



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Vybrané problémy zemědělského účetnictví, jejich odraz v praxi a návrhy na řešení

Vypracoval: Veronika Štefanová
Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika ŠTEFANOVÁ**
Osobní číslo: **E10993**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vybrané problémy zemědělského účetnictví, jejich odraz v praxi a návrhy na řešení**
Zadávatel katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Zpracování problematiky stávající nepříznivé situace v legislativě zemědělského účetnictví, návrhy na řešení.


1. Úvod
2. Specifika zemědělského účetnictví
3. Tendence legislativy ve smyslu dodržování věrného a poctivého obrazu účetnictví
4. Nejvíce diskutované problémové oblasti, jejich promítnutí ve sféře podniku
5. Návrhy na řešení v rámci zlepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- VALDER, A. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-388-1
NEPLACHOVÁ, M. Účetnictví zemědělského podniku. Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7
NEPLECHOVÁ, M., NOVÁK, J. Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství: účtová osnova, finanční analýza, příklady. Praha: Bilance, 1996, ISBN 80-86726-16-9
KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Bova Poligon, 2009. ISBN 978-80-7273-1565
KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept. Praha: Poligon, 2003, ISBN 80-7273-090-8

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.**
Katedra účetnictví a financí
Datum zadání diplomové práce: **1. března 2011**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2012**


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

L.S.


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

Prohlášení

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

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

V Jindřichově Hradci 29. 8. 2014

.....

Veronika Štefanová

Poděkování

Děkuji vedoucí práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za odbornou pomoc při zpracování diplomové práce. Zároveň děkuji vedení podniku AGRA Deštná a.s. za poskytnutí podkladů a informací k vypracování praktické části diplomové práce. Děkuji také své rodině za pomoc a podporu.

Obsah

OBSAH.....	1
1 ÚVOD	3
2 CÍL A METODIKA PRÁCE	5
2.1 METODIKA PRÁCE.....	5
2.2 POUŽITÉ METODY	6
3 LITERÁRNÍ REŠERŠE.....	7
4 ODVĚTVÍ ZEMĚDĚLSTVÍ.....	9
5 SPECIFIKA ZEMĚDĚLSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	13
6 ZEMĚDĚLSKÉ ÚČETNICTVÍ	17
6.1 ÚČETNÍ ZÁSADY.....	17
6.1.1 Věrný a poctivý obraz účetnictví.....	18
6.2 KLASIFIKACE BIOLOGICKÝCH AKTIV V ÚČETNICTVÍ.....	18
6.3 ÚČETNICTVÍ V ŽIVOČIŠNÉ VÝROBĚ	20
6.3.1 Důležité pojmy.....	20
6.3.2 Zvířata v zásobách.....	21
6.3.3 Dospělá zvířata a jejich skupiny.....	22
6.3.4 Oceňování zvířat.....	26
6.4 INVESTIČNÍ DOTACE A JEJICH VLIV NA OCENĚNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	32
7 TENDENCE LEGISLATIVY A PROBLÉMOVÉ OBLASTI ÚČETNICTVÍ.....	35
7.1 STANOVENÍ LIMITNÍ HRANICE OCENĚNÍ U ZVÍŘAT PRO ZAŘAZENÍ DO DHM	36
7.2 ZOOTECHNICKÉ HLEDISKO.....	36
7.3 ZOBRAZENÍ ZVÍŘAT DLE ZÁKONA O DANI Z PŘÍJMU	36
7.4 OCEŇOVÁNÍ VLASTNÍMI NÁKLADY	37
7.5 ODLIŠNOST VYKÁZANÝCH DAT PŘI POUŽITÍ RŮZNÉM ZPŮSOBU VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	37
8 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI AGRA DEŠTNÁ A.S. [1.]	39
8.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	39
8.2 ÚČETNICTVÍ PODNIKU AGRA DEŠTNÁ A.S.	40
9 PROMÍTNUTÍ NEJVÍCE DISKUTOVANÝCH PROBLÉMOVÝCH OBLASTÍ VE SFÉŘE PODNIKU.....	46
9.1 ZAŘAZENÍ DO DLOUHODOBÉHO MAJETKU	46
9.2 ODPISOVÁNÍ.....	47
9.3 OCEŇOVÁNÍ	50
9.3.1 Ocenění příchovků	51

9.3.2 Ocenění přírůstků	52
9.3.3 Rozdíl mezi plánovou kalkulací a skutečnými náklady	56
9.3.4 Vliv rozdílu ocenění na ukazatele finanční analýzy.....	57
9.4 PŘÍPAD VÝZNAMNĚJŠÍ INVESTICE – VÝSTAVBA BIOPLYNOVÉ STANICE.....	59
10 NÁVRH NA MOŽNÁ ŘEŠENÍ V RÁMCI ZLEPŠENÍ VĚRNÉHO A POCTIVÉHO OBRAZU ÚČETNICTVÍ	61
10.1 NÁVRH NA MOŽNÁ ŘEŠENÍ V RÁMCI ZKOUMANÉHO PODNIKU	61
10.2 NÁVRH NA NĚKTERÁ MOŽNÁ ŘEŠENÍ V RÁMCI CELÉ LEGISLATIVY	63
11 ZÁVĚR	66
12 SUMMARY AND KEYWORDS	69
13 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70
14 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ	73
15 SEZNAM PŘÍLOH	74

1 Úvod

Zemědělství patří mezi nejdůležitější odvětví v rámci národního hospodářství. Primárním úkolem zemědělství od pradávna bylo a je zajištění potravy pro lidstvo. Kromě produkční funkce má zemědělství také významné mimoprodukční funkce, na které je v dnešní době dáván čím dál větší důraz. Jedná se zejména o zachování osídleného rázu venkovské krajiny, zachování kvality života na venkově, vliv na krajinné prvky a ochranu životního prostředí. Na zemědělství je také čím dál více nahlíženo jako na zásobárnu obnovitelných i neobnovitelných zdrojů surovin a energie.

Téma zaměřené na zemědělství jsem si vybrala z důvodu, že od narození vyrůstám na vesnici a díky podnikání mého otce, ač je jen drobný podnikatel v tomto oboru, je mi blízké.

Obecně známý fakt, že podnik je živý organismus, ve kterém neustále probíhají věcné a hodnotové procesy, se v zemědělství může brát doslova. Biologický charakter výroby a další specifické rysy z biologického charakteru odvozené způsobují, že zemědělství je v mnoha rysech zcela odlišné od ostatních odvětví.

Specifika zemědělské činnosti jsou přenášena do účetnictví zemědělského subjektu. Vedení účetnictví vyžaduje mnohem větší pozornost nežli v jiných oborech. To potvrzuje i používání pojmů agricultural accounting, mezinárodního účetního standardu IAS 41, stejně tak jako vícero druhů účetnictví, zejména FADN. Specifikům zemědělského účetnictví však není v současné české legislativní úpravě věnována příliš velká pozornost. Navíc proběhlé změny v legislativě situaci příliš nezlepšují a v určitých případech spíše komplikují.

Jedním z hlavních úkolů účetnictví podniku je poskytovat informace o výkonnosti podniku majitelům i externím uživatelům. Aby tyto informace byly co nejobjektivnější, musí účetní jednotka vykazovat stavy aktiv a pasiv v hodnotě, která odpovídá skutečnosti. Subjekty jsou přitom povinny dodržovat účetní zásady vyplývající ze zákona o účetnictví, zejména zásadu věrného a poctivého obrazu. Zákony se však více zaměřují na to, od čeho se účetní jednotka nesmí odchýlit, aby nebyla zkrácena daňová povinnost.

Zemědělská produkce je individuální záležitostí, chce-li podnik dodržet účetní zásady, musí také individuálně přistupovat k nastavení vlastního účetního systému, související

evidence a hlavně oceňování. Správně nastavený systém má vést k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, tj. co nejreálnějšímu zobrazení skutečných stavů. A stejným stylem by měla být nastavena i legislativa.

V práci jsou vytyčeny problémové oblasti legislativy týkající se zemědělského účetnictví, které by mohly vést účetní jednotky k nedodržení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Aplikovatelnost legislativy je prověřována na konkrétním případě z praxe, konkrétně ve spolupráci se společností AGRA Deštná a.s. V mnohých podnicích přetrvávají zažité účetní postupy staré i několik desítek let. Je zapotřebí, aby společnosti tyto zažité postupy aktualizovaly a stav odpovídal skutečnosti. Byla navržena možná řešení pro zlepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví v podniku i v legislativě všeobecně.

Zemědělské podniky v dnešní době nemají lehkou situaci, na trhu se vyskytují přebytky a realizační ceny výrobků jsou tlačeny dolů. Pro stát je důležité zachovat zemědělské subjekty aktivní. Zachová se tak osídlení venkova, kvalita života lidí zde žijících a hodnota krajiny. V zemědělství jsou proto poskytovány různé podpory a dotace, které nepochybně věrný obraz reality narušují.

2 Cíl a metodika práce

Cílem předložené práce je zpracování problematiky stávající nepříznivé situace v legislativě zemědělského účetnictví a návrh na možná řešení v rámci zlepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví na vybraných úsecích.

Na základě předběžných analýz a názorů odborné veřejnosti byly stanoveny následující hypotézy:

1. Současná legislativa platná pro účetní jednotky v zemědělských podnicích je dostatečná a nevyžaduje žádné změny.
2. Stávající legislativa směřuje podniky spíše k nedodržování věrného a poctivého obrazu účetnictví.
3. Stávající oceňování ve společnosti AGRA Deštná a.s. podává věrný a poctivý obraz účetnictví.

2.1 Metodika práce

Po stanovení cíle práce následuje obeznámení se s danou problematikou. Za základní předpoklad lze považovat využití dostupných zdrojů a z toho vyplývající výběr vhodné literatury. V literární rešerši jsou uvedeny nejdůležitější dostupné zdroje, ze kterých je čerpáno pro diplomovou práci. Zároveň je provedena analýza platné účetní legislativy.

Teoretická část práce zahrnuje charakteristiku odvětví zemědělství a jeho význam pro národní hospodářství. Dále se tato část práce věnuje specifikům zemědělství, které mají významný vliv na účetnictví zemědělských podniků, a jejich pojetí v legislativní úpravě účetního systému České republiky. Stěžejní pro tuto práci i účetní systém je pojem věrný a poctivý obraz účetnictví, kapitola 6.1.1 ožívuje tento pojem z hlediska zákona o účetnictví.

Po analýze dostupných materiálů bylo shledáno za vhodné, se v práci zaměřit na oblast živočišné výroby, kde se o dodržování věrného a poctivého obrazu účetnictví diskutuje nejvíce. Velký vliv na zobrazení věrného obrazu účetnictví má i přijetí investiční dotace.

Na teoretické rozpracování práce navazuje praktická část shrnutím změn proběhlých v účetní legislativě a problematických okruhů, které by si zasloužily v legislativě upřesnění.

Dodržování věrného a poctivého obrazu zemědělského účetnictví je hodnoceno ve spolupráci se zemědělským podnikem AGRA Deštná a.s. Je popsáno účetnictví podniku, hlavně živočišná výroba. Stanovené problematické okruhy v legislativě jsou zobrazeny v účetní praxi podniku. Je zhodnoceno, zda používané účetní způsoby a metody jsou pro podnik z hlediska dodržování věrného a poctivého obrazu účetnictví dostačující.

Praktická část práce je shrnuta návrhem na řešení stávající nepříznivé situace v legislativě zemědělského účetnictví a návrhem na možná řešení pro zlepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví pro daný zkoumaný podnik AGRA Deštná a.s.

Závěrem práce je vyhodnocen cíl práce a stanovené hypotézy.

2.2 Použité metody

- studium a analýza dostupné literatury – knihy, oficiální dokumenty, odborné publikace, články z periodik, sborníků
- třídění a posouzení vhodnosti dostupné literatury pro zpracování zadaného tématu
- analýza legislativy a vybraných materiálů
- srovnání z věcného a časového hlediska – vývoj legislativy a její tendence
- rozhovor a dotazování v podniku AGRA Deštná a.s.
- analýza podnikových materiálů (veřejně dostupných - výroční zpráva, účetní výrazy za rok 2013, interních dokladů 2013, 2014)

3 Literární rešerše

Obecnou charakteristiku odvětví zemědělství lze najít na stránkách Českého statistického úřadu, stejně tak makroekonomické ukazatele, které vypovídají o stavu zemědělství na národní úrovni. Ministerstvo zemědělství ve spolupráci s Ústavem zemědělské ekonomiky a informací (ÚZEI) vydává řadu publikací o stavu zemědělství v České republice, studií a metodik. Z metodik týkajících se účetního systému je to např. Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství (2010) a Metodika kalkulací nákladů a výnosů bioplynových stanic v zemědělských podnicích (2013) obě dvě zpracované Poláčkovou a kol. Zemědělským podnikům je doporučováno, tyto metodiky využívat.

Hlavní východisko pro zadané téma však tvoří legislativní normy v aktuálním znění, a to zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, České účetní standardy. Tyto legislativní normy jsou zároveň i hlavním materiálem a předmětem zkoumání.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vymezuje zejména:

- v obecné části osoby, které se vztahuje a předmět účetnictví,
- rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- účetní závěrku,
- způsoby oceňování,
- inventarizaci majetku a závazků,
- povinnosti účetních jednotek vyplývající z ustanovení společných, vztahující se k účetnímu záznamu, jeho průkaznosti a opravám a stanová sankce za porušení vyjmenovaných ustanovení zákona,
- přechodná a závěrečná ustanovení.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, **kteřou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví**, stanovuje uspořádání a označování položek účetní závěrky (i konsolidované) a obsahové vymezení položek těchto závěrek, směrnou účtovou osnovu, některé účetní metody a jejich použití. Pro zpracovávanou diplomovou práci je však stěžejní § 7 Dlouhodobý majetek a § 9 Zásoby.

Účelem **Českých účetní standardů** je podat bližší popis účetních metod a postupů účtování primárně upravených v zákoně o účetnictví a jeho prováděcí vyhlášce. Účetní jednotky mají k dispozici 23 účetních standardů. Použití těchto standardů je důležité pro naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Ve vztahu ke specifikům zemědělského účetnictví uvedu zejména ČÚS 13 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, ČÚS 15 – Zásoby.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, má návaznost na uvedené předpisy, základ daně se odvíjí od zjištěného výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví. Zákon stanovuje daňové odpisy a § 7b upravuje daňovou evidenci.

Rozpracováním specifik zemědělského účetnictví, oceňování a způsobů účtování se zabývají Neplechová, Novák (1996), Neplechová (2007), Valder (2008), Dvořáková (2009, 2012), Vančurová (2014). V knize Neplechové (2007) nalezneme obecné zásady obsažené v právních normách doplněné o příklady s řešením pro zemědělské účetní jednotky. Právní vztah publikace je však zastaralý. Valder (2008) se ve své knize Účetnictví pro podnikatele v zemědělství snaží vysvětlit základní filozofii finančního účetnictví, zejména podnikatelských subjektů v zemědělství. Kniha obsahuje výklad postupů účtování hospodářských operací, doplněných příklady. Autor chce upozornit na vzájemnou provázanost účetnictví a daňových předpisů. Dvořáková (2009, 2012) doplňuje výklady zemědělského účetnictví o mezinárodní zpracování dle standardu IAS 41. Vančurová (2014) svými příspěvky pro periodikum Účetnictví, daně a právo v zemědělství oživuje tematiku účtování biologických aktiv dle nové legislativy.

Kouřilová (2005) se svým článkem snaží upozornit na specifika zemědělského účetnictví a na legislativní nedostatky v podmínkách České republiky.

Kouřilová, Drábková (2009) svými články upozorňují na změny v legislativě, které proběhly v roce 2008, chtějí vyvolat diskuzi o nepříznivé situaci v legislativních normách.

Specifickým zemědělským účetnictvím je účetnictví FADN (Farm Accountancy Data Network), zemědělská účetní datová síť, která je závazná pro země EU a poskytuje další cenné informace o zemědělství. Databázi FADN spravuje a aktualizuje ÚZEI.

4 Odvětví zemědělství

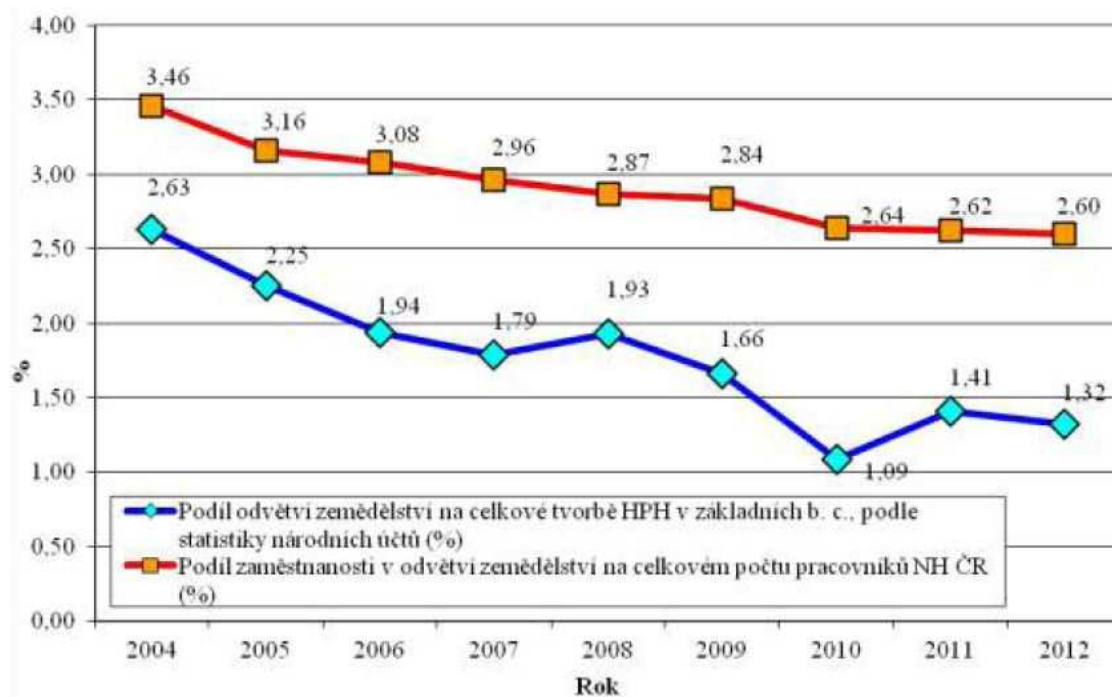
Zemědělství má specifickou funkci a význam v rámci národního hospodářství. Historie zemědělství se začíná psát již od zrodu lidstva. Hlavním úkolem zemědělství od pradávna bylo a je zajištění potravy pro lidstvo. Kromě produkční funkce má zemědělství také významné mimoprodukční funkce, které přispívají k ochraně složek životního prostředí (půdy, vody, ovzduší) a k udržování osídlené a kulturní krajiny a mají vliv na kvalitu života na venkově.

Zemědělství spadá mezi odvětví, které prošlo od roku 1989 poměrně rychlým vývojem. Mezi jeho pozitivní výsledky lze jednoznačně zařadit transformaci agrárního sektoru, výrazný nárůst produktivity práce, zjednodušení výroby včetně oproštění prvovýroby od neproduktivního majetku. Výsledkem bouřlivého vývoje nejsou však jen pozitivní výsledky, jsou zde i negativa, z nichž některé přetrvávají až do dnešní doby. Zřejmě nejvýznamnějším problémem je malá kapitálová výnosnost zemědělské prvovýroby, trvalý nedostatek kapitálu v zemědělství a s ním související i platební disciplína celého odvětví a ne zrovna dobrá podpora a ochrana zemědělského trhu atd. [11.]

O stavu zemědělství nepochybně nejvíce vypovídají makroekonomické ukazatele. Základní charakteristiku zemědělství v rámci národního hospodářství České republiky lze určit v první řadě posouzením podílu odvětví na HPH. Dříve byl uváděn ukazatel Podíl odvětví na HDP, avšak HDP nelze přesně rozdělit do jednotlivých odvětví díky čistým daním na produkty. Hodnoty tohoto ukazatele vykazují dlouhodobě klesající trend, který započal obdobím po roce 1989. Na začátku devadesátých let se zemědělství podílelo na HPH zhruba 7 %, v roce 1997 podíl dosahoval 2,1 % a v roce 2012 se zemědělství podílelo pouze 1,32 % (graf 1), což je pod průměrem EU 27 2,2 %.

V zemědělství po roce 1989 panuje trend snižování zaměstnanosti, což je viditelné z grafu 1. Pokles počtu zaměstnanců v zemědělství lze přisoudit stále modernější technologii zemědělských strojů, automatizaci, nižší zemědělské výrobě způsobené rostoucím dovozem levnějších zahraničních potravin a dle mého úsudku neoprávněně přisuzovanou neatraktivností oboru pro mladé lidi.

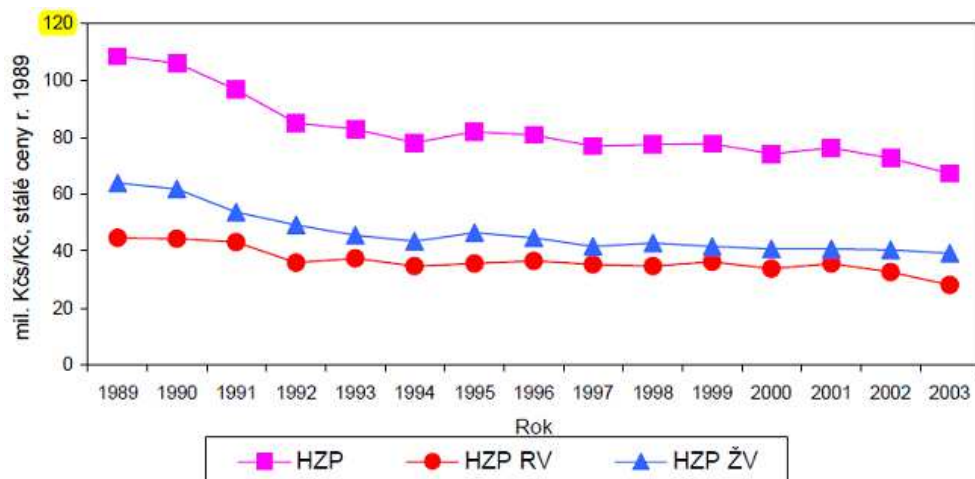
Graf 1: Odvětví zemědělství v národněhospodářské statistice 2004 -2012



Zdroj: Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2012 [34.]

