

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Specifika účtování v zemědělském podniku

Specifics of accounting in agriculture company

Bc. Filip Toman

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Filip TOMAN
Osobní číslo:	K18N0082P
Studijní program:	N6208 Ekonomika a management
Studijní obor:	Podniková ekonomika a management
Téma práce:	Specifika účtování v zemědělském podniku
Zadávací katedra:	Katedra financí a účetnictví

Zásady pro vypracování

1. Vymezte problematiku zemědělské činnosti.
2. Charakterizujte účtování v zemědělství.
3. Představte vybraný podnikatelský subjekt a analyzujte jeho vedení účetnictví.
4. Shrňte specifikace účtování v zemědělském podniku a navrhněte případná opatření.

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

Seznam doporučené literatury:

- BRYCHTA, Ivan a kol. *Účetnictví podnikatelů. 2019: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2019.* 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 548 s. ISBN 978-80-7598-271-1.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. 2., aktualizované vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2017. 148 s. ISBN 987-80-7552-907-7.
- HINKE, Jana. *Implementace IAS 41 do účetního výkaznictví podniků České republiky.* 1. Vydání. Plzeň: Nava, 2013. ISBN 978-80-7211-456-6.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2019.* Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2249-3.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Lucie Vallišová, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **22. října 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **22. dubna 2020**



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



Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Specifika účtování v zemědělském podniku“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího diplomové práce
za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne:

.....

podpis autora/autorky

Poděkování

Touto cestou bych chtěl vyjádřit poděkování vedoucí mé diplomové práce Ing. Lucii Vallišové, Ph.D. za odborné rady, cenné připomínky a za čas, který mi věnovala. Dále bych chtěl poděkovat členům společnosti AGROKLAS Staré Sedliště a.s., kteří mi poskytli potřebné informace a odborné rady pro zpracování této práce. Na závěr bych chtěl poděkovat celé své rodině za podporu po celý průběh studia.

Obsah

Úvod	9
Cíl a Metodika	10
1 Právní úprava účetního systému ČR	12
1.1 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS.....	14
1.2 Zemědělství v účetním systému ČR	15
2 Specifika zemědělského účetnictví	16
2.1 Aktiva v zemědělské výrobě.....	17
2.2 Živočišná výroba.....	18
2.3 Rostlinná výroba	20
2.4 Oceňování v zemědělství	22
2.4.1 Oceňování ve vlastních nákladech.....	23
2.4.2 Nesdružená výroba	24
2.4.3 Sdružená výroba	25
3 Zemědělství dle standardu IAS 41	28
4 Dotace a pojištění v zemědělství	32
4.1 Pojištění	32
4.2 Dotace	34
4.2.1 Kritika dotací	35
5 Představení podnikatelského subjektu	36
5.1 Ekonomické zhodnocení společnosti.....	37
6 Oceňování ve zvoleném podnikatelském subjektu	40
6.1 Dlouhodobý majetek.....	41
6.2 Rostlinná výroba	42
6.3 Živočišná výroba.....	44

6.3.1	Oceňování skotu	44
6.3.2	Oceňování mléka	51
7	Oceňování dle IAS 41	54
7.1.1	Zemědělská produkce	55
7.1.2	Biologická aktiva – zvířata	56
7.1.3	Pěstitelské celky trvalých porostů	57
8	Dotace ve zvoleném podnikatelském subjektu	60
9	Pojištění v zemědělství	69
	Závěr	72
	Seznam použitých zdrojů	75
	Seznam tabulek	79
	Seznam grafů	81
	Seznam obrázků	82
	Seznam příloh	83

Úvod

Jedním z hlavních úkolů účetnictví je poskytnout komplexní přehled o situaci uvnitř celého podniku a jeho výsledcích hospodaření, jak interním, tak i externím uživatelům. Podává informace o stavu a pohybech svého majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření, to vše v peněžním vyjádření. Tyto informace slouží jako východisko pro finanční a strategické řízení společnosti.

Řídí se legislativou a účetními standardy dané země, mezinárodní legislativou a mezinárodními účetními standardy, české účetnictví především standardy IAS/IFRS. Důležité je, aby účetnictví bylo vedeno akruálním principem, čímž se rozumí účtování podvojným způsobem do období (kalendářní, nebo hospodářský rok), s nímž účetní případ věcně souvisí. Dále je nutné, aby účetnictví po celou dobu trvání účetní jednotky zobrazovalo věrný a poctivý obraz skutečnosti, tedy podávalo přesné informace o situacích souvisejících se společností.

Od ostatních podnikatelských činností, kde hlavním činitelem přinášející ekonomický prospěch je využití zejména lidských schopností, má zemědělská výroba četná specifika, která jsou následně přenášena i do účetnictví zemědělského subjektu. Jedná se především o biologický charakter zemědělské výroby, kdy hodnototvornou podstatou výrobního procesu jsou přirozené biologické pochody odehrávající se v živých organismech (rostlinách a živočiších). Tyto procesy jsou často nepředvídatelné, a proto i velmi rizikové. Z toho plyne, že i samotné ocenění zemědělských produktů a podnikání v této oblasti je velmi složité.

Výrobní proces v průmyslovém odvětví je více ovlivnitelný, lze s jistotou říct, jaké výrobní náklady jsou potřeba k zhotovení produktu a jeho výroba je proto téměř bezriziková z důvodu opakovatelnosti. V zemědělském odvětví je to ale složitější. Samotná výroba je méně ovlivnitelná a spočívá pouze ve vytváření vhodných podmínek pro průběh biologických procesů. Tyto procesy jsou často nepředvídatelné a jejich výsledky nejisté. Proto je celé zemědělství silně spjato se státní regulací a dotační politikou daného státu a pro členské státy Evropské unie i s dotační politikou Evropské unie. Dotace mají za cíl podpořit zemědělce i v nepříznivém období a zabránit jejich úpadku. Dochází však k tomu, že tyto dotace deformují prostředí zemědělského trhu.

Cíl a Metodika

Cíl

Hlavním cílem této diplomové práce je popsat problematiku účtování zemědělského podnikání. Rozebrat faktory, které zemědělství ovlivňují a jak je ukotveno v českých právních předpisech, a to vše zobrazit na konkrétní české společnosti, podnikající v zemědělství již řadu let. Úmyslem této práce je zobrazit i účtování v oblasti zemědělství dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS z důvodu neustálého sblížení českých předpisů s těmito standardy.

Metodika

Poté, co byl stanoven cíl, je práce věnována deskripci právních úprav účetního systému v České republice, a to jak českým právním předpisům, tak Mezinárodním účetním standardům IAS/IFRS. Následuje rozbor specifik zemědělského účetnictví dle českých právních předpisů a řešení zemědělství dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, přesněji standardu IAS 41, který je celý věnován pouze zemědělství. Součástí práce je i komparace řešené problematiky dle českých právních předpisů a IAS/IFRS.

Závěr teoretické části se zabývá analýzou dotací a pojištěním v zemědělství, což jsou dvě oblasti s tímto oborem úzce spjaté. Vše bylo napsáno s využitím českých zákonů, odborné literatury a internetových zdrojů zabývajících se zkoumanou problematikou. K tomu bylo využito jak českých zdrojů, tak i zdrojů zahraničních.

V další části je podrobně představena zemědělská společnost AGROKLAS Staré Sedliště a.s., která slouží k analyzování zvoleného oboru v této práci. Informace byly získány z obchodního rejstříku i od zaměstnanců samotné společnosti. Součástí je také zhodnocení finanční situace uvedeného podniku především za pomoci ukazatelů rentability, které následně byly porovnávány s průměrnými hodnotami vybraných odvětví.

Praktická část je věnována především oceňování, což je specifikum, které se v zemědělství nejvýrazněji liší od ostatních oborů. Tato část se věnuje analýze tohoto specifika u vybraných aktiv ve zvoleném podnikatelském subjektu, jak je ocenění řešeno a jaké komplikace to pro podnik přináší. Součástí je i explanace řešení oceňování

dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Řešení je zobrazeno na konkrétních druzích majetků s popisem procesu oceňování a uvedení příkladu, jak by bylo aktivum oceněno a zaneseno do účetnictví společnosti dle mezinárodních účetních standardů.

Další část je věnována analýze dotačních programů. Ty jsou v zemědělství zastoupeny ve větší míře než v jiných podnikatelských oborech a často na nich závisí fungování celého zemědělského podniku. Je proveden rozbor dotací využívaných v analyzované společnosti a jejich promítnutí do účetnictví dle českých právních předpisů. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku snižují jeho hodnotu při prvotním rozpoznání. V souvislosti s českým řešením došlo i ke komparaci s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS, kdy dotace nesnižuje hodnotu při prvotním ocenění, ale je vykazována jako výnos v průběhu celé životnosti majetku. Pro analýzu bylo zvoleno konkrétní aktivum, které společnost pořídila a získala na jeho nákup dotaci.

Poslední součástí je analýza pojištění, jež je pro zemědělství také velmi důležité. Jedná se především o pojištění plodin a živočichů, jehož sjednávací povinnost často bývá, stejně jako v analyzované společnosti, zakotvená ve směrnících.

Závěr diplomové práce je věnován zhodnocení problematiky podnikání v zemědělském oboru s promítnutím do účetnictví těchto podniků. Součástí je i doporučení, jež by mělo nastavit jednotná pravidla pro všechny společnosti zabývající se zemědělstvím a zajistit větší transparentnost a jasnost jejich účetnictví.

1 Právní úprava účetního systému ČR

Základním předpisem, jímž se řídí účetní jednotky při vedení svého účetnictví v České republice, je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., který upravuje rozsah a způsob jeho vedení a průkaznosti. S tímto zákonem se pojí i množství prováděcích vyhlášek, z nichž většina zapracovává příslušné předpisy Evropské unie. Za jednu z nejdůležitějších vyhlášek pro většinu účetních jednotek můžeme označit vyhlášku č. 500/2002 Sb., která je určená pro účetní jednotky, jež jsou podnikateli a účtující v soustavě podvojného účetnictví. Definuje například rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek rozvahy či výkazu zisku a ztráty, nebo definování způsobu oceňování majetku. (Kadlec, 2018)

Dále existují České účetní standardy, které navazují na zákon o účetnictví a příslušnou prováděcí vyhlášku, ale nejsou samostatným právním předpisem. Za nejdůležitější můžeme označit České účetní standardy pro podnikatele, spojené s vyhláškou č. 500/2002 Sb. Ty se skládají celkem z 22 aktivních standardů, které mají za účel docílení souladu při užívání účetních metod mezi účetními jednotkami. Součástí jednotlivých standardů je popis metod, ale také postupy při účtování jednotlivých kategorií, kterými jsou například kurzové rozdíly či opravné položky. (Kadlec, 2018)

Kromě zákonných a podzákonných norem týkajících se přímo účetnictví, existují další české právní předpisy a normy, kterými se musí účetní jednotky řídit, nebo je ovlivňují. Jedná se například o zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (známý jako nový občanský zákoník), zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) či zákon č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů.

K velkým změnám došlo v roce 2014, kdy nabyly účinnosti nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, které přinesly velké množství změn, jež ovlivnily i účetní a daňové předpisy. Ty bylo nutné upravit, aby souhlasily se změnami obsaženými v nových zákonech. Úpravy byly provedeny pomocí nových zákonů. Jedním z nejdůležitějších je zákon č. 303/2013 Sb., který představuje novelu sedmdesáti čtyř právních předpisů. Jedná se například o zákon o oceňování majetku, zákonu o cenách nebo zákoníku práce.

Novým občanským zákoníkem nebyl zrušen pouze starý občanský zákoník, jež nahrazuje, ale také obchodní zákoník. Dochází k zrušení duality občanského a obchodního práva a většinu obchodně-právní problematiky řeší již pouze nový občanský zákoník. Nyní se v něm nově nachází definice několika pojmů, například podnikatel, obchodní závod, anebo dochází k sjednocení závazkového práva. Upravuje také vlastnictví majetku či uzavírání smluv. (Brychta a kol., 2019)

Je v něm obsažena i řada nových pojmů, které ovlivnily i účetnictví. Podstatnou změnou bylo upravení pojmu „závazek“, kterým se nově rozumí jak pohledávka, tak i závazek (dluh). Znění vychází z § 1721, kde je uvedeno: „Ze závazku má věřitel vůči dlužníku právo na určité plnění jako na pohledávku a dlužník má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit“. (Zákon č. 89/2012 Sb.)

K další úpravě došlo u definice pojmu „věc“. Dřívější právní úprava rozdělovala věci pouze podle druhu. Toto dělení v nové úpravě zůstalo, ale navíc je obohaceno o novou definici věci. Ta je definována velmi široce. Lze říci, že podle nové právní úpravy je věcí cokoli, co není člověk nebo právnická osoba, kterou tyto subjekty mohou ovládat a slouží k jejich potřebě – je užitečná. Nová definice se dotkla i zemědělství, protože do ní bylo zahrnuto i živé zvíře a to v § 494. Zde je uvedeno, že živé zvíře má zvláštní význam a hodnotu. Jedná se o smysly nadaného živého tvora a živé zvíře tedy není věcí. Vztahují se však na něj ustanovení o věcech, ale jen v rozsahu, jež neodporuje jeho povaze. Do věci nadále patří například obchodní závod či obchodní tajemství. (Brychta a kol., 2019)

Kromě právních předpisů existují i tzv. účetní zásady. Těmi se rozumí soubor pravidel, které je nutné dodržovat při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Nejedná se o samostatný právní předpis, ale většina z nich je zapracována do zákona o účetnictví a vycházejí z jeho znění. K hlavním všeobecně uznávaným zásadám patří například:

- **Zásada účetní jednotky** – cílem je vymezit ekonomický celek, v němž je vedeno účetnictví a vztahují se k němu všechny účetní operace a výkazy.
- **Zásada neomezeného trvání účetní jednotky** – účetní je povinna se chovat a používat účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že společnost bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti.
- **Zásada periodicity** – v pravidelných intervalech se zjišťuje výsledek hospodaření a finanční situace účetní jednotky. Nejčastěji se jedná o tzv. účetní období, obvykle hospodářský či kalendářní rok.

- **Zásada konzistence** – po zvolení způsobu účtování či oceňování, by se měla účetní jednotka zvoleného způsobu držet i v následujících obdobích, aby byly informace obsažené v účetních výkazech srovnatelné. K úpravě může dojít pouze z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti, anebo pokud to vede k zajištění věrnějšího a poctivějšího zobrazení předmětu účetnictví (změny je nutné popsat v příloze k účetní závěrce).
- **Zásada objektivit účetních informací** – hospodářské operace, které vstupují do účetnictví, musí být zjištěny objektivně (např. uskutečnění operace na základě dokladu, stavy aktiv ověřené za pomoci inventury atd.). (Skálová, 2019)
- **Zásada bilanční kontinuity** – konečné stavy účtů v jednom účetním období se musí rovnat počátečním stavům účtů v nadcházejícím účetním období.
- **Zásada přednosti obsahu před formou** – vykazování účetních operací se řídí podle skutečné podstaty (obsahu), před jejich formou (právním ustanovením).
- **Zásada věrného a poctivého zobrazení** – poctivého a věrného obrazu je dosaženo za předpokladu použití účetních metod takovým způsobem, který nevede ke zkreslování skutečnosti, při zobrazení položek v účetní závěrce.
- **Zásada opatrnosti** – k rozvahovému dni zahrnuje účetní jednotka při oceňování pouze zisky, kterých společnost skutečně dosáhla. Ztráty by však neměly být vykazované pouze realizované, ale i ty očekávané za pomoci opravných položek tvorbou rezerv. (Mendelova univerzita v Brně, n.d.)

1.1 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Účetní jednotky v České republice neovlivňují pouze české právní předpisy a normy, ale i mezinárodní účetní standardy a právní předpisy Evropské unie, které se implementují do českého práva. Postupem času dochází v rámci Evropské unie k harmonizaci účetnictví, a to k Mezinárodním účetním standardům IAS/IFRS. V současné době pracuje Ministerstvo financí České republiky na zcela nové účetní legislativě (zákonu o účetnictví), která je do značné míry inspirovaná Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a měla by české účetnictví k nim více přiblížit. Účinnost nové legislativy se předpokládá od začátku roku 2022. (Dostál, 2019)

V současné době nejvíce Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS ovlivňují společnosti, které jsou emitentem investičních cenných papírů určených k obchodování na evropském regulovaném trhu. Ty podle nich musí účtovat a sestavovat účetní závěrku.

Tato povinnost je uvedena v § 19a odstavec 1 Zákona o účetnictví: „Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie (dále jen „mezinárodní účetní standardy“).“ (Zákon č. 563/1991 Sb.)

1.2 Zemědělství v účetním systému ČR

Málokterá oblast v účetnictví je upravovaná jednotlivými národními, ale i mezinárodními účetními standardy tak rozlišně, jako je to v případě zemědělství. Příčinou jsou různé národní účetní zvyklosti a samotná zemědělská činnost, která je specifická pro každou jednotlivou oblast, následně se odrážející do účetnictví.

V českých právních účetních předpisech se samotnému zemědělství předpisy příliš nevěnují. Zvířata a rostliny jsou zahrnuté do všeobecných předpisů, a proto se na ně vztahují stejná pravidla jako na jiné druhy podnikání.

Věnuje se mu například při oceňování, kdy požaduje ocenění narozených mláďat ve vlastních nákladech což je uvedeno v § 25 (1)j zákona o účetnictví. Z důvodů, že samotné ocenění ve vlastních nákladech je velmi složité, zákon dovoluje využít oceňování v reprodukčních cenách, § 25 (1)i zákona o účetnictví. Často totiž nelze vlastní náklady při ocenění narozených mláďat přesně vyčíslit z důvodů sdružené výroby. Proto se této možnosti hojně využívá a často se oceňuje reprodukční pořizovací cenou, tedy cenou, za kterou by mohlo být mládě pořízeno v současné době na trhu. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Dále je zemědělství, přesněji zvířata, obsažené v Zákoně o dani z příjmů. Zde se jedná o umístění zvířat do odpisové skupiny. V případě stanovení daňových odpisů jsou řazeny do první odpisové skupiny, kde je majetek odepisován 3 roky, a umožňuje jejich stanovení jak zrychleným, tak rovnoměrným způsobem. Zákon umožňuje také tzv. odepisování zvířat skupinově, v tomto případě lze odepisovat pouze rovnoměrně. Skupinové odepisování se řídí dle pokynu generálního finančního ředitelství D-6 v § 26 zákona o dani z příjmu. V pokynu je uveden algoritmus, dle kterého se účetní jednotka musí řídit, pokud chce tuto možnost využít. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

2 Specifika zemědělského účetnictví

Zemědělství je významnou částí každého národního hospodářství, i když jeho podíl (prvovýroby) na tvorbě HDP ve vyspělých ekonomikách klesá. Zůstává však skutečnost, že zemědělské produkty jsou nutné k uspokojení základních fyziologických potřeb a přežití lidských organismů v současném měřítku. Kromě toho vyvolává v rámci produkčních i mimoprodukčních funkcí nutnost státní regulace, což současně vede k rozsáhlému poskytování podpor a dotací.

Oproti ostatním podnikatelským oblastem má zemědělská výroba četná specifika. Do těch můžeme zařadit například:

- biologický charakter výroby,
- relativně nižší ovladatelnost výrobního procesu,
- délka produkčního cyklu,
- sezónní charakter výroby,
- závislost na přírodních podmínkách atd.

Nejvýznamnějším specifikem zemědělské činnosti je **biologický charakter výroby**, od kterého je následně většina dalších specifických rysů odvozena. Rozumí se jím přirozené biologické pochody, jež se odehrávají v živých organismech (v rostlinách a živočiších). Ekonomický prospěch je dán vlastnostmi živých organismů růst, plodit a rozmnožovat se. Tyto vlastnosti člověk vědomě využívá a usměrňuje, aby dosáhl požadovaného výsledku.

S tím je spojena **nižší ovladatelnost výrobního procesu** oproti jiným druhům podnikání, kde jsou přesně nastavené jednotlivé procesy, které lze pravidelně s jistým výsledkem opakovat. U biologické výroby tomu tak není. Zde je řízení výroby zaměřeno na vytváření vhodných podmínek pro průběh biologických procesů, u nichž však není výsledný efekt stoprocentně znám.

S výrobním procesem souvisí **délka produkčního cyklu**, která je dána biologickými zákonitostmi, a přímo determinuje délku výrobního cyklu. Samotné biologické zákonitosti není možné ve většině případů příliš měnit a samotný proces se může následně odehrávat v rámci účetního období ale často i v průběhu několika let, do nejdelšího produkčního cyklu můžeme zařadit lesnictví. Produkční cyklus lze ovlivnit několika způsoby, u rostlin se jedná o šlechtění, nebo vytváření takových podmínek,

kdy je dosaženo rychlejšího růstu. Jedná se například o zavlažování, vytváření světelných a tepelných podmínek, hnojení, nebo využití chemických produktů, které slouží k samotnému ovlivnění biologických procesů (rychlejšímu růstu, dozrávání atd.), ale vše má své omezení a často mají takové zásahy vliv například na kvalitu. V živočišné výrobě lze dosáhnout lepších výsledků především vysokoenergetickými krmivy a zabezpečením dobrého zdravotního stavu.

Sezónní charakter výroby je spojen především s rostlinnou výrobou, kdy dochází k produkci pouze v určitém období v roce. S tím jsou vázány problémy ekonomického charakteru, kdy dochází k nerovnoměrným peněžním tokům v průběhu roku. V určitých obdobích nedochází k prodeji produktů (přlivům peněz), ale pouze k výdajům a přečkat tato období může být pro část zemědělců velmi náročné.

