

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**OCEŇOVÁNÍ, ÚČTOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ BIOLOGICKÝCH AKTIV
A ZEMĚDĚLSKÉ PRODUKCE**

**VALUATION, ACCOUNTING AND REPORTING OF BIOLOGICAL
ASSETS AND AGRICULTURAL PRODUCTION**

Silvia Mlynaříková

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Silvia MLYNAŘÍKOVÁ**
Osobní číslo: **K11B0106K**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv
a zemědělské produkce**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

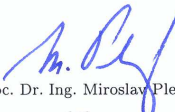
1. Zvolte cíl a metodický postup.
2. Definujte zemědělskou činnost.
3. Charakterizujte zvolený subjekt - předmět a rozsah podnikání.
4. Popište způsoby oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle platných právních norem.
5. Zhodnoťte zjištěný stav v oblasti oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku, definujte nedostatky, navrhněte řešení.
6. Shrňte problematiku oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveđen**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- **NEPLECHOVÁ, Marta; NOVÁK, Jaroslav.** *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství.* Praha: **Bilance, 1996.**
- **NEPLECHOVÁ, Marta.** *Účetnictví zemědělského podniku. 2. aktualizované vydání.* Olomouc: **ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7**
- **VALDER, Antonín.** *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. 2. aktualizované vydání.* Praha: **ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-388-1**
- **POLÁČKOVÁ, Jana.** *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství. 2. aktualizované vydání.* Praha: **Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. ISBN 978-808-6671-758**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2012**
Termín odevzdání bakalářské práce: **3. května 2013**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. října 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce
za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne

.....
podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí práce Ing. Janě Hinke, Ph.D., za cenné a přínosné rady a připomínky a celkově za ochotný a vřelý přístup k vedení mé bakalářské práce.

Obsah

Obsah.....	5
Úvod.....	6
Cíl a metodika bakalářské práce.....	7
1. Charakteristika biologických aktiv a zemědělské produkce	8
1.1 Definice a členění biologických aktiv a zemědělské produkce.....	8
1.2 Právní rámec pro oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce.....	10
2. Charakteristika zvoleného podniku.....	10
3. Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce	16
4. Účetní zachycení biologických aktiv a zemědělské produkce	36
5. Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce	45
6. Zhodnocení oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku	50
Závěr.....	55
Seznam tabulek	56
Seznam obrázků	57
Seznam zkratk	57
Seznam použité literatury	58
Seznam příloh.....	59
Abstrakt	83
Abstract	84

Úvod

Půdní fond, respektive půda, vznikla a vyvíjela se souběžně se vznikem a vývojem naší planety a zároveň se stala základním výrobním prostředkem pro zemědělství. Pomocí zemědělství lidé už od pradávna zajišťují potravu nezbytnou nebo užitečnou pro život. V průběhu tisíciletí se zemědělské znalosti a zkušenosti neustále rozvíjely a zdokonalovaly. V současnosti lze zemědělství charakterizovat jako cílené pěstování rostlin a chovu domestikovaných zvířat.

Zemědělská výroba je jedním z tradičních odvětví národního hospodářství České republiky. I když zemědělská půda ustupuje výstavbě, v rámci EU patří ČR k zemím s největším podílem orné půdy na celkové rozloze. Struktura osevních ploch základních plodin zůstává téměř neměnná – největší rozlohu zaujímají obiloviny, zejména pšenice a ječmen. Velký rozmach zaznamenala v posledních letech řepka.

Z ekonomického pohledu přineslo ale posledních patnáct let zásadní změny, které výrazně ovlivnily všechna odvětví národního hospodářství, včetně zemědělství. Po roce 1989, který je charakteristický změnou režimu, dochází k rozsáhlé transformaci českého zemědělství. Reformy, k nimž v zemědělství od roku 1989 došlo, však v důsledku změny odbytových možností, výrazného zhoršení pozice zemědělských podniků na trhu, nestabilní a rozpočtově velmi úsporné zemědělské politiky vyústily ve snížení produkce a rozměru zemědělství. To zapříčinilo zhoršení konkurenční pozice českého zemědělství a působilo pronikání zahraničních zemědělských produktů na český trh.

Nepříznivý ekonomický vývoj v zemědělství je příčinou stagnace nebo minimálního nárůstu úrovně zemědělské výroby. Vysoká nákladovost a zadluženost zemědělců neumožňuje zabezpečit optimální vývoj mezd a zdrojů a vytvářet přebytky na obnovu výrobních prostředků a další rozvoj podniků.

Předpokladem účinného řízení nákladů je analýza kvalitních informací získaných z účetnictví zemědělského podniku. Skutečnost, že české účetní předpisy se odlišností zemědělství zabývají jen okrajově, vyvolává u řady zemědělců pochybnosti o správnosti účetních postupů při řešení konkrétních účetních případů. Většina platných metodik je obecná a jejich uplatnění v praxi na konkrétní zemědělskou činnost je obtížně proveditelné. Právě o problematice oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce pojednává tato bakalářská práce.

Cíl a metodika bakalářské práce

Cíle bakalářské práce

Tato bakalářská práce klade za cíl popsat způsoby oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle platných právních předpisů.

Cílem praktické části práce je charakterizovat a analyzovat zvolené řešení v oblasti oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku, definovat nedostatky a navrhnout řešení vedoucí ke zlepšení zjištěného stavu.

Metodika bakalářské práce

Předkládaná bakalářská práce je rozvržená do několika částí. Je zahájena definicí základních pojmů, klasifikuje biologická aktiva a zemědělskou produkci. Z důvodu, že české účetní předpisy nemají pro biologická aktiva a zemědělskou produkci žádné speciální vymezení, je definice provedena pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Klasifikace biologických aktiv již vychází z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Hlavní část se věnuje rozboru způsobů oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle českých účetních předpisů v členění na dlouhodobá a oběžná aktiva, dále na rostlinnou a živočišnou výrobu. Z důvodu, že zvolená účetní jednotka nevlastní žádná dlouhodobá biologická aktiva rostlinné povahy, tj. pěstitelské celky trvalých porostů (vinice, chmelnice, ovocné sady), budou tato aktiva zmíněna pouze v teoretické rovině.

Závěr každé kapitoly se věnuje analýze praktických postupů oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve vybrané zemědělské společnosti ProKlas, s. r. o. Poslední kapitola je zaměřena na zhodnocení významných rozdílů a jsou navrženy možnosti, které by přispěly k lepšímu a správnějšímu vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce.

Literární rešerše vychází z dostupných literárních zdrojů (monografie, časopisy, internetové zdroje).

Bakalářská práce bude zpracována na základě údajů z roku 2011.

1. Charakteristika biologických aktiv a zemědělské produkce

1.1 Definice a členění biologických aktiv a zemědělské produkce

Aktiva lze obecně charakterizovat jako majetek podniku. V zemědělství hrají hlavní roli biologická aktiva, která mají specifický význam a způsob využití. [3] Definování biologických aktiv, jakož i dalších základních pojmů spjatých se zemědělstvím je provedeno pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví, konkrétně pomocí IAS 41.

„*Zemědělská činnost* je účetní jednotkou řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.

Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Sklizeň představuje oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

Zemědělský výrobek je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky.“ [4, str. 335, 336]

Aktiva specifická pro zemědělství je možno rozdělit z hlediska jejich funkce ve výrobním procesu na dlouhodobá a krátkodobá biologická aktiva a podle výrobní oblasti na rostlinnou a živočišnou výrobu.

Za dlouhodobá biologická aktiva se považují:

1) v oblasti rostlinné výroby: *pěstitelské celky trvalých porostů*

Zahrnují sem: „ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar, trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí“ [9, str. 43] s dobou plodnosti delší než 3 roky a zároveň dosažením plodonosného stáří.

2) v oblasti živočišné výroby: *dospělá zvířata a jejich skupiny*

Do této kategorie patří zvířata, která dosáhla dospělosti od výše ocenění určené účetní jednotkou. Na základě rozhodnutí účetní jednotky sem tedy zařazují i dospělá zvířata za nižší cenu než 40 000 Kč. Je pro ně charakteristické, že jsou určena k chovu, k reprodukci a k jinému hospodářskému využití po dobu delší než jeden rok. [1] [6] [9]

Za krátkodobá biologická aktiva se považují:

1) v oblasti rostlinné výroby: **nedokončená výroba a výrobky**

Nedokončenou výrobou jsou produkty, jež z části prošly výrobním procesem, ale ještě nejsou hotovým výrobkem. [9] Pro nedokončenou výrobu je charakteristické, že výrobní cyklus se nekryje s kalendářním rokem. Nedokončená výroba se nejčastěji spojí s nedokončenou rostlinnou výrobou. Rostliny pěstované v zemědělství mohou být jednoleté, dvouleté a víceleté. V živočišné výrobě se může jednat o nedokončenou výrobu při líhnutí drůbeže nebo o nedokončenou výrobu při chovu kapra. [6] (klasifikace výrobků viz dále)

2) v oblasti živočišné výroby: **mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a výrobky**

Zvířaty patřící do této skupiny jsou mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, chovy drůbeže a ostatní chovy drobných zvířat. [10] Účetní jednotka v této oblasti účtuje i o dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které nesplňují parametry stanovené účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. [9]

Výrobkem zemědělské činnosti je zemědělská produkce, která je výsledkem vlastní zemědělské výroby, případně ostatní výroby. Výrobky jsou určeny k realizaci na trhu nebo k vlastní spotřebě uvnitř účetní jednotky. [9]

Zemědělskou produkci lze podobně jako biologická aktiva rozdělit dle toho, z jaké oblasti výroby pocházejí. Volba analytického členění závisí na rozhodnutí účetní jednotky.

Jedna z možností základní klasifikace:

- 1) **výrobky rostlinné výroby** (obiloviny, olejniny, luskoviny, píce)
- 2) **výrobky živočišné výroby** (mléko, vlna, statková hnojiva)
- 3) **výrobky pomocných činností** včetně zpracovaných výrobků vlastní zemědělské výroby (výroba osiv, výroba krmných směsí, výroba sena, senáže, siláže)
- 4) **výrobky přidružené výroby** (víno, peletky)

1.2 Právní rámec pro oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

Hlavním zdrojem pro napsání této práce o oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce je především zákon o účetnictví č. 563/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů [9] (dále jen zákon o účetnictví č. 563 Sb.), vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [9] (dále jenom vyhláška č. 500 Sb.) a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů [9] (dále jen České účetní standardy pro podnikatele).

Současná právní úprava účetnictví je pojata ze široka a není zaměřena na problematiku účetního zobrazení zemědělské činnosti. Je tedy na rozhodnutí účetní jednotky, jaké účetní postupy bude používat pro ocenění, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce při respektování stávajících účetních a daňových předpisů.

2. Charakteristika zvoleného podniku

- Obchodní firma:** ProKlas, s. r. o.
- Sídlo:** Husova 438, 334 01 Přeštice, okres Plzeň-jih
- IČ:** 25208322
- Právní forma:** společnost s ručením omezeným
- Předmět činnosti:**
- živočišná a rostlinná výroba a následný prodej
 - koupe zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
 - ošetřování rostlin, rostlinných produktů, objektů a půdy proti škodlivým organismům přípravky na ochranu rostlin nebo biocidními přípravky
 - poskytování služeb pro zemědělství a zahradnictví
 - silniční motorová doprava nákladní – nákladní vnitrostátní doprava

Společnost ProKlas, s. r. o. vznikla dne 25. března 1997 zápisem do obchodního rejstříku u krajského soudu v Plzni. Byla založena mateřskou společností ZNZ Přeštice, a. s. za účelem provozování zemědělské prvovýroby. Základní kapitál společnosti je ve výši 16 421 tis. Kč.

Společnost ProKlas, s. r. o. a mateřská společnost ZNZ jsou vzájemně propojeny smlouvami a dohodami uzavřenými podle občanského a obchodního zákoníku. Společnost si od své mateřské společnosti na základě nájemních smluv pronajímá nebytové prostory.

Společnost ProKlas, s. r. o. je plátcem DPH, vede účetnictví dle právních předpisů ČR v plném rozsahu a sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Účetním obdobím je kalendářní rok.

Organizační struktura společnosti je dle polohy tvořena třemi středisky, a to střediskem *Správa podniku* se sídlem v Přešticích a provozy v *Přešticích* a ve *Vsi Touškov*. Do roku 2008 existovalo středisko i v *Tymákově*, které po úbytku zaměstnanců bylo sloučeno se střediskem Přeštice. Střediska kopírují i oblast hospodaření firmy, která hospodaří na 3 100 ha převážně pronajaté půdy v k. ú.: Přeštice, Skočice u Přeštic, Žerovice, Tymákov, Letkov, Mokrouše, Honezovice, Ves Touškov, Miřovice a další.

Společnost je řízena statutárním orgánem – dva jednatele, kteří delegovali část pravomocí a zodpovědnosti na provozního ředitele společnosti. Jednotlivé úseky výrob jsou řízeny pověřenými pracovníky – agronom specialista, zootechnik, ekonom. Do středního managementu jsou také zahrnuti dva vedoucí středisek, administrativní pracovníce na evidenci pozemků a pracovníce zodpovídající za úsek Práce a Mzdy. Meziročně dochází k úbytku zaměstnanců v prvovýrobě, což je způsobeno důchodovým věkem zaměstnanců a mzdovou politikou firmy.

Tab. č. 1: Vývoj počtu zaměstnanců a mzdových nákladů

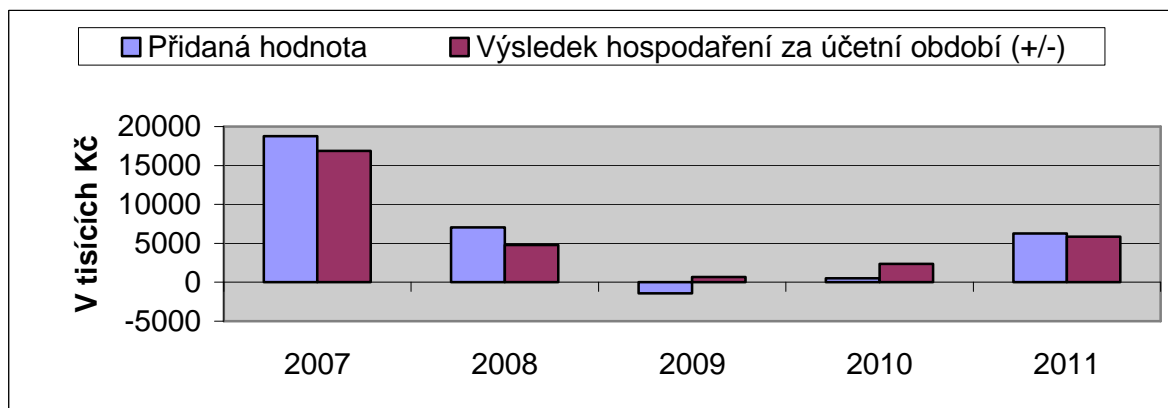
Kategorie/roky	2009	2010	2011
Průměrný počet zaměstnanců	32	28	25
Osobní náklady (v tis. Kč)	10 106	8 469	8 080
Osobní náklady na 1 pracovníka (v tis. Kč)	316	302	323

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Od vzniku, v roce 1997, doprovází firmu značná rozkolísanost ekonomických výsledků. Velké ztráty způsobily firmě povodně v roce 2002 a sucho v roce 2003. Až po úspěšných letech 2004 a 2007 vlivem vysokých hektarových výnosů a vyšších cen komodit se podařilo tuto ztrátu uhradit. Rozkolísanost ekonomických výsledků společnosti podnikající v oboru zemědělství je značnou mírou ovlivněna také prodejními cenami odvíjejícími se od cen na světovém trhu.

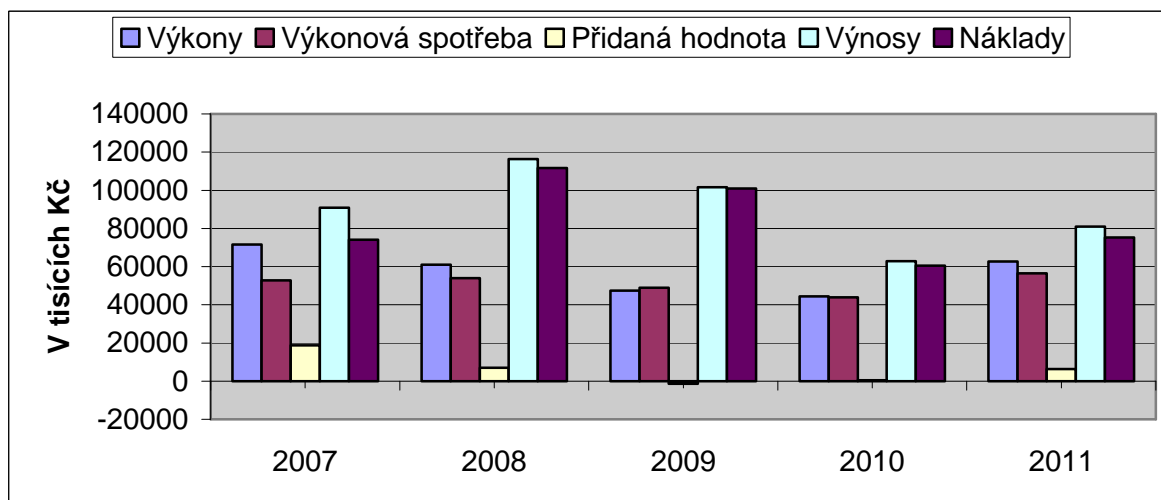
Závislost výše přidané hodnoty na zisku a vývoj nákladů a výnosů ukazují následující dva grafy.

Obr. č. 1: Vývoj výsledku hospodaření za účetní období a přidané hodnoty



Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s r. o.

Obr. č. 2: Vývoj výkonů, výkonové spotřeby, přidané hodnoty, výnosů a nákladů



Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s r. o.

Aktiva společnosti jsou tvořena ze dvou třetin oběžným majetkem, z toho zásoby představují 46 % celkových aktiv. Dlouhodobý majetek tvoří 31 % aktiv. Majetek je financován ze 64 % cizími zdroji, z toho je 59 % kryto bankovními úvěry a 38 % krátkodobými závazky. Vlastní kapitál dosahuje výše 36 % (průměrné hodnoty za období 2007–2011). Vývoj aktiv a pasiv v letech 2007 až 2011 je znázorněn v Příloze E.

Ověření závěrky ze zákona podléhá společnost, pokud splní podmínky § 20 zákona o účetnictví. Brutto aktiva nad 40 mil. Kč, obrat nad 80 mil. Kč a nad 50 průměrných přepočtených zaměstnanců. Podmínky musí být splněny 2 ve 2 po sobě jdoucích obdobích. Dle tabulky č. 2 společnost podléhala auditu pouze v roce 2008. Podmínky pro audit byly splněny v roce 2007 a 2008.

Tab. č. 2: Podmínky auditu ve společnost ProKlas, s. r. o.

Rok	Brutto aktiva v tis. Kč	Obrat v tis. Kč	Průměrný přepočtený stav zaměstnanců
2006	82 801	71 583	45
2007	98 021	90 876	42
2008	110 745	82 315	38
2009	107 129	70 098	34
2010	104 111	62 895	28
2011	118 988	70 098	25

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Společnost hospodaří v bramborářsko-ovesné oblasti v nadmořské výšce 360–420 metrů a dlouhodobý roční úhrn srážek činí 520–550 mm za rok. Cílem společnosti je hospodaření v zemědělské prvovýrobě na převážně pronajaté půdě. Celková výměra se pohybuje na úrovni 3 100 ha. Z celkové výměry 3 100 ha je 2 670 ha orné půdy a 430 ha travních porostů (dále jen TTP). Rostlinná výroba je zaměřená na produkci obilovin a olejnin. Mezi stěžejní plodiny patří pšenice, ječmen a řepka. Okrajově se pěstují krmné plodiny, což je dáno koncentrací živočišné výroby. Zastoupení plodin v osevním postupu: obiloviny 1 500 ha, olejnin 900 ha, luskoviny 130 ha a víceletky 120 ha. Využití TTP – výroba sena a senáže pro vlastní živočišnou výrobu, v budoucnu výroba senáže a siláže pro bioplynovou stanici. Společnost ProKlas, s. r. o. nemá vlastní prostory pro sušení, čištění a následné skladování obilovin a olejnin, a proto veškerá sklizeň směřuje do mateřské společnosti. Vývoj osevu znázorňuje Příloha A.

