

Specifika účetnictví v zemědělském podnikání

Bakalářská práce

Vedoucí práce:
Ing. Alžběta Veverková

Autor práce:
Bc. Jakub Rzymanek

Brno 2016

Na tomto místě bych rád poděkoval akademickému sboru a zaměstnancům Mendelovy univerzity, ať už jsem s nimi během studia měl možnost spolupracovat či nikoliv, protože svou prací vytvářejí jedinečné místo pro rozvoj myšlení a vzdělanosti. Velmi významný dík patří také celému pracovnímu kolektivu z podniku. Nakonec bych ze všeho nejvíce chtěl poděkovat především rodině a blízkým, za jejich nehasnoucí podporu a zázemí.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Specifika účetnictví v zemědělském podnikání** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 5. února 2016

Abstract

Rzymanek, J. Accounting specifics in agricultural business. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2016.

This bachelor thesis focuses on the aspects of accounting and pricing/valuation in the context of agricultural production. It has been prepared in two parts; a theoretical analysis, and a practical part that demonstrates how this theory is applied in reality. As part of the theoretical review, it includes an analysis of Czech legislation in the areas of accounting and agriculture. It details basic accounting principals in the context of agricultural assets, and also briefly touches on the aspects of internal accounting standards. The practical part focuses on the analysis of an accounting function in practice in a specific business environment. It provides an overview of the business itself and details the accounting processes and systems in place. Followed by the analysis of common issues with the recording of government subsidies. A separate part is dedicated to pricing/valuation in agricultural production. The main subject of the practical part is the analysis of the impacts of changes in the valuation of incomplete produce on the economic results of the business. Based on the findings of the analysis there is an internal guide for accounting of incomplete production in the business. The final summary details specific findings and recommendations for improvements to the current accounting function of the business.

Keywords

Accounting, agricultural assets, costs, costing, stock, pricing, profit, work in progress, agricultural enterprise, ZD "SLEZAN" Klimkovice a.s.

Abstrakt

Rzymanek, J. Specifika účetnictví v zemědělském podnikání. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce se zabývá specifiky zemědělské výroby z hlediska účetnictví a oceňování. Práce je rozdělena na rešeršní část a část praktickou. V rešeršní části je zmíněna základní legislativa z oblasti účetnictví a zemědělství z hlediska českého právního systému. Zmíněny jsou nejčastější účetní operace související s položkami zemědělských aktiv, jsou popsány způsoby kalkulací vlastních nákladů výroby a stručně zmíněna také problematika vnitřních účetních směrnic. Praktická část se věnuje analýze účetnictví v konkrétním zemědělském podniku. Nejprve je uvedena základní charakteristika podniku a popsány používané účetní postupy a systém. Je analyzována problematika evidence dotací v podniku. Samostatná část je věnována oceňování v živočišné výrobě. Nosným tématem praktické části je však analýza vlivu změny oceňování nedokončené výroby na hospodářský výsledek. Nakonec je navržena vnitropodniková směrnice pro účtování nedokončené výroby v podniku. Závěr práce je věnován sumarizaci zjištěných skutečností a návrhu doporučení a zlepšení současného stavu účetnictví v podniku.

Klíčová slova

Účetnictví, zemědělská aktiva, náklady, zásoby, oceňování, hospodářský výsledek, nedokončená výroba, zemědělský podnik, ZD „SLEZAN“ Klimkovice a.s.

Obsah

1	Úvod	17
1.1	Východiska zemědělství v ČR	18
2	Cíl práce a metodika	20
2.1	Cíl práce.....	20
2.2	Metodika	20
3	Účetnictví	21
3.1	Účetní systém.....	22
3.2	Legislativní systém	25
3.3	Účetní jednotka	26
3.4	Podnikání v zemědělství.....	27
3.5	Manažerské účetnictví.....	30
4	Zemědělská aktiva	31
4.1	Dlouhodobý majetek.....	32
4.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	32
4.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	32
4.1.3	Pořízení dlouhodobého majetku.....	33
4.1.4	Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	34
4.1.5	Účetní odpisy	35
4.2	Dospělá zvířata a jejich skupiny v dlouhodobém majetku.....	35
4.2.1	Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin	36
4.2.2	Ocenění dospělých zvířat a jejich skupin (Valder, 2008)	37
4.2.3	Odpisování zvířat základního stáda.....	37
4.2.4	Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin	39
4.3	Zásoby z pohledu zemědělského podniku.....	39
4.3.1	Účtování zásob vlastní výroby	41
4.3.2	Oceňování zásob.....	42
4.3.3	Nedokončená výroba	43

4.3.4	Pěstování meziplodin na zelené hnojení.....	45
4.3.5	Výrobky	45
4.4	Zvířata v oběžném majetku	46
4.4.1	Postupy účtování zvířat	47
4.4.2	Oceňování zvířat	47
4.4.3	Škody a manka v kategorii zvířat	49
5	Účtování o dotacích	51
5.1	Charakteristika a účtování o dotacích ze státního rozpočtu a ostatních dotacích	51
5.1.1	Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	51
5.1.2	Účtování o poskytnutí dotace	52
5.1.3	Účtování o použití dotace	52
6	Položky změny stavu zásob vlastní činnosti	53
7	Vnitropodnikové účetní směrnice	55
8	Vlastní práce	57
8.1	Charakteristika podniku	57
8.2	Ekonomické údaje o účetní jednotce	61
8.3	Účetní systém podniku	63
8.3.1	Účetní software	63
8.3.2	Zpracování dokladů, účtový rozvrh, číselníky.....	64
8.3.3	Informace o účetních metodách a zásadách účetní jednotky.....	70
8.3.4	Zásoby účetní jednotky	72
8.4	Účtování zemědělských dotací v účetní jednotce	73
8.4.1	Přiřazování dotací k výkonům	77
8.5	Účtování a oceňování v živočišné výrobě.....	78
8.5.1	Účtování živočišné výroby	78
8.5.2	Oceňování a kalkulace v živočišné výrobě.....	80
8.6	Účtování rostlinné výroby.....	84
8.6.1	Oceňování nedokončené výroby	86
8.6.2	Vliv změny způsobu ocenění NV na výsledek hospodaření.....	89

8.6.3	Variantní způsob přiřazení režii k ocenění NV.....	93
8.7	Vnitropodniková směrnice k NV	94
8.7.1	Návrh vnitropodnikové směrnice k účtování nedokončené výroby..	95
9	Diskuze	101
9.1	Účtování dotací.....	101
9.2	Oceňování v ŽV	102
9.3	Účtování a oceňování v RV.....	103
10	Závěr	106
11	Literatura	108
11.1	Legislativní normy	108
11.2	Monografie.....	108
11.3	Periodika.....	109
11.4	Ostatní.....	109
A	Číselník činností - výkonů podniku	111
B	Vnitropodnikový ceník výrobků	113
C	Kalkulační vzorec pro živočišnou výrobu	115
D	Kalkulační vzorec pro rostlinnou výrobu	116

Seznam obrázků

Obr. 1	Podíl jednotlivých dotací na celkové výši podpor	75
Obr. 2	Podíl jednotlivých položek nákladů v RV podniku za 2015	86

Seznam tabulek

Tab. 1	Klasifikace biologických aktiv	32
Tab. 2	Hlavní položky rozvahy	62
Tab. 3	Ekonomické ukazatele	63
Tab. 4	Účtový rozvrh podniku pro účtování zvířat v DHM	66
Tab. 5	Účty zásob spojené se zemědělskou výrobou	67
Tab. 6	Střediska podniku	67
Tab. 7	Sklady podniku	68
Tab. 8	Materiálové skupiny podniku	69
Tab. 9	Systém označování skladových karet v RV a ŽV	70
Tab. 10	Položky zásob (v tis. Kč)	72
Tab. 11	Položky změny stavu zásob vlastní činnosti (tis. Kč)	73
Tab. 12	Přehled obdržených dotací v r. 2015 (tis. Kč)	74
Tab. 13	Předpis při vrácení části dotace dle ÚJ	76
Tab. 14	Postup – dotace přišla později (v úč. období)	76
Tab. 15	Postup – účtování a vyrovnání dohadu dotací	77
Tab. 16	Stavy zvířat ke konci ÚO	78
Tab. 17	Výkony v ŽV dle chovatelských kategorií	79
Tab. 18	Nejčastější případy účtování zvířat v zásobách ÚJ	80
Tab. 19	Nejčastější případy účtování zvířat v DHM ÚJ	80
Tab. 20	Přímé náklady kategorie 705 – VBJ (Kč)	81
Tab. 21	Výsledné hodnoty kalkulace ceny KD kategorie 705 - VBJ	82
Tab. 22	Důsledky zavedení ocenění vzrůstového přírůstku	83

Tab. 23	Vliv nárůstu ceny dojnice do položek aktivace a odpisů	84
Tab. 24	Výsledek zaúčtování případů na účtech	85
Tab. 25	Rozvrhové základny rozpuštění režii NV na pšenici a řepku	87
Tab. 26	Rozvrhové koeficienty pro rozpuštění režii dle PHM a přímých mezd	87
Tab. 27	Rozpuštění režii na výkony NV podle PHM	88
Tab. 28	Rozpuštění režii na výkony NV podle přímých mezd	88
Tab. 29	Výsledky porovnání obou způsobů rozpouštění režii	89
Tab. 30	Podíl změny stavu NV k celkovým výnosům a provoznímu VH podniku (Kč)	90
Tab. 31	Srovnání hodnot režijních nákladů a celkové výše NV výkonu 400 (Kč)	91
Tab. 32		92
Tab. 33	Srovnání celkové výše NV a podílu režijních nákladů	92
Tab. 34	Vyčíslení vlivu změny rozpuštění režii na VH a daň. povinnost	93
Tab. 35	Srovnání výsledků variantních řešení podle způsobu přiřazování režii (2015)	94

Seznam zkratek

ČSÚ – České účetní standardy

DM – dlouhodobý majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

KD – krmný den

NV – nedokončená výroba

PHM – pohonné hmoty (spotřeba pohonných hmot)

RV – rostlinná výroba

RZ – rozvrhová základna

ÚJ – účetní jednotka

VBJ – vysokobřezí jalovice

VH – výsledek hospodaření

ŽV – živočišná výroba

1 Úvod

Téma Specifika účetnictví v zemědělském podnikání jsem si nevybral náhodou, neboť v oblasti zemědělství již několik let pracuji. Také to bylo jednou z příčin, proč jsem se rozhodl využít získané poznatky z praxe v mé závěrečné práci.

Zemědělství už více jak deset tisíc let poskytuje základy pro rozvoj a stabilitu lidských společenství na planetě zemi. Díky zemědělství získáváme nejdůležitější produkty potřebné pro svou obživu a udržení života, jedná se tak o zcela zásadní součást každého fungujícího společenskoekonomického systému. Zemědělství je spolu s lesnictvím, rybolovem a těžbou surovin nedílnou součástí primárního sektoru hospodářství, někdy též nazývaném prvovýroba. Jeho primární funkcí je obdělávání půdy a chov zvířete za účelem produkce potravin, resp. surovin nezbytných k výrobě produktů určených ke konzumaci. V posledních letech narůstá význam zemědělské výroby z hlediska energetického využití produkce a vazeb mezi produkty pro další typy nepotravinářských výrob. V rozvinutých ekonomikách je kladen velký důraz také na mimoprodukční funkce zemědělství především v oblasti péče o krajinu, udržitelného rozvoje ekosystémů a udržení kvality života na venkově.

Samotná povaha zemědělského výrobního procesu, jehož základem jsou výrobní prostředky, aktiva, biologické povahy, v mnoha ohledech závislá na vlivu přírodních a klimatických podmínek, určuje specifika, která zemědělství odlišují od ostatních odvětví. V těchto aktivech, ať už rostlinného nebo živočišného původu, probíhají procesy přeměny, které jsou pouze ve velmi omezeném rozsahu ovlivnitelné člověkem. V tom spočívá další významný rozdíl mezi podnikáním v zemědělství a jiných oborech. Tato specifická se neprojevuje pouze v provozní oblasti, ale má také návaznost na ostatní procesy s podnikáním spojené, účetnictví nevyjímaje.

Pro pochopení problematiky účetnictví v zemědělství je nutná základní znalost zemědělské výroby, jejíž podstatou jsou přírodní procesy růstu, zrání a rozmnožování, umocněné vysokou rizikovostí výroby a délkou reprodukčního cyklu. Jak už bylo zmíněno, ona specifická, ve vztahu k ekonomickým procesům, zvláště pak k účetnictví, je tvořena především položkami na straně aktiv podniků, pro zemědělství charakteristických, v různých fázích růstu, zralosti či plodnosti, resp. užitkovosti. Nejčastěji se jedná o položky zahrnující chovaná zvířata, dokončenou a nedokončenou rostlinnou výrobu.

Vzhledem k charakteru výrobního procesu, který není statický nýbrž značně dynamický a proměnlivý, je z pohledu účetnictví poměrně komplikované správně zachytit ocenění jednotlivých biologických aktiv v různých fázích výroby. Z hlediska povahy produkce také v zemědělství dochází mnohem častěji ke škodám ať už u hotové nebo rozpracované produkce. Je tak na místě věnovat zvýšenou pozornost výši vlastních nákladů výroby a podle zjištěných skutečností reagovat na změny, aby byla zachována vypovídací schopnost a relevantnost účetních dat pro řízení podniků.

1.1 Východiska zemědělství v ČR

Zemědělství na našem území prošlo v posledních 100 letech několika výraznými změnami, které zasáhly do jeho vývoje, do utváření velikosti zemědělských podniků, jejich výrobní orientace a celkové podoby a vztahů venkova. Značně dynamický byl vývoj především v posledních dvou uplynulých dekadách.

Současná podoba zemědělství České republiky se začala formovat na počátku 90. let v období společenských změn a přechodu k tržnímu hospodářství. Toto období je charakteristické zásadní změnou přístupu k zemědělství a celému agrárnímu odvětví, které bylo v socialistickém zřízení silně podporováno a strategicky řízeno. Soustava plánového řízení v letech 1967-1989 byla založena na snaze zajistit potravinovou soběstačnost a zachovat nízkou hladinu maloobchodních cen. Zakládá odlišnou koncepci hospodářské politiky sáto v zemědělství oproti ostatním odvětvím, odlišná je zde konstrukce cen a doplňkových nástrojů podpory, jejímž základem jsou centrálně stanovené jednotné nákupní ceny. Ekonomická reforma na počátku 90. let a s ní související procesy restituce, transformace a privatizace, včetně zásadní změny formy a úrovně státní podpory přináší do českého zemědělství, oproti období centrálně řízené ekonomiky, zásadní změnu ve struktuře a výkonnosti celého odvětví. Dochází k oslabování role státu, privatizacím, restitucím půdy a majetku, reorganizacím jednotných zemědělských družstev a státních statků a celkové proměně výkupní a zásobovací infrastruktury. Obnova vlastnických vztahů k půdě se týkala téměř 100 % zemědělské půdy a obdobný problém musel být řešen i ve vztahu k ostatnímu movitému a nemovitému majetku. Dochází také k renesanci soukromého hospodaření. Obtížná situace zemědělských podniků spojená s překotnou transformací ekonomiky a potížemi zpracovatelského průmyslu vede ke stagnaci a propadu zemědělské výroby a produkce, mnohé podniky mají existenční potíže a zanikají. Pokles intenzity zemědělského hospodaření sebou nese paradoxně pozitivní efekt v podobě výrazného snížení spotřeby umělých hnojiv a chemických přípravků na jednotku plochy. Komplikovaná situace na trhu také nutí podniky hledat rezervy ve svém vnitřním uspořádání. Po roce 2000 dochází postupně k harmonizaci legislativy a vytváření potřebných institucí v přípravě vstupu země do EU. Vyjednávají se vstupní podmínky a kvóty produkce.

Významným milníkem pro české zemědělství je vstup do EU, který zemědělským podnikům otevírá přístup k programům a podporám vyplývajících ze Společné zemědělské politiky (SZP), která tvoří jednu z nejvýznamnějších položek rozpočtu EU. Získání finančních podpor je navíc podmíněno dodržováním striktních pravidel a požadavků na hospodaření, spolu s vedením administrativní evidence. Dotace však nejsou od počátku členství v plné výši, kvůli existenci přechodného období, které znamená postupné navyšování plateb až do roku 2013. Národními orgány zvolený systém realizace SZP v českém zemědělství sice přinesl po vstupu do EU rozvoj ekologického zemědělství a útlum intenzivního hospodaření v horských a méně příznivých oblastech, ve spojení s rostoucími dovozy potravin z okolních zemí, nestálé situaci v jednotlivých úrovních komoditních vertikál a především rozdílné úrovni národní podpory však vedl k upřednostnění rostlinné

produkce na úkor živočišné výroby, která po celé toto období klesá i přes rozvoj extenzivních forem chovu zvířat. I přesto však SZP přinesla relativní finanční stabilitu sektoru, což se projevilo v nárůstu investic do technologického vybavení a modernizací podniků. Roste také zájem investorů a finančního sektoru o financování zemědělského podnikání.

Vstup do EU přinesl českému zemědělství mnohá pozitiva. Na druhou stranu dnešní vývoj nepotvrzuje, že by proklamovaný společný agrární trh skutečně vytvářel jednotné prostředí pro všechny zúčastněné a vedl ke konvergenci ve struktuře a efektu výsledků. Tento fakt potvrzují jak přetrvávající rozdíly v úrovni financování mezi zeměmi původní E15 a novými členy ze střední a východní Evropy, tak současná krize na trhu s mlékem, vyvolaná pádem výrobních kvót. V tuzemském prostředí navíc zůstává problémem stále nevyrovnaná pozice celého zpracovatelského odvětví, kde je řada podniků silně ohrožena. Až dnes je těmto problémům věnována širší pozornost, kdy propad živočišné výroby nejen že zhoršuje ve výsledku platební bilanci ekonomiky, ale ve vztahu k hospodaření na půdě ohrožuje dlouhodobou udržitelnost kvality půdního fondu nedostatkem organické hmoty živočišného původu, která je v tomto směru nenahraditelným zdrojem živin.

Je nesporné, že v současnosti do utváření podmínek českého zemědělství proniká nová podoba podnikatelského prostředí utvářeného podmínkami agrobiznisu. Tyto procesy se promítají nejen u nás, ale v širším prostoru, Společnou zemědělskou politikou relativně chráněného, agrárního trhu EU. Stále zřetelnější je vliv vývoje na ostatních agrárních trzích ve světě a procesů globalizace světového potravinového hospodářství a agrobiznisu se všemi svými pozitivy i negativy.

Tento proces sebou přináší celou šíři možných rekombinací či přesunů využívaných zdrojů, včetně strategií spojených s reorientací podnikání a získání příjmů prvovýrobce v prostředí agrárních trhů, stejně jako změny počtů zemědělských podniků a zastoupení jednotlivých velikostních segmentů výrobců, ať už měřené podílem na celkové obhospodařované zemědělské půdě nebo z hlediska participace na finálním výstupu odvětví. Z hlediska ČR tak např. mezi lety 2000 a 2007 poklesl počet zemědělských podniků téměř o 30 %, kdy nejvíce poklesl počet malých podniků do 30 ha. K poklesu počtu a plochy došlo také u podniků nad 1000 ha. Oproti tomu se formuje segment podniků v kategorii mezi 30 a 1000 ha. Došlo také ke změnám ve struktuře produkce, kdy oproti minulosti narůstá plocha ziskových tržních a energetických plodin na úkor variability osevních plánů.

V souvislosti se změnami, které mění po staletí zažitou konzervativní výrobní strukturu odvětví v dynamicky se utvářející systém, bude z hlediska prvovýrobce rozhodující volit takové strategie orientace a reorientace podnikání, které se jeví jako úspěšné a funkční v tomto novém prostředí i z hlediska získání příjmů. V prostředí proměnlivého trhu a stále rostoucí vnitřní i vnější konkurence, může být kontrola ekonomiky výrobního procesu a rozhodování na základě relevantních dat vnitropodnikového informačního systému, založeného na přehledném účetnictví, významnou pomocí k dosažení úspěchu. (Bečvářová, 2009 a 2013; Dvořáková, 2012)

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je v rešeršní části vymezení specifik účetnictví v zemědělském podnikání oproti běžné podnikatelské činnosti se zaměřením na aktiva podniku a specifika nákladového účetnictví, z hlediska aktuálního stavu řešené problematiky a legislativního rámce.

V praktické části poté aplikovat získané teoretické poznatky analýzou současného účetního systému konkrétního zemědělského podniku ZD „SLEZAN“ Klimkovic a.s., s důrazem na oceňování zásob vlastní výroby, konkrétně zásob nedokončené výroby, v kontextu nedávno provedených změn oceňování. Dílčím cílem je poté návrh / doplnění stávajících vnitropodnikových směrnic v oblasti nedokončené výroby.

2.2 Metodika

Práce se skládá ze dvou částí, rešeršní a praktické.

Rešeršní část je uvedena charakteristikou českého zemědělství. Následuje přehled základní legislativy z oblasti účetnictví a zemědělství z hlediska českého právního systému. Jsou popsána specifika účtování zemědělské výroby týkající se především účtování a oceňování aktiv. Zmíněny jsou také nejčastější účetní operace. V neposlední řadě je stručně zmíněna také problematika vnitřních účetních směrnic.

Praktická část se věnuje analýze současného stavu účetního systému v podniku ZD „SLEZAN“ Klimkovic a.s. Nejprve je uvedena základní charakteristika podniku a popsány používané účetní postupy a systém. Na základě praktických zkušeností a znalosti podnikového prostředí a řešených problémů, je provedena deskripce třech oblastí účetnictví, které jsou charakteristické pro zemědělství. Oblast účtování o dotacích, účtování a oceňování v živočišné výrobě a oblast účtování a oceňování nedokončené výroby. V každé části je také provedena analýza dílčích problémových míst. Z hlediska živočišné výroby je provedena kalkulace a vypočten vzrůstový přírůstek pro kategorii skotu. Dále je provedena revize účtování nedokončené výroby a analyzován vliv změny jejího oceňování na výsledek hospodaření. Posledním bodem praktické části je návrh vnitropodnikové směrnice pro účtování nedokončené výroby.

Závěr práce je věnován diskuzi zjištěných skutečností a sumarizaci.

V práci jsou uváděny citace z několika právních předpisů vztahujících se k účetnictví. Tyto předpisy doznaly v uplynulém roce významných změn, které přinášejí některé nové skutečnosti do problematiky účetnictví od 1. 1. 2016. Vzhledem k datu vzniku práce a období, kterým se zabývá, jsou užívány vztahy platné ještě podle původní legislativy.

V práci jsou použity metody deskripce, analýzy, komparace a indukce.

3 Účetnictví

Pojem účetnictví podle zákona o účetnictví představuje ucelený soubor informací o ekonomické situaci účetní jednotky; účetnictví ve smyslu zákona podává věrný a poctivý obraz: „...o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“ (Nepřechová, 2007)

Účetní informace umožňují komplexně propojit měření tzv. finanční pozice, výkonnosti a změny ve finanční pozici. Pomocí účetních informací je možno hodnotit schopnost podniku vytvářet peníze, časové rozložení této schopnosti, a tak i posoudit míru rizik do budoucnosti. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Účetnictví lze definovat jako proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických (hodnotových) informací. Současně lze účetnictví charakterizovat také jako informační systém, zobrazující informace o hodnotových vztazích určitého subjektu (tzv. účetní jednotky). (Landa, 2014)

Účetnictví plní celou řadu funkcí, mezi něž patří zejména:

- informační funkce,
- registrační funkce – z důvodu vedení soustavných zápisů o podnikových jevech,
- je důkazním prostředkem při vedení sporů,
- je základním nástrojem při vyměření daňových povinností. (Landa, 2014)

V § 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je definován předmět účetnictví tak, že účetní jednotky účtují:

- o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv,
- dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Z hlediska obsahu poskytovaných informací je účetnictví rozděleno na účetnictví finanční a účetnictví manažerské, které se dále člení na vnitropodnikové a účetnictví pro rozhodování.

Finanční účetnictví je zaměřeno na získání a poskytování finančních informací, které požadují vnější uživatelé, ale také vnitřní uživatelé. Poskytuje souhrnné informace o podniku jako celku a jsou v něm přednostně zaznamenány informace o jevech, které vznikají ve vztahu k vnějšímu okolí. Platí pro ně požadavek, aby byly sestaveny v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami a standardy. Finanční účetnictví je orientováno na minulost a je završeno v účetní závěrce. Cílem finančního účetnictví je dosažení situace, kdy účetní závěrka sestavená na základě účetnictví podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku.

Předmětem zájmu manažerského účetnictví je v první řadě informační podpora hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007)

3.1 Účetní systém

Účetní systém tvoří několik základních systémových prvků a vztahů mezi nimi, podle kterých je možno tyto prvky rozlišit na vnější a vnitřní.

Vnější prostředí účetního systému tvoří:

- způsob regulace účetnictví – jedná se o obecně závaznou právní úpravu (zákony, vyhlášky, standardy, předpisy apod.), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, nebo interní organizační předpisy v rámci podniku,
- požadavky na účetní systém – stanovují je uživatelé informací,
- podnikové procesy – stanovují rámec toho, co účetní systém zachycuje a zobrazuje,
- technické nástroje vedení účetnictví – míra a rozsah používání IT techniky a softwarového vybavení.

Vlastní systémové prvky účetního systému:

- účetní agendy a procesy – v hodnotové podobě zachycují činnosti, tvořící jednotlivé funkce podniku a jsou seskupovány do účetních agend, např. proces sestavení účetní závěrky, mzdová agenda, skladové účetnictví,
- účetní záznamy – nositelé účetních informací,
- účetní metody – způsoby vytváření účetních informací, např. metody oceňování majetku,
- účetní postupy – předmětem postupů je zejména problematika zpracování a prezentace ekonomických informací,
- účetní nástroje – patří sem např. soustava účtů, soubor účetních knih a dále i nástroje pro vedení manažerského účetnictví, kalkulací, nástroje pro sledování informací podle organizačních útvarů.

Součástí vnitřních systémových prvků je rovněž vnitřní účetní kontrolní systém, který zajišťuje věcnou a formální správnost účetních informací. (Landa, 2014)

Účetní období lze charakterizovat jako časové období, v jehož rámci probíhají běžné účetní operace a na jeho konci se sestavuje účetní závěrka. § 3 odst. 2, zákona o účetnictví definuje účetní období jako nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se tedy buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem (fiskálním rokem). Specifickým účetním obdobím je období, ve kterém dochází k přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok (nebo naopak), při vzniku účetní jednotky či jiných specifických situacích.

Důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007)

S ohledem na zajištění věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví je nutné respektovat určité základní účetní principy, které lze rozdělit do čtyř navzájem spjatých skupin:

- základní účetní předpoklady,
- účetní zásady,
- kvalitativní požadavky na účetnictví,
- kvalitativní požadavky na finanční výkazy.

Na základních účetních předpokladech spočívá celková koncepce účetního systému určité účetní jednotky. Jsou to:

- Předpoklad účetní jednotky – účetní operace vstupující do procesu účetnictví se týkají přesně definované konkrétní účetní jednotky,
- Předpoklad trvání podniku – vychází z § 7 odst. 3, zákona o účetnictví. Účetní jednotka, při použití metod a postupů vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti,
- Aktuální předpoklad – zaznamenání a vykázání obchodních operací se provede v období, kdy nastaly, bez ohledu na datum úhrady,
- Předpoklad ocenění peněžní jednotkou – předmětem účetního procesu jsou obchodní operace oceněné v peněžních jednotkách (měně),
- Předpoklad periodicity – finanční pozici podniku lze členit do určitých období. (Kovanicová, 2005)

Účetní zásady jsou v praxi všeobecně přijímané postupy, které vedou k realizaci cíle účetnictví, a to podávat věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví, tj. o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření a celkové finanční situaci podniku.

Za účetní zásady se zpravidla považují následující zásady:

- Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti,
- Zásada přednosti obsahu před formou,
- Zásada opatrnosti,
- Zásada nezávislosti účetních období,
- Zásada oceňování v historických cenách,
- Zásada bilanční kontinuity,
- Zásada stálosti metod,
- Zákaz kompenzace (vzájemného zúčtování).

Cílem věrného a poctivého zobrazení skutečnosti dle § 7 odst. 1 a 2, ZoÚ je metodicky správně zaznamenat veškeré účetní případy týkající se majetku a závazků, resp. dluhů, informovat o výši a struktuře výnosů a nákladů a tím i vykazo-

vat výši výsledku hospodaření a předkládat souhrnné výkazy odrážející věrné zobrazení stavu majetku a hospodářského výsledku.