Ukazatel, který vypovídá o úspěšnosti odvětví, je „Zemědělská produkce v ČR“ vyjadřovaná ve stálých cenách roku 2000 (do roku 2008 nazývaná „Hrubá zemědělská produkce“ vyjadřovaná ve stálých cenách r. 1989). Jak je znatelné z grafu 2, tak v horizontu roků 1989 - 2003 docházelo k pozvolnému poklesu hodnoty zemědělské produkce a to jak produkce rostlinné, tak i produkce živočišné.

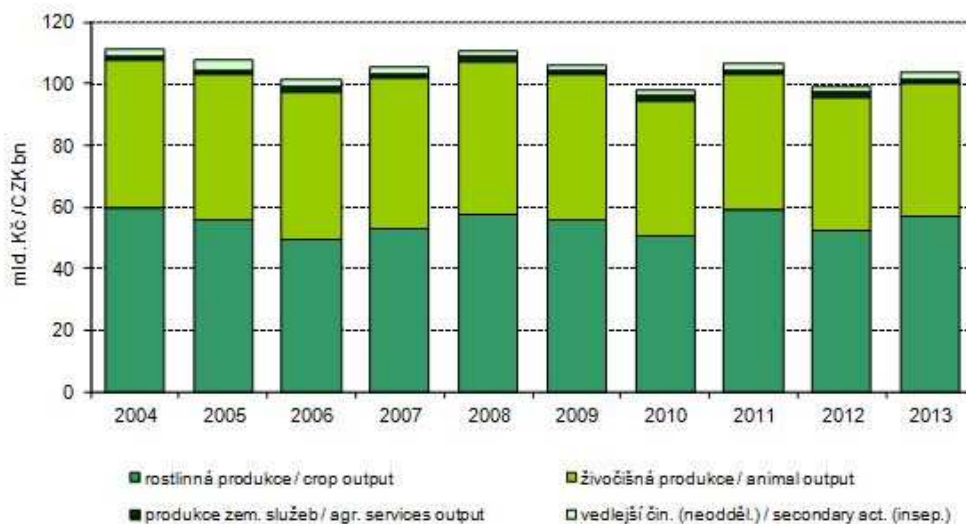
Graf 2: Hrubá zemědělská produkce ve stálých cenách r. 1989



Zdroj: ČSÚ, zveřejněno 2004

Po vstupu České republiky do Evropské unie dochází ke kolísavosti zemědělské produkce, a to hlavně z důvodu rostoucího dovozu zahraničních potravin, prohlubujícího se deficitu zahraničního obchodu se zemědělskými komoditami [29.] a v neposlední řadě u rostlinné produkce vlivem počasí.

Graf 3: Zemědělská produkce ve stálých cenách roku 2000



Zdroj: ČSÚ, zveřejněno 16. 5. 2014

dostupné z <http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/tab/D800402AB2>

Produkce potravin i nepotravinářských výrobků je předpokladem rozvoje navazujících zpracovatelských odvětví v rámci agrárního sektoru. Díky specifické funkci a významu zemědělství v rámci národního hospodářství se stává toto odvětví předmětem státní regulace, která deformuje trh a tržní ceny, které se stávají vstupem do účetních systémů zemědělských podniků a zásadním způsobem ovlivňují zjištěný výsledek hospodaření zemědělských podniků a hodnocení jejich ekonomické výkonnosti. [9.]

Poskytování státních podpor a státních dotací stejně jako poskytování dotací a regulace zemědělství v rámci EU vyžaduje, aby zemědělské podniky (účetní jednotky) poskytovaly adekvátní informace pro rozhodnutí a poskytnutí dotací a pro kontrolu jejich efektivního užití. Usměrnování tohoto odvětví v rámci EU vede k potřebě dalších ekonomických informací, které jsou zčásti získávány v rámci účetnictví a zčásti mimo něj. [9.]

5 Specifika zemědělského účetnictví

Účetnictví poskytuje informace pro hodnocení ekonomické účinnosti celého reprodukčního procesu. [26.] Musí zachytit zvláštní charakter zemědělské činnosti (biologickou podstatu výrobního procesu), který má vliv především na možné varianty oceňování a klasifikace aktiv, ale i na vyčíslení výsledku hospodaření, které správně odrážejí výkonost podniku. [9.]

Produkce v zemědělském podniku je oproti produkci v jiných oborech specifická v první řadě biologickým charakterem výroby.

Většina dalších specifických rysů je od biologického charakteru výroby odvozena. Právě biologický charakter zemědělské výroby způsobuje, že se v mnoha rysech odlišuje od ostatních podnikatelských aktivit. V průmyslové výrobě i v obchodě je hlavním činitelem, který přináší ekonomický prospěch, využití lidských schopností, které umožňují využívat aktiv podniku, vyrábět, prodávat a vytvářet zisk. Hodnototvornou podstatou zemědělského výrobního procesu jsou však přirozené biologické pochody, které se odehrávají v živých organizmech – v rostlinách a živočiších. Vlastností živé hmoty je schopnost růst, plodit, rozmnožovat se, a tím přinášet ekonomický prospěch. Ekonomická reprodukce zde úzce souvisí s procesem reprodukce biologické. [9.]

Zemědělský podnik v porovnání s ostatními obory působí na výrobní proces omezeně, zcela neovlivní proces biologické přeměny. Doba reprodukce rostlinných a živočišných aktiv je určena biologickými zákonitostmi a nelze ji ve většině případů uspíšit v rámci zachování kvality potravin. Z uvedeného vyplývají další specifické rysy, a to dlouhodobost produkčního cyklu a nepřetržitý charakter produkce. Díky tomu zemědělské podniky špatně reagují na poptávku po výrobcích. Mezi další specifické rysy můžeme zařadit sezónnost zemědělské činnosti a závislost na přírodních podmínkách, která sebou nese velké riziko znehodnocení rostlinné produkce při nepříznivých klimatických podmínkách. V zemědělství se dále objevuje riziko nakažové a genetické, které postihuje jak rostlinnou tak živočišnou výrobu.

Typický pro zemědělství bývá sdružený charakter výroby a vzájemné vazby meziproduktů. Při sdružené výrobě vzniká více výrobků současně, aniž by to podnik cíleně zamýšlel, příkladem může být produkce obilí (zrno, sláma), produkty spojené s chovem krav (tele, mléko, chlévská mrva). Výrobky rostlinné a živočišné výroby jsou

vzájemně provázány např. sláma na krmení, chlévská mrva na hnojení. Specifickými jsou též zvýšené nároky na vnitropodnikovou dopravu, vyšší požadavky na specializované strojní vybavení, které není každodenně využíváno, malá trvanlivost některých výrobků, z toho vyplývající vysoké náklady na zajištění optimálního skladování, přepravu a zajištění plynulého odbytu.

Neopomenutelnými jsou též následující specifika vyskytující se v oboru zemědělství:

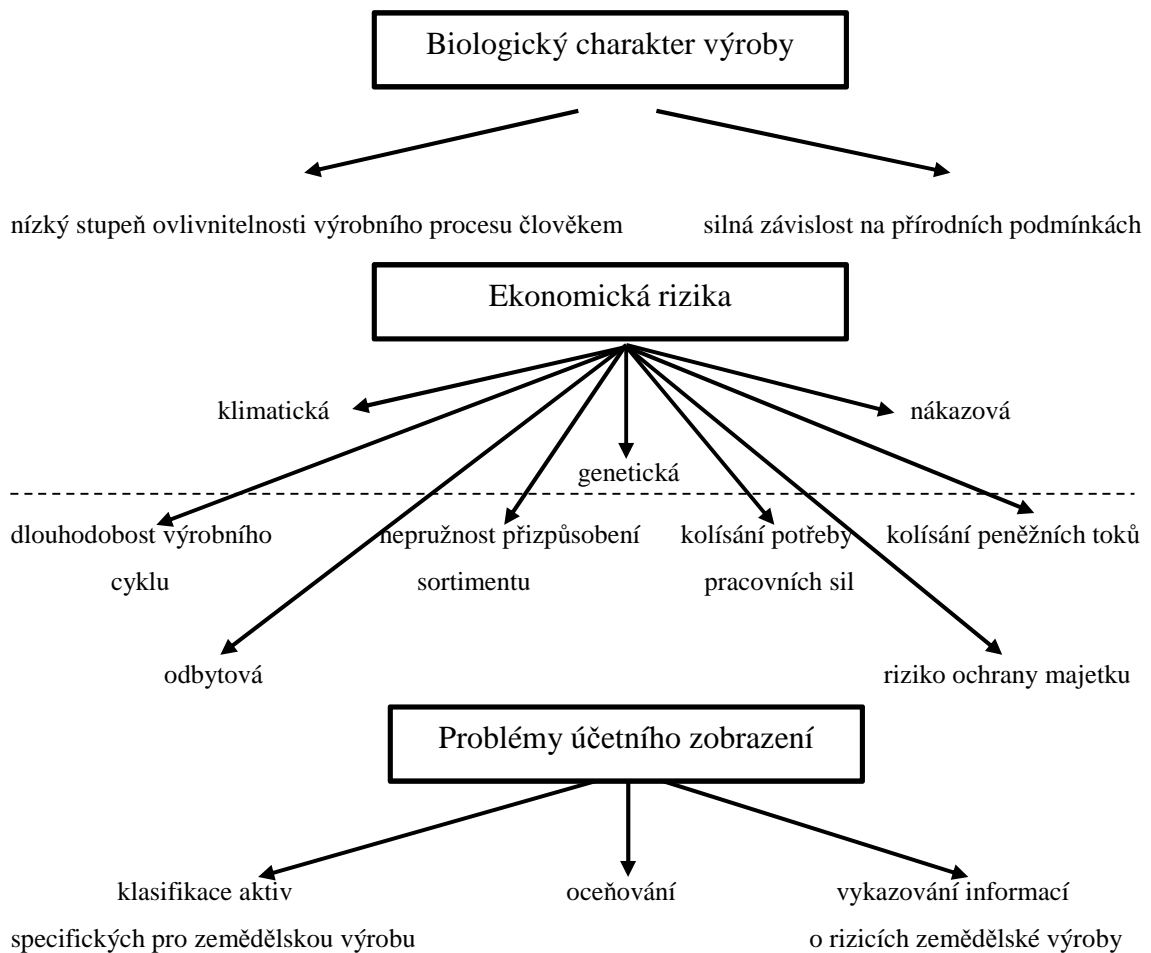
- *podmínky ekonomicko-politické, zejména pohyb kvót;*
- *společná zemědělská politika EU vyžadující i znalosti odlišných účetních a daňových metod a postupů, ukazatelů (FADN); užívání limitů, kvót, více způsobů vykazování, spíše daňově zaměřených;*
- *významná role dotací, jejich přidělený objem, struktura, vliv na výsledek hospodaření; poměrně obtížná orientace v jejich daňové účinnosti, vztahy mezi donátory a příjemci;*
- *environmentálně zaměřená činnost, požadavky na vykazování a limity, ekologické zemědělství, environmentální účetnictví;*
- *zvláštní používané metody, ukazatele, parametry chovu zvířat - welfare;*
- *specifické teoretické problémy některých oborů a sfér činnosti, např. zvířata jako genetický materiál (v kontextu např. s IAS 41); často se aktualizující zvláštní pravidla, např. pro vedení účetnictví doprovázená opět specificky danými poskytováním dotací z fondů EU vč. daňových. [12.]*

Specifické je též, že zemědělství je lokální záležitostí. V případě nepříznivých podmínek nelze přestěhovat rostlinnou výrobu do jiné lokality s výhodnějšími podmínkami a půdu nechat ležet ladem. I když v dnešní době člověk vidí mnoho pozemků, které jsou bohužel ladem ponechány a zarůstají plevelem a to díky „pseudozemědělcům“, kteří skupují pozemky za účelem získání jednotné platby na plochu (viz katastrální území obce Lodhěřov), nikoliv řádného hospodaření. Pozemky se tak ničí, ztrácejí svoji hodnotu a na hodnotě pozbývá i krajina jako celek. V případě živočišné výroby je situace schůdnější, lze ji přestěhovat, ale s velkými náklady a mnohdy i problémy.

Dvořáková D. (2012) shrnuje zemědělská specifika následujícím obrázkem. *Z rozboru specifík zemědělské činnosti vplynuly tři vzájemné související základní linie problémů účetního zobrazení. Jedná se o problém klasifikace biologických aktiv specificky*

užívaných v zemědělské výrobě, o oceňování těchto aktiv – v rámci účetního systému a následně při jejich vykázání – a o problém zveřejnění informací o specifických rizicích souvisejících se zemědělskou výrobou. [9.]

Obrázek 1: Vazba vybraných specifík zemědělské činností a rizik



Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková D. (2012), str. 30

Riziko je součástí každého podnikání. V zemědělství je identifikace rizik mnohonásobně vyšší, a to nejen z hlediska biologického charakteru výroby, ale hrozí zde i rizika společenská a sociální. V menších obcích jsou lidé zpravidla závislí na zemědělských podnicích. Ukončí-li podnik v této oblasti svojí činnost, lidé ztratí práci a s obtížemi hledají nové zaměstnání. Jejich příjmy se sníží a s tím i kvalita života. Ukončení činnosti zemědělského podniku (o 118 zaměstnancích) má i velký negativní

dopad do státního rozpočtu. Dle Malenické (2013) lze odhadovat ztrátu pro státní rozpočet dosahující k deseti milionům Kč. Stát různými způsoby raději podporuje problematické regiony. Především tím velkým ztrátám ze státního rozpočtu, podpoří zachování kvality života na venkově a podpoří tvorbu krajiny způsobem nepřetržitého využívání zemědělské půdy.

6 Zemědělské účetnictví

Specifika zemědělské činnosti jsou přenášena do účetnictví daného subjektu. Vedení účetnictví se tak pro podnik stává náročnou agendou, která vyžaduje mnohem více pozornosti nežli v jiných oborech. Legislativní úprava účetního systému v České republice však specifickým zemědělské činnosti nevěnuje velkou pozornost. Není vyčleněn žádný samostatný účetní standard, účetní jednotky při vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce a oceňování musí vycházet z více obecných právních předpisů.

Zemědělské podniky vedou účetnictví podle současné legislativní úpravy v České republice, tzn. podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dále se řídí prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví určenou pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví tj. vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy. Pro drobnější podnikatele, kteří vedou daňovou evidenci, je stěžejní zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pro účetní systém jsou důležité návaznosti na zákon o daních z příjmů, daňový řád, zákon o DPH, zákon o rezervách, zákony upravující jednotlivé daně, důležitá je i návaznost na obchodní a občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích a další zákony.

6.1 Účetní zásady

Všechny účetní jednotky jsou povinny při vedení účetnictví respektovat účetní zásady, které vycházejí z účetních předpisů. Mezi tyto zásady patří zejména bilanční kontinuita, zásada věcné a časové souvislosti, zásada stálosti účetních metod, zásada věrného a poctivého zobrazení účetnictví a zásada opatrnosti.

V zemědělské výrobě lze zdůraznit zejména problém s uskladněnými rostlinnými zásobami. Pokud podnik v následujícím účetním období očekává pokles cen a následné negativní dopady do hospodaření podniku, měl by uplatnit zásadu opatrnosti. Zejména pokud podnik k rozvahovému dni vykazuje dobré výsledky. Zabrání tak předčasnému rozdělení výsledku hospodaření.

Volba hospodářského roku by usnadnila mnohým účetním jednotkám účetnictví (z hlediska věcné a časové souvislosti). V zemědělských podnicích převažuje rostlinná

výroba, která má svůj přirozený průběh (ozimy). V ČR však dosud převažují podniky, kde se účetní období shoduje s kalendářním rokem.

6.1.1 Věrný a poctivý obraz účetnictví

§ 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví uvádí „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*“

Jedná se o věrný a poctivý obraz o aktivech, vlastním kapitálu, závazcích, nákladech a výnosech, a tudíž výsledku hospodaření účetní jednotky. Zobrazení účetní závěrky je považováno za věrné a poctivé tehdy, pokud obsah jejích položek odpovídá skutečnému stavu v souladu s účetními předpisy a je účtováno podle postupů, které uvádějí České účetní standardy; pokud účetní jednotka může volit mezi možnostmi, které účetní předpisy uvádějí, nebo vzhledem ke specifické účetního případu volí vlastní postup, musí jej uvést v příloze účetní závěrky, zdůvodnit a obhájit. [20.]

Zásada zobrazení věrného a poctivého obrazu je nadřazená všem ostatním zásadám.

Podnik může nesprávně zvolit účetní metody a oceňování, které by nevedly k věrnému a poctivému obrazu účetnictví. Zemědělská produkce je individuální záležitostí a chce-li podnik dodržet účetní zásady, zejména věrné a poctivé zobrazení účetnictví, musí také individuálně přistupovat k nastavení vlastního účetního systému, související evidence a oceňování. Správně nastavený systém má vést k věrnému a poctivému obrazu tj. k co nejreálnějšímu zobrazení. I legislativa by měla být nastavena tak, aby podniky co nejvíce vedla, popřípadě jim přímo určovala, jakou metodu mají zvolit tak, aby jejich účetní systém a výsledné výkazy odpovídaly skutečnosti. Jedině tak budou vypovídající schopnosti výkazů užitečné pro tvůrce i uživatele.

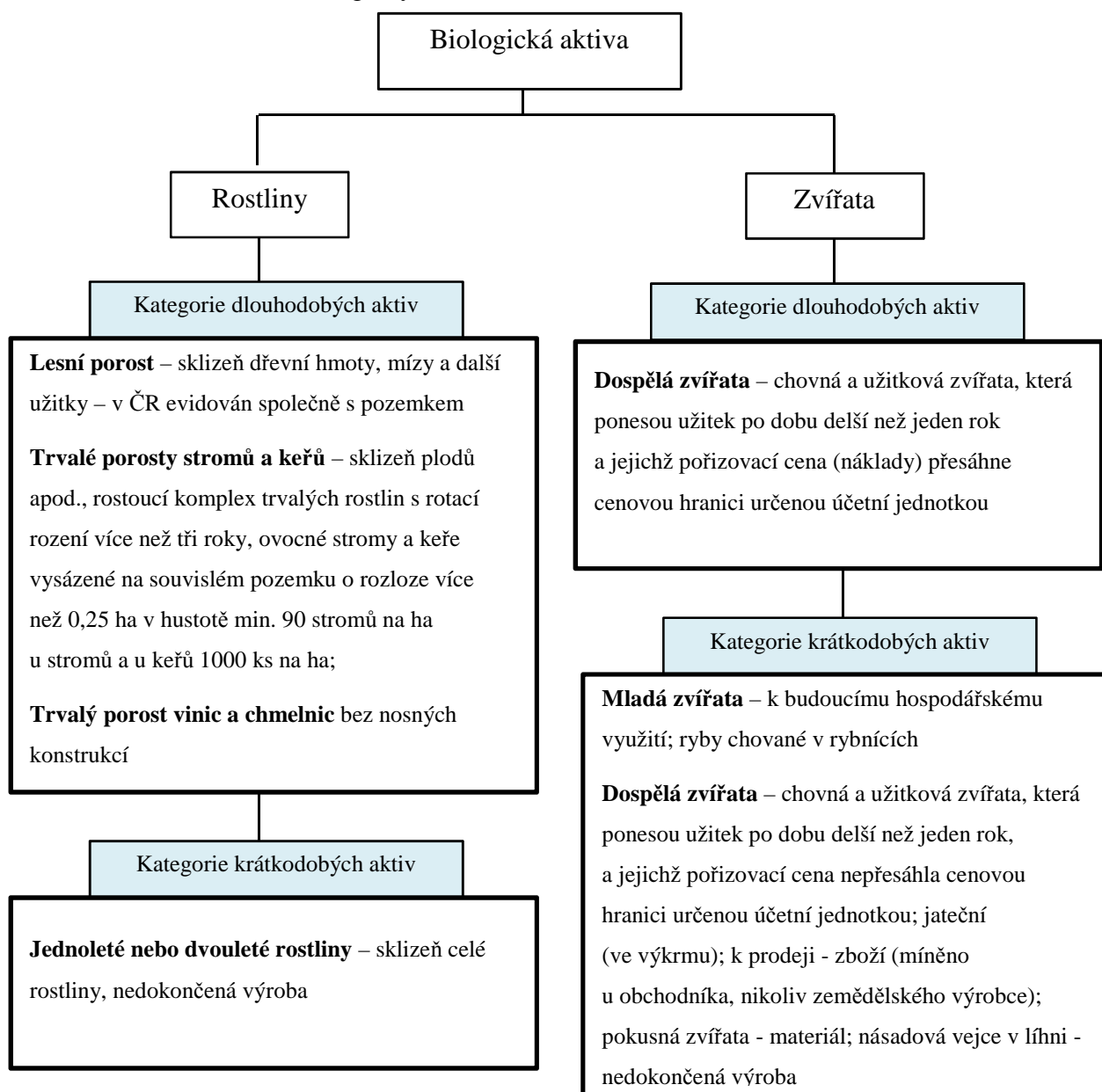
6.2 Klasifikace biologických aktiv v účetnictví

Zemědělské podniky využívají řadu aktiv, jejichž funkce a způsoby využití jsou v podstatě shodné jako u aktiv užívaných v jakémkoliv jiném oboru podnikatelské činnosti (budovy, stroje, zásoby materiálu, pohledávky, peníze atd.). Aktivity, která mají v zemědělství specifický význam a způsob využití, jsou především biologická aktiva - zvířata a rostliny, která jsou jak předmětem, prostředkem, tak výsledkem zemědělské činnosti. [7.] Na ostatní aktiva může zemědělský podnik nahlížet jako na doplňková, avšak nezbytná pro dosažení požadovaných výsledků.

Vzhledem ke specifickým vlastnostem, které s sebou biologická aktiva nesou, je zapotřebí odděleně řešit otázky klasifikace, oceňování a vykazování rizik s nimi spojených.

Všechna aktiva (nejen biologická), účetní jednotka vlastní proto, že z nich v budoucí době očekává užitek. Z očekávaných užitků vychází i klasifikace biologických aktiv specifických pro zemědělskou výrobu zobrazená obrázkem 2.

