

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Bakalářská práce

**Oceňování aktiv v podniku**

**Evaluation process of assets in company**

Filip Toman

Plzeň 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI  
Fakulta ekonomická  
Akademický rok: 2017/2018

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Filip TOMAN**  
Osobní číslo: **K15B0165P**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Oceňování aktiv v podniku**  
Zadávající 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. Vymezte význam oceňování aktiv v podniku.
2. Charakterizujte oceňování aktiv dle českých právních předpisů a světově uznávaných účetních standardů.
3. Představte vybraný podnik a analyzujte způsoby oceňování vybraných druhů aktiv v podniku.
4. Shrňte způsob oceňování v podniku a navrhněte optimalizační opatření.


Rozsah grafických prací: neuveden  
Rozsah kvalifikační práce: 40 - 60  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 153 s. ISBN 978-80-7357-961-6.
- **STROUHAL, Jiří a kol.** *Oceňování v účetnictví.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- **LOUŠA, František.** *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- **BRYCHTA, Ivan a kol.** *Účetnictví podnikatelů 2017 [2017 : výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2017].* 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 528 s. ISBN 978-80-7552-518-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zdeněk Hruška, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2017**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. dubna 2018**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Oceňování aktiv v podniku“*

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

Plzeň dne .....

.....

Podpis autora

## **Poděkování**

Touto cestou bych chtěl vyjádřit poděkování vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Zdeňkovi Hruškovi, Ph.D. za odborné rady, cenné připomínky a za čas, který mi věnoval. Dále bych chtěl poděkovat členům společnosti AGROKLAS Staré Sedliště a.s. za odborné rady a poskytnutí potřebných podkladů pro zpracování této práce. Na závěr bych chtěl také poděkovat své rodině za pomoc a podporu při studiu.

# Obsah

<b>OBSAH</b> .....	<b>5</b>
<b>ÚVOD</b> .....	<b>7</b>
<b>CÍL A METODIKA</b> .....	<b>8</b>
<b>1. PRÁVNÍ ÚPRAVY OCEŇOVÁNÍ V ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>9</b>
1.1. ZÁSADY OCEŇOVÁNÍ DLE IAS/IFRS .....	9
1.1.1. <i>Oceňovací základny, které IAS/IFRS rozlišuje</i> .....	9
1.1.1.1 Historická cena .....	9
1.1.1.2 Běžná cena .....	10
1.1.1.3 (Čistá) realizovatelná/vypořádací hodnota .....	10
1.1.1.4 Současná (diskontovaná) hodnota .....	10
1.2. OCEŇOVÁNÍ DLE ČESKÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ .....	10
1.2.1. <i>Oceňování aktiv ke dni uskutečnění účetního případu</i> .....	11
1.2.1.1 Pořizovací cena .....	11
1.2.1.2 Reprodukční pořizovací cena.....	11
1.2.1.3 Vlastní náklady .....	12
1.2.1.4 Jmenovitá hodnota .....	12
1.2.2. <i>Oceňování k rozvahovému dni</i> .....	12
1.2.2.1 Reálná hodnota .....	13
1.2.2.2 Přecenění ekvivalencí .....	13
<b>2. DEFINICE AKTIV</b> .....	<b>15</b>
2.1. DLOUHODOBÝ MAJETEK .....	16
2.1.1. <i>Oceňování dlouhodobého majetku</i> .....	16
2.1.1.1 Technické zhodnocení .....	17
2.1.1.2 Odpisy .....	17
2.1.1.3 Inventarizace dlouhodobého majetku .....	18
2.1.2. <i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i> .....	19
2.1.2.1 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku .....	20
2.1.3. <i>Dlouhodobý hmotný majetek</i> .....	20
2.1.3.1 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku .....	20
2.2. ZÁSoby .....	23
2.2.1. <i>Oceňování zásob</i> .....	24
<b>3. PŘEDSTAVENÍ PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU</b> .....	<b>26</b>
<b>4. OCEŇOVÁNÍ VE SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>29</b>
4.1. DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK .....	29
4.2. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK.....	30
4.3. ZÁSoby VLASTNÍ VÝROBY .....	39
4.4. OCENĚNÍ ZVÍŘAT VE VLASTNÍCH NÁKLADĚCH .....	41
4.4.1. <i>Vlastní ocenění</i> .....	42

4.4.2. Odpisy.....	45
4.5. OCEŇOVÁNÍ MLÉKA .....	47
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>50</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>52</b>
<b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>	<b>54</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>55</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>58</b>

## Úvod

Jednou z nejdůležitějších činností v každém podniku je správné oceňování. Neslouží pouze k podávání informací o hodnotě majetku, ale především pro správné ohodnocení výkonů každého podniku. Proto i tématem této bakalářské práce jsou metody používané pro oceňování aktiv, uplatňované v českých podnicích. Jak již název naznačuje, práce se zaměří na představení způsobů, které je možné použít pro ocenění aktiv v českém podniku, a to v souladu s českými účetními standardy, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a především s vyhláškou č. 500/2002 Sb.

Hlavním úkolem účetnictví je poskytnout komplexní přehled spolehlivých informací o situaci uvnitř celého podniku a jeho výsledcích hospodaření. Přesnost všech vykazovaných informací závisí na způsobu, který podnik použije při účtování jednotlivých hospodářských operací, především při oceňování jednotlivých položek majetku v účetních výkazech. Proto jsou pro oceňování nastavena vždy konkrétní pravidla, jak jednotlivé druhy majetků a závazků v různých situacích ocenit, což zabraňuje zkreslování údajů v podniku. Výběr oceňovací báze je určován vždy v daném podniku. Je to proto, že účetní jednotky mají vždy různé potřeby a nelze pro shromažďování informací použít naturální jednotky.

Oceňování má za úkol přiřazení určité peněžní částky konkrétnímu druhu a množství majetku. Výběr oceňovací veličiny má významný vliv na výši, správnost, reálnost a objektivnost vykazovaného stavu a změn majetku. Zvolený způsob oceňování následně ovlivňuje:

- velikost aktiv a pasiv (bilanční sumu)
- velikost vlastního kapitálu
- velikost výsledku hospodaření
- výši ukazatelů finanční analýzy

Pojem související s oceněním je cena, která představuje hodnotu daného aktiva. Většinou je vyjádřena penězi, ale může být vyjádřena i v jiné komoditě. Klasická ekonomie předpokládá, že cena je odrazem množstvím vložené práce, ale marginální revoluce úplně změnila pohled na cenu. Dnes již není cena odrazem vložené práce, ale vychází z užitku, který je spotřebitelem ohodnocen penězi. Představuje cenu, za kterou je kupující ochoten produkt koupit.



## **Cíl a metodika**

### **Cíl**

Hlavním cílem bakalářské práce je dokázat, jak důležité oceňování opravdu je a jakým způsobem je prováděno v konkrétním českém podniku. Kromě klasických druhů majetků, bude část práce věnována i aktivům specifických pro zemědělskou výrobu.

### **Metodika**

Po stanovení cíle je práce zaměřena na oceňování z teoretického hlediska. Právním úpravám oceňování, a to mezinárodním účetním standardům IAS/IFRS a českým právním předpisům. Závěr teoretické části je věnován pojmu aktiv a jednotlivým vybraným druhům majetku, jejich definici a oceňování dle českých právních předpisů. To vše za využití českých zákonů, literatury zabývající se problematikou a internetových zdrojů.

V další části je podrobněji představena analyzovaná společnost AGROKLAS Staré Sedliště a.s., která byla pro tuto práci vybrána. Informace byly získané z obchodního rejstříku a údajů poskytnutých samotnou společností. Následuje krátký rozbor finanční situace v letech 2012-2016 za pomoci ukazatelů rentability, které hodnotí výnosnost celého podnikání.

Praktická část je zaměřena na oceňování aktiv ve vybrané společnosti. Po konzultaci byla vybraná aktiva, která jsou pro společnost nejdůležitější. Každé aktivum je oceněno a zaúčtováno způsobem použitým ve společnosti. U dlouhodobého hmotného majetku jsou představeny nejpoužívanější metody pro ocenění k rozvahovému dni a na základě explanace doporučena metoda pro věrnější obraz skutečnosti. Za vhodné bylo posouzeno využít podnikatelskou orientaci společnosti a zaměřit se z části i na biologická aktiva. To vše proběhlo za odborné konzultace účetního oddělení společnosti.

V závěru bakalářské práce je zhodnocení oceňování používaného v analyzované společnosti. Doporučení na zpřesnění celého procesu, který by vedl k věrnějšímu obrazu skutečnosti a lepšímu výsledku hospodaření.

# 1. Právní úpravy oceňování v účetnictví

*„Cílem není vytvořit pouze jediný účetní systém, ale jednotnou „vizi“ vedení účetnictví tak, aby neexistovaly závažné rozdíly znemožňující rozhodování uživatelů účetních dat.“*  
(Hinke 2007, s. 24)

Z důvodu vlivu oceňování na vypovídací informace o situaci v podniku, nelze ponechat výběr způsobu v pravomoci jednotlivých účetních jednotek, protože by to vedlo k záměrnému a účelnému ovlivňování. Proto se oceňování reguluje a v průběhu let se vyvinulo velké množství účetních systémů, které měly vyhovovat konkrétním podmínkám v jednotlivých oblastech, ale základní podstata je všude stejná. Jedná se o nástroj, který podává informace o hospodaření účetní jednotky. Odlišují se především mírou regulace, vztahem mezi účetnictvím a daněmi, nebo volbou oceňovací základny. Proto v dnešní době globalizace se i účetnictví stává globálním tématem a jednotlivé národní systémy se harmonizují k světově uznávaným účetním standardům, a to především k IAS/IFRS. (Hinke 2007)

## 1.1. Zásady oceňování dle IAS/IFRS

Jedním ze způsobu, jak regulovat účetní postupy, včetně oceňování, představují účetní standardy IAS/IFRS, které se snaží o dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. V české republice mají povinnost sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS pouze účetní jednotky, jejichž akcie jsou obchodovány na evropských trzích cenných papírů. Ale stále musí základ daně těchto společností vycházet z hospodářského výsledku stanového dle českých účetních předpisů. (Strouhal a kol. 2013)

### 1.1.1. Oceňovací základny, které IAS/IFRS rozlišuje

#### 1.1.1.1 Historická cena

Představuje převládající způsob oceňování ve všech účetních systémech. Aktiva se podle ní oceňují v částce peněz, která byla vynaložena v době jejich pořízení. Pořízení mohlo být provedeno externě (= cena pořízení + vedlejší náklady), nebo interně (ve vynaložených vlastních nákladech). Výhodou tohoto ocenění je ověřitelnost a jednoduchost kontroly stanovení ceny. Nevýhodou představují historické náklady

vyjadřující tržní podmínky v době pořízení, které při vývoji cen vedou ke zkreslování majetkových složek v účetnictví, především u dlouhodobého majetku. (Hinke 2007)

#### **1.1.1.2 Běžná cena**

V ČR označována jako *reprodukční pořizovací cena*. Aktiva se ocení v částce peněz, jež by bylo nutno vynaložit v případě, že by stejná (či obdobná) položka aktiv byla pořízena v současnosti (v době, kdy se o ní účtuje). Jedná se především o darování a převzetí předmětu po ukončení leasingu. Odstraňuje základní nedostatek historických nákladů, neboť vychází ze současných tržních podmínek, nikoli z minulých. (Hinke 2007)

#### **1.1.1.3 (Čistá) realizovatelná/vypořádací hodnota**

Aktiva jsou oceňována v penězích, které by bylo možno získat jejich řádným prodejem za standardních podmínek. Vyjadřuje výši peněžních prostředků, které by bylo možné získat prodejem dané položky v současné době, po odečtení přímých nákladů spojených s prodejem. (Hinke 2007)

#### **1.1.1.4 Současná (diskontovaná) hodnota**

Aktiva jsou oceňována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, která daná položka v budoucnu podle očekávání přinese. Jedná se o nejvhodnější oceňovací základnu pro oceňování dlouhodobých pohledávek, protože peníze mají svoji časovou hodnotu a dnes mají vyšší hodnotu než v budoucnu. (Hinke 2007)

### **1.2. Oceňování dle českých právních předpisů**

V souladu s platnými českými předpisy, podniky musí oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu za použití § 25 zákona o účetnictví a ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje v souladu s § 27 zákona o účetnictví. (Brychta a kol. 2017)

Zákon o účetnictví stanovuje, že oceňování majetku musí být vedeno a jednotlivé účetní operace evidovány v české měně. V případě vyjádření v cizí měně musí účetní jednotka použít při ocenění cizí měnu převedenou na českou měnu pomocí kursu České Národní banky. Alternativou může být kurs, za který byla měna nakoupena či prodána. Účetní jednotka může použít také pevný kurs, který je stanoven interní směrnici a používá se po

předem stanovenou dobu, která však nesmí přesáhnout účetní období, a v případě vyhlášení devalvace či revalvace CZK, musí být změněn. (Brychta a kol. 2017)

Základními předpisy, které slouží pro vymezení oceňování aktiv v účetnictví jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- České účetní standardy pro podnikatele (Strouhal a kol. 2013)

### **1.2.1. Oceňování aktiv ke dni uskutečnění účetního případu**

K ocenění aktiv ke dni uskutečnění účetního případu lze podle českých předpisů §25 zákona o účetnictví použít následující oceňovací báze.

#### **1.2.1.1 Pořizovací cena**

Jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen, a to včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisí. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Pořizovací cenou se oceňují:

- nakupované zásoby
- pohledávky nabyté za úplatu či vkladem
- dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek
- cenné papíry a podíly, derivátové operace

#### **1.2.1.2 Reprodukční pořizovací cena**

Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje:

- majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů
- majetek v případě bezúplatného nabytí

### **1.2.1.3 Vlastní náklady**

Vlastními náklady se rozumí veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost, a část nepřímých nákladů, které se k výrobě nebo jiné činnosti vážou. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Vlastními náklady se oceňuje:

- dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek vlastní výroby
- zásoby vlastní výroby

### **1.2.1.4 Jmenovitá hodnota**

Představuje nominální výši pohledávek, závazků, peněžních prostředků nebo cenin. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Jmenovitou hodnotou se oceňuje:

- dluhy
- pohledávky
- peněžní prostředky a ceniny

## **1.2.2. Oceňování k rozvahovému dni**

Znamená ke dni, kdy je sestavována účetní závěrka, tedy v okamžiku, kdy se uzavírají účetní knihy. Den, ke kterému se účetní knihy uzavírají, se nachází v §17 zákona o účetnictví. V případě uzavírání knih k poslednímu dni účetního období, jedná se o řádnou účetní závěrku (účetním dnem je 31.12, v případě kalendářního roku, nebo jiný den v případě hospodářského roku), v ostatních případech se sestavuje mimořádná účetní závěrka (může se jednat o den vstupu do likvidace, den zrušení podniku atd.). (Zákon č. 563/1991 Sb.)

