



System oceňování v účetnictví a jeho vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů

Diplomová práce

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Lucie Vytinová

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

System oceňování v účetnictví a jeho vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie Vytinová**
Osobní číslo: E19000308
Studijní program: N0413A050007 Podniková ekonomika
Specializace: Management podnikových procesů
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví
Akademický rok: **2020/2021**

Zásady pro vypracování:

1. Principy a význam oceňování v účetní jednotce.
2. Charakteristika zemědělského odvětví a specifika účetnictví pro zemědělskou účetní jednotku.
3. Představení účetní jednotky, oceňování vybraných aktiv účetní jednotky.
4. Dopady oceňování na hodnoty účetních výkazů a vybrané ukazatele finančního řízení.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

65 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- BRAGG, Steven M. *IFRS guidebook*. 2019. Centennial, Colorado: Accounting Tools, [2018]. AccountingTools series. ISBN 978-1-64221-017-0.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2012. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-961-6.
- PILÁTOVÁ, Jana. 2017. *Zákon o účetnictví 2017: s komentářem*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-9628-9.
- STROUHAL, Jiří. 2013. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-366-1.
- PROQUEST. 2020. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2020-09-01]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Konzultant: Ing. Pavel Knobloch

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2020

Předpokládaný termín odevzdání:

31. srpna 2022

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

Bc. Lucie Vytinová

System oceňování v účetnictví a jeho vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů

Anotace

Diplomová práce se zaměřuje na systém oceňování aktiv v účetnictví a jeho vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů. Cílem práce je zjištění, jak podnik oceňuje vlastní výrobky a jak jejich ocenění ovlivňuje účetní výkazy. V první části se práce soustředí na charakteristiku vybraných pojmů související s problematikou ocenění pomocí literární rešerše. V rešeršní části jsou představeny způsoby ocenění, jeho metody a specifikace odvětví, ve kterém se podnik nachází. Praktická část se zaměřuje na zkoumaný podnik, který nejprve představuje. Následně práce analyzuje podnikový způsob ocenění výrobků živočišné výroby. Práce dále zkoumá, jak se změna ocenění projeví v účetních výkazech. Je vytvořena varianta 1, ve které se práce zabývá změnou data vyskladnění zásob mléka, a i změnou metody ocenění. V závěru práce je shrnutí získaných informací a jsou představena doporučení a návrhy podniku. Hlavním doporučením je aktualizace nebo vytvoření nové směrnice pro oceňování, ve které je detailněji popsán způsob ocenění zásob vlastní výrobou společně s kalkulačním vzorcem.

Klíčová slova

Oceňování, kalkulace, zásoby, účetní výkazy, finanční analýza, ekonomické ukazatele, zemědělství

Annotation

Valuation system in accounting and its influence on the explanatory power of financial statements

The diploma thesis focuses on the asset valuation system in accounting and its influence on the explanatory power of financial statements. The goal of the thesis is to find out how the company values its own products and how their valuation affects the financial statements. In the first part, the work focuses on the characteristics of selected terms related to the issue of valuation using a literature search. The research part presents valuation methods, its methods and specifications of the industry in which the company is located. The practical part focuses on the researched company, which it first presents. Subsequently, the work analyzes the corporate method of valuation of animal production products. The work further examines how the change in valuation will be reflected in the financial statements. Variant 1 is created, in which the work deals with changing the date of removal of milk stocks, as well as changing the valuation method. At the end of the thesis, there is a summary of the information obtained and the recommendations and proposals of the company are presented. The main recommendation is to update or create a new valuation guideline, which describes in more detail the method of valuing self-produced inventory together with the calculation formula.

Keywords

Valuation, costing, inventory, financial statements, financial analysis, economic indicators, agriculture

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Martině Černíkové, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, cenné rady a věcné připomínky. Velké díky náleží zaměstnancům podniku Zemědělského družstva Sever Loukovec, kteří mi neváhali pomoci a byli ochotni mi poskytnout potřebné informace, a v neposlední řadě mé rodině a blízkým za podporu v době studia.

Obsah

Seznam ilustrací.....	13
Seznam tabulek.....	14
Seznam zkratk.....	16
Úvod.....	17
1 Oceňování aktiv v podnicích.....	19
1.1 Harmonizace účetnictví	20
1.2 Oceňování podle zákona č. 563/91 Sb. o účetnictví.....	22
1.3 Oceňování zásob dle § 25 ZÚ.....	24
1.3.1 Způsoby účtování zásob	25
1.3.2 Oceňování zásob vlastní výroby – kalkulace	26
2 Systém výkazů v podnicích ČR.....	28
2.1 Rozvaha	29
2.2 Výkaz zisku a ztráty.....	32
3 Finanční analýza.....	35
3.1 Metody finanční analýzy	36
3.2 Analýza účetních dat.....	37
3.2.1 Ukazatel likvidity	38
3.2.2 Ukazatel rentability aktiv	39
3.2.3 Ukazatelé aktivity.....	40
4 Zemědělské odvětví a jeho specifika.....	42
4.1 Specifika zemědělského odvětví.....	44
4.2 Účetnictví v zemědělství.....	47
4.2.1 Klasifikace aktiv specifických pro zemědělskou činnost.....	49
4.2.2 Účetnictví v živočišné výrobě	50

4.3	Ocenění zemědělských produktů vytvořených vlastní činností	53
5	Oceňování živočišných výrobků vybraného zemědělského podniku.....	60
5.1	Oceňování zásob účetní jednotkou	65
5.1.1	Finanční analýza současného stavu podniku.....	67
5.1.2	Oceňování vlastních výrobků z živočišné výroby.....	68
5.1.3	Oceňování výrobků ŽV – jeden hlavní výrobek	73
5.1.4	Oceňování výrobků ŽV – dva hlavní výrobky	77
5.1.5	Komparace vlivu oceňovacích metod	77
5.2	Případová studie – změna způsobu účtování	80
	Závěr.....	87
	Seznam použité literatury.....	89
	Seznam příloh	91

Seznam ilustrací

<i>Obrázek 1: Členění výsledku hospodaření</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 2: Rozdělení poměrových ukazatelů.....</i>	<i>38</i>
<i>Obrázek 3: Tržby za výrobky v roce 2020</i>	<i>65</i>
<i>Obrázek 4: Produkce a tržby mléka 2007-2020</i>	<i>69</i>
<i>Obrázek 5: Příjemka mléka na sklad.....</i>	<i>71</i>
<i>Obrázek 6: Výdejka mléka ze skladu – prodej.....</i>	<i>72</i>
<i>Obrázek 7: Výdejka mléka ze skladu – režijní spotřeba</i>	<i>72</i>
<i>Obrázek 8: Hlavní kniha – účet 583.....</i>	<i>73</i>
<i>Obrázek 9: Celkové náklady na chov dojnic 2020</i>	<i>75</i>

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Kalkulace nákladů v živočišné výrobě – vzor</i>	57
<i>Tabulka 2: Ocenění nákladů vedlejších výrobků – vzor</i>	58
<i>Tabulka 3: Základní informace o společnosti</i>	61
<i>Tabulka 4: Zemědělská půda (ha)</i>	62
<i>Tabulka 5: Rostlinná výroba – 2020</i>	62
<i>Tabulka 6: Živočišná výroba – Stav k 12/2020</i>	63
<i>Tabulka 7: Produkce mléka 2020</i>	64
<i>Tabulka 8: Ostatní činnosti - 2020</i>	64
<i>Tabulka 9: Výňatek z rozvahy týkající se zásob v tis. Kč 2020</i>	66
<i>Tabulka 10: Výňatek z VZZ týkající se zásob v tis. Kč 2020</i>	67
<i>Tabulka 11: Produkce mléka a počet dojnic 2020</i>	70
<i>Tabulka 12: Celkové náklady na chov dojnic 2020 v Kč</i>	74
<i>Tabulka 13: Produkce ŽV 2020</i>	76
<i>Tabulka 14: Ocenění nákladů vedlejších výrobků 2020</i>	76
<i>Tabulka 15: Ocenění nákladů vedlejších výrobků 2020 sdruženou metodou</i>	77
<i>Tabulka 16: Rozpad řádku B. z VZZ při ocenění 6,94 Kč/l</i>	78
<i>Tabulka 17: Rozpad řádku B. z VZZ při ocenění 6,58 Kč/l</i>	79
<i>Tabulka 18: Výňatek v VZZ se změnami ocenění v tis. Kč</i>	80
<i>Tabulka 19: Výňatek rozvahy týkající se zásob v tis. Kč při tvorbě zásob</i>	81
<i>Tabulka 20: Výňatek VZZ týkající se zásob v tis. Kč – konečné stavy při změně</i>	82
<i>Tabulka 21: Výňatek z rozvahy – Varianta 1 změna ocenění zásob v Kč</i>	83
<i>Tabulka 22: Výňatek z VZZ – změna ocenění zásob mléka ve variantě 1</i>	84
<i>Tabulka 23: Výpočty ukazatele likvidity varianty 0 a varianty 1 při změnách ceny</i>	85
<i>Tabulka 24: Výpočty ukazatele ROA varianty 0 a varianty 1 při změnách ceny</i>	85

Tabulka 25: Výpočty ukazatelů aktivity varianty 0 a varianty 1 při změnách ceny 86

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
ZD	Zemědělské družstvo
JZD	Jednotné zemědělské družstvo
ÚJ	Účetní jednotka
VZZ	Výkaz zisků a ztráty
FA	Finanční analýza
ZÚ	Zákon o účetnictví
VH	Výsledek hospodaření
MD	Má dáti
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní směrnice
ŽV	Živočišná výroba
ROA	Return on assets

Úvod

Pro správné vedení a zpracování finančního účetnictví musí podnik vyřešit několik důležitých otázek, aby účetnictví plnilo svou základní funkci. Tím je poskytnutí souboru finančních informací o stavu a vývoji podniku. Účetnictví se vede v peněžních jednotkách, a proto mezi základní otázky, které je nutné vyřešit, je ocenění aktiv a jejich změn. Jedná se o zásadní věc, protože ocenění aktiv či pasiv má přímý dopad na pravdivé zobrazení účetnictví. Proto je pro podnik důležité, aby celému procesu a metodám oceňování porozuměl. Hlavním cílem je zjištění, jak podnik oceňuje vlastní výrobky a jak jejich oceňování ovlivňuje účetní výkazy.

V rešeršní části se práce zaměřuje na vysvětlení a začlenění všech důležitých oblastí, kterých se oceňování majetku dotýká. Nejprve je představen pojem oceňování, jsou zmíněny typy a způsoby jeho vyčíslení. Nejvíce se oceňování odráží na vypovídající schopnosti účetních výkazů, o které se práce zajímá. Pro splnění cíle práce vychází z dvou účetních výkazů, z rozvahy a výkazu zisku a ztrát, které jsou popsány a vysvětleny. Dále se práce zaměřuje na finanční analýzu, která zhodnotí finanční stav družstva. Práce proto představuje metody finanční analýzy, které pak aplikuje v praktické části. V poslední teoretické části se práce věnuje zemědělství a jeho specifikům, jak v rámci odvětví, tak i v účetnictví. Zemědělství je nedílnou součástí každého státu a v minulosti bylo velice významné. Postupem času se vyspělé země začaly spíše soustředit na průmyslovou výrobu, která dokáže vykázat vyšší zisky. Důležitost zemědělství se vůbec nezměnila, ba naopak, stále více lidí si začíná uvědomovat, jak důležité zemědělství je pro každý stát a jeho udržitelnost. Lze říci, že zemědělství je startovací čarou pro každou dostupnou potravinu, kterou si konečný spotřebitel může koupit. Práce zmiňuje, jaká specifika se v zemědělské výrobě objevují a jak se odlišuje oceňování aktiv v zemědělských podnicích oproti průmyslovým. V závěru rešeršní části se práce koncentruje na oceňování produktů, které vycházejí z živočišné výroby.

Praktická část práce je zaměřena na problematiku ocenění výrobku z živočišné výroby, konkrétně ocenění jednoho litru mléka. Výzkum je proveden v Zemědělském družstvu Sever Loukovec. Nejprve je podnik představen. Poté je řešeno, čím se podnik zabývá, jaké všechny typy výroby má a jaké činnosti provozuje. Práce popisuje historii podniku i jeho současnost, dále popisuje jeho organizační strukturu. Po seznámení se s podnikem, se práce zaměřuje na jeho činnost, a to zejména na ocenění produktů v živočišné výrobě. Podnik produkuje

z chovu skotu tři výrobky. Hlavním výrobkem je pro podnik mléko. Další dva výrobky telata a chlévská mrva jsou vedlejšími výrobky. Podnik nedisponuje přesným postupem ocenění těchto výrobků. Z toho důvodu se chtěl podnik touto problematikou zabývat, jelikož ji nebylo v minulosti věnováno tolik pozornosti. V praktické části je představen způsob oceňování v živočišné výrobě a dosavadní postupy používané v podniku, tato situace je označena jako varianta 0. Je diskutována oceňovací směrnice, kterou se podnik řídí. V práci jsou analyzovány účetní výkazy daného podniku a pomocí ukazatelů se zhodnotila jeho aktuální finanční situace. V rámci oceňování se práce zabývá tím, zda je stávající postup ocenění vhodný. Poté je pozornost věnována komparaci metod ocenění zásob mléka. V rámci komparace je analyzován vliv změny zásob varianty 1 na účetní výkazy. V neposlední řadě je v práci zkoumána varianta 1, kde práce demonstruje, jaký vliv na účetní výkazy může mít oceňování výrobků. Na konci praktické části je řešeno, jak se změní účetní výkazy, pokud se datum vyhotovení výdejky posune o den, a jaký vliv na výkazy má změna metody ocenění zásob mléka.

V závěru práce je zhodnocen postup, jak daný podnik oceňuje výrobky z živočišné výroby a jsou mu předloženy další způsoby ocenění vlastních zásob. Práce poskytuje podniku doporučení k zefektivnění a upozorňuje na co se více zaměřit v oblasti účtování nákladů.

1 Oceňování aktiv v podnicích

Oceňování aktiv je nedílnou součástí života účetní jednotky, jelikož se informace v účetnictví zobrazují v peněžním vyjádření. O konkrétním typu ceny a o provedeném způsobu oceňování rozhoduje zvolená metoda. I zvolený způsob ocenění majetku a závazků má přímý vliv na stav majetku a dopad na výši nákladů a výnosů. Z toho vyplývá, že změna metody ocenění má přímý vliv na výsledek hospodaření. Oceňování je jednou z všeobecných účetních zásad. (Březinová, 2017)

Nejasnosti v této problematice nastávají zejména z toho důvodu, že je více možností, jak aktiva oceňovat, což je i hlavním důvodem, proč je tato problematika složitá. Aktiva se mohou oceňovat pořizovací cenou, ale také cenou reprodukční, či může podnik oceňovat vlastními náklady. Je důležité rozlišovat použité způsoby oceňování při běžném účtování aktiv a použitý způsob ocenění v účetní závěrce, s čímž úzce souvisí účetní zásada opatrnosti. (Louša, 2012)

Fišer a spol. (1997) uvádí, že od použitého způsobu oceňování se odráží obsah a vypovídací schopnost prakticky všech výkazů, aby se dal majetek v účetnictví zaznamenat je pro něj nezbytné ho nejprve ocenit.

Oceňování ovlivňuje několik faktorů, které na sebe vzájemně navazují a to (Dvořáková, 2017):

- celkovou částku aktiv, kterou podnik vykáže ve své rozvaze;
- celkovou částku dluhů;
- výši vykázaného vlastního jmění i čistých aktiv;
- výši nákladů;
- výši hospodářského výsledku;
- výši základu daně;
- výši peněžních toků.

V situaci, kdy podnik nakoupí nebo vyrobí aktiva je nutné je ocenit a následně zaúčtovat. Zaúčtovaná částka se pak odráží na účtech např. skladu, který se nachází na straně aktiv v rozvaze a tím, že se na sklad zaúčtuje pohyb ovlivní to celkovou částku aktiv.

Zákon o účetnictví určuje, že ocenění majetku a závazků se provádí k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo k okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. V případě ocenění

k okamžiku sestavení účetní závěrky se podnik zabývá jednotlivými druhy aktiv a pasiv a přeceňuje je na reálnou hodnotu, tvoří opravné položky, přepočet pohledávek a závazků z cizí měny aktuálním kurzem k rozvahovému dni. (Pilátová, 2017, Ryneš, 2022)

Na oceňování působí rozhodujícím způsobem tyto dva faktory:

- skutečnost, že tržní ceny majetku podniku se v důsledku vývoje nabídky a poptávky běžně mění v některých případech je to i velmi často (např. obchodovatelné cenné papíry), někdy jsou tyto změny obtížně prokazatelné;
- běžně měnící se kupní síla peněžní jednotky.

Kupní síla představuje množství zboží a služeb, které lze nakoupit za jednotku měny. Například v roce 2000 si spotřebitel za deset korun koupil více položek než v současné době. Kupní síla se v čase mění v případě, že se cenová hladina zvyšuje, kupní síla peněz klesá a naopak. (Kovanicová, 2012, Dvořáková, 2017)

Je důležité zmínit, že oceňování v účetnictví velmi komplikuje i další skutečnost, a to správné ocenění položek v rozvaze, potřebné pro hodnocení celkové finanční situace v podniku k určitému datu. V jednotlivých zemích světa jsou nastaveny různé požadavky a pravidla, dle kterých účetní jednotka sestavuje národní účetnictví. Vývoj finančního účetnictví je závislý na politickém, ekonomickém a technologickém prostředí v každé zemi. Tento fakt způsobuje značné odlišnosti v národních účetních systémech a nesrovnalosti v rámci účetních výkazů mezi podniky. Za posledních několik desetiletí je snahou světové ekonomiky odstraňovat národní hranice. Proto, aby mohly být firmy porovnávány v globálním měřítku přichází harmonizace účetnictví. Výsledkem harmonizace je snaha, o co nejbližší sjednocení účetních metod, aby výstupní data byla srozumitelná pro všechny uživatele a byla srovnatelná. (Kovanicová, 2012, Dvořáková, 2017)

1.1 Harmonizace účetnictví

Světová ekonomika se každým rokem stává více globalizovaná, a tak není nic zvláštního, když probíhají kroky k tomu, aby byl i informační systém čili účetnictví srovnatelný a srozumitelný i za hranicemi naší země. Existují tři významné linie mezinárodní harmonizace účetnictví (Dvořáková, 2017):

- a) harmonizace v rámci Evropské unie (směrnice EU),
- b) harmonizace v USA (US GAAP),
- c) celosvětová harmonizace účetnictví (IAS/IFRS).

Protože se zkoumaný podnik nachází v České republice (dále jen „ČR“) zaměřuje se práce pouze na harmonizaci účetnictví v rámci EU a následně na celosvětovou harmonizaci účetnictví.

Regulace účetnictví v EU existuje od roku 1978, kdy byla vydána první účetní směrnice týkající se individuální účetní závěrky. Po vstupu ČR do EU se muselo přizpůsobit i účetnictví evropským směrnicím, tak aby bylo účetnictví ve stejném duchu jako ve zbytku EU. Vznikem EU byl vytvořen hospodářský prostor, který se vyznačuje volným pohybem zboží, osob a kapitálu a vyžaduje vytvoření jednotného podnikatelského prostředí. (Kovanicová, 2012)

Oceňování je upraveno čtvrtou direktivou Rady Evropské unie, kde se nachází samostatný oddíl: Pravidla oceňování. Dle jeho znění by položky vykázané v ročních výkazech měly být oceněny podle následujících zásad (Dvořáková, 2017):

1. je důležité vycházet z předpokladu, že účetní jednotka bude svou činnost provozovat nepřetržitě;
2. použité způsoby oceňování je nutné uplatňovat tak, aby byla dodržena konzistence mezi jednotlivými účetními obdobími;
3. při oceňování je důležité uplatňovat zásadu opatrnosti a proto hlavně:
 - vykazovat k rozvahovému dni jenom skutečně dosažené zisky;
 - brát v úvahu všechny reálně předvídatelné dluhy a ztráty, které vznikají během roku, popř. i v letech předchozích;
 - počítat se všemi odpisy, bez ohledu na to, zda účetní jednotka za dané období vykazuje ztrátu či zisk;
4. je nutné vykázat všechny náklady a výnosy, které se týkají účetního období;
5. aktiva a dluhy je třeba oceňovat samostatně;
6. počáteční rozvaha každého účetního období musí navazovat na konečnou rozvahu z předchozího období.

Během let se stávaly směrnice EU zastaralými a nevyhovovaly zvyšujícím se potřebám harmonizace. V roce 2000 EU rozhodla, že nebude vytvářet nový harmonizační systém, ale bude se řídit IFRS. Historie IFRS není příliš obsáhlá jejím předchůdci byly mezinárodní účetní standardy (IAS), které se utvářeli v letech 1973-2000. Tyto standardy přejímaly

některé věci z amerických obecně uznávaných zásad (US GAAP). Jednotlivé státy nepožadovaly a ani neumožňovaly sestavení účetní závěrky dle těchto standardů. Účetní standardy, které vznikly v roce 2001 až do současnosti již nesou název mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). (Jílek, 2018, Bragg, 2019)

Cílem IFRS je přinést na mezinárodní finanční trhy transparentnost, odpovědnost a efektivitu. Snaží se o to, aby sloužily veřejnému zájmu tím, že podpoří důvěru, růst a dlouhodobou stabilitu v globální ekonomice. Důvodem, proč harmonizovat účetnictví na globální úrovni je, aby byl volný tok kapitálu. IFRS mají přidat na důvěryhodnosti, a hlavně na porozumění výkazům, aby mohly např. české firmy získat investory z třetích zemí. (PKF International Ltd, 2021)

Oceňování zásob je ve směrnici IAS 2, předmětem této směrnice jsou zásoby nakupované i vyráběné. Definice zásob dle IFRS: jsou držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji, suroviny, materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu. (Jílek, 2018)

Dle IFRS se zásoby při vstupu do účetnictví oceňují třemi cenami a to (Dvořáková, 2017):

- historická (pořizovací) cena;
- běžná reprodukční cena;
- běžná (čistá) realizační cena.

Pořizovací cena je cena, která vzniká okamžikem pořízení aktiva a je vedena v peněžním vyjádření. Je základním způsobem oceňování aktiv ve finančním účetnictví. Běžnou reprodukční cenou se rozumí cena, která vychází ze současných tržních podmínek, vyjadřuje se v peněžních částkách, které by bylo nutno vynaložit na její pořízení. Při ocenění běžnou realizační cenou se aktiva oceňují v peněžních částkách, které by bylo možné v současné době získat jejich řádným prodejem. (Dvořáková, 2017)

Tyto ceny se při zaúčtování zásoby promítnou v účetnictví a mohou mít vliv na konečné stavy účtů, a tím pádem na účetní výkazy.

1.2 Oceňování podle zákona č. 563/91 Sb. o účetnictví

V ČR je problematika oceňování aktiv upravena zákonem § 25 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb., § 49. Podle této legislativní normy lze rozlišit několik přístupů k ocenění konkrétního aktiva. Ocenění je možné k uskutečněnému dni

vzniku účetního případu. Aktiva mohou být pořízena různými způsoby: koupí, vlastní výrobou anebo mohou být podniku darována. Z toho vyplývají tři možnosti ocenění (Pilátová, 2017, Louša, 2012):

- pořizovací cena;
- ocenění vlastními náklady;
- reprodukční pořizovací cena.

Pořizovací cena je hodnota, která se skládá z vlastní ceny pořízeného majetku a z nákladů, které souvisejí s jeho pořízením. Tyto náklady musí mít přímou souvislost s pořizovaným majetkem, a také musí existovat reálná možnost, jak je k majetku přiřadit. Pořizovací cena se používá při pořizování majetku od externích dodavatelů a to např. u (Louša, 2012):

- dlouhodobého hmotného majetku;
- dlouhodobého nehmotného majetku;
- dlouhodobého finančního majetku;
- zásob;
- pohledávky;
- krátkodobého finančního majetku.

Při ocenění vlastními náklady podnik použije cenu, která představuje cenu vnitropodnikovou. Ta je stanovena na základě vynaložených vlastních nákladů na vytvoření výkonu. Ocenění vlastními náklady se používá pro majetek, který byl vytvořen vlastní činností, a to u těchto majetkových položek (Strouhal, 2013):

- dlouhodobý nehmotný majetek;
- dlouhodobý hmotný majetek;
- zásoby.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se při nabytí majetku bezúplatně a také, když nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření majetku vlastní činností. (Dvořáková, 2017)

Práce se v praktické části zabývá oceněním zásob mléka, a proto v následující subkapitole analyzuje ocenění zásob.

1.3 Oceňování zásob dle § 25 ZÚ

Zásoby jsou nedílnou součástí každého výrobního podniku, jehož výkonem je nějaký hmotný produkt. Zkoumanou problematikou práce je ocenění zásob mléka ve zvoleném podniku, proto se práce soustředí na zásoby, co do nich patří, a jak se oceňují.

