

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2014

Bc. Kristýna Dvořáková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Diplomová práce

**Účtování o hospodářských zvířatech, vazba
na reálnou situaci**

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor:

Bc. Kristýna Dvořáková

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUĎĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kristýna DVOŘÁKOVÁ**
Osobní číslo: **E12691**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účtování o hospodářských zvířatech, vazba na reálnou situaci**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Nejasnosti v účtování o zvířatech, zejména dle druhů, dražších kusů a plemen se přenášejí zejména do obtíží s vykazováním na úrovni podniku. DP by měla přispět prostřednictvím analýzy platné legislativy a porovnáním s potřebami praxe, prezentovat ve vybraných okruzích návrhy na možná řešení.

Rámcová osnova:

1. Platná legislativa a potřeby praxe
2. Způsoby ocenění zvířat v ČÚS, dle IAS a dle US GAAP
3. Způsoby oceňování vybraných skupin zvířat v ČÚS
4. Výpočet rozdílů jednotlivých způsobů ocenění
5. Vliv rozdílů z možných nesrovnalostí na výsledek hospodaření podniku
6. Možný návrh na zlepšení vypovídací schopnosti vykazování

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DUŠEK, J. Chyby a kontroly v účetnictví. Praha: Grada, 1998. ISBN: 80-7169-665-X.

FREIBERG, F. Finanční controlling. Koncepce finanční stability firmy. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4.

KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-85967-51-0.

LOUŠA, F. Zásoby. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4141-4.

NEPLECHOVÁ, M., NOVÁK, J. Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství. Praha: Bilance, 1996, ISBN 80-85898-30-6.

SKÁLA, M., SKÁLOVÁ, J. Ceny v účetnictví a daních. Praha: ASPI, 2002. ISBN 80-86395-35-9.

VALDER, A. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha: Wolters Kluwer, 2008. ISBN 80-73573-88-1.


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

Datum zadání diplomové práce: **1. března 2013**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2014**


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

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


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

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.

Práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU 2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

Ve Velici 16. dubna 2014

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracovávání této diplomové práce. Děkuji také své rodině za pomoc a podporu.

Obsah

1.	Úvod	4
2.	Cíl a metody	6
3.	Platná legislativa a potřeby praxe	7
3.1.	Dlouhodobý hmotný majetek	7
3.1.1.	Definice.....	7
3.1.2.	Účtování.....	8
3.1.3.	Odpisy.....	10
3.1.4.	Inventarizace.....	12
3.1.5.	Dotace podle českých právních předpisů.....	12
3.2.	Zásoby	12
3.2.1.	Definice.....	12
3.2.2.	Účtování.....	13
3.2.3.	Inventarizace.....	14
4.	Způsoby ocenění zvířat v ČÚS, dle IAS a dle US GAAP	15
4.1.	Ocenění dle ČÚS	15
4.1.1.	Ocenění příchovek.....	17
4.1.2.	Oceňování přírůstků.....	18
4.1.3.	Oceňování dospělých zvířat.....	19
4.1.4.	Oceňování produktů živočišné výroby.....	19
4.1.5.	Oceňování zvířat vedených jako zásoby.....	19
4.2.	Oceňování biologických aktiv podle IAS	20
4.2.1.	Stanovení fair value.....	20
4.2.2.	Ocenění v pořizovacích nákladech.....	22
4.2.3.	Ocenění v historických cenách.....	22
4.2.4.	Dotace podle mezinárodních účetních předpisů.....	23
4.2.5.	Zásoby.....	23

4.3.	Evidence a oceňování zvířat podle US GAAP	24
4.3.1.	Rozdíly v praxi.....	24
5.	Metodika	26
6.	Způsoby oceňování vybraných skupin zvířat v ČÚS	28
7.	Výpočet rozdílů jednotlivých způsobů ocenění	30
7.1.	VN a nakoupená zvířata	30
7.2.	Vliv přijetí dotace na výši ocenění dlouhodobého majetku	33
7.3.	Ocenění jako DHM nebo zásoby	34
8.	Vliv rozdílů z možných nesrovnalostí na výsledek hospodaření podniku	39
9.	Další problémy při účtování o zvířatech	41
9.1.	Zvíře jako věc	41
9.2.	Rozdíly při vedení účetnictví, daňové evidence a použití paušálních výdajů	41
9.2.1.	Použití paušálních výdajů	41
9.2.2.	Vedení daňové evidence	41
9.2.3.	Vedení účetnictví	42
9.3.	Zvířata necitovaná v zákoně 586/1992 Sb., o daních z příjmů	42
9.4.	Zvířata zařazena podle zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, do zásob	44
10.	Porovnatelnost podniků zabývajících se živočišnou výrobou	46
11.	Návrh řešení na zlepšení vypovídací schopnosti vykazování	47
12.	Závěr	49
13.	Summary and keywords	52
13.1.	Summary	52
13.2.	Keywords	52
14.	Seznam použité literatury	53
15.	Seznam tabulek	
16.	Seznam příloh	

17. Přílohy

1. Úvod

Zákony věnující se účetnictví musí obsáhnout velkou řadu oborů, v nichž podnikatelé a firmy podnikají. Předpisy se tak nevěnují jednotlivým oblastem nijak do hloubky. Spíše stanovují všeobecně podmínky pro vedení účetnictví a to především za účelem stanovení daně z příjmů. Mezi nejdůležitější účetní předpisy patří zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, dále vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví a také České účetní standardy.

Účetní předpisy se často mění. Je v nich různý pohled na danou problematiku a tím dochází k nemožnosti porovnání více účetních období za sebou. Místo, aby docházelo ke zlepšení vypovídací schopnosti a přiblížení se skutečnosti, nové pojetí často neposkytuje reálnější pohled. U žádného z oborů podnikání nelze obsáhnout problematiku v její komplexní podobě. Avšak zemědělství je tak odlišným oborem oproti jiným oborům podnikání, díky čemuž jsou tu nedostatky pojetí legislativy ještě více citelné. V účetnictví nastává mnoho nejasností. Proto bylo toto téma zvoleno.

