

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta

Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: účetnictví a finanční řízení podniku

Způsoby oceňování zvířat v podmínkách současné legislativy a potřeb podniků, řešení integrovaného oceňování zvířat v rámci holdingové struktury

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

Autor:
Bc. Jana Lhotková

2009

Zadání diplomové práce

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Způsoby oceňování zvířat v podmínkách současné legislativy a potřeb podniků, řešení integrovaného oceňování zvířat v rámci holdingové struktury vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Ratibořských Horách, dne 10. dubna 2009.

Bc. Jana Lhotková

Poděkování

Děkuji vedoucí práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. Za odbornou pomoc při zpracování diplomové práce. Současně děkuji vedení podniku Maso Planá, a. s. za umožnění využití podnikových písemností při zpracování diplomové práce.

Obsah

1. Úvod	6
2. Cíl a postup práce	8
3. Literární přehled	9
4. Metodika	20
5. Analytická část práce	22
5.1. Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	22
5.2. Zásoby – účtová třída 1	22
5.2.1. Zásoby nakoupené	23
5.2.2. Zásoby vytvořené vlastní činností	23
6. Porovnání jednotlivých metod oceňování zvířat	31
6.1. Ocenění skutečnou historickou cenou	31
a) Ocenění zástavového skotu	31
b) Ocenění základního stáda	32
c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce	33
d) Cash-flow	35
6.2. Ocenění pevnou cenou	35
a) Ocenění zástavového skotu	35
b) Ocenění základního stáda	37
c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce	37
d) Cash-flow	38
6.3. Ocenění pro účely daňové evidence	39
a) Ocenění zástavového skotu	39
b) Ocenění základního stáda	40
c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce	40
d) Cash-flow	43
6.4. Ocenění dle mezinárodních účetních standardů	43
a) Ocenění zástavového skotu	43
b) Ocenění základního stáda	45
c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce	47
d) Cash-flow	48
6.5. Srovnání jednotlivých metod vykazování zvířat:	48
7. Závěr	49
8. Summary	51

1. Úvod

Účetní a daňové předpisy platné v České republice upravují pouze všeobecně a rámcově způsob vedení účetnictví a evidenci pro účely výpočtu daně z příjmu. Z pohledu legislativy se úpravě účetnictví věnuje zejména Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví a České účetní standardy, které popisují další účetní metody a postupy účtování. Základním právním předpisem pro úpravu daňové problematiky je Zákon č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Legislativní předpisy se soustředí spíše na to, od čeho se nesmí účetní jednotky odchýlit, aby nedošlo ať již k úmyslnému nebo neúmyslnému zkreslení daňové povinnosti v běžném období nebo účetních obdobích následujících. Stejně tak odborná literatura věnující se účetnictví nebo daňovým předpisům zejména vychází z těchto potřeb a soustředí se na to, aby se účetní jednotky nedopustily nějakého prohřešku proti aktuálně platné legislativě.

Málokdy se ale na trhu objeví publikace, která by se věnovala konkrétnímu typu podniku a možnostem vedení účetní evidence a vykazování přesně vymezené hospodářské činnosti. Potřeba takových publikací stoupá zejména v případě zavádění nové činnosti v podniku, kdy obvykle účetní oddělení nemá zkušenosti s novou činností a neví, co je vlastně vhodné a potřebné u dané hospodářské činnosti sledovat. Metodou pokus omyl obvykle dojde k nějakému výsledku, který je v pořádku legislativně, ale o využití získaných dat při hodnocení ekonomické efektivnosti dané činnosti se dá často pouze spekulovat.

Nedostatek takových příruček patrně souvisí i s nedostatečnou poptávkou po tomto typu publikací, kdy většina vlastníků podniků nebo vedoucích představitelů účetních jednotek požaduje pouze splnění platných právních předpisů a dalším využitím účetních dat se nezabývají. Přitom s rozmyslem vedená účetní evidence může pomoci při rozhodování o dalších činnostech podniku, poskytuje údaje pro srovnání s konkurencí a v neposlední řadě jasně ukazuje, jestli náš podnik má šanci přežít a uspět i v letech následujících.

Na současném trhu odborné ekonomické literatury najdeme jen omezený výběr knih zabývajících se zachycením zemědělství v účetnictví jako takového nebo dokonce některé konkrétní zemědělské aktivity. Domnívám se proto, že ucelený popis a zhodnocení jednotlivých účetních a daňových pravidel, postupů a zásad při účetním zobrazení chovu zvířat je zajímavý a účelný a doufám, že i prakticky využitelný. Ve své práci se pokusím nejen popsat způsoby oceňování zvířat v podmínkách současné legislativy, ale i zhodnotit vliv jednotlivých způsobů ocenění na výsledek hospodaření podniku, potažmo na hospodářský výsledek holdingu jako celku.

V legislativní úpravě účetních předpisů dochází rovněž poměrně často ke změnám a úpravám ve vykazování některých činností nebo některého majetku. Ve své práci popíši i změny v úpravě evidence zvířat v posledních letech, jak je možné tyto změny v účetnictví promítnout a jaký dopad do hospodářského výsledku, případně daňové povinnosti účetní jednotky tyto změny znamenají.

V současné době je často diskutovaná také problematika mezinárodních účetních standardů. Standardy obsahují i úpravy týkající se zemědělství a zemědělských komodit, jedná se o standard IAS 41 Zemědělství. V diplomové práci se tedy pokusím o rozbor dané problematiky i z hlediska Mezinárodních účetních standardů a o zhodnocení vlivu vykazování zemědělské činnosti podle Mezinárodních účetních standardů na hospodářský výsledek podniku.

Ve své práci budu vycházet z účetních dat podniku zabývajících se výrobou masa a masných výrobků, kterému jako zdroj suroviny slouží i vlastní zástavový skot a základní stádo skotu. Společnost je součástí zemědělsko-chemického holdingu, který zahrnuje jak zpracovatele masa, tak i zemědělské podniky zabývajících se prvovýrobou, tj. chovem prasat a skotu či produkcí rostlinné výroby.

2. Cíl a postup práce

Cílem mé diplomové práce je popsat a zhodnotit jednotlivé způsoby oceňování zvířat a jejich zachycení v účetní evidenci tak, jak to umožňují v současné době platné daňové a účetní předpisy. Součástí diplomové práce je i popis rozdílů mezi Českými účetními standardy a Mezinárodními účetními standardy týkajícími se zemědělské činnosti, zejména tedy Mezinárodního účetního standardu č. 41 Zemědělství.

Zároveň chci ve své práci nastínit rozdílné úhly pohledu na účetní zachycení dat a to z pohledu na hospodaření jednotlivé samostatné společnosti a následně z pohledu na hospodaření holdingu jako celku, pokud je společnost součástí větší struktury podniků vlastněných jedním majitelem.

V úvodu se zmiňuji o důvodech, které mě vedly k napsání této diplomové práce. V literární rešerši zmiňuji zejména legislativní předpisy upravující předmět účetnictví v České republice, právní předpisy týkající se zdaňování zemědělské činnosti v České republice a Mezinárodní účetní standard č. 41 Zemědělství, ke kterému České účetní standardy rovněž přihlížejí a dle kterého je možné v České republice také vykazovat zemědělskou činnost.

Při zpracování práce použiji informace a účetní data poskytnutá společností Maso Planá, a. s., zejména z jejich účetních závěrek, výročních zpráv a interních směrnic. Na základě třídění a analýzy těchto dat zpracuji popis oceňování a účtování zvířat v konkrétní účetní jednotce. A následně v syntetické části práce se pokusím zhodnotit dopady jednotlivých způsobů vykazování na výsledek hospodaření a daňovou povinnost jednotlivé společnosti a celého holdingu.

3. Literární přehled

Účetnictví každého, zemědělského i jiného, podniku musí odpovídat obecně platným právním předpisům, týkajících se účetnictví a daní:

Účetnictví musí být vedeno a účetní závěrka se sestavuje v souladu se **Zákonem o účetnictví** – zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který je základním právním předpisem pro vedení účetnictví. Dále **Vyhláškou č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví, platnou pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem k tomu, že vyhláška obecně nemůže obsáhnout všechny účetní metody a postupy účtování, umožňuje ustanovení zákona o účetnictví Ministerstvu financí vydání **Českých účetních standardů**.

Zákon o účetnictví se zabývá systémem podvojného účetnictví a má sedm částí. Strukturu zákona o účetnictví tvoří:

- 1) Obecná ustanovení – zabývající se předmětem účetnictvím jako takovým
- 2) Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy
- 3) Účetní závěrka – vymezuje pojmy závěrka, rozvahový den, stanoví povinnost ověření závěrky auditorem, povinnost a způsob sestavení výroční zprávy, povinnost a způsob zveřejňování účetní závěrky
- 4) Způsoby oceňování
- 5) Inventarizace majetku a závazků
- 6) Úschova účetních záznamů
- 7) Ustanovení společná, přechodná a závěrečná – stanoví např. obsah účetního záznamu, pojem průkaznosti účetního záznamu, možnosti oprav účetních záznamů, sankce

Způsoby účtování zásob v zemědělském podniku

Způsob A – v průběhu účetního období se účtují všechny přírůstky (nákupy) a všechny úbytky (spotřeby). Všechny složky pořizovací ceny se nejprve zaúčtují na vrub účtu pořízení zásob účtové skupiny 11 – materiál nebo 12 – Zásoby vlastní výroby a ve prospěch příslušného účtu v účtové třídě 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé finanční úvěry, účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy nebo účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti (v případě zásob vlastní výroby). Pokud do pořizovací ceny vstupují ještě další vnitropodnikové náklady, je nutno účtovat o aktivaci těchto nákladů. Aktivaci účtujeme ve prospěch účtové skupiny 62 – Aktivace a na vrub příslušného účtu zásob. Při

výdeji zásob účtujeme na vrub účtu účtové skupiny 50 – Spotřebované náklady nebo 54 – Jiné provozní náklady (prodej zásob).

Nákup materiálu lze účtovat buďto ve prospěch tzv. kalkulačních účtů, které se použijí ke zjištění celkové pořizovací ceny, nebo je možné účtovat bez prostřednictví kalkulačních účtů pro pořízení zásob. To se využije zejména v případech, kdy je jednoznačné, že s nákupem zásob žádné vedlejší náklady nesouvisejí.

Způsob B

V průběhu účetního období se zásoby v pořizovacích cenách účtují na vrub účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy a ve prospěch příslušných účtů závazků nebo finančních účtů. V případě aktivace vnitropodnikových nákladů účtujeme rovněž na vrub účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, avšak ve prospěch účtové skupiny 62 – Aktivace. K rozvahovému dni se počáteční stavy účtů zásob na skladě vyúčtují na vrub účtu účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Inventurní stavy zásob zjištěné inventarizací k rozvahovému dni se zaúčtují na vrub příslušného účtu zásob na skladě, souvztažně se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy.

V případě zásob vlastní výroby v průběhu účetního období nejsou evidovány žádné účetní záznamy. K rozvahovému dni se počáteční stavy účtů zásob na skladě vyúčtují na vrub účtu účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Skutečně zjištěný stav zásob ověřený fyzickou inventurou se zaúčtuje na vrub příslušných účtů zásob na skladě a ve prospěch účtu účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.

V případě využití účtování zásob způsobem B je bezpodmínečně nutné běžné a pečlivé vedení skladové evidence veškerých druhů zásob, aby bylo možné v kterémkoli okamžiku zjistit aktuální správný stav zásob a vyčíslit tak hospodářský výsledek účetní jednotky.