Mezi zásoby se zařazují tyto položky (Louša, 2012):

- materiál;
- nedokončené výrobky a polotovary;
- výrobky;
- zvířata;
- zboží;
- poskytnuté zálohy na zásoby.

Vstupní cenou zásob může být pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena anebo jsou oceněny vlastními náklady. Pořizovací cenou se u nakupovaných zásob rozumí veškeré vynaložené náklady na jejich pořízení. Vlastními náklady se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností. Reprodukční pořizovací cena je pro zásoby získané bezplatně. (Strouhal, 2013)

Kromě ocenění zásob při vstupu je pro podnik také důležité rozhodnout se, jakou metodou bude oceňovat zásoby při vyskladnění. Zásoby při jejich vyskladnění, může účetní jednotka oceňovat několika způsoby (Chalupa a spol., 2021)

- metoda FIFO (first in, first out) – tzn. první ve skladu, první ze skladu;
- metoda LIFO (last in, first out) – tzn. poslední ve skladu, první ze skladu;
- vážený průměr.

Oceňování vyskladňovacích položek metodou FIFO se rozumí, že se cena v tomto případě vypočítá tak, že podnik vezme cenu pořízení nejstarší skladované zásoby. Tento postup pomáhá účetní jednotce s přiblížením rozvahového ocenění zásob, co nejvíce k současným cenám na trhu. (Strouhal, 2013)

Metoda LIFO je opačným postupem výše zmíněné metody FIFO. Tímto oceněním se dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Problémem je, že pokud budou zásoby skladovány dlouhou dobu, je pak větší pravděpodobnost, že se rozvahové ocenění nebude rovnat současným cenám. (Chalupa a spol., 2021)

Nejpoužívanější metodou je vyskladňování cenou vytvořenou na základě váženého průměru. Lze říci, že se jedná o úpravu metody FIFO, kdy tato metoda je upravena tak, že při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob jedné položky ve skladu a nového přírůstku. Každé vyskladnění tohoto druhu zásob, které následuje po posledním příjmu, je oceněno vypočítanou cenou až do jejího úplného vyskladnění, nebo do nového příjmu. V případě, že se jedná o nový druh zásoby, použije se skutečná pořizovací cena.

Důležitou volbou pro podnik je i způsob účtování o zásobách, které práce rozebere v následující podkapitole.

1.3.1 Způsoby účtování zásob

Zásoby se pohybují na straně aktiv, a to konkrétně v oběžném majetku. To je majetek, který v podniku není dlouhodobě, tedy je v podniku méně, než jeden rok a zároveň jeho cena není vyšší než 80 000,- Kč.

Podnik se může rozhodnout mezi dvěma evidencemi zásob, evidencí A a evidencí B, a je pouze na účetní jednotce, kterou z evidencí si vybere. (Šteker, 2021)

V případě, že si podnik zvolí účtování zásob dle evidence A znamená to, že podnik pořízení zásob účtuje postupně na příslušných majetkových účtech, které se týkají zásob. Všechny složky pořizovací ceny nakupovaných zásob se zachycují na kalkulačním účtu – pořízení materiálu. Tyto účty při uzavření účetnictví nevykazují žádný stav. Vyskladnění zásob je zachyceno na nákladových účtech. (Šteker, 2021)

U zásob vytvořených vlastní činností se přírůstky zachycují na vrub aktivního účtu příslušných zásob se souvztažným zápisem ve prospěch nákladového účtu. Při vyskladnění je zápis opačný.

Pokud si podnik zvolil evidenci B vedení zásob, tak se v průběhu účetního období nepoužívají majetkové účty zásob na skladě ani účty pořízení. Na majetkové účty se účtuje pouze k prvnímu dni účetního období o počátečním stavu a k poslednímu dni účetního období o konečném stavu zůstatku zásob na základě inventury. (Kovanicová, 2012)

Podstatou tohoto způsobu je účtování nakupovaných zásob rovnou do nákladů v okamžiku jejich pořízení. Tuto metodu mohou používat v podniku pod podmínkou zajištění průkazné skladové evidence, což znamená, že jsou schopni zjistit a prokázat stav zásob i v průběhu účetního období. (Šteker, 2021)

U zásob získaných vlastní činností se také neprovádějí účetní zápisy o přírůstcích nebo úbytcích v průběhu účetního období. Vynaložené náklady na výrobu se účtují na příslušné nákladové účty. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje jako konečný zůstatek na majetkových účtech a zároveň ve prospěch příslušného nákladového účtu. (Šteker, 2021)

Jelikož se práce soustředí na oceňování zásob vlastní výroby, zaměřuje se více na problematiku oceňování vlastními náklady.

1.3.2 Oceňování zásob vlastní výroby – kalkulace

Účetnictví o nákladech vlastní výroby je stěžejním bodem pro každou účetní jednotku a její vnitropodnikový informační systém. Je velmi důležité, aby si účetní jednotka byla schopna spočítat, kolik stála výroba konkrétního výrobku. Tento způsob ocenění je pro diplomovou práci stěžejním, proto bude rozebrán ještě detailněji v následujících kapitolách.

Pro účel správného zaúčtování nákladů na výrobu zásob je důležité, aby účetní jednotka předem stanovila, které druhy nákladů jsou přímé a které nepřímé, a to pro všechny činnosti s fakturačními vstupy. Současně je nezbytné se zabývat i vytvořením kalkulačního systému, jehož součástí je tzv. kalkulační vzorec, ve kterém je určeno, co je kalkulační jednicí a náklady jsou rozděleny na přímé a nepřímé. Kalkulační jednice představuje vzniklou část ve výrobě či jiné činnosti, jejímž vznikem lze zjistit náklady, které s jejím vznikem souvisí. Kalkulační jednicí může být např. kilogram, litr, krmný den atd. Přímé náklady jsou ty náklady, které rostou nebo klesají přímo úměrně s počtem, či velikostí kalkulační jednice. Převážně se jedná o přímý materiál, přímé mzdy a jiné přímé náklady. Za nepřímé náklady se považují náklady na výrobní a správní režii. Pod pojmem výrobní režie se skrývají nepřímé náklady, které mají nějakou vazbu ke kalkulované jednici výroby nebo jiné činnosti. Pokud je kalkulována správní, popřípadě odbytová režie zvlášť, takovou vazbu nemá. (Šteker, 2021)

Je důležité, aby si účetní jednotka vytvořila systém, pomocí kterého bude zjišťovat, co největší přesnost směrování přímých nákladů do výrobků, kterých se skutečně týkají. Důležité je takový systém vytvořit, ale hlavní je poté pamatovat na kontrolu jeho dodržování. Účetní jednotka (dále jen „ÚJ“) může vydat vnitřní směrnici, kde je popsáno nejen, které druhy nákladů jsou považovány za přímé, které za výrobní a které za správní režii, ale též systém oceňování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků. Ve směrnici mohou být i pokyny pro vyskladňování výrobků a jejich fakturaci. Směrnice může také obsahovat vymezení odpovědností za její dodržování a udržování v aktuálním stavu. (Šteker, 2021)

Zásoby z procesu vlastní výroby mohou vznikat, jak ve výrobním procesu, tak při poskytování služeb nebo dokonce i při kreativní myšlenkové práci.

2 Systém výkazů v podnicích ČR

Výše je zmíněno, že oceňování aktiv má přímý vliv na účetní výkazy. Práce se v této kapitole soustředí na souvislosti mezi oceňováním majetku a jeho vypovídací schopností v účetních výkazech. Účetní výkazy dle legislativy ČR jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, cash flow a příloha. Práce analyzuje dva nejdůležitější účetní výkazy, a to rozvahu a výkaz zisku a ztrát, které jsou pro potřeby práce nejdůležitější.

Předtím než vzniknou účetní výkazy, musí proběhnout účetní závěrka. Účetní závěrka je nedílnou součástí účetnictví podniku, tvoří celek účetních výkazů a přílohy. Dle ZÚ se účetní závěrka skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, která výkazy komentuje, doplňuje a propojuje vysvětlivkami. V praxi se pod pojmem účetní závěrky neskrývají pouze výstupy v podobě výkazů a přílohy, ale i samostatný proces sestavování výkazů a vytváření přílohy. (Ryneš, 2022)

Proces účetní závěrky je provázaný komplex činností, které je nezbytné provést, aby mohly být vyhotoveny výkazy. Prvním krokem je k 1. dni účetního období nastavit pravidla, na jejichž základě se bude po celé účetní období postupovat. Tyto pravidla ÚJ zakotví v nových nebo aktualizovaných vnitřních předpisech. Dále musí ÚJ otevřít účetní knihy, aby do nich mohly být prováděny účetní záznamy průběžně a v reálném čase. Během účetního období dostává ÚJ účetní doklady a další dokumenty, které vyhodnocuje a rozhoduje o vzniklých účetních případech. Sama přitom účetní doklady vystavuje na vzniklé účetní případy v ÚJ, ať už externím osobám, nebo uvnitř podniku. Součástí celého procesu je inventarizace, tou se ověřuje soulad skutečného stavu veškerého majetku a závazků s účetními záznamy, posuzuje se oceňování rozvahových položek, provádí se možné změny a bere se ohled na rizika, jsou řešeny inventarizační rozdíly včetně jejich předepsání k úhradě a zaúčtování. Bez tohoto kroku je účetní závěrka neprůkazná. V neposlední řadě, pak ÚJ musí provést účetní analýzu, kdy se prověřuje správnost zvolených účetních postupů, je ověřena úplnost zaúčtovaných účetních případů včetně časového rozlišení, dohadných položek, rezerv, opravných položek, odpisů atd. Pro správné vytvoření výkazů je důležité zjistit daňovou uznatelnost nákladů a výnosů. (Kovanicová, 2012)

Posledním krokem je samotná tvorba účetních výkazů. Účetní výkazy v sobě nesou informace, jež jsou zachyceny v účetnictví. Při jejich vypracování se vychází z cílů, které mají zabezpečovat. Cíle se stanovují podle požadavků uživatelů, kteří mohou být externí

nebo interní. Podle toho se výkazy dělí na účetní výkazy finanční a vnitropodnikové. (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015)

Finanční účetní výkazy poskytují informace pro externí uživatele. Vytváří se přehled o stavu a struktuře majetku, zdrojích krytí, tvorbě a užití výsledku hospodaření a také o peněžních tocích. Ty jsou hlavním zdrojem pro finanční analýzu. Tyto výkazy jsou veřejně dostupné a firma je povinná je zveřejňovat minimálně jednou do roka. (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015)

Od účetních výkazů je požadováno, aby byly (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015):

- srozumitelné – musí být tvořeny tak, aby uživatel chápal obsah a význam jejich koncepce a aby rozuměl údajům, které jsou ve výkazech zachyceny;
- relevantní – to jsou takové výkazy, které uživatelům přinesou potřebné a užitečné informace;
- spolehlivé – tzn. správné, bezchybné, přinášející pravdivý obraz skutečnosti;
- srovnatelné – tj. aby mohly být analyzovány trendy budoucího vývoje závodu;
- objektivní – aby byly prezentovány na základě prokázaných informací, které lze ověřit.

Tyto požadavky mají zajistit, aby účetní výkazy podávaly věrný a poctivý obraz skutečnosti finanční situace, v jaké se podnik nachází.

2.1 Rozvaha

Mezi významné účetní výkazy patří rozvaha jinak také výkaz o finanční situaci, která tvoří páteř celého účetnictví. Ostatní účetní výkazy se od ní odvozují. Rozvaha zobrazuje stav majetku a obecné prostředky, které účetní jednotka využívá ke své podnikové činnosti a zdroje jejich financování. Vytváří se k určitému datu, zpravidla je to k poslednímu dni každého roku. Sestavuje se pouze z údajů, které jsou zachyceny v účetnictví. Každý druh majetku a jeho zdroje krytí jsou zachyceny na vlastním účtu, kde se sleduje jejich pohyb. Podstatou rozvahy je vytvořit přehled o finanční situaci účetní jednotky, tzn. v peněžním vyjádření. (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015)

V rozvaze členíme majetek účetní jednotky vždy podle dvou hledisek (Kovanicová, 2012):

- podle druhů, formy, složení = AKTIVA;
- podle zdrojů, které byly vynaloženy = PASIVA.

Poslání rozvahy závisí na zodpovězení dvou otázek (Kovanicová, 2012):

- Jakou skladbu aktiv má účetní jednotka k dispozici?
- Jaké jsou zdroje financování tohoto majetku, které z nich jsou pouze krátkodobé a budou vyžadovat brzké uhrazení?

Zodpovězení na tyto otázky umožní podniku zhodnotit jeho finanční situaci a stabilitu účetní jednotky.

Vypovídací schopnost rozvahy ovlivňuje několik faktorů a to (Dvořáková, 2017):

- způsob ocenění rozvahových položek;
- zvolení vhodných kritérií pro sumarizaci aktiv a pasiv;
- zvolení vhodného způsobu pro řazení aktiv a pasiv v rozvaze.

Rozvaha dle směrnice EU může být tvořena dvěma způsoby, a to vertikálním nebo horizontálním členěním. V ČR je tradičně rozvaha založená na bilanční rovnici $\sum \text{aktiv} = \sum \text{pasiv}$. V podstatě má formu dvoustranné tabulky. Na první straně se nacházejí jednotlivé položky aktiv a na druhé položky pasiv. Tyto jednotlivé položky aktiv a pasiv se v peněžním vyjádření nazývají rozvahovými položkami. Jak aktiva, tak i pasiva vyjadřují v podstatě totéž, tzn. soubor majetku, který účetní jednotka používá. Liší se od sebe pouze v pozorovacím hledisku. Právě díky tomu, že se jedná o souběžné zobrazení stejného majetku ze dvou různých hledisek, rovná se součet aktiv vždy součtu pasiv. (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015)

Aktiva jsou v rozvaze vertikálně uspořádána dle likvidnosti, tzn. podle časového hlediska, jak rychle se majetek přemění na peněžní prostředky. Na první příčce je dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný a finanční), který je nejméně likvidní, dále je oběžný majetek. Tam patří zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek, který je nejlikvidnější. Pasiva jsou vertikálně sestavena tak, že jsou nejprve uvedeny vlastní zdroje krytí a poté cizí zdroje krytí. (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015)

Rozvaha se sestavuje buď v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu. Pokud je vytvořena rozvaha ve zkráceném rozsahu, obsahuje pouze položky s velkými tiskacími písmeny a římskými číslicemi. (Březinová, 2017 a Růžičková, 2015)

Horizontálním členěním rozumíme sloupce rozvahy, které jsou označeny písmeny. První sloupec nese označení (a) a zobrazuje rozvahové položky. Druhý sloupec rozvahy

označován písmenem (b) obsahuje název rozvahové položky, podskupiny, skupiny. Třetí sloupec (c) slouží k očíslování řádků. (Březinová, 2017)

Aktiva jsou dále rozepsána ve čtyřech sloupcích. První tři sloupce obsahují údaje z běžného účetního období, ve čtvrtém sloupci jsou zobrazeny údaje z minulého účetního období. Sloupce pro běžné období nesou názvy (Březinová, 2017):

- brutto – údaj o položce oceněné v okamžiku vzniku účetního případu;
- korekce – vyjadřuje dočasné snížení hodnoty položky aktiv formou opravné položky, u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou zde uváděny oprávky (součet odpisů);
- netto – je zde uváděn rozdíl mezi sloupcem brutto a korekce, vyjadřuje čistou hodnotu aktiv.

V minulém účetním období jsou již údaje v netto hodnotě.

Pasiva jsou uváděna ve dvou sloupcích, a to běžné účetní období a minulé účetní období. Rozvaha zkoumaného podniku je k nalezení v příloze A.

Rozvaha se může sestavovat z několika důvodů (Březinová, 2017):

- zahajovací rozvaha;
- počáteční rozvaha;
- řádná rozvaha;
- mimořádná rozvaha;
- mezitímní rozvaha;
- konečná rozvaha.

Zahajovací rozvaha se sestavuje k okamžiku vzniku účetní jednotky a jejím účelem je zachytit stav majetku. Počáteční rozvaha se sestavuje vždy k prvnímu dni účetního období. Řádná rozvaha se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Předchází jí inventarizace a uzavření účetních knih. Mimořádná rozvaha se sestavuje v mimořádných situacích ke stanovenému dni. Jedná se o situace např., kdy je účetní jednotka v úpadku, nebo jde do konkurzu, anebo se nachází v likvidaci. Vždy jí předchází inventarizace a uzavření účetních knih. Mezitímní rozvaha se sestavuje v rámci mezitímní účetní uzávěrky, kdy mezitímní účetní uzávěrku vyžaduje právní předpis. Konečná rozvaha se sestavuje v případě sestavení konečné účetní závěrky. (Březinová, 2017)

Kromě zjištění finanční situace podniku rozvaha zjišťuje i výsledek hospodaření (dále jen „VH“) z rozvahových účtů. Rozvahovým účtem jsou všechny účty kromě 5. a 6. třídy, to jsou účty výsledkové. Sečtou se tedy rozvahové účty na má dáti (dále jen „MD“) a to je odečteno od součtu strany DAL. (Dušek, 2018)

$$VH \text{ z rozvahových účtů} = \sum MD - \sum DAL \quad (1)$$

Pokud je strana MD větší, než strana DAL vyjde zisk. Pokud nastane opačná situace znamená to, že je podnik ve ztrátě.

2.2 Výkaz zisku a ztráty

Dalším významným účetním výkazem je výkaz zisku a ztráty, zkráceně výsledovka. Je to písemný přehled, který zachycuje údaje o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření za určité období. Podstatou výkazu zisku a ztráty (dále jen „VZZ“) je analyzování výsledku hospodaření (zisku nebo ztráty). Obvykle se hledá odpověď na otázku, jak jednotlivé položky VZZ ovlivní nebo spíše ovlivňovaly výsledek hospodaření. Informace obsažené ve VZZ jsou významným podkladem pro hodnocení firemní ziskovosti. (Kovaníková, 2012)

VZZ se sestavuje pouze z údajů zaúčtovaných v účetních knihách, a to na výsledkových účtech konkrétněji 5. a 6. třída. Tento účetní výkaz je opět konstruován zásadně na akruálním principu, tj. že zahrnuje náklady a výnosy, které se věcně a časově vztahují k danému účetnímu období, a to bez ohledu na přijetí peněz nebo jejich zaplacení. (Březinová, 2017)

Výkaz umožňuje zjistit faktory, které působily na výši vykázaného výsledku hospodaření, a jejich následnou analýzu. Uživatelům má přinést nejen zdůvodnění současné výše vykázaného zisku, ale i umožnit odhad budoucí výkonnosti podniku. (Dvořáková, 2017)

VZZ se sestavuje za účetní období, tj. za určitý časový interval. Slouží ke zdokumentování tvorby a struktury výsledku hospodaření, ve které je výsledek hospodaření dán rozdílem mezi výnosy a náklady. Ve VZZ je možné nalézt několik stupňů výsledku hospodaření. Jednotlivé výsledky hospodaření se od sebe odlišují podle toho, jaké výnosy a náklady do jejich struktury vstupují. Členění výsledku hospodaření je vidět na obrázku 1.



Obrázek 1: Členění výsledku hospodaření

Zdroj: vlastní zpracování

Dle legislativy a směrnice EU je umožněno, aby si účetní jednotka zvolila v případě provozního výsledku hospodaření, jak bude členit náklady. Náklady se mohou rozdělovat podle druhu (co bylo spotřebováno, jaký druh nákladu vznikl), anebo podle účelu (na jakou činnost, za jakým účelem), kde se majetek spotřeboval. Většina účetních jednotek používá druhové členění nákladů. VZZ zkoumaného podniku viz příloha B.

Další možností sledování VH je vertikální členění výsledovky. To spočívá v tom, že každý subjekt musí svoji činnost rozdělit na provozní a finanční. V provozní činnosti se účetní jednotka zabývá výrobou, anebo obchodem. V této části účetní jednotka vynakládá prostředky, aby byly zajištěny všechny úkoly, které do této části patří. Současně mu tyto vynaložené prostředky přinášejí ekonomické užitky. Do běžné činnosti účetní jednotky také spadají záležitosti týkající se nakládání s finančními prostředky, tj. finanční činnost.

Stejně jako rozvaha se i VZZ sestavuje v plném rozsahu nebo ve zkráceném rozsahu. V případě sestavení VZZ ve zkráceném rozsahu se zahrnují pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy, římskými číslicemi a výpočtové položky.

Náklad patří do VZZ a představuje snížení budoucího ekonomického prospěchu. Tato situace může nastat v případě se snížením aktiv nebo zvýšením závazku. Podmínkou je, že lze náklad spolehlivě ocenit.

Ve výsledovce se nacházejí i položky, které budou představovat úbytek aktiv, popřípadě zvýšení závazku, ale nepřinesou budoucí ekonomický prospěch. Jedná se např. o pokuty a penále atd. Výnos se nachází ve VZZ, pokud představuje zvýšení budoucího ekonomického prospěchu. Tato situace nastává v případě, že vzrostou aktiva, nebo se sníží závazky. Stejně jako u nákladu podmínka měřitelnosti je i u výnosů. Výsledek hospodaření se získá

porovnáním výnosů a nákladů. V případě, že jsou výnosy vyšší než náklady, účetní jednotka vykáže zisk. V případě opačné situace, účetní jednotka vykáže ztrátu.

Horizontální členění VZZ obsahuje údaje za běžné účetní období a za minulé účetní období.

Stejně jako u rozvahy, tak i u VZZ se vypočítá výsledek hospodaření. VH se ve VZZ počítá z výsledkových účtů, což jsou účty 5. a 6. třídy. Pátá třída jsou náklady, které se účtují zejména na straně MD. Šestá třída představuje výnosy podniku a ty se účtují na stranu D.

$$VH \text{ z výsledkových účtů} = \sum 6XX - \sum 5XX \quad (2)$$

Pokud jsou výnosy vyšší než náklady, podnik vykazuje zisk. V opačné situaci vykazuje ztrátu.

Pro zjištění, zda byly oba VH správně vypočítány se provádí kontrola správnosti účtování jednotlivých účetních okruhů a to tak, že by oba VH měly vyjít stejně. (Dušek, 2018)

$$VH \text{ z rozvahových účtů} = VH \text{ z výsledkových účtů} \quad (3)$$

Účetní výkazy v sobě obsahují nespočet důležitých informací, které při správném použití mohou poskytnout důležité informace o stavu podniku. Práce se zabývá oceňováním aktiv, konkrétně zásob, což má přímý vliv, jak na 5. třídu účtů, kde se zobrazuje vyskladnění a spotřeba zásob, tak i na třídu šestou, kde se zobrazují tržby za prodané výrobky.

U rozvahy mají zásoby vliv na stranu aktiv, a to hlavně na hodnotou oběžného majetku. Ruku v ruce se s tím bude zvyšovat i strana pasiv v důsledku účetní zásady bilanční kontinuity.

3 Finanční analýza

Pokud mají účetní výkazy podávat věrný a poctivý obraz, musí vycházet z kvalitních podkladů a jedním z aspektů je i správně nastavené ocenění jednotlivých položek. Znalost oceňování je nezbytná pro vytvoření účetních výkazů a následné zpracování finanční analýzy. Data z finančního účetnictví jsou důležitá pro řádnou finanční analýzu (dále jen „FA“) podniku, která je používána jako základní zdroj informací. Podnik pomocí FA zjišťuje, jak se mu daří. Ekonomické ukazatele, které se využívají ve FA podávají podrobnější informace o stavu a vývoji podniku. Např. ukazatel výnosnosti, který je založen na poměrování zisku k celkové částce investovaného kapitálu, je interpretem dobré či špatné práce podniku a jeho vedení. V obdobích výraznějších změn cen a inflace může mít oceňování důležitou roli v konečné hodnotě majetku, a tím pak i odlišnou hodnotu ekonomických ukazatelů. Kromě ukazatele výnosnosti se mohou použít i další ukazatelé např. ukazatel likvidity a solventnosti podniku. (Louša, 2012, Dvořáková, 2017)

- ukazatele, pomocí kterých měříme schopnost podniku využívat svá aktiva;
- ukazatele, pomocí kterých se hodnotí schopnost vedení podniku optimalizovat jeho finanční strukturu;
- ukazatele kapitálového trhu. (Louša, 2012, Dvořáková, 2017)

Pro maximální využití informací obsažených v účetních výkazech se používají nástroje FA, které slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace podniku. Finanční analýza významně pomáhá uživatelům číst a interpretovat účetní výkazy. Pomáhá odhalit, zda je podnik ziskový, zda má správnou kapitálovou strukturu a mnoho dalších důležitých skutečností. Žádná úspěšná firma se při svém hospodaření bez rozboru finanční situace firmy neobejde. FA je složitý vědní obor založený hlavně na matematice a statistice. Lze říci, že představuje systematický rozbor získaných dat, která jsou vytěžena z účetních výkazů. Obsahuje hodnocení firmy v minulosti, současnosti a předpovídá budoucí finanční podmínky. (Louša, 2012, Dvořáková, 2017)

Hlavním cílem FA je předložit podklady pro kvalitní rozhodování o fungování účetní jednotky. Podnik musí rozhodnout, co mu má FA vypovědět a podle toho zvolit metodu, která se použije. (Kislingerová, 2008, Růčková, 2021)

3.1 Metody finanční analýzy

Podnik si musí uvědomit, že při aplikaci FA je nutné dbát na přiměřenost volby metod analýzy. Volba musí vycházet s ohledem na účelnost, nákladnost a spolehlivost.