S účetní závěrkou souvisí pojem inventarizace, který představuje zjišťování skutečného stavu majetku a prověřuje se, zda odpovídá stavům vykázaným v účetnictví. Dělí se na fyzickou inventuru, kdy se zjišťuje skutečný stav majetku (stavy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, zásob a peněžních prostředků v hotovosti), a dokladovou inventuru, která zjišťuje stavy majetku, u kterého není možné provést fyzickou inventuru, například pohledávky. Veškeré stavy se evidují v inventurních soupisech, kde se i zaznamenává způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku, pohledávek a dluhů k okamžiku ukončení inventury. Ocenění je potřeba, aby v případě nutnosti mohlo být

rozhodnuto o stanovení opravných položek, nebo odpisu majetku. V případě, že se skutečný stav liší od stavu účetního, jedná se o inventarizační rozdíly. (Brychta a kol. 2017)

K ocenění aktiv k rozvahovému dni lze podle českých předpisů §27 zákona o účetnictví použít přecenění na základě reálné hodnoty a přecenění ekvivalencí. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

### **1.2.2.1 Reálná hodnota**

Reálná hodnota se odvíjí od tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv, vyplývá z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, nebo je ohodnocena kvalifikovaným odhadem, nebo posudkem znalce, či ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li určit hodnotu dle výše zmíněných metod. Výjimku tvoří mikro účetní jednotky, které majetek a dluhy nemusí přeceňovat na reálnou hodnotu. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Reálnou hodnotou se k rozvahovému dni přeceňují:

- deriváty
- cenné papíry
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování
- závazky vrátit cenné papíry, jež účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění nezískala zpět
- majetek a dluhy, jež jsou zajištěny deriváty

Výjimkou jsou cenné papíry, které účetní jednotka drží do splatnosti a cenné papíry, které zabezpečují účetní jednotce rozhodující či podstatný vliv. Dluhopisy, které nejsou určeny k obchodování a cenné papíry emitované účetní jednotkou. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

### **1.2.2.2 Přecenění ekvivalencí**

V případě, že účetní jednotka drží podíl představující účast s rozhodujícím či podstatným vlivem, musí přecenit hodnoty majetkových cenných papírů, k rozvahovému dni, na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu v obchodní společnosti, v níž má majetkovou účast. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Podstatným vlivem rozumíme více než 20 % podíl na vlastním kapitálu emitenta a rozhodujícím vlivem, kdy účetní jednotka drží více než 40 %. (Zákon č. 90/2012 Sb.)

**Tabulka 1 – Ocenění bilančních položek**

<b>Aktivum</b>	<b>Při pořízení</b>	<b>K rozvahovému dni</b>
Dlouhodobý nehmotný majetek	pořizovací cena/reprodukční pořizovací cena/vlastní náklady	zůstatková cena, nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	pořizovací cena/reprodukční pořizovací cena/vlastní náklady	zůstatková cena, nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	pořizovací cena/reprodukční pořizovací cena/vlastní náklady	nižší z hodnota (pořizovací cena/reprodukční cena/vlastní náklady vs. Tržní cena)
Podíly – rozhodující vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění (rozvahově)
Podíly – podstatný vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění (rozvahově)
Realizovatelné cenné papíry	pořizovací cena/reprodukční pořizovací cena	reálná hodnota (rozvahově)
Nakupované zásoby	pořizovací cena/reprodukční pořizovací cena	nižší z hodnot (pořizovací cena/reprodukční cena vs. tržní cena)
Zásoby vlastní výroby	vlastní náklady/reprodukční pořizovací cena	
Pohledávky	jmenovitá hodnota/pořizovací cena	nižší hodnot (jmenovitá hodnota/pořizovací cena vs. Tržní cena), nebo reálná hodnota (derivátové kontrakty a pohledávky zajištěné deriváty)
Peníze	jmenovitá hodnota	
Majetkové cenné papíry k obchodování	pořizovací cena	reálná hodnota (výsledkově)

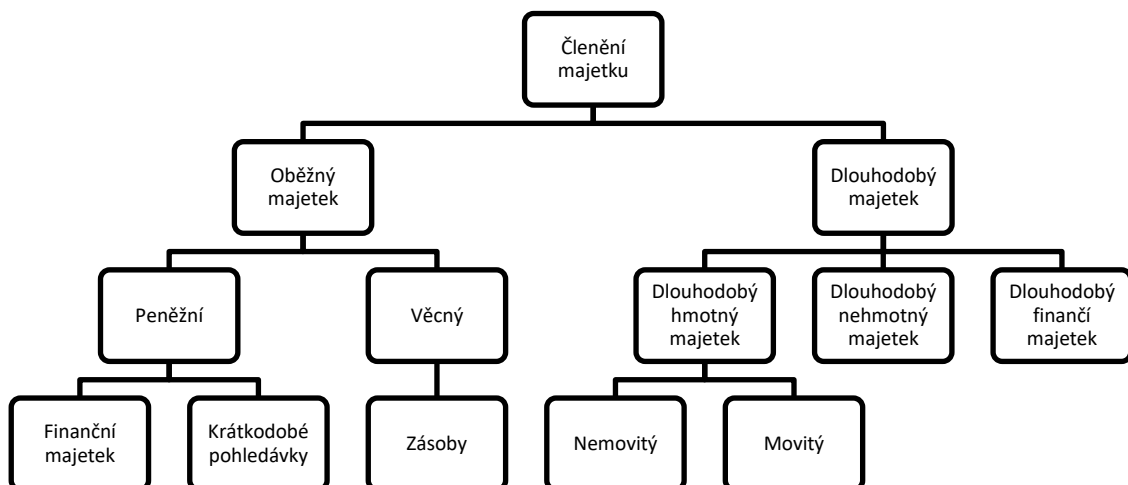
Zdroj: STROUHAL a kol. Oceňování v účetnictví, 2013, s. 65-66

## 2. Definice aktiv

Aktiva = majetek (anglicky assets), označují majetek či hospodářské prostředky vložené do podniku u kterých se očekává budoucí ekonomický prospěch, či užitek. Nejčastěji se jedná o použití při výrobě výrobků, nebo poskytování služeb, přeměnu na jiné aktivum, použití pro úhradu dluhu, případně rozdělení vlastníkům podniku. Základním hlediskem členění je doba jejich upotřebení, případně obtížnost jejich přeměny v peněžní prostředky (likvidnost). Pomocí doby použití se řídí i členění rozvahy, a to na dlouhodobá aktiva a oběžná aktiva. (Kovanicová 2012)

Složení majetkové struktury podniku, podílu jednotlivých majetkových složek, závisí především na odvětví a typu podnikání, určující technickou náročnost výroby, nebo poskytování služeb, které ovlivňuje podíl dlouhodobého a oběžného majetku. Důležitá je také finanční politika podniku, proces určování cílů podniku a způsob jejich dosažení. (Synek 2011)

**Graf 1 – Členění aktiv**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., 2018



## **2.1.Dlouhodobý majetek**

Dlouhodobým majetkem se rozumí zpravidla takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok (12 po sobě jdoucích měsíců). Jedná se o dlouhodobá (stálá, fixní) aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Proto se dlouhodobý majetek nespotřebovává najednou, ale postupně se během své doby životnosti opotřebovává a poskytuje tak ekonomický prospěch dlouhodobě. Jeho smyslem je proto užívání (dosahování ekonomického prospěchu), nebo jeho zhodnocování, vložení volného kapitálu za účelem zhodnocení dlouhodobého majetku – výnosů z něj, nebo jeho zhodnocení při prodeji. (Brychta a kol. 2017)

Vstupní ocenění dlouhodobého majetku se zobrazuje v závěrkových výkazech v rozvaze na straně aktiv, spolu s ním se vyskytují oprávky, které snižují jeho hodnotu v průběhu životnosti. Rozdílem těchto dvou položek je zůstatková cena dlouhodobého majetku. (Štěker, Otrusínová 2016)

### **2.1.1. Ocenování dlouhodobého majetku**

Ocenění dlouhodobého majetku se skládá nejčastěji z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Cena pořízení může být vyjádřena cenou majetku, nebo v případě vytvoření vlastní činnosti v nákladech, které byly na vytvoření vynaloženy. Proces pořizování se zachycuje kumulativně na účet v účtové skupině 04x, kde se zachycují všechny náklady spojené s majetkem od počátku jeho pořizování až do okamžiku uvedení do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí okamžik, kdy je majetek plně funkční a současně jsou splněny všechny právní náležitosti. V té chvíli se přeúčtuje (převede) na účty účtových skupin 01x, 02x a 03x. (Ryneš 2017)

Dlouhodobý majetek může být pořízen:

- koupí
- nabytím práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti
- vytvořením vlastní činností
- darováním
- vkladem
- bezúplatným převodem

### 2.1.1.1 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí zásadní zásahy do majetku, který užíváme, a mají za následek změnu účelu, technických parametrů, rozšíření vybavenosti, nebo použitelnosti majetku. Pro daňové účely musí výdaje přesáhnou za zdaňovací období částku 40 000 Kč. (www.fucik.cz)

V účetnictví se o technické zhodnocení jedná v případě, kdy vynaložené náklady za účetní období v souhrnu překročí hodnotu ocenění určené pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku stanoveného účetní jednotkou. U staveb, pokud vynaložené náklady překročí významnou hodnotu, ve vztahu ke vstupní ceně. (Ryneš 2017)

### 2.1.1.2 Odpisy

Opotřebovávání majetku se vyjadřuje v jednotlivých letech v podobě účetních odpisů, které představují trvalé snížení hodnoty majetku. **Účetní odpisy** se vždy stanovují k rozvahovému dni a měli by co nejpřesněji vyjádřit reálné opotřebení, v závislosti na četnosti a intenzitě používání, ale také morální opotřebování. Zpravidla se stanovují měsíčně a odpisující účetní jednotka o zaúčtované odpisy snižuje hodnotu majetku a zvyšuje své účetní náklady, což vede ke snížení vlastního výsledku hospodaření. V případě účetních odpisů stanoví jejich výši a délku účetní jednotka v odpisovém plánu, který má povinnost sestavit a na jehož podkladě provádí odpisování majetku v průběhu užívání. Přesné vymezení pojmu a obsahu odpisového plánu se v zákoně nenalézá a záleží jen na účetní jednotce. (Brychta a kol. 2017)

Odpisový plán by měl obsahovat:

- část, která specifikuje jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení. Limity vzniku dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, metodika účtování drobného majetku a podobně
- a část, kde se stanoví metody, sazby a doby účetního odpisování

a účetní jednotka by se měla při sestavování držet těchto legislativních zásad:

- odepisování zahájit v okamžiku, kdy je majetek v provozuschopném stavu
- neodepsat více než činí vstupní cena
- zohlednit zvýšení pořizovací ceny majetku v důsledku technického zhodnocení
- brát v úvahu změny v souboru majetku
- sazby odpisů stanovit podle času, nebo ve vztahu k výkonům

**Daňové odpisy** se zjišťují mimoúčetně pro účely stanovení daňového základu a nezobrazují vždy věrné a skutečné opotřebování majetku. Představují maximální částky odpisů, které lze daňově v daném roce uplatnit a tím si snížit základ pro výpočet daně, ale majetek může být odepisován i déle, nebo nemusí být daňový odpis uplatněn vůbec. Zpravidla se daňové odpisy stanovují na konci účetního období a způsob, který byl zvolen při pořízení majetku, nesmí být změněn po celou dobu užívání. V případě prodeje majetku, který byl ve vlastnictví účetní jednotky na začátku období, je možné uplatnit pouze polovinu ročního daňového odpisu. (Brychta a kol. 2017)

Způsob stanovení daňových odpisů závisí na konkrétní legislativě konkrétní země, které stanovují minimální dobu odpisování, sazby pro různé druhy majetků a případy, kdy se jedná o dlouhodobý majetek. (Brychta a kol. 2017)

### 2.1.1.3 Inventarizace dlouhodobého majetku

Provádíme, pokud k rozvahovému dni dojde k situaci, kdy tržní ocenění dlouhodobého majetku neodpovídá zůstatkové hodnotě zachycené v účetnictví. Poté je nutné v zachování zásady opatrnosti aplikovat tzv. metodu nižší ze dvou cen. (Strouhal a kol. 2013)

**Tabulka 2 – Metoda nižší ze dvou cen**

Účetní zůstatková hodnota	>	Tržní hodnota	účtujeme o opravné položce
Účetní zůstatková hodnota	=	Tržní hodnota	není spojeno s žádnou účetní operací
Účetní zůstatková hodnota	<	Tržní hodnota	dlouhodobý majetek nelze přecenit na vyšší tržní hodnotu, proto o dané skutečnosti neúčtujeme

Zdroj: STROUHAL a kol. Oceňování v účetnictví, 2013, s. 99

Opravné položky chápeme jako korekci mezi pořizovací cenou dlouhodobého majetku a účtujeme je výsledkovým způsobem. Opravné položky aplikujeme pouze za předpokladu, že jde o dočasné snížení hodnoty dlouhodobého majetku. (Strouhal a kol. 2013)

**Tabulka 3 – Informace o položkách dlouhodobého majetku**

Majetek	Pořizovací cena	Oprávký	Tržní cena
Pozemek	5 000	-	4 800
Software	300	200	90
Budova	3 000	1 200	2 000
Stroj	5 000	4 200	700

Zdroj: STROUHAL a kol. Oceňování v účetnictví, 2013, s. 82

V tabulce č.3 jsou uvedené údaje o pořizovací ceně majetku, výši oprávek (součet odpisů) a aktuální tržní ceně. V následující tabulce č. 4 pak údaje, které jsou obsaženy v účetní závěrce. Hodnota Netto vyjadřuje čistý stav (např. zůstatkovou cenu) majetku, která byla vypočítána jako Brutto (ocenění při pořízení) minus Korekce, která se skládá z odpisů a oprávek.

**Tabulka 4 – Uplatnění opravných položek**

Majetek	Opravná položka	Brutto	Korekce	Netto
Pozemek	ano, 200	5 000	200	4 800
Software	ano, 10	300	210	90
Budova	ne	3 000	1 200	1 800
Stroj	ano, 100	5 000	4 300	700

Zdroj: STROUHAL a kol. Oceňování v účetnictví, 2013, s. 82

### 2.1.2. Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá vlastní fyzickou podobu a dle § 32a zákona o daních z příjmů se za něj považuje majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok, s výjimkou goodwillu, který je považován za dlouhodobý nehmotný majetek bez ohledu na jeho výši. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

Druhy dlouhodobého nehmotného majetku:

- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** – dokončené projekty, nové technologické postupy
- **Software** – například programové vybavení počítače
- **Ocenitelná práva** – jedná se především o patenty a licence.
- **Goodwill** – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu a hodnotou jeho aktiv po odpočtu získaných pasiv.
- **Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek** – povolenky na emise, preferenční limity

Od 1. 1. 2016 se již za dlouhodobý nehmotný majetek nepovažují zřizovací výdaje, které se účtují již přímo do nákladů (Brychta a kol. 2017)

### **2.1.2.1 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku**

Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, kdy byl majetek zařazen do užívání. Pro odpisování se využívá skupina účtů 07x a v tomto případě se často účetní odpisy rovnají daňovým odpisům, ale lze použít i některou metodu zmíněnou v kapitole Odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Pro daňové odpisy je vždy stanoven počet měsíců, po které se konkrétní druh majetku odepisuje.