Způsobům oceňování se v Zákoně o účetnictví věnuje část čtvrtá, tj. par. 24 – 28. Podle par. 24 účetní jednotky oceňují majetek a závazky

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle par. 25, tj.
 - hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,

- hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností pořizovacími cenami,
 - zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami
 - zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady
 - příchovky zvířat vlastními náklady
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se závěrka sestavuje, způsoby podle par. 27; rovněž toto ocenění je povinna zaznamenat v účetních knihách

Nakupované zásoby se oceňují pořizovacími cenami, tj. cena pořízení (u neplátce daně včetně DPH) zvýšená o další náklady související s pořízením těchto zásob. Jedná se např. o clo, spotřební daň, dopravné externí i vnitropodnikové. Ocenění zásob na skladě se dále zvyšuje o externí i vnitropodnikové náklady na jejich zpracování (úpravu). Zpracováním materiálu se rozumí taková úprava, která mění užité vlastnosti zásob nebo kterou se mění možnost použití těchto zásob.

Při výdeji zásob do spotřeby (tj. účtování do nákladů) může účetní jednotka používat ocenění průměrnou cenou, kterou zjistí jako vážený aritmetický průměr, který se přepočítává minimálně jednou měsíčně, nebo metodou FIFO. Metoda FIFO znamená „první do skladu, první ze skladu“. V zemědělských podnicích však není zvykem tuto metodu využívat. V rámci jednoho analytického účtu zásob není možné metody kombinovat, při vyskladnění lze používat pouze jeden z možných způsobů ocenění.

Při oceňování nakupovaných zásob je rovněž možné používat ocenění na základě pevných skladových cen. Tyto skladové ceny musí být evidovány ve vnitropodnikovém ceníku. Rozdíly mezi pořizovací cenou a skladovou cenou se zaúčtují na zvláštní analytický účet pro cenové odchylky k nakoupeným zásobám. Při výdeji zásob ze skladu do spotřeby, nebo při prodeji je nutno rovněž zaúčtovat poměrné snížení cenové odchylky. Poměr, v jakém má být cenová odchylka odúčtována, se vypočítá dle vzorce:

Vydané zásoby v Kč

$$\text{Koeficient} = \frac{\text{Vydané zásoby v Kč}}{\text{Počáteční zásoba v Kč} + \text{příjem zásob v Kč}}$$

Tímto koeficientem vynásobíme součet počáteční zásoby v Kč a obrátu na straně MD účtu cenové odchylky.

Oceňování zásob vlastní výroby v zemědělském podniku

- a) sestavení vlastního ceníku na úrovni plánové kalkulace – kalkulační vzorec musí být obsažen a popsán ve vnitropodnikové směrnici. Vlastní ceník se aktualizuje obvykle jednou ročně na základě aktuálních cen vstupů (tj. externích nákladů na produkci).

- b) Sestavení vlastního ceníku na úrovni skutečných nákladů zjištěných za uplynulé účetní období. Ceník se aktualizuje vždy k 1. lednu daného účetního období. K nákladům běžného roku je pro účely výpočtu nutné přičíst náklady vynaložené v minulém roce na zajištění produkce běžného roku a naopak odečíst náklady vynaložené na zajištění produkce v roce následujícím. Předmětem kalkulace jsou náklady na dokončenou výrobu.

- c) Oceňování příchovků zvířat (narozená mláďata, jednodenní drůbež, nově vzniklá včelstva) – oceňují se vlastními náklady. V případě, že vlastní náklady nelze zjistit, oceňují se příchovky zvířat reprodukční pořizovací cenou. I tato cena je často obtížně zjistitelná. Neexistuje např. trh s čerstvě narozenými selaty nebo telaty. Používá se proto zprostředkovaná reprodukční cena – tj. kg narozeného mláděte x cena za 1 kg odstaveného mláděte – trh s odstavenými telaty nebo selaty běžně existuje. Je možné použít i cenu za 1 ks odstaveného mláděte, zjištěnou jako průměrně dosahovanou cenu na trhu za 1 ks prodávaného odstaveného telete nebo selete.

- d) Oceňování přírůstků hmotnosti u zvířat, která se váží (zástavový skot) a vzrůstový přírůstek u zvířat, která se neváží (vysokobřezí jalovice – obvykle se přírůstek hmotnosti zjišťuje do 5. měsíce březosti, od 5. měsíce březosti do otelení se účtuje o vzrůstovém přírůstku, který je oceněn na základě počtu krmných dnů a nákladů vynaložených na 1 krmný den) je na úrovni vlastních nákladů. Ve vnitropodnikové směrnici by mělo být stanoveno ocenění 1 kg přírůstku hmotnosti a 1 krmného dne vzrůstového přírůstku. Výpočet ocenění by měl být podložen kalkulačním propočtem na základě skutečně vynaložených nákladů za minimálně 1 účetní období. Tuto kalkulaci je vhodné aktualizovat minimálně jednou ročně na základě skutečně vynaložených nákladů v minulém účetním období.

- e) Úbytky zvířat se obvykle účtují v průměrných cenách, oceňování metodou FIFO není v zemědělských podnicích příliš rozšířeno.

Vlastní náklady – představují vlastní náklady na jednotku výrobku (kalkulační jednici). Náklady je možné pro účely kalkulace stanovit na úrovni:

- a) Přímých nákladů, které se zjišťují přímo na kalkulační jednici ve skutečné výši zjištěné z účetnictví u následných kalkulací nebo jako plánované přímé náklady na kalkulační jednici u plánových kalkulací.
- b) Nepřímých nákladů, které se na kalkulační jednici přepočítávají podle zvolené rozvrhové základny – obvykle vztah k přímému materiálu nebo přímým mzdám.

Vyhláška o účetnictví – dotčené problematiky se týká par. 7 odst. 5 – Položka B.II.5 Rozvahy obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. A to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných v položce „B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny“ se účtuje jako o zásobách.

Položku „C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary“ není obvyklé ani nutné u skotu vykazovat. Pravděpodobně by se muselo dle stadia březosti krav stanovit poměr hodnoty telete. Tuto hodnotu by ještě bylo nutné snížit o % úhynu telat a pravděpodobnost narození mrtvého telete. Pracnost výpočtu by však nepřevýšila užitek ze získané informace.

Položka „C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“ obsahuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v položkách „B.II.5. Dospělá zvířata jejich skupiny“, „C.I.1. Materiál“ a C.I.5. Zboží“. V každé věkové kategorii mohou být zvířata předmětem prodeje.

Zvířata se evidují skupinově, např. podle věkových kategorií a také podle druhů jednotlivých zvířat. Vnitřní členění věkových kategorií je v kompetenci účetní jednotky, je však nezbytně nutné způsob členění a charakteristiky jednotlivých kategorií a skupin zvířat popsat v účetní směrnici. Během chovu a růstu zvířat se zvířata mezi jednotlivými

kategoriemi převádějí dle věku a dle vzrůstu (hmotnosti). V účetnictví se tyto změny promítají pouze jako převody mezi analytickými účty k účtu zvířata.

Položka „C.I.5. Zboží“ obsahuje movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Položka obsahuje dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat.

Povinností účetní jednotky je uvést v příloze v účetní závěrce informace o druzích zvířat, která jsou vykazována jako dlouhodobý majetek a zásoby.

České účetní standardy – Jejich účelem je podat popis dalších účetních metod nebo postupů účtování, které nejsou uvedeny ve vyhláškách. Vydání standardů oznamuje Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji. V současnosti jsou platné České účetní standardy 001 až 023. Standardy se zabývají různými oblastmi, např. Odložená daň, Zásoby, Zásady účtování na účtech apod. Pro veškeré specifické účetní případy vyskytující se v zemědělském podniku zde však řešení nenajdeme.

K uvedenému tématu se vztahuje zejména Český účetní standard pro podnikatele č. 13 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který blíže specifikuje způsoby oceňování hmotného a nehmotného majetku. Definiuje rovněž pojem vlastní náklady, kterými se rozumí veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

Standard dále stanoví podmínky pro účetní odepisování dospělých zvířat a jejich skupin, kdy umožňuje při jejich odpisování postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda. Kromě tažných zvířat, dostihových a plemenných koní, kteří se odpisují individuálně, lze ostatní dospělá zvířata a jejich skupiny odpisovat skupinově.

Dalším bodem týkajícím se zvířat je ustanovení, že v případě dospělých zvířat nelze účtovat o technickém zhodnocení.

Zvířat se týká také ČÚS č. 015 Zásoby. Ten stanoví, že nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, zvířata vlastního odchovu (příchovky) vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou v případech, kdy vlastní náklady nelze zjistit. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady.

Převod zvířat vlastního chovu, která dospěla a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat, se zaúčtuje prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 62-Aktivace.

Účetnictví se věnují také odborné publikace, kterých vychází každý rok celá řada. Některé se zabývají účetnictvím jako celkem, některé řeší pouze nějaký omezený okruh problémů. Patří k nim např.:

Neplechová, M., Účetnictví zemědělských podniků – první část publikace je věnována obecným zásadám obsaženým v právních předpisech. Ve druhé části, uspořádané podle jednotlivých účtových tříd směrné účtové osnovy, jsou vedle obecné tematiky vztahující se na zemědělský podnik uvedeny i příklady doporučených řešení zemědělské problematiky (např. problematika dlouhodobého majetku – základního stáda a zásob), je zmíněna problematika účetní závěrky a jsou uvedeny příklady vnitropodnikových směrnic.

Kovanicová, D., Abeceda účetních znalostí pro každého – kniha podává účetnictví jako ucelený systém, včleňuje účetnictví do širšího rámce daní, finančních trhů a v neposlední řadě představuje i začlenění českého účetnictví do evropské a světové harmonizace. Třetí část knihy je věnována finančnímu účetnictví podnikatelských subjektů ČR.

Louša, F., Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelských subjektů – podrobný výklad je pravidelně aktualizován v souladu s novelami předpisů zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky, Českých účetních standardů a novým zákoníkem práce. Kniha obsahuje přehled jaké směrnice, jak a proč je nutné vytvořit. Nedílnou součástí je elektronická příloha se souborem praktických vzorů směrnic na CD-ROMu. Zpracované vzory (ve formátu RTF) umožní snadný přenos do vlastního PC a usnadní práci při přípravě a vypracování jednotlivých směrnic v jakémkoliv textovém formátu. Např. odpovědnostního řádu, odpisového plánu, směrnice pro tvorbu a čerpání rezerv, pro časové rozlišování, pro účtování zásob, kurzových rozdílů, upravující vedení pokladní agendy, provedení inventarizace, k účetní závěrce apod.

Svatošová, J., Trávníčková, J., Účtová osnova, České účetní standardy a postupy účtování pro podnikatele – kniha obsahuje veškeré platné právní předpisy upravující účetnictví pro podnikatele platné v České republice – tj. Vyhlášku č. 500/2002 Sb. s komentářem a příklady účtování, návrh účtového rozvrhu pro podnikatele, návrh formulářů pro účetní závěrku, základní účetní zásada, informace a sdělení vycházející ve Finančním zpravodaji, České účetní standardy s komentářem a v neposlední řadě i zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

Způsob vedení a organizace účetnictví účetní jednotky musí být dále přizpůsobeno vybraným ustanovením dalších právních předpisů, které stanoví další povinnosti pro vedení účetnictví, jako jsou:

Občanský zákoník – zákon č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Obchodní zákoník – zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů – ustanovení Části první Hlavy IV obchodního zákoníku, která jsou věnována účetnictví podnikatelů, stanoví povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, zveřejnění účetní závěrky i výroční zprávy, doplňuje zákon o účetnictví o další situace týkající se povinnosti uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky, oblasti vlastního kapitálu a oblasti závazkového práva.