Účelnost musí odpovídat předem zadanému cíli, který od finanční analýzy podnik vyžaduje. Nákladnost FA vyžaduje čas a kvalifikovanou práci, což pro účetní jednotku představuje celou řadu nákladů. Hloubka a rozsah FA musí odpovídat očekávanému ohodnocení rizik spojených s rozhodováním. Poslední položkou, kterou podnik musí zohlednit, je spolehlivost FA. Čím spolehlivější budou vstupní informace, tím spolehlivější budou výsledky z FA. (Růčková, 2021)

Každá použitá metoda musí mít vždy zpětnou vazbu na cíl, který má splnit, zároveň by u každého, kdo provádí FA, měla fungovat sebekontrola, zda použitá metoda nejlépe odpovídá požadovanému cíli.

FA požaduje od svých zpracovatelů vysoké zkušenosti, znalosti, ale také zajištění dostatku kvalitních informací. S těmito informacemi lze naložit dvěma způsoby (Růčková, 2021):

- pomocí technické analýzy – zaměřuje se na kvantitativní zpracování ekonomických dat, využívá matematické, matematicko-statistické a další algoritmizované metody ke kvantitativnímu zpracování dat a následnému vyhodnocení výsledků z ekonomického hlediska;
- pomocí fundamentální analýzy – zaměřuje se hlavně na vyhodnocování kvalitativních údajů o účetní jednotce, opírá se o znalosti vzájemných souvislostí mezi ekonomickými a mimoekonomickými procesy, odvozuje závěry zpravidla bez algoritmizovaných postupů.

Oba přístupy jsou si blízké a vzájemně se doplňují a podmiňují. Technická analýza by bez doplnění informací z fundamentální analýzy podávala pouze jednostranný pohled.

Základem různých metod FA jsou ukazatelé. Jako ukazatele lze označit elementární veličiny, které jsou v účetních výkazech, ale dále také položky, které vznikly odvozením za použití sčítání, odčítání, násobení, dělení či složitějších matematických a statistických postupů. Ukazatelé převzaté z účetních výkazů jsou vyjádřeny v peněžních jednotkách, ale aritmetickými operacemi lze získat výsledek v jiných jednotkách, např. v jednotkách času, nebo v procentech. Volba typu ukazatele je dána účelem a cílem FA. (Růčková, 2021)

Rozlišují se (Knápková et al., 2017):

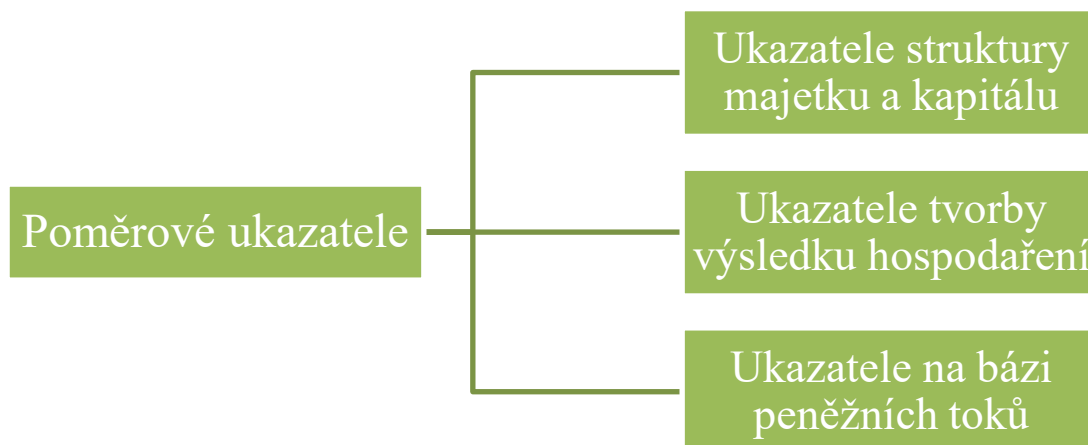
- metody, které mají za cíl zjistit některé údaje, které v účetních výkazech nejsou cíleně zjišťovány, ale využívají se pro analýzu některých oblastí.
Např. rozdílový ukazatel čistého pracovního kapitálu pro analýzu likvidity;
- metody, které zpřehledňují údaje v účetních výkazech a umožňují lépe vystihnout vývojové tendence a strukturu.
Např. metody horizontální a vertikální analýzy;
- metody, které rozšiřují vypovídací schopnost dat účetních výkazů.
Např. metody poměrové analýzy a metody mezipodnikového srovnání, soustavy ukazatelů.

3.2 Analýza účetních dat

Tyto metody využívají základní aritmetické operace pro úpravu a zpracování absolutních dat obsažených v účetních výkazech. Ve většině případů tato analýza postačuje a v praxi je značně rozšířená. Výhodou je jednoduchost a nenáročnost výpočtů. Naopak nevýhodou je, že nezahrnuje všechny faktory a kvůli jednoduchosti nemusí vést k pravdivé výpovědi o finanční situaci. (Knápková et al., 2017)

Je nejčastěji používaným rozborovým postupem k účetním výkazům z hlediska využitelnosti, i z hlediska jiných úrovní analýz. Analýza vychází výhradně z dat ze základních účetních výkazů. Využívá veřejně přístupná data. Poměrový ukazatel se určuje jako poměr jedné, nebo několika účetních položek účetních výkazů k jiné položce, nebo k jejich skupinám.

Poměrové ukazatele se rozlišují na tři skupiny viz obrázek 2:



Obrázek 2: Rozdělení poměrových ukazatelů

Zdroj: vlastní zpracování, (Růčková, 2021)

Každá z těchto skupin je zaměřena na jeden ze tří hlavních účetních výkazů. Ukazatele struktury majetku a kapitálu jsou konstruovány na základě rozvahy a nejčastěji se týkají ukazatelů likvidity. Dalšími podstatnými ukazateli jsou ukazatelé zadluženosti, které zkoumají kapitálovou strukturu podniku. Ukazatelé tvorby výsledku hospodaření vyplývají ze základu VZZ a zabývají se strukturou nákladů a výnosů a strukturou výsledku hospodaření v oblasti, ve které byl tento výsledek získán. Ukazatelé na bázi peněžních toků analyzují pohyb finančních prostředků. (Růčková, 2021)

Podniky používají celou škálu ukazatelů, ale pro účely této práce jsou nevýznamnějšími ukazatelé likvidity, rentability aktiv a aktivity, proto se jimi práce zabývá. Rozebrané ukazatele patří mezi ukazatele struktury majetku a kapitálu.

3.2.1 Ukazatel likvidity

Likvidita určité jednotky představuje její schopnost přeměny na peněžní jednotky, neboli jak rychle a bez velké ztráty hodnoty se přemění na peněžní hotovost. Tato schopnost se označuje jako likvidnost. Pokud je podnik likvidní znamená to, že je schopen včas uhradit své závazky. Nedostatek likvidity v podniku vede k tomu, že účetní jednotka není schopna využívat ziskových příležitostí, které se při podnikání objeví, nebo není schopen platit své běžné závazky, což pak může vést až k bankrotu.

K hodnocení likvidity je třeba přistupovat z pohledu různých uživatelů FA, jelikož každý uživatel bude preferovat jinou úroveň likvidity. Management bude upřednostňovat vyšší likviditu, a naopak vlastníci spíše likviditu nižší. Likvidita je důležitá pro finanční rovnováhu firmy. Je nutné, aby podnik našel vyváženou likviditu, která zaručuje, jak dostatečné zhodnocení prostředků, tak i schopnost dostát svým závazkům.

Používají se tři základní ukazatele: okamžitá, pohotová a běžná likvidita.

Okamžitá likvidita, také označována jako likvidita prvního stupně, představuje to nejužší vymezení likvidity. Její výpočet je zobrazen rovnicí 4.

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{pohotov\acute{e} platebn\acute{i} prost\acute{r}edky}}{\text{dluhy s okamžitou splatností}} \quad (4)$$

Pro okamžitou likviditu platí, že by měla mít hodnotu v rozmezí 0,2-0,5. Pokud ukazatel nabývá vysokých hodnot, jde o neefektivní nakládání s finančními prostředky.

Pohotová likvidita, též likvidita druhého stupně. Výpočet je popsán rovnicí 5, platí pro ni, že čítec by měl být stejně velký jako jmenovatel, tedy 1:1 případně 1,5:1.

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{(\text{ob\acute{e}žná aktiva} - \text{zásoby})}{\text{krátkodobé dluhy}} \quad (5)$$

Hodnoty se tedy pohybují mezi 1-1,5. Pokud se výsledná hodnota rovná jedné, znamená to, že je podnik schopen zaplatit své krátkodobé závazky, aniž by musel prodávat zásoby. (Vochozka, 2011)

Běžná likvidita, jinak také likvidita třetího stupně, zobrazuje, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé závazky podniku nebo také kolika jednotkami oběžných aktiv je kryta jedna jednotka krátkodobých závazků viz rovnice 6. (Knápková et al., 2017)

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{ob\acute{e}žná aktiva}}{\text{krátkodobé dluhy}} \quad (6)$$

Pro tento stupeň likvidity se doporučuje, aby výsledná hodnota ukazatele byla v rozmezí 1,5-2,5. (Kubíčková, Jindřichovská, 2015)

3.2.2 Ukazatel rentability aktiv

V praxi se jedná o jeden z nejsledovanějších ukazatelů, a to kvůli tomu, že informují o efektu vytvoření nových zdrojů, kterého bylo dosaženo investováním kapitálu. Rentabilitu lze chápat jako formu vyjádření míry zisku, která je hlavním kritériem alokace kapitálu. Vyjadřuje se poměrem výsledku hospodaření podniku k dané vstupní veličině – např.

k celkové sumě aktiv. Tento ukazatel bere data z rozvahy i VZZ. Obecný vzorec pro výpočet zobrazuje rovnice 7. Vztah, který je pro tuto práci stěžejní pak zobrazuje rovnice 8.

$$Rentabilita = \frac{výstup}{vstup} \quad (7)$$

$$ROA = \frac{zisk (EBIT)}{aktiva celkem} \quad (8)$$

Rovnice 7 zobrazuje rentabilitu celkového kapitálu, která vyjadřuje celkovou výnosnost kapitálu bez ohledu na to, z jakých zdrojů byly podnikatelské činnosti financovány. V čitateli je zisk před zdaněním a úroky (EBIT), jmenovatel zahrnuje celková aktiva podniku. Výsledná hodnota return on assets (dále jen „ROA“) interpretuje úhrnnou výnosnost kapitálu bez ohledu na to, z jakých zdrojů ho podnik financoval. ROA se liší v závislosti na odvětví, ve kterém se podnik nachází. Například v podniku, který poskytuje služby bude ROA vyšší než v průmyslovém podniku. (Růčková, 2021)

3.2.3 Ukazatelé aktivity

Ukazatelé aktivity analyzují to, jak podnik využívá vložené prostředky a jak s nimi nakládá. Obecně lze ukazatele aktivity vyjádřit počtem obrátů za rok nebo dobou obratu (ve dnech) jednotlivých částí aktiv či pasiv. (Knápková et al., 2017)

Pro práci jsou nejdůležitějšími ukazateli: obrat aktiv, obrat zásob a doba obratu zásob.

Obrat aktiv hodnotí celkové využití aktiv. Sděluje informace o tom, kolikrát za rok se celková aktiva obrátí. Vzorec pro výpočet zobrazuje rovnice 9.

$$Obrat aktiv = \frac{tržby}{celková aktiva} \quad (9)$$

Pro podnik je nejlepší, když výsledná hodnota je co nejvyšší. Čím vyšší je výsledek, tím je to lepší. Minimální možná hodnota je jedna. Nízká hodnota svědčí o tom, že podnik neefektivně využívá majetek. (Knápková et al., 2017)

Obrat zásob se vyjadřuje poměrem tržeb podniku a jeho zásob. Výsledná hodnota ukazatele vyjadřuje, kolikrát jsou dílčí položky zásob v běžném období prodány a opět naskladněny neboli kolikrát za rok se zásoby přeměnily v tržby. Rovnice 10 zobrazuje vzorec pro výpočet ukazatele. (Vochozka, 2011)

$$Obrat zásob = \frac{tržby}{zásoby} \quad (10)$$

Posledním zmíněným ukazatelem byl ukazatel doby obratu zásob. Ten představuje dobu potřebnou k přechodu peněžních prostředků přes zásoby (výrobky) zpět do peněžní formy. Obecně lze říci, že se jedná o doby, kdy jsou peněžní prostředky vázány v zásobách. (Kubíčková, Jindřichovská, 2015) Vzorec tohoto ukazatele zobrazuje rovnice 11.

$$Doba\ obratu\ zásob = \frac{zásoby}{tržby} \times 360 \quad (11)$$

V čitateli mohou být celkové zásoby nebo i jejich dílčí části. Ve jmenovateli se uvádějí tržby, někdy se může uvádět i celková hodnota nákladů, která lze rozdělit dle jednotlivých položek zásob. (Kubíčková, Jindřichovská, 2015)

4 Zemědělské odvětví a jeho specifika

Zemědělství se lidé věnují již celá staletí. Proto se v této kapitole práce zaměřuje na představení a charakterizování zemědělského odvětví. V úvodu se práce soustředí na historii zemědělství v České republice, kde shrnuje jeho vývoj v čase až po současnost. Práce se poté zaměřuje na specifika, která se týkají zemědělského odvětví, ale také na specifika, která se objevují v účetnictví zemědělského podniku. V závěru je diskutováno ocenění aktiv v živočišné výrobě a účtování zásob.

Již od pradávna, kdy první lidé začali úmyslně pěstovat plodiny a ochočovat divoká zvířata pro svůj užitek, se stalo zemědělství nedílnou součástí lidské kultury. Vznikalo zcela nezávisle v různých oblastech světa. Lidé byli nejdříve sběrači, sbírali a pojídali různá semena a bobule divoce rostoucích rostlin, a až později začali rostliny úmyslně pěstovat za účelem přežití.

V dobách Rakousko-Uherska mělo zemědělství v Českých zemích vysokou úroveň. Byly zde dvory o průměrné velikosti 100-200 hektarů zemědělské půdy, kapitalistické statkářské podniky s půdou o velikosti 50-100 hektarů a okolo 70 % všech zemědělských podniků vlastnili maloobchodníci s výměrou půdy do 5 hektarů. (Dvořáková, 2017)

V roce 1918 byla schválena pozemková reforma, která zapříčinila zánik feudálních velkostatků, a tím posílila pozici statkářů. V této době začínají vznikat první státní statky. Spolupráce mezi prvovýrobci zemědělských surovin a podniky ve zpracovatelském průmyslu byla na velmi dobré úrovni. Začala vznikat odbytová, zásobovací, skladištní, mechanizační a zpracovatelská družstva. (Dvořáková, 2017)

Ve třicátých letech v Českých zemích hospodařilo skoro 1 100 zemědělských podniků, většinou to byli maloobchodníci se zemědělskou půdou do 5 hektarů. Zároveň vzniklo přes 1600 nových statků. Přestože probíhala celosvětová hospodářská krize, zemědělská výroba se v této době vyznačovala pestrostí a relativně dobrou prosperitou. Zemědělská výroba byla přerušena druhou světovou válkou, kdy byla řízena direktivně okupanty.

Po druhé světové válce se začala zemědělská výroba obnovovat a také došlo k pozemkovým reformám. V době kolektivizace zemědělství (1949-1960) byla státem zabráněna půda vlastníkům disponujícím rozlohou půdy nad 50 hektarů. To mělo za následek zánik rolnických a selských hospodářství. Nuceně vznikala zemědělská družstva a zprerthávala se zakořeněná pouta zemědělských rodin s jejich půdou, došlo k centralizaci řízení. Začalo se

hospodařit na velkých výměrách, dále vznikaly živočišné velkochovy. Kvůli snaze o co nejvyšší výnosy, docházelo k nadměrnému používání chemických hnojiv. To způsobilo znečištění spodních vod a zhoršení kvality půdy. (Dvořáková, 2017)

Časem zemědělská produkce umožňuje potravinovou soběstačnost státu. O tu usilovala soustava plánovitého řízení v letech 1967-1989, současně usilovala o uchování maloobchodních cen. Byla vytvořena odlišná koncepce hospodářské politiky státu v zemědělství. Odlišovala se konstrukce cen a doplňkových nástrojů podpory, za jejímž základem stojí centrálně stanovené jednotné nákupní ceny.

K další změně došlo v roce 1989 v souvislosti s rehabilitací soukromého vlastnictví. Dochází k navrácení zemědělské půdy původním vlastníkům. Začalo období restitucí, v jehož důsledku došlo k transformaci družstev a státních statků. V mnoha případech došlo k pronájmu vráceného majetku družstvu, nebo ho družstvo zpět odkoupilo. Musely být nově formovány vazby mezi zemědělskou prvovýrobou a zpracovatelským průmyslem. Nedošlo k obnově zpracovatelských a skladištních družstev. Zemědělci, kteří se tak navrátili k původní formě jejich hospodaření, byli o tento důležitý mezičlánek připraveni. Výkupní družstva a státní sběrný byly privatizovány. Drtivá většina půdy nebyla navrácena zemědělcům, ale privatizována zpracovatelskými podniky, které se pak často dostaly do monopolního postavení. Dále se snížily výdaje a dotace ze státního rozpočtu do zemědělského sektoru a byly zrušeny přímé regulace cen.

Po vstupu České republiky do EU se zemědělské podniky musely přizpůsobit evropským normám. Ve vyspělých zemích je zemědělská výroba utlačována průmyslovou výrobou, za následek lze uvést hned několik dopadů:

- přísné procesní a hygienické podmínky;
- zvyšující se věkový průměr zaměstnanců;
- nízké mzdy;
- dotace nebo boj o přežití, za stropování dotací;
- pošpiňování oboru zemědělství;
- neustálé zdražování zemědělské techniky, a naopak k tomu stálá strnulost cen výkupních komodit.

Procesní a hygienické podmínky jsou pro chod zemědělského podniku důležité a nemohou být opomíjeny. Jelikož podnik pracuje s potravinami, musí se podle toho zařídit a dodržovat pravidla, které se k této práci pojí. (Pýcha, 2021)

Stejně jako v jiných výrobních oborech i zemědělství se dlouhodobě potýká s nedostatkem nových zaměstnanců a generační obměnou. Možnou variantou, jak tuto překážku zdolat, je zvýšení mezd, ale v konkurenci s velkými podniky jako je např. Škoda Auto a. s. a dalšími, se tato překážka zdolává velmi nelehko. Nejenže zaměstnance lákají na vyšší platy, ale také je práce méně fyzicky náročná, a rovněž nezapáchají po dobytku. Je to i nedostatečnou medializací, kdy si mladý člověk pod prací v zemědělství představuje pouze dřinu na poli. (Pýcha, 2021)

Tím, jak se technika zlepšuje a snaží se nahradit nedostatek lidské pracovní síly, zvyšují se i její ceny, kdy jejich hodnota dosahuje někdy až astronomických částek. Podnikům by mohly pomoci dotace, ale aby se k nim podnik dostal, musí projít složitým procesem, který zahrnuje i splňování obtížných podmínek.

4.1 Specifika zemědělského odvětví

Zemědělská výroba se už ve své podstatě liší od té průmyslové, a to nejen předmětem podnikání, ale i v mnoha dalších ohledech. Práce se v této subkapitole zaměřuje na specifika, která má zemědělská výroba oproti jiným podnikům a na důsledky, jak se tato specifika odrážejí na účetním zobrazení. Mezi specifika se řadí (Dvořáková, 2017):

- **Biologický charakter**

Nejdůležitějším ze specifík pro zemědělskou výrobu je biologický charakter výroby. Právě toto specifikum odlišuje zemědělské podniky od podniků jiných. Hodnototvornou podstatou zemědělského výrobního procesu jsou přirozené biologické pochody, které probíhají v živých organismech, tedy rostlinách a živočiších. Vlastností živé hmoty je schopnost růst, plodit a rozmnožovat se. Tyto procesy přinášejí ekonomický prospěch podniku. Člověk si tyto procesy uvědomuje a usměrňuje je. Další důležitou roli hraje přirozená vlastnost rostlin a živočichů prostřednictvím svých přirozených biologických procesů. Díky přirozeným biologickým procesům zvyšují svou účetní hodnotu a přinášejí užitek.

- **Relativně menší ovladatelnost výrobního procesu člověkem**

V zemědělské výrobě může člověk daleko méně ovlivňovat výrobní proces oproti podniku, který se zabývá průmyslovou výrobou. Člověk vytváří vhodné podmínky pro usměrňování

a řízení biologické přeměny, ale i tak je nemožné, aby se přímo do biologické přeměny zasahovalo.

- **Dlouhodobost produkčního cyklu**

Zemědělství se primárně zabývá rostlinnou a živočišnou výrobou. Reprodukční doba rostlinné i živočišné výroby je dána biologickými zákonnostmi a ve většině případů ji nelze změnit. Produkční cyklus je pro většinu organismů dlouhodobým procesem, který se může odehrávat v rozmezí od jednoho účetního období až po několik let. Délka cyklu je dána délkou přirozeného produkčního cyklu. Do tohoto systému může pěstitel zasáhnout díky šlechtění, či se mohou optimalizovat podmínky pro pěstování. Na druhou stranu to s sebou nese i riziko ztráty kvality produkce.

- **Problém intenzifikace výroby**

Zemědělská činnost úzce souvisí se životním prostředím a charakterem krajiny. Přílišná intenzifikace zemědělské výroby může vést k závažným problémům týkajícím se životního prostředí.

- **Nepřetržitý charakter zemědělské produkce**

Toto specifikum je spjata s dlouhodobostí produkčního cyklu a jeho nemožností a neefektivností ho přerušit. V mnoha odvětvích zemědělské výroby je téměř nemožné reagovat na potřeby trhu zásadnějšími změnami sortimentu v krátkém časovém období.

- **Časový nesoulad mezi průběhem výrobního a pracovního procesu**

Je typický hlavně pro rostlinnou výrobu. Jedná se o to, že v rostlinné výrobě je průběh biologických procesů daleko delší než pracovní proces v průmyslovém podniku. Například doba vypěstování pšenice trvá několik měsíců a doba na obdělání jednoho hektaru je přibližně sedmnáct hodin.

- **Sezónní charakter**

Dlouhodobost výrobního cyklu má za následek sezónní charakter zejména u rostlinné výroby. Během zimního období nemají zaměstnanci tolik práce, jako v hlavní sezóně. V tomto ročním období se zdržují v dílnách a připravují stroje na novou sezónu.

- **Závislost na přírodních podmínkách**

Na těchto podmínkách závisí život, zdraví a růst rostlin i zvířat. Pro podnik jsou přírodní podmínky v oblasti, kde se nachází, limitující ve volbě druhu výroby. To znamená, že podnik

musí správně zvolit plodiny nebo rasy zvířat. Co podnik už vůbec nemůže ovlivnit, jsou klimatické podmínky a kvalita půdy.

- **Rizika klimatická, nakažová a genetická, a omezené možnosti prevence těchto rizik**

Z výše uvedených specifíků vyplývá, že je zemědělská výroba velmi riziková. Jsou zde rizikové faktory, které jsou spjaty pouze s touto činností. Tato rizika lze rozdělit na rizika klimatická, nakažová a genetická.

Klimatické podmínky jsou úzce spjaty se specifíkem týkajícím se závislosti na přírodních podmínkách. Rizika jsou vyvolána nepříznivým počasím (suchem, nadměrnými srážkami, potopami apod.). Proti těmto rizikům se podnik nemůže do velké míry bránit, možným řešením může být určitá forma pojištění.

Rostliny i živočichové jsou ohroženy nákazami nebo nežádoucími genetickými mutacemi. Tato rizika mohou mít za následek úplné zničení zemědělské výroby. Prevence před těmito riziky je obtížná a mnohdy je velice nákladnou záležitostí.

- **Sdružený charakter výroby**

Toto specifíkem znamená, že během zemědělské výroby vzniká nuceně více výrobků naráz. Tato vlastnost komplikuje zejména oceňování jednotlivých produktů na bázi vlastních výrobních nákladů. Někdy je možné rozlišit výrobek, který je hlavním cílem. Tento výrobek bývá označován jako hlavní výrobek.