- Audiovizuální díla 18 měsíců
- Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců
- Ostatní nehmotný majetek 72 měsíců
- Goodwill je odepisován rovnoměrně, a to nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu (Strouhal a kol. 2013)

### **2.1.3. Dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme rozdělit na dvě hlavní kategorie, a to na majetek odpisovaný, jímž se dle českých právních předpisů rozumí:

- Samostatné movité věci, nebo soubory movitých věcí jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč
- Budovy, domy a jednotky
- Stavby
- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
- Dospělá zvířata (Zákon č. 586/1992 Sb.)

a neodpisovaný, u něhož nelze prostřednictvím odpisů vyjádřit míru opotřebení. Často se dá říct, že hodnota majetku s časem vzrůstá. Jedná se o pozemky a umělecká díla, která nejsou součástí stavby, bez ohledu na výši ocenění.

#### **2.1.3.1 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku**

##### **Účetní odpisy**

Účetní odpisy mohou být časové (například rovnoměrné, DDB, nebo SYD) a výkonové. Měly by co nejpřesněji vyjádřit rozložení výnosů, které odepisované aktivum přináší, a dobu životnosti majetku, ale způsob výpočtu a rozložení je plně v kompetenci účetní

jednotky. V souladu s § 4.2 ČÚS 013 jsou účetní odpisy zaokrouhlovány na celé koruny nahoru a pro odpisování se používá skupina účtů 08x. V tabulce č. 5 jsou poté uvedeny vzorce pro výpočet odpisů pomocí nejčastějších metod, které se pro stanovení účetních odpisů používají. (Hinke, Bárková, Hruška 2016)

**Tabulka 5 – Vzorce pro kalkulaci účetních odpisů**

<b>Účetní rovnoměrné</b>	$Odpis = \frac{PC}{n}$
<b>Účetní výkonové</b>	$Odpis (jednotka) = \frac{PC}{kapacita}$
<b>Účetní DDB</b>	$\%_{DDB} = \frac{100\%}{n} * 2$ $odpis = ZC * \%_{DDB}$
<b>Účetní SYD</b>	$odpis = PC * \frac{n^*}{SYD}$

Zdroj: STROUHAL a kol. Oceňování v účetnictví, 2013, s. 75

Kde: *PC* ... pořizovací cena

*n* ... životnost v letech

*ZC* ... zůstatková cena

*n\** ... počet let, po které majetek bude ještě odepisován u degresivní metody, nebo rok, který je odepisován u progresivní metody

*SYD* ... součet čísel let životnosti

### **Daňové odpisy**

Na rozdíl od účetních odpisů se daňové odpisy nestanovují na základě využívání (opotřebení) majetku, ale je stanovena minimální délka odepisování, konkrétního druhu majetku, legislativou země, kde působí účetní jednotka. V České republice rozeznáváme šest druhů odpisových skupin a dvě metody pro výpočet. Pro stanovení daňových odpisů se používá buď lineární způsob výpočtu, nebo zrychlený. Odpisy se neobjevují v účetnictví společnosti, ale jsou sledované zvlášť a objevují se až v daňovém přiznání. Výběr způsobu odepisování je plně v kompetenci účetní jednotky a záleží pouze na ní, která metoda jí bude vyhovovat více. Zvolená metoda poté nesmí být v průběhu odepisování změněna. (Kovanicová 2012)

V tabulce č. 6 jsou uvedeny oba vzorce pro stanovení daňových odpisů.

**Tabulka 6 – Vzorce pro výpočet daňových odpisů**

<b>Daňové rovnoměrné</b>	$odpis = \frac{PC * ROS}{100}$
<b>Daňové zrychlené</b>	<p>Odpis v prvním roce:</p> $odspis_1 = \frac{PC}{k}$ <p>Odpis v dalších letech:</p> $odpis_j = \frac{2xZC}{k - n'}$

Zdroj: STROUHAL a kol. Oceňování v účetnictví, 2013, s. 75

Kde: *PC* ... pořizovací cena

*n* ... životnost v letech

*ZC* ... zůstatková cena

*ROS* ... roční odpisová sazba (v %)

*k* ... koeficient pro zrychlené odepisování

*n'* - počet již odepsaných let

### **Odpisové skupiny**

Před započítáním odepisování je nutné zařadit majetek do jedné z následujících skupin, které jsou stanoveny Zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., konkrétní rozdělení se pak nachází v příloze č.1 výše zmíněného zákona. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

- Odpisová skupina 1 (doba odpisování 3 roky)
  - skot, kancelářské stroje a počítače, nářadí atd.
- Odpisová skupina 2 (doba odpisování 5 let)
  - motorová vozidla, letadla atd.
- Odpisová skupina 3 (doba odpisování 10 let)
  - výtahy, lokomotivy, turbíny atd.
- Odpisová skupina 4 (doba odpisování 20 let)
  - budovy z plastu a dřeva, oplocení atd.
- Odpisová skupina 5 (doba odpisování 30 let)
  - dálnice, silnice, stavby atd.
- Odpisová skupina 6 (doba odpisování 50 let)
  - administrativní budovy, hotely, obchodní domy atd.

Pro odepisování jednotlivých druhů majetku v odpisových skupinách, se využívají odpisové sazby (pro lineární) a koeficienty (pro zrychlené) uvedené v tabulce č. 7.

**Tabulka 7 – Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování a koeficient pro zrychlené odpisování**

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (%)			Koeficient		
	1. rok	další léta	zvýšená vstupní cena	1. rok	další léta	zvýšená vstupní cena
1	20	40	33,3	3	4	3
2	11	22,25	20	5	6	5
3	5,5	10,5	10	10	11	10
4	2,15	5,15	5	20	21	20
5	1,4	3,4	3,4	30	31	30
6	1,02	2,02	2	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb.

## 2.2.Zásoby

Zásoby představují jednu z nejdůležitějších částí aktiv v podniku, jedná se o veškeré majetkové hodnoty, které nemají dlouhodobý charakter (nejsou držena déle než 12 měsíců). Jsou určeny ke spotřebování nebo k prodeji. Vyhláška člení zásoby do šesti základních skupin, a to:

- **Materiál** může být pořízen vlastní výrobou, ale častěji nákupem. Slouží ke spotřebě ve vlastním podniku, vzácně je prodáván.
- **Nedokončená výroba a polotovary** jsou pořízeny vlastní výrobou a slouží k dalšímu zpracování uvnitř podniku. Prodávány jsou většinou pouze polotovary, a to jiným zpracovatelským společností.
- **Výrobky** se pořizují vlastní výrobou a jsou určeny k prodeji jiným účetním jednotkám, kde slouží k dalšímu užití.
- **Zboží** se pořizuje nákupem, nebo převodem vlastních výrobků do vlastních prodejen a slouží k dalšímu prodeji.
- **Zvířata** mohou být pořízena chovem (vlastní výrobou), nebo nákupem.
- **Zálohy poskytnuté na zásoby** jsou speciálním druhem zásob, protože nemají hmotný charakter, ale jedná se o pohledávku za dodavatelem, kterému byla poskytnuta finanční částka před dodáním zásob. (www.du.cz)



### **2.2.1. Oceňování zásob**

Jsou dva hlavní způsoby ocenění zásob, a to nákupem (v pořizovacích cenách) a vlastní výrobou (ve vlastních nákladech). S oceněním zásob pořízených nákupem, dále souvisí takzvaná metoda účtování způsobem A a způsobem B. U způsobu A jsou náklady na pořízení zásob účtovány na účtu pořízení, zde se spojuje cena zásob a vedlejší pořizovací náklady, a na základě příjemky jsou poté přeúčtovány na sklad. Naopak u způsobu B jsou zásoby účtovány rovnou na účty skupiny 50x a k rozvahovému dni jsou na základě inventury přeúčtovány na sklad. (Louša 2012)

Při účtování **metodou A** je poté několik způsobů, jak jednotlivé druhy zásob oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění. K nejznámějším patří metoda FIFO, vážený aritmetický průměr a pevné ceny. (Louša 2012)

#### **FIFO**

Zkratka FIFO pochází z anglického „first in, first out“ („první do skladu, první ze skladu“). Metoda je založena na způsobu, kdy ocenění vyskladňovaných položek vychází z ceny, která byla použita při pořízení nejstarší skladované zásoby. (www.accountingtools.com)

Opakem metody FIFO je metoda LIFO, která značí „last in, first out“ („poslední do skladu, první ze skladu“). Pro ocenění vyskladňovaných položek se použije cena zásob, které byly naposled uskladněny. (Louša 2012)

#### **Vážený průměr**

Cena se vypočítává váženým průměrem při každém nákupu položky, který byl uskutečněn. V případě, že se položka na skladě nevyskytuje, použije se skutečná pořizovací cena. Vyskladněná zásoba je poté oceněna vypočtenou cenou. (Louša 2012)

#### **Pevná cena**

České standardy nevylučují ani ocenění zásob předem stanovenou cenou, ale nikde není žádným předpisem stanoveno, jakým způsobem má být tato cena stanovena. Nesmíme ale zapomenout, že použité metody mají co nejvěrněji zobrazovat skutečnost. Obvykle cena vychází z předpokládaných pořizovacích cen, nebo z aktuálních cen. Ceny se mohou v průběhu roku různě měnit, proto je nutné vnitřním předpisem upravit, za jakých okolností se bude měnit jejich výše. (Louša 2012)

Se správným oceněním **zásob vlastní výroby** souvisí správné přiřazení nákladů na jednotku. K tomu slouží kalkulační systém podniku, který je stanovován každou účetní jednotkou individuálně. Strukturu, způsob řazení, podrobnost členění a vztah ke kalkulaci hodnotových veličin poté představuje kalkulační vzorec podniku. Tradičním kalkulačním vzorcem je pak tzv. typový kalkulační vzorec, který zahrnuje všechny náklady vložené do produktu. (Louša 2012)

**Tabulka 8 – Struktura typového kalkulačního vzorce**

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
4.	Výrobní režie
<b>Σ 1.-4.</b>	<b>Vlastní náklady výroby</b>
5.	Správní režie
<b>Σ 1.-5.</b>	<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>
6.	Zisk (popřípadě ztráta
<b>Σ 1.-6.</b>	<b>Prodejní cena</b>

Zdroj: HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro praxi 2018, 2018, s. 68

Výše ocenění se pak odvíjí od jednoho ze dvou názorů, kterého se společnost drží. První předpokládá ocenění zásob vlastní výroby na úrovni hodnoty přímých nákladů a vedlejší (nepřímé) náklady do ocenění zahrnuje pouze v případě, kdy je lze přímo přiřadit ke kalkulační jednotci. Druhý názor zahrnuje do nákladů na kalkulační jednotci i všechny nepřímé náklady. (Louša 2012)

Výsledná cena se odvíjí od vložené práce a hodnoty materiálu do produktu, a ovlivňují tak náklady účetní jednotky. Pro zajištění věcné srovnatelnosti nákladů a výnosů v daném účetním období je nutné účtovat o nedokončené výrobě prostřednictvím účtové skupiny 58x a tím náklady na nedokončenou výrobu vyloučit. Důvodem ve většině případů je časový nesoulad mezi výrobou a prodejem, Tím by mohlo docházet k ovlivnění výsledku hospodaření, především v jednotlivých účetních obdobích. (Louša 2012)

### 3. Představení podnikatelského subjektu

Podnikatelský subjekt, který bude v další části analyzován, se nazývá AGROKLAS Staré Sedliště a.s. (dále jen „společnost“ či „podnik“). Jedná se o akciovou společnost, která byla dne 15. listopadu 1991 zapsána do obchodního rejstříku Krajským soudem v Plzni, jejíž základní kapitál je ve výši 2 048 000 Kč. ([www.or.justice.cz](http://www.or.justice.cz))

Společnost působí v obci Staré Sedliště, v západočeském okrese Tachov, a používá klasické konvenční hospodaření. V současné době hospodaří na 1 141,05 ha zemědělské půdy. Převážná část zemědělské půdy, přesněji 573,65 ha, je v nájmu od majitelů pozemků (fyzických osob, právnických osob a obcí, v malé míře od Státního pozemkového úřadu a církve). Ve svém vlastnictví má společnost 51,80 ha půdy, dalších 515,26 ha zemědělské půdy mají ve vlastnictví rozhodující akcionáři společnosti, kteří půdu společnosti poskytují.

Zabývá se zemědělskou činností a její hlavní produkcí je výroba mléka, kterého ročně prodá kolem 3 000 000 litrů. Jedná se o jedinou českou společnost v okrese Tachov zabývající se výrobou mléka v tak velkém rozsahu. Ve svém vlastnictví má 381 kusů dojnic a dalších 438 kusů skotu (telat a býků). Společnost vlastní certifikát na jakost Q mléka, což je označení pro nejvyšší jakosti, od které se odvíjí jeho cena a následně i dotační podpory.

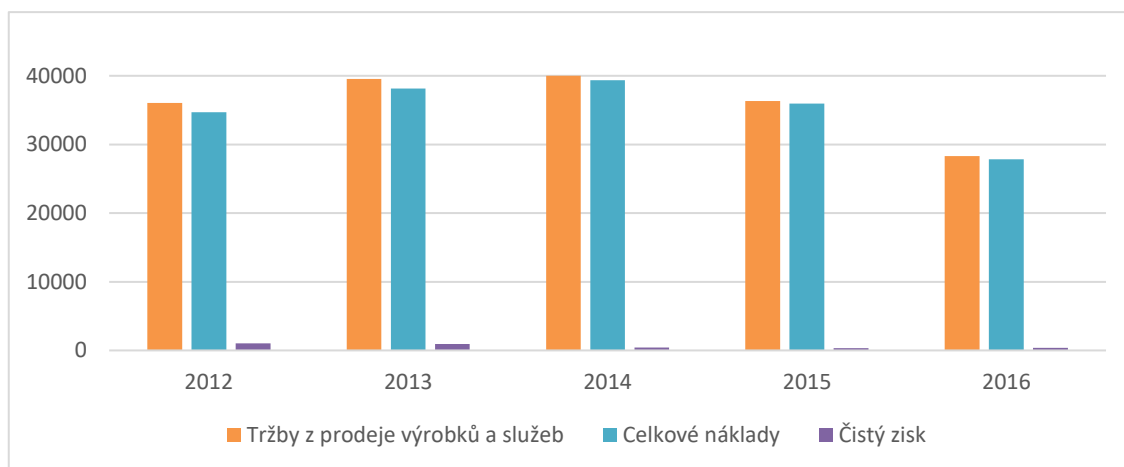
Do dalších činností uvedené společnosti patří také pěstování vlastních zemědělských plodin, které následně slouží jako krmivo pro svá hospodářská zvířata, nebo k prodeji. Do vedlejších činností dále patří také:

- přímý prodej poraženého skotu
- prodej skotu na jatka
- prodej telat (býčků) určených k dalšímu výkrmu
- prodej jalovic

#### **Finanční situace společnosti**

Pro představu, v jaké situaci se společnost nachází bylo vybráno období od roku 2012 do roku 2016, které je níže graficky zpracováno v grafu č. 2. Zobrazuje vývoj tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb, celkové náklady a čistý zisk za sledované období.