Účtování o zvířatech je velmi specifické oproti jiným oborům. Zvíře, ačkoli se o něm účtuje jako o majetku, je živý tvor. Znění účetních předpisů by tento fakt měly zohledňovat. V posledních letech docházelo k stálému stírání rozdílů mezi zvířetem a majetkem. Například dle nejnovější novelizace v legislativě došlo k zařazení laboratorních zvířat do materiálu. Oproti původnímu pojmu „doba v chovu“ se v legislativě používá i u zvířat pojem „doba použitelnosti“ stejně jako u jiného majetku. Toto označení je proti snahám o přístup k ochraně zvířete jako živé bytosti. Legislativní úprava platná do konce roku 2013 na zvíře jako na věc nahlíží, v novém občanském zákoníku ale mají zvířata zvláštní postavení oproti věcem. I to je důvodem zvýšené pozornosti účetnictví.

Zvířata se z hlediska chovu mohou dělit do mnoha skupin. Některá zvířata jsou chována pouze pro ozdobu, některá pro svůj užitek, jiná pro plemenitbu. Zvíře může být v majetku podnikatele či firmy i z toho důvodu, že je ve znaku společnosti. Společnostem pak vzniká problém se zařazením těchto zvířat.

V této práci je věnována pozornost užitkovým zvířatům. Užitkové zvíře je takové zvíře, pro něž má člověk nějaké záměrné využití. Mezi užitková zvířata patří například hospodářská zvířata, od nichž člověk získává živočišné produkty, dále užitková domácí zvířata (například lovečtí či hlídací psi), laboratorní zvířata či zvířata

využívaná ve zdravotnictví. Hodnota těchto zvířat je dána hodnotou užitku, který člověku přinášejí. Stanovení hodnoty tohoto užitku je velmi složité. Zvíře bývá oceněno na základě historických cen, které po určité době nemusí odpovídat skutečnosti. A navíc pro identický případ mohou nabízet odlišné hodnoty.

Způsoby ocenění jsou velmi rozmanité a proto je potřeba sledovat nejen nezbytně nutné informace, ale i další aspekty hodnoty zvířat. Jednotlivé způsoby ocenění mohou společnosti motivovat k uvědomování si různých vazeb a tak k lepšímu zobrazení skutečnosti. Způsob ocenění je však volbou účetní jednotky a tudíž záleží pouze na ní, jestli zvolí takový způsob, který vede k objektivnějšímu ocenění zvířete.

Zemědělství je ovlivňováno mnoha jevy týkajícími se politiky, ekonomiky, ale i subjektivního chování a vnímání lidí, kteří v zemědělství pracují.

V posledních letech dochází v České republice k poklesu živočišné výroby, zvyšuje se dovoz potravin z jiných států. Jsou však kvalitativně tyto potraviny na stejné úrovni, jako byly původně české potraviny? Farmy se dostávají do problémů, které však nejdou řešit přestěhováním výroby. To je další specifíkem zemědělství a tedy i živočišné výroby. Zemědělství je lokální záležitostí. Pokud dojde ke krachu farem, je zde otázka, kdo bude obhospodařovat opuštěnou plochu; zda se toho ujme stát, nebo se z obhospodařované plochy stane jiný typ pozemky, který se k zemědělství nevyužívá. Kdo se postará o zvířata, kde bývá situace komplikována navíc vlastnickými vztahy? S tím souvisí ohodnocení užitku ze zemědělské činnosti a to nejen pro samotné zemědělce, ale pro celou společnost. Je hodnota efektu získaného chovem zvířat, byť v nepříznivých ekonomických podmínkách, vyšší, než náklady, které by bylo nutno vynaložit při zániku zemědělských podniků, jako jsou náhrada v nezaměstnanosti, pojištění, příplatek na bydlení, nebo například příplatek v hmotné nouzi?

Specifickým problémem jsou také dotace. Díky dotacím jsou ceny potravin stále na srovnatelné úrovni předchozích let. Jakkoliv se jeví, že s uvedenými problémy ocenění zvířat příliš nesouvisí, opak je pravdou.

2. Cíl a metody

Nejasnosti v účtování o zvířatech, zejména dle druhů, dražších kusů a plemen se přenáší do obtíží s vykazováním na úrovni podniku. Diplomová práce by měla přispět k diskusi problematiky prostřednictvím analýzy platné legislativy a porovnáním s potřebami praxe, prezentovat ve vybraných okruzích návrhy na možná řešení.

V literární rešerši se budu podrobně zabývat nejasnostmi spojenými se zařazením zvířat do dlouhodobého hmotného majetku a do zásob. Mezi problémy týkající se zařazení patří také fakt, že některá zvířata zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přímo nezmiňuje a naopak uvádí a vymezuje druhy zvířat sporadicky v našich podmínkách chovaných. Možnost jejich zařazení bude dalším tématem literární rešerše.

Dalším okruhem pro podrobnější analýzu bude ocenění zvířat. Způsoby a postupy cenění budou sledovány z pohledu českých účetních předpisů, z pohledu mezinárodních standardů IAS-IFRS a také z pohledu amerických účetních standardů US GAAP. Zde budou prezentovány rozdíly mezi těmito systémy.

V praktické části budou vyčísleny rozdíly vzniklé použitím různých způsobů ocenění. Následně budou zhodnoceny jejich dopady na výsledek hospodaření a na daň z příjmů. Nakonec budou navržena opatření, jež by vedla k vyšší vypovídací schopnosti účetnictví, které se zabývá účtováním o zvířatech.

3. Platná legislativa a potřeby praxe

Účtování o zvířatech má mnoho specifík, která vznikají díky zvláštním vlastnostem zvířat. Tyto vlastnosti však dávají vzniknout mnoha problémům spojeným s účetnictvím, protože se česká legislativa zvířatům samostatně příliš nevěnuje, a tak nejsou některé specifické problémy dostatečně pokryty.