Obrázek 2: Klasifikace biologických aktiv



Zdroj: vlastní zpracování dle [7.]a [24.]

Správně provedená klasifikace biologických aktiv a jejich vykázání v účetní závěrce by měly poskytnout uživatelům informaci o rozdělení biologických aktiv na dlouhodobá a krátkodobá v návaznosti na očekávané užítky a o biologických aktivech, které již přinášejí užítky (výnosy) a o aktivech, které ještě užítky nepřinášejí (nezralost rostlin, plná plodnost, ...).

Pokud je klasifikace biologických aktiv z tohoto pohledu provedena nedůsledně, dochází ke zkreslení struktury rozvahy, která nesprávně informuje o finanční situaci účetní jednotky, a veškeré ukazatele finanční analýzy týkající se likvidnosti (pracovní kapitál, ukazatele likvidity) jsou zavádějící a nepřesné.[7.]

Podle české legislativy nelze důsledně klasifikaci biologických aktiv provést v rámci rozvahy, podnik by měl tento nedostatek blíže specifikovat alespoň vhodnou poznámkou v příloze k účetním výkazům. Problémem však bývá definování dokončené a nedokončené výroby a určení okamžiku zralosti.

6.3 Účetnictví v živočišné výrobě

O živočišné výrobě podnik účtuje v oběžném i dlouhodobém majetku. O zařazení chovaných zvířat rozhoduje podnik, který stanovuje, za jakým účelem bude zvířata chovat a zda se jedná o účetně významnou položku. Zařazení zvířat musí být zároveň v souladu s platnou legislativou České republiky. Účetní jednotka si zvolí i způsob a metodu kalkulace nákladů, které jsou důležité pro ocenění aktiv pořízených vlastní výrobou.

6.3.1 Důležité pojmy

Příchovkem se rozumí narozené mládě, nově vzniklé včelstvo nebo jednodenní drůbež.

Přírůstek je růst hodnoty zvířete, změny po stránce kvalitativní i kvantitativní vyvolané biologickou přeměnou. Přírůstky jsou rozděleny na tzv. hmotnostní a vzrůstové. *Hmotnostní přírůstky se zjišťují pravidelným vážením. Vzrůstové přírůstky se zjišťují u zvířat, která se neváží, například u vysokobřezích jalovic, mladých ovcí, hříbat, kožešinových zvířat apod. Zvýšení hodnoty zde není závislé na hmotnosti zvířete, ale na jiných kvalitativních parametrech. [8.]* Dle mého názoru z hlediska věrného zobrazení vzrůstový přírůstek není schopen objektivně zachytit zvyšování hodnoty zvířete.

Brakace je zootechnický pojem pro usmrcení zvířete za účelem zkvalitňování chovu, při kterém se vyberou takové kusy (i zdravé), které se pro další chov nehodí z důvodu nízké užitkovosti, závažných vad zevnějšku, nebo např. kvůli neplodnosti či různým nemocem.[27.] Takovéto kusy zvířat jsou většinou určeny k prodeji a odváženy na jatka. Tento pojem se často se směšuje s pojmem odvozu na jatka z titulu plánované porážky.

Dalším pojmem je **nutná porážka**, která znamená usmrcení zvířete z důvodu zranění, které neumožňuje jeho převoz na jatka.

Pod pojmem **základní stádo** se pro účely účetnictví rozumí ze zootechnického hlediska dospělá zvířata používaná k plemenitbě a jinak ekonomicky využívaná dospělá zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus (kromě hus na výkrm). [20.]

Skupinové aktivum v zemědělských podnicích je možná skupinová evidence u některých druhů zvířat (např. ovce, kozy, husy aj. v užitkových velkochovech), pokud nejde o registrované plemenné chovy, kde je evidence jednotlivých zvířat vyžadována.[20.] Účetní jednotka pak účtuje o skupině aktiv jako o souboru majetku. Stejně tak jsou skupinově odpisována.

6.3.2 Zvířata v zásobách

Zvířata zahrnutá v oběžném majetku jsou vykazována podle § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Nejrozsáhlejší a nejvýznamnější skupinu zvířat tvoří **účet 124 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**. Zde je účtováno o mladých zvířatech i dospělých zvířatech, konkrétně se jedná o narozená, mladá zvířata z vlastního chovu i nakoupená, určená k výkrmu, dospělá zvířata dosud nepřeražená nebo nesplňující podmínky pro přeražení do dlouhodobého majetku, či vyřazená ze základního stáda zpět do výkrmu. Zvířata se většinou evidují skupinově (skupinové aktivum).

Při účtování zvířat se vychází z charakteristických zvláštností tohoto majetku daných jeho biologickou podstatou a také technologií příslušného chovu. Mladá zvířata se odlišují od ostatních druhů zásob, na jejich chov jsou vynakládány náklady, zvířata rostou, jejich hodnota stoupá. Nemohou být „skladována“ v nezměněné formě. [20.] Účet 124 je zpravidla analytickou evidencí členěn podle druhů zvířat a dle věkových kategorií. *Zvířata jsou během chovu přerazována do vyšších věkových kategorií v souvislosti s věkem a účtovanou hmotností (věkovým přírůstkem nebo přírůstkem*

hmotnosti) podle běžných zootechnických zásad v návaznosti na uplatněné technologie chovu. [20.]

Zvířata ve výkrmu a mladá chovná zvířata jsou svou podstatou nedokončenou výrobou. V systému účetnictví se však v tomto případě pro jednoduchost o nedokončené výrobě neúčtuje, pouze s výjimkou nedokončeného líhnutí drůbeže, kde se stav nedokončené výroby eviduje v ceně násadových vajec vložených do líhni. [26.]

Zemědělská účetní jednotka může dle ČÚS 15 – Zásoby účtovat o zásobách dvěma způsoby označovanými jako způsob A a způsob B.

Účtování způsobem A je náročnější, avšak logičtější. V průběhu roku se všechny přírůstky (nákupy) a úbytky (spotřeby) účtují na majetkových účtech zásob. Odtud se pak vyskladňují do spotřeby. Při způsobu B se v průběhu roku nakupované zásoby účtují přímo do spotřeby, jako kdyby se v okamžiku pořízení ihned spotřebovaly. Na konci roku se zaúčtují zůstatky zásob na příslušný účet. V případě použití způsobu B, stanovují účetní předpisy podmínku, že kdykoliv v průběhu účetního období bude možné prokázat stav zásob, včetně ocenění. Pro účetní jednotku představuje stanovení způsobu účtování o zásobách zásadní rozhodnutí. Vybraný způsob musí být určen ve vnitřní účetní směrnici. [27.] Při účtování způsobem B musí podnik vést důslednou skladovou evidenci. Způsob B také přináší problém s účtováním mank a škod do normy.

6.3.3 Dospělá zvířata a jejich skupiny

Účet 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny je položkou dlouhodobého hmotného majetku podniku a je definován vyhláškou č. 500/2002 Sb. Položka dle vyhlášky 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. [28.]*

Do účetní kategorie dlouhodobého majetku se řadí základní stádo a tažná zvířata, tedy plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a na základě rozhodnutí účetní jednotky lze do této kategorie zahrnout také zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů, dále sem patří koně tažní a dostihoví, kteří nejsou využíváni k plemenitbě, také osli, muly a mezci. V dlouhodobém majetku se evidují pouze dospělá zvířata, která jsou vhodná

pro rozšiřování chovu a využívána pro opakované získání produktů v průběhu života zvířete, jakými jsou např. mléko, vlna atd. [27.]

Z hlediska toho, že účetní jednotka musí respektovat zákon a ctít princip významnosti a věrné a poctivé zobrazení, se lze domnívat, že drobný podnikatel bude mít limitní hranici ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku nastavenou odlišně nežli velký zemědělský podnik. Důležité je též, zda nastavená limitní hranice ocenění platí pro jeden kus či skupinu zvířat. Legislativa tento problém neřeší, účetní jednotky se tak po vzoru souboru samostatných movitých věcí rozhodují samy. Zvířata vysoké plemenné hodnoty jsou evidovány samostatně.

Zvířata by měla být do dlouhodobého majetku přeřazena ze zásob v okamžiku dospělosti. Ze zootechnického hlediska se za dospělost považuje způsobilost k plemenitbě, předepsaná věková hranice (březí jalovice), popřípadě den narození mláděte. Legislativa však zootechnické hledisko staví do pozadí, prioritní je v současnosti stanovená výše ocenění. Problém vzniká také při posouzení doby využívání, která je jednou z podmínek pro zařazení zvířete do dlouhodobého majetku. Co je pod tímto pojmem míněno? Je to produkce mléka, doba tahu koní, období po připuštění? Vznikají zde opět rozdíly mezi jednotlivými účetními jednotkami. Dřívější terminologie „doba v chovu“ byla konkrétnější. Navíc pojem využívání je mimo etiku. Mimo etiku je i zařazení pokusných zvířat do materiálu. [10.][14.][15.]

Dospělá zvířata a jejich skupiny mohou být pořizovány nákupem, přeřazením ze zásob (vlastní činností) či bezúplatným nabytím. Přeřazení zvířat ze zásob do dlouhodobého majetku se proúčtuje jako aktivace dlouhodobého hmotného majetku v ceně vlastních nákladů (tj. cena narozeného mláděte + cena hmotnostních či vzrůstových přírůstků).

Daňové odpisy

Daňové odpisy dospělých zvířat (chovných krav, plemenných prasnic, tažných zvířat) vycházejí ze striktního stanovení doby odpisování na základě zatřídění zvířat do odpisových skupin, a to z hlediska jejich (v současné době) obvyklého využití v chovu nebo používání, a tím i doby odpisování. [26.]

§ 26 odst. e) hmotný majetkem pro účel daňového odpisování stanovuje *dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč*. Doba a výše odpisování je stanovena v rámci odpisových skupin určených zákonem o dani z příjmů a přílohou č. 1 k tomuto zákonu.

Odpisová skupina 1 vymezuje tyto zvířata:

- skot plemenný
- skot chovný
- ovce chovné a plemenné
- kozy chovné a plemenné
- osli, muly a mezci chovní a plemenní
- prasata plemenná
- prasata chovná
- hejna husí plemenná
- hejna husí chovná.

Odpisová skupina 2 vymezuje tyto zvířata:

- koně (užitkoví, plemenní, chovní).

Zvířata zařazená do první odpisové skupiny jsou podle § 30 zákona o dani z příjmu odpisována po dobu 3 let. Zvířata zařazená do druhé odpisové skupiny jsou odpisována po dobu 5 let. Zvířata mohou být odpisována rovnoměrným způsobem (§ 31) či zrychleným způsobem (§ 32).

Pokyn GFŘ č. D-6, K § 26 stanovuje podmínky skupinového odpisování. Při skupinovém odpisování může podnik odpisovat pouze rovnoměrně. *Roční odpis lze při skupinové evidenci zvířat stanovit např. takto:*

- *v prvním roce odpisování (odpisová skupina 1), podle vzorce*

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

- *v dalších letech odpisování (odpisová skupina 1), podle vzorce*

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

kde: RO = 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

Pokud je celková hodnota vyřazených zvířat ve skupině vyšší než hodnota počátečního stavu zvířat (tj. hodnota zvířat na počátku zdaňovacího období nebo k datu zahájení činnosti v průběhu zdaňovacího období), lze uplatnit roční odpis při skupinovém odpisování pouze do výše hodnoty zvířat, odpovídající jejich počátečnímu stavu. Při použití jiného způsobu výpočtu odpisů zvířat ve skupině je poplatník povinen prokázat, že vypočtené odpisy za skupinu odpovídají úhrnu individuálních odpisů za tato zvířata.[22.]

Zůstatková cena vyřazeného dospělého zvířete ze stáda odpisovaného skupinově se stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat (stáda) na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat tohoto stáda ve zdaňovacím období. Průměrný stav dospělých zvířat se vypočte jako aritmetický průměr stavů zvířat ve stádu na počátku a na konci zdaňovacího období. [26.]

Účetní odpisy

Problematika odpisování je uváděna v § 28 zákona o účetnictví. *Účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán, který je součástí jejích vnitropodnikových směrnic a upravuje pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku. Pro jednotlivé skupiny majetku by měla být stanovena předpokládaná doba životnosti, která může být vztažena buď k času (časový odpis), nebo k výkonu (výkonový odpis).[9.]*

§ 56 vyhlášky č. 500/2002 umožňuje majetek odpisovat skupinově, dále pak definuje zbytkovou hodnotu (z pohledu zvířat tržba při brakaci). ČÚS – 013 z pohledu zvířat dále doplňuje. *Při odpisování dospělých zvířat a jejich skupin lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (činitel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní dospělá zvířata a jejich skupiny lze odpisovat skupinově. [4.]*

Legislativa při stanovení účetních odpisů ponechává účetním jednotkám volnou ruku. Podnik by si však měl účetní odpisy stanovit na základě předpokládané doby zařazení v chovu dle chovatelského záměru ve vztahu k ekonomice chovu.

Problém odpisů však vzniká u cenných zvířat, která získávají na hodnotě teprve během života – v důsledku výcviku, zvláštních genetických vlastností. Odpisování, a tak i snižování hodnoty takových zvířat je nesmyslné. U těchto zvířat dochází k ocenění na aukcích. Kdyby zákon umožnil oceňovat zvířata reálnou hodnotou, odpadl by

problém s odpisováním [26.] [10.], ale i problém s chybami při oceňování. Reálná hodnota může mít podobu tržní ceny, ale i čisté současné hodnoty.

Účetní odpisy respektují reálnou skutečnost opotřebení, a proto se odlišují od daňových odpisů. Některé účetní jednotky však daňové a účetní odpisy sjednocují na stejnou výši a dobu odpisování.

6.3.4 Oceňování zvířat

Správné ocenění je pro zemědělský podnik, který má podat věrný a poctivý obraz účetnictví, klíčovou záležitostí. Jak má účetní jednotka ocenit aktiva, aby ocenění co nejlépe vystihovalo skutečnou hodnotu majetku?

Zvolený způsob ocenění ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv a tím i informace o majetkové struktuře podniku. Má vliv na výši nákladů podniku a tím i na velikost vykazovaného výsledku hospodaření.

Pro ocenění podnikových aktiv existuje obecně několik oceňovacích základů, mezi ně patří:

- historická cena (při nákupu „pořizovací cena“, při pořízení vlastní činností „vlastní náklady“),
- reprodukční cena, za níž by bylo možno aktivum pořídit (tj. běžná vstupní cena)
- realizovatelná hodnota (prodejní cena aktiva); v případě závazků „vypořádací hodnota“,
- současná hodnota (budoucích peněžních toků)
- reálná hodnota. [17.]

Ocenění živočišných aktiv vychází z platné účetní legislativy. Způsob ocenění je závislý na způsobu pořízení zvířete. Zvířata může podnik nakoupit, pořídit vlastní výrobou či nabýt bezúplatně.

Nakoupená zvířata se oceňují pořizovacími cenami, tj. včetně nákladů, které s pořízením souvisejí například přepravné, pojistné, náklady na veterinární kontrolu, clo, provize aj. Východiska ocenění pořizovacími cenami jsou upravena v § 24 a § 25 v zákoně o účetnictví. *Vyhláška č. 500 § 47 upravuje ocenění nakupovaných dlouhodobých aktiv hmotných i nehmotných a vyjmenovává pořizovací náklady, které je vždy nutno zahrnout do ocenění dlouhodobých aktiv, ať jsou zabezpečeny dodavateli, nebo ve vlastní režii. Dotace na pořízení dlouhodobých aktiv vždy snižují hodnotu*

pořizovaných aktiv. § 49 vyhlášky č. 500 upravuje vymezení pořizovací ceny u zásob a uvádí typické součásti pořizovací ceny. [9.]

Bezúplatně nabytá aktiva jsou oceněna reprodukční pořizovací cenou – tedy cenou, za kterou by podnik aktiva pořídil v okamžiku jejich nabytí. Bezúplatným nabytím může být např. dar či inventarizační přebytek. U aktiv, která by jinak podnik pořídil vlastní výrobou, se příklání účetní jednotka k ceně jinak stanovené vlastními náklady, u aktiv, která by mohl koupit, stanovuje tržní cenu. Stanovení tržní ceny je však podmíněné existencí aktivního trhu s bezúplatně nabytým aktivem.

Ocenění aktiv **pořízených vlastní výrobou** tedy zvířat z vlastního chovu je pro podnik specifická a problematická záležitost. Při chovu zvířat nevzniká jen jeden výrobek, ale několik výrobků (sdružená výroba). *Zákon o účetnictví § 25 se specifickým v ocenění biologických aktiv nevěnuje prakticky vůbec a pro ocenění vyráběných aktiv vyžaduje ocenění ve vlastních nákladech. Specificky jsou zmíněny pouze příchovky zvířat, u kterých je rovněž vyžadováno ocenění ve vlastních nákladech. Vlastní náklady jsou u zásob vytvořených vlastní činností definovány jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti. Vlastními náklady u hmotného a nehmotného majetku jsou dle zákona přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami. [9.]*

Ocenění dlouhodobého majetku pořízeného ve vlastní režii je dále upraveno ČÚS – 013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a o ocenění zásob se zmiňuje § 49 vyhlášky č. 500. ČÚS 015 – Zásoby z hlediska zvířat dodává, že příchovky mohou být oceněny reprodukční pořizovací cenou, nelze-li zjistit vlastní náklady. Přírůstky lze je ocenit i v čisté současné hodnotě, počítáno z tržní ceny. *V českých předpisech je přednost dávána ocenění v historických cenách. To má samozřejmě své klady i zápory. Mezi nevýhody patří to, že není zachycena aktuální cena ani užitná hodnota zvířete a zvíře nelze přecenit na vyšší ocenění během života, a to i v případě, že ocenění zvířete se může například výcvikem významně zvýšit. [14.][10.]* Výhodou je menší šance na zkreslování.

Pro praxi v zemědělské výrobě je důležité, že ocenění zásob ve vlastních nákladech může být stanoveno buď na bázi skutečné výše vynaložených nákladů (stanovených

prostřednictvím výsledné kalkulace), nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace stanovené účetní jednotkou tedy na základě kalkulací předběžných. [9.]

Metody kalkulace

Při zjišťování vlastních nákladů výkonů zemědělského podniku lze použít různých způsobů i různého postupu, což také vede k rozdílným výsledkům. Jednotlivé způsoby zjišťování vlastních nákladů, tj. v podstatě metody kalkulování, jsou charakterizovány jednak kalkulačními jednicími, jednak způsobem přičítání nákladů ke kalkulační jednotce a jednak i strukturou nákladů, vyjádřenou kalkulačním vzorcem. [21.]

Použití odlišných způsobů stanovení cen pro ocenění přírůstků a příchovků bude aplikováno v praktické části. Zároveň bude vyhodnocen dopad do účetních výkazů.

Účetní jednotky v zemědělství pro vyčíslení hodnoty vlastních nákladů užívají kalkulační vzorec, který obsahuje vlastní náklady vynaložené na narození daného aktiva (příchovku) nebo jeho biologického růstu (přírůstku) i náklady týkající se vlastních nákladů zemědělského výrobku.

Náklady pro účely kalkulace stanoví jako:

- přímé náklady, které se zjišťují přímo na kalkulovaný výkon ve skutečné výši podle účetnictví (v plánových kalkulacích podle plánované nebo normované spotřeby materiálu a práce),
- nepřímé náklady, které se zjišťují pomocí stanovené rozvrhové základny pro jejich rozvrh k jednotlivým výkonům (rozvrhování nepřímých nákladů představuje vždy určitou nepřesnost). [20.]

Obecný kalkulační vzorec doporučovaný ÚZEI pro živočišnou výrobu je následující:

Tabulka 1: Kalkulační vzorec užívaný v živočišné výrobě

	Položky kalkulačního vzorce	Návaznost na účtové skupiny a syntetické účty účtového rozvrhu
1	Nakoupená vlastní krmiva	501
2	Vlastní krmiva a steliva	613 MD
3	Léčiva a dezinfekční prostředky	501
4	Ostatní přímý materiál	501 a 613 MD
5	Ostatní přímé náklady a služby	502, 503, 555, 562 a účty skupiny 51, 53, 54
6	Pracovní náklady celkem	účty skupiny 52
7	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	551
8	Odpisy dospělých zvířat	551
9	Náklady pomocných činností	náklady vnitropodnikového účetnictví
10	Výrobní režie	náklady vnitropodnikového účetnictví
11	Správní režie	náklady vnitropodnikového účetnictví
	Náklady celkem	součet položek 1-11

Zdroj: vlastní zpracování dle [23.]

Položky 1-9 představují přímé náklady. Položky 10, 11 představují nepřímé náklady. Správní režie je kalkulována výjimečně, jen pokud výrobní cyklus přesahuje jeden rok.

Tento kalkulační vzorec sice umožňuje srovnání ocenění živočišné výroby v jednotlivých podnicích, ale dle mého názoru je srovnání málo pravděpodobné. Každý podnik své nepřímé náklady rozvrhuje jiným způsobem.

Zvolená metoda rozpočítávání kalkulační jednice, se liší podle toho, zda příslušné výkony zemědělského podniku vznikají ve sdružené výrobě nebo nesdružené. Jestliže

výrobním procesem vzniká více výkonů (sdružená výroba) použije účetní jednotka tzv. metodu odečítací, metodu rozčítací nebo kombinaci předchozích.¹

Zemědělské podniky se potýkají s problémy při rozvrhnutí režijních nákladů a volbou správné rozvrhové základny. Odborná literatura i praxe výrobních podniků přistupuje k hledání individuálních vztahových veličin, které jsou zobrazovány naturálně (tzv. metoda ABC Activity Based Cocting). Tato metoda však do zemědělství zatím příliš nepronikla.

Vyhláška č. 500 sice umožňuje zásoby ocenit i na bázi plánových kalkulací, ale ocenění plánovou kalkulací by se výrazným způsobem nemělo lišit od kalkulace výsledné. Věrný a poctivý obraz účetnictví by tak byl porušen. Tato zásadní podmínka však v současné legislativě uvedena není.

Ocenění příchovků [9.]