Zásada opatrnosti vyžaduje, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnocovány a naopak pasiva a náklady podhodnocovány. Je potřeba brát v úvahu veškerá pravděpodobná rizika a ztráty, které vznikly během účetního období, i když budou tyto známy až v období mezi dnem uzávěrky a datem sestavení souhrnných výkazů. Bez ohledu na vykázání ztráty či zisku je nutné brát v úvahu snížení hodnoty majetku.

Zásada oceňování v historických cenách stanovuje, že majetek se oceňuje v cenách pořízení, resp. na úrovni vlastních nákladů, které byly podnikem vynaloženy v okamžiku pořízení. Na dopad cenových změn či kupní síly peněz se nebere zřetel. Použití reálných cen je umožněno pouze u vybraných položek majetku.

Zásada stálosti (§ 7 odst. 4, ZoÚ) určuje, že ÚJ mohou uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení, jakožto také způsoby oceňování měnit jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti, anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Přičemž informaci o každé takovéto změně a její zdůvodnění je ÚJ povinná zveřejnit v příloze účetní závěrky.

Kvalitativní požadavky na účetnictví jsou stanoveny v § 8, zákona o účetnictví a jedná se o požadavky:

- správnosti – účetnictví je vedeno dle platných právních norem a neobchází jejich účel
- úplnosti – ÚJ zaúčtovala v účetním období všechny případy s ním související a nejpozději do konce tohoto období sestavila účetní závěrku a výroční zprávu za předcházející účetní období, tyto informace zveřejnila a má o těchto skutečnostech veškeré záznamy, a to přehledně uspořádané,
- průkaznosti – účetní záznamy jsou průkazné a ÚJ provedla inventarizaci,
- srozumitelnosti – lze spolehlivě určit obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod a obsah účetních záznamů,
- přehlednosti účetnictví.

Účetní výkazy musí poskytovat pravdivé informace o finanční pozici, o výkonnosti a efektivnosti podnikové činnosti a o změnách ve finanční pozici. Tyto požadavky se souhrnně označují jako kvalitativní požadavky na finanční výkaznictví.

Kvalitativní požadavky na finanční výkaznictví, resp. informace v účetní závěrce definuje § 19 odst. 6, ZoÚ:

1. Hledisko významnosti – jakákoliv informace, jejíž opomenutí by mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování uživatele tuto informaci užívající, musí být zveřejněna,
2. Spolehlivost – spolehlivou je informace pokud splňuje § 7 odst. 1, ZoÚ (věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace) a je-li úplná a včasná.

3. Srovnatelnost – definuje § 7 odst. 3 až 5, ZoÚ. Jde zejména o požadavek stability struktury účetních výkazů a účetních metod,
4. Srozumitelnost – definuje § 8 odst. 5, ZoÚ. Jednotlivě i v souvislostech musí jít jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. (Kovanicová, 2005)

3.2 Legislativní systém

Právní úpravu finančního účetnictví pro ÚJ v ČR zajišťuje řada právních předpisů, především pak:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví,
- české účetní standardy (ČÚS č. 001 – 023),
- ostatní obecně platné právní předpisy daňové, obchodně-právní, o sociálním a zdravotním pojištění, pracovně-právní a další.

Základním speciálním účetním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví především metodické a rovněž i některé obsahové náležitosti účetnictví tak, aby účetnictví plnilo své cíle a úkoly. Tento zákon v současnosti definuje základní účetní pojmy, stanovuje základní podmínky rozsahu a způsobu vedení účetnictví, jeho kvalitativní charakteristiky, určuje základní pravidla sestavování účetní závěrky, podmínky pro vedení účetních záznamů, ověřování věcné správnosti účetních údajů pomocí inventarizace majetku a závazků apod. V podstatě představuje základní účetní předpis, který umožňuje vytvoření dalších účetních předpisů pro jednotlivé skupiny podnikatelských i nepodnikatelských subjektů lišících se charakterem své činnosti, tzn. prováděcích předpisů. (Landa, 2014)

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb. a č. 397/2005 Sb. je závazným prováděcím předpisem zákona o účetnictví pro účetní jednotky podnikající v oblasti výroby, obchodu, služeb, tudíž se týká také účetních jednotek zabývajících se zemědělskou činností. Vyhláška předkládá povinnou strukturu rozvahy a dvě alternativní možnosti sestavení výsledovky. Stanovuje také účtovou osnovu pro podnikatele, která je členěna do jednotlivých účetních tříd a účtových skupin, v rámci tříd. Syntetické účty hlavní knihy v rámci účtových skupin si účetní jednotka může definovat sama. Vyhláška obsahuje kromě definice obsahu, struktury a způsobu sestavení účetní závěrky, rovněž i vybrané účetní metody, například metody ocenění aktiv, postupy tvorby a použití opravných položek a další.

Jelikož vyhlášky obecně nemohou obsáhnout všechny účetní metody a postupy účtování, jsou tyto dále podrobněji rozpracovány v Českých účetních standardech. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupů účtování

v jednotlivých specifických oblastech. Jejich obsah nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel. Použití standardů účetní jednotkou se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle § 36 odst., ZoÚ.

Pro koncepci účetního systému i běžnou účetní praxi jsou důležité návaznosti na daňové zákony (především zákon o daních z příjmů, daňový řád, zákon o DPH, zákon o rezervách a další zákony upravující jednotlivé daně).

Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1 (tzn. vyjádřit účetní závěrkou věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace), postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Při volbě vlastní účetní metody jiné, než uvádějí účetní předpisy, je nutno si uvědomit, zda zvolená metoda neporušuje ustanovení zákona o účetnictví, a pamatovat i na daňové předpisy. (Dvořáková, 2012, Neplechová 2007)

3.3 Účetní jednotka

Dle zákona o účetnictví se jako účetní jednotka povinná vést účetnictví rozumí:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, 1a) včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, 1b) pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky vyjmenované v zákonu o účetnictví v § 1 odst. 2 písm. a) a b) a d) až h) jsou podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví nazývány podnikateli s výjimkou:

- účetních jednotek, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaným na regulovaném trhu cenných papírů v člen-

kých státech Evropské unie. Účetní jednotky účtují a sestavují účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, pokud zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nestanoví jinak,

- bank a jiných finančních institucí,
- pojišťoven
- zdravotních pojišťoven,
- těch účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, a tyto účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- územně-samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu,
- Státního pozemkového úřadu České republiky.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, v § 39 a 40, vymezuje podnikajícím osobám tyto povinnosti:

- obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku i výroční zprávu ověřenu auditorem v souladu se zákonem o účetnictví zejména § 21,
- podnikatel je při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy povinen připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní záznamy a vysvětlení potřebná k ověřování,
- podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje, je povinen uhradit náklady spojené s auditorskou činností,
- obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu stanoveným způsobem v souladu s § 21a zákona o účetnictví.

Nestanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Vést účetnictví v plném rozsahu jsou bez výjimky povinny:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních předpisů.

Akciové společnosti podle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Fyzické osoby vyjmenované v § 1 zákona o účetnictví, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo ty, o nichž to stanoví zvláštní zákon, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

3.4 Podnikání v zemědělství

Charakteristiku zemědělského podnikatele uvádí § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZZ“).

V odst. 1 tohoto paragrafu je uvedeno:

„Zemědělským podnikatelem podle tohoto zákona je fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanovených tímto zákonem a která, pokud jde o osobu fyzickou

a) je plně svéprávná,

b) má trvalý pobyt na území České republiky, nejedná-li se o občana České republiky nebo o občana členského státu Evropské unie,

c) pohovorem před místně příslušným obecním úřadem obce s rozšířenou působností prokáže základní znalost jazyka českého, nejedná-li se o občana České republiky nebo o občana členského státu Evropské unie; základní znalost jazyka českého prokáže fyzická osoba tím, jestliže je schopna

1. plynně a jazykově srozumitelně reagovat na otázky vztahující se k běžným situacím denního života a podnikání,

2. plynně přečíst určený běžný článek z denního tisku a ústně, vlastními slovy, sdělit jeho obsah.“

§ 2e odst. 3 zákona o zemědělství dále uvádí, co se rozumí pod pojmem zemědělská výroba:

„Zemědělskou výrobou včetně hospodaření na vodních plochách se rozumí

a) rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin s výjimkou pěstování konopí pro léčebné použití a vědecké účely, rostlin pro technické a energetické užití na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků,

b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,

c) produkce chovných a plemenných zvířat, využití jejich genetického materiálu a získávání zárodečných produktů, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b),

d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,

e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby¹²⁾, pokud je konečným produktem zemědělský produkt uvedený v Příloze I Smlouvy o fungování Evropské unie,

f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin ve vodním útvaru povrchových vod na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,

g) hospodaření v lese, na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,

h) hospodaření s vodou pro zemědělské a lesnické účely.

Dále se za zemědělskou výrobu považuje zemědělská činnost stanovená podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího pravidla pro přímé platby zemědělcům v režimech podpory v rámci společné zemědělské politiky.“

Podle § 2e odst. 4 zákona o zemědělství je pak zemědělský podnikatel:

„...oprávněně rovněž poskytovat práce, výkony nebo služby, které souvisejí výhradně se zemědělskou výrobou a při kterých se využijí prostředky nebo zařízení sloužící zemědělskému podnikateli k zemědělské výrobě.“

Odkazem na zákon č. 289/1995 Sb., o lesích lze rostlinnou výrobou rozumět také pěstování lesních dřevin, dále výrobu osiv a sadby školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin a dále úpravu, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské lesní výroby. O zemědělskou výrobu však nepůjde v případě vlastníků lesů, kteří je obhospodařují bez dalšího běžným způsobem jako svůj majetek, aniž by se zaevidovali jako zemědělství podnikatelé. Mezi zemědělskou lesní výrobou nepatří výkon práva myslivosti, která je definována v zákoně č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů, který dovozuje, že myslivost nelze považovat za zemědělskou výrobu ani za zemědělské podnikání. (Nepřechová, 2007)

Uvedená charakteristika, resp. definice zemědělského podnikatele a zemědělské činnosti provozované právnickou nebo fyzickou osobou není sice původně určena pro účetnictví, představuje však také náplň účetních případů účetních jednotek se zemědělskou činností. Pokynem D-267 Ministerstvo financí sdělilo vymezení pojmu zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství pro účely daně z příjmů fyzických osob s odkazem na příslušné zákony. (Korínek, Účetnictví v zemědělství, 7/2010)

Zákon o zemědělství v § 2 f dále uvádí, že fyzická nebo právnická osoba, která hodlá podnikat v zemědělství je povinna se zaevidovat na obecním úřadě obce s rozšířenou působností. Pokud žadatel splňuje podmínky stanovené v § 2e, obecní úřad obce s rozšířenou působností jej do 30 dnů ode dne podání žádosti zapíše do evidence zemědělského podnikatele a o zápisu mu vydá osvědčení.

Příjmy zemědělského podnikatele ze zemědělské výroby se posuzují jako příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Základem daně (dílčím základem daně) je příjem z hospodaření, který se snižuje o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pro zjištění základu daně se použije ustanovení § 23 až § 33 ZDP. To znamená, tatáž ustanovení jako u jiné podnikatelské činnosti. (Nepřechová, 2007)

Jestliže poplatník, fyzická osoba, neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze zemědělského podnikání (včetně těžby dřeva), může je uplatnit ve výši 80 % z těchto příjmů (§ 7 odst. 9 ZDP). Pokud uplatní poplatník výdaje procentní sazbou, jsou v částce výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním těchto příjmů. Paušální výdaje se netýkají podnikatelských subjektů, kterými jsou právnické osoby. (Korínek, Účetnictví v zemědělství, 7/2010)

3.5 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje. Do této části podnikového účetnictví patří zejména:

- použití různých modelů pro zobrazení interních ekonomických informací, kalkulace vlastních a úplných nákladů výkonů,
- soustava rozpočtů a finančních plánů,
- vnitřní kontrola a různé propočty,
- řešení různých typů rozhodovacích úloh krátkodobého nebo dlouhodobého charakteru.

Současně manažerské účetnictví poskytuje některé informace i pro finanční účetnictví, zejména pro účely ocenění dlouhodobého majetku a zásob vytvářených vlastní činností. Cílem manažerského účetnictví je podat informace o průběhu, výsledcích a perspektivách ekonomické činnosti podniku, a to v členění podle podnikových výkonů, podnikových organizačních útvarů, případně i podle jiných hledisek. Jelikož informace manažerského účetnictví nevyjadřují jen danou skutečnost, ale i skutečnost upravenou určitým způsobem, nemohou tudíž být tak spolehlivé jako informace získané z finančního účetnictví.

V manažerském účetnictví jako ve strukturovaném systému účetních informací pro hodnotové řízení lze odlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací:

- účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto. Tento systém je nazýván nákladovým účetnictvím,
- účetní informace pro rozhodování o variantách budoucího vývoje. Tento systém je nazýván manažerským účetnictvím.

Ovlivnitelnost hodnotových veličin v běžném operativním řízení je omezena úzkým manévrovacím prostorem vymezeným kapacitou, umožňující vytvářet výkony pro existující zákazníky na známých trzích. Centrem pozornosti se tak stává řízení nákladů s bezprostředním propojením na operativní řízení peněžních toků. Nákladové účetnictví si zachovává tradiční prvky účetní metody: soustavu účtu, podvojnost a souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně nezbytných formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku, nutnost inventarizace aktiv a závazků atd.

Těžištěm informačního zajištění nákladového účetnictví je zejména zjištění skutečnosti a její porovnání se žádoucím stavem. Analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je vlastním jádrem moderně koncipovaného nákladového účetnictví. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007)

4 Zemědělská aktiva

Zemědělské podniky využívají řadu aktiv, jejichž funkce a způsoby využití jsou v podstatě shodné jako u aktiv užívaných v jakémkoliv jiném oboru podnikatelské činnosti. Aktivity, která mají v zemědělství specifický význam a způsob využití, jsou především živé organismy – zvířata a rostliny, které jsou jak předmětem a prostředkem, tak i výsledkem zemědělské činnosti.

Klasifikace a oceňování zvířat a rostlin využívaných v zemědělské výrobě vychází z užitků, které tato aktiva přinášejí. Užitky je možno rozdělit do následujících skupin:

- užitky spjaté se zemědělskou činností,
- užitky, které se zemědělskou činností spjaty nejsou.

Užitky spjaté se zemědělskou činností se dají dále členit na ty, které mají

- **Převážně dlouhodobé efekty**, tj.
 - plození dalších generací zvířat a rostlin,
 - užitek získávaný v průběhu biologického života aktiv umožněný schopností regenerace živých organismů a přirozenými vlastnostmi biologických aktiv spojenými s jejich biologickými funkcemi,
- **Jednorázový efekt**, který může být dosažen po skončení produkčního cyklu:
 - prodej živého zvířete či rostliny,
 - užitek, který biologické aktivum přinese po ukončení biologického života – v případě sklizně přeměnou na zemědělský výrobek a jeho prodejem.

Užitky se často vzájemně kombinují a doplňují a nelze je oddělit.

Klasifikace aktiv specifických pro zemědělskou výrobu vychází z uvedeného rozčlenění užitků, které jsou hlavním motivem chovu a pěstování zvířat a rostlin. (Dvořáková, 2012)

Tab. 1 Klasifikace biologických aktiv

Dlouhodobá aktiva	Živočišná výroba dospělá zvířata – základní stáda, dospělá zvířata k hospodářskému užívání
	Rostlinná výroba trvalé porosty
Oběžná aktiva	Živočišná výroba mladá zvířata a dospělá chovná zvířata nezařazená do dlouhodobých aktiv
	Rostlinná výroba nedokončená rostlinná výroba

Zdroj: Dvořáková, 2012

4.1 Dlouhodobý majetek

4.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Co se týče dlouhodobého nehmotného majetku, je z pohledu zemědělství na místě zmínit položku „Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“. Tato položka obsahuje dlouhodobý nehmotný majetek nevykazovaný v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku, zejména povolenky na emise a preferenční limity. (§ 6 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

Nabytí ani spotřeba bezúplatně nabytých limitů jejich prvním držitelem by neměla ovlivnit výsledek hospodaření účetní jednotky, tzn., že u prvního držitele se účtuje o bezúplatném nabytí preferenčního limitu jako o dotaci ve výši ocenění reprodukční pořizovací cenou; nejde však o dotaci v pravém slova smyslu, jde pouze o metodu účtování. Tato dotace se bude zúčtovávat do výnosů souběžně s odpisováním preferenčního limitu, který lze odpisovat do nákladů. (§ 47 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

V minulosti bylo do této kategorie zařazeno také individuální referenční množství mléka, tzv. „mléčná kvóta“.

4.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým se rozumí takový majetek, kde doba použitelnosti při vzniku účetního případu je delší než jeden rok. Pokud s ohledem na charakter majetku nelze objektivně použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při jejich pořízení. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 19 odst. 8)

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

- pozemky
- stavby

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, kterými jsou:
 - ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
 - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a do výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku a v souladu se zákonem o daních z příjmů,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek. (Valder, 2008)

§ 7 odst. 5 vyhlášky 500/2002 Sb. dále definuje obsah položky dospělá zvířata a jejich skupiny, která obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných v „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ se účtuje jako o zásobách. Pozemky evidované ve skupině dlouhodobého hmotného majetku se, bez ohledu na výši ocenění, neodepisují. Do pořizovací ceny pozemku se zahrnuje hodnota koupeného lesa, pokud je les zakoupen za účelem jeho pěstování. Pořizovací cenou koupeného pozemku osázeného stromy nebo keři, které nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů, se rozumí cena včetně osázení. (Nepřechová, 2007)

Do dlouhodobého majetku dále patří:

- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (úč. skupina 04),
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek (úč. skupina 05),
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku (úč. skupina 09).

Dlouhodobým hmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, při splnění povinností vyplývajících z příslušných právních předpisů. Pořizované věci se stávají dlouhodobým hmotným majetkem, pokud jsou uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zákonem.

4.1.3 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení DHM a DNM a technického zhodnocení se účtuje prostřednictvím účtové skupiny 04, nejběžněji se jedná o syntetické účty 041 a 042. Tyto účty jsou v podstatě „kalkulační účty“ pro vyčíslení pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

Prostřednictvím účtů účtové skupiny 04 se zaúčtuje i technické zhodnocení dlouhodobého majetku externími dodávkami nebo ve vlastní režii. Pořízení se uskutečňuje zejména:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným převodem,
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, a to převodem podle zvláštních právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání. (Valder, 2008)

Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

K uvedení majetku do užívání je možno přistoupit tehdy, jestliže tento majetek splňuje všechny potřebné funkce pro jeho užívání.

Vyřazení dlouhodobého majetku z používání

Při vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku z používání se jeho zůstatková cena jednorázově zúčtuje do nákladů na věcně příslušný účet v návaznosti na důvod, pro který se DM vyřazuje. Zůstatková cena vyřazeného DM je účetním nákladem. Za zůstatkovou cenu pro účely zákona o daních z příjmů se považuje rozdíl mezi vstupní cenou DM a celkovou výší odpisů z tohoto majetku zahrnutých do nákladů na zajištění zdanitelných příjmů. Jako daňové náklady uznávají zůstatkové ceny uvedené v § 24 a daňově neuznávají vyjmenované v § 25 zákona o daních z příjmů. (Valder, 2008)

4.1.4 Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku stanoví § 25 zákona o účetnictví, z něhož je nutno upozornit na ustanovení v odst. 1 kdy:

Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují

- a) hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady.
- h) nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- i) nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- l) majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vy-

tvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) až k), reprodukční pořizovací cenou.

§ 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a ČÚS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek uvádí, které náklady jsou, a které nejsou součástí ocenění DHM a DNM a technického zhodnocení.

Ocenění pořizovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se snižuje o nezpochybnitelnou dotaci poskytnutou na jejich pořízení.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů, které s pořízením bezprostředně souvisejí.

Vlastními náklady se rozumí přímé náklady a poměrná část nepřímých nákladů.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl pořízen majetek v době, kdy se o něm účtuje. Tuto reprodukční pořizovací cenu lze získat ve vazbě na cenu, za jakou se podobný výrobek vyskytuje na trhu, resp. postačí odborný odhad; nutno upozornit na daňové předpisy, které upřednostňují ocenění znalcem nebo cenu podle cenových předpisů o oceňování majetku. (Neplechová, 2007)

4.1.5 Účetní odpisy

Účetní odpisy respektují reálnou skutečnost opotřebení, a proto se odlišují od daňových odpisů.

Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení provedené na majetku, pokud nebylo dovedeno do stavu způsobilého k užívání, nelze odepisovat.

Při odpisování dospělých zvířat a jejich skupin lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let v chovu stáda jednoho druhu zvířat. Tažná zvířata, dostihoví koně a plemenní koně se odepisují individuálně, ostatní skupiny zvířat lze odepisovat skupinově. Při odpisování celků trvalých porostů, které nájemce dokončil na cizím pozemku, a nejsou vykazovány u vlastníka pozemku, postupuje nájemce shodně, jako by byly dokončeny na vlastním pozemku. Vlastník pozemku tyto pěstitelské celky neodepisuje. Postupy odpisování se v průběhu účetního období nesmějí měnit. Postupy odpisování použité v jednom účetním období lze změnit v účetnictví a účetní závěrce bezprostředně následujícího období jen z důvodů dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví. (Valder, 2008)

4.2 Dospělá zvířata a jejich skupiny v dlouhodobém majetku

Do účetní kategorie dlouhodobého majetku se řadí základní stádo a tažná zvířata, tedy plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a na základě rozhodnutí účetní jednotky lze do této kategorie zahrnout také zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů,

dále sem patří koně tažní a dostihoví, kteří nejsou využíváni k plemenitbě, také osli, muly a mezci. V dlouhodobém majetku se evidují pouze dospělá zvířata, která jsou vhodná pro rozšiřování chovu a využívána pro opakované získávání produktů v průběhu života zvířete, jakými jsou např. mléko, vlna atd. Zvířata základního stáda jsou spolu s ostatními dlouhodobě hospodářsky využívanými zvířaty evidována na samostatném účtu 026-Dospělá zvířata a jejich skupiny. Základním stádem se rozumí skupina dospělých zvířat jednoho druhu se stejnými užitkovými vlastnostmi, kterou lze účtovat a odepisovat skupinově. Biologickou úlohou se stáda zvířat liší od ostatního dlouhodobého hmotného majetku. (Vančurová, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 5/2014)

Analytická evidence zvířat na účtu 026 se vede:

- podle míst ustájení a podle jednotlivých chovných, plemenných a tažných zvířat v individuálním ocenění; souběžně jsou vedeny oprávkky k jednotlivým zvířatům na účtu 086 – Oprávkky k dospělým zvířatům a jejich skupinám,
- podle druhů u zvířat, která nebudou sledována jednotlivě v individuálním ocenění, ale skupinově, například chovné hejno hus, stádo krav, stádo koz, stádo bahnic užitkových chovů. (Valder, 2008)

U některých chovů zvířat je sice jejich evidence podle jednotlivých kusů sice možná, avšak z praktických důvodů vzhledem k technologii chovu velmi obtížná, resp. nepotřebná. Tyto druhy zvířat (kozy, ovce, husy aj.), pokud nejde o registrované plemenné chovy, kde je evidence jednotlivých kusů vyžadována, je možno evidovat skupinově.

Zvířata z vlastního chovu se zařadí do kategorie dlouhodobého hmotného majetku převodem z kategorie mladých zvířat účtovaných v zásobách. Převod do kategorie dospělých zvířat uskutečňuje zemědělský podnik podle vlastní technologie chovu v návaznosti na zootechnické zásady. Například dojnice se zařadí obvykle do základního stáda z kategorie vysokobřezích jalovic otelením, býk po zařazení do plemenitby, prasnice po připuštění.

4.2.1 Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin

Pořízení zvířat do dlouhodobého majetku se v zásadě může dít dvěma způsoby. Může tomu být nákupem, nebo z vlastního chovu, kdy se do dlouhodobého hmotného majetku zařadí zvířata převodem z kategorie mladých zvířat účtovaných v zásobách. Účetní ocenění odpovídá vlastním nákladům chovu k datu převodu včetně vnitropodnikových nákladů, pokud s převodem souvisejí. Dojnice se zařadí do základního stáda otelením, býk po zařazení do plemenitby, prasnice po připuštění. V podstatě je tento okamžik v kompetenci chovatele. Tato kategorie dlouhodobého hmotného majetku předpokládá účtování podle jednotlivých zvířat. (Vančurová, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 5/2014)

Pořizovaná dospělá zvířata a jejich skupiny se účtují na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku včetně dalších externích výdajů spojených s jejich pořízením. Vnitropodnikové náklady, například vnitropodniková doprava v rámci účetní jednotky, nezahrnují se tyto náklady do pořizovací ceny.

Zvířata se mezi jednotlivými chovatelskými skupinami přerazují podle běžných zootechnických zásad v závislosti na používané technologii. Přerazení zvířat do majetku odpisovaného kategorie dospělá zvířata a jejich skupiny, se proúčtuje jako aktivace dlouhodobého hmotného majetku. (Valder, 2008)

4.2.2 Ocenění dospělých zvířat a jejich skupin

Dospělá zvířata z vlastního chovu, u kterých dochází k hospodářskému využívání, jsou oceněna nejčastěji na bázi součtu reprodukční pořizovací ceny příchovku a vlastních nákladů vynaložených na chov zvířete do dospělosti, které jsou kalkulovány přímo úměrně přírůstku hmotnosti, nebo délce jejich chovu (viz výše). Hodnota těchto zvířat se již dále nezvyšuje, což je v souladu s tím, že již obvykle nedochází ke zvyšování jejich kvalitativních, či kvantitativních vlastností, ale spíše k jejich postupné degeneraci v procesu stárnutí. Dospělá zvířata jsou postupně odpisována v obdobích, kdy přináší výnosy. (Dvořáková, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 8/2011)

Pořizovaná dospělá zvířata a jejich skupiny se oceňují:

- v pořizovacích cenách, pokud jde o zvířata pořízená nákupem, které zahrnují veškeré náklady spojené s jejich pořízením, například výkony veterinární služby při převozu zvířat, clo, náklady na dopravu zvířat včetně aktivace vnitropodnikové dopravy při jejich pořízením,
- ve vlastních nákladech, pokud jde o vlastní odchovaná zvířata. Dospělá zvířata zahrnují cenu narozeného mláděte – respektive jejich reprodukční pořizovací cenu, pokud nelze jejich cenu zjistit na bázi vlastních nákladů, cenu přírůstků hmotnosti, popřípadě cenu vzrůstových přírůstků.

Úbytek dospělých zvířat se oceňuje v individuálních cenách, nebo v cenách průměrných. V individuálních cenách se oceňují zvířata vedená v individuální evidenci a v průměrných účetních cenách se ocení jeden kus v případě skupinové evidence zvířat. Zůstatková cena vyřazeného zvířete ze stáda odpisovaného skupinově se vypočítá jako podíl zůstatkové ceny stáda na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat stáda ve zdaňovacím období. (Vančurová, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 6/2014)

4.2.3 Odpisování zvířat základního stáda

Při odpisování zvířat základního stáda lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snižené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda. Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově. (bod 4.8. ČSÚ č. 013, ve znění pozdějších předpisů)

Při stanovení účetních odpisů podle ČÚS č. 13 – DNM a DHM vychází účetní jednotka z předpokládaného počtu let setrvání dospělých zvířat stáda v chovu, což je dáno mnoha faktory, zejména zootechnickými a ekonomickými, použitou technologií v chovu a chovatelským záměrem. Rozdílný přístup k předpokládanému

počtu let zařazení zvířat základního stáda v chovu (daným způsobem chovu) může způsobit rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními. Účetní odpis si stanoví účetní jednotka ve své kompetenci, přístup účetních jednotek tudíž nemusí být jednotný.

Při individuální evidenci dospělých zvířat se odpisy stanoví jednotlivě za každé zvíře. Vstupní cenou zvířete je buď průměrná účetní cena z celkové účetní ceny nakupované skupiny zvířat, nebo cena stanovená účetní jednotkou ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní ceny skupiny zvířat. Stanovení skupinového odpisu zvířat účtovaných jako dlouhodobý hmotný majetek je v kompetenci účetní jednotky. Při skupinovém odpisování lze odpisovat pouze rovnoměrně. (Neplechová, 2007)

Daňové předpisy s účinností od 1. 1. 2005 zařazují např. koně užitkové, plemenné, chovné do odpisové skupiny 2 (odpisování 5 let), plemenná zvířata skotu, ovcí, koz, prasat, hus jsou zařazena v odpisové skupině 1 (odpisování 3 roky). Je zcela evidentní, že daňové odpisy neodpovídají v praxi většinou skutečnému zařazení zvířat v chovu. Pokud však účetní jednotka zvažuje, že odpisy daňové využije i pro účely stanovení účetních odpisů, pak je nutno zvážit tuto situaci ve vztahu k povinnosti účetní jednotky podat věrný a poctivý obraz o majetku a výsledku hospodaření.