Zemědělství závisí především na **přírodních podmínkách**, kdy samotný život, zdraví a růst rostlin a zvířat je těmito podmínkami ovlivňován. Druhy výroby, tedy zemědělské produkce, kterou se podnik zabývá, se odvíjí od samotných přírodních podmínek. Jedná se především o klimatické podmínky, závislé na zeměpisné poloze (nadmořské výšce, teplotě, srážkách atd.). Ty determinují plodiny, které lze v takových podmínkách pěstovat, a živočichy, které je možné chovat.

Do dalších specifík můžeme zařadit sdružený charakter výroby, kdy při produkci jednoho výrobku vzniká nuceně ještě produkt druhý, nepřetržitý charakter a malou flexibilitu vůči požadavkům trhu, krátká trvanlivost výrobků a vysoké náklady na skladování. Specifikem je i náročnost na specializované strojní vybavení, které je často využíváno pouze sezónně a po zbytek období je nevyužito. (Dvořáková, 2017)

2.1 Aktiva v zemědělské výrobě

V zemědělských podnicích se vyskytuje velká řada aktiv. Mnoho z nich má shodné funkce a způsoby využití jako v jakémkoliv jiném oboru podnikatelské činnosti. Jedná se například o zásoby materiálu, stroje, budovy, peníze, pohledávky atd. Od ostatních oborů se zemědělství odlišuje především biologickými aktivy, které v těchto podnicích tvoří nemalou součást. Ta vyžadují zvláštní přístup a jejich využití se liší od ostatních druhů majetků, jedná se o živé organismy (zvířata a rostliny). Dále se liší přístupem k pozemkům a ke kvalitě půdy, která je jedním z rozhodujících faktorů v rostlinné výrobě. (Dvořáková, 2017)

Zvířata, rostliny a pozemky jsou se zemědělskou výrobou tak těsně spjatá a ovlivněná jejím charakterem, že je nutné řešit ocenění, klasifikaci a rizika těchto aktiv odděleně. Jejich dělení lze nalézt ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (Dvořáková, 2017)

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí v živočišné výrobě *dospělá zvířata a jejich skupiny*. Sem patří například plemenná zvířata (skot, prasata, kozy a ovce) nebo koně, s dobou použitelnosti, která je delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Rostlinná výroba se skládá z *pěstitelských celků trvalých porostů*, kde jsou ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře na 0,25 hektaru a hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na jeden hektar, trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Pod pojmem zásoby v krátkodobém majetku lze nalézt *mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny*, kam se řadí všechna zvířata a jejich skupiny včetně jatečních zvířat, která nejsou vykazována jako dlouhodobý hmotný majetek, materiál, nebo zboží. Rostlinnou výrobu v krátkodobém majetku je nutné zařadit do nedokončené výroby. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

2.2 Živočišná výroba

Zvířata je nutné sledovat v účetnictví podle efektu, který přinášejí podniku, a to buď v dlouhodobém majetku, kde se předpokládá jejich využití delší než jeden rok a jsou zachycena na účtu 026. Dále jsou zobrazena v oběžných aktivech, kde se předpokládá převážně jednorázový efekt v průběhu jednoho roku, jež jsou evidována na účtu 124. Východiska pro klasifikaci zvířat v účetnictví lze vidět v následující tabulce.

Tab. 1: Východiska klasifikace zvířat pro potřeby účetnictví

Kategorie zvířat		Užitek	Sledování v účetnictví
Mladá zvířata		Prodej živého zvířete	Oběžná aktiva – zásoby (124)
		Využití ve vlastním chovu	
		Přeřazení do výkrmu	
Dospělá zvířata	ve výkrmu	Maso, kůže atd.	Dlouhodobá aktiva (026)
	k plemenitbě nebo jinak hospodářsky využívaná	Rozmnožování, získávání produktů jako například mléko, vlna a jiné.	

Zdroj: Dvořáková (2017), vlastní zpracování

Z tabulky je možné vyčíst, jak jsou dělené kategorie zvířat do jednotlivých skupin majetků společnosti. Dospělá zvířata nejsou vždy řazena do dlouhodobého majetku, ale je nutné sledovat účel, ke kterému jsou jednotlivé druhy určeny a podle toho jsou zařazovány do majetku společnosti. Když jsou určeny na maso, tak jejich výkrm nemusí trvat déle než jeden rok, ale pouze do doby, než dosáhnou porážkové váhy. Proto se i dospělá zvířata řadí do oběžného majetku (zásob). Dospělá zvířata se řadí do dlouhodobého majetku pouze v případě, kdy je jejich použitelnost delší než jeden rok, například jestliže jsou určeny k plemenitbě, nebo z nich plyne další užitek dojnice – produkce mléka, ovce – vlna atd.

Naopak mladá zvířata jsou řazena do oběžného majetku vždy. Lze je rozdělit do dvou primárních kategorií, kdy v první jsou určené k prodeji v okamžiku, kdy dosáhnou požadovaného stáří (nejčastěji když jsou schopna se o sebe postarat sama bez větší péče). V druhé kategorii jsou mláďata určená k dalšímu využití ve společnosti po dosažení dospělosti. Ty se následně přesouvají do kategorie dospělých zvířat podle jejich dalšího určení. Buď jsou určena na maso, kůže atd. a jsou přeřazena do výkrmu, ale stále se nachází v oběžném majetku. Nebo k dalšímu hospodářskému využití a získávání dalšího užitku.

Se živočišnou výrobou souvisí i mnoho pojmů, které se v tomto oboru vyskytují. Jedná se například o příchovek nebo přírůstek.

Příchovkem je označováno nově narozené mládě. Eviduje se na účtu 124 (Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny) v rámci zásob společně s růstem jeho hodnoty (přírůstkem), není evidován jako nedokončená výroba. Po dosažení dospělosti je rovnou přeřazen do dlouhodobého majetku na účet 026 (Dospělá zvířata a jejich skupiny), ale to jen v případě, pokud je jeho doba použitelnosti delší než jeden rok. V ostatních případech zůstává na účtu 124, který se dělí analyticky. Jak již bylo řečeno narozené mládě (příchovek) by měl být podle zákona o účetnictví oceněn vlastními náklady. To je však v praxi velmi složité a často téměř nemožné z důvodu problematického oddělení nákladů na ještě nenarozené mládě od nákladů vynaložených na matku mláděte. Proto se využívá spíše reprodukčních pořizovacích cen, ale ani tento přístup není úplně bez problémů. Zrovna narozená mláďata nejsou většinou ihned obchodovatelná, protože jsou závislá na matce. Obchodovatelná jsou až mláďata, která jsou od matky odstavena – dokáží přežít bez její péče. V praxi se využívá ocenění příchovku v poloviční hodnotě tržní ceny odstaveného mláděte a celou tržní hodnotu získá až po odstavení. Tento

způsob je používán u zvířat s vysokou hodnotou, jedná se například o telata nebo hříbata. Dalším způsobem je oceňování příchovku pomocí váhy, to se využívá například při ocenění selat, kdy se zjistí tržní cena za jeden kilogram váhy odstaveného selete a tou se následně ocení nově narozená mláďata podle jejich hmotnosti. (Dvořáková, 2011)

Přírůstkem se rozumí růst hodnoty zvířete v účetnictví. Rozlišují se tzv. dva druhy přírůstků, a to podle způsobu jejich zjišťování, jedná se buď o přírůstky hmotnostní, nebo vzrůstové.

Hmotnostní přírůstek se zjišťuje pravidelným vážením a o zvýšenou hmotnost se zvyšuje jeho hodnota. Využívá se tzv. vnitropodnikový ceník, ve kterém je stanovena výše vlastních nákladů na jeden kilogram hmotnostního přírůstku. Ten lze zjišťovat klasicky pomocí váhy, nebo se využívá tzv. pásové míry, kdy se měří obvod hrudníku a dle toho se určuje pomocí příslušné tabulky orientační váha. Nesledují se také jednotlivé kusy každý zvlášť, ale jsou sledovány v rámci jednotlivých skupin a kategorií, kam jsou řazena zvířata stejného druhu a stejné věkové kategorie.

Vzrůstové přírůstky jsou zjišťovány u zvířat, které se neváží, ale stále roste jejich hodnota, která není závislá na jejich hmotnosti. Záleží totiž na jiných kvalitativních parametrech, kterými je například kvalita srsti. Zde zvyšování hodnoty zvířat probíhá pomocí tzv. krmných dnů, kdy společnost vyčísluje náklady na krmení jednoho kusu zvířete na jeden den. Hodnota zvířete se v tomto případě zvyšuje počtem krmných dnů. (Dvořáková, 2011)

2.3 Rostlinná výroba

Základním odvětvím zemědělské výroby je výroba rostlinná. Produkty zemědělské výroby jsou rostliny a jejich produkty. Ty slouží nejen k výživě lidí, ale také jako krmivo pro hospodářská zvířata, jež následně poskytují lidem další užitky. Zároveň rostlinná výroba poskytuje další produkty v podobě průmyslových surovin, například se jedná o řepku k výrobě oleje, len pro textilní průmysl, nebo dřevní hmotu pro nábytkářský průmysl.

Důležité je také, že produkce rostlinné výroby se často prolíná do více účetních období, protože rostliny mohou být jednoleté, ale i dvouleté a víceleté. Stejně jako v živočišné

výrobě se i v rostlinné aktiva sledují podle užitku, který přinášejí, a doby plodnosti rostlinných kultur. (Dvořáková, 2017)

Tab. 2: Sledování rostlinné výroby v účetním systému dle užitku

Kategorie	Užitek	Sledování v účetnictví	
Trvalé porosty stromů a keřů	Sklizeň (plodů, květů, listů, větví)	Dlouhodobá aktiva	025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
Lesní porost	Dřevní hmota při porážení stromu (a další užitky)	Dlouhodobá aktiva (respektive dlouhodobě nedokončená výroba)	031 - Pozemky
Jednoleté nebo dvouleté rostliny	Sklizeň celé rostliny	Oběžná aktiva (zásoby)	121 – Nedokončená výroba (v analytické evidenci je rozčleněno dle jednotlivých druhů) Poté převedeno na účet 123 - výrobky

Zdroj: Dvořáková (2017), vlastní zpracování

Do dlouhodobých aktiv jsou zařazeny trvalé porosty stromů a keřů, z nichž bude čerpán užitek dlouhodobě (více než jedno období) a splňují podmínky obsažené v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví (ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře na 0,25 hektaru a hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na jeden hektar, trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí). Do dlouhodobého majetku jsou řazeny ihned po nákupu nebo uskutečnění výsadby (ve vlastní režii) a jejich ocenění a evidence je oddělena od pozemků. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Oběžnými aktivy se rozumí rostlinné kultury, které nesplňují požadavky pro zařazení do dlouhodobého majetku. Jsou evidovány v rámci zásob a jedná se především o jednoleté či dvouleté rostliny, jež jsou pěstované za účelem sklizně a neexistuje zde převod mezi oběžnými a dlouhodobými aktivy jako v případě živočišné výroby.

Speciální přístup, dle českých právních předpisů, je k zobrazení lesních porostů v účetnictví společností. Ty jsou vždy evidovány v dlouhodobém majetku v rámci

položky pozemků, účet 031. Do dlouhodobého majetku jsou zahrnované pozemky bez ohledu na výši ocenění. V případě, že byl les pořízen společně s pozemkem je evidován v rámci hodnoty pozemku a není ani odepisován, protože české právní předpisy neumožňují tento druh majetku odepisovat. Liší se i ocenění ve vlastních nákladech při sadbě lesu na již vlastněném pozemku. V tomto případě náklady na sadbu lesa nezvyšují hodnotu pozemku a jsou v plné výši zahrnovány do nákladů běžného účetního období. To znamená, že les není v účetnictví v podstatě sledován vůbec. (Dvořáková, 2017)

2.4 Oceňování v zemědělství

Oceňování v zemědělství se neliší od oceňování v ostatních druzích podnikání a jejich majetků. Je nutné ho regulovat stejným způsobem, aby byly zachovány vypovídající informace o situaci napříč všemi podniky a nedocházelo k záměrnému a účelnému ovlivňování. Využívá stejných oceňovacíchází, které slouží pro všechny druhy majetků. Záleží pouze na tom, jakým způsobem byl majetek nabyt, nebo k jakému okamžiku je majetek oceňován (k rozvahovému dni, nebo k okamžiku uskutečnění účetního případu). Při ocenění k okamžiku uskutečnění účetní operace se jedná o:

- **Pořizovací cenu**, kterou se rozumí cena, za níž byl majetek pořízen, a to včetně nákladů souvisejících s pořízením.
- **Reprodukční pořizovací cena** je cena, za kterou by byl určitý majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje.
- **Vlastní náklady** představují veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a určitou část nepřímých nákladů, které jsou k výrobě nebo jiné činnosti přiřaditelné.
- **Jmenovitá hodnota** vyjadřuje nominální výši peněžních prostředků, cenin, pohledávek a závazků.
- Další oceňovací základnou je **1 koruna**, ale ta má své podmínky obsažené v § 25 zákona o účetnictví a zemědělství se vůbec netýká.

K rozvahovému dni je využíváno především reálné hodnoty a přecenění za pomoci ekvivalence.

- **Reálná hodnota** je taková hodnota jednotlivých složek aktiv a pasiv, za níž by byly tyto položky obchodovatelné za podmínek obvyklého trhu. Okolnosti, kdy se ocenění reálnou hodnotou použije a jaké druhy majetků se takto oceňují, jsou

vymezeny v zákoně o účetnictví v § 27, jedná se například o deriváty, cenné papíry, pohledávky určené k obchodování atd.

- **Ekvivalence** se naopak vztahuje pouze na podíly představující účast s rozhodujícím anebo podstatným vlivem, které jsou v držení účetní jednotkou. V tomto případě je nutné k rozvahovému dni přecenit hodnoty majetkových cenných papírů ve vztahu k účasti na vlastním kapitálu v obchodní společnosti, v níž je majetková účast. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

S rozvahovým dnem je spojená i inventarizace, kdy se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a dluhů. Rozvahovým dnem se rozumí den, ke kterému se uzavírají účetní knihy. Inventarizaci lze zahájit nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a dokončit nejdéle dva měsíce po něm. Nejprve je nutné prověřit, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu, který je zanesený v účetnictví společnosti a z toho je zjištěna buď shoda mezi účetním a skutečným stavem, nebo v opačném případě inventarizační rozdíl. Zde může nastat buď přebytek v případě, že skutečný stav je dosahuje vyšší hodnoty než účetní, nebo manko (u peněžních prostředků a cenin schodek), v případě, že skutečný stav je nižší než účetní. Nutné je podotknout, že za manka se nepovažují technologické a technické ztráty, které vznikly například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků v zásobovacím, výrobním a odbytovém procesu. Jde o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Se zemědělstvím souvisí především ustanovení v § 26 zákona o účetnictví, který se týká zásob a stanovuje, že pokud při inventarizaci došlo k zjištění, že prodejní cena snížená o náklady spojené s jejich prodejem je nižší než cena, kterou jsou oceněné v účetnictví, je potřeba ocenit zásoby v účetní závěrce nižší cenou z těchto dvou cen. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

2.4.1 Oceňování ve vlastních nákladech

Pro zemědělskou výrobu je specifické především oceňování produktů ve vlastních nákladech. To je často složitější než v jiných oborech, protože se jedná převážně o sdruženou výrobu, kdy vzniká dva více produktů současně, a není tedy možné určit přesnou výši nákladů na jednotlivé produkty. Z toho důvodu se využívá různých poměrů, které náklady rozdělují. Pro potřeby zemědělství je upraven i obecný kalkulační vzorec, do kterého jsou zakomponovány odpisy zvířat a výrobky vlastní výroby. Ten je zobrazen v níže uvedené tabulce.

Tab. 3: Struktura obecného kalkulačního vzorce v zemědělství

Č.	Text
1.	Nakoupený materiál (Osiva, sadba, krmiva, steliva, hnojiva, chemické ochranné prostředky a ostatní materiál)
2.	Výrobky vlastní výroby (Osiva, krmiva, steliva, hnojiva a ostatní vlastní výrobky)
3.	Ostatní přímé náklady a služby (Celá řada prvotních nákladů podle povahy výroby)
4.	Mzdové a ostatní osobní náklady
5.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
6.	Odpisy zvířat
7.	Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování
8.	Výrobní režie
9.	Správní režie (zahrnuje se pouze výjimečně, pokud je doba výroby aktiva delší než jeden rok)

Zdroj: Dvořáková (2017), vlastní zpracování

Kdy jednicové náklady jsou obsažené v položkách 1.–7. a zahrnují spotřebu přímo přiřaditelné náklady na kalkulační jednici.

Režijní náklady předpokládají náklady, které nelze přímo nebo efektivně stanovit. V zemědělství jsou tyto náklady rozpočítávány vždy podle určitého pravidla, z důvodů jejich nepřidatelnosti nákladovým objektům. Náklady na zjištění těchto informací překračují užitek z nich plynoucí, k čemuž by dle účetních zásad nemělo nikdy dojít. (Strouhal, Židlická, & Cardová, 2014)

2.4.2 Nesdružená výroba

Nesdruženou výrobou se rozumí výroba, kdy výsledkem výrobního procesu je pouze jeden produkt. Určování nákladů na kalkulační jednici je jednodušší než v případě sdružené výroby a nejčastěji se využívá jedna ze základních kalkulačních metod, kterými jsou:

- kalkulace prostým dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,

- kalkulace s pomocí rozvrhové základny,
- metoda Activity based costing (ABC).

Kalkulace prostým dělením – tuto metodu lze použít v případě, kdy je vyráběn pouze jeden výrobek, jedná se o homogenní hromadnou výrobu. Zjištěné celkové výrobní náklady jsou v tomto případě děleny počtem kalkulačních jednic (počtem zhotovených kusů výrobků).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly – používá se při výrobě dvou a více obdobných výrobků lišící se například pouze velikostí či jakostí. Nepřímé náklady jsou alokovány na jednu kalkulační jednici pomocí poměrů, v čem se jednotlivé výrobky liší. (Popesko & Papadaki, 2016)

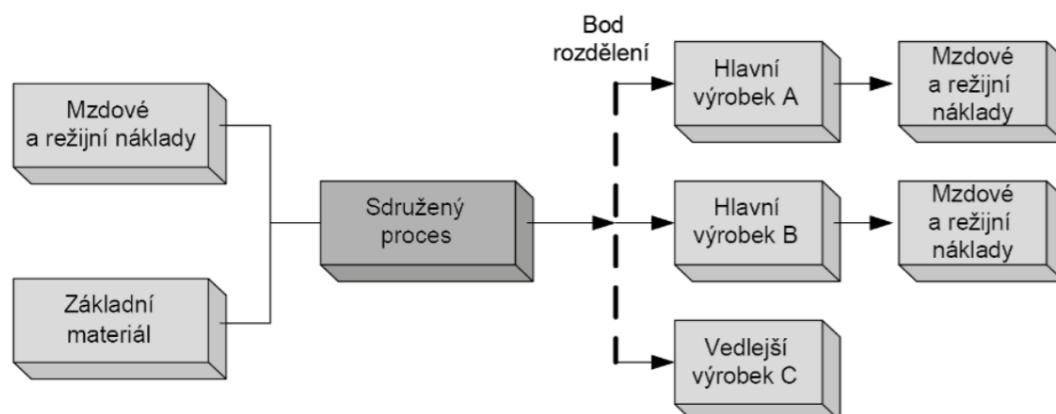
Kalkulace s pomocí rozvrhové základny – rozvrhovou základnou se rozumí určitý peněžní či nepeněžní parametr, za jehož pomocí nejčastěji dochází k alokování nepřímých nákladů. Peněžním parametrem se rozumí například přímé mzdy či hodnota materiálu, naturálním doba zhotovení.

Přesnějšího přiřazení nákladů lze dosáhnout **pomocí metody ABC** (Activity based costing), která rozděluje náklady, na výrobky, dle dílčích činností (aktivit) podniku. Náklady jsou následně alokovány na výrobky na základě počtu spotřebovaných konkrétních aktivit na výrobek. Výhodou je spravedlivější alokování nepřímých nákladů a přesnější řízení nákladů v organizacích, kde dochází k výrobě velkého množství rozmanitých výrobků s vysokými nepřímými náklady. (Popesko & Papadaki, 2016)

2.4.3 Sdružená výroba

Méně přesná i časově náročnější je kalkulace nákladů ve **sdružené výrobě**, při níž nevzniká z výrobního procesu pouze jeden výrobek, ale dva a více (tzv. produkt/y hlavní a vedlejší). Tímto aspektem se vyznačuje především zemědělská výroba. Dochází při ní ke vzniku společných nákladů ve výrobním procesu při výrobě dvou a více produktů zároveň. Pro příklad lze použít dojnice, kdy za hlavní produkt lze považovat mléko a vedlejší telata, močůvku a chlévskou mrvu. Uvedené dělení je závislé pouze na rozhodnutí společnosti, která si určí výrobky, které považuje za hlavní a které za vedlejší. Někdy za hlavní produkty společnost považuje mléko a tele, a za vedlejší pouze močůvku a chlévskou mrvu.