Úsek živočišné výroby je tvořen výkrmem skotu (vlastní odchov a nakupovaný zástav) a od roku 2006 pastevním chovem skotu. Živočišná výroba se soustřeďuje ve třech stájích *Lhůta*, *Skočice*, *Hoříkovice*. Stáj Lhůta a Skočice patří pod středisko Přeštice a stáj Hoříkovice pod středisko Ves Touškov.

Ve stáji Lhůta společnost chová jen pastevní dobytek, který zajišťuje ekologickou a levnou údržbu travních porostů a také částečnou reprodukci vlastního chovu.

Účetní jednotka k 31. 12. 2011 nevykazuje telata savá z důvodu, že praktikuje zimní telení. Zimní telení spadá na období únor až duben. K telení dochází ve stáji, v porodních boxech, což umožňuje snadnější evidenci narozených telat, pravidelnou kontrolu březích krav a jalovic i rychlejší zákrok při porodu. Pastevní období je zahájeno v období duben–květen. Vysokou spotřebu mléka pro telata v období mléčné výživy pokrývá kráva levnou pastvou. V šestém měsíci věku telat je toto období vystřídáno obdobím rostlinné výživy. Telata jsou po ukončení pastvy (září–říjen) rozdělena podle pohlaví a chovatelského záměru do jednotlivých kategorií a přemístěna do stájí ve Skočicích a Hoříkovicích. Ve stáji v Hoříkovicích probíhá pouze výkrm býků, a to ve volném stelivovém ustájení s produkcí chlévského hnoje a močůvky. Stáj Skočice se doplňuje jednak pastevními býčky pro další výkrm, jednak jalovicemi, které jsou buď předmětem prodeje, nebo slouží k obnově vlastního chovu. Stáj ve Skočicích je stavebně řešena způsobi jako volné kotcové ustájení s celorořtovou podlahou s produkcí kejdy, způsobi jako volné kotcové ustájení se stelivovou loží s produkcí chlévské mrvy. Krmnou základnu pro výkrm býků tvoří především vlastní jadrná a objemná krmiva doplněná nakoupenou krmní močovinou.

Kapacitu stáje a stav zvířat k 31. 12. za poslední tři roky znázorňuje následující tabulka.

Tab. č. 3: Stav zvířat (v ks)

Umístění stáje	Lhůta			Skočice			Hoříkovice			Celkem		
Kapacita	120 ks			250 ks			250 ks			620 ks		
Roky	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
Telata savá										0	0	0
Telata odstavená						29				0	0	29
Jalovice do 1 roku	42	25		48	36	21				90	61	21
Jalovice do 2 let	25		29							25	0	29
Jalovice nad 2 roky										0	0	0
VBJ			7							0	0	7
Krávy bez TPM	19	81	96							19	81	96
Býci výkrm				198	195	111	203	210	217	401	405	328
Býci plemenní	2	3	3							2	3	3
SKOT CELKEM	88	109	135	246	231	161	203	210	217	537	550	513

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s .r. o.

Z důvodu pochopení problematiky oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve firmě ProKlas, s. r. o., je klíčové znát změny, které proběhly za posledních 6 let hlavně v oblasti živočišné výroby.

Původní živočišná výroba společnosti zahrnovala dvě stáje s kravami s tržní produkcí mléka, tři stáje s výkrmem býků, dále porodnu a odchovnu prasat. Každá stáj měla samostatnou obsluhu a stroje. Stejně tak se ve stáji sledoval jeden, maximálně dva výkony. Sledování nákladů na výkony v každé stáji bylo jednodušší a přesnější. Z toho vyplývala i lepší vypovídající schopnost kalkulace. Převody v kategoriích, přírůstky a ocenění v účetnictví byly nastaveny na tyto podmínky. Navíc je třeba si uvědomit, že u telat (zvířat) dojných plemen je nižší přírůstek než u telat (zvířat) masného plemena.

V roce 2006 byla zrušena porodna a odchovna prasnic, jedna stáj s kravami s tržní produkcí mléka a jedna stáj na výkrm býků. V roce 2007 začala přeměna dojných plemen ve zbylé stáji na masná, krávy dojných plemen se inseminovaly spermatem masných plemen. V tomto roce byl také založen pastevní chov skotu, z počátku z vyřazených dojných krav. V roce 2009 byl úplně zrušen chov krav v systému tržní produkce mléka.

3. Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce

3.1 Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce dle platných právních předpisů ČR

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v § 24 vymezuje dva základní momenty při ocenění majetku a závazků:

1. *ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu*
2. *ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému dni se účetní závěrka sestavuje*

Ocenění jednotlivých složek majetku a závazku k okamžiku uskutečnění účetního případu je specifikováno v § 25. Tento paragraf v odstavci 5 zároveň vymezuje pro potřeby oceňování majetku a závazků tyto pojmy: [9]

Pořizovací cena

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady související s jeho pořízením. Náklady související s pořízením majetku nejsou taxativně vymezeny a mohou se lišit dle konkrétního pořizovaného majetku. [9] Náklady související s pořízením DNM a DHM vymezuje § 47, u zásob § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Mezi nejčastěji se vyskytující vedlejší náklady patří: clo, dopravné externí a interní, montáž, správní poplatky, spotřební daň, provize, pojistné atd.

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. [9] Reprodukční pořizovací cena se stanoví pro majetek v případech bezúplatného nabytí anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, dále majetek nabytý darováním, inventarizační přebytky. [5]

Vlastní náklady

Vlastními náklady u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti. [9] Nepřímé náklady jsou takové náklady, které nelze směřovat přímo na

kalkulovaný výkon, a proto se v kalkulacích stanovují pomocí rozvrhových základů.

Ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému dni se účetní závěrka sestavuje, je vymezena v § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, která stanoví, že při oceňování ke konci rozvahového dne se berou v úvahu všechna předvídatelná rizika, ztráty i všechna snížení hodnoty majetku, bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. [9] Na konci rozvahového dne v rámci oceňování se tak řeší *odpisy, opravné položky a inventarizační rozdíly*. [6] [9] [11]

Při snížení hodnoty majetku se rozlišuje, zda se jedná o trvalé snížení hodnoty, nebo přechodné. Trvalé snížení vyjadřují odpisy, přechodné se vyjadřuje opravnými položkami.

Odpisy vyjadřují opotřebením dlouhodobého majetku způsobené jeho fyzickým i morálním používáním. Odpisování provádí účetní jednotka, která má vlastnické právo k majetku. Odpisováním se postupně zahrnuje hodnota dlouhodobého majetku do nákladů. Zákon o účetnictví v § 28 stanovuje účtování a odpisování v souladu s účetními metodami na základě vlastního odpisového plánu tak, aby doba odpisování majetku co nejvíc odpovídala době použitelnosti majetku – vymezuje tedy účetní odpisy majetku. Proti tomu zákon o daních z příjmů stanovuje „daňové odpisy“, tedy maximální odpisy, které lze u jednotlivých druhů majetku zahrnout do daňových nákladů. [6] [9] [11]

Jedním z nástrojů vyjadřujících v účetnictví zásadu opatrnosti je účtování o opravných položkách. Opravné položky je možno tvořit k účtům majetku nejčastěji na základě výsledků inventarizace a výhradně v případě přechodného snížení ocenění. Povinností účetní jednotky je popsat způsob stanovení tvorby a čerpání opravných položek ke konkrétnímu majetku ve vnitřním předpisu. [6] [9] [11]

Inventarizace majetku a závazku, jako další instrument pro uplatnění účetních zásad, zabezpečuje uvedení stavu majetku a závazků zachycených v účetnictví do souladu se skutečností. Porovnáním skutečných stavů podle inventurních soupisů a stavů účetních se zjišťují případné inventarizační rozdíly v podobě mank a přebytků. Inventarizační rozdíly je účetní jednotka povinna účtovat do účetního období, za které se inventarizace prováděla. [6] [9] [11]

V účetnictví v ČR hraje významnou roli ocenění v historických cenách. Ocenění v historických cenách znamená, že aktiva účetní jednotky jsou oceněna v peněžních částkách, které byly na jejich získání vynaloženy v době pořízení.

Praktické provedení ocenění u nakupovaného dlouhodobého a krátkodobého majetku neklade na účetní jednotky větší nároky.

Specifickým problémem je ocenění aktiv v zemědělství, tj. ocenění zvířat, rostlin a zemědělské produkce pořizovaných vlastní výrobou. Zákon o účetnictví v § 25 předepisuje účetním jednotkám ocenit tato aktiva vlastními náklady. Zjištění vlastních nákladů ale v mnoha případech způsobuje obtíže a nepřesnosti. Pomine-li se jeho dopad na vykázaný výsledek hospodaření a následné hodnocení finanční situace, účetní jednotka naráží v rámci zjištění vlastních nákladů na dva hlavní problémy: sdružený charakter výroby většiny zemědělských výrob a volba rozvrhové základny. (pokračování v závěru kapitoly č. 3)

A) Oceňování dlouhodobých biologických aktiv

Oceňování pořízení zvířat v dlouhodobém majetku

Způsob ocenění zvířat závisí na způsobu nabytí. Zvířata může účetní jednotka získat nákupem nebo z vlastního chovu. Nakoupená zvířata se oceňují **pořizovací cenou** zahrnující vedlejší pořizovací náklady. Výdaje vynaložené v souvislosti s pořízením zvířete upravuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Nejčastějšími vedlejšími náklady jsou dopravné včetně vnitropodnikové dopravy (nikoli vnitropodniková doprava při přesunu v rámci účetní jednotky), výdaje za veterinární kontrolu, provize. [10]

Zvířata se oceňují **ve vlastních nákladech** při pořízení z vlastního chovu. Dosažením dospělosti se zvířata přeřadí z oběžných aktiv do dlouhodobých aktiv. Dosažení dospělosti může být dáno věkovou hranicí, způsobilostí k plemenitbě, dnem narození mláďete. Ocenění dospělých zvířat vychází ze součtu ocenění příchovku a hodnoty následných hmotnostních a vzrůstových přírůstků. [10] Hodnota těchto přírůstků je odrazem vlastních nákladů vynaložených na chov zvířete do doby dosažení dospělosti. Kvalita ocenění dospělých zvířat je tedy přímo závislá na kvalitě ocenění příchovků a přírůstků.

Po přeřazení zvířete do dlouhodobých aktiv náklady vynaložené na jeho chov již hodnotu zvířete dále nezvyšují. [3]

Odpisy zvířat v dlouhodobém majetku

Prostřednictvím odpisů se zachycuje snižování hodnoty zvířete dané jeho stárnutím. Odpisy tedy vyjadřují trvalý pokles hodnoty majetku a kumulativně se zachycují na účtu oprávek.

Dospělá zvířata zahrnutá do dlouhodobého hmotného majetku se odpisují jak v účetnictví, tak pro daňové účely.

Daňové odpisy zvířat se řídí podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který jednoznačně stanoví výši daňově uznatelných odpisů. Zvířata jsou zaříděna do 1. a 2. odpisové skupiny. Do 1. odpisové skupiny s dobou odpisování 3 roky jsou zařazena plemenná a chovná zvířata vyjma plemenných a chovných koní a do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let řadíme užitkové, plemenné a chovné koně.

Zvířata s pořizovací cenou nad 40.000 Kč se odepisují rovnoměrně nebo zrychleně dle § 31 a 32 zákona o daních z příjmů. Zvířata prohlášená za odpisovaný majetek vnitropodnikovou směrnicí se odepisují podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Tato zvířata se budou odpisovat pouze účetně a účetní odpis je zároveň platným odpisem pro daně.

Účetní odpisy stanoví účetní jednotka na základě předpokládané doby životnosti. Uplatnění účetních odpisů je podmíněno existencí odpisových plánů v rámci vnitropodnikových směrnic.

Zvířata, vyjma tažných zvířat, dostihových a plemenných koní, lze odepisovat *individuálně nebo skupinově*. Vyjmenovaná zvířata se odepisují vždy pouze individuálně. Skupinové odpisování řeší v bodě 4.8. ČÚS pro podnikatele č. 013. Podstatou skupinového odpisování je: „že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel).“ [9, str. 130]

Účetní jednotce je umožněno kromě odpisování korigovat hodnotu dlouhodobého majetku o předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení, které jsou mu známy do okamžiku sestavení účetní závěrky pomocí tvorby opravných položek. [11]

Oceňování úbytku zvířat v dlouhodobém majetku

Mezi důvody, podle kterých dochází k úbytku dospělých zvířat, patří prodej, přeřazení zvířat do zásob, nezaviněný nebo zaviněný úhyn.

Úbytky zvířat v dlouhodobém majetku se oceňují v závislosti na způsobu evidence.

Při individuální evidenci, kdy je umožněno sledovat každé zvíře samostatně, se úbytek oceňuje v individuálních cenách. U skupinově evidovaných druhů dospělých zvířat se úbytek oceňuje v průměrných účetních cenách na jeden kus.

Oceňování pěstitelských celků trvalých porostů

Pěstitelské celky trvalých porostů se oceňují v závislosti na způsobu pořízení. U nakupovaného majetku pořizovací cenou, u majetku získaného vlastní činností ve vlastních nákladech, při darování, nalezených přebytků a bezúplatném nabytí reprodukční pořizovací cenou. Součástí vstupní ceny jsou veškeré náklady od výsadby po dosažení doby plodonosného stáří. K pořizovacím nákladům patří zejména sazenice, výsadba, chemická ochrana, vnitropodnikové náklady atd. Část těchto nákladů zvyšuje cenu trvalého porostu v okamžiku zařazení do majetku (okamžik nákupu či dokončení výsadby), část se promítne dodatečně (pomocí aktivace) od doby zařazení až do doby dosažení plné plodonosnosti. [6]

Po dosažení plodonosného stáří se zahajuje účetní i daňové odpisování. Pěstitelský porost je zařazen do odpisové skupiny 3. [6] „Následné náklady na ošetřování trvalého porostu včetně výměny rostlin jsou již provozním nákladem“. [6, str. 34]

Úbytky pěstitelských celků trvalých porostů představují vyřazení porostů z důvodu fyzické likvidace, poškození, případně i prodeje. Úbytky se oceňují v cenách, ve kterých jsou účetní jednotkou evidovány.

V případě pěstitelských celků trvalých porostů je důležité se zmínit o oplocení pozemku, nosných konstrukcích porostů a samotném pozemku, které jsou samostatným hmotným majetkem.

B) Oceňování krátkodobých biologických aktiv a zemědělské produkce

Oceňování zvířat v oběžném majetku

Do ocenění zvířat v oběžném majetku jsou zahrnuty:

- pořizovací ceny nakoupených zvířat včetně vedlejších pořizovacích nákladů, vynaložených v souvislosti s pořízením zvířat. Vedlejší náklady již byly definovány u pořízení zvířat v dlouhodobém majetku,
- vlastní náklady v případě příchovku (vysvětleno dále),
- vlastní náklady hmotnostních a vzrůstových přírůstků (vysvětleno dále).

Za příchovky jsou označována právě narozená mláďata. Dle písmena j) § 25 zákona č. 563/1991 Sb. se příchovky zvířat oceňují vlastními náklady. Z důvodu, že je prakticky nemožné zjistit vlastní náklady na právě narozené mládě (vyplývá ze složitosti zjištění nákladů u sdružené výroby), lze použít písmeno l) § 25 a ocenit příchovky v reprodukční pořizovací ceně na bázi tržní ceny odstaveného mláděte. V praxi to znamená: příchovek se při narození ocení polovinou ceny odstaveného mláděte a druhá polovina ceny se promítá do ceny zvířete postupně až do dosažení úrovně odstavu. Hodnota zvířete ke dni odstavu by měla korespondovat s cenou, kterou dosahují odstavená telata na trhu. [3] [5] [6] [10]

U mladých zvířat a zvířat ve výkrmu (jak nakoupených, tak i vlastních) dochází ke kvalitativním a kvantitativním změnám (k růstu, přibírání na váze). Tato biologická přeměna je vyjádřena pomocí hmotnostních a vzrůstových přírůstků.

Hmotnostní přírůstek se zjišťuje pravidelným vážením daným vnitropodnikovou směrnicí. U pastevního dobytku je doporučeno přírůstek zjišťovat odhadem na základě namátkového vážení zvířat a po ukončení pastevního období tento přírůstek korigovat na skutečnou váhu. Při výpočtu hmotnostního přírůstku se zohlední veškeré změny, které ve sledovaném období nastaly, tj. postupuje se podle následujícího vzorce:

$$\begin{aligned} & \text{Skutečná hmotnost koncem období} = \\ & + \text{veškeré úbytky během období} \\ & - \text{veškeré příjmy během období} \\ & - \text{skutečná hmotnost na začátku období} \end{aligned}$$

Zdroj: zpracováno podle Neplechová, Novák, str. 70 [5]

Hmotnostní přírůstek se oceňuje pomocí předběžné kalkulace vlastních nákladů, kterou je třeba podle předpokladu vynaložit na jeden kilogram přírůstku. [2]

Vzrůstový přírůstek je navýšení ceny zvířete u kategorií, která se neváží, na základě růstu jeho věku (nikoliv hmotnosti). Je definován konstantou, která vyjadřuje hodnotu růstu pro jedno zvíře za jeden krmný den. Oceňuje se vlastními náklady jednoho krmného dne na základě předběžné kalkulace.

Úbytky zvířat se ocení v závislosti na způsobu evidence takto:

- individuální cenou u zvířat sledovaných individuálně
- průměrnou cenou za 1 kg živé hmotnosti u zvířat, která se váží
- průměrnou cenou za 1 kus u zvířat, která se neváží [6] [10]

Oceňování nedokončené výroby

Nedokončená rostlinná výroba vyjadřuje hodnotu rozpracovanosti pěstovaných rostlin, vzniká provedením první operace ve výrobě, kterou lze rozdělit do následujících fází:

- příprava půdy (orba, hnojení)
- setí, sázení (náklady na osivo, sazenice; náklady na setí, sázení)
- vegetační období (rozmetání průmyslových hnojiv, ošetřování chemickými ochrannými prostředky, hnojení kapalnými hnojivy)
- sklizeň (přeprava z pole, sušení čištění zrna, uskladnění)

Nedokončená rostlinná výroba je oceňována výslednou kalkulací ve výši skutečných vlastních nákladů, které byly vynaloženy v souvislosti s pěstováním konče sklizní, narůstajícím způsobem. Vlastními náklady se rozumí přímé materiálové náklady a ostatní přímé náklady s případným podílem výrobní režie. Kvalita ocenění nedokončené výroby je závislá na kvalitě vstupních nákladů a jejich směřování na plodiny nebo režie.

K úbytku nedokončené výroby dochází v měsíci, kdy došlo k dokončení a zúčtování sklizně, kdy došlo ke škodě na porostu v důsledku živelních pohrom atd. Nedokončená výroba se vyskladňuje do výše ocenění. (částečné vyskladnění je vysvětleno v rámci ocenění nedokončené výroby u vybrané účetní jednotky)

Kalkulační jednici nedokončené rostlinné výroby představuje osevní plocha, případně sklizňová plocha (zničení plochy požárem, povodní).

Oceňování zemědělské produkce

Zákon o účetnictví ukládá povinnost oceňovat zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady. Variantní řešení stanovení vlastních nákladů je oceňování na úrovni předem stanovených nákladů nebo na úrovni skutečně vynaložených nákladů. Způsoby zjištění a stanovení vlastních nákladů jsou popsány dále.

Zemědělská produkce je v převážné míře výsledkem sdružené výroby, kdy v jednom výrobním procesu vzniká současně nebo postupně více finálních produktů. [7] Příkladem v oblasti rostlinné výroby u obilovin je zrna a sláma, u luk tráva, seno a senáž, v oblasti živočišné výroby u dojníc mléko, tele a statková hnojiva.

