



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Vedení účetnictví v zemědělském
podniku, vybrané problémy se zřetelem
na zásoby

Vypracovala: Dohnalová Andrea

Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2016

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Andrea DOHNALOVÁ**
Osobní číslo: **E12106**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vedení účetnictví v zemědělském podniku, vybrané problémy se zřetelem na zásoby**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Vedení účetnictví zemědělskými podniky přináší výhody i specifické problémy. Cílem bakalářské práce je identifikovat zejména problémové oblasti, posoudit, zda tyto vyplývají z daných postupů či konkrétní situace v podniku.

Rámcová osnova:

1. Analýza specifík zemědělské výroby.
2. Zemědělské účetnictví, jeho zvláštnosti.
3. Na základě vedení účetnictví a zpracování výkazů identifikovat problémové okruhy z hlediska reálné situace, určit jejich příčinu se zřetelem na zásoby.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná
Seznam odborné literatury:

Dvořáková, D. (2012). *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer.
Nepelchová, M., Novák, J. (1996). *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*. Praha: Bilance.
Nepelchová, M. (2007). *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc : ANAG.
Poláčková, J. (2010). *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: UZEI.
Valder, A. (2008). *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 3. března 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2015


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to - v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 12. dubna 2016

.....

Poděkování

Tímto chci poděkovat vedoucí mé bakalářské práce paní doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za odborné připomínky, cenné rady a ochotnou spolupráci během zpracování práce.

Dále chci poděkovat panu Ing. Kovářovi a ostatním zaměstnancům společnosti, kteří mi poskytli veškeré potřebné informace a podklady pro tvorbu mé bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	3
Cíl a metody.....	4
1. Teoretická část	5
2. Definice účetnictví a jeho cíle	5
2.1. Právní úprava	5
2.2. Obecné metody a účetní principy.....	6
3. Zásoby.....	6
3.1. Členění zásob	7
3.2. Oceňování zásob	9
3.2.1. Oceňování zásob při pořízení	10
3.2.2. Oceňování zásob při vyskladnění.....	14
3.3 Způsoby účtování zásob.....	18
3.3.1. Účtování způsobem A	18
3.3.2. Účtování způsobem B.....	22
3.4. Inventarizace zásob	23
3.5. Opravné položky	25
4. Ocenění vlastní výroby prostřednictvím kalkulace	26
4.1. Členění nákladů.....	26
4.2. Kalkulační metody	28
4.3. Obecný kalkulační vzorec	29
5. Praktická část	31
6. Metodika	31
7. Charakteristika podniku.....	33
7. 1. Obor podnikání.....	33
7. 2. Historie podniku.....	33
7. 3. Výrobky a služby	36

7. 4. Oběžná aktiva společnosti.....	38
8. Rostlinná výroba	40
8.1 Členění zásob	40
8. 2. Oceňování zásob rostlinné výroby	41
8. 2. 1. Oceňování zásob při pořízení	41
8. 2. 2. Oceňování zásob při vyskladnění	43
8. 3. Účtování zásob rostlinné výroby.....	46
8.4. Inventarizace zásob	47
8. 5. Opravné položky	48
9. Živočišná výroba.....	49
9. 1. Členění zásob	49
9. 2. Oceňování zásob živočišné výroby	50
9. 2. 1. Oceňování zásob při pořízení	50
9. 2. 2. Oceňování zásob živočišné výroby při vyskladnění	52
9. 3. Účtování zásob živočišné výroby	53
9. 4. Inventarizace zásob	54
10. Závěr	56
I. Summary and key words	59
II. Přehled použité literatury	60
III. Seznam tabulek, obrázků a grafů	62
IV. Seznam příloh	64

Úvod

Zásoby jsou jednou z nejdůležitějších součástí aktiv všech účetních jednotek. Pro mnoho podniků je zásadní udržovat zásoby v určité výši. Především v zemědělství je položka zásob velice důležitá. Zásoby tvoří i podstatnou část tržeb z prodeje zásob, které jsou vyprodukovány samotným podnikem.

Zásoby týkající se rostlinné a živočišné výroby mají velice široký charakter. V účtové osnově je možno nalézt zásoby rozdělené do jednotlivých kategorií. Zásoby jsou členěny na materiál, nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a zboží. Vznikají zde problémy v rámci evidence zásob. Tyto problémy mohou mít vliv na mnoho faktorů. Jeden z prvních problémů vzniká při oceňování zásob, a to především u oceňování zvířat.

Zvířata se mohou dělit do více skupin z hlediska chovu. Některá zvířata jsou chována na maso či mléko, jiná jsou chována za účelem rozšiřování chovu. Zvířata mohou být zařazena do zásob, nebo do dlouhodobého majetku. O tom kdy a jak jsou zvířata řazena do dlouhodobého majetku, je rozhodováno podnikem ve vnitropodnikových směrnících. Zvířata, která tvoří zásoby, mohou být oceňována více způsoby. V některých podnicích je použita metoda kalkulace, v jiných zase metoda rozpočtu, nebo může být použita metoda reprodukční pořizovací ceny. Jakákoliv metoda využitá pro oceňování má jisté komplikace. Největší komplikací při oceňování je nejednoznačnost legislativy, která by měla upravovat metody oceňování. Například metoda kalkulace bývá složitá a její řešení může být různé. Z toho vyplývá, že každý podnik může využít jiné řešení, které bude mít jiné výsledky.

Bez problémů není ani účtování zásob. Od 1. 1. 2016 došlo ke změnám týkajících se oceňování i účtování zásob. Nové metody a postupy mají vliv nejen na strukturu účtové osnovy, ale také na strukturu výkazů, které jsou vytvářeny na konci účetního období v účetní závěrce. Je zřejmé, že se jedná trvale o aktuální problematiku, které je nutné věnovat pozornost.

Cíl a metody

Cílem mé bakalářské práce je zjistit, jak zkoumaný podnik nakládá se zásobami a jaké metody a způsoby účtování užívá. Dále se zaměřím na to, zda jsou užívané metody vhodné a napomáhají objektivnějšímu posouzení chodu, výsledků a řízení podniku.

V teoretické části práce budou nejprve předloženy jednotlivé skupiny zásob. Dále budou popsána základní pravidla a principy oceňování a účtování, podle kterých se postupuje. Současně bude respektována novelizace zákona, který vešel v platnost od 1. 1. 2016.

V praktické části budou analyzovány a dále zpracovány materiály poskytnuté podnikem CIZ-AGRO, a.s. Základní informace o podniku představí podnik v daných podmínkách jeho činnosti, následovat bude analýza metod při práci se zásobami. Na základě získaných výsledků bude vypracována metodika účtování, propočteny potřebné hodnoty, porovnány se stávajícími a navrženy změny. Ty by měly být poskytnuty k úvaze vedení podniku.

1. Teoretická část

2. Definice účetnictví a jeho cíle

Existuje spousta různých definic, které vysvětlují pojem účetnictví. Podle Kovanicové (2006) je základní činností účetnictví poskytovat všem uživatelům přesné informace o tom, jak dokáže být daný podnik ekonomicky zdatný a o předpokladu neomezeného trvání. Od účetnictví se tak vyžaduje, aby podávalo přesné informace o finančním stavu podniku a o jeho výsledku hospodaření (zisku či ztrátě) za určité časové období, dále pak zda udržují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují dostatečné výnosnosti vložených prostředků a zda zvládají průběžně nahradit dluhy podniku (Kovanicová, 2006).

Hlavním cílem účetnictví je poskytování údajů správním i externím osobám, a na základě těchto informací efektivně řídit a ovlivňovat podnikové činnosti. Účetní informace tedy vycházejí z předpokladu, že podnik bude nadále v dohledné době pokračovat ve své činnosti, a nemá proto v úmyslu ani není nikým nucen likvidovat, nebo podstatně zmírnit rozsah činností. Od těchto podmínek se odvíjejí další principy a účetní zásady (ucetnictvi-kolackova.cz, 2011).

2.1. Právní úprava

Účetnictví je zejména upravováno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon byl v minulosti mnohokrát novelizován. K posledním změnám v zákoně došlo 1. 1. 2014. Dalším předmětem úpravy účetnictví je Vyhláška č. 500/2002 Sb., která zapracovává příslušné předpisy a upravuje:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích
- metodu ocenění při pořízení souboru movitých věcí
- metodu oceňování při přeměně společnosti nebo družstva
- metodu sestavení zahajovací rozvahy při přeměně společnosti
- úpravy při příhraniční přeměně nebo převodu podniku
- metodu ocenění při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem
- ocenění majetku a závazků při přeměně společnosti

Dále máme v ČR české účetní standardy, které určují prioritní postupy účtování na účtech za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Další zákony, které jsou účetními jednotkami využívány, jsou obchodní zákoník, daňové zákony, zákon o cenných papírech, atd. (businesscenter.cz, 2016).

2.2. Obecné metody a účetní principy

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako:

- správné
- úplné
- průkazné
- srozumitelné
- přehledné
- trvalé

Pokud jde o vedení účetnictví, mají účetní jednotky povinnost dodržovat jisté směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a obsahové vymezení položek těchto účetních závěrek, obsahové vymezení účetních knih a účetní metody, např. způsoby oceňování, postupy odpisování, postupy při tvorbě a použití rezerv a opravných položek.

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku, závazků, vlastního kapitálu a o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku, který je ve shodě s účetními metodami (Ryneš, 2014).

3. Zásoby

Existuje mnoho různých definicí zásob. Vybrala jsem tyto dvě.

Zásoby u podnikatelů představují jednu z velmi běžných součástí obchodního majetku, ale u některých činností bývají zásoby rozhodujícím majetkem. Majetek, který je uložen v zásobách, je teprve připraven na své uplatnění, představuje nám určité ambice dosažení budoucích příjmů. V zásobách je často vázána podstatně velká část kapitálu, a proto je pro podnikatele žádoucí, aby byl majetek co nejrychleji zapojen do oběhu a realizován. Pokud oběh zásob stagnuje, může to mít pro podnikatele velice nepříznivé hospodářské důsledky, a tím dochází ke zhoršení peněžního toku apod. V rozmezí mezi

pořízením zásob do jejich spotřeby by měl podnikatel o zásoby pečovat a průběžně kontrolovat stav jednotlivých druhů zásob a vše správně evidovat (mzdovapraxe.cz, 2016).

Jiné zdroje říkají, že zásoby představují majetek, tj. aktiva podniku. Je řazen mezi oběžná aktiva, která se jednorázově spotřebovávají v rámci výrobního procesu v účetní jednotce, nebo jsou držena v podniku krátkodobě. Krátkým obdobím se rozumí (účetní, nebo hospodářský rok), což je maximálně 12 po sobě jdoucích měsíců, a také období odpovídající jednomu produkčnímu cyklu, který představuje vzniklou dobu mezi nákupem zásob k produkci a její realizací za peníze (Účetnictví podnikatelů, 2010).

Do zásob patří i nakoupené zboží, které je připraveno k dalšímu prodeji, včetně např. zboží, které za účelem dalšího prodeje pořizuje maloobchodní prodejce. Patří sem také pozemky a jiný majetek, který je určený k dalšímu prodeji. Zásoby dále zahrnují hotové výrobky, nedokončenou výrobu a materiál (Jílek a kol., 2013).

Výdaje, které souvisejí se zásobami, se objevují ve výkazu zisků a ztrát. Částky, které jsou uvedené ve výkazech, nám říkají, kolik bylo využito zásob během účetního období (accountingcoach.com, 2016).

Legislativní úprava:

- *Zákon o účetnictví:* metody ocenění zásob, postup při inventarizaci majetku a závazků.
- *Vyhláška k zákonu o účetnictví:* pro podnikatele č. 250/2015 Sb. §22 – Změna stavu zásob vlastní činnosti, položka „B – Změna stavu zásob vlastní činnosti“
- *České účetní standardy pro podnikatele:* účetní postupy v rámci zásob (ČÚS č. 015 Zásoby), tvorba opravných položek (ČÚS č. 005 Opravné položky), účtování o inventarizačních rozdílech (ČÚS č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob)
- *Směrná účtová osnova pro podnikatele:* účtová třída 1 (Zásoby)

3.1. Členění zásob

Zásoby zahrnují položky, které jsou používány v rámci provozního cyklu společnosti. V rámci výrobního procesu se využívají (materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby) a prodávány jsou (zásoby hotových výrobků, nebo zboží), (Vernimmen et al., 2011).

Podle § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví v rámci účetních jednotek, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění, zásoby tvoří tyto položky:

- **Materiál** pořízený nákupem, nebo vlastní výrobou. Na účet materiálu se udávají:
 - **suroviny:** představují základní materiál, který je při výrobním procesu zcela nebo zčásti převeden do výrobku, a tím tvoří jeho podstatu
 - **pomocné látky:** také přecházejí přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky)
 - **provozovací látky:** jsou potřebné k zajištění a zabezpečení provozu účetní jednotky, ale které nepřecházejí přímo do výrobků. Patří sem například mazadla, oleje, palivo, čisticí prostředky, apod.
 - **náhradní díly:** jde o předměty, pomocí kterých uvádíme hmotný majetek do původního stavu
 - **obaly a obalové materiály:** používá se k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu a jiných druhů zásob. Dále slouží ke snadnému ukládání a identifikaci, pokud je neúčtujeme jako dlouhodobý majetek, nebo zboží. Jsou vratné i nevratné. Vratné obaly jsou dodávány jako samostatná položka dodávky a při dalších dodávkách jsou buď předávány zpět dodavateli, nebo vyměňovány. Nevratné obaly bývají dodávány zákazníkovi spolu s daným obsahem dodávky. Evidence vratných obalů bývá komplikovanější než u nevratných.
 - **drobný hmotný majetek:** jde o samostatné movité věci nebo soubory movitých věcí, které mají nižší cenu než stanovená částka účetní jednotkou pro zařazení do DHM a dobou jejich použitelnosti, která je delší než jeden rok
 - **movité věci:** které mají dobu použitelnosti jeden rok a kratší, bez ohledu na pořizovací cenu. Například různé druhy nářadí jako jsou testovací přístroje, brusky, vrtací soupravy apod. Proto je zde zcela nezbytné posuzovat předmět (zásobu) podle charakteru (předmětu činnosti) účetní jednotky, a zažádat si o odborné stanovisko vhodného pracovníka účetní jednotky.
- **Zboží** především představuje nakoupené zásoby, které byly pořízené za účelem dalšího prodeje v nezměněném stavu. Zboží dále obsahuje vlastní výrobky, které byly vytvořeny a předány do vlastních prodejen, a zároveň zvířata vlastního chovu, která jsou v dospělosti aktivována a určena k prodeji. Patří sem mimo jiné nemovitosti,

kteřé ÚJ pořizuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

- **Nedokončená výroba a polotovary** zahrnují:
- **Nedokončená výroba** představuje zásoby, které jsou pořízené vlastní výrobou v rámci účetní jednotky. Do nedokončené výroby patří produkty, které prošly jedním nebo více výrobními stupni, ale stále ještě nejsou zcela dokončeny. Nedokončenou výrobou bývají i činnosti, při nichž nedojde ke vzniku hmotného produktu.
- **Polotovary vlastní výroby** jsou nedokončené produkty, které evidujeme odděleně; jde o produkty, které jsou dokončeny z hlediska určitého výrobního stupně, ale ještě nejsou výrobkem. Některé polotovary se mohou dokonce prodávat samostatně. Například vyrobené díly a součásti při montáži automobilů můžeme použít při montáži aut, nebo je můžeme samostatně prodat.
- **Výrobky** jsou zásoby vytvořené vlastní výrobou, které jsou určeny buď k prodeji, nebo ke spotřebě uvnitř ÚJ.
- **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** jsou pořízeny nákupem nebo vlastním chovem. Jde především o mladá zvířata, zvířata ve výkrmu (jateční zvířata) a zvířata nezařazená v dlouhodobém majetku, materiálu nebo zboží. Patří sem například kožešinová zvířata, hejna slepic, krůt, kachen, dále ryby, psi nebo včelstva.
- **Poskytnuté zálohy na zásoby** obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy, které bývají poskytnuté na pořízení zásob (Šteker, Otrusínová, 2013).

3.2. Oceňování zásob

Při oceňování zásob používáme pravidla popsaná v ČÚS 015 Zásoby, dále pak Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví §25 a §49 Vyhlášky. Zásoby jsou oceňovány na základě ustanovení §25 Zákona 563/1991. Které náklady jsou považovány za náklady s pořízením související, a které naopak nemohou být, upravuje §49 Vyhlášky. (Louša, 2012)

Pod pojmem oceňování si v účetnictví představíme přiřazování peněžní hodnoty k jednotlivým účetním položkám. Při tomto procesu musí být jasné, co jsou zásoby, kdy a jak vykazovat změny zásob, a kterou cenu využít. Při procesu pořízení zásob dochází k oceňování, kdy můžeme rozlišit oceňování nakoupených zásob, oceňování zásob vytvořených vlastní činností, oceňování zásob reprodukční pořizovací cenou a oceňování zásob pomocí cizích měn, nebo při jejich výdeji (Kovaníková, 2006).

3.2.1. Oceňování zásob při pořízení

- **Oceňování nakupovaných zásob**

Nakupované zásoby bývají oceňovány skutečnou pořizovací cenou. Pořizovací cena je složena z ceny pořízení a z vedlejších pořizovacích nákladů (Ryneš, 2014).

Součástí vedlejších nákladů (§ 49 VyZÚ) může být např. přepravné, provize, clo, pojistné, nebo DPH (u neplátce). Naopak do ocenění zásob nevstupují např. úroky z úvěru a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly nebo smluvní pokuty a úroky z prodlení (Šteker, 2013).

Z vnitropodnikových služeb, které souvisí s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob, se do pořizovací ceny aktivuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu, kdy se v případě zpracování materiálu provedeného vlastní činností zvyšuje ocenění zásob na skladě (Ryneš, 2014).

Náklady vzniklé na pořízení zásoby, které shromáždíme na účtu pořízení, se na základě příjmyk přeúčtují na sklad, přičemž náklady vzniklé s pořízením jsou rozpuštěny do ceny jednotlivých skladových položek, které souvisí s dodávkou. Pokud se použije jeden dopravní prostředek pro více dodávek, třeba od různých dodavatelů, pak se náklady související s pořízením musí rozdělit na konkrétní dodávky, a uvnitř těchto dodávek ještě do skladových položek. Náklady patřící do pořízení je nutné rozdělovat do cen jednotlivých položek.