Obr. 1: Výrobní proces sdružených výrobků



Zdroj: Popesko & Papadaki (2016, s. 90)

K rozdělení nákladů jsou používány dvě kalkulační metody:

- Metoda odčítací
- Metoda rozčítací

Předpokladem **odčítací metody** ve sdružené výrobě je podmínka, že lze jeden výrobek označit za hlavní a ostatní produkty výroby za vedlejší. U nich následně nedochází k ocenění vlastními náklady, ale v rámci kalkulace jsou oceněny již předem stanovenými cenami, které jsou většinou založeny na tržní bázi. Při kalkulaci je nejprve nutné zjistit náklady na sdružený produkt a od něj následně odečíst hodnotu vedlejších produktů. Zbylá částka představuje náklady na hlavní produkt a náklady na jednotku se zjišťují následným dělením. (Febmat, 2017)

Nevýhodou v této metodě představuje ocenění vedlejších produktů, které jsou často spotřebovávány uvnitř podniku a nejsou tedy obchodovatelné na trhu. Díky tomu často nelze určit objektivně tržní cenu a tyto nepřesnosti se následně promítají i do ocenění navazující výroby. Naopak její výhodou je její jednoduchost. (Dvořáková, 2017)

Rozčítací metoda dokáže do určité míry eliminovat některé nedostatky odčítací metody. V této metodě se sdružená výroba nerozlišuje na hlavní a vedlejší výrobky, ale všechny jsou považovány za rovnocenné a u každého se zjišťuje výše vlastních nákladů. Ty jsou rozvrhované na základě různých rozvrhových základů, mohou být peněžní nebo naturální, a měly by co nejpřesněji vyjádřit vztah vlastních nákladů. Zjišťují se za pomoci tzv. poměrových čísel, které se nejčastěji stanovují podle prodejních cen jednotlivých výrobků. Lze je stanovit také pomocí kvalitativních parametrů výrobků,

jež se mohou určit například podle počtu výrobků či hmotnosti. (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008)

Nevýhodou metody jsou samotné poměry, které jsou založené na subjektivním rozhodnutí, které často nejsou dostatečně podloženy logickými argumenty a v závislosti na tom samotné ocenění není úplně přesné. Pro dosažení přesnějších výsledků je vhodnější využít kombinace obou metod. (Dvořáková, 2017)

3 Zemědělství dle standardu IAS 41

Jedná se o jeden z Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Zabývá se problematikou spojenou s účetním řešením a zveřejňováním souvisejícím se zemědělskou činností. Nastavuje pravidla, aby společnosti vykazovaly přesné informace o každé skupině biologických aktiv v podniku. V okamžiku, kdy byl přijat tento standard, byla veškerá biologická aktiva vyloučena z ostatních užívaných Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Standard se zabývá účetním zobrazením následujících oblastí, ale pouze pokud mají vztah se zemědělskou činností:

- **Biologická aktiva**, živá zvířata či rostliny
- **Zemědělskou produkci**, která je definovaná jako produkt sklizený z biologických aktiv, a to jen v okamžiku sklizně
- **Státní dotace**

Nezabývá se však pozemky spjatými se zemědělskou činností, které se řídí standardy IAS 16 (pozemky, budovy a zařízení) a IAS40 (investice do nemovitostí) a IAS 38 (nehmotná aktiva). IAS 41 dále uvádí příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem zpracování po sklizni, tyto příklady jsou zobrazeny v následující tabulce:

Tab. 4: Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků dle IAS 41

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	Pokácené stromy	Kmeny, Stavební dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Keře	Listy	Čaj, zpracovaný tabák
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

Zdroj: IAS 41, vlastní zpracování

Od českých právních předpisů se liší především tím, že se celý standard věnuje pouze zemědělství, zatímco české předpisy se zemědělství příliš nevěnují. V standardu jsou obsažené i definice základní terminologie, například se jedná o:

- *Zemědělská činnost* – ta je definována jako biologická přeměna a sklizeň biologických aktiv, které jsou určeny k prodeji nebo následující přeměně na zemědělskou produkci či další biologická aktiva.
- *Biologické aktivum* – živé zvíře nebo rostlina.
- *Skupina biologických aktiv* – agregace podobných žijících zvířat nebo rostlin.
- *Sklizně* – oddělení produktu od biologického aktiva nebo ukončení životních procesů biologického aktiva. (IAS 41)

Dalším rozdílem je přístup k oceňování biologických aktiv. Zatímco dle českých právních předpisů se využívá převážně model pořizovacích cen (ve vlastních nákladech nebo cena externího pořízení). Standard IAS 41 vyžaduje pro biologická aktiva a zemědělskou produkci od výchozího rozpoznání a ke každému rozvahovému dni ocenění reálnou hodnotou, kterou je nutné snížit o odhadnutelné náklady prodeje. (Hinke, 2013)

Reálnou hodnotu definuje standard jako částku, za kterou by mohlo být směněno aktivum, nebo vyrovnán závazek za obvyklých podmínek na trhu. (IFRS in your pocket 2019, 2019)

Náklady na prodej se rozumí například platby obchodníkům, zprostředkovatelům, komoditním burzám či odvody daní a cel. Nerozumí se jimi však náklady na dopravu, nebo ostatní náklady, jež je nutné vynaložit k uvedení zboží na trh. (Hinke, 2013)

V případě že neexistuje aktivní trh, kde je aktivum obchodované, použije účetní jednotka pro určení reálné hodnoty jeden nebo i více postupů z následujících možností, pokud je to možné:

- Použít **poslední dosaženou tržní cenu transakce**, ale to jen za situace, že v ekonomických poměrech na trhu nenastaly žádné významné změny (od data transakce k bilančnímu dni). Tuto situaci standard nijak nedefinuje, ale lze předpokládat, že je myšlen například významný růst nebo pokles inflace či jiných vlivů, které ovlivní tvorbu tržní ceny.
- Využití tržní **ceny obdobných aktiv**, kterou je nutné upravit o rozdíly mezi oceňovanými aktivy.

- Třetí možností je **vyjádření ceny pomocí sektorových měřítek** nebo-li benchmarkingu. Tato metoda je založená na vyjádření ceny aktiva pomocí oceněných budoucích přínosů. Vyjádření hodnoty sadu s ovocem prostřednictvím množství sklizené úrody nebo hodnotu skotu prostřednictvím ocenění kilogramů masa na jeho váhu. Tento přístup je ale v některých případech pochybný, například nelze vyčíslit hodnotu celého základního stáda skotu v kilogramech masa, protože tržní hodnotu tvoří především genetický potenciál zvířat a biologická schopnost rozmnožování. (IAS 41)

Pokud pro biologické aktivum neexistuje tržně určitelná cena nebo hodnota, jež odpovídá současným podmínkám na trhu, měla by společnost pro získání reálné hodnoty využít současnou hodnotu předpokládaných budoucích čistých peněžních toků z oceňovaného aktiva. Tyto příjmy je nutné diskontovat běžnou (tržní) úrokovou sazbou před zdaněním. Účelem je ocenění biologického aktiva v současných podmínkách, při jeho současném umístění. Díky tomu také tržní cena odráží nejen současné výnosy, ale i jeho potenciál do budoucna, který se do ocenění promítá skrz tento postup. (IAS 41)

Dalším rozdílem je, že standard IAS 41 ani jiný standard či koncepční rámec nezahrnuje žádnou formu účtové osnovy, která by upravovala účtování biologických aktiv či zemědělské produkce, až na některé výjimky (například rozdíly z přecenění). To z toho důvodu, že Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS se zaměřují na správné vykazování dat (výstupů z účetnictví) a ne na účetní postupy. Standardy také stanovují, aby společnost v rozvaze hodnotu biologických aktiv vykazovala odděleně od ostatních druhů majetků. (Hinke, 2013)

V následující tabulce lze vidět základní rozdíly v řešení zemědělské problematiky dle českých právních předpisů a Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, přesněji standardu IAS 41.

Tab. 5: Komparace požadavků jednotlivých účetních systémů

Problematický aspekt	Řešení IAS/IFRS (IAS 41)	Řešení dle právních předpisů ČR
Koncepční pojetí biologických aktiv a zemědělské produkce	Z důvodu značných specifik byla problematika vyňata z působení ostatních standardů a zařazena do samostatného standardu	Problematika není upravena zvlášť, neexistuje zvláštní Český účetní standard

Problematický aspekt	Řešení IAS/IFRS (IAS 41)	Řešení dle právních předpisů ČR
Klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce	<ul style="list-style-type: none"> a) plodící b) konzumovatelná a) zralá (dospělá) b) nezralá a) individuální b) kombinovaná c) skupinová a) oceněná reálnou hodnotou b) oceněná pořizovací cenou 	<p>Aplikace obdobného členění jako u „nebiologických“ aktiv, tzn.:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) dlouhodobá b) oběžná a) pořízená vlastní činností b) pořízená externě
Oceňování biologických aktiv	<p>První instance = reálná hodnota (cena kótovaného trhu nebo její odhady), možnost využít současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků. Pořizovací cena je poslední (okrajovou) možností ocenění.</p>	<p>Lze aplikovat pouze model pořizovací ceny, tzn. upravovat ocenění v průběhu ekonomické životnosti pouze snížením o odpisy, příp. opravné položky.</p>
Dopad přecenění na reálnou hodnotu	Výsledkový	Nelze aplikovat reálnou hodnotu
Oceňování zemědělské produkce	Reálná hodnota je pořizovací cenou pro aplikaci IAS 2.	Shodné řešení jako u biologických aktiv plodících – tzn. model pořizovací ceny.
Zveřejňování informací o biologických aktivech a zemědělské produkci	Standard požaduje zveřejnit klasifikaci biologických aktiv, dále údaje týkající se ocenění v reálné hodnotě a dodatečná vykazání pro aktiva oceněná pořizovací cenou.	Nejsou vyžadovány zvláštní zveřejňovací povinnosti, běžně jsou zveřejňovány informace obdobné způsobu oceňování ostatních aktiv.

Zdroj: Hinke (2013), vlastní zpracování

4 Dotace a pojištění v zemědělství

Dotace a pojištění představují dva pojmy, které jsou se zemědělstvím velmi úzce spjaty. Především dotace jsou se zemědělstvím často spojovány a snáší se na ně pravidelně vlna kritiky.

4.1 Pojištění

Se zemědělstvím souvisí ve velkém také pojištění, kromě klasických druhů shodných pro všechny společnosti (pojištění nemovitostí, povinné ručení, pojištění odpovědnosti), se často objevuje pojištění plodin či zvířat.

Samotné zemědělské pojištění se v české republice začíná rozvíjet v 19. století, společně s komerčním pojištěním, především se rozvíjela oblast požárního pojištění. Mimo jiné se v tomto období se vyvíjel tlak na pojištění zemědělské výroby a hospodářských zvířat, jako snaha chovatelů o zabezpečení svých investic pro případný úhyn či nucenou porážku, jednalo se o tzv. dobytčí pojištění. (Marvan a kol., 1989)

V posledních letech zájem o pojištění mezi řadami zemědělců znovu opět stoupá. Není to pouze díky snaze o snížení rizik svého podnikání, ale významnou roli v tom hraje i dotační politika státu. Ta přispívá určitým procentem prokázaných uhrazených nákladů na pojištění. Procento podpory je vyhlášováno každý rok a pohybuje se v určitém rozmezí, které je předem nastaveno, podle toho, o jaký dotační program se jedná. Přehled programů, rozmezí výše podpory a výše podpory pro rok 2020 je zobrazen v následující tabulce. (PGRLF, n.d.)

Tab. 6: Komparace požadavků jednotlivých účetních systémů

Program	Rozmezí výše podpory	Výše pro rok 2020
Program pojištění speciálních plodin	Od 35 % do 65 %	58 %
Program pojištění ostatních plodin	Od 10 % do 50 %	45 %
Program pojištění hospodářských zvířat	Od 25 % do 50 %	50 %
Program podpory pojištění lesních školek	Až do výše 50 %	50 %
Program pojištění lesních porostů	Až do výše 50 %	30 %

Zdroj: Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, a. s. (2020), vlastní zpracování

Speciálními plodinami se v rámci pojištění rozumí především trvalé kultury vč. školek (vinná réva, chmel, ovocné stromy a keře – např. meruňky, jablka, maliny, rybíz atd.), jahody, brambory, cukrová řepa, zelenina, okrasné rostliny, přadné rostliny (len a konopí) nebo produkce trav a jetelovin pěstovaných na semeno. (PGRLF, n.d.)

Pojištění zemědělců se týká především rizik spojených s extrémními výkyvy počasí (ty stále častěji ohrožují úrodu) nebo s výskytem nebezpečných chorob, které napadají hospodářská zvířata a ovlivňují jejich zdravotní stav. Zemědělské plodiny se nejčastěji pojišťují proti rizikům spojenými s:

- krupobitím,
- v oblastech, kde hrozí záplavy tak proti riziku povodní a záplavám,
- určitých komodit se může týkat i riziko vichřice (chmel, mák),
- škody způsobené mrazem na speciálních plodinách (vinná réva ovoce atd.),
- sucha.

Chovy zvířat se nejčastěji pojišťují proti nálezům, které jsou vyjmenované ve veterinárním zákoně. K tomuto základnímu pojištění se často připojišťují další doplňková rizika, mezi které patří jiná hromadná onemocnění, zasažení zvířete elektrickým proudem, akutní otrava nebo živelné nebezpečí. Drůbež se pojišťuje navíc proti přehřátí. Plemenná zvířata lze pojišťovat zvlášť na tzv. jednotlivé škody, kterými mohou být úraz, akutní neinfekční nemoc či porodní škody. (Kříž, 2018)

V zemědělství, ale i v jiných druzích podnikání, je pojištění důležité i v souvislosti s dotacemi. Lze si zřídit tzv. pojištění dotací či jednotlivých dotačních projektů, které chrání pojištěného proti chybám, opomenutím, omylům, nedodržení pravidel, nedostatkům ve výběrových řízeních či jiná (i zpětně odhalená) pochybení, která by mohla vést až k přerušení funkčnosti projektu. (Vítovec corp., 2020)

S projektem souvisí jeho udržitelnost. To znamená, že je nutné udržovat dotační projekt naživu (funkční) po dobu, která je uvedena ve smlouvě. Nejčastěji se jedná o dobu pěti let, ale u vybraných projektů může jít pouze o tři roky. Pokud by došlo k nezajištění udržitelnosti projektu, bude uložena sankce, případně může dojít až k povinnosti vrácení části nebo i celé dotace. (DotaceEU, n.d.)

4.2 Dotace

Dotace jsou se zemědělstvím velmi úzce spjaty. Velká část zemědělců by si bez nich nedokázala představit vlastní fungování. Rozlišují se dvě základní skupiny dotací, a to podle zdroje finančních prostředků buď z Evropské unie, které jsou většinou alespoň z části kofinancované ze státního rozpočtu České republiky, anebo plně hrazené ze státního rozpočtu České republiky. (eAGRI, n.d.)

Mezi základní dotační nástroje pro podporu zemědělství v České republice patří:

- přímé platby,
- národní dotace,
- Program pro rozvoj venkova,
- Operační program na podporu Rybářství,
- Společná organizace trhů,
- Podpůrný garanční a lesnický fond.

Přímé platby představují největší podíl na vyplácených finančních prostředcích, které jsou určené na dotace v zemědělství. Řídí se souborem pravidel Společné zemědělské politiky Evropské unie. V letech 2015 až 2020 jsou tyto platby zaměřeny především na hospodárný přístup k životnímu prostředí. Toho chtějí dosáhnout především prostřednictvím takzvaného „greeningu“, což znamená podpořit takové zemědělské postupy, které jsou zaměřené na oblasti klimatu a životního prostředí. Základními předpoklady jsou diverzifikace plodin, zachování trvalých travních porostů či zřízení ploch v ekologickém zájmu. Kromě toho se přímé platby zaměřují na generační obměnu na venkově (podpora mladých zemědělců) nebo podporu odvětví či regionů, které čelí určitým obtížím. (SZIF, n.d.)

Národními dotacemi podporuje Česká republika zemědělce výlučně z národních zdrojů, cílenými dotačními programy a celou škálou dalších aktivit. Přispívá k udržení zemědělského výrobního potenciálu a jeho podílu na vývoji venkovského prostoru. Zahrnují oblast živočišné i rostlinné výroby, pořádání vzdělávacích akcí či podporu potravinářské výroby. (SZIF, n.d.)

Hlavním cílem **programu pro rozvoj venkova** je zachování, obnova a zlepšení ekosystémů, které jsou závislé na zemědělství zejména v souvislosti s agro-environmentálními opatřeními. Těmi se rozumí například ošetřování travních porostů či péče o krajinu. Dále se zabývá podporou konkurenceschopnosti a inovacemi

zemědělských podniků, podporou vstupu mladých lidí do zemědělského odvětví nebo krajinnou infrastrukturou. (eAGRI, n.d.)

Operační program pro rozvoj Rybářství se snaží o rozvoj udržitelného chovu ryb v České republice spolu se zabezpečením rovnoměrných dodávek sladkovodních ryb v průběhu roku na domácí trh, v požadované míře a rozsahu společně s diverzifikací akvakultury. (SZIF, n.d.)

Společná organizace trhů má za úkol redukovat výkyvy v nabídce jednotlivých zemědělských komodit a zajistit stabilní ceny pro konečné spotřebitele tím, že Evropská unie stanoví u určitých zemědělských komodit podmínky obchodu a výroby například pomocí intervenčních zásahů, dotacemi či úpravou obchodních podmínek. (SZIF, n.d.)

Podpůrný garanční a lesnický fond se zaměřuje na poskytnutí široké škály podpor zemědělcům. Finanční prostředky jsou poskytovány pouze ze státního rozpočtu České republiky na investice, které nelze uplatnit v rámci Programu rozvoje venkova. Součástí je 17 programů a jedná se například o již zmíněné dotace na pojištění či podporu při nákupu půdy. (eAGRI, n.d.)

4.2.1 Kritika dotací

Samotné dotace vyvolávají mezi odborníky rozporuplné názory. Někteří dotace vítají a argumentují, že jsou nezbytné z několika důvodů. Namítají, že potraviny (a celé zemědělství) je pro blaho národa tak důležité, že ho není možné nechat ovládat nekontrolovanými tržními silami. Dalším jejich tvrzením je, že za účelem udržení stabilního zásobování potravinami musí být příjmy zemědělců stabilní, jinak by docházelo u mnoha z nich v obtížných hospodářských dobách k jejich zániku. Ale tyto postoje nejsou přijímány všemi a jsou předmětem neustále debaty. (law.jrank, n.d.)

Opozice často namítá, že dotacemi dochází k narušení trhu, což vede až k jeho selhání. Narušení trhu je často vedlejším efektem vládních politik, které mají za cíl chránit a zvyšovat celkovou prosperitu všech účastníků trhu. Namítají, že dotace do zemědělství způsobují nadprodukcí, zkreslují cenu produktů na trhu a poškození způsobuje problémy nejen spotřebitelům, ale i podnikům ze soukromého sektoru. (Kenton, 2018)

5 Představení podnikatelského subjektu

Podnikatelský subjekt, na kterém bude v následující části prováděn rozbor zemědělské činnosti, se nazývá AGROKLAS Staré Sedliště a.s. (dále pouze „společnost“ či „podnik“). Jedná se o obchodní společnost, přesněji akciovou společnost, která byla zapsána do obchodního rejstříku dne 15. listopadu 1991 Krajským soudem v Plzni. Základní kapitál má ve výši 2 048 000 Kč. (or.justice, 2020)

Trvale zaměstnává 35 zaměstnanců a v době nárazových prací (např. žní) přijímá společnost brigádníky, aby zvládala všechny nárazové práce. Především sklídit plodiny v termínu, aby nedošlo k znehodnocení produkce a současně zajistit obstarání živočišné výroby z důvodu finančních ztrát.

Samotnou společnost lze zařadit do malých účetních jednotek, protože zaměstnává více než 10 zaměstnanců, ale méně než 50. Obrat dosahuje 50 milionů a aktiva mají netto hodnotu 54 milionů.

Společnost má své sídlo v obci Staré Sedliště, v okrese Tachov nacházející se v západních Čechách. Zde se nalézá i jediný výrobní závod společnosti. V současnosti hospodaří na 1 040,71 ha zemědělské půdy v okolí závodu. Většinu zemědělské půdy, mají ve svém vlastnictví rozhodující akcionáři společnosti, přesněji 515,26 ha, kteří ji společnosti poskytují, a 51,80 ha půdy vlastní samotná společnost. Dalších 473,65 ha půdy, je v nájmu od majitelů pozemků (fyzických osob, právnických osob a obcí, v malém rozsahu i od Státního pozemkového úřadu či církve).

Analyzovaná společnost podniká v zemědělském odvětví a jejím hlavním produktem je mléko, kterého ročně prodá okolo 3 000 000 litrů. Je to jediná česká společnost v okrese Tachov, která se zabývá výrobou mléka v takovém rozsahu. Aby dosáhla tak vysoké produkce má ve svém vlastnictví 360 kusů dojníc a dalších 413 kusů skotu (telat a býků). Svou kvalitou produkce dosáhla společnost i na certifikát jakosti Q CZ, což označuje mléko nejvyšší jakosti a od tohoto certifikátu se následně odvíjí výkupní cena mléka a dotační podpory.