**Graf 2 – Vývoj společnosti**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z výročních zpráv, 2018

V grafu č. 2 můžeme vidět velmi nízkou hladinu zisku, která v průběhu let klesá. Větší vypovídající hodnotu mají ukazatele rentability, které lépe ukazují efektivnost celého podnikání.

**Tabulka 9 – Ukazatele rentability**

Ukazatele rentability	2012	2013	2014	2015	2016
Zisk (EAT)	1 030	928	437	309	398
Tržby	36 040	39 521	40 015	36 340	28 294
<b>Rentabilita tržeb (ROS)</b>	<b>0,029</b>	<b>0,023</b>	<b>0,011</b>	<b>0,009</b>	<b>0,014</b>
EBIT	2 035	1 916	1 265	945	1 055
Aktiva	48 593	51 763	57 905	55 416	56 645
<b>Rentabilita cel. kapitálu (ROA)</b>	<b>0,042</b>	<b>0,037</b>	<b>0,022</b>	<b>0,017</b>	<b>0,019</b>
Čistý zisk (EAT)	1 030	928	437	309	398
Vlastní kapitál	28 547	29 501	30 313	30 622	31 021
<b>Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)</b>	<b>0,036</b>	<b>0,031</b>	<b>0,014</b>	<b>0,01</b>	<b>0,013</b>

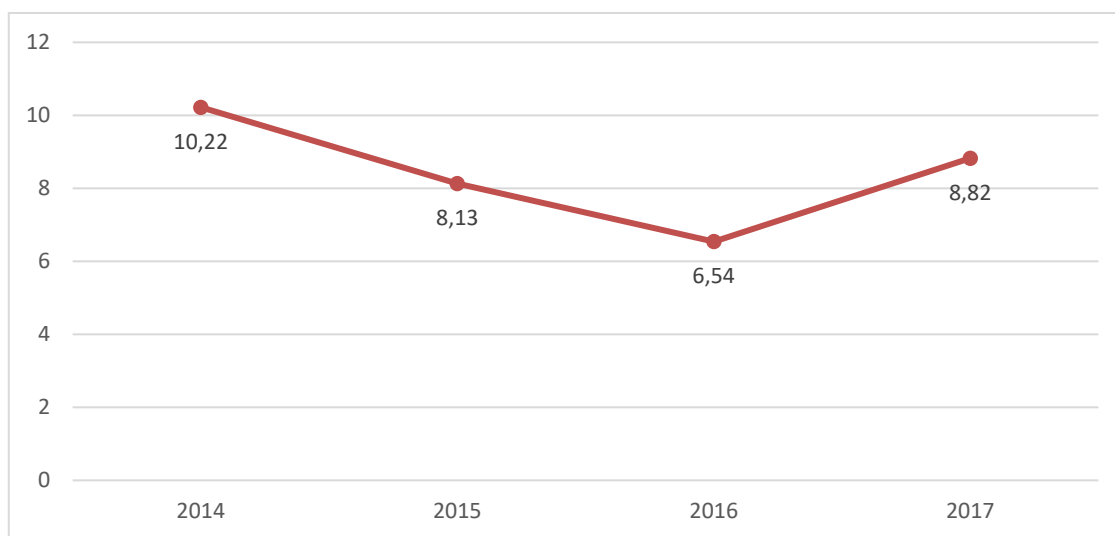
Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z výročních zpráv, 2018 (údaje v tis. Kč)

Ze všech výše uvedených ukazatelů můžeme říct, že společnost je ve sledovaném období rentabilní, ale nedosahuje příliš vysokých hodnot a první 4 roky klesá. Při bližším zkoumání rozvahy můžeme objevit růst závazků, ale především velmi nákladného dlouhodobého majetku, který společnost potřebuje ke svému podnikání. To má za následky vysoké odpisy a splátky úroků úvěrovým společnostem.

Důsledkem nízkých hospodářských výsledků není pouze vysoká kapitálová náročnost podnikání, ale i nízká přidaná hodnota, kterou společnost nemůže sama příliš ovlivnit.

Tržby se odvíjí především od výkupní ceny mléka. V níže uvedeném grafu č. 3, jsou znázorněny průměrné výkupní ceny za jeden litr mléka, které společnost obdržela v jednotlivých letech 2014–2017. V další části práce bude vyčíslena kalkulace nákladů na jeden litr mléka.

**Graf 3 – Vývoj ceny mléka**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Z grafu č. 3 lze vyčíst velké výkyvy ve výkupních cenách, které při výrobních objemech společnosti představují obrovské změny v tržbách. Na tyto změny nemůže společnost příliš reagovat, protože mléko podléhá zkáze a zároveň není možné příliš omezovat výrobu. Lze pouze snižovat náklady, ale to také nejde donekonečna. Další možností, jak přečkat krizové období je vytvořit rezervy, které pokryjí ušlé zisky vinou nižších výkupních cen.

## 4. Oceňování ve společnosti

V této části se práce zaměří na způsoby oceňování majetků využívaných v analyzovaném subjektu. Každé aktivum bude charakterizováno a znázorněn způsob ocenění použitý při pořízení společně se zaúčtováním. Následně bude proveden výpočet daňových odpisů a metody použité k ocenění k rozvahovému dni, zároveň s tím bude poukázáno na další možnosti, které lze použít.

Znázorněno bude též oceňování komodit ve vlastních nákladech, které jsou specifické pro zemědělskou výrobu (zemědělských plodin, skotu a mléka).

### 4.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Jako příklad dlouhodobého nehmotného majetku byl vybrán účetní systém SoftAg, který dodala společnost SoftAg STŘÍBRO s.r.o. dne 1. 5. 1993. Majetek byl oceněn na bázi pořizovacích cen (historických cen) v celkové částce 121 000 Kč. Cena se skládá z ceny pořízení 120 000 Kč a vedlejších pořizovacích nákladů 1 000 Kč za instalaci softwaru. Účtování pořízení je uvedeno v tabulce č. 10.

**Tabulka 10 – Pořízení softwaru**

Text	Cena	MD	DAL
Účetní software SOFTAK	120 000 Kč	041	321
Instalace softwaru	1 000 Kč	041	321
Převod účetního softwaru do majetku	121 000 Kč	013	041

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

K rozvahovému dni je pak software oceňován v zůstatkové ceně. K získání zůstatkové ceny je potřeba výpočet účetních odpisů, které ohodnotí morální opotřebení softwaru. Pro stanovení účetních odpisů společnost použila stejnou metodu, která slouží i pro výpočet odpisů daňových.

Způsob výpočtu:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{37} = \frac{121\,000}{37} = 3271$$

Průběh účtování odpisů je naznačen v následující tabulce č. 11. Pro výpočet a zaúčtování byly použity platné předpisy k 1.1.2018.

**Tabulka 11 – Účtování odpisů**

Měsíc	MD	DAL	Odpis	Zůstatková cena
1	551	073	3 271 Kč	117 729 Kč
2	551	073	3 271 Kč	114 458 Kč
3	551	073	3 271 Kč	111 187 Kč
:	:	:	:	:
:	:	:	:	:
37	551	073	3 244 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Odpisy byly v jednotlivých měsících zaokrouhlovány na celé koruny nahoru, a proto je nutné v posledním 37. měsíci odepsat pouze zbytkovou hodnotu 3 244 Kč. Zákon stanovuje hodnotu celkových odpisů v maximální výši pořizovací ceny majetku a při použití odpisu 3 271 Kč by odpisy pořizovací cenu přesáhly.

#### 4.2. Dlouhodobý hmotný majetek

Pro společnost je mnohem důležitější dlouhodobý hmotný majetek, který zastupuje klasický stroj zemědělského podniku, a to traktor John Deer pořízen nákupem v pořizovací ceně 3 794 000 Kč. Cena se skládala z ceny traktoru 3 789 000 Kč a vedlejších pořizovacích nákladů 4 200 Kč za dopravu traktoru a 800 korunového poplatku dopravnímu inspektorátu za přihlášení vozidla. Dále společnost získala dotaci z fondů Evropské Unie v hodnotě 1 200 000 Kč na jeho pořízení. Uvedený traktor byl zařazen do majetku společnosti dne 28. 06. 2017 v pořizovací ceně 2 594 000 Kč a je využíván pouze v rostlinné výrobě.

Pořízení bylo provedeno v následujícími účetními operacemi v tabulce č. 12

**Tabulka 12 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku**

Text	Cena	MD	DAL
Nárok na dotaci	1 200 000 Kč	378	346
Nákup traktoru John Deer	3 789 000 Kč	042	321
Doprava	4 200 Kč	042	321
Zaplacení poplatku dopravnímu inspektorátu	800 Kč	042	221
Použití dotace	1 200 000 Kč	346	042
Převod traktoru do majetku	2 594 000 Kč	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. zákonu o účetnictví je v § 47, nařízení snížit ocenění majetku o částku získanou dotací. Proto i ve výše uvedené tabulce je toto snížení pomocí účetní operace provedeno a traktor je převeden do majetku v pořizovací ceně 2 594 000 Kč. Vyloučení hodnoty poskytnuté dotace má za úkol zabránit snížení daňové povinnosti o prostředky získané pomocí bezúplatného plnění.

Majetek dle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. patří do 2. odpisové skupiny a pro daňové odpisy společnost stanovila **rovnoměrný způsob** odepisování. Proto sazba použitá pro první rok, jak je stanovena zákonem, činí 11 %, pro ostatní zbylé čtyři roky činí sazba v 22,25 %.

Výpočet odpisu pro 1. rok:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena} * \text{sazba}}{100}$$

Odpis pro další roky:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena} * \text{sazba}}{100}$$

**Tabulka 13 – Rovnoměrné daňové odpisy**

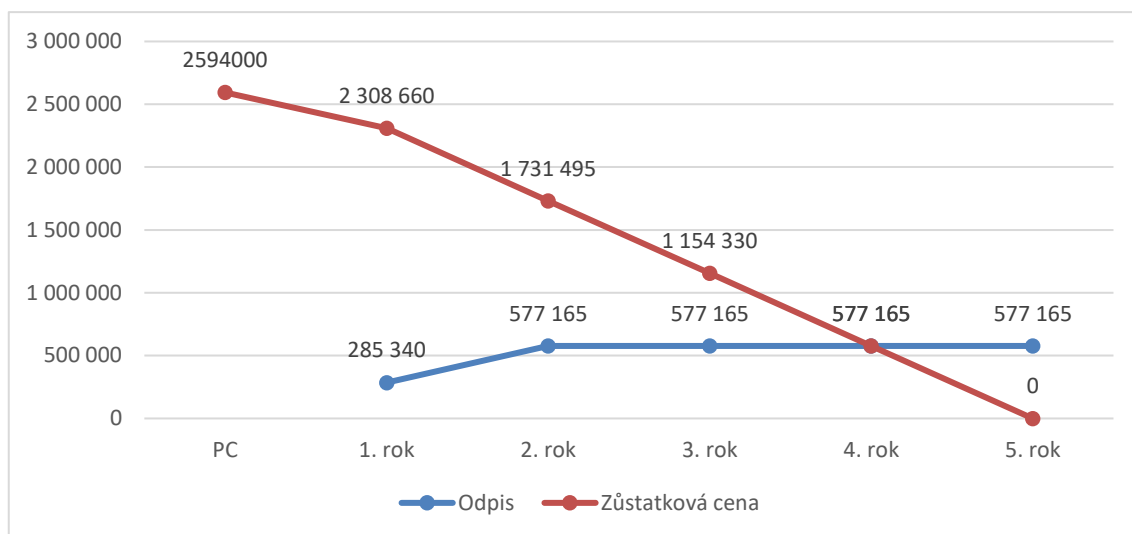
Rok	Výpočet	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	$\frac{2\,594\,000 * 11}{100}$	285 340	285 340	2 308 660
2. rok	$\frac{2\,594\,000 * 22,25}{100}$	577 165	862 505	1 731 495
3. rok	$\frac{2\,594\,000 * 22,25}{100}$	577 165	1 439 670	1 154 330
4. rok	$\frac{2\,594\,000 * 22,25}{100}$	577 165	2 016 835	577 165
5. rok	$\frac{2\,594\,000 * 22,25}{100}$	577 165	2 594 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

V tabulce č. 13 jsou uvedeny maximální částky odpisů, které lze účetní jednotkou v jednotlivých letech daňově uplatnit. Stejný postup pro výpočet daňových odpisů je využíván i v analyzované společnosti a při nízkých hospodářských výsledků, kterých dosahuje společnost, je tato metoda vhodnější než zrychlená.



**Graf 4 – Rovnoměrné daňové odpisy**



Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Z tabulky č. 13 a grafu č. 4, lze vyčíst opravdu rovnoměrné snižování ceny majetku. Daňové odepisování trvá 5 let a odpisy se liší pouze v prvním roce. Zákon předpokládá, že majetek není využíván po celý rok, a proto je odepsáno pouze 11 % majetku, v dalších čtyřech letech se již odepisuje stále stejná částka 22,25 %.

Další možností stanovení daňových odpisů je **zrychlený způsob**. Ten se liší od rovnoměrného průběhem odepisování. Jak název napovídá největší část je odepsána v prvních letech používání majetku a v průběhu času odpisy postupně klesají. Liší se také způsob výpočtu odpisu, který se nepočítá kromě prvního roku z pořizovací ceny, ale ze zůstatkové ceny.

Výpočet odpisu pro první rok:

$$Odpis = \frac{Pořizovací\ cena}{k}$$

Výpočet odpisu pro další roky:

$$Odpis = \frac{2 * ZC}{k' - n}$$

Kde: ZC ... Zůstatková cena

k ... koeficient pro první rok

k' ... koeficient pro další roky

n ... počet let již odepsaných

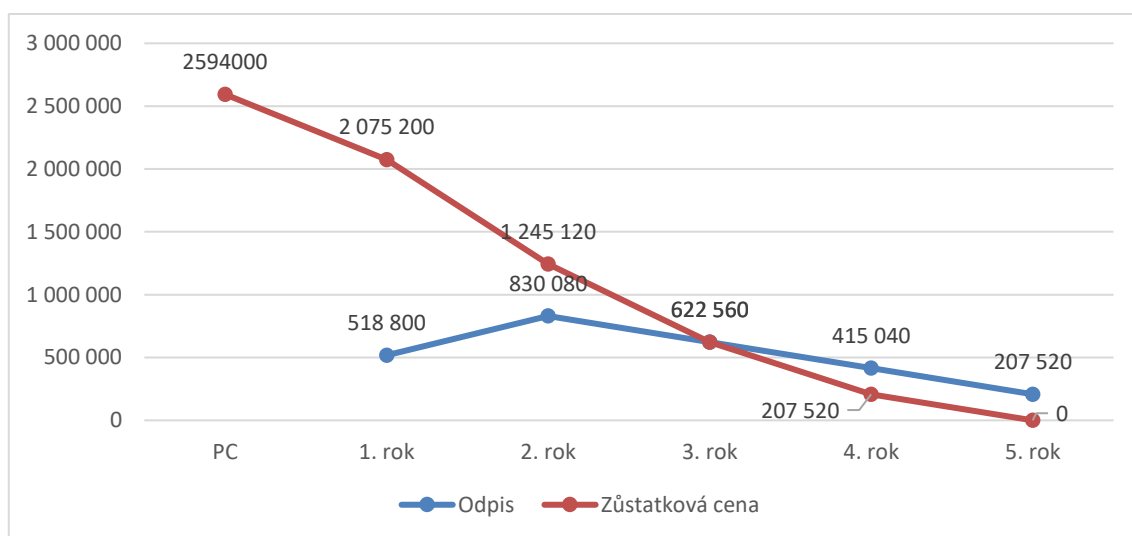
**Tabulka 14 – Zrychlené daňové odpisy**

Rok	Výpočet	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	$\frac{2\,594\,000}{5}$	518 800	518 800	2 075 200
2. rok	$\frac{2 * 2\,075\,200}{6 - 1}$	830 080	1 348 880	1 245 120
3. rok	$\frac{2 * 1\,245\,120}{6 - 2}$	622 560	1 971 440	622 560
4. rok	$\frac{2 * 622\,560}{6 - 3}$	415 040	2 386 480	207 520
5. rok	$\frac{2 * 207\,520}{6 - 4}$	207 520	2 594 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

V tabulce č. 15 jsou opět uvedeny maximální možné částky, které si účetní jednotka může za účetní období daňově uplatnit.