Vyřazení zvířete z dlouhodobého hmotného majetku z chovu se zaúčtuje:

- v průměrné pořizovací ceně 1 kusu na vrub účtu oprávek, zůstatková cena vyřazeného zvířete na vrub nákladů,
- v průměrné pořizovací ceně 1 kusu zvířat evidovaných skupinově na vrub účtu oprávek, průměrná zůstatková cena 1 kusu na vrub nákladů.

Aktuální zůstatková cena se vypočítá jako rozdíl pořizovací ceny a oprávek.

Nejdříve se o pořizovací cenu vyřazených zvířat sníží účetní hodnota stáda na vrub účtu oprávek. Zůstatková cena vyřazeného zvířete se zaúčtuje na vrub nákladů.

$$\begin{aligned} \text{Měsíční odpis skupiny zvířat:} & \quad MO = (PC - CB * n) / t \\ \text{Zůstatková cena 1 zvířete:} & \quad ZC = (PC - oprávek) / t \end{aligned}$$

MO = měsíční odpis

CB = předpokládaná tržba při brakaci (vyřazení)

PC = pořizovací cena

ZC = zůstatková cena

n = počet zvířat ve skupině

t = předpokládaná doba zařazení v chovu

Pozn. Při vyřazení zvířat ze skupiny je nutno nejprve vypočítat a zaúčtovat odpisy za měsíce běžného roku před vyřazením, snížit pořizovací cenu skupiny o pořizovací cenu vyřazených zvířat, vypočítat a zaúčtovat zůstatkovou cenu vyřazených zvířat; následně vypočítat a zaúčtovat výši odpisů pro další měsíce účetního období.

4.2.4 Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin

Úbytky zvířat v dlouhodobém majetku je možno rozdělit podle jejich příčin na:

- úhyn nezaviněný nebo zaviněný,
- prodej a přeřazení do zásob.

Při zaviněném i nezaviněném úhynu se zůstatková cena zúčtuje na vrub nákladového účtu 54x-Manka a škody, v analytické evidenci se rozliší, zda se jedná o úhyn zaviněný, či nezaviněný, při škodě způsobené živelnou pohromou se použije účet skupiny 58x. U dospělých zvířat neexistuje možnost stanovení norem přirozených úbytků, které jsou stanovovány v oběžném majetku. Prodej se účtuje v souladu s obecným schématem prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Za prodej se považuje nejen prodej živého zvířete, ale i brakace.

Specifickým případem je převod zvířat z dlouhodobého majetku do výkrmu, v účetnictví zachycený odúčtováním zvířete z dlouhodobého majetku se sníží hodnota dlouhodobého majetku v pořizovací ceně se souvztažným zápisem na vrub účtu oprávek a případná zůstatková cena zvířete se zúčtuje do nákladů. Do kategorie zásob na účet 124 se zvířata převedou zaúčtováním aktivace ve výši zůstatkové ceny nebo reprodukční pořizovací ceny. Důvody takového přesunu jsou spojeny s chovatelským záměrem. Po dokrmení je zvíře prodáno.

Zůstatková cena vyřazeného zvířete ze stáda odpisovaného skupinově se stanoví jako podíl zůstatkové ceny stáda na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat stáda ve zdaňovacím období. Průměrný stav se vypočte jako aritmetický průměr stavů zvířat ve stádě na počátku a na konci zdaňovacího období. (Dvořáková, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 3/2009)

4.3 Zásoby z pohledu zemědělského podniku

Zásoby představují oběžný majetek účetní jednotky zahrnující jak hmotný majetek nakupovaný, tak majetek vytvořený vlastní činností. Obsahuje účty, jejichž náplň představuje také hlavní těžiště účetnictví zemědělské podnikatelské činnosti. Obdobnou problematiku založenou na akceptování a respektování biologického procesu zemědělské činnosti v jiných oborech běžně nenajdeme. Charakteristickým obecným znakem zásob je, že se při koloběhu hospodářských prostředků ve vnitřním reprodukčním procesu v účetní jednotce jednorázově, popř. po částech spotřebují a reprodukují se ve výrobcích. (Nepřechová, 2007)

Člení se podle svého charakteru na:

- materiál
- nedokončenou výrobu a polotovary
- výrobky
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- zboží

Zvířata z pohledu zásob spadají především do samostatné skupiny jim určené „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“, ale mohou být také zařazeny jako zboží, pokud se účetní jednotka zabývá obchodováním s nimi. Zvířata mohou být také materiálem, avšak pouze v případě jedná-li se o zvířata pokusná. (Valder, 2008)

V praxi vznikají případy, že i materiál a zboží lze pořídit vlastní činností. V těchto případech účetní jednotka účtuje o aktivaci materiálu nebo zboží.

ČÚS č. 015 - Zásoby stanovuje dva možné způsoby účtování o pořízení a úbytku zásob, způsob A a způsob B. Vzhledem k faktu, že podnik, na který je zaměřená praktická část práce používá pouze způsob A, bude na tomto místě zmíněn pouze tento způsob účtování zásob.

Způsob účtování zásob A

Způsob A lze jednoduše charakterizovat tak, že na příslušných majetkových účtech se účtuje každý nákup a každá spotřeba.

Při nákupu zásob v průběhu účetního období se účtují všechny přírůstky a všechny úbytky. Všechny složky pořizovací ceny se nejprve zaúčtují na vrub účtu pořízení zásob účtové skupiny 11-Materiál a ve prospěch příslušného účtu v účtové třídě 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé finanční úvěry nebo účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy, přičemž náklady spojené s pořízením lze účtovat na samostatném analytickém účtu. Pokud účetní jednotka používá k ocenění pořízených zásob předem stanovené skladové ceny, zachycuje se rozdíl mezi touto stanovenou cenou a skutečnou cenou pořízení na samostatném analytickém účtu. Při výdeji je pak nutno podíl oceňovacích odchylek a podíl vedlejších pořizovacích nákladů připadajících na úbytek zásob zúčtovat do nákladů. (Valder, 2008)

Pokud do pořizovací ceny vstupují vedlejší vnitropodnikové náklady související s pořízením materiálu, účtuje se o aktivaci těchto nákladů na vrub příslušného účtu zásob a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 62 – Aktivace. Aktivace vnitropodnikových výkonů představuje zahrnutí vynaložených nákladů této činnosti do ceny aktiva. Součástí nákladů se pak aktivovaná hodnota zásoby stává až při spotřebě materiálu nebo prodeji zboží. Převzetí materiálu na skladě se zaúčtuje na vrub účtu materiálu na skladě ve prospěch účtu pořízení zásob. Úbytek nakupovaných zásob (prodej) se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupiny 50 – Spotřebované nákupy (spotřeba) nebo 54 – Jiné provozní náklady (prodej materiálu).

U zásob vlastní výroby se v průběhu účetního období přírůstky zásob oceněné vlastními náklady účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Výdej ze skladu do spotřeby nebo k prodeji se zaúčtuje opačným zápisem.

Inventarizační rozdíly zásob

Rozdíly mezi stavem zjištěným a stavem účetním zjištěné při fyzické inventuře zásob mohou mít mimo jiné také přirozený důvod vyplývající z biologického

charakteru skladovaných zásob. V zemědělském podniku se může jednat o významné položky ztrát uskladněné produkce. Tato skutečnost je akceptována jak účetními předpisy, tak předpisy daňovými.

„Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Jedná se o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. (ČÚS č. 007 bod 2.2.)“

Stanovení podnikových norem přirozených úbytků zásob je v kompetenci účetní jednotky a při jejich stanovení bude zemědělský podnik vycházet především z konkrétních podmínek a vlastních zkušeností. Daňové předpisy dávají posouzení výše podnikové stanovené normy do pravomoci správce daně.

Manka u zásob výrobků vlastní výroby v rámci schválených vnitřních norem přirozených úbytků jsou součástí provozních nákladů (jsou zúčtovány jako spotřeba vlastních výrobků, tj. na vrub účtů v účtové skupině 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti). Manka u nakoupených zásob v rámci schválených vnitřních norem přirozených úbytků se zaúčtují do nákladů (účtová skupina 54). Tyto náklady jsou uznány, jak bylo uvedeno, i daňovými předpisy za předpokladu, že poplatník může doložit příslušné položky zúčtovaných inventurních rozdílů vnitropodnikovým předpisem pro normy přirozených úbytků. Zjištěné přebytky zásob vlastní výroby se zaúčtují ve prospěch účtové skupiny 61 (např. z titulu chybě vykázané produkce).

Manka zaviněná nebo manka převyšující vnitropodnikové stanovené normy přirozených úbytků, popřípadě fyzická likvidace neupotřebitelných zásob výrobků, se zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady. V účtovém rozvrhu je nutno vést účty, popř. jejich analytické členění pro zaúčtování položek ztrát nad normu přirozených úbytků a ztrát zaviněných.

Inventarizační rozdíly zásob v případě, že se jedná o manka nad normu přirozených úbytků, se zachytí na vrub účtu 549 a ve prospěch příslušného účtu zásob, přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtu 648, případně ve prospěch účtové skupiny 50, jde-li o přebytky vzniklé chybným účtováním například záměnou při vyskladnění zásob.

4.3.1 Účtování zásob vlastní výroby

Přírůstky zásob vlastní výroby se během období účtují na vrub účtů skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby se souvztažným zápisem ve prospěch účtů účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Při vyskladnění se úbytek účtuje obrácným zápisem. U ztrát do výše norem přirozených úbytků se účtuje analogicky vyskladnění, v případě manka nad normu se úbytek ze skladu účtuje na vrub účtu 549 – Manka a škody. Přebytky zjištěné při inventarizaci se účtují jako dodatečná produkce ve prospěch účtů účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti.

4.3.2 Oceňování zásob

Nakupované zásoby

Nakupované zásoby, včetně zvířat, se podle zákona oceňují pořizovacími cenami, včetně externích a interních (vnitropodnikových) nákladů, které s pořízením souvisejí. Jedná se například o přepravné, pojistné, clo, provize, náklady na zpracování a jiné. Do pořizovací ceny zásob se nezahrnují úroky z úvěrů a půjček čerpaných na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

Při výdeji zásob může účetní jednotka používat ocenění průměrnou cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem, počítaným minimálně jednou měsíčně, nebo metodu FIFO (první do skladu první ze skladu). Nicméně metoda FIFO není v zemědělských podnicích běžně používána. Kombinace metod u jednoho analytického účtu není povolena, účetní jednotka si musí vybrat pouze jeden způsob ocenění. (Nepelchová, 2007)

Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby, stejně tak přírůstky živé hmotnosti zvířat se oceňují podobně jako dlouhodobý majetek vlastní výroby vlastními náklady, pokud však vlastní náklady nelze zjistit, například u příchovek zvířat, oceňují se reprodukční pořizovací cenou v souladu s ustanovením zákona, např. na bázi tržních cen. Zahrnování správním režie do ocenění těchto zásob se nedoporučuje, dá se však uvažovat v případě výroby s dlouhým produkčním cyklem.

Vyhláška 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů v § 49 odst. 5 stanoví že „*Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.*“

Vlastní náklady jsou v tomto případě „pořizovací cenou“ a rozumí se jimi buď skutečná výše nákladů zjištěná z výsledných kalkulací, nebo výše podle operativních, popřípadě plánových kalkulací.

Zemědělský podnik může řešit povinnost oceňování vlastní produkce vlastními náklady například:

- sestavením vlastního ceníku pro oceňování svých výrobků na bázi plánové kalkulace (kalkulační vzorce plánové kalkulace jsou součástí vnitropodnikových směrnic); tento ceník je pravidelně aktualizován s ohledem na aktuální ceny vstupů,
- sestavením vlastního ceníku pro ocenění produkce na bázi skutečných vlastních nákladů zjišťovaných za uplynulé účetní období; ceník je aktualizován vždy k 1. lednu pro ocenění produkce následujícího účetního období,

Aktualizaci podnikových ceníků, nelze v tomto případě chápat jako změnu metody oceňování, princip konstrukce ceny zůstává zachován.

Sledování vlastních nákladů na výrobu je pro zemědělský podnik potřebnou činností nejen proto, že má zásadní roli pro oceňování vlastní produkce, ale také pro řešení jeho ekonomické strategie, kalkulace vlastních nákladů je nesporně důležitým nástrojem řízení podniku. Konkrétní předpisy pro kalkulaci vlastních nákladů výroby v našich účetních ani jiných předpisech nenajdeme, proto je volba metody kalkulace pro jednotlivé činnosti v zemědělství důležitou součástí vnitropodnikových předpisů účetní jednotky. (Nepřechová, 2007, Valder, 2008)

Vyskladnění zásob se ocení v cenách, v nichž jsou zásoby oceněny na skladě.

4.3.3 Nedokončená výroba

Nedokončená výroba jsou produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také ne ještě hotovým výrobkem. Jedná se o přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými výrobky. Zpravidla má podle povahy výrobního procesu několik stupňů, ale není ještě možné produkty evidovat odděleně. (Bohušová, Svoboda, Účetnictví v praxi 9/2007)

Nedokončenou výrobu v zemědělské činnosti účtujeme pouze v rostlinné výrobě, ačkoliv zvířata ve výkrmu a mladá chovná zvířata v živočišné výrobě jsou svou podstatou také nedokončenou výrobou. V systému účetnictví se však v tomto případě pro jednoduchost o nedokončené výrobě neúčtuje, pouze s výjimkou nedokončeného líhnutí drůbeže nebo v rybníkářství.

Vzhledem k tomu, že hospodářský cyklus v zemědělství se nekryje s rokem kalendářním, a tudíž ani se zdaňovacím obdobím, rozlišují se v rostlinné výrobě náklady na sklizeň běžného roku a náklady na sklizeň příštích let (v analytické evidenci k účtu nedokončené výroby). Toto analytické členění má svou roli pro správné směřování nákladů na jednotku produkce.

Nedokončení rostlinná výroba u plodin sklizených v běžném roce se oceňuje narůstajícím způsobem ve výši skutečných nákladů (**nejméně však ve výši přímých nákladů**) na sklizeň běžného roku, a to primárně na vrub příslušných účtů nákladů v účtové třídě 5 – Náklady a souběžně na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – Nedokončená výroba a ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti.

V měsíci, kdy byla dokončena a zúčtována sklizeň, se zúčtuje celá částka nedokončené výroby příslušné plodiny jako snížení nedokončené výroby a následně zaúčtování produkce (MD 12x, D 61.) oceněné cenou na bázi vlastních nákladů.

Nedokončená výroba u plodin sklizených v příštím roce se oceňuje opět narůstajícím způsobem nejméně ve výši přímých nákladů na sklizeň příštích let. Podstatné je rozhodnutí účetní jednotky, kdy končí náklady pro sklizeň běžného roku, tzn., zda podmínkou, nebo až hlubokou orbou, a které kultivační práce pro podzimní setí již náleží ke sklizni příštího roku. K 1. lednu příštího roku se částka nedokončené výroby pro sklizeň příštích let převede v rámci otevírání účetních knih nového účetního období prostřednictvím počátečního účtu rozvážného na rozvahový účet nedokončené výroby pro sklizeň běžného roku. (Nepřechová, 2007)

Lepší nebo horší přírodní podmínky ovlivňují velikost nákladů vynaložených jak na produkce nedokončené výroby, tak i výrobků. Z toho důvodu objem vynaložených nákladů a objem dosažené produkce není u výrob biologického charakteru v přímé závislosti. Stejně, tak neodpovídá tento způsob ocenění realizačním cenám prodávaných výrobků, které mohou být s ohledem na poptávku po prodávaných výrobcích v rozporu s jejich oceněním v účetnictví. Není zanedbatelné, že prostřednictvím meziprojektu dochází k ovlivňování velikostí nákladů z roku na rok a tím i ovlivňování výsledku hospodaření v následujícím roce. Tyto skutečnosti mají tedy přímý vliv na velikost výsledku hospodaření zemědělského podniku.

Oceňování nedokončené výroby ve výši skutečných nákladů má vliv na vykazování případných ztrát v rostlinné výrobě až po ukončení výrobního procesu, jsou-li tržní ceny prodávaných výrobků pod úrovní skutečně vynaložených nákladů. Ztráta rostlinné výroby tedy v účetnictví vzniká v době, kdy už není možné tyto náklady ovlivnit. Proučtování změny stavu nedokončené výroby koncem období kompenzuje náklady zúčtované během sledovaného období, což je důležité pro zjištění správné výše výsledku hospodaření a daňového základu. Postup účtování nedokončené rostlinné výroby (volba metody) by měl být součástí vnitropodnikových směrnic. (Valder, 2008)c

Významná část firem o NV vůbec neúčtuje, přestože je velmi nepravděpodobné, že nemají např. na přelomu roku vůbec nic rozpracováno. Důvodem této "neobliby" NV je administrativní náročnost zjišťování stavu NV a především fakt, že vykázaný stav NV zvyšuje daňový základ a tím i daňovou povinnost firmy. Samozřejmě pak dochází vedle porušování účetních principů i k daňovému úniku s rizikem vyměření dodatečné daňové povinnosti. (Bulla, Účetnictví v praxi 9/2005)

Hula (2009) uvádí, že nedokončená výroba je výrazným nástrojem akruálního principu, věrného zobrazení skutečnosti a také nástrojem daňovým. V praxi se lze setkat s těmito nejčastějšími chybami ve spojitosti s účtováním nedokončené výroby:

- nedokončená výroba je účtována pouze k rozvahovému dni,
- nesprávné oceňování nedokončené výroby. Obecným principem je skutečnost, že pro delší cyklus se zahrnuje více nákladových položek, naopak pro kratší méně,
- chybějící úprava oceňování ve vnitropodnikové směrnici,
- nedokončená výroba v rozporu s českými účetním právem obsahuje v ocenění i ziskovou marži.

Škody na nedokončené rostlinné výrobě

Škody na rostlinné výrobě jsou častou záležitostí, neboť mohou být způsobeny nepříznivými klimatickými podmínkami, napadením škůdci apod. V praxi je velmi obtížné určit například ve vztahu k počasí, které ovlivňuje výši sklizně, kdy je vývoj situace ještě v mezích obvyklých výkyvů, a kdy se již jedná o škodní událost - živelnou pohromu. V posledních letech se zdá, že dochází k určitým změnám v klimatu a ty dále situaci komplikují. Proto bylo v účetnictví přijato pragmatické řešení. Pro

způsob účetního zachycení škody je důležité rozlišení, zda se jedná o škodu úplnou - ta znamená úplný úhyn rostlin, znemožňující sklizeň, nebo o škodu částečnou.

- Úplnou škodu je třeba v plném rozsahu promítnout do nákladů na účet 54x-Manka a škody a v analytické evidenci rozlišit, zda se jedná o škodu, která je daňově uznatelným nákladem, či zda se jedná o škodu, která daňově uznatelným nákladem není (resp. je daňově uznatelným nákladem pouze do výše případné pojistné náhrady). Škody způsobené živelnou katastrofou jsou zachyceny na vrub mimořádných nákladů (účtová skupina 58x).
- Částečnou škodu, která v podstatě znamená snížení výnosu z rostlinné kultury, je třeba zejména z důvodů daňových a z důvodu vykázání hospodářského výsledku ve správném členění zaúčtovat do nákladů ve výši eventuálně přijaté pojistné náhrady. (Dvořáková, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 4/2009)

4.3.4 Pěstování meziplodin na zelené hnojení

Při pěstování meziplodin na zelené hnojení, zasetých a sklizených v jednom účetním období, je možno účtovat v rámci nákladů na rostlinnou výrobu pro sklizeň příštího roku (lze doporučit analytický účet „Zelené hnojení“ v rámci syntetického účtu nedokončené výroby pro sklizeň příštího roku), jelikož toto hnojení zelenou hmotou (náklady) ovlivní výnosy příštího roku. Při vysetí osiva meziplodin od 20. 6. do 10. 10. kalendářního roku a zapravení porostu meziplodiny do půdy po 15. 2. následujícího roku se předpokládá směřování nákladů na pěstování příslušných meziplodin do účetního období, kdy bude provedena sklizeň hlavní plodiny. Dotace obdržaná na pěstování meziplodin na orné půdě se zúčtuje do výnosů toho období, kdy byly vynaloženy náklady. Pokud účetní jednotka postupuje v účetnictví ve smyslu úvahy zde uvedené, pak po 15. 2. následujícího roku, po zapravení porostu do půdy, zaúčtuje snížení příslušného účtu „Zelené hnojení“, resp. „Meziplodiny na zelené hnojení“ na vrub účtové skupiny 61 AU. (Nepřechová, 2007)

4.3.5 Výrobky

Výrobky představují výsledky vlastní rostlinné a živočišné výroby, nezemědělské výroby, pomocných činností, včetně zpracovaných výrobků vlastní zemědělské výroby, například krmných směsí, siláží, kompostů, jež jsou určeny k prodeji, ke spotřebě v podniku a k výdeji na účely hrazené ze sociálního fondu.

Výrobky, stejně tak jako ostatní zásoby vlastní výroby, se oceňují ve vlastních nákladech, kterými jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo na jinou činnost, u kterých vznikají fakturovatelné výstupy. Do vlastních nákladů lze zahrnout i náklady související s výrobou, nebo jinou produktivní činností, obvykle nazývané nepřímé či režijní. (Louša, Účetnictví v praxi 7/2011)

Zemědělský podnik zvolí ve své kompetenci v účtovém rozvrhu syntetický účet Výrobky (skupiny 12-) v analytickém členění podle jednotlivých druhů výrobků nebo skupin výrobků, například obiloviny nebo jednotlivé druhy obilovin apod. Volba syntetických a analytických účtů v rámci účtové skupiny 12- Zásoby vlastní

výroby je ovlivněna přístupem zemědělského podniku k problematice kalkulací nákladů výrobků rostlinné a živočišné výroby.

Manka v rámci norem přirozených úbytků jsou součástí interních nákladů. Představují objektivně nutné úbytky výrobků, podmíněné fyzikálně-chemickými vlastnostmi výrobků a technickou stránkou výroby. Ačkoliv ztráty nepřechází do nových výrobků, jsou spojeny s naturální stránkou vstupů do výroby a považují se za výrobní spotřebu a také tak se účtují. Nezaviněná manka převyšující stanovené normy přirozených úbytků jakož i zaviněná manka a škody na výrobcích lze teoreticky považovat za položku snižující interní výnosy. Při nucené porážce zvířat včetně konfiskátu se účtuje jako o prodeji (platí i pro zvířata v DHM).

Zúčtování zemědělské produkce do účetnictví promítne účetním zápisem MD 12x/D61x., úbytek produkce MD 61x/D12x. (Nepřechová, 2007)

4.4 Zvířata v oběžném majetku

Do oběžného majetku zemědělského podniku mohou být řazena jak mladá, tak dospělá zvířata. Zvířata vedená v oběžných aktivech mohou být chována za účelem prodeje živého zvířete či výrobků z poražených zvířat (maso, vnitřnosti, kůže, kosti atd.), nebo k rozvíjení vlastního chovu. Za mladá zvířata v účtové skupině 12 - Zásoby lze považovat zvířata narozená (tedy pořízená ve vlastní režii) i nakoupená, přičemž do pořizovací ceny zvířat nakoupených se účtují i další náklady spojené s jejich pořízením. Dospělá zvířata evidovaná v oběžném majetku jsou zvířata vyřazená ze základního stáda zpět do výkrmu nebo taková, která zůstávají v oběžném majetku a do dlouhodobého majetku vůbec přeřazena nejsou. V oběžném majetku jsou nejčastěji evidována mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, užitková zvířata a plemenné chovy drůbeže kromě hus a jiné chovy drobných zvířat, jakými jsou např. včely, ryby a kožešinová zvířata. (Vančurová, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 5/2014)

Při účtování zvířat vycházíme z charakteristických zvláštností tohoto majetku daných jeho biologickou podstatou a také technologií příslušného chovu. Mladá zvířata se odlišují od ostatních druhů zásob, na jejich chov jsou vynakládány náklady, zvířata rostou, jejich hodnota stoupá, v každé věkové kategorii však mohou být předmětem prodeje. Nemohou být „skladována“ v nezměněné formě.

Zvířata jsou, resp. mohou být v zásobách vymezena takto:

- Materiálem jsou pokusná zvířata, která jsou materiálem bez ohledu na jejich cenu či dobu použitelnosti, resp. možného dožití,
- Zbožím jsou zvířata, která jsou pořízena za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s nimi obchoduje, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, jsou aktivována a jsou určena k prodeji bez ohledu na jejich cenu či dobu použitelnosti či možného dožití,
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v dlouhodobém majetku.

Mladá zvířata jsou účtována v zásobách do jejich dospělosti běžným způsobem, tj. přírůstky jsou účtovány proti účtu skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti. Po dosažení dospělosti, pokud nejsou určena k prodeji, se zařadí buď do dlouhodobého majetku zaúčtováním úbytku z účtu zásob proti účtu skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti a přírůstku na příslušném účtu dlouhodobého majetku proti účtu skupiny 62 - Aktivace, nebo jsou v souladu s pravidly stanovenými účetní jednotkou ponechána v zásobách v účtové skupině Zásoby vlastní činnosti. (Louša, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 7/2012)

4.4.1 Postupy účtování zvířat

Zvířata se evidují skupinově např. podle věkových kategorií jednotlivých druhů zvířat. Stanovení věkových skupin stanoví účetní jednotka ve své kompetenci ve vazbě na technologii chovu a další vnitropodnikové podmínky. Záleží na rozhodnutí chovatele, jaký postup zde zvolí, tj. vnitřní členění podle věkových kategorií je na jeho rozhodnutí, pokud zde nejsou předpisy, které určité členění vyžadují (např. z titulu plemenářské práce).

Během chovu se zvířata přerazují do vyšších věkových kategorií v souvislosti s věkem a účtovanou hmotností (věkovým přírůstkem nebo přírůstkem hmotnosti) podle běžných zootechnických zásad v návaznosti na uplatněné technologie chovu. Převod mezi věkovými kategoriemi se v účetnictví promítne pouze v rámci analytických účtů k účtům zvířat. (Nepřechová, 2007)

Účetní záznamy k evidování zvířat

K podrobné evidenci v chovu zvířat dokumentující obrat jednotlivých skupin zvířat v kusech, hmotnosti a jejich ocenění slouží karty zvířat. Z této evidence, která obsahuje všechny změny stavu příslušné skupiny zvířat, se souhrnné údaje o příjmu a vydání zaúčtují na konkrétní účty zásob (zvířat) a změny stavu zásob vlastní výroby v měsíčních intervalech.

4.4.2 Oceňování zvířat

U nakoupených mladých zvířat do vlastního chovu pokračuje jejich růst, tzn., zvyšuje se jejich hodnota. Jejich přírůstek hmotnosti představuje již vlastní produkci podniku, která však nemůže existovat samostatně. Na vrub účtu zvířat účtovaných jako zásoby se účtuje jak o zvířatech z vlastního chovu, tak o zvířatech nakoupených. Účet změny stavu zásob vlastní výroby (zvířat) při úbytku zvířat zahrnuje i poměrnou hodnotu zvířat nakoupených; účet změny stavu zvířat může mít z tohoto důvodu v určitých případech i minusovou hodnotu.

Při oceňování zvířat vycházíme z ustanovení zákona o účetnictví a rozlišujeme příchovky a přírůstky. Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu rostou, přibírají na váze. Tato skutečnost se v účetnictví zachycuje jako růst hodnoty zvířete. Zvířata jsou oceňována narůstajícím způsobem prostřednictvím zjišťování tzv. přírůstků. Přírůstky rozdělujeme podle způsobu zjišťování na přírůstky hmotnostní a na věkové přírůstky.

Příchovky zvířat jsou vnímána narozená mlád'ata, jednodenní drůbež, nebo např. nově vzniklá včelstva. Příchovky se oceňují vlastními náklady. Pokud tyto vlastní náklady nelze objektivně určit, ocení se reprodukční pořizovací cenou podle § 25 odst. 1 a 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V praxi je i tato možnost, až na výjimky, prakticky vyloučena, neboť narozená zvířata nejsou a nemohou být předmětem prodeje. Podnik ale může např. ocenit hmotnost narozeného mláděte cenou za 1 kg při odstavu, kdy jsou již ceny na trhu známy. Tzn., že použije reprodukční pořizovací cenu zprostředkovaně. (Vančurová, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 5/2014)

Hmotnostní přírůstky se zjišťují pravidelným vážením. Zvýšení hodnoty zvířat je v účetnictví zachyceno prostřednictvím operativní, častěji však plánové kalkulace vlastních nákladů na jeden kilogram hmotnostního přírůstku, která je stanovena ve vnitropodnikovém ceníku a ověřena minimálně v jednom účetním období. Hmotnostní přírůstky mohou být stanoveny na jednotlivá zvířata nebo na skupiny zvířat. Při zjišťování hmotnostního přírůstku skupiny zvířat je však zároveň nutno brát v úvahu všechny změny, které v období nastaly.

Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva vypočítáme:

skutečná hmotnost koncem období

+ veškeré úbytky během období (hmotnost uhynulých, prodaných zvířat)

- veškeré příjmy během období (nákup, převod apod.)

- skutečná hmotnost na začátku období

Pro zjištění hmotnostních přírůstků u zvířat na pastvě je možno nahradit v průběhu účetního období vážení měřením objemu zvířete a následným odhadem hmotnostního přírůstku.

Vzrůstové přírůstky se zjišťují u zvířat, která se neváží, například u vysokobřezích jalovic, mladých ovcí, hříbat, kožešinových zvířat apod. Zvýšení hodnoty zde není závislé na hmotnosti zvířete, ale na jiných kvalitativních parametrech (kvalita srsti apod.). Základem pro zvyšování hodnoty chovaných zvířat je počet krmných dnů v chovu a kalkulace vlastních nákladů na jeden krmný den.

U březích jalovic se přírůstek hmotnosti doporučuje zjišťovat obvykle pouze do 5. měsíce březosti a dále až do dne otelení účtovat vzrůstový přírůstek v ceně vlastních nákladů na 1 krmný den; u chovných prasnic se přírůstek hmotnosti zjišťuje obvykle pouze do připuštění v případě, kdy chovatel převádí chovné prasničky do základního stáda po připuštění. (Dvořáková, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 3/2009)

Obdobně jako u stanovení ocenění rostlinné produkce i zde je možno doporučit stanovení ceny 1 kg přírůstku hmotnosti a 1 krmného dne vzrůstového přírůstku ve vnitropodnikovém ceníku, podložené kalkulačním propočtem na podkladě

minimálně jednoho zúčtovacího období (plánovou kalkulací). Tuto plánovou kalkulaci uplatněnou ve vnitropodnikovém ceníku je třeba aktualizovat buď s ohledem na ceny vstupů, nebo lépe s ohledem na skutečné vlastní náklady v uplynulém účetním období. Jde o velmi náročnou práci v účetnictví, avšak jen tímto nebo obdobným způsobem zemědělský podnik vykáže v účetní závěrce věrný a poctivý obraz svého účetnictví, resp. stavu majetku a zásob.

Oceňování příchovek a přírůstků zvířat z vlastního chovu ve vlastních nákladech je principiálně problematickou záležitostí (nehledě na obtíže s kalkulací vlastních nákladů v podmínkách sdružené výroby), protože souvislost mezi kvantitativními a kvalitativními změnami zvířete a vynaloženými náklady je pouze volná. Daleko důležitější, než náklady na krmný den a počet krmných dnů v chovu, jsou pro cenu tohoto zvířete jeho vlastnosti, dané genetickými předpoklady a řadou dalších faktorů. (Nepřechová, 2007)

Zaučtování přírůstku hmotnosti a vzrůstového přírůstku se provede zápisem MD 12x / D 61x. Úbytek zvířat se vyúčtuje v průměrných cenách živé hmotnosti vyskladněných zvířat, popř. kusů zvířat, jejichž hmotnost se nesleduje. Průměrnou cenu vyřazeného (přeřazeného) zvířete lze zjistit např. takto:

- účetní hodnota (pořizovací cena) příslušné skupiny zvířat k začátku měsíce se dělí hmotností, popř. počtem kusů těchto zvířat k začátku měsíce.

Při přeřazení zvířat mezi chovatelskými skupinami (vzrůstovými kategoriemi) se účtuje výdej i příjem v průměrné ceně zvířete zjištěné ve skupině, ze které se zvíře vydává. Úbytek zvířat (převod do základního stáda, výdej k prodeji, úhyn) se záúčtuje zápisem MD 61x / D 12x.

4.4.3 Škody a manka v kategorii zvířat

V živočišné výrobě je nutno akceptovat charakter biologického procesu. Škodou je vždy úhyn zvířete, který může být do jisté míry způsoben objektivními vlivy (zejména u narozených mláďat nebo v důsledku nálezů, živelních pohrom), ale může být také zaviněn odpovědnou osobou.

V případě nutné porážky zvířete, ke které dochází například v důsledku poranění zvířete, je maso tohoto zvířete většinou prodáno se slevou pod označením nucený výsek. Nutná porážka, v případě, že zvíře bylo označeno za konfiskát, se posuzuje pro potřeby účetnictví jako prodej i tehdy, nebyla-li realizována tržba nebo byla zpeněžena jen část zvířete, se účtují jako prodej (tzn. vyřazení zvířete z chovu zápisem MD 614 / D 124, případná tržba MD 211 / D 602).

Úhyn mladého zvířete může být v rámci norem přirozených úbytků nebo nad normu, úhyn nad normu se účtuje na vrub účtu 54x-Manka a škody. V případě, že byl úhyn zvířete způsoben živelnou katastrofou, jedná se o náklad mimořádný (úctová skupina 58x).

Úbytky zvířat jsou oceňovány buď individuální cenou, pokud zvířata sledujeme individuálně, nebo v průměrných cenách jednoho kilogramu živé hmotnosti či

jednoho kusu, pokud účetní jednotka sleduje zvířata skupinově. Průměrnou cenu je možno zjistit buď na začátku období, či ke konci období.

5 Účtování o dotacích

5.1 Charakteristika a účtování o dotacích ze státního rozpočtu a ostatních dotacích

Dotací se rozumí finanční podpora ve formě převedení zdrojů účetní jednotce, přičemž tato musí splnit stanovené podmínky, které se obvykle váží k jejímu předmětu činnosti.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 47 odst. 6 uvádí, že *„Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci.“*

Za dotaci se rovněž považují bezúplatná nabytí preferenčních limitů a povolenek na emise prvním držitelem nebo provozovatelem. O těch se účtuje a vykazuje jako o poskytnutí dotace ve výši ocenění reprodukční pořizovací cenou.

V případě nedodržení podmínek a porušení smlouvy o poskytnutí dotace se dotace vrací při současném uplatnění finančního postihu formou penále. Na dotaci není právní nárok. (Valder, 2008)

5.1.1 Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dotace k investičním účelům snižují pořizovací cenu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (tento postup se nevztahuje na bezúplatné nabytí preferenčních limitů prvním držitelem). Pokud je dotace poskytnuta na úhradu úroků z úvěru na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, je postup účtování adekvátní postupu, kam byl úrok z úvěru podle rozhodnutí účetní jednotky účtován (ČÚS č. 013 bod 5.1.5.).

Pokud by nastala situace, že po zaúčtování dotace na pořízení majetku se jeho cena sníží pod hranici, kterou účetní jednotka stanovila pro ocenění dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, pak tento majetek bude zaúčtován na původním účtu majetku bez ohledu na tuto skutečnost. Z příslušného analytického účtu (nebo z vyznačení např. v inventární knize) by mělo vyplývat, že majetek byl pořízen z dotace. V případě, že majetek byl plně pořízen z dotace, čímž by byl v aktivech vyjádřen v nulové hodnotě, je vhodné jej vést na podrozvahovém účtu (podléhá inventarizaci) opět s vyznačením, že jde o majetek pořízený z dotace. (Neplechová, 2007)

5.1.2 Účtování o poskytnutí dotace

Poskytnutá finanční pomoc má charakter dotace a účetní jednotka o ní účtuje v souladu se zákonem o účetnictví. Příjemce finanční pomoci účtuje o realizaci projektu na zvláštních analytických účtech, případně zřídí pro tento účel samostatné středisko. O nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. Dotace je uhrazena převedením peněžní částky na účet příjemce, který je uveden ve smlouvě případně v jiném dokladu. (Valder, 2008)

5.1.3 Účtování o použití dotace

Dotace se v účetnictví zachycuje ve věcné a časové souvislosti s účelem, na který je poskytnuta. Je-li poskytnuta:

- na pořízení dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,
- k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy nebo účtové skupiny 66 – Finanční výnosy ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel,
- na úhradu úroků nezahrnovaných do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje ve věcné a časové souvislosti ve prospěch účtu 668 – Ostatní finanční výnosy.

Vstupní cena dlouhodobého majetku se snižuje o investiční dotaci a v konečném důsledku se snižují i částky odpisů uplatňované během doby životnosti dlouhodobého majetku. V případě povinnosti vrácení dotace, zejména z důvodů nedodržení podmínek pro její poskytnutí, se pořizovací hodnota dlouhodobého majetku zvýší o částku vrácené dotace a následně se zaúčtuje dodatečný odpis, jako by se majetek odepisoval od počátku zařazení majetku z pořizovací ceny bez dotace. Účtování nákladů, které souvisejí s poskytnutou dotací, na vrub příslušných nákladových účtů v účtové třídě 5 a dotace ve prospěch výnosů musí proběhnout brutto metodou, to je nekompenzovaně. (Valder, 2008)

Pokud by účetní jednotka zjistila, že má právní nárok na dotaci až po zařazení majetku do užívání a účetní jednotka by již zahájila odpisování z původní ceny – snižovala by se vstupní cena na tzv. změněnou vstupní cenu až v období, kdy byla tato skutečnost zjištěna – již uplatněné odpisy by se zpětně neupravovaly a od zjištění právního nároku na dotaci by se odpisy nově uplatňovaly ze změněné vstupní ceny. (<http://www.vasdanovyporadce.cz/dotace-na-porizeni-dlouhodobeho-majetku/>)

6 Položky změny stavu zásob vlastní činnosti

Účtováním na účtech změny stavu zásob vlastní činnosti se eliminují náklady vynaložené na výrobu v jejich různých fázích. Převody mezi jednotlivými stupni výroby se účtují prostřednictvím účtů změny stavu, popřípadě i zkráceně mezi účty zásob vlastní výroby. Účetní jednotka si stanoví postupy účtování na účtech změny stavů zásob vlastní výroby ve vztahu ke konkrétním podmínkám.

Postupy účtování na účtech změny stavu zásob vlastní činnosti závisí na způsobu účtování zásob. Spotřeba vlastních výrobků se promítne pouze na účtech změny stavu, do nákladů v účtové třídě 5 se promítne v případech vazby na daňové předpisy (např. pokud je zemědělská produkce předmětem darů nebo je-li použita na reprezentaci nebo propagaci zápisem MD 51x (54x) / D 12x).

Živočišná výroba zemědělského podniku je charakteristická svou zvláštností při účtování změny stavu zvířat. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 61 se účtují pouze vlastní výkony. Nákup zvířat je účtován na vrub účtu zvířat v účtové skupině 12., tzv. MD 12., D 32. Při vyskladnění zvířat na vrub účtu změny stavu zvířat v průměrné účetní ceně (na bázi vlastních nákladů) je proto změna stavu zvířat ovlivněna cenou nákupu zvířat. Zůstatek účtu změny stavu zvířat tak může mít i zápornou hodnotu. V tomto případě je docílená tržba zaprodaná zvířata tímto snížena o náklady na nákup zvířat. (Valder, 2008)

Vytvořené zásoby vlastní výroby, které firma vykáže k datu účetní závěrky v rozvaze, zvýší výsledek hospodaření, neboť představují pozitivní změnu stavu zásob vlastní činnosti, výnosové položky výkazu zisku a ztráty. Přitom výdaje vynaložené během roku nepředstavují snížení výsledku hospodaření, neboť se přesouvají do hodnoty vykázaných mladých zvířat a jejich skupin, nedokončené výroby a dalších druhů zásob v aktivech. O nákladu bude účtováno jednorázově až při realizaci těchto zásob, obvykle při prodeji. Pak teprve dojde ke snížení výsledku hospodaření a také základu daně z příjmů.

velký vliv na užitnou hodnotu informací získávaných z účetních výkazů proto má zvolená metoda oceňování. Ta přímo ovlivňuje celkovou výši aktiv, která účetní jednotka vykazuje v rozvaze, celkovou výši dluhů účetní jednotky, výši vlastního kapitálu účetní jednotky, výši nákladů, které jsou uvedeny ve výkazu zisků a ztrát, výši vykazovaného výsledku hospodaření za účetní období, výši peněžních toků zjištěných ve výkazu o peněžních tocích a některé další skutečnosti. Je tedy zřejmé, že oceňování zásob podléhá určitým zásadám na vyšší než podnikové úrovni. (Vančurová, Účetnictví, daně a právo v zemědělství 6/2014)

Černý (2006) kriticky uvádí, že u položek změny stavu vnitropodnikových zásob dochází k věcné neshodě mezi náklady a výnosy, kdy druhově členěné náklady, pokud nejsou upraveny o změnu stavu vnitropodnikových zásob, zahrnují i náklady na nedokončenou a dokončenou, ale nerealizovanou produkci a jsou konfrontovány s tržbami za prodané výkony. Takto zjištěný výsledek hospodaření tedy porovnává neporovnatelné a nemá tedy žádnou vypovídací schopnost.

Má-li mít výsledek hospodaření vypovídací schopnost při použití druhového členění nákladů, musíme provést úpravu o změnu stavu nedokončené a dokončené, ale neprodané produkce a naopak o prodané ale ve sledovaném období nevyrobené produkce.

Podle Černého (2009), položky „Změna stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivace“ zcela jasně nesplňují veškerá kritéria pro uznání za výnos. Jednak nejsou oceněny reálnou hodnotou přijaté či nárokované protihodnoty, ale zpravidla cenou stanovenou na úrovni vlastních nákladů výroby, dále je také nejednoznačná pravděpodobnost, že ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky a že budou nutně znamenat zvýšení ekonomického prospěchu. Tyto položky považují Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS za položky snižující náklady. Je to metodicky správnější, protože k narušení věcné porovnatelnosti výnosů a nákladů dochází v oblasti nákladů z provozní činnosti a proto by tyto položky měly být kompenzovány tam, kde vznikly tj. v oblasti nákladů a nikoliv o stejnou částku zkrusovat výnosy z provozní činnosti, jak je tomu v národní úpravě.

Dlužno dodat, že tento letitý nedostatek českých účetních předpisů změnila výrazná novela účetní legislativy v roce 2015, s platností, resp. účinností od 1. 1. 2016.

7 Vnitropodnikové účetní směrnice

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ukládá účetním jednotkám přímo nebo nepřímo vydat vnitropodnikovou směrnici pouze v několika málo případech. V účetní praxi ovšem může nastat spousta případů, u nichž je vhodné, aby jejich řešení bylo upraveno vnitřním předpisem, nad vyžadovaný rámec zákona.

Vnitropodnikové směrnice, které je povinnost vytvořit dle legislativy jsou účtový rozvrh, odpisový plán, podpisové záznamy, časové rozlišení nákladů a výnosů, kursové rozdíly, cizí měny, deriváty, druh materiálu účtovaných přímo do spotřeby, rozpouštění nákladů, popř. odchylek, konsolidační pravidla.

Vnitropodnikové směrnice, které nejsou povinné, ale lze se odvodit z legislativy jsou seznam používaných účetních knih, symbolů a zkratk, inventarizace, pravidla pro tvorbu a používání rezerv, pohledávky po lhůtě splatnosti, forma, organizace a zaměření vnitropodnikového účetnictví, dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, ocenění dlouhodobého majetku, způsob účtování technického zhodnocení, drobný hmotný majetek, který není dlouhodobým majetkem, oceňování zásob, účtování zásob, účtování na podrozvahových účtech, normy přirozených úbytků zásob, způsob účtování DPH a spotřební daně, částky, které nepatří do nákladů účetní jednotky, zvolení účetních metod, oběh účetních dokladů, archivace a skartace účetních písemností a záznamů na technických nosičích, provádění účetní závěrky včetně harmonogramu závěrkových prací, poskytování osobních ochranných pracovních prostředků. (Hruška, 2002)

Úloha vnitropodnikových směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvech. Vnitropodniková směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích. Obecně lze říci, že je vhodné vnitřní směrnicí upravit použitý postup, pokud jednotný postup nevyplývá jednoznačně ze Zákona, nebo v případě, že vyhláška či standardy připouští alternativní postup. V některých případech navíc může takováto směrnice pomoci i při prokazování oprávněnosti postupu vedoucího ke stanovení daňového základu při jednání se správcem daně. V případech možných alternativních řešení je vnitropodnikovou směrnicí vyjádřena vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky postupovat v určitých konkrétních situacích tak a ne jinak. Kromě toho jednotný postup řešení stejných situací je potřebný pro správné vyhodnocování skutečnosti ze strany zainteresovaných osob. Potřeba vnitropodnikových směrnic by tedy měla především vyplývat z vnitřní potřeby účetní jednotky. (Louša, 2014)

Každá účetní jednotka je povinna vytvořit vnitřní směrnice, na jejichž tvorbě by se mělo podílet více lidí. Účetní by měla vytvořit základ, ale dále by se na tvorbě směrnice měli podílet i další odborníci např. hlavní ekonom, výrobní technik, šéf výzkumného oddělení, případně majitel firmy. Pravidla a postupy, které budou ve vnitropodnikové směrnici obsaženy, jsou závazné pro všechny zaměstnance, při-

čemž nedodržení těchto pravidel a postupů může být hodnoceno jako hrubé porušení pracovních povinností. (Kovalíková, 2015)

Vnitropodnikové směrnice by krom vlastního textu měly obsahovat také základní údaje, které zajistí, že nebude docházet k pochybnostem ohledně odpovědné osoby, platnosti směrnice, či datu účinnosti směrnice. Základní údaje, uvedené v každé směrnici, by také měly napomoci k jasné definici popisované problematiky. Těmito údaji se rozumí:

- název účetní jednotky, které se účetní směrnice týká,
- název dokumentu a jeho jednoznačné označení,
- název směrnice,
- datum vydání směrnice,
datum účinnosti směrnice,
- jméno autora směrnice,
- jméno osoby, která směrnici zkontrolovala,
- jméno osoby, která směrnici schválila,
- rozdělovník. (Sotona, 2006).

8 Vlastní práce

Předmětem praktické části práce je analýza účtování a oceňování v účetní jednotce, zemědělském podniku ZD „SLEZAN“ Klimkovice a.s. se sídlem v Klimkovicích, která vznikla v roce 2010 jako pokračovatel Zemědělského družstva „SLEZAN“ Klimkovice jeho transformací na akciovou společnost.

S ohledem na skutečnost, že podnik krom stáda holštýnského skotu nevlastní žádný jiný dlouhodobý majetek zemědělské, resp. biologické povahy, bude pozornost v praktické části práce věnována především zachycení zemědělských aktiv v podobě zásob.

Nejprve bude uvedena charakteristika podniku a stručný ekonomický přehled, dále bude popsán účetní systém podniku, poté budou rozebrány účetní případy spojené s účtováním rostlinné výroby a způsob jejich zachycení spolu s evidencí a oceněním nedokončené výroby a přiřazováním nákladů. Budou rozebrány a porovnány způsoby ocenění nedokončené výroby v minulých letech a v současnosti a znázorněny na konkrétních příkladech. Výsledky budou podrobeny diskuzi a bude navrhnout optimální způsob přiřazování nákladů k jednotlivým výkonům v rostlinné výrobě podniku. Jako součást bude vytvořen návrh vnitřní účetní směrnice k účtování nedokončené výroby.

8.1 Charakteristika podniku

Stručná historie

Počátky organizovaného zemědělství v Klimkovicích a kořeny dnešního podniku sahají do období socializace zemědělství v 50. letech minulého století, kdy bylo založeno JZD Klimkovice. Na přelomu 60. a 70. let do něj byla začleněna také jednotná zemědělská družstva z okolních obcí Olbramice, Zbyslavice a Vřesina. Na konci 70. let došlo ke spojení sousedících JZD Klimkovice, JZD Polanka nad Odrou a JZD Ostrava-Poruba v jediný agrokombinát JZD „Ostravan“ se sídlem v Klimkovicích, který na území dvou okresů v jihozápadní části Ostravska obhospodařoval bezmála 4500 ha půdy a zaměstnával přes 800 osob. Po roce 1989 však v důsledku politických a ekonomických změn dochází k rozpadu „Ostravanu“ zpět na samostatné podniky, které vycházejí z původních zakládajících JZD. Zemědělské družstvo „SLEZAN“ Klimkovice tak vzniká na počátku roku 1991 s obhospodařovanou výměrou zhruba 2000 ha a bezmála 200 zaměstnanci. Podnik úspěšně prošel jak transformačním a restitučním procesem, tak racionalizací výroby a komplikovaným obdobím 90. let. Valná většina sepsaných a uplatněných nároků z transformace je vyrovnána.

Současnost

V současnosti podnik hospodaří na výměře 1521 hektarů, na území pěti katastrů, v jihozápadní části okresu Ostrava-město. Většinu výměry tvoří orná půda, malou část zabírají trvalé travní porosty a louky. Podnik má v současnosti 50 zaměstnanců, z toho je 37 zaměstnanců v dělnických profesích a 13 THP. 12 zaměstnanců pracuje formou dohody, z toho jsou 4 důchodci v dělnických profesích, pracující pouze během hlavní sezóny. Obrat podniku se pohybuje okolo 80 mil. Kč. Z hlediska klasifikace dle definice EU se tak podnik řadí do skupiny malých podniků s méně jak 50 zaměstnanci a obratem nepřesahujícím 10 mil. eur, v rámci oboru se však řadí mezi podniky středně velké.

Základní kapitál ve výši 23 982 000,- je tvořen 23 982 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 1000 Kč. Majoritní podíl – 98 % hodnoty základního kapitálu je v držení jediného právnického subjektu. Majoritní vlastník je zároveň ovládající osobou dalších více než deseti podniků a firem zabývajících se zemědělskou výrobou a činnostmi se zemědělstvím spojenými. Tyto společnosti dohromady vytvářejí konsolidovanou skupinu a většina administrativy skupiny sídlí v prostorách podniku.

Představenstvo a dozorčí rada jsou tříčlenné. Za podnik jedná vždy dva členové představenstva současně. Organizační struktura je středisková a skládá se ze střediska rostlinné výroby, střediska živočišné výroby a správního střediska. Mechanizace a servis je brána za součást rostlinné výroby. Strategické řízení má na starost hlavní ředitel skupiny a členové představenstva. Za běžný provoz odpovídá provozní ředitel. Za živočišnou výrobu odpovídá hlavní zootechnik, který má pod sebou další dva provozní techniky, kteří mají na starost chov dojnic a odchov mládeho dobytka. Za středisko rostlinné výroby odpovídá agronom podniku, mechanizaci a servis má na starost mechanizátor. Chod ekonomického úseku zajišťuje jedna hlavní finanční účetní a jedna skladová účetní, která zajišťuje také veškerou běžnou denní administrativu. Mzdovou agendu spravuje mzdová účetní holdingu. Vedoucím ekonomického úseku je finanční ředitel skupiny.

Předmětem podnikání dle obchodního rejstříku je:

- zemědělství a lesnictví včetně prodeje nezpracovaných zemědělských a lesních výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje
- silniční motorová doprava - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů
- opravy silničních vozidel
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona rostlinná a živočišná výroba.

Hlavním zaměřením podniku je rostlinná a živočišná výroba. V rostlinné výrobě se podnik orientuje především na pěstování tržních plodin, z nichž nejvýznamnější

jsou ozimé odrůdy pšenice, řepky a ječmene, doplňkovými plodinami jsou cukrová řepa, oves a v menším množství také pícniny na semeno. Významnou část rostlinné výroby představuje výroba vlastních objemných krmiv a steliv pro potřeby živočišné výroby. K tomuto účelu je pěstována především kukuřice na siláž, tolice vojtěška a různé druhy víceletých pícnin.

V živočišné výrobě se podnik úzce specializuje na chov dojníc holštýnského plemene o vysoké užitkovosti. Chov prasat a výkrm skotu byly z ekonomických důvodů v minulosti utlumeny. Hlavní stádo v současnosti čítá cca 515 ks dojníc a dalších cca 450 ks zvířat je tvořeno mladým dobytkem. Hlavním produktem živočišné výroby je syrové kravské mléko nejvyšší jakosti, vedlejšími produkty pak hovězí dobytek určený k prodeji a statková hnojiva dále využívána v rostlinné výrobě. Vedle výrobního procesu podnik poskytuje také služby v zemědělství, především polní práce a zprostředkování odbytu komodit ostatním členům skupiny.

Nejvýznamnější obchodní partneři podniku jsou společnosti Lukrom spol. s r.o., Navos, a.s. (divize Studénka, ex Multip Agro), ViaMilk a.s., Agrion – CZE s.r.o., Jacom spol. s r.o., VVS Verměřovice s.r.o., Schaumann ČR, s.r.o., Proteco Praha spol. s r.o. a komoditní obchodníci z Polska.

Podnik se nachází v silně konkurenčním prostředí. Jeho největšími konkurenty jsou ZEMSPOL Studénka, a.s., Družstvo vlastníků Polanka nad Odrou a především posilující soukromí farmáři. Hlavním předmětem konkurenčního boje je především zemědělská půda.

Mnohé z prostor a areálů firmy, které s útlumem některých druhů výrob a postupnou racionalizací výroby ztratily využití, byly odprodány a dále slouží k rozvoji místního malého podnikání. Z firem, které našly zázemí k rozvoji v současných nebo bývalých objektech podniku možno jmenovat např. DT Logistic CZ s.r.o., Pila Bzonek Vřesina, AGROTIP Opava, s.r.o., Jiří Tauer výroba nábytku, Ploty Hýl, Strabag, a.s.

Přírodní podmínky

Vzhledem k předmětu podnikání jsou přírodní podmínky důležitým faktorem majícím významný vliv na výrobní efektivitu podniku.

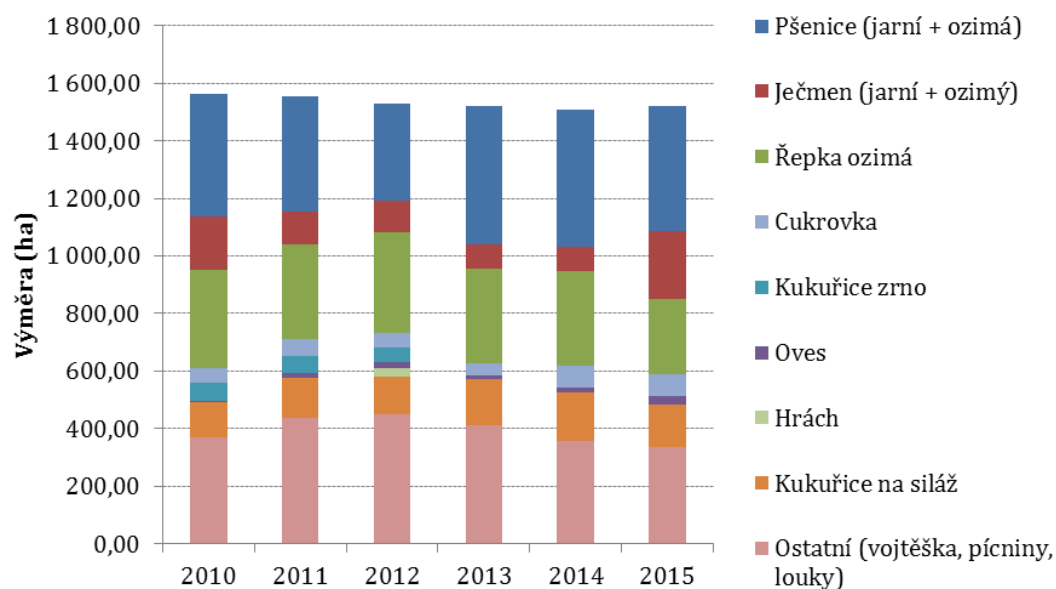
Hospodářský obvod podniku se rozkládá na území, kde Vítkovská vrchovina, západní část masivu Nízkého Jeseníku, přechází do vněkarpatských sníženin Oder-ské brány a Ostravské pánve. Území tak výškově klesá od západu k východu až severovýchodu. Převládají zde středně těžké ilimerizované typy půd, především pseudogleje luvické a kambizemě modální. Téměř jedna třetina výměry, resp. území třech katastrů (Zbyslavice, Čavisov, Vřesina) je řazeno mezi ostatní méně příznivé oblasti. Velká část hospodářského okrsku spadá do zranitelných oblastí z hlediska erozní ohroženosti a možnosti kontaminace povrchových vod, pro které platí přísnější zásady správné zemědělské praxe. Z hlediska zemědělských výrobních oblastí se území hospodaření podniku řadí do oblasti bramborářské.

Po stránce klimatické se jedná o oblast mírně teplou, okrsek mírně teplý, vlhký, s mírnou zimou. Průměrná výše srážek v oblasti dosahuje 708mm za rok. Prů-

měrná roční teplota vzduchu dosahuje 8°C. Průměrná délka vegetačního období v této oblasti činí 170 dní.