Dalšími výrobními činnostmi, kterými se společnost zabývá je pěstování zemědělských plodin, ty slouží jako krmivo pro vlastní hospodářská zvířata, nebo k prodeji. Vedlejšími výrobními činnostmi je také:

- prodej skotu na jatka,

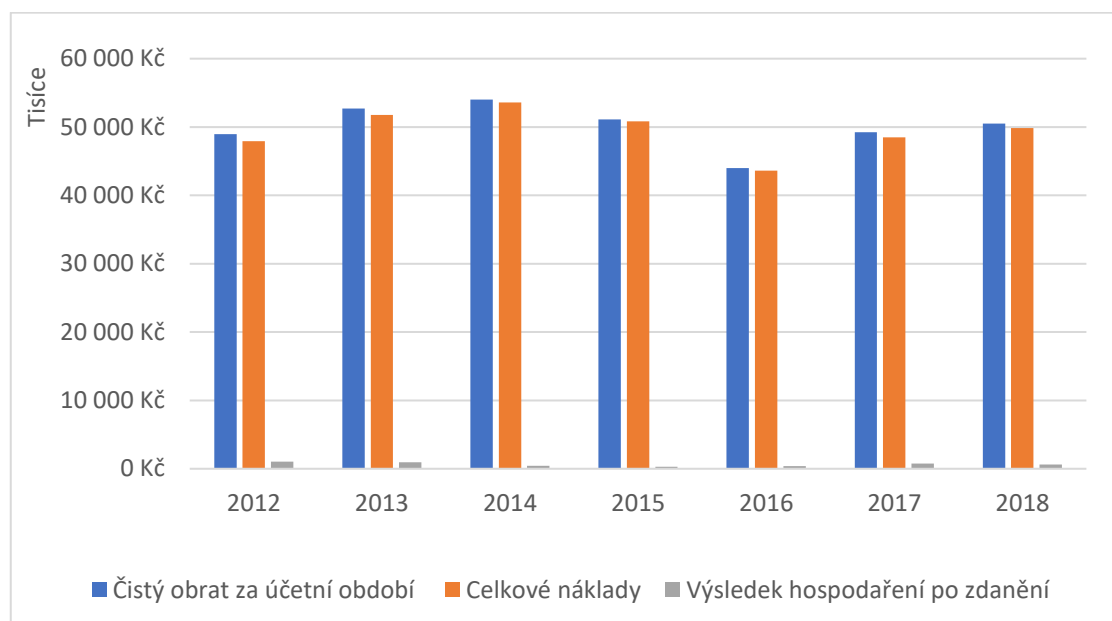
- přímý prodej poraženého skotu,
- prodej jalovic,
- prodej telat (mladých býčků) jež jsou určené k dalšímu výkrmu.

Ke své správě účetnictví využívá společnost účetní program SoftAg, který byl dodán společností SoftAg STRÍBRO s.r.o. dne 1. 5. 1993 a je upraven pro potřeby samotného zemědělského podniku.

5.1 Ekonomické zhodnocení společnosti

Samotná společnost nedosahuje příliš vysokého čistého zisku, a tedy i celkové rentability. Pro představu byl vybrán vývoj čistého obratu, celkových nákladů a výsledku hospodaření po zdanění za období od roku 2012 do roku 2018. Tyto skutečnosti jsou zachyceny v následujícím grafu č. 1.

Graf 1: Ekonomický vývoj společnosti (2012–2018)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z výročních zpráv analyzované společnosti, 2020

Kromě toho je vidět v grafu č. 1 i celkové srovnání zisku vůči obratu a celkovým nákladům, jež dosahuje vysokých rozdílů. V roce 2015 a 2016 došlo k poklesu obratu a celkových nákladů, ale v roce 2017 a 2018 už dochází opět k postupnému růstu. Vyšší vypovídající hodnotu, než zmíněný graf mají jednotlivé ukazatele rentability. Ty lépe vystihují efektivitu celého podniku. Jednotlivé rentability jsou zobrazeny v následující tabulce číslo 7.

Tab. 7: Ukazatelé rentability ve zkoumané společnosti

Ukazatele rentability	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Zisk (EAT)	928	437	309	398	759	642
Tržby	39 521	40 015	36 340	28 294	33 089	34 839
Rentabilita tržeb (ROS)	2,35 %	1,09 %	0,85 %	1,41 %	2,29 %	1,84 %
EBIT	1 942	1 265	945	1 055	1 495	1 336
Aktiva	51 763	57 905	55 416	56 645	59 696	53 916
Rentabilita cel. kapitálu (ROA)	3,75 %	2,18 %	1,71 %	1,86 %	2,50 %	2,48 %
Čistý zisk (EAT)	928	437	309	398	759	642
Vlastní kapitál	29 501	30 313	30 622	31 021	31 780	32 421
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	3,15 %	1,44 %	1,01 %	1,28 %	2,39 %	1,98 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z výročních zpráv analyzované společnosti, 2020

Z tabulky lze vyčíst, že údaje nedosahují příliš vysokých hodnot. Nízké hodnoty jsou způsobené především kapitálovou náročností celého odvětví, které ke své činnosti potřebuje velké množství dlouhodobého majetku. S tím jsou spojené vysoké odpisy a splácení úroků z půjček, které si společnost musela na nákup majetku vzít. Náklady nejsou spojené pouze s kapitálem, ale vysokých hodnot dosahují i provozní náklady spojené s obhospodařováním rostlinné výroby či ošetřováním zvířat (skotu).

Kromě toho za nízkou rentabilitu mohou nepříliš vysoké hospodářské výsledky, ty způsobuje nízká přidaná hodnota produktů společnosti, které nemůže sama příliš ovlivnit. Odvíjí se především od výkupní ceny, kterou společnost získává, za mléko a dalších jejích produktů. V další části této práce bude provedena kalkulace vlastních nákladů na jeden litr vyrobeného mléka s porovnáním s průměrnými cenami, jež společnost prodejem získala.

Větší vypovídající hodnotu může mít srovnání ukazatelů s celým zemědělským odvětvím (rostlinná a živočišná výroba a myslivost), které lze vidět v následující tabulce č. 8. Kromě tohoto budou ukazatelé společnosti a zemědělství porovnávány i s jinými vybranými odvětvími za rok 2018. Pro účely porovnání muselo dojít k přepočtení rentability tržeb, které ministerstvo průmyslu a obchodu vypočítává jako EBIT/Tržby.

Tab. 8: Srovnání ukazatelů rentability podniku a vybraných odvětví

Odvětví	Rentabilita tržeb (ROS)	Rentabilita cel. kapitálu (ROA)	Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)
Podnik	3,83 %	2,48 %	1,98 %
Rostlinná a živočišná výroba a myslivost	8,82 %	4,47 %	4,42 %
Výroba potravinářských výrobků	4,37 %	5,54 %	6,97 %
Maloobchod	4,28 %	10,25 %	16,46 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů Ministerstva průmyslu a obchodu, 2020

Jak lze z tabulky vyčíst, podnik nedosahuje průměrných hodnot v odvětví. Při porovnání jednotlivých rentabilit pouze rentabilita tržeb zemědělského odvětví dosahuje vyšších hodnot v porovnání se zbývajícími. Zatímco výroba potravinářských výrobků dosahuje pouze lehce vyšších hodnot, než je průměr zemědělství, maloobchod má hodnoty mnohonásobně vyšší. Například rentabilita celkového kapitálu dosahuje 2,3 násobek, než je možné vidět u rostlinné a živočišné výroby, což zobrazuje již zmíněnou kapitálovou náročnost.

6 Oceňování ve zvoleném podnikatelském subjektu

Jak již bylo řečeno, oceňování v zemědělství využívá stejné oceňovací báze a postupy jako ostatní druhy podnikání, ale i přesto se v něm vyskytují určité specifické rysy, a to jak v rostlinné, tak živočišné výrobě. To se týká především biologických aktiv, které společnost vyrábí ve vlastní režii, ať již se jedná o krátkodobá či dlouhodobá.

Nejčastěji dochází k oceňování aktiv ve vlastních nákladech, v pořizovacích cenách nebo reprodukčních cenách. Pokud dochází k nákupu z externího prostředí, hrají důležitou roli přepravní náklady, protože je nutné přepravovat majetek speciálními dopravními prostředky.

Dalším specifikem zemědělského oboru je využití předběžných kalkulací produktů, které jsou značně nejisté, a to jak u zemědělských plodin, tak především u mléka, což je hlavním produktem společnosti a produkuje ho ve velkém množství. Ve velké části ostatních oborů můžeme s relativní přesností určit přímé náklady, které jsou nutné na výrobu jednoho kusu výrobku. Lze přiřadit spotřebu přímého materiálu, času nebo energií a určit si cenu s ohledem na trh, za kterou výrobek prodají, tedy i zisk. V zemědělství taková cenová „volnost“ neexistuje, protože toto odvětví je převážně závislé na výkupních cenách, které nemají šanci ovlivnit. I v případě, že výkupní ceny jsou nepříznivé, musí zemědělec své produkty prodat. Jinak by se musel smířit se ztrátou v hodnotě výkupní ceny, protože mléko i jiné produkty podléhají časové zkáze.

Také není možné příliš omezit výrobu v nepříznivém období, kdy je špatné počasí (neúroda) nebo nízké výkupní ceny. Z dlouhodobého hlediska nelze takovou situaci ztrátového podnikání udržet a v případě, že nezareaguje trh zvýšením výkupních cen, může dojít až k zániknutí podniků. V těchto okamžicích je nutná reakce od státu, který může pomoci, překlenout toto období, například poskytnutím různých dotací. Riziko způsobuje především nejistota a dlouhodobý charakter celého podnikání. Plodiny jsou zaseté a nelze předpovědět výši úrody, jež je závislá na počasí. V případě nízkých výkupních cen mléka nelze snížit jeho produkci, protože kdyby došlo k zvýšení cen, nemůže společnost ihned reagovat a produkci ihned navýšit. Je vysoká časová prodleva, než se mláďata narodí a dospějí do okamžiku, kdy jsou schopná poskytovat mléko.

Předběžné kalkulace také v zemědělství příliš nefungují, lze z minulých zkušeností určit přibližnou výši přímých nákladů na jeden litr mléka či plodin, ale není možné s jistotou

je předpovědět. Výši nákladů ovlivňuje různá spotřeba paliv či krmiv, ale také výše produkce. Ta se mění v čase a není ji možné přesně odhadnout, protože je závislá na biologických pochodech organismů a počasí. Společnost se může snažit pouze o vytvoření podmínek, které by vedly k vyšší produkci. Z těchto skutečností by se mohlo zdát, že kalkulace nehrají v zemědělství důležitou roli, ale i zde jsou nezbytné. Nevyužívá se příliš předběžných kalkulací, ale spíše výsledných, které slouží k ověření, zda podnikání dosáhlo zisku a vyplatí se podnikat dále, vždy za určité období zpětně. Samozřejmě toto ocenění slouží v některých případech i pro zachycení aktiva do účetnictví společnosti.

6.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je oceňován stejným způsobem jako v jiných společnostech. Převážně je pořizován externě, tedy v pořizovacích cenách, které se skládají z ceny pořízení (ceny aktiva) a vedlejších pořizovacích nákladů (doprava, instalace atd.). Společnost odpisy stanovuje lineárně, a to jak v případě daňových, tak i účetních odpisů. Což v případě účetních odpisů nevyjádří dokonale opotřebení určitých druhů majetků, především strojů. Pro ty by bylo vhodnější využít výkonových odpisů, za pomoci kterých, by bylo jejich stanovení přesnější.

Jako příklad bude zobrazeno pořízení účetního programu, tedy dlouhodobého nehmotného majetku, který využívá analyzovaná společnost.

Tab. 9: Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

Text	Částka	MD	DAL
Účetní program SoftAg	120 000 Kč	041	321
Odborná instalace	1 000 Kč	041	321
Převod do majetku společnosti	121 000 Kč	013	041

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Majetek je oceněn k okamžiku rozpoznání částkou 121 000 Kč a k rozvahovému dni je nutné stanovit výši účetních odpisů. Ty mají za úkol vyjádřit morální opotřebení majetku. Jejich výše byla stanovena stejným způsobem, který je využit i u daňových odpisů. Tedy společnost software odepisuje 36 měsíců a stanovuje výši měsíčních odpisů jako podíl mezi pořizovací cenou a počtem měsíců. Výpočet byl prováděn následovně:

$$\text{Odpisy} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{Počet měsíců}} = \frac{121\,000 \text{ Kč}}{36} = 3\,362 \text{ Kč}$$

Měsíční odpis je tedy stanoven ve výši 3 362 Kč. Ty by následně byly účtovány 551 (Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) na stranu MD a 073 (Oprávký k softwaru) na stranu DAL.

Jako dlouhodobý hmotný majetek byl vybrán traktor HATTAT, jehož ocenění bude provedeno v rámci dotací, jedné z následujících kapitol, kde bude zobrazen i vliv dotací na ocenění dlouhodobého majetku.

6.2 Rostlinná výroba

U rostlinné výroby je stanovení výše vlastních nákladů na jeden druh produkce velice problematické. Společnost pěstuje velké množství druhů plodin (například pšenici, oves, hrách nebo brambory) a není možné stanovit přesnou výši mezd, nebo spotřebu paliva na jeden druh, protože každé pole je v jiné vzdálenosti a je nutné jiné množství pohonných hmot a času. Proto se využívá průměrných nákladů na jeden hektar obdělávané půdy. Z celkových nákladů, v závislosti na velikosti pozemků, na kterých je plodina pěstována, jsou následně vypočítávané náklady na jednotlivé druhy plodin. Takto jsou sestavované náklady pro každý jednotlivý druh plodiny zvlášť.

Jako příklad byla vybraná pšenice ozimá, ta se vyznačuje tím, že je setá již na podzim, a tudíž je nutné účtovat o nedokončené výrobě. Tu společnost pěstovala v roce 2018 na 168,71 hektarech z celkových 1 040,71 hektarů obdělávané půdy. Kalkulace se následně skládá z nedokončené výroby z roku 2017, která byla vyčíslena na 812 066 Kč a přímých nákladů, jež byly rozpočítané na základě průměrných nákladů na jeden hektar z celkové spotřeby na rozlohu pěstované pšenice.

➤ Mzdy	95 436 Kč
➤ Nafta	132 615 Kč
➤ Sociální a zdravotní pojištění	33 403 Kč
➤ Spotřeba materiálu (např. hnojivo, osiva)	1 466 149 Kč
➤ Pojištění plodin (pšenice)	48 114 Kč
➤ Spotřeba služeb	202 102 Kč

Dále je do kalkulace nutné zahrnout nepřímé (režijní) náklady, jež jsou vedeny na vnitropodnikových účtech společnosti. Ty se stejně jako přímé rozpočítávají podle poměru rozlohy pěstované pšenice k celkové obhospodařované půdě.

➤ Těžké mechanismy	102 088 Kč
➤ Samochodné stroje	172 568 Kč
➤ Odpisy traktorů (využívané v rostlinné výrobě)	196 107 Kč
➤ Režie rostlinné výroby	288 143 Kč
➤ Režie celé společnosti (1/2 celé režie)	59 664 Kč

Položka samochodných strojů a těžkých mechanismů obsahuje náklady, které jsou s tímto majetkem spojené, jako jsou náhradní díly, opravy nebo odpisy. Režie celé společnosti se dělí na dvě poloviny. Jedna polovina je přidělena k rostlinné výrobě a druhá část k živočišné. Účtování celé výroby je znázorněno v následující tabulce:

Tab. 10: Ocenění rostlinné výroby v zemědělství (pšenice)

Text	Náklady v Kč	MD	DAL
Nedokončená výroba v roce 2017	812 066 Kč	121	581
Účtování v roce 2018			
Nafta	132 615 Kč	501/1	112
Mzdy	95 436 Kč	521	331
Sociální a zdravotní	33 403 Kč	524	336
Spotřeba materiálu	1 466 149 Kč	501/2	112
Spotřeba služeb	202 102 Kč	518/1	221
Pojištění plodin (pšenice)	48 114 Kč	518/2	321
Celkové režijní náklady	818 570 Kč	–	–
Převod na nedokončenou výrobu	2 796 388 Kč	121	581
Vyskladnění nedokončené výroby	3 608 454 Kč	581	121
Převod na výrobky	3 608 454 Kč	123	583

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Celkové náklady na produkci pšenice vycházejí dle kalkulace na 3 608 454 Kč. Na jeden hektar vycházejí náklady na 21 389 Kč, ale běžněji se využívají náklady na jednu tunu produkce, kdy v roce 2018 bylo vyprodukováno 885 tun pšenice, to znamená 5,25 tun na hektar obdělávané půdy a náklady ve výši 4 074 Kč na jednu tunu produkce. Tyto náklady lze srovnávat s údaji, jež poskytuje Ústav zemědělské ekonomiky

a informací z prováděných šetření v zemědělských podnicích. Ústav zkoumá výši nákladů společností na jednotku produkce. Při srovnáním s rokem 2018 průměrné náklady dosahovaly 4 498 Kč, což znamená rozdíl (úsporu) ve výši 424 Kč na tunu. Informace však nejsou úplně přesné a směrodatné, protože každá společnost provádí kalkulaci jiným způsobem. Výsledky budou zkreslené i výší produkce, která není všude stejná, z důvodů různých kvalit půdy a rozdílů v počasí.

6.3 Živočišná výroba

Pro podnik v této oblasti je nejdůležitější oceňování skotu a mléka ve vlastních nákladech. Protože se jedná o sdruženou výrobu, dochází při kalkulacích k řadě problémů, jakým způsobem náklady přiřadit. Pokud se za výsledek „výrobního“ procesu bere schopnost dojnice dávat mléko a narozené tele, je nutné do něj zahrnout ještě vedlejší produkty, které kráva produkuje po celou dobu březosti (chlévskou mrvu a močůvku) jež je možné dále využít, nebo prodat. Protože dle společnosti dochází k výrobě dvou hlavních a dvou vedlejších produktů, využívá se kombinace obou kalkulačních metod (rozčítací i odčítací). Nejprve se využije odčítací metoda, kdy se celkové náklady poníží o vedlejší náklady a u dvou hlavních produktů dojde k rozpočítání nákladů pomocí rozčítací metody. Poté lze přiřadit náklady mléku i příchovku.

6.3.1 Oceňování skotu

Samotný příchovek ve společnosti je oceněn pomocí sazby na jeden kilogram váhy. Po jeho ocenění prochází mládě pěti kategoriemi až do okamžiku, kdy je schopné dávat mléko. Do první kategorie se řadí telata do 6 měsíců, jež jsou oceňovány na bázi váhových přírůstků. V této době nejsou schopny sami fungovat a je nutné se o ně starat a pravidelně kontrolovat.

Následující dvě kategorie jsou jalovice chovné a jalovice do 5 měsíců březosti. Řídí se pomocí krmných dnů. Přeražena do chovných jalovic jsou telata v okamžiku, kdy jsou schopna se o sebe postarat relativně sama a předpokládá se jejich budoucí využití v chovu. Poté když jsou jalovice připuštěny a jsou přesunuty do kategorie jalovic do 5 měsíců březosti.

Po uplynutí pěti měsíců jsou přeraženy do následující kategorie jalovice březí 5–9 měsíců. Zde už se ocenění neřídí dle váhových přírůstků či krmných dnů, ale využívá se

tzv. vzrůstového přírůstku, který vychází z krmných dnů, ale v tomto případě jsou náklady poníženy o vedlejší produkty.

Poslední kategorií jsou dojnice, kam jsou zařazeny všechny jalovice, které již porodily mládě, a tudíž jsou schopné dávat i mléko. V této kategorii již svou hodnotu nezvyšují a jsou zařazeny do dlouhodobého majetku. Protože se již nezvyšuje jejich hodnota, náklady, které jsou na ně vynakládány, se započítávají do ceny produkovaného mléka a budoucího příchovku.

Vlastní ocenění

V další části práce proběhne zobrazení celého procesu oceňování z účetního pohledu společnosti, od ocenění mláděte (příchovu) až po jeho zařazení do dlouhodobého majetku jako dospělého skotu (dojnice). Informace jsou získány přímo ze společnosti, kde každý měsíc zaznamenávají informace za celou jednu kategorii, ale pro zjednodušení bude postup zobrazen jen na jednom kusu skotu.

V následujících tabulkách bude zobrazeno účtování a růst hodnoty skotu po jednotlivých měsících. Samotné účtování probíhá pomocí analytiky, díky níž se rozlišují jednotlivé kategorie.

Nejprve je nutné ocenit příchovek. Jak již bylo řečeno, příchovek se oceňuje pomocí sazby na jedno kilo živé váhy. Tu má společnost stanovenou na 37 Kč/kg a stejnou sazbu využívá i při oceňování pomocí váhových přírůstků v kategorii telat do 6 měsíců.

Tab. 11: Účtování v kategorii telat do 6 měsíců

Datum	Text	Přírůstek	Ocenění přírůstku	MD	DAL	Celková hodnota
01. 05.2018	Narození mláděte	30 kg	1 110 Kč	124/1	584	1 110 Kč
31.05.2018	Váhový přírůstek	15 kg	555 Kč	124/1	584	1 665 Kč
31.06.2018	Váhový přírůstek	20 kg	740 Kč	124/1	584	2 405 Kč
31.07.2018	Váhový přírůstek	20 kg	740 Kč	124/1	584	3 145 Kč
31.08.2018	Váhový přírůstek	30 kg	1 110 Kč	124/1	584	4 255 Kč
31.09.2018	Váhový přírůstek	30 kg	1 110 Kč	124/1	584	5 365 Kč
31.10.2018	Váhový přírůstek	30 kg	1 110 Kč	124/1	584	6 475 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Po uplynutí šesti měsíců od narození jsou telata přeřazena do skupiny Jalovice chovné. Zde se předpokládá jejich další ekonomické využití v budoucnu za účelem rozšíření

chovného stáda a produkce mléka. Převod je provedeno v hodnotě 6 475 Kč a přibližné váze 175 kilogramů.

Dále nedochází již k zvyšování hodnoty pomocí váhového přírůstku, ale řídí se krmnými dny, jejichž ocenění společnost stanovila na 36 Kč za každý den.