- **Vzájemné vazby meziproduktu**

Dalším charakteristickým rysem je přechod z meziproduktů z rostlinné výroby do živočišné například formou krmiv, a naopak z ŽV do rostlinné výroby vstupují organická hnojiva vyprodukovaná chovanými zvířaty.

- **Přerušovanost a územní rozptýlenost**

Rozptýlenost klade zvýšené nároky na vnitropodnikovou dopravu materiálu. Kromě materiálu se na místo musí dovézt také stroje a pracovní síla. Z důvodů počasí se mnohdy práce musí přerušit, což může přinést komplikace v ostraze majetku.

- **Náročnost na specializované strojní vybavení**

V tomto typu výroby se používá široká škála mechanizace, která urychluje pracovní proces, zvyšuje efektivitu a výrazně šetří pracovní síly. Velkou nevýhodou je vysoká cena za specializované stroje, které se dají využít pouze ve velice krátkém období a jejich využití je malého rozsahu.

- **Malá trvanlivost výrobků, vysoké náklady na skladování a přepravu**

Je nutné zajistit plynulý a stabilní odbyt, aby se zamezilo vysokým ztrátám. Část zemědělské produkce lze uskladnit (obilí), ale jejich uskladnění vyžaduje často řadu podmínek (stabilní teploty, vlhkost, hygienické podmínky apod.), aby se produkce neznehodnotila. Pro splnění těchto podmínek je nutné vybudování velkokapacitních skladů, ale jejich výstavba je hodně náročná. Pokud podnik takový sklad vlastní je to pro něj výhoda, jelikož je nezávislý. Nemusí shánět odběratele okamžitě, ale může vyčkat na období, kdy ceny produkce porostou. Podle charakteru výroby se odvíjí i náklady na přepravu, které mohou nabývat vysokých částek.

- **Dlouhodobě obtížná rozlišitelnost způsobu budoucího užití**

Ve chvíli, kdy se narodí zvíře, není možné určení kvality narozeného kusu (zdravotní stav, fyzické dispozice apod.) Trvá poměrně dlouhou dobu, než se požadované vlastnosti poznají a kvůli tomu nelze určit, jak bude zvíře hospodářsky užito, zda bude určeno pro chov či poslouží jinak.

Ekonomickými riziky, která vznikají kvůli specifickým zemědělství jsou klimatická, genetická a nakažová rizika, ale i dlouhodobost výrobního procesu nebo nepřizpůsobení sortimentu. Problémy těchto specifík, které se týkají zemědělského odvětví, spočívají v účetním zobrazení. Jde o složitou klasifikaci aktiv např. sdružená výroba. Dalším problémem je oceňování výkonů podniku kvůli dlouhotrvajícím procesům. Vykazování informací o rizicích zemědělské výroby je v tomto odvětví také nelehkým úkolem. (Dvořáková, 2017)

4.2 Účetnictví v zemědělství

Výše uvedená specifika se významně odráží i v ocenění aktiv a následně v celém účetním systému zemědělského podniku. Tato specifika a jejich vliv na účetnictví odlišuje účetní systém zemědělského podniku od podniku průmyslového.

Oceňování v zemědělské výrobě

Kvůli specifickým zemědělské výroby, která byla výše rozepsána, je potřeba zvolit i vhodný přístup v oblasti oceňování, a to nejen pořizovaných aktiv, ale i aktiv nabytých bezúplatně. Způsob ocenění závisí na typu pořízení aktiva. Nakoupená aktiva jsou v okamžiku pořízení oceněna pořizovací cenou a aktiva získána bezúplatně jsou oceněna tzv. reprodukční cenou, tedy odhadem pořizovací ceny. Aktiva získána vlastní výrobou jsou oceněna ve vlastních nákladech. (Valder, 2008)

- **Oceňování nakupovaných aktiv**

Aktivum nabyté nákupem je oceněno pořizovací cenou, která zahrnuje cenu za aktivum a tzv. vedlejší pořizovací náklady (např. dopravné, pojištění atd.).

Pokud je aktivum nakoupeno v cizí měně je nutné tuto částku převést na českou měnu spotovým, popřípadě devizovým kurzem, který vyhlásí Česká národní banka (dále jen „ČNB“) ke dni uskutečnění nákupu, nebo pevným kurzem, který také vyhláší ČNB a je na základě vnitřního předpisu účetní jednotky užíván pro předem určité období. (Dvořáková, 2017, Neplechová, 2007)

V zemědělství se často stává, že je nakoupeno více aktiv zároveň, aniž by byla známá jejich individuální cena. Např. při koupi sadu, účetní jednotka kromě sadu jako takového (trvalý porost) získá i pozemek pod ním. V takovýchto situacích je třeba pořizovací cenu rozdělit na jednotlivá pořizovaná aktiva, to lze provést na základě znaleckých odhadů cen jednotlivých aktiv poměrným rozúčtováním. Dotace, které podnik získá na pořízení dlouhodobého majetku snižují pořizovací cenu majetku, kterou podnik zaúčtovává. (Valder, 2008, Dvořáková, 2017)

- **Oceňování aktiv nabytých bezúplatně**

Takto nabytá aktiva se oceňují reprodukční pořizovací cenou. To je taková cena, za kterou by byla aktiva pořízena v okamžiku, kdy se o nich účtuje. Lze ji chápat tak, že se aktiva, která účetní jednotka obvykle nakupuje, ocení odhadem tržní ceny. Aktiva, která se obvykle pořizují vlastní výrobou, ocení podnik odhadem vlastních nákladů, které vynaložil, když aktivum vyrobil. Bezúplatné nabytí může nastat z různých důvodů. Může se jednat o dar, vklad vlastního kapitálu do společnosti či družstva, anebo o inventarizační přebytek.

- Oceňování vyráběných aktiv

Specifickým oceňovacím problémem vycházejícím z podstaty zemědělství je ocenění zvířat a rostlin pořizovaných vlastní výrobou ve vlastních nákladech. Vlastní náklady jsou u zásob vytvořených vlastní činností definovány jako přímé náklady vynaložené na výrobu, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě.

4.2.1 Klasifikace aktiv specifických pro zemědělskou činnost

Aktiva, která jsou pro zemědělství specifická svým významem a způsobem využití jsou především živé organismy, a to zvířata a rostliny. Ta jsou předmětem, prostředkem i výsledkem zemědělské výroby. Další důležitou položkou v zemědělství oproti jiným podnikům jsou pozemky. Jedná se především o půdu, jejíž kvalita je jedním z rozhodujících faktorů zemědělské činnosti. (Valder, 2008)

Jak bylo zmíněno výše, pozemky, zvířata a rostliny představují aktiva, která jsou se zemědělstvím těsně spjata a jsou ovlivněna jejím charakterem natolik, že je nutné oceňovat je odděleně od ostatních aktiv. (Valder, 2008)

Klasifikace a oceňování biologických aktiv vychází z užitků, které tato aktiva přináší. Užitky lze rozdělit následovně (Dvořáková, 2017):

A. Užitky těsně spjaté se zemědělskou činností:

převážně dlouhodobé efekty:

1. Plození dalších generací zvířat a rostlin;
2. Užitek získaný během biologického života aktiv – umožněn schopností regenerace živých organismů;

jednorázový efekt:

3. Prodej živého zvířete či rostliny;
4. Užitek, který biologické aktivum přinese po ukončení biologického života.

B. Užitky, které se zemědělskou činností spjaty nejsou:

1. Užitek z využívání biologických aktiv k pracovní činnosti;
2. Užitek ze sportovních a terapeutických aktivit;
3. Ostraha majetku a další.

Je nutné, aby si účetní jednotka vyřešila definování dokončené a nedokončené výroby.

4.2.2 Účetnictví v živočišné výrobě

Oceňování zvířat ve vlastním chovu a oceňování zemědělské produkce

Zvířata z vlastních chovů mohou přecházet z oběžných aktiv do dlouhodobých, jejich oceňování na sebe navazuje.

Kalkulační vzorec v živočišné výrobě:

1. nakoupená krmiva a steliva;
2. vlastní krmiva a steliva;
3. léčiva a dezinfekční přípravky;
4. ostatní přímý materiál (údržba a čištění stájí, nářadí atd.);
5. ostatní přímé náklady a služby (spotřeba energie, pohonné hmoty, daň z nemovitostí, opravy a udržování budov, nájemné, veterinární výkony, cestovné související s jednotlivými chovy, spotřeba drobného nehmotného majetku, pojištění chovů);
6. mzdové a ostatní osobní náklady;
7. odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku;
8. odpisy dospělých zvířat;
9. práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování;
10. výrobní režie;
11. správní režie.

Kalkulační vzorec obsahuje spoustu nákladových položek, které podnik musí umět přiřadit k dané výrobě. Díky součtu všech položek získá podnik celkovou hodnotu nákladů.

- Mladá zvířata – příchovky a přírůstky

Narozené mládě se nazývá příchovek. Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu rostou, přibývají na váze, dochází u nich ke kvalitativním a kvantitativním změnám vyvolaných biologickou přeměnou. Tato zvířata se označují jako přírůstky.

Zvířata mohou být sledována jednotlivě nebo je lze sledovat ve sdružených homogenních skupinách. (Nepřechová, 2007)

Oceňování příchovků na bázi vlastních nákladů je velmi složité. První alternativou je rozvržení nákladů prostřednictvím pomocné kalkulační jednice. Za pomocnou kalkulační jednici se zvolí jeden litr mléka, tele je pak vyjádřeno prostřednictvím litrů mléka a provede se kalkulace dělením. Převod hodnoty jednoho telete na litry mléka se odlišuje, ale

nejobjektivnější je převod 1 kg váhy narozeného telete = 7 litrů mléka. Druhou možností je stanovení poměru mezi teletem a litry mléka v poměru jejich průměrných tržních cen. Třetí možností je použití kombinované kalkulace, kdy za vedlejší výkon je považována chlévská mrva a močůvka. Za hlavní výrobek se pak považuje narozené tele a mléko. Kvůli tomu, že je těžké oddělit náklady na matku a tele je od ocenění vlastními náklady příchovek ve většině případů upuštěno a podnik oceňuje reprodukční pořizovací cenou. (Dvořáková, 2017)

Oceňování přírůstků, když mláďata rostou a přibývají na váze, účetně znamená, že dané zvíře zvyšuje svoji hodnotu. Růst hodnoty zvířete je oceněn náklady vynaložených na chov zvířete, které jsou zjišťovány prostřednictvím tzv. přírůstků. Přírůstky se rozdělují na hmotnostní a vzrůstové. (Dvořáková, 2017)

Hmotnostní přírůstek se vypočítá jako:

Skutečná hmotnost koncem období

+ veškeré úbytky během období

- veškeré příjmy během období

- skutečná hmotnost na začátku období

Kalkulace vlastních nákladů bývá nahrazována plánovou kalkulací vlastních nákladů na jeden kilogram hmotnostního přírůstku.

- Dospělá zvířata

Ocenění dospělých zvířat z vlastního chovu spočívá v přeřazení z jedné skupiny do druhé. Ocenění vychází z ocenění příchovu a následných přírůstků. Hodnota zvířete se při převodu může zvyšovat i o další případné náklady spojené s převodem. Jedná se např. o náklady na veterinární kontrolu, externí přepravu apod. Vnitropodnikové náklady se do převodu nijak neodráží, jelikož nemají oporu v účetních předpisech, ale měly by se odrazit na ceně. (Valder, 2008)

Odepisují se zvířata, která jsou zařazená v dlouhodobém majetku. Dobu životnosti stanovuje sama účetní jednotka dle předpokládaného počtu let zařazení zvířat v chovu. Zvířata se mohou odepisovat individuálně nebo skupinově. České účetní směrnice (dále jen "ČÚS") 013 určuje, že individuálně se odepisují tažná zvířata, dostihová a plemenní koně. Skupinově se odepisují ostatní dospělá zvířata, která tvoří stádo. (Valder, 2008)

Individuální odpis je častějším jevem viz rovnice 12:

$$\text{Roční odpis} = \frac{PC - ZbH_{brakace}}{t} \quad (12)$$

Vysvětlivky:

PC pořizovací cena (vlastní náklady)

ZbH_{brakace} předpokládaná tržba pro brakaci

t předpokládaný počet let v chovu

Brakace je termín pro vyčlenění zvířete z chovného stáda. Důvodem pro vyčlenění může být porážka a eventuální prodej masa a ostatních užitečných produktů. (Dvořáková, 2017)

Pro některé účetní jednotky může být použití individuálního odpisu nereálné a je tedy použit *skupinový odpis*, který se vypočítá pomocí předpokládané doby zařazení zvířete do chovu a vstupní ceny a odpisovou sazbou na jeden krmný den.

Daňové odpisy zvířat se řídí dle zákona o dani z příjmů. Do první odpisové skupiny spadá hovězí dobytek, ovce, kozy, osli, muly, mezci a vepřový dobytek. Koně pak spadají do druhé odpisové skupiny.

Výpočet skupinového daňového odpisu je v rovnici 13:

$$R_o = \frac{\text{Příjem} \times 20}{100} + \frac{\text{Úbytky} \times 20}{100} + \frac{(\text{KS} - \text{Příjem}) \times 40}{100} \quad (13)$$

Vysvětlivky:

R_o roční daňový odpis

Příjem celkový roční příjem v Kč

Úbytky celkové roční úbytky v Kč

KS konečný stav v Kč

Ocenění úbytků lze provést dvěma způsoby:

- 1) v individuálních cenách u individuálně vedených zvířatech;
- 2) v průměrných cenách jednoho kusu u skupinově evidovaných druhů, které jsou aktualizovány alespoň jednou měsíčně.

- Produkty živočišné výroby

Zvířata chovaná pro dlouhodobé potřeby účetní jednotky jsou obvykle označována jako základní stádo. Oceňování produkce základního stáda vychází z vynaložených vlastních nákladů na chod chovu, při kterém vznikají sdružené výrobky.

Dalším příkladem živočišné produkce je využití masa, kůže a dalších součástí zvířete po jeho brakaci. Zvířata, která jsou chována pro tyto účely nevstupují do dlouhodobého majetku. (Valder, 2008)

Oceňování výrobků plynoucích z živočišné výroby

Živočišná výroba (dále jen „ŽV“) vzniká jako produkt zvířete chovaného za účelem dosahování dlouhodobých efektů, jedná se o dobu delší než jeden rok. Z toho vyplývá, že se jedná o produkty zvířat, která jsou zařazena v dlouhodobém majetku podniku. Mezi tyto produkty se řadí mléko, vlna, chlévská mrva apod. Zvířata v dlouhodobém majetku se označují jako základní stádo a ocenění jejich produkce se váže na vynaložené výrobní náklady na jejich chov, při kterém produkty vznikají jako sdružené výrobky. (Dvořáková, 2017)

Další živočišná produkce vzniká v okamžiku, kdy je ukončen biologický život zvířete a jde o využití jeho masa, kůže a dalších jeho součástí. Zvířata, která se chovají za tímto účelem se účetně nachází v oběžném majetku a nejsou zařazována do dlouhodobého. I v tomto případě ocenění těchto produktů vychází z účetní hodnoty zvířete. Účetní hodnotou zvířat jsou náklady spojené s chovem poražených zvířat v oběžném majetku, případně to může být účetní zůstatková hodnota dospělého zvířete. (Valder, 2008)

Při výpočtech se pracuje s krmnými dny. Krmný den je den, po který je o hospodářské zvíře postaráno. Je nakrmeno, ošetřeno atd. (ČSÚ, 2022)

4.3 Ocenění zemědělských produktů vytvořených vlastní činností

Aby účetní jednotka zjistila výši vynaložených vlastních nákladů na výrobu aktiv, musí si nejprve vytvořit kalkulační systém, podle kterého bude postupovat. Předmětem kalkulačního procesu je určitý „výkon“. Jedná se o výkon, u kterého chce účetní jednotka zjistit, jakou výši nákladů na něj vynaložila, tzv. kalkulační jednice. Kalkulační jednicí může být

v zemědělství jedno zvíře, jeden kilogram živé hmotnosti zvířete, jeden krmný den, kilogram, či litr zemědělského produktu. (Dvořáková, 2017, Valder, 2008)

Výchozím bodem je rozdělení nákladů na náklady kalkulované a nekalkulované. Nekalkulované náklady mají mimořádný (náhodný) charakter, a proto se nezahrnují do vlastních nákladů jednotlivých výkonů. Jedná se např. o sankční úroky a penále, náklady spojené se živelními pohromami atd. (Dvořáková, 2017)

O strukturu nákladů se stará kalkulační vzorec. V jeho struktuře se nacházejí náklady jednicové (přímé) a režijní (nepřímé). Jedicové náklady jsou vyčíslovány samostatně, je možné a efektivní je vyčíslit a přiřadit přímo ke kalkulované jednici. Režijní náklady jsou v kalkulačních vzorcích vyjadřovány v souhrnných položkách (výrobní, správní a odbytová režie). Jsou to tedy náklady, které nelze přímo přiřadit k jedné kalkulační jednici. (Valder, 2008)

Pomocí kalkulačního vzorce účetní jednotka zjistí přímé náklady vynaložené na pěstovanou rostlinu, či chovné zvíře, anebo na jiný výkon a následně je zahrnut podíl výrobní režie.

Obecný kalkulační vzorec v zemědělství (Dvořáková, 2017):

1. nakoupený materiál (osiva, sadba, krmiva, steliva, hnojiva atd.);
2. výrobky vlastní výroby (osiva, steliva, krmiva, hnojiva atd.);
3. ostatní přímé náklady a služby;
4. mzdové a ostatní osobní náklady;
5. odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku;
6. odpisy zvířat;
7. práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování;
8. výrobní režie;
9. správní režie.

Systém kalkulací obsahuje tyto kalkulace (Dvořáková, 2017):

- výsledné (kalkulace skutečných vlastních nákladů);
- předběžné (propočtové, plánované, operativní).

Výsledné kalkulace skutečných vlastních nákladů se primárně využívají pro ocenění ve finančním účetnictví, a to na principu plných nákladů. Skutečné vlastní náklady se zjistí na základě informací, které vycházejí z účetního systému zaměřeného na účelové členění

nákladů. Pod výslednou kalkulací si lze představit proces zjištění skutečně vynaložených nákladů na kalkulační jednici. (Dvořáková, 2017)

Kalkulace předběžné se provádějí pouze v některých případech např. oceňování zvířat. Tyto kalkulace odrážejí předpokládanou výši nákladů na jednotlivé výkony, vycházejí z norem spotřeby jednicových nákladů a z rozpočtů režijních nákladů. Podmínkou použití předběžných kalkulací je, že se významným způsobem neodlišují od kalkulací výsledných. Předběžné kalkulace se rozdělují na kalkulace propočtové, plánové a operativní.

Kalkulace propočtové se stanoví před zahájením výroby, kdy nejsou ještě známy všechny podmínky, proto jsou celkem nepřesné. Pro oceňování ve finančním účetnictví by se proto používat neměly. *Plánové kalkulace* zobrazují průměrné podmínky výroby, tzn. průměrné vynakládané náklady na kalkulační jednici za určité období. Poslední operativní kalkulace jsou postaveny na základě konkrétních podmínek výroby a díky tomu jsou nejpřesnějším přiblížením zobrazení skutečných vynaložených nákladů. Z toho vyplývá, že nejpoužívanější předběžnou kalkulací pro průmyslový podnik je *kalkulace operativní*. Zvláštností pro zemědělské podniky je použití kalkulace plánové. Plánové kalkulace jsou sestavovány nebo aktualizovány jednou ročně a na jejich základě dochází k oceňování zemědělské produkce a biologických aktiv. (Dvořáková, 2017, Valder, 2008)

Způsob provedení kalkulace je výrazně ovlivněn charakterem výroby, jedná se o tyto faktory (Dvořáková, 2017):

- jedná-li se o výrobu organickou či heterogenní;
- jaká je členitost výrobního procesu;
- jedná-li se o výrobu hromadnou, sériovou, malosériovou či kusovou;
- jde-li o výrobu sdruženou, či nesdruženou.

Nejdůležitějším podmětem pro volbu kalkulační metody je rozhodnutí, o jaký typ výrobního procesu se jedná podle toho podnik volí kalkulační vzorec.

- Kalkulace v nesdružené výrobě

V nesdružené výrobě lze použít dvě kalkulační metody, a to kalkulace dělením nebo přírážkové kalkulace s rozvrhem režijních nákladů.

Kalkulace dělením se používá ve výrobě, kde se vyrábí pouze jeden druh výkonu. Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu. Používá se u podniků, které se specializují na určitý výkon.

Přirážková kalkulace s rozvrhem režijních nákladů používá účetní jednotka, která produkuje dva či více druhů výkonů (např. dvě plodiny). Účetní jednotka zjistí náklady vynaložené přímo na pěstování každé plodiny a náklady, které nelze přiřadit přímo jednotlivým plodinám jsou rozvrženy mezi obě plodiny na základě zvolené rozvrhové základny hodnotové nebo naturální. (Dvořáková, 2017)

- Kalkulace ve sdružené výrobě

V zemědělské výrobě se jedná o velmi častý jev. Jedná se o to, že při výrobě sdruženého charakteru vzniká nuceně více finálních produktů. Např. při pěstování obilí vznikají většinou dva tzv. sdružené produkty – zrno a sláma. Dalším příkladem je chov dobytka, kdy např. u krávy je výsledkem narození telete, následná produkce mléka a po celou dobu života zvířete zároveň produkuje chlévskou mrvu, která lze použít jako hnojivo v rostlinné výrobě.

Poměr výtěžnosti jednotlivých výrobků ve sdružené výrobě neboli poměr množství, ve kterém vznikají jednotlivé sdružené výrobky, je variabilní a ve většině případů není ovlivnitelný člověkem. (Dvořáková, 2017)

Zjištění vlastních nákladů ve sdružené výrobě probíhá ve dvou krocích (Dvořáková, 2017):

1. Kalkulace sdruženého produktu – využívají se kalkulační postupy jako v nesdružené výrobě.
2. Kalkulace jednotlivých sdružených produktů – vyčíslení jednotlivých výkonů ve sdružené výrobě lze provést dvěma metodami, a to metodou rozčítání nebo odčítací. *Metoda odčítací* lze použít na základě toho, zda účetní jednotka může považovat jeden ze sdružených výrobků za hlavní výrobek a ostatní za vedlejší. Vedlejší výrobky se nekalkulují a jsou oceněny předem stanovenými cenami, většinou tržními cenami. Kalkulační postup je takový, že od celkových nákladů na sdružený produkt se nejprve odečte celková cena vedlejších výkonů a zbytek představuje náklady na hlavní výrobek. Tato metoda se využívá při kalkulaci obilovin, cukrové řepy, dojníc, mladého dobytka a dobytka ve výkrmu. Problém v této metodě může být v ocenění vedlejších výrobků, protože většina vedlejších výrobků je spotřebována uvnitř účetní jednotky a není tak obchodována, což zapříčiňuje, že cena nebývá zobjektizovaná trhem. Dalším problémem může být určení hlavního výrobku. Naopak výhodou této metody je její jednoduchost. Je možné si určit cenu vedlejších výkonů pomocí tzv. stále zúčtovacích cen, které jsou vyhlašované pro celé území ČR jednotně. *Metoda rozčítání* může do určité míry eliminovat nedostatky metody odčítací. Tato

metoda spočívá v tom, že se sdružené výrobky nerozlišují na hlavní a vedlejší, ale považují se za rovnocenné a u všech se zjišťují vlastní náklady, které jsou rozvrhovány na jednotlivé výkony dle různých naturálních nebo peněžních ukazatelů. Účetní jednotka pro tyto účely může použít ekvivalenční čísla, která jsou stanovena většinou na základě hmotnostních poměrů jednotlivých sdružených výrobků. Další možností je použití procentních podílů nebo lze využít pomocné kalkulační jednice. Nevýhodou metody jsou poměry, které jsou pouze přibližné a jejich stanovení závisí na subjektivním rozhodnutím. Tato metoda je obtížně využitelná v živočišné výrobě. Na druhou stranu určitou výhodou může být to, že je ekonomicky přesnější a lépe vyhovuje obecným požadavkům zákona a účetnictví. V některých případech lze použít kombinaci výše zmíněných metod. Tato varianta se používá zejména ve výrobě, kde je vhodné označit více výkonů za hlavní.

Předloha kalkulačního vzorce pro výrobky plynoucí z živočišné výroby viz tabulka 1.