Přímo lze zjistit pouze náklady na sdružený produkt. K určení podílu nákladů na sdruženě vznikající výrobky jsou k dispozici specifické kalkulační metody: kalkulace odečítací a rozčítací. [2] [7]

Podstatou *odečítací metody* je určení hlavního a vedlejšího výrobku. Kalkuluje se jen hlavní výrobek. Vedlejší výrobek je oceněn předem stanovenou cenou. Od celkových nákladů na sdružený produkt se odečte cena vedlejšího výrobku a rozdíl představuje náklady na hlavní výrobek. Vlastní náklady na kalkulační jednici se pak zjistí dělením. [5] [6] [7]

Metoda rozčítací považuje sdružené výrobky za rovnocenné. Vlastní náklady se rozvrhují na jednotlivé sdružené výrobky pomocí rozčítacích základů. Rozčítací základny „... vyjadřují vzájemný vztah různých naturálních nebo peněžních ukazatelů u sdružených výrobců“. [5] [6] [7, str. 11]

V nesdružené výrobě, kde vedlejší výrobek nevzniká nebo když vedlejší výrobek není využíván v dalších výrobních procesech, metodika doporučuje *metodu dělení*. Účetní jednotka zjišťuje vlastní náklady na kalkulační jednici prostým dělením celkových nákladů na nesdružený výkon množstvím kalkulačních jednic. [5] [6] [7]

Vyjmenované kalkulační metody jsou pouze doporučené. Je plně v kompetenci účetní jednotky, jakou metodu si zvolí pro své potřeby.

Způsob stanovení vlastních nákladů u zemědělské produkce

Účetní jednotky se můžou rozhodnout, zda budou používat k ocenění skutečnou výši vynaložených nákladů (výslednou kalkulaci), nebo použijí výši podle předběžných (plánových) kalkulací. Kalkulace představuje postup zjišťování vlastních nákladů na jednotku výrobku (kalkulační jednici). [7] Kalkulační jednice je vyjádřena obvykle naturální

jednotkou: „jednotkou množství, hmotnosti, plochy, objemu, času, délky...“. [7, str. 5]

Výsledná kalkulace odráží výši skutečných nákladů a skutečné produkce. Výpočet se provádí k rozvahovému dni. Výsledná kalkulace, za předpokladu, že se účetní období shoduje s kalendářním rokem, se rovná:

Náklady běžného roku (vynaložené na produkci běžného roku)
+ náklady z minulého roku (vynaložené na produkci běžného roku)
- náklady běžného roku (vynaložené na produkci příštího roku)

Výslednou kalkulací se oceňuje dokončená výroba. [7]

Předběžné (plánové) kalkulace stanovují předpokládanou výši nákladů na základě přesných norem spotřeb, které jsou postaveny na průměrných podmínkách výroby. Předběžné kalkulace jsou nedílnou součástí vnitropodnikových směrnic účetní jednotky a vzhledem k tomu, že by se neměly významně lišit od kalkulací výsledných, je úkolem účetní jednotky jejich ověření a aktualizace. [2] Předběžná kalkulace je doporučenou metodou pro oceňování v oblasti živočišné výroby a rostlinné produkce.

Pro kalkulace vlastních nákladů v zemědělství lze doporučit tento obecný kalkulační vzorec:

Obr. č. 3: Obecný kalkulační vzorec

1. Nakoupený materiál (osiva, sadba, krmiva, steliva, hnojiva, chemické ochranné prostředky, léčiva a ostatní přímý materiál)
2. Vstupy vlastní výroby (osiva, sadba, krmiva, steliva a ostatní vlastní výrobky)
3. Ostatní přímé náklady a služby (externí služby, energie, PHM, pojistné, nájemné, daň z pozemků)
4. Pracovní náklady (mzdové a ostatní osobní náklady, včetně odvodů na zdravotní a sociální pojištění)
5. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (účetní odpisy DNM a DHM kalkulované přímo k jednotlivým výkonům)
6. Odpisy zvířat (účetní odpisy zvířat)
7. Náklady pomocných činností (náklady vlastních mechanizačních prostředků, opravy a udržování)
8. Výrobní režie (společné náklady pro RV, respektive ŽV)
9. Správní režie (náklady společné pro celý podnik)
10. Náklady celkem

Zdroj: zpracováno podle Poláčková, str. 8 [7]

Pro účely kalkulace lze náklady rozčlenit na přímé a nepřímé.

Přímé náklady se ve výsledných kalkulacích vlastních nákladů stanoví přímo na kalkulovaný výkon ve skutečné výši podle účetnictví, v předběžných kalkulacích podle plánovaných norem spotřeby. [5] [7]

Nepřímé náklady se rozpočítají ve výsledné a plánované kalkulaci vlastních nákladů pomocí rozvrhové základny doporučené metodikou nebo stanovené účetní jednotkou. [5] [7]

Podíl nepřímých nákladů je v zemědělství poměrně vysoký a úkolem účetní jednotky je volba vhodné rozvrhové základny. To znamená „... najít takový vztah mezi přímými a režijními náklady, který by vyjadřoval jejich co nejužší a nejtěsnější příčinnou souvislost“. [7, str. 12]

Položky 1, 2, 3 a 6 obecného kalkulačního vzorce se kalkulují jako přímé náklady k jednotlivým výkonům. Potíže v položce 2 vznikají při spotřebě statkových hnojiv na příslušnou plodinu, kdy živiny obsažené ve statkových hnojivech jsou využité i v dalších letech u jiných plodin (střídání plodin dle osevního sledu). Taktéž můžou vzniknout potíže u nájmu z pozemků a dani z pozemků v položce 3 při nedostatečné evidenci parcel podle výměry, kultury, osevu a výše sjednaného nájemného zároveň. [7]

Pracovní náklady v položce 4 a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v položce 5 se přiřazují k jednotlivým výkonům ve formě přímých nákladů, kdy tyto náklady lze nasměrovat výhradně k jednomu výkonu, v opačném případě se zahrnují do výrobní režie a jsou přiřazeny k jednotlivým výkonům ve formě nepřímých nákladů pomocí zvolené rozvrhové základny. [7] Náklady pomocných činností v položce 7 představují druhotný náklad. K jednotlivým výkonům lze přiřazovat dvojím způsobem, a to pomocí předběžné kalkulace s dorovnáním rozdílu proti výsledné kalkulaci po uzavření účetních knih nebo přiřazení za celé účetní období ve výši skutečných nákladů. [7]

Výrobní režie v položce 8 zahrnuje všechny prvotní i druhotné náklady spojené s řízením a obsluhou jednotlivých výrobních oblastí, kdy tyto náklady není možné nebo by nebylo hospodárné sledovat přímo na jednotlivé odbytové výkony. Z důvodu co nejpřesnějšího rozvrhování je doporučeno její „seskupení do menších skupin podle přibližně stejného charakteru...“ [5, str. 207], obvykle se člení podle jednotlivých výrobních oblastí (výrobní režie RV, výrobní režie ŽV). [7]

Správní režie pod položkou 8 zahrnuje náklady celopodnikového charakteru a rozvrhuje se na všechny odbytové výkony. Dosavadní dostupná literatura doporučuje pro rozvrhování výrobní a správní režie jako rozvrhovou základnu přímé pracovní a materiálové náklady. [7]

3.2 Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku

Při oceňování majetku vytvořeného vlastní činností společnost vychází z pravidel uvedených ve vnitropodnikových směrnících, které jsou zpracované ve shodě s účetními předpisy. Vnitropodnikové směrnice neobsahují způsob stanovení reprodukční pořizovací ceny a postup pro tvorbu a čerpání opravných položek u dlouhodobého majetku a zásob. Účetní jednotka v případě potřeby směrnice dodatečně rozšíří. Firemní vnitřní předpis pro oceňování majetku a závazku je v Příloze H.

Ve společnosti je evidována živočišná výroba v dlouhodobém i krátkodobém majetku, rostlinná výroba pouze v krátkodobém majetku.

Vymezení dospělých zvířat účetní jednotkou se opírá jednak o § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a jednak o vyhlášku č. 349/2007 Sb. Na základě § 26 jsou zařazena do hmotného majetku dospělá zvířata se vstupní cenou vyšší než 40.000 Kč a zároveň jsou dle vyhlášky prohlášena za odpisovaný majetek i zvířata s pořizovací cenou nižší než 40.000 Kč při splnění podmínky otelení. Zvířata jsou evidovaná v dlouhodobém majetku individuálně a tvoří je *plemenní býci a krávy bez tržní produkce mléka* (dále jen krávy BTPM).

Plemenní býci se pořizují výhradně nákupem pro zajištění kvality chovu. V roce 2011 byl pořízen plemenný býk Tarzan, plemena Aberdeen Angus, z fy. Odchovna plemenných býků Čuňkov. Jeho vstupní cena se skládala z pořizovací ceny, z nákladů na přepravu a z poplatku za registraci ve knize plemenných býků. Celková vstupní cena činila 80.288 Kč (75 000 Kč + 4 218 Kč + 1 070 Kč). Plemenný býk byl zařazen do 1. odpisové skupiny a je rovnoměrně odepisován po dobu 3 let.

Krávy BTPM účetní jednotka pořizuje z vlastní výroby, vlastním odchovem. Vstupní cena je součtem kalkulovaných vlastních nákladů vynaložených od narození do okamžiku přeřazení do dlouhodobého majetku. Způsob tvorby ceny krávy od jejího narození je popsán v odstavci o ocenění zvířat v oběžném majetku. Odpisy u krav jsou uplatněny podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Doba odpisování je vnitřní směrnicí stanovena na 48 měsíců počínaje dnem zařazení (pořízení).

K úbytku dospělých zvířat dochází z důvodu obnovy stáda, nucené porážky (poranění zvířete) nebo úhynu. Zvířata jsou vyřazena ve vstupní ceně, v jaké byla pořízena. Při vyřazení částečně odepsaného zvířete je jednorázově doodepsána jeho zůstatková cena. Plně odepsaný majetek je zároveň vyřazen z účetní evidence.

Průměrná doba životnosti plemenných býků i pastevních krav je 6 let.

Zvířata v oběžném majetku jsou pořízena nákupem i z vlastního chovu. Nákupem se pořizují pouze býci na výkrm o váze cca 200 až 250 kg. Cena pořízení se skládá z fakturované částky za zvířata a z částky nákladů na jejich přepravu. Nakoupený zástav se zařazuje do vlastního chovu a na jeho růst se již přihlíží jako na vlastní výrobu. Výkrm býků (vlastních i nakoupených) skončí dosažením jateční váhy, cca 600 kg, kdy dojde k jeho zpeněžení. V roce 2011 se nákupem pořídilo 138 kusů zástavových býčků v průměrné váze 250 kg a v průměrné ceně 55 Kč za 1 kg živé váhy.

Proces březosti zvířat pořízených z vlastního chovu trvá cca 9 měsíců. Jalovice se telí poprvé ve věku 26–27 měsíců (telení plemenic středního rámce). Další telení se počítá při mezidobí 365 dnů. Narozené tele představuje příchovek. Cílem každého hospodáře je odchov jednoho životaschopného telete za rok. Růst hodnoty zvířete je vyjádřen pomocí přírůstků a věkový vývoj zachycují vzrůstové kategorie. Ve společnosti jsou zvířata zařazena do následujících kategorií: telata savá, telata odstavená, jalovice do 1 roku, jalovice do 2 roků, jalovice nad 2 roky, vysokobřezí jalovice (dále jen VBJ), krávy BTPM a býci výkrm. Přeražení dle věku zobrazuje následující tabulka.

Tab. č. 4: Číselník přeražení zvířat

Z kategorie	do kategorie	v měsíci
Telata savá	Telata odstavená	3.
Telata odstavená	Jalovice do 1 roku	6.
Telata odstavená	Býci výkrm	6.
Jalovice do 1 roku	Jalovice do 2 roků	12.
Jalovice do 2 roků	Vysokobřezí jalovice	5. měsíc březosti
Jalovice do 2 roků	Jalovice nad 2 roky	24.
Jalovice nad 2 roky	Vysokobřezí jalovice	5. měsíc březosti
Vysokobřezí jalovice	Krávy BTPM	ke dni otelení

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o

Oceňování příchovků a přírůstků zvířat ve vlastních nákladech je principiálně problematickou záležitostí v účetnictví zemědělských podniků. Oceňování „ve vlastních nákladech“ si každý pojme po svém. Zajisté jiné vlastní náklady bude mít na tele savé společnost, která tele

odstaví po 21 dnech (dle své kategorizace zvířat), a jiné náklady budou na tele savé odstavené po 56 dnech nebo třeba ve 3 měsících. Kdyby se ve firmě ProKlas postavilo ocenění býčka na tržní úroveň dle nakupovaného zástavu, dosahovalo by ve váze 250 kg ceny 13 750 Kč. Při propočtech v pevných skladových cenách vychází ocenění býčka při dosažení stejné váhy na 12 520 Kč (pro výpočet viz str. 29).

Pro ocenění vlastní výroby (živočišné i rostlinné) společnost zvolila pevné skladové ceny. Východiskem pro stanovení pevných skladových cen je výpočet plánových kalkulovaných vlastních nákladů, které se zjišťují dle obrázku č. 4. Při výpočtu se vychází ze skutečných vlastních nákladů vynaložených za poslední tři uzavřená účetní období (kalendářní roky). Tento způsob zjišťování plánových kalkulovaných cen zvolila společnost z důvodu eliminace kolísavosti nákladů v čase. Výsledek výpočtu je podkladem ke stanovení pevných skladových cen. Pevné skladové ceny jsou každoročně porovnávány s plánovanými kalkulovanými vlastními náklady. V případě dlouhodobých významných rozdílů v plánovaných vlastních nákladech je účetní jednotkou přehodnocena pevná skladová cena.

Obr. č. 4: Vzorec pro výpočet plánovaných vlastních nákladů

20 % skutečných nákladů (běžný rok - 3)
 + 30 % skutečných nákladů (běžný rok - 2)
 + 50 % skutečných nákladů (běžný rok - 1)
 = kalkulované plánované vlastní náklady (běžný rok)

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Vykalkulované plánované náklady živočišné výroby a jejich porovnání s pevnými skladovými cenami a se skutečnými výrobními náklady je znázorněno v následující tabulce.

Tab. č. 5: Ocenění přírůstků ŽV pro rok 2011 (v Kč)

Zakázka	Skutečné výrobní náklady v Kč na 1 kilogram			Plánované vlastní náklady dle vzorce	Pevné skladové ceny	Skutečné výrobní náklady
	2008	2009	2010	2011	2011	2011
Telata savá*	62,9	48,65	6,39	30	32	4,44
Telata odstavená	37,88	46,88	17,24	30	32	24,45
Jalovice	66,59	71,02	39,89	55	40	55,51
Býci ve výkrmu	44,2	59,11	50,35	52	50	53,04

*od roku 2010 pouze pastevní telata

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Ocenění příchovku a vzrůstových přírůstků bylo stanoveno individuálně. Kalkulace nákladů na příchovky vykazuje nepřijatelné ocenění a vzrůstové přírůstky u VBJ nebyly v minulosti vykazovány, tudíž není možné použít schéma pro výpočet plánovaných vlastních nákladů.

Narozenému teleti se přiřazuje přibližná porodní váha 40 kg a pevná cena 100 Kč na jeden kilogram. V kategoriích telat savých pobude narozené tele až do věku 3 měsíců a živé váhy 80 až 100 kg. Telecí léta skončí dosažením věku 6 měsíců a váhy 180 až 220 kg, opouštěním kategorie telat odstavených. Hlavním kritériem navazujících kategorií je zachycení zvířat dle pohlaví. Odstavené jalovičky se přeřazují do vzrůstových kategorií pro samice skotu. Část jalovic v těchto kategoriích se stane předmětem prodeje a část poslouží pro obnovu pastevního stáda. Odstavení býčci se vykrmují až do jateční váhy v kategorii býci výkrm, společně s nakoupeným zástavem.

Příklad ocenění býka v pevných skladových cenách od narození do dosažení jateční váhy:

Narození telete: $40 \text{ kg} \times 100 \text{ Kč/kg} = 4\,000 \text{ Kč}$

Kategorie – telata savá: $50 \text{ kg} \times 32 \text{ Kč/kg} = 1\,600 \text{ Kč}$ (do 3. měsíce)

Kategorie – telata odstavená: $60 \text{ kg} \times 32 \text{ Kč/kg} = 1\,920 \text{ Kč}$ (od 3. do 6. měsíce)

Kategorie – býci výkrm: $450 \text{ kg} \times 50 \text{ Kč/kg} = 22\,500 \text{ Kč}$ (od 6. měsíce do jateční váhy)

Celková cena býka oceněného v pevných skladových cenách: 30 020 Kč

Pro porovnání: průměrná realizační cena 2011 za prodej jednoho býka: 28 383 Kč

Příklad ocenění jalovic v pevných skladových cenách od narození do otelení :

Narození telete: $40 \text{ kg} \times 100 \text{ Kč/kg} = 4\,000 \text{ Kč}$

Kategorie – telata savá: $50 \text{ kg} \times 32 \text{ Kč/kg} = 1\,600 \text{ Kč}$ (do 3 měsíců)

Kategorie – telata odstavená: $60 \text{ kg} \times 32 \text{ Kč/kg} = 1\,920 \text{ Kč}$ (od 3. do 6. měsíce)

Kategorie – jalovice do 1 roku: $100 \text{ kg} \times 40 \text{ Kč/kg} = 4\,000 \text{ Kč}$ (od 6. měsíce do 12. měsíce)

Kategorie – jalovice do 2 roků: $300 \text{ kg} \times 40 \text{ Kč/kg} = 12\,000 \text{ Kč}$ (od 12. do 23. měsíce)

Kategorie – VB jalovice: $122 \text{ KD} \times 25 \text{ Kč/KD} = 3\,050 \text{ Kč}$ (od 23. měsíce do 27. měsíce)

Kategorie – krávy BTM: přeřazení do majetku v ceně: 26 570 Kč

Pro porovnání: tržní nákupní cena VBJ za 2011 v 5. měsíci březosti: 20 000 až 25 000 Kč
v závislosti na genotypu

Nejčastějšími důvody úbytku zvířat v oběžném majetku je prodej, úhyn a přeřazení z oběžného majetku do dlouhodobého. Prodejem se rozumí prodej standardních zdravých kusů a nucený výsek zraněných zvířat bez ohledu na utržené peníze.

Společnost ProKlas eviduje mladá zvířata skupinově a od toho se odvíjí i cena pro vyřazení. Úbytek se ocení průměrnou cenou za jeden kilogram živé váhy vynásobenou hmotností zvířete. Automatický výpočet váženého aritmetického průměru je zabezpečen účetním programem PREMIER.

Jediným vedlejším výrobkem živočišné výroby společnosti jsou statková hnojiva: chlévský hnůj, kejda a močůvka. Statková hnojiva jsou důležitými vstupy do rostlinné výroby. Úbytkem chovu dobytka se snížila produkce hnoje natolik, že veškeré vyprodukované množství je spotřebováno výhradně pro vlastní spotřebu. Tento stav charakterizuje i ostatní zemědělské podniky, tudíž je obtížné objektivně stanovit jeho tržní cenu. Metoda ocenění statkových hnojiv na bázi ocenění alternativních zdrojů je jednak hodně nepraktická a jednak lze těžko ztotožnit kvalitu statkových a umělých hnojiv. Společnost přistoupila k ocenění chlévského hnoje alespoň na úrovni spotřeby slámy a vody. Sláma je počítána v množství 2,5 kg/KD/ks v pevné skladové ceně 250 Kč/t a spotřeba vody na 26 m³/rok/kus při tržní ceně 50 Kč/1 000 litrů. Ocenění ostatních hnojiv je odvozeno z této ceny. Je zřejmé, že stanovené pevné ceny jsou podhodnocené. Do ocenění statkových hnojiv by společnost ProKlas s. r. o. měla započítat navíc hodnotu práce za vyhrnování hnoje a stlaní.

Tab. č. 6: Ocenění statkových hnojiv pro rok 2011 (v Kč)

Vedlejší výrobky ŽV	Pevné skladové ceny na 1 tunu
Chlévský hnůj	95
Močůvka	30
Kejda	40
Pastevní hnůj	30

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Na kvalitním ocenění živočišné výroby má velký podíl rostlinná výroba v podobě ocenění krmiv. Tento vztah platí i obráceně, kdy ocenění statkových hnojiv se přenáší do rostlinné výroby. Rostlinná výroba se vyskytuje ve firmě ProKlas ve formě *nedokončené rostlinné výroby* a následné *rostlinné produkce*.

