

# Oceňování a účetní zachycení zásob v oblasti živočišné výroby

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Dr. Ing. Jana Gláserová

Michaela Ondráčková

Brno 2016



### **Poděkování**

Ráda bych poděkovala své vedoucí bakalářské práce Dr. Ing. Janě Gláserové za odborné rady, cenné připomínky, konzultace a velmi vstřícný přístup při tvorbě závěrečné práce. Poděkování také patří předsedovi Zemědělského družstva Velká Losenice Ing. Vladimíru Halíkovi a ekonomovi Ing. Jiřímu Pokornému za ochotnou spolupráci, poskytnutí materiálů, informací a osobních konzultací.

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Oceňování a účetní zachycení zásob v oblasti živočišné výroby** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

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

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

V Brně dne 11. května 2016

---

## **Abstract**

Ondráčková, M. *Valuation and accounting of the stocks in the capture of livestock production*. Bachelor thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2016.

This bachelor thesis deals with valuation and accounting for stocks in livestock sector. In the theoretical part there are described the kinds of stocks, methods of valuation according the legislation and accounting methods, focusing on young animals and fattening cattle. Included in this chapter are also the specifics in the records and accounting of young animals and fattening cattle. The practical part evaluates the way in which stocks of young animals and fattening cattle in an selected company are valuated and accounted. In conclusion of the practical part there are listed the problems observed and possible solution ideas.

## **Keywords**

Stocks, valuation of stocks, accounting of stocks, livestock production, agricultural company.

## **Abstrakt**

Ondráčková, M. *Oceňování a účetní zachycení zásob v oblasti živočišné výroby*. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce se zabývá oceňováním a účtováním zásob v oblasti živočišné výroby. V teoretické části jsou charakterizovány druhy zásob, způsoby jejich oceňování podle právních předpisů a metody účtování zásob se zaměřením na mladá zvířata a zvířata ve výkrmu. Součástí této kapitoly jsou také specifika v evidenci a účtování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu. Praktická část zhodnocuje způsob ocenění a účtování zásob mladých zvířat a zvířat ve výkrmu ve vybraném podniku. V závěru praktické části jsou uvedeny zjištěné problémy a možné návrhy jejich řešení.

## **Klíčová slova**

Zásoby, oceňování zásob, účtování zásob, živočišná výroba, zemědělský podnik.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b>	<b>12</b>
2.1	Cíl práce.....	12
2.2	Metodika.....	12
<b>3</b>	<b>Literární rešerše</b>	<b>13</b>
3.1	Charakteristika zásob.....	13
3.2	Druhy zásob.....	13
3.3	Oceňování zásob.....	14
3.3.1	Oceňování zásob při pořízení.....	14
3.3.2	Oceňování zvířat.....	16
3.3.3	Oceňování zásob při vyskladnění.....	18
3.4	Účtování zásob.....	19
3.4.1	Účtování zásob způsobem A.....	20
3.4.2	Účtování způsobem B.....	22
3.4.3	Společná ustanovení při účtování způsobem A a B.....	24
3.5	Účtování vlastní zemědělské činnosti.....	25
3.5.1	Nedokončená výroba.....	26
3.5.2	Výrobky.....	26
3.5.3	Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu.....	28
3.6	Specifika v evidenci a účtování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu.....	29
<b>4</b>	<b>Vlastní práce</b>	<b>34</b>
4.1	Charakteristika podniku.....	34
4.1.1	Účetní systém podniku.....	35
4.1.2	Aktiva podniku.....	37
4.1.3	Pasiva podniku.....	38
4.1.4	Hospodářský výsledek.....	38
4.2	Zásoby podniku.....	39

---

4.3	Živočišná výroba: Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu .....	41
4.4	Oceňování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu.....	44
4.5	Účtování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu .....	47
<b>5</b>	<b>Doporučení</b>	<b>50</b>
<b>6</b>	<b>Závěr</b>	<b>51</b>
<b>7</b>	<b>Literatura</b>	<b>52</b>
<b>A</b>	<b>Seznam účtů</b>	<b>56</b>
<b>B</b>	<b>Seznam zkratk</b>	<b>58</b>

## Seznam obrázků

<b>Obr. 1</b>	<b>Návaznosti výroby a kalkulací v živočišné výrobě Zdroj: Dvořáková, 2012.</b>	<b>18</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Stav aktiv k 31. 12. 2014 v procentech Zdroj: Vnitřní materiály podniku.</b>	<b>37</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Stav pasiv k 31. 12. 2014 v procentech Zdroj: Vnitřní materiály podniku.</b>	<b>38</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Stav celkových zásob za posledních 6 let Zdroj: Vnitřní materiály podniku.</b>	<b>39</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Celkový stav mladých zvířat a zvířat ve výkrmu za rok 2014 Zdroj: Vnitřní materiály podniku.</b>	<b>42</b>



## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Zjištění přírůstku hmotnosti</b>	<b>17</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Pořízení zásob nákupem</b>	<b>21</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Účtování spotřeby materiálu a prodeje zboží</b>	<b>22</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Účtování zásob vlastní činnosti</b>	<b>22</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Účtování nakupovaných zásob v průběhu roku</b>	<b>23</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Účtování nakupovaných zásob na konci roku</b>	<b>24</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Účtování zásob vlastní činnosti na konci roku</b>	<b>24</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Účtování zásob na konci roku způsobem A i B</b>	<b>25</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Doplňkové souvztažnosti</b>	<b>27</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Účtování o realizaci výrobků vlastní činnosti</b>	<b>28</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Účtování o nákupu a prodeji zvířat ve výkrmu</b>	<b>29</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Východiska klasifikace zvířat pro potřeby účetnictví</b>	<b>30</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Sledování zvířat v účetním systému</b>	<b>31</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Stav jednotlivých zásob v letech 2009 – 2014</b>	<b>40</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Srovnání krmných směsí v tisících Kč</b>	<b>41</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Přehled stájí spolu s jejich stavy zvířat na začátku a na konci roku 2014</b>	<b>43</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Normy přirozených úbytků zásob</b>	<b>45</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Druhy nákladů zahrnovaných do cen zásob vlastní výroby</b>	<b>46</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Ceník zúčtovacích cen pro zúčtování živočišné produkce</b>	<b>46</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Účetní operace při pohybu skotu v účetnictví daného podniku</b>	<b>48</b>

---

<b>Tab. 21</b>	<b>Účetní operace při pohybu prasat ve výkrmu v účetnictví daného podniku</b>	<b>49</b>
----------------	---	-----------

# 1 Úvod

Zemědělství je jedním z tradičních odvětví národního hospodářství. Dříve představovalo nejdůležitější ekonomickou aktivitu, v níž byla zaměstnána většina obyvatelstva. Po druhé světové válce se však situace v rozvinutých zemích změnila. Zemědělství již netvořilo a dodnes netvoří rozhodující podíl na HDP a počet pracovních míst v tomto odvětví se neustále snižuje. Nicméně klesající podíl na HDP neubírá na významu zemědělství v rámci národního hospodářství, neboť zemědělství má nezastupitelnou funkci při výrobě potravin a stále se také zvyšuje význam zemědělských produktů jako vstupních surovin v nepotravinářské sféře. V České republice se zemědělští podnikatelé soustředí především na chov živých zvířat, produkci mléka, pěstování obilovin, výrobu cukru a sladu.

Specifické postavení zemědělské činnosti v národním hospodářství, jeho produkční a mimoprodukční funkce, jako např. ekologické, sociálně-kulturní či krajinotvorné, vzbuzují potřebu regulace státem a vedou k poskytování státních dotací a podpor v tomto sektoru. Po vstupu do Evropské unie v roce 2004 byly firmy nuceny čelit konkurenci z ostatních členských zemí, vyrovnávat se s nízkými a často prodělečnými výkupními cenami a mnoho zemědělců se tak dostalo do finančních problémů. Vstup do Evropské unie však přinesl i výhody v podobě možnosti čerpání dotací a jiných podpor a snadnějšího exportu do zemí Evropské unie.

V České republice se nachází asi 30 000 zemědělských subjektů, z nichž zhruba 3 000 subjektů podniká formou družstev nebo obchodních společností a má rozhodující vliv v zemědělské prvovýrobě. Zbýlé podniky fyzických osob hospodaří pouze na jedné třetině rozlohy zemědělské půdy. Zemědělská hospodářství jsou, v porovnání s jinými zeměmi EU, v průměru větší.

Zemědělství je specifické odvětví, jehož nejvýznamnějším charakteristickým rysem, který ovlivňuje účetnictví a ekonomiku zemědělského podniku, je biologický charakter zemědělské produkce. Biologická povaha zemědělské výroby s sebou nese závislost na přírodních podmínkách, menší manipulovatelnost výrobního procesu člověkem, klimatická, genetická a nakažová rizika, proti kterým se zemědělci mohou bránit například očkovaním. Mezi další charakteristické rysy zemědělské činnosti patří dlouhodobý výrobní cyklus a nepřetržitý charakter zemědělské výroby způsobující nízkou flexibilitu vůči tržním požadavkům. Dále je v zemědělství velmi obtížné reagovat na změnu poptávky po produktu, na který není zemědělský podnik zaměřen.

Účetnictví zachycuje biologickou podstatu výrobního procesu, která má vliv na možné typy oceňování, klasifikaci aktiv a na výpočet výsledku hospodaření.

## 2 Cíl práce a metodika

### 2.1 Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce je zhodnocení způsobu ocenění a účtování zásob mladých zvířat a zvířat ve výkrmu v konkrétním podniku a navržení případného vhodnějšího způsobu ve vztahu k zajištění věrného obrazu skutečnosti. Východiskem k zajištění tohoto cíle je charakteristika zásob, popis druhů zásob v oblasti živočišné výroby, způsobů ocenění těchto zásob v souladu s účetně právní úpravou, způsobů účtování zaměřených na mladá zvířata a zvířata ve výkrmu. Bakalářská práce také v teoretické části identifikuje specifika v evidenci a účtování této skupiny zásob.

Dílčím cílem je posoudit a poté navrhnout v praktické části optimální způsob oceňování a účtování zásob, především mladých zvířat a zvířat ve výkrmu, v účetní jednotce Zemědělské družstvo Velká Losenice.

### 2.2 Metodika

Tato práce je zpracována v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a využívá jak literárních, tak internetových zdrojů. Bakalářská práce používá metody analýzy, deskripce a syntézy.

Práce se skládá ze dvou částí. První, teoretická, část práce se bude orientovat na problematiku zásob živočišné výroby v účetnictví. Nejprve budou charakterizovány zásoby, dále bude vymezeno členění zásob v živočišné výrobě, způsoby oceňování zásob při pořízení, při vyskladnění a oceňování zvířat podle právních předpisů. Budou zde také popsány způsoby účtování zásob, tedy způsoby účtování metodou A, B a společných ustanovení, kde bude věnována pozornost zejména účetnímu zachycení mladých zvířat a zvířat ve výkrmu. V závěru teoretické části nalezneme specifika evidence a účtování živočišné výroby. V této části bude čerpáno z odborné literatury a vědomostí nabytých během studia.

Na teoretickou část naváže část druhá, praktická, v níž budou využity informace a podklady poskytnuté zemědělským podnikem. Informace budou získány na základě odborných konzultací s kompetentními osobami zemědělského družstva, případně doplněnými e-mailovými zprávami informačního charakteru. V úvodu praktické části budou uvedeny obecné informace o zemědělském podniku, jeho dodavatelé, odběratelé, rozvaha podniku, účetní systém a používané programové vybavení. Následující kapitoly se budou věnovat zásobám v živočišné výrobě, především chovu mladých zvířat a zvířat ve výkrmu, jejich výrobním činnostem, oceňování a postavením v rozvaze. Výchozím rokem bude rok 2014.

V závěru práce budou uvedeny zjištěné problémy a možné návrhy k jejich řešení.

## 3 Literární rešerše

Účetnictví každého podniku, tedy i zemědělského, zachycuje svoje aktiva i pasiva. Aktiva jsou tvořena majetkem firmy a řadí se do nich i zvířata, pasiva tvoří zdroje, ze kterých byl majetek pořízen. Zvířata se v účetnictví objevují jako hmotný majetek u chovných dospělých zvířat zajišťujících reprodukci chovu a také v zásobách jako mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu. (Březina – Valder, 2003)

### 3.1 Charakteristika zásob

Zásoby tvoří krátkodobý majetek, který je zahrnut v účetní jednotce do oběžného majetku. Patří sem především nakoupené předměty, které slouží pro jednorázovou spotřebu nebo se v nezměněném stavu prodávají nebo jsou vyprodukovány přímo podnikem. (Hlaváčková, 2012)

O zásobách se účtuje v první účtové třídě 1 – *Zásoby*, která obsahuje pět účetních skupin: 11 – *Materiál*, 12 – *Zásoby vlastní činnosti*, 13 – *Zboží*, 15 – *Poskytnuté zálohy na zásoby* a 19 – *Opravné položky k zásobám*. Při spotřebě, darování, prodeji či dalším úbytku se zásoby zahrnují do nákladů. (Hlaváčková, 2012)

### 3.2 Druhy zásob

Podle Louši (2007) jsou složky zásob a jejich náplň definovány v § 9 Vyhlášky v členění rozvahové položky C. I Zásoby.

Valder (2008) i Louša (2007) člení zásoby podle svého charakteru na:

- a) **materiál** – do materiálu se řadí všechny předměty určené k jednorázové spotřebě ve výrobní i nevýrobní činnosti, například krmiva, steliva, pokusná zvířata, ruční nářadí pro živočišnou i rostlinnou výrobu zahrnující drobné předměty postupné spotřeby, které účetní jednotka stanovila jako krátkodobý majetek. Součástí zásob jsou movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na výši ocenění,
- b) **nedokončenou výrobu a polotovary** – nedokončená výroba zahrnuje produkty, které už prošly částí výrobního procesu, ale nejsou dosud hotovým výrobkem. V zemědělství se za nedokončenou výrobu považuje z živočišné výroby například nedokončené líhnutí drůbeže. Nedokončená výroba může vznikat téměř ve všech oborech. Vytváří se i v takových oborech, v nichž nevznikají hmotné výstupy, např. při „výrobě“ softwarových produktů, v projekční činnosti apod. Polotovary se sledují odděleně, dosud neprošly všemi výrobními procesy a budou dokončeny v dalším výrobním kroku,
- c) **výrobky** – do výrobků patří předměty, které si podnik sám vyrobil a které jsou určeny k prodeji, popřípadě ke spotřebě uvnitř podniku,

- d) mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** – do této skupiny spadají kupovaná zvířata a zvířata z vlastní produkce kromě zvířat, která jsou zařazena do dlouhodobého majetku, materiálu či zboží. Řadí se sem i například mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, husy na výkrm, ryby, včelstva apod.,
- e) zboží** – jsou to movité věci včetně zvířat získané za účelem prodeje, obchoduje-li podnik s těmito věcmi. Dále sem patří výrobky vlastní činnosti, které se předávají do vlastních prodejen, nemovitosti, je-li to předmětem činnosti účetní jednotky, kupované pouze za účelem prodeje, nikoli pro své použití, pronajímání a provádění technických zhodnocení. A v neposlední řadě do této skupiny spadají dospělá zvířata z vlastního chovu, která byla aktivována a určena k prodeji kromě jatečných zvířat.

### 3.3 Oceňování zásob

Oceňování zásob probíhá podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 Zásoby, bod 3, jenž je dále specifikován v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 49 vyhlášky 500/2002 Sb.