Tabulka 1: Kalkulace nákladů v živočišné výrobě – vzor

Na základní stádo hovězího dobytka byly za rok vynaloženy následující skutečné vlastní náklady	Částka
Nakoupená krmiva a steliva	
Vlastní krmiva a steliva	
Mzdové a ostatní osobní náklady	
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a zvířat	
Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování	
Výrobní režie	
Celkové náklady	

Zdroj: (Dvořáková, 2017)

Tabulka 1 zobrazuje kalkulační vzorec, který podniky využívají k výpočtu ceny výrobku vyrobeného vlastními náklady. V rámci výpočtu nákladů na jeden litr mléka je potřeba znát i další údaje, které podnik získá následujícími výpočty.

Krmný den je den, který spadá na jeden kus zvířete.

$$\text{Krmné dny} = 365 * \text{počet kusů v základním stádu} \quad (14)$$

Skutečné náklady na krmný den = znamená kolik korun nákladů musí podnik vynaložit na zajištění jednoho kusu zvířete denně.

$$\text{Skutečné náklady na krmný den} = \text{celkové náklady} \div \text{počet krmných dnů} \quad (15)$$

Pro výpočet skutečných nákladů je zapotřebí znát náklady na vedlejší výrobky, ty podnik získá vyplněním tabulky 2.

Tabulka 2: Ocenění nákladů vedlejších výrobků – vzor

Vedlejší výrobek	Hmotnost	Cena za MJ	Celkem Kč
Telata			
Mrva (t)			
Celkové náklady	-	-	

Zdroj: Vlastní zpracování, (Dvořáková, 2017)

O celkové náklady vedlejších výrobků, které podnik získá po doplnění hodnot do tabulky 2, snižuje celkové náklady na chov základního stáda.

Celkové skutečné vlastní náklady jednoho litru mléka, podnik získá následující rovnicí 16:

$$\text{Náklady na 1l mléka} = \frac{\text{celkové náklady} - \text{náklady na vedlejší výrobky}}{\text{počet litrů mléka}} \quad (16)$$

Oceňování ke dni sestavení účetní závěrky

Pro oceňování ke dni sestavení účetní závěrky může účetní jednotka postupovat podle dvou koncepcí:

- Na bázi původních pořizovacích cen, odpisování, snížení hodnoty aktiv

V ČR způsob na bázi historických cen naprosto převažuje. Oceňují se jím dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva i zásoby. Typem historické ceny je i ocenění pohledávek a závazků v nominální hodnotě. Historickými cenami se oceňují i majetkové účasti s podstatným a rozhodujícím vlivem. Historická cena se s postupem času může snižovat. Pravidelně je snižována hodnota dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv o odpisy. Hodnota aktiv se snižuje i v případě, že dojde ke snížení užitečnosti aktiva. (Dvořáková, 2017)

Odpisy se rozumí alokace počátečních pořizovacích výdajů do období, kdy bude aktivum podle očekávání přinášet užitek. Odepisuje se dlouhodobý majetek, na který má účetní jednotka majetnické právo. Pokud vlastník majetek pronajímá, i tak ho odepisuje. Výjimkou je uzavření smlouvy o nájmu podniku, nebo jeho části mezi vlastníkem a nájemcem. Účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán, ten je součástí jejich vnitropodnikových směrnic a upravuje pravidla pro odepisování. Specifické odepisování je pro dlouhodobá biologická aktiva, které se bude rozebírat níže. (Neplechová, 2007)

Snížení hodnoty aktiv spočívá ve tvorbě opravných položek, které účetní jednotka účtuje do nákladů a snižuje tím výsledek hospodaření. Opravné položky jsou vytvářeny pouze v situacích, kdy je snížení ocenění majetku prokázáno na základě inventarizace. Mohou se tvořit pouze do výše hodnoty majetku, ke kterému náleží. Účet opravných položek nesmí mít aktivní zůstatek. (Neplechová, 2007)

- Reálnou hodnotou

Touto cenou se rozumí cena tržní, což je cena na burze nebo na jiném regulovaném trhu. Pokud tržní hodnota výkonu není známá, musí účetní jednotka použít ocenění kvalifikovaným odhadem nebo na základě znaleckého posudku, popřípadě podle zvláštních právních předpisů, není-li možné reálnou hodnotu určit předchozími dvěma způsoby. Přecenění na reálnou hodnotu se netýká biologických aktiv, ani ostatních hmotných nebo nehmotných aktiv užívaných zemědělským podnikem. (Valder, 2008)

5 Oceňování živočišných výrobků vybraného zemědělského podniku

V této části práce je pozornost věnována oceňování, účtování a vykazování produktu vytvořeného v živočišné výrobě, a to konkrétně mléka. Pro studii jsou použita data poskytnutá podnikem Zemědělským družstvem (dále jen „ZD“) Sever Loukovec, které sídlí ve vesnici Loukovec ve Středočeském kraji. V úvodu je představen podnik a jeho současná situace. Poté se práce soustředí na oceňování mléka v daném podniku a zpřesňuje pohled na ocenění. V práci jsou zkoumány dvě metody ocenění a následně je analyzován i jejich dopad na výkaznictví podniku. Nejprve je zkoumána varianta 0, která představuje současnou situaci v podniku a jeho způsob ocenění. Z výzkumu vyplývá, že varianta 0 nemá žádný vliv na účetní výkazy, a to ani v případě, že dojde ke změně metody ocenění. V další části kapitoly je řešena varianta 1, která představuje změnu účetních postupů a zkoumá dopad dvou změn. Základní změnou je posunutí doby vystavení výdejky. Posléze je přidána i změna metody ocenění zásob mléka. Práce poté analyzuje, jaký vliv mají tyto změny na účetní výkazy podniku. Je připravena i finanční analýza k obou variantám. V závěru této kapitoly jsou vyjmenována doporučení pro podnik.

Historie družstva sahá do roku 1949, kdy bylo založeno pod názvem Jednotné zemědělské družstvo (dále jen „JZD“) Drahotice. V letech 1951 až 1953 byla v okolí založena další družstva, a to JZD Chocnějovice, Sovenice a Rostkov. Tato družstva byla v roce 1961 sloučena pod JZD Sever Drahotice. JZD Loukovec, Loukov, Koryta a Sezemice byla sloučená ve stejném roce pod stejný název JZD Sever Loukovec. V roce 1974 se sloučila JZD Sever Drahotice a JZD Sever Loukovec pod jeden název JZD Sever Loukovec, které v té době obhospodařovalo 1750 ha zemědělské půdy a zaměstnávalo na 220 pracovníků. (ZDLoukovec, 2020) Tabula 3 předává stručný přehled informací o ZD Sever Loukovec.

Tabulka 3: Základní informace o společnosti

Název	ZD Sever Loukovec
IČO:	00105597
DIČ:	CZ00105597
Sídlo:	Loukovec č. p. 16, Mnichovo Hradiště
Předseda představenstva:	Ing. Josef Lojda
Provozovny:	6

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací a MSCŘ, 2020

V tabulce 3 jsou základní údaje o zkoumaném podniku. Podnik má šest provozoven. V obci Loukovec se nachází sídlo ZD a zázemí pro rostlinnou výrobu, dále jsou zde dílny a stroje, se kterými se vyjíždí na polnosti. V provozovně Jivina jsou dílny a stroje pro rostlinnou výrobu a chovají se zde krůty. V Chocnějovicích jsou budovy sloužící hlavně k živočišné výrobě. Chovají se tu jalovice, telata a dojnice. Zároveň se v Chocnějovicích provozuje bioplynová stanice, která byla dokončena v roce 2012, díky níž družstvo získává výkon 998 kW elektřiny. Vyrobenu elektřinu družstvo prodává do sítě ČEZ a odpadní teplo částečně využívá v areálu živočišné výroby. (ZDLoukovec, 2020)

Družstvo trvale zaměstnává 73 občanů z okolních vesnic a 8 zaměstnanců je sezónních. V majetku družstva se nacházejí vlastní byty a rekreační chata. Podnik také přispívá zaměstnancům na životní a penzijní pojištění. (ZDLoukovec, 2020)

Organizační struktura podniku je k nahlédnutí v příloze C. Ve vedoucím postavení družstva je předseda, který v družstvu působí již 25 let. Funkcí předsedy je řízení celého družstva. Má přehled o finanční stránce i o procesech, které se v družstvu vyskytují. Autorka práce navázala spolupráci hlavně s ekonomem družstva, který se stará o ekonomickou stránku podniku. Ekonom vytváří přehledy a směrnice a stará se o ekonomické zdraví podniku.

ZD Sever Loukovec se zabývá rostlinnou i živočišnou výrobou. Tyto výroby tvoří 80 % činností, kterými se účetní jednotka zabývá. Zbýlých 20 % je dodatkových. Živočišná i rostlinná výroba tu má historické kořeny. Díky příznivým přírodním podmínkám v oblasti, kde se ZD nachází, je družstvo stále ziskové. Za dobu své působnosti nabylo i určité know-how, které je zužitkováno v běžném provozu družstva.

V tabulce 4 je přehled typů půdy, které družstvo obhospodařuje, a jaký k nim má právní vztah.

Tabulka 4: Zemědělská půda (ha)

Druhy půdy	31.12.2020
Orná	2 345
Louky	245
Ostatní	3
Celkem	2 593
Právní vztah k půdě	31.12.2020
Vlastní	469
Pronájem	2 124
Celkem	2 593

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Družstvo hospodaří na orné půdě o rozloze 2 345 ha, dle tabulky 4. Dále se stará o 245 ha luk, které využívá k produkci sena či jako motýlové louky. Přestože obhospodařuje skoro 2 600 ha půdy vlastní pouhou pětinu. Zbytek půdy si pronajímá od vlastníků půdy, kteří ji k zemědělské činnosti nevyužívají.

Tabulka 5 přehledně zobrazuje strukturu a celkové tržby za rostlinnou výrobu.

Tabulka 5: Rostlinná výroba – 2020

Produkt	Ha	Cel. výnos (t)	Prům. výnos t/ha	Tržby (tis. Kč)
Pšenice oz.	850	6 134	7,22	22 908
Ječmen oz.	103	773	7,50	697
Řepka	407	1 672	4,11	16 665
Mák	97	70	0,72	1 400
Cukrová řepa	145	10 000	68,97	8 397

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Jak je z tabulky 5 zřetelné, nejvíce pěstovanou plodinou je pšenice, a to na 850 ha půdy, ta je zároveň pro podnik nejvýnosnější plodinou. Druhou nejvíce zastoupenou plodinou je řepka olejka, která je pěstována na 407 ha půdy. Dalšími plodinami, které podnik pěstuje jsou ječmen, mák a cukrová řepa.

V tabulce 6 je stav živočišné výroby k 31. prosinci 2020.

Tabulka 6: Živočišná výroba – Stav k 12/2020

Produkt	Stav ks	Prodej (ks)	Tržby (tis. Kč)
Mléko – krávy	554	-	-
Maso – krávy	550	183	1 529
Maso – býci, jalovice	642	271	6 180
Maso – drůbež – kuřata	42 000	329 673	13 829
Maso – drůbež – krůty	1 804	4 386	5 058

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Dle tabulky 6, která poskytuje přehled o živočišné výrobě lze říci, že nejvýdělečnější z pohledu prodeje, je pro ZD Sever Loukovec prodej drůbeže, konkrétněji kuřat. V živočišné výrobě chovají 1 746 ks skotu, z toho je 554 ks mléčných krav s užitkovostí 9 000 litrů mléka za laktaci. V návaznosti na tabulku 6 níže uvedená tabulka 7 zobrazuje produkci mléka za rok 2020. Družstvo využívá uzavřený obrat stáda, což znamená, že kusy skotu nenakupují, ale vychovávají si vlastní jedince. Pro podmínky chovu v oblasti působení družstva je ideální plemeno černostrakaté holštýnské a nárazově se v chovu objevuje i plemeno české strakaté. Plemeno černostrakaté holštýnské je vysoce užitkové a je dobré i na maso. Podnik každý rok vykrmí dva zástavy krocanů a 6-7 zástavů brojlerových kuřat. Ročně tak vyrobí více než 600 tun drůbežího masa.

V tabulce 7 je uveden přehled výroby mléka v ZD Sever Loukovec za rok 2020.

Tabulka 7: Produkce mléka 2020

Produkce mléka – 2020	
Tržby (v tis. Kč)	42 566
Počet dojnic (ks)	554
Celková produkce (l)	5 174 190
Prodaný objem (l)	5 023 734
Průměrná cena za 1 l (Kč)	8,473

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

V tomto roce mělo družstvo 554 kusů dojnic, prodalo se 5 023 734 litrů mléka a průměrná realizovaná cena za jeden litr mléka byla ve výši 8,473 Kč. Celkové tržby byly pak v hodnotě 42 566 098,2 Kč.

Družstvo se také zabývá činnostmi, které bezprostředně nesouvisí se zemědělskou produkcí. Tyto aktivity jsou shrnuty v následující tabulce 8.

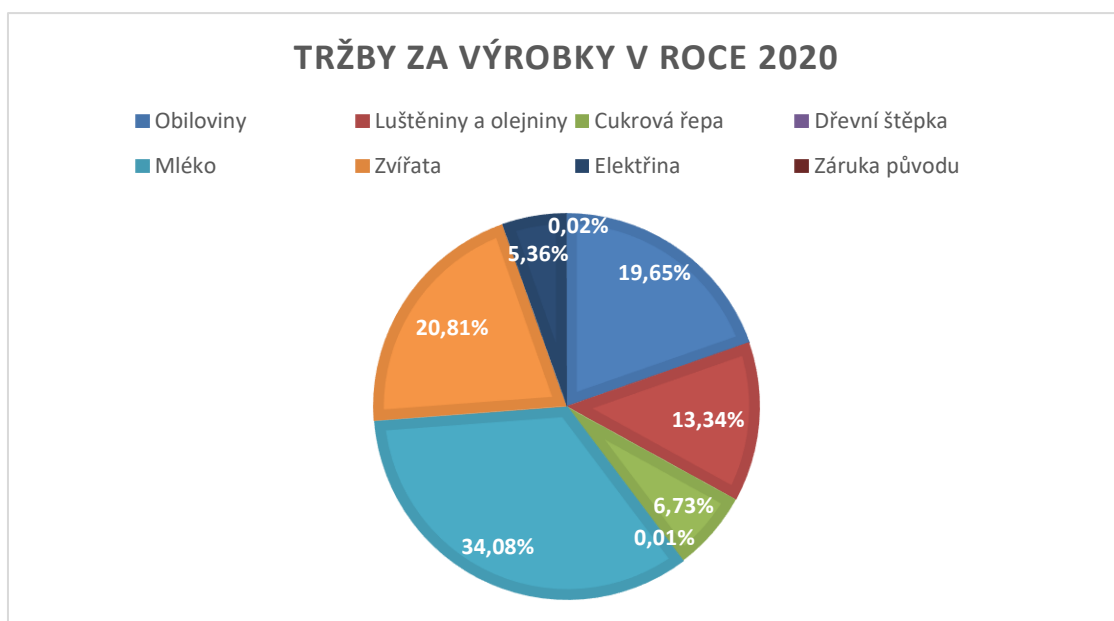
Tabulka 8: Ostatní činnosti - 2020

Ostatní činnosti – 2020	
Činnost	Tržby celkem (tis. Kč)
Nákladní doprava	1 241
Traktory a mechanizace	502
Nájemné	547
Obědy	501
Ostatní služby	24

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Z tabulky 8 vyplývá, že nejvýdělečnější ostatní službou je pro družstvo nákladní doprava, která podniku za rok 2020 vynesla 1 241 tisíc Kč. Podnik nabízí široké veřejnosti i další své služby např. formou prodeje obědů nebo pronajímání prostor.

Dle výsledku hospodaření pro rok 2020, který vyšel 5 510 000 Kč, byl podnik v zisku. Oproti roku 2019 se zvýšil zisk o 750 000 Kč. Struktura tržeb je zobrazena na obrázku 3.



Obrázek 3: Tržby za výrobky v roce 2020

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Celkové tržby podniku za výrobky v roce 2020 byly v hodnotě 124 915 054,86 Kč z toho 42 565 811,39 Kč byly tržby za mléko. Obrázek 3 zobrazuje podíly tržeb za jednotlivé výrobky, které podnik v roce 2020 vyprodukoval. Největší část zisku dělají tržby za mléko, ty podniku přináší největší podíl 34,08 %. Druhým výrobkem, který přináší vysoké tržby jsou zvířata, a to 20,81 % konkrétně 25 990 356,38 Kč. Z obrázku 3 vyplývá, že přes polovinu podnikových tržeb tvoří výrobky z ŽV a cca 45 % tržeb, je pak z rostlinné výroby. Největší podíl tržeb z rostlinné výroby přináší obiloviny.

5.1 Oceňování zásob účetní jednotkou

Pro účely této diplomové práce se autorka zaměřuje na oceňování aktiv plynoucích z živočišné výroby. Management podniku se touto problematikou chtěl zabývat na detailnější úrovni, protože žádným přesným postupem výpočtu nedisponuje.

Účetní jednotka má vydanou směrnici pro oceňování zásob viz příloha C. Směrnice se zaměřuje na ocenění zásob, o kterých se účtuje při jejich pořízení. Ze směrnice je viditelné, že byla schválena v roce 2014, a naposledy byla upravena v roce 2016. Za působení současného ekonomy nebyla směrnice aktualizována. Ve směrnici je uvedeno, že zásoby vlastní výroby se oceňují vlastními náklady, ale přesný postup či kalkulační vzorec není uveden.

V rámci praktické části je zpracován a následně podniku předložen aktualizovaný návrh směrnice pro oceňování pořizovaných zásob. Tento návrh je k nahlédnutí v příloze D. Návrh směrnice je rozšířen o informaci, co směrnice představuje a důvody jejího vydání (tyto informace nebyly v původní směrnici zpracovány). Dále je směrnice obohacena o vymezení zásob, tedy o to, co podnik považuje za zásoby. V další části se zaměřuje na ocenění pořízených zásob. Je v ní popsán i postup účtování zásob, konkrétně jakou metodou podnik účtuje zásoby. Podnik používá metodu A, používá tedy účty pořízení.

Zásoby se v účetním systému váží na rozvahu přílohy A viz tabulka 9. Zásoby se nachází na straně aktiv a v rozvaze se nacházejí na řádku C.

Tabulka 9: Výňatek z rozvahy týkající se zásob v tis. Kč 2020

Označení	TEXT	Netto částka
C.	Oběžná aktiva	82 727
C.I.	Zásoby	56 096
C.I. 1.	Materiál	3 984
C.I. 2.	Nedokončená výroba	13 768
C.I. 3.	Výrobky a zboží	25 317
C.I. 3.1.	Výrobky	25 317
C.I. 3.2.	Zboží	0
C.I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	13 027
C.I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Z tabulky 9 je zřejmé, že zásoby představují převážnou část oběžného majetku, a to 56 096 tis. Kč v procentuálním vyjádření je to 67,81 % oběžného majetku. Největší podíl na zásobách mají výrobky, ty tvoří 45,13 % z celkové hodnoty.

V následující tabulce 10 je výňatek z VZZ z přílohy B. Tabulka zobrazuje část výkazu, který souvisí se zásobami.

Tabulka 10: Výňatek z VZZ týkající se zásob v tis. Kč 2020

Označení	TEXT	Původní data
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	127 731
A.	Výkonová spotřeba	105 181
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	17
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	65 302
A. 3.	Služby	39 862
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-107
C.	Aktivace	-3 633
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	6 627

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Nejdůležitějším řádkem pro účely výzkumu práce je řádek B., který je v účetnictví zastoupen účtem 583. Pomocí tohoto účtu jsou v podniku účtovány zásoby na skladě vlastních výrobků.

Pro maximální využitelnost informací plynoucích z účetních výkazů a jejich využití pro zjištění finanční situace v podniku se používají ukazatele finanční analýzy.

5.1.1 Finanční analýza současného stavu podniku

Ukazatel běžné likvidity spočítán dle rovnice 6 vyšel 1,339. Toto číslo vyjadřuje, jak je podnik schopný pokrýt veškeré své závazky, kdyby okamžitě prodal svá aktiva. Jedna jednotka krátkodobých dluhů je kryta 1,339 Kč oběžných aktiv. Minimální doporučená hranice pro tento ukazatel je hodnota 1,5.

Ukazatel rentability aktiv, který je získán vztahem, který zobrazuje rovnice 8 vyšel 2,22 %. Tím, že ROA vyšlo kladné, je pro investora podnik lákavý. Podnik vygeneroval 2,22 % zisku z investovaného kapitálu.

Dalším ukazatelem pro zhodnocení finanční situace v podniku je využití ukazatel aktivity, a to konkrétně obrat aktiv. Jeho výsledná hodnota vypočítaná pomocí rovnice 9 je 0,43, což je nižší než doporučená minimální hodnota, která je 1. Tato hodnota vypovídá o tom, že má podnik neúměrnou majetkovou vybavenost a využívá ji neefektivně. Je ale důležité brát v potaz, že se pohybujeme v zemědělském odvětví, kde se využívá velké množství strojů a tento výsledek je tedy potřeba porovnat s firmami, které se pohybují ve stejném odvětví.

V podniku se zásoby otočí 2,27krát za jeden rok, dle rovnice 9. K obratu zásob se váže ukazatel doby obratu zásob, který je vypočítán pomocí rovnice 10. Výsledná hodnota tohoto ukazatele je 68 dní. Protože je zkoumaná firma výrobním podnikem, tato hodnota znamená, že průměrná doba prodeje zásob činí 67 dní a zahrnuje celý výrobní cyklus.

5.1.2 Oceňování vlastních výrobků z živočišné výroby

ZD Sever Loukovec se chovem skotu zabývá již dlouhá léta a má uzavřený okruh stáda. Převážně se zde chová plemeno černostrakaté známé také pod názvem holštýnský skot. Plemeno je původem z Německa a v oblasti, kde se podnik vyskytuje, je pro něj ideálním místem k chovu. Jedná se o plemeno, které má vysokou mléčnou užitkovost a zároveň je dobré i na maso. V chovu se nárazově vyskytuje i plemeno české strakaté.

Výrobky z živočišné produkce vznikají jako produkt chovaného zvířete, které je v podniku déle než rok a pomáhá tak k dlouhodobému hospodářskému využití. Hlavním výrobkem z chovu skotu je pro podnik mléko. Vedlejšími výrobky jsou pak telata a chlévská mrva. Telata podnik cíleně neprodává, ale zařadí je do oběžného majetku a po nějakou dobu je sleduje. Podle názoru zvěrotechniků pak rozhodují, zda se zvíře zařadí do základního stáda, nebo zda půjde do výkrmu. Do výkrmu se zařazují hlavně býčci. Jalovičky se nechají a po inseminaci je družstvo zařadí do vysokobřezích jalovic, které již spadají do dlouhodobého majetku.

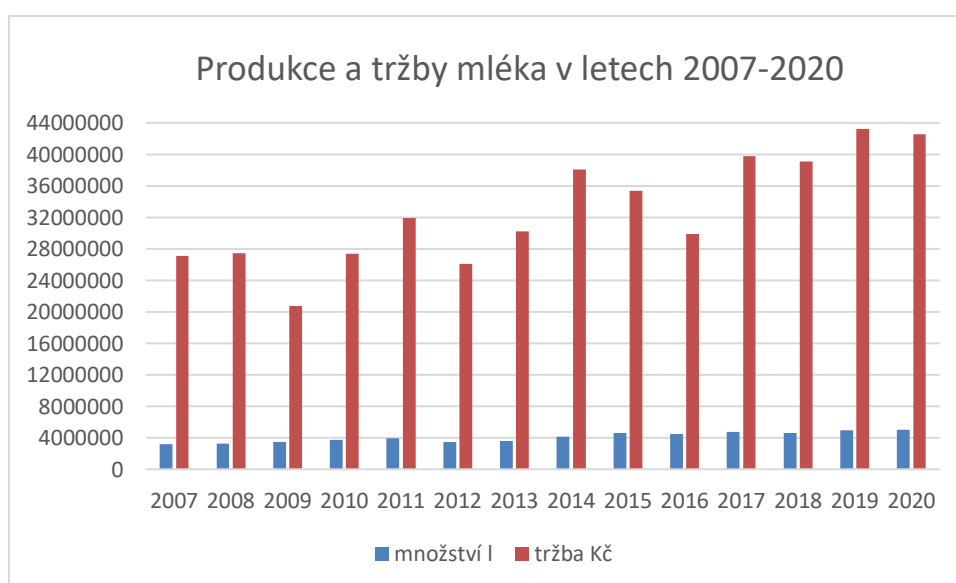
Podnik využívá metodu odčítací, kdy má zvolen jeden hlavní výrobek a výrobky vedlejší. Již výše bylo zmíněno, že se podnik v současnosti oceňováním výrobku z živočišné výroby nezabýval, a tak nedisponuje kalkulačním vzorcem, který je k výpočtům ceny za litr mléka potřeba. V současnosti podnik oceňuje jeden litr mléka 7,50 Kč, tuto cenu podnik přejímá z minulých let.