**Graf 5 – Zrychlené daňové odpisy**



Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

V tabulce č. 14 a grafu č. 5 zrychleného daňového odepisování vidíme nárůst v maximální výši odpisu v druhém roce oproti prvnímu, ale na rozdíl od rovnoměrného odepisování hodnota odpisu v průběhu let klesá. V prvních letech vidíme strmější pokles zůstatkové ceny a pozvolné zpomalování ke konci, zatímco u rovnoměrného je pokles pořád stejný.

Pro srovnání těchto dvou metod můžeme použít hodnoty odpisů pro první 3 roky, kdy dosahují největších rozdílů. Zatímco u rovnoměrného odepisování lze uplatnit až 55,5 %

hodnoty majetku, u zrychleného lze až 76 %, což znamená rozdíl 20,5 % pořizovací ceny. Z toho můžeme vyvodit, že zrychlený způsob využijí společnosti, které mají v plánu majetek v průběhu odepisování prodat a chtějí co nejvíce snížit svou daňovou povinnost. Naopak rovnoměrné použijí převážně společnosti, které chtějí majetek držet po celou dobu odepisování a upřednostňují stále stejnou výši odpisu.

Pro stanovení **účetních odpisů** je více možností než u odpisů daňových. Záleží pouze na účetní jednotce, jaký způsob si zvolí. Výběr by ovšem měl co nejlépe kopírovat reálné opotřebení majetku. Společnost si pro odepisování svého majetku vybrala rovnoměrný způsob odepisování a živostnost traktoru stanovila na 9 let. Zpravidla se stanovují měsíční odpisy, které společnost ohodnotila ve výši 24 019 Kč, protože majetek byl pořízen v průběhu roku. Pro ukázkou však budou použity roční odpisy, které umožní lépe zobrazit průběh odepisování po celou dobu životnosti majetku.

Výpočet **rovnoměrných účetních** odpisů probíhá pomocí vzorce:

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{n}$$

Kde:  $n$  ... doba životnosti majetku v měsících

**Tabulka 15 – Rovnoměrné účetní odpisy**

Rok	Způsob výpočtu	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	24 019 * 12	288 228	288 228	2 305 772
2. rok	24 019 * 12	288 228	576 456	2 017 544
3. rok	24 019 * 12	288 228	864 684	1 729 316
4. rok	24 019 * 12	288 228	1 152 912	1 441 088
5. rok	24 019 * 12	288 228	1 441 140	1 152 860
6. rok	24 019 * 12	288 228	1 729 368	864 632
7. rok	24 019 * 12	288 228	2 017 596	576 404
8. rok	24 019 * 12	288 228	2 305 824	288 176
9. rok	24 019 * 12	288 176	2 594 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Výše odpisů se po celé období nemění, záleží však na délce odepisování majetku (životnosti majetku), kterou zvolí účetní jednotka. Nemusí se však držet pouze lineárních odpisů, může si zvolit jiný způsob, který bude lépe kopírovat využití majetku a bude pro účetní jednotku přijatelnější. Na výběr může být některá z dále představených metod, nebo si může účetní jednotka vytvořit svojí vlastní.

**Metoda DDB** je založená na procentuálním výpočtu ze zůstatkové ceny v jednotlivých letech. Napřed je nutné vypočítat tzv. % DDB, které vyjadřuje procentuální výši odpisů ze zůstatkové ceny.

Vypočítává se pomocí vzorce:

$$\% DDB = \frac{100 \%}{n} * 2$$

Kde:  $n$  ... vyjadřuje dobu stanovenou pro odpisování

% DDB je v tomto případě 22,22 %, které se pak dosazuje do vzorce:

$$Odpis = \% DDB * Zůstatková\ cena$$

**Tabulka 16 – Účetní odpisy DDB**

Rok	Způsob výpočtu	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	0,2222 * 2 594 000	576 387	576 387	2 017 613
2. rok	0,2222 * 2 017 613	448 314	1 024 701	1 569 299
3. rok	0,2222 * 1 569 299	348 699	1 373 400	1 220 600
4. rok	0,2222 * 1 220 600	271 218	1 644 618	949 382
5. rok	0,2222 * 949 382	210 953	1 855 571	738 429
6. rok	0,2222 * 738 429	164 079	2 019 650	574 350
7. rok	0,2222 * 574 350	127 621	2 147 271	446 729
8. rok	0,2222 * 446 729	99 264	2 246 535	347 465
9. rok	0,2222 * 347 465	347 465	2 594 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

V tabulce č. 16 můžeme pozorovat klesající tendenci od prvního roku, výjimkou je poslední rok, kdy je nutné odepsat zbylou zůstatkovou cenu.

Dalším způsobem je **metoda SYD**, která se člení na degresivní a progresivní. Degresivní používá údaj o počtu let, které zbývá odepsat a hodnoty odpisů v průběhu let klesají. Opakem je progresivní metoda s hodnotou, která kopíruje odepisovaný rok a odpisy se postupně zvyšují.

Odpisy degresivní metody se vypočítávají pomocí vzorce:

$$Odpis = \frac{n}{SYD} * Pořizovací\ cena$$

Kde:  $n$  ... počet let, po které majetek bude ještě odepisován

$SYD$  ... součet životnosti, dle odpisového plánu

**Tabulka 17 – Účetní odpisy degressivní metoda SYD**

Rok	Způsob výpočtu	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
1. rok	$\frac{9}{45} * 2\,594\,000$	518 800	518 800	2 075 200
2. rok	$\frac{8}{45} * 2\,594\,000$	461 156	979 956	1 614 044
3. rok	$\frac{7}{45} * 2\,594\,000$	403 512	1 383 468	1 210 532
4. rok	$\frac{6}{45} * 2\,594\,000$	345 867	1 729 335	864 665
5. rok	$\frac{5}{45} * 2\,594\,000$	288 223	2 017 558	576 442
6. rok	$\frac{4}{45} * 2\,594\,000$	230 578	2 248 136	345 864
7. rok	$\frac{3}{45} * 2\,594\,000$	172 934	2 421 070	172 930
8. rok	$\frac{2}{45} * 2\,594\,000$	115 289	2 536 359	57 641
9. rok	$\frac{1}{45} * 2\,594\,000$	57 641	2 594 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Z tabulky č. 17 poznáme, že se jedná o zrychlenou metodu, kdy největší odpis je v prvním roce a v průběhu let jejich výše postupně klesá. Používá se především u majetku s dlouhou dobou životnosti. Z důvodu ztráty největší části své hodnoty v prvních letech.

Opačný průběh má progresivní metoda, u které je nejnižší odpis v prvním roce a postupem času jeho výše roste. K výpočtu se využívá stejný vzorec jako u degressivní metody jen za „n“ je dosazován rok, který je zrovna odepisován. V praxi se tato metoda téměř nepoužívá

Odpisy progresivní metody se vypočítávají pomocí vzorce:

$$Odpis = \frac{n}{SYD} * Pořizovací\ cena$$

Kde:  $n$  ... rok, který je odepisován

$SYD$  ... součet životnosti, dle odpisového plánu

**Tabulka 18 – Účetní odpisy progresivní metoda SYD**

Rok	Způsob výpočtu	Odpis	Oprávk	Zůstatková cena
1. rok	$\frac{1}{45} * 2\,594\,000$	57 645	57 645	2 536 355
2. rok	$\frac{2}{45} * 2\,594\,000$	115 289	172 934	2 421 066
3. rok	$\frac{3}{45} * 2\,594\,000$	172 934	345 868	2 248 132
4. rok	$\frac{4}{45} * 2\,594\,000$	230 578	576 446	2 017 554
5. rok	$\frac{5}{45} * 2\,594\,000$	288 223	864 669	1 729 331
6. rok	$\frac{6}{45} * 2\,594\,000$	345 867	1 210 536	1 383 464
7. rok	$\frac{7}{45} * 2\,594\,000$	403 512	1 614 048	979 952
8. rok	$\frac{8}{45} * 2\,594\,000$	461 156	2 075 204	518 796
9. rok	$\frac{9}{45} * 2\,594\,000$	518 796	2 594 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Z předešlých třech uvedených metod nemůžeme doporučit ani jedinou. Metoda DDB je velmi podobná degressivní metodě SYD a předpokládá vyšší využití majetku v prvních letech a postupné snižování jeho výkonnosti, ale v tomto případě to říci nelze. Opakem je progresivní metoda SYD, která naopak předpokládá zvyšování výkonnosti v průběhu let, ale to také nelze doporučit.

Nejvíce se skutečnosti blíží lineární metoda, která je používána i ve skutečnosti. Je jisté, že odpisy nebudou nikdy 100 % kopírovat opotřebení majetku, ale v tomto případě se jedná o sezónní využití a přesnější by byla metoda výkonová. Můžeme říci, že využití bude vyšší od dubna do října než od listopadu do března.

**Výkonové** odpisy by mohly být vypočítávané podle motohodin, což znamená počet hodin traktoru v provozu. Předpokládané využití bude v zimním období 75 motohodin měsíčně a 300 motohodin v ostatních měsících v roce v době hlavní sezóny. To znamená předpokládaná doba provozu 22 275 hodin za celou životnost traktoru. Dle vzorce vychází výkonový odpis na 116,4534 Kč/Mth.

Vzorec pro výpočet výkonových odpisů:

$$\text{Odpis za jednotku výkonu} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{Plánovaný výkon (kapacita)}}$$

Výše měsíčního odpisu se poté vypočítává jako  $\text{Výkon} * \text{Odpis za jednotku výkonu}$ .

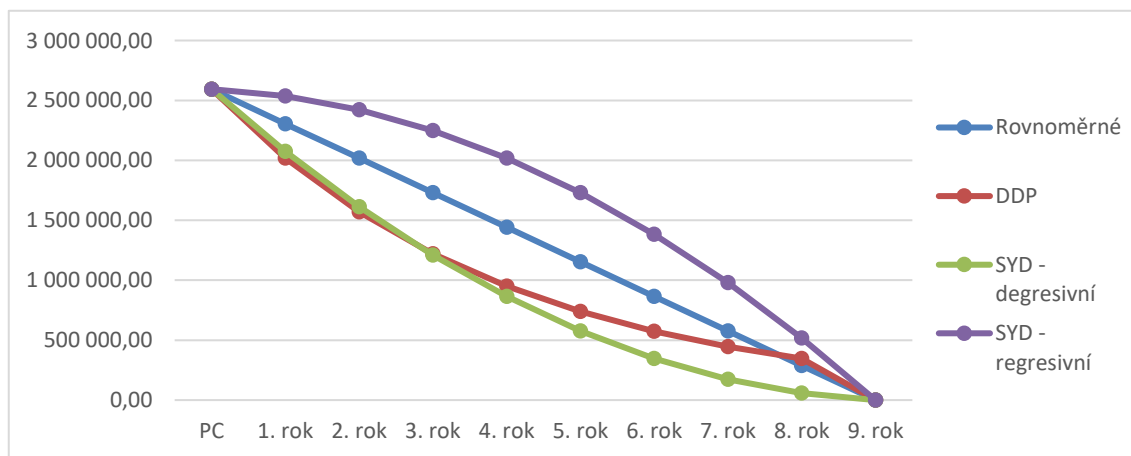
**Tabulka 19 – Výkonové odpisy**

Měsíc	Výkon	Způsob výpočtu	Odpis
Leden	75	75 * 116,4534	8 735
Únor	75	75 * 116,4534	8 735
Březen	75	75 * 116,4534	8 735
Duben	300	300 * 116,4534	34 937
Květen	300	300 * 116,4534	34 937
Červen	300	300 * 116,4534	34 937
Červenec	300	300 * 116,4534	34 937
Srpen	300	300 * 116,4534	34 937
Září	300	300 * 116,4534	34 937
Říjen	300	300 * 116,4534	34 937
Listopad	75	75 * 116,4534	8 735
Prosinec	75	75 * 116,4534	8 735
<b>Celkem</b>	<b>2 475</b>		<b>288 234</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

V tabulce č. 19 můžeme vidět, že roční odpis je téměř totožný jako v případě lineárních odpisů, liší se pouze v zaokrouhlování. Pro věrný a poctivý obraz účetnictví jsou ale přesnější výkonové odpisy, které lépe kopírují využívání traktoru v jednotlivých měsících v průběhu roku než lineární, které předpokládají stále stejnou výši odpisů každý měsíc.

**Graf 6 – Průběh zůstatkových cen**



Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

V grafu č. 6 můžeme vidět průběh zůstatkových cen při použití jednotlivých odpisových metod. Není zobrazená metoda výkonová, která je v součtu ročních odpisů shodná s ročními rovnoměrnými odpisy, to ale nemusí platit vždy. Výkonové účetní odpisy je možné stanovit, aby v každém roce/měsíci měli jinou výši a díky předešlým zkušenostem můžeme docílit věrnějšího obrazu než při použití jiných metod. To však neplatí u všech druhů majetku, v případě softwaru, nebo počítače nemohou být stanovené výkonové odpisy, protože v těchto případech se jedná především o morální opotřebení, které nelze vyjádřit například v době provozu. Těmto případům by bylo možné doporučit regresivní metodu SYD, protože v prvních letech jsou stále konkurenceschopné, ale v průběhu let jejich konkurenceschopnost klesá čím dál tím rychleji.