Evidence nedokončené rostlinné výroby, od první operace až do okamžiku sklizně, je účetní jednotkou sledována pomocí zakázek. Zakázky tedy představují klasický způsob vedení zakázkového-nákladového účetnictví, tedy sledování nákladů a výnosů na zakázky. Účetní jednotkou jsou nadefinována pětimístná čísla zakázek, kde první tři čísla značí komoditu a další dvě čísla rok sklizně. Například pšenice s číslem zakázky 100 a rokem sklizně 2011 je značen jako 10011. Zakázka si nabaluje náklady od začátku výrobního procesu. Organizační a účetní členění účetní jednotky je v Příloze B.

Nedokončená výroba se oceňuje ve skutečných nákladech. Každý náklad nasměřovaný na zakázky zahrnuté do účtování nedokončené výroby zaktivuje nedokončenou výrobu. Výpočet nedokončené výroby se provádí sečtením všech skutečných přímých nákladů včetně režie (hodnoty strany MD účtů) (o rozpouštění režie pojednává závěr kapitoly o ocenění) a od tohoto součtu se odečtou veškeré výnosy (hodnoty strany DAL účtů) za každou zakázku. Vzniklý rozdíl, pokud je různý od nuly, je programem automaticky zaúčtován jako změna stavu nedokončené výroby. Výsledkové účty, které se účastní výpočtu nedokončené výroby jsou nadefinované účetní jednotkou. Jedná se o celou třídu 5 (náklady) a z výnosů jen o ty účty, které podle účtové osnovy mají výpočet nedokončené výroby ovlivňovat.

Až do okamžiku sklizně je výsledek hospodaření u všech zakázek roven nule, tj. dochází k aktivaci veškerých vynaložených nákladů. Výjimku tvoří plodiny, u kterých došlo k pojistné události. Pojistné plnění je účetní jednotkou nadefinováno jako výnos neovlivňující výpočet NV. U nedokončené výroby příštího roku dochází pomocí aktivace zároveň i k časovému rozlišení nákladů. Tyto náklady jsou aktivací přeúčtovávány do zásob a teprve v okamžiku, kdy se v následujícím roce provede vyúčtování produkce, dojde ke snížení stavu nedokončené výroby a potom tyto náklady ovlivní výsledek hospodaření. U aktivace nedokončené výroby běžného roku je použit stejný postup zjištění hodnoty změny stavu nedokončené výroby. Automatický výpočet nedokončené výroby je prováděn do měsíce, ve kterém dojde k uzavření příslušné (sklizené) zakázky zadáním skutečného data ukončení.

Nedokončená výroba končí sklizní, tím současně dochází ke vzniku výrobků rostlinné povahy. Ve společnosti se při zaúčtování zemědělské produkce zachycuje hlavní výrobek, a pokud to vyplývá ze sdružené povahy rostlinné výroby, také výrobek vedlejší. Hlavní výrobek představuje zrno a výrobky pomocné výroby, vedlejším výrobkem je sláma.

Hotové výrobky jsou ve společnosti oceněné v pevných skladových cenách. Metoda stanovení těchto cen je popsána v kapitole o oceňování vlastní živočišné výroby. Porovnání vykalkulovaných plánovaných nákladů s pevnými skladovými cenami a se skutečnými výrobními náklady je znázorněno v následující tabulce. Vyjma kukuřice na siláž (pomocný produkt) se jedná zároveň o odbytové komodity společnosti.

Tab. č. 7: Plánová kalkulace pro stanovení skladových cen na tunu pro rok 2011 (v Kč)

Zakázka	Skutečné výrobní náklady			Plánované vlastní náklady dle vzorce	Pevné skladové ceny	Skutečné výrobní náklady
	2008	2009	2010	2011	2011	2011
Pšenice	3 120	3 090	3 381	3 242	3 000	3 566
Ječmen ozimý	3 014	3 606	3 103	3 236	3 000	4 497
Ječmen jarní	4 610	2 787	2 960	3 238	3 000	3 413
Řepka	7 694	6 517	7 088	7 038	7 000	15 769
Hrách	8 081	21 888	4 114	10 240	5 000	7 796
Slunečnice	9 269	7 669	8 796	8 553	7 000	7 833
Kukuřice na siláž	921	571	545	628	600	561
Kukuřice na zrno	3 686	2 231	2 536	2 675	3 000	2 960
Hořčice	14 263	17 967	22 965	19 725	15 000	13 625
Len	X	4 873	8 883		6 000	10 096
Oves	X	X	X		3 000	3 706
Pelůška	X	5 773	4 289		5 000	10 945
Triticale	3 507	X	3 886		X	X
Jetel	13 780	26 629	55 480	38 485	X	X

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Pomocným produktem rostlinné výroby ve společnosti je siláž, senáž a seno. Ocenění siláže probíhá stejným způsobem jako ocenění odbytových komodit. Seno a senáž jsou získávány posečením luk. Kalkulační jednicí je zelená píče. Část hotových výrobků je předmětem prodeje (prodává se jako biomasa do BPS) a část slouží jako vlastní krmná základna. Do produkce u pastvin je rovněž zahrnuto množství spasené trávy. Pro dodržení nařízení vlády o podmínkách ošetření travních porostů, kdy účetní jednotka je povinna 2x louky posekat do předepsaných termínů (Metodika č. 79/2007 Sb.), je sklizeň luk prováděna i formou služeb, která louky poseče, hmotu zbalíkuje a odveze k vlastnímu zpracování. Společnost o této produkci neúčtuje.

U slámy, která je jediným vedlejším rostlinným výrobkem, nastává obdobná situace jako při sklizni luk. Společnost zachycuje pouze produkci slámy odvezené z pole (případný prodej, vlastní spotřeba). Ostatní sláma je při sklizni obilovin a olejnin rozdrčena a zaorána. Množství

rozdrcené slámy se v účetnictví neprojeví. Bylo by vhodné stanovit produkci alespoň odhadem. Chybějící produkce významně ovlivňuje kalkulaci, která má z těchto důvodů nízkou vypovídající schopnost. Pomocné a vedlejší výrobky společnost oceňuje pevnými skladovými cenami, které stanovuje na úrovni tržních cen předchozího roku.

Tab. č. 8: Ocenění pomocných a vedlejších produktů RV pro rok 2011 (v Kč)

Pomocné a vedlejší výrobky	Pevné skladové ceny na 1 tunu
Siláž	650
Seno	1 200
Senáž	600
Sláma	250

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Účetní jednotkou nadefinované číselníky zajišťují, aby veškeré náklady v podniku bylo možno přiřadit k zakázkám rostlinné, živočišné nebo k zakázkám pomocné činnosti a příslušné režie.

Náklady, vynaložené na jednotlivé zakázky, se sledují průběžně během účetního období. Účetní program společnosti nabízí vytvářet ke každé zakázce sestavu, ve které jsou zachyceny v analytickém členění veškeré nadefinované účty. Jednotlivé řádky účtů jsou interaktivní, tj. program umožňuje rozklad těchto řádků na jednotlivé doklady. Sestava slouží především ke kalkulaci vlastních nákladů odbytových výkonů RV a ŽV. Zakázka pomocných činností, jakož i zakázka výrobní a správní režie, je účetní jednotkou rozpouštěna a zatěžuje právě odbytové výkony.

Konec kapitoly o oceňování je věnován právě rozpouštění režie výrobní a správní. Výrobní režii lze charakterizovat jako náklady, které nelze přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Správní režie zahrnuje všechny náklady celopodnikového charakteru. Tyto nepřímé náklady se shromažďují na zakázce režie v rámci jednotlivých skupin výroby a jsou pak rozvrženy v rámci těchto skupin. Rozvrhová základna použitá od vzniku firmy byla v roce 2009 zavedením nového účetního softwaru přehodnocena a přepracována. Změny se týkají především rozvrhování režijních nákladů rostlinné výroby, kde je použito z důvodu přesnějšího rozdělování režijních nákladů více rozvrhových základen. Základním pravidlem zůstává: co nejvíce nákladů nasměrovat přímo na kalkulované zakázky jako přímé náklady. I v případě přibližného odhadu těchto nákladů vznikne menší odchylka od skutečnosti než rozpouštěním režie pomocí rozvrhových základen.

Samotné rozpouštění výrobní režie předchází rozpouštění nákladů strojů. Práce mechanizačních prostředků (traktorů, kombajnů, samohodných strojů a nákladních automobilů) je zaměřená na podporu základních odvětví, tj. pomocné činnosti nemají v organizační struktuře postavení samostatného střediska. Zakázka pomocné činnosti zachycuje náklady na stroje: náhradní díly, pohonná hmota, opravy, pojištění, odpisy. Náklady strojů se promítnou do rostlinné a živočišné výroby pomocí vnitropodnikového zúčtování. Podkladem je tabulka (obdoba vnitropodnikové faktury) obsahující vnitropodnikové práce oceněné v plánových cenách odrážející tržní hodnotu, vnitropodnikového dodavatele a odběratele. Dorovnání rozpouštění nákladů strojů na jejich skutečnou výši je zabezpečen softwarem. Rozvrhovou základnou k dorovnání jsou přímé náklady. Způsob přiřazení nákladů strojů na základě vnitropodnikové fakturace k jednotlivým zakázkám poskytuje pro firmu přesnější podíl nákladů ze strojů v kalkulaci zakázek než rozpouštění těchto nákladů na základě jiné rozvrhové základny.

Rozpouštění režie RV

Výrobní režii rostlinné výroby tvoří především osobní náklady zaměstnanců zařazených do RV, nájem z pozemků a daň z pozemků. Vyjmenované položky dosahují 87 % z celkové roční režie RV. Rozpouštění výrobní režie RV se provádí ve dvou okruzích. Hodnota k rozpouštění je rovna rozdílu nákladů a výnosů. V jednotlivých okruzích jsou nadefinovány skupiny účtů, které vstupují do celkové hodnoty nákladů k rozpouštění. V prvním okruhu se rozpouští pouze účty Nájem z pozemků a Daň z pozemků, kde rozvrhovou základnou jsou oseté hektary. Ve druhém okruhu jsou zahrnuty zbývající účty a rozvrhovou základnou je koeficient získaný jako procentuální podíl součinu skutečných nákladů minulé sklizně na kalkulační jednici a zasetých hektarů za běžnou sklizeň. Režie se rozpustí na zakázku pouze v období, kdy je zakázka v nedokončené výrobě, a dále pak v měsíci, kdy byla zakázka ukončena. Od následujícího měsíce se režie na zakázce blokuje.

Rozpouštění režie ŽV

Úvodem je důležité připomenout, že firma ProKlas, s. r. o. chová zvířata ve třech stájích: Skočice, Lhůta a Hoříkovice. Ve stáji Hoříkovice je chov pouze jednoho druhu zvířete se samostatnou obsluhou. Ve zbylých dvou stájích je více kategorií zvířat a obě stáje obsluhují stejní zaměstnanci. Současně celou živočišnou výrobu firmy zastřešuje zootechnik. Z důvodu, že ve stáji Skočice a Lhůta bylo příliš komplikované a nevhodné zjišťovat a směřovat

osobní náklady na kalkulovaný výkon, rozhodlo se o jejich zachycení v rámci výrobní režie ŽV. Osobní náklady zároveň mají největší podíl na režii živočišné výroby a dosahují úrovně až 63 %.

Rozpouštění režie ŽV probíhá ve dvou fázích a vychází z rozdílu nákladů a výnosů. V první fázi se rozpouští režie jednotlivých stáží na kalkulované zakázky v rámci stáje, tj. rozpouštění výrobní režie zachycené pod číslem stáje. Ve druhé fázi se rozpouští společná režie ŽV.

Částka připadající na jednotlivé stáje je vypočítána jako procentuální podíl nákladů stáje a kumulovaných nákladů za všechny stáje.

Rozvrhovou základnou pro rozpouštění režie ŽV jsou přímé náklady.

Rozpouštění správní režie

Na zakázku správní režie jsou směřovány náklady celopodnikového charakteru, například část osobních nákladů managementu, poradenské a servisní služby, úroky z provozních úvěrů.

Pro rozpouštění správní režie je stanoven dvojstupňový způsob rozpouštění. V prvním stupni je rozpouštěn celkový rozdíl nákladů a výnosů správní režie na jednotlivá střediska.

Rozvrhovou základnou je koeficient, který se rovná procentnímu podílu skutečných nákladů dosažených za předchozí kalendářní rok. Výpočtem se získají dílčí hodnoty, které se rozpouští ve druhém stupni pomocí kritérií, která již byla popsána u výrobních režii.

4. Účetní zachycení biologických aktiv a zemědělské produkce

4.1 Účtování biologických aktiv a zemědělské produkce dle platných právních předpisů ČR

Směrná účtová osnova, která je přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vymezuje účtové třídy a účtové skupiny pro účtování stavu a pohybu aktiv a pasiv. Na základě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit vlastní účetní rozvrh potřebný k zaúčtování všech účetních případů v rámci předepsaných účtových tříd a skupin. [9] Vzorový účtový rozvrh je v Příloze C, analytické účty zachycující účtování biologických aktiv a zemědělské produkce ve společnosti ProKlas, s. r. o. je v Příloze D.

A) Účetní zachycení dlouhodobých biologických aktiv

Dospělá zvířata se sledují na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Analytika k účtu se člení podle míst ustájení a dle jednotlivých zvířat při individuálním ocenění, evidenci a odpisování nebo podle druhu zvířat, která lze oceňovat, evidovat a odpisovat skupinově.

Na vrub účtu 026 se účtuje pořízení nakoupených zvířat včetně souvisejících nákladů s jejich pořízením a zvířata z vlastního chovu. Zvířata z vlastního chovu se přeřadí do dlouhodobého majetku pomocí účtu 624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Ve prospěch účtu 026 se účtuje vyřazení zvířat z důvodu prodeje, úhynu, přeřazení zvířat do zásob. Odpisy, které zachycují snižování hodnoty zvířat, se účtují na vrub účtu 551 a zůstatková cena při vyřazení zvířat zatěžuje účet 541. Účet 086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům slouží jako protiúčet při účtování vyřazení zvířat a odpisů. [5]

Účtování o běžných účetních případech znázorňuje následující tabulka:

Tab. č. 9: Účtování o dospělých zvířatech

	Účetní případy	MD	D
1a	Pořízení dospělých zvířat nákupem na základě faktury	042	321
	Externí náklady související s pořízením dospělých zvířat	042	321
	Vnitropodnikové náklady související s pořízením dospělých zvířat	042	622
1b	Pořízení dospělých zvířat z vlastního chovu	042	624
	Úbytek zvířat v kategorii oběžného majetku	614	124
2	Zařazení dospělých zvířat do chovu vč. vedlejších nákladů	026	042
3	Zúčtování odpisů	551	086
4	Vyřazení dospělého zvířete	086	026
4a	Doúčtování zůstatkové ceny dospělého zvířete při prodeji	541	086
4b	Doúčtování zůstatkové ceny při nezaviněném úhynu	551	086
4c	Doúčtování zůstatkové ceny dospělého zvířete při zaviněném úhynu	549	086

Zdroj: zpracováno podle Valder, 2008, str. 129, 130 [10]

Na účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů se zachycují ovocné stromy, ovocné keře, vinice a chmelnice, které splňují parametry definované vyhláškou. Do dlouhodobého hmotného majetku jsou zařazeny ihned po jejich nákupu či po dokončení výsadby ve vlastní režii se zápisem na vrub účtu 025. Ve prospěch účtu 025 se účtuje pořizovací cena porostů při jejich vyřazení z majetku z důvodu fyzické likvidace, škod a při prodeji se souvztažným zápisem na vrub účtu 085 – Oprávky k pěstitelským celkům a trvalým porostům. Ve prospěch účtu 085 se účtují odpisy s protizápisem na účtu 551 a zůstatková cena vyřazeného majetku zachycená proti účtu 541. [5]

Tab. č. 10: Účetní zachycení pěstitelských celků trvalých porostů

	Účetní případy	MD	D
1a	Pořízení pěstitelských celků nákupem	042	321
1b	Pořízení pěstitelských celků ve vlastní režii	042	624
2	Zařazení do užívání (po splnění podmínek)	025	042
3	Zúčtování odpisů	551	085
4	Fyzická likvidace, prodej odepsaného porostu	085	025
5	Fyzická likvidace porostů se zůstatkovou cenou		
	- doučtování odpisů	551	085
	- vyřazení porostů	085	025
6	Prodej porostů se zůstatkovou cenou		
	- doučtování zůstatkové ceny	541	085
	- vyřazení porostů	085	025
7	Přebytek při inventuře	025	085
8	Vyřazení v důsledku škody		
	- doučtování zůstatkové ceny	549	085
	- vyřazení porostů	085	025

Zdroj: zpracováno podle Nepelchová [6]

B) Účetní zachycení krátkodobých biologických aktiv a zemědělské produkce

Pro účtování pohybu krátkodobých biologických aktiv a zemědělské produkce je používaná účtová skupina 12 a pro zachycení změny jejich stavu účtová skupina 61. V účetních předpisech jsou vymezeny dva způsoby účtování o pohybu zásob (včetně zásob vlastní výroby), a to způsob A (průběžný způsob) a způsob B (periodický způsob).

Při vedení účetnictví způsobem A se účtuje o změně stavu zásob vlastní výroby průběžně v účetním období na příslušných majetkových účtech. Přírůstky a úbytky se zachycují na některou z účetních stran účtové skupiny 12 současně se zápisem na účet účtové skupiny 61.

Při použití periodického způsobu evidence zásob (způsobu B) se o přírůstcích a úbytcích stavu zásob vlastní výroby v průběhu roku neúčtuje. V této variantě mají účetní jednotky vést

plnohodnotnou skladovou evidenci. Ke konci roku účetní jednotka zjistí skutečné konečné zůstatky fyzickou, případně dokladovou inventurou a účtuje pouze o rozdílu proti stavu, který byl zjištěn při předchozí inventarizaci.

Výjimkou účtování na dvojici těchto účtů je úbytek v důsledku ztrát a mank, kdy o těchto škodách je účtováno přímo z účtové skupiny 12 do nákladů.

Účetní zachycení zvířat v oběžném majetku

Zvířata jsou v oběžném majetku sledována v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby na samostatném syntetickém účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Jsou zde evidována mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a dospělá zvířata, která nespĺňují parametry stanovené účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Účtování zvířat je prováděno na základě skladové evidence, která zachycuje všechny změny stavu zvířat na základě prvotních dokladů. Skladová evidence se přizpůsobuje podle potřeb účetní jednotky a umožňuje zvířata evidovat jak individuálně, tak i skupinově podle jednotlivých druhů, jejich vězřstových kategorií a míst ustájení.

Na vrub účtu 124 se účtují pořízení zvířat nákupem, vlastní příchovky, přírůztky. Výjimku představují zvířata nakoupená obchodníkem za účelem dalšího prodeje a zvířata chovaná za účelem laboratorních pokusů. Následné účtování se na tato zvířata nevztahuje.

Ve prospěch účtu 124 se účtují úbytky zvířat. Důvodem úbytků může být: prodej, nutná porážka, zaviněný a nezaviněný úhyn, škody způsobené živelními pohromami.

Převod a přeřazení zvířat mezi kategoriemi se účtuje pouze v rámci účtu 124. [5] [6]

Tab. č. 11: Účtování o mladých a ostatních zvířatech a jejich skupinách

	Účetní případy	MD	D
1	Nákup zvířat na základě faktury, včetně vedlejších externích nákladů	124	321
	případná aktivace vlastní dopravy nakoupených zvířat	124	622
2	Příchovky z vlastního chovu (narození)	124	614
	Hmotnostní a vězřstové přírůztky	124	614
3	Úbytky zvířat:		
	- prodej	614	124
	- nutná porážka	614	124
	- nezaviněný úhyn (v rámci norem přirozených úbytku)	614	124
	- přeřazení do dlouhodobého majetku	614	124
4	Zaviněné úhyny	54x	124
	Úhyny nad normy přirozených úbytků	54x	124
5	Úhyny působené živelní pohromou	58x	124
6	Převod a přeřazení zvířat	124	124

Zdroj: zpracováno podle Nepřechová, Novák, 1996, str. 266 [5]

Účetní zachycení nedokončené výroby

Nedokončená výroba se zachycuje na účtu 121– Nedokončená výroba a polotovary

Na vrub účtu 121 se účtuje zvýšení stavu zásob nedokončené výroby se souvztažným zápisem na účet 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Přírůstky představují aktivované náklady zaúčtované v účetní třídě 5 na rozpracovaný výkon – plodinu. Ve prospěch účtu 121 se účtuje dokončená rostlinná výroba v okamžiku sklizně ve výši předešlé aktivace.