Zásoby jsou oceňovány v době jejich pořízení a v době jejich vyskladňování, a to pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami, u zásob vlastní činnosti vlastními náklady a úbytky lze oceňovat cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem, pevnými cenami nebo metodou FIFO. Způsob ocenění závisí na způsobu nabytí zvířete, které může být získáno buď nákupem, nebo z vlastního chovu. (Louša, 2007)

#### 3.3.1 Oceňování zásob při pořízení

**Nakoupené zásoby** (účtová skupina 11) včetně zvířat se oceňují *pořizovací cenou*, která zahrnuje cenu za zvíře samotné a vedlejší pořizovací výdaje spojené s dopravou, pojistným, clem, pojištěním dopravy zvířete a vlastní náklady na zpracování materiálu apod. Do pořizovací ceny zásob nepatří úroky z úvěrů a půjček, kursové rozdíly, smluvní pokuty a jiné sankce ze smluvních vztahů. (Valder, 2008)

Celková pořizovací cena se může účtovat na různých analytických účtech, ale je nutné, aby součet analytických účtů příslušných k jednomu syntetickému účtu dával ocenění v pořizovací ceně. (Louša, 2007)

**Zásoby vlastní činnosti<sup>1</sup>** (účtová skupina 12) upravené v novele zákona o účetnictví, která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů č. 221/2015 Sb. s platností k 1. 1. 2016, se oceňují *vlastními náklady*. Do vlastních nákladů spadají přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, případně nepřímé náklady, které se týkají výroby nebo jiné činnosti. Součástí přímých nákladů je pořizovací cena materiálu a dalších spotřebovaných výkonů a náklady vznikající v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností. (Dolejšová, 2015)

---

<sup>1</sup> V důsledku novely zákona o účetnictví jsou od 1. 1. 2016 zásoby vlastní výroby přejmenovány na zásoby vlastní činnosti.

Podle § 49 Vyhlášky 500/2002 pro podnikatele jsou vlastní náklady oceňovány ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby předepsané účetní jednotkou. Vlastní náklady tvoří přímé náklady a může je tvořit také poměrná částí variabilních a fixních nepřímých nákladů, které se vztahují k danému výkonu a období činnosti. Tyto náklady však nezahrnují náklady na prodej. (Dolejšová, 2015)

Strukturu přímých nákladů lze ale definovat pouze na základě teoretických poznatků, neboť definice přímých nákladů není stanovena žádným předpisem. Mezi teoretické poznatky spadá přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění. (Louša, 2007)

Zemědělská výroba bývá zpravidla výrobou sdruženou, což znamená, že při jednom výrobním procesu vzniká více výrobků najednou, například: zvířata – příchovek (narozené mládě), přírůstek hmotnosti, mléko. (Nepřechová, 2007)

Podle Nepřechové (2007) řeší zemědělský podnik oceňování vlastní produkce vlastními náklady následujícími způsoby:

- sestavení vlastního ceníku, podle kterého se výrobky podniku ocení na bázi plánové kalkulace (kalkulační vzorce plánové kalkulace zahrnují vnitropodnikové směrnice). Ceník bývá pravidelně aktualizován aktuálními cenami vstupů;
- sestavení vlastního ceníku na ocenění produkce na základě skutečných vlastních nákladů za uplynulé účetní období. Ceník se aktualizuje vždy k 1. lednu pro ocenění výroby v následujícím účetním období;
- ocenění příchovek zvířat vlastními náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou. Tuto možnost však nelze v praxi realizovat, protože vlastní náklady na narozené mládě se zjistit nedají a zároveň tato zvířata nejsou předmětem prodeje. Řešením je vytvoření vlastního ceníku;
- aktualizace podnikových ceníků, kde je princip sestavování ceny zachován.

Monitorování vlastních nákladů na výrobu je pro podnik důležitou činností, neboť hraje zásadní roli v oceňování vlastní činnosti. Směrnice upravující kalkulaci vlastních nákladů výroby v našich předpisech neexistují<sup>2</sup>, proto je tedy v zemědělství zvolení metody kalkulace významnou součástí vnitropodnikových předpisů dané účetní jednotky. (Nepřechová, 2007)

**Reprodukční pořizovací cenu** upravuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 4b) a je to cena za získaný předmět nakupovaný ve stavu, v jakém se nachází v době získání. Zákon však nevytyčuje, zda se do reprodukční pořizovací ceny zahrnují i náklady, které souvisí s pořízením. Určení ceny, za kterou by byl majetek pořízen, neupravuje žádný předpis, avšak je nutné vzít v úvahu místo, kde byl majetek získán. Existují tu proto dvě možnosti, buď bude cena stanovena znaleckým posudkem, nebo odborným odhadem v případě neúměrně vysokých nákladů na zpracování znaleckého posudku. Reprodukční cena se zvyšuje o náklady potřebné na pořízení, například o dopravu nebo montáž. Nelze do ní ale zařadit daro-

---

<sup>2</sup> Vyhláška č. 21/1990 Sb., o kalkulaci, byla zrušena a nenahrazena.

vací daň, která byla uhrazena příjemcem daru, neboť takováto daň není respektovanou položkou do základu daně z příjmů. (Louša, 2007)

Reprodukční cenou se oceňují zásoby, které byly pořízeny darem nebo jinou formou bezúplatného nabytí a také, pokud náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. (Louša, 2007)

### 3.3.2 Oceňování zvířat

U oceňování zvířat se vychází ze zákona o účetnictví.

**Příchovky zvířat**, které jsou tvořeny narozenými mláďaty, jednodenní drůbeží a novými včelstvy, bývají oceňovány vlastními náklady. Obvykle se ale vlastní náklady na narozené mládě nedají v běžných chovech objektivně určit, proto se narozené mládě oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Ale i tato možnost je, kromě jednodenního kuřete nebo třeba roje včel, vyloučena, protože narozená zvířata nejsou a ani nemohou být předmětem prodeje. Z tohoto důvodu Neplechová (2007) doporučuje například ocenit hmotnost narozeného mláděte cenou za 1kg při odstavu, tedy v čase, kdy jsou běžné ceny známy.

**Příchovek selat** je v souvislosti s používanou technologií v podstatě vnitropodnikovou záležitostí. Obecně se narozená selata oceňují při narození 1ks/1kg cenou odstaveného selete za předpokladu, že vrh není vážen. Současně je také předpokládáno zvážení celého vrhu při odstavu a výpočet rozdílu mezi váhou získanou při odstavu a váhou zaúčtovanou při odstavu. Vzniklý přírůstek hmotnosti se musí následně doúčtovat oceněním hmotnostního rozdílu cenou 1kg váhy odstaveného selete. Jestliže selata zůstala na konci roku neodstavená, je nezbytné jejich hmotnost určit alespoň odhadem. (Neplechová, 2007)

**Přírůstek hmotnosti** se u vážených zvířat oceňuje vlastními náklady, stejně jako **vzrůstový přírůstek** (počet krmných dnů zvířete v chovu v účetním období) u zvířat nevážených, která jsou tvořena například mladými ovcemi, hříbaty, vysokobřezími jalovicemi, kožešinovými zvířaty a dalšími. Neplechová (2007) doporučuje stanovit cenu 1 kg přírůstku hmotnosti a 1 krmného dne vzrůstového přírůstku v ceníku daného podniku. Ceník by měl být podložen kalkulačním výpočtem za minimálně jedno zúčtovací období. Tuto plánovou kalkulaci je vhodné aktualizovat z hlediska cen vstupů, nebo v lepším případě s ohledem na skutečné vlastní náklady v minulém účetním období. I když se v účetnictví jedná o velmi náročnou práci, zemědělský podnik tímto způsobem vykazuje věrný a spolehlivý obraz svého účetnictví v účetní uzávěrce.

Přírůstek hmotnosti u březích jalovic Neplechová (2007) zjišťuje zpravidla do 5. měsíce březosti a až do otelení účtuje vzrůstový přírůstek v ceně vlastních nákladů na jeden krmný den. U chovných prasniček, které se po připuštění převádí do základního stáda, se zjišťuje přírůstek hmotnosti obvykle do připuštění.

U skotu na pastvě je přírůstek živé hmotnosti získán odhadem z náhodného vážení zvířat. Po skončení pastevního období se skutečná hmotnost zvířat zjišťuje vážením, přičemž rozdíl odhadu přírůstku a skutečného přírůstku je následně doúčtován. (Valder, 2008)



Při zjišťování přírůstku živé hmotnosti dané skupiny zvířat je nutno vycházet z vážení na konci roku a z veškerých změn, jenž v této kategorii od předchozího období nastaly. Při výpočtu se posupuje dle vzorce:

Tab. 1 Zjištění přírůstku hmotnosti

Skutečná hmotnost určité kategorie zvířat na konci období
+ výdaje hmotnosti z této kategorie zvířat během období (úhyn, prodej, převod do jiné kategorie)
- příjmy hmotnosti do této kategorie zvířat během období (nákup, převod z jiné kategorie aj.)
- skutečná hmotnost této kategorie zvířat na počátku období
= Přírůstek živé hmotnosti dané kategorie zvířat ve sledovaném období

Zdroj: Valder, 2008.

U oceňování **nedokončené výroby** v zemědělských podnicích, jejichž výroba je hromadného a velkosériového charakteru, se skutečná výše nákladů skládá z položek přímého materiálu, přímých mezd a ostatních přímých nákladů. Zvířata ve výkrmu a mladá chovná zvířata jsou podle Valdera (2008) ve své podstatě nedokončenou výrobou. V účetnictví se nicméně v tomto případě o nedokončené výrobě neúčtuje.

Vyskladnění zásob bude oceněno v cenách, ve kterých se oceňují zásoby na skladě. (Valder, 2008)

**Dospělá zvířata** pořízena z vlastního chovu se oceňují z příchovek a hodnoty následujících přírůstků. U pořízení zvířat z vlastního chovu se jedná o přeřazení z jedné skupiny aktiv do druhé a ocenění převáděného zvířete s externími náklady roste, například náklady na veterinární kontrolu, externí přepravu aj. Vnitropodnikové náklady se většinou v praxi do ceny zvířete neaktivují, ale správně by se aktivovat měly, neboť nejsou upraveny v účetních předpisech. Dále se již náklady spojené s chovem dospělého zvířete nezvyšují. (Dvořáková, 2012)

**Úbytek zvířat** v sobě zahrnuje převod do základního stáda, výdej k prodeji či úhyn. Neplechová (2007) účtuje úbytek zvířat v průměrných cenách živé hmotnosti při vyskladňování zvířat, případně kusů zvířat, jejichž váha není sledována. Průměrná cena vyřazeného zvířete se počítá podle účetní hodnoty (pořizovací ceny) dané skupiny zvířat k začátku měsíce, která se dělí hmotností či počtem kusů těchto zvířat k začátku měsíce. Úbytek zvířat se provede zápisem MD 58, D 12.

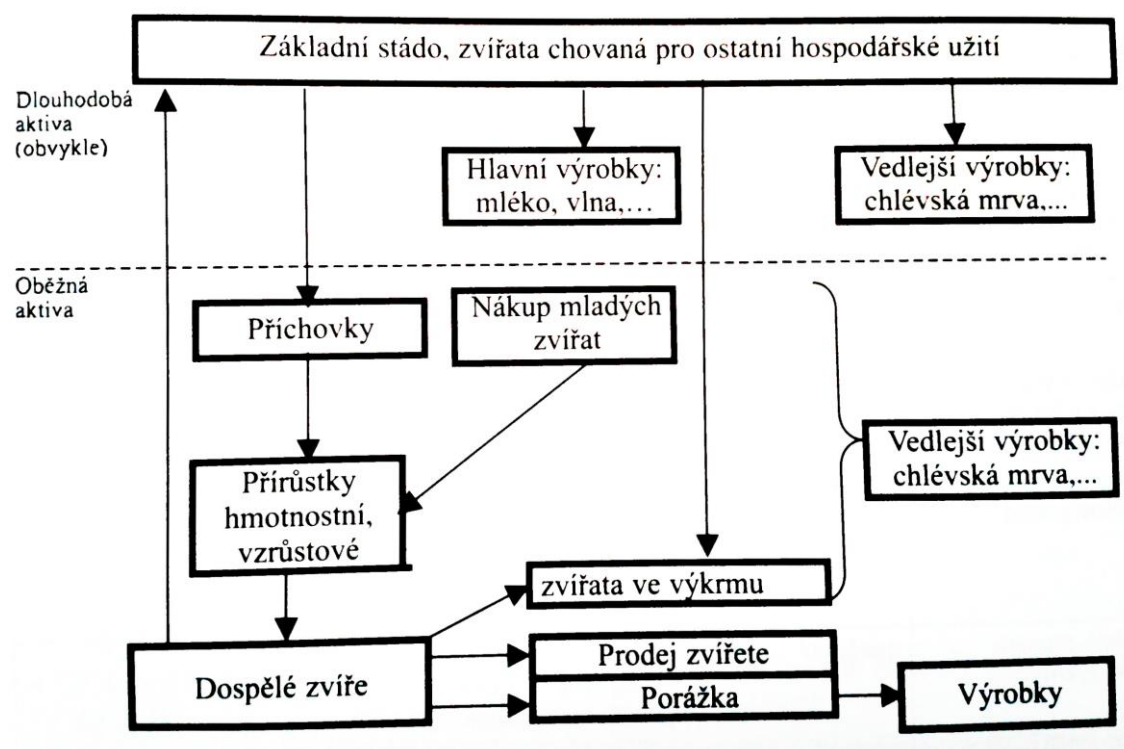
Podle Valdera (2008) se úbytky zvířat oceňují průměrnými cenami za 1 kg živé hmotnosti u vážených zvířat nebo průměrnými cenami za 1 ks u nevážených zvířat. Současně se také očekává skupinová evidence zvířat u běžných užitkových chovů. Vezmeme-li například úbytky slepic, které produkují konzumní vejce v užitkových chovech, můžeme vidět, že při jejich vyřazení k jatečným účelům dochází ke ztrátovému prodeji. Na tuto ztrátu je vytvářena rezerva uvnitř účtu 459 – *Ostatní rezervy*.

Jak uvádí Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nezaviněné úhyny zvířat, které nejsou součástí dlouhodobého hmotného majetku, jsou daňovým výdajem do výše stanovené normou. (Valder, 2008)

K oceňování zvířat neoddělitelně patří i oceňování **produktů živočišné výroby**. Živočišná produkce je tvořena jako produkt zvířat, která jsou chovaná pro docílení dlouhodobých efektů v délce více než jednoho roku a tedy spadají do dlouhodobého majetku (vlna, mléko, chlévská mrva atd.). Takováto zvířata jsou nazývána základním stádem a jeho oceňování produkce vychází z výrobních nákladů použitých na chov zvířat, při němž vznikají převážně sdružené výrobky. (Dvořáková, 2012)

Živočišná výroba vzniká také na konci biologického života zvířete, kdy se využívá jeho kůže, maso a jiné části těla. Dvořáková (2012) také uvádí, že zvířata chovaná s tímto záměrem nepatří do dlouhodobého majetku, nýbrž do oběžných aktiv. Ocenění těchto produktů vychází z nákladů na chov poražených zvířat v oběžném majetku, eventuálně z účetní zůstatkové hodnoty dospělého zvířete.

Návaznosti výroby a z nich vycházející kalkulace můžeme shrnout v následujícím schématu.