Práce se zaměřuje oceňováním zásob, a to konkrétně výrobků živočišné produkce. Jedná se tedy hlavně o ocenění mléka a přidružených výrobků. Jedním ze specifík zemědělského odvětví je, že při tvorbě jednoho výrobku vzniká výrobek další, jedná se tedy o sdruženou výrobu. Práce se soustředí na výrobky, které produkuje základní stádo skotu. Základní stádo je zařazeno v dlouhodobém majetku, jedná se o kusy, které jsou v podniku déle než jeden rok a jsou chovány s cílem dlouhodobé hospodářské využitelnosti. V základním stádu jsou pouze dojnice a jeden plemenný býk.

V oběžném majetku jsou evidována zvířata, která jsou buď mladá, nebo putují přímo do výkrmu a pak na porážku. Kromě mléka a telat dlouhodobý chov skotu vyprodukovává i další přidružený výrobek, a to chlévskou mrvu. Podnik chlévskou mrvu neprodává, ale sám využívá. Díky tomu, že má podnik vlastní bioplynovou stanici, tak nemá o zpracování chlévské mrvy nouzi. Každý den se v bioplynové stanici zpracuje 20 tun chlévské mrvy. To, co zbude se pak navrátí do půdy jako hnojivo. Podnik při účtování používá cenu 500 Kč/t chlévské mrvy. Pro chlévskou mrvu, podnik nemá vlastní kalkulaci nákladů a ani nebyl schopen prokázat dle jakého zdroje přebírá cenu pro ocenění.

Produkce mléka

Obrázek 4 podává přehled o vývoji produkce a tržeb mléka v rozmezí let 2007 až 2020.



Obrázek 4: Produkce a tržby mléka 2007-2020

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Z obrázku je patrná finanční krize v roce 2009. Tržby za mléko se v roce 2009 rapidně snížily, přestože produkce výrobku zůstala v obdobné výši, jako v předchozích letech. Dále je z obrázku 4 zřetelné, že produkce mléka má kolísavou, ale stále rostoucí tendenci.

Tabulka 11 podává podrobný přehled o produkci mléka a počtu dojnic za jednotlivé měsíce v roce 2020.

Tabulka 11: Produkce mléka a počet dojnic 2020

Měsíc	množství (l)	počet dojnic
leden 2020	436 799	564
únor 2020	434 579	557
březen 2020	479 987	568
duben 2020	467 527	573
květen 2020	473 486	568
červen 2020	476 671	561
červenec 2020	451 639	564
srpen 2020	415 074	556
září 2020	387 244	540
říjen 2020	396 219	547
listopad 2020	371 500	550
prosinec 2020	383 465	554

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Nejvíce dojnic podnik vlastnil v dubnu 2020, kdy jich evidoval 574 ks. Přestože podnik v tomto období evidoval nejvíce kusů dojnic nezaznamenal nejvyšší produkci mléka. Ta byla v březnu 2020, kdy podnik vyprodukoval 479 987 litrů mléka. Nejnižší počet dojnic a to 540 kusů vykázalo družstvo v září 2020. V listopadu 2020 měl podnik nejnižší produkci mléka za rok 2020.

Podnik veškerou produkci mléka prodává přes odbytové družstvo, nejprve to bylo družstvo Viamil, ale na začátku roku 2022 proběhla fúze a nyní se jedná o odbytové družstvo Mléko CZ. Družstva mají mléko předem nasmlouvané a ZD Sever Loukovec ho nikde dlouhodobě neskládá. Každý den přijede mlékař s cisternou a mléko si rovnou odváží do mlékárny pro jeho další zpracování.

Podnik má stanovenou cenu mléka na 7,50 Kč za litr mléka viz obrázek 5, který zobrazuje příjemku na sklad.

Podnik 00105597 Zemědělské družstvo Sever Loukovec						- produkce vlastních výrobků	
Příjemka č. 149000051 ze dne 30.11.2020							
Skl. Č. položky	Název položky	MJ	Jedn. cena	Množství	CZK	Účetní předpis Vnitropodnik	
230 2231001	mléko	l	7.50	371500.000	2786250.00	123 102 583 102	32300700

Odpovídá za účetní případ :		[REDACTED]					
Převzal :						
Součet za doklad				371500.000	2786250.00		
Odpovídá za zápis a zaúčtování : [REDACTED]							

Obrázek 5: Příjemka mléka na sklad

Zdroj: interní materiály ZD Sever Loukovec

Mléko hned po dokončení procesu dojení odváží denně mlékař. Na konci měsíce podnik spočítá počet litrů mléka odvezených mlékařem a množstvím zpracovaným uvnitř podniku. Po vypočtení množství celkové produkce mléka vytvoří podnik příjemku zásob mléka za celý měsíc, současně vytváří i dvě výdejky. Obrázek 5 zobrazuje příjemku produkce mléka za měsíc listopad. Příjemka obsahuje datum případu, co za položku se naskladňuje, jaká je cena za měrnou jednotku a množství. Cena za měrnou jednotku dle obrázku 5 je 7,50 Kč za litr mléka. Podnik bohužel nedisponuje přesnou metodikou či postupem, jak se k této částce dopracoval. Jak lze vyčíst z obrázku, podnik účtuje zásobu mléka na účty 132 na MD a 583 D. Účet 132 představuje výrobky na skladě a spadá do oběžného majetku. Jedná se o rozvahový účet má tedy vliv na rozvahu podniku. Účet 583 nese název „Změna stavu výrobků“, je to nákladový účet a je daňově uznatelný. Vliv účtu 583 se zobrazuje na VZZ. Výdejka zobrazena obrázkem 6 obsahuje příkaz na výdej mléka k prodeji za měsíc listopad.

Podnik 00105597 Zemědělské družstvo Sever Loukovec Výdejka č. 109000167 ze dne 30.11.2020						
Sklad	Č. položky	Název položky	M. j.	Množství	Vnitropodnik	č.faktury
230	2231001	mléko	1	359705.000	32300700	0
Odpovídá za účetní případ : [redacted] Převzal :						
Součet za výdejku				359705.000		

Odpovídá za zápis a zaúčtování : [redacted]

Ceny výdeje zásob jsou předmětem výpisu účetního deníku po uzavření zpracování měsíce.

Obrázek 6: Výdejka mléka ze skladu – prodej

Zdroj: interní materiály ZD Sever Loukovec

Na obrázku 7 je vyhotovena výdejka k režijní spotřebě mléka, tzn. mléko, které spotřebuje podnik vnitropodnikově pro chov telat.

Podnik 00105597 Zemědělské družstvo Sever Loukovec Výdejka č. 109000168 ze dne 30.11.2020						
Sklad	Č. položky	Název položky	M. j.	Množství	Vnitropodnik	č.faktury
230	2231001	mléko	1	11795.000	32300701	0
Odpovídá za účetní případ : [redacted] Převzal :						
Součet za výdejku				11795.000		

Odpovídá za zápis a zaúčtování : [redacted]

Ceny výdeje zásob jsou předmětem výpisu účetního deníku po uzavření zpracování měsíce.

Obrázek 7: Výdejka mléka ze skladu – režijní spotřeba

Zdroj: interní materiály ZD Sever Loukovec

Na obrázku 6 a 7 je zobrazena výdejka k vyskladnění mléka. Podnik na základě příjmy zaúčtuje mléko na sklad, ale obratem ho účetně vyjme zaúčtováním výdejkou. Z toho vyplývá, že účet 583 se bude vyrovnán do nuly. Funkcí účtu 583 je aktivace, kdy náklady na výrobu mléka jsou zaúčtovány v účetnictví na nákladových účtech 501, 502, 518 atd. Tím, že mléko příjmkou zaúčtuje na účet 583, jsou náklady aktivovány na stranu DAL

příslušného účtu. V případě výdejky se náklady účtují na stranu MD, takže se aktivované náklady vyrovnají a náklady zůstávají na účtech 501, 502, 518 atd.

Obrázek 8 zobrazuje analytickou členitost účtu 583. Stěžejními účty pro výzkum práce jsou účty 583.102 a 583.602, protože jsou určeny pro účtování výkonů živočišné výroby.

Firma: Zemědělské družstvo Sever LOUKOVEC Č.V. B03 Hlavní kniha -		Ekonom Systematický výpis souboru UCTY20 - období 1220		Dne: 25.02.2021					
ČÍSLO ÚČTU	NÁZEV ÚČTU	POČÁTEČNÍ STAV		MĚSÍČNÍ OBRATY		ROČNÍ OBRATY		KONEČNÉ STAVY	
		MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL	MD	DAL
583 102	Změna stavu výrobků ŽV - prod.spot.	0.00	0.00	437042.50	3171937.50	9362170.00	44076525.00	0.00	34714355.00
583 105	Změna stavu vyr. OSIVA - prod.spot.	0.00	0.00	0.00	0.00	256383.01	0.00	0.00	-256383.01
583 150	Změna stavu vyr. KRMIVA - prod.spot.	0.00	0.00	1867003.49	2258488.90	23867821.59	24670856.30	0.00	803034.71
583 181	Změna stavu štěpka	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	17280.00	0.00	17280.00
583 190	Změna stavu vyr. BPS	0.00	0.00	0.00	198000.00	2095200.00	2226000.00	0.00	130800.00
583 600	Prodej výrobků RV	0.00	0.00	4403728.03	0.00	35271802.66	0.00	0.00	-35271802.66
583 602	Prodej výrobků ŽV	0.00	0.00	2812995.00	0.00	37678005.00	0.00	0.00	-37678005.00
583 681	Prodej štěpky	0.00	0.00	0.00	0.00	17280.00	0.00	0.00	-17280.00
Celkem syntetický účet		583	0.00	9740712.13	5395455.40	123658890.78	124183849.11	0.00	524958.33

Obrázek 8: Hlavní kniha – účet 583

Zdroj: interní materiály ZD Sever Loukovec

V hlavní knize z roku 2020 viz obrázek 8, je vidět, že počáteční stav účtu 583.102 je nulový, ale konečný stav je v hodnotě 34 714 355,- Kč na straně DAL. Při detailnějším prozkoumání účtu 583.102 je zjištěno, že kromě mléka se na účet účtuje příjem a výdej chlěvské mrvy. Na účet se účtuje i výdej mléka pro režijní spotřebu podniku neboli to, co vypijí telátka. Z důvodu, že se výdej mléka, který je určen k prodeji, účtuje na jiný analytický účet je na účtu 583.102 zůstatek. Prodané mléko se výdejkou účtuje na účet 583.602, kde je konečná částka za vyskladněné mléko určené k prodeji 37 678 005,- Kč. To odpovídá ceně jednoho litru mléka za 7,50 Kč a celkovému prodanému množství v hodnotě 5 023 734 litrů mléka za rok 2020. Při zrušení analytiky účtu 583 se aktivace nákladů zásoby mléka na účtu vyrovná a konečný zůstatek na účtu 132 zásob mléka je nulový. Tato situace varianty 1 je možná díky tomu, že se příjem zásob mléka ještě v ten den vyskladní. Konečný zůstatek na těchto účtech představuje zásoba chlěvské mrvy.

5.1.3 Oceňování výrobků ŽV – jeden hlavní výrobek

V následující části práce je zkoumán využívání firemního systému kalkulací. Podle typového kalkulačního vzorce je vytvořen unikátní kalkulační vzorec, který odpovídá potřebám podniku s cílem zpřesnit kalkulace produktů a následně i ocenění jednotlivých komodit, pro pozitivní dopad do věrného a poctivého účetního zobrazení. Kalkulační vzorec je vytvořen

v souboru excel, který se skládá ze tří listů a to „data“ a „kal. vzorec 1“ a „kal. vzorec 2“. Vytvořený kalkulační vzorec je popsán níže.

Na prvním listu v souboru excel s názvem „data“ je několik tabulek viz Příloha E, do kterých se doplňují hodnoty. První hodnotou, která je potřeba zadat je počet kusů skotu. Dále se na listu nachází tabulky, kam se doplní veškeré náklady, které souvisejí s chovem základního stáda. Patří sem například veterinární výkony, spotřeba krmiv a steliv, odpisy zvířat atd.

V druhém listu je kalkulační vzorec 1, který pracuje s daty, která jsou zadaná již v prvním listu. Tento kalkulační vzorec bere v úvahu, že hlavním výrobkem je pouze mléko. Na ostatní výrobky se nahlíží jako na vedlejší. Třetí list obsahuje kalkulační vzorec 2, který jako hlavní výrobky bere mléko a telata. Vedlejším výrobkem v tomto kalkulačním vzorci 2 je chlévská mrva.

Kalkulační vzorec se skládá z několika položek a vypočítá celkové náklady na chov základního stáda viz tabulka 12.

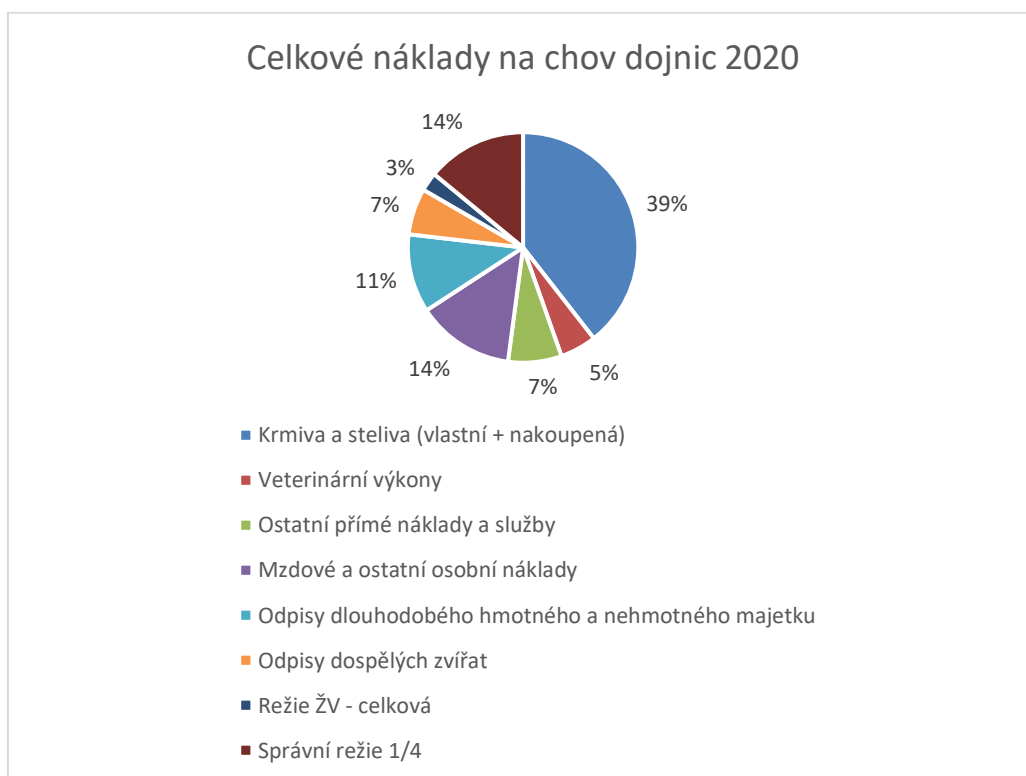
Tabulka 12: Celkové náklady na chov dojníc 2020 v Kč

Celkové náklady na chov dojníc	Částka (Kč)
Krmiva a steliva (vlastní + nakoupená)	16 386 166,33
Veterinární výkony	2 123 878,83
Ostatní přímé náklady a služby	3 117 573,63
Mzdové a ostatní osobní náklady	5 694 233,62
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	4 577 232,00
Odpisy dospělých zvířat	2 708 258,76
Režie ŽV – celková	1 090 615,76
Správní režie ¼	5 817 992,50
Celkem	41 515 951,43

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Na základě vnitřních dokumentů z podniku jsou do kalkulačního vzorce doplněny hodnoty z interních materiálů podniku viz tabulka 12. Podnik používá vlastní i kupovaná steliva a krmiva. Celková částka za krmiva a steliva činí 16 386 166,33 Kč, což znamená, že se jedná o nejnákladnější položku. Do položky veterinárních výkonů se zařazují výkony jako podání léků, očkování, ale i inseminace atd. Za tuto oblast jsou celkové náklady za rok 2020 ve výši

2 123 878,83 Kč. Pod ostatními přímými náklady a službami se skrývají položky jako spotřeba energie, spotřeba pohonných hmot, cestovné, materiál na údržbu atd. Veškeré ostatní přímé náklady činí 3 117 573,63 Kč. Mzdové a ostatní osobní náklady jsou v hodnotě 5 694 233,62 Kč. Odpisy dospělých zvířat za rok 2020 jsou 2 708 258,76 Kč. Další položkou je režie živočišné výroby, která je ve výši 1 090 615,76 Kč. Na základě konzultace s ekonomem družstva připadá na chov skotu ¼ nákladů na správní režii. Správní režie je v hodnotě 5 817 922,50 Kč. V níže přiloženém obrázku 9 jsou přehledně uspořádány celkové náklady v procentuálním vyjádření.



Obrázek 9: Celkové náklady na chov dojnic 2020

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Na obrázku 9 je zřetelné, že největší podíl nákladů na chov základního stáda mají krmiva a steliva, která se na nákladech podílí 39 %. Na druhé pomyslné příčce jsou mzdové náklady a správní režie se 14 %. Třetím největším nákladem na chov skotu jsou odpisy.

Pro další postup ve výpočtu ceny za jeden litr mléka je nutné znát skutečnosti, které jsou uvedeny v tabulce 13, obsahující produkci ŽV v roce 2020.

Tabulka 13: Produkce ŽV 2020

Produkce ŽV 2020	
Produkce	Množství
Mléko (l)	5 174 190
Telat (ks) - 35 kg/ks	293
Chlévské mrvy (t)	10 540

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Za rok 2020 podnik vyprodukoval 5 174 190 litrů mléka. Z toho 5 023 734 litrů mléka prodal k dalšímu zpracování. Narodilo se 293 ks telat, pro potřeby kalkulace se určilo, že váha narozeného telete je 35 kg dle slov agronomky. Podnik oceňuje chlévskou mrvu částkou 500 Kč/t a dle evidence na účtu 583.102 ji družstvo za rok 2020 vyprodukovalo 10 540 tun.

Při výpočtu ceny za jeden litr mléka podnik zjistí i náklady na jeden krmný den a průměrné roční náklady na jeden kus skotu v chovném stádě. Skutečné vlastní náklady jednoho krmného dne stáda jsou 153,90 Kč, což je částka, kterou podnik vynaložil k zajištění chovu skotu. Částka skutečných vlastních nákladů na jeden krmný den byla vypočítána pomocí rovnice 14. Průměrné roční náklady na jeden kus základního stáda dle rovnice 15 jsou 56 174,60 Kč.

Pro potřeby odečítací metody je důležité odečtení nákladů vedlejších výrobků viz tabulka 14 výsledná hodnota se poté odečte od celkových nákladů na chov dojnic, který jsou vypočteny v tabulce 12.

Tabulka 14: Ocenění nákladů vedlejších výrobků 2020

Vedlejší výrobek	Hmotnost	Cena za MJ	Celkem Kč
Telata	10 255	35	358 925
Mrva (t)	10 540	500	5 270 000
Celkem	-	-	5 628 925

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

V tabulce 14 jsou uvedeny všechny vedlejší výrobky živočišné produkce. Podnik při výrobě hlavního výrobku vytváří dva další produkty, těmi jsou telata a chlévská mrva. Náklady na produkci telat, vyšla v hodnotě 358 925,- Kč. Náklady na chlévskou mrvu pak 5 270 000,- Kč. Celková částka nákladů na výrobu vedlejších výrobků činní 5 628 925,- Kč. O tuto částku se sníží celkové náklady viz tabulka 12 a zůstane částka 35 884 026,43 Kč. Tato

částka představuje celkové náklady na výrobu mléka. Výřez kalkulačního vzorce je k nahlédnutí v příloze F.

Dle rovnice 16 se tato částka vydělí celkovou hodnotou produkce mléka za rok 2020. Při volbě jednoho hlavního výrobku vychází, že cena jednoho litru mléka je 6,94 Kč.

5.1.4 Oceňování výrobků ŽV – dva hlavní výrobky

Druhou možností pro ocenění jednoho litru mléka je, že si podnik zvolí dva hlavní výrobky, které se vytváří v ŽV chovem skotu. Hlavními výrobky jsou telata a mléko. Vynaložené náklady na jeden litr mléka se změny výpočtem nákladů vedlejších výrobků a to tak, že podnik vyprodukuje pouze jeden vedlejší výrobek a tím je chlévská mrva. Výpočet nákladů vedlejšího výrobku vypadá následovně viz tabulka 15.

Tabulka 15: Ocenění nákladů vedlejších výrobků 2020 sdruženou metodou

Vedlejší výrobek	Množství	Cena za jednotku	Celkem
Chlévská mrva	10 540	500	5 270 000
Celkem	-	-	5 270 000

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

V tabulce 15 je uvedena částka celkových nákladů na vedlejší výrobek, což je částka 5 270 000,- Kč na produkci chlévské mrvy. Tato hodnota je odečtena od výše zmíněných celkových nákladů na chov dojníc viz tabulka 12 a je získána částka 36 245 951,43 Kč, což je výše nákladů na chov dojníc bez vedlejších výrobků.

V případě zvolení dvou hlavních výrobků je využita metoda pomocí rozčítání, tak i metoda odčítací. Hlavní výrobky jsou rozděleny procentuálním poměrem a to tak, že náklady na mléko tvoří 94 % a náklady na narozené tele jsou 6 % z celkové částky. Tímto poměrem se rozdělují částka 36 245 951,43 Kč. Výpočtem jsou získány celkové náklady na produkci mléka v hodnotě 34 071 194,34 Kč, což je 94 %. Poté je snadno získána výše nákladů na jeden litr mléka. Částka nákladů na produkci mléka je vydělena počtem litrů viz tabulka 13. Z provedené operace jsou vypočteny náklady na jeden litr mléka ve výši 6,58 Kč viz příloha G.

5.1.5 Komparace vlivu oceňovacích metod

V porovnání se současnou metodou ocenění mléka v podniku, vycházejí částky z kalkulačních vzorců nižší než současná cena, kterou podnik používá. Při volbě metody

ocenění, kdy je jeden hlavní výrobek, je zřejmé, že náklady na jeden litr mléka jsou vyšší než náklady na jeden litr mléka při volbě dvou hlavních výrobků.

Při použití metody odečítací, se změny výkazy podniku následovně: příjmy a výdeje se oceňují nižší cenou, a to má za následek nižší hodnotu zásob. Hlavní rozdíl při změně ocenění je vytvořen v marži. Tržby za jeden litr mléka jsou v průměru 8,473 Kč, což znamená, že za současné situace jeden litr mléka podniku přináší výnos v hodnotě 0,973 Kč. Za rok 2020 jsou tržby za produkci mléka ve výši 42 565 811,39 Kč. V porovnání s variantou, kdy si podnik za hlavní výrobek zvolil pouze mléko, cena za jeden litr je 6,94 Kč. Marže je v této situaci ve výši 1,533 Kč. V případě metody, kdy podnik produkuje dva hlavní výrobky je marže 1,893 Kč. Lákavější variantou ocenění jednoho litru mléka je varianta s nižšími náklady, a to z toho důvodu, že to podniku přinese vyšší marži. Záleží poté na podniku, zda je to pro něj žádoucí varianta, protože s vyššími výnosy bude platit i vyšší daň z příjmů.

Práce analyzovala, jak se hodnoty sledovaných položek změny a co se stane v případě zvolení jiné metody mimo stávající varianty. Změna ocenění zásob nemá dopad na účet 123.102, na kterém se evidují zásoby mléka i chlěvské mrvy, což je dokázáno níže. Účet na konci roku vykazuje zůstatek 296 350,- Kč, což je zásoba chlěvské mrvy. Mléko se na účtu pouze obrátí, žádné jeho množství na skladě nezůstává. Hned jak se přijme, je i vydáno. Z toho vyplývá, že ocenění mléka z hlediska majetkových účtů neovlivňuje rozvahu, protože se v danou chvíli na skladě nenachází. Změnu metody ocenění a jejich vliv na VZZ zobrazují následující tabulky 16 a 17.