Hospodářský cyklus v zemědělství se nemusí krýt (většinou nekryje) s kalendářním rokem, tudíž ani se zdaňovacím obdobím. Účetní jednotka během účetního období účtuje jak o nákladech sklizně běžného roku, tak i nákladech sklizně příštího roku. Proto je doporučeno v rámci jednoho období tyto vynaložené výrobní náklady rozlišit. Variantou může být rozdělení pomocí analytických účtů k syntetickému účtu 121 nebo jiným průkazným způsobem zvoleným účetní jednotkou.

Snížení stavu nedokončené rostlinné výroby mohou způsobit i škody na osetých plochách ve formě živelních pohrom a nahodilých událostí. Škody na nedokončené výrobě se účtují do provozních nákladů na vrub účtů účtové skupiny 54x.

Tab. č. 12: Účtování nedokončené výroby (pomocí analytických účtů)

	Účetní případy	MD	D
1	Aktivace nákladů vynaložených na nedokončenou výrobu	5xx	různé účty
2	Přírůstek nedokončené výroby pro sklizeň běžného roku	121.1	611
3	Přírůstek nedokončené výroby pro sklizeň příštích let	121.2	611
4	Úbytek nedokončené výroby pro sklizeň běžného roku	611	121.1
5	Produkce výrobků sklizně běžného roku	123	613

Zdroj: zpracováno podle Nepelchová [6], Valder [10]

Účetní zachycení zemědělské produkce

Stav a pohyb zemědělské produkce se účtuje na účtě 123 – Výrobky ve výši ocenění stanoveného účetní jednotkou a podloženého vnitřním předpisem.

Na vrub účtu jako zvýšení stavu zásob vlastních výrobků se zachycuje převzetí produkce z výroby, navýšení produkce (opravy), přebytky zjištěné inventurou. Vyskladnění produkce, vlastní spotřeba, manka a škody se projeví jako snížení stavu zásob vlastních výrobků se souvztažným zápisem na vrub účtu 613 – Změna stavu výrobků. [5]

Podkladem k účtování je skladová evidence výrobků, která koresponduje se syntetickým účtem 123 – Výrobky, při existence i s jeho analytickým členěním. Forma skladové evidence jakožto i analytické členění je v kompetenci účetní jednotky.

Tab. č. 13: Účtování o zemědělské produkci

	Účetní případy	MD	D
1	Přírůstky zásob výrobků	123	613
2	Přebytky zjištěné při prodeji, při inventarizaci	123	613
3	Vyskladnění výrobků	613	123
4	Vlastní spotřeba	613	123
5	Úbytky výrobků v rámci norem	613	123
7	Manka a škody zaviněné a nad normu	54x	123

Zdroj: zpracováno podle Neplechová [6]

4.2 Účetní zachycení biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku

Tvorba ocenění biologických aktiv klade daleko větší nárok na zemědělské společnosti než jejich zaúčtování. Směrná účtová osnova poskytuje základní rámec pro zachycení pohybu aktiv a pasiv. Společnost ProKlas při sestavování účetního rozvrhu vycházela z této doporučené účetní osnovy, kterou dle své náplně dále rozvedla do syntetických a analytických účtů (viz Příloha D). Přehled účetního zachycení biologických aktiv a zemědělské produkce bude pojednán nejdříve u dospělých zvířat, následně u mladých zvířat a výrobků živočišné výroby. Závěr kapitoly je věnován účtování nedokončené výroby a účtování výrobků rostlinné produkce.

A) Účetní zachycení dlouhodobých biologických aktiv ve zvoleném podniku

O dospělých zvířatech v podniku se účtuje na syntetickém účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Analyticky zvířata zachycují účty:

- 026110 – Krávy BTPM
- 026120 – Plemenní býci

Evidence zvířat v dlouhodobém i oběžném majetku je zabezpečena účetním programem. Zvířata jsou v dlouhodobých aktivách vedena individuálně pomocí skladových karet. Při zařazení do majetku se do skladových karet zadají základní údaje: číslo zvířete dle ústřední evidence skotu, datum zařazení, cena pořízení včetně vedlejších nákladů, odpisová skupina. Skladové karty firmy ProKlas navíc obsahují i zařazení zvířat dle stájí, střediska a zakázky. Toto zařazení pak doprovází všechny pohyby na kartách a zabezpečuje sledování nákladů

a výnosů na danou zakázku, středisko a stáj. Účtování pořízení dospělých zvířat nákupem a z vlastního chovu je zachyceno v následujících dvou tabulkách.

Tab. č. 14: Účtování pořízení nakoupeného plemenného býka „TARZAN“

	Účetní případy	Částka	MD	D
1	Nákup plemenného býka na fakturu	75 000	042300	321100
2	Faktura za dopravu býka	4 218	042300	321100
3	Faktura za registraci býka	1 070	042300	321100
4	Zařazení býka do majetku	80 288	026110	042300

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Tab. č. 15: Účtování pořízení pastevní krávy z vlastního chovu

	Účetní případy	Částka	MD	D
1	Vyřazení vysokobřezí jalovice ze zásob	26 570	614270	124100
2	Pořízení pastevní krávy z vlastního chovu	26 570	042300	624300
3	Zařazení pastevní krávy do majetku	26 570	026110	042300

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Až do doby vyřazení zvířat program provádí automatizované účtování odpisů. Odpisy dospělých zvířat se zúčtovávají měsíčně dle odpisového plánu na vrub účtu 551300 – Odpisy dospělých zvířat s protizápisem na účty oprávek. Účty oprávek se analyticky dělí na účty: 086110 – Oprávky ke kravám a 086120 – Oprávky k plemenným býkům.

- měsíční odpis krávy BTPM 551300/086110
- měsíční odpis plemenného býka 551300/026120

Nejčastějším důvodem vyřazení u býků je poranění zvířete. V účetnictví se zachycuje jako prodej nestandardního kusu. U krav dochází k úbytku hlavně z příčiny poruchy reprodukce (těžký porod, nezabřeznutí), zdravotního stavu (nemoc končetin). Vyselektované krávy jsou zpeněženy na jatkách. Při účtování vyřazení se zkoumají dvě kritéria, důvod vyřazení a míra odepsanosti zvířete. Vyřazení odepsaného zvířete, nezávisle na důvodu úbytku, se zaúčtuje zápisem:

- vyřazení krávy BTPM 086110/026110
- vyřazení plemenného býka 086120/026120

Není-li zvíře zcela odepsáno, doučtuje se dodatečný odpis v hodnotě zůstatkové ceny zvířete ve prospěch účtu oprávek se souvztažným zápisem na vrub účtu, který vyjadřuje příčinu vyřazení.

- vyřazení z důvodu prodeje 541300/086110, 086120

- vyřazení z důvodu úhynu – do normy 549300/086110, 086120
- vyřazení z důvodu úhynu – nad normu 549931/086110, 086120

Účtování úhynu dospělých i mladých zvířat se řídí vnitřním předpisem, podle kterého se posuzuje jejich daňová účinnost. U dospělých zvířat je daňová uznatelnost podmíněna existencí potvrzení od veterináře, že jde skutečně o nezaviněný úhyn.

B) Účetní zachycení krátkodobých biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku

Mladá zvířata a jejich skupiny jsou firmou účetně zachycena na analytickém účtu 124100 – Mladá zvířata – skot. Analytický účet tvoří souhrnný účet ke skladovým kartám. Každá skladová karta odpovídá jedné věkové kategorii (zároveň i jedné zakázce), v rámci které se zvířata evidují skupinově. Veškeré pohyby na kartách se zapisují do účetního deníku, včetně příslušné zakázky, střediska a stáje. Nákupem se pořizují pouze zástavoví býčci z důvodu, že vlastní odchov nezajistí plnou kapacitu stáje po celý rok. Pořízení nakoupených zvířat se účtuje přes účet 111124 – Pořízení mladých zvířat. Při pořízení zvířete z vlastního chovu se jedná o účtování o narozeném teleti.

Účetní zachycení pořizování zvířat nákupem:

- faktura na nákup zástavových býčků 111124/321100
- faktura na přepravu 111124/321100
- příjem býčků na sklad 124100/111124

Účetní zachycení narozených telat:

- narozená telata – příchovky 124100/614211

Přírůstky zvířat se evidují měsíčně na každé skladové kartě zvlášť. Při zápise do účetního deníku se používá pro hmotnostní i věkové přírůstky společný účet 614212 – *Přírůstky zvířat*. Přírůstek produkce se zaúčtuje zápisem:

- hmotnostní a věkový přírůstek 124100/614212

K úbytku zvířat v oběžném majetku dochází z důvodů prodeje zvířat, úhynu a přeřazení do dlouhodobých aktiv. Narození a nakoupení býčci jsou určeny výhradně na porážku. Z narozených jalovic se každoročně vyberou ti nejlepší pro doplnění stáda a zbytek jalovic se v raném věku prodá na další chov. Úbytky zvířat se účtují ve prospěch účtu 124100 s protizápisem na vrub příslušného účtu, který vyjadřuje příčinu vyřazení.

➤ prodej zvířat	614220/124100
➤ úhyn zvířat – do normy	614250/124100
➤ úhyn zvířat – nad normu	549931/124100
➤ přeřazení do dlouhodobého majetku	614270/124100
	042300/624300
	026110/042300

Pro účetní zachycení statkových hnojiv jako vedlejšího výrobku živočišné výroby je vyčleněn účet 123200 – Výrobky živočišné výroby. Produkce se účtuje na vrub účtu 123200 a ve prospěch účtu 613210 – Produkce živočišné výroby – vedlejší výrobek. Statková hnojiva jsou spotřebována jako hnojivo ve vlastní rostlinné výrobě. Spotřeba je zapsaná v deníku jako přírůstek účtu 613132 – Spotřeba hnojiv vlastní výroby a úbytek účtu 123200.

Účtování nedokončené výroby ve společnosti ProKlas se od roku 2009 odchýlilo od varianty všeobecně doporučené. Zdroje dostupné literatury [5] [6] [10] doporučují během jednoho účetního období (myšleno kalendářní rok) evidovat nedokončenou výrobu pro sklizeň běžného roku a sklizeň příštích let pomocí dvou analytických účtů.

Rozpracovaná výroba podniku se zachycuje na jediném účtu: 121100 – Nedokončená rostlinná výroba. Rozlišení nákladů a výnosů na plodinu od začátku výrobního procesu až do sklizně je zajištěno pomocí směřování nákladů a výnosů na zakázku sledované plodiny. O způsobu tvorby zakázek podniku pojednává kapitola 3.2. Výpočet a zúčtování nedokončené výroby je v programu plně automatizován. Změna stavu nedokončené výroby se zachycuje ve prospěch účtu 611100 – Změna stavu nedokončené rostlinné výroby. Zúčtováním rozpracované výroby do výnosů se docílí vyrovnání dočasné účetní ztráty plodin.

V průběhu výrobního cyklu dochází k účtování výnosů na plodinu ve formě pojistného plnění od pojišťovny a přijatých náhrad za poškození porostů (oprava elektrického vedení firmou ČEZ na nesklizeném poli apod.). Tržby za zachycují na účtu 648000 – Ostatní provozní výnosy, případně 648070 – Náhrada od pojišťoven. Zaúčtovaná tržba neovlivňuje výši nedokončené výroby.

Úbytek nedokončené výroby jednotlivých plodin se zaúčtuje v měsíci jejich sklizně. Zadáním data do karty plodin dojde k automatickému vynulování nedokončené výroby. Úbytek se zachycuje ve prospěch účtu 121100 se souvztažným zápisem na účet 611100.

Účtování produkce rostlinné výroby se datuje ke stejnému měsíci, kdy byla ukončena nedokončená výroba. Produkce se zachycuje na účtech:

- 123100 – Výrobky rostlinné výroby
- 123500 – Výrobky pomocné výroby

Účet 123100 slouží jak pro účtování stavu a pohybu hlavního výrobku RV, tak i pro účtování stavu a pohybu vedlejšího výrobku RV. Na účtu 123500 se naopak zachycuje stav a pohyb pomocných výrobků RV: sena, senáže a siláže. Produkce v pevných skladových cenách se zaúčtuje na vrub účtu 123100 nebo 123500 a ve prospěch účtu 613100 – Hlavní výrobek RV, 613110 – Vedlejší výrobek RV, 613500 – Výrobky pomocné výroby dle typu produkce.

- u produkce hlavního výrobku RV 123100/613100
- u produkce vedlejšího výrobku RV 123100/613110
- u produkce výrobků pomocné činnosti 123500/613500

Hlavní výrobky rostlinné výroby jsou určeny především na prodej. Vedle prodeje je část komodit spotřebována v živočišné výrobě ve formě šrotovaných jadrných krmiv. Spotřebu zachycuje účet 613220 – Spotřeba krmiv a steliv vlastní výroby. Hlavní výrobky rostlinné výroby jsou dále používány k vlastnímu výsevu v podobě farmářských osiv. Spotřeba farmářských osiv se účtuje na účtu 613130 – Spotřeba osiv vlastní výroby. Vedlejší výrobky a výrobky pomocné činnosti jsou zčásti spotřebovány uvnitř firmy ve formě krmiv a steliv a z části jsou předmětem prodeje. Roční produkce steliv a krmiv pro vlastní živočišnou výrobu je plánovaná dle průměrného stavu zvířat. Sklizeň těchto výrobků na prodej závisí na objednaném množství od cizích subjektů.

- vyskladnění výrobků RV k prodeji - hlavní 613100/123100
- vedlejší 613110/123100
- pomocný 613500/123500
- spotřeba osiv vlastní výroby 613130/123100
- spotřeba krmiv vlastní výroby 613220/613100, 613500
- spotřeba steliv vlastní výroby 613220/613100

Inventarizační rozdíly vznikají u výrobků vlastní výroby, které vykazují ke konci rozvahového dne zůstatek. Týká se to hlavně pomocných a vedlejších výrobků, které se postupně spotřebovávají ve vlastní živočišné výrobě. (pozn.: do konce roku 2010 se týkalo i obilovin a olejnin uskladněné v pronajatých skladech). Inventarizační rozdíly mající charakter mank a přebytků vyplývají nejčastěji z nepřesné evidence spotřeby těchto komodit (krmiv) či záměny skladů při účtování úbytku apod. Jde-li o zaviněné škody, daňová uznatelnost je prokazována potvrzením od policie nebo je škoda daňově účinným nákladem pouze do výše náhrady. Škoda ze živelních pohrom je daňově uznatelným nákladem. Případné pojistné plnění této škody pojišťovnou je daňovým výnosem. Přebytky zásob vlastní výroby zjištěné při inventarizaci se účtují jako dosud nezaúčtovaná produkce ve prospěch účtů 613100 případně 613500 s protizápisem na účet 123100, případně 123500.

5. Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

5.1 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle platných právních předpisů ČR

Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce jsou nedílnou součástí roční závěrky a tvoří základní výstup z účetnictví. Při sestavování těchto výkazů je třeba postupovat v souladu s účetními předpisy, ve kterých jsou uvedena pravidla pro jejich sestavování.

Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky upravuje § 3 a § 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., obsahové vymezení některých položek rozvahy potřebné k této bakalářské práci je specifikován v § 7 a 9 citované vyhlášky a uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce jsou ukotvena v § 39 zmíněné vyhlášky. [9]

Rozvaha je bilanční rovnicí aktiv a pasiv prezentované ve formě tabulky. Částky rozvahy vychází ze zůstatku syntetických účtů ke konci rozvahového dne a strany jsou dány typem účtu v účtové osnově. Stav jednotlivých rozvahových položek jsou vykazovány ve sloupcích: brutto stav, korekce, netto stav a netto stav za předcházející účetní období. [8]

V první sloupci rozvahy se pod záhlavím „brutto“ uvádějí aktiva v plné hodnotě navazující na příslušné syntetické účty. Biologická aktiva a zemědělská produkce jsou vykazovány na straně aktiv jednak v rámci dlouhodobého majetku:

- v položce B. II. 4 Pěstitelské celky trvalých porostů (syntetický účet 025),
- v položce B. II. 5 Dospělá zvířata a jejich skupiny (syntetický účet 026),

a jednak v rámci zásob v oběžných aktivech:

- v položce C. I. 2 Nedokončená výroba a polotovary (syntetický účet 121),
- v položce C. I. 3 Výrobky (syntetický účet 123),
- v položce C. I. 4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny (syntetický účet 124)

V dalším sloupci se ve formě „korekce“ zachycují oprávky k dlouhodobému majetku a opravné položky. Oprávky dlouhodobých biologických aktiv se sledují na účtech:

- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám

a opravné položky k biologickým aktivům se zobrazí na účtech:

- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k výrobkům
- 195 – Opravná položka k mladým zvířatům a jejich skupinám

Třetí sloupec označený v záhlaví „netto“ je rozdílem předchozích dvou sloupců. Poslední sloupec označený jako „předcházející účetní období netto“ zobrazuje netto stav aktiv minulého účetního období. [9]

Výkaz zisku a ztráty se předkládá ve formě přehledu prezentujícího mezisoučty, z nichž se skládá výsledek hospodaření. Výkaz výsledovky je uspořádán stupňovitě. Jednotlivé stupně celkového výsledku hospodaření tvoří:

- výsledek hospodaření ze běžnou činnost
- výsledek hospodaření za mimořádnou činnost
- výsledek hospodaření podniku za účetní období

Výkaz zisku a ztráty podobně jako rozvaha obsahuje údaje o stavu jak v běžném účetním období, tak i v předchozím účetním období. Údaje představují částky narůstajícím způsobem od začátku účetního období do jeho konce. [8]

Ve výkazu zisku a ztráty se vykazuje pouze pohyb biologických aktiv a zemědělské produkce v položce Změna stavu zásob vlastní činnosti, která navazuje na účty účtové skupiny 61.

Změna stavu vyjadřuje, o kolik se změnil (zvýšil +, snížil -) stav nedokončené výroby, výrobků a zvířat oproti předchozímu roku. Výše změny stavu představuje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem zásob vlastní činnosti. K rozdílům dochází při nákupu zástavu, z důvodu škod apod. Po korekci o tyto operace má řádek vazbu na rozvahu.

Dalším údajem výkazu zisku a ztráty týkající se biologických aktiv je položka Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, která v sobě zahrnuje odpisy pěstitelských celků trvalých porostů a odpisy dospělých zvířat a jejich skupiny. [9]

Příloha k účetní závěrce doplňuje, vysvětluje a upřesňuje informace obsažené v účetních výkazech. Uspořádání a obsahové vymezení uvádí § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pro účely vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce se uvádí zejména informace o použitých účetních metodách, tj.:

- způsob oceňování a odpisování
- a způsob stanovení opravných položek

Povinností účetní jednotky je i doplnění přílohy o významné údaje, které nejsou v rozvaze a výkazu zisku a ztráty samostatně vykazány. Z hlediska zemědělství jsou to informace například o druzích zvířat, která jsou vykazována v dlouhodobém a oběžném majetku. [9]

Účetní výkazy musí objasňovat každou skutečnost, která by mohla mít negativní vliv na věrné, poctivé a pravdivé zobrazení ekonomické reality podniku. V případě nesprávného nebo nedostačujícího vykazování dochází ke zkreslení struktury rozvahy, nesprávně se vyhodnotí finanční situace účetní jednotky a veškeré ukazatele finanční analýzy jsou nepřesné a zavádějící. Úkolem každé účetní jednotky je zabezpečení požadované vypovídající schopnosti údajů účetní závěrky a vytváření předpokladů pro rozhodovací proces. [3]

5.2 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku

Následující kapitola je zaměřená na vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce v účetní závěrce společnosti ProKlas, s. r. o. Účetní závěrku účetní jednotky tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha účetní závěrky. Tyto tři části jsou povinné a tvoří nedílný celek. Kompletní rozvahu a výkaz zisku a ztráty uvádí Příloha F a Příloha G.