Obr. 1 Návaznosti výroby a kalkulací v živočišné výrobě  
Zdroj: Dvořáková, 2012.

### 3.3.3 Oceňování zásob při vyskladnění

Úbytky vyskladněných zásob se oceňují třemi způsoby, metodou FIFO, metodou váženého aritmetického průměru a pevnými cenami.

**FIFO** je podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 3 základním způsobem oceňování vyskladňovaných položek cenou, která byla získána při pořízení nejstarší skladové zásoby. Typické pojmenování této metody zní „první do skladu, první ze skladu“. Tento postup se používá proto, abychom co nejvíce přiblížili rozvahové ocenění zásob současným tržním cenám. (Louša, 2007)

Metoda **váženého aritmetického průměru** je metoda průměrných účetních cen, které se zjišťují z individuálních pořizovacích cen nebo z vlastních nákladů a množství zásob na skladě. Všechna vyskladnění určité položky jsou oceňována touto vypočtenou cenou až do jejího absolutního vyskladnění nebo do nového nákupu. Je-li koupena zásoba položky, která ještě na skladě nebyla nebo v momentě pořízení na skladě chybí, není možné počítat průměr, ale použije se skutečná pořizovací hodnota nákupu. Průměrné účetní ceny jsou zjišťovány jednou za měsíc a jsou využívány pro ocenění úbytků v měsíci následujícím. (Valder, 2008)

Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby uvádí i ocenění zásob pomocí předem určené **pevné ceny**, jejíž přesné stanovení žádný předpis neupravuje. Je tedy nutné se řídit obecnými pravidly obsaženými v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24, odst. 1. Účetní jednotka při stanovování ceny zpravidla vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v době stanovení skladových cen. Je vhodné, aby součástí vnitřních předpisů účetní jednotky byla i úprava způsobu změny výše této ceny během roku pro případ odchýlení cen pořizovacích zásob o dané procento od stanovené ceny. (Louša, 2007)

Podle Louši (2007) bude nová cena využita až na nově pořizované zásoby, nebo se provede přecenění stávajících zásob, jejichž množství lze získat na základě inventury. Zjištěný rozdíl bude účtován jako oceňovací odchylka.

Skladové zásoby je možné oceňovat i jinými metodami, které ale nejsou v České republice právními předpisy povoleny. Jedná se například o metodu LIFO, která má opačný postup než FIFO a znamená „poslední do skladu, první ze skladu“. Touto metodou se docílí ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Pokud jsou zásoby uchovávány ve skladě delší dobu, je patrné, že se rozvahové ocenění bude od současných cen lišit. (Louša, 2007)

### 3.4 Účtování zásob

ČÚS<sup>3</sup> umožňují účetním jednotkám zvolit si mezi dvěma způsoby účtování, buď způsobem A nebo způsobem B. Metody A a B mohou používat všechny účetní jednotky a lze je kombinovat v rámci jednoho syntetického účtu. Vzájemně se odlišují podle okamžiku, kdy se nakupované zásoby dostávají do nákladů. U metody A se nové zásoby nejdříve zaúčtují na příslušný rozvahový účet 1. třídy a součástí nákladů se stávají až při jejich spotřebě. Způsob B účtuje zásoby přímo do nákladů už v průběhu jejich pořízení. Na daný rozvahový účet 1. třídy jsou jejich zůstatky zaúčtovány až při roční uzávěrce. (Rucki, 2015)

---

<sup>3</sup> Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby.

Nově od 1. 1. 2016 novela zákona o účetnictví, která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů č. 221/2015 Sb., ruší účtové skupiny 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti* a 62 – *Aktivace* a nahrazuje je účtovou skupinou 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Pojmenování jednotlivých syntetických účtů si však podnik může libovolně zvolit ve své vnitřní směrnici. Do konce roku 2015 se v účtové skupině 58 účtovaly mimořádné náklady, které byly zrušeny. Zrušil se také způsob účtování prostřednictvím výnosů (účtová skupina 61 a 62) a od počátku roku 2016 je změna stavu zásob vlastní činnosti účtována pomocí nákladů. Přírůstek polotovarů, nedokončené výroby, výrobků, mladých zvířat a ostatních zvířat a jejich skupin bude tedy účtován ve prospěch tohoto účtu, na vrub budou zaúčtovány úbytky těchto zásob. (Froschová, 2015)

### 3.4.1 Účtování zásob způsobem A

Způsob A provádí paralelní zápisy ve skladové evidenci, tedy na skladových kartách a na účtech podnikových zásob v hlavní knize. Vedení skladové evidence probíhá jak v jednotkách množství, tak také v příslušném ocenění. (Louša, 2007)

Jak Valder (2008) charakterizuje, na příslušných majetkových účtech je účtován všechen nákup a všechna spotřeba.

- a) Nakupované zásoby** - veškeré přírůstky a úbytky se účtují během účetního období. Všechny složky nákupní ceny jsou nejdříve zaúčtovány na straně MD = „Má dátí“ na účet účtové skupiny 111 – *Pořízení materiálu* nebo 131 – *Pořízení zboží* a zároveň na straně D = „Dal“ jsou účtovány na účty 321 – *Závazky z obchodních vztahů* nebo 325 – *Ostatní závazky*, případně na účty 211 – *Pokladna* nebo 221 – *Bankovní účty*. Vstoupí-li do pořizovací ceny také vedlejší vnitropodnikové náklady, které souvisí s nákupem zásob, musí se aktivace těchto nákladů zaúčtovat na stranu D na peněžní účet 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* a na straně MD bude účtováno o účtech pořízení zásob. Podle Dvořákové (2012) se převzetí zásob na sklad zaúčtuje na MD na účet účtové skupiny 112 – *Materiál na skladě* nebo 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a na D se zaúčtuje na účet 111 – *Pořízení materiálu* nebo 131 – *Pořízení zboží*.

Tab. 2 Pořízení zásob nákupem

<b>Nákup / pořízení zásob</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<i>Účtování pořízení materiálu</i>		
Faktura přijatá za materiál	111	321
Faktura za případné vedlejší náklady na pořízení	111	321
Aktivace vnitropodnikových služeb		
Náklady na dopravu	5xx	2xx, 3xx
Převodka za dopravné materiálu	111	582
Převzetí materiálu na sklad		
Příjemka (z dodacího listu) na přebíraný materiál	112	111
Pořízení materiálu po obdržení faktury	111	321
Aktivace materiálu		
Náklady na vlastní činnost	5xx	2xx, 3xx, 112
Převodka na vyrobený materiál	112	581
<i>Účtování nákupu zboží</i>		
Faktura přijatá za zboží	131	321
Příjemka zboží na sklad	132	131

Zdroj: Rucki, 2015.

- b) Spotřeba materiálu a prodej zboží** – prodej nakoupených zásob je účtován na MD účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* nebo na účet účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady* a zároveň je zaúčtován na stranu D příslušného účtu zásob. (Dvořáková, 2012)

Tab. 3 Účtování spotřeby materiálu a prodeje zboží

Účtování spotřeby materiálu a prodeje zboží	MD	D
Spotřeba materiálu		
Výdejka materiálu ze skladu	501	112
Prodej zboží		
Faktura vydaná za prodej zboží	311	604
Výdejka zboží v důsledku prodeje	504	132

Zdroj: Zpracováno podle Rucki, 2015.

- c) **Zásoby vlastní činnosti** – v průběhu účetního období se přírůstky zásob účtují na stranu MD na účet účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti* a souvztačně na stranu D účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Vyskladnění zásob do spotřeby či k prodeji je zaúčtován na MD na účet účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* a současně na D účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti*. (Dvořáková, 2012)

Tab. 4 Účtování zásob vlastní činnosti

Zásoby vlastní činnosti	MD	D
Přírůstek zásob		
Zásoby	12x	58x
Úbytek zásob		
Zásoby	58x	12x

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Dvořákové, 2012.

### 3.4.2 Účtování způsobem B

I u účtování metodou B je v průběhu roku vedena skladová evidence, ale během roku je pořizovací cena nakupovaných zásob účtována přímo do nákladů, neúčtuje se však o příjemech nebo výdejkách. Na účtech zásob se poté účtuje na konci účetního období, kdy nastává uzávěrka účetních knih. Účtování pořizovaných zásob u způsobu B přímo do spotřeby s sebou přináší i řadu problémů. V momentě nákupu není například jasné, zda bude nakoupený materiál použit jako přímý nebo režijní, na jakou zakázku bude určen či pro jaké středisko apod. Poškozený nebo zničený materiál či zboží se musí přeúčtovat z původní položky na účet určený pro

sledování škod. Dále je také nutné přeúčtovat nakoupený nebo vyrobený materiál či zboží, které budou sloužit na reprezentační účely a dary. (Louša, 2007)

Jelikož evidence zásob metodou B neúčtuje během roku skladové zásoby, ztrácí se možnost formulovat vliv časového rozdílu, který vzniká mezi okamžikem, kdy je dodávka splněna a zúčtováním daného závazku. Louša (2007) zde poukazuje na to, že je třeba, aby se podnik rozhodl, zda bude účtovat náklady při přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo v okamžiku doručení zásob.

Z těchto problémů plyne, že způsob B, který by měl účetnictví zjednodušovat, přináší spíše problémy. Hodí se především pro účetní jednotky s velmi jednoduchou činností a pro účetní podniky, u kterých náklady na spotřebu materiálu tvoří zanedbatelnou položku. Tato metoda je vhodná také pro maloobchodní jednotky, které nevedou skladovou evidenci. V případě zvolení účtování způsobem B je dobré mít na zřeteli zkreslování hospodářského výsledku během roku, neboť náklady na materiál nejsou vykazovány v okamžiku jeho spotřeby, nýbrž v době pořízení materiálu. (Louša, 2007)

- a) Nakupované zásoby** – podle Dvořákové (2012) jsou během účetního období v pořizovacích cenách na stranu MD účtovány účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* a na stranu D účty závazků. Je také nezbytné aktivovat vnitropodnikové služby týkající se dopravy, kde se na straně MD účtuje spotřeba těchto zásob a na D je účtována účtová skupina 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*.

Tab. 5 Účtování nakupovaných zásob v průběhu roku

Pořízení zásob	MD	D
Faktura přijatá za materiál	501	321
Faktura za zboží	504	321
Vedlejší pořizovací náklady		
Materiál	501	321
Zboží	504	
Aktivace vnitropodnikových služeb		
Náklady na vlastní dopravu	5xx	2xx, 3xx
Aktivace služeb (vlastní doprava)	501, 504	582
Aktivace materiálu (vlastní činnost)	501	581

Zdroj: Rucki, 2015.

K rozvahovému dni se počáteční stavy zásob na skladě ze strany D na účtu 112 – *Materiál na skladě* převedou na MD na účet 50 – *Spotřebované nákupy*. Skutečný stav nakupovaných zásob, který se zjišťuje fyzickou inventurou, se zaúčtuje na MD účtu účtové skupiny 112 – *Materiál na skladě* s účtovou skupinou 501 – *Spotřeba materiálu* na stranu D. (Dvořáková, 2012)

Tab. 6 Účtování nakupovaných zásob na konci roku

Operace na konci roku	MD	D
Přeúčtování počátečního stavu zásob do spotřeby		
Materiál	501	112
Zboží	504	132
Přeúčtování konečného stavu zásob na rozvahový účet		
Materiál	112	501
Zboží	132	504

Zdroj: Rucki, 2015.

- b) Zásoby vlastní činnosti** – při účtování metodou B se během účetního období neuskutečňují žádné účetní zápisy. Před uzavíráním účetních knih jsou počáteční stavy zásob převedeny na stranu MD na účty účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Skutečný stav zásob, jenž byl zjištěn inventurou, se zaúčtuje na MD na účet zásob a na straně D bude účtována účtová skupina 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. V případě nalezení inventurních rozdílů se tyto rozdíly zaúčtují podle vnitropodnikové normy přirozených úbytků. Aby však bylo možné kdykoli určit stav příslušných zásob, je nezbytné vést běžnou a pečlivou skladovou evidenci všech zásob. (Dvořáková, 2012)

Tab. 7 Účtování zásob vlastní činnosti na konci roku

Vlastní činnost	MD	D
Převod počátečního stavu zásob		
Zásoby	58x	12x
Převod konečného stavu zásob		
Zásoby	12x	58x

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Dvořákové, 2012.

### 3.4.3 Společná ustanovení při účtování způsobem A a B

U účtování zásob metodou A i B mohou nastat na konci účetního období problémy typu zásob na cestě nebo nevyfakturovaných dodávek. Avšak účet 111 – *Pořízení materiálu* či 131 – *Pořízení zboží* nesmí vzhledem k platným požadavkům vykazovat žádný zůstatek. V případě **zásob na cestě** disponuje účetní jednotka k rozvahovému dni fakturou za pořízenou zásobu, ale zásoba ještě fyzicky nedorazila. Podle Strouhala (2008) je proto nutné převést hodnotu faktury z účtu



111-Pořízení materiálu či 131 – Pořízení zboží na účet 119 – Materiál na cestě, případně 139 – Zboží na cestě. Po obdržení faktury v následujícím období se bude účtovat přijetí zásoby na sklad proti účtu zásob na cestě.

U **nevyfakturovaných dodávek** nemá účetní podnik k dispozici fakturu, ale zásobu. Je tedy třeba převést odhadovanou sumu zásoby z účtu 111 – Pořízení materiálu (zboží) na účet 389 – Dohadné účty pasivní. V okamžiku přijetí faktury se odúčtuje dohadná položka ve prospěch účtu 321 – Závazky z obchodních vztahů. (Strouhal, 2008)

Tab. 8 Účtování zásob na konci roku způsobem A i B

Účtování zásob na konci roku	MD	D
Zásoby na cestě		
Materiál (zboží) na cestě	119 (139)	111 (131)
Následující účetní období:		
Převzetí materiálu (zboží) – způsob A	112 (132)	119 (139)
Převzetí materiálu (zboží) – způsob B	501 (504)	119 (139)
Nevyfakturované zásoby		
Běžné účetní období: materiál (zboží)	112 (132)	389
Další účetní období: faktura přijatá	389	321
Další operace		
Převod dospělých zvířat vlastního chovu k prodeji	124	582

Zdroj: Bulla, 2009.

Účetní podnik může svým vydaným předpisem stanovit pro dané účetní období normy přirozených úbytků zásob a druhy materiálu účtovaných přímo do spotřeby, kde se spotřeba materiálu musí shodovat se skutečnou spotřebou materiálu. (Špringl, 2010)

### 3.5 Účtování vlastní zemědělské činnosti

Pro správné účtování vlastní činnosti je podle Louši (2007) důležité určit druhy nákladů, které jsou přímé a které nepřímé, a vytvořit systém zajišťující co největší přesnost směřování přímých nákladů do výrobků nebo zakázek, kterých se opravdu týkají. Je podstatné tento systém nejen vypracovat, ale také dbát na jeho dodr-

žování. Doporučuje se současně vydat vnitřní směrnici, která v sobě bude zahrnovat nejenom druhy nákladů považované za přímé, výrobní nebo za správní režii, ale rovněž režim číslování zakázek, podmínky jejich ukončení a také systém oceňování nedokončené výroby, polotovarů a produktů.