Hlavní výhodou rozdělení nákladů, které souvisí s pořízením cen do jednotlivých skladových položek, je, že jsou tyto vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu či na nákup zboží, a velice se přibližují, nebo dokonce přesně odpovídají skutečným nákladům celkem na jejich pořízení. Jestli takto zjištěná cena odpovídá aktuálním cenám v době vyskladnění, záleží na době, která uplynula mezi pořízením a vyskladněním.

Nevýhodou tohoto procesu je pracnost a náročnost přesného zachycení a sledování času pořízení a vyskladnění. Pokud není možné zjistit základnu pro rozdělení nákladů, které souvisí s pořízením do jednotlivých skladových položek, je nutné účtovat na samostatný analytický účet zásob (Louša, 2012).

V případě, že je cena zásoby vyčíslena v cizí měně (pokud jde o nákup od zahraničního dodavatele), je nutné tuto částku přepočítat na měnu českou pomocí spotového kurzu – tedy kurzem devizovým, který je vyhlášen Českou národní bankou (ČNB) ke dni

uskutečnění nákupu, nebo kurzem pevným, který vychází z vyhlášeného kurzu ČNB, a je užíván na základě vnitřního předpisu po předem stanovené období.

V zemědělství je velice časté, že je najednou pořízeno více zásob, aniž bychom znali individuální cenu jednotlivých zásob. Například u nákupu sadu (jde o pozemek a stromy, tedy o trvalý porost). V těchto případech je nezbytné pořizovací cenu vyčíslit na jednotlivé položky zásob. Poměrné rozúčtování pořizovací ceny lze provést pomocí znaleckých odhadů jednotlivých cen zásob (Dvořáková, 2012).

• **Oceňování zásob vytvořených vlastní činností**

Přírůstky zásob vlastní výroby, včetně přírůstků (příchovků) zvířat, oceňujeme vlastními náklady, do kterých zahrnujeme přímé náklady, popřípadě s určitým podílem výrobní režie – části nepřímých nákladů, které souvisí s vlastní výrobou (Valder, 2008).

Co vše patří do přímých nákladů, není stanoveno žádným předpisem. Jejich určitou definici zjišťujeme na základě určitých teoretických poznatků. Patří sem jednoznačně přímý materiál a přímé mzdy, včetně zdravotního a sociálního pojištění. Jde o takové množství materiálu a mezd, které lze přímo zjistit na jednici výroby (Louša, 2012).

Rozdílne mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vytvořené vlastní činností, jako jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky, a to následujícími způsoby:

- a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončené výroby jenom materiálové náklady, které vstupují přímo, a výrobky nebo polotovary mzdovými a přímými materiálovými náklady
- b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, do kterých patří náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady
- c) u kusové, nebo zakázkové výroby a ve výrobě s dlouhými cykly přímými náklady, výrobní režii, a v případě, že výrobní cyklus přesahuje 12 měsíců, výjimečně i správní režii (Chalupa a kol, 2014).

Do nepřímých nákladů, které souvisejí s výrobou, se většinou zahrnují všechny, nebo některé náklady spojené s odpisy, spotřebou energie, opravy a mzdové náklady na řízení, nebo obsluhu výroby (údržbáři výrobních strojů, mistři, seřizovači). Vždy bereme jenom náklady, které byly opravdu vynaloženy. Proto nemůžeme do pořizovací ceny zahrnovat hodnotu vlastní práce individuálního podnikatele. Do nákladů nesmíme zahrnout ani náklady finanční povahy, kterými jsou úroky. Do přímých i nepřímých nákladů nelze zahrnout náklady sankční povahy, a to bez ohledu na to, zde je můžeme či nemů-

žeme uplatnit do základu daně z příjmů, i když tak přímo nestanoví vyhláška (Louša, 2012).

Specifickým problémem týkající se oceňování v zemědělství je ocenění zvířat a rostlin, které jsme pořídili vlastní výrobou ve vlastních nákladech. ZU (§ 25) se nevěnuje specifikům v ocenění biologických aktiv prakticky vůbec. Při oceňování vyráběných aktiv, ať jde o zásoby či dlouhodobá aktiva pořízená ve vlastní režii, požaduje ocenění ve vlastních nákladech (Dvořáková, 2012).

Oceňování příchovků

Ocenění v živočišné výrobě je složité, a proto se používají kalkulace v několika podobách.

Případ: Máme jalovici, která je 9 měsíců březí. Po uplynutí této doby nám ale vznikají dva druhy užitku. Narodí se tele a kráva začíná dávat mléko. Tím pádem se jedná o sdruženou výrobu. U některých případů nemusí být narození telete hlavním cílem březosti jalovice. Proto je nutné zvolit určitý druh kalkulace, který zohlední tyto faktory. Nejčastější metodou kalkulace je kalkulace kombinovaná, kdy je hlavním faktorem tele a mléko. Další problém zde vzniká u rozdělení zbylých nákladů mezi tyto faktory hlavních výrobků. V tomto případě máme dvě možnosti:

- Stanovíme pomocnou kalkulační jednici, kterou zde bude litr mléka. Pomocí jednice vyjádříme tele a provedeme kalkulaci dělením. Problémem je, že každá účetní jednotka měla tele vyjádřené jiným množstvím mléka, a tím klesá vypovídající schopnost této metody.
- Stanovíme poměr mezi mlékem a teletem vyčíslené jejich prodejní cenou. Problémem je, že nejde stanovit cenu u právě narozeného telete (Dvořáková, 2009).

Jako další možnost ocenění je reprodukční pořizovací cena (cena, kterou bychom získali při pořízení na trhu). Ani tento způsob není bez problémů. Nikdy se na trhu neprodávají zrovna narozená zvířata, ale zvířata po odstavení. K zjištění narozeného zvířete se používají různé varianty. Budoucí prodejní cena se zjišťuje velmi špatně (Dvořáková, 2011).

Oceňování přírůstků

Výši hmotnostních přírůstků zjistíme pomocí pravidelného vážení zvířat. Následné zvýšení hmotnosti se oceňuje pomocí kalkulace. Jako kalkulační jednici bereme nejčastěji jeden kilogram hmotnostního přírůstku. Musíme však brát ohled na změny, které během období nastaly (Dvořáková, 2011).

Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva:

Skutečná hmotnost koncem období

- + **Veškeré úbytky během období (prodej, předání, hmotnost uhynulých apod.)**
- **Veškeré příjmy během období (převod z jiné kategorie, nákup aj.)**
- **Skutečná hmotnost na začátku období (Neplechová, 1996)**

Jsou některá zvířata (například vysokobřezí jalovice), u kterých zjišťujeme vzrůstové přírůstky. V těchto případech nehraje hmotnost žádnou roli, ale jde o jiné kvalitativní vlastnosti. Potřebným ukazatelem pro zvyšování hodnoty je počet krmných dnů a kalkulace vlastních nákladů na jeden krmný den.

Oceňování příchovek a přírůstků je problematické. Jednotlivé souvislosti mezi kvantitativními a kvalitativními změnami zvířete nemusí zcela vždy odpovídat vynaloženým nákladům (Dvořáková, 2011).

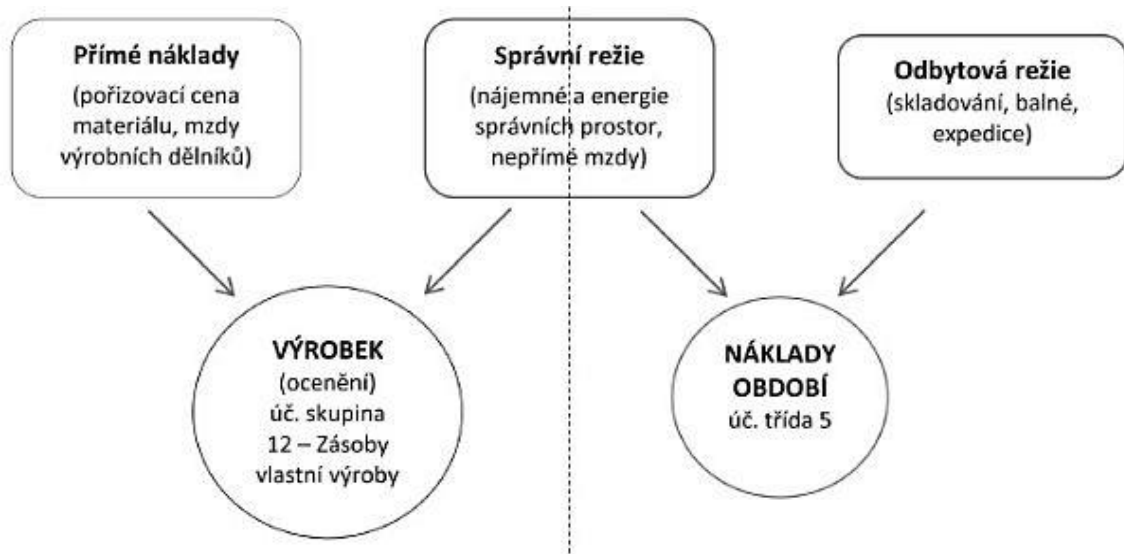
Novelizace 2016

Ve VPU v § 49 je stejně jako v původním znění vyhlášky, že „Vlastní náklady zásob vytvořené vlastní činností jsou oceňovány ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby, kterou si stanoví účetní jednotka. Vlastní náklady jsou tvořeny přímými náklady, a také mohou zahrnovat část nepřímých nákladů (variabilní a fixní), které se vztahují k výrobě či jiné činnosti (správní režie). Podle novely do oceňování už nepatří náklady na prodej, a to z důvodu, že nevznikají při fázi výroby, ale až při odbytu.

Volba metody oceňování je zcela na účetní jednotce. Ale je velice pravděpodobné, že účetní jednotky, které se řídily legislativními požadavky, které byly platné do 31. 12. 2015 budou přistupovat ke změně zcela výjimečně.

Otázkou zůstává, jak si poradit se správní režii, která provází výrobu až po realizaci (Daně a právo v praxi, 2015/12).

Obrázek 1: Kalkulace přímých a nepřímých nákladů



Zdroj: Daně a práva v praxi

- **Oceňování zásob nabytých bezúplatně**

Ocenění bezúplatně nabytých aktiv upravuje zákon o účetnictví, podle kterého jsou zásoby oceňovány reprodukční pořizovací cenou. Jde o cenu, za kterou bychom aktiva pořídili v okamžiku, kdy se o nich účtuje. Bezúplatně nabytí má různé příčiny. Například může jít o dar, vklad do vlastního kapitálu či o inventarizační přebytek. Pokud jde o vklad do základního kapitálu kapitálové společnosti nebo družstva, je účetní jednotka povinna k ocenění doložit i znalecký posudek; u ostatních případů tato povinnost není. Povinnost pro účetní jednotku vzniká na základě obchodního zákoníku.

Při oceňování inventarizačních přebytků není potřeba využívat znalecký odhad, a to vzhledem ke způsobu účetního zachycení těchto přebytků a jejich významnosti. Ocenění může být založeno na odhadu účetní jednotky (Dvořáková, 2012).

3.2.2. Oceňování zásob při vyskladnění

Zásoby nakoupené či vytvořené vlastní činností, které jsou vedené na skladě, je nezbytné při vyskladnění (za účelem prodeje, spotřeby atd.) rovněž ocenit (Chalupa a kol., 2014).

O zásobách i o jejich cenách se účtuje na analytických účtech v evidenci, a to na skladových kartách, nebo určitých souborech počítače. Například materiál přináší různé

komplikace. Při vyskladnění materiálu je velice těžké určit hodnotu konkrétního materiálu, o jehož úbytku je nutné účtovat v evidenci skladů (Blechová, Janoušková, 2010). Pokud bereme v úvahu veškeré zásoby, nejenom materiál, tak česká legislativa upravuje několik variant použitelných v této oblasti. Jedná se především o metodu váženého aritmetického průměru a metodu FIFO. Další, leč v České republice zakázanou metodou, je metoda LIFO (Chalupa a kol., 2014).

Vážený průměr

Velké množství účetních jednotek používá tento způsob. Když dojde k pořízení určité položky zásob na sklad, je nutné vypočítat její vážený průměr ze zásob konkrétní položky (sečteme násobky ceny za jednotku a počet starých kusů v zásobě) a nového přírůstku. Všechna vyskladnění, která se týkají určité položky, jsou oceňována stejným způsobem až do úplného vyskladnění, nebo do doby, kdy dojde k novému nákupu (Louša, 2012).

U použití váženého aritmetického průměru z individuálních pořizovacích cen máme určité váhy, kterými jsou množství zásob v jednotlivých dodávkách. U této metody je nutné průměr počítat nejméně jednou za měsíc; je možné buď na začátku, či ke konci měsíce. Jakou možnost použije, by si měl podnik stanovit ve svých vnitropodnikových směrnících (Kovanicová, 2006).

Tabulka 1. Vážený aritmetický průměr

Datum	Druh pohybu	měrná jednotka (kg)	Cena za jednotku	Cena za dodávku
2. 5.	Příjem	100	15 Kč	1 500 Kč
8. 5.	Příjem	300	12 Kč	3 600 Kč
14. 5.	Příjem	200	16 Kč	3 200 Kč
17. 5.	Výdaj	130	?	?
20. 5.	Příjem	400	14 Kč	5 600 Kč
29. 5.	Výdaj	350	?	?

Zdroj: vlastní zpracování podle Chalupa a kol., 2014

Tabulka 2: Výpočet položek pomocí aritmetického průměru

Datum	Výpočet ceny za jednotku	Cena za dodávku
17. 5.	$\frac{(100 \times 15) + (300 \times 12) + (200 \times 16)}{(100 + 300 + 200)} = \frac{8\,300}{600} = 13,83$	13,83 x 130 = 1797,90
29. 5.	$\frac{8\,300 - (130 \times 13,83) + (400 \times 14)}{(600 - 130) + 400} = \frac{12\,102}{870} = 13,91$	13,91 x 350 = 4 868,50

Zdroj: vlastní zpracování podle Chalupa a kol., 2014

Metoda FIFO

Tato metoda dostala svůj název podle způsobu používání „první do skladu, první ze skladu.“ Neboli „first in, first out.“ Hlavním důvodem používání této metody je snaha přiblížit rozvahové ocenění nákladů cenami, které se přibližují cenám na trhu (Louša, 2012).

Tato metoda nebere v úvahu spojitost mezi fyzickým tokem zásob a skutečným individuálním oceněním. V případě úbytku zásob se přiřazuje nejstarší pořizovací cena, kterou jsme vyčíslili z nejstarší dodávky; výsledkem použití této metody je, že stav zásob na skladě je oceněn cenami, které jsme zjistili z posledních dodávek (Kovanicová, 2006).

V důsledku růstu cen dodávek dojde k tomu, že ocenění stavu zásob na skladě, tedy i v rozvaze, se velmi přiblíží aktuální (tedy vyšší) tržní ceně. Pokud jde o náklady, ty jsou ve výkazu zisku a ztráty vykázány v nižší částce. Toto vše způsobí, že výsledek hospodaření, základ daně z příjmů i daňové povinnosti jsou vyšší (Chalupa a kol., 2014).

Tabulka 3: Příklad metoda FIFO

Datum	Druh pohybu	Měrná jednotka (kg)	Cena za jednotku	Cena za dodávku
2. 5.	Příjem	100	15 Kč	1 500 Kč
8. 5.	Příjem	300	12 Kč	3 600 Kč
14. 5.	Příjem	200	16 Kč	3 200 Kč
17. 5.	Výdaj	130	?	?
20. 5.	Příjem	400	14 Kč	5 600 Kč

29. 5.	Výdaj	350	?	?
--------	-------	-----	---	---

Zdroj: vlastní zpracování podle Chalupa a kol., 2014

Tabulka 4: Výpočet položek pomocí metody FIFO

Datum	Výpočet ceny za jednotku	Cena za dodávku
17. 5.	$(100 \times 15) + (30 \times 12) = 1\ 860$	$1860 : 130 = 14,30$
29. 5.	$(270 \times 12) + (80 \times 16) = 4\ 520$	$4520 : 350 = 12,914$

Zdroj: vlastní zpracování podle Chalupa a kol., 2014

Metoda LIFO

Pokud jsme měli u metody FIFO „první do skladu, první ze skladu,“ tak u metody LIFO jde o opačný postup „poslední do skladu, první ze skladu.“ Touto metodou zjistíme ocenění nákladů, které se naopak přibližuje cenám uvedených na trhu (Louša, 2012).

Pevná cena

Tato metoda vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 1. Jakým způsobem nebo metodou má být tato cena stanovena není upraveno v žádném předpisu. Proto se musíme řídit obecnými pravidly, která se snaží použít takové metody, které se co nejvěrněji přibližují zobrazení skutečnosti (Louša, 2012).

Pevnou cenu je dobré použít v případě jednotlivých nákupů, u kterých pořizovací cena zásoby nevykazuje velké výkyvy. Pořizovací cena odpovídá stejné úrovni jako předem stanovená pevná cena, vedlejší náklady pořízení a odchylky od pevné ceny při reálném nákupu (Chalupa a kol., 2014).

Oceňovací odchylky

Pokud k ocenění zásob použijeme metodu pevné ceny, vznikají nám rozdíly mezi touto cenou a skutečnou pořizovací cenou. Vzniklé rozdíly jsou ČÚS nazývány odchylkami od skutečné ceny. Rozpouštění nákladů zásob při vyskladnění by mělo být podle ČÚS 015 Zásoby stanoveno ve vnitřním předpisu účetní jednotky. Musí se stanovit systém, podle kterého jsou odchylky rozpouštěny do nákladů. Rozpouštění odchylek musí být stanoveno tak, aby nedošlo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Ke dni, kdy se sestavuje rozvaha, nebo i k jiným okamžikům, ke kterým se účetní závěrka sestavuje, se zásoby oceňují reálnou hodnotou nebo historickou cenou.