Jeden z problémů představuje samotné vykazování zvířat v majetku podniku. Podnik se rozhoduje mezi zařazením do dlouhodobého hmotného majetku a do zásob. Hlavním cílem samozřejmě zůstává podat věrný a poctivý obraz o podniku. Do roku 2008 bylo mezi dlouhodobým majetkem zařazeno „hlavní stádo“. Počátkem roku 2008 došlo ke změně vyhlášky 500/2002 Sb., kde jsou za dlouhodobý majetek považovaná dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok v hodnotě ocenění vyšší než je stanoveno účetní jednotkou. Podle novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, z roku 2008 jsou za dlouhodobý majetek považována dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Tento zákon tak sjednotil podmínky pro zvířata s podmínkami pro neživý dlouhodobý majetek. Účetní jednotka může podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, do dlouhodobého majetku zařadit zvíře i s nižším oceněním a využít tak možnosti zvíře účetně odpisovat a také uplatnit odloženou daň z příjmů. Jelikož by měly být účetní odpisy stanovovány podle doby v chovu, aby byla dodržena zásada věrného a poctivého zobrazení, jsou účetní odpisy stanovovány třeba i na 8 let, zatímco daňové jsou podle skupin zařazení na 3 nebo 5 let. Účetní jednotka tak může využít odloženou daň, která má dopad do výsledku hospodaření a také na ukazatele finanční analýzy.

3.1. Dlouhodobý hmotný majetek

3.1.1. Definice

Zvířata, jako složka dlouhodobého hmotného majetku, jsou definována ve vyhlášce 500/2002 Sb. Dle této vyhlášky rozvahová položka „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Při tom musí být respektován princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. *Do roku 2008 bylo za dlouhodobý majetek považováno základní stádo a tažná zvířata s vyjmenovanou skupinou zvířat bez ohledu na vstupní cenu. Zamlčeným předpokladem a logickým*

hlediskem zůstala zootechnická hlediska, tzn. 3 – 4 roky v chovu, datum otelení jalovic, atd. [2].

Dalším problémem je ocenění u skupin zvířat. Platí výše ocenění pro jednotlivá zvířata ve skupině nebo souhrnně pro všechna? Pokud by platily stejné podmínky jako u souboru majetku, mohlo by se jednat o skupinu zvířat s celkovým oceněním vyšším než 40 000 Kč. Zde je pak problém při úhynu nebo ztrátě byť jen jediného kusu, čímž by došlo ke snížení ocenění pod hranici 40 000 Kč a tak k nesplnění podmínek pro vedení na účtu dlouhodobého hmotného majetku. Muselo by v tomto případě dojít k přeřazení do zásob, nebo k rychlému pořízení zvířete, které by vyšší ocenění zvedlo opět nad úroveň 40 000 Kč.

Pokud není o zvířatech účtováno v této položce, účtuje o nich podnik jako o zásobách. Skupina zvířat vzniká u zvířat stejného druhu a stejných vlastností, které jsou pro daný druh důležité. O skupině zvířat lze pak účtovat skupinově a také se skupinově odepisuje.

Problém vzniká také při posouzení doby využívání, která je jednou z podmínek pro zařazení zvířete do dlouhodobého hmotného 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.[11]

Další podmínkou pro zařazení zvířete mezi dlouhodobý hmotný majetek je jeho dospělost. Dospělost může být dána různými zootechnickými hledisky – jde například o schopnost plemenitby, věkovou hranici či narození mláďete. Díky tomu vzniká další možnost volby pro účetní jednotku.[11]

3.1.2. Účtování

Pořízení dlouhodobého majetku se uskutečňuje koupí, vytvořením vlastní činností, darováním a vložením do podnikání z osobního vlastnictví. Pořízení zvířat vedených jako dlouhodobý majetek se účtuje na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku souvztačně s různými účty (např. 321, 221, 211, 124, 413, 491). Jakmile je dlouhodobý majetek ve stavu způsobilém obvyklému užívání, musí se zařadit do užívání. Hodnota majetku, který se zařazuje do dlouhodobého majetku, zahrnuje i související náklady na pořízení. Mezi tyto náklady patří doprava cizích dopravců,

či náklady veterinárního lékaře. Nemohou se však do pořizovací ceny zahrnout vnitropodnikové náklady související s převodem zvířat. Majetek se odúčtuje z účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a zaúčtuje se na stranu "má dáti" (dále jen MD) účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Pokud je zvíře pořízeno na úvěr, hodnota úroků zaplacená do doby uvedení do užívání se stává součástí ocenění dlouhodobého majetku. Dříve tomu tak nebylo. V různých platných znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se tato možnost měnila. To vede k nemožnosti porovnání výkazů v čase.

Při pořízení zvířete ve vlastní režii zařadí účetní jednotka mladé zvíře na účet 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny souvztažně s účtem 614 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat a jejich skupin. Podle běžných zootechnických zásad jsou zvířata přeřazena na účet dlouhodobého majetku. Při přeřazování je využíván účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, na kterém jsou kumulovány i náklady vzniklé s přeřazením zvířete. Při přeřazení je účtováno na straně MD účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a na straně "dal" (dále jen D) účet 624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Dojde také k vyřazení zvířete z účtu zásob a to zápisem 614 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat a jejich skupin na straně MD a na straně D je účet 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Nakonec je zvíře přeúčtováno z účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek na účet 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Odpisy zvířat se účtují na stranu MD účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku souvztažně s účtem 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám.

Přeřazení ze zásob z účtu materiálu či zboží se provede zápisem na stranu MD účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny a na stranu D účtu 112 – Materiální skladě, nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách.

Při vyřazení zvířete z chovu dochází k zúčtování zůstatkové ceny zvířete. Zůstatková cena se odepíše na straně D účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám na straně MD jsou pak různé účtu podle důvodu vyřazení zvířete z chovu. Pokud dochází k vyřazení z důvodu prodeje, je na straně MD účet 541 – Zůstatková cena prodaného DNM a DHM. Je-li zvíře vyřazeno z důvodu nezaviněného úhynu, je na straně MD účet 551 – Odpisy DNM a DHM. Pokud došlo k úhynu

zaviněnému, je na straně MD účet 549 – Manka a škody. Následně musí dojít k zaúčtování vyřazení zvířete na straně MD účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám souvztažně s účtem 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny na straně D.