Dana Dvořáková ve svém článku v časopise Český finanční a účetní časopis uvádí: „*Východiskem pro volbu nezávisle proměnné a pro následnou volbu odpisovací metody, tedy zda má být odpis lineární, zrychlený (degresivní průběh funkce) či zpomalený (progresivní průběh funkce), musí být očekávaný průběh výnosů, které majetek účetní jednotce přinese.*“ (Dvořáková 2008, [www.vse.cz](http://www.vse.cz))

V našem případě výkonové odpisy stanovit lze a pokud již máme zkušenosti z předešlých let, můžeme je stanovit velmi přesně. Víme, že zemědělství je sezónní záležitost a traktor bude přes zimní období využíván méně než v druhé polovině roku, kdy je zapotřebí jeho plné využití. Také je možné, že první rok je využití nižší, protože máme ještě starý funkční traktor, ale který již má častější poruchy, nebo poruchy hrozí. Z toho můžeme vyvodit, že první a poslední rok bude využíván v menší míře a odhadem lze stanovit využití na 50 %, místo 2475 hodin v provozu bude pouze 1237,5 hodin. To vše lze u výkonových odpisů, na rozdíl od ostatních, vyjádřit a tím dosáhnout věrnějšího obrazu skutečnosti, proto bych i tyto odpisy společnosti doporučil. Účtování pak probíhá měsíčně ve všech případech stejně 551 na MD a 082 na DAL, mění se pouze výše odpisů.

### **4.3. Zásoby vlastní výroby**

Účetnictví v zemědělství je v mnoha aspektech stejné jako ve všech ostatních oborech, řídí se stejnými legislativními podmínkami a využívá řadu aktiv, jejichž funkce a způsoby využití jsou shodné jako v jiných oborech (stroje, budovy, peníze atd.), ale jsou určité druhy, které se odlišují. Specifikem je především oceňování biologických aktiv (zvířata a rostliny) vyráběných ve vlastní režii.



Protože společnost pěstuje větší množství zemědělských plodin, je těžké stanovit přímé náklady na jeden druh. Proto je využíváno průměrů na jeden hektar obdělávané půdy u nákladů jako jsou mzdy, nebo spotřeba paliva. Pro svoji potřebu sestavuje podnik kalkulaci pro každý jednotlivý druh zvlášť. Ze všech pěstovaných plodin společností byla vybrána pšenice.

Jedná se o tzv. pšenici ozimou, která je setá již na podzim. Společnost jí pěstuje na 238 hektarech půdy z celkové rozlohy 1 141 hektarů.

Kalkulace za rok 2017 se poté skládá z nedokončené výroby z roku 2016 v hodnotě 759 682 Kč a přímých nákladů, které jsou rozpočtované z celkové spotřeby, na rozlohu pěstované pšenice.

➤ Nafta	124 060 Kč
➤ Mzdy	89 280 Kč
➤ Sociální a zdravotní	31 248 Kč
➤ Spotřeba materiálu (např. osiva, hnojivo)	1 371 572 Kč
➤ Spotřeba služeb	189 065 Kč
➤ Pojištění plodin (pšenice)	45 010 Kč

A nepřímých (režijních) nákladů, které společnost vede na vnitropodnikových účtech. Tyto náklady jsou přepočítávané na rozlohu obdělávané půdy, kde se pěstuje náš produkt. Údaje jsou již uvedeny na rozlohu 238 hektarů.

➤ Odpisy traktorů (využívané v rostlinné výrobě)	183 457 Kč
➤ Samochodné stroje	161 436 Kč
➤ Těžké mechanismy	95 503 Kč
➤ Režie rostlinné výroby	269 556 Kč
➤ Režie celé společnosti (ve výši 1/2)	55 815 Kč

Výše uvedené složky samochodné stroje a těžké mechanismy obsahují náklady spojené s tímto druhem majetků. Jedná se například o opravy, náhradní díly, nebo odpisy těchto strojů.

Režie celé společnosti je rozdělena do dvou skupin. Na část vztaženou k rostlinné výrobě a část spojenou s výrobou živočišnou. Společnost si stanovila výši rozdělení 50 % pro každou kategorii.

Účtování probíhá v následujících krocích.

**Tabulka 20 – Účtování zásob ve vlastních nákladech**

Text	Náklady v Kč	MD	DAL
Nedokončená výroba v roce 2016	759 682	121	581
<b>Účtování v roce 2017</b>			
Nafta	124 060	501/1	112
Mzdy	89 280	521	331
Sociální a zdravotní	31 248		
Spotřeba materiálu	1 371 572	501/2	112
Spotřeba služeb	189 065	518/1	221
Pojištění plodin (pšenice)	45 010	518/2	321
Celkové režijní náklady	754 767	-	-
Převod na nedokončenou výrobou	2 605 002	121	581
Vyskladnění nedokončené výroby	3 364 684	581	121
<b>Převod na výrobky</b>	<b>3 364 684</b>	<b>123</b>	<b>583</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Výsledné celkové náklady na produkci pšenice jsou poté 3 364 684 Kč. Pro další využití se udávají výsledky v nákladech na hektar (14 137 Kč/ha), nebo běžnější v nákladech na jednu tunu produkce. Za rok 2017 se jednalo o produkci 903 tun, náklady na jednu tunu pak dosahují 3 726 korun. Tyto náklady lze srovnávat s údaji Ústavu zemědělské ekonomiky a informací, které provádí šetření o nákladech a výnosech zemědělských výrobků. Pro srovnání můžeme použít údaje z roku 2016, kdy náklady na tunu produkce činily 3 447 Kč, to znamená rozdíl 279 Kč/t. Tyto informace, ale nejsou úplně směrodatné, každá účetní jednotka provádí kalkulaci jiným způsobem. I v našem případě nelze náklady stoprocentně přiřadit k vyráběnému produktu a reálně to není ani možné. Další rozdíly budou vlivem jiné produkce, která se v jednotlivých letech liší. Žádný rok není úplně stejný a záleží především na počasí. Z tohoto důvodu nelze srovnávat jednotlivé roky. ([www.uzei.cz](http://www.uzei.cz))

#### 4.4. Ocenění zvířat ve vlastních nákladech

Složitě je také oceňování zvířat vlastního chovu, v tomto případě skotu. Po dobu svého života mění hodnotu průběžně a v čase může přecházet z oběžných aktiv do dlouhodobého majetku. Na začátku však musí být vysvětleny základní pojmy, které jsou užívané ve spojitosti s problematikou a postup používaný ve společnosti

**Příchovek** označuje narozené mládě, které na bázi pořizovacích výdajů musí být oceněno ve vlastních nákladech výroby.

**Přírůstek** je hodnota znázorňující růst hodnoty mladého skotu ve vztahu k váze mláděte. Vše začíná oceněním příchovku, které je samo o sobě velmi složité. Tato práce se mu věnovat příliš nebude, ale v udržení návaznosti bude stručně vysvětleno, jak taková kalkulace může probíhat. Dále se bude věnovat pouze kravám, protože u mladých býčků dochází k brzkému prodeji.

Mládě prochází přes 5 kategorií až do bodu, kdy je schopné dávat mléko a je přeřazeno do dlouhodobého majetku. První kategorií jsou telata do 6 měsíců, která jsou oceňována na bázi váhových přírůstků. Telata nejsou schopna sama fungovat, je potřeba, aby o ně bylo postaráno a byla pravidelně kontrolována.

Další dvě kategorie se řídí podle krmných dnů. Mládě je již schopné fungovat samo o sobě bez větší pomoci, proto se přeřadí z kategorie telat do kategorie jalovice chovné. Tato zvířata jsou určena k chovu a předpokládá se budoucí zhodnocení pomocí mléka. V době, kdy je jalovice připuštěná, přechází do kategorie jalovice do 5 měsíců březosti, po pěti měsících je poté přeřazena do další kategorie jalovice březí 5-9 měsíců, kde se již neřídí podle přírůstku, ani krmných dnů, ale podle tzv. vzrůstového přírůstku. Ten vychází z krmných dnů, ale je ponížěn o vedlejší produkty. Poslední kategorií je dojnice, kde jsou zařazené všechny jalovice, které porodily mládě a jsou schopné dávat mléko. Zde už kráva svou cenu nezvyšuje a náklady jsou započítávané do ceny mléka a budoucího příchovku.

#### **4.4.1. Vlastní ocenění**

Jak již bylo řečeno vše začíná oceněním mláděte (příchovku). Dana Dvořáková ve své publikaci Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství napsala: „*V živočišné výrobě je ocenění příchovků ve vlastních nákladech často velice obtížně zjistitelné.*“ (Dvořáková 2012, s. 56).

Publikace dále uvádí tři možné způsoby, jak takovou kalkulaci provést, ale každá účetní jednotka ji může provést svým vlastním způsobem. Všechny mají, ale společný „výrobní“ proces na jehož konci stojí dva typy užitku (produkty) – schopnost krávy dávat mléko a narozené mládě. V tomto případě se jedná o proces sdružené výroby, ale aby to nebylo tak jednoduché a rozpočítávaly se pouze náklady, kráva po celou dobu své březosti produkuje vedlejší produkty (chlévkou mrvu a močůvku), které je možné dále použít, nebo prodat. Výsledkem jsou náklady ponížené o vedlejší produkty, ale stále zůstávají

dva produkty a je nutné tyto náklady mezi ně rozpočítat. Po provedení kalkulace společnost stanovila náklady 35 Kč na jedno kilo narozeného mláděte.

V následující části budou ukázány jednotlivé kroky z pohledu účetnictví, které probíhají po celou dobu procesu vývoje od telete až po dospělou krávu (dojnici). Jak již bylo řečeno, cena narozeného mláděte se oceňuje v poměru 35 Kč za každé jeho kilo. Stejná suma je poté stanovena i pro přírůstky, během doby v kategorii telat do 6 měsíců. V tabulkách bude ukázáno účtování po jednotlivých měsících, váha přírůstku v kilogramech a jeho ocenění v korunách. Účtování pak probíhá pomocí analytiky, v níž se rozlišují jednotlivé kategorie.

**Tabulka 21 – Účtování v kategorii telat do 6 měsíců**

Datum	Text	Přírůstek	Ocenění	MD	DAL
01.01.2016	Narození mláděte (příchovek)	30	1050	124/1	584
31.01.2016	Přírůstek na váze	15	525	124/1	584
31.02.2016	Přírůstek na váze	20	700	124/1	584
31.03.2016	Přírůstek na váze	20	700	124/1	584
31.04.2016	Přírůstek na váze	30	1050	124/1	584
31.05.2016	Přírůstek na váze	30	1050	124/1	584
31.06.2016	Přírůstek na váze	30	1050	124/1	584
	<b>Celkem</b>	<b>175</b>	<b>6125</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

V tomto bodě opouští mládě skupinu Telat a je přeřazené do skupiny Jalovice chovné v oceňovací výši 6 125 Kč a váze 175 kg. Dále se již ocenění neřídí podle váhového přírůstku, ale dle krmných dnů, jejichž ocenění bylo stanoveno na 34 Kč za každý den.

**Tabulka 22 – Účtování v kategorii jalovice chovné**

Datum	Text	Počet dní	Ocenění	MD	DAL
01.07.2016	Převod do kategorie jalovice chovné		6 125	124/2	124/1
31.07.2016	Zvýšení hodnoty	31	1 054	124/2	584
31.08.2016	Zvýšení hodnoty	31	1 054	124/2	584
30.09.2016	Zvýšení hodnoty	30	1 020	124/2	584
31.10.2016	Zvýšení hodnoty	31	1 054	124/2	584
30.11.2016	Zvýšení hodnoty	30	1 020	124/2	584
31.12.2016	Zvýšení hodnoty	31	1 054	124/2	584
31.01.2017	Zvýšení hodnoty	31	1 054	124/2	584
11.02.2017	Zvýšení hodnoty	11	365	124/2	584
	<b>Celkem</b>		<b>13 800</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

V této chvíli dosahuje skot váhy okolo 400 kil a ceny 13 800 Kč. Dalším krokem je nechat skot připustit. Díky tomu je přeřazen do kategorie Jalovice do 5 měsíců březosti.

**Tabulka 23 – Účtování v kategorii jalovice do 5 měsíců březosti**

Datum	Text	Počet dní	Ocenění	MD	DAL
11.02.2017	Převod do kategorie jalovice do 5 měsíců březosti		13800	124/3	124/2
29.02.2017	Zvýšení hodnoty	18	612	124/3	584
31.03.2017	Zvýšení hodnoty	31	1054	124/3	584
30.04.2017	Zvýšení hodnoty	30	1020	124/3	584
31.05.2017	Zvýšení hodnoty	31	1054	124/3	584
30.06.2017	Zvýšení hodnoty	30	1020	124/3	584
11.07.2017	Zvýšení hodnoty	11	349	124/3	584
	<b>Celkem</b>		<b>18909</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Když dosáhne jalovice 5 měsíců březosti je převedena do kategorie Jalovice 5-9 měsíců březosti. V této době váží 550 kilo a její hodnota je 18 909 Kč, do budoucna už se žádný váhový přírůstek neočekává a skot je plně vzrostlý. Stále však roste jeho hodnota, a to pomocí takzvaného vzrůstového přírůstku, který již nesouvisí s váhou zvířete. Vzrůstový přírůstek se vypočítá jako krmný den minus vedlejší produkty. Proto i ocenění roste pomaleji než dříve.

**Tabulka 24 – Účtování v kategorii jalovice březí 5-9 měsíců**

Datum	Text	Počet dní	Ocenění	MD	DAL
11.07.2017	Převod do kategorie jalovice březí 5-9 měsíců		18909	124/4	124/3
31.07.2017	Zvýšení hodnoty	20	620	124/4	584
31.08.2017	Zvýšení hodnoty	31	961	124/4	584
30.09.2017	Zvýšení hodnoty	30	930	124/4	584
31.10.2017	Zvýšení hodnoty	31	961	124/4	584
13.11.2017	Zvýšení hodnoty	13	403	124/4	584
	<b>Celkem</b>	<b>125</b>	<b>22784</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Po porodu mláděte (příchovku) a možnosti dávat mléko je kráva přeřazena do kategorie dojnic. V tomto okamžiku je také zařazena do dlouhodobého majetku. Svou hodnotu již pravidelně nezvyšuje a výši ocenění můžou ovlivnit pouze náklady spojené s převodem, například na veterinární kontrolu, externí přepravu a podobně.

**Tabulka 25 – Převod do kategorie dojnice**

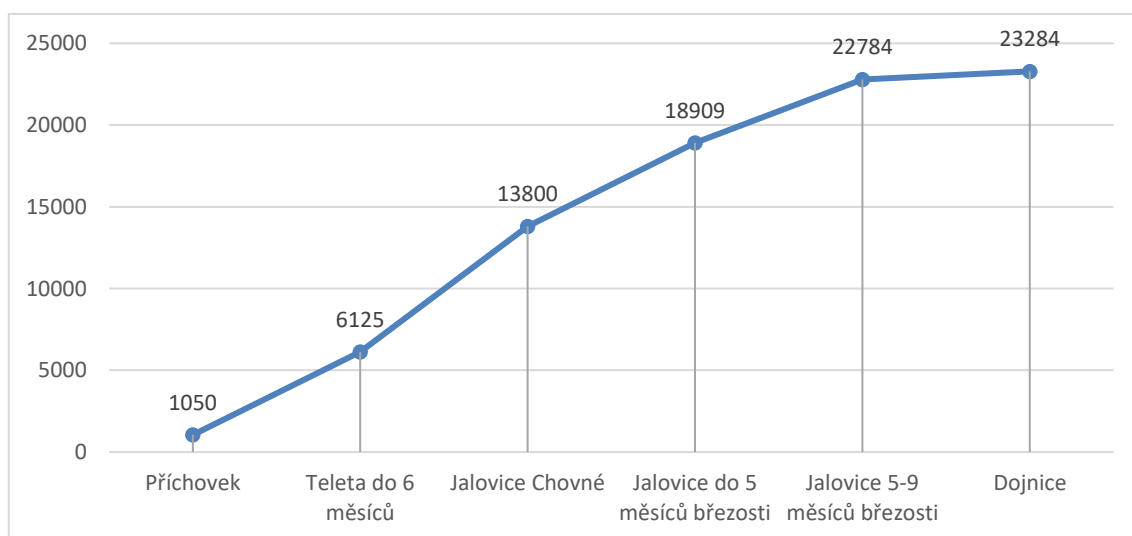
Datum	Text	Ocenění	MD	DAL
13.11.2017	Převod na účet pořízení DHM	22784	042	124/4
16.11.2017	Zaplacení veterinární prohlídky hotově	500	042	211
30.11.2017	Převod do kategorie dojnice a dlouhodobého majetku	23284	026	042

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Abychom získali věrný obraz skutečnosti, je nutné dodržet všechny předešlé kroky a musí být zaznamenána každá změna, která se v měsíci udála. Tyto informace si nemůže účetní oddělení zjišťovat samo, proto na konci každého měsíce obdrží od zootechnika společnosti deník zvířat, ve kterém je uvedeno, k jakým změnám v jednotlivých kategoriích za měsíc došlo. Příklad takového deníku je uveden v **Příloze A**.