Tab. 12: Účtování v kategorii jalovice chovné

Datum	Text	Počet dní	Ocenění	MD	DAL	Celková hodnota
01.11.2018	Převod do kategorie jalovice chovné		6 475 Kč	124/2	124/1	6 475 Kč
30.11.2018	Krmné dny	30	1 080 Kč	124/2	584	7 555 Kč
31.12.2018	Krmné dny	31	1 116 Kč	124/2	584	8 671 Kč
31.01.2019	Krmné dny	31	1 116 Kč	124/2	584	9 787 Kč
28.02.2019	Krmné dny	30	1 080 Kč	124/2	584	10 867 Kč
31.03.2019	Krmné dny	31	1 116 Kč	124/2	584	11 983 Kč
30.04.2019	Krmné dny	30	1 080 Kč	124/2	584	13 063 Kč
31.05.2019	Krmné dny	31	1 116 Kč	124/2	584	14 179 Kč
11.06.2019	Krmné dny	11	396 Kč	124/2	584	14 575 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

V tomto okamžiku skot dosahuje váhy okolo 400 kilogramů a hodnoty 14 575 Kč. Dále dochází k připuštění (inseminaci) jalovice, což vede k přeřazení do kategorie Jalovice do 5 měsíců březosti, kde jsou sledovány čerstvě zabřezlé jalovice. Nadále se oceňují stále pomocí krmných dnů se stejnou hodnotou 36 Kč za jeden den.

Tab. 13: Účtování v kategorii jalovice do 5 měsíců březosti

Datum	Text	Počet dní	Ocenění	MD	DAL	Celková hodnota
30.06.2019	Převod do kategorie jalovice do 5 měsíců březosti		14 575 Kč	124/3	124/2	14 575 Kč
31.07.2019	Krmné dny	18	648 Kč	124/3	584	15 223 Kč
31.08.2019	Krmné dny	31	1 116 Kč	124/3	584	16 339 Kč
31.09.2019	Krmné dny	30	1 080 Kč	124/3	584	17 419 Kč
31.10.2019	Krmné dny	31	1 116 Kč	124/3	584	18 535 Kč
30.11.2019	Krmné dny	30	1 080 Kč	124/3	584	19 615 Kč
11.12.2019	Krmné dny	11	396 Kč	124/3	584	20 011 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

V době, kdy jalovice dosáhne pátého měsíce březosti, dochází k jejímu přeřazení do kategorie Jalovice 5–9 měsíců březosti v hodnotě 20 011 Kč. V této chvíli skot váží okolo 550 kilogramů a do budoucna se už nepředpokládá žádný váhový přírůstek, tedy je plně vzrostlý. Stále však dochází k růstu jeho hodnoty, a to v závislosti na tzv. vzrůstovém přírůstku, ale už pomaleji než dříve, protože se vypočítává jako náklady na jeden krmný den mínus vedlejší výrobní produkty (močůvka a chlévská mrva), proto je kalkulován vzrůstový přírůstek na 33 Kč za jeden den.

Tab. 14: Účtování v kategorii jalovice březí 5 až 9 měsíců

Datum	Text	Počet dní	Ocenění	MD	DAL	Celková hodnota
11.12.2019	Převod do kategorie jalovice březí 5–9 měsíců		20 011 Kč	124/4	124/3	20 011 Kč
31.12.2019	Vzrůstový přírůstek	20	660	124/4	584	20 671 Kč
31.01.2020	Vzrůstový přírůstek	31	1023	124/4	584	21 694 Kč
29.02.2020	Vzrůstový přírůstek	29	957	124/4	584	22 651 Kč
31.03.2020	Vzrůstový přírůstek	31	1023	124/4	584	23 674 Kč
13.04.2019	Vzrůstový přírůstek	13	429	124/4	584	24 103 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Po otelení (porodu mláďete – příchovu), kdy začne kráva dávat mléko, dochází k jejímu přeřazení do kategorie dojnic a dlouhodobého majetku. Od této chvíle svou hodnotu již nezvyšuje, ale výši ocenění mohou ovlivnit náklady spojené s převodem do kategorie dojnic, jedná se například o externí přepravu, veterinární kontrolu a podobně.

Tab. 15: Účtování převodu skotu do dlouhodobého majetku

Datum	Text	Ocenění	MD	DAL
13.04.2019	Převod z účtu 124 na účet pořízení DHM	24 103 Kč	042	124/4
16.04.2019	Z běžného účtu zaplacení veterinární prohlídky	750 Kč	042	211
30.04.2019	Převod do dlouhodobého majetku (dojnice)	24 853 Kč	026	042

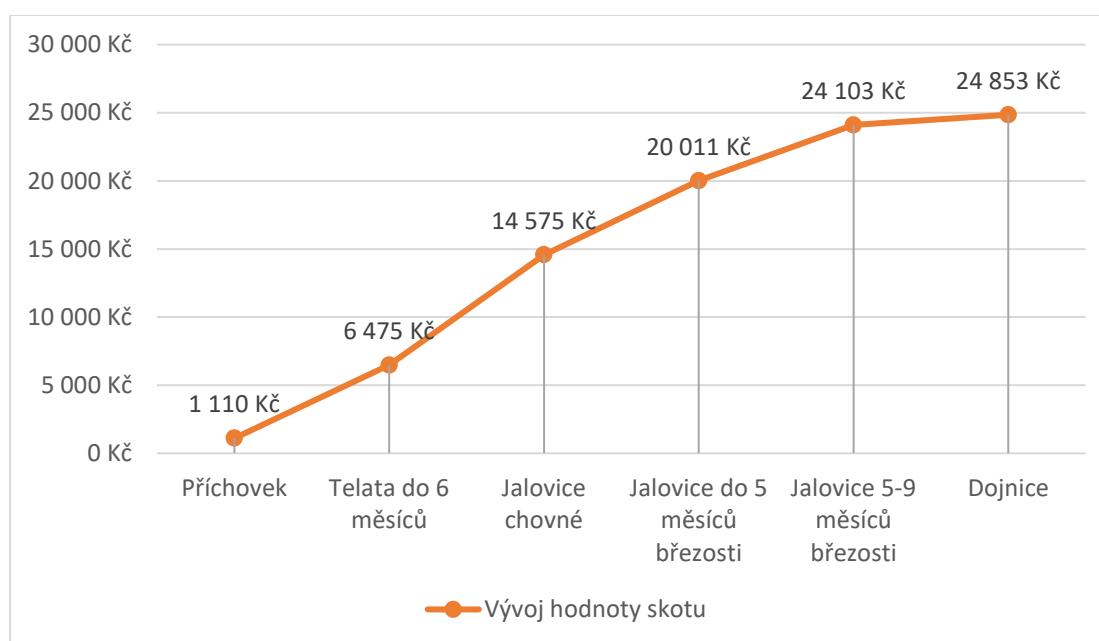
Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Aby účetnictví zobrazovalo věrný a poctivý obraz skutečnosti, je potřeba zaznamenávat přesné informace, ty si nemůže zjišťovat účetní jednotka sama. K tomuto účelu se využívá služeb zootechnika, který má za úkol zjišťování a zaznamenávání změn týkajících se skotu. Tyto skutečnosti zaznamenává do deníku zvířat, který je pro každou

kategorii samostatný, a kde jsou uvedeny v jednotlivých kategoriích změny, k nimž v průběhu měsíce došlo. Příklad deníku, který je užíván ve společnosti, je zobrazen v **Příloze A**.

Celková doba, po kterou je nutné skot sledovat, od narození až po zařazení do dlouhodobého majetku, trvá téměř dva roky. Po tuto dobu neroste ocenění stejným tempem a celý vývoj je zachycen v následujícím grafu.

Graf 2: Průběh vývoje hodnoty skotu



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Zde je vidět specifikum živočišné výroby. Samotný proces oceňování trvá přibližně dva roky a po celou dobu je skot sledován na účtu 124 (mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny) a až v okamžiku, kdy se stane dojnící (získá schopnost dávat mléko) je zařazena do dlouhodobého majetku.

Odpisy dojnic

Po zařazení dojnice do dlouhodobého majetku je nutné jí začít odepisovat. **Daňové odpisy** jsou řešeny stejným způsobem jako ostatní druhy dlouhodobého majetku, dle zákona o dani z příjmu. Dojnice patří do první odpisové skupiny, ve které je majetek odepisován 3 roky a lze využít rovnoměrné nebo zrychlené v případě, že je každý kus skotu odepisován zvlášť, u individuální evidence. Ta se týká především plemenných chovů, jako jsou například plemenní býci nebo dostihoví koně. Ale takováto evidence by v zemědělském podniku představovala přílišnou zátěž z důvodu evidování každého

kusu skotu zvlášť. Proto zákon o dani z příjmů dovoluje využít tzv. skupinové odpisy, které jsou obsažené v pokynu generálního finančního ředitelství čísla D-6 v § 26 zákona o daních z příjmů. V případě, že se účetní jednotka rozhodne pro využití skupinových odpisů, je nutné postupovat podle algoritmu (vzorce), který je uveden v pokynu a je následující:

Průběh výpočtu společných odpisů pro první rok probíhá na základě vzorce:

$$R_0 = \frac{P * 20}{100} + \frac{V * 10}{100} + \frac{(KS - P) * 20}{100}$$

Dále se využívá pouze:

$$R_0 = \frac{P * 20}{100} + \frac{V * 20}{100} + \frac{(KS - P) * 40}{100}$$

Kde: R_0 ... roční odpis

P ... hodnota zvířat zařazených do skupiny v průběhu zdaňovacího období

V ... hodnota zvířat vyřazených ze skupiny v průběhu zdaňovacího období

KS ... konečný stav (Zákon č. 586/1992 Sb.)

Ale tuto možnost společnost nevyužívá a stanovuje odpisy pro každý kus skotu zvlášť. K tomu je uzpůsoben i účetní program společnosti, který odpisy hlídá a stanovuje jejich výši. Jak již bylo řečeno, dojnice se odepisují 3 roky a společnost zvolila rovnoměrný způsob stanovení daňových odpisů. Proto v prvním roce se uplatní daňový odpis ve výši 20 % hodnoty majetku a v dalších dvou letech po 40 procentech za pomoci následujících vzorců:

Výpočet odpisu pro 1. rok:

$$Odpis = \frac{\text{Pořizovací cena} * \text{sazba pro 1. rok}}{100}$$

Stanovení odpisu pro další roky:

$$Odpis = \frac{\text{Pořizovací cena} * \text{sazba pro zbylé roky}}{100}$$

Postup výpočtu a stanovení výše daňových odpisů, společně s oprávkami a zůstatkovou cenou za všechny tři roky, z hodnoty majetku ve výši 24 853 Kč, je zobrazen v následující tabulce.

Tab. 16: Výpočet rovnoměrných daňových odpisů

Rok	Výpočet	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	$\frac{24\ 853 * 20}{100}$	4 971 Kč	4 971 Kč	19 882 Kč
2. rok	$\frac{24\ 853 * 40}{100}$	9 941 Kč	14 912 Kč	9 941 Kč
3. rok	$\frac{24\ 853 * 40}{100}$	9 941 Kč	24 853 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Pro **účetní odpisy** existují stejné možnosti jako pro daňové. Buď je možné odepisovat každý kus skotu zvlášť, stanovit individuální odpisy, nebo využít skupinových odpisů. Důležitým pojmem při odepisování je tržba při brakaci, která je uplatňována ve dvou ze tří nejčastěji používaných postupů při jejich stanovení. Vyjadřuje cenu (peněžní částku), kterou společnost získá vyčleněním zvířete z chovného stáda. Tím je myšlena jeho porážka a zhodnocení zbytkových komodit, masa, kůže a ostatních užitečných produktů. Při využití individuálních odpisů lze postupovat dle českých účetních standardů podnikatele a využít následující vzorec:

$$R_o = \frac{PC - T_{brak}}{t}$$

Kde: R_o ... roční odpis

PC ... pořizovací cena v Kč

T_{brak} ... předpokládaná tržba při brakaci;

t ... předpokládaný počet let v chovu stáda

Druhým postupem stanovení odpisů je použití odpisové sazby za jeden krmný den. Tuto metodu lze použít jak pro stanovení individuálních odpisů, tak pro výpočet skupinového, kdy se sleduje počet krmných dnů vztažených na celé stádo a následně je uplatněn jeden celkový odpis. Tuto variantu využívá i analyzovaná společnost pro stanovení svých odpisů.

Třetí z možností je stanovit skupinové odpisy, které nejsou závislé na krmných dnech. V účetních standardech není stanoven přesný postup kalkulace odpisů, ale je možné vycházet z první zmíněné metody, která je upravena počtem zvířat ve skupině. Po této úpravě je výsledný vzorec v této podobě:

$$R_o = \frac{(PC - T_{brak}) * n}{t}$$

Kde: R_o ... roční odpis

PC ... pořizovací cena v Kč

T_{brak} ... předpokládaná tržba při brakaci

n ... počet zvířat ve skupině

t ... předpokládaný počet let v chovu stáda (Poláčková, Boudný, Janotová & Novák, 2010)

Jak bylo řečeno, společnost využívá odpisů v závislosti na krmných dnech, které stanovila ve výši 20 Kč na jeden den. Používá skupinové odpisy, tedy zjišťuje, kolik dojnic má ve svém majetku v průběhu měsíce. V případě chovu o 360 kusech dojnic a měsíci o 30 dnech, vychází měsíční skupinové odpisy na 216 000 Kč.

$$Výpočet = 360 * 20 * 30 = 216\ 000\ Kč$$

Touto rychlostí se dojnice odepisuje přibližně tři a půl let a následně dochází k jejímu vyřazení. To ale není úplně směrodatné, protože záleží především na aktuální užitkovosti. Účtování je zobrazeno v následující tabulce.

Tab. 17: Účtování skupinových odpisů dojnic a jejich vyřazení z majetku společnosti

Text	Ocenění	MD	DAL
Skupinový odpis dojnic	216 000 Kč	551	086
Zúčtování zůstatkové ceny	–	–	086
Vyřazení dojnice z majetku společnosti	24 853	086	026

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Zúčtování zůstatkové ceny dojnice je zachyceno bez částky a účtu na straně MD z důvodu neznalosti okamžiku a velkého počtu příčin, které mohou vést k vyřazení. V případě darování by se použil účet 543, prodej účet 541, atd.

6.3.2 Oceňování mléka

Jak již bylo zmíněno dříve, kalkulace se většinou provádějí za určité období zpětně, tzv. výsledné kalkulace. To se využívá i v případě mléka, kdy se nejprve stanoví celkové náklady jednotlivých skupin položek a následně se rozpočítávají v závislosti na celkové

produkcí. Jako příklad bude uvedena kalkulace za rok 2018 v následující tabulce č. 18. Pro zjištění nákladů na jeden litr mléka je nutné znát ještě celkovou produkci mléka, která za rok 2018 činila 3 105 572 litrů.

Tab. 18: Kalkulace mléka

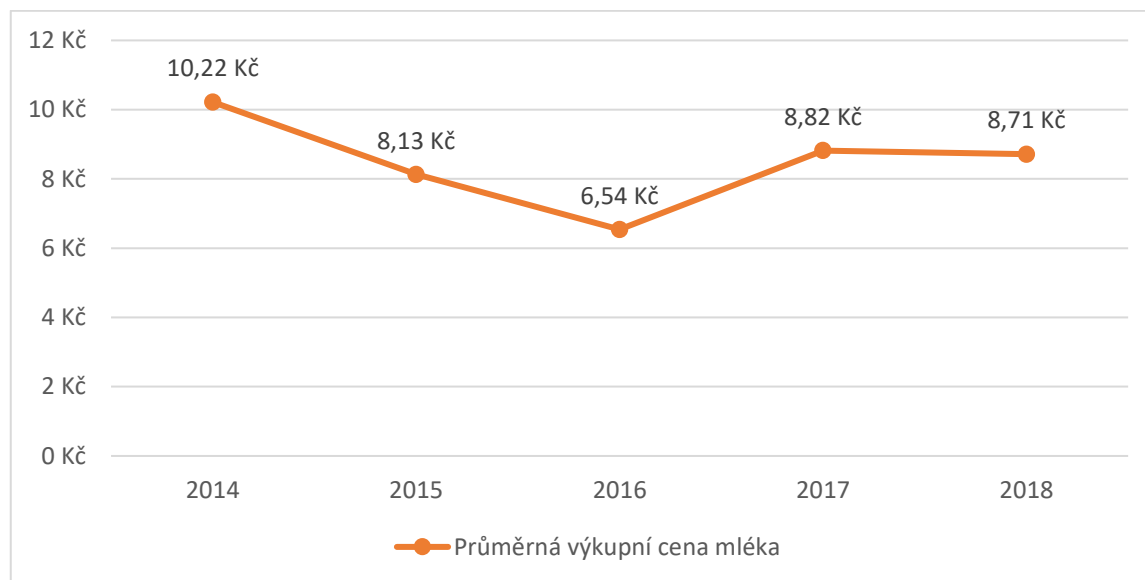
Text		Náklady	Náklady na litr mléka
Krmiva	Nakoupená	6 351 729 Kč	2,05 Kč
	Vlastní	6 533 130 Kč	2,10 Kč
Pohonné hmoty		135 875 Kč	0,04 Kč
Léky		78 127 Kč	0,03 Kč
Služby		1 219 297 Kč	0,39 Kč
Energie		763 265 Kč	0,25 Kč
Spotřeba materiálu		390 256 Kč	0,13 Kč
Oprava strojů		322 895 Kč	0,10 Kč
Cestovné zootechniků		79 134 Kč	0,03 Kč
Mzdové náklady včetně zootechniků a pojištění		5 175 193 Kč	1,67 Kč
Pojištění proti nákaze dojnic		73 322 Kč	0,02 Kč
Režie živočišné výroby		896 636 Kč	0,29 Kč
Režie celé společnosti (1/2)		208 968 Kč	0,07 Kč
Odpisy dojnic		2 216 861 Kč	0,71 Kč
Odpisy strojů		137 925 Kč	0,04 Kč
Odpisy traktorů v ŽV		386 622 Kč	0,12 Kč
Celkem		24 969 236 Kč	8,04 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Dle kalkulace vychází náklady na jeden litr mléka 8,04 Kč. Zahrnutý jsou náklady na celou živočišnou výrobu, a protože se jedná o sdruženou výrobu, je nutné je rozdělit mezi mléko a příchovek (narozené mládě). Dále je nutné ponížít tyto náklady o zisk z vedlejších produktů, ale protože společnost využívá tyto produkty pro svou potřebu tak se v kalkulaci neobjevují. Ústav zemědělské ekonomiky a informací (ÚZEI), rozděluje tyto náklady na výrobu mléka 94 % a pro narozené mládě 6 %. Společnost se rozhodla dodržet stejné rozdělení, proto náklady na jeden litr mléka vychází následně na 7,56 Kč v roce 2018.

Pro zjištění zisku, který připadá na jeden litr mléka, je nutné nejprve spočítat tržby z jeho prodeje. Ty jsou ovlivněné výkupní cenou, v našem případě i kurzem české koruny s eurem, z důvodu vývozu převážné části produkce do Německa, a kvalitou mléka. V následujícím grafu je zobrazena průměrná cena mléka za jeden litr, v letech 2014 až 2018, přepočtena na koruny.

Graf 3: Vývoj průměrné výkupní ceny za jeden litr mléka



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Z grafu lze vyčíst nízké výkupní ceny v roce 2016, jež se pohybovaly okolo 6,54 Kč za litr mléka. Za předpokladu podobných nákladů jako v roce 2018 by se zisk pohyboval okolo 0 Kč za jeden litr, to se projevilo i na tržbách z prodeje výrobků. Ty jsou v roce 2016 nejnižší z let 2014 až 2018. Tato skutečnost je zaznamenaná v **Příloze E a F**, kde jsou zaneseny záznamy z výkazu zisku a ztráty za roky 2014 až 2018. V roce 2018 díky vyšším výkupním cenám dosahuje zisk přibližně 1 koruny na jeden litr mléka.

7 Oceňování dle IAS 41

Jak již bylo řečeno, dle IAS 41 probíhá ocenění biologických aktiv od prvotního rozpoznání a ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. K tomu je nutné zjistit tržní hodnotu, za kterou by bylo aktivum směřeno nebo vyrovnán závazek za obvyklých podmínek na trhu. Naopak dle českých právních předpisů se využívá nejčastěji ocenění ve vlastních nákladech, v případě vlastní výroby, nebo v pořizovacích cenách při nákupu.

Ve výzkumu v oblasti implementace řešení oceňování, účtování a vykazování zemědělské činnosti dle IAS 41 (Hinke, 2017), který se zabýval tématem stupně informovanosti a připravenosti převážně ve středně velkých společnostech provozujících zemědělskou činnost v České republice, probíhalo dotazování na přijetí řešení zemědělské problematiky dle IAS 41. Respondenti byli dotazováni na pozitiva a negativa, která shledávají při oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41 (reálnou hodnotou). Za pozitiva uvedli:

- spolehlivější ocenění, ale pouze u aktiv, pro které existuje aktivní trh,
- spravedlivější ocenění sdružené výroby,
- vyjádření skutečného stavu biologické přeměny (nejen při dokončení a realizaci),
- možnost přecenění majetkové složky ke každému rozvahovému dni pro věrnější zobrazení skutečnosti.

Za negativa shledali respondenti:

- téměř vždy nedostupné kótované ceny,
- kótované ceny často nesouvisí s cenami, jež by bylo možné získat prodeji aktiv,
- příliš vysoká subjektivita při stanovování cen alternativním způsobem (když není možné určit reálnou hodnotu),
- náročnost zjišťování reálné hodnoty,
- možnost manipulovat se základními daty účetních výkazů. (Hinke, 2013)

Pro příklady ocenění biologických aktiv bude využito portálu Kurzycz, kde budou zjišťovány dle možností aktuální a historické ceny, případně průměrné ceny za určité období, biologických aktiv (komodit). Jedná se o největší český portál zabývající se

oblastí financí. Nabízí informace o aktuálních kurzech měn, hodnotách akcií, komodit a dalších finančních a investičních oblastí.