3.1.3. Odpisy

Odpisy daňové

Mezi odpisovaný hmotný majetek podle zákona o daních z příjmů patří mimo jiné dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Do první odpisové skupiny podle zákona o daních z příjmů patří:

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

Ve výše citované části zákona jsou zmíněni osli, ale častěji chovaná zvířata, jako například pštrosi nebo daňci, zmíněna nejsou.

Zvířata zařazená do první odpisové skupiny se odepisují po dobu 3 let.

Do druhé skupiny patří koně, a to jak užitkoví, tak i plemenní a chovní. Tato zvířata se odepisují po dobu 5 let.

Ostatní zvířata, která nejsou přímo zařazena přílohou k zákonu o daních z příjmů, se podle zákona zařadí do druhé odpisové skupiny.

Odpisy mohou být stanoveny jednotlivě pro každé zvíře nebo skupinově. U skupinového odpisování je možno odpisovat pouze rovnoměrně. Roční daňový odpis u skupinové evidence se stanoví podle tohoto vztahu:

$$RO = \frac{P * OS_1}{100} + \frac{(V * OS_2) * 0,5}{100} + \frac{(KS - P) * OS_2}{100} \quad (I)$$

Kde: RO = roční odpis za zdaňovací období

P = hodnota zvířat zařazených do dospělých zvířat v průběhu zdaňovacího období

- V = hodnota zvířat vyřazených v průběhu zdaňovacího období
KS = konečný stav zvířat
OS₁ = odpisová sazba za první rok odpisování
OS₂ = roční odpisová sazba v dalších letech

Postup výpočtu:

- a) je-li celková hodnota vyřazených zvířat vyšší než hodnota počátečního stavu, lze uplatnit odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu pouze do výše hodnoty zvířat, odpovídající počátečnímu stavu,
b) je-li celková hodnota zvířat rovna nebo menší než hodnota počátečního stavu, lze uplatnit odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu z celkové hodnoty vyřazených zvířat

Zůstatková cena vyřazeného zvířete ze stáda se stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat daného stáda ve zdaňovacím období. Průměrný stav zvířat se zjistí jako aritmetický průměr stavu zvířat na začátku a na konci zdaňovacího období.

Odpisy účetní

Při stanovení účetních odpisů se vychází z předpokládaného počtu let setrvání zvířat v chovu. U účetních odpisů je předpokládáno sestavení odpisového plánu. Postupy účtování umožňují stanovit odpis jako podíl pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu z brakace a předpokládaného počtu let držení zvířete či stáda v chovu.

U účetních odpisů je také možnost odpisovat zvířata skupinově. Volba mezi individuálním a skupinovým odpisováním je v kompetenci účetní jednotky. Tažná zvířata, plemenní a dostihoví koně jsou evidováni samostatně. Individuální evidence je předpokládána i u zvířat vysoké plemenné hodnoty a vysoké pořizovací ceny.

Při individuální evidenci dospělých zvířat se odpisy stanoví na každé zvíře jednotlivě. Vstupní cenou zvířete je pak buď průměrná účetní cena z celkové účetní ceny nakupované skupiny zvířat, nebo cena stanovena účetní jednotkou podle plemenné hodnoty, nebo stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní ceny skupiny zvířat.

Při skupinové evidenci dospělých zvířat se odpisy stanoví skupinově, a to podle jednotlivých stád zvířat v rámci jednoho druhu.

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 takovýchto zvířat je nesmyslné. U těchto zvířat dochází k ocenění na aukcích. Kdyby zákon umožnil oceňovat zvířata reálnou hodnotou, odpadl by problém s odpisováním.[23]

3.1.4. Inventarizace

Před skončením účetního období je nutné provést inventarizaci zvířat v dlouhodobém majetku a upravit účetní stav podle zjištěné skutečnosti.

3.1.5. Dotace podle českých právních předpisů

Z hlediska účetnictví se dotace člení na:

- dotace na pořízení aktiv,
- dotace vztahující se k výnosům, či náhradě nákladů,
- odpustitelné půjčky,
- dotace k cenám.

Vliv na ocenění aktiva mají dotace na pořízení aktiv. V podmínkách českých dotací, hodnota dotace přijatá na pořízení dlouhodobého majetku není součástí výnosů, ale snižuje vstupní ceny tohoto majetku pro účely odepisování. Díky tomuto pravidlu hraje roli i volba účetního systému, který daný podnik zvolil. U osob vedoucích daňovou evidenci a využívajících paušálního odpočtu výdajů ve výši 80 % příjmů většinou odpisy nehrají velkou roli, zatímco u podniků vedoucích účetnictví daňové odpisy snižují základ daně. Při přijetí dotace se tak snižuje hodnota odpisu.[14]

3.2. Zásoby

3.2.1. Definice

Mezi položky zásob řadíme podle vyhlášky 500/2002 Sb. "Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny". Tato položka zásob obsahuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v položkách "Dospělá zvířata a jejich skupiny", "Materiál" a "Zboží". Tento účet je veden v účtové skupině "Zásoby vlastní výroby".

Do zásob se řadí mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například ryby, včelstva, hejna slepic, krůt kachen a hus na výkrm, kromě skupin zvířat, která účetní jednotka zařadila do dlouhodobého hmotného majetku v souladu s vnitřní směrnicí účetní jednotky. Zvířata zařazená do zásob nesplňují parametry pro zařazení zvířat do dlouhodobého majetku, ani je tam účetní jednotka nezařadila dle vlastního rozhodnutí. Mládě musí být vedeno na účtu zásob 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a to i v případě, že ho má společnost v úmyslu v dospělosti vést jako dlouhodobý majetek. Na tomto účtu se účtují jak zvířata nakoupená, tak také zvířata z vlastního chovu.