Ocenění příchovků je často velice obtížně zjistitelné. Příchovek je součástí sdružené výroby. Například jalovice je březí po dobu devíti měsíců (280 dnů). Po dobu devíti produkuje chlévskou mrvu a močůvku, tyto produkty jsou využívány v rostlinné výrobě. Po době březosti dojde k otelení, tzn., vzniknou dva užítky - narozené tele a schopnost krávy dávat mléko. Hlavním produktem mnohdy nemusí být tele, ale mléko. Rozdělit náklady mezi oba produkty lze prostřednictvím kalkulačních metod. Je účelné použít postup kombinované kalkulace (stanovit hlavní výrobky, od celkových nákladů odečíst určené ceny vedlejších). Dále účetní jednotka může rozvrhnout náklady pomocí převodního stavu mezi teletem a litry mléka. Tento způsob je v praxi stanovován různě (1 tele = 100 l mléka, 1 tele = 250 l mléka), díky tomu vzniká nemožnost porovnání kalkulace. Podnik může dále využít stanoveného poměru mezi teletem a litry mléka vzhledem k jejich tržním cenám, což se jeví jako objektivnější. Další možností uvádějící Poláčková v Metodice kalkulací a nákladů je využití rozčítacího koeficientu z podílu hlavních výrobků na celkové produkci v tržních cenách. Vypovídající schopnost ocenění ve vlastních nákladech je velmi nízká.

Od ocenění příchovků vlastními náklady z důvodu složitosti je často upouštěno. Podnik dále může ocenit příchovek reprodukční pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou by se dalo v současnosti pořídit na trhu. Ale ani ocenění reprodukční pořizovací cenou není

¹ podrobněji viz DVORÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 153 s. ISBN 978-807-3579-616.

bez problému. Právě narozená zvířata nejsou většinou předmětem obchodování a jsou prodávána až po odstavení od matky. Proto se při ocenění vychází z upravené tržní ceny odstaveného mláděte, která je lépe zjištělná. Vyskytují se však různé obměny úprav reprodukční ceny. Ty jsou stanovovány s přihlédnutím k různé významnosti oceňovaných příchovků. Zvířata s vysokou hodnotou (např. telata, hřibata) jsou oceněna 1/2 ceny odstaveného mláděte, zbývající část se doučtuje po jeho odstavení od matky. Narozená selata se ocení podle skutečné hmotnosti cenou 1 kg, za kterou se prodává sele. Pokud se vrh neváží, použije se pro ocenění každého selete právě cena jednoho kg odstaveného selete.

Ocenění přírůstků [9.]

Přírůstky, jak hmotnostní, tak vzrůstové, se oceňují vlastními náklady. Kalkulaci skutečných vlastních nákladů na 1 kg hmotnostního přírůstku je vhodné sestavit pro jednotlivé vzrůstové kategorie zvířat odděleně, protože se náklady na různé vzrůstové kategorie mohou výrazně lišit. I tato kalkulace nákladů na 1 kg hmotnostního přírůstku mladého zvířete v chovu je kalkulací v podmínkách sdružené výroby, užívá se odečítací kalkulace – vedlejším produktem je zde močůvka a chlévská mrva. Hmotností přírůstky mohou být stanoveny na jednotlivá zvířata nebo na skupiny zvířat. Při zjišťování hmotnostního přírůstku skupiny zvířat je však zároveň nutno brát v úvahu všechny změny, které v období nastaly.

Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva je stanoven:

skutečná hmotnost koncem období

- + veškeré úbytky během období (hmotnost uhynulých, prodaných zvířat, převody do jiných vzrůstových kategorií)
- veškeré příjmy během období (nákup, převody apod.)
- skutečná hmotnost na začátku období.

Kalkulace skutečných nákladů bývá v praxi nahrazována plánovou kalkulací vlastních nákladů na jeden kg hmotnostního přírůstku, která je stanovena ve vnitropodnikovém ceníku. Riziko tohoto přístupu je však také zřejmé – změna cen vstupu oproti předpokládaným cenám při sestavování plánové kalkulace ovlivní výši přímých nákladů, pokud je významná, nelze plánovou kalkulaci bez úprav použít. Rovněž podíl režijních nákladů na kalkulační jednici je závislý na tom, jestli skutečný stav stáda

(průměrný počet zvířat ve stádu – eventuálně počet krmných dnů) odpovídá předpokládanému stavu z plánové kalkulace.

Pokud je hodnota zvyšována prostřednictvím tzv. vzrůstových přírůstků, kalkulují se náklady na jeden krmný den. Postup je obdobný jako při kalkulaci hmotnostních přírůstků. K ocenění vzrůstových přírůstků mohou být využity rovněž kalkulace skutečných nákladů nebo kalkulace plánové.

6.4 Investiční dotace a jejich vliv na ocenění dlouhodobého majetku

Ekonomika zemědělského podniku je výrazně ovlivněna dotacemi. § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. definuje dotaci jako *bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtu územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci. [28.]*

Z hlediska účetního lze dotace rozdělit na provozní a investiční. *Provozní dotace jsou součástí výnosů (příjmů) se všemi důsledky (včetně daňových), investiční dotace součástí výnosů (příjmů) nejsou, zato snižují ocenění (vstupní cenu) dlouhodobého majetku pro účely odepisování. [16.]* Způsob, jakým se ocení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek při financování pomocí dotací je též stanoven § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500.

Základní postup účtování o dotacích je stanoven ČÚS 017 – Zúčtovací vztahy, konkrétně bodem 3.7. Účtování o poskytnutí dotace na dlouhodobý hmotný majetek je následující:

1. nezpochybnitelný právní nárok na dotaci	100 000 Kč	378/346
2. faktura od dodavatele – nákup DHM (stroj)	250 000 Kč	042/321
3. přijetí dotace	100 000 Kč	221/378
4. postupný převod dotace	100 000 Kč	346/042
5. zařazení DHM do užívání	150 000 Kč	042/022

Dlouhodobý majetek pořizovaný za 250 000 Kč, vstupuje do užívání v ocenění nižším o přijatou dotaci 100 000 Kč, tzn. v hodnotě 150 000 Kč. Aktiva společnosti jsou tak zkreslená o částku dotace a účetnictví již nepodává věrný obraz. *Čím vyšší je dotace poskytnutá na dlouhodobém majetku, tím zkreslenější je obraz stavu majetku a závazků podniku, ale i ukazatelů poměřovaných k dosaženému výkonu.*[16.]

V rámci jednoho účetního období bývá výše dotace uvedena v příloze účetní závěrky. Z důvodu objektivnějšího vyjádření skutečnosti je vhodné podle Kouřilové, Pšenčíka, Kopty (2009) použít jiné metody účtování o investičních dotacích a to metodu zůstatkové dotace a metodu aktivní dotace. Jedná se o způsob účtování o tzv. **zůstatkové dotaci**, kdy je dotace vedena na kapitálovém účtu 441 Zůstatková dotace. Tam se dotace přeúčtuje při jejím vzniku. Aktivní účet 022 se tedy nesnižuje o přijatou dotaci a vyjadřuje skutečnou výši majetku. Majetek se odpisuje pouze ze skutečného ocenění (pořizovací cena mínus investiční dotace). Na konci odpisování se zůstatková dotace převede na účet 022. Pro lepší názornost uvádím příklad.

1. nezpochybnitelný právní nárok na dotaci	100 000 Kč	378/346
2. faktura od dodavatele – nákup DHM (stroj)	250 000 Kč	042/321
3. přijetí dotace	100 000 Kč	221/378
4. vznik investiční dotace	100 000 Kč	346/441
5. zařazení DHM do užívání	250 000 Kč	042/022
6. odpisy postupně po dobu odpisování	150 000 Kč	551/082
7. vyřazení majetku	150 000 Kč	082/022
8. zrušení zdroje krytí	100 000 Kč	441/022

Hodnota majetku v aktivech není snížena o dotaci a vyjadřuje tak skutečnou výši ocenění. Diskutabilní je ovšem doba, kdy by mělo dojít ke zrušení účtování o dotace na závazkovém účtu. Jako varianty se nabízí:

- po ukončení účetních odpisů
- po ukončení daňových odpisů
- podle volby účetní jednotky
- specifická úprava podle doby odpisování jednotlivého majetku
- stanovení min. a max. doby

Podle mého názoru se jako nejlepší způsob (z hlediska věrného zobrazení) jeví metoda, kdy ke zrušení zůstatkové dotace dojde po ukončení účetního odpisování. Ještě věrnější

způsob zobrazení krytí dlouhodobého majetku jsou v podobě **aktivní dotace**. Jde o metodu, kdy dochází k zohlednění postupného odpisování investiční dotace ve stejném poměru, jako se odpisuje dlouhodobý majetek. K tomuto účelu je nutné použít další účet a to např. 449 Aktivní dotace, přes který je dotace odpisována. Příklad navazuje na přecházející.

6. odpisy postupně po dobu odpisování	100 000 Kč	551/082
7. postupné snižování dotace	100 000 Kč	441/449
8. vyřazení majetku	150 000 Kč	082/022
9. zrušení zdroje krytí	100 000 Kč	449/022

Existuje i způsob, kdy se o dotaci účtuje zápornými čísly v aktivech rozvahy a kopíruje tak vykazování netto stavů u oprávek. Strana aktiv je při tomto účtování přehlednější.

6. postupné snižování dotace	-100 000 Kč	449/441
------------------------------	-------------	---------

V problematice investičních dotací v platné legislativě neexistuje způsob, kdy by byl dotovaný dlouhodobý majetek reálně oceněn. Shora uvedený postup považuji za možnost, jak tento stav napravit.

Tento názor je dále prezentován Sedláčkem, Kouřilovou, Pšenčíkem (2012), kteří uvádějí vztah $PP^+ = ADJ^+ = \Sigma EX + \Sigma SA$ (PP - pořizovací cena, ADJ - opravné položky, EX - odpisy, SA - výše dotace).

7 Tendence legislativy a problémové oblasti účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, se od nabytí účinnosti (1. 1. 2003) dočkala několika novelizací. Ta poslední vyšla ve Sbírce zákonů s pořadovým číslem 413/2011 Sb. a nabyla účinnosti dne 1. ledna 2012.

Významnou však byla novela vyhlášky s pořadovým číslem 349/2007 Sb. s účinností od 1. ledna 2008.

Před rokem 2008 bylo položkou B.II.5. dlouhodobého hmotného majetku (dále jen „DHM“) „Základní stádo a tažná zvířata“ obsahující:

➤ **bez ohledu na výši ocenění**

- plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus;
- a podle rozhodnutí účetní jednotky také zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, například muflonů, daňků, jelenů a pštrosů;
- koně, například tažné a dostihové, a dále zejména osly, muly a mezky.

Po novele v roce 2008 je pro zvířata v rámci DHM určena zcela nově vymezená položka B.II.5. „Dospělá zvířata a jejich skupiny“, která obsahuje:

- dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna),
- **s dobou použitelnosti delší než jeden rok**
 - **od výše ocenění určené účetní jednotkou,**

a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. [6.]

Významné změny v roce 2008 proběhly také v zásobách. Položku C.I.4. pojmenovanou Zvířata a obsahující mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm nahradila položka **C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**. Do této položky spadají zvířata a jejich skupiny (včetně jatečných zvířat), která nejsou vykazována v položkách B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny (tedy coby DHM), C.I.1 Materiál (kam po změně spadají pokusná zvířata) a C.I.5. Zboží (kam patří zvířata nabytá

za účelem prodeje, pokud s nimi účetní jednotka obchoduje, zvířata z vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji, vyjma jatečných).

7.1 Stanovení limitní hranice ocenění u zvířat pro zařazení do DHM

Změny v zákoně o účetnictví v praxi vyvolaly problém se stanovením limitní hranice ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku. Každá účetní jednotka má limitní hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku nastavenou jinak, vzniká tak situace, kdy je nemožné podniky porovnávat.

7.2 Zootechnické hledisko

Novelizace daňové a účetní legislativy v roce 2008 a 2009 též způsobila vytracení zootechnického hlediska a to díky nastavení pojmu s dobou použitelnosti (viz kapitola Dospělá zvířata a jejich skupiny), zařadila zvířata mezi neživý dlouhodobý majetek. Zvířata byla z pohledu občanskoprávního považována za věci, které mohou být předmětem vlastnictví. Nový občanský zákoník, platný od 1. ledna 2014 situaci zlepšuje. § 494 zákona č. 89/2012 Sb. říká: *Živé zvíře má zvláštní význam a hodnotu již jako smysly nadaný živý tvor. Živé zvíře není věcí a ustanovení o věcech se na živé zvíře použijí obdobně jen v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze.* [32.] Ale z účetní legislativy se na zvíře pořád nahlíží jako na věc (např. laboratorní zvířata zůstávají ve spotřebě materiálu) a veterinární kontroly mají omezenou působnost.

7.3 Zobrazení zvířat dle zákona o dani z příjmu

Změny účetního pojetí zvířat se promítly i do souvisejících ustanovení zákona o dani z příjmů (ZDP). *1. ledna 2009 nabyla účinnosti novela ZDP, která upřesnila v tomto směru předpisy na zařazení zvířat jako ostatního DHM. Dle § 26 odst. 1 ZDP jsou za dlouhodobý hmotný majetek považována dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena stanovená dle § 29 je vyšší než 40 000 Kč.* [15.]

Tímto se sice sjednocuje účetní i daňový pohled těchto kategorií, ovšem je obtížné ve většině podniků při obtížnosti kalkulací stanovit okamžik dosažení limitního ocenění. A naopak při oceňování ve vlastních nákladech (např. chovný skot ve výši 39 tis. Kč), vyšší tržní hodnoty, ji může ponechat v zásobách. U zvlášť cenných zvířat jako je geneticky, plemenářsky a jinak cenné zvíře, pak může vysoce převyšovat cenu účetní.

Důsledkem toho je zkrácení výše majetku, problémy a náhradami škod při nehodách a jiné.[14.]

ZDP dále vymezuje druhy zvířat, které jsou zařazeny do odpisových skupin (viz Daňové odpisy). Ne všechny v chovu běžně se vyskytující zvířata jsou zákonem citována a zařazena do odpisových skupin. Zákon uvádí například osly, muly a mezky chovné a plemenné, avšak zvířata dnes stále častěji chovaná v oborách jako jsou daňci, jeleni, mufloni uvedena nejsou. Podnikatelé se pak dostávají do situace, kdy tápou a nevědí do jaké odpisové skupiny zvířata zařadit a jak dlouho daňově odpisovat. Rozhodne-li se účetní jednotka přeřadit tyto zvířata ze zásob do dlouhodobého majetku, při splnění podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku dané zákonem o účetnictví, může tyto zvířata účetně odpisovat. Přesáhne-li aktivum či skupinové aktivum hranici 40 000 Kč, může je odpisovat i daňově. Daňové odpisy se pak rovnají účetním nebo jsou zpravidla tato necitovaná zvířata zařazena do druhé odpisové skupiny a daňově odpisována 5 let.

Doba odpisování skotu, ovcí atd. je daňově 3 roky. V ekologických a malých hospodářstvích jsou chována zvířata zpravidla delší dobu. Takto může nastat tzv. účetní tichá rezerva a odložená daň z příjmu, mění se také výsledky hospodaření daného účetního období. Tyto rozdíly se poté promítají zejména ve vyšší nadmořské výšce, kde je chován především skot.[14.]

7.4 Oceňování vlastními náklady

Problematickou oblastí je též oceňování vlastními náklady, hlavně oceňování příchovek a přírůstků (viz kapitola Oceňování zvířat). *Často neexistují podklady pro stanovení vlastních nákladů, přestože je používána kalkulace vedená různými metodami: od stanovení objemu mléka jako ekvivalence ocenění telete po odvození od nákladů na kombinaci reprodukční ceny telete a mléka; vyskytuje se často individuální oceňování. Situaci komplikuje významný pohyb cen na trhu, tedy reprodukční tržní hodnota.*[14.]

7.5 Odlišnost vykázaných dat při použití různém způsobu vedení účetnictví

Porovnatelnost zemědělských podniků, které vedou účetnictví v plném rozsahu nebo daňovou evidenci či uplatňují výdeje paušálním odpočtem, je omezená. Každý podnik

má jinou evidenci, jiné zařazení dlouhodobého majetku a zásob, jiné oceňování a tím dochází k nemožnosti porovnání údajů mezi podniky.

Vedení účetnictví v plném rozsahu byla věnována pozornost v předchozí části práce.

Při použití paušálního odpočtu výdajů (80% z příjmů) zařazení zvířat nehraje roli, neuplatňují se odpisy a uvedené kalkulace vlastních nákladů podnikatel zpracovávat nemusí. Paušální odpočet výdajů sebou nese i nevýhody a to zejména v oblasti přijatých investičních dotací. Částka dotace je zařazena mezi příjmy a oproti účetním jednotkám, které vedou účetnictví, jsou daňově znevýhodněny.

Při vedení daňové evidence jsou dospělá zvířata z vlastního chovu ponechávána mezi zásobami. Díky tomu vznikají rozdíly ve struktuře dlouhodobých a krátkodobých aktiv. Do dlouhodobého majetku jsou zařazena pouze zvířata nakoupená (většinou skupiny), která splňují minimální hodnotu 40 000 Kč. Při odpisování těchto zvířat se postupuje dle zákona o dani z příjmů. Podnikatel postupuje tak, že nejprve musí snížit daňové výdaje nebo zvýšit daňové příjmy o vynaloženou částku nakoupených zvířat, potom může uplatnit daňové odpisy. Tento postup musí dodržet, aby nedošlo k dvojímu uplatnění výdajů.

8 Představení společnosti AGRA Deštná a.s. [1.]

AGRA Deštná byla založena dne 18. 12. 1997 rozhodnutím jediného zakladatele a to Zemědělského družstva Deštná se sídlem v Deštné. Dne 3. února 1998 byla tato společnost zapsána do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Českých Budějovicích, odd. B, č. 909.

Hlavním předmětem podnikání firmy AGRA Deštná a.s. je zemědělská výroba včetně prodeje zemědělských výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje.

Dále společnost poskytuje služby zemědělského i nezemědělského charakteru. V roce 2008 mezi předměty podnikání přibyl další významný předmět a to výroba elektřiny. Společnost v bioplynové stanici zpracovává biomasu rostlinného i živočišného původu a z ní vyrobenou elektřinu dodává do sítě a pro vlastní potřebu v provozu v Deštné.

Základní kapitál firmy AGRA Deštná a.s. k 31. 12. 2012 činil 107 372 tis. Kč. Nejvýznamnějším akcionářem firmy je společnost Deštěnská s.r.o. – vlastní 49 % akcií. Celkový počet akcionářů je 507. Tito akcionáři jsou fyzické osoby, které upsané akcie splatily postoupenými pohledávkami z uplatněných nároků na vydání majetkových podílů podle zákona č. 42/1992 Sb. Zemědělskému družstvu Deštná. Akcie této společnosti nejsou veřejně obchodovatelné.

8.1 Organizační struktura společnosti

Akciová společnost se organizačně člení na úseky a dále na jednotlivé provozní jednotky těchto úseků:

- a) úsek rostlinné výroby
 - provoz rostlinné výroby Deštná – hospodaří na pozemcích v katastrálním území Deštná, Vícemil, Březina, Drunče, Světce, Lipovka
 - posklizňová úprava obilovin a brambor
 - sklady rostlinné výroby

- b) úsek živočišné výroby
 - provozní jednotka Březina – zahrnuje teletník, výkrm býku v Březině, výkrm prasat v Březině
 - provozní jednotka Světce – zahrnuje dvě odchovny mladého skotu, odchovnu telat, porodnu prasnic a odchovnu selat Světce
 - provozní jednotka Deštná – zahrnuje mléčnou farmu Deštná – 3 haly pro dojnice, porodna a teletník
- c) úsek přidružené výroby
 - čerpací stanice PHM v Deštné
 - bioplynová stanice Deštná
- d) úsek pomocných činností
 - zahrnuje sklad náhradních dílů a zásobovací činnost, míchání krmných směsí mobilními míchacími vozy pro živočišnou výrobu a další činnosti
- e) úsek správní
 - útvar ředitele – zabezpečuje správní agendu ředitele a představenstva akciové společnosti, personální práci, evidenci půdy, bezpečnost práce, energetiku, vodohospodářství a odpadové hospodářství
 - útvar ekonomiky – zabezpečuje oblast účetnictví, financování, úvěrování, mzdovou agendu, statistiku a výkaznictví

8.2 Účetnictví podniku AGRA Deštná a.s.

Společnost vede účetnictví v plném rozsahu a řídí se platnými právními předpisy pro účetnictví, tj. zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy.

Společnost používá účetní program Ekosoft Krásná Hora. Účetní program je koncipován tak, aby splňoval náročné a specifické požadavky zemědělských podniků.

Účetním obdobím je pro společnost kalendářní rok. Vzhledem k pěstování ozimů, by jednotka mohla zvážit i zavedení hospodářského roku. Zjednodušilo by se jí účtování o časovém rozlišení v nedokončené výrobě.

Evidenci zvířat v tomto programu je možné provozovat pouze na jednom počítači. Evidence je rozdělena do dvou částí. Do první části spadají zvířata ekonomického charakteru s propojením do účetnictví. Druhá část zahrnuje zvířata, která svým ekonomickým charakterem spadají do dlouhodobého majetku. V této části jsou vedeny

pouze evidenčně z pohledu zootechnického sledování – kusy, krmné dny, produkce na krmný den.

Společnost AGRA Deštná a.s. klasifikuje biologická aktiva dle platných právních předpisů. Nesprávně provedená klasifikace biologických aktiv může způsobit zkreslení struktury rozvahy. Do dlouhodobého majetku jsou zařazena zvířata po narození mláďat a zvířata chovaná za účelem dlouhodobého chovu a reprodukce, podnik tak respektuje zootechnické hledisko. Veškerá zvířata přerazovaná do DHM splňují podmínku současné legislativy „s dobou použitelnosti delší jak jeden rok“. Mezi dospělá zvířata a jejich skupiny jsou zařazeny – dojnice (026 150), prasnice (026 251) a plemenní kanci (026 252). Jiné podniky mají stanovenou limitní hranici, zvířata tak ponechávají v zásobách až do dosažení hodnoty limitní hranice. Nastává tak situace, kdy nelze provést mezipodnikové srovnání. Zvířata stejné hodnoty jsou v jednom podniku zařazena v dlouhodobém majetku a v druhém jsou ponechána v zásobách. Bylo by vhodné tuto situaci sjednotit a navrátit zootechnické hledisko zpět a výši ocenění vypustit z legislativy. Jedině tak by rozdíly mezi podniky byly minimalizovány.