7.1.1 Zemědělská produkce

Pro všechny zemědělské výrobky, v našem případě pšenici a mléko, jsou zde zahrnuty například i ostatní obiloviny, brambory nebo maso, se využije standard IAS 41, tedy ocenění reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, pouze v okamžiku sklizně biologických aktiv (ukončení životních procesů). Následně je aplikován už pouze standard IAS 2 (zásoby). V tomto případě se předpokládá, že reálná hodnota bude zjištělná vždy, protože jsou tato aktiva produkována pro trh, další zpracování. (IAS 41)

Pšenice, v případě že by došlo k její sklizni 9. 8. 2019, byla oceněna částkou 11 522,47 Kč za 100 bušlů. Bušl představuje starou objemovou a hmotnostní míru. Jeden bušl pšenice je přibližně 27, 216 kg. To znamená, že jeden kilogram pšenice stojí 4,23 Kč, jedna tuna tedy 4 230 Kč. Tato cena by byla zanesena i do účetnictví společnosti. Naopak v českém účetnictví, kde je oceňováno ve vlastních nákladech, činí cena jedné zanesené tuny pšenice již zmíněných 4 074 Kč.

$$\text{Výpočet} = \frac{11\,522,47/100}{27,216} = 4,23 * 1\,000 = 4\,230 \text{ Kč}$$

Stejně by to bylo u **mléka**, do účetnictví by nebylo zaneseno v hodnotě 8,04 Kč, ale opět v tržních cenách. Průměrná cena, za kterou bylo mléko od tuzemských producentů vykupováno, ve 4. čtvrtletí roku 2019 byla 8,85 Kč/litr a touto cenou by mělo být mléko dle IAS 41 zachyceno v účetnictví.

S pšenicí dále souvisí **nedokončená výroba**, ta je v českém účetnictví oceňována ve vlastních nákladech, plánovaných či skutečně vynaložených, k rozvahovému dni, ale v souladu s IAS 41 by měla být oceněna v reálné hodnotě na základě tržní ceny. Tu však není možné použít z důvodu nedovršené biologické přeměny. Proto je nutné využít jednu z alternativních možností. Za nejvhodnější lze označit ocenění pomocí sektorových měřítek.

V případě ocenění nedokončenou výrobu pšenice ozimé k datu 31. 12. 2018 je nejprve nutné zjistit, na jaké rozloze se pšenice pěstuje. Při předpokladu pěstování na 100 hektarech půdy, znalostí ze sklizně z roku 2018, kdy produkce na jeden hektar půdy dosahovala 5,25 tuny pšenice, a cena jedné tuny k 31. 12. 2018 je 4 640 Kč. Z těchto

údajů lze odhadnout budoucí produkci na 525 tun v hodnotě 2 436 000 Kč. Touto částkou by byla oceněna nedokončená výroba v účetnictví. Při výpočtu se postupovalo následujícím způsobem:

$$\text{Výpočet} = 100 * 5,25 = 525 * 4 640 = 2 436 000 \text{ Kč}$$

Pro přesnější ocenění lze využít výpočtu za pomoci současné hodnoty budoucích očekávaných peněžních toků. Tedy zjištěnou částku diskontovat běžnou tržní úrokovou sazbou. Pro tyto účely byla využita diskontní sazba České národní banky k datu 31.12.2018, která činila 0,75 % p.a. Kromě sazby je nutné znát ještě datum sklizně, který se předpokládá 15.8.2019. Vzorec pro výpočet současné hodnoty:

$$SH = \frac{BH}{(1 + i)^t}$$

Kde: *SH* ... současná hodnota

BH ... běžná hodnota

i ... úroková sazba

t ... čas

Po dosazení do vzorce získáme:

$$SH = \frac{2\,436\,000}{(1 + 0,0075)^{\frac{227}{360}}} = 2\,424\,549,731 \text{ Kč}$$

Po provedení výpočtu získáme hodnotu 2 424 550 Kč. Tato částka by lépe zobrazila nedokončenou výrobu, ale uvedený postup se nepoužije z důvodů, že k diskontování se přistupuje až při překročení jednoho roku. Zde se jedná pouze o necelých 8 měsících.

7.1.2 Biologická aktiva – zvířata

Dojnice

U dojnic a dalších hospodářských zvířat, jako jsou plemenní býci či koně se využívá stejně jako u zemědělských produktů aktuálních tržních cen, protože tato zvířata jsou běžně obchodována. Pokud by neexistoval aktivní trh lze využít poslední dosaženou cenu transakce na trhu, ale jen v případě, že na něm nedojde k významným změnám. Další možností, která je uvedena ve standardu IAS 41 je ocenit stádo na základě množství kilogramů masa. K tomu je nutné zjistit aktuální stav stáda v kilogramech a poté zjistit aktuální cenu „živého“ hovězího. Za předpokladu, že společnost vlastní

100 kusů dojnic, každá váží 500 kilo a rozvahovým dnem je 31. prosince 2019, kdy je cena za 1 kg živého hovězího 63 Kč. Musíme zanést do účetnictví hodnotu skotu ve výši 3 000 000 Kč. Výpočet byl proveden následovně:

$$\text{Výpočet} = 100 * 500 * 63 = 3\,150\,000 \text{ Kč}$$

Další možností, jež je v souladu s IAS 41, je využít metodu ocenění pomocí současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních příjmů z daného aktiva. V případě dojnic by se jednalo o současnou hodnotu všech čistých peněžních příjmů z prodeje mléka po celou dobu jejího života a bylo by možné zahrnout i cenu brakace.

Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu

V českém účetnictví jsou tyto druhy zvířat vedeny buď v pořizovacích cenách, dojde-li k externímu pořízení, nebo ve vlastních nákladech, v případě vlastního chovu. Dle IAS 41 je nutné tato aktiva ocenit vždy reálnou hodnotou k okamžiku rozpoznání sníženou o náklady prodeje a následně ke každému rozvahovému dni. Problém ale nastává v okamžiku rozpoznání, narození mláďete (příchovku). Tato mláďata nelze ocenit ihned tržní cenou, protože nejsou předmětem trhu z důvodu, že je nelze ihned oddělit od matky. V tomto případě by bylo možné ocenit takový příchovek aktuální cenou za kilogram masa. Pokud by zrovna narozené mládě (tele), vážilo 25 kg a cena živého hovězího za 1 kg činí 63 Kč, bylo by tele oceněno hodnotou 1 500 Kč.

$$\text{Výpočet} = 25 * 63 = 1\,575 \text{ Kč}$$

Do mladých zvířat lze zařadit i skot, který si společnost vychovává k budoucímu vlastnímu užitku (plemenitbě, produkci mléka). Dle českého účetnictví se majetek eviduje v krátkodobém majetku, jeho hodnota roste buď v závislosti na váhovém, nebo vzrůstovém přírůstku, a v okamžiku, kdy dosáhne dospělosti, je přeřazen do dlouhodobého majetku. IAS 41 nic takového nerozlišuje a nedochází k překlasifikování do dlouhodobého majetku, jeho ocenění je vždy závislé pouze na reálné hodnotě.

7.1.3 Pěstitelské celky trvalých porostů

Ovocné stromy a keře

Dle českých předpisů je nutné splnit určité podmínky, aby bylo možné ovocné stromy nebo ovocné keře zařadit do dlouhodobého majetku. Jejich plodnost musí být delší než

jeden rok a vysázené na pozemku, který má rozlohu větší než 0,25 hektaru v minimální hustotě 90 stromů na jeden hektar, v případě keřů se jedná o 1 000 vytrvalých rostlin na jeden hektar. Dále se do trvalých pěstitelských celků řadí porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Pokud nejsou splněny výše uvedené podmínky, jsou porosty řazeny do krátkodobého majetku (drobný hmotný majetek).

IAS 41 kvalifikuje ovocné stromy a keře jako plodící aktivum. Musí být tedy dle IAS 41 oceněno reálnou hodnotou k okamžiku rozpoznání nebo k rozvahovému dni, ale s těmito druhy nejpravděpodobněji neexistuje aktivní trh, proto je nutné využít jinou metodu ocenění. Za nejlepší lze označit ocenění pomocí sektorových měřítek, kdy se hodnota vyjádří v závislosti na předpokládaném množství sklizeného ovoce až do konce doby plodnosti.

Příkladem může být sad jabloní, který plodí do stáří 60 let. Současné stáří stromů je 36 let (zbývá 24 let).

➤ Počet hektarů	3 ha
➤ Počet stromů na jeden hektar	700 stromů
➤ Předpokládaná výnosnost jednoho stromu	30 kg plodů
➤ Předpokládaná výkupní cena	2,50 Kč/kg

Z těchto údajů si nejprve zjistíme plodnost sadu za jeden rok což je 63 000 Kg (3 hektary * 700 stromů/ha * 30 kg) po vynásobení výkupní cenou získáme roční výnos 157 500 Kč. Do konce předpokládané životnosti (plodnosti) sadu zbývá 24 let. Výše ocenění tedy bude 3 780 000 Kč (157 500 * 24). Tento údaj bude zanesen do účetnictví a je nutné ho ke každému následujícímu rozvahovému dni upravit o změny. Nejběžnější je změna výkupních cen a zbývající doby plodnosti, která zapříčiní klesající hodnotu majetku, ale může například dojít i ke snížení počtu stromů.

Lesy

Jedná se o neodepisovaný majetek, který se v českém účetnictví zachycuje specifickým způsobem, který je podrobně popsán v kapitole rostlinná výroba.

V případě mezinárodních účetních standardů nejsou lesy a s nimi i pole upravovány standardem IAS 41, ale standardem IAS 16, který řeší pozemky, budovy a zařízení.

Při oceňování lesa by se mělo v první řadě využít ocenění tržní hodnotou, tedy v případě, že existuje aktivní trh. Pokud aktivní trh neexistuje, lze využít alternativní

oceňování, a to například pomocí sektorových měřítek. Zde by docházelo k pravidelnému přecenění k rozvahovému dni, dle množství dřevní hmoty v lese, která je oceněna aktuální tržní cenou. Další možností je využití současné hodnoty z čistých očekávaných peněžních toků v budoucnu, peněžní příjem z prodeje vytěženého dřeva, které je nutné diskontovat běžnou tržní úrokovou sazbou (před zdaněním).

Další odlišností oproti českému účetnictví je oddělení lesa od pozemku v rozvaze společnosti. Dle IAS 41 je nezbytné tyto složky oddělit. Nejprve standard doporučuje určit tržní cenu kombinovaného aktiva, tedy cenu celého pozemku i se stromy. Poté zjistit reálnou hodnotu lesa (například pomocí ocenění vytěženého dřeva tržní cenou) a výslednou cenu odečíst od ceny kombinovaného aktiva. Pokud 10 hektarů lesa (půdy společně s dřevinami) má cenu 2 000 000 Kč a lesník zjistil, že výtěžnost jehličnatého lesa je 2 500 m³ (250 m³ na jeden hektar lesa). Tržní cena činí 587 korun za metr krychlový (průměrná cena za rok 2019), celková hodnota případného vytěženého dřeva je tedy 1 467 500 Kč a hodnota pozemku je zbylých 531 500 Kč (53 150 Kč jeden hektar půdy).

8 Dotace ve zvoleném podnikatelském subjektu

Jak již bylo řečeno, dotace jsou pro zemědělce velice významné a mnoho podniků si nedokáže bez nich svoje fungování představit. To platí i pro zkoumanou společnost, která se snaží využít co možná nejvíce dotačních možností. V následující části budou představeny některé dotační možnosti, které společnost využívá, postupy, jak takové dotace získat a jak ovlivňují účtování.

Jednotná žádost

Existuje velké množství dotací a dotačních programů, ale pro každého zemědělce je nejdůležitější tzv. Jednotná žádost, kde se sdružuje velké množství podpor, jejichž seznam je uveden v **Příloze B**. Jedná se o univerzální formulář, s jehož pomocí lze získat finanční podporu na přímé platby a neprojektové opatření Programu rozvoje venkova. Ten má ve své režii Státní zemědělský intervenční fond (dále jen SZIF).

Pro určení výše podpor, pro většinu dotačních titulů, je nutné, aby každý zemědělec vykázal všechnu zemědělskou půdu, kterou má k dispozici. Slouží k tomu Deklarace zemědělské půdy, v případě jejího nevyplnění hrozí žadateli udělení sankce. Žádost bylo nutné odevzdat do 15. května 2019 a společnost využívá především tyto dotační tituly:

- Jednotná platba na zemědělskou plochu (SAPS) – jedná se o platbu, která se vztahuje k rozloze využití půdy pro zemědělské účely, například o standardní ornou půdu nebo travní porost. Pro rok 2019 činila podpora 3 394,11 Kč na jeden hektar.
- Greening – jde o platbu pro zemědělce, kteří dodržují zemědělské postupy, jež jsou příznivé pro klima a životní prostředí. Jde především o diverzifikaci plodin, zachování stávajících travních porostů a užívání zemědělské plochy k ekologickému zájmu. Zde podpora činila 1 884,30 Kč/ha.
- Přechnodné vnitrostátní podpory (PVP) – jedná se o doplňkové platby jež jsou poskytovány k jednotné platbě na plochu. Jsou hrazeny plně z rozpočtu České republiky a lze požádat o platbu na zemědělskou půdu, přežvýkavce (skot) či brambory pro výrobu škrobu.
- Podporu vázanou na produkci (VCS) – zde společnost využívá především podporu na chov dojníc a telat masného typu, kde její výše řídí dle koeficientu

VDJ (velká dobytčí jednotka), díky kterému se přepočítávají hospodářská zvířata na dospělý skot, tabulku s jednotlivými koeficienty lze najít v **Příloze C**. Dále využívá podpory pro pěstování konzumních brambor nebo bílkovinných plodin.

- Dobré životní podmínky – jedná se o podporu, která má za úkol zlepšení životních podmínek pro chov skotu a prasat.

Další dotační programy

Kromě jednotné žádosti, která je určená především na podporu zemědělců podle rozsahu jejich činnosti, o kterou žádají všichni zemědělci, existuje další množství dotačních příležitostí, do kterých se zemědělec může zapojit. Jednou z možností, kterou má na starost také SZIF je dotační program *2.A. Udržování a zlepšování genetického potenciálu hospodářských zvířat*. Tento program má za úkol podpořit vlastní chov zemědělských zvířat a vztahuje se na vyjmenovaná hospodářská zvířata. V těch se nachází i skot, proto je využíván i společností.

Dalším programem, který podnik využívá v rámci SZIF, je *Podpora na účast producentů a zpracovatelů mléka v režimu jakosti Q CZ*. Jedná se o podporu pro účast dobrovolných zemědělců zapojených do režimu jakosti Q CZ a měla by uhradit až 100 % skutečně vynaložených nákladů, které souvisejí s účastí spojených s tímto režimem (maximálně ale do výše 3 000 €). Účast v režimu jakosti mléka v Q CZ režimu znamená, že mléko, které zemědělec vyprodukuje, podléhá přísnějším podmínkám kvality. To je směrodatné pro další zpracovatele mléka, kteří často požadují určitou výši kvality. Podmínkou účasti v režimu Q CZ je udržet stálou kvalitu mléka, která vyhovuje nastaveným požadavkům, být přihlášen do tohoto programu a mít pravidelné (měsíční) posudky vzorků mléka akreditovanou laboratoří ve Státním veterinárním ústavu v Olomouci. To všechno splňuje i analyzovaná společnost, protože kvalitu vyžadují její odběratelé v Německu, kteří představují převažující část zákazníků odebírajících mléko.

Jinou institucí, od které lze získat také finanční podporu, představuje Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond (dále jen PGRLF). Ten, jak již bylo zmíněno, poskytuje například podporu na pojištění plodin či hospodářských zvířat, čehož společnost u svého majetku také využívá. Pojišťuje zvířata proti nákaze, nebo plodiny proti nepříznivému počasí, které by mohlo ohrozit produkci.

Tento typ dotací se v účetnictví projevuje jako výnos, jsou určeny především na úhradu nákladů, které jsou se zemědělskou činností spjaty. Může jít například o úhradu fakturovaných nákladů, nebo jen jako forma podpory zemědělské činnosti. Účtování dotací na úhradu fakturovaných nákladů lze vidět v následující tabulce:

Tab. 19: Účtování při čerpání dotací

Text	MD	DAL
Fakturované náklady (například spojené s režimem Q CZ)	5xx	321
Úhrada fakturovaných nákladů z běžného účtu	321	221
Rozhodnutí o přiznání nároku na dotaci	378	346
Příjem dotace na běžný účet	221	378
Čerpání dotace	346	648

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Společnost využívá i možnosti Místní akční skupiny (dále jen MAS), což je místní společenství složené ze subjektů veřejného i soukromého socioekonomického zájmu (složené například z občanů, subjektů veřejné správy, obce, subjektů soukromé podnikatelské sféry atd.). MAS využívá Evropských fondů pro rozvoj venkova a pravidelně vyhlašuje dotační výzvy, kterých se mohou společnosti účastnit. Po přijetí projektů do výběru dochází k jejich posouzení a následnému schválení nebo odmítnutí.

Dotace na pořízení zemědělských strojů (investic)

Další důležitou položkou dotací pro zemědělce je podpora investic. Především se jedná o nákup zemědělské mechanizace, jež je pro společnosti velice kapitálově nákladná. Často se také stává, že tato mechanizace je používána pouze v určitém období v roce a po zbytek roku je společností nevyužívána. Zde se jedná především o program *Investice do zemědělských podniků*, který je součástí programu rozvoje venkova. Ten se zabývá investicemi v živočišné a rostlinné výrobě, jež vedou například ke snížení výrobních nákladů, zvýšení účinnosti využívání výrobních faktorů nebo modernizaci. Jedná se především o dotace na pořízení dlouhodobého majetku.

Jako příklad byl vybrán nákup traktoru HATTAT, který společnost koupila za cenu 875 950 Kč bez DPH a získala na něj dotaci ve výši 381 425 Kč. Společnost si na tento nákup vzala úvěr od PGRLF v rámci programu Investiční úvěry. Úroky z úvěru

vypočítává PGRL vždy k ultimu pololetí (k 30. 6. respektive 31. 12.). V následující tabulce lze vidět celý postup pořízení.

Tab. 20: Účtování při čerpání dotace na investici

Datum	Text	Částka	MD	DAL
18.01.2018	Schválení úvěru	874 950 Kč	–	–
31.03.2018	Rozhodnutí o přiznání nároku na dotaci	381 425 Kč	378	346
05.04.2018	Příjem úvěru	874 950 Kč	221	461
12.04.2018	Nákup traktoru HATTAT	874 950 Kč	042	321
	DPH	183 734 Kč	343	321
16.04.2018	Zaplacen poplatek dopravnímu inspektorátu	800 Kč	042	221
28.04.2018	Příjem dotace na běžný účet	381 425 Kč	221	378
28.04.2018	Použití dotace	381 425 Kč	346	042
30.04.2018	Převod stroje do majetku společnosti	492 725 Kč	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Pro české účetnictví je specifické, že dotace na investice jsou odečítané od pořizovací ceny a teprve pak je majetek zanesen do účetnictví, již ve snížené hodnotě. Tohle nařízení je obsažené ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. zákonu o účetnictví v § 47. Proto byl stroj zařazen do majetku společnosti v hodnotě 492 725 Kč.

Jak již bylo řečeno, společnost získala úvěr od PGRLF, který se zaměřuje na podporu zemědělců i jiným způsobem než pouze za pomoci dotací. Poskytuje jim úvěry za výhodnějších podmínek, než by získali u jiných institucí. V rámci programu Investiční úvěry Zemědělec mohou zemědělci požádat o úvěr na pořízení investičního majetku, jež však musí souviset se zemědělskou prvovýrobou, a mít za následek zvýšení celkové výkonnosti a udržitelnosti zemědělského podniku. Nesmí být však použit na nákup či vylepšení nemovitého majetku, zvířat, zemědělských práv atd. (PGRLF, n.d.)

V následující tabulce lze vidět naznačení účtování úvěru ve výši 874 950 Kč, který je splácen čtvrtletními splátkami vždy ke dvacátému dni v měsíci. Úroky jsou vypočítávány PGRLF vždy k 30. červnu každého roku po celou dobu splácení úvěru, se splatností jednoho měsíce.

Tab. 21: Účtování splátek úvěru

Datum splatnosti	Text	Částka	Stav úvěru	MD	DAL
20.06.2018	Řádná splátka	383 025 Kč	491 925 Kč	461	221
30.07.2018	Úroky ke dni 30.06.2018	4 872,08 Kč		562	221
20.09.2018	Řádná splátka	32 795 Kč	459 130 Kč	461	221
20.12.2018	Řádná splátka	32 795 Kč	426 335 Kč	461	221
20.03.2019	Řádná splátka	32 795 Kč	393 540 Kč	461	221
20.03.2019	Řádná splátka	32 795 Kč	360 745 Kč	461	221
30.07.2019	Úroky ke dni 30.06.2019	12 019,38 Kč		562	221
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Pro dlouhodobý hmotný majetek je důležitý přístup ke stanovení odpisů. V případě daňových odpisů patří stroj do druhé odpisové skupiny (je daňově odepisován 5 let) a společnost využila rovnoměrných daňových odpisů. Při jejich stanovení se postupuje dle zákona o daních z příjmů. Pro první rok je stanovena odpisová sazba ve výši 11 % a pro zbylé čtyři roky je sazba 22,25 %. Pro výpočet daňových odpisů se využívá stejných vzorců jako v případě dojnic, v závěru kapitoly oceňování skotu.