Po dosažení dospělosti je potřeba přehodnotit zařazení daného zvířete. Zde se společnost rozhoduje, zda nechá zvíře na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, nebo zařadí zvíře do zásob jako zboží či materiál, nebo ho bude vést na účtu dlouhodobého majetku.

Přírůstek mláďat je pak účtován pomocí účtu 614 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat a jejich skupin.

Dalšími účty, kde mohou být zvířata vedena, jsou účet 132 – Zboží, kde jsou vedena zvířata k prodeji u obchodníka (ne u zemědělského výrobce), a účet 112 - Materiál, kam jsou podle zákona povinně zařazena pokusná zvířata užívaná v laboratořích, při účtování způsobem A. při účtování zásob způsobem B jsou zvířata během roku účtována do nákladů na účty 501 – Spotřeba materiálu nebo na účtu 504 – Prodané zboží.[7]

3.2.2. Účtování

I v zemědělském podniku je možno účtovat o zásobách dvěma způsoby, a to způsobem A a způsobem B. U způsobu A dochází k účtování přírůstků i úbytků v průběhu celého účetního období. Dochází k proúčtování pořizovací ceny anebo vlastních nákladů na účty třídy 1 - Zásoby. Až při spotřebě či prodeji dochází k jejich proúčtování na vrub účtů skupiny 50 – Spotřebované náklady (spotřeba) nebo skupiny 54 – Jiné provozní náklady (prodej).

U způsobu B se během celého roku účtuje pořízení zásob nákupem rovnou do nákladů, a to na účty skupiny 50 – Spotřebované náklady. Při aktivaci vlastních zásob dochází také k účtování do skupiny 50 – Spotřebované náklady souvztažně se skupinou 62 – Aktivace. K rozvahovému dni se počáteční stavy zásob z prvního dne

účetního období zaúčtují na stranu MD účtové skupiny 50 – Spotřebované náklady a konečné zůstatky zjištěné při inventarizaci k poslednímu dni účetního období se zaúčtují na stranu D tohoto účtu, vždy souvztažně s účty účtové skupiny 1 – Zásoby.

Zachycení úbytku zvířat zařazených v zásobách se účtuje různě podle příčiny tohoto úbytku. Při úbytku se účtuje na straně D vždy účet 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Na straně MD jsou pak následující účty:

- účet 614 – Změna stavu zvířat a to v situaci, kdy dochází k úbytku z důvodu prodeje, přeřazení do základního stáda, úhynu v rámci norem či nutné porážky, (Úhyn do normy je podle zákona č. 586/1992 Sb. daňovým výdajem.) [23]
- účet 54x – Manka a škody při úhynu zvířete nad normu přirozených úbytků a při zaviněném úbytku,
- účet 58x – Škody při úhynu zvířete způsobeném živelnou pohromou. [8]

3.2.3. Inventarizace

U oběžného majetku je potřeba provést inventarizaci před skončením účetního období. Je nutné vyčíslit rozdíly mezi skutečným a účetním stavem, zjistit jejich příčinu a podle ní dát účetní stav do souladu se skutečností. Při inventarizaci dochází ke kontrole jak kusové, tak také ke kontrole ocenění. Pokud je účetní ocenění vyšší než tržní hodnota, musí se účetní stav snížit pomocí opravné položky, pokud není jisté, že jde o trvalý stav. [8]

4. Způsoby ocenění zvířat v ČÚS, dle IAS a dle US GAAP

Dalším problémem je způsob oceňování zvířat. Obzvláště u zvířat z vlastního chovu je těžké stanovit hodnotu právě narozeného zvířete, či jeho přírůstku. Stanovit náklady na narození jednoho zvířete je velmi složité. Nelze jednoznačně oddělit náklady vynaložené na matku mláďete a na samotné mládě v době březosti matky. Jelikož je většina zvířat po narození neobchodovatelná, obchodována jsou zvířata až po odstavení od matky, je problematické i ocenění reprodukční pořizovací hodnotou. U oceňování vzniká další problémem při účtování podle mezinárodních účetních standardů, kde jsou zvířata ocenění tzv. fair value – neboli reálnou hodnotou., resp. i čistou současnou hodnotou. Reálnou hodnotu může představovat mnoho druhů cen, které se zjišťují různými způsoby. Jiné ocenění také vyžadují americké účetní standardy US GAAP.

4.1. Ocenění dle ČÚS

Ocenění u zvířat zařazených do dlouhodobého hmotného majetku je provedeno ke dni zařazení pomocí pořizovací ceny, vlastních nákladů nebo reprodukční pořizovací ceny. U vlastního chovu se ocenění skládá z veškerých vlastních nákladů, do kterých patří například krmení, pití, očkování, ustájení. Pořizovací cenou se oceňují nakoupená dospělá zvířata. Reprodukční pořizovací cenou například zvířata darovaná. U ostatních případů pořízení je ocenění provedeno pomocí pořizovací ceny. Přírůstky a příchovky se oceňují vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, která je tvořena cenou za zvíře samotné (dříve byla označována jako cena pořízení) a vedlejšími pořizovacími náklady, které vznikly v souvislosti s pořízením zvířete. Nejčastěji mezi ně patří dopravné, náklady na zprostředkování nákupu, náklady na veterinární kontrolu nebo pojištění dopravy zvířete. [8]

V českých předpisech je přednost dávana 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.[12]

Problémem účetnictví v zemědělství je ocenění zvířat a zemědělské produkce vyrobené vlastní činností. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, požaduje ocenění ve výši

vynaložených vlastních nákladů na jejich pořízení. Při zjišťování skutečných vlastních nákladů je využíváno různých metod kalkulací. Může se jednat o výsledné kalkulace, ale i o kalkulace předběžné, jak je tomu u oceňování zvířat. U oceňování zvířat se používají nejvíce kalkulace operativní, které odráží podmínky výroby a berou v úvahu normy spotřeby a vytížení výrobních kapacit.[6]

Metoda kalkulace je způsob, kterým zjišťujeme náklady na kalkulační jednici. V kalkulaci nákladů vždy stavíme proti sobě náklady vynaložené na určitou produkci a množství vyrobené produkce. Zvolená metoda kalkulace závisí na tom, jestli dané výkony vznikají ve sdružené výrobě, či ne. [18]