Zvířata zařazená v oběžném majetku byla v roce 2013 evidována na následujících účtech s analytickou evidencí:

- 124 100 Telata savá
- 124 101 Telata v teletníku
- 124 125 Jalovice
- 124 130 Vysokobřezí jalovice
- 124 140 Výkrm skotu
- 124 201 Prasničky
- 124 206 Selata do odstavu
- 124 220 Výkrm prasat

Analytická evidence odpovídá kategoriím zvířat, tzn. kategorie 100 telata savá atd.

Vzrůstové kategorie jsou vymezeny základní charakteristikou uvedenou v tabulce 2.

Tabulka 2: Vyrůstové kategorie

Název kategorie	Popis kategorie
Telata savá	telata do 3. měsíce, váha do 90-100 kg
Telata v teletníku	telata od 4. měsíce, váha od 90-100 kg (většinou zde zůstávají býčci) do 350 kg
Jalovice	jalovice do 2 let stáří, zařazení z telat savých od 90-100 kg do inseminace, váha do 500-560 kg
Vysokobřezí jalovice	od inseminace až do otelení tj. do věku 22-28 měsíců, ocenění již probíhá pomocí krmných dnů
Výkrm skotu	od 350 kg až do doby jateční hmotnosti tj. v průměru kolem 600-700 kg, do věku 24 měsíců
Selata do odstavu	od narození do váhy 20 kg
Výkrm prasat	od 20 kg až do doby jateční hmotnosti tj. v průměru kolem 100 kg

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů AGRA Deštná a.s.

Současně probíhá také evidence zvířat podle jednotlivých stájí:

- 02100005 Prasata výkrm Březina
- 02100110 Telata – volné ustájení Březina
- 02100455 Výkrmna býků Březina
- 02300109 Jalovice 1-2 roky Světce
- 02300431 Jalovice 1-2 roky OMD Světce
- 02300432 Telata savá
- 02300600 Prasnice a kanci
- 02300601 Prasničky Světce
- 02300602 Selata Světce
- 02400180 VKK Deštná
- 02400181 VBJ VKK Deštná
- 02400182 Jalovice 1-2 roky VKK Deštná
- 02400183 Telata VKK Deštná
- 02400184 Teletník – kolna Deštná

Účetní jednotka má dle ČÚS 15 na výběr ze dvou způsobů účtování o zásobách. Podnik musí před zahájením účtování zvážit, který způsob zvolí. Při volbě způsobu B musí vést

důslednou skladovou evidenci. Společnost pro účtování zvolila způsob A, tzn., převzetí zásob na sklad se účtuje na účet Materiál na skladě a následně výdej skladovaného materiálu do spotřeby se účtuje jako náklad. Spotřeba tohoto materiálu je účtována v průměrné ceně.

Proučtování proběhlých změn v účetním systému se provádí jedenkrát měsíčně. Pracovník, který má na starosti evidenci zvířat, zadá všechny proběhlé změny do systému evidence zvířat dle evidenčního listu zpracovaného zootechniky (příloha č. 1 Změny a stav zvířat během měsíce). Evidence váhových přírůstků by měla být prováděna pravidelným měsíčním vážením zvířat. Podnik evidenci měsíčních váhových přírůstků provádí na základě odborného odhadu zootechniků a dvakrát ročně jsou zvířata vážena. Případné rozdíly oproti odbornému odhadu jsou doučtovány.

Převody mezi stájemi probíhají pomocí převodů v rámci kategorie či převodů do vyšší kategorie. Převody mezi stájemi, prodeje, nutné porážky a manka a úhyny jsou účtovány průměrnou cenou, která vzniká váženým aritmetickým průměrem z počátečních stavů a příjmů předcházejícího měsíce. Přírůstky a příchovky jsou účtovány v ceně za jednotku přírůstku (váhového, vzrůstového). Ceny se do systému nastavují v souboru ustájení na začátku účetního období dle předem vypočítaných plánových kalkulací vlastních nákladů na jeden kg přírůstku nebo na jeden krmný den. Vzrůstový přírůstek se účtuje pouze u vysokobřezích jalovic (tzn., není zde evidovaná váha zvířat, ale pouze kusy zvířat a počet krmných dnů, cena přírůstků = cena za jeden krmný den x krmné dny).

Nejdůležitější pohyby účtované v rámci účtu 124 xxx:

- 10 - nákup zvířat 124 xxx/ 111 001
- 22 - narození zvířete 124 xxx/ 614 xxx
- 23 - hmotnostní přírůstek 124 xxx/ 614 xxx
- 24 - vzrůstový přírůstek 124 xxx/ 614 xxx
- 39 - zařazení převod z dl. majetku 124 xxx/ 621 000
- 89 - převod do dl. majetku 614 089/ 124 xxx
- 40 - převod zvířat mimo kategorii (+) 124 xxx/ 395 001
- 41 - převod zvířat v rámci kategorie (+) 124 xxx/ 395 001
- 80 - převod zvířat mimo kategorii (-) 395 001/ 124 xxx
- 81 - převod zvířat v rámci kategorie (-) 395 001/ 124 xxx

➤ 52 - prodej jatečných zvířat	614 050/ 124 xxx
➤ 55 - nutné porážky	614 055/ 124 xxx
➤ 56 - výdej na zpracování	614 056/ 124 xxx
➤ 70 - manka a úhyny nezaviněné	614 070/ 124 xxx
➤ 72 - manka a škody	549 000/ 124 xxx

Číslo uvedené před pohybem, udává druh pohybu, který je nastavený účetním systémem a který účetní zadává do systému dle evidenčního listu Změny a stav zvířat během měsíce.

Stanovené normy přirozených úbytků vycházejí z dlouholeté zkušenosti zootechniků. Jsou stanoveny vnitropodnikovou směrnicí (viz příloha č. 2 Podnikové normy nezaviněných technologicky nutných ztrát na úseku živočišné výroby).

Normy přirozených úbytků dle české legislativy nelze stanovit u dlouhodobého majetku, ale pouze u zásob. Do DHM by měla být převáděna pouze zvířata s dobrým zdravotním stavem určená pro dlouhodobý chov. Podnik má u dlouhodobého majetku nastavenou normu přirozeného úbytku 5 % z průměrného stavu kategorie. Tuto hodnotu má společnost nastavenou chybně. Úhyny (zaviněné i nezaviněné) v kategorii Dospělých zvířat a jejich skupin by měly být účtovány jako škodní událost. Zůstatková cena uhynulého kusu by měla být zaúčtována ve prospěch účtu 086 – Oprávky k Dospělým zvířatům a jejich skupinám a na vrub účtu 549 – Škody a manka.

Manka nad rámec přirozených úbytků jsou účtovány jako nedaňové náklady. V případě uznání viny zaměstnanci jsou účtována jako daňově uznatelný náklad, ale pouze do výše přijaté náhrady. Země EU (FADN) se ztrátami vůbec neuvažují, vykazují nižší výrobu.

Společnost AGRA Deštná a.s. z dlouhodobého hlediska zaznamenává snižování norem přirozených úbytků. Bohužel to tak není celorepublikově. V dlouhodobém horizontu je úmrtnost zvířat vyšší a s ní narůstají i normy přirozených úbytků. Dle mého názoru je to hlavně z důvodu chybějící snahy o včasný odsun na nucenou porážku.

V živočišné výrobě podnik staví na první místo úsek výroby mléka. V roce 2013 byla dojivost na jednu dojnici 10.059 litrů. Státní zemědělský intervenční fond přidělil v roce 2001 bezplatně společnosti kvótu mléka ve výši 4 600 000 l, v roce 2005 byla kvóta navýšena na 5 291 013 l a v roce 2006 na 5 378 455 l. Tato kvóta je oceněna 2 Kč na 1 l tzn. v hodnotě 10 756 910 Kč a je vedena v podrozvahové evidenci. Podnik se obával,

že tato bezplatně přidělená kvóta nebude dostačující, a proto postupně nakoupil další kvóty, které jsou vedeny na účtu 014 Ocenitelná práva a jsou rovnoměrně odpisovány.

9 Promítnutí nejvíce diskutovaných problémových oblastí ve sféře podniku

Společnost stejně jako všechny ostatní podniky musí řešit otázku zobrazení účetnictví dle platných legislativních předpisů. Mnohdy však legislativní předpisy a jejich časté změny situaci společnosti neusnadňují. Účetní a daňové normy pro obor zemědělství jsou příliš obecné a v mnohých situacích nepřinášejí jednoznačnost. Podnik musí hledat takové řešení, které bude v souladu s těmito právními normami, věrně a poctivě zobrazí účetnictví a zároveň bude pro podnik co nejužitečnější, hlavně co se týče zobrazení účetnictví pro potřeby vedení společnosti a jeho následné rozhodování o dalším vývoji podniku.

9.1 Zařazení do dlouhodobého majetku

Limitní hranice u zvířat pro zařazení do DHM - Dospělá zvířata a jejich skupiny není v podniku stanovena. Podnik respektuje zootechnické hledisko a přeřazuje do DHM vysokobřezí jalovice po otelení a prasničky při narození selete. Plemenní kanci jsou nakupováni. Zvířata jsou evidována jednotlivě v ceně kumulovaných vlastních nákladů v okamžiku přeřazení z vysokobřezích jalovic. Hned po přeřazení je zvířatům přiděleno evidenční číslo (číslo krávy), které slouží k jejich další evidenci, jak inventární tak i pro evidenci daňových a účetních odpisů a účetní a daňové zůstatkové ceny.

Podnik si dle platné účetní legislativy může stanovit limitní hranici např. 40 000 Kč či jinou a dospělá zvířata ponechat v zásobách. Tato zvířata až do dosažení této hodnoty nemůže přeřadit do DHM a nemůže je odpisovat ani účetně, ani daňově. Po dobu ponechání zvířete v zásobách jsou náklady související s tímto zvířetem aktivovány účtem 614 jako přírůstky zvířete a zvyšují hodnotu zvířete. Evidencí tímto způsobem nedochází k tak výraznému ovlivňování výsledku hospodaření a daňové povinnosti jako u zvířat evidovaných v DHM. Pro věrnější obraz o zásobách může podnik vytvořit opravnou položku, která sníží výsledek hospodaření. Není daňově uznatelná a výši daně neovlivní. Opravná položka patří mezi nekalkulované náklady, neovlivní tedy ani kalkulace. Zvířata v DHM jsou účetně i daňově odpisována a náklady související s chovem těchto zvířat jsou účtovány přímo do spotřeby, kromě nákladů bezprostředně souvisejících s pořízením zvířete dle § 47 vyhlášky č. 500.

9.2 Odpisování

Odpisování dlouhodobého majetku se provádí podle odpisového plánu. Odpisový plán dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je sestaven souhrnně pro jednotlivé druhy majetku. Zatřídění dlouhodobého hmotného majetku při pořízení je prováděno do odpisových skupin dle jednotlivých oborů a předpokládané doby odpisování v souladu se standardní klasifikací produkce a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z hlediska metody odpisování dle ZDP je používána metoda zrychleného odpisování u DHM zařazeného do první, druhé a třetí odpisové skupiny a metoda rovnoměrného odpisování u DHM zařazeného do čtvrté, páté a šesté odpisové skupiny, s výjimkou budov a staveb pořízených v roce 2011 a 2012 – zde je použito zrychlené odpisování.

Pořízená dospělá zvířata (nákupem i vlastní výrobou) jsou jednotlivě zařazena do dlouhodobého hmotného majetku a účetně odpisována. Podnik nemá stanovenou limitní hranice pro zařazení do DHM. Účetní odpisy by měly být stanoveny na základě plánované doby v chovu. Průměrná doba života krav a plemenných býků je 5-6 let. Průměrná doba života prasnic a kanců je 4-5 let. Podnik má účetní odpisy u dojnic, prasnic a plemenných kanců nastaven na 4 roky a je zde použita metoda rovnoměrného odpisování. Z hlediska věrného zobrazení skutečnosti by bylo účelné použít zrychlené odpisy, které by lépe vystihly užitek z zvířat, která se stárnutím zvířete klesá.

Dle ZDP mají daňové odpisy vycházet ze striktního stanovení doby odpisování na základě zatřídění do odpisových skupin daných ZDP. Společnost si daňové odpisy u zvířat nastavila tak, že se rovnají účetním odpisům. Podnik tak nerespektuje ZDP a stanovenou limitní hranici 40 000 Kč. Doba odpisování je podnikem stanovena na 4 roky, je tak delší nežli minimální doba stanovená první odpisovou skupinou 3 roky. Maximální sazby pro odpisování v první odpisové skupině jsou pro první rok 20 a pro další roky 40. Sazba v prvním roce je výrazně nižší nežli v dalších letech, počítá se totiž roční odpis a nezohledňuje se zařazení v průběhu prvního roku.

Některí zemědělské podnikatelé mají dojnici i 6-7 let. Doba odpisování 3 roky stanovená první odpisovou skupinou v ZDP je příliš krátká. Dojnice, ale i některá další zvířata by se měly zařadit do vyšší odpisové skupiny a odpisovat delší dobu. Doba odpisování by v ZDP měla být stanovena reálněji ve vztahu k době života zvířat.

Z karty majetku jedné z dojnic (viz příloha č. 3) je možno vidět účetní i daňové odpisy a zůstatkovou účetní i daňovou cenu na konci jednotlivých let. Dojnice byla zařazena do DHM 24. 2. 2009. Měsíční účetní odpis podle stanovené sazby činí 406,4 Kč zaokrouhлено na celé Kč nahoru 407 Kč. Daňové odpisy společnost uplatňuje ve stejné výši jako odpisy účetní. Společnost nezohledňuje zůstatkovou cenu při brakaci.

Bohužel v kartě nejsou uvedeny roky 2009 a 2010. Rozpis účetních a daňových údajů za celé období 2009 – 2013 je uveden v následující tabulce.

Tabulka 3: Účetní a daňové údaje dojnice 246456000

Účetní rok	Požizovací cena na konci roku	Odpisová sazba %	Odpis roční	Zůstatková cena nákladová	Zůstatková cena ostatní	Oprávký	Zůstatková cena na konci roku
2009	19507,33	25	4070	0	0	4070	15437,33
2010	19507,33	25	4884	0	0	8954	10553,33
2011	19507,33	25	4884	0	0	13838	5669,33
2012	19507,33	25	4884	0	0	18722	785,33
2013	19507,33	25	785,33	0	0	19507,33	0
Účetní rok	Vstupní cena	Úprava ceny	Odpis roční	Zůstatková cena daňová	Zůstatková cena ostatní	Celkem odepsáno	Zůstatková cena na konci roku
2009	19507,33	0	4070	0	0	4070	15437,33
2010	19507,33	0	4884	0	0	8954	10553,33
2011	19507,33	0	4884	0	0	13838	5669,33
2012	19507,33	0	4884	0	0	18722	785,33
2013	19507,33	0	785,33	0	0	19507,33	0

Zdroj: vlastní zpracování dle Výpisu karty majetku dojnice

Ač podnik daňové odpisy neuplatňuje podle ZDP (nižší vstupní cena než 40 000 Kč), správce daně tyto odpisy prozatím akceptuje. § 31 odst. 1 ZDP uvádí maximální roční odpisovou sazbu, ale též § odst. 7 říká, že poplatník může použít i sazbu nižší než je uvedená maximální sazba. Prodloužená doba odpisování 4 roky více odpovídá realitě nežli minimální sazba 3 roky stanovená první odpisovou skupinou v § 30 ZDP. V tabulce 4 jsou uvedeny sazby pro dojnice stanovené ZDP a podnikem. V prvním roce podnik přesahuje maximální odpisovou sazbu stanovenou ZDP. To se však vyrovnává faktem, že společnost neuplatňuje daňový odpis za celých 12 měsíců, ale pouze

za měsíce zařazení. Uplatnění daňových odpisů v prodloužené době odpisování, s upravenými sazbami a pouze za měsíce zařazení v DHM by dle mého názoru bylo příhodnější z hlediska pravdivého zobrazení stavu zvířat. Otázkou je zda i jiné podniky nastavují odpisy dle vlastního plánu a ZDP si přizpůsobují k obrazu svému, tak aby lépe zobrazily život zvířete.

Tabulka 4: Rozdíl sazeb stanovených ZDP a podnikem

Rok	Sazba stanovená ZDP	Sazba stanovená podnikem
1	20	25
2	40	25
3	40	25
4	x	25

Zdroj: vlastní zpracování

V následujících tabulkách je uvedeno srovnání situace individuální evidence zvířat a uplatnění odpisů jednotlivě za kusy zvířat a skupinového odpisování. Pro zjednodušení neproběhly ve skupinové evidenci žádné změny (zařazení, vyřazení). Vstupní cena jedné dojnice je stanovena na 26 000 Kč, což je podnikový průměr zařazovaných dojnic do DHM.

Tabulka 5: Srovnání daňových odpisu při individuální evidenci zvířat

	Individuální odpisování		Odepsáno celkem za daný rok	Individuální odpisování		Odepsáno celkem za daný rok
	1+1 dojnice odpis dle ZDP			1+1 dojnice odpis dle podniku		
	26000	26000		26000	26000	
1. rok	5200	5200	10400	6504	6504	13008
2. rok	10400	10400	20800	6504	6504	13008
3. rok	10400	10400	20800	6504	6504	13008
4. rok	x	x	x	6488	6488	12976

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 6: Srovnání daňových odpisů při skupinové evidenci

	Skupinové odpisování	Odepsáno celkem za daný rok	Skupinové odpisování	Odepsáno celkem za daný rok
	2 dojnice odpis dle ZDP		2 dojnice odpis dle podniku	
	52000		52000	
1. rok	10400	10400	13008	13008
2. rok	20800	20800	13008	13008
3. rok	20800	20800	13008	13008
4. rok	x	x	12976	12976

Zdroj: vlastní zpracování

Rozpor se zákonem nastává pouze první rok. Když porovnáme výši odpisů, které by podle ZDP byly správné (skupinové odpisování, sazba dle ZDP) a současné odpisy nastavené v podniku, dojdeme k výsledku, že podnik porušuje ZDP pouze v prvním roce odpisování. V prvním roce odpisování uplatňuje vyšší odpis, nežli může dle ZDP a to o 1 808 Kč. Avšak daňové odpisy počítá pouze měsíce zařazení ne celý rok a v následujících letech uplatňuje odpisy nižší, nežli jsou maximální stanovené hodnoty.

Limitní hranice 40 000 Kč pro možnost odpisování zvířat je podle mě v ZDP stanovená naprosto zbytečně, protože rozdíl skupinových odpisů (kdy zvířata splňují hranici 40 000 Kč) a úhrnu individuálních odpisů je minimální (při nezměněných stavech zvířat).

Podnik nerespektuje ZDP a odpisuje zvířata, která mají nižší hodnotu než 40 000 Kč, avšak v úhrnu jednotlivých odpisů je výsledek stejný. Zde velice záleží na finančním úřadu, do jaké míry je ochoten tolerovat změny nastavené podnikem v odpisování oproti ZDP, ač se jedná o věrné zobrazení skutečnosti.

Společnost chová pouze běžné druhy zvířat, které jsou zákonem o dani z příjmu uvedeny v odpisových skupinách. Neseťkává se tak s problémem nejmenovaných druhů zvířat v odpisových skupinách a s problémem určení doby odpisování pro tyto zvířata.

9.3 Oceňování

Oceňování je pro podnik podstatné. Je důležité, aby účetnictví poskytovalo informace o finanční situaci podniku, o výsledku hospodaření, nákladech a výnosech. Musí splňovat věrné a poctivé zobrazení, zobrazovat aktiva, pasiva a hospodářský výsledek

ve skutečné výši. Není-li ocenění ve skutečné výši, ukazatele finanční analýzy jsou zkresleny a nepodávají tak užitečné informace vlastníkům i externím uživatelům.

Aktiva společnosti jsou oceňována dle platné legislativy, v závislosti na pořízení aktiva. Způsoby oceňování jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 7: Způsoby oceňování v AGRA Deštná a.s.

	Způsob pořízení	Způsob oceňování
Zásoby	nakoupené	pořizovacími cenami
	vytvořené ve vlastní režii	vlastními náklady
Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek	nakoupený	pořizovacími cenami
	vytvořený ve vlastní režii (včetně dospělých zvířat)	vlastními náklady
Cenné papíry a účasti	nakoupené	cenami pořízení
Příchovky a přírůstky zvířat	nakoupená zvířata	pořizovacími cenami
	vlastní činností	vlastními náklady

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací z podniku AGRA Deštná a.s.

9.3.1 Ocenění příchovků

Mezi příchovky společnost AGRA Deštná a.s. řadí narozená selata a narozená telata. Stanovení ocenění pro příchovky je pro podniky obtížnou záležitostí. I ve společnosti AGRA Deštná a.s. je od ocenění příchovků vlastními náklady upuštěno.

Narozená telata se oceňují v ceně 32 Kč/kg. Váha narozených telat se pohybuje okolo 35 kg jalovičky a 40 kg býčci. Narozené tele je tak oceněno v hodnotě 1 225 - 1 280 Kč. Na ocenění příchovků není zpracována kalkulace a cena 32 Kč/kg je stanovena upravenou cenou přírůstků telat v teletníku (38 Kč/kg), na kterou je zpracovaná plánová kalkulace.

Příchovek selat je oceněn v ceně 40 Kč/kg. Narozené sele váží kolem 1,2 kg. Cena je určena upravenou prodejní cenou prasat ve výkrmu, což je pro rok 2014 36 Kč/kg bez DPH.

Ocenění příchovků tedy spíše vychází z odhadů, je tedy zřejmé, že hodnota takto oceněných příchovků nebude podávat věrný a poctivý obraz a účetnictví je tak zkresleno. Myslím si, že tento postup není příliš šťastný. Podnik by měl mít ocenění podložené reálnými čísly. V tomto případě může být rozdíl ocenění výrazný.