Zákon o cenných papírech – zákon č. 591/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o dani z přidané hodnoty – zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je nutno respektovat zejména při stanovení účtového rozvrhu – analytických účtů. Základ daně se odvíjí od výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví.

Zákon o konkurzu a vyrovnání – zákon č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů – upravuje tvorbu a výši rezerv a opravných položek u poplatníků daně z příjmů, je nutno akceptovat již při sestavování účtového rozvrhu, kdy je nutno rozlišit položky, které ovlivňují či neovlivňují základ daně a také dodržování předepsaných postupů při uplatnění např. rezervy na opravy hmotného majetku či opravných položek k pohledávkám.

Účetnictví zemědělských podniků dále ovlivňují některé specifické právní normy, jako Zákon o zemědělských skladních listech a zemědělských veřejných skladech – zákon č. 307/2000 Sb., v platném znění

Zákon o zemědělství – zákon č. 252/1997 Sb. ve znění pozdějších předpisů
předpisy týkající se různých dotačních titulů

Zákon na ochranu zvířat proti týrání – zákon č. 246/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů

Současná právní úprava účetních předpisů České republiky přihlíží k mezinárodním účetním předpisům, které se v současné době rovněž mění a i nadále budou procházet vývojem. Mezinárodní účetní standard 41 – Zemědělství byl již vydán Komisí pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se sídlem v Londýně a vešel v platnost pro závěrku roku 2003. Jeho cílem je stanovení účetního zachycení zemědělské činnosti, vykázání v účetní závěrce a její zveřejnění.

Živé chovy prasat a stáda býků jsou definovány jako biologická aktiva podle IAS 41 Zemědělství. Biologická aktiva jsou vykazována a oceňována ve fair value k datu rozvahy. Fair value je tržní cena, za kterou účetní jednotka může majetek prodat. Obvykle se snižuje o odhadované náklady na dokončení a prodej. Změny ve fair value, které vyplývají ze změn v množství a ceny jsou účtovány výsledkově v rámci provozního výsledku běžného období. Používá se všeobecná úprava účtování o zásobách, tzn., že reálnou hodnotu nad úroveň pořizovacích nákladů nelze použít. Zemědělská produkce je oceňována ve fair value k datu sklizně a následně oceňována podle IAS 2 Zásoby.

Hovězí biologická aktiva zahrnují plemenné býky, tj. býky, s jejichž spermatem se obchoduje a testované býky, kteří v současnosti nejsou plemenní, ale jsou ve fázi testování na potomstvo. Hovězí biologická aktiva jsou vykazována ve fair value, která je určena na základě diskontovaného cash flow. Protože neexistuje dostupná tržní cena těchto hovězích biologických aktiv, je jejich cena obvykle určována na bázi diskontovaného cash flow, které společnost očekává získat z užívání býka v průběhu doby jeho životnosti (tj. čistých peněžních toků z prodeje býčího spermatu diskontovaných tržní úrokovou mírou zdaněním). Hovězí biologická aktiva držená k dlouhodobému internímu využití jsou klasifikována jako dlouhodobá aktiva.

Veškerá biologická aktiva se povinně výsledkově přeceňují na tržní cenu. Tj. veškerá zvířata jsou v rozvaze vykázána v tržních cenách.

Zásoby se dle IAS 2 Zásoby oceňují v pořizovací ceně, tj. cena pořízení + náklady s pořízením související. Zásoby se oceňují také čistou realizovatelnou hodnotou, pokud je nižší než pořizovací cena. Čistá realizovatelná hodnota je hodnota předpokládaných tržeb snížená o dodatečné náklady potřebné k dokončení a o odhadované odbytové náklady. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Pozor, při převodu z českého účetnictví můžeme dojít k jiné výši vlastních nákladů z důvodu jiné výše odpisů.

Pokud byla hodnota zásob přeceněním snížena, je možné následně zvýšit hodnotu zásob maximálně o výši původního odpisu. Zásoby producentů a obchodníků se zemědělskými a lesními produkty nebo rudami mohou být vykázány v čisté realizovatelné hodnotě, i když převyšuje vynaložené náklady.

Mezinárodní účetní standardy vyžadují, aby podnik používal stejnou metodu oceňování zásob pro všechny zásoby, které mají podobnou povahu a využití.

Pojem zemědělství podle současných právních předpisů v České republice

Zemědělským podnikatelem je fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanovených zákonem. Taková osoba je povinna se zaevidovat u místně příslušného obecního úřadu s rozšířenou působností.

Zemědělskou výrobou se kromě jiného rozumí **živočišná výroba** zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní.

Pro případy, jejichž řešení nenajdeme v žádném z platných právních předpisů je nutno mít na paměti, že sestavená účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Při volbě vlastní účetní metody (postupu účtování) jiné, než jaké jsou popsány v účetních předpisech, nesmí tato účetní metoda porušovat ustanovení zákona o účetnictví a musí být volena i s ohledem na platné daňové předpisy. Zvolené účetní postupy je nutno vždy zdůvodnit, uvést ve vlastních vnitřních předpisech a uvést v příloze účetní závěrky.

Vymezení pojmů:

Účetní jednotka = kromě jiných všechny právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky

Účetnictví = ucelený soubor informací o ekonomické situaci účetní jednotky. Ve smyslu zákona podává účetnictví věrný a poctivý obraz o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Podvojně účetnictví = dva úhly pohledu na jedinou podstatu – na majetek. Chápání majetku z hlediska konkrétní formy majetku (aktiva) a z hlediska zdrojů, jimiž jsou hospodářské prostředky financovány (původ majetku – pasiva v širším smyslu, tj. vlastní a cizí zdroje). Základní princip podvojněho účetnictví = **bilanční princip** - tj. aktiva = pasiva.

Souvztažnost účtů = určení správné dvojice účtů pro konkrétní účetní případ vychází z posouzení účetního případu z hlediska jeho ekonomického dopadu a z hlediska zvoleného účtového rozvrhu zpracovaného na podkladě směrné účtové osnovy.

4. Metodika

1) objekt zkoumání

Objektem zkoumání jsou pravidla a možné postupy účtování a vykazování zvířat z hlediska účetní a daňové legislativy. Jako výchozí zdroj dat je použita společnost Maso Planá, a. s., jejíž hlavní činností je výroba masa a masných výrobků. Společnost patří mezi přední masokombináty zásobujícími český trh. Výrobní proces zahrnuje veškeré činnosti související s výrobou masa a masných výrobků, tj. porážku živých zvířat, bourání jatečných těl a výrobu masných výrobků. Společnost zpracovává jak hovězí maso, tak i vepřové. Vzhledem k nárůstu možnosti vývozu hovězího dobytka mimo český trh v souvislosti se vstupem do Evropské unie se společnost ve své vedlejší činnosti začala zabývat chovem skotu. Tento skot je určen jak pro zpracování ve vlastním závodě, tak i pro případný prodej na trhy, kde lze výhodněji realizovat kvalitní surovinu z určitých konkrétních plemen skotu. Společnost je součástí zemědělského a chemického holdingu AGROFERT.

2) hlavní cíl práce

Popsat a porovnat jednotlivé způsoby oceňování a možnosti účetní evidence zvířat.

3) dílčí cíle

- provést analýzu evidování jak zástavových zvířat, tak i zvířat chovného stáda v konkrétní účetní jednotce
- porovnat uvedený způsob s dalšími způsoby přípustnými z hlediska zákona o dani z příjmu
- popsat způsob evidence zvířat podle Mezinárodních účetních standardů
- vyčíslit vliv evidence podle Mezinárodních účetních standardů na velikost výsledku hospodaření
- zavést systém účetní evidence zvířat dle Mezinárodních účetních standardů
- zjistit vliv jednotlivých způsobů evidence zvířat a způsobu oceňování zvířat na velikost zisku holdingu

4) hypotézy

- evidence zvířat dle Českých účetních standardů pro podnikatele odpovídá podmínkám vykazování dle Mezinárodních účetních standardů
- zvolený způsob oceňování zvířat nemá vliv na velikost zisku holdingu jako celku

5) použité metody

- procesní analýza – analýza podnikového procesu
- komparativní srovnávání – srovnání jednotlivých metod oceňování a vykazování
- modelování – se získanými daty vypracují jednotlivé modely vykazování, tyto modely budou následně porovnány
- řízené rozhovory

6) zdroje informací

- internet
- interní účetní směrnice účetní jednotky
- odborná literatura
- vyhlášky, zákony
- účetní závěrky společnosti Maso Planá, a. s.

5. Analytická část práce

5.1. Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (účtová skupina 02)

Dlouhodobý hmotný majetek obsahuje základní stádo bez ohledu na pořizovací cenu zvířat.

Evidenci jatečných zvířat i základního stáda je vedena v programu Bílý Motýl. Tento program automaticky vygeneruje soubor zvířat zařazovaných do DHM jako základní stádo – na základě nákupu (nakoupené krávy, býci) nebo na základě zaevidovaného otelení jalovice. Program pro evidenci zvířat obsluhují pracovníci nákupu a zodpovídají za správné používání programu. Soubor je uložen na síť a ze sítě stažen do programu pro evidenci DHM kde jsou dále počítány odpisy a oprávky. Data pro evidenci DHM a účtování převodů a výdajů zástavového skotu jsou přenášena 1x za měsíc. Za uložení dat do DHM a tisk podkladů pro účtování zodpovídá hlavní účetní.

Všechna data týkající se kalendářního měsíce musí být zaevidována nejpozději 2. pracovní den následujícího měsíce. Po zaevidování dat pracovníci nákupu jatečných zvířat vygeneruje soubor pro přenos a oznámí uzavření měsíce hlavní účetní.

Inventární karty dlouhodobého majetku jsou vedeny dle jednotlivých kusů – v položce výrobní číslo bude uvedeno registrační číslo zvířete. Nákup plemenného býka nebo krávy: 042 Základní stádo se účetně odepisuje 4 roky – tj. 48 měsíců. Odpis odpovídá lineárnímu poměru hodnoty majetku na jeden měsíc vlastnictví. K zahájení odepisování dochází v měsíci zařazení do evidence hmotného majetku, poslední měsíční odpis je účtován v měsíci vyřazení majetku z evidence dlouhodobého hmotného majetku.

5.2. Zásoby – účtová třída 1

Zásoby představují majetek, který z hlediska jeho likvidity zahrnuje (ve srovnání s dlouhodobým majetkem) krátkodobě vázaný kapitál ve formě oběžných aktiv. Účetní jednotka používá způsob „A“ účtování. Přímou spotřebu je účtován materiál nakupovaný za hotové, určený do přímé spotřeby, což se zvířat netýká.

5.2.1. Zásoby nakoupené

- tj. materiál, jako jsou suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok s pořizovací cenou 40 000,- Kč a nižší, movitý majetek s dobou použitelnosti 1 rok a nižší bez ohledu na výši pořizovací ceny jsou oceňovány pořizovací cenou vč. nákladů souvisejících s pořízením zásob – např. přeprava, pojistné, clo pokud jsou tyto náklady známy v okamžiku příjmu zboží na sklad. Pokud jsou náklady související s pořízením vyúčtovány dodatečně – např. jiným dopravcem, jsou zúčtovány přímo do nákladů na účet 501 nebo 504 a příslušný analytický účet.

Úbytek (spotřeba) jednotlivých druhů zásob se v souvislosti s možnostmi využívaného softwaru oceňuje váženým aritmetickým průměrem. Výdej do spotřeby oceněný váženým aritmetickým průměrem se netýká skladu nákupu dobytka. Zde je spotřeba oceněna v nákupních (pořizovacích) cenách.