- **Historická cena** je cena, která je stejná jako cena ke dni uskutečnění účetního případu. U historické ceny musíme respektovat zásadu opatrnosti (§ 25 a 26 ZÚ) a podle potřeby přechodně snížit hodnotu zásob pomocí opravných položek.
- **Reálnou hodnotu** (§ 27 ZÚ) využívá účetní jednotka, například pokud jde o přeměnu obchodní společnosti nebo družstva. (Šteker, Otrusínová, 2013)

3.3 Způsoby účtování zásob

V českém účetním standardu (ČÚS) č. 015 – Zásoby, jsou stanoveny dva způsoby pro účtování o zásobách, a jsou označeny jako způsob A a B. Způsob A můžeme charakterizovat tak, že každý nákup i každá spotřeba je účtována na příslušný majtkový účet např. účet 112 – *Materiál na skladě*. Kdežto u způsobu B se během roku neúčtuje na majtkové účty, ale vše se účtuje přímo na příslušné nákladové účty (Valder, 2008).

3.3.1. Účtování způsobem A

Jak již bylo zmíněno, způsobem A se výdaje pořízení zásob (nákupem i vlastní výrobou) účtují na příslušné majtkové účty (účtová skupina 11, 12 a skupina 13), a to v takovém ocenění, které odpovídá ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) a písm. d) zákona o účetnictví. U způsobu A se provádí průběžná inventarizace zásob (Ryneš, 2014).

Je na účetní jednotce jaký způsob si vybere. Účetní jednotka má možnost účtovat způsobem A i způsobem B. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění však můžeme uplatnit pouze jeden z uvedených způsobů (Valder, 2008).

Při uzavírání účetních knih se účtují inventarizační rozdíly na vrub účtu nákladů, pokud se jedná o manka a škody, nebo ztráty do výše stanovených norem (zde jde o účet 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*).

Pakliže se jedná o přebytek zásob, dojde k zaúčtování ve prospěch účtu výnosů na vrub příslušného účtu (Chalupa a kol., 2014).

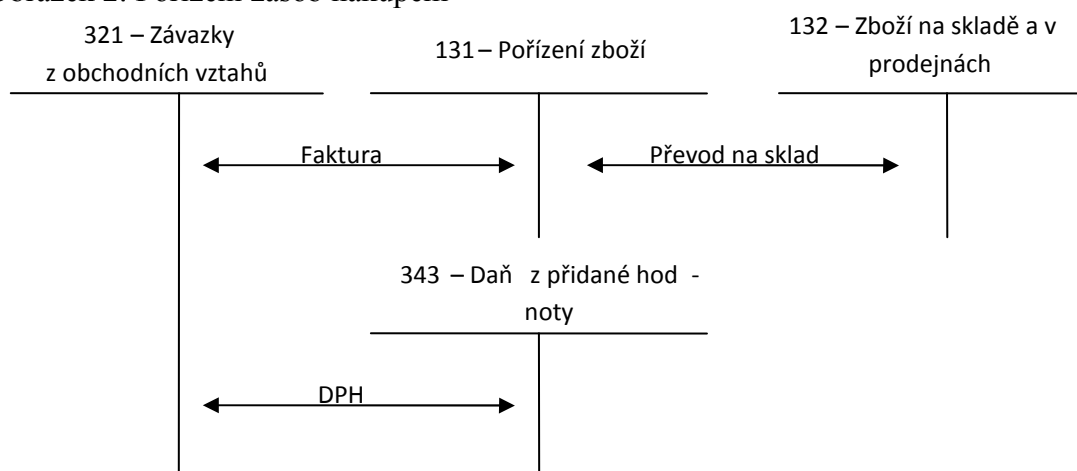
Účtování pořízení zásob nákupem

V průběhu účetního období se zásoby nakoupené za pořizovací cenu účtují na stranu MD účtu 111 – *Pořízení materiálu*, nebo 131 – *Pořízení zboží*, a na straně Dal budou příslušné účty, kterými mohou být účty zúčtovacích vztahů (321, 325), nebo účty pe-

něžních prostředků (211, 221). Pokud jsou v rámci pořízení zásob nákupem využity vnitropodnikové služby, například doprava, jedná se o aktivace služeb, které také tvoří část pořizovací ceny zásoby a účtují se na účty v účtové skupině 62 – *Aktivace*, toto platilo do roku 2015 (Louša, 2012).

Když je pořízení zásoby zaúčtováno, musí dojít k předání zásoby na sklad. Převzetí na sklad (příjemka) se účtuje na vrub účtu 112 – *Materiál na skladě* nebo 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*. Samozřejmě musí dojít ke snížení hodnoty na účtech 111 a 131. Proto účetní případ v rámci příjemky bude 112/111 nebo 132/131 (Valder, 2008).

Obrázek 2: Pořízení zásob nákupem



Účtování o spotřebě materiálu a prodeji zboží

O spotřebě materiálu a prodeji zboží se účtuje na vrub příslušného účtu v rámci účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*. Dále pak o prodeji materiálu se účtuje na vrub účtu 542 – *Prodaný materiál* (Valder, 2008).

Účtování zásob pořízených vlastní činností

U zásob pořízených nákupem se vše účtuje stejně, a to i u zemědělských podniků. Pokud jde o zásoby pořízené vlastní činností, jsou zde jisté drobné „zvláštnosti“.

O nákladech spojených s pořízením zásob vlastní výroby (přírůsty zásob) a úbytcích zásob, které podnik vytvořil vlastní činností, závisí na způsobu ocenění v rámci účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Pokud má účetní jednotka několik účtů zásob, mezi kterými dochází k převodům produktů, musí si zvolit způsob jakým o nich účtovat. Může využít účty v účtové skupině 61, nebo účtovat přímo na účty jednotlivých zásob (Ryneš, 2014).

Jak na účtování zásob vlastní činnosti v roce 2016

Když hovoříme o účtování zásob, měli bychom si připomenout, že od 1. 1. 2016 došlo ke změnám v rámci účtování o změně stavu polotovarů vlastní výroby, nedokončené výroby, výrobků či mladých zvířat. Novela PVZÚ (novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele č. 250/2015 Sb.) přináší zásadní změnu v používání účetních postupů. Zásoby vlastní činnosti - jak vykazování, tak i účtování - upravuje PVZÚ v § 22 ve znění platném tedy od již zmiňovaného 1. 1. 2016.

Díky nové úpravě v PVZÚ dojde ke zrušení původního způsobu účtování. Dříve se o změnách stavu zásob vlastní činnosti (dříve vlastní výroby) účtovalo na výnosové účty skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato novela od roku 2016 vypouští účtovou skupinu 61 z Přílohy č. 4 – Směrná účtová osnova.

Další novinkou je zrušení účtové skupiny 62 – Aktivace, které jsou přesunuty do účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Pokud jde o vykazování změny stavu zásob a aktivace ve výkazu zisku a ztráty, dojde k změně v závislosti na zařazení do skupiny 58. Změna stavu zásob bude ve výkazu v položce „B. Změna stavu zásob vlastní činnosti“ (+/-) a aktivace bude v položce „C. Aktivace“ (-). Tyto změny budou mít vliv na velikost ukazatelů týkajících se finančního zdraví podniku a na strukturu výkazů, které se týkají účetní závěrky (Novelizace ZÚ, 2016).

Jedna z možných reakcí účetní jednotky na tuto změnu je změna v účtovém rozvrhu 2016 při zřizování syntetických účtů v účtové skupině 58, a to například následujícím způsobem.

58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

581 – Změna stavu nedokončené výroby

582 – Změna stavu polotovarů

583 - Změna stavu výrobků

584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat

585 – Aktivace materiálu a zboží

586 – Aktivace vnitropodnikových služeb

587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku (Účetnictví, 2016/2)

Mimořádné náklady jsou nově podle novelizace 2016 účtovány v účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady. Kvůli rozšíření této skupiny vyvstávají otázky, jak bude vypadat analytika u jednotlivých položek mimořádných nákladů, které jsou přesunuty do této skupiny. Pokud vzniknou mimořádné náklady či výnosy, jsou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty jako jiný výsledek hospodaření (Novela zákona o účetnictví).

Byla také zrušena skupina 68 – Mimořádné výnosy, a stejně jako u nákladů jsou položky z této skupiny zařazeny do skupiny 64 – Jiné provozní výnosy (novelizace ZÚ, 2016).

Nedokončená výroba

Tento účet zachycuje stavy a změny nedokončené zemědělské výroby (nedokončené rostlinné výroby a nedokončené líhnutí drůbeže), dále sem patří nedokončené výroby pomocných činností (například nedokončené zpracování výroby).

Oceňuje se ve výši skutečných nákladů, které musí být vynaloženy na zpracování. Jedná se o položky:

- Přímý materiál
- Přímé mzdy
- Ostatní přímé náklady

Způsob oceňování je v podstatě odraz přírodních a klimatických podmínek, ve kterých musí zemědělský podnik hospodařit (Valder, 2008).

Výrobky

Na tomto účtu se účtuje v ocenění, které je uvedené u účtu 121 – *Nedokončená výroba*. Zde se účtuje o stavu a pohybu zásob, vytvořených zemědělskou výrobou (rostlinnou a živočišnou), popř. ostatní výroby, určené jak k vlastní spotřebě, tak k prodeji.

Pokud dojde k zjištění manka, které je podle vnitřních norem přirozeným úbytkem, účtujeme o něm jako o provozních nákladech. Pokud se jedná o manka zaviněná, nebo manka nad normu, účtujeme o nich na účet 582 – *Manka a škody*. Přebytky jsou naopak účtovány ve prospěch účtu 583 – *Změna stavu výrobků* (Nepřechová, 1996).

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Zde používáme účet 124 – Mladá a ostatní zvířata, na který účtujeme zvířata ve výkrmu, užitkové a plemenné chovy zvířat, mladá zvířata a ostatní chovy drobných zvířat

(včely, kožešinová zvířata, ryby atd.). Zachycujeme jak zvířata nakoupená, tak i z vlastního chovu. Zaúčtování příchovek, přírůstků hmotnosti a vzrůstových přírůstků na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se provádí, pokud jsou v pořádku vážní listy, popřípadě protokoly o narození (Valder, 2008).

Když zjišťujeme přírůstek hmotnosti, musíme brát v úvahu všechny změny, ke kterým od předchozího období došlo. K tomuto účelu se používá vzorec:

Skutečná hmotnost koncem období

- + **Veškeré úbytky během období (prodej, předání, hmotnost uhynulých apod.)**
- **Veškeré příjmy během období (převod z jiné kategorie, nákup aj.)**
- **Skutečná hmotnost na začátku období (Neplechová, 1996)**

Pokud jde o příchovky, přírůstky a úbytky zvířat jsou účtovány na účet 584 – *Změna stavu zvířat*. O změnách můžeme účtovat průběžně nebo periodicky, ale aby se zamezi- lo možným problémům se zjišťováním změn stavu zvířat, pokud máme v zásobách jak zvířata nakoupená, tak i z vlastního chovu, lze tedy doporučit způsob průběžné evidence (Dvořáková, 2012).

Manka a úhyny se účtují na stranu Dal 124 a na straně MD –

- a) 614 – jedná-li se o nezaviněné uhynutí zvířat a úhyny do normy
- b) 582 – jde-li o zaviněné úhyny zvířat a úhyny nad normu (Neplechová, 1996)

3.3.2. Účtování způsobem B

Při používání této metody se během účetního období účtuje na stranu MD účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy a na stranu Dal vhodné účty zúčtovacích vztahů. I u této metody dochází k aktivaci vnitropodnikových služeb, které souvisejí s dopravou. I zde se použijí účty spotřeby a aktivace (Neplechová, 1996).

Účtování nakupovaných zásob na konci účetního období

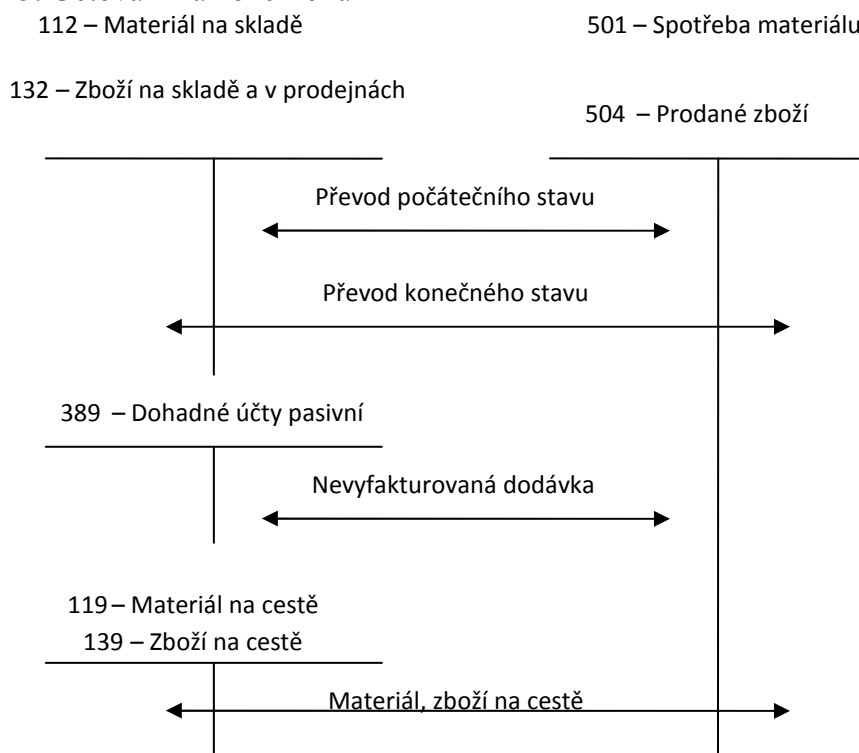
Když dojde k uzavření účetních knih, tak se počáteční stavy účtu 112 – *Materiál na skladě* a 132 – *Zboží na skladě* a v prodejnách převedou na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – *Prodané zboží*. K zaúčtování stavu zásob dojde ke konci účetního období, a bude zaúčtováno: 132 / 504 a 112 / 501. Inventarizační rozdíly, které nám

vzniknou, jsou účtovány na účty 549 – *Manka a škody*, pokud se jedná o manka nad normu, a na účet 648 – *Ostatní provozní výnosy* (Ryneš, 2014).

Účtování zásob pořízených ve vlastní režii na konci účetního období

Během roku se neúčtuje o žádných změnách stavu zásob. Při uzavírání účetních knih se proúčtuje počáteční stav, a to jako úbytek produkce. Následně podle inventury zjistíme konečný stav a ten se zaúčtuje jako produkce za běžné období, kterou jsme převzali na sklad (Valder, 2008).

Obrázek 3: Účtování na konci roku



3.4. Inventarizace zásob

Pomocí inventarizace účetní jednotka zjišťuje skutečné stavy zásob. Většinou se provádí inventura fyzická. Pomocí inventury zjistíme, zda skutečný stav zásob odpovídá stavu v účetnictví. Dále je povinností ÚJ zjistit, zda odpovídá i ocenění zásob, myslíme tím, zda hodnota zásoby v účetnictví není vyšší než jejich tržní cena. Pokud k tomu dojde a tržní cena je vyšší, je nezbytné stanovit, zda jde o rozdíl trvalého či přechodného charakteru (Chalupa a kol., 2014).

U většiny případů lze použít fyzickou inventuru - jako například u materiálu na skladě, zboží na skladě a v prodejně, výrobky vlastní činnosti, ale i zvířata. Ale existují i případy, kdy to není možné - např. u případů, u kterých by bylo krajně nevhodné zjišťovat skutečný stav. V těchto situacích je nejlepší zjistit skutečnou výši zásoby technickým výpočtem (Chalupa a kol., 2014).

Inventarizace má více druhů a to podle míry opakovatelnosti. Je možné je rozdělit na základě časového hlediska na periodické, které se dále dělí na:

- řádné
 - periodická – provádí se v okamžiku sestavení účetní závěrky
 - průběžná – je prováděna v průběhu celého účetního období
- mimořádná
 - v mimořádných případech, například při vzniku podniku, jeho sloučení, rozdělení, uzavření dohody o hmotné odpovědnosti zaměstnance, po živelné pohromě, vloupání apod. (uctovani.net, 2016).

Inventarizační rozdíly

Jsou řešeny v ČÚS č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Po provedení inventury porovnávám skutečné stavy zásob se stavem zjištěným z účetnictví, a rozdíly, které jsme zjistili a které nelze prokázat způsobem, který je stanoven zákonem a nazývá se inventarizační rozdíl (Chalupa a kol., 2014).

Při inventarizaci můžeme zjistit tři stavy - a to manko do normy, manko nad normu a škody, a poslední je přebytek. Manko do normy a celou jeho výši si stanovuje podnik sám a to ve vnitřních normách podniku (Štohl, 2010).

Účtování inventarizačních rozdílů do r. 2015:

- | | |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| 1) úbytek materiálu a zboží | <u>501, 504 / 112, 132</u> |
| 2) úbytek ned. výroby a výrobků | <u>611, 613 / 121, 123</u> |
| 3) manko | <u>549 / 112, 132, 121, 123</u> |
| 4) předpis manka | <u>335 / 648</u> |
| 5) přebytek materiálu a zboží | <u>112, 132 / 648</u> |
| 6) přebytek ned. výroby a výrobků | <u>121, 123 / 611, 613</u> |

4. Ocenění vlastní výroby prostřednictvím kalkulace

Podle zákona o účetnictví by měla účetní jednotka vyprodukovaná aktiva oceňovat výší vynaložených vlastních nákladů na jejich pořízení (Dvořáková, 2012).

Kalkulací se nejčastěji rozumí přiřazení nákladů, zisku, ceny, marže nebo nějaké jiné hodnotové veličiny, která vyjadřuje naturální jednotku výkonu (výrobek, službu či práce aj.) (Fabírová, 2007).

Předmětem kalkulace je vždy nějaký „výkon“. Jde o výkon, u kterého zjistíme, kolik nákladů jsme museli vynaložit. Tento výkon bývá označován jako kalkulační jednice (Dvořáková, 2012).

Kalkulační jednice vyjadřuje výkon nějakého určitého druhu, popř. i jakosti, který je obvykle vymezen naturální jednotkou výkonu (kus, kilogram, čas, délka, m³, apod.). Náklady jsou přepočtené na jednotku výroby; př. 1 ha v rostlinné výrobě. (Poláčková a kol., 2010).