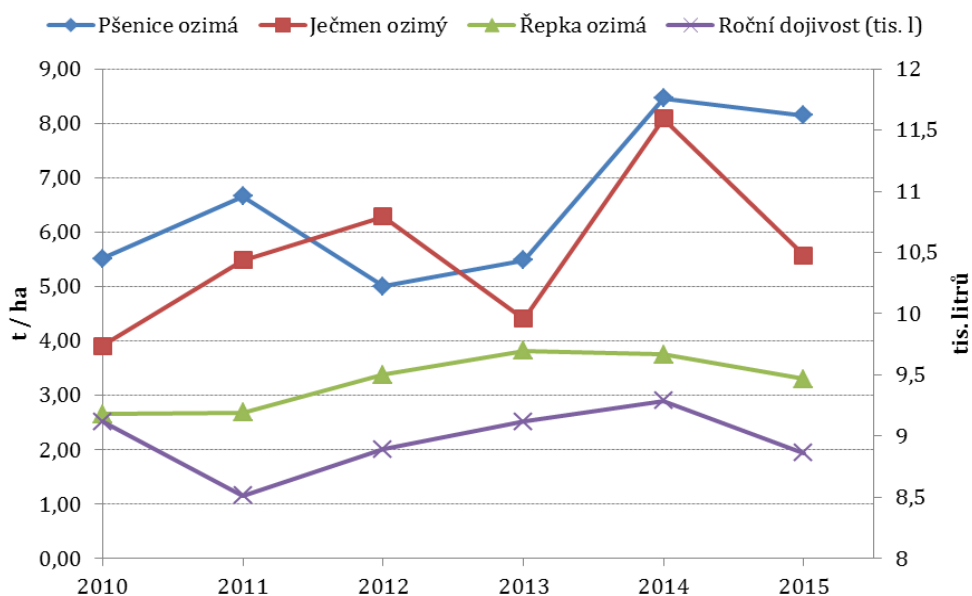
Podnik v několika grafech

Graf. 1 Výměra pěstovaných plodin v kontextu celkové obhospodařované výměry



Zdroj: Autor

Graf. 2 Vývoj výnosů hlavních komodit



Zdroj: Autor

8.2 Ekonomické údaje o účetní jednotce

Jak již bylo uvedeno, hlavní činností podniku je především chov mléčného skotu a rostlinná výroba zaměřená na pěstování tržních plodin a produkci krmiv a steliv pro potřeby chovu. V tabulce níže jsou uvedeny některé základní ekonomické ukazatele podniku, jako výše aktiv a pasiv a jejich nejvýznamnějších položek. Data za rok 2015 jsou zatím předběžná. Z údajů je patrné, že bilanční suma za poslední roky roste, jednak z důvodu zvýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, především však nárůstem hodnoty zásob na skladě. Za povšimnutí stojí také výše celkových pohledávek podniku, která meziročně narůstá a ve sledovaném období výrazně přesahuje hodnotu zásob. S výjimkou roku 2015, kdy došlo ke zvýšení hodnot zásob o téměř 13 mil. Kč. Tento nárůst byl způsoben především zvýšením hodnoty nedokončené výroby pro příští rok. Tento fakt bude v práci dále podrobněji analyzován.

Z hlediska pasiv došlo v roce 2014 k výraznému zvýšení hodnoty vlastních zdrojů, která však v roce 2015 zaznamenala určitou korekci směrem dolů. Co však nelze přehlédnout je výrazný nárůst cizích zdrojů v roce 2015, který jde na vrub nárůstu objemu bankovních úvěrů. Už tak vysoká míra zadluženosti podniku dosahuje v tomto roce téměř 63 % podílu cizích zdrojů na celkových zdrojích podniku. Takto vysoká míra zadluženosti není pro sektor zemědělství příliš obvyklá.

Tab. 2 Hlavní položky rozvahy

	2013	2014	2015
AKTIVA	89 357	100 086	124 412
DHM	34 366	39 027	47 373
OBĚŽNÁ AKTIVA	52 454	60 421	76 875
ZÁSoby	18 882	24 231	37 121
POHLEDÁVKY	31 495	35 815	39 479
PASIVA	89 357	100 086	124 412
VLASTNÍ KAPITÁL	38 986	50 545	46 707
CIZÍ ZDROJE	50 155	49 485	77 705
BANKOVNÍ ÚVĚRY	32 839	29 828	52 116
MÍRA ZADLUŽENOSTI (Cizí zdroje / Pasiva)	56,13%	49,44%	62,46%

Zdroj: Autor

Co se týče údajů uvedených ve výkazu zisku a ztráty, jsou výkony podniku v čase rostoucí. Tržby dosáhly nejvyšší hodnoty v roce 2014 především zásluhou vysokých výnosů tržních plodin v rostlinné výrobě a rekordních realizačních cen v živočišné výrobě. Ze základních údajů o jednotlivých výrobcích podniku je jasně patrný výrazný pokles nákladů jak v rostlinné, tak v živočišné výrobě mezi lety 2013 a 2014, který především v živočišné výrobě způsobil skokový nárůst výsledku hospodaření. Rovněž celkový provozní výsledek hospodaření zaznamenal oproti roku 2013 výrazného nárůstu. Co je však potřeba zmínit ve vztahu k tématu práce, je především podstatný rozdíl v hodnotách položky změny stavu zásob vlastní výroby v letech 2013, 2014 oproti roku 2015.

Tab. 3 Ekonomické ukazatele

	2013	2014	2015
VÝKONY	73 531	88 392	91 123
TRŽBY	67 873	78 667	73 961
ZMĚNA STAVU ZÁSOB	901	2 105	12 648
PROVOZNÍ VH	2 945	17 615	14 510
VÝNOSY RV	69 984	58 802	58 500
NÁKLADY RV	56 614	40 198	45 204
HV RV	13 370	18 604	13 296
VÝNOSY ŽV	40 016	41 357	41 315
NÁKLADY ŽV	38 394	29 956	31 210
HV ŽV	1 622	11 401	10 105

Zdroj: Autor

8.3 Účetní systém podniku

Účetní jednotka účtuje v soustavě podvojného účetnictví. Jedná se o akciovou společnost, jejíž účetní závěrka podléhá povinnému ověření ze strany auditora (§ 20 zákona o účetnictví). Účetním obdobím podniku je kalendářní rok, ačkoliv se jedná o účetní jednotku podnikající v zemědělství, kde by v úvahu připadala volba roku hospodářského. Účetní jednotka neuvažuje o změně účetního období.

8.3.1 Účetní software

K vedení účetní agendy využívá účetní jednotka komplexní ekonomický informační systém HorryWIN od firmy Adaptica Software a.s. (dříve SW HORRY), který prostřednictvím jednoho pracovního prostředí (resp. společného jádra) umožňuje vést různé agendy spojené s ekonomickým fungováním podniků. Hlavní aplikace je spuštěna na podnikovém serveru a účetní se k ní připojují ze svých pracovních stanic prostřednictvím klienta. Účetní jednotka používá k evidenci a řízení ekonomického procesu agendy:

Účetnictví a ekonomika, jež nabízí řešení finančního i manažerského účetnictví a to od pořízení všech typů dokladů, jejich operativního vyhodnocení pomocí knihy analytické evidence, hlavní knihy, pokladního deníku, vnitropodnikové sestavy, statistické účetní výkazy přes porovnání plánovaných hodnot se skutečností, rozpouštění režii, nedokončenou výrobu, kalkulace, uzavírání zakázek a dále vnitropodnikovou fakturaci jako součást vnitřního řízení podniku, až po odběratelskou fakturaci. Vzhledem k vysoké flexibilitě skýtá tento produkt možnost individuálního pojetí evidence a jejího vyhodnocení dle specifických požadavků účetní jednotky. Prohlížeče, výsledné sestavy, případně přístupová práva je možno sesta-

vit podle požadavků nebo zvyklostí uživatele. Systém je navržen tak, aby při maximálním uživatelském komfortu umožňoval co nejjednodušší ovládání.

Navíc běžné funkcionalitě agendy Účetnictví a ekonomika jsou aktivovány moduly:

Režie, který umožňuje automatické rozpouštění režijních nákladů - výsledků (přeúčtování jak režijní ztráty, tak i zisku) dle stanoveného klíče,

Nedokončená výroba, který nabízí přehlednou evidenci o rozpracovanosti výroby účetní jednotky, přesunu nákladů na nedokončenou výrobu a ukončení nedokončené výroby v návaznosti na ostatní agendy projektu HORRY.

Obchod a sklady, která zabezpečuje vedení skladů běžných i komisních a to v cenách skladových průměrných. Pohyb zboží na skladech je v evidenci zaznamenáván pomocí dokladů typu nevyúčtovaný nákup, příjem externí, příjem vnitro, výdej vnitro, prodej, převod mezi sklady.

Mzdy a personalistika, která tvoří operativní agendu projektu HORRY, která umožňuje komplexně řešit problematiku firmy v oblasti lidských zdrojů. Agendu tvoří dva na sobě nezávislé moduly, jejichž pomocí lze evidovat pracovní síly a zpracovávat mzdy.

Majetek, jenž je určena pro kompletní evidenci nakoupeného či jinak získaného majetku po dobu jeho užívání v podniku. Program je propojen s účetnictvím a jeho ovládání je řešeno s minimálními požadavky na obsluhu při zachování maximální otevřenosti systému. Umožňuje vedení evidence dlouhodobého majetku, podrozvahovou evidenci drobného dlouhodobého majetku, vytvářet inventarizační soupisy, odpisové agendy.

K vedení evidence zvířat používá účetní jednotka samostatný software od téhož poskytovatele, který je na bázi HorryDOS. Ten je převodovými můstky propojen s hlavní databází systému HorryWIN. V tomto prostředí je vedena veškerá agenda spojená se zvířaty jak z hlediska dlouhodobého majetku (dojnice), tak z pohledu zásob (mladá zvířata a jejich skupiny). Eviduje se zde pořízení, produkce (přírůstky), úbytky, přeřazení mezi skupinami, odpisy.

8.3.2 Zpracování dokladů, účtový rozvrh, číselníky

Zákon o účetnictví ukládá povinnost účtovat na základě účetních dokladů. Zjednodušeně lze doklady rozdělit na vnější, které do podniku přicházejí a vnější, které vyplývají ze styku podniku okolním prostředím.

Každý druh účetních dokladů má svou samostatnou číselnou řadu. Vnitřní doklady se číslijí průběžně, faktury přijaté v posloupnosti kdy byly doručeny, bez ohledu na datum vystavení či zdanitelného plnění a ihned se zapisují do účetnictví. Poté jdou teprve na schválení. Většinu dokladů spojených s výrobou obstarávají technici zodpovědní za jednotlivé úseky, kteří také odsouhlasují přijatou fakturaci

v rámci svého úseku; správní záležitosti schvaluje provozní ředitel. Minimální doba archivace účetních dokladů je 10 let.

Účtový rozvrh

Účtový rozvrh vychází ze směrné účtové osnovy stanovené podle vyhlášky č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Z původní verze účtové osnovy přebírá také čísla syntetických účtů. Účetní jednotka vytvořila vlastní účtový rozvrh obohacením této směrné osnovy o analytické členění jednotlivých účtů, dle potřeb optimálního zachycení výroby a ekonomických procesů.

Účtový rozvrh jednotky doznal v uplynulém účetním období po mnoha letech výrazných změn. Hlavním důvodem těchto změn byla konsolidace účtování v rámci skupiny, aby nedocházelo k účtování shodných případů na různé účty mezi podniky ve skupině, ale především, pro potřebu sestavení konsolidované účetní závěrky, snadnější orientace ve výstupech účetnictví pro potřeby řízení a uspořádání analytických účtů podle určitých logických vztahů a zjednodušení celé struktury.

Např. u nejpoužívanějších skupin třídy 3 – Zúčtovací vztahy a to skupin 31 – Pohledávky a 32 – Závazky bylo zrušeno analytické členění podle jednotlivých odběratelů, resp. dodavatelů a bylo nahrazeno rozdělením podle vztahu k obchodnímu partnerovi na pohledávky / závazky v rámci konsolidovaného celku, pohledávky / závazky ke spřízněným podnikům a pohledávky / závazky ostatní, s výjimkou účtů 314 a 324.

Analytické členění účtových skupin souvisejících se zemědělskou činností resp. s biologickými aktivy v rozdělení podle účtových tříd je uvedeno v tabulce níže. Kompletní účtový rozvrh podniku je pak součástí přílohy práce.

Účetní jednotka uplatňuje evidenci vnitropodnikového účetnictví prostřednictvím účtů tříd 8 a 9. Na účty třídy 8 jsou zachycovány vnitropodnikové náklady, na účtech třídy 9 vnitropodnikové výnosy. Tento okruh slouží pro sledování rozpouštění režijních nákladů, mezi jednotlivé výkony podniku, na základě podnikem stanoveného nastavení. Třídy 8 a 9 jsou si vždycky rovny, netvoří zisk ani ztrátu. Vedle okruhu pro evidenci režijních nákladů a výnosů má účetní jednotka nastaven také okruh naturálních účtů na účtech skupiny 799, kde jsou evidovány množstevní údaje především z výdajových a příjmových dokladů, mezd a evidence zvířat.

Tab. 4 Účtový rozvrh podniku pro účtování zvířat v DHM

026010	Dojnice	042100	Pořízení staveb
026020	Masný skot	042110	Pořízení staveb PRV
026030	Plemenní býci	042200	Pořízení sam. movitých věcí
026040	Ovce	042210	Pořízení sam. movitých věcí PRV
026050	Plemenní berani	042300	Pořízení zvířat
026	Zákl. stádo a taž. zvířata	042400	Pořízení pozemků
031100	Pozemky	042	Pořízení dl. hmot. majetku
031	Pozemky	086901	Dojnice
041100	Pořízení dl. nehmotného majetku	086902	Masný skot
041	Pořízení dl. nehm. majetku	086903	Plemenní býci
		086904	Ovce
		086905	Plemenní berani
		086	Oprávký k zákl. stádu a taž. zvířatům

Zdroj: Autor

Z výčtu je patrné, že podnik analyticky člení zvířata v dlouhodobém majetku podle jednotlivých druhů a má zavedené analytické účty i pro druhy, jejichž chovem se nezabývá. Pochopitelně je stejné rozdělení aplikováno také u opravek ke zvířatům. Naopak účet pořízení 042 není, co se týče zvířat nijak analyticky členěn. Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný, který zde reprezentuje účet 031 - Pozemky také není nijak analyticky členěn, ačkoliv by mohl být rozdělen analyticky např. na jednotlivé katastry. V rámci použití v konsolidované skupině několika podniků však toto členění není použitelné a nedávalo by smysl.

Tab. 5 Účty zásob spojené se zemědělskou výrobou

111100	Pořízení materiálu
111200	Mladá zvířata
111	Pořízení materiálu
121100	Nedokončená výroba běžného roku
121200	Nedokončená výroba příštího roku
121	Nedokončená výroba
123100	Výrobky RV - hlavní výroba
123200	Výrobky RV - vedlejší výroba
123300	Výrobky RV - pomocná výroba
123400	Výrobky ŽV - hlavní výroba
123500	Výrobky ŽV - vedlejší výroba
123700	Výrobky ostatní
123	Výrobky
124100	Mladý skot
124200	Mladé ovce
124	Zvířata

Zdroj: Autor

Také u účtů zásob je patrná snaha o maximální zjednodušení analytické struktury za účelem použití účtového rozvrhu ve skupině několika zemědělských podniků.

Střediska

Organizační struktura podniku se v průběhu jeho existence a vývoje ustálila a odpovídá výrobnímu zaměření a podnikatelskému procesu. V současnosti je tvořena pěti základními útvary – středisky, z toho jsou dvě hlavní a tři správní. V účetním systému podniku jsou střediska rozlišena prostřednictvím tříčíselného kódu.

Tab. 6 Střediska podniku

Číslo	Název	Typ útvaru
111	Rostlinná výroba	Hlavní
217	Živočišná výroba	Hlavní
910	Správa 1	Správa
990	Správa 2	Správa
995	Správa 3	Správa

Zdroj: Autor

Zaměření středisek 111 a 217 je jasné. Do střediska 910 je vyčleněna správa podniku především vedení účetní agendy a veškeré administrativní zajištění výrobního procesu. Středisko 990 bylo zřízeno v loňském roce, pro potřebu samostatně zachytit náklady spojené s řízením manažerského procesu ze strany ovládající osoby. Středisko 995 bylo taktéž zřízeno v roce 2015 za účelem úplného vyčlenění nepotřebného nebo nepoužívaného majetku z ostatních aktiv podniku.

Výkony

Jednotlivé externí a interní činnosti – výkony podniku jsou definované charakterem výrobní činnosti zemědělského podniku. Externí výkony má každé hlavní středisko vlastní. Externí výkony pro středisko rostlinné výroby mají číselnou řadu počínající 100 do 592, středisko Živočišná výroba od 700 do 759. Pro rozlišení nepřímých nákladů výroby slouží výkony číselné řady 8xx. Režijní výkony správy pro jednotlivá střediska jsou 960 – pro rostlinnou výrobu, 961 – pro živočišnou výrobu, 970 – pro správní střediska. Výkony 978 a 979 jsou určeny pro zachycení fakturace za poskytované služby, pro subjekty vně, resp. uvnitř konsolidovaného celku. Kompletní číselník podnikových výkonů účetní jednotky je součástí přílohy.

Skladová evidence

Každé výrobní středisko má z pohledu evidence vlastní sklad. Podnik vede také samostatnou skladovou evidenci ostatního materiálu. Podrozně prostřednictvím účetního softwaru podnik eviduje drobný majetek krátkodobé povahy (DKP), jehož pořízení do hodnoty 10 000 Kč je účtováno přímo do nákladů.

Tab. 7 Sklady podniku

Číslo	Název
511	Sklad RV
521	Sklad ŽV
531	Sklad ostatního materiálu

Zdroj: Autor

Účtování jednotlivých materiálových skupin má účetní jednotka spojeno s konkrétně danými analytickými účty zásob výrobků, materiálu a zboží.

Tab. 8 Materiálové skupiny podniku

Číslo	Název	Účet
21	Výrobky RV - hlavní výroba	123100
22	Výrobky RV - vedlejší výroba	123200
23	Výrobky RV - pomocná výroba	123300
24	Výrobky ŽV - hlavní výroba	123400
25	Výrobky ŽV - vedlejší výroba	123500
31	Nakoupená osiva	112100
32	Nakoupená hnojiva	112200
33	PHM	112300
34	Chemické ochranné prostředky	112400
35	Nakoupená steliva	112500
38	Inseminační dávky	112700
44	Nakoupená krmiva	112500
45	Nakoupená minerální krmiva	112500
46	Léky	112700

Zdroj: Autor

Účetní jednotka má pro materiálové skupiny výrobků rostlinné a živočišné výroby (21 až 25) vytvořen také svůj vlastní systém číslování skladových karet.

Každý číselný kód skladové karty začíná dvoumístným znakem materiálové skupiny, do které náleží, následuje znak výkonu, ke kterému se daná položka vztahuje, předposlední dvojčíslí určuje číselnou posloupností jednotlivé podniky ve skupině a celý číselný kód je zakončen dvojčíslím určujícím rok pořízení položky.

Mírně odlišný postup je stanoven pro označení výrobků pomocných výrob, resp. siláží a senáží, do jejichž číselného kódu vstupuje jak znak původního výkonu vyrobeného v tzv. zelené hmotě, tak znak výkonu pomocné výroby rozlišujícího zda jde o senáž, či kukuřičnou siláž. Dále se uvádí také číslo seče a číslo místa uskladnění, resp. silážního žlabu.

Tab. 9 Systém označování skladových karet v RV a ŽV

	Mat. skupina	Číslo výkonu	Číslo podniku	Rok			
výrobky skupiny 21	xx	xx	xx	xx			
<i>příklad</i>	21	100	01	15			
výrobky skupiny 22	xx	xxx	xx	xx			
<i>příklad</i>	22	108	01	15			
výrobky skupiny 24	xx	xxx	xx	xx			
<i>příklad</i>	24	700	01	15			
výrobky skupiny 25	XX	XXX	XX	XX			
<i>příklad</i>	25	705	01	15			
	Mat. skupina	Číslo výkonu	Druh plodiny	Číslo seče	Číslo jámy	Číslo podniku	Rok
výrobky skupiny 23	xx	xxx	x	x	x	xx	xx
<i>příklad</i>	23	865	180	1	1	01	15

Zdroj: Účetní jednotka

8.3.3 Informace o účetních metodách a zásadách účetní jednotky

Jedná se především o způsoby ocenění a účtování produkce a zásob vlastní výroby. Určité informace ohledně účetních a oceňovacích metod uvádí účetní jednotka také v příloze k účetní závěrce, u níž je možno předpokládat, že informace zde uvedené budou uváděny pravdivé a aktuální.

Způsoby ocenění dle přílohy účetní závěrky

„Způsob ocenění zásob nakupovaných je dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a platných vnitropodnikových směrnic pro účtování. Pokud skutečné náklady nejsou známy do doby převzetí na sklad, zúčtují se dodatečně na účty 111, 131. Pak měsíčně podle podílů, pokud nelze směřovat konkrétně pořizovací ceny na jednotlivé zásoby.

Zásoby vytvořené ve vlastní režii jsou oceňovány při vstupu dle stanovených cen a doprovodných nákladů. Dle výsledku hospodaření střediska rostlinné výroby a jejich nákladů se koncem roku upravují dle skutečných nákladů s přihlédnutím k výnosům.

Dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje ve skutečných nákladech pořizování a je veden na samostatné zakázce.

Cenné papíry a majetkové účasti se oceňují dle skutečné ceny pořízení.

Příchovek a přírůstek zvířat se oceňuje dle stanovených vnitropodnikových cen na úrovni celkových nákladů za minulé období a s přihlédnutím k vývoji cenových relací vstupu nakupovaného materiálu pro tuto výrobu.

Reprodukční ceny se používají při převodu ze zvířat do základního stáda. Cena se skládá z účetní ceny daného zvířete a ceny krmného dne vedeného zvířete v kategorii vysokobřezí jalovice.

Vedlejší pořizovací náklady jsou obvykle: dopravné vlastní a cizí; skladovací přírážky; poštovné; montáž a jiné přímo související činnosti. U vlastních výrobků mimo výše jmenované to jsou dále: spotřeba energie; odpisy; náklady na skladování a zpracování.

Každoročně se stanovují vnitropodnikové ceny produkce jako součást vnitropodnikové směrnice pro účtování daného roku.“

Uvedený text poskytuje hrubý náhled na způsoby vedení skladové evidence a účtování a oceňování zásob. Není však zcela přesný a bude třeba jej dále více konkretizovat.

Oceňování zásob

Při pořizování zásob používá účetní jednotka způsob A, tudíž veškeré nákupy účtuje přes účet 111 s následným přijetím na sklad. Účetní jednotka nemá vytvořenou vnitřní směrnici, která by určovala limit pro účtování pořízení přímo do nákladů, nicméně účetní se drží „nepřepsané“ hranice 10.000 Kč. Do této kategorie spadají především kancelářské potřeby a drobné věci ať už krátkodobé či dlouhodobé použitelnosti.

Jak již bylo uvedeno v citaci z přílohy ÚZ podniku, účetní jednotka oceňuje externí nákupy na sklad ve výši ceny pořízení a doprovodných nákladů. Pro výdej ze skladu používá účetní jednotka metodu průměrné ceny, která se vypočítává, resp. přepočítává při každém novém příjmu dané položky automaticky v účetní aplikaci.

Při oceňování zásob vlastní výroby se účetní jednotka řídí platným ceníkem pro jednotlivé vnitropodnikové výkony. Každoroční stanovování vnitropodnikových cen účetní jednotka neprovádí, ačkoliv platný ceník vychází z prováděných kalkulací v minulosti, jeho aktuálnost nikdo v uplynulých letech nehodnotil. Kompletní ceník hlavních výkonů podniku je součástí příloh práce a bude z něj čerpáno v dalších kapitolách.

Nedokončená výroba, která se v podniku vyskytuje pouze u střediska RV, se oceňuje ve výši skutečně vynaložených přímých nákladů s podílem výrobní režie. Do roku 2014 byla do hodnoty nedokončené výroby zahrnována také správní režie, od tohoto způsobu však bylo v roce 2015 upuštěno a byl navržen nový systém přiřazování nepřímých nákladů k jednotlivým výkonům NV. Porovnáním způsobů oceňování NV v podniku bude věnována samostatná kapitola práce.

Co se týče chovu zvířat, je zde primární především ocenění příchovku a váhového přírůstku. Příchovkem se rozumí nově narozené tele. Nově narozená telata se v podniku zařazují v jednotné váze 40 kg / ks v ceně 50 Kč za 1 kg živé váhy, celková cena pořízení příchovku tak je 2000 Kč. Tato cena není kalkulovaná a je určena

odhadem s ohledem na postupy používané v praxi u jiných chovatelů. Od narození jsou u telat vykazovány váhové přírůstky za KD. Ačkoliv účetní program, ve kterém je prováděno účetní zachycení zvířat umožňuje přiřazovat automaticky jednotlivým kusům váhové přírůstky za KD, není této možnosti využíváno. O výši celkových váhových přírůstků v jednotlivých kategoriích zvířat v zásobách rozhoduje na konci měsíce hlavní zootechnik. Vážení dobytka probíhá pouze při prodeji či převozu jednotlivých kusů mezi stájemi, jenž souvisí s převodem do jiné růstové kategorie. Cena jednoho kg váhového přírůstku je pro kategorii telat do 6 měsíců stanovena na 45 Kč / kg / KD a pro kategorii jalovice chovné na 50 Kč / kg / KD. Tam, kde zvýšení hodnoty není závislé na hmotnosti zvířete, ale na jiných kvalitativních parametrech je obecně užíváno tzv. vzrůstového přírůstku (viz. rešeršní část). V chovu skotu je tento způsob zvyšování hodnoty uplatňován u kategorie vysokobřezích jalovic. V analyzované účetní jednotce v současnosti nedochází k vykazování a účtování vzrůstového přírůstku u této kategorie zvířat. Úbytky se oceňují ve výši součinu průměrné ceny kg váhy evidovaného zvířete a jeho hmotnosti.

8.3.4 Zásoby účetní jednotky

Účetní jednotka držela v uplynulých třech letech k rozvahovému dni tyto položky zásob v udávané výši.

Tab. 10 Položky zásob (v tis. Kč)

položka	2013	2014	2015
Zásoby celkem	18 882	24 231	30 766
<i>z toho</i>			
Materiál	1 597	1 853	1 560
Nedokončená výroba a polotovary	4 218	5 589	14 315
Výrobky	7 917	11 715	8 740
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	5 150	5 074	7 578
Zboží	0	0	0

Zdroj: Autor

Ke konci účetního období vykazovala účetní jednotka také tyto hodnoty položek změny stavu zásob.

Tab. 11 Položky změny stavu zásob vlastní činnosti (tis. Kč)

položka	2013	2014	2015
Změna stavu zásob vlastní činnosti celkem	901	2 105	8 219
z toho			
Změna stavu nedokončené výroby	-1 037	1 371	8 727
Změna stavu zásob vlastní výroby	2 486	3 949	-3 012
Změna stavu zvířat	-548	-3 215	2 504

Zdroj: Autor

8.4 Účtování zemědělských dotací v účetní jednotce

S provozováním zemědělské výroby v zemích Evropské unie neodmyslitelně souvisí množství podpor a dotací plynoucích farmářům a podnikatelům v oboru zemědělství na základě Společné zemědělské politiky, ale také z operačních programů zaměřených na zvyšování konkurenceschopnosti a programů souvisejících se snahou pozitivním způsobem ovlivňovat životní prostředí, ráz krajiny a venkova.