Tabulka 16: Rozpad řádku B. z VZZ při ocenění 6,94 Kč/l

účet	DAL	MD
581.XXX	0	1 624 253,00
583.102	9 277 914,64	41 178 978,60
583.602	34 864 714,00	0
583 - ost.	0	3 488 608,33
584.XXX	24 046 913,33	22 005 152,49
Celkem	68 189 541,97	68 296 992,42

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 17: Rozpad řádku B. z VZZ při ocenění 6,58 Kč/l

účet	DAL	MD
581.XXX	0	1 624 253,00
583.102	9 223 750,48	39 316 270,20
583.602	33 056 169,72	0
583 - ost.	0	3 488 608,33
584.XXX	24 046 913,33	22 005 152,49
Celkem	66 326 833,53	66 434 284,02

Zdroj: vlastní zpracování

Z toho důvodu, že se mléko na konci účetního období neobjevuje na účtu 583, nemá ocenění mléka vliv na VZZ. To kvůli tomu, že veškeré náklady jsou zaúčtované na nákladových účtech a aktivované náklady se vyrovnají viz tabulky 16 a 17. Při příjmu na sklad je aktivován účet 583 a díky tomu, že je mléko ten samý den zase vyskladněno, zásoba mléka na účtu 583 se vynuluje. Tabulky zobrazují rozpad řádku B ve VZZ., který je ovlivňován účtem 583 spolu s účty 581, 528 a 584. Konečný stav účtů 581 a 584 se nijak nezmění, protože se na nich žádné změny neprovedly a účet 582 se v podniku nepoužívá. Tabulky analyzují, kde se projeví změna a dle zvýrazněných částí probíhá změna na účtech 583.102 a 583.602. Z tabulky lze vyčíst, že účet 583.603 má pohyby pouze na straně DAL, a to z toho důvodu, že je na něj účtován pouze výdej zásob mléka určený k prodeji. Účet 583.102 proto také není plně vyrovnán, a to ze dvou důvodů. Prvním důvodem je zásoba chlěvské mrvy a druhým je již zmíněné účtování vyskladněného mléka na účet 583.603. Rozdíl, který vznikne porovnáním stran účtů 583.102 a 583.602 je zůstatek zásoby chlěvské mrvy ve výši 2 963 650,- Kč. Proto pokud se účet nebude analyticky rozdělovat, dojde k vyrovnání zásoby mléka. A tak po odečtení celkových hodnot DAL a MD v tabulkách 15 a 16 bude získána hodnota -107 450,49 Kč, ze které vyplývá, že i po změně hodnoty ocenění zásoby mléka se nic nezměnilo. V níže uvedené tabulce 18 se zkoumá vliv změny metody ocenění na VZZ.

Tabulka 18: Výňatek v VZZ se změnami ocenění v tis. Kč

Označení		TEXT	Původní data	6,82 Kč/l	6,48 Kč/l
I.		Tržby z prodeje výrobků a služeb	127731	127731	127731
A.		Výkonová spotřeba	105181	105181	105181
A.	1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	17	17	17
A.	2.	Spotřeba materiálu a energie	65302	65302	65302
A.	3.	Služby	39862	39862	39862
B.		Změna stavu zásob vlastní činnosti	-107	-107	-107
**		Výsledek hospodaření před zdaněním	5510	5510	5510

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Z tabulky 18 je zcela zřejmé, že i při jiné částce, kterou je oceněn jeden litr mléka nenastane žádná změna ve výkazu. Řádek B vykazuje stále stejnou hodnotu a to -107 tis. Kč. Ocenění zásoby mléka ve zkoumané variantě 0 tedy nemá na VZZ vliv. Z výše uvedeného vyplývá, že ocenění zásob mléka v této situaci neovlivňuje finanční výkazy, může ale ovlivňovat marži. Výzkum dokázal, že se účetní výkazy v nastaveném procesu změnou metody ocenění nezmění.

Ve zkoumané variantě 0 v daném podniku to znamená, že oceňování zásoby mléka nijak neovlivňuje účetní výkazy, protože na konci roku není na skladě žádná zásoba. To je specifikum tohoto odvětví podnikání. Mléko se musí, co nejrychleji dále zpracovat. Z důvodu, že podnik nedisponuje žádnými skladovacími prostory, které by byly schopné kvalitu mléka uchovat na delší čas, musí pro mléko každý den dojíždět mlékař. To má za následek, že družstvo žádné mléko neskladuje, a nevlastní žádné zásoby tohoto produktu.

5.2 Případová studie – změna způsobu účtování

V práci je řešeno ocenění vnitropodnikových zásob a jsou zkoumány další možnosti ocenění. Varianta 0 ukázala, jak oceňování v podniku vypadá a představila i další možnosti ocenění výrobků z živočišné výroby, které ve zkoumané variantě 0 nemají vliv na účetní výkazy. To díky nastavenému procesu, kdy podnik na konci roku nevykazuje zásoby mléka. Z interních materiálů ZD Sever Loukovec je zřejmé, že datумы příjmy a výdeje se shodují a jsou vždy k poslednímu dni v měsíci viz obrázky 5, 6 a 7.

V případové studii nastane změna situace a vznikne varianta 1, kdy příjemka bude účtována k poslednímu dni v daném měsíci, ale výdejka bude účtována až následující den tedy k prvnímu dni každého měsíce. To bude mít za následek, že na skladě k 31. prosince 2020 bude zůstatek zásob mléka. Ve studii tedy proběhnou dvě změny, a to změna data výdejky ze skladu a změna metody ocenění ceny za litr mléka.

Nejprve se ve variantě 1 práce zaměřuje na to, jak by to vypadalo, kdyby se výdej zásob mléka o den posunul a podnik skladoval mléko přes noc. To znamená, že k 31. prosinci 2020 podnik vykazuje zůstatek zásob mléka na skladě.

Příjem zásob v prosinci je v hodnotě 2 875 987,50 Kč, což je 383 465 litrů mléka viz tabulka 11. Na účtu 123.102 je k 31.12.2020 konečný zůstatek v hodnotě 3 172 337,50 Kč. Z toho vyplývá, že počáteční zůstatek k 1.1.2021 bude 3 172 337,50 Kč. Účty 583.102 a 583.602 mají také jiné hodnoty. Účet 583.102 bude k 31.12.2020 vykazovat konečný stav v hodnotě 34 777 347,50 Kč na DAL a účet 583.602 vykazuje konečný stav na MD ve výši 34 865 010,- Kč. Porovnání hodnot po změně data výdejky zobrazuje následující tabulka 19.

Tabulka 19: Výňatek rozvahy týkající se zásob v tis. Kč při tvorbě zásob

Označení	TEXT	Varianta 0	7,50 Kč/l
C.	Oběžná aktiva	82 727	85 602
C.I.	Zásoby	56 096	58 971
C.I. 1.	Materiál	3 984	3 984
C.I. 2.	Nedokončená výroba	13 768	13 768
C.I. 3.	Výrobky a zboží	25 317	28 192
C.I. 3.1.	Výrobky	25 317	28 192
C.I. 3.2.	Zboží	0	0
C.I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	13 027	13 027
C.I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Konečný stav na účtu 123.102 je zobrazen v rozvaze v části C. oběžná aktiva viz tabulka 19. V tabulce jsou zobrazené konečné netto stavy v tisících Kč. Tabulka 19 ve sloupci varianta 0 obsahuje částky s původními hodnotami tedy, jak to vypadá pro podnik v běžné situaci a dále pak sloupec, kde je promítnutá změna data výdejky zásob mléka. Je patrné, že se změnila

hodnota v řádku C.I., 3.1. a to o hodnotu 2 875 tis. Kč. To je částka zásob mléka, která je na konci roku na skladě. Tato částka se promítne i to dalších řádků, které na sebe navazují. Jedná se o řádky, které jsou v tabulce zvýrazněny. Všechny tyto řádky se v rozvaze změnilly kvůli změně data na výdejce ze skladu. V tabulce 20 je promítnu to, jak se změna data projeví ve VZZ.

Tabulka 20: Výňatek VZZ týkající se zásob v tis. Kč – konečné stavy při změně

Označení	TEXT	Varianta 0	Varianta 1
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	127 731	127 731
A.	Výkonová spotřeba	105 181	105 181
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	17	17
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	65 302	65 302
A. 3.	Služby	39 862	39 862
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-107	-2 982
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	6 627	3 751

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Při detailnějším pohledu na účet 583.102 se zjistilo, že byly aktivovány náklady. Následkem aktivace dojde ke snížení nákladů. To se projeví změnou hodnoty řádku B ve VZZ viz tabulka 20. Tabulka zobrazuje výňatek VZZ, který se týká zásob, částky jsou uvedeny v tisících Kč. V tabulce je sloupec, kde je popsána varianta 0 a další sloupec s variantou 1, kdy podnik na skladě vykazuje ke konci roku stav zásob mléka a cena ocenění je 7,50 Kč za litr mléka. Vlivem posunutí dne vydání výdejky až na následný den se změní řádek B., který představuje změnu stavu vlastní činnosti a obsahuje v sobě účty č. 583.102 a 583.602, kterých se změna dotýká. Tato změna má za následek snížení hodnoty o 2 875 tis. Kč, což je částka zásoby mléka za prosinec 2020. V návaznosti na toto snížení se změní i částka výsledku hospodaření za účetní období, a tím i změnu daně z příjmů.

Nyní práce zkoumá, jak ovlivní účetní výkazy nejen změna metodiky vykazování z hlediska času, ale i samotná metoda ocenění zásoby mléka. Metody ocenění zásob jsou rozebrány v kapitolách 5.1.3 Oceňování výrobků ŽV – jeden hlavní výrobek a 5.1.4 Oceňování výrobků ŽV – dva hlavní výrobky. Situace zobrazuje vliv změny ceny dle vytvořeného kalkulačního vzorce. Nejprve si podnik zvolí jeden výrobek hlavním, a poté dva hlavní

výrobky. Způsobené změny v hodnotách ovlivněných řádků v rozvaze znázorňuje tabulka 21.

Tabulka 21: Výňatek z rozvahy – Varianta 1 změna ocenění zásob v Kč

Označení	TEXT	7,50 Kč/l	6,94 Kč/l	6,58 Kč/l
C.	Oběžná aktiva	85 602	85 388	85 250
C.I.	Zásoby	58 971	58 757	58 619
C.I. 1.	Materiál	3 984	3 984	3 984
C.I. 2.	Nedokončená výroba	13 768	13 768	13 768
C.I. 3.	Výrobky a zboží	28 192	27 978	27 840
C.I. 3.1.	Výrobky	28 192	27 979	27 840
C.I. 3.2.	Zboží	0	0	0
C.I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	13 027	13 027	13 027
C.I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce se pracuje s třemi hodnotami ceny. Cena 7,50 Kč za litr je současně využívaná cena ocenění v podniku. Další dvě hodnoty jsou ceny, které jsou vypočteny vytvořenými kalkulačními vzorci výše v práci, a to v kapitolách 5.1.3 a 5.1.4. Tabulka 21 zobrazuje změny viz zvýrazněné části, které nastaly v důsledku změny ceny jednoho litru mléka ve variantě 1. Volba odlišného ocenění částky za jeden litr mléka se v rozvaze zobrazí změnou hodnoty výrobků reprezentováno řádkem C.I. 3.1. Tato změna se prolíná i do řádku C.I. 3 výrobky a zboží. Lze vyčíst, že při ceně 6,94 Kč za litr mléka se řádek C.I. 3 změní o hodnotu 213 tis. Kč a při ceně 6,58 Kč za litr o 352 tis. Kč oproti ceně 7,50 Kč/l. Tyto změny se pak zobrazují v řádku C., který je součtem všech oběžných aktiv. Změna ceny jednoho litru mléka, ať již první či druhou metodou ocenění, vede k celkovému snížení hodnoty aktiv. Změnu je nutné promítnout i do VZZ, tu zobrazuje tabulka 22.

Tabulka 22: Výňatek z VZZ – změna ocenění zásob mléka ve variantě 1

Označení	TEXT	7,50 Kč/l	6,94 Kč/l	6,58 Kč/l
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	127731	127731	127731
A.	Výkonová spotřeba	105181	105181	105181
A. 1.	Nákl. vynaložené na prodané zboží	17	17	17
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	65302	65302	65302
A. 3.	Služby	39862	39862	39862
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2983	-2768	-2630
*	Provozní výsledek hospodaření	7495	7710	7848
**	VH před zdaněním	3751	3966	4104

Zdroj: vlastní zpracování

Změny ocenění zásob mléka, které se promítnou ve VZZ jsou k nahlédnutí v tabulce 22. Změna se promítne ve zvýrazněném řádku B. s názvem Změna stavu zásob vlastní činnosti, jak bylo již zmíněno výše, tento řádek je ovlivňován účtem 583. Z tabulky je zřejmé, že snižující se cena za jeden litr mléka zvyšuje VH před zdaněním. Změna ceny se promítá do řádku B., tím, že ve zkoumané variantě 1 je ke konci roku na skladě zásoba mléka. Hodnota řádku B. se při jiné volbě metody ocenění oproti variantě 0 snižuje. Následkem snižující se ceny ocenění zásoby mléka se zvyšuje hodnota VH a zvyšuje i částka daně z příjmů.

Práce nyní analyzuje, jak se změny ceny projeví ve finanční analýze při změně ceny za jeden litr mléka u vybraných ukazatelů.

Výpočet likvidit je znázorněn tabulkou 23.

Tabulka 23: Výpočty ukazatele likvidity varianty 0 a varianty 1 při změnách ceny

	Varianta 0	7,50 Kč/l	6,82 Kč/l	6,48 Kč/l
Oběžná aktiva	82727	85602	85388	85250
Zásoby	56096	58971	58757	58619
Krátkodobé dluhy	61749	61749	61749	61749
Pohotová likvidita	0,43128	0,43128	0,43128	0,43128
Oběžná aktiva	82727	85602	85388	852250
Krátkodobé dluhy	61749	61749	61749	61749
Běžná likvidita	1,33973	1,38629	1,38282	1,38059

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 23 jsou vyčteny veškeré výsledné hodnoty ze všech možností ocenění jednoho litru mléka. Ukazatel pohotové likvidity se nemění, a to díky vztahu, který je vyjádřen rovnicí 3.2. Jedinou položkou, která dozná změn jsou zásoby. Vzhledem ke vztahu v čitateli, kdy se od oběžných aktiv odečítají zásoby, vyjde vždy stejné číslo. To je hodnota 26 631 tisíc Kč. Závazky jsou také neměnné, a proto ve všech případech vychází hodnota 0,43. O podniku to vypovídá, že má malou schopnost hradit své krátkodobé závazky. V případě třetího stupně likvidity se výsledky již odlišují, jelikož se do výpočtu zahrnuje vliv změny ceny zásob. Při změně dne vydání výdejky se běžná likvidita zvýšila, ale při volbě jiné metody ocenění hodnota klesá.

Ukazatel rentability aktivity se vypočítal pro každou situaci, kterou varianta 1 nabízí viz tabulka 24.

Tabulka 24: Výpočty ukazatele ROA varianty 0 a varianty 1 při změnách ceny

	Varianta 0	7,50 Kč/l	6,82 Kč/l	6,48 Kč/l
Zisk	6627	3751	3966	4104
Celková aktiva	298049	300924	300710	300572
ROA	2,223 %	1,246 %	1,319 %	1,365 %

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 24 zobrazuje výsledky ukazatele ROA při všech změnách ceny s porovnáním s hodnotou ve variantě 0. Při ceně 7,50 Kč/l vyšel ukazatel 1,246 %. Výsledek vyšel v kladných hodnotách, podnik je tedy relativně zajímavý pro investory. Je vidět, že

následkem změny ceny a data vyskladnění zásob mléka došlo ke snížení hodnoty ukazatele, a to řádově o 1 %. To zapříčinila vyšší hodnota oběžných aktiv a nižší vykázáný zisk.

Ukazatelé aktivity byly stejně jako předchozí ukazatelé vypočítané pro všechny situace, zkoumané varianty pomocí rovnic 3.6, 3.7 a 3.8. Výsledné hodnoty vybraných ukazatelů aktivity jsou zobrazeny v tabulce 25.

Tabulka 25: Výpočty ukazatelů aktivity varianty 0 a varianty 1 při změnách ceny

	Varianta 0	7,50 Kč/l	6,82 Kč/l	6,48 Kč/l
Tržby	127731	127731	127731	127731
Celková aktiva	298049	300924	300710	300572
Obrat aktiv	0,42856	0,42446	0,42483	0,42501
Tržby	127731	127731	127731	127731
Zásoby	56096	58971	58757	58619
Obrat zásob	2,27701	2,16600	2,17389	2,17900
Doba obratu zásob (dny)	158,10	166,21	165,60	165,21

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 25 je zřejmé, že ukazatel obratu aktiv se od varianty 0 příliš neodlišuje. U obratu zásob je vidět drobné, ale nikterak závažné odchýlení. Největší změna je zřetelná v době obratu zásob, kdy se hodnota obratu zvýšila v rozmezí 7-8 dnů.

Výsledkem zkoumání v modelové situaci je zjištění, že v případě, kdy jsou na konci roku na skladě zásoby mléka, má jeho ocenění přímý vliv na účetní výkazy. Ocenění ovlivňuje, jak stranu aktiv v rozvaze, tak i nákladové účty spadající do VZZ.

Veškeré vytvořené materiály byly předány firmě pro jejich další využití. Firmě bylo také doporučeno lepší rozdělování nákladů dle středisek, jelikož některé náklady pro potřeby práce musely být získávány hledáním v hlavní knize či zjišťováním, jaký majetek a stroje se na výrobě mléka podílejí. Některé náklady ani nebylo možné dohledat. Pokud by podnik tyto náklady rozděloval na jednotlivá střediska, která má již zavedená kvůli mzdovým nákladům, bylo by pro něj lehčí zjistit celkové náklady na chov skotu. Výstupem tohoto výzkumu byla zpracovaná aktualizovaná směrnice pro oblast ocenění. Tato směrnice byla předána družstvu k praktickému využití.

Závěr

Diplomová práce se zabývala problematikou oceňování aktiv zemědělského podniku. Pozornost byla věnována položce zásob, zkoumány byly přístupy k ocenění těchto aktiv a také dopad zvoleného způsobu ocenění do podnikového výkaznictví.

Hlavním cílem bylo zjištění způsobu oceňování vlastních výrobků a jeho vliv na účetní výkazy. V práci byly představeny oceňovací metody pro produkty živočišné výroby. Výrobky, které podnik produkuje v odvětví živočišné výroby v rámci chovu skotu, jsou tři, a to mléko, telata a chlévská mrva. Management podniku projevil zájem o ocenění výrobků z chovu skotu, jelikož se touto problematikou na detailnější úrovni nezabýval a využíval ocenění z let minulých. V průběhu práce bylo zjištěno, že podnik ocenění vlastních nákladů na jeden litr mléka neměnil od roku 2016 a používal částku 7,50 Kč/l mléka pro potřeby zaúčtování do oběžného majetku jako zásobu. Podnik nedisponuje přesným postupem výpočtu této částky. Práce se proto zabývala výpočtem nákladů vytvořením kalkulačního vzorce, který byl podniku následně předán.

V první části práce byla zpracována rešerše zkoumané problematiky, která se týkala oceňování aktiv podniku, jaké metody se používají a jakými cenami lze aktiva ocenit. Tato část obsahuje podrobný výčet možností ocenění. V práci byly představeny účetní výkazy, tedy rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Dále byla pozornost věnována finanční analýze, její podstatě a metodám. V závěru rešeršní části se práce zaměřovala na účetnictví v zemědělství, zde byla analyzována specifika nejen odvětví, ale i účetnictví a výkaznictví.

Praktická část vycházela ze spolupráce se zemědělským podnikem Zemědělské družstvo Sever Loukovec, byla zmíněna jeho historie i současnost. Na základě zjištěných informací byla diskutována oceňovací směrnice podniku, která byla v rámci praktické části práce upravena a aktualizována. Po zjištění, že podnik nedisponuje relevantním nástrojem pro ocenění, byl jako jedna z výzkumných aktivit této práce zpracován kalkulační vzorec, který umožní podniku lépe nastavit systém ocenění zásob plynoucí z živočišné výroby. V rámci výzkumu bylo řešeno, že při variantě 0 nemá ocenění zásob vliv na účetní výkazy. V praktické části byly vypočítány dvě varianty ocenění nákladů za jeden litr mléka dle dvou metod a bylo dokázáno, že i v případě změny ceny jednoho litru mléka se hodnoty dílčích položek výkazů ve variantě 0 nezmění. Položky, které změna ocenění ovlivňuje jsou zásoby v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty je to řádek změny stavu zásob vlastní činnosti. Z toho důvodu, že na skladě k 31.12.2020 není vedena žádná zásoba mléka, účty, které jsou změnou

ovlivněny, jsou v případě varianty 0 vyrovnány a nemají dopad na hodnoty v účetních výkazech. Dle výzkumu bylo zjištěno, že díky specifickému odvětví podniku a současnému procesu ocenění a účtování zásob výrobků živočišné výroby, který má podnik nastaven, oceňování zásob mléka neovlivňuje účetní výkazy. S ohledem na skutečnost, že všechny zásoby mléka jsou v průběhu měsíce vyskladněny, nevzniká rozvahová položka zásob, která by ovlivnila účetní výkazy. Byla provedena finanční analýza varianty 0.

V závěru praktické části byla vytvořena varianta 1, kde byly provedeny dvě změny. První změnou byla změna data vystavení výdejky. To zapříčinilo, že podnik vykazoval na konci roku na skladě zásobu mléka. Druhou změnou byla změna metody ocenění jednoho litru mléka. V této části práce bylo zkoumáno, jaký vliv má změna ocenění mléka na účetní výkazy v případě zásob na skladě. Bylo zjištěno, že pouhým posunutím data vyskladnění se projeví změny v účetních výkazech. V následné praktické části jsou zobrazeny výňatky z rozvahy i VZZ, na kterých byly demonstrovány změny, které nastanou v případě, že podnik vyazuje stav zásob mléka na konci roku. Kromě posunutí data vyskladnění zde bylo i analyzováno, jak velký vliv má na výkazy změna ceny jednoho litru mléka. Byla provedena finanční analýza varianty 1 při všech změnách ceny, která byla slovně interpretována.

Po posouzení současné situace bylo podniku doporučeno zpřesnění názvů analytických účtů, aby měl uživatel lepší představu o tom, co se na účtu nachází. Podniku bylo dále doporučeno preciznější rozvržení nákladů na střediska, aby se předešlo situaci, kdy některé druhy nákladů nejsou jednotlivým střediskům přiřazovány. Autorka shledala současný systém, kterým podnik oceňuje své zásoby mléka, jako málo podložený. Podniku byla předána aktualizovaná účetní směrnice a nový kalkulační vzorec pro výrobky živočišné výroby. Podniku by mohla být ještě nápomocná analýza vlivu změny metody ocenění na marži. Práce by o tuto problematiku mohla být ještě rozšířena, ale kvůli rozsahu toto téma nebylo řešeno. Zemědělský podnik má celou řadu specifíků a je nutné hledat nové přístupy oceňování tak, aby bylo nejen v účetnictví, ale také ve výkaznictví pracováno s relevantními daty a tyto informace mohly sloužit následovně pro finanční řízení.

Seznam použité literatury

- BRAGG, Steven M., 2019. *IFRS guidebook*. Centennial, Colorado: Accounting Tools. ISBN 978-1-64221-017-0.
- BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-603-8.
- CHALUPA Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK a Jana SKÁLOVÁ, 2021. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021*. Olomouc: ANAG. ISBN: 978-80-7554-316-5.
- ČSÚ, 2022. Metodika statistiky živočišné výroby. [online]. Praha: [cit. 2022-07-12]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/metodika-statistiky-zivocisne-vyroby>
- DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Specifikace účetnictví a oceňování v zemědělství*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-907-7.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-265-0692-8.
- FIREŠ, Bohuslav a Vladimír ZELENKA, 1997. *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-85943-24-7.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER, Karel a Adriana KNÁPKOVÁ, Drahomíra PAVELKOVÁ, 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3. vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0563-2.
- KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon. ISBN 978-80-247-4115-4.
- KUBÍČKOVÁ, Dana a Irena JINDŘICHOVSKÁ. 2015. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-538-1.
- JÍLEK, Josef, 2018. *Hlavní účetní systémy*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2774-5.
- LOUŠA, František, 2012. *ZÁSoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. sktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4115-4-

- NEPLECHOVÁ Marta, 2007. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-393-7.
- PILÁTOVÁ, Jana, 2017. *Zákon o účetnictví 2017: s komentářem*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-9628-9.
- PKF International Ltd, 2021. *Wiley 2021 Interpretation and Application of IFRS Standards*. Hoboken: John Wiley & Sons Inc. ISBN 111981863X. Dostupné z databáze Proquest: <https://www.proquest.com/legacydocview/EBC/7016642?accountid=17116>.
- PÝCHA, Martin, 2021. *Úvodní slovo předsedy*. Týdenní pošta-Zemědělský svaz ČR. Interní materiál firmy.
- RŮČKOVÁ, Petra, 2021. *Finanční analýza*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-3124-2.
- RYNEŠ, Petr, 2015. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2022*. 22. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-348-6.
- STROUHAL, Jiří, 2013. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-366-1.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.
- VOCHOZKA, Marek, 2011. *Metody kompletního hodnocení podniku*. Praha: Grada Publishing. ISBN: 978-80-247-3647-1.
- VALDER, Antonín, 2008. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-388-1.
- ZDLoukovec, 2020. *O nás* [online]. Loukovec: Ing. Petr Hanzl [cit. 2020-12-14]. Dostupné z: <http://zdloukovec.cz/o-nas/>.
- ZDLoukovec, 2020. *Z historie družstva* [online]. Loukovec: Ing. Petr Hanzl [cit. 2020-12-14]. Dostupné z: <http://zdloukovec.cz/z-historie-druzstva/>.