Během účetního období jsou podle Valdera (2008) **přírůstky zásob vlastní činnosti** účtovány na vrub účtů účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti* a současně ve prospěch účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Při **vyskladnění zásob** je účtováno na vrub daných účtů účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* a souvztažně ve prospěch daných účtů účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti*. U uzavírání účetních knih jsou **inventarizační rozdíly** účtovány na vrub účtů účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*, jde-li o ztráty do výše norem přirozených úbytků. A v případě mank nad normu přirozených úbytků a škod na zásobách vlastní činnosti jsou inventarizační rozdíly účtovány na vrub účtu 549 – *Manka a škody*. **Přebytky zásob vlastní činnosti**, které byly nalezeny při inventarizaci, jsou účtovány jako nezaúčtovaná výroba ve prospěch účtu účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*.

### 3.5.1 Nedokončená výroba

V zemědělské činnosti se nedokončená výroba účtuje především v rostlinné výrobě, v živočišné výrobě se z praktických důvodů o nedokončené výrobě uvažuje pouze při líhnutí drůbeže nebo v rybníkářství. U líhnutí drůbeže se za nedokončenou výrobu považují náklady na násadová vejce, která byla vložena do líhni a ve kterých nebyl průběh líhnutí k rozvahovému dni ukončen. V tomto případě není třeba během účetního období o nedokončené výrobě účtovat. Taktéž při chovu ryb lze účtovat o nedokončené výrobě a to tehdy, kdy se v souladu s uplatňovanou technologií chovu nekoná výlov každý rok, např. při chovu kapra. (Nepřechová, 2007)

### 3.5.2 Výrobky

Podle Valdera (2008) tento účet účtuje o stavu a pohybu zásob výrobků vlastní živočišné a rostlinné činnosti, nezemědělské výroby, pomocných činností, jakožto i zpracovaných výrobků vlastní zemědělské činnosti, jako jsou krmné směsi, siláže, komposty, které jsou vytyčeny k prodeji, ke spotřebě v podniku či na účely, jež hradí sociální fond.

Analytické účty jsou zpravovány podle hmotně odpovědných osob a podle jednotlivých druhů produktů. Manka vzniklá v rámci norem přirozených úbytků se řadí do interních nákladů. Tato manka představují nutné úbytky produktů, jenž jsou vázány fyzikálně-chemickými vlastnostmi výrobků. Jejich hmotná substance není součástí nových výrobků, ale pojí se s naturálními vstupy do výrobního procesu, čímž se tedy stává prvkem nákladů na tento proces. Jsou pokládána a účtována jako výrobní spotřeba. Zaviněná manka a škody na produktech a nezaviněná manka, jež převyšují dané normy přirozených úbytků, se dají dle Valdera (2008) vní-

mat jako položky snižující interní výnosy. Tyto výrobky byly vyloučeny z vnitropodnikového obratu pro nesplnění své funkce ve výrobním procesu podniku. V případě nucené porážky zvířat je účtováno jako o prodeji, což platí i pro zvířata, která jsou vedena jako dlouhodobý majetek.

Strukturu účtového rozvrhu uvnitř účtových skupin, jenž jsou dány účtovou osnovou, má v pravomoci účetní jednotka. Neplechová (2007) tedy od zemědělského podniku, který vede účetnictví v plném rozsahu, očekává, že si v účtovém rozvrhu v účtové skupině 12 – *Zásoby vlastní činnosti* zvolí účet Výrobky s analytickým členěním na základě jednotlivých druhů výrobků nebo jejich skupin. V rámci účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti* je výběr analytických a syntetických účtů ovlivněn postojem zemědělského podniku ke kalkulacím nákladů produktů živočišné a rostlinné výroby. Zemědělská výroba se do účetnictví zaúčtuje účetním zápisem, kde na straně MD je účet účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti* a na straně D 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Při úbytku produkce bude na straně MD účet účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* a na D účet účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti*.

Tab. 9 Doplnkové souvztáhnosti

<b>Doplnkové souvztáhnosti</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Zaviněný úhyn zvířat, která jsou oběžným majetkem <sup>4</sup> / a úhyn hrazený pojišťovnou:		
Úbytek zvířat	584	124
Převod na vrub účtu Manka a škody	549	581
Úhrada od viníka nebo od pojišťovny	221	648
Předpokládaná náhrada od pojišťovny k poslednímu dni účetního období	388	648

Zdroj: Valder, 2008.

V následující tabulce je uvedeno účtování o realizaci výrobků vlastní činnosti. Faktura za realizované výrobky, která byla zaslána odběrateli, se zaúčtuje na vrub účtu 311 a ve prospěch účtu 601. Následně úhrada odběratele, která byla přijata na bankovní účet, je účtována na vrub účtu 221 a ve prospěch účtu 311.

<sup>4</sup> Způsob účtování dodržuje shodu při vyčíslení změny stavu zásob z rozvahových a výsledkových účtů. Manka a škody u zvířat lze také účtovat zápisem MD 549/D 124.

Tab. 10 Účtování o realizaci výrobků vlastní činnosti

Operace	MD	D
Faktura za realizované výrobky zaslaná odběrateli	311	601
Úhrada od odběratele přijata na bankovní účet	221	311

Zdroj: Vlastní zpracování podle Valdera, 2008.

### 3.5.3 Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu

Účtování zvířat doprovází jeho charakteristické znaky, které se týkají jeho biologické podstaty a technologií daného chovu. Mladá zvířata se od dalších druhů zásob liší v tom, že na jejich chov je třeba vynaložit náklady. Zvířata ještě rostou a jejich hodnota postupně stoupá, avšak i přesto mohou být prodávána v každé vzrůstové kategorii. A v neposlední řadě je nelze „skladovat“ v nezměněné formě. (Neplechová, 2007)

Mladá chovná zvířata všech kategorií, zvířata ve výkrmu, užitkové chovy drůbeže, plemenné chovy drůbeže, kromě hus<sup>5</sup>, ostatní chovy drobných zvířat (ryby, včely, kožešinová zvířata), jsou zachyceny v účtové třídě 1 – *Zásoby* na účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata*, vyjma skupin zvířat zařazených účetní jednotkou do dlouhodobého hmotného majetku. Jsou zde účtována zvířata nakoupená i zvířata z vlastního chovu, přičemž pořizovací cena nakoupených zvířat v sobě zahrnuje také náklady spojené s jejich pořízením, jako např. externí a vnitropodnikové dopravné. (Valder, 2008)

Mladá zvířata, která byla pořízena do vlastního chovu, se stále růstově vyvíjí. Vzniklý přírůstek hmotnosti zvířat tvoří vlastní produkci podniku, která ale nemůže stát odděleně. Při úbytku zvířat obsahuje účet změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace také poměrnou hodnotu pořízených zvířat, proto účet změny stavu zásob může nabývat i minusových hodnot. (Neplechová, 2007)

Zvířata jsou evidována ve skupinách kupříkladu dle vzrůstových kategorií jednotlivých druhů zvířat. Každá účetní jednotka si určí vzrůstové skupiny v závislosti na technologii chovu a další vnitropodnikové podmínky. V průběhu chovu jsou zvířata přerazována do vyšších vzrůstových skupin v závislosti na věku a přírůstku vzrůstového nebo přírůstku hmotnosti podle obvyklých zootechnických principů. Při přerazení zvířat mezi jednotlivými vzrůstovými a chovnými skupinami se ke dni přerazení doúčtuje přírůstek hmotnosti či přírůstek vzrůstový. Přesun mezi kategoriemi je účtován na účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata* pouze v rámci analytických účtů k účtům zvířat. Doklad o tomto převodu se nazývá protokol o přerazení. (Valder, 2008)

<sup>5</sup> Husy chované pro násadová vejce jsou řazeny do skupiny dlouhodobého hmotného majetku vzhledem k jejich víceletému chovu.

Tab. 11 Účtování o nákupu a prodeji zvířat ve výkrmu

<b>Nákup a prodej zvířat ve výkrmu</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Počáteční stav bankovního účtu	221	-
Počáteční stav zásob nakoupených krmiv	112	-
Faktura dodavatele za nakoupená zvířata	124	321
Úhrada faktury dodavateli	321	221
Spotřeba nakoupených krmiv	501	112
Zúčtování přírůstků živé hmotnosti zvířat	124	584
Vyskladnění zvířat k realizaci	584	124
Faktura zaslaná odběrateli za prodaná zvířata	311	601
Přijatá úhrada vyúčtování od odběratele	221	311

Zdroj: Vlastní zpracování podle Valdera, 2008.

### 3.6 Specifika v evidenci a účtování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu

Zemědělské podniky používají množství aktiv, z nichž především živé organismy mají specifický význam a způsob využití. Jsou to zvířata, která bývají předmětem, prostředkem a zároveň i výsledkem zemědělské aktivity. Protože jsou zvířata spjata a ovlivněna zemědělskou činností, je nutné odlišit jejich účtování a evidenci od ostatních aktiv. (Dvořáková, 2012)

Zvířata jsou podle Dvořákové (2012) v účetnictví sledována dle efektu, jenž od nich účetní podnik očekává, a to v aktivech oběžných, nebo v aktivech dlouhodobých. Toto dělení je však nutné používat v souladu se zásadou významnosti.

Tab. 12 Východiska klasifikace zvířat pro potřeby účetnictví

Kategorie zvířat		Užitek	Sledování v účetnictví
Mladá zvířata		Prodej živého zvířete	Oběžná aktiva - zásoby
		Využití ve vlastním chovu	
		Přeřazení do výkrmu	
Dospělá zvířata	Ve výkrmu	Maso, kůže, atd.	Dlouhodobá aktiva
	K plemenitbě	Rozmnožování,	
	nebo jinak hospodářsky využívaná	Získávání produktů jako například mléko, vlna a jiné	

Zdroj: Zpracováno podle Dvořákové, 2012.

Z uvedeného přehledu vyplývá, že součástí oběžných aktiv v rámci zásob jsou všechna zvířata, která nejsou dospělá. Mladá zvířata může zemědělský podnik během jejich života určit k porážce, prodat, zařadit do výkrmu po dosažení dospělosti nebo využít k chovu či k dalšímu hospodářskému využití. Do dlouhodobého majetku nemusí být pokaždé zahrnuta všechna dospělá zvířata, která jsou určena k chovu. Dle § 7 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku zvířata, jejichž cena pořízení je vyšší než hranice vytyčena účetní jednotkou a jejichž doba užívání překračuje jeden rok. Zvířata mohou být přeřazena jak z oběžných aktiv do aktiv dlouhodobých, tak i z dlouhodobých do oběžných aktiv, a to tehdy, je-li rozhodnuto o přesunu zvířete, které je zařazeno v dlouhodobém majetku a které je určeno k dokrmění a k následnému prodeji či porážce. (Dvořáková, 2012)

Tab. 13 Sledování zvířat v účetním systému

Klasifikace zvířat		Sledování v účetnictví	
<b>Mladá zvířata</b>	k budoucímu hospodářskému užití	Zásoby	124 – Mladá a ostatní zvířata
<b>Dospělá zvířata</b>	chovná a užitková zvířata, která ponесou užitek po dobu delší než jeden rok a jejichž pořizovací cena <b>nepřesáhne</b> cenovou hranici určenou účetní jednotkou	Zásoby	124 – Mladá a ostatní zvířata
	jateční (ve výkrmu)	Zásoby	124 – Mladá a ostatní zvířata
	k prodeji u obchodníka	Zásoby	132 - Zboží
	pokusná	Zásoby	112 - Materiál
	chovná a užitková zvířata, která ponесou užitek po dobu delší než jeden rok a jejichž pořizovací cena <b>přesáhne</b> cenovou hranici určenou účetní jednotkou	Dlouhodobá aktiva	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

Zdroj: Zpracováno podle Dvořákové, 2012.

Z tabulky je patrné, že se zvířata v oběžném majetku účtují na třech rozdílných účtech. Účet 124 – Mladá a ostatní zvířata zahrnuje zvířata zemědělské výroby, účet 132 – Zboží na skladě sleduje zvířata u obchodníků a na účtu 112 – Materiál jsou vedena pokusná zvířata. (Dvořáková, 2012)

Zvířata v oběžném majetku zachycuje účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti. Pro detailní evidenci chovu zvířat, jenž obsahuje obrat daných skupin zvířat v hmotnosti, kusech a jejich ocenění, jsou vedeny **karty zvířat**. Tyto karty zachycují skladovou evidenci zvířat, která umožňuje evidenci skupin jednotlivých kategorií zvířat v analytickém členění dle míst ustájení, věkových tříd, k nimž se pojí různá hodnota kalkulovaných věkových či hmotnostních přírůstků, a také zachycují individuální evidenci zvířat. Z této evidence zahrnující veškeré změny stavu dané skupiny zvířat jsou záznamy o příjmu a vydání účtovány na účet zvířat a změny stavu zásob vlastní činnosti jsou účtovány každý měsíc. (Neplechová, 2007)

Při **chovu slepic**, které mají turnusové ustájení a vyskladnění, se tvoří časová nesrovnalost průběžných výnosů (produkce vajec) a jednorázových nákladů u vyskladnění slepic po skončení snášení vajec (asi za 10 měsíců po vzniku turnusu). Účetní jednotka může vytvářet rezervy na ztráty způsobené brakováním hejna, což je užitečné zejména tehdy, přechází-li vyskladnění turnusu zčásti do následujícího účetního období. (Neplechová, 2007)

U **chovu ryb** je při výběru postupů účtování o výrobě důležité vycházet z technologie chovu. Podle Neplechové (2007) je chov ryb, u kterého je hlavní výlov uskutečněn po více než jednom účetním období, zařazen do nedokončené výroby. Kalkulaci produkce lze provést v době hlavního výlovu při vylovení všech ryb. Možnost vyčíslení nedokončené výroby si účetní podnik zvolí ve vnitřních

směrnicích. Provozní náklady jsou účtovány současně s nedokončenou výrobou spolu s výdaji na hlavní výlov, kde na MD je účet 12 – *Zásoby vlastní činnosti* a na straně D je účet 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. V průběhu výlovu se zjistí produkce ryb, která se následně zaúčtuje, sníží se nedokončená výroba a zaúčtuje se prodej. Objem ryb je oceněn vlastními náklady, plánovou kalkulací, nebo reprodukční pořizovací cenou. Zpeněžené odlovy před hlavním výlovem jsou účtovány jako snížení nedokončené výroby ve výši získané tržby. Výdajem v chovu ryb je také vytvoření rezervy na odbahnění rybníka.

Náklady na chov **kožešinových zvířat** se dle Neplechové (2007) účtují v analytickém rozdělení v účtové skupině 5 – *Náklady*. Cena zvířat z vlastního chovu i zvířat pořízených nákupem je účtována na vrub daného účtu zvířat 12 – *Zásoby vlastní činnosti*. U mlád'at je do dosažení dospělosti účtován vzrůstový přírůstek na principu vlastních nákladů. Vzrůstový přírůstek není účtován v případě, nejde-li zjistit krmné dny mlád'at. O produkci je v těchto chovech účtováno teprve při porážce zvířete a zpracování produktu předaného na sklad ve vlastních nákladech.

