – živočišná výroba

VKK – velkokapacitní kravín

NV – nedokončená výroba

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

BTPM – bez tržní produkce mléka

TPM – s tržní produkcí mléka

VPN – vnitropodnikové náklady

KD – krmný den

ČSÚ – Český statistický úřad

DJ – dobytčí jednotka

Seznam příloh

Příloha A: Číselník výkonů RV

Příloha B: Číselník výkonů ŽV

Příloha A: Číselník výkonů RV

Kód	Název
Výkony rostlinné výroby	
099	VÝKONY RV (výkon pro kontrolu převedených nákladů z předchozího roku)
100	PŠENICE OZIMÁ
101	PŠENICE JARNÍ
102	ŽITO
103	JEČMEN OZIMY
104	JEČMEN JARNÍ
105	OVES
106	KUKUŘICE NA ZRNO
109	TRITIKÁLE
110	KUKUŘICE - OSIVO
111	PROSO
112	POHANKA
113	ČIROK
114	PŠENICE TVRDÁ (ŠPALDA)
115	OVES NAHÝ
119	OSTATNÍ OBILOVINY
120	HRÁCH SETÝ
121	ČOČKA
122	FAZOL JEDLÝ NA ZRNO
123	BOB NA ZRNO
129	OSTATNÍ LUSKOVINY
130	ŘEPKA
132	MÁK
133	SLUNEČNICE
134	HORČICE
135	SÓJA
136	TYKEV OLEJNÁ
137	OSTROPESTRĚC
138	SVAZENKA
139	OSTATNÍ OLEJNINY
140	ČUKROVKA
141	BRAMBORY RANÉ
142	BRAMBORY POZDNÍ KONZUMNÍ
143	BRAMBORY PRŮMYSLOVÉ
144	BRAMBORY SADBOVÉ
150	ČEKANKA
153	KRMNÁ ŘEPA
155	MĚSÍČEK LÉKAŘSKÝ
156	SATUREJKA VYTRVALÁ
157	ŠALVĚJ LÉKAŘSKÁ
158	YZOP LÉKAŘSKÝ
159	OSTATNÍ OKOPANINY
160	LEN OLEJNÝ
162	CHMEL
163	VINNÉ HROZNY
164	TABÁK
168	CHRPA MODRÁK
170	KMIN
171	KOPR
176	LEN PŘADNÝ
178	OSTATNÍ KÖREINOVÉ PLODINY

179	OSTATNÍ LÉČIVÉ ROSTLINY
180	KUKURICE NA ZELENĚ A SILÁŽ
185	MEZIPLODINY
188	KUKURICE NA LKS
189	OSTATNÍ JEDNOLETÉ PÍCNINY
190	VOJTĚŠKA
191	JETEL
198	TRÁVY NA SEMENO
199	OSTATNÍ VÍCELETÉ PÍCNINY
200	KEDLUBNY
202	KVĚTÁK
204	KAPUSTA HLÁVKOVÁ
207	ZELÍ
210	MRKEV A KAROTKA
212	PETRŽEL KOŘENOVÁ
213	CELER
220	OKURKY NAKLÁDAČKY
221	OKURKY SALÁTOVÉ
222	RAJČATA
223	ZELENINOVÁ PAPRIKA
224	MELOUNY
225	ZELENÝ HRÁŠEK
226	FAZOLE NA LUSKY
228	KUKURICE CUKROVÁ
230	SALÁT
233	ŠPENÁT
237	KOPR - NAŤ
238	PETRŽEL NAŤOVÁ
240	CIBULE
242	ČESNEK
243	POR
249	OSTATNÍ POLNÍ ZELENINA
250	ZELENINOVÁ SADBA
270	ZELENINA NA SEMENO
271	CIBULE - OSIVO
280	RYCHLEŇA ZELENINA
290	LOUKY
291	PASTVINY
292	HNOJENÍ
298	TTP (LOUKY A PASTVINY)
299	ZELENÉ HNOJENÍ
300	JABLKA
303	HRUŠKY
310	TŘESNĚ
311	VIŠNĚ
312	MERUŇKY
313	BROSKVE
315	ŠVESTKY PRAVÉ
316	OSTATNÍ SLIVONĚ
320	RYBÍZ ČERVENÝ
321	RYBÍZ ČERNÝ
322	ANGREŠT
323	MALINY
325	JAHODY
330	VLAŠSKÉ OŘECHY

339	OSTATNÍ OVOCNÉ SADY
340	OVOCNÉ ŠKOLKY
344	SAZENICE JAHODNÍKU
347	ZALOŽENÍ OVOCNÝCH SADŮ
348	MLADÉ OVOCNÉ SADY
350	OKRASNÉ ŠKOLKY
361	RÉVOVÉ ŠKOLKY
362	PODNOŽOVÉ VINICE
363	CHMELOVÁ SÁD A KOŘENÁČE
365	ZALOŽENÍ VINICE
366	MLADÉ VINICE
367	ZALOŽENÍ PODNOŽOVÉ VINICE
368	MLADÉ PODNOŽOVÉ VINICE
369	ZALOŽENÍ CHMELNICE
370	KVĚTINÁŘSTVÍ
395	ŽAMPIONY
396	HLÍVA
398	ÚHOR (PŮDA V KLIDU)
399	OSTATNÍ VÝKONY RV - BĚŽNÝ ROK
400-699	VÝKONY RV - PŘÍŠTÍ ROK (číslování = číslo výkonu RV 100 až 399 + 300)