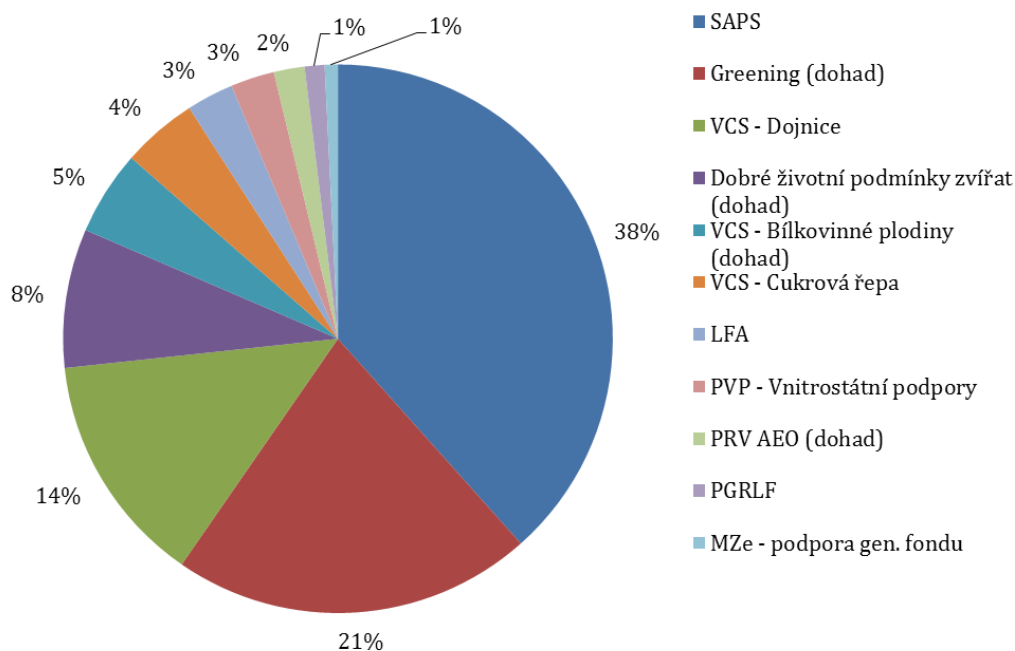
Jak již bylo uvedeno v rešeršní části práce, dotace se rozlišují dle způsobu a podmínek použití především na dotace k pořízení investičního majetku a na dotace sloužící k úhradě provozních a jiných nákladů.

Tab. 12 Přehled obdržných dotací v r. 2015 (tis. Kč)

Rostlinná výroba	10 358
<i>z toho</i>	
SAPS	5 253
Greening (dohad)	2 900
VCS - Bílkovinné plodiny	680
VCS - Cukrová řepa	608
LFA - Méně příznivé oblasti	378
PRV AEO	247
PVP - Zemědělská půda	292
Živočišná výroba	3 217
<i>z toho</i>	
VCS - Dojnice	1 870
Dobré životní podmínky zvířat (dohad)	1 120
MZe - podpora genetického fondu	105
PGRLF - pojištění zvířat	62
PVP - Chov přežvýkavců	60
<i>ostatní</i>	
PGRLF - dotace úroků	98
Dotace na úhradu nákladů celkem	13 673
Investiční dotace - rekonstrukce stáje	2 605
Obdržné dotace celkem	16 278

Zdroj: Autor

Analyzovaná účetní jednotka pobírá poměrně velké množství různých plateb na úhradu provozních a finančních nákladů na základě několika titulů, které souvisejí přímo s provozováním jak rostlinné, tak živočišné výroby. Z hlediska účetní jednotky je v současnosti nejvýznamnější čerpanou dotací platba na plochu (SAPS) spolu s platbou za ozelenění (tzv. greening). Dalším významným titulem je podpora spojená s chovem krav v systému tržní produkce mléka. Detailní přehled podpor je zobrazuje tabulka a graf.



Obr. 1 Podíl jednotlivých dotací na celkové výši podpor

Účetní jednotka čerpala v uplynulém účetním období také dotace spojené s investiční činností, konkrétně na dílčí rekonstrukci stáje dojníc. Tuto dotaci použila na snížení ceny technického zhodnocení.

S účtováním o dotacích jsou spojena určitá specifika, která mohou nastat ať už v průběhu jednoho nebo i několika po sobě jdoucích období v případě investičních dotací. Nejčastěji jde o časový nesoulad mezi okamžikem vykázání nákladů a rozhodným datem pro přiznání, resp. použití dotace a povinnost již obdrženou dotaci vrátit z důvodu porušení podmínek. V analyzované účetní jednotce došlo během účetního období k několika takovýmto případům.

Příklad 1:

Kontrolou byla zjištěna špatně deklarovaná výměra ploch, na kterou se dotace uděluje. Účetní jednotka má povinnosti vrátit vyměřenou část dotace za nedodržení podmínek. Ačkoliv byla dotace přiznána a zaúčtována do výnosů již v roce 2014, rozhodnutí vrátit část prostředků přišlo až v následujícím účetním období v 10. měsíci. Taková operace se považuje za nový účetní případ a neprojevuje se retrospektivně. Její dopad je vykázán ve výsledku hospodaření toho období, kdy ke zjištění takové skutečnosti došlo.

Tab. 13 Předpis při vrácení části dotace dle ÚJ

Popis operace	MD	D
Doručení rozhodnutí o vrácení dotace	346100	378100
Vyrovnaní 346 a kompenzace výnosů ÚO	648030	346100
Úhrada - vrácení peněžních prostředků	378100	221110

Zdroj: Autor

Příklad 2:

Účetní jednotka v roce 2014 rozhodla o realizaci záměru částečné rekonstrukce (technického zhodnocení) areálu VKK, který bude realizován v roce 2015. K úhradě části nákladů spojených s rekonstrukcí byla podána žádost o investiční dotaci. V rámci bodového posuzování záměrů poskytovatelem dotace byl projekt vybrán mezi ty, které obdrží podporu. V polovině roku 2015 byl projekt dokončen, byla obdržena faktura od generálního dodavatele, která byla uhrazena, technické zhodnocení bylo zařazeno do majetku a započato odpisování ze zvýšené vstupní ceny. K přijetí rozhodnutí o přidělení dotace a obdržení peněžních prostředků na účet žadatele došlo v měsíci září. Účetní jednotka snížila cenu majetku o obdrženou dotaci a uplatnila odpisování ze změněné vstupní ceny.

Tab. 14 Postup – dotace přišla později (v úč. období)

Měsíc	Popis operace	MD	D
6	Přijatá fa od dodavatele stavby	042110	321300
6	Zařazení technického zhodnocení v plné výši	021100	042110
6	Úhrada fa dodavateli	321300	221110
7,8	První dva měsíce odpis ze zvýšení vstupní ceny	551921	081911
9	Rozhodnutí o poskytnutí dotace	378200	346200
9	Snížení ceny majetku o dotaci	346200	021100
9	Snížení ceny majetku o již zúčtované oprávkky	082911	021100
9	Inkaso dotace na BÚ	221110	378200
9	Odpisování ze změněné vstupní ceny	551921	082911

Zdroj: Autor

Příklad 3:

V tabulce i v grafu přehledu dotací určených na úhradu nákladů jsou některé tituly uvedeny s poznámkou, že jde o dohad. Jedná se o položky, na které byla podána žádost, ale do rozvahového dne, resp. dne, kdy byly čerpány informace od ÚJ, nebylo obdrženo rozhodnutí o udělení dotace a její přesné výši. Z důvodu zajištění věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, je účetní jednotka povinna zaúčtovat od-

had doposud neobdržených dotací v co možná nejpřesnější výši. Postup účtování dohadu se týká nejen rozvahového dne, ale celého účetního období. Účetní jednotka používá během roku měsíční způsob účtování dohadu, jako poměrné části dotací obdržených v minulém ÚO, ponížené o 10 % a zaokrouhlené na celé desetitisíce, do okamžiku obdržení rozhodnutí. Pokud rozhodnutí nepřijde do rozvahového dne, účetní jednotka měsíční dohady zruší a zaúčtuje dohad vypočtený na podkladě údajů z žádosti a aktuálních, již známých sazeb. V případě, že rozhodnutí, resp. dotace v následujícím účetním období přijde v nižší než odhadované výši, zúčtuje se vzniklý rozdíl do nákladů.

Tab. 15 Postup – účtování a vyrovnání dohadu dotací

Měsíc	Popis operace	MD	D
1 - 12	Dohad v poměrné výši	388 100	648 510
	Obdržení rozhodnutí - zrušení dohadu	-388 100	-648 510
	Přiznání dotace	378 100	346 100
	Použití dotace	346 100	648 AE
	Inkaso platby	221 110	378 100
Následující ÚO	Zúčtování rozdílu - přiznáno méně	548 800	388 100

Zdroj: Autor

8.4.1 Přiřazování dotací k výkonům

Způsob zaúčtování jednotlivých případů spojených s vykazováním a inkasem dotací ve finančním účetnictví není jedinou oblastí, kde mohou vznikat nejasnosti či nepřesnosti. Další oblastí, které je potřeba věnovat pozornost při „použití dotace“ (účtování do výnosů), je správné určení střediska a výkonu, resp. výkonů a způsobu rozdělení poměrné výše výnosu těmto výkonům z hlediska vnitropodnikového účetnictví.

Ve sledovaném podniku byly dotace na úhradu nákladů řadu let rozdělovány mezi jednotlivá střediska a výnosově přiřazovány pouze výkonům střediskových režii. Dotace spojené s polní výrobou na výkon střediskové režie rostlinné výroby, analogicky u střediska živočišné výroby. Dotace na úhradu finančních nákladů (úroků) pak byly rozlišeny až přímo na konkrétní stroj a podle příslušnosti stroje pak na středisko a výkon. V uplynulém účetním období došlo v tomto směru ke změně, jelikož dotace začaly být uplatňovány přímo na konečné výkony spojené s výrobou, resp. produkcí. Pouze dotace, u kterých není možno rozlišit výkon, a dohad dotací, jsou přiřazovány na výkon správní režie, a v okamžiku obdržení rozhodnutí je účetní záznam opraven a dotace „přesměrována“ příslušnému výkonu. Na výkon správní režie z toho důvodu, že ten se dále nerozpouští a ovlivněním VH, z důvodu přiřazení dotace u něj se nepřenáší do dalších výkonů.

S potřebou rozdělení - přiřazení dotací na jednotlivé výkony ovšem vzniká problém, výběru správného klíče pro přiřazení poměrné částky této dotace na dílčí

výkon i výběr samotných výkonů, na které má být dotace rozúčtována. Tento problém je spojen především s přiřazením výnosů z dotací k výkonům v rostlinné výrobě, obzvláště u dotace SAPS. Účetní jednotka v současnosti používá, k přiřazení poměrné částky dotací na polní výrobu jednotlivé výměry osevních ploch deklarované v Jednotné žádosti. Výše výnosu z dotace směřovaná na konkrétní výkon je pak rovna součinu celkové výše dotace a podílu výměry osevní plochy plodiny (resp. výkonu) a celkové výměry deklarované dle Jednotné žádosti. Z toho vyplývá, že výkony, na které se takto obdrženy výnos rozúčtuje, se týkají pouze nedokončené výroby běžného roku, tudíž těch, které budou nebo byly ukončeny v daném účetním období. Pokud by tyto výnosy byly přiřazeny dle jiného klíče také k výkonům nedokončené výroby příštího roku, je možno se domnívat, že by tím byla porušena zásada dodržení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů.

8.5 Účtování a oceňování v živočišné výrobě

Jak již bylo uvedeno, podnik se v živočišné výrobě zabývá chovem dojeného skotu holštýnského plemene o vysoké mléčné užitkovosti a odchovem vlastního mladého dobytka pro potřeby chovu. Vedlejším příjmem živočišné výroby jsou pak tržby za prodej zvířat, především telat býčků a zvířat, které ze zdravotních či jiných důvodů nejsou vhodná pro držení v chovu. Výroba je soustředěna do dvou areálů; areálu odchovu mladého dobytka a areálu velkokapacitní stáje s dojírnou, kde jsou umístěny dojnice, porodna a odstav telat. V odchovu mladého dobytka je uplatňován stelivový provoz, u dojnic pak kejdové hospodářství s lehacími boxy stlanými kejdovým separátem. Počty zvířat v jednotlivých kategoriích a počty krmných dnů jsou uvedeny v tabulce; jedná se o stav ke konci účetního období

Tab. 16 Stav zvířat ke konci ÚO

	2014		2015	
	ks	KD rok	ks	KD rok
Dospělá zvířata – dojnice	515	188 173	509	189 141
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny celkem	458		493	
<i>z toho</i>				
Telata do 6 měsíců jalovičky	68	37 120	147	42 609
Jalovice chovné do 5 – 6 měsíců	365	122 168	267	87 023
Vysokobřezí jalovice	25	10 820	79	20 390

Zdroj: Autor

8.5.1 Účtování živočišné výroby

Podnik vychází při účtování zvířat, jak v zásobách, tak v dlouhodobém majetku ze standardních postupů doporučovaných pro ekonomické zachycení chovu zvířat

v podnicích s živočišnou výrobou. Většina zvířat podniku pochází z vlastního chovu.

K zachycení zvířat v dlouhodobém majetku slouží účty skupiny 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny, konkrétně účet 026 010 – Dojnice, jelikož jiná zvířata dlouhodobého majetku účetní jednotka nedrží, ačkoliv pro ně má vytvořenu analytickou evidenci. Pro zvířata v zásobách jsou určeny účty skupiny 12 – Zásoby spolu s účty skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti, konkrétně účet 124 100 – Mladý skot. Podrobnější analytickou evidenci ke zvířatům na straně zásob účetní jednotka nemá. Jednotlivé kategorie zvířat jsou zde rozlišeny pouze prostřednictvím výkonů. Co se týče skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní výroby, používá účetní jednotka analytické členění účtu 614 – Změna stavu zvířat. Analytická evidence je zde podřízena jednotlivým účetním případům, které mohou nastat ve spojitosti s chovem, resp. evidencí zvířat v účetnictví. Analytické členění dle jednotlivých chovatelských kategorií skotu se nepoužívá. Po dosažení dospělosti (narození mláďete) dochází k vyřazení zvířete z oběžného majetku a k jeho aktivaci prostřednictvím účtu 624 a 042 do dlouhodobého majetku.

Tab. 17 Výkony v ŽV dle chovatelských kategorií

Číslo	Název
700	Dojnice
702	Telata do 6 měsíců
703	Jalovice chovné
705	Vysokobřezí jalovice - VBJ

Zdroj: Autor

Účetní jednotka nemá stanoven limit, pro hodnotu zvířat zařazovaných do dlouhodobého majetku. Jediným kritériem a podmínkou pro přeřazení zvířete do dlouhodobého majetku je dosažení plné dospělosti, resp. schopnosti poskytovat užitek ve formě mléka, tudíž porod mláďete. Pořízení mladých zvířat se účtuje nejprve na účet pořízení 111 200 – Pořízení zvířat spolu s doprovodnými náklady a až poté na příslušný účet zásob. Nakoupeným zvířatům v oběžném majetku je po zaevidování a převedení na příslušný účet a výkon účtován hmotnostní přírůstek obdobně jako u zvířat z vlastního chovu. Účetní jednotka nemá do dnešního dne dořešeno účtování mank a úbytků v živočišné výrobě, jelikož směrnice týkající se této problematiky neexistuje a normy jsou neaktualizované a nepoužívají se. Veškeré ztráty tak jsou účtovány pouze mezi účty 124 100 a 614 příslušné analytické evidence, účet 549 – Manka a škody se v tomto směru nepoužívá. Inventarizace stavu se provádí jednou ročně k rozvahovému dni.

Tab. 18 Nejčastější případy účtování zvířat v zásobách ÚJ

Případ	Částka (Kč)	MD	D
Narození telete v měsíci (30 * 2000,-)	60 000	124 100	614 110
Přírůstek u jalovic (6870 kg x 45,-)	309 150	124 100	614 120
Prodej mladého dobytka (5 x býčci 60 KD + 5 x 2000,-)	22 150	614 210	124 100
Tržba z prodeje	30 000	311 300	601 240
Konfiskace/NUTP/úhyn	17 680	614 220/230/510	124 100
Vyřazení do základního stáda (1 x VBJ v prům. ceně)	26 500	614 710	124 100
Aktivace do základního stáda	26 500	042 300	624 100
Zařazení do základního stáda	26 500	026 010	042 300

Zdroj: Autor

Tab. 19 Nejčastější případy účtování zvířat v DHM ÚJ

Případ	MD	D
Nákup zvířete od dodavatele	042 300	321 300
Zařazení zvířete do DHM	026 010	042 300
Standardní účetní odpis	551 899	086 901
Vyřazení/prodej zvířete	086 901	026 010
Zúčtování zůstatkové ceny - prodej	541 899	086 901
Tržba z prodeje	311 300	641 100
Zúčtování zůstatkové ceny - NUTP	541 897	086 901
NUTP - případná tržba	311 300	641 200
Odpis zvířete při nutné porážce	551 897	086 901
Asanace	518 270	211 100

Zdroj: Autor

8.5.2 Oceňování a kalkulace v živočišné výrobě

Určení správného způsobu oceňování a vykazování biologických aktiv v živočišné výrobě je jedním z hlavních specifíků zemědělského účetnictví a je podmínkou pro dodržení zásady o věrném a poctivém vedení účetnictví.

Mladá zvířata pořízená narozením jsou oceňována na základě reprodukční pořizovací ceny a zařazována okamžitě po narození ve váze 40 kg s oceněním 50 Kč / kg. Mladým zvířatům je od narození přičítán váhový přírůstek, který je vyjádřen hmotností přírůstku na 1 krmný den.

Účetní jednotka vychází při oceňování výrobků, produkce, příchovků a přírůstků u zvířat evidovaných v zásobách z platného vnitropodnikového sazebníku. Ten by měl vycházet z provedených kalkulací vlastních nákladů podniku a obsahovat korekci s ohledem na výši reprodukčních cen. Stanovení ocenění v živočišné výrobě je v kompetenci hlavního zootechnika podniku. Nejvýznamnějšími položkami na straně nákladů živočišné výroby jsou jednoznačně náklady na nakupovaná krmiva, dále to jsou odpisy (především základního stáda), mzdové náklady včetně odvodů, energie, služby a spotřeba ostatního materiálu. Spotřeba krmiv vlastní výroby je také jednou z klíčových komponent kalkulačního vzorce.

Účetní jednotka během uplynulých tří let z kapacitních důvodů realizovala odchov mladého dobytka kategorie 703 - Jalovice chovné dodavatelsky od spřízněného podniku ve skupině. Účetní informace k této kategorii tudíž nejsou zcela spolehlivé, především co se týče vlastních nákladů.

S ohledem na skutečnost, že podnik u kategorie VBJ neúčtuje dnes ani v minulosti o vzrůstovém přírůstku, bylo by vhodné tento zjistit a porovnat, o jakou částku by se zvýšila vstupní cena dojnice, pokud by tento přírůstek byl účtován. Výpočet bude založen na bázi kalkulace úplných vlastních nákladů a je vycházeno z obecného kalkulačního vzorce pro zemědělství.

Tab. 20 Přímé náklady kategorie 705 - VBJ (Kč)

Nákladová položka	2013	2014	2015
Spotřeba materiálu	43 554	118 389	145 344
Spotřeba energie	209 044	169 804	177 953
Mzdové náklady	63 129	57 683	90 621
Odvody celkem	21 464	19 613	30 812
Ostatní provozní náklady	44 984	8 402	11 046
Spotřeba vl. krmiv a steliv	252 971	654 448	466 196
Přímé náklady celkem	635 146	1 028 339	921 972
Režie správy ŽV 217 961	106 402	108 806	129 011
Režie výrobní - činnost 868	0	0	6 636
Režie výrobní - činnost 890	0	0	24 452
Režie výrobní - činnost 893	0	0	19 080
Režie celkem	106 402	108 806	179 179
Přímé + režijní náklady	741 548	1 137 145	1 101 151
Podíl režijních nákladů	15%	10%	17%
Vedlejší výrobek - hnůj (Kč/t)	80	80	80
Vedlejší výrobek produkce (t)	531	524	509
Celkem vedl. výrobek (Kč)	42 480	41 920	40 720
Celkové vlastní náklady (Kč)	699 068	1 095 225	1 060 431

Zdroj: Autor

V tabulce jsou přehledně zobrazeny uvedeny hodnoty nákladů spojených s výkonem 705 – Vysokobřezí jalovice. Náklady jsou rozděleny na přímé a režijní. Dále je zde uvedena hodnota produkce vedlejšího výrobku, jímž je v případě dobytka chlévská mrva. O tuto hodnotu se vlastní náklady snižují na základě odečítacího principu kalkulace. Vedlejší výrobek je oceněn na základě schváleného vnitropodnikového ceníku. Z porovnání vyplývá, že nejnižší celkové náklady spojené s chovem VBJ podnik vykazoval v roce 2013 a poté v roce 2015.

Podíl režijních nákladů se pohybuje ve výši do 17 % z celkových vlastních nákladů. Podnik rozlišuje několik úrovní režijních nákladů a to režijní náklady střediska správa – výkon 970; poté středisková režie jednotlivých výrobních úseků – pro ŽV výkon 961 a výkony výrobní režie 860 – 897. Výkon 970 – Režie správy se do kalkulací nepřičítá, neboť se nejedná o výrobu s dlouhodobým cyklem, přesahujícím 12 měsíců, jak uváděla původní verze vyhlášky č. 500/2002 Sb. Je nezbytné zmínit, že způsob přiřazování režijních nákladů byl v každém období odlišný. V letech 2013 a 2014 se výkonům přiřazovala poměrná část střediskové režie (217 961) na základě rozvrhu dle mzdových nákladů jednotlivých výkonů, což mělo zohlednit pracnost výrobního procesu. V roce 2015 však došlo ke změně, režijní náklady jsou tvořeny podílem střediskové režie (217 961) a podílem jednotlivých výrobních režijních výkonů (217 860-897). Režijní náklady jsou přiřazovány dle několika hledisek, nejprve jsou rozpuštěny odpisy výkonů výrobní režie a přiřazeny výrobním výkonům na základě celkových odpracovaných hodin vykazovaných z modulu mezd, poté se rozpouští HV režijních výkonů bez odpisů na základě celkových přímých nákladů výrobních výkonů; dle stejné rozvrhové základny je nakonec rozpuštěn také HV výkonu střediskové režie ŽV (217 961).

Tab. 21 Výsledné hodnoty kalkulace ceny KD kategorie 705 - VBJ

Ukazatel	2013	2014	2015
KD	13 252	10 820	20 390
100 KD	133	108	204
průměrný počet zvířat	36	30	56
Přímé náklady na KD	45	91	43
Vlastní náklady na KD	53	101	52
Přímé náklady / 100 KD	4 472	9 117	4 322
Osobní náklady / 100 KD	638	701	596
Režijní náklady / 100 KD	803	1 006	879

Zdroj: Autor

Konečné hodnoty kalkulace překvapí relativně vyšší výslednou cenou za KD (obecně se za přijatelné považují přímé náklady na KD okolo 35 Kč). V roce 2014 dochází k extrémnímu nárůstu ceny KD, zřejmě z důvodu nevykázání všech KD případně špatnému směřování nákladů na výkon 705. S nárůstem počtu krmných

dnů v roce 2015 došlo také ke korekci hodnot, které nicméně zůstávají pořád poměrně vysoké. Ve srovnání s výsledky, které uvádí metodika vydaná UZEI (Foltýn, 2010) však kalkulované hodnoty nijak výrazně nepřekračují uvedené predikované náklady uváděné na 100 KD.

Je však otázkou zda dochází ke správnému směřování nákladů na výkon 705 – VBJ případně ke správnému vykazování počtu krmných dnů. Pokud by dnes účetní jednotka zavedla ocenění vzrůstového přírůstku kategorie vysokobřezí, došlo by pochopitelně k ovlivnění konečné ceny zvířete, resp. ceny pořizovaného DHM v podobě dojníc. Tento nárůst by se plně projevil ve výši položky Aktivace, která má přímý vliv na hodnotu výsledku hospodaření. Došlo by také k poměrnému ovlivnění výše odpisů základního stáda.

Pro výpočet nárůstu hodnoty 1 ks VBJ, je postupováno zjednodušeným způsobem. Jalovice jsou zařazovány do kategorie VBJ v pátém měsíci březosti, březost trvá devět měsíců. Průměrná doba zvířete v kategorii VBJ do porodu je čtyři měsíce tudíž v průměru 120 dní. Přírůstek se počítá za každý krmný den.

Tab. 22 Důsledky zavedení ocenění vzrůstového přírůstku

Ukazatel		Nárůst (%)
Průměrná cena pořizované dojnice (Kč)	25 888	
Navýšení hodnoty zvířete při ocenění KD přímými náklady (Kč/ks)	5 160	20%
Navýšení hodnoty zvířete při ocenění KD vlastními náklady (Kč/ks)	6 240	24%
Výsledná cena dojnice přímé náklady	31 048	
Výsledná cena dojnice vlastní náklady	32 128	
Přírůstek při počtu KD roku 2015 přímé náklady (Kč) – Zvýší změnu stavu zásob (614)	876 770	
Přírůstek při počtu KD roku 2015 vlastní náklady (Kč) – Zvýší změnu stavu zásob (614)	1 060 280	
Aktivace základního stáda (2015)	4 514 551	
Odpisy základního stáda (2015)	3 986 221	

Zdroj: Autor

V případě ocenění vzrůstového přírůstku přímými náklady vyrostla cena dojnice, resp. VBJ o 20 %; při ocenění hodnotou úplných vlastních nákladů potom o 24 %. O stejný podíl vzroste také hodnota vykazovaných výnosů na účtu 614 – Změna stavu zvířat. Při správném stádovém managementu by se však tato změna neměla negativně projevit do růstu výsledku hospodaření, neboť by byla kompenzována přeřazením, resp. výdejem do aktivace základního stáda.

Pokud abstrahujeme od komplikovaných souvislostí výroby a časového zpoždění, můžeme analogicky vyčíslit vliv nárůstu ceny dojnice do ukazatelů aktivace a odpisů.

Tab. 23 Vliv nárůstu ceny dojnice do položek aktivace a odpisů

	Nárůst ceny dojnice o 20 %	Nárůst ceny dojnice o 25 %
Aktivace základního stáda (Aktivace 2015 x 1,2, resp. 1,25)	5 414 393	5 602 732
Odpisy základního stáda (Odpisy 2015 x 1,2, resp. 1,25)	4 780 756	4 947 054
Rozdíl aktivace	899 842	1 088 181
Rozdíl odpisy	794 535	960 833

Zdroj: Autor

V případě varianty ocenění na úrovni kalkulace přímých nákladů, dojde ke zvýšení aktivace o necelých 900 tisíc a odpisů o necelých 800 tisíc, rozdíl zde činí 105 307 Kč, ve prospěch výnosů. U varianty ocenění úplnými vlastními náklady je nárůst vyšší, ale celkový rozdíl stoupne pouze o 22 041 Kč. V případě stejných podmínek tak při zavedení vzrůstového přírůstku u kategorie VBJ v ocenění úplnými vlastními náklady dojde k nárůstu výnosů ve výši 127 348 Kč, které se promítnou do hospodářského výsledku podniku.

8.6 Účtování rostlinné výroby

Jak již bylo uvedeno v úvodu, podnik se v oblasti rostlinné výroby zabývá především klasickým pěstováním polních plodin, se zaměřením na obiloviny. Druhou neméně důležitou činností rostlinné výroby, je produkce objemných krmiv a steliv pro potřeby chovu skotu. Objemná krmiva se v podniku vyrábí prostřednictvím tzv. pomocné výroby, jako výrobky pomocných výrob, oproti výrobkům výroby hlavní, do níž spadají tržní plodiny a výroba plodin v zelené hmotě. Tyto dvě hlavní skupiny se rozlišují druhem materiálové skupiny a také druhem výkonu. Z hlediska délky výrobního cyklu podnik pěstuje z převážné části jednoleté plodiny a nevěnuje se žádnému druhu rostlinné výroby, jehož aktiva by spadala do dlouhodobého majetku. Jediné víceleté plodiny ve výrobě jsou travní porosty, pícniny a jeteloviny, které však svou podstatou do této kategorie nespádají.

Významná část osevního plánu tržních plodin účetní jednotky je tvořena jejich ozimými odrůdami, v účetnictví je tak nutno účtovat o nedokončené výrobě, a to jak příštího roku, tak běžného roku. Těmto účelům je přizpůsobena také analytická evidence příslušných účtů 121 – Nedokončená výroba a 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Účetní jednotka oceňuje nedokončenou výrobu ve výši celkových přímých nákladů a poměrné části výrobní režie. Dříve se k oceňování rozpouštěla také poměrná část celopodnikové správní režie, od toho však bylo upuštěno. V oblasti nedokončené výroby nemá účetní jednotka vytvořenou vnitropodnikovou směrnici, která by určovala ocenění nedokončené výroby, postup při vzniku mank a škod, způsob inventarizace její hodnoty a okamžik ukončení NV.

Vzhledem k tomu, že podnik nemá samostatně vyčleněné mechanizační středisko, je většina mechanizace součástí střediska rostlinné výroby. V minulosti se režijní náklady mechanizace účtovaly na samostatný výkon střediskové režie střediska rostlinné výroby. Od roku 2015 však bylo od tohoto odstoupeno a střediskové režijní výkony rostlinné výroby (111 960) a mechanizace (111 962) byly sloučeny.