Samotný výpočet je možné vidět v následující tabulce:

Tab. 22: Výpočet daňových odpisů

Rok	Výpočet	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	$\frac{492\,750 \cdot 11}{100}$	54 200 Kč	54 200 Kč	438 525 Kč
2. rok	$\frac{492\,750 \cdot 22,25}{100}$	109 631 Kč	163 831 Kč	328 894 Kč
3. rok	$\frac{492\,750 \cdot 22,25}{100}$	109 631 Kč	273 462 Kč	219 263 Kč
4. rok	$\frac{492\,750 \cdot 22,25}{100}$	109 631 Kč	383 094 Kč	109 631 Kč
5. rok	$\frac{492\,750 \cdot 22,25}{100}$	109 631 Kč	492 725 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Rovnoměrné stanovení odpisů je využito i v případě výpočtu účetních odpisů. Jejich výši společnost stanovila na 9 125 Kč za pomoci vzorce:

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{n}$$

Kde: n ... doba životnosti majetku v měsících

Jejich výše byla stejně jako u daňových vypočtena z částky 492 725 Kč. Částka odpisů byla stanovena v závislosti na předpokládané době životnosti, kterou si společnost stanovila na 4,5 let (54 měsíců). Účtování odpisů se provádí na účet 551 (Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) na stranu MD a na stranu DAL účet 082 (Oprávkky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí).

Tab. 23: Výpočet rovnoměrných účetních odpisů

Rok	Způsob výpočtu	Odpis	Oprávkky	Zůstatková cena
1. rok	12 * 9125	109 500 Kč	109 500 Kč	383 225 Kč
2. rok	12 * 9125	109 500 Kč	219 000 Kč	273 725 Kč
3. rok	12 * 9125	109 500 Kč	328 500 Kč	164 225 Kč
4. rok	12 * 9125	109 500 Kč	438 000 Kč	54 725 Kč
5. rok	6 * 9125	54 725 Kč	492 725 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit reálné opotřebení majetku, proto zvolený způsob nelze úplně doporučit. Existuje velké množství způsobů jejich stanovení, například za pomoci DDB či SYD metody. Nejpřesněji však lze opotřebení vyjádřit pomocí výkonových odpisů, a to z důvodu nevyužití majetku v průběhu roku rovnoměrně. Traktor je využíván v rostlinné výrobě, kde se promítá sezónní charakter zemědělské výroby. Proto je nutné doporučit výkonové odpisy například dle motohodin. Ty vyjadřují dobu, po kterou je traktor v provozu, tedy jeho vytížení v průběhu roku. Při předpokládaném využití 80 motohodin měsíčně v zimním období (listopad až březen) a 250 motohodin v době hlavní sezóny (ostatních měsících).

Pro výpočet výkonových odpisů se využívá následujícího vzorce:

$$\text{Odpis za jednotku výkonu} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{Plánovaný výkon (kapacita)}}$$

Výše měsíčních odpisů se následovně vypočítá dle motohodin, po které byl traktor v jednotlivých měsících v provozu:

$$\text{Měsíční odpis} = \text{měsíční výkon} * \text{odpis za jednotku výkonu}$$

Za celou předpokládanou dobu životnosti čtyři a půl roku se odhaduje celková doba provozu 9 675 hodiny. Dle vzorce vychází výkonový odpis na jednu motohodinu 50,93 Kč. Výpočet odpisů pro každý měsíc je znázorněn v následující tabulce. Pro porovnání jsou do tabulky zahrnuty i měsíční rovnoměrné účetní odpisy, jež mají za úkol zobrazit rozdíly mezi oběma přístupy a porovnat jejich výši za celý rok.

Tab. 24: Výpočet výkonových odpisů a porovnání s rovnoměrnými

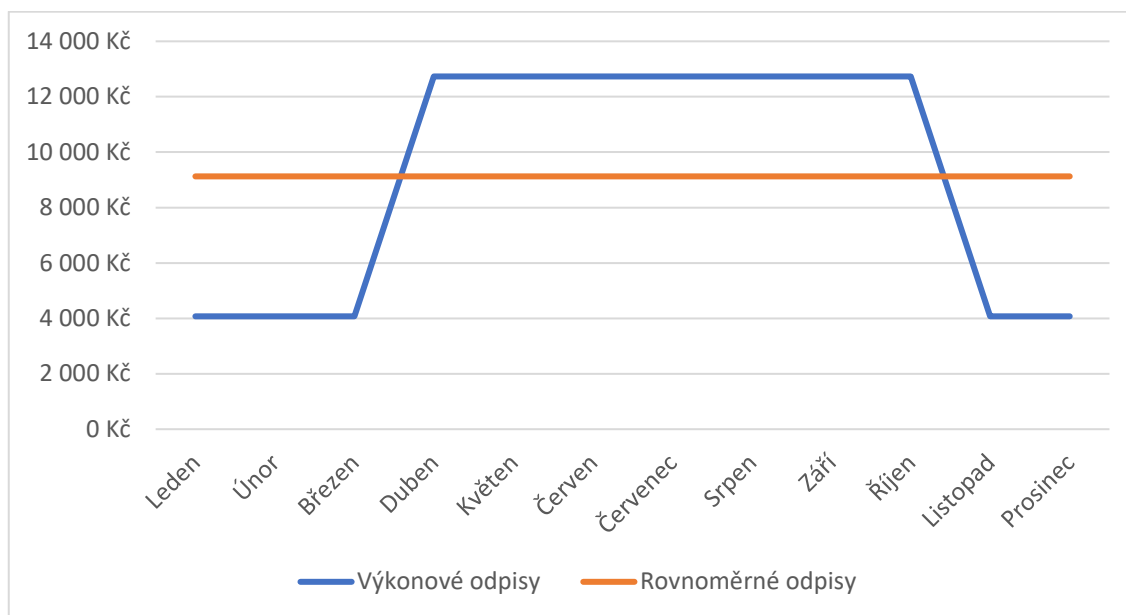
Měsíc	Výkon	Způsob výpočtu	Výkonový odpis	Rovnoměrný odpis
Leden	80 Mth	80 * 50,93	4 074 Kč	9 125 Kč
Únor	80 Mth	80 * 50,93	4 074 Kč	9 125 Kč
Březen	80 Mth	80 * 50,93	4 074 Kč	9 125 Kč
Duben	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Květen	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Červen	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Červenec	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Srpen	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Září	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Říjen	250 Mth	250 * 50,93	12 732 Kč	9 125 Kč
Listopad	80 Mth	80 * 50,93	4 074 Kč	9 125 Kč
Prosinec	80 Mth	80 * 50,93	4 074 Kč	9 125 Kč
Celkem	2 150 Mth		109 494 Kč	109 500 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů analyzované společnosti, 2020

Kde: *Mth* ... motohodina

Výkonové odpisy se v ročním součtu neliší od rovnoměrných, ale úkolem účetních odpisů je co nejreálněji vyjádřit fyzické (mechanické) a morální (nejčastěji zastarávání v souvislosti s vývojem nových technologií) opotřebení. Protože je traktor využíván v průběhu roku v závislosti na sezónním charakteru výroby, tedy nerovnoměrně, nelze rovnoměrné odpisy úplně doporučit. Pro dosažení lepší vizualizace jsou údaje zaneseny do následujícího grafu.

Graf 4: Vizualizace opotřebení majetku rovnoměrnými a výkonovými odpisy



Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Graf vyjadřuje opotřebení majetku pomocí odpisů v jednotlivých měsících roku. Zatímco rovnoměrné odpisy byly po celý rok stejné, výkonové kopírovaly využití traktoru v průběhu roku, kdy v listopadu až březnu se využíval méně než od dubna do října.

Podle IAS/IFRS by se takováto dotace řídila standardem IAS 20. Dle tohoto postupu by dotace nesnižovala hodnotu aktiva při zařazení do majetku společnosti, jako v případě českých účetních standardů, ale byla by vykazována jako výnos v období vzniků nákladů, tedy odpisů. Dotace by byla účtována buď společně s odpisy jako výnos, nebo lze účtovat pouze snížené odpisy. Důležité je, aby účetní jednotka zveřejnila, jaký způsob využívá.

Cena stroje zaneseného do účetnictví je 875 750 Kč, tedy nedošlo k snížení jeho hodnoty o získanou dotaci ve výši 371 425 Kč. Za předpokladu, že životnost stroje je 5 let a jsou použity rovnoměrné účetní odpisy, vykazují se roční účetní odpisy (náklady) ve výši 175 150 Kč a dotace (výnosy) ve výši 76 285 Kč, nebo je možné vykázat odpisy pouze ve výši 98 865 Kč.

Toto pojetí dotací nezkrsluje výkazy společnosti tak, jako české řešení. Dle něho má společnost, k okamžiku rozpoznání, v majetku traktor pouze v hodnotě 492 725 Kč. Ale reálně má traktor hodnotu 875 750 Kč, a to respektují standardy IAS/IFRS, dle kterých

by měla být dotace vykázána jako výnos až v okamžiku vzniku nákladů (odpisů), tudíž věrněji zobrazují informace o majetku společnosti.

9 Pojištění v zemědělství

Pojištění je pro společnost stejně důležité jako pro všechny ostatní. Existuje mnoho druhů, které jsou dané ze zákona, a každá společnost je musí platit. Kromě nich je možné sjednat ještě další pojištění, které chrání podnikatele před nečekanými událostmi.

Do zákonných se řadí:

- Zákonné sociální pojištění osob, jež se řídí zákonem o sociálním pojištění
- Zákonné zdravotní pojištění osob, jež se řídí zákonem o zdravotním pojištění
- Zákonné pojištění odpovědnosti za škodu z provozu motorového vozidla
- Zákonné pojištění pracovních úrazů a nemoci z povolání zaměstnanců

Tyto druhy pojištění musí platit každá společnost ze zákona, výjimkou by mohlo být pouze pojištění odpovědnosti za škodu z provozu motorového vozidla, protože ne každá společnost vlastní motorové vozidlo.

Další druhy pojištění může společnost sjednat dobrovolně, ale vyskytují se i takové, které jsou vyžadované od jiných institucí. Například se může jednat o havarijní pojištění, které bývá často podmínkou při sjednání úvěru a je nutné ho platit po celou dobu jeho splácení. Další pojištění pro společnost povinná jsou ta, jež jsou zanesena ve vnitropodnikové směrnici. V případě analyzované společnosti se jedná například o pojištění plodin či zvířat.

Pojištění, které společnost sjednává a které nejsou podmíněné úvěry či vnitropodnikovou směrnicí, je například pojištění strojů, dojírnů nebo budov.

K účtování zákonného sociálního a zdravotního pojištění osob se využívá nákladového účtu 524 (Zákonné sociální pojištění) a pasivního účtu 336 (Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění), vzorové účtování je zaneseno v následující tabulce:

Tab. 25: Účtování sociálního a zdravotního pojištění

Text	MD	DAL
Sociální pojištění hrazené zaměstnancem (6,5 %)	331	336
Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (4,5 %)	331	336
Sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (24,8 %)	524	336
Zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (9 %)	524	336

Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Pro ostatní pojištění se využívá především účtu 548 (Ostatní provozní náklady) a na opačné straně pasivní účet 379 (Jiné závazky). S těmito pojištěními je často spojeno i vyplacení pojistného plnění v případě pojistné události, což je nahodilá událost, při které vzniká nárok na pojistné plnění. Účtování je zobrazeno v následující tabulce:

Tab. 26: Účtování pojistné události

Text	MD	DAL
Pojištění (například budovy)	548	379
Zaplacení pojistného	379	221
Vznik pojistné události (faktura za opravu)	511	321
Uznání pojistné události pojišťovnou	378	648
Zápočet pohledávky se závazkem	321	378
Případné uhrazení zbylé částky závazku při neuhrazení celé pojistné události pojišťovnou	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Pojišťovna následně může přistoupit k úhradě celé škody, nebo ji uhradí jen částečně a společnost musí uhradit zbytek ze svého, to se odvíjí od podmínek, které jsou obsažené v pojistné smlouvě.

Pojištění plodin a zvířat nabývá v poslední době stále více na důležitosti. Není to jen díky dotacím na pojištění od PGRLF, ale především díky častějším výkyvům v počasí, které dokáží během chvíle zdevastovat celou úrodu a způsobují podniku nemalé ztráty. Stejně je to s nákazami, které ohrožují zvířata. Z toho důvodu má společnost ve svých směrnících zakotvenou povinnost pojistit své plodiny a zvířata, aby nedošlo k případnému krachu.

Pojištění v případě úvěru

V případě, že má společnost pořízenou investici (například auto nebo traktor) na úvěr, požaduje většina úvěrových institucí zajištění investice pojištěním. To zajistí, aby případně dostala své peníze zpět, pokud by došlo k znehodnocení majetku, jedná-li se o auto, či traktor jde o havarijní pojištění. Společnost má svá vozidla pojištěná v tzv. flotile a pojistné platí měsíčně. Ve flotile má i zmíněný traktor HATTAT, který byl pořízen za pomoci úvěru, a tudíž je nutné každý měsíc dokládat PGRLF zaplacení pojistné smlouvy.

Pojištění ve flotile je služba pro zákazníky, kdy pojišťovny umožňují sjednat pojištění pro více vozidel v jedné smlouvě, nejčastěji se jedná minimálně o 5 vozidel. Výhodou je přehlednost a odpadá nutnost hlídat více smluv a s nimi spojené platby. Pojišťovny také umožňují nastavit různé parametry (limity, havarijní pojištění, pojištění skel atd.) pro každé vozidlo zvlášť. Příklad zkrácené flotily společnosti lze vidět v **Příloze D**. Z důvodu citlivých informací byly některé z nich nahrazeny smyšlenými údaji, nebo vynechány a nejsou do tabulky zahrnuty vůbec.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo poskytnout základní informace o účetní problematice, které jsou vystaveny účetní jednotky podnikající v oblasti zemědělství v České republice. Z důvodu neustálé harmonizace českého účetního systému s Mezinárodními standardy IAS/IFRS bylo představeno i řešení dle těchto standardů, přesněji dle standardu IAS 41, který je celý věnován pouze této problematice. Jako analyzovaný subjekt, z řad zemědělských podniků, byla vybrána společnost AGROKLAS Staré Sedliště a.s. Ta se zabývá zemědělskou činností, přesněji pěstováním zemědělských plodin a produkcí mléka. Díky tomu se odlišuje od většiny ostatních společností svou majetkovou strukturou, ale také problematikou, kterou musí účetní jednotka neustále řešit. Ta byla v práci zobrazena na vybraných tématech, jež ovlivňují zemědělství nejvíce a na něž je kladen větší důraz než v jiných podnicích.

V první řadě bylo cílem práce provést deskripci účtování zemědělských podniků dle českého účetního systému. Ten není ovlivňován pouze českými právními předpisy, ale čím dál více Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS, jimiž bude ve velké míře ovlivněn nový zákon o účetnictví, který má nabýt účinnosti od roku 2022.

Následovala část věnovaná specifikům zemědělské činnosti, konkrétně aktivům v živočišné a rostlinné výrobě a jejich oceňování. Z důvodu harmonizace českého účetnictví se standardy IAS/IFRS byla jedna kapitola věnována problematice oceňování zemědělských aktiv dle standardu IAS 41. Poslední kapitola teoretické části se zabývá pojištěním a dotacemi, což jsou dva pojmy, které jsou v souvislosti se zemědělstvím často zmiňovány.

Praktická část se nejprve věnovala představení analyzované společnosti AGROKLAS Staré Sedliště a.s. Společně s tím proběhla analýza aktuální finanční situace pomocí ukazatelů rentability a grafického znázornění obratu, celkových nákladů a výsledku hospodaření po zdanění za roky 2012 až 2018. Pomocí rentability proběhlo zhodnocení podniku vůči celému zemědělskému odvětví a odvětvím, které na zemědělství navazují, výrobu potravinářských výrobků a maloobchod. Použité informace byly převzaty z finanční analýzy podnikové sféry Ministerstva průmyslu a obchodu.

Následovala analýza oceňování konkrétních aktiv společnosti specifických pro zemědělskou výrobu. Dále byl proveden rozbor, jakým způsobem jsou tato aktiva

oceňována, konkrétně se jednalo například o pšenici, mléko, nebo skot. Tyto druhy majetků jsou specifické především sdruženou výrobou a biologickým charakterem, čímž se odlišují od většiny ostatních aktiv. Poté došlo ke komparaci se standardem IAS 41, kdy bylo provedeno ocenění stejného majetku dle tohoto standardu. Podle něho by se měla biologická aktiva oceňovat především reálnou hodnotou sníženou o odhadnutelné náklady prodeje, naopak dle českých právních předpisů využívá především ocenění ve vlastních nákladech, v případě vlastní výroby, nebo v pořizovacích cenách při externím pořízení.

Konec praktické části byl věnován opět dotacím a pojištění. V kapitole dotací bylo zobrazeno jejich účtování a jejich vliv na ocenění majetku dle českých právních předpisů. Následně došlo opět ke komparaci se zobrazením dotací dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. To je sledováno za velmi podstatné, protože se české právní předpisy těmito standardy stále více inspirují a čím dál více tak ovlivňují české společnosti.

Celé podnikání v zemědělském oboru je velmi problematické. Vyskytuje se v něm mnoho specifík, které se liší od ostatních oborů. Samotné podniky nemohou příliš ovlivnit své zisky, vše se odvíjí od výkupních cen a výše produkce z biologických pochodů aktiv. Přesné ocenění svých výrobků mohou provádět pouze retrospektivně a je neustále ovlivňováno sdruženou výrobou. Řešením by mohl být standard IAS 41 a jeho ocenění reálnou hodnotou sníženou o odhadnutelné náklady prodeje. Určit reálnou hodnotu však není vždy možné a alternativní možnosti často nevystihují reálnou podstatu aktiv, například ocenění základního stáda, dle celkové váhy, cenou za kilogram masa. Tento přístup by měl být řešen lépe, aby se nezohledňovala pouze cena „masa“, ale především genetický potenciál, který je spojen s rozmnožováním a následnou produkcí mléka.

Je nepochybná nutnost zahrnout zemědělství více do českých právních předpisů. Dle současné legislativy pro něj platí stejná pravidla jako pro ostatní druhy podnikání a samotnému zemědělství se příliš nevěnuje. Jedná se však o tak specifický obor, který by si zasloužil větší pozornost a nastavení jednotného řešení pro všechny společnosti. Týká se to zejména základních definic, které v českém účetnictví chybí, a ocenění, od kterého se odvíjí kvalita vykazovaných informací. V současné situaci záleží pouze na společnosti, jakým způsobem ocení svá vyráběná aktiva, a protože každý podnik

využívá jinou metodu, dochází ke zkreslování informací celého zemědělství. Především z tohoto důvodu je nutné nastavení jednotných pravidel.

Přínosem zpracování této diplomové práce je zejména shrnutí řady poznatků z oblasti účtování zemědělských podniků, a to jak na národní, tak na mezinárodní úrovni. Tyto poznatky byly následně využity v praktické části, kde bylo hodnoceno, jakým způsobem je řešena zkoumaná problematika ve skutečném podniku. Práce poskytla také pohled na řešení účtování zemědělských podniků dle Mezinárodních standardů IAS/IFRS, přesněji standardu IAS 41, což je do budoucnosti užitečné z důvodů čím dál většího promítání Mezinárodních standardů IAS/IFRS do účetnictví českých společností.

Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje:

Brychta, I., Bulla, M., Krupová, T., Kuchařová, I., Pilařová, I., Pšenková, Y. ... Strouhal, J. (2019). *Účetnictví podnikatelů 2019*. (16. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer ČR.

Dvořáková, D. (2017). *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. (2. akt. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer ČR.

Hinke, J., (2013). *Implementace IAS 41 do účetního výkaznictví podniků České republiky*. Plzeň, Česko: Nava.

Hinke, J. (2019). *Aplikace IAS/IFRS*. (aktualizované k roku 2019). Plzeň, Česko: Západočeská univerzita v Plzni.

Hradecký, M., Lanča, J. & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha, Česko: Grada.

Marvan, M., Bočinský, V., Dudek, F., Fialová, L., Fischerová, L., Hájek, J. ... Potaprstý, J. (1989). *Dějiny pojišťovnictví v Československu – 1. díl*. Praha, Česko: Novinář.

Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů*. (2., aktualizované a rozšířené vydání). Praha, Česko: Grada.

Skálová, S. (2019). *Podvojně účetnictví 2019*. Praha, Česko: Grada.

Strouhal, J., Židlická, R. & Cardová, Z. (2014). *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. Brno, Česko: BizBooks.