Seznam příloh

Příloha A – Rozvaha ZD Sever Loukovec k 31. 12. 2020	92
Příloha B - VZZ ZD Sever Loukovec k 31. 12. 2020	95
Příloha C – Organizační struktura zkoumaného podniku.....	97
Příloha D – Vnitropodniková směrnice č. 8	98
Příloha E – Aktualizovaná směrnice	100
Příloha F – Celkové náklady na chov skotu	103
Příloha G – Výpočet ceny jednoho litru mléka při volbě jednoho hlavního výrobku.....	104
Příloha H– Výpočet ceny jednoho litru mléka při volbě dvou hlavních výrobků.....	105

Příloha A – Rozvaha ZD Sever Loukovec k 31. 12. 2020

R O Z V A H A (balance)
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2020
v tis.CZK

Název a sídlo úč. jednotky
Zemědělské družstvo Sever Loukovec

Rok 2020	Měsíc 12	IČO 00105597
-------------	-------------	-----------------

Loukovec 16
294 11 Loukov u Mnichova Hradiště

Označení	T E X T	Číslo řádku	Běžné účetní období			Min. úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM		568796	- 270747	298049	295169
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál					
B.	Stálá aktiva		473842	- 270747	203095	212610
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		60	- 7	53	
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje					
B.I.2.	Ocenitelná práva					
B.I.2.1.	Software					
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva					
B.I.3.	Goodwil					
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek		60	- 7	53	
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dl.nehm. m.					
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek					
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehm. majetek					
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek		453461	- 270740	182721	191480
B.II.1.	Pozemky a stavby		245595	- 92741	152854	151686
B.II.1.1.	Pozemky		62406		62406	55847
B.II.1.2.	+ Stavby		183189	- 92741	90448	95839
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory		196021	- 172742	23279	32492
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku					
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek		11166	- 5257	5909	6440
B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů					
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny		11166	- 5257	5909	6440
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek					
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dl.hmotný m.		679		679	862
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek					
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		679		679	862
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek		20321		20321	21130
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba		200		200	200
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry ovládaná nebo ovládající osoba					
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv		20102		20102	20911
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv					
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly		19		19	19
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní					
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek					
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek					
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek					
C.	Oběžná aktiva		82727		82727	73634
C.I.	Zásoby		56096		56096	52822
C.I.1.	Materiál		3984		3984	3826
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary		13768		13768	12143
C.I.3.	Výrobky a zboží		25317		25317	24695
C.I.3.1.	Výrobky		25317		25317	24695
C.I.3.2.	Zboží					
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		13027		13027	12158
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby					
C.II.	Pohledávky		19407		19407	15620

C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky				
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů				
C.II.1.2.	Pohledávky -ovládaná nebo ovládající os				
C.II.1.3.	Pohledávky -podstatný vliv				
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka				
C.II.1.5.	Pohledávky ostatní				
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky				
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní				
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	19407		19407	15620
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	12121		12121	10206
C.II.2.2.	Pohledávky -ovládaná nebo ovládající os				
C.II.2.3.	Pohledávky -podstatný vliv				
C.II.2.4.	Pohledávky ostatní	7286		7286	5414
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky				
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdrav. pojištění				
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	3538		3538	2443
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	481		481	323
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	3260		3260	2648
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	7		7	
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv				
C.II.3.1.	Náklady příštích období				
C.II.3.2.	Komplexní náklady příštích období				
C.II.3.3.	Příjmy příštích období				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek				
C.III.1.	Podíly -ovládaná nebo ovládaj. osoba				
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek				
C.IV.	Peněžní prostředky	7224		7224	5192
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	64		64	89
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	7160		7160	5103
D.	Časové rozlišení aktiv				
D.1.	Náklady příštích období	12227		12227	8925
D.2.	Komplexní náklady příštích období	1563		1563	1583
D.3.	Příjmy příštích období	10664		10664	7342

Označení	T E X T	číslo řádku	Běžné úč. období	Min. úč. období
	PASIVA CELKEM		298049	295169
A.	Vlastní kapitál		204832	201804
A.I.	Základní kapitál		48456	48980
A.I.1.	Základní kapitál		48456	48980
A.I.2.	Vlastní podíly (-)			
A.I.3.	Změny základního kapitálu			
A.II.	Ážio a kapitálové fondy		9847	10655
A.II.1.	Ážio			
A.II.2.	Kapitálové fondy		9847	10655
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy			
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+-)		9847	10655
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obch. korporací (+-)			
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchod. korporací (+-)			
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+-)			
A.III.	Fondy ze zisku		137519	137397
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy		4255	4218
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy		133264	133179
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+-)		3500	
A.IV.1.	Nerozdělený zisk(+), ztráta(-) minulých let		3500	
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření min. let (+-)			
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+-)		5510	4772
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)			

B.+C.	Cizí zdroje		93081	93250
B.	Rezervy		6000	4500
B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky			
B.2.	Rezerva na daň z příjmu			
B.3.	Rezervy podle zvláštních právn. předpisů		6000	4500
B.4.	Ostatní rezervy			
C.	Závazky		87081	88750
C.I.	Dlouhodobé závazky		25332	37061
C.I.1.	Vydané dluhopisy			
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy			
C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy			
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím		20168	31525
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy			
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů			
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě			
C.I.6.	Závazky -ovládaná nebo ovládaj. osoba			
C.I.7.	Závazky -podstatný vliv			
C.I.8.	Odložený daňový závazek		5164	5536
C.I.9.	Závazky ostatní			
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům			
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní			
C.I.9.3.	Jiné závazky			
C.II.	Krátkodobé závazky		61749	51689
C.II.1.	Vydané dluhopisy			
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy			
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy			
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím		41461	40280
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy			
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů		13257	5296
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě			
C.II.6.	Závazky -ovládaná nebo ovládaj. osoba			
C.II.7.	Závazky -podstatný vliv			
C.II.8.	Závazky ostatní		7031	6113
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům		1909	1422
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci			
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům		2287	1879
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		1323	1115
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace		392	575
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní		642	724
C.II.8.7.	Jiné závazky		478	398
C.III.	Časové rozlišení pasiv			
C.III.1.	Výdaje příštích období			
C.III.2.	Výnosy příštích období			
D.	Časové rozlišení pasiv		136	115
D.1.	Výdaje příštích období		136	115
D.2.	Výnosy příštích období			

Sestaveno dne: 10.05.2021	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky družstvo	Předmět podnikání zemědělská výroba	Pozn.: střední účetní jednotka

Zdroj: Interní data ZD Sever Loukovec (2021)

Interní data poskytl pan Ing. Pavel Knobloch, ekonom podniku a konzultant práce.

Příloha B - VZZ ZD Sever Loukovec k 31. 12. 2020

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2020
v tis.CZK

Název a sídlo úč. jednotky
Zemědělské družstvo Sever Loukovec

Loukovec 16
294 11 Loukov u Mnichova Hradiště

Rok 2020	Měsíc 12	IČO 00105597
-------------	-------------	-----------------

Označení	T E X T	číslo řádku	Skutečnost v účet.období	
			Sledovaném	Minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		127731	125832
II.	Tržby za prodej zboží		18	
A.	Výkonová spotřeba		105181	98223
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží		17	
A.2.	+ Spotřeba materiálu a energie		65302	63221
A.3.	Služby		39862	35002
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+-)		-107	2271
C.	Aktivace (-)		-3633	-4304
D.	Osobní náklady		37193	35543
D.1.	Mzdové náklady		27728	26404
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ost. náklady		9465	9139
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		9107	8739
D.2.2.	Ostatní náklady		358	400
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti		20854	26653
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotn.		20854	26653
E.1.1.	a hmotného majetku Úpravy hodnot dlouh. nehmotného a hmot. majetku - trvalé		20854	26653
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouh. nehmotného a hmot. majetku - dočasné			
E.2.	Úpravy hodnot zásob			
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek			
III.	Ostatní provozní výnosy		46725	46719
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku		1681	7340
III.2.	Tržby z prodaného materiálu		514	710
III.3.	Jiné provozní výnosy		44530	38669
F.	Ostatní provozní náklady		4615	4440
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku		1591	5654
F.2.	Prodaný materiál		415	650
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti		952	1035
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		1500	-3250
F.5.	Jiné provozní náklady		157	351
*	Provozní výsledek hospodaření (+-)		10371	9725
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly			
IV.1.	Výnosy z podílů ovládaná nebo ovládající osoba			
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů			
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly			
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku			
V.1.	Výnosy z ostatního dlouh. fin. majetku ovládaná nebo ovládající osoba			
V.2.	Ostatní výnosy z ost. dlouhodobého finančního majetku			

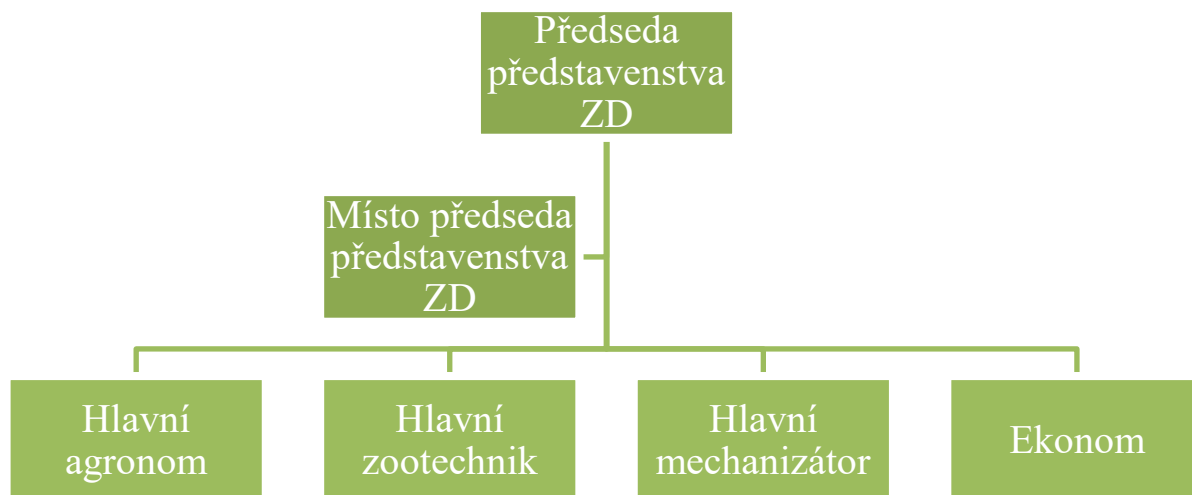
H.	Náklady související s ostatním dlouhod. finančním majetkem			
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		20	56
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy ovládaná nebo ovládající osoba			
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		20	56
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve fin. oblasti			
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		1669	2306
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady ovládaná nebo ovládající osoba			
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podob. náklady		1669	2306
VII.	Ostatní finanční výnosy		63	175
K.	Ostatní finanční náklady		2158	2109
*	Finanční výsledek hospodaření		-3744	-4184
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+-)		6627	5541
L.	Daň z příjmů		1117	769
L.1.	Daň z příjmu splatná		1489	2461
L.2.	Daň z příjmů odložená		-372	-1692
**	Výsledek hospodaření po zdanění		5510	4772
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+-)			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+-)		5510	4772
* * *	Čistý obrát za účetní období I.+II.+III.+IV.+V.+VI.+VII.		174557	172782

Sestaveno dne: 10.05.2021	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky družstvo	Předmět podnikání zemědělská výroba	Pozn.: střední účetní jednotka

Zdroj: interní data ZD Sever Loukovec (2021)

Interní data poskytl pan Ing. Pavel Knobloch, ekonom podniku a konzultant práce.

Příloha C – organizační struktura podniku



Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Zemědělské družstvo *Sovor* Loukovec
294 11 Loukov u Mnichova Hradiště, Loukovec 16
IČO : 00105597 DIČ : CZ00105597 Účet : KB Mladá Boleslav 1210181 / 0100
Zápis do OR u Městského soudu v Praze dne 16. ledna 1954, oddíl Dr. XCII, vložka 1692
telefon 326 789 400 nebo 326 789 406
E mail : zdloukovec@zdloukovec.cz, <http://www.zdloukovec.cz>

Oceňování zásob

Směrnice č.: **8**

Aktualizováno pro rok: 2016

dne: 4.1.2016

Schválil: Ing. Josef Lojda

Zásoby, o kterých účetní jednotka účtuje, se oceňují při jejich pořízení.

1. Zásoby pořízené externě, tedy kromě zásob pořízených vlastní činností, se oceňují pořizovací cenou, která je souhrnem ceny pořízení a ostatních nákladů s pořízením souvisejících (dopravné, clo, pojistné, provize, skonto,atd.).
2. Zásoby pořízené vlastní činností, včetně příchovků zvířat (vlastní zásoby), se oceňují vlastními náklady. Vlastní náklady jsou vždy tvořeny přímými náklady, lze zahrnout i náklady nepřímé, případně i včetně úroků spojených s pořízením těchto zásob.
3. Zásoby pořízené darem, jako zbytkové produkty a vícenálezy zásob se oceňují reprodukční pořizovací cenou.

Účetní jednotka je plátcem DPH, proto DPH do pořizovací ceny nevstupuje.

Spotřeba a prodej zásob je oceňován :

Metodou váženého aritmetického průměru.

Ceny vlastních výrobků
platné od 1.1.2014 do 31.12.2014 viz. příloha

Ceny vlastních výrobků, příchovků a přírůstků zvířat byly stanoveny na základě:

- sestavení plánových kalkulací pro účetní období 2014

Ocenění hlavních vlastních výrobků – zvířat v období 1. 1. 2014 až 31. 12. 2014

Telata narozená	40,- Kč/Kg
Telata odstavená	38,- Kč/Kg
Skot výkrm	28,- Kč/Kg
Jalovice do 1 roku	38,- Kč/Kg
Jalovice do 2 roků	28,- Kč/Kg
Jalovice vysokobřezí	23,- Kč/KD
Brojleři	0,77 Kč/KD
Krůty	4,05 Kč/KD

Zdroj: interní data ZD Sever Loukovec (2021)

Interní data poskytl pan Ing. Pavel Knobloch, ekonom podniku a konzultant práce.

Zemědělské družstvo Sever Loukovec

294 11 Loukov u Mnichova Hradiště, Loukovec 16

IČO : 00105597 DIČ : CZ00105597 Účet : KB Mladá Boleslav 1210181 / 0100

Zápis do OR u Městského soudu v Praze dne 16. ledna 1954, oddíl Dr. XCII, vložka 1692

telefon 326 789 400 nebo 326 789 406

E mail : zdloukovec@zdloukovec.cz, <http://www.zdloukovec.cz>

Účtování a ocenění zásob

Směrnice č.: **8**

1. Úvod

Společnost Zemědělské družstvo Sever Loukovec ve své směrnici definuje základní pojmy a kategorie zásob v souladu s ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013.

Směrnice dále stanovuje způsoby pořizování, účtování a oceňování zásob společnosti Zemědělské družstvo Sever Loukovec. O stanovení jednotlivých hranic pro ocenění zásob rozhoduje společnost samostatně, s přihlédnutím k principu významnosti a věrného zobrazení majetku společnosti v účetnictví.

Tato směrnice je k dispozici každému zaměstnanci k nahlédnutí v sídle společnosti Zemědělské družstvo Sever Loukovec.

2. Vymezení zásob

Zásobami se ve společnosti Zemědělské družstvo Sever Loukovec rozumí:

- skladované osivo;
- skladovaný materiál pro vlastní přidruženou výrobu firmy;
- hotové výrobky vlastní přidružené výroby;
- skladovaný spotřební materiál (stavební materiál);
- pohonné hmoty, skladované technické kapaliny a maziva do okamžiku jejich výdeje do spotřeby;
- drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém společnost účtuje jako o zásobách.

3. Účtování pořízení a spotřeby zásob

Nakupované zásoby se účtují způsobem A evidence zásob. Náklady vynaložené na pořízení zásob se evidují na majetkových účtech zásob. Zásoby se vyúčtují do nákladů (včetně vedlejších pořizovacích nákladů) až v okamžiku jejich skuteční spotřeby. O materiálu vstupujícím přímo do spotřeby se ve společnosti Zemědělské družstvo Sever Loukovec jako o zásobách neúčtuje. Jedná se o materiál, který je pořizován pro okamžité použití, například:

- náhradní díly do strojů;
- baterie do kancelářských drobných spotřebičů, zásobníky do tiskáren a kopírek;
- drobný elektromateriál (žárovky, zářivky, vypínače apod.);
- běžné kancelářské potřeby (propisovací tužky, sponky, náplně do sešivaček, kancelářské lepidlo, razítkovací barva apod.);
- drobný majetek do 4 000,- Kč.

Príslušní vedoucí pracovníci, kteří tento materiál objednávají a vydávají do spotřeby svým podřízeným, odpovídají za to, že vydané množství spotřebního materiálu odpovídá spotřebě vykázané v účetnictví a že nikde nezůstávají neevidované, nespotřebované zásoby materiálu.

Zásoby vlastní výroby se účtují způsobem A na základě vnitřních účetních dokladů, které se průběžně vyhotovují. Přírůstky zvyšují stav zásob na skladě ve prospěch příslušného nákladového účtu v účtové skupině 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, úbytky snižují stav zásob na vrub příslušného nákladového účtu v účtové skupině 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

4. Ocenění zásob

Ve společnosti Zemědělské družstvo Sever Loukovec se zásoby oceňují v souladu s ustanovením podle § 25 zákona o účetnictví a § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zásoby zboží a materiálu pro vlastní přidruženou výrobu se oceňují pořizovacími cenami.

Nakupované zásoby se při pořízení oceňují skutečnou pořizovací cenou. Vedlejší pořizovací náklady tvoří: dopravné, provize, clo a pojištění. Při výdeji se zásoby oceňují metodou váženého aritmetického průměru.

Zásoby vlastní výroby se při pořízení oceňují vlastními náklady. Pro jejich výpočet je používán kalkulační vzorec:

1. Nakoupené krmiva a steliva
2. Vlastní krmiva a steliva
3. Léčiva a dezinfekční přípravky
4. Ostatní přímý materiál (údržba a čištění stájí, náradí atd.)

5. Ostatní přímé náklady a služby (spotřeba energie, pohonné hmoty, daň z nemovitosti, opravy a udržování budov, nájemné, veterinární výkony, cestovné související s jednotlivými chovy, spotřeba drobného nehmotného majetku, pojištění chovů)
6. Mzdové a ostatní osobní náklady
7. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
8. Odpisy dospělých zvířat
9. Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování
10. Výrobní režie
11. Správní režie

Výše vlastních nákladů je ve společnosti Zemědělské družstvo Sever Loukovec stanovena na základě operativních (plánových) kalkulací. Při výdeji se zásoby oceňují cenou vypočítanou kalkulačním vzorcem.

Zásoby získané bezplatně nebo nalezené přebytky z inventury se oceňují reprodukčními pořizovacími cenami, tedy cenami, za něž by bylo možno tyto přebytky pořídit v období, kdy se o nich účtuje (kdy se oceňují).

Účetní jednotka je plátce DPH, proto DPH nevstupuje do pořizovací ceny.

V _____

Dne _____

Ekonom ZD Sever Loukovec

Příloha F – Celkové náklady

Zvíře	ks	váha
Skot - dojnice = základní stádo	554	
Celkový počet skotu	1 621	

Podíl dojnic na celkovém počtu skotu	34,1764343
--------------------------------------	------------

Počet krmných dní (365dní/rok)	202 210
--------------------------------	---------

Krmiva a steliva (vlastnínakoupená)	
název	částka
Spotřeba krmiv a steliv	8 399 513,00
Vlastní krmiva	7 986 653,33
Vlastní steliva	1 055 040,00
celkem	16 386 166,33

veterinární výkony	
název	částka
Léky a desinfekce	1 046 785,83
veterinární výkony	514 613,00
Inseminace	468 000,00
Sonografie	94 480,00
celkem	2 123 878,83

Ostatní přímé náklady a služby	
název	částka
spotřeba energie, vody a plynu	32 906,16
PHM	2 572,48
daň z nemovitých věcí	
opravy, udržování výrobních budov	61 600,00
opravy, udržování mechanizačních zařízeních	711 987,10
nájemné, pojistné výrobních budov a mechan. zařízení	
cestovné	136 170,00
spotřeba ostatního materiálu	309 764,99
spotřeba drobného nehmotného majetku por jednotlivé úseky živ. výroby	
Kontrola užitkovosti	222 780,00
Odvoz úhynů	138 581,20
Dezinfekce a deratizace	23 900,00
pojistné chovů	
Rozbory krmiv, půdy, mléka	128 554,00
Kolky a ostatní poplatky	3 065,00
Ostatní provozní náklady	7 500,00
spotřeba stav. Materiálu	1 018,28
spotřeba náhradních dílů	19 976,53
spotřeba olejů a mazadel	14 813,64
spotřeba pracovních oděvů	72 323,57
spotřeba pracích a čistících prostředků	59 522,37
spotřeba DKP	1 073,55
Dopravní služby	85 500,00
Výkony spojů	13 731,01
Ostatní materiální služby	180 986,52
Ostatní služby pro ŽV	889 247,23
celkem	3 117 573,63

Mzdové a ostatní osobní náklady	
název	částka
Hrubé mzdy	2 902 032,06
Prémie	1 038 036,82
Náhrady mezd a dovolené	215 262,72
Náhrada nemoci	38 493,00
Dohody o prov. Práce	69 696,72
Soc. pojištění za podnik	1 030 522,27
Zdravotní pojištění za podnik	373 977,03
Životní pojištění	3 713,00
Penzijní poj. Do 3%	22 500,00
celkem	5 694 233,62

Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	
název	částka
Odpisy DHM	1889304
Odpisy strojů	1987596
Odpisy budov	2589636
celkem	4577232

Režie ŽV - celková	
název	částka
	3191133,84
celkem pro dojnice	1090615,76

Odpisy dospělých zvířat	
název	částka
Odpisy základního stáda	2 563 897,49
ZC vyřazených zvířat zákl.stáda	144 361,27
celkem	2 708 258,76

Správní režie 1/4	
název	částka
	5817992,5
celkem pro dojnice	5817992,5

Zdroj: vlastní zpracování, interní materiály ZD Sever Loukovec

Příloha G – Výpočet ceny jednoho litru mléka při volbě jednoho hlavního výrobku

Celkové náklady na chov dojnic	částka
Krmiva a steliva (vlastnínakoupená)	16 386 166,33
veterinární výkony	2 123 878,83
Ostatní přímé náklady a služby	3 117 573,63
Mzdové a ostatní osobní náklady	5 694 233,62
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	4 577 232,00
Odpisy dospělých zvířat	2 708 258,76
Režie ŽV - celková	1 090 615,76
Správní režie 1/4	5 817 992,50
Celkem	41 515 951,43

Počet krmných dnů za rok 2020	202 210
--------------------------------------	---------

Produkce ŽV 2020	
Produkce	množství
Mléko (l)	5 174 190
Telat (ks) - 35kg/ks	293
Chlévské mrvy	10 540

1. Skutečné vlastní náklady jednoho krmného dne stáda: 205,31 Kč

2. Průměrné roční náklady na jeden kus základního stáda: 74 938,54 Kč

3. Ocenění vedlejších výrobků

Vedlejší výrobek	Hmotnost	Cena za MJ	Celkem Kč
Telata	10 255	35	358 925
Mrva (t)	10 540	500	5 270 000
Celkem	-	-	5 628 925

4. Snížení celkových vlastních nákladů na chov stáda o hodnotu vedlejších produktů:

35 887 026,43 Kč

5. Celkové skutečné vlastní náklady jednoho litru mléka: 6,94 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha H – Výpočet ceny jednoho litru mléka při volbě dvou hlavních výrobků

Celkové náklady dojnice	41 515 951,43
-------------------------	---------------

Vedlejší výrobek	Množství	Cena za je	Celkem
Chlévská mrva	10540	500	5270000
Celkem	-	-	5270000

1. celkové náklady dojnic bez vedlejších výrobků: 36 245 951,43
2. Celkové vlastní náklady na produkci mléka: 34 071 194,34
3. **Celkové vlastní náklady na jeden litr mléka: 6,58**

Rozdělení hlavních výrobků	Procento nákladů
Mléko	94%
Telata	6%

Produkce ŽV 2020	
Produkce	množství
Mléko (l)	5 023 734,00
Telat (ks) - 35kg/ks	293,00
Chlévské mrvy	2110

Zdroj: vlastní zpracování