"Odchylka od skutečné ceny pořízení" se rozpouští 1 x za měsíc.

5.2.2. Zásoby vytvořené vlastní činností

- oceňují se vlastními náklady. Oceňují se stálou výrobní cenou, která je stanovena na počátku účetního období na základě předběžné kalkulace a je po celé účetní období neměnná.

1. Skot – zásoby

Do této kategorie spadají mladá zvířata (zástavový skot, vysokobřezí jalovice do otelení, býk do zařazení do plemnitby). Skladové karty nakoupeného skotu budou vedeny dle jednotlivých nákupů (tj. dle dodavatele a datumu pořízení). Skladové karty telat narozených se založí dle chovatelských skupin (skot přibližně stejného stáří, popřípadě jalovice ve stejném měsíci březosti).

Přírůstek hmotnosti u zvířat, které se váží a vzrůstový přírůstek u zvířat, které se neváží (vysokobřezí jalovice od 5. měsíce březosti) se oceňují vlastními náklady.

Přírůstek hmotnosti – stanovení vlastních nákladů na 1 kg přírůstku

Vzrůstový přírůstek – stanovení vlastních nákladů na 1 krmný den

Ocenění přírůstku hmotnosti i vzrůstového přírůstku stanoveno na základě smlouvy se smluvním výkrmcem.

Příchovky zvířat – ocenění vlastními náklady, v případě, že nelze vlastní náklady zjistit tak reprodukční cenou. Stanovení reprodukční ceny narozeného mláděte cenou za 1 kg při odstavu, kdy jsou již běžné ceny na trhu známy. Vzhledem k tomu, že neexistují podklady pro stanovení vlastních nákladů, jsou reprodukční ceny stanoveny dle zkušeností zemědělských podniků z okolí. Tj. hmotnost narozeného mláděte = 30 kg, cena 50 Kč / 1 kg.

1) zástavový skot – veden v zásobách na účtu 124. Analytická evidence dle místa ustájení: 124101 – Agrospol Libkova Voda

124102 – ZD Radelo Velký Ratmírov

124103 – ZD Slapy

a další.

Průběžně jsou na tyto účty účtovány vyfakturované zálohové přírůstky na základě dodavatelských faktur.

2) březí jalovice – vedeny v zásobách na účtu 124. Analytická evidence dle místa ustájení: 124201 – ZD Slapy a další.

Průběžně jsou na tyto účty účtovány vyfakturované zálohové přírůstky na základě dodavatelských faktur.

Pro evidenci a oceňování je ve společnosti používán software Bílý Motýl společnosti BM Servis s. r. o. Pro evidenci skotu jsou potřeba z uvedeného softwaru tyto moduly: SKZ – sklad zvířat, a dále za účelem podpory účetní evidence OBC – obchod, UCE – účetnictví, OKO - obecná komponenta, POS – poštovní zásilka, PZP – zprávy, VYV - obecná událost (vývěska). Je pořízeno 5 licencí pro 4 pracovníky nákupního oddělení zabývající se přímo pořizováním a evidencí zvířat a 1 pracovníka účtárny.

Informační systém Bílý Motýl je postaven jako komplexní firemní informační systém. Usiluje o komplexní podporu všech oblastí a funkcí podniku. Je technologicky koncipován tak, aby mohl být začleněn do podnikové infrastruktury informačních a komunikačních technologií včetně bezpečnosti. Způsob interního řešení deklaruje možnosti a způsoby budoucího rozšiřování informační podpory, podporuje uživatelské nastavení procesů a dalších prvků dle potřeby firmy a uživatelů.

Přehled základních funkcí:

- Umožňuje vedení skladu zvířat dle kategorií či dle konkrétních zvířat jako operativní účetní evidence
- Možnost exportu dat do stávajících systémů v oblasti účetnictví a odepisovaného majetku
- Automatizace vstupu dat, např. výpočet vzrůstového přírůstku či krmných dnů, doúčtování cenových rozdílů, přeřazování mezi kategoriemi
- Uživatelsky definovatelné výstupy, tj. výstupy lze přizpůsobit zvyklostem firmy a uživatelů, lze například využívat MS Excel
- Možnost dalšího rozšiřování evidence

Veškerá data mezi IS Bílý Motýl a ostatními softwary jsou přenášena automaticky. Dodavatelé softwaru obdrželi datovou větu pro přenos do účetnictví softwaru CSB. Zvířata jsou evidována jednotlivě dle svých registračních čísel, a to jak zástavový skot tak i základní stádo. Identifikačním číslem zvířete se dle vyhlášky č. 136 ze dne 19. 3. 2004 rozumí nejvýše čtrnáctimístný alfanumerický kód, který umožňuje zjistit totožnost konkrétního zvířete a který obsahuje na prvních dvou místech alfabtické označení země původu - písmena „CZ“ pro Českou republiku a na následujících nejvýše dvanácti místech číselnou řadu.

Zvířata jsou evidována na střediscích, kdy jedno středisko odpovídá jednomu výkrmci. Vzhledem k tomu, že chceme posuzovat ekonomiku výkrmců souhrnně, nezajímá nás, která konkrétní stáj zemědělece dosahuje jaké výsledky. Je na našem smluvním dodavateli, aby posoudil kvalitu svých provozů a zajistil co nejlepší ustájení našich zvířat, protože tím dosahuje pro sebe lepší ekonomický výsledek.

Pro evidenci středisek a možnost kontaktu odpovídajících osob je v softwaru zaveden seznam středisek, obsahující číslo střediska shodné s číselníkem středisek v hlavním účetním softwaru. V číselníku středisek je pro místa týkající se výkrmu zvířat vymezen rozsah 901 – 997. V současné době je aktivních 13 odpovědnostních míst. Ke každému středisku je zároveň zanesen název partnera, adresa, kontaktní osoba, telefon na kontaktní osobu a e-mailová adresa. E-mailová adresa umožní zasílání potřebných dokumentů e-

mailem přímo z IS Bílý Motýl, bez nutnosti přenášení dokumentů do softwaru pro obsluhu elektronické pošty. E-maily tak navíc budou evidovány přímo u daného partnera. To je vždy výhodné při revidování vztahu s partnerem, posouzení jeho kvality a rozhodnutí o další spolupráci s partnerem.

Každému středisku je v softwaru přiřazen majetkový účet zásob:

Syntetický účet	Analytické účty	Název účtu
124	124101	Ml. zvířata - Agrospol Libkova Voda
	124102	Ml. zvířata - ZD Radelo Velký Ratmírov
	124103	Ml. zvířata - ZD Slapy
	124104	Ml. zvířata - Skalka Makov
	124105	Ml. zvířata - ZD Žabovřesky
	124106	Ml. zvířata - ZD Mnich
	124107	Ml. zvířata - ZD Borotín
	124108	Ml. zvířata - Agronova Kamenice n./L.
	124109	Ml. zvířata - ZD Svojetín
	124110	Ml. zvířata - Z. a S. Oselím
	124111	Ml. zvířata - Agromap Závlekov
	124112	Ml. zvířata - Agro Nova Rat. Hory
	124113	Ml. zvířata – Bohemia Vitae Stráž nad Nežárkou
	124114	Ml. zvířata – ZD Hroby
	124115	Ml. zvířata – ZD Nový Bydžov
	124201	Březí jalovice ZD Slapy
	124202	Telata savá ZD Slapy

Na jednotlivých střediscích jsou samostatně sledována telata savá, březí jalovice a ostatní zástavová zvířata. Členění na další kategorie a účtování o nich, není pro dané účely potřebné.

Hodnota zástavového skotu se zvyšuje o náklady spojené s pořízením, zde se jedná o přepravní náklady. Tyto náklady by měly být evidovány k jednotlivé dodávce a je nutné, aby používaný software rozpočítal přepravní náklad na každý kus zvířete z dodávky a zvýšil jeho pořizovací cenu. Jiné vedlejší náklady pořízení se ve společnosti Maso Planá, a. s. nevyskytují. Otázkou je, zda nějakým způsobem promítat do ceny jatečních zvířat režijní mzdy pracovníka nákupu, který má tuto oblast činnosti na starost. Vzhledem k tomu, že lze obtížně vyčísřit např., jakou dobu strávil obstaráním určitého počtu kusů zástavu a není to jeho samostatná pracovní náplň, museli bychom pouze velmi hrubě odhadovat. Domnívám

se, že je z hlediska porovnatelnosti údajů vhodnější do pořizovací ceny žádné takové náklady neaktivovat.

Veškerý zástavový skot je určený pro zpracování v masném průmyslu. Každé plemeno je však vhodné k jinému způsobu zpracování. Pro pozdější vyhodnocení kvality zástavového skotu a tím i kvality dodavatelů je důležité, aby v rámci evidence zvířete byl evidován také dodavatel, od kterého bylo zvíře pořízeno. Na konci každého měsíce je v softwaru CSB vygenerována sestava dodavatelů zástavového skotu, která bude naimportována do IS Bílý Motýl. Pracovnice pořizující zvířata tak nemusí znovu opisovat údaje o dodavateli, ale pouze jej vybere ze seznamu.

Zaúčtování veškerých pohybů týkajících se zvířat bude probíhat automaticky. IS Bílý Motýl sestaví soubor obsahující potřebná data pro přenos do SW CSB.

Seznam typů pohybů a předkontací pro nastavení do IS Bílý Motýl:

Typ pohybu	Účet MD	Účet D
Nákup zvířete	Účtuje se samostatně na základě přijaté faktury	Účtuje se samostatně na základě přijaté faktury
Přesun zvířete	124xxx Zvířata xxx dle střediska	124xxx Zvířata
Prodej zvířete	614001 Změna stavu zvířat	124xxx Zvířata
Prodej zvířete	395001 Vnitřní zúčtování dobytek	621004 Aktivace zvířat
Přesun zvířete do dlouhodobého majetku	614001 Změna stavu zvířat	124xxx Zvířata
Zařazení zvířete do dlouhodobého majetku	026101 Základní stádo	621004 Aktivace zvířat
Odpis zvířete	551101 Odpisy DHM	086101 Oprávky základní stádo
Úhyn zvířete – reklamace dodavateli nebo výkrmci	315013 Ostatní pohledávky - reklamace	124xxx Zvířata
Náhrada uhynulého zvířete	124xxx Zvířata	315013 Ostatní pohledávky - reklamace
Úhyn zvířete z viny	549906 Škody ostatní	124xxx Zvířata

společnosti Maso Planá, a. s.		
Narození zvířete	124xxx Zvířata	614001 Změna stavu zvířat
Krmné dny	124xxx Zvířata	321101 Dodavatelé

Krmné dny fakturují jednotlivé zemědělské podniky provádějící výkrm skotu dle uzavřené Smlouvy o výkrmu jatečního skotu měsíčně, v zálohové výši:

Fakturované krmné dny = počet zvířat x kalendářní den x zálohový přírůstek za jeden den

Pro kontrolu faktur za krmné dny je nutné, aby stejný výpočet prováděl i IS Bílý motýl dle jednotlivých zemědělských podniků. Nestačí však pouze provést v daném měsíci výpočet, je nutné za jednotlivé zakázky tyto údaje archivovat, protože v okamžiku vyskladnění celé sekce dochází dle výše uvedené smlouvy k vypořádání a dorovnání fakturace za krmné dny.