Celý tento vývoj trvá necelé dva roky, po které výše ocenění neroste stále stejným tempem. Průběh ocenění od narození mláďete až po zařazení do kategorie dojnic a dlouhodobého majetku, je zachycen v následujícím grafu.

**Graf 6 – Vývoj ceny skotu**



Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

#### 4.4.2. Odpisy

Nyní již patří do dlouhodobého majetku a je nutné skot začít odepisovat. Daňové odpisy jsou stejné jako v případě ostatních druhů dlouhodobého majetku a řídí se zákonem o dani z příjmu. Patří do první odpisové skupiny, kde je majetek odepisován 3 roky a lze pro výpočet daňových odpisů použít jednu z výše zmíněných metod. Ty lze použít pouze

v případě, že je odepisován každý kus skotu zvlášť, především u individuální evidence, která je běžná u plemenných chovů (například dostihové koně). Zákon o dani z příjmu však dovoluje používat skupinové odpisy, dle pokynu generálního finančního ředitelství D-6 v § 26 zákona o dani z příjmu. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít tuto možnost, je nutné postupovat pomocí algoritmu, který je v pokynu uveden. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

Výpočet společných odpisů pro první rok probíhá pomocí vzorce:

$$R_0 = \frac{P * 20}{100} + \frac{V * 10}{100} + \frac{(KS - P) * 20}{100}$$

Dále se používá pouze:

$$R_0 = \frac{P * 20}{100} + \frac{V * 20}{100} + \frac{(KS - P) * 40}{100}$$

Kde:  $R_0$  ... roční odpis

$P$  ... hodnota zvířat zařazených do skupiny v průběhu zdaňovacího období

$V$  ... hodnota zvířat vyřazených ze skupiny v průběhu zdaňovacího období

$KS$  ... konečný stav

Účetní odpisy je pak možné stanovit stejnými způsoby jako daňové. Buď odepisovat **každý kus skotu zvlášť**, nebo použít skupinové odpisy. Jako v mnoha jiných ohledech i zde se najdou odlišnosti od jiných druhů majetků. Pro stanovení individuálních odpisů se využívá takzvaná předpokládaná tržba při brakaci, která vyjadřuje cenu vyčleněného zvířete z chovného stáda, jeho porážku a možný následný prodej zbytkových komodit (maso a ostatních užitečných produktů). Tato metoda vychází z českých účetních standardů. ([www.uzei.cz](http://www.uzei.cz))

$$R_0 = \frac{PC - T_{brak}}{t}$$

Kde:  $R_0$  ... roční odpis

$PC$  ... pořizovací cena v Kč

$T_{brak}$  ... předpokládaná tržba při brakaci;

$t$  ... předpokládaný počet let v chovu stáda

Další možností stanovení **individuálních odpisů** je stanovení odpisové sazby na jeden krmný den. Varianta nemusí být použita pouze pro individuální odpisy, ale je jí možné využít i v rámci skupinového odpisu, kdy společnost sleduje počet krmných dnů na celé

stádo a poté je uplatněn jeden celkový odpis. Tato varianta je využívána i v analyzované společnosti.

Třetí možností je stanovit **skupinový odpis nezávisle na krmných dnech**. Účetní standardy nestanovují přesný postup, jak takový odpis vypočítat, ale jednou z možností je vycházet z první zmíněné metody, pro stanovení individuálního odpisu, a pouze výsledek vynásobit počtem zvířat ve skupině.

Poté vzorec vypadá takto:

$$R_o = \frac{(PC - T_{brak}) * n}{t}$$

Kde:  $R_o$  ... roční odpis

$PC$  ... pořizovací cena v Kč

$T_{brak}$  ... předpokládaná tržba při brakaci

$t$  ... předpokládaný počet let v chovu stáda

$n$  ... počet zvířat ve skupině

## 4.5. Oceňování mléka

Další zajímavostí podnikání v tomto oboru, je výroba hlavního produktu – mléka. V běžném oboru můžeme kalkulovat s přesnými čísly, je nám známa výše přímých nákladů, spotřeba nutného materiálu, času a energií na jeden kus výrobku. Podnik má možnost ovlivnit následnou prodejní cenu (zisk). V zemědělském podniku je to úplně naopak, prodejní cena se odvíjí od výkupní a společnost nemá šanci jí jakýmkoliv způsobem ovlivnit. Zároveň se jedná o produkt, který podléhá časové zkáze a je nutné ho prodat.

Stejně je to s náklady. Ze zkušeností můžeme říci jaká bude výše přímých nákladů a produkce mléka společnosti, ale nikdy není možné stanovit přesnou výši nákladů, protože náklady i produkce se v čase liší. Mohlo by se zdát, že není důležité kalkulace provádět, ale i v tomto případě jsou nezbytné a je nutné vědět, zda je podnikání ziskové a je výnosné podnikat dále. Proto vždy za určité období společnost stanovuje výrobní náklady na jeden litr mléka zpětně. Podnikání v zemědělství je velmi nejisté, vše se odvíjí od různých faktorů, mezi nejdůležitější můžeme zařadit například počasí, situaci na trhu, nebo dotace.



V případě špatného počasí a neúrody, bude nutné krmiva nakoupit, což zvedne společnosti výrobní náklady a pokud trh nezareaguje zvýšením výkupní ceny mléka, povede to ke ztrátovému podnikání. Určitý čas tuto situaci lze přečkat, ale z dlouhodobého hlediska je tato situace neudržitelná. Občas přichází reakce od státu pomocí různých dotací, které slouží k překlenutí tohoto období. Pokud stát nezasáhne společnost může i zkrachovat, nebo musí dojít k omezení výroby k přečkání nepříznivého období. Když dojde ke zlepšení podmínek lze opět naplno vyrábět, ale což je v zemědělství časově a kapitálově náročné.

Jak již bylo řečeno, kalkulace se provádí za určité období. Pro ukázkou bude uvedena kalkulace, v tabulce č. 26, která byla provedena na konci září a zahrnuje náklady za všechny předešlé měsíce v roce. Důležitým údajem kromě výše nákladů je výroba mléka, která činila za uplynulé období 2 323 558 litrů.

**Tabulka 26 – Kalkulace na výrobu mléka**

Text	Celkem	Na litr mléka
Krmiva Nakoupená	4 752 300	2,05
Vlastní	4 888 023	2,10
Pohonné hmoty	101 660	0,04
Léky	58 454	0,03
Služby	912 266	0,39
Energie	571 067	0,25
Spotřeba materiálu	291 986	0,13
Oprava strojů	241 587	0,10
Cestovné zootechniků	59 207	0,03
Mzdové náklady včetně zootechniků a pojištění	3 872 028	1,67
Pojištění proti nákaze dojnic	54 859	0,02
Režie živočišné výroby	670 854	0,29
Režie celé společnosti (1/2)	156 348	0,07
Odpisy dojnic	1 658 633	0,71
Odpisy strojů	103 194	0,04
Odpisy traktorů v ŽV	289 267	0,12
<b>Celkem</b>	<b>18 681 733</b>	<b>8,04</b>

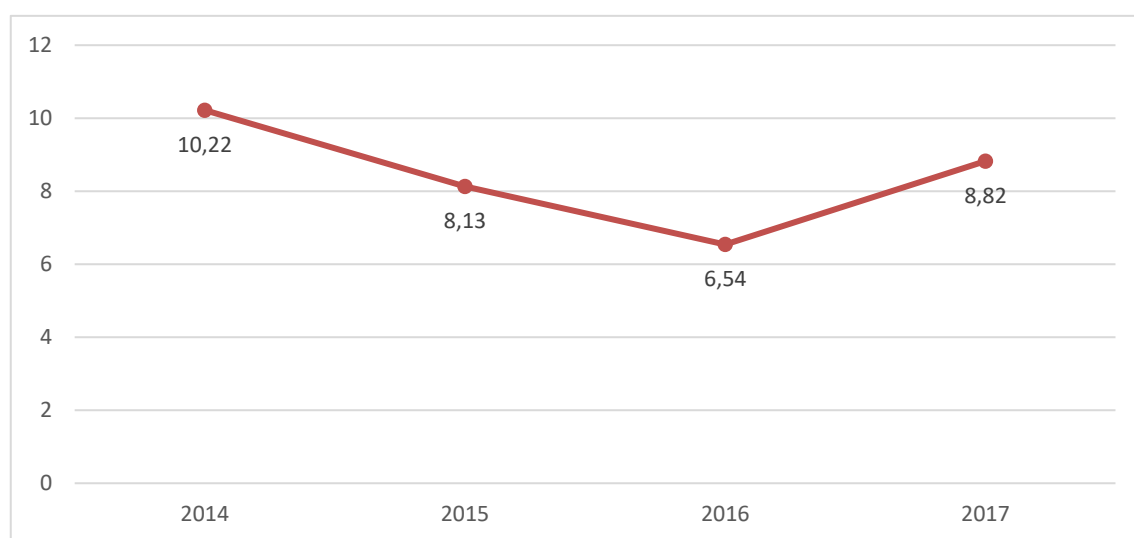
Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

Dle této kalkulace vychází náklady na 8,04 Kč na jeden litr mléka. Jsou však zahrnuty celkové náklady společnosti na živočišnou výrobu, které nejsou poníženy o výnosy z vedlejší produkce. Již dříve bylo zmíněno, že se jedná o sdruženou výrobu, proto není možné všechny náklady přiřadit k výrobě mléka, ale je nutné je rozdělit. Ústav

zemědělské ekonomiky a informací, dále jen ÚZEI, tyto náklady rozděluje 94 % pro výrobu mléka a 6 % pro narozené mládě. Společnost se řídí stejnou výší rozdělení, proto náklady na litr mléka vychází 7,56 Kč. Tuto částku by bylo ještě možné ponížít o vedlejší výrobu, ale společnost dále nepostupuje.

Zisk společnosti se poté odvíjí od výkupní ceny, která je závislá na vyhlášené výkupní ceně a kvalitě vyrobeného mléka. Dále výši zisků ovlivňuje vývoj kurzu, protože většina produkce mléka je vyvážená do Německa. Za rok 2017 vlivem kurzu přišla společnost o 136 648 Kč.

**Graf 8 – Vývoj průměrných cen za jeden litr mléka**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z interních dokumentů, 2018

V grafu č. 8 je znázorněn vývoj průměrných výkupních cen za jeden litr mléka v Kč, které společnost získala v jednotlivých letech 2014-2017. Rok 2016 byl pro společnost velmi těžký, výkupní ceny se pohybovaly na úrovni výrobních nákladů, což mělo za následek nejnižší tržby za rok 2012-2016. Vývoj tržeb je znázorněn v grafu č. 2, nebo ve výkazu zisku a ztráty v **Příloze B**. Navíc zemědělství je specifické tím, že není možné příliš omezit, nebo dokonce pozastavit výrobu během nepříznivého období, protože zvýšení výroby trvá více než dva roky, obnovení ještě déle.

## **Závěr**

Cílem této bakalářské práce bylo poskytnout ucelený přehled o principech, respektive metodách, které lze použít českými účetními jednotkami k ocenění svých aktiv dle českých právních předpisů a zasadit je do konkrétního českého podniku. Jako zástupce byla vybrána společnost AGROKLAS Staré Sedliště a.s. Společnost se zabývá zemědělskou činností, díky které se od většiny ostatních podniků odlišuje svou majetkovou strukturou. Tato vlastnost byla v práci využita při ukázce oceňovacích metod využívaných ve společnosti na konkrétních druzích majetků. Kromě klasických představitelů majetků společných pro většinu podniků, software a stroj, byla zahrnuta i biologická aktiva specifická pro zemědělství.

Prvním cílem práce bylo seznámit čtenáře se základními (údaji) informacemi týkajícími se oceňování. Především významu oceňování – proč je tak důležité se mu věnovat a je nutné ho regulovat pomocí právních předpisů, určit přesné způsoby jak a kdy takové oceňování provádět. Konec teoretické části uzavíralo definování aktiv a jednotlivých druhů, které jsou nejdůležitější pro zkoumanou společnost a byly poté využity v praktické části.

Představení společnosti AGROKLAS Staré Sedliště a.s., proběhlo společně s poskytnutím základních informací o aktuální finanční situaci pomocí ukazatelů rentability a grafu výnosů a nákladů za roky 2012-2016. Ukazatelé rentability měli za úkol porovnat dosažený zisk s výší zdrojů vynaložených na vytvoření zisku a tím posoudit intenzitu využití, reprodukce a zhodnocení kapitálu účetní jednotky.

Následoval rozbor způsobů ocenění konkrétních majetků ve společnosti. Jako zástupce klasického druhu majetku pro každou společnost byl vybrán účetní software a typický zástupce zemědělství, dlouhodobého hmotného majetku, a to traktor na kterém bylo ukázáno ocenění za pomoci dotace. Ty jsou zvláště hojně využívány v zemědělství a žádná společnost, podnikající v tomto oboru, by bez nich nedokázala řádně fungovat. Následně byly na dlouhodobém hmotném majetku představeny možnosti, které lze použít pro ocenění k rozvahovému dni. Mezi nejznámější patří metoda SYD, DDB, výkonové a lineární odpisy. Za jednu z nejpřesnějších metod byly shledány lineární odpisy využívané také v analyzované společnosti. Ale pro přesnější obraz skutečnosti je nutné

doporučit používat odpisy výkonové, které lépe kopírují využití zkoumaného majetku a podávají přesnější obraz skutečnosti.

Klasickým zástupcem majetku využívaného v zemědělství, byl vybrán ze živočišné výroby skot, z rostlinné pšenice ozimá a mléko jako hlavní produkt společnosti. Všechny tyto druhy majetků jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Na rozdíl od ostatních produktů v jiných podnicích nelze stanovit přesné náklady, a to i přímé. Lze pracovat pouze s určitými předpoklady (průměry), protože v tomto druhu podnikání se vyskytuje příliš velké množství neznámých veličin, které ho mohou ovlivnit. Proto samotné ocenění je složitější než v jiných druzích podnikání.