9.3.2 Ocenění přírůstků

Přírůstky zvířat pořízených vlastní výrobou společnost oceňuje vlastními náklady na základě předem stanovené plánové kalkulace. Kalkulace jsou aktualizovány 1 x ročně. Plánovou kalkulací je určena cena za 1 kg přírůstku nebo cena za jeden krmný den. Při výpočtu plánové kalkulace účetní jednotka vychází ze skutečných vlastních nákladů vynaložených za poslední dvě účetní období. Z těchto skutečných nákladů je vypočtena průměrná cena, která je použita pro stanovení výše vlastních nákladů pro další účetní období. Společnost má kalkulace sestaveny dle Metodiky kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství (Poláčková, 2010). Díky jednotné kalkulaci má možnost porovnání s kalkulacemi jiných podniků, tedy v případě dostupnosti dat. Kalkulační vzorec má následující podobu:

Obrázek 3: Kalkulace vlastních nákladů na 1 kg přírůstku - býci

býci	Kalkulace-ŽV		
	skutečnost 2012	skutečnost 2013	plán 2014
nakoup. krmiva	6,71	7,49	7,2
materiál	0,21	0,21	0,2
el. energie	0,34	0,85	0,7
plem. a vet. služby	0,2	0,42	0,4
opravy, ost. služby	11,55	0	4,8
mzdy+soc.+ zdr. poj.	2,68	2,82	2,75
zem. pojištění	0,15	0,16	0,15
odpisy	1,15	1,21	1,2
vl. krmiva + steliva	21,52	17,75	19,8
práce traktor + manipul.	1,95	1,09	1,6
produkce hnojiv	1,85	1,76	1,8
produkce vedl. produktů			
celkem	44,61	30,24	37

Zdroj: interní materiály AGRA Deštná a.s.

Cena určená touto plánovou kalkulací je 37 Kč/kg přírůstku. Skutečné vlastní náklady roku 2012 a 2013 jsou zjištěny z celkové výše vlastních nákladů na výkrm býků.

Náklady jsou podle vnitřního členění rozříděny na jednotlivé stáje a kategorie zvířat. Účetní si tak zobrazí ty sestavy, které se týkají přímo dané kategorie, a z těch vypočte vlastní náklady dle obecného kalkulačního vzorce. Výpočet kalkulací pro rok 2012 a 2013 (výkrm býků) je uveden v následujících tabulkách. Rozdíly ve výsledcích jsou způsobeny jiným zaokrouhlením.

Tabulka 8: Kalkulace vlastních nákladů za rok 2012 - býci

Položka	Účty	N/V za období 2012 v Kč	Přírůstek skotu ve výkrmu za dané období v kg	Kč na 1 kg přírůstků
Nakoupená krmiva	501 035	570514,22	84952	6,72
Materiál	501 037 - 501 090	18453,39	84952	0,22
Elektrická energie	502 100	28854	84952	0,34
Plem. a vet. služby	518 130	16889,2	84952	0,20
Opravy, ostatní služby	511 100, 511 200	981089,2	84952	11,55
Mzdy + soc. a zdr. pojištění	521 110, 521 210, 254 001, 524 003	228014,02	84952	2,68
Zemědělské pojištění	548 02	13450	84952	0,16
Odpisy	551 181, 551 182	97512	84952	1,15
Vlastní krmiva a steliva	613 021, 613 026	1828122,34	84952	21,52
Práce traktor + manipulace	559	165656,4	84952	1,95
Produkce vedl. produktů	613 132	157014	84952	1,85
celkem				44,63

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů AGRA Deštná a.s.

Tabulka 9: Kalkulace vlastních nákladů za rok 2013 - býci

Položka	Účty	N/V za období 2013 v Kč	Přírůstek skotu ve výkrmu za dané období v kg	Kč na 1 kg přírůstků
Nakoupená krmiva	501 035	576259,24	76899	7,49
Materiál	501 037 - 501 090	16139,02	76899	0,21
Elektrická energie	502 100	65768,5	76899	0,86
Plem. a vet. služby	518 130	32022,46	76899	0,42
Opravy, ostatní služby	511 100, 511 200	0	76899	0,00
Mzdy + soc. a zdr. pojištění	521 110, 521 210, 254 001, 524 003	216785,73	76899	2,82
Zemědělské pojištění	548 02	13050	76899	0,17
Odpisy	551 181, 551 182	92712	76899	1,21
Vlastní krmiva a steliva	613 021, 613 026	1364610,8	76899	17,75
Práce traktor + manipulace	559	83819,91	76899	1,09
Produkce vedl. produktů	613 132	135099	76899	1,76
celkem				30,25

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů AGRA Deštná a.s.

Hodnota celkového ocenění zvířat je závislá na jejich růstu a přeřazení do vyšší kategorie. V každé kategorii zvířat je zvíře oceněné jinou cenou za kg či krmný den. Jako příklad je uvedeno ocenění dojnice od narození až do přeřazení do DHM (tabulka 10) a ocenění býka na výkrm od narození až do dne odvozu na jatka (tabulka 11). Jsou použity ceny plánové kalkulace 2014, váhové průměry jsou z roku 2013 vypočítané z Obrátové soupisky zvířat za období 12/2013 (viz příloha č. 4)

Tabulka 10: Ocenění dojnice od narození až do přeřazení do DHM

Vzrůstová kategorie	Váha příchovku kg	Ocenění příchovku Kč/kg	Ocenění příchovku	Váha přírůstku (krmné dny)	Ocenění přírůstků Kč/Kg (krmný den)	Ocenění přírůstků	Váha při přeřazení kg
Telata savá	35	32 Kč	1 120 Kč	51	32 Kč	1 632 Kč	86
Jalovičky do dvou let	x	x	x	478	37 Kč	17 686 Kč	564
Vysokobřezí jalovice	x	x	x	280	23 Kč	6 440 Kč	x
Zařazení dojnice do DHM	26 878 Kč						

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů AGRA Deštná a.s.

Po narození telete je dojnice přeřazena do dlouhodobého majetku účtu 026 Dospělá zvířata a jejich skupiny v ceně 26 878 Kč.

Tabulka 11: Ocenění býka od narození až do jateční hmotnosti

Vzrůstová kategorie	Váha příchovku kg	Ocenění příchovku Kč/kg	Ocenění příchovku	Váha přírůstku (krmné dny)	Ocenění přírůstků Kč/Kg (krmný den)	Ocenění přírůstků	Váha při přeřazení kg
Telata savá	40	32 Kč	1 280 Kč	59	32 Kč	1 888 Kč	99
Telata v teletníku	x	x	x	261	38 Kč	9 918 Kč	360
Skot výkrm	x	x	x	339	37 Kč	12 543 Kč	699
Jateční hmotnost skotu	25 629 Kč						

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů AGRA Deštná a.s.

Skot na výkrm je na jatka odvezen průměrné váze 699 kg. Vážen je na jatkách. V době odvozu na jatka je evidován v zásobách v hodnotě 25 629 Kč.

9.3.3 Rozdíl mezi plánovou kalkulací a skutečnými náklady

Podnik provádí porovnání cen stanovených plánovou kalkulací se skutečně vynaloženými náklady, avšak zjištěné rozdíly dále nezohledňuje v účetnictví v podniku. Porovnání má pro podnik čistě informativní a statistický charakter. Ocenění příchovků a přírůstků v kategorii telata savá, vysokobřezí jalovice (VBJ) a selata savá je v podniku již několik let nastaveno na stejné úrovni. Skutečně vynaložené náklady podnik v těchto kategoriích nerozpoznává. V následující tabulce jsou skutečné ceny v těchto kategoriích nastaveny na úroveň plánové kalkulace.

Tabulka 12: Rozdíl mezi oceněním plánovou kalkulací a skutečnou výší nákladů

Kategorie, účet přírůstků	Plán 2013	Skutečnost 2013	Přírůstky kg (VBJ krmné dny)	Plán kalkulace	Skutečnost	Rozdíl
Telata savá příchovek 614 100	32,00	32,00	20655	660 960 Kč	660 960 Kč	0 Kč
Telata savá přírůstek 614 100	32,00	32,00	31253	1 000 096 Kč	1 000 096 Kč	0 Kč
Telata v teletníku 614 101	32,00	46,01	53575	1 714 400 Kč	2 464 986 Kč	750 586 Kč
Jalovice 614 125	44,00	33,63	114500	5 038 000 Kč	3 850 635 Kč	-1 187 365 Kč
VBJ 614 130	23,00	23,00	25984	597 632 Kč	597 632 Kč	0 Kč
Skot výkrm 614 140	43,00	30,24	76899	3 306 657 Kč	2 325 426 Kč	-981 231 Kč
Selata příchovek 614 206	40,00	40,00	3003	120 120 Kč	120 120 Kč	0 Kč
Selata přírůstek 614 206	58,00	52,23	39227	2 275 166 Kč	2 048 826 Kč	-226 340 Kč
Výkrm prasat 614 220	21,00	23,43	151834	3 188 514 Kč	3 557 471 Kč	368 957 Kč
				17 901 545 Kč	16 626 151 Kč	-1 275 394 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů AGRA Deštná a.s.

Příchovky a přírůstky v roce 2013 byly v účetnictví společnosti zobrazeny dle plánové kalkulace vypočítané v průměrné ceně za předchozí dvě období. Hodnota těchto příchovků a přírůstků byla 17 901 545 Kč. Na příchovky a přírůstky však byly

vynaloženy skutečné náklady ve výši 16 626 151 Kč, což je o 1 275 394 Kč méně než v ocenění plánovou kalkulací.

Oběžný majetek podniku je v účetnictví podniku tedy zobrazen ve výši, která neodpovídá skutečnému stavu vynaložených nákladů. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou nadhodnoceny. Finanční ukazatele jsou tak neobjektivní.

9.3.4 Vliv rozdílu ocenění na ukazatele finanční analýzy

Podnik je hodnocen na základě předložených finančních výkazů. Z předkládaných účetních výkazů jsou počítány ukazatele finanční analýzy, které jsou důležité pro interní i externí uživatele. Vykázáním stavů majetku v jiné hodnotě, nezobrazením věrného a poctivého obrazu skutečnosti jsou tyto ukazatele zkresleny. Vznikají tak nesprávné podklady pro řízení podniku. Čím vyšší jsou hodnoty rozdílů skutečného stavu majetku a majetku vykázaného, tím větší je zkreslení.

Pro první seznámení se zkoumaným podnikem je důležitá analýza aktiv a pasiv v časových řadách několika let. Dále by měl být podnik zkoumán poměrovými ukazateli, kterými jsou ukazatele rentability, aktivity, zadluženosti, likvidity, tržní hodnoty a provozní ukazatele.

Na vybraných základních ukazatelích finanční analýzy se pokusím zobrazit rozdíl ocenění plánovou kalkulací a skutečně vynaloženými náklady na zvířata. Vycházet budu z dat účetních výkazů roku 2013 (viz příloha č. 5) upravených o rozdíl spočítaný v tabulce 12. Jiná výše ocenění příchovků a přírůstků se projeví na účtu 124 a 614. Vliv této změny je zobrazen následujícími vybranými ukazateli:

- vázanost celkových aktiv = aktiva/ roční tržby
- obrat celkových aktiv = roční tržby/ aktiva
- obrat zásob = roční tržby/ zásoby
- celková zadluženost = cizí kapitál/ aktiva
- běžná likvidita = oběžná aktiva/ krátkodobé závazky

Tabulka 13: Ukazatele finanční analýzy

Ukazatele	2013	2013 upravený
Vázanost celkových aktiv	2,6199	2,6103
Obrat celkových aktiv	0,3817	0,3831
Obrat zásob	3,4713	3,5905
Celková zadluženost	0,2829	0,2840
Běžná likvidita	3,0802	3,0209

Zdroj: vlastní zpracování

Ukazatel vázanosti celkových aktiv informuje uživatele o intenzitě, s níž firma využívá aktiva s cílem dosáhnout tržeb. Při změně ocenění příchovek a přírůstku na skutečně vynaložené náklady, se aktiva společnosti sníží a stejně tak hodnota tohoto ukazatele (z 2,6199 na 2,6103). Znamená to, že pokud by firma zohlednila skutečnou výši vynaložených nákladů, dle ukazatele by využívala aktiva s větší intenzitou.

Ukazatel obrat celkových aktiv při zohlednění skutečných nákladů ukazuje zhoršení situace v podniku, stejně tak i ukazatel obrat zásob. Nižší hodnoty ukazatelů jsou pro podnik lepší. Slabinou ukazatele obrat zásob je, že tržby odrážejí tržní hodnotu, zatímco zásoby se uvádějí v nákladových cenách. Oceněním zvířat v cenách trhu by se odstranila jedna slabá stránka tohoto ukazatele. Druhou slabou stránkou je, že hodnota tržeb je za celý rok, kdyžto hodnota zásob k jednomu okamžiku.

Snížením hodnoty mladých a ostatních zvířat se zhorší i ukazatel celkové zadluženosti.

Běžná likvidita podniku už při použití hodnot plánových kalkulací byla nad doporučenými hodnotami (1,5 – 2,5). Použitím hodnot skutečných nákladů pro ocenění se sníží z 3,0802 na 3,0209. Je však otázkou za kolik by společnost byla schopná na trhu prodat své zásoby a zda by dostala svých závazků. Tržní hodnota zvířat oproti ocenění skutečnými náklady může být velmi odlišná.

Nesprávná volba ocenění příchovek a přírůstků zvířat může velmi zkreslit hodnotu oproti skutečnému stavu. V použitých finančních ukazatelích navíc nejsou zahrnuty rozdíly hodnot zvířat, které byly v průběhu roku přeřazeny do DHM v hodnotě kumulovaných cen stanovených plánovými kalkulacemi. Zkreslení hodnoty aktiv by při zařazení těchto rozdílů bylo ještě výraznější. V rámci dosažení menší chyby by bylo pro podnik příznivé změnit způsob ocenění či na konci účetního období alespoň promítnout zjištěné rozdíly.

9.4 Případ významnější investice – výstavba bioplynové stanice

Ve společnosti AGRA Deštná a.s. v letech 2008-2009 probíhala výstavba bioplynové stanice. Na tuto investici byla Státním zemědělským intervenčním fondem přislíbena dotace ve výši 15 mil. Kč. Dotace byly čerpány v roce 2009.

Výstavba bioplynové stanice je rozdělena na soubor staveb pro výrobu bioplynu vč. silážních žlabů a komunikací a na soubor zařízení a strojů pro bioplynovou stanici. Společnost ve svém účtovém rozvrhu nevede účet 041, pořízení budov je účtováno přes účet 042.

Účtování bylo následující:

1. nezpochybnitelný právní nárok na dotaci	15 000 tis. Kč	neúčtoval se
2. faktury od dodavatelů (soubor budov)	62 915 tis. Kč	042 000/321xxx
3. faktury od dodavatelů (soubor zařízení)	33 627 tis. Kč	042 000/321 xxx
4. přijatý úvěr	93 814 tis. Kč	221 100/461 033 221 100/461 035
5. faktury dodavatelů uhrazeny (2 728 tis. z vlastních zdrojů)	96 542 tis. Kč	321 xxx/221 100
6. po uhrazení faktur podána žádost o proplacení přislíbené dotace		
7. následná kontrola ze SZIFu		
8. je-li vše v pořádku, přichází rozhodnutí o proplacení dotace		
9. přijetí dotace na účet podniku	14 952 tis. Kč	221 100/346 000
10. postupný převod dotace	14 952 tis. Kč	346 000/042 000
11. zařazení souboru budov do užívání	53 939 tis. Kč	042 000/021 000
12. zařazení souboru zařízení do užívání	27 651 tis. Kč	042 000/022 022

Z uvedeného zaúčtování lze vyčíst, že bioplynová stanice se vystavěla v celkové hodnotě 96 542 tis. Kč. Investiční dotace byly přijaté v celkové výši 14 952 tis. Kč. Rozdíl mezi přislíbenou částkou dotace a přijatou částkou dotace tedy činil 48 tis. Kč. Společnost neúčtovala o příslibu dotace, účtovala až o přijetí dotace na účet podniku. O časovém rozlišení dotace nebylo účtováno. Soubor budov byl pořízen za 62 915 tis. Kč a soubor strojů a zařízení za 33 627 tis. Kč. Hodnota tohoto dlouhodobého majetku je však snížena z důvodu přijaté investiční dotace a majetek je

zařazen do používání v hodnotě 53 939 tis. Kč (soubor staveb) a v hodnotě 27 651 tis. Kč (soubor strojů a zařízení).

Z účetních výkazů podniku tedy externí uživatel nemá možnost vyčíst částky poskytnutých dotací ani skutečnou hodnotu vystavené bioplynové stanice. Je zkreslen obraz stavu majetku a závazků podniku, ale i ukazatelé finanční analýzy používané jak interními tak externími uživateli.

Pro věrnější obraz o skutečném stavu majetku může podnik v dalších případech čerpání investičních dotací použít postup dle Kouřilové, Pšenčíka, Kopty (2009) uvedený v kapitole 6.4.

10 Návrh na možná řešení v rámci zlepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví

Účetní legislativa klade důraz na dodržování účetních zásad a v první řadě na věrné a poctivé zobrazení účetnictví. Ale co je skutečně věrné zobrazení skutečnosti? Lze jej ve všech případech zobrazit?

Ne vždy lze o účetnictví podniku tvrdit, že pokud dodržuje všechny platné zákony a předpisy, že zobrazuje svá aktiva a pasiva ve skutečném stavu. Věrné zobrazení skutečnosti podle mě nastává v případě, kdy podnik zachytí všechny skutečnosti a kdy podnik má všechna svá aktiva oceněná cenou, za kterou by je v daný okamžik mohl i prodat. Tato situace však v podnicích nastává málokdy. Aktiva jsou v českých společnostech oceňována na bázi historických cen. A navíc zákony nabízí nespočet způsobů a možností jak aktiva ocenit a stanovit ceny v ocenění vlastními náklady. Zákony spíše dbají na to, aby účetní jednotky nekrátily daňové povinnosti. I když se podle mě situace zlepšuje, nachází se ještě mnoho účetních jednotek, které tak i k účetnictví samotnému přistupují. Jen něco nezanedbat, neporušit a neplatit pokuty a penále. Nemají jednoduše účetnictví v oblibě. Účetnictví by však mělo být podniku velkým pomocníkem při budoucím plánování a rozhodování. A jedině účetnictví, které podá věrný a poctivý obraz, může tento úkol splnit.

10.1 Návrh na možná řešení v rámci zkoumaného podniku

Účetní evidence začíná v první řadě volbou účetního období. Podnik má jako účetní období nastaven kalendářní rok. Možná by měl zvážit, zda by hospodářský rok, který by pokryl pěstované ozimy, nebyl pro ni výhodnější. Zjednodušilo by se tak účtování o časovém rozlišení nedokončené výroby.

Klasifikace biologických aktiv je důležitá nejen pro podnik, ale i pro externí uživatele. Nesprávně provedená klasifikace biologických aktiv může způsobit zkreslení struktury rozvahy a tím i ovlivnit ukazatele finanční analýzy, které se tak stávají zavádějícími a nepřesnými. Dle mého názoru by mělo být povinné v příloze účetní závěrky více specifikovat biologická aktiva. Společnost v příloze účetní závěrky uvádí pouze stavy zvířat v DHM a v zásobách k 31. 12. Rostlinnou výrobu zejména nedokončenou výrobu blíže nespecifikuje.

S novelizací legislativy v roce 2008 se podnik vypořádal po svém. Z legislativy ztrácející se zootechnické hledisko ve svém účetnictví zachoval. Do DHM tak přeřazuje vysokobřezí jalovice po otelení a prasničky po narození selat bez ohledu na výši ocenění. Dle platné legislativy si však mohl stanovit limitní hranici a některá zvířata ponechat v zásobách. Je však výhodnější zařadit zvířata do DHM z hlediska uplatnění odpisu a nákladů jdoucích přímo do spotřeby. Ponecháním zvířete v zásobách budou výsledky hospodaření v jednotlivých letech sice vyšší, v roce vyřazení se však výsledek výrazně sníží díky hodnotě vyřazeného zvířete.

Problémy v účetní praxi přinášejí i daňové odpisy. ZDP nastavená hranice vstupní ceny komplikuje účetním jednotkám přístup k daňovým odpisům. AGRA Deštná a.s. v tomto případě ZDP nerespektuje, odpisuje jednotlivé kusy zvířat se vstupní cenou nižší než 40 000 Kč a stanovuje daňové odpisy na úrovni účetních, tzn. na 4 roky rovnoměrně, což více odpovídá technologii chovu. Odpis je počítán za měsíce zařazení. Zobrazení zvířat je tak v podniku věrnější nežli u odpisu nastaveného na 3 roky. Jak bylo počítáno v předchozí části práce, souhrn jednotlivých odpisů se rovná skupinovému. Sazba daňového odpisu je ve společnosti v prvním roce odpisování nastavena v sazbě 25, tedy vyšší nežli dovozuje ZDP, v dalších letech je sazba též 25, tedy nižší než stanovená ZDP. Daňové odpisy společnosti mají v letech jiné rozložení nežli podle ZDP, v souhrnu je však výsledek hospodaření ovlivněn stejně. Odpisy nastavené dle společnosti AGRA Deštná a.s. podávají věrnější obraz účetnictví nežli odpisy stanovené ZDP. Je tedy na účetní jednotce, jak skutečnost nerespektování vstupní ceny obhájí před správcem daně. Dle mého názoru by v tomto neměl být problém.

Přijaté investiční dotace na výstavbu bioplynové stanice zkreslily hodnotu aktiv o 14 952 tis. Kč. V příloze účetní závěrky by účetní jednotka měla uvést částku dotace. AGRA Deštná a.s. však konkrétní částku neuvádí, uvádí pouze souhrn všech přijatých dotací. Pro další příjem investičních dotací může být podniku doporučen postup dle Kouřilové, Pšenčíka, Koptý (2009), viz kapitola 6.4.