U **chovu včel** se v analytickém členění a členění dle jednotlivých účtových skupin účtují náklady v účtové třídě 5 – *Náklady*. Mezi produkty získanými z chovu včel patří med, včelí kašička, vosk, roj, ale i matka určená k prodeji. Tyto sdružené produkty se oceňují pouze za podmínky, že účetní podnik použije rozčítací metodu kalkulace pro případy plánové kalkulace, kdy ceník vnitropodnikových cen bude na její bázi aktualizován. Produkci smí účetní jednotka ocenit také reprodukčními pořizovacími cenami, tedy cenami na trhu v daném období. Na konci účetního období je k rozvahovému dni uskutečněna většina nebo veškerá produkce. Z tohoto důvodu není ovlivněn hospodářský výsledek kvůli chybnému ocenění výrobků na skladě. (Neplechová, 2007)

Zvířata, která se chovají za účelem zemědělské výroby, jsou evidována na samostatném syntetickém účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata*. Do tohoto účtu se řadí mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a také užitková a plemenná dospělá zvířata nezahrzena do dlouhodobého majetku. (Dvořáková, 2012)

Ve prospěch účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata* jsou účtovány úbytky zvířat a na vrub je účtováno pořízení zvířat, příchovky zvířat z vlastního chovu a jejich přírůstky. Proti účtu 584 – *Změna stavu zvířat* se účtují příchovky, přírůstky i úbytky zvířat a tímto stylem se výnosy ve výsledovce upravují na celkové výkony účetní jednotky srovnatelné s náklady, které jsou za dané období vynaloženy. Změna stavu zvířat je zaúčtována v případě převodů, příchovků a úbytků zvířat buď *průběžně* v okamžiku změny, nebo *periodicky*, kde o volbě periody účtování o změně stavu zásob zvířat rozhoduje účetní jednotka. Největší možná délka periody je jedno účetní období. Periodicky se účtují přírůstky, nejpozději však jednou ročně. Při pořízení zvířat není oproti pořízení materiálu či zboží užíván účet pořízení. (Dvořáková, 2012)

V situaci, kdy má účetní jednotka v zásobách zvířata nakoupená i zvířata z vlastního chovu, Dvořáková (2012) doporučuje průběžnou evidenci zvířat z důvodu zamezení problémům se zjišťováním změny stavu zvířat u následujících skupin:



- **Nakoupená zvířata** se účtují na základě příjmem na účet 124 – *Mladá a ostatní zvířata* spolu s vedlejšími pořizovacími náklady. Jsou-li nákupy zvířat časté, může být založen účet „pořízení zvířat“ zachycující složky pořizovací ceny nakoupených zvířat. Tento přístup je vhodný zejména tehdy, kdy na konci roku mohou vzniknout nevyfakturované dodávky a je nutné na ně vytvořit dohadné položky pasivní, či v případě, že dojde faktura za zvířata, ale dodání a příjem zvířat se do konce roku neuskuteční, proto je zapotřebí účtovat o zvířatech na cestě.
- U **příchovků, převodů** z dlouhodobého majetku a také u jakýchkoliv **úbytků** zvířat se doporučuje průběžné zachycování změn stavů.
- **Přírůstky** jsou evidovány v periodách, jenž vyhovují způsobu evidence a jejich oceňování v účetní jednotce a možnostem vážení zvířat.

Jak uvádí Dvořáková (2012), na rozdíl od účtování výrobních procesů výrobních podniků neexistuje u zvířat kategorie nedokončené výroby – neodděluje se zde mladá zvířata, jenž dosud nemohou přinést hlavní užitek, od zvířat schopných užitek přinášet, neboť zjištění momentu „zralosti“ zvířete je mnohdy variabilní a problematické. Kupříkladu selata jsou prodávána v různé váze a stáří v závislosti na poptávce. Jak již bylo zmíněno dříve, o nedokončené výrobě lze v živočišné produkci hovořit pouze u násadových vajec v líhních.

*Dospělým zvířatům* stanoveným k chovu a nepřeraženým do dlouhodobých aktiv, se neúčtují jejich přírůstky. U vyřazení zvířete z chovu se zvířata odúčtují do nákladů, přičemž by toto vyřazení nemělo podstatně snižovat výsledek hospodaření v obdobích, ve kterých k němu dojde. Významné chovy je lepší zahrnout do dlouhodobých aktiv. (Dvořáková, 2012)

Než skončí účetní období, je zapotřebí vykonat inventarizaci zvířat, stanovit rozdíl mezi účetním stavem a skutečností, zjistit příčiny inventarizačního rozdílu a upravit účetní stav tak, aby byl v souladu se skutečností. Během inventarizace se mohou objevit rozdíly mezi účetním oceněním a současnou tržní hodnotou zvířat, ale také rozdíly v množství (přebytky, manka). Je-li účetní ocenění zásob vyšší než čistá realizovatelná hodnota, musí se účetní stav snížit podle § 26 odst. 3 ZU. Toto snížení je realizováno vytvořením opravné položky v případě, že se nejedná o trvalý stav, nebo přímým snížením hodnoty zvířat, kdy je snížení pokládáno za trvalé. Některé druhy živočišné výroby využívají při inventarizaci odhady hmotnosti chovaných živočichů, jako je tomu například u chovu ryb. (Dvořáková, 2012)

Jak Dvořáková (2012) uvádí, zvířata jsou v oběžném majetku vykazována v rozvaze jako součást zásob v samostatné položce. Ve výsledovce se změna stavu zvířat vykazuje současně se změnou stavu dalších vytvářených zásob. Účetní jednotka by měla v komentáři k účetním výkazům podat informace o politice řízení rizik, zvláště o pojištění daného majetku, a struktuře chovů.

## 4 Vlastní práce

### 4.1 Charakteristika podniku

Zemědělské družstvo Velká Losenice bylo založeno 30. 5. 1952 zápisem do obchodního rejstříku Krajského soudu v Brně, oddíl DrXXXVI, vložka 1809. Hlavním předmětem podnikání je zemědělská a lesní výroba a zpracování a prodej zemědělských výrobků. Družstvo během svého trvání neustále rozšiřovalo předmět podnikání o další činnosti, jako např. poskytování služeb mechanizačními prostředky, truhlářská zakázková výroba, výroba výsevních sekcí pro pneumatické sečí stroje, spolu provozování jatek apod. Podnik se zabývá jak živočišnou, tak rostlinnou výrobou.

- Základní kapitál: 20 000 000 Kč.
- IČ: 00145106.
- DIČ: CZ00145106.
- Počet zaměstnanců v roce 2014: 91.

Nejvyšším orgánem podniku je členská schůze, kterou tvoří všichni členové družstva. Členská schůze si volí představenstvo a kontrolní komisy družstva na funkční období pěti let. Člen představenstva nemůže být zároveň členem kontrolní komise. Představenstvo, jehož předsedou se stal Ing. Vladimír Halík a místopředsedkyní Ing. Eva Vytlačilová, zajišťuje účetnictví, předkládá členské schůzi ke schválení účetní uzávěrku a návrh na rozdělení zisku nebo ztráty. Dále se představenstvo skládá z dalších sedmi členů. Za družstvo jedná předseda nebo místopředseda. Při podepisování za družstvo připojují svůj podpis k obchodnímu jménu podniku alespoň dva členové představenstva. Kontrolní komisi tvoří pět členů, z nichž funkci předsedy zastává Jaroslav Šmerous. Kontrolní komise kontroluje činnost družstva, zabývá se stížnostmi členů, má právo požadovat informace a doklady o činnosti družstva a je zcela nezávislá na ostatních orgánech družstva.

Organizační struktura podniku je středisková. Od roku 1993 bylo zemědělské družstvo rozděleno do čtyř středisek zemědělské výroby, středisko služeb, útvar ekonomický a správní. V roce 1997 se střediska zemědělské výroby Velká Losenice a Nové Dvory sloučily pod jedno středisko Velká Losenice a v roce 2000 došlo ke sloučení středisek Vepřová a Malá Losenice a vzniklo středisko Vepřová-Malá Losenice. Tato střediska vykonávala všechnu evidenci, zúčtování a jejich hospodářský výsledek byl pravidelně monitorován. V roce 2007 byly zřízeny tři úseky – agro-mechanizační, živočišný a ekonomický.

Během účetního období roku 2005 vzniklo Obchodní družstvo Žďár, v němž má účetní jednotka podíl na vlastním kapitálu 50%. Družstvo však v roce 2014 nevyvíjelo žádnou běžnou hospodářskou činnost, a proto v průběhu tohoto účetního období nedošlo k jakýmkoli transakcím.

Družstvo založilo nedělitelný fond a rezervní fond, který slouží na pokrytí případných ztrát. O nakládání s těmito prostředky může rozhodovat pouze členská

schůze. Podnik také zřídil rozvojový fond, fond sociálních a kulturních potřeb a fond odměn.

#### 4.1.1 Účetní systém podniku

Zemědělský podnik používá soustavu podvojného účetnictví a jeho účetní období trvá od 1. 1. do 31. 12. Dříve družstvo používalo účetní systém FAS. Nevýhodou tohoto programu bylo, že ho nešlo spustit na operačním systému Windows, proto podnik začal využívat modulární účetní systém WinFas. Tento informační systém obsahuje 22 modulů, které jsou navzájem provázány a spolupracují dle zásady *nic nepořizovat dvakrát*. Účetní podnik používá tyto moduly:

- *finance* – finanční modul spravuje přijaté a vydané faktury, dobropisy a vrubopisy, obsahuje denní i pevné kurzy, umožňuje aktualizace kurzovního lístku z internetu, automaticky zpracovává kurzovní rozdíly, jednoznačně identifikuje úhrady, umí vzájemně započítat pohledávky a závazky více subjektů (více-násobné zápočty), podporuje internetové bankovníctví, zpracovává avíza, složenky, podporuje elektronické odesílání komplexního hlášení a přiznání DPH, dokáže členit sestavu saldokonta na kalkulační klíče a zakázky, i když nebyl doklad ještě zaúčtován,
- *mzdy* – tento modul je vhodný pro podnikatele, rozpočtové i příspěvkové organizace. Vypočítává hrubou a čistou mzdu, eviduje více pracovněprávních vztahů u jednotlivce, jako např. samostatné nemocenské pojištění, zdravotní pojištění atd. Dále obsahuje evidenci nepřítomnosti zaměstnance, výpočty dovolených, srážek a číselník druhů mezd, ve kterém může uživatel pod daným druhem mzdy vytvořit svoji specifikaci druhu mzdy, kterou lze samostatně zobrazit ve výplatní listině či v mzdovém listu,
- *řízení zásob* – je možné ho použít pro jednoduchou evidenci i pro náročné využití ve velkoskladu. Disponuje variabilním mechanismem tvorby prodejních cen, poskytuje libovolné množství cizojazyčných i dodavatelských názvů skladových položek, prostřednictvím libovolného množství pohybů realizuje veškeré potřebné operace (např. příjmy, výdaje, převody, objednávky či rezervace) a vystavuje faktury přímo ze zásob. Modul je také připraven na spolupráci se snímači čárových kódů a mobilními datovými terminály OPTICON od společnosti WHP TECHNIK s.r.o.,
- *majetek* – modul slouží k evidenci dlouhodobého a krátkodobého hmotného a nehmotného majetku a základního stáda zvířat. Umožňuje evidenci majetku dle skupiny, druhu, odpovědné osoby či účtu, obsahuje daňové a účetní odpisování, zprostředkovává odpisování v rámci hospodářského roku a definice vlastních metod odpisování, přecenění a technická zhodnocení spolu se sledováním historie změn, jednotlivé odpisy majetku jsou na sobě nezávislé. V neposlední řadě tento modul nabízí uživatelské kontroly pořízení, okamžité vygenerování odpisů po pořízení majetku a dostupný plán odpisů. Modul majetku je provázán s modulem zvířat,

- *zvířata* – tento modul se zabývá zpracováním standardní chovatelské agendy, jeho součástí je rozhraní pro povinná externí hlášení. Eviduje různé kategorie zvířat rozdělených podle pohlaví, věku, druhů či účtování. Zvířata je možné mít na libovolném počtu stájí, které lze pro potřeby vyhodnocení slučovat do skupin. Při pořízení nového zvířete je stav zvířat dynamicky upravován. Ceny výdejů zvířat se automaticky vypočítávají v průměrných hodnotách. Modul nabízí i možnost hromadného pořízení, jako například automatické přeřazení zvířat. Na základě vzniklých změn jsou každý měsíc, který je ukončen uzávěrkou, spočítány a uloženy hmotnostní a vzrůstové přírůstky a krmné dny. Z programu lze změny odesílat přímo do Ústřední evidence za skot, prasata, ovce a kozy. Modul také automaticky zařazuje zvířata základního stáda do majetku k odepisování a eviduje deklarovaná zvířata v dotačních titulech Welfare,
- *pozemky* – modul Evidence půdy využívá společné datové základny pro všechny agendy, má s nimi společné obecné funkce a finanční modul, který je schopen pracovat i se složenkami a provádět zápočty. Data se nemusí zadávat ručně, ale lze je importovat v různých formátech. Nájmy se mohou počítat ze zadaných sazeb a metod a zobrazovat v rozličných uživatelských přehledech. Z nájmu lze automaticky vytvořit závazek, jenž je následně zpracován v účetním a finančním modulu. Nájemní smlouvy dovede WinFAS tisknout díky definovaným pevným sestavám, anebo je umí uložit jako dokument programu MS Word,
- *výroba* – tento modul obsahuje výrobní evidenci, technologické postupy, plánování, kusovníky, kalkulaci cen výrobků, dále umožňuje vnitropodnikové účtování nákladů, služby v dopravě a zakázky. Je propojen s modulem Mzdy, Řízení zásob a Účetnictví,
- *fakturace* – fakturování pomocí dodávek, možnost fakturovat také v cizí měně a vystavit pohledávku za dodavatele, položky je možné předkontovat pro následné automatické zúčtování. Faktury i fakturační dodávky jsou tvořeny v jiných modulech (např. Výroba). Na požadavek zákazníka může být vytvořen import faktur v rozličných formátech a strukturách XML.
- *účetní výkazy* – modul v sobě zahrnuje výkazy, které jsou požadovány státem, s exportem do Excelu, dále výkazy pro příspěvkové organizace, vlastní výkazy a výkaz Cash Flow, jenž vzniká v rámci Pentálního účetnictví,
- *účetnictví* – modul je schopný zaúčtovat doklady ihned při pořízení či dodatečně po jednotlivých dokladech, účtuje na neomezený počet druhů kalkulačních klíčů, má hierarchický systém zakázek, eviduje nepeněžní ukazatele, nedokončenou výrobu, dokáže hromadné přeúčtování, podpora členění také podle zakázek a kalkulačních klíčů, varianty rozpouštění režii a vnitropodnikového zúčtování nastavitelné pomocí číselníků, obsahuje podklady pro účetní uzávěrku (např. opravné položky pohledávek, invalidní daň, roční kurzové rozdíly, účetní výkazy, ohlašovací povinnost). Tento modul také zúčtovává vnitropodnikovou autodopravu, mechanizaci, podporuje holdingové operace,

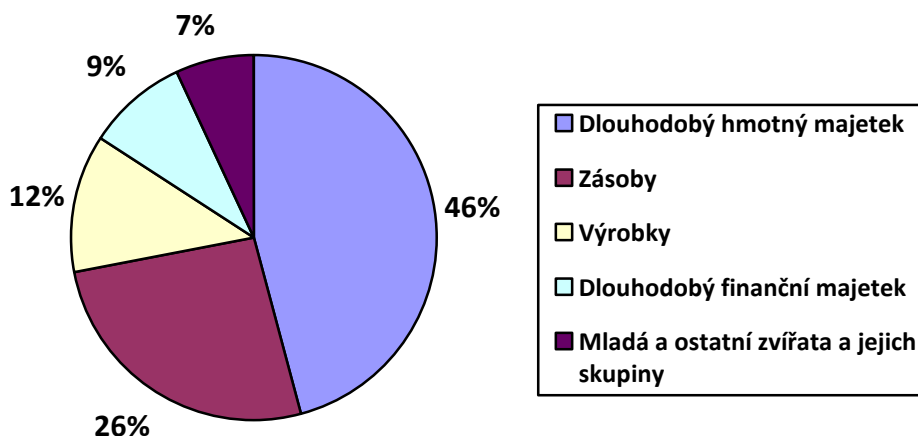
sleduje vypořádání transformačních a restitučních částí, účtuje o nedokončené výrobě, automaticky rozpouští např. režii, úroky, či posklizňové úpravy obilí.