Elektronické knihy

Deloitte. (2019). *IFRS in your pocket 2019*. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2019>

Poláčková, J., Boudný, J., Janotová, B. & Novák, J. (2010). *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Dostupné z: https://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/metodika_kalkulace.pdf

Legislativní zdroje:

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2018

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, ve znění k 1. 12. 2018

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2018

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2020

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS – standard IAS 41 ve znění k 16. září 2009

Internetové (elektronické) zdroje:

Český statistický úřad (2020). *Zemědělství – 4. čtvrtletí a rok 2019*. Dostupné 18. 2. 2020 z <https://www.kurzy.cz/zpravy/528699-zemedelstvi-4-ctvrtleti-a-rok-2019/>

Daniel, D. (2019). *Nový zákon o účetnictví přinese pro české firmy zásadní změny*. Dostupné 25. 8. 2019 z <https://www.businessinfo.cz/clanky/novy-zakon-o-ucetnictvi-prinese-pro-ceske-firmy-zasadni-zmeny>

DotaceEU (n.d.). *10 kroků k získání dotace*. Dostupné 30. 1. 2020 z <https://www.dotaceeu.cz/cs/jak-ziskat-dotaci/10-kroku-k-ziskani-dotace>

Dvořáková, D. (2011). *Zvířata v oběžném majetku*. Dostupné 11. 11. 2019 z <https://www.du.cz/33/zvirata-v-obeznem-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EnMPLByiXRk-6Wf00XWZInY/>

eAGRI (n.d.). *Program rozvoje venkova 2014-2020*. Dostupné 2. 2. 2020 z <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/program-rozvoje-venkova-na-obdobi-2014/>

eAGRI (n.d.). *Programy podpory PGRLF*. Dostupné 2. 2. 2020 z <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/podpurny-a-garancni/>

eAGRI (n.d.). *Struktura dotační zdrojů*. Dostupné 1. 2. 2020 z <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/?fullArticle=1>

Febmat (2017). *Metoda odečítací aneb rozdělení sdružených nákladů mezi hlavní a vedlejší produkty*. Dostupné 20. 11. 2019 z <https://www.febmat.com/clanek-metoda-odecitaci-aneb-rozdeleni-sdruzenych-nakladu-mezi-hlavni-a-vedlejsi-produkty/>

Fila, R. (2017). *Rozdíl mezi pojištěním flotily a retailem*. Dostupné 24. 2. 2020 z <https://dopravci.fajn-pojisteni.cz/clanek-pro-v-paticce/60-rozdil-mezi-pojistenim-flotily-a-retaiem-a.html>

Kadlec, M. (2018). *Zákonné a podzákonné normy v účetnictví*. Dostupné 20. 8. 2019 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zakonne-a-podzakonne-normy-k-nbsp;ucetnictvi/>

Kenton, W. (2018). *Market Distortion*. Dostupné 3. 2. 2020 z <https://www.investopedia.com/terms/m/marketdistortion.asp>

Kříž, J. (2018). *Zemědělské pojištění v roce 2018. Jak na dotace?* Dostupné 19. 1. 2020 z <https://www.opojisteni.cz/spektrum/zemedelske-pojisteni-v-roce-2018-jak-na-dotace/c:15447/>

Kurzycz (n.d.). *Diskontní sazba (%) (Oficiální úrokové sazby ČNB (měsíční průměr) (%)) – ekonomika ČNB*. Dostupné 18. 2. 2020 z <https://www.kurzy.cz/cnb/ekonomika/oficialni-urokove-sazby-cnb-mesicni-prumer/diskontni-sazba/>

Kurzycz (n.d.). *Hovězí živé – ceny a grafy živého hovězího, vývoj ceny živého hovězího – 1 rok – měna CZK 1 kg*. Dostupné 19. 2. 2020 z <https://www.kurzy.cz/komodity/index.asp?SEO=hovezi-zive&A=5&idk=27&curr=CZK&on=0&unit=1%20kg&lg=1&MAXROWS=20&RF=40>

Kurzycz (n.d.). *Pšenice a grafy pšenice, vývoj ceny pšenice – 1 rok – měna CZK 1 bušl*. Dostupné 3. 3. 2020 z <https://www.kurzy.cz/komodity/psenice-graf-vyvoje-ceny/index.asp?A=5&idk=20&curr=CZK&on=0&unit=1%20bu%9Al&lg=1>

law.jrank (n.d.). *Agriculture Subsidies*. Dostupné 3. 2. 2020 z <https://law.jrank.org/pages/4201/Agriculture-Subsidies.html>

Mendelova univerzita v Brně (n.d.). *Všeobecně uznávané účetní zásady*. Dostupné 24. 8. 2019 z https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=74664

Odbor ekonomických analýz (2019). *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2018*. Dostupné 6. 2. 2020 z <https://www.mpo.cz/cz/rozcestnik/analyticke-materialy-a-statistiky/analyticke-materialy/financni-analyza-podnikove-sfery-za-rok-2018--248883/>

Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond – PGRLF (n.d.). *Pojištění lesních porostů*. Dostupné 18. 1. 2020 z <https://www.pgrlf.cz/programy/podpora-pojisteni-2/pojisteni-lesni-skolky/>

Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond – PGRLF (n.d.). *Podpora pojištění*. Dostupné 18. 1. 2020 z <https://www.pgrlf.cz/programy/podpora-pojisteni-2/podpora-pojisteni/>

Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond – PGRLF (n.d.). *Podpora Pojištění produkce lesních školek*. Dostupné 18. 1. 2020 z <https://www.pgrlf.cz/programy/podpora-pojisteni-2/pojisteni-lesni-skolky/>

Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond – PGRLF (n.d.). *Sazby podpor*. Dostupné 18. 1. 2020 z <https://www.pgrlf.cz/sazby-podpor/>

Státní zemědělský intervenční fond (2019). *Státní zemědělský intervenční fond zveřejňuje sazby jednotlivých dotačních titulů 2019*. Dostupné 22. 2. 2020 z https://www.szif.cz/cs/CmDocument?rid=%2Fapa_anon%2Fcs%2Fdokumenty_ke_stazeni%2Fnepub%2F1579005010539%2F1579005058507.pdf

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Národní dotace*. Dostupné 1. 2. 2020 z <https://www.szif.cz/cs/narodni-dotace>

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Operační program rybářství na období 2014-2020*. Dostupné 2. 2. 2020 z <https://www.szif.cz/cs/opr2014#>

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Podpora na účast producentů a zpracovatelů mléka v režimu jakosti Q CZ*. Dostupné 23. 2. 2020 z <https://www.szif.cz/cs/nd-dotacni-programy-19a>

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Příloha č.2 – Přepočítávací koeficienty hospodářských zvířat na VDJ*. Dostupné 11. 3. 2020 z https://www.szif.cz/cs/CmDocument?rid=%2Fapa_anon%2Fcs%2Fdokumenty_ke_stazeni%2Fprv2014%2Fzakladni_informace%2Fprog_dokumenty%2F1467963925964%2F1467964099373%2F1467964274817.pdf

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Přímé platby*. Dostupné 1. 2. 2020 z <https://www.szif.cz/cs/prime-platby>

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Sazby jednotlivých dotačních titulů 2019*. Dostupné 11. 3. 2020 z https://www.szif.cz/cs/CmDocument?rid=%2Fapa_anon%2Fcs%2Fdokumenty_ke_stazeni%2Fnepub%2F1579005010539%2F1579005058507.pdf

Státní zemědělský intervenční fond – SZIF (n.d.). *Společná organizace trhů*. Dostupné 2. 2. 2020 z <https://www.szif.cz/cs/spolecna-organizace-trhu>

Urbánek, V (2020). *Orkán Sabine jenom lesníkům způsobil škody za stovky milionů korun, palivové dříví i kvůli tomu dále zlevní*. Dostupné 19. 2. 2020 z <https://www.kurzy.cz/zpravy/530161-orkan-sabine-jenom-lesnikum-zpusobil-skody-za-stovky-milionu-korun-palivove-drivi-i-kvuli-tomu/>

Ústav zemědělské ekonomiky a informací (2018). *Náklady a výnosy vybraných rostlinných a živočišných výrobků*. Dostupné 22. 1. 2020 z https://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/naklady2018.pdf

Veřejný rejstřík a Sběrka listin (2020). *Úplný výpis z obchodního rejstříku*. Dostupné 4. 2. 2020 z <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=150919&typ=UPLNY>

Vítovec corp. (2020). *I chyby při čerpání dotací lze pojistit a zachránit tak projekt i samotného příjemce*. Dostupné 25. 1. 2020 z <https://www.vitovec.cz/i-chyby-pri-cerpani-dotaci-lze-pojistit-a-zachranit-tak-projekt-i-samotneho-prijemce/>

Seznam tabulek

Tab. 1: Východiska klasifikace zvířat pro potřeby účetnictví	18
Tab. 2: Sledování rostlinné výroby v účetním systému dle užitku	21
Tab. 3: Struktura obecného kalkulačního vzorce v zemědělství	24
Tab. 4: Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků dle IAS 41	28
Tab. 5: Komparace požadavků jednotlivých účetních systémů.....	30
Tab. 6: Komparace požadavků jednotlivých účetních systémů.....	32
Tab. 7: Ukazatelé rentability ve zkoumané společnosti	38
Tab. 8: Srovnání ukazatelů rentability podniku a vybraných odvětví	39
Tab. 9: Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	41
Tab. 10: Ocenění rostlinné výroby v zemědělství (pšenice).....	43
Tab. 11: Účtování v kategorii telat do 6 měsíců	45
Tab. 12: Účtování v kategorii jalovice chovné	46
Tab. 13: Účtování v kategorii jalovice do 5 měsíců březosti.....	46
Tab. 14: Účtování v kategorii jalovice březí 5 až 9 měsíců.....	47
Tab. 15: Účtování převodu skotu do dlouhodobého majetku.....	47
Tab. 16: Výpočet rovnoměrných daňových odpisů	50
Tab. 17: Účtování skupinových odpisů dojnic a jejich vyřazení z majetku společnosti	51
Tab. 18: Kalkulace mléka	52
Tab. 19: Účtování při čerpání dotací	62
Tab. 20: Účtování při čerpání dotace na investici	63
Tab. 21: Účtování splátek úvěru	64
Tab. 22: Výpočet daňových odpisů	64
Tab. 23: Výpočet rovnoměrných účetních odpisů	65
Tab. 24: Výpočet výkonových odpisů a porovnání s rovnoměrnými.....	66

Tab. 25: Účtování sociálního a zdravotního pojištění.....	69
Tab. 26: Účtování pojistné události.....	70

Seznam grafů

Graf 1: Ekonomický vývoj společnosti (2012–2018).....	37
Graf 2: Průběh vývoje hodnoty skotu	48
Graf 3: Vývoj průměrné výkupní ceny za jeden litr mléka	53
Graf 4: Vizualizace opotřebení majetku rovnoměrnými a výkonovými odpisy.....	67

Seznam obrázků

Obr. 1: Výrobní proces sdružených výrobků	26
---	----

Seznam příloh

Příloha A: Deník zvířat – kategorie jalovice chovné

Příloha B: Přehled dotačních titulů v roce 2019

Příloha C: Přepočítávací koeficienty hospodářských zvířat na VDJ

Příloha D: Pojištění ve flotile

Příloha E: Výkaz zisku a ztráty 2012-2015

Příloha F: Výkaz zisku a ztráty 2016-2018

Příloha A: Deník zvířat – kategorie jalovice chovné

Датум Datum	Зви́рца Zvířecí	Бі́ліе м										Лі́це										Інша злі́ч			
		Бі́чролак		Бі́лоц		Бі́зань		Мі́рнб		Дзі́мн		МБ		МБ		МБ		МБ		МБ		МБ		к2	кб
		к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб	к2	кб		
20.11.2023	20																								
20.11.2023	21																								
20.11.2023	22																								
20.11.2023	23																								
20.11.2023	24																								
20.11.2023	25																								
20.11.2023	26																								
20.11.2023	27																								
20.11.2023	28																								
20.11.2023	29																								
20.11.2023	30																								
20.11.2023	31																								
20.11.2023	32																								
20.11.2023	33																								
20.11.2023	34																								
20.11.2023	35																								
20.11.2023	36																								
20.11.2023	37																								
20.11.2023	38																								
20.11.2023	39																								
20.11.2023	40																								
20.11.2023	41																								
20.11.2023	42																								

Zdroj: Interní dokumenty analyzované společnosti

Příloha B: Přehled dotačních titulů v roce 2019

Dotační tituly 2019	Sazba dotace	Jednotka
Jednotná platba na plochu (SAPS)	3 394,11 Kč	ha
Greening	1 884,30 Kč	ha
Mladý zemědělec	1 697,06 Kč	ha
Přechodné vnitrostátní podpory (PVP)		
Zemědělská půda	129,86 Kč	ha
Chmel	3 532,43 Kč	ha
Brambory určené na výrobu škrobu	1 187,93 Kč	t
Přežvýkavci	70,19 Kč	VDJ
Krávy bez tržní produkce mléka	80,38 Kč	VDJ
Ovce/kozy	43,13 Kč	VDJ
Dobrovolná podpora vázaná na produkci (VCS):		
VCS bílkovinné plodiny	2 135,99 Kč	ha
VCS konzumní brambory	4 599,12 Kč	ha
VCS brambory pro výrobu škrobu	14 014,44 Kč	ha
VCS ovoce s velmi vysokou pracností	11 735,23 Kč	ha
VCS ovoce s vysokou pracností	7 892,29 Kč	ha
VCS zelenina s velmi vysokou pracností	10 862,63 Kč	ha
VCS zelenina s vysokou pracností	3 906,56 Kč	ha
VCS cukrová řepa	7 245,58 Kč	ha
VCS chmel	15 621,44 Kč	ha
VCS tele masného typu	8 083,99 Kč	VDJ
VCS dojnice	3 730,46 Kč	VDJ
VCS na chov bahnice nebo chov kozy	3 865,27 Kč	VDJ
Platby pro oblasti s přírodními či jinými zvláštními omezeními ANC		
Platby v rámci sítě Natura 2000 a podle rámcové směrnice o vodě		
Agroenvironmentálně-klimatické opatření (AEKO)		
Ekologické zaměření (EZ)		
Dobré životní podmínky zvířat (DŽPZ)		
Agroenvironmentální opatření		

Zdroj: SZIF (2019)

Kde: *VDJ* ... velká dobytčí jednotka

ha ... hektar

t ... tuna

Příloha C: Přepočítávací koeficienty hospodářských zvířat na VDJ

Druh a kategorie hospodářských zvířat	Koeficient přepočtu na velké dobytčí jednotky (VDJ)
Skot ve věku nad 2 roky	1,00
Skot ve věku nad 6 měsíců do 2 let včetně	0,60
Skot ve věku do 6 měsíců včetně	0,40
Ovce ve věku nad 1 rok	0,15
Kozy ve věku nad 1 rok	0,15
Koně ve věku nad 6 měsíců	1,00
Koně ve věku do 6 měsíců včetně	0,40
Prasničky a prasnice	0,50
Selata	0,03
Ostatní prasata	0,30

Zdroj: SZIF, (n.d.)

Poznámka:

1 rokem se rozumí 365 dní, 1 měsícem se rozumí 30 dní. U skotu ve věku do 6 měsíců včetně se počítá stáří ode dne následujícího po dni narození.

Příloha D: Pojištění ve flotile

Pořadové číslo	Číslo pojistné smlouvy	Druh vozidla	RZ/SPZ	Specifikace	VIN	Inventární číslo	Havarijní (pojistná částka)	Pojištění skel	Objem motoru (ccm)	Hmotnost (kg)	Výkon (kW)	Rok výroby	Ukončení pojištění	Pojistné - havarijní pojištění	Pojistné - povinné ručení
1	111111111	Osobní automobil	XXX	Škoda Octavia	-	-	-	-	1 896	1 960	77	2010			241 Kč
2	111111112	Traktor s RZ	XXX	JOHN DEERE 7230R	-	-	-	-	6 788	14 500	169	2015			40 Kč
3	111111113	Přípojné vozidlo - žací lišta	bez RZ	DISCO 3200FC PROFIL	-	-	-	-		1 010		2017			22 Kč
4	111111114	Traktor kolový	XXX	HATTAT T4100	-	-	874 950 Kč	10 000 Kč	4 400	7 000	75	2018		201 Kč	40 Kč
5	111111115	Přípojné vozidlo - přívěs	XXX	Traktorový přívěs sklápecí	-	-	-	-		10 000		1985			17 Kč
6	111111116	Přípojné vozidlo - přívěs	XXX	Traktorový přívěs	-	-	-	-		7 250		1963			17 Kč
7	111111117	Přípojné vozidlo - přívěs	XXX	Převrtník balíků PRONAR T 023	-	-	-	-		14 000		2008			17 Kč
8	111111118	Pracovní stroj - samojízdný	bez RZ	Lis na balíky VICON RU 187 Opticut	-	-	-	-		1 050		2008			31 Kč
9	111111119	Přípojné vozidlo - přívěs	bez RZ	Kultivátor	-	-	-	-		700		1994			5 Kč
10	111111120	Kolový nakladač	XXX	JCB 427 HT T4	-	-	-	-	6 690	20 000	118	2019			743 Kč

Zdroj: Interní dokumenty analyzované společností, vlastní zpracování

Příloha E: Výkaz zisku a ztráty 2012-2015

	2012	2013	2014	2015
Tržby z prodeje výrobků a služeb	36 040	39 521	40 015	36 340
Tržby za prodej zboží	0	0	0	0
Výkonová spotřeba	29 678	32 040	34 976	31 820
Spotřeba materiálu a energie	21 508	23 942	26 362	23 446
Služby	8 170	8 098	8 614	8 374
Změna stavu zásob vlastní činnosti	500	759	-1 520	1 451
Aktivace	-2 822	-1 231	-2 740	-3 034
Osobní náklady	10 931	11 929	12 768	12 981
Mzdové náklady	8 019	8 764	9 359	9 523
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	2 912	3 165	3 409	3 458
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 644	2 890	3 097	3 159
Ostatní náklady	268	275	312	299
Úpravy hodnot v provozní oblasti	5 861	4 984	4 762	4 952
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	5 861	4 984	4 762	4 952
Ostatní provozní výnosy	12 559	12 692	13 807	14 663
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 660	1 860	1 141	1 992
Tržby z prodeje materiálu	65	38	14	23
Jiné provozní výnosy	10 834	10 794	12 652	12 648
Ostatní provozní náklady	2 447	1 978	3 874	1 732
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	939	739	690	882
Zůstatková cena prodaného materiálu	65	39	14	22
Daně a poplatky	542	413	386	359
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-170	-170	2 010	-170
Jiné provozní náklady	1 071	957	774	639
Provozní výsledek hospodaření	2 004	1 754	1 702	1 101
Výnosové úroky a podobné výnosy	210	142	84	66
Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	210	142	84	66
Nákladové úroky a podobné náklady	687	578	618	562
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	529	249	498	562
Ostatní finanční výnosy	158	329	120	62
Ostatní finanční náklady	333	283	641	284
Finanční výsledek hospodaření	-652	-390	-1 055	-718
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 352	1 364	647	383
Daň z příjmů za běžnou činnost	318	410	210	74
Daň z příjmů splatná	594	408	619	75
Daň z příjmů odložená	-276	2	-409	-1
Výsledek hospodaření po zdanění	1 030	928	437	309
Výsledek hospodaření za účetní období	1 034	954	437	309
Čistý obrát za účetní období	48 967	52 684	54 026	51 131

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty společnosti AGROKLAS Staré sedliště a.s. (údaje v tis. Kč)

Příloha F: Výkaz zisku a ztráty 2016-2018

	2016	2017	2018
Tržby z prodeje výrobků a služeb	28 294	33 089	34 839
Tržby za prodej zboží	0	0	0
Výkonová spotřeba	27 888	27 951	29 975
Spotřeba materiálu a energie	20 096	19 709	22 099
Služby	7 792	8 242	7 876
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 441	1 853	-614
Aktivace	-3 280	-3 023	-2 666
Osobní náklady	12 585	13 303	14 210
Mzdové náklady	9 238	9 819	10 469
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3 347	3 484	3 741
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3 081	3 241	3 503
Ostatní náklady	266	243	238
Úpravy hodnot v provozní oblasti	4 988	5 298	5 913
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	4 988	5 298	5 913
Ostatní provozní výnosy	15 621	15 674	15 204
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 247	2 326	1 962
Tržby z prodeje materiálu	50	14	8
Jiné provozní výnosy	13 324	13 334	13 234
Ostatní provozní náklady	3 079	2 078	1 855
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 054	1 108	1 055
Zůstatková cena prodaného materiálu	46	10	1
Daně a poplatky	358	335	239
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-140	0	-95
Jiné provozní náklady	761	625	655
Provozní výsledek hospodaření	1 096	1 303	1 370
Výnosové úroky a podobné výnosy	60	466	205
Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	60	466	205
Nákladové úroky a podobné náklady	583	570	592
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	583	570	592
Ostatní finanční výnosy	29	0	251
Ostatní finanční náklady	130	274	490
Finanční výsledek hospodaření	-624	-378	-626
Výsledek hospodaření před zdaněním	472	925	744
Daň z příjmů za běžnou činnost	74	166	102
Daň z příjmů splatná	77	117	105
Daň z příjmů odložená	-3	49	-3
Výsledek hospodaření po zdanění	398	759	642
Výsledek hospodaření za účetní období	398	759	642
Čistý obrat za účetní období	44 004	49 229	50 499

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty společnosti AGROKLAS Staré sedliště a.s. (údaje v tis. Kč)

Abstrakt

Toman, F. (2020). *Specifika účtování v zemědělském podniku* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: účetnictví, oceňování, standardy IAS/IFRS, zemědělství

Tato diplomová práce je zaměřena na analýzu účtování v zemědělské společnosti, konkrétně se jedná o společnost AGROKLAS Staré Sedliště a.s. Teoretická část je věnována právním úpravám účetního systému v České republice, specifickým, jež se nacházejí v účetnictví zemědělských společností, a řešení zemědělské problematiky dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Dále je do teoretické části zahrnuto i pojištění a dotace, což je se zemědělstvím velmi úzce spjato. V praktické části je představena analyzovaná společnost a její finanční situace. Následuje ocenění konkrétních druhů aktiv, které má společnost ve svém majetku a oceňování dle standardu IAS 41. Dále je proveden rozbor dotací a pojištění, jež zvolenou společnost a zemědělství ovlivňují. Závěr je věnován zhodnocení problematiky účtování v zemědělském podniku a doporučení, jež by vedlo ke zlepšení jeho účetnictví.

Abstract

Toman, F. (2019). *Specifics of accounting in agriculture company*. (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: accounting, valuation, IAS/IFRS standards, agriculture

This Master's Thesis is focused on the analysis of accounting in the agricultural company, specifically the company AGROKLAS Staré Sedliště a.s. The theoretical part is devoted to the legal regulations of the accounting system in the Czech Republic, the specifics that are found in the accounting of agricultural companies and the solution of agricultural issues according to International Accounting Standards IAS/IFRS. Furthermore, the theoretical part includes an insurance and subsidies, which are very closely related with agriculture. In the practical part is introduced the analyzed company and its financial situation. The following is a valuation of the specific types of assets, which has the company in its assets and valuation in accordance with standard IAS 41. Further is the analysis of subsidies and insurance that affect the selected company and also complete agriculture. The conclusion is devoted to the evaluation of the agriculture company's accounting issues and recommendations that would improve its accounting.