Graf. 3 Účetní případy v rostlinné výrobě

Případ	Kč	MD	D	Výkon
Nákup PHM na fakturu	3 000	112 200	321 300	
Spotřeba PHM	2 500	501 510	112 200	100
Současně ve stejné hodnotě zápis	2 500	121 100	611 100	100
Externí služby chemizace	10 000	518 040	321 300	100
Navýšení	10 000	121 100	611 100	100
Částečná škoda na porostech	1 000	549 100	121 100	100
Ukončení výkonu (do výše 121)	11 500	611 100	121 100	100
Produkce 5t x 3000 (vnitro cena)	15 000	123 100	613 111	100
Polní práce příprava dodavatelsky	4 000	518 010	321 300	400
Souvztažně na účty NV	4 000	121 200	611 200	400

Zdroj: Autor

Tab. 24 Výsledek zaúčtování případů na účtech

	MD	D	Výkon
121 100	12 500	12 500	100
611 100		1 000	100
501 510	2 500		100
518 040	10 000		100
549 100	1 000		100
Celkem	12 500	0	
613 111		15 000	100
VH		2 500	

Zdroj: Autor

Z tabulky je patrné, že vlastní náklady nedokončené výroby se rovnají zůstatkům nákladových účtů, od kterých se odečte zůstatek výnosového účtu změny stavu. Správná hodnota produkce 1 t výrobku pak je rovna výši 12 500 / 5, tudíž 2 500 Kč. Oceněním produkce ve vnitropodnikové (nekalkulované) výši umělé vzniká

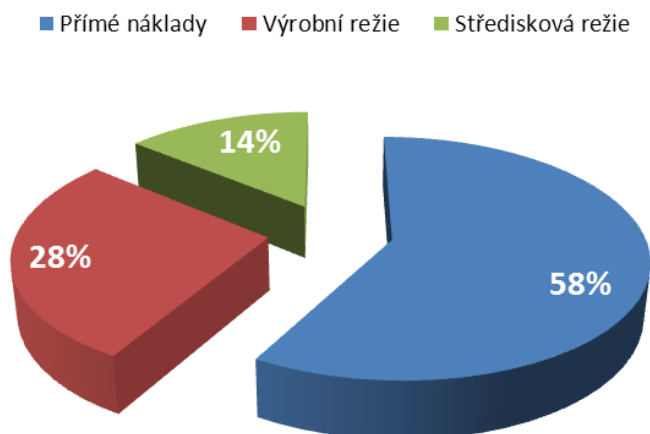
kladný hospodářský výsledek, aniž by bylo dosaženo tržeb za výrobky. Tento zisk pak musí podnik zdanit.

8.6.1 Oceňování nedokončené výroby

Nedokončená výroba je v podniku oceňována ve výši přímých vlastních nákladů, které zahrnují přímé materiálové náklady, služby, osobní náklady (včetně odvodů) a prostřednictvím účtu 613 – Změna stavu zásob vlastní výroby také vlastní produkci. Spotřeba vlastních výrobků se týká výlučně jen vlastních hnojiv, chlévské mrvy a tekutého hnoje, které pocházejí z chovu skotu.

K nákladům přímým se poměrným způsobem rozpouštějí náklady režijní. Výrobní režii má podnik vyčleněnou do výkonů 850 až 970. Fakticky se však používají pouze některé z nich. Z čehož výkony 960 a 961 jsou režie střediskové a výkon 970 režie správní. Výkony výrobní režie zahrnují především náklady na mechanizaci, opravy, pojištění, ostatní materiál, odpisy strojů a mzdy pracovníků související s opravami, údržbou a prací přímo nesouvisející s výrobou.

Jelikož výrobní a správní režie dosahuje nezanedbatelné výše z celkových nákladů rostlinné výroby, snaží se podnik tyto náklady co možná nejvhodněji zacílit na konečné výrobní výkony hlavní produkce (mat. skupina 21), ve snaze optimalizovat ocenění nedokončené výroby.



Obr. 2 Podíl jednotlivých položek nákladů v RV podniku za 2015

Samotné přiřazování režijních nákladů je rozvrženo do tří fází, jak již bylo uvedeno v kapitole oceňování živočišné výroby. V první fázi se rozdělí náklady odpisů dlouhodobého majetku (zůstatek účtu 551), poté se rozpustí výsledek hospodaření jednotlivých výrobních režijních výkonů, finálně se rozpouští výsledek hospodaření střediskové režie (u RV výkon 960).

Jako nejvhodnější rozvrhové základny pro rozpouštění režijních výkonů je možno uvažovat celkové přímé náklady materiálové, mzdové, přímé služby, pří-

padně vybrat samostatné nákladové účty dle analytické evidence, např. spotřebu PHM (v případě podniku účet 501 510) nebo naturální hodnoty, např. výměru plodiny v hektarech. Pokud však mají být rozvrhovány režijní náklady související s vlastní prací a týkající se především mechanizace, je nejvhodnější volit rozvrhovou základnu, která vyjadřuje spotřebu práce, ať už lidské nebo strojní. Takovými ukazateli mohou být náklady na spotřebované PHM a náklady na přímé mzdy. Ačkoliv v praxi je možno každému režijnímu výkonu přiřadit jinou rozvrhovou základnu, pro potřeby práce bude uvažována jedna společná.

Tab. 25 Rozvrhové základny rozpuštění režii NV na pšenici a řepku

	Rozvrh. základ režii celkem	Rozvrh. základ NV pšenice ozimá (400)	Rozvrh. základ NV řepka ozimá (430)
Spotřeba PHM (Kč)	2 719 613	406 381	327 756
Přímé mzdy (Kč)	791 347	112 811	66 352
Výměra (ha)	2 842	519	330

Zdroj: Autor

Z rozvrhových základen se vypočítá koeficient, kterým se vynásobí celková suma výrobní režie. Rozvrhová základna režii celkem je rovna součtu dílčích rozvrhových základen jednotlivých výkonů, kterým se režijní náklady přiřazují.

Tab. 26 Rozvrhové koeficienty pro rozpuštění režii dle PHM a přímých mezd

	NV pšenice ozimá	NV řepka ozimá
RZ výkonu/RZ celkem (PHM)	14,9 %	12,1 %
RZ výkonu/RZ celkem (Mzdy)	14,3 %	8,4 %
RZ výměra NV / výměra celkem zadaná	18,26 %	11,61 %
RZ výkonu/RZ celkem (Přímé služby)	3,7 %	7,3 %

Zdroj: Autor

Již z hodnot vypočtených koeficientů je možno odvodit skutečnost, že pro nejnižší podíl režijních nákladů v nedokončené výrobě bude vhodnější varianta rozvrhové základny mezd. Pro ilustraci je uvedena také hodnota koeficientu při použití rozvrhové základny přímých služeb. Jejich spotřeba však příliš nesouvisí s vynakládáním vlastních nákladů, tudíž není k účelu rozpuštění výrobní režie vhodnou volbou. Podobně, jako celkový přímý materiál případně osevní plocha jednotlivých plodin v hektarech, jelikož může docházet ke zvýhodnění extenzivně

pěstovaných plodin, např. píceňin a vojtěšky, na jejichž výměře je pracováno i několikrát do roka, podle počtu sečí a druhu použité sklizňové technologie.

Výsledky výpočtu rozpuštění režijních nákladů podle rozvrhových základů jsou uvedeny v tabulkách.

Tab. 27 Rozpuštění režii na výkony NV podle PHM

	Režijní výkon	Režie celkem	Režie 400	Režie 430
1. fáze	Výrobní režie odpisy	2 083 577	311 341	251 104
2. fáze	Výrobní režie VH	3 225 705	482 004	388 748
3. fáze	Středisková režie	5 504 398	1 005 201	639 145
	Režie celkem		1 798 546	1 278 997

Zdroj: Autor

Tab. 28 Rozpuštění režii na výkony NV podle přímých mezd

	Režijní výkon	Režie celkem	Režie 400	Režie 430
1. fáze	Výrobní režie odpisy	2 083 577	297 026	174 701
2. fáze	Výrobní režie VH	3 225 705	459 843	270 465
3. fáze	Středisková režie	5 504 398	1 005 395	638 235
	Režie celkem		1 762 263	1 083 402

Zdroj: Autor

V tabulkách jsou uvedené celkové režijní náklady jednotlivých režijních skupin, vypočtené hodnoty pro vybrané plodiny a podle fází rozpouštění režijních nákladů. Výkony výrobní režie v případě pšenice ozimé i řepky jsou totožné a jedná se o výkony 860, 868, 869, 890, 893 (číselník viz. přílohy). Středisková režie, výkon 960, je rozpouštěna podle výměry osevních ploch jednotlivých plodin, na kterých se v uvedeném období (kalendářní rok) pracovalo. Vzhledem k faktu, že převážnou část nákladů střediskové režie tvoří nájem za pozemky, odpisy staveb rostlinné výroby a mzda a ostatní náklady agronoma, je tento způsob možno vnímat jako optimální. Vhodnější by však bylo směřovat náklady za nájem pozemků přímo na výkony tak, aby nevstupovaly do výkonů nedokončené výroby a do některých plodin dvakrát.

Z hlediska výsledků není rozdíl nikterak markantní a změny jsou spíše kosmetické.

Tab. 29 Výsledky porovnání obou způsobů rozpouštění režii

RZ PHM	Pšenice ozimá	Řepka ozimá	Celkem
Přímé náklady	4 035 361	2 884 723	6 920 084
Výrobní režie	793 345	639 852	1 433 197
Středisková režie	1 005 201	639 145	1 644 347
Celkem	5 833 907	4 163 720	9 997 628
RZ Mzdy	Pšenice ozimá	Řepka ozimá	Celkem
Přímé náklady	4 035 361	2 884 723	6 920 084
Výrobní režie	756 868	445 167	1 202 035
Středisková režie	1 005 395	638 235	1 643 630
Celkem	5 797 624	3 968 125	9 765 749
Rozdíl	36 283	195 595	231 878

Zdroj: Autor

Většinový podíl na režijních nákladech plodin tvoří poměrná část střediskové režie, u které byl rozvrhový klíč zachován. Tento fakt tak poměrně významně ovlivňuje celkové výsledky. Celková suma rozdílu obou variant přiřazování výrobní režie zůstala za očekáváním. Přepočteno na procentní podíl k celkové hodnotě nedokončené výroby obou plodin se jedná téměř o zanedbatelnou položku. Nicméně výsledek ukázal, že o něco málo lepší volbou z hlediska snahy o korekci nákladů směřovaných nedokončené výrobě, je použití přímých mezd, jako rozvrhové základny pro rozpouštění režijních nákladů.

Otázkou zůstává, jak velký vliv na podobnost obou řešení má vzájemná korelace mezi spotřebou pohonných hmot a přímými mzdami plynoucími obsluze mechanizace. Zcela jistě z velké části záleží na efektivitě nastavení výrobního procesu, hospodárnosti strojů a výši reálných odměn v podniku.

8.6.2 Vliv změny způsobu ocenění NV na výsledek hospodaření

Způsob oceňování nedokončené výroby, obdobně, jako oceňování vlastních výrobků a způsob řízení zásob vlastních výrobků má přes výnosové účty třídy 61 – Změna stavu zásob vlastní výroby, přímý vliv na výši celkových výnosů podniku a tudíž také do výsledku hospodaření účetních jednotek.

Tab. 30 Podíl změny stavu NV k celkovým výnosům a provoznímu VH podniku (Kč)

	2013	2014	2015
Výnosy celkem	73 531 000	88 392 000	76 426 662
Provozní VH	2 945 000	17 615 000	11 069 662
Změna stavu nedokončené výroby	-1 037 079	1 370 996	8 915 803
Změna stavu NV / Celkové výnosy	-1,4 %	1,6 %	11,6 %
Změna stavu NV / Provozní VH	-35,2 %	7,8 %	80,5 %

Zdroj: Autor

Z údajů v tabulce je patrné, že ačkoliv je podíl změny stavu nedokončené výroby na celkových výkonech poměrně nízký až nepatrný, co se týče vlivu na výsledek hospodaření, dochází zde již k poměrně výraznému ovlivnění, především v letech 2013, kdy změna stavu nedokončené výroby snížila zisk o 35 %, a 2015, kdy celých 80 % provozního výsledku hospodaření připadá na změnu zásob nedokončené výroby. Důvod rapidního skoku mezi lety 2014 a 2015 bude dále analyzován.

Účetní jednotka v roce 2015 změnila způsob přiřazování režijních nákladů do ocenění nedokončené výroby a oproti předcházejícím obdobím do ocenění zahrnuje také veškerou výrobní režii. Do roku 2014 byly jednotlivé výkony nedokončené výroby oceňovány pouze ve výši přímých nákladů a poměrné části rozdílu nákladů a výnosů výkonu střediskové režie rostlinné výroby (111 960). Výrobní režie, především mechanizace nebyla rozpouštěna. Rozvrhovou základnou pro rozpuštění střediskové režie byly přímé mzdové náklady jednotlivých výkonů. Z hlediska pravidel pro oceňování zásob vlastní výroby, kteréžto by měly být oceňovány ve výši vlastních nákladů, se nejedná o nikterak nevyhovující postup. Nutno však zmínit fakt, uvedený již v kapitole věnované účtování dotací, že podnik do roku 2014 směřoval přijaté výnosy z dotací rostlinné výroby výhradně na výkon střediskové režie (111 960).

Ačkoliv základní účetní principy deklarují zásadu stálosti metod a srovnatelnosti, v praxi může dojít k situaci, kdy se účetní jednotka rozhodne změnit způsob oceňování a vykazování určitých položek majetku. Tyto změny by měly být prováděny s ohledem na minimalizaci jejich dopadů do podnikem vykazovaných ekonomických výsledků a jejich souvztažností.

Důsledky změny způsobu oceňování nedokončené rostlinné výroby a jejich vliv na výsledek hospodaření, resp. výnosy v účetním období, ve kterém byly provedeny, budou znázorněny na příkladu plodiny ozimé pšenice (výkonu 400).

Tab. 31 Srovnání hodnot režijních nákladů a celkové výše NV výkonu 400 (Kč)

Postup	2014 bez dotací	2014	2015
Přímé náklady NV 400	3 456 716	3 456 716	4 035 361
Osevní plocha	468	468	519
Přímé náklady na ha	7 386	7 386	7 775
Výrobní režie celkem	0	0	5 309 282
RZ výrobní režie	0	0	2 719 613
RZ výrobní režie výkon 400 (PHM)	0	0	406 381
Výrobní režie výkon 400	0	0	793 345
Středisková režie celkem	1 991 855	-7 394 747	5 504 398
RZ středisková režie	759 532	759 532	2 842
RZ střediskové režie výkon 400	95 978	95 978	519
Středisková režie výkon 400	251 700	-934 435	1 005 201
Celkové režie NV Pšenice ozimá	251 700	-934 435	1 798 546
Celková hodnota NV Pšenice ozimá	3 708 416	2 522 281	5 833 907
Podíl režii na celkové hodnotě NV Pšenice ozimé	6,8 %	-37,0 %	30,8 %

Zdroj: Autor

Uvedená tabulka zobrazuje detailně způsob ocenění nedokončené výroby (NV) výkonu pšenice ozimé (400) a postup výpočtu jednotlivých částek režijních nákladů. Jak již bylo uvedeno, v roce 2014 je jasně zřetelné ovlivnění výše NV výkonu 400 rozpuštěním VH výkonu střediskové režie, na který byly, ne zrovna optimálně, přiřazeny veškeré výnosy z dotací určených rostlinné výrobě. Výsledek střediska se pak ve vnitropodnikovém systému účetnictví rozpustil mezi výkony 100 – 599 střediska 111 (RV), jako náklad se záporným znaménkem. Výsledkem bylo snížení hodnoty vykazovaných výnosů spojených se změnou stavu nedokončené výroby, pod hodnotu přímých nákladů NV výkonu pšenice ozimá. Rozdíl mezi lety 2014 a 2015 je markantní. Snížení hodnoty NV v roce 2014 vlivem dotací dosáhlo celých 37 %, zatímco o rok později došlo vlivem změny přiřazování režijních výkonů k nárůstu o necelou čtvrtinu. Do tabulky byla také přidána konstrukce výpočtu hodnoty NV pšenice s rozpuštěním režijních nákladů, jak by vypadala, pokud by nedošlo k přiřazení dotací střediskové režii.

Tab. 32

	RZ pro NV (Kč)	RZ Celkem (Kč)	Proc.
Přímé mzdy (2014)	249 593	759 532	32,8 %
Hektary zadané (2015)	1 332	2 842	46,8 %
Nafta (2015)	1 174 807	2 719 613	43,2 %
Přímé mzdy (2015)	276 281	791 347	34,9 %

Zdroj: Autor

Následující tabulka zobrazuje meziroční rozdíl z pohledu celé nedokončené výroby příštího roku mezi lety 2014 a 2015.

Tab. 33 Srovnání celkové výše NV a podílu režijních nákladů

Položky	2014 bez dotací	2014	2015
Středisková režie RV (960)	1 991 855	-7 394 747	5 504 398
Koeficient	0,328	0,328	0,468
Celková středisková režie NV	653 328	-2 430 019	2 576 058
Výrobní režie RV (850 až 959)	0	0	5 309 282
Koeficient	0	0	0,432
Celková výrobní režie NV			2 293 610
Režie NV celkem	653 328	-2 430 019	4 869 668
Přímé náklady NV	8 019 026	8 019 026	9 446 028
Hodnota NV Příštího roku (přímé náklady + režie)	8 672 354	5 589 007	14 315 696
Podíl režii na celkové hodnotě NV podniku	7,5%	-43,5 %	34,0%

Zdroj: Autor

Vypočtené hodnoty pro celou nedokončenou výrobu (výkony 400 – 599) jen potvrzují hodnoty vypočtené pro výkon 400 – Pšenice ozimá. Z celkového hlediska však v roce 2014 došlo díky rozpuštění dotací k mnohem většímu snížení hodnoty celkové NV podniku, a to o více jak 43 %. Rozdíl mezi celkovou hodnotou vykazované NV mezi lety 2014 a 2015 je více jak dvojnásobný. V porovnání s modelovým stavem (2014 bez dotací) pak dochází ke určité korekci, kde nárůst je tvořen pouze navýšením přímých nákladů NV a přiřazením mnohem větší částky režijních nákladů.

Tab. 34 Vyčíslení vlivu změny rozpuštění režii na VH a daň. povinnost

Ozn. řádku	Položky	Částka (Kč)
1.	Rozdíl přímých nákladů NV 2015 - 2014	1 427 002
2.	Rozdíl celkové hodnoty NV 2015 - 2014	8 726 689
3.	Částka připadající na změnu účtování režijních nákladů (ř. 2. - ř. 1.)	7 299 687
4.	Daň 19 % (ř. 3 x 0,19)	1 386 941
5.	Rozdíl přímých nákladů NV 2015 - (2014 bez dotací)	1 427 002
6.	Rozdíl celkové hodnoty NV 2015 - (2014 bez dotací)	5 646 978
7.	Částka připadající na změnu účtování režijních nákladů (ř. 6. - ř. 5.)	4 219 976
8.	Daň 19 % (ř. 7. x 0,19)	801 796

Zdroj: Autor

Nedokončená výroba příštího roku z předcházejícího účetního období se vždy odúčtovává na stranu MD účtu 611 AE (resp. se odúčtovává do výše zůstatku účtu 121 příslušné AE) a tím snižuje, resp. kompenzuje nedokončenou výrobu příštího roku analyzovaného účetního období a současně, za předpokladu zachování obdobných podmínek, pomáhá minimalizovat zůstatek účtu 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Hodnota zůstatku tohoto účtu k rozvahovému dni roku 2015 u účetní jednotky však dosahuje stále poměrně nestandardní výše. Pokud odečteme změnu jdoucí na vrub nárůstu přímých nákladů, které souvisejí s větší plochou osevu plodiny, získáme celkovou částku, o kterou se zvýšila položka výnosů změnou v přiřazování a rozpouštění režijních nákladů výkonům nedokončené výroby. Tyto výnosy jsou samozřejmě součástí výsledku hospodaření a jsou zahrnuty také do základu daně účetní jednotky. Zjednodušený výpočet daňové povinnosti související s nárůstem výnosů je v tabulce taktéž uveden. V souvislosti se změnou ve vykazování nedokončené výroby bude muset účetní jednotka uhradit daň z příjmu přesahující 1,4 milionu Kč.

8.6.3 Variantní způsob přiřazení režii k ocenění NV

Z předchozího příkladu vyplývá, že změnou způsobu přiřazování režijních nákladů došlo v podniku k výraznému zvýšení hodnoty vykazované nedokončené výroby příštího roku. Ve snaze o korekci výše NV by mohl podnik zvolit jiné rozvrhové základny pro přiřazení střediskové režie podle příkladu z kapitoly 12.6.3 u pšenice ozimé a řepky ozimé. Jak by se hodnoty NV příštího roku (úč. období roku 2015) změnilo, pokud by za rozvrhovou základnu byla zvolena spotřeba PHM, případně přímé mzdy, zobrazuje tabulka níže.

Tab. 35 Srovnání výsledků variantních řešení podle způsobu přiřazování režii (2015)

	Současná varianta	Varianta A - PHM	Varianta B - Přímé mzdy
Výrobní režie celkem	5 309 282	5 309 282	5 309 282
Koeficient	0,432	0,432	0,349
Výrobní režie NV	2 293 610	2 293 610	1 852 939
Středisková režie celkem	5 504 398	5 504 398	5 504 398
Koeficient	0,468	0,432	0,349
Středisková režie NV	2 576 058	2 377 900	1 921 035
Režie NV součet	4 869 668	4 671 510	3 773 974
Přímé náklady NV	9 446 028	9 446 028	9 446 028
Změna stavu NV celkem	14 315 696	14 117 538	13 220 002

Zdroj: Autor

Z propočtu použití nových rozvrhových základů pro přiřazení režijních nákladů jasně vyplývá, že nejvýhodnější variantou pro podnik, v případě snahy o minimalizaci hodnoty NV příštího roku a současně zachování struktury položek přiřazovaných výkonům NV, je použití přímých mezd. Pokud srovnáme současnou variantu rozpouštění režii s variantou rozvrhové základny přímých mezd, je rozdíl mezi nimi téměř 1,1 mil. Kč. Oproti tomu, rozdíl mezi současným způsobem rozpouštění režii a variantou A, používající za rozvrhovou základnu spotřebu PHM, je s ohledem na celkovou výši změny stavu NV, téměř zanedbatelný.

8.7 Vnitropodniková směrnice k NV

Analýzou účetního systému podniku bylo zjištěno, že účetní jednotka v současnosti téměř nevyužívá možnosti upravit svůj ekonomicko-administrativní proces pomocí vlastních vnitřních účetních směrnic, které by definovaly a jasně vymezily specifické oblasti, ale především však účetní jednotkou užívané postupy a metody účetní evidence podnikatelského procesu.

Z hlediska nedokončené výroby tomu není jinak. Za účelem jasného vymezení a definice účtování a oceňování nedokončené výroby, které by mohlo omezit vznik nepřesností a nejasností při zpracovávání účetní agendy by bylo vhodné takovouto směrnici, alespoň základního obsahu, připravit. Jelikož nedokončená výroba patří mezi zásoby vytvořené vlastní činností účetní jednotky, bude vhodné vycházet při konstrukci směrnice z obecných náležitostí účetních směrnic pro oceňování a

úctování zásob vlastní výroby. Hlavními body, které by takováto směrnice měla obsahovat, jsou především vymezení legislativy, vymezení popisované skutečnosti, způsob a pravidla účetního zachycení, způsob a pravidla ocenění a přiřazování nákladů, inventarizace a úctování mank a škod a další obecné údaje nezbytně související s vydáváním vnitřních směrnic, které jsou uvedené v rešeršní části.

8.7.1 Návrh vnitropodnikové směrnice k úctování nedokončené výroby

Název směrnice	Nedokončená výroba, účetní zachycení a oceňování	
Účetní jednotka	ZD „SLEZAN“ Klimkovice a.s.; Lagnovská 669, 742 83 Klimkovice; IČ: 14614499; DIČ: CZ14614499	
Datum vydání	1. 1. 2016	
Účinnost od	1. 1. 2016	
	Jméno, Příjmení, funkce	Podpis
Zpracoval	Bc. Jakub Rzymanek	
Schválil	finanční ředitel	
Určeno pro	finanční účetní	
	skladová účetní	
	agronom	
	finanční analytik	

Legislativa

Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Českých účetních standardů pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů – především ČÚS č. 015 – Zásoby.

Účel směrnice

Účelem směrnice je zajistit a popsat standardní postupy používané k úctování o nedokončené rostlinné výrobě v podniku. Definovat způsoby její evidence, ocenění

a postup při inventarizaci a zjištění mank a škod. Nedokončená výroba je součástí zásob, tudíž směrnice obsahuje také určitou část problematiky spojenou s účtováním zásob.

Obecná část

Ocenění zásob

Zásoby se oceňují podle § 25 zákona o účetnictví, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami, zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady, příchovky zvířat vlastními náklady.

- Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením souvisejícími,
- reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností, (§ 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob. (§ 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. (§ 49 odst. 5, vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

Položka „Nedokončená výroba a polotovary“ obsahuje:

- produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. (§ 9 odst. 2, vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

Vážený aritmetický průměr podle bodu 3.1. se v případě využití této metody počítá nejméně jednou za měsíc. (ČÚS pro podnikatele č. 015 – Zásoby, ve znění pozdějších předpisů)

Způsob A - účtování o zásobách

Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob zaúčtují na vrub příslušného účtu pořízení materiálu účtové skupiny 11 - Materiál nebo na vrub příslušného účtu pořízení zboží účtové skupiny 13 - Zboží se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby, které souvisí s přepravou dodávek zásob, se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů zásob a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 62 - Aktivace. Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje (v pořizovacích cenách u nákupů a ve vlastních nákladech u zásob vlastní výroby) na vrub účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 - Materiál nebo na vrub účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 - Zboží a ve prospěch příslušného účtu pořízení materiálu nebo ve prospěch příslušného účtu pořízení zboží. Spotřeba materiálu a prodej zboží se účtují běžně na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy a u prodeje materiálu na vrub příslušného účtu určeného ke sledování prodaného materiálu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady.

Nákupy materiálu lze účtovat přímo na účet určený ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 - Materiál, nákupy zvířat na příslušný účet účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby a nákupy zboží na příslušný účet určený ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 - Zboží. (ČÚS pro podnikatele č. 015 – Zásoby, ve znění pozdějších předpisů)

Zásoby vlastní výroby

V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti a ve prospěch příslušného účtů účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby. (ČÚS pro podnikatele č. 015 – Zásoby, ve znění pozdějších předpisů)

Vnitropodniková úprava

Způsob účtování zásob materiálu

Podnik používá při účtování o zásobách způsob A. Veškeré nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou bez DPH. Pokud vzniknou při pořízení materiálu doprovodné náklady, které souvisejí s pořízením, vstupují tyto do pořizovací ceny zásob.

Jedná především o náklady související s dopravou, případně manipulací, poštovné, balné.

Pořízení zásob materiálu se účtuje standardně přes účet pořízení zásob materiálu 111 100. V okamžiku obdržení faktury nebo dodacího listu je účetní vystavena příjemka, kterou odsouhlasí provozní technik příslušného úseku a zároveň poskytne informace o druhu materiálu. Po odsouhlasení se provede souvztažný zápis na účet skupiny 112 – Materiál na skladě, dle příslušné analytické evidence podle druhu pořizovaného materiálu.

Účet	Druh materiálu
112100	Nakoupená osiva
112200	Nakoupená hnojiva
112300	PHM
112400	Chemické ochranné prostředky
112500	Nakoupená krmiva a steliva
112600	Náhradní díly, oleje a maziva
112700	Ostatní materiál
112800	Vstupní suroviny BPS

Materiál je na skladě evidován v průměrné skladové ceně daného druhu materiálu, dle skladové karty. Průměrná cena se přepočítává při každém novém příjmu na skladovou kartu. Hodnota vydané položky tak vždy odpovídá průměrné skladové ceně, bez ohledu na cenu pořízení.

Výdej materiálu do spotřeby

Materiál se vydává do spotřeby na základě výdejky vyhotovené provozním technikem (v případě RV agronom; v případě ŽV zootechnik; PHM a mechanizace mechanizátor). Na výdejce je přesně specifikován druh, resp. název materiálu, číslo skladové položky, **množství a cena výdeje**, druh skladového pohybu, **středisko a výkon**, na který se výdej účtuje. Účetní na výdejku doplní předkontaci, číslo dokladu v číselné řadě a opatří razítkem podniku. Také zkontroluje věcnou správnost účetního dokladu, případné nedostatky opraví, v případě nutnosti konzultuje nedostatky s technikem, který doklad zpracoval.