#### 4.1.2 Aktiva podniku

Celkový stav aktiv podniku k 31. 12. 2014 činil 256 873 000 Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou vyšší než 40 000Kč a životností delší než jeden rok je účtován na účet 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí*. Movité věci s oceněním do částky 40 000Kč jsou považovány za drobný hmotný majetek, který se zpravidla do nákladů účtuje jednorázově, rovnou do spotřeby na účet 501 – *Spotřeba materiálu*. Je-li drobný hmotný majetek před vydáním skladován, bývá do nákladů účtován teprve v momentu jeho vyskladnění. Dlouhodobý finanční majetek se účtuje v účtové skupině 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* a je typický dlouhodobým držením. Do dlouhodobého finančního majetku spadají investiční cenné papíry, dlouhodobé půjčky, nemovitosti či termínované vklady s výpovědní lhůtou delší než jeden rok.

Zemědělský podnik od roku 2008, kdy se změnila legislativa, účtuje dospělá zvířata s pořizovací cenou nad 40 000Kč na účet 026 – *Dospělá zvířata a jejich skupiny*. Krávy, býci a prasnice, které jsou určeny k výkrmu a mají pořizovací cenu pod 40 000Kč, jsou zařazeny do zásob a účtují se na účet 124 – *Mladá a ostatní zvířata*. Účet 026 tvořila před rokem 2008 veškerá plemenná a chovná zvířata.



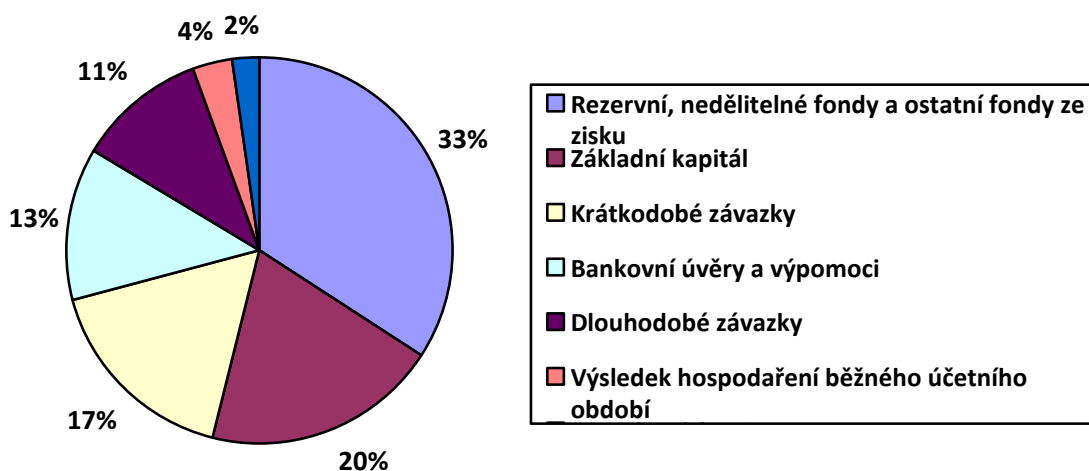
Obr. 2 Stav aktiv k 31. 12. 2014 v procentech  
Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Z uvedeného grafu můžeme vidět, že největší část aktiv tvoří dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 129 024 tisíc Kč. Největší podíl na dlouhodobém hmotném majetku mají stavby, pozemky, samostatné movité věci a soubory movitých věcí a také dospělá zvířata a jejich skupiny. Oproti tomu nejmenší položkou aktiv se staly náklady příštích období, jež v grafu uvedeny nejsou a jejichž hodnota dosahuje 26 tisíc Kč. Součástí dlouhodobého finančního majetku podniku jsou podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem a ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly. Dlouhodobý nehmotný majetek představuje pouze software.

### 4.1.3 Pasiva podniku

Celkový stav pasiv k 31. 12. 2014 činil 256 873 000 Kč.

Rezervní, nedělitelné fondy a ostatní fondy ze zisku účtuje zemědělské družstvo na účet 42 – *Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*, krátkodobé závazky na účet 32 – *Závazky*, krátkodobé bankovní úvěry a výpomoci na účet 23 – *Krátkodobé bankovní úvěry* a 24 – *Krátkodobé finanční výpomoci*, dlouhodobé bankovní úvěry na účet účtové skupiny 461 – *Bankovní úvěry*. Dále jsou dlouhodobé závazky účtovány na účtu 47 – *Dlouhodobé závazky*, výsledek hospodaření běžného účetního období zachycuje účet 43 – *Výsledek hospodaření* a kapitálové fondy jsou zaúčtovány na účet 41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy*.



Obr. 3 Stav pasiv k 31. 12. 2014 v procentech  
Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Z výše uvedeného grafu je zřejmé, že největší podíl pasiv podniku tvoří vlastní kapitál, ve kterém největší položku představují rezervní fondy, nedělitelné fondy a ostatní fondy ze zisku ve výši 87 627 tisíc Kč. Dalšími pasivy jsou krátkodobé závazky v hodnotě 43 537 tisíc Kč obsahující závazky k zaměstnancům, státu či z obchodních vztahů, dále kapitálové fondy, bankovní úvěry a výpomoci, za které byl pořízen krmný míchací vůz a nakladač s čelní lopatou. Dále do pasiv podniku patří dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření běžného účetního období ve výši 9 025 tisíc Kč. Nejmenší položkou pasiv se staly závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení v hodnotě 28 000 Kč.

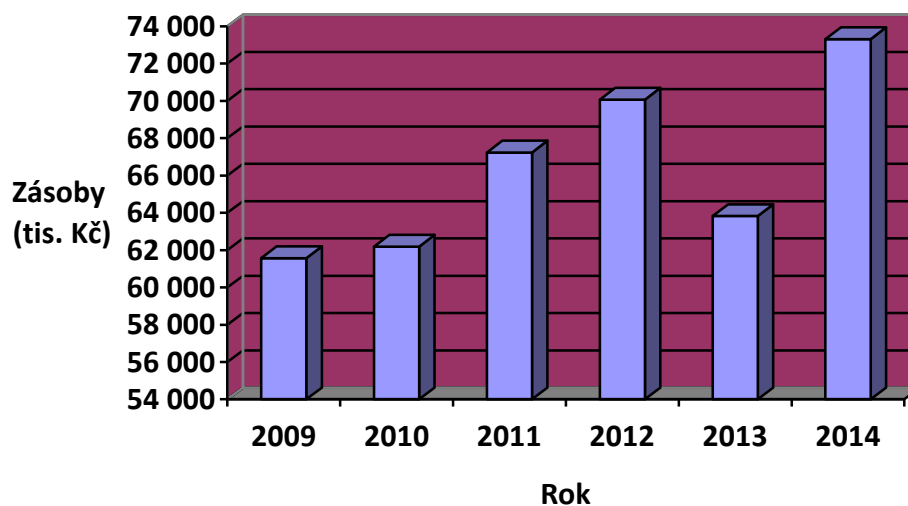
### 4.1.4 Hospodářský výsledek

Zemědělské družstvo Velká Losenice vykázalo ke dni 31. 12. 2014 výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 11 182 000 Kč. Po zdanění činil výsledek hospodaření 9 025 000 Kč, což je o necelých 7 mil. Kč více než v roce 2013. Za tímto zvýšením stojí tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v podobě nadprůměrného objemu produkce rostlinné výroby a převážně velmi dobrých prodejních cen. Naopak

u nákladů představuje největší položku spotřeba nakoupeného materiálu, kde byl v porovnání s předchozím rokem zaznamenán nárůst o 6 534 000Kč, tedy o 10,3%. Tento nárůst byl zapříčiněn průběhem počasí během vegetačního období, kdy se zvýšila především spotřeba mazadel, pohonných hmot, chemických ochranných prostředků a nakoupených krmiv. Provozní výsledek hospodaření činil 12 626 000Kč a finanční výsledek hospodaření byl ve výši -1 444 000Kč. Záporný finanční výsledek hospodaření vznikl díky nákladovým úrokům a ostatním finančním nákladům.

## 4.2 Zásoby podniku

Následující graf uvádí celkový stav zásob v tisících Kč od konce účetního období roku 2009 do konce účetního období roku 2014, tedy vždy k 31.12.



Obr. 4 Stav celkových zásob za posledních 6 let  
Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Z daného grafu je zřejmé, že do roku 2012 se stav zásob zvyšoval. Propad nastal v roce 2013, kdy zásoby klesly asi o 6 milionů Kč, zatímco rok 2014 s sebou přinesl nejvyšší množství zásob za posledních šest let. Abychom zjistili důvod poklesu zásob, podíváme se v následující tabulce na jednotlivé složky zásob detailněji. Veškeré položky jsou uvedeny v tisících Kč k 31. 12. daného roku.

Tab. 14 Stav jednotlivých zásob v letech 2009 – 2014

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Celkové zásoby</b>	61 565	62 191	67 237	70 068	63 829	73 317
<b>Materiál</b>	3 689	4 507	3 781	9 085	9 248	9 487
<b>Mladá zvířata</b>	18 273	19 455	19 904	18 769	18 362	19 840
<b>Výrobky</b>	33 569	30 752	35 781	33 467	27 954	34 160
<b>Zboží</b>	0	0	0	0	0	0
<b>Nedokončená výroba</b>	5 934	7 398	7 675	8 633	9 830	8 265
<b>Poskytnuté zálohy na zásoby</b>	100	79	96	115	0	0

Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, v dlouhodobém měřítku bylo účetní období 2013 obdobím spíše průměrným. Avšak v porovnání s předchozím rokem zde nastal výrazný pokles zásob. Tento propad byl způsoben zejména průběhem počasí, který se odrazil v nižším, podprůměrném výnosu brambor a zčásti také píce s kukuřicí. Podprůměrné teploty, které trvaly od poloviny dubna a přinesly s sebou vlhké a chladné jaro s následným náhlým teplotním zlomem v podobě nízkých srážek a vysokých letních teplot, zabránily zdárnému průběhu růstu brambor. Až na výjimky se toto počasí zásadně podílelo na poklesu objemu výroby účetního období roku 2013, ale také na tržbách z prodeje vlastních výrobků v roce 2014.

I přes nevýznamný meziroční rozdíl nesmíme opomenout velikost zásob nakoupeného materiálu, který tvoří 14,5% z celkových zásob v mimosezónním období, kde se jednalo o nákup hnojiv v zimním období.

Změnou účetního programu v roce 2013 se změnilo nastavení účtování ze skladu u komponentů pro výrobu krmných směsí sloužících pro vlastní spotřebu s přímým použitím ve stájích. Dříve byla spotřeba zmíněných komponentů součástí spotřeby ostatního pořízeného materiálu, avšak od roku 2013 je však součástí spotřeby pořízených krmiv. Produkce krmných směsí představuje v podniku velmi podstatnou činnost. Nejenže vytváří úspory v rámci živočišné výroby, ale také představuje velkou část objemu tržeb za prodej vlastních výrobků.

V níže uvedené tabulce je uvedeno základní srovnání krmných směsí dosažených v účetních obdobích 2012 a 2013, ze kterého je zřejmý vyšší podíl prodeje externím odběratelům.



Tab. 15 Srovnání krmných směsí v tisících Kč

<b>Operace</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Produkce</b>	30 382	32 006
<b>Prodej</b>	14 654	16 752
<b>Vlastní spotřeba</b>	15 782	15 254

Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Oproti roku 2013 byl následující rok 2014 rokem nadprůměrným. Na tomto růstu zásob se podílel mimořádný objem produkce rostlinné výroby a spolu s příznivými prodejními cenami jednotlivých komodit a se solidními výsledky v živočišné výrobě došlo zároveň i k nadprůměrným ziskům. Ve srovnání s též nadprůměrným rokem 2012 je nutné dodat, že se v tomto roce mimořádné výsledky dostavily díky kvalitní produkci rostlinné výroby, zatímco roku 2014 díky objemu produkce.

Porovnáním stavu zásob v roce 2011 a 2012 je patrný nárůst objemu zásob roku 2012, jenž byl způsoben zvýšením stavu pořízeného materiálu a současným snížením stavu zásob zvířat a vlastních výrobků. Důvodem poklesu stavu zvířat byl jejich vyšší prodej, o kterém svědčí také větší objem tržeb za prodaná zvířata kromě zvířat spadajících do základního stáda.

V oblasti chovu skotu je v celkovém měřítku docíleno velmi příznivých výsledků v rámci přírůstků u jednotlivých kategorií spolu s výkrmem jatečných býků. U prodeje zvířat bylo také během roku dosahováno velice dobrých realizačních cen, které se projeví v nárůstu tržeb za prodaná zvířata mimo zvířata základního stáda, ale zároveň i za prodej zvířat spadajících do základního stáda. V této oblasti má na objem tržeb podstatný dopad prodej většího množství březích jalovic a cyklus výkrmu býků s vlivem na počet jatečně zralých jedinců, kteří jsou způsobilí k prodeji v daném účetním období.

Začátkem roku 2010 přijal podnik opatření, které vedlo k zániku chovu selat, jelikož se tato výroba ukázala jako dlouhodobě ztrátová. Daná změna však měla na celkovou ekonomiku družstva nepatrný dopad. Chovalo se totiž 50 produkčních prasníc a odchov selat, s ohledem na kapacitní možnosti stáje, nepokrýval potřeby produkčních stájí sloužících k výkrmu prasat. Kromě toho byla také ve Velké Losenici ze zooveterinárních důvodů provedena změna systému výkrmu, a to z kontinuálního naskladňování na turnusové naskladňování. Nicméně výkrmu prasat se podnik věnuje i nadále, neboť přináší dobré výsledky. Zároveň ale na ekonomiku výroby působí dlouhodobě nepříznivé realizační ceny.

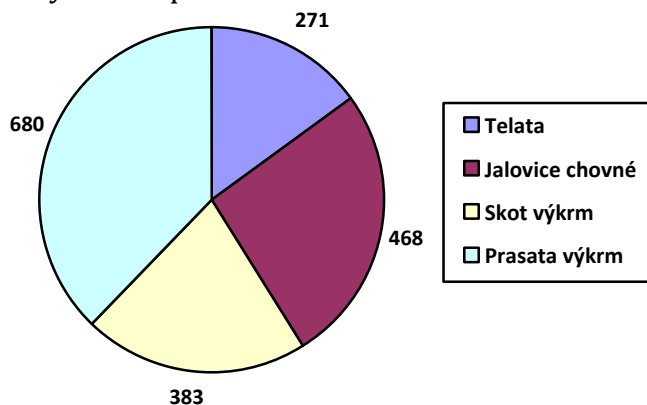
### 4.3 Živočišná výroba: Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu

Zemědělské družstvo Velká Losenice se ve své živočišné výrobě zaměřuje na čerenostrakatý skot a vepřový dobytek. U čerenostrakatého skotu používá uzavřený obrat stáda, což znamená, že zvenčí nenakupuje skot v žádné podobě, nýbrž si ho chová sama. Telata, u nichž se úhyn slabších jedinců pohybuje kolem 5%, se po dosažení 45-160kg rozdělují buď na samice, které se dále dělí na jalovice a chovné

jalovice, nebo na ostatní skot ve výkrmu, jenž je při hmotnosti asi 650kg určen k jatečným účelům.