Ve smlouvě je uvedena stupnice, kde ke každému rozpětí průměrného denního přírůstku v gramech je přiřazena cena za 1 kg přírůstku. To je skutečná cena, která bude po porážce zvířete na jatkách dodavateli uhrazena. Pro okamžik porážky zvířete je vždy rozhodující porovnání skutečné výrobní ceny s platnou výkupní cenou skotu. Software by měl proto v jakémkoli okamžiku umožnit toto porovnání, aby rozhodování pracovníka o dodávce bylo dostatečně přesné a operativní.

Pro tento požadavek vyhodnocení je nutné:

- 1) Evidence zvířat dle jednotlivých zakázek, kde budou zvířata dodaná k jednomu výkrmci v jednom dni
- 2) Zvířata budou přibližně stejného stáří a vždy stejného pohlaví
- 3) Alespoň za celou zakázku musí být zadána hmotnost zvířat předaných k výkrmu
- 4) V softwaru musí být zadána stupnice pro výpočet úhrady celkového přírůstku
- 5) Musí existovat volba pro zadání aktuální tržní ceny jatečního skotu
- 6) Pro přesný výpočet zadat aktuální hmotnost zvířat určených k porážce
- 7) Pro přibližný výpočet bude software uvažovat s průměrným přírůstkem 1 kg za kalendářní den a základní cenou

Po vyskladnění zvířat jsou do softwaru zadány hodnoty týkající se zpeněžení zvířat. Vzhledem k tomu, že porážka a zpeněžování zvířat bude ve většině případů probíhat v závodě Maso Planá, a. s., kde je i k těmto procesům využíván software CSB, je opět

sestaven datový soubor obsahující potřebná data pro import do IS Bílý Motýl. Datový soubor musí minimálně obsahovat registrační číslo zvířete, porážkovou váhu, zatřídění a výkupní cenu.

V majetku společnosti je kromě zástavového skotu i základní stádo čítající cca 30 kusů krav a 1 chovný býk. I základní stádo se bude v budoucnu rozšiřovat. V případě, že jsou nákupem pořízeny vysokobřezí jalovice, bude vzrůstový přírůstek ve výši 1 kg za jeden krmný den oceněn opět dle Smlouvy o výkrmu jatečných zvířat základní sazbou. Tento vzrůstový přírůstek bude v softwaru evidován ke každému kusu. Ke dni otelení bude jalovice převedena do základního stáda v pořizovací ceně, tj. cena pořízení + vedlejší náklady pořízení, zvýšené o vzrůstový přírůstek ode dne předání k výkrmu do dne otelení.

V případě převodu některé jalovice ze stáda zástavového skotu do základního stáda bude ke dni otelení jalovice rovněž převedena do základního stáda. Cena bude stanovena stejně jako u nakoupených vysokobřezích jalovic od externího dodavatele součtem ceny pořízení a přírůstku ve výši 1 kg za jeden krmný den. Dle vyjádření pracovníků nákupu totiž lze obtížně u těchto jalovic stanovit přesun do kategorie vysokobřezí, tj. odlišit 5. měsíc březosti a není tedy možné stanovit přesný přírůstek za toto období převážením.

Okamžikem otelení je nutné přeradit vysokobřezí jalovici do základního stáda. Základní stádo je součástí dlouhodobého hmotného majetku. Software zajišťuje tuto povinnost automaticky. K převodu do základního stáda dochází zápisem dne otelení k registračnímu číslu jalovice. Dle Marty Neplechové, Účetnictví zemědělského podniku se příchovky zvířat (narozená mláďata) oceňují vlastními náklady; vzhledem k tomu, že vlastní náklady na narozené mládě nelze v běžných chovech objektivně určit, pak je na místě ve smyslu ustanovení zákona o účetnictví ocenění narozeného mláděte reprodukční pořizovací cenou. S několika výjimkami je i tato možnost prakticky vyloučena, neboť narozená zvířata nejsou a nemohou být předmětem běžného prodeje. Je možno doporučit např. ocenění hmotnosti narozeného mláděte cenou za 1 kg při odstavu, kdy jsou již běžné ceny na trhu známy.

V současnosti je každé narozené tele evidováno ve váze 30 kg a ceně 50,-- Kč za kg. Tj. cena každého narozeného telete činí 1 500,-- Kč. Toto ocenění bylo zavedeno v roce 2005 při prvních narozeních telat na základě informací získaných od partnerských zemědělských podniků. Vzhledem ke snaze veškerý skot oceňovat na bázi aktuálních cen společnost

předpokládá, že bude příchovky zvířat oceňovat skutečnými vlastními náklady. Tento předpoklad se při využití uvedeného softwaru nejeví jako nereálný.

Ke dni narození telete je známá pořizovací cena jalovice i náklady spojené s jejím chovem. V rámci sestavování kalkulačního vzorce pro následující rok je samozřejmě nutné vždy prověřit aktuální hodnoty a stanovit částku pro ocenění narozených telat v novém účetním období.

Úhyn zvířete většinou není účtován do nákladů, protože dochází k jeho náhradě. V případě, že k úhynu dojde do 3 týdnů od nákupu a je pitvou prokázána skrytá vada, dodavatel zvířete nám dodá nové zvíře. V případě, že k úhynu dojde později, vždy nahrazuje zvíře výkrmce. Pro snadnou orientaci v pohledávkách za uhynulá zvířata, ačkoli se jejich počet zatím pohybuje celkem asi do 10 kusů navrhuji, aby se v podstatě jednalo o přesun na nějaký fiktivní sklad v rámci IS Bílý Motýl, kde by byla zvířata ještě dále tříděna dle jednotlivých partnerů, vůči kterým reklamaci uplatňujeme.

Protože se jedná o majetek uskladněný u cizích firem, musí vždy smluvní partneri provést inventarizaci tohoto majetku a potvrdit aktuální stav. Pro usnadnění provedení inventarizace a jednotu dodávaných podkladů navrhuji, aby IS Bílý Motýl obsahoval možnost tisku inventarizačního soupisu obsahující potřebné formální náležitosti, který bude možné odeslat našemu smluvnímu partnerovi e-mailem. Odpovědný zaměstnanec provede pouze fyzickou inventarizaci zvířete a doplní potřebné údaje do obdrženého soupisu.

Náležitosti inventarizačního zápisu:

- Registrační číslo zvířete
- pohlaví
- věk
- způsob zjišťování skutečných stavů
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti

6. Porovnání jednotlivých metod oceňování zvířat

6.1. Ocenění skutečnou historickou cenou

a) Ocenění zástavového skotu

Skutečnou historickou cenou oceňuje společnost v současnosti nakoupený zástavový skot. Základem ocenění je pořizovací cena – tj. cena fakturovaná dodavatelem zástavového skotu zvýšená o náklady související s pořízením zástavového skotu – obvykle se jedná o dopravné fakturované přepravní společnosti. Cena se pravidelně každý měsíc zvyšuje o zálohový přírůstek. Podkladem pro ocenění přírůstku je fakturovaná 75 % část nákladů za krmený den fakturovaná smluvním výkrmcem zástavového skotu.

K 31. 12. 2008 jsou v Maso Planá, a. s. na účtech týkající se zástavového skotu zaúčtovány tyto údaje:

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav účtu k 1. 1. 2008		Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav účtu k 31. 12. 2008	
124101	ML.zvířata-Agropol Libko	1 362 357,27	M	2 296 288,73	1 155 911,00	2 502 735,00	M
124102	ML.zvířata-ZD RADELO V.RA	4 192 331,26	M	1 616 838,74	4 233 970,00	1 575 200,00	M
124103	ML.zvířata-ZD Slapy	392 466,00	M	166 413,00	558 879,00	0	
124104	ML.zvířata - Skalka Makov	21 914,50	M	0	21 914,50	0	
124105	ML.zvířata - ZD Žabovřesk	3 635 159,24	M	1 405 009,76	2 996 798,00	2 043 371,00	M
124106	Mladá zvířata-ZD Mních	4 738,00	M	0	4 738,00	0	
124107	Mladá a ost.zvířata-ZD Bo	8 000,00	M	0	8 000,00	0	
124108	ML.zvířata-Agronova Kamen	2 625 960,55	M	2 602 172,26	3 160 394,81	2 067 738,00	M
124109	ML.zvířata-ZD Svojetín	2 168 860,69	M	441 974,18	2 610 834,87	0	
124110	ML.zvířata- Z.a S. Ošelín	3 576 489,64	M	1 605 400,56	2 970 388,20	2 211 502,00	M
124111	ML.zvířata-AGROMAP ZÁVLEK	778 541,00	M	220 213,00	998 754,00	0	
124112	ML.zvířata - AGRO-NOVA RA	798 920,00	M	255 953,00	793 401,30	261 471,70	M
124113	ML.zvířata-BOHEMIA	419 503,00	M	289 779,00	709 282,00	0	

VITAE							
124114	Ml.zvířata- ZD Hroby	0		440 456,00	135 000,00	305 456,00	M
Číslo úctu	Název účtu	Počáteční stav úctu k 1. 1. 2008		Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav úctu k 31. 12. 2008	
124115	Ml.zvířata- ZD Nový Bydžov	0		425 658,00	0	425 658,00	M
	Celkem účty 124	19 985 241,15	M	11 766 156,23	20 358 265,68	11 393 131,70	M

b) Ocenění základního stáda

Zvířata základního stáda jsou evidována v dlouhodobém hmotném majetku a oceňují se pořizovací cenou. V případě nákupu zvířete do základního stáda se pořizovací cenou rozumí cena pořízení fakturovaná dodavatelem zvýšená o náklady související s pořízením zvířat. Souvisejícím nákladem je nejčastěji přeprava zvířat fakturovaná přepravní společností. Zvířata z vlastního chovu se zařadí do kategorie dlouhodobého hmotného majetku převodem z kategorie mladých zvířat účtovaných v zásobách. Pořizovací cenou těchto zvířat se rozumí cena, za kterou jsou tato zvířata evidována v účetnictví na účtech 124. Cena jednotlivých zvířat je zjistitelná z evidence v softwarovém programu Bílý Motýl a převod každého zvířete ze zástavového dobytka do základního stáda je oceněn touto cenou.

V současné době je o zvířatech jako o dlouhodobém majetku účtováno na těchto účtech:

Číslo úctu	Název účtu	Počáteční stav úctu k 1. 1. 2008		Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav účtu k 31. 12. 2008	
26101	Dospělá zvířata a jejich	756 780,00	M	709 538,50	0	1 466 318,50	M
86101	Oprávký základní stádo	229 854,00	D	0	270 468,00	500 322,00	D
551101	Účet.odpisy HIM a NHIM	0		327 777,00	0	327 777,00	M

Hodnota majetku společnosti v základním stádu činí 1 466 tis. Kč brutto, netto hodnota majetku, tedy po odečtení oprávek, činí 966 tis. Kč.

Zvířata z vlastního chovu se převádějí do dlouhodobého hmotného majetku prostřednictvím účtu 621004 Aktivace zvířat. K vyřazení zvířat ze zástavu dochází přes účet 614001 Změna stavu zvířat.