Podnikání analyzované společnosti nedosahuje příliš vysokých zisků. Zvýšení ale nelze ovlivnit pomocí vlastní marže, protože ta se odvíjí od aktuální situace na trhu, přesněji od výkupních cen. Společnost musí za výkupní cenu prodávat, protože, jak již bylo řečeno, mléko podléhá časové zkáze a nelze ho nechat např. na skladu, než bude vyšší poptávka. Také nelze příliš omezovat výrobu, nebo se orientovat na jiné produkty. Produkty živočišné výroby nelze ovlivnit vůbec. Mohlo by se však zdát, že je možné ovlivnit rostlinnou výrobu. Lze zasít žádanější druhy plodin a tím dosáhnout jiné skladby produkce, ale nelze nikdy přesně předpovědět vývoj celého roku, jakým plodinám se bude dařit a situaci na trhu. Proto je bezpečnější mít větší množství druhů plodin a rozložit tak případné ztráty.

Existují však dvě možnosti, jak může společnost své zisky zvýšit. Obě jsou založené na snižování nákladů. První z nich předpokládá co nejlepší využití dotačních možností a tím snížit své výdaje, potažmo náklady. Druhou možností, je zefektivnit celé své podnikání. Přesněji analyzovat a sledovat své náklady, hledat možnosti úspor a eliminovat zbytné činnosti. To ale nesmí být prováděno na úkor přílišného administrativního zatížení, protože by náklady mohly převýšit úspory. Závěrem je nutné dodat, že podnikání v zemědělství je mnohem nejistější a složitější než jiné podnikatelské zaměření.

Přínosem při zpracování této práce je získání celé řady nových poznatků. Díky teoretické části došlo k prohloubení znalostí souvisejících s oceňováním majetku a jejich následné využití v praktické části přineslo úplně nový pohled na zkoumanou problematiku a uvědomění, že oceňování není pouze o účtování, ale především o zvolení správné metody pro ocenění, která co přinese nejpřesnější zobrazení skutečnosti.

## Seznam tabulek

Tabulka 1 – Ocenění bilančních položek.....	14
Tabulka 2 – Metoda nižší ze dvou cen .....	18
Tabulka 3 – Informace o položkách dlouhodobého majetku.....	19
Tabulka 4 – Uplatnění opravných položek .....	19
Tabulka 5 – Vzorce pro kalkulaci účetních odpisů.....	21
Tabulka 6 – Vzorce pro výpočet daňových odpisů.....	22
Tabulka 7 – Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování a koeficient pro zrychlené odpisování .....	23
Tabulka 8 – Struktura typového kalkulačního vzorce .....	25
Tabulka 9 – Ukazatele rentability .....	27
Tabulka 10 – Pořízení softwaru .....	29
Tabulka 11 – Účtování odpisů .....	30
Tabulka 12 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku .....	30
Tabulka 13 – Rovnoměrné daňové odpisy .....	31
Tabulka 14 – Zrychlené daňové odpisy .....	33
Tabulka 15 – Rovnoměrné účetní odpisy .....	34
Tabulka 16 – Účetní odpisy DDB.....	35
Tabulka 17 – Účetní odpisy degresivní metoda SYD.....	36
Tabulka 18 – Účetní odpisy progresivní metoda SYD .....	37
Tabulka 19 – Výkonové odpisy .....	38
Tabulka 20 – Účtování zásob ve vlastních nákladech .....	41
Tabulka 21 – Účtování v kategorii telat do 6 měsíců .....	43
Tabulka 22 – Účtování v kategorii jalovice chovné .....	43
Tabulka 23 – Účtování v kategorii jalovice do 5 měsíců březosti.....	44
Tabulka 24 – Účtování v kategorii jalovice březí 5-9 měsíců .....	44

Tabulka 25 – Převod do kategorie dojnice .....	45
Tabulka 26 – Kalkulace na výrobu mléka .....	48

## Seznam grafů

Graf 1 – Členění aktiv .....	15
Graf 2 – Vývoj společnosti .....	27
Graf 3 – Vývoj ceny mléka .....	28
Graf 4 – Rovnoměrné daňové odpisy .....	32
Graf 5 – Zrychlené daňové odpisy .....	33
Graf 6 – Průběh zůstatkových cen .....	38
Graf 6 – Vývoj ceny skotu .....	45
Graf 8 – Vývoj průměrných cen za jeden litr mléka .....	49

## Seznam použité literatury

### Knížní zdroje

- BRYCHTA, Ivan a kol. *Účetnictví podnikatelů. 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2017.* 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 513 s. ISBN 978-80-7552-518-5.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 153 s. ISBN 978-80-7357-961-6.
- HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana, HRUŠKA, Zdeněk. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace.* 2., aktualizované vydání. Praha: Grada, 2016. 232 s. ISBN 978-80-247-4281-6.
- HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému].* 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007. 190 s. Management praxe. ISBN 978-80-903962-2-7.
- HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2018.* Třetí vydání. Praha: Grada, 2018. 232 s. ISBN 978-80-271-0866-4.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého.* 20., aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- POLÁČKOVÁ, Jana a kol. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství.* Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. 73 s. ISBN 978-80-86671-75-8.
- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017.* 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.
- STROUHAL, Jiří a kol. *Oceňování v účetnictví.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika.* 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.



ŠTEKER, Karel, OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2.*, aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4.

## **Legislativní předpisy**

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 01.01.2018

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění k 01.01.2018

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění k 01.01.2018

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech, ve znění k 14.01.2017

## Internetové (elektronické) zdroje

BRAGG, Steven. FIFO. In: *AccountingTools* [online]. 26.03.2018 [cit. 04.04.2018].

Dostupné z: <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-fifo.html?rq=fifo>

ČECHOVÁ, Alena. Definice a členění zásob. In: *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. 16.05.2016 [cit. 30.01.2018]. Dostupné z:

[https://www.du.cz/33/definice-a-cleneni-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-](https://www.du.cz/33/definice-a-cleneni-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es_f-KQspeNWwKHQAywBukc/?e=1qXLRNLrUYCrYx4Y1YC0S6g&uid=1bahYuSHHZUblIVUB0t4cqQ)

[jVUh4Es\\_f-](https://www.du.cz/33/definice-a-cleneni-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es_f-KQspeNWwKHQAywBukc/?e=1qXLRNLrUYCrYx4Y1YC0S6g&uid=1bahYuSHHZUblIVUB0t4cqQ)

[KQspeNWwKHQAywBukc/?e=1qXLRNLrUYCrYx4Y1YC0S6g&uid=1bahYuSHHZ](https://www.du.cz/33/definice-a-cleneni-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es_f-KQspeNWwKHQAywBukc/?e=1qXLRNLrUYCrYx4Y1YC0S6g&uid=1bahYuSHHZUblIVUB0t4cqQ)

[UblIVUB0t4cqQ](https://www.du.cz/33/definice-a-cleneni-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es_f-KQspeNWwKHQAywBukc/?e=1qXLRNLrUYCrYx4Y1YC0S6g&uid=1bahYuSHHZUblIVUB0t4cqQ)

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Účetní versus daňové odpisy. *Český finanční a účetní časopis*

[online časopis]. 2008, 2(1), 95-98 [cit. 27.02.2018]. ISSN 1802-2200. Dostupné z:

<https://www.vse.cz/cfuc/262>

HRUBÝ, Štěpán a VERNEROVÁ, Karolina. Technické zhodnocení z daňového i

účetního hlediska. In: *Fučík & partneři auditoři – daňový poradci* [online]. 15.06.2017

[cit. 04.04.2018]. Dostupné z: [http://www.fucik.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-z-](http://www.fucik.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-z-danoveho-i-ucetniho-hlediska/)

[danoveho-i-ucetniho-hlediska/](http://www.fucik.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-z-danoveho-i-ucetniho-hlediska/)

Ministerstvo spravedlnosti České republiky. *Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. [cit.

21.01.2018]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik->

[\\$firma?jenPlatne=PLATNE&nazev=agroklas+star%C3%A9+sedli%C5%A1t%C4%9B&po](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-)

[lozek=50&typHledani=STARTS\\_WITH](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-)

Ústav zemědělské ekonomiky a informací. *Databáze nákladovosti zemědělských výrobků*

2016 [online]. [cit. 27.01.2018]. Dostupné z:

[http://www.uzei.cz/data/usr\\_001\\_cz\\_soubory/2016.pdf](http://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/2016.pdf)

## **Seznam příloh**

Příloha A – Deník zvířat

Příloha B – Výkaz zisků a ztráty společnosti AGROKLAS Staré Sedliště a.s.

# Příloha A – Deník zvířat – kategorie jalovice chovné

DENÍK ZVÍŘAT kategorie : JCH stáj: 101 212 období: Práslinec 2017

Datum	Druh změny	Příjem						Výdej						Stav zvířat			
		Příchovek ks	Převod kg	Přesun ks	Nákup kg	Úhyn ks	NP kg	MP kg	Ost. prodej kg	Převod kg	Přesun Ks	ks	Kg	ks	Kg		
	Počáteční stav		3	1400								82				161	39372
1.12.																169	
4.12.												1	400 ✓			168	
11.12.												1	400 ✓			167	
18.12.												1	400 ✓			166	
21.12.												4	1600 ✓			162	
23.12.												2	800 ✓			160	
24.12.												1	400 ✓			159	
29.12.												1	400 ✓			158	
30.12.												3	1200 ✓			155	
												3	1200 ✓			152	
												NO	101230				
	Konečný stav		3	1400								17	6800			152	36514
	Krmné dny																5083
	Přirůstek															LB:	2542
	Průměr															0,5	240

## Příloha B – Výkaz zisků a ztráty

	2016	2015	2014	2013	2012
<b>Tržby z prodeje výrobků a služeb</b>	<b>28 294</b>	<b>36 340</b>	<b>40 015</b>	<b>39 521</b>	<b>36 040</b>
<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>27 888</b>	<b>31 820</b>	<b>34 976</b>	<b>32 040</b>	<b>29 678</b>
Spotřeba materiálu a energie	20 096	23 446	26 362	23 942	21 508
Služby	7 792	8 374	8 614	8 098	8 170
<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti</b>	<b>-2 441</b>	<b>1 451</b>	<b>-1 520</b>	<b>759</b>	<b>500</b>
<b>Aktivace</b>	<b>-3 280</b>	<b>-3 034</b>	<b>-2 740</b>	<b>-1 231</b>	<b>-2 822</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>12 585</b>	<b>12 981</b>	<b>12 768</b>	<b>11 929</b>	<b>10 931</b>
Mzdové náklady	9 238	9 523	9 359	8 764	8 019
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3 347	3 458	3 409	3 165	2 912
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3 081	3 159	3 097	2 890	2 644
Ostatní náklady	266	299	312	275	268
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>4 988</b>	<b>4 952</b>	<b>4 762</b>	<b>4 984</b>	<b>5 861</b>
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	4 988	4 952	4 762	4 984	5 861
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>15 621</b>	<b>14 663</b>	<b>13 807</b>	<b>12 692</b>	<b>12 559</b>
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 247	1 992	1 141	1 860	1 660
Tržby z prodeje materiálu	50	23	14	38	65
Jiné provozní výnosy	13 324	12 648	12 652	10 794	10 834
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>3 079</b>	<b>1 732</b>	<b>3 874</b>	<b>1 978</b>	<b>2 447</b>
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 054	882	690	739	939
Zůstatková cena prodaného materiálu	46	22	14	39	65
Daně a poplatky	358	359	386	413	542
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-140	-170	2 010	-170	-170
Jiné provozní náklady	761	639	774	957	1 071
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>1 096</b>	<b>1 101</b>	<b>1 702</b>	<b>1 754</b>	<b>2 004</b>
<b>Výnosové úroky a podobné výnosy</b>	<b>60</b>	<b>66</b>	<b>84</b>	<b>142</b>	<b>210</b>
Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	60	66	84	142	210
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>583</b>	<b>562</b>	<b>618</b>	<b>578</b>	<b>687</b>
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	583	562	498	249	529
<b>Ostatní finanční výnosy</b>	<b>29</b>	<b>62</b>	<b>120</b>	<b>329</b>	<b>158</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>130</b>	<b>284</b>	<b>641</b>	<b>283</b>	<b>333</b>
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-624</b>	<b>-718</b>	<b>-1 055</b>	<b>-390</b>	<b>-652</b>
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>472</b>	<b>383</b>	<b>647</b>	<b>1 364</b>	<b>1 352</b>
<b>Daň z příjmů za běžnou činnost</b>	<b>74</b>	<b>74</b>	<b>210</b>	<b>410</b>	<b>318</b>
Daň z příjmů splatná	77	75	619	408	594
Daň z příjmů odložená	-3	-1	-409	2	-276
<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>398</b>	<b>309</b>	<b>437</b>	<b>928</b>	<b>1 030</b>
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>398</b>	<b>309</b>	<b>437</b>	<b>954</b>	<b>1 034</b>
<b>Čistý obrat za účetní období</b>	<b>44 004</b>	<b>51 131</b>	<b>54 026</b>	<b>52 684</b>	<b>48 967</b>

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty společnosti AGROKLAS Staré sedliště a.s. (údaje v tis. Kč)

## **Abstrakt**

TOMAN, Filip. Oceňování aktiv v podniku. Plzeň, 2018. 58 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická

**Klíčová slova:** aktiva, majetek, společnost, ocenění, zemědělství

Tato bakalářská práce je zaměřena na oceňování aktiv v českém podniku, konkrétně se jedná o společnost AGROKLAS Staré Sedliště a.s. Teoretická část je věnována významu oceňování, mezinárodním právním úpravám IAS/IFRS, českým právním předpisům a definování vybraných druhů aktiv. V praktické části je představena analyzovaná společnost a její finanční situace pomocí ukazatelů rentability. Následuje ocenění konkrétních majetků užívaných v podniku. Způsob ocenění, který byl použit při pořízení a k rozvahovému dni. Společně s tím budou ukázány i jiné metody, které lze použít, způsob účtování a výpočet daňových odpisů. V závěru je zhodnoceno celkové oceňování ve společnosti a problémy spojené s oceňováním majetků v zemědělství.

## **Abstract**

TOMAN, Filip. Evaluation process of assets in company. Pilsen, 2018. 58 p. Bachelor thesis. University of West Bohemia in Pilsen. Faculty of economics

**Key words:** assets, estate, company, evaluation, agriculture, depreciation

This bachelor thesis is focused on the valuation of assets in the Czech company, namely AGROKLAS Staré Sedliště a.s. The theoretical part dedicatory to the importance of valuation, international legal regulations IAS / IFRS, Czech legislation and defining selected asset types. In the practical part represents the analyzed company and its financial situation through profitability ratios. Next is the valuation of the specific assets used in the company. Valuation method used in the acquisition and at the balance sheet date. Along with this will be described other methods that can be used, the method of accounting and the calculation of tax depreciation. Finally, the overall valuation in the company and the problems associated with the valuation of agricultural assets.