V průměru se v podniku ročně narodí 738 telat a je nakoupeno 743 kusů selat. Nákup selat je zajišťován prostřednictvím dodavatele AGROFARM, a.s. Žďár nad Sázavou, který probíhá vždy na fakturu.

Celkový stav mladých zvířat a zvířat ve výkrmu ke konci roku 2014 zobrazuje níže uvedený graf, ze kterého je zřejmé, že nejčetnější položku chovu v tomto roce tvořila prasata ve výkrmu v počtu 680ks.



Obr. 5 Celkový stav mladých zvířat a zvířat ve výkrmu za rok 2014

Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Stav mladých zvířat a zvířat ve výkrmu může k rozvahovému dni nabývat až 20% rozptyl, kde každý posun v tomto rozmezí má vliv na velikost očekávaných tržeb v řádech týdnů. Mezi základní vlivy patří stav skotu podle jednotlivých váhových kategorií, kdy je snaha co možná nejvíce využívat kapacitních schopností stájí, ovšem ne na úkor pohodlí zvířat a prostorových možností. Naprosto výjimečně, tedy v okamžiku nedostatku stájové kapacity, se přistupuje k prodeji zástavového skotu, jenž nemusí být s ohledem na realizační cenu vždy výhodný. U tohoto prodávajícího dobytka je sledována jeho užitkovost, tedy váhový přírůstek u jednoho jedince za jeden den.

Druhým vlivem je nedostatečné množství jatečných býků v rámci výkrmového cyklu a třetím momentem pak aktuální stav turnusu ve výkrmu prasat. K výkrmu prasat používá zemědělské družstvo dvě stáje, přičemž jedna ze stájí mívá obvykle k rozvahovému dni nulový stav zvířat, což se projevuje nulovým stavem na počátku roku následujícího, jak je možné vidět v následující tabulce. Tabulka také zobrazuje přehled stájí spolu se skupinami zvířat, jenž se v dané stáji nachází, a také počáteční a konečné stavy těchto jednotlivých druhů zvířat za rok 2014.

Tab. 16 Přehled stájí spolu s jejich stavy zvířat na začátku a na konci roku 2014

Číslo stáje	Stáj	Druh	Počáteční stav	Konečný stav
101	Kravín Malá Losenice	telata	68	64
		krávy	183	173
		jalovice vysokobřezí	20	15
103	Kravín Velká Losenice horní	telata	119	115
		jalovice chovné	251	274
		skot výkrm	209	188
		jalovice vysokobřezí	38	23
174	Nový kravín Vepřová	telata	76	73
		jalovice chovné	78	86
		krávy	158	160
		jalovice vysokobřezí	23	23
		prasata výkrm	0	0
201	Odchovna Malá Losenice	jalovice chovné	93	108
		skot výkrm	19	0
303	Kravín Nové Dvory	telata	25	19
		krávy	412	403
		jalovice vysokobřezí	21	27
401	Odchovna mladého dobytka Malá Losenice	skot výkrm	188	195
702	Hala Velká Losenice	prasata výkrm	0	680

Zdroj: Vlastní zpracování na základě vnitřních zdrojů podniku.

Jak je patrné z tabulky č. 16, družstvo ke své živočišné výrobě využívá sedm stájí - ve Velké Losenici jsou to dvě stáje, v Malé Losenici tři stáje, v Nových dvorech a ve Vepřové po jedné stáji. Vepřový dobytek se chová pouze v hale ve Velké Losenici a ve Vepřové. Výkrm probíhá zásadně turnusovým způsobem, což znamená, že se prasata stejné hmotnosti a stáří v okamžiku jatečné zralosti odvázejí naráz na jatka. Stáje jsou po odvozu zvířat řádně vyčištěny a vydezinfikovány a až poté se do nich naváží další turnus. Během roku se ve stájích ve Vepřové vystřídají dva turnusy a ve Velké Losenici tři turnusy.

Veškeré druhy dobytka jsou označeny druhovými čísly. Skot se označuje dvěma plastovými ušními známkami, kde jedna z nich představuje přední a druhá zadní část. Obě části jsou navzájem spojeny uzamykatelným trnem. Družstvo používá známku typu A, kterou připevňuje do obou ušních boltců každému skotu. Mezi povinné údaje na známce patří identifikační číslo zvířete a kód úřadu, jenž nese odpovědnost za označování zvířat, v ČR je to logo Ministerstva zemědělství. Známku musí být trvale označeno každé tele do 20 dnů po jeho narození. Známky jsou také barevně rozlišeny dle pohlaví jedince – pro jalovice a krávy se používá žlutá barva a pro býky a voly barva červená.

Vepřový dobytek označuje družstvo plastovými ušními známkami, které jsou připevňovány do levého ucha. Povinným údajem však není identifikační číslo zvířete, ale registrační číslo hospodářství, ve kterém se zvíře narodilo, a dále logo Ministerstva zemědělství.

Zemědělské družstvo si převážně vyrábí své vlastní krmné směsi. Tyto směsi se skládají především z obilí, hrachu, otrub, obilných klíčků, vitamínů a minerálních komponentů, které se skládají jak z vlastních surovin, tak ze surovin nakoupených. Telata se po narození živí mlezivem, po deseti dnech se přechází na mléčné krmné směsi či mléko a současně je mládě navykáno na jadrná krmiva, do kterých spadá oves nebo kukuřičný škrob. Od třetího měsíce života je tele krmeno potravou rostlinnou. Dospělému skotu se podává především siláž, krmné směsi, seno či krmná řepa. Krmná směs pro vepřový dobytek se skládá z obilovin, bílkovinných krmiv, minerálů, vitamínů a aminokyselin.

Podestýlka zvířat je tvořena ze slámy a pilin, které musí být suché a bez známek plísňe.

V živočišné výrobě jsou zvířaty produkovány dva vlastní výrobky, a to chlěvská mrva a močůvka. Chlěvská mrva je biologický produkt vzniklý směsí moči, tuhých výkalů, podestýlky, kterou může tvořit sláma, piliny či pazdeří. Chlěvská mrva je nejdříve vyvážena na hnojišti u stáje a poté je převezena na pole. Močůvka je vyzrálá chlěvská mrva, oproti chlěvské mrvě neprošla procesem zrání, tedy procesem humifikace a mineralizace. Močůvku podnik skladuje v močůvkových jímkách.

#### 4.4 Oceňování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu

Zásoby podnik oceňuje dle ustanovení ve vnitropodnikových směrnících. Nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou i se souvisejícími náklady. Pořízení materiálu se účtuje na účtu 111 – *Pořízení materiálu* a následně je materiál převeden na sklad, což zachycuje účet 112 – *Materiál na skladě*. Pořízení zboží je účtováno na účtu 132 – *Zboží na skladě*.

Zvířata základního stáda družstvo oceňuje v cenách kalkulovaných vlastních nákladů včetně podílu provozní režie. Reprodukční pořizovací cena nebyla v tomto roce použita.

Normy úbytků jsou tvořeny ztrátami na zásobách vznikajících přirozeným úbytkem množství či změnami jakosti jednotlivých druhů zásob ve skladech s předpokladem zachování péče a opatrnosti a bez zavinění odpovědných osob.

Dané normy představují výši ztrát, které vznikají přirozeným úbytkem množství zásob a jsou určeny procentem z daného materiálového základu, jak je patrné z tabulky č. 17. Podnik tyto normy používá pouze v případě, je-li při inventuře zjištěn schodek mezi skutečným a účetním stavem zásob a je-li tento schodek vykázán v inventurním soupisu. Normy se netýkají přejímaných nebo dopravovaných zásob bez vážení, v kusech nebo ve výrobním balení.

Tab. 17 Normy přirozených úbytků zásob

Druh zásob	Norma ztrát v %	Způsob uskladnění	Materiálové náklady
<b>Chlévská mrva</b>	25	polní hnojiště	naskladněný stav
<b>Chlévská mrva</b>	7	hnojiště s pevným dnem u stáje	naskladněný stav
<b>Mladá a chovná zvířata</b>	3	z produkce – narození, přírůstky	-

Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Nakoupená zvířata podnik oceňuje pořizovací cenou, která se skládá z ceny za samotné zvíře a z vedlejších pořizovacích nákladů, které bezprostředně souvisí s nákupem zvířete. Nejběžnějšími vedlejšími výdaji jsou výdaje za veterinární prohlídku, dopravu zvířete a jeho pojištění apod. Pořízení zvířat je evidováno na účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata*.

Zásoby vytvořené vlastní činností, včetně zvířat, podnik ocenil v cenách na úrovni kalkulovaných vlastních nákladů, včetně podílu provozní režie. Druhy nákladů jsou uvedeny v tabulce č. 18. V minulosti podnik oceňoval zásoby na úrovni kalkulovaných vlastních nákladů s podílem výrobní režie. Avšak nově od 1. 1. 2016, jak již bylo řečeno v kapitole 3.3.2, novela zákona o účetnictví požaduje zahrnout do ocenění nejen přímé náklady, ale také poměrnou část variabilních a fixních nákladů.

Příchovky a přírůstky zvířat jsou oceňovány v cenách na úrovni plánované kalkulace. Druhy nákladů zahrnutých do kalkulace jsou stejné jako u pořízení zvířat z vlastní činnosti.

Jelikož je každý skot evidován pod určitým číslem, oceňuje podnik úbytky skotu individuální cenou. Úhyn vepřového dobytka, který ovšem není veden pod žádným číslem, je oceňován průměrnými cenami.

Tab. 18 Druhy nákladů zahrnovaných do cen zásob vlastní výroby

	<b>Zvířata</b>	<b>Výrobky</b>
<b>Přímý materiál</b>	ano	ano
<b>Nakupované služby</b>	ano	ano
<b>Přímé mzdy</b>	ano	ano
<b>Vlastní služby</b>	ano	ano
<b>Podíl výrobní režie</b>	ano	ano

Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

V uvedené tabulce můžeme vidět, že přímý materiál, nakupované a vlastní služby, přímé mzdy i podíl výrobní režie jsou zahrnovány do cen zásob vytvořených vlastní činností.

V další tabulce nalezneme ocenění hlavních vlastních výrobků živočišné výroby podniku v roce 2014.

Tab. 19 Ceník zúčtovacích cen pro zúčtování živočišné produkce

	<b>Měrné jednotky</b>	<b>Zúčtovací cena Kč</b>
<b>Narození telat</b>	1 kg	55,-
<b>Přírůstek telat</b>	1 kg	55,-
<b>Přírůstek - prasata výkrm</b>	1 kg	23,-
<b>Přírůstek - skot ve výkrmu</b>	1 kg	37,-
<b>Přírůstek - jalovice chovné</b>	1 kg	43,-
<b>Vzrůstový přírůstek - březí jalovice</b>	1 KD	42,-
<b>Chlévská mrva</b>	t	60,-
<b>Močůvka, kejda</b>	hl	1,50,-

Zdroj: Vnitřní materiály podniku.

Z tabulky je zřejmé, že nejvyšší položkou ceníku je chlévská mrva v ceně 60Kč za 1 tunu. Oproti tomu nejnižší cenu má močůvka, jejíž 1 hl stojí 1,50Kč. Zbylé vlastní výrobky, které se neprodají, využívá družstvo ke hnojení v rostlinné výrobě, zlepšují totiž chemické i fyzikální vlastnosti zeminy a mikrobiální poměry půdy.

Podnik k evidenci zásob na skladě používá metodu FIFO = First In, First Out, tedy první do skladu, první ze skladu. Zásoby jsou vyskladňovány v pořadí, v jakém do systému vstoupily.

## 4.5 Účtování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu

Účetním obdobím vybraného zemědělského podniku se stal kalendářní rok. Názvy účtů vychází ze všeobecně známé účtové osnovy, podle které si družstvo sestavilo vlastní hlavní účetní knihu. Tato hlavní účetní kniha obsahuje syntetické i analytické účty.

V daném zemědělském podniku účtují zásoby metodou A. Přímo do spotřeby jsou účtovány nakupované zásoby hrazené z pokladny a stejně tak i náklady, které souvisejí s jejich pořízením.

Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu jsou evidována na účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata*. Na tento účet podnik účtuje:

- 124 010 – Nakoupená zvířata
- 124 100 – Skot
- 124 200 – Prasata.

Na účet Nakoupená zvířata se řadí pouze selata, která jsou dodávána od společnosti Agrofert ve váhovém rozpětí 20-25kg. Ostatní zvířata pochází z vlastního chovu. Účet Skot účtuje o telatech a skotu ve výkrmu a pod účet Prasata spadá výkrm prasat. Podnik na účtu 124 tedy eviduje zvířata od jejich narození až po jejich zařazení do dlouhodobého majetku podniku, prodej nebo jiný úbytek. Účelem chovu těchto zvířat je především jejich následný prodej a produkce masa. Prodána mohou být zvířata, která vykazují dobrý zdravotní stav, jenž posuzuje zootechnik spolu s veterinářem.

Pořízené zásoby se účtují v pořizovacích cenách na základě faktur ve prospěch účtu 321 – *Dodavatelé* a na vrub účtu 112 – *Materiál na skladě*. Družstvo účet 112 rozděluje na další analytické účty:

- 112 050 – Krmiva, steliva
- 112 130 – Léky a dezinfekční prostředky
- 112 190 – Ostatní materiál
- 112 320 – Ochranné pomůcky.

**Krmné směsi a steliva**, které si podnik vyrábí vlastní činností, se tedy účtovaly na vrub účtu 112 050 – *Krmiva, steliva* a ve prospěch účtu 613 180 – *Produkce směs*. Pro spotřebu krmiv a steliv družstvo zřídilo účet 613 280 – *Prodej směs*.

V neposlední řadě **výrobky živočišné výroby**, jakými jsou statková hnojiva v podobě chlévské mrvy a močůvky, účtovalo družstvo na analytický účet 123 200 – *Výrobky živočišné výroby* na stranu MD, na straně D vystupoval účet 613 140 – *Produkce ŽV vedlejší*. Spotřeba statkových hnojiv se účtovala ve prospěch účtu 123 200 a na vrub účtu 613 230 – *Prodej výrobků ŽV*.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3.4, od 1. 1. 2016 účtové skupiny 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti* a 62 – *Aktivace* neexistují a podnik je musí nahradit účtovou skupinou 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*, přičemž pojmenování jednotlivých syntetických účtů si podnik může libovolně zvolit ve své vnitřní směrnici.

**Příklad 1:**

V tabulce č. 20 je zobrazena ukázka účtování skotu ve vybraném zemědělském podniku od narození telete až po jeho převod do jiné kategorie, prodej či úhyn.