Zvířata základního stáda jsou odpisována lineárně po dobu 4 let, předpokládaná zůstatková cena je 0,-- Kč. Odepisuje se každé zvíře samostatně. Při vyřazení zvířete je tedy známá přesná zůstatková cena každého jednotlivého kusu.

c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce

Do nákladů a výnosů společnosti byly v souvislosti s chovem zvířat zaúčtovány tyto částky:

Číslo účtu	Název účtu	Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Saldo účtu k 31. 12. 2008	
521301	Mzdy nákladové THP	365 211,00	0,00	365 211,00	MD
524101	Zákonné sociální pojistění	107 944,00	0,00	107 944,00	MD
524201	Zákonné zdravotní pojistění	37 363,00	0,00	37 363,00	MD
548101	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	6,62	0,00	6,62	MD
551101	Účet.odpisy HIM a NHIM	327 777,00	0,00	327 777,00	MD
	Náklady celkem	838 301,62	0,00	838 301,62	MD
601160	Tržby vlastní chov	0,00	908 432,00	908 432,00	D
614001	Změna stavu zvířat	20 629 948,48	744 640,05	19 885 308,43	MD
621004	Aktivace zvířat	0,00	14 076 777,06	14 076 777,06	D
648101	Ostatní provozní výnosy – haléřové vyrovnání	17,47	0,00	17,47	D
	Výnosy celkem	20 629 965,95	15 729 849,11	4 900 081,90	MD

Výsledek hospodaření akciové společnosti byl chovem zvířat ovlivněn záporně, a to částkou -5 738 383,52 Kč. Protože všechny náklady i výnosy jsou daňově uznatelné, byl stejnou částkou, tj. -5 738 383,52 Kč ovlivněn i základ daně. Daň z příjmu akciové společnosti byla vlivem činnosti chovu zvířat, při daňové sazbě platné pro rok 2008 ve výši 21 %, nižší o 1 205 061,-- Kč.

V případě, že hospodářská činnost chovu zvířat by byla ve stejném rozsahu provozována jinou právnickou osobou, která neprovozuje žádnou jinou činnost, než je chov skotu za účelem prodeje na porážku do masokombinátu, bude jejím výsledkem hospodaření tedy ztráta. V případě, že by vedení holdingu chtělo optimalizovat celkový daňový základ holdingu, muselo by přistoupit ke stanovování rozdílných výkupních cen pro dodavatele skotu v rámci holdingu a pro ostatní dodavatele. Toto je však nepřípustné z hlediska

Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů par. 23 Základ daně, odst. 7. Tento paragraf výslovně stanoví, že v případě, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Tímto zvláštním právním předpisem je Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). Takto sjednané znevýhodňující obchodní podmínky je navíc u propojených společností nutno zveřejňovat ve Zprávě ovládané osoby sestavované dle Zákona č. 513/1991 Sb. Obchodní zákoník, par. 66a) odst. 9.

Při rozdělení činností na 2 samostatné právnické osoby bude hospodářský výsledek jednotlivých společností a poté celého holdingu následující:

Společnost A – chov zvířat

Základ daně -5 738 383,52 Kč, daň 0,-- Kč

Společnost B – porážka zvířat

Při průměrné rentabilitě aktiv v odvětví 4,7 % dosažené v roce 2007(Počítáno na základě údajů 9 firem zabývajících se výrobou masa a masných výrobků. Zdrojem dat byly výroční zprávy a auditované účetní závěrky vybraných společností zveřejněné ve Sbírce listin.):

Položka	Částka
Nákup zvířat	14 076 777,06
Zisk na základě rentability aktiv	66 160,85
Základ daně	66 161,00
Daň 21 %	13 894,--

Z hlediska holdingu je proto pro daňovou optimalizaci výhodnější, pokud je činnost chovu skotu a porážky zvířat konsolidována v jedné společnosti.

d) Cash-flow

Položka	Částka v Kč
Výsledek hospodaření	- 4 900 081,90
Odpisy	327 777,00
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, placenými úroky a mimořádnými položkami	- 4 572 304,90
Změna stavu zásob	8 592 109,45
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, placenými úroky a mimořádnými položkami	4 019 804,55
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	4 019 804,55

Cash – flow z činností spojených s hospodařením s dobyt看em je kladný, ve výši 4 019 804, 55 Kč.

6.2. Ocenění pevnou cenou

a) Ocenění zástavového skotu

V případě oceňování zástavového skotu pevnou cenou je nutné sestavit vnitropodnikový ceník, ve kterém budou evidovány jednotlivé pevné ceny a způsob jejich určení. Je např. možné stanovit, že jako pevná cena bude pro celé účetní období používána první cena fakturovaná v běžném účetním období.

Pro rok 2008 je platný tento ceník vnitropodnikových cen:

Položka	Cenová jednotka	Pevná cena v Kč
Zástavový skot – nákup od dodavatele	ks	13 329,--
Náhrada od chovatele	ks	28 588,--

Narození	ks	1 500,--
Náklady na krmný den	Den	30,--

Výtah účtového rozvrhu – analytické účty k účtu 124 Zvířata:

Číslo účtu	Název účtu
124100	Zvířata v pevné ceně
124101	Náklady na krmné dny v pevné ceně
124200	Cenová odchylka – pořízení zvířat
124201	Cenová odchylka – náklady na krmné dny

Při využití výše uvedených pevných cen, jsou přepočteny rozvahové účty týkající se zástavového skotu takto:

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav účtu k 1. 1. 2008		Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav účtu k 31. 12. 2008	
124100	Zvířata v pevné ceně	15 207 153,00	M	5 991 841,00	12 161 891,00	9 037 103,00	M
124101	Náklady na krmné dny v pevné ceně	12 261 450,00	M	9 952 830,00	12 235 080,00	9 979 200,00	M
124200	Cenová odchylka – pořízení zvířat	1 050 759,00	D	1 015 059,35	872 821,35	908 521,00	D
124201	Cenová odchylka – náklady na krmné dny	5 081 583,35	D	4 397 097,49	2 901 883,43	3 586 369,29	D
	Celkem účty 124	21 336 260,65	M	21 356 827,84	28 171 675,78	14 521 412,71	M

Vzhledem k podrobné evidenci výdajů i nákladů na jeden kus zástavového skotu není při vyskladnění zvířete účtováno na účty 124 v průměrné ceně, ani není pro odpis odchylky využíván koeficient. U každého zvířete je evidován přesný výdaj na pořízení, odchylka, náklady na krmné dny a odchylka u nákladů na krmné dny. Při vyskladnění jsou účtovány výdeje v těchto přesných částkách.

Koeficientu, který vyjadřuje poměr cenové odchylky k jedné koruně pevné ceny je použito při odúčtování nákladů na krmné dny.

b) Ocenění základního stáda

Základní stádo je oceňováno v položce nákupu od dodavatele vždy nákupní cenou. Využití pevné ceny pro oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku české legislativní předpisy neumožňují. Při převodu z kategorie zástavového skotu do základního stáda je pořizovací cena vypočtena jako součet účtů 124100 Zvířata v pevné ceně, 124101 Náklady na krmné dny v pevné ceně, 124200 Cenová odchylka – pořízení zvířat a 124201 Cenová odchylka – náklady na krmné dny. Ocenění základního stáda je tedy ve stejné výši jako v případě oceňování zvířat skutečnou historickou cenou:

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav účtu k 1. 1. 2008		Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav účtu k 31. 12. 2008	
26101	Dospělá zvířata a jejich	756 780,00	MD	709 538,50	0	1 466 318,50	MD
86101	Oprávký základní stádo	229 854,00	D	0	270 468,00	500 322,00	D

c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce

Při oceňování zvířat, o kterých se účtuje jako o zásobách, v pevných cenách nedochází ke změnám částek v Kč při účtování mzdových nákladů a nákladů souvisejících s pracovníky. Vzhledem k tomu, že ocenění zvířat základního stáda zůstává stejné jako v případě oceňování zvířat skutečnou historickou cenou, nemění se ani výše účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

Číslo účtu	Název účtu	Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Saldo účtu k 31. 12. 2008	
521301	Mzdy nákladové THP	365 211,00	0,00	365 211,00	MD
524101	Zákonné sociální pojištění	107 944,00	0,00	107 944,00	MD
524201	Zákonné zdravotní pojištění	37 363,00	0,00	37 363,00	MD
548101	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	6,62	0,00	6,62	MD
551101	Účet.odpisy HIM a NHIM	327 777,00	0,00	327 777,00	MD
	Náklady celkem	838 301,62	0,00	838 301,62	MD
601160	Tržby vlastní chov	0,00	908 432,00	908 432,00	D
614001	Změna stavu zvířat	18 953 597,19	0,00	18 953 597,19	MD
621004	Aktivace zvířat	0,00	14 076 777,06	14 076 777,06	D
648101	Ostatní provozní výnosy – haléřové vyrovnání	17,47	0,00	17,47	MD
	Výnosy celkem	18 953 614,66	14 985 209,06	3 968 405,60	MD

Vlivem rozdílného způsobu oceňování se mění pouze výše účtování na účtu 614001 Změna stavu zvířat, kam se účtuje při vyřazení zvířat z evidence. Na účtu 601160 jsou účtovány tržby dosažené prodejem zvířat externímu odběrateli, je tedy účtovaná skutečná fakturovaná částka. Na účtu 621004 Aktivace zvířat je účtováno při výdeji zvířat na vlastní porážku, částky jsou účtovány na základě zpeněžení zvířat podle skutečných aktuálních výkupních cen, které jsou placeny i externím dodavatelům. Na tuto hodnotu tedy rovněž nemá vliv ocenění zvířat.

Hospodářský výsledek z činnosti chovu jatečního skotu je opět záporný, a to ve výši - 4 806 707,22 Kč. Ve stejné výši je ovlivněn i základ daně z příjmů. Daň z příjmu je vlivem činnosti chovu jatečního skotu nižší o 1 009 408,52.

I při oceňování zvířat pevnou cenou je pro holding výhodné konsolidovat činnost chovu skotu a porážky zvířat do jedné právnické osoby z důvodu daňové optimalizace. I při tomto způsobu je z chovu zvířat dosahována ztráta.

d) Cash-flow

Položka	Částka v Kč
Výsledek hospodaření	- 4 806 707,22
Odpisy	327 777,00
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, placenými úroky a mimořádnými položkami	- 4 478 930,22
Změna stavu zásob	6 814 847,94
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, placenými úroky a mimořádnými položkami	2 335 917,72
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	2 335 917,72

Vlivem rozdílného způsobu ocenění zásob je vykázan nižší cash-flow než při ocenění zvířat skutečnou historickou cenou.

6.3. Ocenění pro účely daňové evidence

Dle Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů daňová evidence zajišťují zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o

- Příjmy a výdajů, v členění potřebném pro zjištění základu daně
- Majetku a závazků

a) Ocenění zástavového skotu

Pro ocenění majetku závazků v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29 (tj. ocenění pořizovací cenou při úplatném nabytí majetku a ocenění vlastními náklady při pořízení majetku vlastní činností), pohledávky se oceňuje podle § 5. Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem.