Spotřeba služeb

V případě příjmu služby se spotřeba, resp. její přijetí účtuje na základě obdržené dodavatelské faktury v částce bez DPH na účet 518 – Ostatní služby a na příslušný účet analytické evidence, dle druhu poskytnuté služby. Při účtování je vždy zapotřebí přiřadit středisko a výkon. Formální a věcnou správnost dokladů za obdržené služby schvaluje provozní technik, k dokladu poskytuje účetním rozpis cílového střediska a výkonu. Účetní není odpovědná za špatně poskytnuté podklady od provozních techniků.

Nedokončená výroba

Nedokončená výroba se účtuje periodicky - měsíčně. Přiřazení nákladů nedokončené výrobě probíhá automaticky v účetním softwaru při uzávěrcе daného měsíce. Nedokončená výroba se zachycuje na účtu 121 a rozlišuje se na nedokončenou výrobu běžného roku a nedokončenou výrobu příštího roku, podle příslušného analytického členění. Současně se o změně stavu nedokončené výroby účtuje na příslušném účtu změny stavu zásob vlastní činnosti skupiny 58. Nedokončené výrobě běžného roku jsou přiřazovány výkony RV s číselnou řadou od 100 do 299. Nedokončené výrobě příštího roku poté výkony číslo 400 až 599 v číselníku činností / výkonů.

Účet	Popis
121 100	Nedokončená výroba běžného roku
121 200	Nedokončená výroba příštího roku
581 100	Změna stavu nedokončené výroby běžného roku
581 200	Změna stavu nedokončené výroby příštího roku

Oceňování nedokončené výroby

Nedokončená výroba jednotlivých výkonů se oceňuje ve výši přímých nákladů vynaložených na tento výkon v daném měsíci. Přímé náklady zahrnují především spotřebu přímého materiálu, přímé služby, přímé mzdy včetně odvodů. Přímý materiál se skládá především z nakupovaných osiv, hnojiv, chemických ochranných prostředků, spotřeby PHM a ostatního materiálu. Součástí přímých nákladů je i spotřeba vlastních výrobků, především pak statkových hnojiv, účtována na vrub příslušných účtů skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní výroby; konkrétně v případě vlastních hnojiv účtu 583 312, souvztažně s příslušným úbytkem na straně účtu výrobků 123 500.

K ocenění nedokončené výroby je přiřazována i poměrná část výrobní a střediskové režie střediska 111 – Rostlinná výroba. U výrobní režie se jedná o výkony 850 až 959. Středisková režie je určena výkonem 960. Jako rozvrhová základna jsou používány přímé mzdy a to tak, že suma přímých mezd jednotlivého výkonu NV je vydělena sumou přímých mezd všech výkonů nedokončené výroby (100 až 599), získaným koeficientem je vynásobena hodnota výsledku hospodaření jednotlivých režijních výkonů a výsledná částka přiřazena danému výkonu nedokončené výroby prostřednictvím sekundárního účetního okruhu na účtech skupiny 800 – Vnitropodnikové náklady. Analytické členění účtů této skupiny kopíruje číselná označení jednotlivých režijních výkonů snížená o jeden řád (např. pro výkon 890 účet 800 790).

Okamžik rozhodný pro účtování o nedokončené výrobě

Pro účtování o nedokončené výrobě běžného roku je rozhodným okamžikem náběhu nákladů první den účetního období. K prvnímu dni účetního období je prove-

deno přeúčtování hodnoty nedokončené výroby příštího roku na účet nedokončené výroby běžného roku.

Na účtu nedokončené výroby a současně na účtu změny stavu nedokončené výroby běžného roku se zachycují přírůstky nákladů směřující jednotlivým plodinám – výkonům rostlinné výroby, až do okamžiku sklizně, resp. ukončení nedokončené výroby daného výkonu. V průběhu sklizně se s postupným naskladňováním vyrobené produkce odúčtovává nedokončená výroba v hodnotě naskladňované produkce. V měsíci, kdy byla vyrobena poslední část produkce, se odúčtuje také zbývající část nedokončené výroby. U výkonů píce a kukuřice v zelené hmotě se ukončení nedokončené výroby a odúčtování provede v jeden okamžik.

Rozhodným okamžikem pro náběh nákladů na nedokončenou výrobu příštího roku je již podmínka ploch sklizených plodin, a to i v případě, že se jedná o plodiny jarní.

Nejzazší data pro ukončení nedokončené výroby běžného roku se pevně určují jen velmi stěží, přesto lze z dlouhodobých zkušeností u hlavních plodin uvést orientační údaje, kterými by bylo dobré se řídit. Řepka ozimá do 30. 9.; veškeré obiloviny do 31. 10.; pícniny, trávy, kukuřice na zeleno a na zrno do 30. 11.; cukrová řepa do 31. 12. daného účetního období. Mělo by být postupováno tak, aby ukončování výkonů nebylo zbytečně oddalováno.

Inventarizace

Inventarizace vykazovaného stavu nedokončené výroby se provádí každý měsíc v rámci uzávěrky. Inventarizací se rozumí kontrola a porovnání hodnot účtů přímých nákladů, změny stavu zásob vlastní činnosti spojených se spotřebou vlastních hnojiv a hodnot účtů vnitropodnikových nákladů, zda jejich součet odpovídá vykazované výši účtu změny stavu nedokončené výroby pro daný výkon, ve vnitropodnikové výsledovce a hlavní knize. V polovině a na konci účetního období je také nutno překontrolovat do účetní evidence zadané osevní plochy jednotlivých výkonů, zda nedošlo ke korekcím či změnám ze strany agronoma.

Manka a škody

Normy přirozených úbytků se na tuto oblast nevztahují. V případě vzniku škod na nedokončené produkci je nutno poměrnou část přepočtenou na náklady na hektar odúčtovat, pouze v rámci účtů 121 a 581. V případě, že je uzavřeno na plodiny pojištění, je možno účtovat poměrnou část škody z účtů 121 do nákladů na účet 549 100, avšak pouze do výše plnění poskytnutého pojišťovnou.

9 Diskuze

Praktická část měla za cíl analyzovat v kontextu podnikového prostředí určité specifické oblasti účetního zachycení a oceňování zemědělské činnosti.

9.1 Účtování dotací

Jako první bylo analyzováno účetní zachycení a evidence přijatých finančních podpor, resp. dotací, které jsou pro sektor zemědělství charakteristické. Při jejich účtování může vzniknout řada nejasností, jelikož způsob získání podpory není vždy stejný a je spojen s různými oblastmi podnikatelské činnosti podniku a účelem využití. Pro popis zaúčtování byly vybrány tři případy. Nejčastěji dotace ovlivňují pořizovanou cenu dlouhodobého majetku nebo technického zhodnocení, nebo jsou určeny na úhradu běžných či finančních nákladů účetního období a tudíž zvyšují provozní resp. finanční výnosy. Jedním z možných problémů při účetní evidenci dotací je především časový nesoulad mezi okamžikem podání žádosti, vznikem nároku na dotaci a samotným obdržáním platby. Není neobvyklá situace, že mezi těmito fázemi nastane rozvahový den, případně už dojde k uzavření účetních knih. Problémem také bývá určení okamžiku, kdy účetní jednotce vzniká nezpochybnitelný nárok na obdržení dotace. Z hlediska zásady opatrnosti se v tomto směru u některých pravidelných plateb určených ke kompenzaci nákladů na základě zvláštních právních předpisů používá dohadného periodického účtování poměrné částky dotace, jejíž obdržení účetní jednotka v budoucnu očekává. U dotací poskytovaných na pořízení nebo modernizaci dlouhodobého majetku, může pro změnu nastat situace, že budou splněny všechny podmínky pro zařazení pořizované investice do účetní evidence, ještě před obdržáním rozhodnutí o přidělení podpory. Samostatným problémem souvisejícím s investičními dotacemi pak je vykazování zkrácené hodnoty aktiv v evidenci dlouhodobého majetku, která neodpovídá jejich skutečné pořizovací hodnotě. Komplikace, resp. nejasnosti mohou účetní jednotce vzniknout také při účtování o použití dotace, potom, co došlo k jejímu obdržení, resp. k obdržení definitivního rozhodnutí o přidělení podpory, v případě, že se jedná o dotaci, určenou k úhradě / kompenzaci nákladů.

Co se týče analyzované účetní jednotky, je možno u ní současný způsob rozvrhování výnosů z podpor oproti minulosti považovat za vhodný, jelikož odpovídá způsobu výpočtu převážné části inkasovaných plateb. Prostor pro diskuzi se týká především přiřazování dohadů dotací na úhradu nákladů, zda není vhodné i tyto, v případě, že jsou již známy jednotkové sazby jednotlivých titulů, řadit příslušným výkonům, se kterými souvisí. Přikláním se k řešení, že je možné dohad v přiměřené výši, odpovídající poměru podpor obdržných v uplynulém účetním období, z počátku účetního období přiřazovat střediskové režii příslušného výrobního úseku, jelikož ještě nejsou známy příslušné sazby na jednotku, jež stanovuje MZe, ani přesný počet jednotek, na které je žádáno (termín pro podání Jednotné žádosti SZIF bývá obvykle do poloviny května). V okamžiku, kdy MZe oznámí sazby za příslušné tituly, na které byla podána žádost, je však vhodné příslušné dohadné část-

ky z výkonů střediskových reží odúčtovat a přiřadit konečným výkonům, kterých se podpora týká (např. dojnice, v případě RV jednotlivé plodiny dle výměry), aby nedocházelo ke zkreslování VH jednotlivých výkonů. Účetní jednotce bych do budoucna doporučil účtování o dotacích a jejich přiřazování upravit ve vnitropodnikové směrnici.

9.2 Oceňování v ŽV

Živočišná výroba má z hlediska účetního zachycení v podniku dvě základní položky aktiv a to mladá zvířata oběžném majetku, resp. zásobách a dospělá zvířata v dlouhodobém hmotném majetku.

Způsob oceňování zvířat v oběžném majetku byl podroben analýze se zaměřením na kategorii vysokobřezích jalovic, u kterých se kalkuluje tzv. vzrůstový přírůstek. Podnik o vzrůstovém přírůstku v současnosti neúčtuje, čímž dochází k zařazování dospělých zvířat v nižší ceně, než pokud by bylo o přírůstku účtováno. Vynaložené náklady na odchov tak nejsou adekvátně promítnuty do výnosů, tudíž hospodářský výsledek této kategorie je záporný. V praktické části byly analyzovány náklady na odchov vysokobřezích jalovic v horizontu uplynulých tří účetních období, kdy v letech 2013 a 2015 dosahují zhruba srovnatelné výše. Byly vyčísleny jednotlivé položky přímých nákladů a výrobní režie, jejíž výpočet a přiřazování bylo mezi lety 2014 a 2015 změněno, od získané sumy nákladů byla odečtena hodnota produkce vedlejšího výrobku. Nejvyšší položku nákladů představují vlastní krmiva, spotřeba energie a materiálu. Celkové náklady odchovu kategorie VBJ v podniku se pohybují okolo 1 mil. Kč. Při vydělení počtem zjištěných krmných dnů za celé účetní období 2015, byla získána cena vzrůstového přírůstku na krmný den vysokobřezí jalovice ve výši 43 Kč / KD v případě ocenění přímými náklady a 52 Kč / KD v případě úplných vlastních nákladů. Přepočet na 100 KD a srovnání s referenčními údaji z odborné literatury ukázalo, že podnik v nákladech na odchov této kategorie nijak zvlášť nepřekračuje uvedené referenční hodnoty. Pokud by bylo zavedeno ocenění VBJ vzrůstovým přírůstkem došlo by k ovlivnění ceny zařazované dospělé dojnice, která se dnes pohybuje okolo 25 500 Kč. Při použití ocenění krmného dne na úrovni přímých nákladů, by se zvýšila tato cena v průměru o 5 000 Kč, resp. 20 %; v případě ocenění vlastními náklady pak o více jak 6 000 Kč, resp. o 25 %. Současně s nárůstem hodnoty zařazované dojnice by došlo také ke zvýšení položky aktivace a odpisů. Tato skutečnost by se však projevovala postupně, jak by docházelo k obnově základního stáda.

Je otázkou z jakého důvodu podnik neúčtuje o vzrůstovém přírůstku, zda je to za účelem snížení vykazovaných nákladů na odchov promítnutých do výnosů prostřednictvím aktivace, nebo zda jsou tyto náklady již rozloženy do přírůstků nižších kategorií. Podnik v uplynulých letech řešil odchov mladého dobytka z velké části dodavatelsky a v evidenci váhových přírůstků a směrování nákladů vznikly určité nedostatky, díky nimž není možno při sestavování kalkulací vlastních cen váhových přírůstků vycházet z relevantních dat. Tento stav přetrvává dodnes. V tomto směru by bylo nejvhodnější, aby byly přírůstky zvířat účtovány automa-

ticky prostřednictvím softwaru, v němž je vedena evidence zvířat, podle nastaveného klíče. I z tohoto důvodu byla pro příklad oceňování v živočišné výrobě zvolena kategorie VBJ. Dalším nedostatkem z hlediska účtování zvířat je neexistence norem úbytků, resp. úhynů. Především u kategorie telat by tyto normy měly být zpracovány. Podniku bych doporučil účtovat o vzrůstovém přírůstku, z důvodu dodržení principu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a provést zásadní změnu ve způsobu evidence a vykazování hmotnostních přírůstků nižších kategorií skotu.

9.3 Účtování a oceňování v RV

Samostatná kapitola byla věnována účtování a oceňování v rostlinné výrobě, která byla zaměřena především na nedokončenou výrobu. O nedokončené výrobě se v podniku účtuje fakticky během celého výrobního – produkčního procesu rostlinné výroby, až do okamžiku sklizně příslušné plodiny (výkonu), ať už se jedná o nedokončenou výrobu běžného nebo příštího roku.

Nedokončená výroba se v podniku oceňuje ve výši přímých nákladů, které zahrnují především přímé materiálové náklady, přímé služby a přímé mzdy včetně odvodů. Dále se k ocenění nedokončené výroby přidává spotřeba vlastních výrobků, především vlastních hnojiv z produkce živočišné výroby a podíl výrobní a střediskové režie. Režijní náklady tvoří nemalou část celkových nákladů rostlinné výroby a způsob jejich rozpouštění a přiřazování jednotlivým výkonům může ovlivnit konečnou výši nedokončené výroby. V práci jsem se tak zabýval zhodnocením dvou variant přiřazování režijních nákladů nedokončené výrobě příštího roku výkonů pšenice ozimé a řepky ozimé, které mají hlavní podíl na celkové výši nedokončené výroby. Jako rozvrhové základny pro přiřazení výrobní režie jsem zvolil výši přímých mezd a přímých materiálových nákladů pohonných hmot. Podnik v současnosti používá k přiřazování výrobní režie rozvrhovou základnu pohonných hmot. Pro střediskovou režii bylo zachováno rozpouštění podle rozlohy osevních ploch zadané všeobecným dokladem do účetního systému na účty skupiny 799 – Naturální účty. Tento fakt měl zásadní vliv na nízkou změnu vypočtených režii a celkové hodnoty nedokončené výroby u výkonů pšenice ozimé a řepky ozimé. Přesto z výpočtů vyplývá, že vhodnější variantou pro podnik by bylo použití přímých mezd, při kterém dochází k přiřazení nižší části režijních nákladů, tudíž také vykazování nižší hodnoty nedokončené výroby.

V dalším kroku jsem se zaměřil na vyčíslení celkové změny hodnoty nedokončené výroby mezi lety 2014 a 2015. Jak již bylo řečeno, v podniku došlo v uplynulém účetním období ke změně přiřazování režijních nákladů nedokončené výrobě. Na nedokončenou výrobu běžného roku tato skutečnost nemá vliv, jelikož do konce účetního období dojde k jejímu odúčtování. Zcela zásadní efekt však má změna oceňování na nedokončenou výrobu příštího roku, jejíž hodnota se oproti účetnímu období roku 2014 zvýšila více jak dvojnásobně. Částečně je to způsobeno podhodnocením nedokončené výroby v minulých účetních obdobích, z důvodu přiřazování poměrné části obdržených dotací do ocenění se snižujícím efektem. Podnik

také v uplynulých účetních obdobích nerozpouštěl do nedokončené výroby poměrnou část výrobních režii souvisejících především s provozem mechanizace. Výsledkem je meziroční nárůst na hodnotě nedokončené výroby o více jak 8,7 mil. Kč, což nevnímám jako zanedbatelnou částku. Pouze zhruba 16 % z této částky jde na vrub nárůstu přímých nákladů. Výše ocenění nedokončené výroby má přímý vliv na výnosy podniku, vykazovaný výsledek hospodaření a tím pádem také na výši daňové povinnosti. Pokud abstrahujeme od komplikovaných úprav výpočtu daně z příjmu, pro který ani nemáme všechny potřebné údaje, přinese nárůst hodnoty změny stavu nedokončené výroby, pouze z titulu změny způsobu přiřazování režijních nákladů, daňovou povinnost převyšující 1,3 mil. Kč.

Korigovat hodnotu nedokončené výroby, při zachování struktury přiřazovaných nákladů by šlo pouze změnou rozvrhové základny, jak je nastíněno v posledním kroku. Jako nejvýhodnější varianta vyšlo použití rozvrhové základny přímých mezd, což ostatně napověděl už příklad s pšenící ozimou a řepkou ozimou. Při použití této varianty dojde ke korekci výše vykazované nedokončené výroby příštího roku o více jak 1 mil. Kč. Použití rozvrhové základny spotřeby PHM nepřineslo výraznějšího efektu.

Je k diskuzi, která z rozvrhových základen je více vypovídající, zda přímé mzdy, či spotřeba PHM. V situaci, kdy výrobní režie je tvořena téměř výhradně náklady na mechanizaci, opravy a provoz techniky, by se mohlo zdát vhodnější použití spotřeby PHM, ve které se přímo odráží práce techniky. Nicméně pokud se snažíme o minimalizaci výše nedokončené výroby, není tato volba v případě podniku optimální. Navíc, do spotřeby PHM se promítá technická úroveň a hospodárnost provozovaných strojů, což může vykazované hodnoty výrazně zkreslovat. Z toho důvodu jsou přímé mzdy stabilnějším údajem, který je vzhledem k vykázání pracnosti jednotlivých operací mnohem spolehlivější a vzájemně porovnatelný i mezi podniky.

Zjištěné skutečnosti byly podkladem k sestavení vnitřní účetní směrnice podniku, která vymezuje a upravuje účtování a oceňování nedokončené výroby v účetní jednotce. Do této směrnice byly také zahrnuty důležité informace určující okamžik, od kterého se začíná účtovat o nedokončené výrobě příštího roku a do kdy by měla být uzavřena nedokončená výroba běžného roku jednotlivých výkonů, resp. plodin. Po analýze celkového stavu účetnictví bych podniku doporučil vypracovat i další důležité směrnice, především z oblasti oceňování zásob vlastní výroby, účetního zachycení dotací, dlouhodobého majetku a zpracování a vedení účetnictví.

Na závěr bych chtěl vyjádřit mírnou polemiku nad způsobem oceňování nedokončené výroby v podniku v minulosti. Ta byla evidována v rozdílné výši, než jaká byla skutečná výše přímých nákladů vynaložených na jednotlivé výkony (plodiny). Jelikož zákon uvádí, že zásoby a dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje ve výši vlastních nákladů, minimálně pak ve výši přímých nákladů vynaložených na jejich pořízení, a nedokončená výroba se řadí mezi aktiva vytvořená vlastní činností, docházelo v minulosti podle mého názoru k porušení několika účetních zásad. Jednou z nich je zásada věrného a poctivého zobrazení stavu účetnictví, především pak položek účetní závěrky. Tím, že byla část obdržných

finančních podpor použita ke snížení vykazované nedokončené výroby příštího roku, došlo dle mého názoru také k porušení zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, jelikož výnosy představující nedokončenou výrobu příštího roku se nerovnalý skutečně vynaloženým nákladům na její pořízení. Tento postup však probíhal víceméně nevědomě na základě vnitřního nastavení účetního softwaru a automatického rozpouštění režijních nákladů.

Vzhledem ke změnám v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 25 odst. 5, kde se uvádí „*vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností,*“ a také vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kde se v § 49, odst. 5 uvádí: „*Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. ... Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.*“ se domnívám, že by účetní jednotka mohla pro ocenění nedokončené výroby použít pouze přímých vlastních nákladů, aniž by výrazným způsobem porušovala citovaná ustanovení právních norem a účetní zásady. Dosáhlo by se zjednodušení celého evidenčního procesu, kdy je nutné při jakékoliv změně rozvrhových základů k získání aktuálního stavu účetních výkazů zpětně přeúčtovat režie a nedokončenou výrobu v účetním programu, což je poměrně zdlouhavá záležitost, omezující práci účetních a dostupnost dat. Dalším efektem by byla optimalizace vykazované výše nedokončené výroby ve vztahu k položkám zásob vlastní výroby, změnových účtů zásob vlastní výroby a v té souvislosti také výsledku hospodaření a daňové povinnosti účetní jednotky.

Zásadním doporučením pro účetní jednotku, v souvislosti se změnou způsobu oceňování nedokončené výroby, je nutnost provedení kompletní revize zavedeného vnitropodnikového ceníku a úpravy vnitropodnikových výrobních cen na relevantní úroveň.

10 Závěr

Bakalářská práce „Specifika účetnictví v zemědělském podnikání“ se zbývá problematikou vedení účetnictví v zemědělském podniku – obchodní korporaci.

V úvodu je stručně nastíněn kontext zemědělského podnikání a východiska sektoru v ČR. Poté je definován cíl a metodika práce.

Rešeršní část sestává z legislativního vymezení zemědělského podnikání a účetnictví v ČR, definování účetnictví a jeho okruhů, základních účetních pojmů a zásad. Následně jsou vymezeny jednotlivé oblasti specifické pro účetnictví v zemědělství. Jde především o oblast aktiv, jelikož hlavním specifikem zemědělské činnosti je práce a nakládání s biologickými aktivy. Tyto oblasti jsou rozděleny na oblast zásob a dlouhodobého majetku. Vybrány jsou jen ty oblasti, které se týkají následně analyzované účetní jednotky, tudíž v práci není zmíněno např. účtování lesních porostů a trvalých kultur. Jsou zmíněny způsoby evidence, oceňování a vyřazování.

Poslední kapitola rešeršní části je věnována stručnému vymezení problematiky vnitropodnikových směrnic a jejich náležitostí a roli v ekonomickém procesu podniku.

Praktická část práce je uvedena představením a popisem analyzované účetní jednotky a základní ekonomickou charakteristikou. Dále je popsán účetní systém podniku, používaný účetní software, způsob zpracování dokladů a specifika účtového rozvrhu a číselníků používaných v procesu zachycení ekonomické činnosti. Jsou zde také definovány a vyčísleny položky zásob podniku.

Samostatná část je věnována problematice účetního zachycení dotací v podniku a představuje základní tři případy, které mohou v souvislosti s účtováním dotací nastat. Následně je popsána problematika přiřazování výnosů z dotací k jednotlivým výkonům podniku. Této problematice je vhodné v podnicích věnovat odpovídající pozornost, neboť má vliv na správné vykazování informací potřebných pro pozdější manažerská rozhodování.

V části věnované živočišné výrobě, jsou znázorněny základní účetní operace související s chovem zvířat a je popsán způsob účetního zachycení zvířat v podniku. Byl vypočítán vzrůstový přírůstek kategorie VBJ, o kterém účetní jednotka v současnosti neúčtuje a vyčísleny některé dopady jeho zavedení. Při analýze účetní evidence zvířat, byly odhaleny určité nedostatky v nižších kategoriích, které by měl podnik vyřešit.

Hlavní část práce je věnována evidenci a oceňování nedokončené rostlinné výroby, především nedokončené výroby příštího roku. Je zde analyzována problematika přiřazování režijních nákladů jednotlivým výkonům v RV. V účetní jednotce došlo meziročně ke změně oceňování nedokončené výroby, důsledky zavedení těchto změn jsou vyčísleny. Problematice nedokončené výroby a jejímu vlivu na hospodářský výsledek obecně není věnována příliš velká pozornost. Přitom obzvláště v zemědělských podnicích, které se zabývají pěstováním ozimých plodin je otázka nedokončené výroby a jejího oceňování poměrně výrazným specifikem, který může mít přímý vliv na vykazovaný hospodářský výsledek.

Zjištěné skutečnosti jsou sumarizovány a okomentovány v části věnované diskusi.

Zemědělské účetnictví je poměrně komplikovanou oblastí, které, dle mého názoru, není věnováno příliš prostoru v odborných kruzích a literatuře a je na ni prostřednictvím momentálně platných právních předpisů nahlíženo veskrze technickým pohledem. Zvláště co se týče biologických aktiv, která jsou oceňována pouze prostřednictvím vynaložených nákladů a není u nich nijak zohledněn fakt biologické přeměny a kvalitativního zhodnocení v čase prostřednictvím růstu, dozrávání, dosahování plodnosti apod. S postupující racionalizací a modernizací tuzemských podniků v odvětví, postupující mezinárodní právní harmonizací a nástupu nových konkurenčních výzev je možno předpokládat nové požadavky na definování ekonomických souvislostí v zemědělském podnikání v podmínkách ČR, účetní problematiku nevyjímaje.

11 Literatura

11.1 Legislativní normy

Zákon č. 252/1997 Sb., Zákon o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby.

Český účetní standard pro podnikatele č. 017 – Zúčtovací vztahy.

Interpretace Národní účetní rady I – 14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace.

Interpretace Národní účetní rady I – 27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek.

11.2 Monografie

BEČVÁŘOVÁ, VĚRA A IVO ZDRÁHAL. *Zemědělská politika a obchod: Agricultural policy and trade*. 1. vyd. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014, 76 s. ISBN 978-80-7509-091-1.

BEČVÁŘOVÁ, VĚRA. *Velikostní struktura podniků v zemědělství - faktory, tendence, souvislosti*. 1. vyd. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2013, 168 s. ISBN 978-80-7375-690-1.

DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-807-3579-616.

KOVANICOVÁ, DANA. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, ix, 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

LANDA, MARTIN. *Podnikové účetnictví*. Vydání první. Ostrava: Key Publishing, 2014, 318 stran. ISBN 978-80-7418-219-8.

LOUŠA, FRANTIŠEK. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2007, 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.

NEPLECHOVÁ, MARTA. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007, 175 s. ISBN 978-80-7263-393-7.

VALDER, ANTONÍN. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, 2008, 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.

11.3 Periodika

- DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2009, 2009(2). ISSN 1212-9453.
- DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2009, 2009(3). ISSN 1212-9453.
- LOUŠA, FRANTIŠEK. *Účtování dospělých zvířat v zásobách*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2012, 2012(7). ISSN 1212-9453.
- VANČUROVÁ, PAVLÍNA. *Účtování zvířat v zemědělském podniku*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2014, 2014(5). ISSN 1212-9453.
- DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Oceňování, účetní zachycení a vykazování rostlinné výroby v dlouhodobém a krátkodobém majetku*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2009, 2009(4). ISSN 1212-9453.
- VANČUROVÁ, PAVLÍNA. *Specifika oceňování v zemědělství*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2014, 2014(6). ISSN 1212-9453.
- DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2011, 2011(8). ISSN 1212-9453.
- BOHUŠOVÁ, HANA A PATRIK SVOBODA. *Zásoby vlastní výroby*. Účetnictví v praxi. 2007, 2007(9). ISSN 1211-7307.
- DĚRGEL, MARTIN. *Vliv oceňování na výsledek hospodaření*. Účetnictví v praxi. 2007, 2007(3). ISSN 1211-7307.
- BULLA, MIROSLAV. *Jak porozumět účetním informacím - základní pojmy*. Účetnictví v praxi. 2005, 2005(9). ISSN 1211-7307.
- LOUŠA, FRANTIŠEK. *Problémy účtování a oceňování nedokončené výroby*. Účetnictví v praxi. 2011, 2011(4). ISSN 1211-7307.
- KOŘÍNEK, MILOŠ. *Zdaňování příjmů ze zemědělské činnosti a z lesního hospodářství*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. 2010, 2010(7). ISSN 1212-9453.
- ČERNÝ, VÁCLAV. *Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?: Důvod účtování "Změny stavu vnitropodnikových zásob"*. Český finanční a účetní časopis. 2006, 2006(3). ISSN 1802-2200.
- ČERNÝ, VÁCLAV. *"Kvalita" výnosů z provozní činnosti podle české legislativy: Výnosy podle české účetní legislativy*. Český finanční a účetní časopis. 2009, 2009(3). ISSN 1802-2200.

11.4 Ostatní

HULA, JIŘÍ. *Metodická směrnice firmy Audit účetnictví, s.r.o.: Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek - popis, dopady a prevence jejich vzniku*. Brno, 2009, 7 s.

interní materiály a data podniku