Tab. 20 Účetní operace při pohybu skotu v účetnictví daného podniku

Číslo operace	Účetní operace	MD	D
1	Spotřeba vlastních krmiv	613 280	112 050
	Spotřeba vlastních steliv	613 280	112 050
	Spotřeba materiálu	501 AE	211;321;112 AE
	Spotřeba energií	502 AE	211;321;112 AE
2	Veterinární služby	518 130	321 100
	Ostatní služby	518 909	321 100
3	Osobní náklady	521 AE	331 AE
		524 AE	336 AE
4	Příchovky	124 AE	614 AE
	Hmotnostní přírůstky	124 AE	614 AE
5	Převod mezi kategoriemi zvířat účtovaných v zásobách	614 AE	124 AE
		124 AE	614 AE
6	Úbytek v zásobách	614 AE	124 AE
	Prodej	311 100	614 230
	Zaviněný úhyn	549 200	124 100
	Nezaviněný úhyn	614 510	124 100
7	Odpisy	551 AE	086 AE

Zdroj: Vlastní zpracování na základě vnitřních zdrojů podniku.

U spotřeby materiálu a spotřeby služeb si na straně D můžeme vybrat z více možných účtů, podle toho, jakým způsobem byly materiál a energie uhrazeny. Pokud byly zaplacený z pokladny, účtují se na účet 211 - *Pokladna*, pokud fakturou, vznikne na straně D účtu 321 - *Dodavatelé závazek* vůči dodavatelům, který se vyruší uhrazením faktury z bankovního účtu. A je-li materiál získán ze skladu, účtuje se přes účet 112 - *Materiál na skladě*.

Přírůstek hmotnosti skotu, účetní operace číslo 4, účtuje družstvo měsíčně formou záloh. Zvířata se převažují pouze v momentu jejich převodu do jiné skupiny, ale nevází se každé zvíře individuálně, nýbrž jen několik vybraných kusů, a to z toho důvodu, že zvířata jsou živým materiálem a je technicky složité a náročné vážit všechny převáděné kusy samostatně.

Účetní operace číslo 5 představuje převod skotu mezi jednotlivými kategoriemi zvířat, kde u jedné kategorie nastane vyskladnění a u druhé naskladnění. Může se jednat o převod mezi dojnice, jalovice, vysokobřezí jalovice nebo o přesun do výkrmu.



Osobní náklady znamenají spotřebu služeb vyjádřenou v penězích. Může se jednat například o odměňování na základě sjednaných pracovně právních vztahů či o odvody zdravotního a sociálního pojištění.

Ostatními službami se rozumí odvoz uhynulých zvířat, přesun zvířat do jiných stájí, úpravy a ošetření paznehtů či kalibrace vah. Do nákladů lze také zařadit náklady pomocné výroby, do kterých spadají nepřímé náklady sloužící k uskutečnění hlavní výroby, například traktorové práce, autodoprava apod.

Odpisy jsou součástí všech nákladů, avšak dotace už podnik do nákladů nezahrnuje.

### Příklad 2:

Účetní případy pro vepřový dobytek ve výkrmu jsou obsaženy v tabulce č. 21.

Tab. 21 Účetní operace při pohybu prasat ve výkrmu v účetnictví daného podniku

Číslo operace	Účetní operace	MD	D
1	Pořízení selete	124 200 321 AE	321 100 221 AE
2	Spotřeba vlastních krmiv Spotřeba vlastních steliv Spotřeba materiálu Spotřeba energií	613 280 613 280 501 AE 502 AE	112 050 112 050 211;321;112 AE 211;321;112 AE
3	Veterinární služby Ostatní služby	518 130 518 909	321 100 321 100
4	Osobní náklady	521 AE 524 AE	331 AE 336 AE
5	Příchovky Hmotnostní přírůstky	124 AE 124 AE	614 AE 614 AE
6	Úbytek v zásobách Prodej Zaviněný úhyn Nezaviněný úhyn	614 AE 311 100 549 200 614 510	124 AE 614 230 124 200 124 200
7	Odpisy	551 AE	086 AE

Zdroj: Vlastní zpracování na základě vnitřních zdrojů podniku.

U prasat může dojít k úbytku zvířat buď prodejem nebo zaviněným či nezaviněným úhynem. U skotu může k úbytku dojít ještě v případě jeho převodu do jiné kategorie zvířat. Neodkladná porážka zvířete je pro potřeby účetnictví vedena jako prodej, i když z porážky nevzešla žádná tržba. Družstvo v daném účetním období účtovalo úbytky zvířat na stranu MD na účtu 614 a na straně D účtu 124.

U mladých zvířat je typický úhyn méně zdatných jedinců, kteří nejsou životaschopní. Těmto úhynům však nelze v plné míře předejít. Z tohoto důvodu nejsou v účetnictví úhyny mladých zvířat posuzovány do jisté hranice, kterou si účetní jednotka sama zvolí, za škodní událost a jsou zaznamenány jako přirozené úbytky.

## 5 Doporučení

Účtování zemědělské produkce je relativně komplikovanou sférou a myslím si, že by jí mělo být věnováno více pozornosti jak společnostmi, tak i v odborných publikacích, neboť bez zemědělských užitků se lidstvo neobejde. I v aktuálně platných právních předpisech je na zemědělství pohlíženo spíše z technického hlediska, obzvláště u biologických aktiv, která se oceňují pouze na základě vynaložených nákladů a u kterých chybí zohlednění faktoru biologické přeměny a zhodnocení v čase v podobě plodnosti, vzrůstu apod. Biologická aktiva jsou tedy nejdůležitějším rysem zemědělské činnosti a jsou ovlivněna především schopností biologické přeměny. Zemědělská výroba je také bezesporu ohrožena množstvím rizik, mezi které patří rizika nakažová, genetická či ekonomická. Zmíněná specifika zemědělské produkce vyžadují i své přizpůsobení v účetnictví.

Ke zpracování praktické části jsem používala vnitropodnikové směrnice účetní jednotky pro rok 2014. Za nedostatek směrnic považuji zmínění se v kapitole oceňování pouze o oceňování majetku a cenných papírů. Zcela chybí oceňování jakékoli zemědělské produkce. Rovněž o účtování zásob se hovoří spíše obecně, není zde vůbec uvedeno, jakým způsobem by se během účetního období účtovala mladá a výkrmová zvířata či manka a škody na zásobách. Větší pozornost je věnována jenom účtování dlouhodobého investičního majetku.

Podniku bych proto doporučovala upravit jeho vnitřní směrnice v oblasti zásob vlastní výroby a doplnit v nich oceňování narozeného dobytka, přírůstků a příchovků zvířat a oceňování vedlejších výrobků. Dále by bylo vhodné rozšířit účtování o další skupiny živočišné výroby, popsat účtování chlévské mrvy a močůvky, a přidat informace o způsobech účtování krmných směsí a steliv.

Samotné účtování skotu je v družstvu rozděleno dle věkových kategorií. Oceňování hovězího dobytka probíhá na základě hmotnostních či vzrůstových přírůstků, kde má každá skupina určenou cenu přírůstku za jeden krmný den nebo za jeden kilogram. Přesnějšího oceňování zvířat by bylo možné dosáhnout pomocí evidence a vážení každého kusu samostatně. V současné době podnik z technických důvodů převažuje hmotnost zvířat skupinově a následně je vypočten průměrný přírůstek hmotnosti na danou stáj. Individuální evidence zvířat by však mohla přispět k podrobnějšímu přehledu o stavu každého zvířete.

Problém živočišné výroby je ale zejména v oceňování narozených mláďat a v následném oceňování jejich přírůstků a příchovků. Někdy je totiž nelehké ocenit nově narozená mláďata ve vlastních nákladech, a proto je lze ocenit reprodukční pořizovací cenou na základě tržní ceny mláďete po odstavu. Věrné ocenění mláďat hraje podstatnou roli při jejich převodu z oběžného majetku do dlouhodobého. Je ovšem patrné, že se nevyhneme nepřesnostem plynoucím ze závislosti ocenění na odhadech. Stejně tak jsou nepřesnosti způsobeny sdruženým charakterem výroby.

Družstvu bych také dále doporučovala zaktualizovat vnitropodnikové ceny vzrůstových přírůstků u březích jalovic a statkových hnojiv, tedy močůvky a chlévské mrvy, neboť jejich ceny nebyly již několik let změněny.

## 6 Závěr

V mé bakalářské práci jsem se zabývala oceňováním a účtováním zásob v oblasti živočišné výroby. Specifickým problémem zemědělských podniků je dlouhodobě oceňování zásob vlastní výroby, a to z toho důvodu, že zákon neukládá konkrétní postupy oceňování zemědělské produkce. Vychází se výhradně z obecně platných zásad či ze zkušeností nabytých během praxe.

Součástí teoretické části práce jsou také specifika v evidenci a účtování mladých zvířat a zvířat ve výkrmu. Při zpracovávání praktické části jsem spolupracovala se Zemědělským družstvem Velká Losenice. Podnik se při účtování, evidenci a dodržování norem řídí především zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. spolu s náležitými vyhláškami a Českými účetními standardy, a dále obchodním zákoníkem č. 513/1991 Sb.

V praktické části byla vymezena charakteristika podniku, jeho aktiva, pasiva a hospodářský výsledek. Družstvo účtuje v účetním systému WinFas, ve kterém využívá deset účetních modulů. Dále praktická část popisuje rozdělení zásob podniku, jednotlivé dělení zvířat mladých a zvířat výkrmových a v neposlední řadě oceňování a účtování vedlejší živočišné výroby. Nejvíce pozornosti však bylo věnováno oceňování a účetnímu zachycení mladých zvířat a zvířat ve výkrmu ve vybraném zemědělském podniku, který v roce 2014 oceňoval nakoupená zvířata pořizovací cenou spolu s vedlejšími náklady. Zvířata z vlastní činnosti byla oceněna na úrovni kalkulovaných vlastních nákladů včetně provozní režie, příchovky a přírůstky se oceňovaly v cenách na úrovni plánované kalkulace, úbytek skotu družstvo ocenilo individuální cenou a úbytek vepřového dobytka cenami průměrnými.

Zemědělské družstvo Velká Losenice účtuje všechny zásoby metodou A. I přes fakt, že je tento způsob poněkud složitější a vyžaduje více práce, přináší účetní jednotce větší přehlednost o stavu jednotlivých skupin zásob. Používaná účtová osnova prakticky odpovídá vzorové účtové osnově. Rozdíly jsou patrné pouze v názvech některých účtů. Účetnictví je vedeno na syntetických i analytických účtech, které si účetní jednotka stanovuje dle svého uvážení a potřeb. Družstvo vyskládňuje pořizené zásoby a zásoby vlastní výroby metodou FIFO.

V porovnání s poznatky nabytými při zpracování teoretické části mé bakalářské práce neshledávám výrazné nedostatky ve vedení účetnictví vybraného zemědělského podniku. Dané zemědělské družstvo oceňuje, účtuje a vykazuje zásoby živočišné výroby v souladu s veškerými účetními právními předpisy.

Tato bakalářská práce podává ucelený obraz o problematice oceňování a účtování živočišné výroby, především mladých zvířat a zvířat ve výkrmu, v Zemědělském družstvu Velká Losenice a v samotném závěru navrhuje vhodnější způsoby ve vztahu k zajištění věrného obrazu skutečnosti.

## 7 Literatura

- BŘEZINA J. – VALDER A. Účtování o chovných zvířatech v podvojném účetnictví. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. Praha: Česká zemědělská tiskárna, 2003, roč. 5., č. 12, s. 8-9. ISSN 1212-9453.
- LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0.
- NEPLECHOVÁ, M. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7.
- VALDER, A. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI - Wolters Kluwer, 2008. ISBN 978-80-7353-388-1.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku. *Účetní kavárna* [online]. 2009 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35445v45132-ocenovani-ucetni-zachyceni-a-vykazovani-zvirat-v-kratk/>
- STROUHAL, Jiří. Zemědělská výroba. *Zemědělství (eAGRI)* [online]. 2008 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/zemedelstvi/>
- RUCKI, Pavel. Způsoby účtování zásob. *ÚčtujemeProVás* [online]. 2015 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.uctujemeprovas.cz/ucetnictvi/8-zpusoby-uctovani-zasob>
- BULLA, Miroslav. ČÚS č. 015 - Zásoby. *Účetní kavárna* [online]. 2009 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4765v6760-cus-c-015-zasoby/>
- DOLEJŠOVÁ, Jaroslava. Novela zákona o účetnictví 2016. *EDM Utilitas Audit & Tax* [online]. 2015 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: [edmutilitas.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi-2016/#.VyUUJOT0SC5](http://edmutilitas.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi-2016/#.VyUUJOT0SC5)

- HLAVÁČKOVÁ, Hana. Účtování zásob a vedení skladové evidence pomocí účetních softwarů. *Daňáři online* [online]. 2012 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38582v48536-uctovani-zasob-a-vedeni-skladove-evidence-pomoci-ucetnich-softwaru/>
- STROUHAL, Jiří. Účetní závěrka roku 2008. *Účetní kavárna* [online]. 2008 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4430v6382-ucetni-zaverka-roku-2008/>
- FROŠCHOVÁ, Lenka. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016. *Daňáři online* [online]. 2015 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadecci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- ŠPRINGL, Stanislav. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 1. 12. 2010. *Ministerstvo financí* [online]. 2010 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2010KVKDP01\\_12\\_2010.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2010KVKDP01_12_2010.pdf)
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. [online]. 1991 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1851v54626-zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi/>
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [online]. 1992 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník [online]. 1991 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchzak/>
- Zákon č. 221/2015 Sb., sbírka zákonů [online]. 2015 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/sb15221>
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. [online]. 2015 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>
- Vnitřní účetní směrnice Zemědělského družstva Velká Losenice pro rok 2014.

---

*Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. 2015 [cit. 2016-04-30]. Dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=547247>

# **Přílohy**

## A Seznam účtů

- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 026 – *Dospělá zvířata a jejich skupiny*
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 112 050 – Krmiva, steliva
- 112 130 – Léky a dezinfekční prostředky
- 112 190 – Ostatní materiál
- 112 320 – Ochranné pomůcky
- 119 – Materiál na cestě
- 123 200 – Výrobky ŽV
- 124 – Mladá a ostatní zvířata
- 124 010 – Nakoupená zvířata
- 124 100 – Skot
- 124 200 – Prasata
- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě
- 211 – Pokladna
- 221 – Bankovní účty
- 311 – Pohledávky z obchodních vztahů
- 311 100 – Odběratelé
- 321 – Závazky z obchodních vztahů
- 321 100 – Dodavatelé
- 325 – Ostatní závazky
- 331 – Zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 342 – Ostatní přímé daně
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní
- 461 – Bankovní úvěry



- 501 – Spotřeba materiálu
- 502 – Spotřeba energie
- 504 – Prodané zboží
- 518 130 – Veterinární služby
- 518 909 – Ostatní služby
- 521 – Mzdové náklady
- 524 – Zákonné sociální pojištění
- 549 – Manka a škody
- 549 200 – Manka a škody na zásobách
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 611 -> 585 – Aktivace materiálu a zboží
- 612 -> 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 584 – Změna stavu zvířat
- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 604 – Tržby za zboží
- 613 140 – Produkce ŽV vedlejší (613 -> 583 – Změna stavu výrobků)
- 613 180 – Produkce směs
- 613 230 – Prodej výrobků ŽV
- 613 280 – Prodej směs
- 614 -> 584 – Změna stavu zvířat
- 614 230 – Prodej zvířat
- 614 510 – Úhyny zvířat
- 648 – Ostatní provozní výnosy

## **B Seznam zkratek**

- ČÚS = Český účetní standard
- KD = krmný den
- AE = analytická evidence
- ŽV = živočišná výroba
- MD = má dáti
- D = dal