Příloha B: Číselník výkonů ŽV

Výkony živočišné výroby	
700	DOJNICE (ZÁKLADNÍ STÁDO)
701	TELATA DO 3 MĚSICŮ
702	TELATA OD 3 DO 6 MĚSICŮ
703	JALOVICE DO 5.MĚSÍCE BŘEZOSTI
704	MLADÝ CHOVNÝ SKOT - BYČI
705	VYSOKOBŘEŽÍ JALOVICE
706	PLEMENNÍ BYČI
708	VYKRM SKOTU
710	KRÁVY (BTPM) - MASNÉ PLEMENO
714	TELATA DO ODSTAVU - MASNÉ PLEMENO
715	JALOVICE DO 5. MĚS. BŘEZOSTI - MASNÉ PLEMENO
716	VYSOKOBŘEŽÍ JALOVICE - MASNÉ PLEMENO
717	MLADÝ MASNÝ SKOT
719	OSTATNÍ SKOT
720	PRASNICE (ZÁKLADNÍ STÁDO)
721	MLADÉ CHOVNÉ PRASNIČKY
722	VYKRM PRASAT
723	PŘEDVYKRM PRASAT
724	JEDNORÁZOVÉ PRASNIČKY
725	PLEMENNÍ KANCI
728	SELATA DO ODSTAVU
729	OSTATNÍ PRASATA
730	SLEPICE - NOSNÉ
731	LÍHNUTÍ KUŘAT - NOSNÉ
732	KUŘICE V ODCHOVU - NOSNÉ
733	KUŘECÍ BROJLÉRI
735	SLEPICE (MATKY BROJLERŮ) - MASNÉ
736	LÍHNUTÍ KUŘAT - MASNÉ
737	ODCHOV KUŘIC - MASNÉ
740	KRŮTY (ZÁKLADNÍ HEJNO)
741	ODCHOV KRŮTAT
742	VYKRM KRŮT
743	HUSY (ZÁKLADNÍ HEJNO)
744	ODCHOV HOUSAT
745	VYKRM HUS
746	KACHNY (ZÁKLADNÍ HEJNO)
747	ODCHOV KACHŇAT
748	VYKRM KACHEN
750	BAHNICE (ZÁKLADNÍ STÁDO)
751	JEHNATA VYKRM
752	OSTATNÍ OVCE
753	MLADÉ OVCE
758	KOZY
760	PLEMENNÍ KONĚ (ZÁKLADNÍ STÁDO)
762	SPORTOVNÍ KONĚ
763	TAŽNÍ KONĚ
764	HŘIBATA
770	NUTRIE
771	LIŠKY
772	NORCI
773	KRÁLÍCI
780	VČELY
781	RYBY
782	PSI
789	OSTATNÍ VÝKONY ŽV

Abstrakt

VALENTOVÁ, Martina. *Specifika účetnictví a oceňování v sektoru zemědělství ve vybraném podnikatelském subjektu*, Plzeň 2019, 110 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: zemědělství, účetnictví, oceňování, biologický charakter produkce, zvířata, rostliny

Tato diplomová práce je zaměřena na analýzu a hodnocení specifík v oblasti účtování a oceňování v sektoru zemědělství. Práce je rozdělena do dvou základní částí, kdy první představuje teoretický popis problematiky a druhá se již věnuje praktické ukázce. Teoretická rešerše nejprve obecně představuje zemědělství jako nedílnou součást ekonomiky České republiky a dále již představuje základní teorii systému účetnictví a oceňování dle českých právních předpisů. I tato teorie je obecně vztahována k problematice zemědělství, a proto jsou demonstrována především ta fakta, která jsou pro zemědělství specifická a pro běžné podnikatele velmi nepravděpodobná. Druhá část práce analyzovala konkrétní systém účtování a oceňování majetku a závazků ve vybraném podnikatelském subjektu působícím na území České republiky. Na základě popsané teorie i zjištěné reality v konkrétním podniku byly následně představeny možné způsoby, jak stávající situaci zlepšit. Doporučení se vztahují především k oceňování vlastní produkce.

Abstract

VALENTOVÁ, Martina. *Specifics of accounting and valuation in agriculture in selected company*. Plzeň 2019, 110 p. Diploma thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: agriculture, accounting, valuation, biological character of production, animals, plants

This diploma thesis is focused on description of specifics in accounting and valuation in agriculture. This thesis is divided into two main parts. The first part introduces a theoretical description of the issue, the second part is mostly practical one. Firstly the theoretical part universally describes agriculture as the important part of national economy. Then it describes the main theory of accounting and a valuation system according to Czech legislation. Even this theory is related to the agriculture and this is the reason why only some facts are demonstrated as they are specific for agricultural companies and for ordinary companies are very unusual. The second part of this thesis aims to analyse a particular accounting system in a selected company from Czech Republic. Based on the described theory and discovered reality in the selected company there were subsequently introduced new possible options how to improve a current situation in the company. These suggestions are mainly related to valuation of own production.