4.1. Členění nákladů

Abychom mohli dojít k účinnému řízení nákladů, musíme je podrobněji rozčlenit. Toto členění musí mít vztah k řešení konkrétního problému, a důležité také je, aby bylo účelné.

Druhovému členění nákladů

V tomto členění musí být náklady seskupovány do stejnorodých skupin jednotlivých druhů. Patří sem:

- Prvotní náklady – především externí náklady, které se zachycují v účtové třídě 5 – Náklady. Do základních prvotních nákladů zahrnujeme:
 - Spotřebu materiálu
 - Spotřebu externích prací a služeb (nájemné, energie, přepravné apod.)
 - Mzdové a ostatní osobní náklady, včetně zdravotního a sociálního pojištění pracovníků

- Odpisy DHM a DNM
- Finanční náklady, jako např. bankovní výlohy, úroky, náklady vzniklé se získáním bankovních záruk atd.
- Druhotné náklady – výsledkem vnitropodnikových vztahů a představují převody uvnitř podniku. Náklady členíme na:
 - Spotřebu výrobků vlastní výroby
 - Režijní náklady
 - Náklady z vnitropodnikového styku, které se týkají jednotlivých útvarů v rámci podniku

Tyto náklady se účtují ve vnitropodnikovém účetnictví, účtové třídy 5 a 6, nebo 8 a 9 (Poláčková, 2010).

Kalkulační členění nákladů

Členění slouží k přiřazování jednotlivých nákladů k určitému výkonu.

- Přímé náklady – vždy náklady jednicové. Právě jednicové náklady zjistíme z účetnictví na samostatných účtech. Abychom zjistili náklady na jednici výkonu, je zapotřebí vypočítat hodnotu skutečně vytvořených výkonů.
- Nepřímé náklady – společné náklady, které patří do skupiny výkonů. Naprosto typickými náklady jsou odpisy technologického vybavení, ale patří sem i spotřeba režijního materiálu, dále také mzdy pracovníku - ať řídicích či administrativních (Fibírová, 2007).

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Z výrobního procesu vyplývá, že jednotlivé složky jsou závislé na objemu prováděných výkonů. V tomto členění lze dělit náklady na dvě skupiny:

- Variabilní náklady (závislé) – mění se podle toho, jak jsou náklady závislé na objemu produkce
- Fixní náklady (nezávislé) – v určitém produkčním intervalu zůstávají neměnné, a to i při změnách v objemu produkce (Poláčková, 2010).

4.2. Kalkulační metody

Když zjišťujeme vlastní náklady na jednotku výkonů v zemědělském podniku, můžeme použít různé způsoby i postupy, které zákonitě vedou k jiným výsledkům. Pokud se jedná o vymezení pojmů v rámci kalkulací, je to velice složité, protože není předepsána jednotná metodika pomocí právního předpisu.

Kalkulačních metod je mnoho, ale protože my se zabýváme zemědělstvím, budeme řešit kalkulace ve sdružené či nesdružené výrobě. Patří sem zůstatková neboli odečítací metoda, dále pak rozčítací metoda (Poláčková, 2010).

Tabulka 5: Kalkulační metody

ve výrobě sdružené	ve výrobě nesdružené
metoda odečítací (zůstatková)	-
metoda rozčítací	metoda rozčítací
kombinace metody odečítací a rozčítací	-
-	metoda dělením
-	metoda zakázková

Zdroj: Poláčková, 2010

Metoda odčítací

Tato metoda si zakládá na předpokladu, že v rámci sdruženého produktu je jeden výrobek považován za hlavní a ostatní za vedlejší. U vedlejších výrobků se nevytváří kalkulace, ale jsou oceňovány předem stanovenými cenami, které jsou většinou na tržní bázi. Při výpočtu se od celkových nákladů sdruženého produktu odečtou celkové náklady vedlejších produktů, a to co zbyde, představuje náklady na hlavní výrobek. Metoda je využívána při kalkulaci obilovin (hlavním produktem je zrna a vedlejším je sláma), dojníc (hlavním je mléko, vedlejším jsou telata, chlévská mrva, močůvka atd.). Problémy, které mohou vzniknout u této metody, spočívají především v oceňování vedlejších výrobků. Protože často neexistuje cena, které by byla objektivizovaná trhem. Dalším problémem může být, jak určit, který výrobek je hlavní (Dvořáková, 2012).

Metoda rozčítací

U této metody neexistuje rozlišení mezi hlavními a vedlejšími produkty. U všech produktů se zjišťují vlastní náklady. Sdružené vlastní náklady jsou rozvrhnuty na jednotlivé výkony, a to pomocí rozčítacích základů. Tyto základny vyjadřují vztah naturálních i peněžních ukazatelů u výrobků. Mezi nejčastěji používané základny patří:

- Poměrová čísla – mezi jednotlivými druhy se stanoví poměr. Například u luk je poměr 1:4 mezi senem a hmotností zelené píče apod.
- Procentní podíly – využívají se k rozvrhnutí vlastních nákladů na sdružené výkony (zrno a sláma)
- Pomocná kalkulační jednice – zvolíme vhodnou jednotku ze společného jmenovatele, která musí být v souvislosti s náklady, které jsme vynaložili (Poláčková, 2010).

Kombinace metody odečítací a rozčítací

Jako zlepšení metody se bere kombinace obou metod. Je vyhovující především v případech, ve kterých je potřebné jako hlavní výkon označit více výkonů. Na základě určených cen jsou vedlejší výrobky odečítány, a vlastní náklady se poté kalkulují na hlavní výrobky pomocí metody rozčítací (Dvořáková, 2012).

4.3. Obecný kalkulační vzorec

Pomocí tohoto vzorce zjišťujeme přímé náklady, které byly vynaloženy na chované zvíře či pěstovanou plodinu, a pak je můžeme částečně zahrnout do výrobní režie. V současné době není žádná metodika, která by nějakým způsobem popisovala obsah nákladové kalkulace. Máme však nějaký doporučený obecný kalkulační vzorec, který vypadá takto:

1. Nakoupený materiál (osiva, krmiva, hnojiva, sadba, steliva, chemické ochranné prostředky a ostatní materiál),
2. Výrobky vlastní výroby (osiva, steliva, hnojiva, krmiva a ostatní vlastní výrobky),
3. Ostatní přímé náklady a služby (prvotní náklady podle povahy výroby, např. externí služby, energie, pojistné, nájemné, daň z pozemků aj.),
4. Mzdové a ostatní osobní náklady,

5. Odpisy DHM a DNM,
6. Odpisy zvířat,
7. Práce vlastních mechanizačních prostředků, opravy a udržování,
8. Výrobní režie,
9. Správní režie - výjimečně, jen pokud doba aktiva je delší než 1 rok (Dvořáková, 2012).

5. Praktická část

6. Metodika

Firma, která mi poskytuje veškeré informace a podklady pro praktickou část, je akciová společnost, jejímž předmětem podnikání je živočišná a rostlinná výroba. Téma mé bakalářské práce „Účtování v zemědělském podniku se zřetelem na zásoby“ se jeví mnohdy jako jednoznačná problematika, ve které žádné problémy nenastávají. Mým úkolem je zjistit v rámci zemědělského podniku: problémy, případné chyby či jiné nedostatky týkající se účtování zásob. Jak bylo již uvedeno, podnik se zabývá živočišnou i rostlinnou výrobou. Proto bude i má práce rozdělena do dvou větších oddílů, a dále pak na menší skupiny věnované zjišťování a analýze problematiky jednotlivých plodin a zvířat.

Abych mohla začít zpracovávat praktickou část, je potřebné se seznámit s podnikem jako celkem, tzn. z hlediska hlavního předmětu činnosti, počtu zaměstnanců, základního kapitálu, ročního obrátu a velikosti celkových aktiv atd. Důležitou součástí a hlavním zdrojem informací bude účetní program, který společnost používá. Údaje, které použiji ve své práci, budou z období od roku 2012 do roku 2016, přičemž podstatná část údajů a informací bude z roku 2015.

Nejprve se budu věnovat evidenci zásob rostlinné výroby, výroby krmných směsí a jejich účtování v zásobách. Společnost pro účtování používá metodu A. Protože se jedná o tradičně zaměřený zemědělský podnik, znamená to, že podnik vlastní nějaká zvířata. Zde se také budu zabývat jejich účtováním a záležitostmi, kdy a za jakých podmínek jsou zvířata ze zásob zařazována do dlouhodobého majetku.

V počátku analýzy účtování podniku je třeba zjistit hodnotu ocenění zásob celkem, a zejména částky jednotlivých zásob. U zásob pořízených nákupem budeme samozřejmě používat pořizovací ceny. U zásob vyrobených vlastní činností budeme zjišťovat ceny pomocí rozpočtů tak, jak je užívá podnik, posouzena by mohla být i vhodnost využívání tradičních kalkulací v zemědělství.

V evidenci zásob na skladech může při provádění inventury dojít k zjištění inventarizačních rozdílů, což by mělo být další součástí práce, tzn., jak provádí inventuru, jak často a jak řeší vzniklé inventarizační rozdíly.

Od 1. 1. 2016 došlo k novelizaci zákona o účetnictví. Budu se snažit zjistit vliv a dopad těchto změn na účetní jednotku a její výkaznictví, zejména v oblasti oceňování a účtování. Došlo k přesunu určitých položek v rámci výkazů týkajících se účetní závěrky. Tyto změny budou mít vliv na velikost ukazatelů finančního zdraví podniku a na strukturu výkazů, které se sestavují v rámci účetní závěrky.

7. Charakteristika podniku

<i>Jméno:</i>	CIZ - AGRO, a.s.
<i>Adresa:</i>	Cizkrajov 21, 378 81 Slavonice
<i>Právní statut:</i>	Akciová společnost
<i>IČ:</i>	25 16 55 51

7. 1. Obor podnikání

Předmět podnikání dle výpisu z obchodního rejstříku, vedeného Krajským soudem v Českých Budějovicích oddíl B, vložka 866 je:

1. Zemědělství, včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje
2. Hostinská činnost
3. Opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů
4. Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

7. 2. Historie podniku

Společnost vznikla v roce 1997 jako dceřiná společnost Zemědělského obchodního družstva Cizkrajov. CIZ-AGRO, a.s. převzala restituční pohledávky oprávněných osob a členů družstva za ZOD Cizkrajov, a jejich vypořádáním ze strany družstva získala majetek potřebný k podnikání. Na základě pohledávek postoupených akciové společnosti došlo k navýšení jmění společnosti, kdy se stali emitenty členové ZOD Cizkrajov a oprávněné osoby, které se v minulosti nestali členy družstva. Tyto fyzické osoby uhradili emisi akcií svými postoupenými pohledávkami. Na navýšení jmění se podílelo i ZOD Cizkrajov, které vneslo do akciové společnosti nepeněžitý vklad ve formě určitých hospodářských budov a strojů. Těmito kroky došlo k vytvoření akcionářské struktury společnosti, kde byli fyzické osoby - členové ZOD Cizkrajov oprávněné osoby, - nečlenové a právnická osoba – ZOD Cizkrajov. Vzhledem k tomu, že se členská schůze ZOD Cizkrajov rozhodla o likvidaci družstva, došlo v jejím průběhu k prodeji akcií ve vlastnictví ZOD Cizkrajov v likvidaci jiné právnické osobě. Společnost začala provozovat hospodářskou činnost v roce 1998 a převzala veškerou

výrobní činnost ZOD Cizkrajov; převzala rovněž všechny zaměstnance a veškeré závazky z obchodního styku, jakož i úvěry. Společnost se řadí mezi středně velké podniky, a to podle splnění všech podmínek.

Půdní fond akciové společnosti se v roce 2015 stabilizoval na úrovni 2 577,89 ha zemědělské půdy z toho:

- výměra orné půdy činí 2 309,97 ha
- výměra trvalých travních porostů činí 267,92

Akciová společnost hospodaří v následujících katastrálních územích:

Lidéřovice, Peč, Urbaneč, Holešice u Cizkrajova, Mutná, Cizkrajov, Dolní Bolíkov, Mutišov, Chvaletín. Václavov u Chvaletína.

Základní kapitál společnosti: + 111 305 000,- Kč

Akcie:

- 1 018 ks kmenové akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 100 000,- Kč
- 817 ks kmenové akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 10 000,- Kč
- 1 335 ks kmenové akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 1 000,- Kč

Veškeré tyto akcie jsou v listinné podobě a jsou převoditelné se souhlasem představenstva.

Vedení podniku

Statutární orgány společnosti:

1. Správní rada – tříčlenná /předseda správní rady + 2 členové
 - a. Předseda správní rady: Ing. Martin Chňoupek
 - b. Člen správní rady: Ing. Martina Jerhotová Daňhelová
 - c. Člen správní rady: Ing. Jaroslav Pokorný
2. Statutární ředitel, kterým je Ing. Jaroslav Pokorný

Společnost zastupují vůči třetím osobám statutární ředitel nebo předseda správní rady.

Zaměstnanci

Společnost zaměstnává 61 pracovníků na plný pracovní úvazek.

Počet pracovníků do 40 let je 20 /což je 32,8 %/

Počet pracovníků starších 55 let je 14/což je 22,9 %

Počet pracovníků do 26 let je 7 / což je 11,5 %/

Počet pracovníků od 41 do 55 let je 20 což je 32,8 %

Graf 1: Přehledné zařazení zaměstnanců do věkových kategorií



Zdroj: vlastní tvorba podle interních zdrojů podniku

Tabulka 6: Struktura zaměstnanců podniku v roce 2015

	Počet	Ženy	Muži
Rostlinná výroba	7	-	7
Živočišná výroba	25	12	13
THP	15	8	7
Dílny	14	-	14
Celkem	61	20	41

Zdroj: vlastní tvorba podle interních zdrojů podniku

7. 3. Výrobky a služby

Tato společnost se významně zaměřuje na živočišnou výrobu. Rostlinná výroba především zabezpečuje potřeby ŽV pomocí pěstování krmných plodin a jejich zpracování do krmných směsí a výrobu objemných krmiv (siláž, senáž a seno). Z rostlinné výroby dále vznikají tržby pěstováním tržních plodin na orné půdě.

Tabulka 7: Struktura rostlinné výroby v roce 2015

Plodina	Výměra [ha]	Výnos [t/ha]
Pšenice ozimá	436,76	6,5
Ječmen ozimý	360,43	6,8
Oves	362,04	3
Řepka	426,3	4
Kukuřice	306,96	20
Jetel	365,65	10
Hrách	51,83	2
Louky trvalé	267,92	3
Celková výměra	2577,89	-

Zdroj: vlastní tvorba podle interních zdrojů podniku

Hlavními pěstovanými obilovinami jsou pšenice ozimá pro krmné i potravinářské využití, ječmen ozimý, oves; olejinami řepka ozimá. U většiny tržních plodin dosahuje podnik i přes nepříliš příznivé přírodní podmínky uspokojivých naturálních výnosů.

Po sklizni obilovin a řepky dochází k jejich čištění a sušení. Většina produkce rostlinné výroby je uskladněna na posklizňové lince v Peči. Zbylá část je uskladněna ve skladech v Cizkrajově a Liděřovicích.

Z uvedeného vyplývá, že podnik v osevním postupu dodržuje optimální strukturu pěstovaných plodin a neriskuje přehnanou specializací hlavně ve vztahu ke každoročně se měnícím realizačním cenám.

Tabulka 8: Struktura živočišné výroby v roce 2015

Kategorie	Počet ks	Užitkovost
Dojnice	334	7562 l na ks/rok
Krávy bez tržní produkce mléka	70	-
Telata	161	1,2 kg na ks a den
Mladý chovný skot	281	0,624 kg na ks a den
Vysokobřezí jalovice	31	-
Výkrm skotu	251	0,954 kg na ks a den
Výkrmové jalovice	31	0,734 kg na kus a den
Základní stádo prasat (prasnice)	433	21,5 selat/rok na prasnici
Selata	1009	0,204 kg na kus a den
Chovné prasničky	609	-
Výkrm prasat	132	0,901 kg na ks a den
Předvýkrm prasat	958	0,315 kg na ks a den

Zdroj: vlastní tvorba podle interních zdrojů

Z celkových tržeb za vlastní výroby bylo 35 % za výrobky rostlinné výroby a 55 % za výrobky živočišné výroby. Zbýlých 10 % tržeb jsou tržby získané ze spolupráce se společností KROW, s.r.o., která provozuje bioplynovou stanici, která se nachází v areálu společnosti CIZ- AGRO, a.s. Firma CIZ-AGRO, a. s. poskytuje BPS vstupní suroviny – siláž, senáž, vepřovou a hovězí kejdu, hnůj a močůvku. Od firmy KROW, s.r.o. odebírá společnost digestát, který využívá jako hnojivo na obhospodařované pozemky.

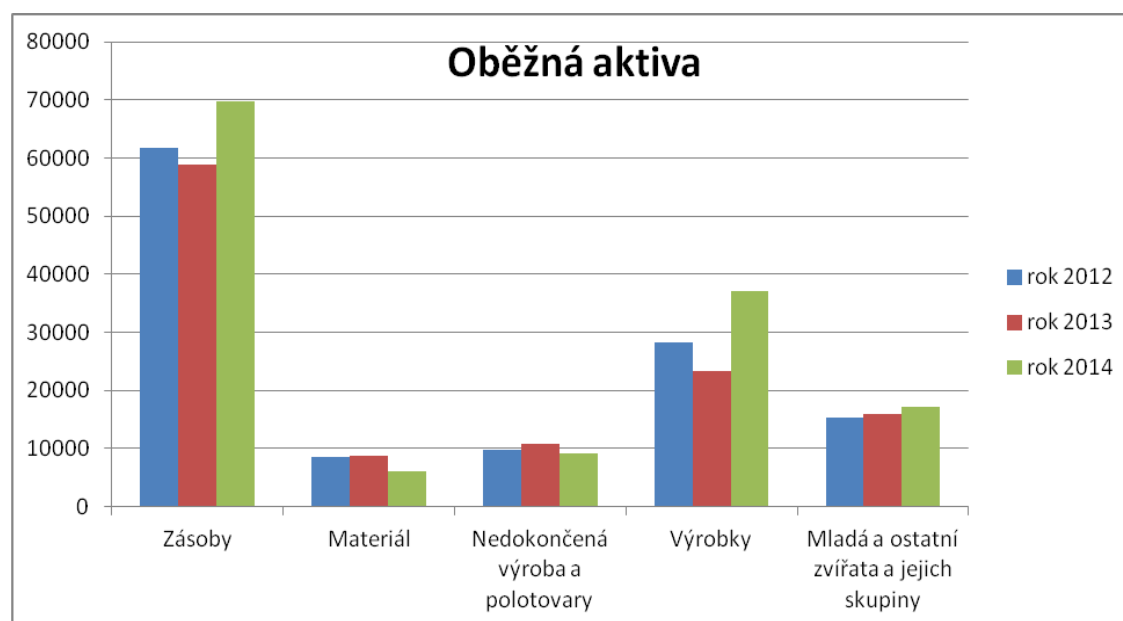
Z hlediska živočišné výroby podnik zajišťuje výrobu mléka, hovězího a vepřového masa a produkci selat. Hlavním produktem je zde tedy mléko, které tvoří asi 26% tržeb podniku a jatečná zvířata, která tvoří dohromady asi 29% tržeb podniku. Podnik dosahuje kvalitních výsledků jak v užitkovosti dojnic, tak i odchovu a výkrmu prasat, což svědčí o oprávněné specializaci na tato odvětví.