Rozvaha je základním účetním výkazem, do kterého se přenáší konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů ke konci rozvahového dne, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, a konečné zůstatky těchto účtů ke konci předcházejícího účetního období. Tabulka č. 16 znázorňuje vybraná biologická aktiva společnosti zachycená v dlouhodobém majetku a v zásobách.

Tab. č. 16: Biologická aktiva a zemědělská produkce v rozvaze (v tis. Kč)

ROZVAHA k 31. 12. 2011	Běžné období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK				
Dospělá zvířata a jejich skupiny	1 824	-826	998	1 006
Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0	0
ZÁSoby				
Nedokončená výroba a polotovary	20 099	0	20 099	16 750
Výrobky	9 537	0	9 537	6 600
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	9 735	0	9 735	8 597

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Řádek „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ se skládá z účtů 026110 – Krávy a 026120 – Plemenní býci. Oprávky k dospělým zvířatům se zobrazují ve sloupci korekce. Řádek „Nedokončená výroba“ je odrazem účtu 121100 – Nedokončená RV. Řádek „Výrobky“ se analyticky člení na účty 123100 – Výrobky rostlinné výroby, 123200 – Výrobky živočišné výroby a 123500 – Výrobky pomocných činností. Řádek „Mladá zvířata a jejich skupiny“ je seskupením účtu 124100 – Mladá a ostatní zvířata – skot a účtu 124600 – Ostatní zvířata – pes.

Tvorba výsledku hospodaření je zachycena v účetním výkaze zisku a ztráty. Výkaz zisku a ztráty sestavuje společnost ProKlas, s. r. o. v druhovém členění dle přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Ve výkazu jsou shrnuty náklady a výnosy včleněné do provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření. Vykazování vybraných biologických aktiv a zemědělské produkce znázorňuje tabulka č. 17.

Tab. č. 17: Biologická aktiva a zemědělská produkce ve výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011	Běžné období	Minulé období
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	56 761	48 068
Změna stavu zásob vlastní činnosti	5 489	-4 638
Aktivace	478	995
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	4 570	3 653

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Řádek „Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb“ je součtem analytických účtů: 601100 – Tržby z realizace výrobků rostlinné výroby, 601220 – Jateční zvířata, 601240 – Nutná porážka, 601290 – Ostatní výrobky ŽV, 601500 – Tržby z realizace pomocné výroby a 602080 – Tržby z prodeje služeb. Mezi výnosové nebo nákladové položky, které mohou nabýt záporných hodnot, patří změna stavu zásob vlastní činnosti (dále pak změna stavu rezerv a opravných položek). Řádek „Změna stavu zásob vlastní činnosti“ se druhově skládá z účtů: 611 – Změna stavu nedokončené výroby, 613 – Změna stavu výrobků, 614 – Změna stavu zvířat. Pod položkou „Aktivace“ je zachycen převod zvířat z oběžného majetku do dlouhodobého, dále aktivace vnitropodnikových služeb. Řádek „Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“ obsahuje účet 551100 – Odpisy DHM a DNM a účet 551300 – Odpisy dospělých zvířat a jejich skupin.

Příloha účetní závěrky je textová část, jejíž obsah je dán v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Vyhláška upravuje základní obsah přílohy k účetní závěrce. Smyslem přílohy je doplnění a rozvedení položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotka zveřejňuje tyto informace týkající se biologických aktiv a zemědělské produkce:

Způsob oceňování:

- nakoupené zásoby pořizovací cenou, včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením
- zásoby vytvořené ve vlastní režii pevnou skladovou cenou na základě plánových kalkulací
- nedokončená výroba skutečnými náklady, tj. položkami přímých nákladů s podílem režijních nákladů
- majetek nakoupený pořizovací cenou, včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením
- hmotný majetek vytvořený vlastní činností vlastními náklady

Způsob odpisování:

- odpisový plán a použité odpisové metody pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek jsou stanoveny vnitřní směrnici v souladu se zákonem č. 586/92 Sb., o daních z příjmů

6. Zhodnocení oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve zvoleném podniku

Zásadní nedostatky, které ovlivňují následné oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve firmě ProKlas, s. r. o., vycházejí z nevhodného organizačního členění a z nepřesné prvotní evidence nákladů.

V oblasti živočišné výroby je způsobena jednak nevhodnou kategorizací zvířat a jednak chybným směřováním prvotních nákladů vzhledem na početnost kategorií. Stávající systém kategorizace vychází z původního rozsahu živočišné výroby, jak bylo popsáno v kapitole 2. Příčinou nedostatku v oceňování, účtování a vykazování zvířat i v navazujících kategoriích je evidence pastevního skotu způsobem, který byl nastolen pro evidenci krav s tržní produkcí mléka s telaty, která setrvala s matkou pouze 3 měsíce a dosažením tohoto věku byla převezena do jiné stáje a přeřazena do navazující kategorie (prvotní náklady bylo možné sledovat na samostatnou skupinu).

Pastevní chov skotu firmy ProKlas je charakterizován tím, že telata s matkou setravávají až do konce pastevního období, tj. říjen – listopad, kdy jsou telata stažena z pastvy ve věku 6 až 7 měsíců a ve váze 150 až 170 kg (prvotní náklady na pastvě lze pouze odhadovat).

Pastevní skot společnosti se dle tabulky č. 3 člení na krávy v systému bez tržní produkce mléka, telata savá, telata odstavená, jalovice do 1 roku, jalovice nad 2 roky (nezabřezlé), vysokobřezí jalovice a plemenné býky. Je důležité poznamenat, že navržené členění zakázek vycházelo z bývalých výrobních procesů firmy a pro pastevní dobytek je zcela nevhodné, viz tabulka č. 5, kde ocenění přírůstku pomocí pevných skladových cen nejméně koresponduje s plánovanými vlastními náklady a skutečnými výrobními náklady právě v kategoriích telata savá a telata odstavená. Navíc v tomto členění není možné postupovat dle doporučené metodiky pro chov masného skotu, která při kalkulaci nákladů na hlavní výrobek zahrnuje veškeré vynaložené náklady na krmení a ošetřování krav, včetně nákladů na telata do jejich odstavu a podíl nákladů na plemenného býka.

Novou koncepci vyžaduje i skutečnost, že chov dobytka ve Lhůtě je zabezpečen společně pro všechny zakázky, ať už ve stáji v zimním období, nebo na pastvě v letním období. Vzhledem k četným druhům zvířat v rámci jedné stáje je složité evidovat a nasměrovat náklady vynaložené během chovu ke konkrétní skupině zvířat. Výsledkem různých odhadů je

zdeformovaná kalkulace a následné ocenění zvířat, což má vliv na ekonomiku chovu pastevního dobytka a konec konců i na manažerské rozhodování.

Vycházejíc z toho, že jediným hlavním výrobkem chovu krav v systému bez tržní produkce mléka je tele, je prvořadé sledovat náklady právě na tento produkt. V rámci této bakalářské práce je proto navrženo nové členění, které vychází ze skutečnosti, že tele zůstává u matky až do podzimu, kdy dosahuje věku 6 až 7 měsíců a hmotnosti 150 až 170 kg (váha zjištěná při vážení v říjnu 2012). Až v podzimním období probíhá první vážení telat (zároveň stažení z pastvy), rozdělení podle pohlaví a podle chovatelského záměru do jednotlivých kategorií a poté přemístění do stájí ve Skočicích a Hoříkovicích.

Vzhledem k těmto skutečnostem je navržena změna, která je zobrazená níže v tabulce, dle které by byly soustředěny veškeré náklady u pastevního skotu pouze na dvě zakázky a bylo by umožněno vyčíslení reálnějších nákladů na 1 kg živé hmotnosti odstaveného telete (odstavené tele = okamžik stažení z pastvy).

Dalším důvodem potřeby změny byl i fakt, že k prodeji části telat – jaloviček dochází v období stažení telat z pastvy a zbytek jalovic již slouží k obnově stáda, tudíž jejich další členění (převodové kategorie) není potřebné. Spíše naopak, komplikuje sledování vlastních nákladů a následné ocenění zabřeznutých jalovic. Navíc jalovice se při převodech do vyšší kategorie neváží a převody v kg jsou pouze odhadované.

Tab. č. 18: Navržená kategorizace zvířat

Navržené členění zvířat				
zakázka	kategorie	popis	věk	váha
Stáj – 251 Skočice				
703	101222	Jalovice	od odstavu do 23. měsíce (= 5. měsíc březosti) nebo do prodeje	od 150 kg do 500 kg
708	101240	Býci výkrm	od odstavu do prodeje	od 150 kg do jateční váhy
Stáj – 202 Lhůta				
700	121100	Krávy BTPM	x	x
700	101151	Telata masná	do odstavu (stažení z pastvy)	do 150 kg
705	121230	VBJ	od 5. měsíce březosti	x
700	121200	Býci plemenní	x	x
Stáj – 302 Hoříkovice				
708	101240	Býci výkrm	od odstavu do prodeje	od 150 kg do jateční váhy

Zdroj: vlastní, zpracováno dle interních údajů společnosti ProKlas, s. r. o.

Vzorec (obr. č. 4) pro výpočet plánovaných vlastních nákladů v ŽV je uspokojivě navržený. Pevné skladové ceny, které se stanoví na základě těchto výpočtů a které se přehodnocují pouze v případech dlouhodobých významných rozdílů v plánovaných vlastních nákladech, umožňují meziroční porovnání dosažených nákladů a výnosů.

V položkách kalkulace u zvířat lze vytknout účetní jednotce poměrně krátkou dobu odpisování dospělých zvířat. Plemenný býk je zařazen do odpisové skupiny 1 a je rovnoměrně odepisován po dobu 3 let. Účetní odpisy kopírují daňové odpisy. U krav jsou uplatněny odpisy podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Doba odpisování je vnitřní směrnici stanovena na 48 měsíců počínaje dnem zařazení. Přitom průměrná doba životnosti plemenných býků i pastevních krav je 6 let. Účetní odpis by měl být stanoven na základě předpokládané životnosti zvířete. Účetní jednotka nejen že zatěžuje kalkulaci na příslušnou zakázku, ale i zkrsluje účetní výsledek hospodaření.

U zvířat v oběžném majetku by mělo zrušením přebytečných kategorií dle navržené tabulky, jak u pastevního skotu na Lhůtě, tak i u jalovic ve Skočicích (jalovice do 1 roku, jalovice od 1 roku do 2 let, jalovice nad 2 roky – nezabřezlá), dojít ke zlepšení směřování prvotních nákladů a ke zvýšení vypovídající schopnosti kalkulace.

Ocenění přírůstků u býků lze považovat za optimální. Pevné skladové ceny kopírují plánované vlastní náklady dle vzorce a dokonce i skutečné výrobní náklady (viz tab č. 5).

Ocenění statkových hnojiv ve společnost ProKlas, s. r. o. je neuspokojivá. Společnost oceňuje vedlejší výrobky živočišné výroby pouze na úrovni spotřeby slámy a vody. O zjištění ceny statkových hnojiv na bázi ocenění alternativních zdrojů vedení firmy nemá zájem. Dle vyjádření agronoma společnosti nelze ztotožnit kvalitu statkových a umělých hnojiv. Zjištění tržní ceny statkových hnojiv je všeobecně problematické z důvodu, že statková hnojiva nejsou běžně obchodovatelnou komoditou. Jako nápomoc při přehodnocení vlastního ocenění těchto výrobků ŽV byly zjištěny v dalších zemědělských podnicích následující skladové ceny.

Tab. č. 19: Skladové ceny statkových hnojiv ve vybraných podnicích (v Kč)

Vedlejší výrobky ŽV	Chlévský hnůj	Močůvka	Kejda skotu	Pastevní hnůj
	Kč/t	Kč/t	Kč/t	Kč/t
Zemědělské družstvo Měčín	150	X	X	X
Zemědělská společnost Zalužany	150	20	30	X
Lukrena, a. s., Dolní Lukavice	60	15	20	X

Zdroj: vlastní, dle dotazníkového šetření, telefonicky

V oblasti rostlinné výroby je základním problémem, který zásadně ovlivňuje ocenění zemědělské produkce, osevň plán. V době, kdy se provede konkrétní zemědělská práce na konkrétním poli, musí být známa plodina, která tam bude zaseta, aby od počátku byly náklady nasměřované k této plodině. Každoročně u cca 500 ha osevň plochy jařin není určen vedením firmy včas druh jarní plodiny. Finální verze jarního osevu se doladuje až těsně před setím (ne pokaždé se dodá objednané osivo, pak se seje něco jiného). Veškeré náklady (tj. přímé náklady, ale hlavně podíl režie) jsou směřovány na zakázku dle vlastního rozhodnutí vedoucích středisek. Dodatečná oprava by byla časově náročná nebo nemožná (např. pokud v pracovním výkazu nebude napsáno číslo bloku, není možné dodatečně opravit pracovní operaci na příslušnou zakázku). I když je nedokončená výroba oceněna ve skutečných vlastních nákladech výroby a tyto náklady byly vynaložené, zatíženost jednotlivých nedokončených zakázek je již zkreslená. Tato nepřesnost se pak promítne i do ocenění zemědělské produkce, kde jako podklad pro výpočet pevných skladových cen slouží právě skutečné výrobní náklady.

Jak bylo popsáno v úvodní charakteristice, společnost ProKlas nemá vlastní prostory pro sušení, čištění a následné skladování zemědělské produkce, a proto téměř veškerá sklizeň směřuje na odbyt. K rozvahovému dni společnost vykazuje v zásobách hlavně seno, senáž, siláž a slámu. U prodané zemědělské produkce v roce sklizně nedochází ke zkreslení výsledku hospodářství, neboť se naskladní a vyskladní stejné hodnoty a v účetnictví je vykazován skutečný zisk, který je rozdílem mezi skutečnými náklady a dosaženou tržbou.

Vliv na provozní výsledek mají pouze odbytové komodity neprodané do konce roku (ne každý rok se stihne vše prodat do konce roku, pak se produkce uskladní u mateřské společnosti, která účtuje za skladování) a zemědělská produkce určená pro živočišnou výrobu (ŽV přebírá krmiva ve stanovených cenách) .

Další problémovou oblastí ve společnosti je ocenění pomocných a vedlejších výrobků, tj. sena, senáže a slámy. Při použití doporučených metod kalkulace nelze použít vypočtené hodnoty, jsou nepřijatelné. Příčinou je zřejmě nevykazovaná produkce (zaoraná sláma, zmulčovaná tráva). Vypočtené jednicové náklady jsou nepřirozeně vysoké. Pokud není možné přesně určit (spočítat, zvážit) produkci, bylo by příhodné, kdyby společnost toto stanovila alespoň odhadem. Pokud tyto nedostatky přetrvávají a nelze použít pro ocenění produkce navržený vzorec pro výpočet plánovaných vlastních nákladů (pro jednotnost

ocenění), lze doporučit stanovení skladových cen na úrovni tržních cen.

Účetní zachycení nedokončené výroby ve společnosti ProKlas s. r. o. je odlišné od známých a použitých metod, ale v kombinaci s definovanými zakázkami je jeho využití praktičtější. Zdroje dostupné literatury [5] [6] [10] doporučují evidovat nedokončenou výrobu pro sklizeň běžného roku a sklizeň příštích let pomocí dvou analytických účtů. Ve firmě ProKlas se od roku 2009 zachycuje rozpracovaná výroba pouze na jediném účtu: 121100 – Nedokončená rostlinná výroba. Díky nadefinování nových zakázek, které v sobě nosí identifikaci roku sklizně, odpadá nutnost zachycení nedokončené výroby na dvou účtech. Při zobrazení výsledovky zakázek na konkrétní plodinu za hospodářský rok se aktivované náklady zachycují na jednom účtu namísto dvou. Způsob tvorby čísla zakázek je popsán v kapitole 3.2 a seznam základních zakázek uvádí Příloha B.

Závěr

Tato bakalářská práce se zabývá zkoumáním použitých metod oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce ve společnosti ProKlas, s. r. o.

Při klasifikaci produktů vlastní výroby postupuje účetní jednotka v souladu s českými právními předpisy. Biologická aktiva dělí na dlouhodobá aktiva v živočišné výrobě (dlouhodobá aktiva rostlinného původu společnost nevlastní) a na krátkodobá aktiva v živočišné a rostlinné výrobě.

Specifickým problémem v zemědělství je ocenění zvířat, rostlin a zemědělské produkce pořizovaných vlastní výrobou. V České republice dosud nebyly publikovány účetní normy týkající se výhradně biologických aktiv a zemědělské produkce. Existující literární publikace popisující účetnictví zemědělské činnosti pouze poukazují na možné účetní postupy na základě dlouholeté vžitě praxe při respektování platných právních předpisů. Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce ve společnosti ProKlas, s. r. o., vychází z principu historických cen, tedy v cenách, které navazují na původní pořizovací ceny a mohou být pouze snižovány z důvodu snížení hodnoty těchto aktiv. Nakoupená biologická aktiva se oceňují v pořizovací ceně. Pro ocenění vlastní rostlinné a živočišné výroby společnost zvolila pevné skladové ceny, které se stanoví na základě plánové kalkulace. Výpočet plánových kalkulovaných vlastních nákladů vychází ze skutečných vlastních nákladů, tj. přímé náklady a podíl režijních nákladů.

Účtování biologických aktiv a zemědělské produkce respektuje zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví. Pro větší přehlednost jsou účty těchto aktiv analyticky rozděleny. O dlouhodobých aktivech živočišného původu se účtuje jako o dospělých zvířatech. Krátkodobá biologická aktiva jsou zachycena na účtech zásob, a to na účtech mladá zvířata, výrobky vlastní výroby a nedokončená výroba.

Dospělá zvířata jsou v účetním výkazu samostatně vykazovanou položkou s přihlédnutím k zásadám významnosti. Mladá zvířata se vykazují v rámci oběžných aktiv jako součást zásob společně se zemědělskou produkcí.

Na základě zjištěných skutečností by ve společnosti ProKlas, s. r. o., hlavně mělo dojít k lepší propracovanosti systému oceňování, což by přispělo k lepšímu a správnějšímu vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce.