Ocenění ve vlastních nákladech může stanovit hodnotu vyšší i nižší než by byla tržní hodnota. Pokud je hodnota ve vlastních nákladech vyšší, je možnost vytvořit opravnou položku, která by toto ocenění přiblížila tržní hodnotě. U zvláště cenných zvířat jako jsou geneticky, plemenářsky či jinak cenná zvířata, cena tržní vysoko převyšuje ocenění v podniku. Ocenění zvířat také nezahrnuje vedlejší efekty z chovu zvířat, mezi které patří třeba tvorba vlny, či spásání. *Mohlo by se jednat například o zařazení alternativních nákladů na vynaložení mechanizace k posekání pastviny do hodnoty ocenění zvířete.[11]* Řešením by také bylo oceňovat pomocí znaleckého posudku a aktualizovat jej, což je však velmi drahá alternativa pro menší podniky. [12]

Oceňování zvířat z vlastního chovu se děje při narození mláďete, kdy se jedná o oceňování tzv. příchovků. K dalšímu oceňování dochází v průběhu života zvířete, kdy při výkrmu dochází ke kvalitativním i kvantitativním změnám zvířete, vyvolaným biologickou přeměnou. Tyto změny se souhrnně nazývají přírůstky.

Kalkulační vzorec využívaný v živočišné výrobě:

- a) nakoupená krmiva a steliva
- b) vlastní krmiva a steliva
- c) ostatní přímé náklady a služby
- d) mzdové a ostatní osobní náklady
- e) odpisy dlouhodobého hmotného majetku
- f) odpisy zvířat
- g) práce vlastních mechanizačních prostředků, opravy a udržování
- h) výrobní režie
- i) správní režie (výjimečně) [8]

Každá účetní jednotka musí mít kalkulační vzorec uveden ve vnitropodnikové směrnici.

4.1.1. Ocenění příchovků

Jelikož by se mělo používat ocenění na bázi pořizovacích nákladů, oceňovat by podniky měly ve vlastních nákladech výroby. Toto ocenění je v živočišné výrobě velmi složité a využívají se k tomu kalkulace v několika podobách.

Příklad: Pokud vezmeme pro příklad třeba krávu. Kráva je březí 9 měsíců. Na konci této doby však vznikají dva druhy užitku. Dojde k narození telete a kráva je schopna dávat mléko. Zde se tedy jedná o sdruženou výrobu. V některých případech nemusí být narození telete tím hlavním cílem březosti krávy. Celou dobu také produkuje kráva chlévskou mrvu, která může být dále využita podnikem v rostlinné výrobě nebo prodána. Je nutné tedy zvolit nějaký druh kalkulace, která by všechny tyto faktory zohlednila. Nejčastěji je využívána kalkulace kombinovaná, kdy hlavními výrobky jsou tele a mléko a od celkových nákladů jsou odečteny určené ceny vedlejšího výrobku – chlévské mrvy. V dalším kroku je nutné stanovit poměr, kterým se mají zbylé náklady rozdělit mezi dva hlavní výrobky. Zde se praxe velmi rozchází, kdy jsou využívány následující dvě možnosti:

- První možnost - Došlo ke stanovení pomocné kalkulační jednice. Tou byl zvolen litr mléka. Pomocí této jednice bylo vyjádřeno tele a byla provedena kalkulace dělením. Každá účetní jednotka však měla tele vyjádřené různým množstvím mléka a navíc je zřejmé, že vypovídací schopnost takovéto kalkulace je velmi malá.

- Druhou možností je stanovení poměru mezi teletem a mlékem v poměru jejich prodejních cen. Tato varianta se zdá být objektivnější, ale vzniká zase problém se stanovením tržní ceny právě narozeného telete.[8]

Jelikož je vypovídací schopnost ocenění ve vlastních nákladech v mnoha případech živočišné výroby velmi nízká, využívají se i jiné možnosti ocenění. Dalším způsobem ocenění je ocenění reprodukční pořizovací cenou – cenou, za kterou by se dalo v dnešní době pořídit na trhu. Ani zjištění reprodukční ceny zvířete však není bez problémů. Jelikož se mnoho zvířat na trhu obchoduje až po odstavení, není možné tržní cenu právě narozeného zvířete zjistit. Tento problém je většinou vyřešen upravením tržní ceny již odstaveného mláděte. Vzhledem k různé významnosti

se využívá různých variant uvedeného přístupu. Například u koní se příchovek při narození oceňuje polovinou ceny odstaveného zvířete, druhá polovina zvýší ocenění až po odstavení mláděte. I tato metoda má své slabiny. Čím je hodnota narozeného zvířete individuálnější, tím hůře se zjišťuje jeho budoucí prodejní cena po odstavení. [6]

4.1.2. Oceňování přírůstků

Skutečnost, že mladá zvířata a zvířata ve výkrmu rostou, se v účetnictví zachycuje jako růst hodnoty ocenění zvířete. Změny vzrůstu či jiné změny během růstu jsou oceňovány prostřednictvím nákladů, které jsou spojeny s chovem daného zvířete. Tyto náklady se zjišťují pomocí tzv. přírůstků. Přírůstky se podle způsobu jejich zjišťování dělí na hmotnostní a vzrůstové. [6]

Hmotnostní přírůstky se zjišťují pravidelným vážením zvířat. Zvýšení hmotností se pak oceňuje pomocí kalkulace. Nejčastěji jsou to kalkulace operativní či plánované kalkulace vlastních nákladů na jeden kilogram hmotnostního přírůstku. Tato kalkulace musí být minimálně po jedno účetní období ověřena. Při zjišťování hmotnostního přírůstku je však nutno brát ohled na všechny změny, které v období nastaly. Hmotnostní přírůstky je možno stanovit pro jednotlivá zvířata, ale i skupinově.

Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva vypočítáme následovně:

skutečná hmotnost na konci období
+ veškeré úbytky během období
-veškeré příjmy během období
-skutečná hmotnost na začátku období

U zvířat na pastvě je možno vážení nahradit měřením objemu a následným odhadem hmotnostního přírůstku.

Vzrůstové přírůstky zjišťujeme u zvířat, která se neváží, jako jsou hříbata, mladé ovce, či vysokobřezí jalovice. U tohoto přírůstku nehraje roli hmotnost, ale jiná kvalitativní vlastnost. Základem pro zvyšování hodnoty chovaných zvířat je pak počet krmných dnů v chovu a kalkulace vlastních nákladů na jeden krmný den.

Oceňování přírůstků a příchovků je velmi problematickou záležitostí, protože souvislost mezi kvalitativními a kvantitativními změnami zvířete a vynaloženými náklady je volná. Například hodnota dospělého koně neodpovídá často nákladům

vynaložených na jeho chov. Je dána jeho vlastnostmi, genetickými předpoklady a jinými faktory, ne však náklady na krmný den ani počtem krmných dní. [6]

4.1.3. Oceňování dospělých zvířat

Při oceňování zvířat z vlastního chovu se jedná pouze o přeřazení zvířete z jedné skupiny aktiv do jiné. Při ocenění se pak vychází z ocenění příchovek a následných přírůstků. Při přeřazení se může hodnota zvířete zvýšit i o externí náklady vzniklé při přeřazení. Náklady vnitropodnikové se většinou do hodnoty zvířete nezahrnují. U dospělého zvířete už nedochází k promítnutí nákladů na jeho chov do hodnoty tohoto zvířete. Dospělá zvířata zařazená v dlouhodobém majetku se odepisují. [8]

4.1.4. Oceňování produktů živočišné výroby

Živočišná výroba vznikající jako produkt zvířete zařazeného v dlouhodobém hmotném majetku je oceňována na základě výrobních nákladů vynaložených na chov zvířat. Při němž vznikají většinou sdružené výrobky.

Živočišná produkce vzniká také v okamžiku ukončení biologického života zvířete, kdy dochází k využití jeho masa, kůže a dalších součástí zvířete. Tato zvířata jsou často vedena na účtech krátkodobých aktiv. Ocenění těchto produktů vychází z účetní hodnoty těchto aktiv. Jedná se tedy o náklady na chov těchto zvířat nebo účetní zůstatkové hodnoty dospělého zvířete. [7]

4.1.5. Oceňování zvířat vedených jako zásoby

Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou, tedy cenou, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související. Tato cena zahrnuje u neplátce DPH také tuto daň. Mezi náklady související s pořízením zásob nejčastěji patří clo, spotřební daně, dopravné či pojistné. Další možností oceňování nakoupených zásob je metoda pevných skladových cen. Tyto ceny jsou stanoveny vnitropodnikovými směrnici a musí být evidovány v ceníku. Rozdíl mezi pevnou skladovou cenou a cenou pořizovací je účtován na zvláštní analytický účet cenových odchylek. Při účtování vyskladňovaných zásob je potřeba tento rozdíl snížit v daném poměru.

U ocenění při výdeji zásob do spotřeby je také více možností. Firma může zásoby oceňovat průměrnou cenou, která se vypočte jako aritmetický průměr. U této metody musí účetní jednotka přepočítávat průměrnou cenu minimálně jednou měsíčně. Další metodou je metoda FIFO. Metoda FIFO (first in – first out) znamená v překladu „první do skladu, první ze skladu“. U této metody se přísně sleduje příjem jednotlivých

zásob a vždy jsou vyskladněny ty nejstarší. Tato metoda však není v zemědělství příliš využívána.[17]

4.2. Oceňování biologických aktiv podle IAS

Biologické aktivum podnik vykáže jen tehdy, pokud:

- ovládnutí aktiva podnikem je výsledkem minulých událostí;
- je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout podniku, a
- reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

Oceňování biologických aktiv probíhá pomocí fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Ocenění se vyžaduje od prvotního rozpoznání biologického aktiva. Pokud existují aktivní trhy s daným aktivem, jako fair value se využije tržně určená cena nebo hodnota. Další přecenění na fair value probíhá vždy k datu sestavení účetní závěrky.

Zemědělská produkce, která je výsledkem přeměny biologických aktiv, se při sklizni oceňuje fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Při přerazování je toto ocenění pořizovacím nákladem pro aplikaci IAS 2 – Zásoby. Dále už se tato produkce fair value nepřeceňuje.

4.2.1. Stanovení fair value

Za fair value se považuje kótovaná cena na aktivním trhu daného biologického aktiva. Pokud trh neexistuje, použije podnik pro určení fair value možnosti tržního určení ceny nebo hodnoty, pokud jsou dosažitelné:

- poslední dosaženou tržní cenu transakce (pokud nedošlo k velkým tržním změnám),
- tržní ceny podobných aktiv (jiná jakost či odrůda), nebo
- vyjádření ceny pomocí sektorových měřítek (u ovocného sadu dle sklizeného ovoce, hodnota skotu dle kilogramů masa).

Pokud není možné ani jednu z těchto metod využít, použije podnik ocenění současnou hodnotou očekávaných budoucích čistých peněžních toků diskontovanou běžnou tržní úrokovou mírou. U tohoto ocenění není zahrnuta do budoucích peněžních

toků biologická přeměna očekávaná v budoucnosti, ačkoli ocenění tržní cenou odráží předpoklad dalšího růstu.

Dále je nutno určenou fair value snížit o náklady prodeje. Mezi tyto náklady patří platby zprostředkovatelům, regulačním institucím, komoditním burzám a odvody daní a cel. Nezahrnují se sem dopravné a ostatní náklady nutné k uvedení na trh, které jsou již zahrnuty ve výpočtu fair value.

Uspadnění určení fair value biologického aktiva je možné vytvořením skupin biologických aktiv podle jejich nejdůležitějších vlastností. Mohou jimi být například stáří, nebo kvalita. Skupina biologických aktiv se oceňuje podle vybrané shodné vlastnosti, která je na trhu určena jako základ ocenění. [5]

V souvislosti s oceňováním ve fair value je účetní jednotka povinna zveřejnit:

- metody a významné předpoklady aplikované při určení fair value u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně,
- fair value zemědělské produkce sklizené v průběhu období určenou v okamžiku sklizně.