Živočišná výroba je soustředěna do dvou středisek. Na středisku Cizkrajov je umístěn chov prasat (uplatňuje uzavřený obrat stáda, je zde stáj pro jalové a březí prasnice, porodna prasnic, odchovna selat a prasniček a výkrm prasat). Z chovu skotu je na tomto středisku produkční stáj pro dojnice, porodna, stáj pro suchostojné dojnice, stáj pro výkrm jalovic a odchov mladého chovného skotu, přístřešek pro telata v boudách, zimoviště krav bez tržní produkce mléka. Na středisku Peč je soustředěn odchov chovných jalovic a vysokobřezích jalovic. Dále se zde nachází stáj pro ustájení krav bez tržní produkce mléka v zimním období. V Liděřovicích jsou ustájeni býci na výkrm. V Urbanči je dle potřeby využívána stáj pro výkrm prasat.

7. 4. Oběžná aktiva společnosti

Hodnoty níže uvedené si týkají rozmezí roků 2012 až 2014. V roce 2012 se oběžná aktiva pohybovala kolem 95 079 tis. Kč. Pokud nahlédneme do rozvahy, zjistíme, že v roce 2012 měla společnost největší část OA v zásobách, které činily 61 602 tis. Kč, a nejmenší podíl připadá na nedokončenou výrobu a polotovary. V roce 2013 byla oběžná aktiva v hodnotě 100 381 tis. Kč. A opět největší část tvoří zásoby, avšak oproti roku 2012 je v roce 2013 nejmenší podíl u materiálu a to 8 816 tis. Kč. V roce 2014 byla zjištěná hodnota oběžných aktiv největší z porovnávaných let - a to 104 338 tis. Kč. Největší hodnota byla zjištěná u zásob 69 675 tis. Kč.

Graf 2: Struktura oběžných aktiv v letech 2012 - 2014



Zdroj: vlastní tvorba dle rozvah účetní jednotky

Velikost oběžných aktiv se odvíjí od velikosti tržeb za jednotlivé roky. Zemědělský podnik prodává svá oběžná aktiva vždy za určitou tržní cenu, která se mění podle situace a domluvy s kupujícím. Některé roky jsou oběžná aktiva vyšší, ale další rok mají nižší objem, jsou tak vykázány větší tržby.

8. Rostlinná výroba

Hlavní produkce a tržby z rostlinné výroby má společnost v letních a v podzimních měsících, a to z důvodu ukončení žní a následného prodeje vypěstovaných plodin.

8.1 Členění zásob

Společnost člení zásoby do položek, které jsou uvedené v § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jednotlivé položky jsou dále rozdělovány do dalších podkategorií:

- Materiál – na účet materiál společnost účtuje o pořízení různých materiálů týkajících se nejenom rostlinné výroby, ale zde budou uvedené jenom položky, které sem patří
 - Nakoupená osiva a sadba
 - Nakoupená hnojiva
 - Chemické ochranné prostředky
 - Ostatní materiál – drobný spotřební materiál (čisticí prostředky, ruční nářadí, atd.)
- Zboží – společnost zboží nenakupuje, prodává jen vlastní produkty
- Nedokončená výroba a polotovary: hnojiva, sadba, služby atd.
- Výrobky rostlinné výroby
 - Plodiny
 - Ječmen ozimý
 - Pšenice ozimá
 - Oves nahý
 - Oves pluchatý
 - Kukuřice
 - Řepka
 - Hrách
 - Ostatní výrobky rostlinné výroby
 - Kukuřičná siláž

- Senáž luční
- Senáž jetelová
- Steliva

Většinu plodin společnost vyprodukuje za účelem prodeje - např. oves nahý je prodáván na výrobu müsli, ale jiné plodiny jsou využívány na výrobu krmných směsí - jako oves pluchatý či ječmen ozimý. Ostatní výrobky RV jako je siláž či senáž jsou využívány ke krmení skotu a část jako palivový zdroj pro bioplynovou stanici.

Společnost vlastní řadu skladovacích prostorů, ve kterých se nachází plodiny, které byly vyprodukovány. Jednotlivé sklady se nachází v areálu společnosti a v přilehlých obcích. Například jedna z největších skladovacích jednotek se nachází v Peči na posklizňové lince, kde se v případě nutnosti obilí usuší v sušičce a poté uskladní v jednotlivých silech, které jsou se sušicí linkou propojena. Plodiny jsou skladovány dohromady, tzn., že v jednom skladu je například pšenice i ječmen; samozřejmě odděleně. I v rámci účtování o jednotlivých skladech se všechny plodiny účtují na konkrétních skladových kartách jednotlivých skladů.

8. 2. Oceňování zásob rostlinné výroby

Společnost pro oceňování zásob používá metody, které jsou upravené v Zákoně 563/1991 Sb. o účetnictví § 25 a § 49 Vyhlášky, a samozřejmě také ČÚS 015 – Zásoby.

8. 2. 1. Oceňování zásob při pořízení

Oceňování nakupovaných zásob

Nakupované zásoby jsou ve společnosti oceňovány skutečnou pořizovací cenou, která se skládá z ceny pořízení a vedlejších nákladů. Do vedlejších nákladů u pořízení produktů, týkajících se rostlinné výroby, především patří pojistné, clo, provize a např. ještě doprava. Především u rostlinné výroby bývá použita vlastní doprava, která podle novelizace z 1. 1. 2016 spadá do účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Případ: Společnost nakoupila 28,2 t řepkového šrotu, který považuje za materiál a přidává ho do krmných směsí. Cena šrotu je 6 400,- Kč/t bez DPH. Společnost, od které jsme nakoupili šrot, si účtuje určitou hodnotu i za dopravu. Společnosti přijde faktura, na které je cena, ve které už jsou vedlejší náklady započítány.

1. FAP za dodávku řepkového šrotu:		
Cena bez daně	180 480 Kč	111/321
DPH 21%	37 900 Kč	343/321
Celkem	218 380 Kč	
2. Převzetí materiálu na sklad	180 480 Kč	112/111

Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Společnost tuto metodu často používá, protože si spoustu zásob vyrábí právě vlastní činností. U této metody společnost nepoužívá kalkulace a kalkulační jednici, ale rozpočet na jednotlivé položky a na určitou produkci. Podle novelizace zákona se mění pohled na variabilní a fixní nepřímé náklady (správní režii). Požadavkem je do ocenění zásob zahrnout přímé náklady, ale také poměrnou část nepřímých nákladů. Podle novely vyhlášky jsou z oceňování zásob vyloučeny náklady na prodej, a to z důvodu, že tyto náklady nevznikají při výrobě, ale až následně při odbytu.

Tabulka 9: Rozpočet řepky k 16. 11. 2015

Účet	Název účtu	CZK Nákladů	CZK Výnosů
501 031	Spotřeba nakoupených osiv a sadby	439 583,30	
501 032	Spotřeba nakoupených osiv a sadby	4 154 968,58	
501 033	Spotřeba pohonných látek	40 857,05	
501 034	Spotřeba chemických ochranných prostředků	2 748 449,20	
501 070	Spotřeba digestátu	596 160,00	
518 905	Ostatní služby	291 375,00	
518 910	Poradenství	12 600,00	
Součet za materiálové náklady a služby		8 283 993,13	
521 110	Základní mzdy	110 218,09	
521 210	Prémie	7 305,19	
524 001	Sociální zabezpečení	29 380,85	
524 003	Zdravotní pojištění	10 577,10	
Součet za osobní náklady		157 481,23	
548 011	Pojištění plodin	401 828,00	
Součet za ostatní náklady		401 828,00	
599 100	Práce traktorů	708 004,00	

599 200	Práce samohodných strojů	103 464,00	
599 300	Postřikovače	205 821,00	
Součet za vnitropodnikové náklady		1 017 289,00	
581 100	Změna stavu nedokončené výroby		8 816 263,78
Součet za produkci			8 816 263,78
583 521	Prodej výrobků rostlinné výroby	8 755 989,05	
Součet za prodeje		8 755 989,05	
601 021	Tržba za produkty RV		20 313 170,00
648 030	Zaokrouhlení dokladu		-0,17
Součet za tržby			20 319 169,83
***** Součty		18 616 580,41	29 135 433,61
***** ZISK (ZTRÁTA)			10 518 853,20

Zdroj: vlastní tvorba podle údajů z interních zdrojů

Společnost vytváří rozpočty na jednotlivé plodiny za celý rok s tím, že pokud dojde k nějaké změně během roku, musí se rozpočet přepočítat. Vytvoření kalkulace na jednu tunu výrobku společnost nevytváří. Vše počítá za rok na určitý počet tun.

8. 2. 2. Oceňování zásob při vyskladnění

Nakoupené či vytvořené zásoby vlastní činností se musí při vyskladnění ocenit. Společnost má zásoby rozdělené na skladových kartách a v souborech na počítači. Oceňování zásob rostlinné výroby se v určitých věcech liší od oceňování přírůstků (příchovků) zvířat. O tom jakou metodu si společnost zvolí, rozhoduje účetní jednotka sama. Vybraná metoda musí být zapsána ve vnitřních směrnících podniku.

Vážený průměr

Využívanou metodou oceňování při vyskladnění pro tuto společnost je metoda váženého aritmetického průměru. Mnoho účetních jednotek používá právě tuto metodu. U této metody je nutné průměry počítat alespoň jednou měsíčně. Společnost si ve svých vnitropodnikových směrnících stanovila, že bude průměry kontrolovat vždy na konci měsíce. Postup výpočtu průměru je prováděn pomocí účetního programu. Do společnosti přijde faktura, vedoucí skladu provede příjemku na sklad v hodnotě položek na faktuře. Každé ráno účetní program provede propočet průměrů skladových cen, které se berou

jako ceny prodejní, a ve stejné ceně je i vyskladněno ze skladových karet. Skutečná prodejní cena se může od ceny průměrné lišit. Závisí to na domluvě s odběratelem.

Tabulka 10: Pohyby na skladě s chemickým postřikem Velocity

Datum	Pohyb	Množství (t)	Kč/t	Celkem Kč
5.3.2015	Příjem	300	361,60	108 480
9.3.2015	Příjem	300	329,96	98 988
14.3.2015	Vyskladnění	120	?	?
3.4.2015	Příjem	300	361,60	108 480
15.5.2015	Vyskladnění	300	?	?
12.6.2015	Příjem	300	361,60	108 480
26.7.2015	Vyskladnění	240	?	?
28.7.2015	Příjem	300	361,60	108 480

Zdroj: vlastní tvorba podle skladové karty

Průměrná cena k 14. 3. 2015: $(108480 + 98988) / (300 + 300) = 345,78$

Celková hodnota: $(120 \times 345,78) = 41\,494,-$

Průměrná cena k 15. 5. 2015: $(108480 + 98988 - 41494 + 108480) / (300 + 300 - 120 + 300) = 351,86$

Celková hodnota: $(300 \times 351,86) = 105\,558,-$

Průměrná cena k 26. 7. 2015: $(108480 + 98988 - 41494 + 108480 - 105558 + 108480) / (300 + 300 - 120 + 300 - 300 + 300) = 355,61$

Celková hodnota: $(240 \times 355,61) = 85\,346,-$

FIFO

Metoda je často používána hlavně z důvodu, že se snaží přiblížit ceny nákladů cenám na trhu. Společnost tuto metodu nepoužívá a to ze dvou důvodů. Tato metoda nebere v potaz spojení mezi fyzickým tokem zásob a skutečnými cenami. A druhým důvodem proč není společností tato metoda využívána, je ten, že na většině skladových karet dochází jenom ke dvěma příjmům - a to vždy na začátku účetního období a v době skončení žní. Poté už dochází jenom k vyskladnění, které je způsobeno prodejem výrobků rostlinné výroby, nebo její spotřebou například na výrobu krmných směsí či jako palivo do bioplynové stanice.

Tabulka 11: Pohyby na skladě s ječmenem ozimým

Datum	Pohyb	Množství (t)	Kč/t	Celkem Kč
31.8.2015	PS	2 455	2 442	5 995 110
12.10.2015	vyskladnění	0,400	?	?
26.10.2015	vyskladnění	250,000	?	?
11.11.2015	vyskladnění	0,450	?	?
18.11.2015	vyskladnění	170,000	?	?
25.12.2015	vyskladnění	0,050	?	?

12.10.2015	0,400*2442	976,8
26.10.2015	250*2442	610 500,0
11.11.2015	0,450*2442	1 098,9
18.11.2015	170*2442	415 140,0
25.12.2015	0,050*2442	122,1

Zdroj: vlastní tvorba podle skladové karty

Na příkladu FIFO je zcela zřejmé, že tato metoda je naprosto nepoužitelná. Podnik veškeré plodiny rostlinné výroby vyprodukuje vlastní činností, a proto je zbytečné nakupovat další. Všechny malé hodnoty z tabulky jsou vyskladňovány z důvodu drobného prodeje. Větší hodnoty znázorňují převody do jiných skladů nebo prodeje. Pokud hovoříme o nepřímých nákladech, které zde vznikají, je jejich část započítána do zjišťovaných cen jednotlivých položek. Mezi zmiňované náklady patří například činnosti traktorů. Tyto náklady jsou rozpočítávány podle hodin, které byly potřeba k činnosti traktorů na určitý počet tun obilí. Když například budeme mít 8 hod. činnosti traktoru a za činnost je 350 Kč/hod, v tom případě jsou nepřímé náklady na činnosti traktoru rovny 2 800 Kč. Počet hodin činnosti traktorů, postřikovačů a samohodných strojů je vypočtena při zpracování mezd zaměstnanců a bereme je jako naturální ukazatele.

Shrnutí:

Jak je již zmíněno výše, má účetní jednotka propojený účetní software mezi všemi skladů. Proto jednotliví vedoucí těchto skladů mohou zaznamenávat příjmy, výdejky i vratky pomocí tohoto programu. Tímto způsobem se podařilo odstranit nedostatky mezi komunikací účetní a jednotlivými vedoucími skladů. Pomocí tohoto způsobu vedení skladových evidencí dochází k rychlé a spolehlivé komunikaci mezi jednotlivými skladů, a to i těch, které nejsou v areálu společnosti. Pokud jde o výběr metody používané při vyskladnění, je pro společnost vhodná spíše metoda váženého průměru. Je to

z důvodu malého počtu pohybů na velkém množství skladových karet. Pakliže se bavíme o rostlinné výrobě, je metoda FIFO neproveditelná. A to právě z důvodu jediného vstupu na začátku období, takže by tato metoda neměla žádný význam. Jenom pokud by chtěl podnik vykázat větší náklady a snížit si tím základ daně, byla by tato metoda vhodná; v ostatních případech, je zcela nepoužitelná.

8. 3. Účtování zásob rostlinné výroby

Společnost účtuje o zásobách způsobem A. Tento způsob umožňuje účetní jednotce aktuální přehled o stavu zásob, a to kdykoli bude chtít a potřebovat. K účtování o pořízení zásob se používá účet 111- Pořízení materiálu. Společnost se nezabývá nákupem a prodejem zboží. Vedlejší náklady spojené s pořízením materiálu jsou účtovány na nákladové účty.

Při přijetí materiálu na sklad se používá účet 112 – Materiál na skladě, a při tom dojde k snížení hodnoty na účtu 111 – Pořízení materiálu.

Při přijetí faktury dochází k zaúčtování ve dvou fázích. Přijatá faktura je pověřenou pracovnící zapsána v programu do operativní evidence došlých faktur a předána konkrétnímu vedoucímu skladu, do kterého přijatá faktura náleží. Vedoucí skladu vypíše „likvidační list,“ na který vypíše všechny potřebné údaje – jako je den přijetí faktury, číslo příjemky, dále pak o jaký sklad se jedná. Vedoucí skladu vypíše jednotlivé položky, kterým přiřadí konkrétní číslo, pod nímž je vedené v evidenci konkrétního skladu (např. sklad 53 Nakoupená krmiva, č. položky 35030 – Tamerol). Protože jsou všechny sklady propojené přes účetní software, mohou jednotliví vedoucí do programu zapisovat příjemky a výdejky. Tímto způsobem se společnost snaží snížit rizika spojená s nedorozuměním, nebo se špatnou komunikací jednotlivých zaměstnanců (například čitelnost písma jiného zaměstnance). Takto vyplněný „likvidační list“ je vrácen účetní, která přijatou fakturu zaúčtuje do účetního programu. Společnost používá účetní program Eko-soft od výrobce Krásná Hora. Tento program je rozdělen do určitého množství modulů (například účetnictví, centrální mzdy nebo manažerský informační systém).