Seznam tabulek

- Tab. č. 1: Vývoj počtu zaměstnanců a mzdových nákladů
- Tab. č. 2: Podmínky auditu ve společnost ProKlas, s. r. o.
- Tab. č. 3: Stav zvířat (v ks)
- Tab. č. 4: Číselník přeřazení zvířat
- Tab. č. 5: Ocenění přírůstků ŽV pro rok 2011 (v Kč)
- Tab. č. 6: Ocenění statkových hnojiv pro rok 2011 (v Kč)
- Tab. č. 7: Plánová kalkulace pro stanovení skladových cen pro rok 2011 (v Kč)
- Tab. č. 8: Ocenění pomocných a vedlejších produktů RV pro rok 2011 (v Kč)
- Tab. č. 9: Účtování o dospělých zvířatech
- Tab. č. 10: Účetní zachycení pěstitelských celků trvalých porostů
- Tab. č. 11: Účtování o mladých a ostatních zvířatech a jejich skupinách
- Tab. č. 12: Účtování nedokončené výroby
- Tab. č. 13: Účtování o zemědělské produkci
- Tab. č. 14: Účtování pořízení nakoupeného plemenného býka „TARZAN“
- Tab. č. 15: Účtování pořízení pastevní krávy z vlastního chovu
- Tab. č. 16: Biologická aktiva a zemědělská produkce v rozvaze (v tis. Kč)
- Tab. č. 17: Biologická aktiva a zemědělská produkce ve výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)
- Tab. č. 18: Navržená kategorizace zvířat
- Tab. č. 19: Skladové ceny statkových hnojiv ve vybraných podnicích

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Vývoj výsledku hospodaření za účetní období a přidané hodnoty

Obr. č. 2: Vývoj výkonů, výkonové spotřeby, přidané hodnoty, výnosů a nákladů

Obr. č. 3: Obecný kalkulační vzorec

Obr. č. 4: Vzorec pro výpočet plánovaných vlastních nákladů

Seznam zkratk

BPS	Bioplynová stanice
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Strana „dal“ účtu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
ha	Hektary
IAS	Mezinárodní účetní standardy
KD	krmný den
Krávy BTPM	Krávy bez tržní produkce mléka
MD	Strana „má dáti“ účtu
NV	Nedokončená výroba
RV	Rostlinná výroba
TTP	Trvalé travní porosty
VBJ	Vysokobřezí jalovice
ZC	Zůstatková cena
ŽV	Živočišná výroba

Seznam použité literatury

- [1] Daně z příjmů ...: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách, pokyn D-300 k uplatňování daně z příjmů, vyhlášky, pokyny a sdělení MF, přehled smluv o zamezení dvojího zdanění: podle stavu k .. Ostrava: Sagit, 1998-, sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-872-0.
- [2] Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví. Účetnictví: daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství. 2011, roč. 2011, č. 8. ISSN 1212-9453.
- [3] Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků. Účetnictví: daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství. 2009, roč. 2009, č. 2. ISSN 1212-9453.
- [4] NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008. In: Úřední věstník Evropské unie. Brusel, 2008. [cit. 2012-10-03]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:cs:PDF>
- [5] NEPLECHOVÁ, Marta, NOVÁK, Jaroslav. *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*. 1. vyd.. Praha: Bilance, 1996. 285 s.
- [6] NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007, 175 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-393-7.
- [7] POLÁČKOVÁ, Jana. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010, 73 s. ISBN 978-808-6671-758.
- [8] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: TRIZONIA, 1993, 205 s. ISBN 80-855-7307-5.
- [9] *Účetnictví podnikatelů: zákony, prováděcí vyhlášky, standardy; Audit: podle stavu k ..* Ostrava: Sagit, 2004-, sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-835-5.
- [10] VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, 2008, 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.
- [11] Vnitřní firemní předpisy on-line: Vnitřní účetní předpisy. [online]. [cit. 2012-10-03]. Dostupné z: <http://www.du.cz/vfp/onb/>

Seznam příloh

Příloha A: Vývoj osevu společnosti ProKlas, s. r. o.

Příloha B: Organizační a účetní členění společnosti ProKlas, s. r. o.

Příloha C: Vzorová účtová osnova

Příloha D: Syntetické a analytické účty pro zachycení účtování biologických aktiv a zemědělské produkce ve společnosti ProKlas, s. r. o.

Příloha E: Vývoj aktiv a pasiv společnosti ProKlas, s. r. o.

Příloha F: Rozvaha společnosti ProKlas, s. r. o., k 31. 12. 2011

Příloha G: Výkaz zisku a ztráty společnosti ProKlas, s. r. o., k 31. 12. 2011

Příloha H: Vnitropodnikové směrnice společnosti ProKlas, s. r. o

Příloha A: Vývoj osevu společnosti ProKlas, s. r. o.

Plodina	Tymákov			Přeštice			Ves Touškov			Celkem		
	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2008-2009	2009-2010	2010-2011
Pšenice ozimá	270,27	313,05	161,44	375,25	448,13	296,56	551,84	531,60	549,05	1 197,36	1292,78	1007,05
Ječmen ozimý	64,39	78,90	77,93	85,68	55,26	54,11	47,72	0,00	51,69	197,79	134,16	183,73
Tritikale	0,00	0,00	15,86	0,00	33,70	81,92	0,00	0,00	0,00	0,00	33,70	97,78
Pokusy VP Agro	0,00	0,00	0,00	7,00	7,00	7,00	0,00	0,00	0,00	7,00	7,00	7,00
Ječmen jarní	0,00	0,00	31,63	62,12	34,83	0,00	0,00	0,00	0,00	62,12	34,83	31,63
Kukuřice zrnová	0,00	0,00	37,09	58,67	48,03	21,23	69,70	47,85	144,17	128,37	95,88	202,49
Obiloviny celk.	334,66	391,95	323,95	588,72	626,95	460,82	669,26	579,45	744,91	1 592,64	1598,35	1529,68
Hofčice	127,51	74,64	76,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	85,68	74,64	76,23
Slunečnice	0,00	0,00	0,00	65,90	75,05	119,96	45,35	72,02	89,70	111,25	147,07	209,66
Řepka ozimá	111,58	96,27	136,83	230,17	210,26	195,87	299,63	318,71	281,29	641,38	625,24	613,99
Olejniny celk.	239,09	170,91	213,06	296,07	285,31	315,83	344,98	390,73	370,99	880,14	846,95	899,88
Pelůška	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	67,70	50,88	61,57	0,00	50,88	61,57
Hrách	0,00	0,00	0,00	59,20	0,00	66,99	0,00	18,82	0,00	59,20	18,82	66,99
Luskoviny celkem	0,00	0,00	0,00	59,20	0,00	66,99	67,70	69,70	61,57	126,90	69,70	128,56
Kukuřice	0,00	0,00	0,00	61,52	67,29	81,45	53,22	60,49	58,05	114,74	127,78	139,50
Jednoletky celk.	0,00	0,00	0,00	61,52	67,29	81,45	53,22	60,49	58,05	114,74	127,78	139,50
Pastvina + zatravnění	66,47	66,47	64,20	23,25	23,25	21,25	0,00	0,00	0,00	36,41	89,72	85,45
Jetel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	82,61	73,39	0,00	82,61	73,39	0,00
Len	36,92	40,54	37,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	36,92	40,54	37,06
Víceletky celk.	103,39	107,01	101,26	23,25	23,25	21,25	82,61	73,39	0,00	209,25	203,65	122,51
ORNÁ CELKEM	677,14	669,87	638,27	1028,76	1002,80	946,34	1217,77	1173,76	1235,52	2 923,67	2846,43	2820,13

Příloha B: Organizační a účetní členění společnosti ProKlas, s. r. o.

středisko	zakázka	popis
100	100-399	RV – plodiny
	865	Výroba siláže
	866	Výroba senáže
	867	Výroba sena
	890	Stroje
		nákladní doprava
		traktory
		kombajny
		samochoďné stroje
		tažené, závěsné stroje
	960	Výrobní režie RV

středisko	zakázka	popis
300	100-399	RV – plodiny
	865	Výroba siláže
	866	Výroba senáže
	867	Výroba sena
	890	Stroje
		nákladní doprava
		traktory
		kombajny
		samochoďné stroje
		tažené, závěsné stroje
	960	Výrobní režie RV

středisko	stáj	zakázka	popis
200	251- Skočice	702	Telata odstavena
		703	Jalovice
		705	VBJ
		708	Býci výkrm
		890	Stroje
		961	Režie ŽV Skočice
		202 – Lhůta	
701	Telata savá		
702	Telata odstavena		
703	Jalovice		
705	VBJ		
706	Býci plemenní		
708	Býci výkrm		
890	Stroje		
961	Režie ŽV Lhůta		
302 – Hořkovice		708	Býci výkrm
		890	Stroje
		961	Režie ŽV Hořkovice
X		961	Výrobní režie ŽV společ.

středisko	zakázka	popis
900	970	Režie podniková
	990	Režie ostatní

Seznam plodin rostlinné výroby

100 – Pšenice ozimá	133 – Slunečnice
103 – Ječmen ozimý	134 – Hořčice
104 – Ječmen jarní	136 – Len
105 – Oves	180 – Kukuřice na zeleno
120 – Hrách	181 – Kukuřice na zrno
121 – Peluška	290 – Louky
130 – Řepka ozimá	

Příloha C: Vzorová účtová osnova

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 010 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Základní stádo a tažná zvířata
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Pořízení dlouhodobého majetku

- 040 - Pořízení dlouhodobého majetku
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
- 062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
- 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky podnikům ve skupině
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému

nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

Účtová třída 1 - Zásoby

11 - Materiál

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Zvířata

13 - Zboží

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka ke zvířatům
- 196 - Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 - Finanční účty

21 - Peníze

- 210 - Peníze
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty

23 - Běžné bankovní úvěry

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté zálohy
- 325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení

- 351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
- 353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům a sdružení

- 361 - Závazky k podnikům ve skupině
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

38 - Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 386 - Kurzové rozdíly aktivní
- 387 - Kurzové rozdíly pasivní
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy zákonné
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - Náklady

50 - Spotřebované nákupy

- 500 - Spotřebované nákupy
- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

51 - Služby

- 510 - Služby
- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 520 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 530 - Daně a poplatky
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitosti
- 538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 540 - Jiné provozní náklady
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatních rezerv
- 555 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
- 558 - Tvorba zákonných opravných položek
- 559 - Tvorba opravných položek

56 - Finanční náklady

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 - Tvorba rezerv
- 579 - Tvorba opravných položek

58 - Mimořádné náklady

- 580 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba opravných položek

59 - Daň z příjmů a převodové účty

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmu z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 - Výnosy**60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

- 600 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výroby
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží

61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob

- 610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovaru
- 613 - Změna stavu výrobku
- 614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

- 620 - Aktivace
- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 - Jiné provozní výnosy

- 640 - Jiné provozní výnosy.
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 - Ostatní provozní výnosy

65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů

- 652 - Zúčtována zákonných rezerv
- 654 - Zúčtování ostatních rezerv
- 655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 657 - Zúčtování oprávků k opravné položce k nabytému majetku
- 658 - Zúčtování zákonných opravných položek
- 659 - Zúčtování opravných položek

66 - Finanční výnosy

- 660 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy

67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů

- 674 - Zúčtování rezerv
- 679 - Zúčtování opravných položek

68 - Mimořádné výnosy

- 680 - Mimořádné výnosy
- 681 - Výnosy ze změny metody
- 684 - Zúčtování rezerv
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy
- 689 - Zúčtování opravných položek

69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty**70 - Účty rozvažné**

- 701 - Počáteční účet rozvažný
- 702 - Konečný účet rozvažný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty**Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví**

Zdroj:

Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele: Účtová osnova pro podnikatele. [online]. [cit. 2013-03-25]. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>

Příloha D: Syntetické a analytické účty pro zachycení účtování biologických aktiv a zemědělské produkce ve společnosti ProKlas, s. r. o.

026110 – Krávy	599961 – Podíl režie ŽV
026120 – Plemenní býci	599970 – Podíl správní režie
042300 – Pořízení dospělých zvířat	601100 – Tržby z realizace výrobků rostlinné výroby
086110 – Oprávky ke kravám	601220 – Jateční zvířata
086120 – Oprávky k býkům	601240 – Nutná porážka
111124 – Pořízení mladých zvířat	601290 – Ostatní výrobky ŽV
112010 – Nakoupená osiva	601500 – Tržby z realizace výrobků pomocné výroby
112020 – Nakoupená hnojiva	611100 – Změna stavu nedokončené rostlinné výroby
112040 – Chemické ochranné prostředky	613100 – Hlavní výrobky RV
121100 – Nedokončená RV	613110 – Vedlejší výrobky RV
123100 – Výrobky rostlinné výroby	613130 – Spotřeba osiv vlastní výroby
123200 – Výrobky živočišné výroby	613140 – Spotřeba hnojiv vlastní výroby
123500 – Výrobky pomocné výroby	613150 – Spotřeba vlastní výroby ostatní
124100 – Mladá a ostatní zvířata skot	613210 – Vedlejší výrobky ŽV
124200 – Mladá a ostatní zvířata prasata	613220 – Spotřeba krmiv a steliv vlastní výroby
311100 – Odběratelé	613500 – Výrobky pomocné výroby
315000 – Ostatní pohledávky krátkodobé	614211 – Příchovky zvířat
321100 – Dodavatelé	614212 – Přírůstky zvířat
336100 – Pohledávky za zaměstnance	614220 – Prodej zvířat
395000 – Vnitřní zúčtování	614250 – Úhyny zvířat
501010 – Spotřeba nakoupených osiv a sadby	614270 – Přeřazení zvířat do základního stáda
501020 – Spotřeba nakoupených hnojiv	622000 – Aktivace vnitropodnikových služeb
501040 – Spotřeba ochranných chemických prostředků	624300 – Aktivace zvířat při převodu na DHM
518720 – Sušení a čištění obilovin	641030 – Tržby z prodeje dospělých zvířat
541300 – ZC prodaných dospělých zvířat	648000 – Ostatní provozní výnosy
549300 – Úhyny dospělých zvířat	699001 – Ruční práce
549320 – Škody na zásobách – daňové	699003 – Náklady na traktorové práce
549920 – Škody na zásobách – nedaňové	699004 – Náklady na kombajnové práce
549931 – Úhyny zvířat nad normu	699005 – Práce samohybných strojů
551300 – Odpisy dospělých zvířat	699007 – Náklady na práce nákladní autodopravy
599001 – Ruční práce	699008 – Práce dílny
599003 – Náklady na traktorové práce	699292 – Podíl hnojení
599004 – Náklady na kombajnové práce	699890 – Rozpouštění nákladů ze strojů
599005 – Práce samohybných strojů	699960 – Podíl režie RV
599007 – Náklady na práce nákladní autodopravy	699961 – Podíl režie ŽV
599008 – Práce dílny	699970 – Podíl správní režie
599292 – Podíl hnojení	
599890 – Rozpouštění nákladů ze strojů	
599960 – Podíl režie RV	

Příloha E: Vývoj aktiv a pasiv společnosti ProKlas, s. r. o.

oznac	oznac	text	řádek	2007	2008	2009	2010	2011
		AKTIVA CELKEM	1	75500	85693	80523	74147	84560
A.		Pohledávky za upsaný základní kapitál	2					
B.		Dlouhodobý majetek	3	18294	28317	24915	23254	30817
B.I.		Dlouhodobý nehmotný majetek	4		63	47	31	15
B.I.	1.	Zřizovací výdaje	5					
	2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6					
	3.	Software	7		63	47	31	15
	4.	Ocenitelná práva	8					
	5.	Goodwill (+/-)	9					
	6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10					
	7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11					
	8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12					
B.II.		Dlouhodobý hmotný majetek	13	18114	28074	24688	23044	30622
B.II.	1.	Pozemky	14	1242	11226	11912	12042	12412
	2.	Stavby	15		40	377	364	350
	3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	15670	15759	12105	9632	16599
	4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17					
	5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	18	1156	1049	294	1006	998
	6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19					
	7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	46				263
	8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21					
	9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	22					
B.III.		Dlouhodobý finanční majetek	23	180	180	180	180	180
B.III.	1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	180	180	180	180	180
	2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25					
	3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26					
	4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	27					
	5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28					
	6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	29					
	7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30					
C.		Oběžná aktiva	31	57039	56861	52930	49499	51590
C.I.		Zásoby	32	37932	38398	35641	32790	40126
C.I.	1.	Materiál	33	1546	934	1981	843	755
	2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	21573	18985	19217	16750	20099
	3.	Výrobky	35	5633	11376	6057	6600	9537
	4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	36	9180	7103	8386	8597	9735
	5.	Zboží	37					
	6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38					
C.II.		Dlouhodobé pohledávky	39					
C.II.	1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40					
	2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	41					
	3.	Pohledávky - podstatný vliv	42					
	4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	43					
	5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44					
	6.	Dohadné účty aktivní	45					
	7.	Jiné pohledávky	46					
	8.	Odložená daňová pohledávka	47					
C.III.		Krátkodobé pohledávky	48	5615	11037	6606	10001	5593
C.III.	1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	2796	2334	5140	6814	4532
	2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	50					
	3.	Pohledávky - podstatný vliv	51					
	4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	52					
	5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53					
	6.	Stát-daňové pohledávky	54	1548	765	488	583	
	7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	13	878	561	743	1024
	8.	Dohadné účty aktivní	56	1258	1396	115	1587	37
	9.	Jiné pohledávky	57		5664	301	274	
C.IV.		Krátkodobý finanční majetek	58	13492	7426	10683	6708	5871
C.IV.	1.	Peníze	59	37	67	40	70	71
	2.	Účty v bankách	60	13455	7359	10643	6637	5800
	3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61					
	4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62					
D.I.		Časové rozlišení	63	167	515	2678	1394	2153
D.I.	1.	Náklady příštích období	64	167	458	1292	1370	749
	2.	Komplexní náklady příštích období	65					
	3.	Příjmy příštích období	66		57	1386	23	1405

oznac	oznac2	text	řádek	2007	2008	2009	2010	2011
		PASIVA CELKEM	67	75500	85693	80523	74147	84560
A.		Vlastní kapitál	68	24187	27033	27719	30073	35925
A.I.		Základní kapitál	69	16421	16421	16421	16421	16421
A.I.	1.	Základní kapitál	70	16421	16421	16421	16421	16421
	2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71					
	3.	Změny základního kapitálu (+/-)	72					
A.II.		Kapitálové fondy	73					
A.II.	1.	Emisní ažio	74					
	2.	Ostatní kapitálové fondy	75					
	3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	76					
	4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	77					
	5.	Rozdíly z přeměn společností	78					
A.III.		Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	79	1642	1642	1642	1642	1642
A.III.	1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	80	1642	1642	1642	1642	1642
	2.	Statutární a ostatní fondy	81					
A.IV.		Výsledek hospodaření minulých let	82	-10742	4200	9655	9655	12009
A.IV.	1.	Nerozdělený zisk minulých let	83	14450	31316	36086	36771	12009
	2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	84	-25192	-27116	-26430	-27116	
A.V.		Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	85	16866	4770	0	2354	5852
B.		Cizí zdroje	86	51274	58652	52780	44069	48634
B.I.		Rezervy	87	21				
B.I.	1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	88					
	2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	89					
	3.	Rezerva na daň z příjmů	90					
	4.	Ostatní rezervy	91	21				
B.II.		Dlouhodobé závazky	92		1924	1635	1490	1128
B.II.	1.	Závazky z obchodních vztahů	93					
	2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	94					
	3.	Závazky - podstatný vliv	95					
	4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	96					
	5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	97					
	6.	Vydané dluhopisy	98					
	7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	99					
	8.	Dohadné účty pasivní	100					
	9.	Jiné závazky	101					
	10.	Odložený daňový závazek	102		1924	1635	1490	1128
B.III.		Krátkodobé závazky	103	26942	24103	19623	14254	12727
B.III.	1.	Závazky z obchodních vztahů	104	25458	21925	18843	13353	11795
	2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	105					
	3.	Závazky - podstatný vliv	106					
	4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	107					
	5.	Závazky k zaměstnancům	108	613	509	405	334	317
	6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	318	258	211	175	175
	7.	Stát – daňové závazky a dotace	110	251	1165			69
	8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111					
	9.	Vydané dluhopisy	112					
	10.	Dohadné účty pasivní	113	302	246	164	394	371
	11.	Jiné závazky	114					
B.IV.		Bankovní úvěry a výpomoci	115	24311	32625	31522	28325	34778
B.IV.	1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	12311	15625	14522	12325	18778
	2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	12000	17000	17000	16000	16000
	3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118					
C.I.		Časové rozlišení	119	39	8	25	5	2
C.I.	1.	Výdaje příštích období	120	39	8	6	5	2
	2.	Výnosy příštích období	121			19		

Příloha F: Rozvaha společnosti ProKlas, s. r. o., k 31. 12. 2011

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.	ROZVAHA v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky ProKlas, s.r.o.
	ke dni 31.12.2011 (v celých tisících CZK)	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání IČ-11 se odbydlíště Husova 438 334 01 Přeštice CZ
	IČ	
	25208322	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	118 988	-34 428	84 560	74 147
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	65 245	-34 428	30 817	23 254
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	64	-49	15	31
B.I.	1. Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007	64	-49	15	31
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill (+/-)	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný...	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	65 001	-34 379	30 622	23 044
B.II.	1. Pozemky	014	12 412		12 412	12 042
	2. Stavby	015	366	-36	350	364
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	50 116	-33 517	16 599	9 632
	4. Pěstelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	1 824	- 826	998	1 006
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	263		263	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	180		180	180
B.III.	1. Podíly - ovládaná osoba	024	180		180	180
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným...	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Podíly a listiny - ovládaná nebo ovládaná osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční ...	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	031	51 590		51 590	49 499
C.I.	Zásoby	032	40 126		40 126	32 790
C.I. 1.	Materiál	033	755		755	843
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	20 099		20 099	16 750
3.	Výrobky	035	9 537		9 537	6 600
4.	Madá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	9 735		9 735	8 597
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	039				
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za křesťany sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky	048	5 593		5 593	10 001
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	4 532		4 532	6 814
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za křesťany sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát-daňové pohledávky	054				583
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 024		1 024	743
8.	Dohadné účty aktivní	056	37		37	1 587
9.	Jiné pohledávky	057				274
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	5 871		5 871	6 708
C.IV. 1.	Peníze	059	71		71	70
2.	Účty v bankách	060	5 800		5 800	6 637
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Požovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení	063	2 153		2 153	1 394
D.I. 1.	Náklady příštích období	064	749		749	1 370
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066	1 405		1 405	23