Pro účely ocenění zásob v daňové evidenci tedy použijeme ocenění zásob skutečnou historickou cenou:

Název umístění zvířat	Počáteční stav k 1. 1. 2008	Příjmy v roce 2008	Výdaje v roce 2008	Konečný stav k 31. 12. 2008
Ml. zvířata-Agrospol Libko	1 362 357,27	2 296 288,73	1 155 911,00	2 502 735,00
Ml. zvířata-ZD RADELO V. RA	4 192 331,26	1 616 838,74	4 233 970,00	1 575 200,00
Ml. zvířata-ZD Slapy	392 466,00	166 413,00	558 879,00	0
Ml. zvířata - Skalka Makov	21 914,50	0	21 914,50	0
Ml. zvířata - ZD Žabovřesk	3 635 159,24	1 405 009,76	2 996 798,00	2 043 371,00
Mladá zvířata-ZD Mnich	4 738,00	0	4 738,00	0
Mladá a ost. zvířata-ZD Bo	8 000,00	0	8 000,00	0
Ml. zvířata-Agronova Kamen	2 625 960,55	2 602 172,26	3 160 394,81	2 067 738,00
Ml. zvířata-ZD Svojetín	2 168 860,69	441 974,18	2 610 834,87	0
Ml. zvířata- Z.a S. Ošelín	3 576 489,64	1 605 400,56	2 970 388,20	2 211 502,00
Ml. zvířata-AGROMAP ZÁVLEK	778 541,00	220 213,00	998 754,00	0

Ml. zvířata - AGRO-NOVA RA	798 920,00	255 953,00	793 401,30	261 471,70
Ml. zvířata-BOHEMIA VITAE	419 503,00	289 779,00	709 282,00	0
Název účtu	Počáteční stav účtu k 1. 1. 2008	Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav účtu k 31. 12. 2008
Ml. zvířata- ZD Hroby	0	440 456,00	135 000,00	305 456,00
Ml. zvířata- ZD Nový Bydžov	0	425 658,00	0	425 658,00
<i>Základní stádo</i>	<i>756 780,00</i>	<i>709 538,50</i>	<i>0,00</i>	<i>1 466 318,50</i>
Celkem stav zvířat	20 742 021,15	12 475 694,73	20 358 265,68	12 859 450,20

b) Ocenění základního stáda

Zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata po dosažení dospělosti zůstávají součástí zásob. Nedochozí tedy k aktivaci zvířat do dlouhodobého majetku a není účtováno o příjmech ani výdajích. Pouze se provede změna v operativní evidenci, kde je vhodné uvést, která zvířata jsou mladá, chovná, ve výkrmu – a zvyšuje se proto jejich ocenění, a která zvířata patří do základního stáda a náklady spojené s krmnými dny a dalším ošetřováním zvířat jsou evidovány jako výdaje běžného období.

Nákup zvířat do základního stáda se zaeviduje pouze jako výdaj běžného období a zvířata jsou zanesena do knihy zásob. V průběhu vlastnictví základního stáda není účtováno o odpisech dlouhodobého hmotného majetku.

c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce

Výsledek hospodaření běžného období je určen jako rozdíl mezi příjmy a výdaji uskutečněnými v daném roce. Za zjednodušeného předpokladu, že na začátku ani na konci roku nevidujeme žádné neuhrazené pohledávky ani závazky, je výsledek hospodaření zachycen v níže uvedené tabulce:

Položka	Částka v Kč
Pořízení zvířat	5 119 019,65
Úhrada nákladů za krmné dny	7 050 947,00
Mzdy nákladové THP	365 211,00
Zákonné sociální pojištění	107 944,00
Zákonné zdravotní pojištění	37 363,00
Ostatní provozní náklady – haléřové	6,62

vyrovnání	
Výdaje celkem	12 680 491,27
Tržby vlastní chov	908 432,00
Tržby za prodej masa a masných výrobků	14 490 634,31
Ostatní provozní výnosy – haléřové vyrovnání	17,47
Příjmy celkem	15 399 083,78

Tržby za prodej masa a masných výrobků jsou vypočítány ze základu aktivace zvířat, která je stanovena podle výkupních jatečních cen. Tato hodnota je vynásobena koeficientem 2,94 %, což je rentabilita aktiv společnosti Maso Planá, a. s. dosažená v roce 2007.

V daňové evidenci byl z činností chov skotu, porážka jatečních zvířat a prodej masa a masných výrobků dosažen zisk ve výši 2 718 592,51 Kč. Tento zisk je celý předmětem daně z příjmů fyzických osob. Základ daně je tedy ve výši 2 718 500,-- Kč. Tento základ daně bude zdaněn jednotnou sazbou daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %. Z dosaženého zisku tedy bude odvedena daň ve výši 407 775,-- Kč. Tato daň bude uhrazena na účet místně příslušného finančního úřadu v termínu do 30. března následujícího roku, nebo do 30. června následujícího roku, to v případě uzavření smlouvy s daňovým poradcem na vypracování a podání daňového přiznání finančnímu úřadu.

Pokud by v tomto případě byla činnost rozdělena na dvě samostatné fyzické osoby, budou výsledky hospodaření jednotlivých firem následující:

Společnost A – chov zvířat

Položka	Částka v Kč
Pořízení zvířat	5 119 019,65
Úhrada nákladů za krmné dny	7 050 947,00
Mzdy nákladové THP	365 211,00
Zákonné sociální pojištění	107 944,00
Zákonné zdravotní pojištění	37 363,00
Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	6,62
Výdaje celkem	12 680 491,27

Tržby vlastní chov	908 432,00
Tržby za prodej zvířat do jatek	14 076 777,06
Ostatní provozní výnosy – haléřové vyrovnání	17,47
Příjmy celkem	14 985 226,53

Společnost A zabývající se chovem zvířat by dosáhla zisku ve výši 2 304 735,26. Tento zisk by byl celý předmětem daně z příjmu fyzických osob. Základ daně by tedy činil 2 304 700,-- Kč. Z tohoto základu daně by do státního rozpočtu byla odvedena daň z příjmu fyzických osob ve výši 345 705,-- Kč, vypočítaná sazbou 15 % ze základu daně.

Společnost B – porážka zvířat, výroba masa a masných výrobků

Položka	Částka
Nákup zvířat	14 076 777,06
Zisk na základě rentability aktiv	66 160,85
Základ daně	66 100,00
Daň 15 %	9 915,--

Zisk je vypočítán na základě zjištěné průměrné rentability aktiv v odvětví na úrovni 4,7 % , která byla dosažena u 9 významných zpracovatelů masa a masných výrobků v roce 2007.

Celková daň z příjmu fyzických osob odvedená za obě společnosti činí 355 620,-- Kč. V případě, že obě společnosti dosahují ze své činnosti zisk, je pro vedení holdingu rozhodování mezi ponecháním dvou samostatných společností a fúzí z hlediska daňové optimalizace irelevantní.

d) Cash-flow

Položka	Částka v Kč
Výsledek hospodaření	2 718 592,51
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, placenými úroky a mimořádnými položkami	2 718 592,51
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, placenými úroky a mimořádnými položkami	2 718 592,51
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	2 718 592,51

V daňové evidenci jsou evidovány skutečné příjmy a výdaje, je tedy vykázán cash-flow přímou metodou. Výsledek cash-flow by ovlivňovaly pouze odpisy, tvorba opravných položek a rezerv. Vzhledem k tomu, že základní stádo v daňové evidenci není odepisováno a ostatním majetkem jsme se nezabývali, veškeré pohledávky považujeme za uhrazené a rezervy nebyly tvořeny, dosažený výsledek hospodaření odpovídá vykázanému cash-flow.

6.4. Ocenění dle mezinárodních účetních standardů

a) Ocenění zástavového skotu

Zásoby jsou drženy za účelem dalšího prodeje při běžném podnikání, a to v procesu výroby nebo k prodeji ve formě materiálu nebo jako dodávky ke spotřebě ve výrobním procesu či při poskytování služeb.

Zásoby jsou zachycovány v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, je-li nižší (což je hodnota tržeb snižená o dodatečné náklady potřebné k dokončení a o odhadované odbytové náklady). Zemědělská aktiva musí být oceněna při výchozím zachycení a ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou sniženou o odhadované finalizační a odbytové náklady. Všechny změny v reálné hodnotě musí být vykázány ve výkazu zisku a ztráty v období jejich vzniku.

Podnik musí každoročně posoudit, zda existují jakékoliv náznaky, že by mohlo dojít ke snížení hodnoty aktiva. Pokud takovéto náznaky existují, aktivum musí být prověřováno na

snížení hodnoty. Pokud zůstatková cena aktiva převyší jeho zpětně získatelnou částku, ztráta ze snížení hodnoty se vykáže ve výsledovce.

Ztráta v důsledku snížení hodnoty je rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou aktiva a jeho tzv. zpětně získatelnou částkou. Zpětně získatelná částka je buď čistá prodejní cena aktiva, nebo tzv. hodnota z užívání, je-li vyšší. Hodnota z užívání se počítá z budoucích peněžních toků, vztahujících se k danému aktivu, a diskontovaných na současnou hodnotu tržní diskontní sazbou. Jako diskontní sazba by měla být použita sazba před zdaněním a měla by zohledňovat časovou hodnotu peněz a rizika specifická pro toto aktivum.

Stav zvířat v kg k 31. 12. 2008 je přepočítán skutečnou výkupní cenou dosaženou v průměru v prosinci 2008. Tato výkupní cena je zjištěna:

Druh zvířete	Cena	Způsob zjištění ceny
Býk	38,45	www.agris.cz; cena ve zprávě o zemědělství; přímo stanovena jako cena v živém
Jalovice	28,97	Průměrná výkupní cena dosažená v Maso Planá, a. s. v období 12/08 ve výši 57,08 přepočítaná koeficientem 1,97 na živou hmotnost. Koeficient zjištěn v příloze č. 2 k nařízení vlády č. 45/2002 Sb.
Krávy	24,36	Průměrná výkupní cena dosažená v Maso Planá, a. s. v období 12/08 ve výši 49,20 přepočítaná koeficientem 2,02 na živou hmotnost. Koeficient

		zjištěn v příloze č. 2 k nařízení vlády č. 45/2002 Sb.
Telata	50,--	Cena stanovena odborným odhadem

Stav zvířat v kg u jednotlivých chovatelů:

v kg	Telata	Jalovice	Býci ve výkrmu	Celkem
ZaS Ošelín	1 190,00	9 444,72	14 165,28	24 800,00
Radelo Velký Ratmírov		1 482,00	42 641,15	44 123,15
Farma Žabovřesky		4 460,90	38 083,08	42 543,98
ZD Hroby		1 163,85	6 836,53	8 000,38
ZEM, a. s. Nový Bydžov			8 801,00	8 801,00
Agronova Rat. Hory			4 983,00	4 983,00
Libkova Voda			62 180,35	62 180,35
Agronova Kamenice			48 483,52	48 483,52
Celkem	1 190,00	16 551,47	226 173,91	243 915,38

Stav zvířat přepočítaný na aktuální tržní cenu:

v Kč	Telata	Jalovice	Býci ve výkrmu	Celkem
ZaS Ošelín	59 500,00	273 613,54	544 655,02	877 768,55
Radelo Velký Ratmírov		42 933,54	1 639 552,22	1 682 485,76
Farma Žabovřesky		129 232,27	1 464 294,43	1 593 526,70
ZD Hroby		33 716,73	262 864,58	296 581,31
ZEM, a. s. Nový Bydžov			338 398,45	338 398,45
Agronova Rat. Hory			191 596,35	191 596,35
Libkova Voda			2 390 834,46	2 390 834,46
Agronova Kamenice			1 864 191,34	1 864 191,34
Celkem	59 500,00	479 496,09	8 696 386,84	9 235 382,93

Při ocenění zvířat ve výkrmu podle Mezinárodních účetních standardů je hodnota zvířat v zásobách pouze 9 235 382,93 Kč, což je o 2 157 748,77 Kč méně. Tento rozdíl musí být proúčtována výsledkově jako rozdíl z přecenění zásob.

b) Ocenění základního stáda

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek v držení podniku pro využití k výrobě nebo dodávce zboží či služeb, pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely a předpokládá se jeho užívání po dobu více než jednoho účetního období. O dlouhodobém

majetku se účtuje v případě, že budoucí ekonomické užitky plynoucí z majetku jsou pravděpodobné a pořizovací cenu majetku lze spolehlivě kvantifikovat.

Výchozí ocenění dlouhodobého hmotného majetku zahrnuje náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku a náklady nutné k tomu, aby se majetek uvedl do pracovních podmínek potřebných pro zamýšlené použití majetku včetně nákladů na testování správné funkčnosti aktiva. Pokud nejsou rozběhové a předvýrobní náklady součástí uvedení majetku do pracovních podmínek, nesmí se aktivovat. Státní dotace přijaté v souvislosti s pořízením majetku mohou být kompenzovány proti pořizovací ceně nebo vykázány zvlášť. Následné výdaje jsou účtovány do nákladů.