Tabulka 12: Účetní případy týkající se zásob RV

Č.	Doklad	Text	Kč	DM	D
1.	FAP	Nákup materiálu do rostlinné výroby	152 000	111	321
		DPH 21 %	31 920	343	321

		Celkem	183 920		
2.	FAP	Faktura na dopravu materiálu vlastní	5 800	111	583 032
3.	INT	Příjemka materiálu na sklad	157 800	112	111
4.	FAV	Prodej výrobků (ječmen ozimý)	1 205 600	311	601
		DPH 21 %	253 176	311	343
		Celkem	1 458 776		
5.	INT	Výdejka ze skladu výrobků RV	1 205 600	583 021	123
6.	INT	Úbytek nedokončené výroby	500 000	581 100	121
7.	INT	Přírůstek výrobků na sklad	500 000	123	581 100
8.	INT	Škoda na skladu materiálu	15 000	549	112
9.	INT	Předpis k náhradě - pojišťovna	9 000	378	648
10.	VBÚ	Úhrada škody od pojišťovny	9 000	221	378
11.	FAP	Nákup krmných směsí od něm. dodavatele 1800 €, kurz 27,06	48 708	111	321.2
12.	INT	Samovyměření DPH 21%	10 229	349	343
13.	INT	Nárok na odpočet 21%	10 229	343	349
14.	INT	Do 31. 12. nebyl němec. materiál převzat na sklad	48 708	119	111
15.	INT	Přírůstek nedokončené výroby	230 000	121	581 100

Zdroj: vlastní tvorba

Shrnutí:

Společnost používá pro účtování zásob metodu A. Ve svých vnitropodnikových směrnících mají vymezené konkrétní druhy zásob, které se účtují přímo do spotřeby. Mezi tyto zásoby patří především různé druhy krmných směsí. Použití způsobu B není v této společnosti vhodné. Účetní jednotka požaduje stále aktuální informace o stavu zásob, a tím umožňuje snazší manipulaci a orientaci ohledně nákupu různých zásob potřebných pro rostlinnou výrobu. Velmi často je obtížné odhadnout velikost potřebného materiálu, a proto dochází k častým pohybům na skladových účtech. Protože má účetní jednotka velké množství nedokončené výroby a chce sledovat průběžné stavy tohoto účtu, není tedy možné využívat pro účtování metodu B.

8.4. Inventarizace zásob

Účetní jednotka provádí inventarizace zásob jednou ročně, vždy před koncem účetního období. Součástí inventarizace je inventura. Inventura je prováděna fyzicky na jednotlivých skladech. Tuto inventuru provádí vedoucí skladu za účasti zvolené komise. Po

zjištění skutečných stavů a potvrzení správnosti komisí jsou tyto stavy zaneseny do účetnictví. Proveďte se porovnání výše skutečného stavu s účetním stavem. Zjištěné stavy se zaúčtují do účetního systému jako konečné stavy těchto položek. Výsledkem může být, že se skutečný a účetní stav rovnají, nebo nám může vzniknout manko do normy, nad normu či přebytek. Manko do normy je zvolená hranice manka (účtovaná do spotřeby), kterou si zvolí účetní jednotka ve svých vnitropodnikových směrnících. Společnost v roce 2015 nezaznamenala žádné inventarizační rozdíly. V případě zjištěného rozdílu, by postupovali podle účetních případů v tabulce 13.

Tabulka 13: Inventarizační rozdíly

Č.	Text	MD	D
A. Účetní stav je vyšší než fyzický stav			
1.	Manko do normy	501	112
2.	Úbytek ned. výroby a výrobků	581 100, 583 021	121, 123
2.	Manko nad normu	549	112
3.	Předpis náhrady škody	335	648
4.	Úhrada manka	211	335
B. Účetní stav je menší než fyzický stav			
5.	Přebytek materiálu	112	648
6.	Přebytek ned. výroby a výrobků	121, 123	581 100, 583 021

Zdroj: vlastní zpracování podle Štohl, 2012

8. 5. Opravné položky

Opravné položky se tvoří v případě přechodného snížení ocenění zásob. Tvorba, zúčtování i rozpuštění opravných položek je účtováno souvztažně s nákladovými účty. Účetní jednotka opravné položky v rostlinné výrobě nevytváří. Pokud by tvořila opravné položky, řídila by se směrnou účetní osnovou a účtovala by podle tabulky č. 14.

Tabulka 14: Účtování opravných položek

Č.	Text	MD	D
1.	Tvorba OP při poklesu tržní ceny	559	19x
2.	Zrušení OP	19x	559
3.	Rozdíl	549	132

Zdroj: vlastní zpracování podle Štohl, 2012

9. Živočišná výroba

Zvířata, která společnost vlastní jsou rozdělena do dvou hlavních skupin - a to na zásoby a dlouhodobý majetek. Jediná zvířata, která nakupují, jsou prasničky a kanec, kteří jsou nakupováni cca jednou za tři roky a to z Dánska. Plemenný býk je nakupován jednou za tři až čtyři roky z aukce v České republice. U rostlinné výroby jsou věci, které zde nefungují, či je podnik nepoužívá. Například u zvířat nelze použít pro oceňování metodu FIFO, nebo u účtování použít způsob B. Pokud bychom se bavili o opravných položkách, je také velice nepravděpodobné, že bychom je použili u zvířat.

9. 1. Členění zásob

Zásoby v živočišné výrobě jsou členěna podle druhů, ale také podle ustájení jednotlivých stád.

Členění:

- Telata
- Jalovičky
- Vysokobřezí jalovice
- Výkrm skotu
- Prasničky
- Selata z čas. odstavu
- Selata předvýkrm
- Výkrm prasat
- Ovce

Účetní jednotka vede ve skladové evidenci jednotlivé karty skupiny zvířat. Na těchto kartách najdeme údaje od počátečního stavu přes příchovky, hmotnostní přírůstky, manka a úhyny nezaviněné, nebo převody v rámci kategorií.

Pokud jde o převod zvířat ze zásoby do dlouhodobého majetku, je přesně stanoveno, kdy jsou zvířata převáděna. U jalovic je to po prvním otelení, poté se z jalovice stává dojnice a je zařazena do dlouhodobého majetku. U prasat je to stejné. Z prasničky se po prvním porodu stává prasnice a je také zařazena do dlouhodobého majetku. Zvířata za-

řazená v dlouhodobém majetku jsou počítána na kusy, už nikoliv na přírůstky jako je to u zvířat v zásobách.

9. 2. Oceňování zásob živočišné výroby

Účetní jednotka pro oceňování zásob používá účetní program Eko-soft, ve kterém mají zadané jednotlivé údaje o skladových kartách týkajících se zvířat v zásobách.

Postup: Účetní jednotka má ve svém účetním programu stanovenou cenu na kilogram u jednotlivých zvířat v rámci zásob. Tato cena je stanovena fixně. Když se narodí tele, je jeho váha je zaznamenána do programu, který sám vypočte jeho hodnotu. U selat jde o podobný princip. Jediným rozdílem je, že selata jsou oceňována za kus nikoliv za kilogram. Počítá se, že každé sele má přibližně jeden kilogram. Společnost si stanovila, že na jeden kilogram narozeného telete připadá 40 Kč/ kg a u selete je to 700 Kč za sele. Cena na jeden kilogram telete je stanovena na základě průměru z očekávaných hodnot, jako jsou délka dožití dojnice, očekávaná produkce mléka, očekávaný počet telat a jejich očekávaná váha. Na podobném principu je stanovena cena za sele. Cena se vypočítá průměrem z očekávaných hodnot, jako jsou počet vrhů prasnice a počet selat v jednom vrhu. Oceňování tedy respektuje důsledně zootechnické parametry.

9. 2. 1. Oceňování zásob při pořízení

Oceňování nakupovaných zásob

Zásoby v rámci živočišné výroby společnost nenakupuje. Jediné co účetní jednotka nakupuje, jsou krmné směsi pro krávy po otelení MILKSTART, dále pak mléčné náhražky STARFIT a minerální doplňky.

Případ: Společnost nakoupila 7,72 tuny směsi MILKSTART za 124909,6 Kč. V této ceně je již zahrnuta doprava i pojištění dodávky.

1. FAP za dodávku mléčné směsi:

Cena bez daně	124 909,6 Kč	111/321
DPH 15 %	18 736 Kč	343/321
Celkem	143 646 Kč	
2. Převzetí dodávky na sklad	124 909,6 Kč	112/111

Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Tato metoda je stejně jako u rostlinné výroby používána. Podstatnou část zásob si účetní jednotka produkuje sama vlastní činností. Je zde opět použit rozpočet na jednu skupinu zvířat za celý rok. V rozpočtu jsou zanesené veškeré náklady a výnosy za rok na určité množství přírůstků. Účetní jednotka vede výpisy pohybů zvířat (obrat stáda), na kterých jsou zaznamenány počáteční stavy, převody do jiných kategorií či skladů, úhyny, narození, výdej na zpracování či prodej jatečných zvířat. V tomto výpisu jsou uvedeny kusy zvířat, jejich přírůstek v kilogramech a cena. Přírůstky jsou počítány pomocí krmných dnů, podle kterých zjistíme přírůstky jednotlivých stád. Je zřejmé, že čím větší tele je, tím je jeho přírůstek menší.

Tabulka 15: Rozpočet výkrmu skotu k 9. 3. 2016
Přírůstek pro tento rozpočet činí 87 420 Kg.

Účet	Název účtu	CZK Nákladů	CZK Výnosů
501 037	Spotřeba ostatního materiálu	20 638,73	
501 057	Spotřeba elektromateriálu	3 330,90	
501 058	Spotřeba Skladový účet_112_51	87,66	
501 061	Spotřeba ložisek	78,05	
502 001	Spotřeba elektrické energie	41 081,95	
511 200	Opravy a udržování strojů a zařízení	53 845,57	
518 270	Likvidace kadaverů	2 600,00	
518 290	Doprava	489,00	
Součet za materiálové náklady a služby		122 151,86	
583 021	Spotřeba výrobků rv	586,50	
583 023	Spotřeba výrobků nezeměde. výroby	239,62	
583 024	Spotřeba krmných směsí	1 034 097,88	
583 026	Spotřeba objemných krmiv	1 225 109,89	
Součet za spotřebu vlastních výrobků		2 260 033,89	
521 110	Základní mzdy	1 568,00	
524 001	Sociální zabezpečení	392,00	
524 003	Zdravotní pojištění	140,82	
Součet za osobní náklady		2 100,82	
542 037	Prodej ostatního materiálu	40,40	

548 900	Zaokrouhlení	-0,33	
551 181	Odpisy budov, hal a staveb	88 140,00	
551 182	Odpisy strojů, přístrojů a zařízení	5 268,00	
Součet za ostatní náklady		93 448,07	
599 200	Práce samostatných strojů	2 400,00	
599 520	Práce dílny	28 800,00	
Součet za vnitropodnikové náklady		31 200,00	
584 140	Přírůstek ve výkrmu		2 140 041,60
Součet za produkci			2 140 041,60
583 523	Prodej výrobků nezemědělské výroby	18,43	
584 050	Prodej jatečných zvířat	4 701 212,91	
584 070	Manka a úhyny zvířat - nezávislá	12 716,00	
Součet za prodeje		4 713 947,34	
601 103	Tržby za jatečné býky		7 150 024,64
602 101	Ostatní služby		-72 960,24
648 030	Zaokrouhlení dokladu		3,58
Součet za tržby			7 077 067,98
***** Součty		7 222 881,98	9 217 109,58
***** ZISK (ZTRÁTA)			1 994 227,60

Zdroj: vlastní zpracování podle interních zdrojů

9. 2. 2. Oceňování zásob živočišné výroby při vyskladnění

Veškeré zásoby vytvořené vlastní činností jsou při vyskladnění oceňovány cenami, které jsou vypočteny pomocí softwaru. Účetní zanese do programu veškeré informace o zvířatech, a ten vypočte cenu jednotlivých kusů u všech druhů zvířat. Cena při vyskladnění je tedy rovna ceně na skladu. Ovšem prodejní cena se může lišit podle domluvy s odběratelem.

Vážený průměr

Nakupované komponenty a další doplňky stravy pro zvířata jsou oceňovány pomocí průměru. Stejně jako u rostlinné výroby jsou zde průměry přepočítávány programem a to každé ráno. Metoda FIFO se zde nepoužívá.

Tabulka 16: Pohyby na skladě krmné směsi MILKSTART

Datum	Pohyb	Množství (t)	Kč/t	Celkem Kč
1.1.2015	PS	1,50	16 180	24 270,00
22.1.2015	příjem	7,72	16 180	124 909,60
31.3.2015	Vyskladnění	7,78	?	?
3.4.2015	příjem	7,60	15 580	118 408,00
30.5.2015	vyskladnění	12,40	?	?
12.6.2015	příjem	11,20	16 180	181 216,00
5.7.2015	vyskladnění	11,18	?	?
19.8.2015	příjem	15,50	15 449	239 459,50

Zdroj: vlastní zpracování podle vnitřních zdrojů

Průměrná cena k 31. 3. 2015: $(24270 + 124909,6) / (1,5 + 7,72) = 16 180$

Celková hodnota: $(7,78 \times 16 180) = 125 880,4$

Průměrná cena k 30. 5. 2015: $(24270 + 124909,6 - 125880,4 + 118408) / (1,5 + 7,72 - 7,78 + 7,6) = 15 675,51$

Celková hodnota: $(12,4 \times 15675,51) = 194 376,31$

Průměrná cena k 5. 7. 2015: $(24270 + 124909,6 - 125880,4 + 118408 - 194376,31 + 181216) / (1,5 + 7,72 - 7,78 + 7,6 - 12,4 + 11,2) = 16 396,29$

Celková hodnota: $(11,18 \times 16369,29) = 183 310,52$

Průměr počítaný výše se používá pro různé komponenty, které jsem již zmínila. Pokud jde o zvířata, ta jsou oceňována pomocí přírůstků, které se zjišťují podle počtu krmných dnů za měsíc. Při vyskladnění zvířat se bere cena stanovená účetním programem nebo podle domluvy s odběratelem.

9. 3. Účtování zásob živočišné výroby

Účtování zásob živočišné výroby se samozřejmě netýká jenom zvířat, ale také krmných směsí nebo minerálních doplňků. Účetní jednotka zvířata nenakupuje. Jediné co

nakupuje, jsou zmíněné směsi a komponenty. Stejně jako u rostlinné výroby je i zde rozšířená analytická evidence.

Tabulka 17: Účetní případy týkající se zásob živočišné výroby

Č.	Doklad	Text	Kč	DM	D
1.	FAP	Nákup krmných směsí	130 872	111	321
		DPH 15 %	19 631	343	321
		Celkem	150 503		
2.	FAP	Faktura na dopravu materiálu vlastní	5 800	111	583 032
3.	INT	Převody zvířat do jiné kategorie 15 ks (převod z telat do skot výkrm) váha 3660 kg	170 519	124 102	124 140
4.	FAV	Prodej jatečných prasniček 25 ks	78 966	311	601 203
		DPH 15%	11 845	311	343
		Celkem	90 811		
5.	INT	Úhyny zvířat - nezáviněná (selata 30ks)	44 879	584	124 204
6.	INT	Hmotnostní přírůstek u telat do 3 měsíců (2450 kg)	117 477	124 102	584 102
7.	INT	Narození selat 246 ks	206 500	124 203	584 204
8.	FAP	Spotřeba el. energie	4 515	502 001	321
		DPH 21%	948	343	321
		Celkem	5 463		
9.	INT	Přijetí krmných směsí na sklad z příkladu č. 1	136 672	112	111
10.	INT	Převod jalovice do majetku	24 257	26	124 130

Zdroj: vlastní zpracování podle vnitřních zdrojů

9. 4. Inventarizace zásob

Inventarizace v rámci živočišné výroby je prováděna jednou ročně. U zvířat v zásobě je inventura prováděna podle účetní evidenci, která se musí rovnat přepočtenému skutečnému stavu. Dříve se společnost snažila o čtvrtletní inventuru, při které vážili všechna zvířata patřící do zásob, ale tento způsob je velmi náročný jak fyzicky tak finančně. Ne-ní možné zvážit veškerá zvířata v celém podniku. Zvířata tímto způsobem velice trpěla, a to fyzicky i psychicky, a proto se od tohoto způsobu upustilo. Dnes se zvířata neváží, ale počítá se váha účetní, kterou zjistíme pomocí přírůstků zaznamenaných v účetním

programu. Co se týče zvířat v dlouhodobém majetku, tak ta jsou počítána jenom na kusy, zde se už přírůstek nezaznamenává.

Vliv změn zákona o účetnictví do vykazování

Novelizace zákona o účetnictví bude mít určitý vliv i na výkazy, které se sestavují v rámci účetní závěrky. Jediné co se bude měnit, můžou být jednotlivé části těchto výkazů, obrat výnosů a nákladů, zřetelný obraz o mimořádných událostech, aktivaci jako specifické činnosti podniku z hlediska managementu. Pokud jde o celkové hodnoty těchto výkazů, je velice pravděpodobné, že budou vždy stejné.

10. Závěr

Zásoby jsou důležitou položkou v aktivech jakéhokoliv podniku. Co se týče zemědělských podniků, můžeme říci, že jsou velmi důležité a jsou variabilní ve svých výsledcích vykazování u zemědělských podniků. Právě z tohoto důvodu je cílem práce zjistit problémové oblasti týkající se zásob.

Bakalářská práce je věnována způsobům oceňování a účtování zásob v zemědělském podniku a problémům, které mohou vzniknout.

Společnost CIZ-AGRO, a.s. má zásoby rozdělené do jednotlivých kategorií týkající se rostlinné a živočišné výroby. Mohlo by se říci, že v tomto ohledu je účetní jednotka z podstatné části samostatná. Účetní jednotka se nezabývá nákupem a prodejem zboží. Společnost pro oceňování a zaznamenávání účetních případů používá účetní program Eko-soft. Díky tomuto programu jsou veškeré sklady propojeny. Zavedení tohoto systému snížilo množství chyb v rámci komunikace a nepřehlednosti situací.

V praktické části jsem se dále věnovala oceňování a účtování zásob společnosti CIZ-AGRO, a. s., která se zabývá zemědělstvím, včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků. Ve vnitropodnikových směrnicích má společnost stanoveno, že u oceňování zásob pořízených vlastní činností používají rozpočty, a u vyskladňování metodu váženého aritmetického průměru. Podle mého názoru je používání rozpočtů pro tuto společnost vhodnou metodou. Použití kalkulace a kalkulační jednice není vhodné, a to především z důvodu přílišné obtížnosti rozdělit vnitropodnikové náklady na jednici. Také vážení jednotlivých kusů zvířat je naprosto nemožné. Od vážení jednotlivých kusů zvířat se upustilo - a to ze dvou důvodů. Zaprvé vážení zvířat je časově i fyzicky náročné, a hlavně nebezpečné. A zadruhé zvířata při tomto vážení byla vystavena obrovskému psychickému tlaku. Při účtování zásob společnost používá metodu A. Použití metody B je zde zcela nevyhovující, a to z důvodu potřeby sledování zásob během roku.