Největší problém však činí zemědělským podnikům oceňování zvířat. Není vždy lehké stanovit cenu ocenění, navíc v málokterém případě cena stanovená podniky zobrazuje věrnou a poctivou skutečnost. Společnost AGRA Deštná a.s. má stanoveny kalkulace dle metodiky Poláčkové (2010) na úrovni plánových aktualizovaných 1x ročně. Tento způsob sice zakládá na možnosti porovnání s ostatními podniky, avšak není zobrazena skutečná hodnota zvířat. Byl spočítán rozdíl ocenění přírůstků a příchovků zvířat

v zásobách. Ocenění za rok 2013 při použití plánové kalkulace bylo v hodnotě 17 901 545 Kč. Hodnota ocenění při použití skutečně vynaložených nákladů by byla 16 626 151 Kč. Zvířata v zásobách jsou v účetnictví podniku zobrazena v hodnotě o 1 275 394 Kč vyšší, nežli je skutečnost. Účetnictví podniku tak nepodává věrný obraz. Společnost by tak na konci roku po spočítání rozdílu, měla snížit hodnotu zvířat pomocí opravné položky, kterou v následujícím roce rozpustí. Opravnou položku však nelze tvořit pro zvýšení hodnoty zásob. Častější aktualizací kalkulací by také účetní jednotka přispěla k věrnějšímu zobrazení aktiv. Ale na druhou stranu si myslím, že AGRA Deštná a.s. patří mezi menšinu podniků, které provádějí pravidelně aktualizace cen příchovků a přírůstků. V mnohých podnicích přetrvávají zažité účetní postupy staré i několik desítek let. Je zapotřebí, aby společnosti tyto zažité postupy aktualizovaly a stav odpovídal skutečnosti. Otázkou však je, zdali ceny nastavené na bázi historických vůbec dokážou zobrazit věrný a poctivý obraz účetnictví. Účetní jednotky zatím podle legislativy nemají v mnohých případech možnost ocenit jinou cenou nežli historickou.

Závěrem podkapitoly lze uvést vyhodnocení hypotézy č. 3. Její znění bylo:

Stávající oceňování ve společnosti AGRA Deštná a.s. podává věrný a poctivý obraz účetnictví.

Po analýze účetnictví podniku a interních materiálů lze tuto hypotézu vyvrátit a to díky stanovení cen příchovků a přírůstků plánovou kalkulací a účtování o investiční dotaci.

10.2 Návrh na některá možná řešení v rámci celé legislativy

Analýzou platné legislativy a odborných příspěvků, bylo potvrzeno, že současný stav legislativní úpravy účetnictví pro zemědělské podniky je nedostatečný. Proběhlé změny v legislativě navíc situaci příliš nezlepšily. Spíše naopak způsobily vytracení zootechnické hlediska, sjednotily zvířata s věcmi nastavením doby použitelnosti a stanovením minimální vstupní ceny pro daňové odpisování. Zemědělské účetnictví se svými četnými specifikacemi by si zasloužilo důslednější legislativní úpravu. Bylo by příhodné vydat samostatný účetní standard po vzoru IAS 41 či alespoň rámcově v zákonech upravit účtování a oceňování biologických aktiv, zejména živočišné výroby. V důsledku členství České republiky v EU se vytvořila potřeba získávání dalších ekonomických informací, které jsou získávány jak z účetnictví a tak z přílehlé evidence.

Bylo by vhodné zemědělství harmonizovat s mezinárodním účetnictvím. Tento obor je navíc náročný na související agendu, která informuje o možných rizicích tohoto oboru. Víceru účetnictví též potvrzuje, že zemědělskému účetnictví by měla být věnována větší pozornost.

Vypovídající hodnota majetkových položek oceněných historickými cenami se snižuje, proto je třeba hledat nové a lepší způsoby ocenění, které zlepší situaci. Jedním ze způsobů je koncept fair value podle vzoru IAS 41 neboli oceňování reálnou hodnotou. Ocenění reálnou hodnotou podává věrnější obraz účetnictví. Reálná hodnota má však své klady i zápory. Mezi nejvýznamnější klady patří věrnější zobrazení aktiv, usnadnění procesu kalkulací a oceňování. Naopak mezi zápory lze zařadit obtížnost určit adekvátní reálnou hodnotu u některých kategorií zvířat (příchovky, VBJ), se kterými se neobchoduje. Reálná cena zvířat je nestabilní v důsledku častých sezónních výkyvů.

Dalšími problémy v legislativě, jak už bylo zmíněno, jsou vytracení se zootechnického hlediska, nerespektování doby v chovu, nejmenování některých druhů zvířat. Do legislativní úpravy by mělo být navráceno zootechnické hledisko, tzn. zařazení zvířat do DHM by mělo probíhat po otelení, inseminaci a dále by do DHM měla být zařazena ta zvířata, se kterými podnik počítá jako s chovnými bez ohledu na výši ocenění a „dobu použitelnosti“. Dojnice, prasnice a kanci by měli být zařazeni do vyšší odpisové skupiny, tak aby doba odpisování kopírovala dobu v chovu. V ZDP by měly být vyjmenovány všechny druhy dnes běžně chovaných zvířat.

Současná legislativní úprava účtování o investičních dotacích sebou nese riziko porušení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Částky dotací navíc nebývají zanedbatelné. Tady si legislativa protirečí. Určuje účtování o investiční dotaci, kterým se pořizovací cena majetku sníží o částku přijaté dotace a zároveň z důvodu zachování daňové korektnosti určuje, jaké zobrazení je věrné. Za věrné zobrazení zákon o účetnictví považuje takové zobrazení, ve kterém *obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona*. Pro zlepšení věrného poctivého zobrazení účetnictví by měl být do legislativy zakomponován jiný postup účtování např. účtování o zůstatkové či aktivní dotaci dle Kouřilové, Pšenčíka, Kopty (2009).

Závěrem podkapitoly lze uvést vyhodnocení hypotéz č. 1 a č. 2. Jejichž znění bylo:

1. Současná legislativa platná pro účetní jednotky v zemědělských podnicích je dostatečná a nevyžaduje žádné změny.
2. Stávající legislativa směřuje podniky spíše k nedodržování věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Hypotéza č. 1 byla vyvrácena. Stav legislativní úpravy zemědělského účetnictví není dostatečný a vyžaduje větší specifikaci. Hypotéza č. 2 byla potvrzena a to zejména v oblasti oceňování zvířat a účtování o investičních dotacích.

11 Závěr

Zemědělské účetnictví vyžaduje čím dál větší pozornost. Je kladen důraz na dodržování věrného a poctivého obrazu účetnictví. Cílem předložené práce bylo zpracování problematiky stávající nepříznivé situace v legislativě zemědělského účetnictví a návrh na možná řešení v rámci zlepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví na vybraných úsecích.

Analýzou platné legislativy a odborných příspěvků byly identifikovány problémové okruhy, které byly zobrazeny v praxi ve spolupráci se zemědělským podnikem AGRA Deštná a.s. Nejdůležitější problémové oblasti jsou stručně shrnuty v tabulce, která je přílohou této práce.

Zákon o účetnictví ponechává nastavení limitní hranice pro zařazení do DHM v kompetenci účetní jednotky. Limitní hranice není jednotná. Vzniká tak nemožnost objektivního porovnání podniků. AGRA Deštná a.s. limitní hranici stanovenou nemá. V účetnictví podniku je zachováno zootechnické hledisko. Zvířata určená k chovu podnik zbytečně neponechává v zásobách. Ponecháním zvířete v zásobách by hodnota zvířete neúměrně rostla, zvíře by nebylo odpisováno a účetnictví by nepodávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti. Hodnota chovného zvířete s jeho stárnutím klesá. Pro věrnější obraz by účetní jednotka měla vytvořit opravnou položku.

Dalším problémem jsou daňové odpisy. Hranice vstupní ceny 40 000 Kč pro zařazení do DHM podnikům dělá problémy. Společnost AGRA Deštná a.s. tuto minimální vstupní cenu nerespektuje, odpisuje jednotlivé kusy zvířat se vstupní cenou nižší než je 40 000 Kč. Odpis je stanoven rovnoměrně na 4 roky. Zde velice záleží na finančním úřadu do jaké míry je ochoten tolerovat změny nastavené podnikem v odpisování oproti ZDP, ač se jedná o věrné zobrazení skutečnosti. Limitní hranice 40 000 Kč pro možnost odpisování zvířat je dle mého názoru v ZDP stanovená naprosto zbytečně, protože rozdíl skupinových odpisů (kdy zvířata splňují hranici 40 000 Kč) a úhrnu individuálních odpisů je minimální. Doba odpisování 3 roky, stanovená pro dojnice, prasnice a kance v ZDP, je příliš krátká. Nekopíruje dobu jejich života. Někteří zemědělští podnikatelé mají dojnici i 6-7 let. Věrný a poctivý obraz je narušen, zvíře je podle ZDP odepsáno mnohem dříve, nežli je vyřazeno. Odpisy nastavené společností AGRA Deštná a.s. podávají věrnější obraz účetnictví.

Mezi nejvíce problémovou oblast patří oceňování zvířat. Správné ocenění je pro podnik, který má podat věrný a poctivý obraz účetnictví, klíčovou záležitostí. Zvolený způsob ocenění ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv, tím i informace o majetkové struktuře podniku a zároveň i ukazatele finanční analýzy. Má vliv na výši nákladů a tím i na velikost vykazovaného výsledku hospodaření. Zákon o účetnictví se specifickým ocenění biologických aktiv nevěnuje prakticky vůbec. Společnost AGRA Deštná a.s. při ocenění příchovků vychází z odhadů, je tedy zřejmé, že hodnota takto oceněných příchovků nebude podávat věrný a poctivý obraz a účetnictví je tak zkresleno. Přírůstky v roce 2013 byly v účetnictví společnosti zobrazeny dle plánové kalkulace vypočítané v průměrné ceně za předchozí dvě období. V práci je spočítán rozdíl ocenění u mladých a ostatních zvířat. Ocenění příchovků a přírůstku za rok 2013 při použití plánové kalkulace bylo v hodnotě 17 901 545 Kč. Hodnota ocenění při použití skutečně vynaložených nákladů by byla 16 626 151 Kč. Mladá a ostatní zvířata jsou v účetnictví podniku nadhodnocena. Jejich zobrazení je vyšší o 1 275 394 Kč, nežli je skutečnost. Plánové kalkulace tedy věrný a poctivý obraz nepřinášejí.

Jsou zkresleny i ukazatele finanční analýzy. Ukazatel obrát celkových aktiv při zohlednění skutečných nákladů ukazuje zhoršení situace v podniku, stejně tak i ukazatel obrát zásob. Nižší hodnoty ukazatelů jsou pro podnik lepší. Slabinou ukazatele obrát zásob však je, že tržby odrážejí tržní hodnotu, zatímco zásoby se uvádějí v nákladových cenách. Oceněním zvířat v cenách trhu by se odstranila jedna ze slabých stránek tohoto ukazatele. Další nevýhodou je, že vyjadřovaná hodnota tržeb je za celý rok, naproti tomu hodnota zásob k jednomu okamžiku. Snížením hodnoty zvířat se zhorší i ukazatel celkové zadluženosti. Běžná likvidita podniku již při použití hodnot plánových kalkulací byla nad doporučenými hodnotami. Je však otázkou za kolik by společnost byla schopná na trhu prodat své zásoby a zda by dostala svých závazků. Tržní hodnota zvířat oproti ocenění skutečnými náklady může být velmi odlišná. Společnost by na konci roku po spočítání rozdílu, měla snížit hodnotu zvířat pomocí opravné položky, kterou v následujícím roce rozpustí. Tu však nelze tvořit pro zvýšení hodnoty zásob.

Současná legislativa tedy dává přednost ocenění v historických cenách, které nejsou schopny zobrazit věrný a poctivý obraz účetnictví. Vypovídající hodnota majetkových položek je snížena. Je třeba hledat nové a lepší způsoby ocenění, které zlepší situaci. Jedním ze způsobů je koncept fair value podle IAS 41 neboli oceňování reálnou

hodnotou. Ocenění reálnou hodnotou podává věrnější obraz účetnictví. Má však své klady i zápory. Mezi nejvýznamnější klady patří věrnější zobrazení aktiv, usnadnění procesu kalkulací a oceňování. Naopak mezi zápory lze zařadit obtížnost určit adekvátní reálnou hodnotu u některých kategorií zvířat (příchovky, VBJ), se kterými se neobchoduje. Reálná cena zvířat je navíc nestabilní v důsledku sezónních výkyvů.

V zemědělství se vyskytuje mnoho rizik, a to nejen rizika vycházející z biologického charakteru výroby, ale i rizika společenská, sociální i politická. Na trhu se vyskytují přebytky a ceny potravin jsou tlačeny dolů. Začátkem srpna 2014 navíc Ruská federace zavedla reciproční sankce, jako odezvu na sankce ze strany USA, namířené proti EU a USA. Pro ČR není Ruská federace významným odbytištěm. Pro české zemědělce zřejmě nebudou až tak významné přímé dopady sankcí, ale daleko důležitější zřejmě budou dopady nepřímé. Jedná se především o snížení cen v důsledku nadbytku vybraných zemědělských komodit v celé EU a také tlak na cenu ze strany velkých obchodních řetězců. Na podporu zemědělců EU vyčlenila 125 mil. EUR. Ukončí-li zemědělský podnik svoji činnost, lidé ztratí práci a s obtížemi hledají nové zaměstnání. Např. dle Malenické (2013) ukončení činnosti zemědělského podniku se 118 zaměstnanci má i negativní dopad do státního rozpočtu s odhadovanou ztrátou pro státní rozpočet dosahující k deseti milionům Kč. Stát proto různými způsoby raději podporuje problematické regiony. Mezi poskytované podpory se řadí i investiční dotace.

Současná legislativní úprava účtování o investičních dotacích sebou nese velké riziko porušení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Ve společnosti AGRA Deštná a.s. jsou aktiva podhodnocena o částku přijaté investiční dotace na výstavbu bioplynové stanice, tj. o 14 952 tis. Kč. Z účetních výkazů podniku externí uživatel nemá možnost vyčíst částky poskytnutých dotací ani skutečnou hodnotu vystavené bioplynové stanice. Pro zlepšení věrného poctivého obrazu by měl být do legislativy zakomponován jiný postup účtování např. účtování o zůstatkové či aktivní dotaci dle Kouřilové, Pšenčíka, Kopty (2009).

Závěrem lze konstatovat, že bylo potvrzeno, že současný stav legislativní úpravy zemědělského účetnictví je nedostatečný. Nepřináší věrný a poctivý obraz účetnictví a některé oblasti nejsou v legislativě dostatečně upraveny. Oblast zemědělství by si určitě zasloužila samostatnou legislativní úpravu po vzoru IAS 41, či alespoň tematické zpracování.

12 Summary and keywords

Agriculture has inherent importance in the national economy. Production on the farm compared to production in other fields is specific first of all with biological character of production.

Specifics agricultural activities are transferred to the accountancy of the stated entity. Bookkeeping becomes an ambitious agenda that requires much more attention than in other fields. The biological character of production also entails a number of questions and issues that are not adequately regulated in the financial legislation of the Czech Republic.

The aim of this dissertation was processing problems existing unfavorable situation in the agricultural accounting legislation and the subsequently proposed solutions in order to improve a true and fair view of the accounts.

Most problems are discussed in the livestock sector. The first part was shown in animal production according to the applicable accounting legislation. Further changes were summarized in the financial legislation and problem areas that would deserve legislative clarification.

Adherence to the true and fair view of the agricultural accountancy was evaluated in cooperation with the holding AGRA Deštná a.s.

Some of the methods used in the czech legislation does not provide the true representation of actual conditions. Accountancy in agriculture would deserve a separate legislative adaptation.

Keywords :

specifics of agricultural accountancy

a true and fair view of accountancy

biological assets

livestock

13 Seznam použité literatury

- [1.] AGRA Deštná a.s. Výroční zpráva za rok 2013. Deštná: AGRA Deštná a.s., 2014.
- [2.] Aktuální odhad dopadů sankcí vyhlášených Ruskou federací na dovoz vybraných komodit na české společnosti. In: *Ministerstvo zemědělství* [online]. 18. 8. 2014. 2014 [cit. 2014-08-18]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/ministerstvo-zemedelstvi/zahranicni-vztahy/ruske-sankce/aktualni-odhad-dopadu-sankci-vyhlasenych.html>
- [3.] BRUNNER, M. Zemědělství - Zvířata v daňové evidenci. In: *Účetní a daňová kancelář* [online]. 2009 [cit. 2014-07-14]. Dostupné z: http://uctoklatovy.webnode.cz/news/zvirata-v-danove-evidenci-20-10-2009-/?utm_source=copy&utm_medium=paste&utm_campaign=copypaste&utm_content=http%3A%2F%2Fuctoklatovy.webnode.cz%2Fnews%2Fzvirata-v-danove-evidenci-20-10-2009-%2F
- [4.] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- [5.] *Český statistický úřad* [online]. 2014 [cit. 2014-06-29]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/>
- [6.] DĚRGEL M. Zvířata v účetnictví a daních. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, Ročník XI. Číslo 1. s. 8-11. ISSN 1212-9453.
- [7.] DVOŘÁKOVÁ, D. Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, Ročník XI. Číslo 2. s. 11-15. ISSN 1212-9453.
- [8.] DVOŘÁKOVÁ, D. Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, Ročník XI. Číslo 3. s. 9-15. ISSN 1212-9453.
- [9.] DVOŘÁKOVÁ, D. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 153 s. ISBN 978-807-3579-616.
- [10.] DVOŘÁKOVÁ, K. *Účtování o hospodářských zvířatech, vazba na reálnou situaci*. České Budějovice, 2014. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta. Vedoucí práce Jindřiška Kouřilová.
- [11.] HOŠKOVÁ, Pavla. Charakteristika českého zemědělství s využitím statistických metod. [online]. s. 5 [cit. 2014-05-27]. Dostupné z: http://www.agris.cz/Content/files/main_files/61/139320/hosko.pdf
- [12.] KOUŘILOVÁ J. Některé oblasti pro uplatnění znalostní ekonomiky v zemědělském účetnictví. *Agrární perspektivy XIV (Znalostní ekonomika) : sborník prací z mezinárodní vědecké konference*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2005, s. 169-173. ISBN 80-213-1372-2.
- [13.] KOUŘILOVÁ J. Rozvoj zemědělského podniku v kontextu nepřímých faktorů. *Agrární perspektivy XIII: trvale udržitelný rozvoj agrárního sektoru - výzvy a rizika : sborník prací z mezinárodní vědecké konference Praha, 22.-23. září 2004*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2004, s. 142-145. ISBN 8021311908.
- [14.] KOUŘILOVÁ, J., DRÁBKOVÁ, Z. Odras evidence zvířat v účetnictví, dopady do problematiky způsobů hospodaření. *Náš chov : časopis chovatelů hospodářských zvířat*, 2009, roč. 2009, č. 12, s. 36-37. ISSN 0027-8068.

- [15.] KOUŘILOVÁ, J., DRÁBKOVÁ, Z. Problematická účetní legislativa u chovu zvířat, dopad do praxe podniků. *Acta Universitatis Bohemiae Meridionales : vědecký časopis pro ekonomiku, řízení a obchod*, 2009, roč. 12, č. 2009/2, s. 135-139. ISSN 1212-3285.
- [16.] KOUŘILOVÁ, J., PŠENČÍK, J., KOPTA J. *Dotace v zemědělství z hlediska komplexního pohledu a přihlédnutím k ekologickému zemědělství*. 1. vyd. Praha : AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, 2009. ISBN 978-80-7204-637-9.
- [17.] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. vyd. Praha: Polygon, 2007, 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.
- [18.] MALENICKÁ, Iva. *Dotace v zemědělském podniku, jejich úloha a vliv na strukturu a výsledek hospodaření, účetní a daňové souvislosti*. České Budějovice, 2013. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta. Vedoucí práce Jindřiška Kouřilová.
- [19.] MUŽIKÁŘ, Martin. Oceňování v zemědělství aneb proč je dobré účtovat dle IAS. In: [Http://www.ucetnikavarna.cz/](http://www.ucetnikavarna.cz/) [online]. 2010 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/blog/detail-prispevku/articleid-324-ocenovani-v-zemedelstvi-aneb-proc-je-dobre-uctovat-dle-ias/>
- [20.] NEPLECHOVÁ, M. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7.
- [21.] NEPLECHOVÁ, M., NOVÁK, J. *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství: účtová osnova, finanční analýza, příklady*. Praha: Bilance, 1996, 285 s.
- [22.] Pokyn GFŘ D-6
- [23.] POLÁČKOVÁ, Jana a kol. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství* [online]. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010, 73 s. [cit. 2014-07-09]. ISBN 978-808-6671-758. Dostupné z: http://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/metodika_kalkulace.pdf
- [24.] SEDLÁČEK J. The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics*. Praha: Česká akademie zemědělských věd, 2009, roč. 56, 2/2010, s. 59-66. ISSN 0139-570X.
- [25.] SEDLÁČEK, J., KOUŘILOVÁ, J., PŠENČÍK, J. Models of the realistic reporting of subsidies in the farm accounting. *Agriculture Economics*. Praha: Česká akademie zemědělských věd, 2012, roč. 58, č. 1, s. 34-40. ISSN 0139-570X
- [26.] VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. 1. vyd. Praha: ASPI - Wolters Kluwer, 2008, 392 s. ISBN 978-8097353-388-1.
- [27.] VANČUROVÁ, P. Účtování zvířat v zemědělském podniku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, Ročník XVI. Číslo 5. s. 18-23. ISSN 1212-9453.
- [28.] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [29.] ZAHRADNÍK, Petr. *Vymezení role zemědělství v moderní ekonomice EU: makroekonomický, strukturální a regionální aspekt*. Ústav zemědělské ekonomiky a informací. Praha, 2012. Dostupné z: http://www.iaei.cz/data/usr_001_en_soubory/zahradnik.pdf
- [30.] Základní informace. *FAND CZ* [online]. 2014 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: http://www.vsbox.cz/fadn/AHTM/FADN_V_CR_C.htm
- [31.] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- [32.] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [33.] Zákon č. 563/1991 Sb. zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [34.] Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2012. Ústav zemědělské ekonomiky a informací.
- Dostupné z: http://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/zzza2012.pdf

14 Seznam obrázků, tabulek a grafů

Obrázek 1: Vazba vybraných specifík zemědělské činností a rizik

Obrázek 2: Klasifikace biologických aktiv

Obrázek 3: Kalkulace vlastních nákladů na 1 kg přírůstku - býci

Tabulka 1: Kalkulační vzorec užívaný v živočišné výrobě

Tabulka 2: Vzrůstové kategorie

Tabulka 3: Účetní a daňové údaje dojnice 246456000

Tabulka 4: Rozdíl sazeb stanovených ZDP a podnikem

Tabulka 5: Srovnání daňových odpisů při individuální evidenci zvířat

Tabulka 6: Srovnání daňových odpisů při skupinové evidenci

Tabulka 7: Způsoby oceňování v AGRA Deštná a.s.