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	067	84 560	74 147
A.	Mastní kapitál	068	35 925	30 073
A.I.	Základní kapitál	069	16 421	16 421
A.I.	1. Základní kapitál	070	16 421	16 421
	2. Mastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A.II.	Kapitálové fondy	073		
A.II.	1. Emisní azio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oořovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
	4. Oořovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A.III.	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	079	1 642	1 642
A.III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	1 642	1 642
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	082	12 009	12 009
A.IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	083	12 009	36 771
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	084		-24 762
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	5 852	
B.	Cizí zdroje	086	48 634	44 069
B.I.	Rezervy	087		
B.I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B.II.	Dlouhodobé závazky	092	1 128	1 490
B.II.	1. Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
9.	Jiné závazky	101		
10.	Odložený daňový závazek	102	1 128	1 490
B.III.	Krátkodobé závazky	103	12 727	14 254
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	11 795	13 353
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108	317	334
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	175	175
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	69	
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111		
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113	371	394
11.	Jiné závazky	114		
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115	34 778	28 325
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	18 778	12 325
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	16 000	16 000
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C.I.	Časové rozlišení	119	2	5
C.I. 1.	Výdaje příštích období	120	2	5
2.	Výnosy příštích období	121		

Sestaveno dne: 31.03.2012	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Luboš Prokop
Právní forma účetní jednotky s.r.o.	Předmět podnikání zemědělská prvovýroba

Příloha G: Výkaz zisku a ztráty společnosti ProKlas, s. r. o., k 31. 12. 2011

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky ProKlas, s.r.o.
	za období 01.01.2011 – 31.12.2011 (v celých tisících CZK)	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání IČ-11 se odbyl IČE Husova 438 334 01 Přestíče CZ
	IČ 25208322	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	33	35
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	32	35
+	Obchodní marže	03		
II.	Výkony	04	62 728	44 425
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	56 761	48 068
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	5 489	-4 638
II. 3.	Aktivace	07	478	995
B.	Výkonová spotřeba	08	56 468	43 921
B. 1.	Spotřeba materiálů a energie	09	35 172	28 301
B. 2.	Služby	10	21 296	15 620
+	Přidaná hodnota	11	6 260	504
C.	Osobní náklady	12	8 080	8 469
C. 1.	Mzdové náklady	13	5 831	6 077
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	66	66
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 905	2 014
C. 4.	Sociální náklady	16	277	312
D.	Daně a poplatky	17	1 324	1 368
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	4 570	3 653
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů	19	350	293
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	100	162
III. 2.	Tržby z prodeje materiálů	21	251	131
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálů	22	432	232
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	182	102
F. 2.	Prodaný materiál	24	250	130
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek a provází obází a komplexní nákladů přičítací období (+/-)	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	17 767	17 908
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 940	1 212
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	8 031	3 771

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů (včetně osobních a v tčebici) jednotkami pod podnikovým vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	159	234
N.	Nákladové úroky	43	892	991
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	83	96
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	- 817	- 853
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1 363	565
1.	- splatná	50	1 724	710
2.	- odložená	51	- 361	- 145
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	5 852	2 354
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	5 852	2 354
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	7 215	2 919

Pozn.:

Sestaveno dne: 31.03.2012	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Luboš Prokop
Právní forma účetní jednotky s.r.o.	Předmět podnikání zemědělská prvovýroba

Příloha H: Vnitropodnikové směrnice společnosti ProKlas, s. r. o.

Dlouhodobý majetek

Název účetní jednotky: ProKlas, s. r. o.

Označení: VPS

Číslo: 0009

Zpracoval: Mlynaříková

Kontroloval:

Platnost: 01. 01. 2009

Nahrazuje: VPS z 1. 5. 2004

Doplňuje:

Počet stran: 3

Přílohy:

Struktura vnitřního firemního předpisu o dlouhodobém majetku je zaměřena na jeho vymezení, pořízení, ocenění, technické zhodnocení, zařazení, vyřazení, odpisový plán, inventarizace.

1) Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobým majetkem je:

dlouhodobý nehmotný majetek

dlouhodobý hmotný majetek

dlouhodobý finanční majetek (řešen ve vnitřním předpise č. 0021– Cenné papíry a podíly)

Za DNM se dále považuje technické zhodnocení od částky stanovené zákonem o daních z příjmů při splnění podmínek (dále stanovených vyhláškou).

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou dále uvedené složky majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění vyšším než 60 000 Kč.

Software (účet 013) – bez ohledu na to, zda je, nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je

a) nabyt samostatně, tj. není součástí nabytého hardwaru a jeho ocenění,

b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardwaru.

Ocenitelná práva (účet 014) zahrnují zejména licence, předměty průmyslových práv

Jednotlivý dlouhodobý nehmotný majetek bude veden na samostatném analytickém účtu.

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí pozemky (účet 031), stavby (účet 021) a dospělá zvířata (účet 026) bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Samostatné movité věci (účet 022), popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž ocenění je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok, včetně předmětů z drahých kovů.

2) Pořízení dlouhodobého majetku

Při pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se důsledně budou používat účty skupiny 04x (041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku), na které se účtuje pořizovaný majetek do doby jeho uvedení do užívání včetně nákladů spojených s jeho pořízením.

3) Ocenění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se oceňuje v souladu se zákonem o účetnictví:

- pořizovací cenou
- reprodukční pořizovací cenou
- vlastními náklady

Pořizovací cena: postupováno bude v souladu s vyhláškou. Součástí pořizovací ceny jsou i vedlejší náklady vynaložené na jeho pořízení. V případě, že na pořízení majetku bude poskytnut úvěr, nebudou úroky součástí pořizovací ceny.

Pokud nastane případ ocenění majetku reprodukční pořizovací cenou, bude pro stanovení výše tohoto ocenění vydán dodatek tohoto předpisu, kde bude uveden způsob zjištění této ceny.

Pokud v průběhu účetního období bude vytvořen dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek vlastní činností (vyjma dospělých zvířat), bude jako dodatek tohoto vnitřního předpisu vydán postup pro vyčíslení výše vlastních nákladů, tj. výše přímých nákladů vynaložených na výrobu a výše nepřímých nákladů, které se vztahují k jeho výrobě.

Dospělá zvířata se oceňují ve vlastních nákladech, které jsou součtem ocenění příchovku a hodnoty následných hmotnostních a vzrůstových přírůstků.

Zvýšení ocenění dlouhodobého majetku (pokud tak nestanoví zvláštní předpis) se neúčtuje, přechodné snížení ocenění majetku se řeší pomocí opravných položek (viz vnitřní předpis č. 0002), trvalé snížení ocenění nehmotného a hmotného majetku se účtuje prostřednictvím účtů oprávek, přitom je nutno opravit odpisový plán.

4) Technické zhodnocení u najatého dlouhodobého hmotného majetku

Technické zhodnocení bude sledováno na analytických účtech k účtům skupiny 04x – Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, a pokud dokončené technické zhodnocení, které u jednotlivého majetku v úhrnu za účetní období nepřevyšší limit, tj. u dlouhodobého nehmotného majetku 40 000 Kč, zaúčtuje se na účet 518 – Ostatní služby, u dlouhodobého hmotného majetku 40 000 Kč, zaúčtuje se na účet 548 – Ostatní provozní náklady.

5) Zařazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.

Zařazení dlouhodobého majetku bude provedeno vždy na základě protokolu o zařazení DM do užívání.

Veškerý dlouhodobý majetek bude veden v datových souborech počítače.

Za správný termín zařazení hmotného a nehmotného majetku do užívání a za jeho správné ocenění (včetně veškerých vedlejších nákladů spojených s pořízením) odpovídá:

Silvia Mlynaříková

6) Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení dlouhodobého majetku bude provedeno vždy na základě protokolu o vyřazení DM na základě návrhu vedoucích středisek a rozhodnutí ředitele společnosti.

7) Odpisový plán

U všech druhů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku splňujícího podmínky zákona č. 586/1992 Sb. se budou uplatňovat odpisové sazby stanovené tímto zákonem, daňové odpisy se budou považovat zároveň za účetní.

U dospělých zvířat do 40 000 Kč budou uplatněny odpisy podle § 24/2v ZDP, což znamená, že účetní odpis se zároveň použije pro daně. Odpisový plán zvířat je stanoven na 48 měsíců.

Za správné zatřídění majetku do odpisových skupin dle daňového zákona odpovídá: Silvia Mlynaříková.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Majetek až do jeho vyřazení bude v datovém souboru počítače. V rámci používaného softwaru bude účetně i daňově odpisován.

8) Inventarizace

Inventarizace dlouhodobého majetku bude probíhat (v souladu s vnitřním předpisem č. 0004 o inventarizaci) jedenkrát ročně. V rámci této inventarizace bude porovnáván nejen stav majetku vykázaný v účetnictví se skutečností, ale bude posuzována i výše ocenění tohoto majetku.

9) Změny způsobu oceňování a postupu odpisování

V průběhu účetního období nesmí dojít ke změně způsobů oceňování a postupů odpisování. Použité způsoby v jednom účetním období se mohou změnit v účetnictví a v účetní závěrce v bezprostředně následujícím účetním období.

Zásoby

Název účetní jednotky: ProKlas, s. r. o.

Označení: VPS

Číslo: 0010

Zpracoval: Mlynaříková

Kontroloval:

Platnost: 01. 01. 2009

Nahrazuje: VPS z 1.1.2004

Doplňuje:

Počet stran:

Přílohy:

Struktura vnitřního firemního předpisu o zásobách materiálu je zaměřena na jeho vymezení, ocenění, účtování při pořízení a úbytku, evidenci, inventarizaci, normy přirozených úbytků a likvidaci.

1. Vymezení zásob

Zásobami jsou:

a) skladovaný materiál, evidence na účtu:

osiva	112.010
hnojiva	112.020
chemické prostředky	112.040
krmiva a steliva	112.050
obaly	112.110
pohonné hmoty	112.610
paliva	112.620

b) nedokončená výroba

nedokončená rostlinná výroba	121.100
------------------------------	---------

c) výrobky RV, ŽV a pomocné výroby

výrobky RV	123.100
výrobky ŽV	123.200
výrobky pomocné výroby	123.500

d) zvířata

mladá a ostatní zvířata – skot	124.100
mladá a ostatní zvířata – prasata	124.200
ostatní zvířata – pes	124.600

2. Ocenění zásob

Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou. Součástí pořizovací ceny jsou vedlejší náklady na pořízení.

Ocenění zásob stejného druhu za různou pořizovací cenu

Zásoby stejného druhu budou vedeny na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen (tj. cen pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících) nebo vlastních nákladů. Výpočet váženého aritmetického průměru je zajišťován v rámci používaného softwaru s každým příjmem zásob na sklad.

Nedokončená výroba se oceňuje dle skutečných nákladů, tj. v položkách přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) s podílem režijních nákladů RV a správní rezie. Zásada: veškeré náklady, které na příslušný výrobek firma do nedokončené výroby proúčtovala, musí po skončení sklizně příslušného výrobku z nedokončené výroby odúčtovat.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují pevnou skladovou cenou na základě plánovaných vlastních nákladů. Pro výpočet plánovaných vlastních nákladů byl sestaven vzorec eliminující roční výkyvy skutečných nákladů. Vzorec je přílohou č. 1 této směrnice.

3. Účtování pořízení a úbytku zásob

Firma účtuje o pořízení a úbytku nakoupených zásob kombinovaným způsobem s přihlédnutím na určitý druh pořizovaných zásob.

Při pořizování nakoupených zásob, které nejsou určeny na přímou spotřebu, firma účtuje způsobem A. Podstatou způsobu A je soustředění všech nákladů vynaložených na pořízení zásob nákupem na majetkových účtech zásob zápisem 112.xxx/111.100. Zásoby se vyúčtují do nákladů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Úbytek nakoupených zásob se účtuje běžně na vrub příslušných účtů účtové skupiny 501.xxx a u prodeje materiálu na vrub příslušného účtu určeného ke sledování prodaného materiálu účtové skupiny 542.100 – Prodaný materiál v ceně pořízení.

Při pořizování zásob, které jsou určeny na přímou spotřebu (náhradní díly, kancelářské potřeby, pracovní ochranné pomůcky a ostatní materiál), firma účtuje způsobem B na nákladových účtech zápisem 501.xxx/211.100, 321.100.

O pořízení a úbytku nedokončené výroby se účtuje měsíčně, způsobem A. Na účtu 121.100 se zachycuje stav a pohyb zásob nedokončené výroby, souvztažným účtem je účet 611.100.

- přírůstek nedokončené výroby: MD 121.100/D 611.100

- úbytek nedokončené výroby: MD 611.100/ D121.100

Zásoby vytvořené vlastní činností se účtují způsobem A. Stav a pohyb je sledován na účtech 123.xxx a 124.xxx. Ve prospěch těchto účtů se účtuje snížení zásob vytvořené vlastní činností, souvztažným účtem je účet, který vyjadřuje příčinu úbytku.

4. Evidence zásob

Oběh účetních dokladů v rámci skladového hospodářství je řešen ve vnitřním firemním předpisu č. 0008 o oběhu účetních dokladů. Vedení evidence zásob je zabezpečeno účetním softwarem v datových souborech počítače.

Zásoby se evidují na skladových kartách, které obsahují: číslo skladové karty, název skladové karty, sortiment, MJ, ocenění, přírůstky, úbytky, zůstatek.

5. Inventarizace zásob

Inventarizace zásob se provádí v souladu s plánem inventarizací stanoveném ve vnitřním předpise č. 0004. V rámci této inventarizace je porovnán stav majetku vykázaný v účetnictví se stavem skutečným (zjištěným inventurou) a posuzována výše ocenění tohoto majetku.

Inventura se provádí na základě příkazu o provedení inventarizace majetku a závazků, v rámci které je upřesněn způsob inventury (fyzická, dokladová). Zjištěné stavy se povinně zaznamenávají v inventurních soupisech.

6. Normy přirozených úbytků, likvidace zásob

Inventarizační rozdíly se účtují do období, za které se inventarizací stav zásob ověřuje. Úbytek zásob zjištěný při inventarizaci do výše stanovené normy přirozených úbytků se nezahrnuje do inventarizačních rozdílů a účtuje se obvyklým způsobem.

Příloha č. 2: Norma úhynu zvířat

Příloha č. 3: Norma technologických ztrát obilí, olejnin a luskovin

K likvidaci zásob dochází především z důvodu jejich nepoužitelnosti, poškození, neopravitelnosti, neprodejnosti. S účinností od 1. 1. 2008 jsou daňově účinnými náklady také výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob. K prokázání likvidace je nutno vypracovat protokol.

Příloha č. 4: Protokol o provedené likvidaci

V případech nestanovených vnitřním předpisem se postupuje dle platných právních předpisů ČR, tj.:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 500/2002 Sb.
- české účetní standardy pro podnikatele

Oceňování majetku a závazků

Název účetní jednotky: ProKlas, s. r. o.

Označení: VPS

Číslo: 0017

Zpracoval: Mlynaříková

Kontroloval:

Platnost: 01. 01. 2009

Nahrazuje: VPS z 01. 01. 2004

Doplňuje:

Počet stran: 2

Přílohy:

Struktura vnitřního firemního předpisu o oceňování majetku a závazků je zaměřená na oceňování jednotlivého majetku a závazků.

Pokud nastane případ nabytí souboru majetku (případně i závazků) za jednu cenu, potom bude jako dodatek tohoto vnitřního předpisu vydán konkrétní postup řešení ocenění.

Majetek a závazky se oceňují (§ 24 zákona o účetnictví):

- 1) k okamžiku uskutečnění účetního případu
- 2) ke konci rozvahového dne (k okamžiku sestavení účetní závěrky)

ad 1) Ocenění majetku a závazků v souladu s § 25 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu:

MAJETEK, ZÁVAZKY	OCENĚNÍ
Hmotný majetek (kromě zásob)	
nakoupený	Požizovací cenou
vytvořený vlastní činností	Vlastními náklady
ostatní *)	Reprodukční pořizovací cenou
Zásoby	
nakoupené	Požizovací cenou
vytvořené vlastní činností	Vlastními náklady
ostatní *)	Reprodukční pořizovací cenou
Nehmotný majetek (kromě pohledávek)	
nakoupený	Požizovací cenou
vytvořený vlastní činností	Vlastními náklady
ostatní *)	Reprodukční pořizovací cenou
Peněžní prostředky a ceniny	Jmenovitou hodnotou
Podíly, cenné papíry a deriváty	Požizovací cenou
Pohledávky	
při vzniku	Jmenovitou hodnotou
při nabytí za úplatou nebo vkladem	Požizovací cenou
Závazky	Jmenovitou hodnotou
Příchovky zvířat	Vlastními náklady

Poznámka:

*) Jedná se o majetek v případech bezúplatného nabytí anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Pokud v průběhu účetního období nastane případ ocenění majetku reprodukční pořizovací cenou, bude pro stanovení výše tohoto ocenění vydán dodatek tohoto předpisu, kde bude uveden způsob zjištění této ceny.

Případy oceňování konkrétního majetku a závazků jsou uvedeny v příslušných vnitřních předpisech.

ad 2) Ocenění ke konci rozvahového dne

Zákon o účetnictví v § 25 odst. 2 stanoví, že při oceňování ke konci rozvahového dne se berou v úvahu všechna předvídatelná rizika, ztráty i všechna snížení hodnoty majetku, bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

Při snížení hodnoty majetku se rozlišuje, zda se jedná o snížení hodnoty trvalé, které vyjadřují odpisy, nebo přechodné, které se vyjadřuje opravnými položkami ke konkrétnímu majetku.

Způsob stanovení tvorby a čerpání opravných položek ke konkrétnímu majetku je řešen vnitřním předpisem č. 0002.

Druhým instrumentem zásady opatrnosti jsou rezervy. Rezervy není možné používat k úpravě výše ocenění aktiv (viz § 57 vyhlášky). Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů (podle § 26 zákona o účetnictví), u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Způsob stanovení tvorby a čerpání rezerv je řešen vnitřním předpisem č. 0003.

Abstrakt

MLYNAŘÍKOVÁ, S. Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 83 s., 2013.

Klíčová slova: biologická aktiva, zemědělská produkce, kalkulace nákladů v zemědělství

Bakalářská práce je zaměřena na řešení metod oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce. Protože české účetní předpisy tato specifika zemědělství neupravují, různé výklady obecně definovaných právních předpisů umožňují různá řešení.

Práce v úvodní části definuje základní pojmy, klasifikuje biologická aktiva a zemědělskou produkci. Hlavní část práce se věnuje rozboru způsobu oceňování, účtování a vykazování zemědělské činnosti na teoretické úrovni a následně analyzuje praktický postup zvolený vybranou zemědělskou společností ProKlas, s. r. o.

Závěr práce je zaměřen na celkové zhodnocení zvolených postupů účetní jednotkou a doporučení pro lepší a správnější vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce.

Abstract

MLYNAŘÍKOVÁ, S. Valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production. Bachelor thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Plzeň. 83 pages, 2013.

Keywords: biological assets, agricultural production, cost model in agriculture

The bachelor thesis is focused on solutions of the valuation methods, accounting and reporting biological assets and agricultural production. Czech accounting regulations do not regulate these agricultural specifics, that's why there are possible different interpretations of generally formed laws.

The first part of the thesis defines basic terms, classifies biological assets and agricultural production. Its main part discusses ways of valuation, accounting and reporting agricultural activity in theory. ProKlas, s.r.o. was chosen as an example and with its help there are demonstrated practical procedures.

The last part of the thesis is focused on overall evaluation of chosen procedures and recommendations for better and more effective reporting of biological assets and agricultural production.