V praktické části jsem se zaměřila na oceňování a účtování zásob živočišné a rostlinné výroby, a také na změny a dopad novelizace zákona. Pomocí poskytnutých údajů a informací jsem vytvořila rozpočet pro jednotlivé plodiny a skupiny zvířat, jejichž základnou je určitý počet tun u rostlinné výroby, nebo přírůstků v kg u živočišné výroby. Dále jsem počítala vážené průměry a metodu FIFO. Z výsledků jsem zjistila, že metoda FIFO je u této účetní jednotky nepoužitelná v mnoha případech. Například u zásob plodin je

za celé účetní období jeden vstup a poté jen samé výstupy, dále pak u živočišné výroby není možné tuto metodu využít, protože u zvířat se zaznamenávají hodnoty pomocí již zmíněných přírůstků. V rámci práce mi byla poskytnuta možnost nahlédnout do reálného účetnictví podniku na základě analýzy účetních metod.

Při mých návštěvách v podniku mi byl nastíněn problém, který se týká oceňování. Pokud účetní jednotka při pořízení používá dlouhodobě stálé ceny, znamená to, že vznikají rozdíly v cenách a ocenění zásob je poté nereálné. Zásoby, které jsou pořízeny nákupem či vlastní činností se v zemědělských i jiných společnostech mohou pohybovat v řádech milionů, při chybném způsobu oceňování tak mohou vznikat rozdíly s vysokou peněžní hodnotou. Pokud účetní jednotka používá stálé ceny dlouhodobě a vzniknou tyto rozdíly, jsou pak zaneseny do účetní závěrky. Tyto rozdíly se projeví na základu daně, který je nižší, a tím nám vzniká i nižší daňová povinnost. Výše zmíněná jednotka pro oceňování používá ceny reálné, a proto se jí tento problém netýká. Pokud hovoříme o účtování v již zmíněné účetní jednotce, neshledala jsem žádné problémy, které by nějak výrazněji narušovaly poctivý a věrný obraz skutečnosti.

Od 1. 1. 2016 došlo k novelizaci zákona o účetnictví. Tato novelizace se týká způsobu oceňování i účtování zásob. Pokud hovoříme o oceňování zásob, dochází ke změně metod. Pokud společnost používala v roce 2015 reálnou cenu, a v roce 2016 by chtěla změnit metodu a používat stálou cenu, která se příliš v zemědělských podnicích nedoporučuje, museli bychom ceny přepočítat a vzniklý rozdíl zaúčtovat na účet 427 – *Jiný výsledek hospodaření*. Ve VPU v § 49 je stejně jako v původním znění vyhlášky, že „Vlastní náklady zásob vytvořené vlastní činností jsou oceňovány ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby, kterou si stanoví účetní jednotka. Vlastní náklady jsou tvořeny přímými náklady, a také mohou zahrnovat část nepřímých nákladů (variabilní a fixní), které se vztahují k výrobě či jiné činnosti (správní režie). Otázkou zůstává, jak si poradit se správní režii. Další změna se týká účtování zásob. Podle novelizace byla zrušena skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a skupina 62 – Aktivace. Účty z těchto skupin byly přeřazeny do nákladů na účty skupiny 58 – Mimořádné náklady. Veškeré účty z mimořádných nákladů byly převedeny do skupiny 54 – Provozní náklady. Právě kvůli převodu do provozních nákladů mohou vznikat chyby při účtování. Další z problémů vzniklých při novelizaci může být zhoršení porovnávání položek v čase. Skupina 54 byla rozšířena o několik účtů, a proto se musí rozšířit analytika v této skupině. Zde může nastat problém s vytvořením analytických účtů a jejich použí-

váním. Tyto změny mají vliv na podobu účetní osnovy a hlavně na výkazy. Pokud hovoříme o dopadu změn na výkazy, může vznikat zhoršení přehledu pro řízení podniku managementem. Jediným problémem v rámci podniku, který může vzniknout, je chybné využití analytických účtů ve skupině 54 a nedostatečně rychlé přizpůsobení se novelizaci. Můžeme předpokládat, že ke změně hodnoty dojde v položce Náklady, které se u některých podniků výrazně sníží, a to právě přesunem Změny stavu zásob vlastní činnosti a Aktivace. Jiné problémy v rámci novelizace by z hlediska účetnictví neměly vznikat. Jestli by mohlo dojít k nějakým dalším problémům, nemůžeme nyní posoudit.

Pokud jde o evidenci zásob, doporučila bych odstranit z evidence skladové položky, které jsou dlouhodobě nulové a nevykazují žádné pohyby. Tyto položky je nutné odstranit, aby byly sklady přehlednější a nevznikaly problémy se špatným zařazením zásob na špatné skladové karty.

Zkoumaná účetní jednotka do nepřímých nákladů zahrnuje práci traktorů, postřikovačů a samochodných strojů. Náklady činnosti traktorů, postřikovačů a samochodných strojů je vypočtena při zpracování mezd zaměstnanců a bereme je jako naturální ukazatele. Pokud jde o vnitropodnikové náklady (správní režii), ty společnost do oceňování nezahrnuje. A to především z důvodu neschopnosti rozdělení správní režie na jednotlivé položky. Tento postup má vliv na základ daně, který je nepatrně menší, ale protože je v této účetní jednotce produkce prodávána „letos za loňské ceny,“ dochází ke srovnání odchylek u základu daně. Proto bych účetní jednotce doporučila rozdělit správní režii podle legislativy, aby byly výsledky oceňování přesnější a více by odpovídaly skutečnosti. Použití kalkulace by přineslo jisté nepříjemnosti, které by byly spjaté s vytvořením první kalkulace. Tyto nepříjemnosti by částečně vymizely postupem času a výpočty by byly přesnější.

Pokud hovoříme o účtování v rámci novelizace zákona, doporučila bych účetní jednotce jako ulehčení situace, využít ve skupině 54 volný účet, na který by se účtovaly mimořádné náklady. Vytvoření nového účtu by účetní jednotce poskytlo možnost i nadále sledovat mimořádné náklady samostatně.

I. Summary and key words

This bachelor thesis deals with the inventory accounting in the agricultural company. It focuses on their methods of bookkeeping, accounting issues, the selection of the mode and other options for processing of statements in terms of the real situation.

The aim of the thesis is to identify any problem areas, in particular, to qualify whether they result from given procedures or specific situations in the company. The literary review also deals with the specifics of the analysis of agricultural production, and accounting in agriculture, focused on its curiosities.

The methodology is focused on the use of accounting methods in the manner A. Another issue that is addressed, is focused on the use of various methods for the classification of the inventory in the store, and then even its take out by using certain methods. The thesis also deals with the transfer of certain types of inventory to fixed asset.

Key words: stocks, accounting, agricultural, valuation of stocks

II. Přehled použité literatury

Monografie:

Blechová B., Janoušková J. (2010). *Podvojně účetnictví v příkladech*. Praha: Grada Publishing, a. s.

Dvořáková D. (2009). *Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku*. Praha: Wolters Kluwer.

Dvořáková D. (2011). *Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer.

Dvořáková D. (2012). *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer.

Fabírová J., Šoljaková L. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s.

Chalupa R. a kol. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG.

Jílek J., Svobodová J. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, a. s.

Kolektiv autorů (2010). *Účetnictví podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer.

Kovanicová D. (2006). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: POLYGON.

Louša F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada Publishing, a. s.

Neplechová M., Novák J. (1996). *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*. Praha: Bilance.

Poláčková J. a kol. (2010). *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: ÚZEI.

Ryneš P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG.

Šteker K., Otrusinová M. (2013). *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, a. s.

Štohl P. (2012). *Učebnice účetnictví*. Znojmo: Pavel Štohl.

Valder A. (2008). *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, a. s.

Vernimmen, et al. (2011). *Corporate Finance (Theory and Practice)*. Chichester: Wiley.

Platná legislativa:

České účetní standardy

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

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

Internetové odkazy:

accountingcoach.com. (2016). Získáno 20. Března 2016, z Dictionary:

<http://www.accountingcoach.com/terms/S/supplies>

businesscenter.cz. (2016). Získáno 20. Prosince 2015, ze Zákona o účetnictví:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>

mzdovapraxe.cz. (4. 10. 2007). Získáno 5. Ledna 2015, ze Zásoby:

http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2665v3431-zasoby-u-podnikatelu-z-ucetniho-a-danoveho-pohledu/?search_query=z%C3%A1soby&search_results_page=

ucetnictvi-kolackova.cz. (2011). Získáno 15. Prosince, z Cíle vedení účetnictví:

http://www.ucetnictvi-kolackova.cz/cile_vedeni_ucetnictvi.php

uctovani.net. (2. 5. 2011). Získáno 11. Ledna 2015, z Inventarizace:

<http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Inventarizace&idc=32>

Články v časopisech:

Daně a právo v praxi, 2015/12

Účetnictví, 2016/2

III. Seznam tabulek, obrázků a grafů

Seznam tabulek:

Tabulka 1. Vážený aritmetický průměr	15
Tabulka 2: Výpočet položek pomocí aritmetického průměru	16
Tabulka 3: Příklad metoda FIFO	16
Tabulka 4: Výpočet položek pomocí metody FIFO	17
Tabulka 5: Kalkulační metody.....	28
Tabulka 6: Struktura zaměstnanců podniku v roce 2015.....	35
Tabulka 7: Struktura rostlinné výroby v roce 2015	36
Tabulka 8: Struktura živočišné výroby v roce 2015	37
Tabulka 9: Rozpočet řepky k 16. 11. 2015	42
Tabulka 10: Pohyby na skladě s chemickým postřikem Velocity	44
Tabulka 11: Pohyby na skladě s ječmenem ozimým.....	45
Tabulka 12: Účetní případy týkající se zásob RV	46
Tabulka 13: Inventarizační rozdíly	48
Tabulka 14: Účtování opravných položek	48
Tabulka 15: Rozpočet výkrmu skotu k 9. 3. 2016	51
Tabulka 16: Pohyby na skladě krmné směsi MILKSTART.....	53
Tabulka 17: Účetní případy týkající se zásob živočišné výroby	54

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Kalkulace přímých a nepřímých nákladů.....	14
Obrázek 2: Pořízení zásob nákupem.....	19
Obrázek 3: Účtování na konci roku	23
Obrázek 4: Tvorba opravných položek.....	25

Seznam grafů:

Graf 1: Přehledné zařazení zaměstnanců do věkových kategorií	35
Graf 2: Struktura oběžných aktiv v letech 2012 - 2014	38

IV. Seznam příloh

Příloha 1: Přijatá faktura

Příloha 2: Likvidační list k faktuře

Příloha 3: Příjemka na sklad

Příloha 4: Faktura vystavená

Příloha 5: Výdejka prasat

Příloha 6: Rozpočet řepky

Příloha 7: Výpis skladových karet – Pšenice ozimá 2015

Příloha 8: Výpis skladových karet – Velocity

Příloha 9: Obratová soupiska – Vysokobřezí jalovice

Příloha 10: Výpis pohybů zvířat

Příloha 11: Rozpočet pro výkrm prasat

V. Přílohy

Příloha 1: Přijatá faktura

- 4. III. 2016 120

FAKTURA - daňový doklad č. FV1600882

FIDES AGRO, spol. s r.o. Šardice 709 69613 Šardice	IČ: 60753951 DIČ: CZ60753951 Tel: +420 518 624 167 Fax: +420 518 624 166 E-mail: fidesagro@fidesagro.cz WWW: www.fidesagro.cz Společnost je zapsána v Obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Brně, oddíl C, vložka 19515.	Konečný příjemce CIZ - AGRO, a.s. Cizkrajov 21 37881 Slavonice Česká republika
---	--	---

FIDES AGRO

Symboly Konstantní Variabilní 1600882 Specifický	Objednávka Zp. dopravy Přepravní služba Zp. platby Bankovním převodem
--	---

Bankovní účet pro platbu faktury
2052782031/2700

Datum
Vystavení 29.02.2016
Splatnosti **14.03.2016**
Zd. plnění 26.02.2016

IČ: 25165551
DIČ: CZ25165551

Odběratel
CIZ - AGRO, a.s.
Cizkrajov 21
37881 Slavonice

SWIFT BACXCZPP
IBAN CZ4627000000002052782031

Označení dodávky	Katalog KN	Počet MJ MJ	Cena za M.J. před slevou	Sleva %	Cena za MJ po slevě	Celkem bez DPH	Sazba	Celkem s DPH
MILKSTART - doplňkové krmivo pro skot - VL 4.2.	17 23099096	8,4000 t	15 580,00	0,00	15 580,00	130 872,00	15%	150 502,80 Kč
MILKSTART - doplňkové krmivo pro skot 26.2.	17 23099096	1,2500 t	15 880,00	0,00	15 880,00	19 850,00	15%	22 827,50 Kč

Celková hodnota slevy: 0,00

Celková částka 173 330,00 Kč

Uhrazeno zálohou 0,00 Kč

Zbývá uhradit 173 330,00 Kč

Sazba DPH	Základ	Výše DPH	Celkem
nulová 0 %	- 0,30	0,00	- 0,30
snižená 15 %	150 722,00	22 608,30	173 330,30
CELKEM	150 721,70	22 608,30	173 330,00

Rozpis DPH uveden v měně CZK

FIDES AGRO, spol. s r.o.
696 13 Šardice č.p. 709
tel.: 518 624 166
IČ: 60753951, DIČ: CZ60753951

Razítko a podpis odběratele

Razítko a podpis dodavatele

Vystavil(a): Jiřina Dimitrovová
Zpracováno informačním systémem Money S4
1/1
Vytiskl(a): Jiřina Dimitrovová

Příloha 2: Likvidační list k faktuře

CIZ - AGRO, akciová společnost 6019900222

Likvidace došlé faktury číslo: 236		Přiděleno: NOVÁKOVÁ Dne: 8.3.2016	
směrování nákladů	částka CZK	účet MD	účet DAL
	28 608,30	393015	
	173 330,-		321000
30910970	- 0,30	548400	
příjemka číslo	částka CZK	účet MD	účet DAL
6099000007	150712	111000	
záloha číslo	částka CZK	účet MD	účet DAL
Datum a podpis osoby schvalující účetní operaci: 9.3.2016 <i>W.L.</i>			
Datum a podpis osoby, která účetní operaci zaúčtovala: 9.3.2016 <i>Lucie</i>			

Příloha 3: Příjemka na sklad

Číslo dokladu: 25165551 CIZ-AGRO, a.s.
Příjemka č. 6099000007 ze dne 26.02.2016

Číslo dodávky 6099000007

DODAVATEL FIDES AGRO, spol. s r.o.		IČO: 60753951					
696 13 Šardice		DIČ 60753951					
Skl. Č. položky	Název položky	MJ	Jedn. cena	Množství	CZK	Účetní předpis	Fakt.cena b.DPH
30 3502	MILKSTART	t	15580.00	8.400	130872.00	112 035 111 000	4955.67
30 3502	MILKSTART	t	15880.00	1.250	19850.00	112 035 111 000	4955.67
Součet za příjemku				9.650	150722.00		

Odpovídá za zápis a zaúčtování : Nováková Hana Telefon:

Odpovídá za účetní případ : *Nováková*

Příloha 4: Faktura vystavená

DANOVÝ DOKLAD - FAKTURA č.
Evidenční číslo dokladu pro kontrolní hlášení:

6058200054
6058200054

DODAVATEL: CIZ-AGRO, a.s.	IČO: 25165551	Konstantní symb. Variabilní symb. Objednávka:	0008 6058200054
Cizkrajov 21 Slavonice 378 81		Ing. Vladimír Hrbáček AGROREGINA	
DIČ: CZ25165551		Polská 549/28 779 00 Olomouc 9	
Bankovní spojení-číslo účtu Komerční banka, a.s. 19-527430277/0100 (BIC) KOMBCZPP			
Den splatnosti Den vystavení Datum uskutečnění zdanitelného plnění	23.03.2016 09.03.2016 29.02.2016	Odběratel IČO Odběratel DIČ: Forma úhrady	12685844 CZ430311459 Převodní příkaz

Obchodní rejstřík vedený Krajským soudem v Českých Budějovicích
oddíl B, vložka 866

Označení dodávky	M.j.	Jakost	Jedn.cena	Množství	Kusy	Bez daně	%DPH	CZK DPH
ja.prasata-prasničky	kg		18.00	4387.000	25	78966.00	15	11844.90
jatečná prasata	kg		23.21	4893.000	40	113566.53	15	17034.98
Zaokrouhlení dokladu						-0.36	15	-0.05

Rekapitulace DPH	Základ	Daň
Snížená sazba daně	CZK 192532.17	28879.83

K úhradě 221412.00 CZK

CIZ-AGRO, a.s.
se sídlem (4)
CIZKRAJOVÉ č.p.21
378 81 SLAVONICE
IČO 25165551
DIČ CZ25165551
Jantačová A.

Počet příloh Vystavil: Jantačová Alena Telefon: Fax:

Zpracováno programem EKOSOFT ver.16 od firmy EKO-SOFT spol. s r.o. Krásná Hora

Příloha 5: Výdejka prasat

Za

OKRES: Č. 112-4000

Organizace: W. F.

Středisko: W. F.