Tabulka 8: Kalkulace vlastních nákladů za rok 2012

Tabulka 9: Kalkulace vlastních nákladů za rok 2013

Tabulka 10: Ocenění dojnice od narození až do přeřazení do DHM

Tabulka 11: Ocenění býka od narození až do jateční hmotnosti

Tabulka 12: Rozdíl mezi oceněním plánovou kalkulací a skutečnou výší nákladů

Tabulka 13: Ukazatelé finanční analýzy

Graf 1: Odvětví zemědělství v národohospodářské statistice 2004 -2012

Graf 2: Hrubá zemědělská produkce ve stálých cenách r. 1989

Graf 3: Zemědělská produkce ve stálých cenách roku 2000

15 Seznam příloh

Příloha 1: Změny a stav zvířat během měsíce červen 2014 – krávy

Příloha 2: Podnikové normy nezaviněných technologicky nutných ztrát na úseku živočišné výroby

Příloha 3: Vypis karty majetku dojnice č. 246456000

Příloha 4: Obratová soupiska zvířat – období 12/2013

Příloha 5: Účetní výkazy k 31. 12. 2013 (rozhaha, výkaz zisku a ztrát)

Příloha 6: Identifikované problémové okruhy

Příloha 1: Změny a stav zvířat během měsíce červen 2014 – krávy



ZMĚNY A STAV ZVÍŘAT BĚHEM MĚSÍCE Měsíc: Červen Rok 2014

doklad středisko stáj druh zvířat
240 180 KRÁVY MF

název	odkud	kam	datum	druh poč.krávy	cená	ks	množství	konečný stav	
								ks	kg
př.z VBJ	240181	240180	1.6.	40	502794-931	1		600	
př.z VBJ	240181	240180	2.6.	40	502750-931	1		601	
př.z VBJ	240181	240180	3.6.	40	502757-931	1		602	
př.z VBJ	240181	240180	4.6.	40	502778-931	1		603	
úhyn	240180		5.6.	70	327969-931	1		602	
NP Pelhř.	240180		5.6.	55	314103-961	1		601	
NP Pelhř.	240180		5.6.	55	401098-931	1		600	
NP Pelhř.	240180		6.6.	55	451071-931	1		599	
NP Pelhř.	240180		7.6.	40	472308-931	1		600	
př.z VBJ	240181	240180	13.6.	55	246499-931	1		599	
př.z VBJ	240181	240180	16.6.	40	502742-931	1		600	
př.z VBJ	240181	240180	13.6.	40	502755-931	1		601	
př.z VBJ	240181	240180	17.6.	40	502801-931	1		602	
NP Pelhř.	240180		18.6.	55	433588-931	1		601	
úhyn	240180		19.6.	70	390533-931	1		600	
př.z VBJ	240181	240180	21.6.	40	502770-931	1		601	
NP Pelhř.	240180		23.6.	55	451102-931	1		600	
př.z VBJ	240181	240180	24.6.	40	502807-931	1		601	
př.z VBJ	240181	240180	24.6.	40	502818-931	1		602	
NP Pelhř.	240180		27.6.	55	197274-931	1		601	
NP Pelhř.	240180		27.6.	55	297706-931	1		600	
př.z VBJ	240181	240180	29.6.	40	502774-931	1		601	

VYSTAVIL :

Smolilková

30.6.2014

PODPIS : *[Signature]*

Příloha 2: Podnikové normy nezáviněných technologicky nutných ztrát na úseku živočišné výroby

- 2 -

3. Podnikové normy nezáviněných technologicky nutných ztrát na úseku živočišné výroby

Kategorie zvířat	Hodnotící základna pro úhyny	Podnik. norma výše ztrát v %
telata do 3 měs.	poč. stav+naroz.+nákup v kusech	10,0 %
telata do 6 měs.	počet ks zařaz. do kategorie	12,0 %
jalovice do 2 let, VBJ, skot – výkrm	prům.stav kategorie vypočtený z KD	3,0 %
selata do odstavu	poč.stav + naroz. v kusech	25,0 %
selata odstavená (předvýkrm)	poč. stav + přeřaz. z kateg. selata do odstavu v kusech	10,0 %
mladá prasata, prasata – výkrm	prům.stav kategorie vypočtený z KD	7,0 %
HIM- základ.stádo - dojnice	prům. stav kategorie vypočtený z KD	5,0 %
- prasnice	prům. stav kategorie vypočtený z KD	5,0 %

Příloha 3: Výpis karty majetku dojnice č. 246456000

ÚČETNÍ		Pořizovací		Zařazení	šodp	OdpisCZK	Zůst.cena	Zůst.cena	Oprávký	Zůst. cena DR.
Rok	na konci roku	+ zvýš.ceny	sazba	roční	Nákladová	ostatní	KONCE ROKU	Vyřaz.		
2011	19507.33	0.00	25.00	4884.00	0.00	0.00	13838.00	5669.33	0	0
2012	19507.33	0.00	25.00	4884.00	0.00	0.00	18722.00	785.33	0	0
2013	19507.33	0.00	25.00	785.33	0.00	0.00	19507.33	0.00	0	0
Sumář pohybů		0.00		10553.33	0.00	0.00				
DAŇOVÝ	Vstupní	Zvýšení	Úprava	OdpisCZK	Zůst.cena	Zůst.cena	Celkem	Zůst. cena DR.		
Rok	cena	ceny	ceny DP11	roční	daňová	ostatní	odepsáno	KONCE ROKU	DS.	
2011	19507.33	0.00	0.00	4884.00	0.00	0.00	13838.00	5669.33	0	8
2012	19507.33	0.00	0.00	4884.00	0.00	0.00	18722.00	785.33	0	8
2013	19507.33	0.00	0.00	785.33	0.00	0.00	19507.33	0.00	0	8
Sumář pohybů		0.00	0.00	10553.33	0.00	0.00				

Příloha 4: Obratová soupiska zvířat – období 12/2013

EKO-SOFT spol. s r.o. WR58 05.08.14 08:44:49							List 0001	
Obratová soupiska - sumář kategorií - období 12.13						Č.v. C05		
Určeno pro: AGRA Deštná, a.s.						DATUM VÝPISU: 05.08.2014		
V měsíci			Nápočetem					
KUSY	KG	CZK	KUSY	KG	CZK			
Kategorie 100 Telata savá								
POČÁTEČNÍ STAV	110	7977.00	255027.40 *	112	6001.00	167997.79		
Narození (příchovek)	46	1730.00	55360.00 *	559	20655.00	660960.00		
Hmotnostní přírůstek	0	2158.00	69056.00 *	0	31253.00	1000096.00		
Přev. v rámci kategorie	24	840.00	26913.60 *	340	11900.00	378554.05		
Manka a úhyny nezavin.	-3	-165.00	-5279.40 *	-21	-995.00	-31291.45		
Převod zvířat (-)	-42	-3845.00	-122821.00 *	-539	-49059.00	-1546419.34		
Přev. v rámci kategorie	-24	-840.00	-26913.60 *	-340	-11900.00	-378554.05		
KONEČNÝ STAV	111	7855.00	251343.00 *	111	7855.00	251343.00		
K r m n é d n y			3049			40519		
Přírůstek na kus a den		0.708			0.771			
Průměrná cena nová		31.94	Průměrná cena z kon. stavu		32.00			
Kategorie 101 Telata v teletníku								
POČÁTEČNÍ STAV	155	26556.00	840086.29 *	168	31790.00	901912.97		
Hmotnostní přírůstek	0	8084.00	258688.00 *	0	53575.00	1714400.00		
Převod zvířat (+)	15	1515.00	48540.60 *	201	19919.00	629111.84		
Prodej jatečných zvířat	0	0.00	0.00 *	-1	-688.00	-20103.36		
Nutné porážky	-1	-250.00	-7900.00 *	-8	-1650.00	-50687.50		
Manka a úhyny nezavin.	-1	-290.00	-9164.00 *	-9	-1205.00	-35482.40		
Převod zvířat (-)	-15	-5325.00	-168270.00 *	-198	-71451.00	-2177170.66		
KONEČNÝ STAV	153	30290.00	961980.89 *	153	30290.00	961980.89		
K r m n é d n y			4647			57917		
Přírůstek na kus a den		1.740			0.925			
Průměrná cena nová		31.73	Průměrná cena z kon. stavu		31.76			
Kategorie 125 Jalovičky do dvou let								
POČÁTEČNÍ STAV	448	123508.00	5182777.49 *	374	115270.00	5125013.55		
Hmotnostní přírůstek	0	17062.00	750728.00 *	0	114500.00	5038000.00		
Převod zvířat (+)	27	2330.00	74280.40 *	338	29140.00	917307.50		
Přev. v rámci kategorie	17	5490.00	221411.70 *	272	93410.00	3820884.40		
Prodej jatečných zvířat	0	0.00	0.00 *	-10	-5015.00	-222467.76		
Nutné porážky	-1	-300.00	-12099.00 *	-11	-4150.00	-179037.00		
Manka a úhyny nezavin.	0	0.00	0.00 *	-15	-1455.00	-61366.00		
Převod zvířat (-)	-20	-19600.00	-833196.00 *	-222	-125290.00	-5454959.40		

Obrátová soupiska - sumář kategorií - období 12.13						Č.v. C05
Určeno pro: AGRA Deštná, a.s.						DATUM VÝPISU: 05.08.2014
	V měsíci			Nápočetm		
	KUSY	KG	CZK	KUSY	KG	CZK
Přev. v rámci kategorie	-17	-5490.00	-221411.70 *	-272	-93410.00	-3820884.40
KONEČNÝ STAV	454	123000.00	5162490.89 *	454	123000.00	5162490.89
K r m n é d n y			14091			154746
Přírůstek na kus a den		1.211			0.740	
Průměrná cena nová		42.41	Průměrná cena z kon. stavu		41.97	

Kategorie 130 Vysokobřezí jalovice

POČÁTEČNÍ STAV	86	0.00	2159646.36 *	77	0.00	2155380.12
Vzrůstový přírůstek	0	0.00	66355.00 *	0	0.00	597632.00
Převod zvířat (+)	20	0.00	833196.00 *	222	0.00	5454959.40
Prodej jatečných zvířat	0	0.00	0.00 *	-3	0.00	-77444.17
Nutné porážky	0	0.00	0.00 *	-1	0.00	-27818.01
Manka a úhyny nezavin.	0	0.00	0.00 *	-2	0.00	-52750.29
Přev. do invest. majet.	-16	0.00	-401494.56 *	-203	0.00	-5392256.25
KONEČNÝ STAV	90	0.00	2657702.80 *	90	0.00	2657702.80
K r m n é d n y			2885			25984
Průměrná cena nová		28860.35	Průměrná cena z kon. stavu		29530.03	

Kategorie 140 Skot výkrm

POČÁTEČNÍ STAV	164	72140.00	2568677.19 *	238	119700.00	3983540.85
Hmotnostní přírůstek	0	14508.00	623844.00 *	0	76899.00	3306657.00
Převod zvířat (+)	15	5325.00	168270.00 *	198	71451.00	2177170.66
Prodej jatečných zvířat	-8	-5223.00	-185991.03 *	-246	-172080.00	-5973501.25
Nutné porážky	-1	-500.00	-17805.00 *	-17	-7750.00	-268558.50
Manka a úhyny nezavin.	0	0.00	0.00 *	-3	-1970.00	-68313.60
KONEČNÝ STAV	170	86250.00	3156995.16 *	170	86250.00	3156995.16
K r m n é d n y			5393			73548
Přírůstek na kus a den		2.690			1.046	
Průměrná cena nová		36.54	Průměrná cena z kon. stavu		36.60	

Kategorie 201 Prasničky

POČÁTEČNÍ STAV	49	0.00	368242.22 *	16	0.00	119162.15
----------------	----	------	-------------	----	------	-----------

Obratová soupiska - sumár kategorií - období 12.13				Č.v. C05		
Určeno pro: AGRA Deštná, a.s.				DATUM VÝPISU: 05.08.2014		
	V měsíci			Nápočetem		
	KUSY	KG	CZK	KUSY	KG	CZK
Nákup zvířat	0	0.00	0.00 *	67	0.00	497068.25
Prodej jatečných zvířat	0	0.00	0.00 *	-2	0.00	-14561.81
Nutné porážky	-2	0.00	-15008.86 *	-9	0.00	-66180.11
Manka a úhyny nezavin.	0	0.00	0.00 *	-1	0.00	-7260.05
Přev. do invest. majet.	-5	0.00	-37522.15 *	-29	0.00	-212517.22
KONEČNÝ STAV	42	0.00	315711.21 *	42	0.00	315711.21
K r m n é d n y			1484			10906
Průměrná cena nová		7515.15	Průměrná cena z kon. stavu		7516.93	

Kategorie 206 Selata do odstavu

POČÁTEČNÍ STAV	257	679.00	39430.02 *	346	1020.00	65053.14
Narození (příchovek)	193	207.00	8280.00 *	2746	3003.00	120120.00
Hmotnostní přírůstek	0	2180.00	126440.00 *	0	39227.00	2275166.00
Manka a úhyny nezavin.	-60	-86.00	-4920.06 *	-934	-1370.00	-77924.98
Převod zvířat (-)	-82	-1690.00	-96684.90 *	-1850	-40590.00	-2309869.10
KONEČNÝ STAV	308	1290.00	72545.06 *	308	1290.00	72545.06
K r m n é d n y			8569			133303
Přírůstek na kus a den		0.254			0.294	
Průměrná cena nová		56.80	Průměrná cena z kon. stavu		56.24	

Kategorie 220 Výkrm prasat

POČÁTEČNÍ STAV	703	36297.00	1049536.34 *	503	36808.00	1043339.76
Hmotnostní přírůstek	0	16907.00	355047.00 *	0	151834.00	3188514.00
Převod zvířat (+)	82	1690.00	96684.90 *	1850	40590.00	2309869.10
Prodej jatečných zvířat	-91	-11205.00	-324608.85 *	-1469	-172933.00	-5000531.56
Prodej zaměstnancům	-4	-443.00	-12833.71 *	-63	-6059.00	-175187.71
Výdej na zpracování	-2	-211.00	-6112.67 *	-18	-1828.00	-53299.24
Manka a úhyny nezavin.	-8	-535.00	-15498.95 *	-107	-4871.00	-140722.44
Ost.výd. a výd.na rest.	0	0.00	0.00 *	-16	-1041.00	-29767.85
KONEČNÝ STAV	680	42500.00	1142214.06 *	680	42500.00	1142214.06
K r m n é d n y			20998			220267
Přírůstek na kus a den		0.805			0.689	
Průměrná cena nová		27.35	Průměrná cena z kon. stavu		26.88	

Příloha 5: Účetní výkazy k 31. 12. 2013 (rozhaha, výkaz zisku a ztrát)

		ROZVAHA					
		v plném rozsahu ke dni 31.12.2013 (v celých tisících Kč)		Název a sídlo účetní jednotky AGRA Deštná, a.s.			
		IČ 2 5 1 7 2 7 3 5		311 Deštná 73825			
Dznačení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Mnuulé úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001	477 502	128 233	349 269	337 965	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002					
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	408 787	126 756	282 031	276 265	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek - (součet B.I. 1. až B.I.8.)	004	662	662			
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005					
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006					
3.	Software	007					
4.	Ocenitelná práva	008	662	662			
5.	Goodwill	009					
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010					
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011					
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012					
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013	401 526	126 094	275 432	269 476	
B. II. 1.	Pozemky	014	19 402		19 402	17 966	
2.	Stavby	015	215 683	31 331	184 352	179 024	
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	146 541	88 913	57 628	61 841	
4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017					
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	13 993	5 850	8 143	7 842	
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019					
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	5 907		5 907	2 803	
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021					
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022					
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023	6 599		6 599	6 789	
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	024	6 365		6 365	6 365	
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	10		10	200	
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	224		224	224	
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027					
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028					
6.	Prořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029					
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030					



IČ: 25172735

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031	67 793	1 477	66 316	61 023
C.I.	Zásoby (součet C.I.1. až C.I.6.)	032	38 405		38 405	37 808
C.I.1.	Materiál	033	3 007		3 007	3 782
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	4 478		4 478	4 099
	3. Výrobky	035	16 454		16 454	15 506
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	13 721		13 721	13 561
	5. Zboží	037	745		745	860
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II.1. až C.II.8.)	039				
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048	21 882	1 477	20 405	18 840
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	16 852	1 477	15 375	12 586
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054	2 741		2 741	2 412
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	175		175	365
	8. Dohadné účty aktivní	056	1 100		1 100	418
	9. Jiné pohledávky	057	1 014		1 014	3 059
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058	7 506		7 506	4 375
C.IV.1.	Peníze	059	349		349	194
	2. Účty v bankách	060	7 157		7 157	4 181
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063	922		922	677
D.I.1.	Náklady příštích období	065	518		518	262
	2. Komplexní náklady příštích období	066				
	3. Příjmy příštích období	064			404	415



IČ: 25172735

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C.I.)	067	349 269	337 965
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V.)	068	250 337	228 220
A. I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	069	107 372	107 372
A. I. 1.	Základní kapitál	070	107 372	107 372
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (součet A. II.1 až A. II.5)	073	-190	
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-190	
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
	5. Rozdíly z přeměn společnosti	078		
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti	079		
A. III.	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	080	44 802	39 453
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	40 000	36 000
	2. Statutární a ostatní fondy	082	4 802	3 453
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (A.IV.1. + A.IV.2.)	083	74 713	65 168
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	74 713	65 168
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	085		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	087	23 640	16 227
B.	Cizí zdroje (B. I. + B. II. + B. III. + B. IV.)	088	98 817	109 722
B. I.	Rezervy (součet B.I.1. až B.I.4.)	089		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
	3. Rezerva na daň z příjmů	092		
	4. Ostatní rezervy	093		
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet B.II. 1. až B.II.10.)	094	14 224	14 366
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	095		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
	3. Závazky - podstatný vliv	097		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
	6. Vydané dluhopisy	100		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
	8. Dohadné účty pasivní	102		
	9. Jiné závazky	103	3 365	5 046
	10. Odložený daňový závazek	104	10 859	9 320



IC: 25172735

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	105	21 530	16 408
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	106	17 535	13 889
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3.	Závazky - podstatný vliv	108		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109		
5.	Závazky k zaměstnancům	110	1 129	1 103
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	655	633
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	1 649	184
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113		
9.	Vydané dluhopisy	114		
10.	Dohadné účty pasívní	115	113	288
11.	Jiné závazky	116	449	311
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	117	63 063	78 948
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	55 902	69 352
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119	7 161	9 596
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I. 1.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	121	115	23
C. I. 1. 1.	Výdaje příštích období	122	99	3
2.	Výnosy příštích období	123	16	20

Sestaveno dne: 10.4.2014

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: zemědělská výroba

Podpisový záznam:

Chutě



VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

AGRA Deštná, a.s.

IČ

311
Deštná
73825

2 5 1 7 2 7 3 5

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	11 497	14 439
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	11 060	13 873
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	437	566
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	110 439	120 022
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	103 745	114 986
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	1 019	-839
3.	Aktivace	07	5 675	5 875
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	69 795	65 899
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	51 492	45 432
2.	Služby	10	18 303	20 467
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	41 081	54 689
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	25 225	25 510
C. 1.	Mzdové náklady *	13	18 459	18 457
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	107	307
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	6 255	6 273
4.	Sociální náklady	16	404	473
D.	Daně a poplatky	17	712	1 018
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	19 644	19 398
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	9 037	5 038
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	3 814	1 852
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	5 223	3 186
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálů (F.1. + F.2.)	22	6 548	3 803
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	2 136	1 425
2.	Prodaný materiál	24	4 412	2 378
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-43	-4
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	37 198	18 105
H.	Ostatní provozní náklady	27	3 389	3 567
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), (-) 22 (-))	30	31 841	24 540



Č: 25172735

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	330	
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	330	
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	69	87
N.	Nákladové úroky	43	2 742	3 998
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	408	559
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-2 751	-4 470
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	5 450	3 843
Q. 1.	- splatná	50	3 911	1 864
2.	- odložená	51	1 539	1 979
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provizní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	23 640	16 227
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1. + S.2.)	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	23 640	16 227
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provizní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	29 090	20 070

Sestaveno dne: 10.4.2014

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: zemědělská výroba

Podpisový záznam:

Amihall



Příloha 6: Identifikované problémové okruhy

Identifikované problémové okruhy

Problémový okruh	Návrh na možná řešení v legislativě	Řešení ve společnosti AGRA Deštná a.s.
Obecnost legislativy	Samostatná úprava zemědělství v účetním standardu, či alespoň tematické zpracování účtování o biologických aktivech	-----
Podmínky pro zařazení zvířat do DHM	Navrácení zootechnického hlediska, vypuštění limitní hranice pro zařazení do DHM	Při změně legislativy v roce 2008 společnost neměnila podmínky zařazování zvířat do DHM a stále respektuje zootechnické hledisko. Zvířata zbytečně neponechává v zásobách
Daňové odpisy - vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč	Snížení či vypuštění vstupní ceny odpisovaného majetku pro daňové účely	Společnost nerespektuje zákon a zvířata odpisuje s nižší hodnotou než 40 000 Kč. Součet odpisu při individuálním odpisování je však ve stejné výši jako kdyby podnik zvířata odpisoval skupinově
Doba odpisování zvířat (dojnice, prasnice, kanci) 3 roky	Stanovená doba odpisování je příliš krátká a nekopíruje život zvířat, možným řešením by bylo přeřazení do vyšší odpisové skupiny s vyšší odpisovou sazbou	Společnost má dobu odpisování zvířat stanovenou na 4 roky a to jak pro účel daňových odpisu tak i účetních
Oceňování zvířat (příchovky, přírůstky)	Větší specifikace v legislativě, jasně dané postupy, zavedení možnosti využití reálné hodnoty	Společnost pro ocenění zvířat používá plánovou kalkulaci vlastních nákladů. V tuto chvíli lze doporučit častější aktualizace např. čtvrtletní, či zohlednění rozdílů plánové kalkulace a skutečně vynaložených nákladů
Investiční dotace	Účtování o tzv. zůstatkové dotaci či aktivní dotaci	Pro další případy čerpání investičních dotací použít postup Kouřilové, Pšenčíka, Koptý (2009)

Zdroj: vlastní zpracování