Položky dlouhodobého hmotného majetku se odepisují o částku, která musí být systematicky alokována po dobu použitelnosti a musí odrážet to, jak jsou podnikem spotřebovávány užitky z majetku. Jakékoliv změny v odpisové metodě aplikované podnikem jsou považovány za změny účetního odhadu, což se projevuje v odpisu v současném období a v následujících obdobích.

Tzv. vzorové řešení požaduje, aby aktivum bylo vykázáno v pořizovací ceně snížené o oprávkou a snížení hodnoty. Povolené alternativní řešení však umožňuje přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu, přičemž ke stanovení reálné hodnoty lze užít nejvyššího a nejlepšího využití majetku.

Zvýšení zůstatkové hodnoty majetku jako výsledek přecenění zvyšuje tzv. přeceňovací rezervní fond ve vlastním kapitálu. Pokud však toto přecenění zvyšuje hodnotu majetku, jehož hodnota byla předtím snížena, pak je toto zvýšení účtováno jako výnos ve výkazu zisku a ztráty. Pokles hodnoty v důsledku přecenění se účtuje nejprve proti přeceňovacímu fondu týkajícímu se daného majetku a odepisuje se do nákladů, pokud částka snížení hodnoty tento fond převyšuje.

Je vyžadováno zveřejnění ekvivalentu historické ceny (pořizovací cena a oprávkou) majetku oceněného v reálné hodnotě.

Přecenění musí být dostatečně aktualizována, aby se účetní zůstatková hodnota významně nelišila od reálné hodnoty. To vyžaduje, pokud je přijata zásada přeceňování,

pravidelné přeceňování veškerého dlouhodobého hmotného majetku. Management musí ke konci každého roku zvážit, zda skutečná hodnota je výrazně odlišná od zůstatkové hodnoty.

Ztráta ze snížení hodnoty (tj. přecenění „směrem dolů“) může být kompenzována proti přeceňovacím přebytkům, pokud se vztahuje k témuž aktivu. Každý případný rozdíl nad rámec existujících přeceňovacích přebytků musí být promítnut do nákladů.

Při ocenění základního stáda dle Mezinárodních účetních standardů bude zachován princip ocenění historickou cenou sníženou o odpisy zvířat. Stav zvířat základního stáda je tedy shodný s oceněním dle českých účetních předpisů, a to ve výši:

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav účtu k 1. 1. 2008		Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Konečný stav účtu k 31. 12. 2008	
26101	Dospělá zvířata a jejich	756 780,00	MD	709 538,50	0	1 466 318,50	MD
86101	Oprávkový základní stádo	229 854,00	D	0	270 468,00	500 322,00	D

c) Dopad do hospodářského výsledku v běžném roce

Výsledek hospodaření roku 2008 bude snížen o rozdíl z přecenění zásob ve výši 2 157 748,77 Kč. Výsledek hospodaření dle mezinárodních účetních standardů by tedy byl vykázan ve výši – 6 964 455,99 Kč:

Číslo účtu	Název účtu	Obrat MD v roce 2008	Obrat D v roce 2008	Saldo účtu k 31. 12. 2008	
521301	Mzdy nákladové THP	365 211,00	0,00	365 211,00	MD
524101	Zákonné sociální pojistění	107 944,00	0,00	107 944,00	MD
524201	Zákonné zdravotní pojistění	37 363,00	0,00	37 363,00	MD
548101	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	6,62	0,00	6,62	MD
551101	Účet.odpisy HIM a NHIM	327 777,00	0,00	327 777,00	MD
	Přecenění zásob	2 157 748,77	0,00	2 157 748,77	MD
	Náklady celkem	2 996 050,39	0,00	2 996 050,39	MD
601160	Tržby vlastní chov	0,00	908 432,00	908 432,00	D
614001	Změna stavu zvířat	18 953 597,19	0,00	18 953 597,19	MD
621004	Aktivace zvířat	0,00	14 076 777,06	14 076 777,06	D
648101	Ostatní provozní výnosy	17,47	0,00	17,47	MD

	– halérové vyrovnání				
	Výnosy celkem	18 953 614,66	14 985 209,06	3 968 405,60	MD

d) Cash-flow

Výsledek přecenění neznamena žádný finanční výdaj, cash-flow se při vykázání stavu zvířat dle Mezinárodních účetních standardů nemění a zůstává ve výši 4 019 804, 55 Kč.

6.5. Srovnání jednotlivých metod vykazování zvířat:

Položka/metoda	Skutečná historická cena	Pevná cena	Daňová evidence	Mezinárodní účetní standardy
Stav zásob	11 393 131,70	14 521 412,71	12 859 450,20	9 235 382,93
Stav dlouhodobého hmotného majetku – základní stádo	965 966,50	965 966,50	0,00	965 966,50
Náklady (výdaje)	838 301,62	838 301,62	12 680 491,27	2 996 050,39
Výnosy (příjmy)	-4 900 081,90	-3 968 405,60	15 399 083,78	-3 968 405,60
Výsledek hospodaření	-5 738 383,52	-4 806 707,22	2 718 592,51	-6 964 455,99
Výše daně	-1 205 061,00	-1 009 408,52	407 775,00	-1 462 535,76
Cash-flow	4 019 804,55	2 335 917,72	2 718 592,51	4 019 804,55

Nejvyšší zisk byl vykázán při evidenci zvířat v daňové evidenci, protože výdaje spojené se zvířaty snižují základ daně v období výdaje peněžní částky. Takže v období, kdy méně zvířat nakupujeme, máme je v evidenci z minulých let, a více zvířat prodáváme, dosahujeme zisk.

Nejreálnější výsledek hospodaření je vykázán podle Mezinárodních účetních standardů, protože v běžném období je promítnut vliv realizační ceny. Zvířata jsou tedy oceněna v ceně, za kterou bychom je aktuálně k rozvahovému dni mohli zpeněžit.

7. Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo porovnat jednotlivé způsoby oceňování v zemědělství a vyčíslit jejich vliv na velikost výsledku hospodaření společnosti a posléze holdingu, v rámci kterého společnost vyvíjí svou hospodářskou činnost. Ačkoliv je zvolená účetní jednotka, na základě jejíchž dat jsem diplomovou práci zpracovávala, právnicko u osobou a je tedy povinna vést podvojně účetnictví, použila jsem získaná účetní data i pro demonstraci vykázání výsledku hospodaření a základu daně podle daňové evidence.

V diplomové práci jsem zpracovala jednotlivé možnosti oceňování zvířat v účetnictví. Získaná účetní data byla poskytnuta společností Maso Planá, a. s. zabývající se produkcí masa a masných výrobků (potravinářský průmysl). Firma působí v oblasti zpracování, výroby a prodeje masa a masných výrobků řadu let, s chovem vlastního jatečního skotu však začala teprve v roce 2005. Společnost působí v Jihočeském kraji a svými produkty zásobuje firmy po celém území České republiky.

Poskytnutá účetní data jsou ve skutečných historických cenách. Tato data jsem postupně přepočítala na pevnou cenu, na ocenění dle daňové evidence a na fair value, tedy ziskatelnou tržní hodnotu, pro ocenění aktiv dle předpisů Mezinárodních účetních standardů. Na uvedených hodnotách byl i demonstrován vliv na výsledek hospodaření a daňové zatížení holdingu jako celku.

Kromě způsobu vykazování ekonomických dat v daňové evidenci byla vždy výsledkem hospodaření ztráta. Kladný hospodářský výsledek daňové evidence je dán tím, že většina zvířat byla nakoupena již v minulých letech, v roce 2008 docházelo spíše k realizaci zvířat v porážce. Z tohoto důvodu byly výdaje a tím i ztráta hospodaření vykázána v daňové evidenci v minulých účetních obdobích a v roce 2008 došlo k většímu příjmu peněžních prostředků, které je nutné zdanit.

U ostatních metod byly vykázány různě velké ztráty a to:

Položka/metoda	Skutečná historická cena	Pevná cena	Mezinárodní účetní standardy
Výsledek hospodaření	-5 738 383,52	-4 806 707,22	-6 964 455,99

Nejvyšší ztráta dosažená při vykazování dle Mezinárodních účetních standardů ve výši - 6 964 455,99 je zároveň nejreálnější a nejsprávnější výsledek hospodaření k 31. 12. 2008. Tento výsledek zahrnuje již vliv předpokládané tržní ceny, kterou bychom nejspíše obdrželi při realizaci vlastněných zvířat v nejbližším období. V tomto směru tedy neodpovídá uvedená účetní evidence Mezinárodním účetním standardům. V české legislativě je možné toto snížení ceny promítnout pomocí opravných položek k zásobám.

Výkupní ceny jatečných zvířat se však neustále mění a vyvíjí, někdy i dost radikálně, proto se při evidenci zvířat v zásobách k přeceňování zásob a vykazování opravných položek v praxi nepřistupuje.

Z hlediska holdingu bylo prokázáno, že na výsledek hospodaření jako takový nemá vliv volba, zda podnikat v rámci oddělených právnických osob nebo zda společnosti fúzovat a snížit tak počet vlastněných firem. Tato volba však ovlivňuje velikost daňového zatížení holdingu v případě, že z jedné činnosti (chov zvířat) je trvale dosahováno ztrát a naopak z jiné činnosti (prodej zpracovaného masa a masných výrobků) je dosahováno zisku. V této situaci je pro vedení holdingu výhodnější přistoupit k fúzi a jednotlivé společnosti sloučit a optimalizovat tak daňové zatížení holdingu a snížit tak odliv peněžních prostředků z holdingu do státního rozpočtu.

8. Summary

In my graduation theses I write about accounting of company with animal husbandry. I work in a joint stock company. The company is produced meat and meat products and to compensation of market swing in demand of abattoirs animals, the company harbours cattle. The company makes contracts with some farmers. The company pay monthly charge to farmers for keeping cattle.

Now the cattle are priced in current prices. The summary account was re-count about evaluation in firm price, in accounts for tax and the summary account was re-count accordance with IFRS. Accordance with IFRS was figured out the lowest income from operations.

In my graduation these is demonstrated that method of evaluation change quantity of income from operations. There are showed too, that for income from operations in holding is the same, if there are two or one company for keeping animals and producing meat.

Keywords

Accounting

Cattle

Harbour animals

IFRS

Method of evaluation

Income from operations

Přehled použité literatury

1. KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Polygon, 2009, 416 s.
2. NEPLECHOVÁ, M. Účetnictví zemědělského podniku, ANAG, 2007, 175 s.
3. RYNEŠ, P., Ing. Podvojný účetnictví a účetní závěrka, ANAG, 2008, 960 s.
4. JINDRÁK, J. Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s opravami pro rok 2007, ANAG, 2007, 269 s.
5. LOUŠA, F. Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním, Grada Publishing, 2007, 172 s.
6. SEDLÁČEK, J. Účetnictví pro manažery, Grada Publishing, 2006, 128 s.
7. LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví + Elektronická příloha CD ROM se zpracovanými vzory směrnic, Grada Publishing, 2009, 120 s.
8. BOKŠOVÁ, J., Ing. a kol. Účetnictví II., Institut Svazu účetních, 2004, 547 s.
9. IFRS a české účetní předpisy, PriceWaterhouseCoopers, 2004, 74 s.
10. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
11. České účetní standardy
12. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
13. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
14. www.agrosoft.cz
15. www.oftsoft.cz
16. www.bm.cz
17. www.aginfo.cz
18. www.sagit.cz
19. www.agris.cz