Príjemka-Prévodka-Výdejka

Měsíc: únor Rok: 2016

Dodavatel: AGROFODINA NOVÁK

Prepravní doklad: 19. 2. Způsob dopravy: 8

Množství žadané	Měrná jedn.	Název, druh, rozměr	Inventurní číslo			Závod	Sítě- disko	Stroj	Výkon	Byt	Zakáz- ka	Pozemek Stáj	Číslo faktury	Dodavatel (odpovědné místo)	Den	Měsíc Datum	Fakturovaná cena	Kontrolní součet	
			1	2	3														4
1		<u>Právní prostředky</u>						<u>444</u>											
1		<u>právní</u>																	
1		<u>galena</u>						<u>444</u>											
1		<u>právní</u>																	

Vydat: 19. 2. 16 Pijal: Božek

Dne: 19. 2. 16 podpis: Božek

27 2010 Vyšší Formisák s.r.o. Domácká n.ř. 5. Brno, fax: 542 212 736, www.formisak.cz

Příloha 6: Rozpočet řepky

EKO - SOFT									
V Ý P I S P O D L E V N I T Ě Ř. Č L E N Ě N Í									
DATUM VÝPISU: 16.09.2015		Určeno pro: CIZ - AGRO, a.s.				K OBDOBÍ		č.v. D1	
								815	
Účet	Název účtu	N Á P O Č T O V Á D A T A			M Ě S Í Č N Í D A T A			Množství	Množství
		CZK	nákladů	CZK	výnosů	CZK	nákladů		
V.členění: 30110130 řepka									
501 031	Spotřeba nakoupených	439583.30		0.00	0.000	0.00		0.00	0.000
501 032	Spotřeba nakoupených	4154968.58		0.00	2781.000	0.00		0.00	0.000
501 033	Spotřeba pohonných l	40857.05		0.00	1763.360	40857.05		0.00	1763.360
501 034	Spotřeba chem.ochran	2748449.20		0.00	4864.937	0.00		0.00	0.000
501 070	Spotřeba digestátu	596160.00		0.00	0.000	0.00		0.00	0.000
518 905	ostatní služby	291375.00		0.00	0.000	291375.00		0.00	0.000
518 910	poradenství	12600.00		0.00	0.000	12600.00		0.00	0.000
= Součet za mat.náklady, služby		8283993.13				344832.05			
521 110	Základní mzdy	110218.09		0.00	1547.000	35952.94		0.00	495.000
521 210	Premie	7305.19		0.00	0.000	2015.36		0.00	0.000
524 001	sociální zabezpečení	29380.85		0.00	0.000	9492.09		0.00	0.000
524 003	zdravotní pojištění	10577.10		0.00	0.000	3417.14		0.00	0.000
= Součet za osobní náklady		157481.23				50877.53			
548 011	pojištění plodin	401828.00		0.00	0.000	281280.00		0.00	0.000
= Součet za ostatní náklady		401828.00				281280.00			
599 100	práce traktorů	708004.00		0.00	0.000	263874.00		0.00	0.000
599 200	práce samochodných s	103464.00		0.00	0.000	103464.00		0.00	0.000
599 300	postřikovače	205821.00		0.00	0.000	0.00		0.00	0.000
599 820	VNITROPODNIKOVÉ NÁKL	1811765.79		0.00	2488.690	0.00		0.00	0.000
= Součet za vnitropodn. náklady		2829054.79				367338.00			
611 100	Změna stavu nedokonč	0.00	8816263.78		0.000	0.00		0.00	0.000
= Součet za produkci			8816263.78					0.00	
613 521	Prodej výrobků rv	8755989.05		0.00	1692.000	0.00		0.00	0.000
= Součet za prodeje		8755989.05				0.00			
601 021	tržba za produkty RV	0.00	20319170.00	2052.200		0.00	3060000.00		300.000
648 030	Zaokrouhlení dokladu	0.00	-0.17	1.000		0.00	0.00		0.000
= Součet za tržby			20319169.83				3060000.00		
****	Součty	20428346.20	29135433.61			1044327.58	3060000.00		
****	ZISK (ZTRÁTA)		8707087.41				2015672.42		

Náklady celkem Kč 9 860 591
 Produkce 1 722,86 t
 Náklady na tunu produkce Kč 5 723

Příloha 7: Výpis skladových karet – Pšenice ozimá 2015

EKO-SOFT spol. s r.o. WR582 09.03.16 11:15:58										List 0001
V Ý P I S S K L A D O V Ý C H K A R E T - O D P O Č Á T K U R O K U										období 2015
Určeno pro: CZZ - AGRO, a.s.										č.v. - B08
DOKLAD	DEN	ÚČET	MNOŽSTVÍ	AKT.STAV	CZK	PR.CENA	VNITROPODNIK	NÁZEV POL. Z DENÍKU	FIRMA	
pšenice ozimá 201			: pšenice ozimá 2015		Sklad: 1 posklizňová linka Pe					
5148000015	31.08.2015	613 101	2078.000	2078.000	5190844.00	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200326	30.09.2015	613 521	-0.150	2077.850	-374.70	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200327	02.10.2015	613 521	-0.150	2077.700	-374.70	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200336	08.10.2015	613 521	-0.050	2077.650	-124.90	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200400	11.10.2015	613 521	-0.300	2077.350	-749.40	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200337	12.10.2015	613 521	-0.400	2076.950	-999.20	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200343	13.10.2015	613 521	-0.400	2076.550	-999.20	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200344	13.10.2015	613 521	-0.200	2076.350	-499.60	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200351	19.10.2015	613 521	-0.100	2076.250	-249.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200354	19.10.2015	613 521	-0.600	2075.650	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200357	26.10.2015	613 521	-0.350	2075.300	-874.30	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200358	26.10.2015	613 521	-0.600	2074.700	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200359	26.10.2015	613 521	-0.800	2073.900	-1998.40	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200360	26.10.2015	613 521	-0.600	2073.300	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200362	27.10.2015	613 521	-0.600	2072.700	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200369	29.10.2015	613 521	-0.100	2072.600	-249.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200370	29.10.2015	613 521	-0.200	2072.400	-499.60	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200371	30.10.2015	613 521	-0.200	2072.200	-499.60	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200372	30.10.2015	613 521	-1.000	2071.200	-2498.00	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200377	31.10.2015	613 521	-1.350	2069.850	-3372.30	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200374	02.11.2015	613 521	-0.100	2069.750	-249.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200380	04.11.2015	613 521	-0.600	2069.150	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200402	11.11.2015	613 521	-0.500	2068.650	-1249.00	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200403	12.11.2015	613 521	-0.500	2068.150	-1249.00	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200411	18.11.2015	613 521	-0.600	2067.550	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5110500010	18.11.2015	395 000	-200.000	1867.550	-499600.00	2498.00	0		pšenice ozimá 2015	
5058200412	20.11.2015	613 521	-0.200	1867.350	-499.60	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200413	20.11.2015	613 521	-0.150	1867.200	-374.70	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200414	23.11.2015	613 521	-0.300	1866.900	-749.40	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200441	24.11.2015	613 521	-26.820	1840.080	-66996.36	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	ZEMKA plus s.r.o.
5058200416	25.11.2015	613 521	-0.600	1839.480	-1498.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200417	25.11.2015	613 521	-0.100	1839.380	-249.80	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200428	30.11.2015	613 521	-0.400	1838.980	-999.20	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200438	30.11.2015	613 521	-2.800	1836.180	-6994.40	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200452	08.12.2015	613 521	-25.420	1810.760	-63499.16	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	ZEMKA plus s.r.o.
5058200448	17.12.2015	613 521	-0.200	1810.560	-499.60	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5109400011	25.12.2015	613 021	-110.000	1700.560	-274780.00	2498.00	50110100	pšenice příští	pšenice ozimá 2015	
5110500012	30.12.2015	395 000	-300.000	1400.560	-749400.00	2498.00	0		pšenice ozimá 2015	
5058200454	31.12.2015	613 521	-0.050	1400.510	-124.90	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
5058200466	31.12.2015	613 521	-0.900	1399.610	-2248.20	2498.00	30110100	pšenice	pšenice ozimá 2015	
KONEČNÝ STAV KARTY			1399.610		3496225.78					
pšenice ozimá 201			: pšenice ozimá 2015		Sklad: 3 bramborárna Peř					
5100500447	18.11.2015	613 021	-184.148	-184.148	-460001.70	2497.98	30350871	výroba KS pro	pšenice ozimá 2015	
5110500010	18.11.2015	395 000	200.000	15.852	499600.00	2498.00	0		pšenice ozimá 2015	
5100500449	19.11.2015	613 021	-0.780	15.072	-1948.44	2498.00	30350871	výroba KS pro	pšenice ozimá 2015	

Příloha 8: Výpis skladových karet - Velocity

EKO-SOFT spol. s r.o. WR582 15.03.16 12:29:49

List 0001

V Ý P I S S K L A D O V Ý C H K A R E T - O D P O Č Á T K U R O K U									
Určeno pro: CIZ - AGRO, a.s.									období 2015
									Č.v. - B08
DOKLAD	DEN	ÚČET	MNOŽSTVÍ	ART.STAV	CZK	PR.CENA	VNITROPODNIK	NÁZEV POL. Z DENÍKU	FIRMA
Velocity : 34493			Sklad: 52 osiva,hnojiva,chemie						
5099400013	25.03.2015	111 000	300.000	300.000	108480.00	361.60	0	Velocity	AGROSPOL Czech spol. s r.o.
5099400021	17.04.2015	111 000	300.000	600.000	98988.00	329.96	0	Velocity	STAGRA B s.r.o.
5099400026	06.05.2015	111 000	300.000	900.000	108480.00	361.60	0	Velocity	AGROSPOL Czech spol. s r.o.
5099400032	19.05.2015	111 000	300.000	1200.000	108480.00	361.60	0	Velocity	AGROSPOL Czech spol. s r.o.
5099400033	26.05.2015	111 000	300.000	1500.000	108480.00	361.60	0	Velocity	AGROSPOL Czech spol. s r.o.
5109400007	28.05.2015	501 034	-120.000	1380.000	-42632.64	355.27	30110130	řepka	Velocity
5109400007	28.05.2015	501 034	-300.000	1080.000	-106581.60	355.27	30110130	řepka	Velocity
5109400007	28.05.2015	501 034	-340.000	740.000	-120792.48	355.27	30110100	pšenice	Velocity
5109400007	28.05.2015	501 034	-140.000	600.000	-49738.08	355.27	30110103	ječmen ozimý	Velocity
5099400035	05.06.2015	111 000	300.000	900.000	108480.00	361.60	0	Velocity	AGROSPOL Czech spol. s r.o.
5109400008	21.07.2015	501 034	-240.000	660.000	-85771.52	357.38	30110105	oves	Velocity
5109400008	21.07.2015	501 034	-200.000	460.000	-71476.27	357.38	30110180	kukuřice	Velocity
5109400008	21.07.2015	501 034	-320.000	140.000	-114362.03	357.38	30110100	pšenice	Velocity
5109400008	21.07.2015	501 034	-140.000	0.000	-50033.39	357.38	30110103	ječmen ozimý	Velocity
0000270715	31.07.2015	501 034		0.000	0.01	0.00	30910970	správní režie	Velocity
KONEČNÝ STAV KARTY			0.000		0.00				

Výstup tisknut za těchto podmínek: - sklady - 1/999
 - měsíc pro výpis poh. - 0/12
 - vnitřní členění - 0/99999999

Příloha 9: Obratová soupiska – Vysokobřezí jalovice

EKO-SOFT spol. s r.o. WR582 11.02.16 09:10:05

List 0002

Obratová soupiska - období 1.16		DATUM VÝPISU: 11.02.2016		Č.V. C04	
Určeno pro: CIZ - AGRO, a.s.					
V měsíci			Nápočtem		
KUSY	KG	CZK	KUSY	KG	CZK
Kategorie 130 Vysokobřezí jalovice		Stáj 00211003 kravín Cizkrajov VBJ			
POČÁTEČNÍ STAV	25	0.00	605510.59 *	25	0.00 605510.59
Vzrůstový přírůstek	0	0.00	28506.50 *	0	0.00 28506.50
Převod zvířat (+)	9	0.00	158324.40 *	9	0.00 158324.40
Přev. do invest. majet.	-11	0.00	-266834.15 *	-11	0.00 -266834.15
KONEČNÝ STAV	23	0.00	525507.34 *	23	0.00 525507.34
K r m n é d n y			710		710
Průměrná cena nová		23304.16	Průměrná cena z kon. stavu		22848.15

Příloha 10: Výpis pohybů zvířat

EKO-SOFT spol. s r.o. WR582 15.03.16 11:08:03

List 0002

Výpis pohybů zvířat - období 1.16							
Určeno pro: CIZ - AGRO, a.s.						Č.V. C02	
DATUM VÝPISU: 15.03.2016							
	KUSY	KG	CZK	DATUM POHYBU	KRMNÉ DNY	DRUH POHYBU	ČÍSLO MATKY
Kategorie 102 Telata do 3 měsíců							
Stáj 216102 kravín Peč telata							
Manka a úhny - nezavi	-1	-30.00	-1200.00	26.01.2016	0 00		0
Narození	21	630.00	25200.00	31.01.2016	0 00		0
Narození	1	40.00	1600.00	31.01.2016	-5 00		0
Hmotnostní přírůstek	0	200.00	9590.00	31.01.2016	0 00		0
Výdej na zpracování	-1	-40.00	-1600.00	31.01.2016	0 00		0
KONEČNÝ STAV	20	800.00	33590.00	31.01.2016	20 00		0
K.S. STÁJ						15	
K.S. KATEGORIE						4655	

Kategorie 112 Jalovičky do 1 roku							
Stáj 211103 teletník Cizkrajov jalovi							
POČÁTEČNÍ STAV	3	1050.00	30596.48	01.01.2016	0 00		0
Převod v rámci kategor	24	7920.00	290980.80	19.01.2016	54 00		0
Hmotnostní přírůstek	0	400.00	10604.00	31.01.2016	324 00		0
KONEČNÝ STAV	27	9370.00	332181.28	31.01.2016	27 00		0
K.S. STÁJ						405	

Kategorie 112 Jalovičky do 1 roku							
Stáj 216001 kravín II. Peč jalovice							
POČÁTEČNÍ STAV	163	57268.00	2104134.35	01.01.2016	0 00		0
Prodej jatečných zvířa	-1	-434.00	-15945.16	08.01.2016	1141 00		0
Převod v rámci kategor	-24	-7920.00	-290980.80	19.01.2016	1782 00		0
Převod v rámci kategor	-21	-9345.00	-343335.30	21.01.2016	276 00		0
Hmotnostní přírůstek	0	2300.00	60973.00	31.01.2016	1170 00		0
KONEČNÝ STAV	117	41869.00	1514846.09	31.01.2016	117 00		0
K.S. STÁJ						4486	

Kategorie 112 Jalovičky do 1 roku							
Stáj 216301 raně Peč jalovice							
POČÁTEČNÍ STAV	22	16484.00	582167.62	01.01.2016	0 00		0
Převod zvířat (-)	-10	-7800.00	-275496.00	02.01.2016	22 00		0
Hmotnostní přírůstek	0	170.00	4506.70	31.01.2016	348 00		0
KONEČNÝ STAV	12	8854.00	311178.32	31.01.2016	12 00		0
K.S. STÁJ						382	

Kategorie 112 Jalovičky do 1 roku							
Stáj 219001 bramborárna Peč jalovice							

Příloha 11: Rozpočet pro výkrm prasat

EKO - SOFT											
DATUM VÝPISU: 16.03.2016		V Ý P I S P O D L E V Ý K O N Ů Z A S T Ř E D I S K A						č.v. G3			
Určeno pro:		K O B D O B Í						1215			
Účet	Název účtu	N Á P O Č T O V Á D A T A			M Ě S Í Č N Í D A T A			Množství			
		CZK	nákladů	CZK	vynosů	Množství	CZK	nákladů	CZK	vynosů	Množství
Č. výkonu	722 výkrm prasat										
Středisko	022 prasata										
501 037	Spotřeba ostatního m	7086.71		0.00	0.000		0.00		0.00	0.000	
501 047	Spotřeba léků a desi	33566.00		0.00	0.000		0.00		0.00	0.000	
501 057	spotřeba elektromate	1642.06		0.00	0.000		1642.06		0.00	0.000	
518 130	veterinární úkony	3160.00		0.00	0.000		0.00		0.00	0.000	
518 270	likvidace kadaverů	14702.00		0.00	0.000		1500.00		0.00	0.000	
518 290	doprava	26637.74		0.00	0.000		1680.17		0.00	0.000	
=	Součet za mat.náklady, služby	86794.51					4822.23				
613 024	Spotřeba krmných smě	634013.88		0.00	111.590		120896.00		0.00	20.000	
=	Součet za spotřebu vl.vyrobků	634013.88					120896.00				
521 110	Základní mzdy	58418.92		0.00	612.000		5935.49		0.00	47.000	
521 210	Premie	57653.81		0.00	0.000		5224.80		0.00	0.000	
521 400	Náhrady mezd	8924.56		0.00	72.000		3919.36		0.00	32.000	
524 001	sociální zabezpečení	31249.33		0.00	0.000		3769.91		0.00	0.000	
524 003	zdravotní pojištění	11249.75		0.00	0.000		1357.17		0.00	0.000	
=	Součet za osobní náklady	167496.37					20206.73				
551 181	Odpisy budov, hal a	71184.00		0.00	0.000		5932.00		0.00	0.000	
=	Součet za ostatní náklady	71184.00					5932.00				
599 820	VNITROPODNIKOVÉ NÁKL	131717.28		0.00	184.470		-245046.41		0.00	-38.650	
599 921	VNITROPODNIKOVÉ NÁKL	161380.07		0.00	90.360		8939.60		0.00	1.410	
=	Součet za vnitropodn. náklady	293097.35					-236106.81				
614 220	Přirůstek prasat ve	0.00		1100985.00	43500.000		0.00		101240.00	4000.000	
=	Součet za produkci			1100985.00					101240.00		
614 050	Prodej jatečných zvi	1991144.57		0.00	58812.000		122801.49		0.00	3241.000	
614 070	Manka a úhyny zvířat	70711.90		0.00	2100.000		5304.60		0.00	140.000	
614 089	převod do DHM	34110.20		0.00	1130.000		0.00		0.00	0.000	
=	Součet za prodeje	2095966.67					128106.09				
601 201	tržby za jatečná pra	0.00		1617934.76	58812.000		0.00		81669.12	3241.000	
624 089	převod zvířat do DHM	0.00		34110.20	1130.000		0.00		0.00	0.000	
648 030	Zaokrouhlení dokladu	0.00		1.15	17.000		0.00		0.00	2.000	
=	Součet za tržby			1652046.11					81669.12		
****	Součty	3348552.78		2753031.11			43856.24		182909.12		
****	ZISK (ZTRÁTA)			-595521.67					139052.88		

Náklady celkem Kč 959 488,76
 Přirůstek prasat ve výkrmu 43 500 kg
 Náklady na 1 kg přirůstku Kč 22,06