Podnik musí také vykázat příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem účetního období v členění na:

- zisk nebo ztráta pocházející ze změn fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje,
- zvýšení a snížení způsobená nákupem, prodejem, sklizní,
- zvýšení v důsledku podnikové kombinace,
- čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky zahraniční entity,
- náklady a výnosy související s nepříznivými klimatickými podmínkami, nákazovými stavy a ostatními přírodními faktory, pokud jsou rozsahem, podstatou nebo dopadem významné pro posouzení podnikové výkonnosti za dané období,
- ostatní.

Je také vhodné odděleně zveřejnit změnu v důsledku fyzických změn a změn cen na trhu. Oproti českým předpisům, kde není obsah přílohy k účetní závěrce nijak striktně stanoven, má příloha k účetní závěrce (komentář k účetním výkazům) sestavená

podle IFRS stanovený obsah i formu v určitém pořadí. Většina českých firem v příloze k účetní závěrce zveřejňuje pouze metody oceňování použité v účetnictví či jejich změny, povinnost zveřejnit změny hodnoty dlouhodobého majetku podrobně, ani souhrnně nemá.

4.2.2. Oceňování v pořizovacích nákladech

Oceňování v pořizovacích nákladech je povoleno pouze za dvou předpokladů:

- a) od vynaložení pořizovacích nákladů na dané aktivum se odehrála pouze malá část biologické přeměny,
- b) vliv biologické přeměny na cenu aktiva je nevýznamný.

Toto oceňování může být použito jen tehdy, pokud není pro dané aktivum tržně určená cena a ostatní odhady fair value jsou zjevně nespolehlivé. Při tomto oceňování dochází ke snížení pořizovacích nákladů o oprávků a ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile je fair value aktiva spolehlivě měřitelná, musí podnik toto aktivum přecenit a ve fair value ho vést až do doby pozbytí. V oceňování aktiva ve fair value podnik pokračuje až do pozbytí aktiva. Podnik se k oceňování pořizovacími náklady nemůže nikdy vrátit. [5]

I sklizená produkce biologického aktiva se při sklizni ocení ve fair value. Jinou možnost oceňování standard nepřipouští. Vychází se z toho, že tržní ceny zemědělské produkce jsou vždy zjistitelné. Není to však vždy pravda. Pokud není u dané produkce určena kvalita a dochází k jejímu testování, nelze danou produkci ve fair value ocenit.

4.2.3. Oceňování v historických cenách

Oceňování biologického aktiva v historických nákladech tento standard neupravuje, ale připouští jejich použití v některých případech. Je však potřeba dbát požadavků jiných standardů hlavně v těchto případech:

- a) při oceňování aktiva v pořizovacích nákladech je nutné se řídit podle IAS 2 – Zásoby, který se zabývá touto problematikou včetně popisu metod kalkulace ve sdružené výrobě,
- b) při stanovení odpisů u dlouhodobých biologických aktiv je nutné stanovit dobu použitelnosti a začít odepisovat podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, nebo

c) pokud došlo ke snížení hodnoty aktiva, je nutno snížit hodnotu aktiva podle požadavků standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv v souladu se zásadou opatrnosti.

4.2.4. Dotace podle mezinárodních účetních předpisů

Státní dotace související s biologickým aktivem se neřídí standardem IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Tento standard se vztahuje pouze na biologická aktiva oceňovaná pořizovacími náklady.

Státní dotace pro biologická aktiva oceňovaná ve fair value se dělí na podmíněné a na nepodmíněné.

Podmíněná státní dotace, je rozpoznána jako výnos v okamžiku, kdy je podniku přiznána. Podle mezinárodních standardů tedy nelze snížit o přijatou dotaci hodnotu aktiva. Nebylo by to v souladu s oceněním aktiva ve fair value.

Pokud je dotace podmíněná, je jako výnos rozpoznána až po splnění podmínek spojených se státní dotací. Některé dotace připouštějí přiznání části dotace po uplynutí určitého časového úseku, pokud je hodnota výnosu časově rozlišena a tedy vykázána v úměrné výši.[5]

4.2.5. Zásoby

Definice

Sem patří pouze aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a suroviny, materiál spotřebovaný ve výrobním procesu. O zvířatech tedy mohou účtovat jako o zásobách pouze firmy, jejichž hlavní činností je prodej zvířat. Pak se účtování řídí dle IAS 2 – Zásoby.

Oceňování

Je nutné rozlišit zásoby nakoupené a vyráběné.

Pokud firma zvířata nakupuje, oceňuje je ve výši pořizovacích nákladů, do kterých se zahrnují náklady na nákup a náklady na přeměnu. Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a nerefundovatelné daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořizovaným nákladům. Náklady na přeměnu zahrnují veškeré náklady vynaložené na přeměnu z materiálu na dokončené výrobky (např. mzdy, výrobní náklady). [5]

U zvířat narozených v podniku (vlastních, nenakoupených) dochází k ocenění pomocí fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění se stává pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2. K dalšímu přecenění na fair value již nedochází. Bylo by to v rozporu s IAS 2. [5]

4.3. Evidence a oceňování zvířat podle US GAAP

Ocenění aktiv by mělo být ve výši realizovatelné hodnoty, která se vypočte jako tržní cena snížená o přímé náklady na likvidaci.[9]

V US GAAP jsou používány 2 pojmy a to „hospodářská zvířata“ a „zvířata“. Tyto pojmy jsou zaměnitelné a zahrnují ovce, skot, prasata, koně, drůbež a další malá zvířata. Růst a vývoj zvířat vyžaduje péči, aby byla připravena k chovu nebo k prodeji. Když zvířata dosáhnou dospělosti, jsou zařazena buď do chovného stáda, kde jsou vedena jako dlouhodobý majetek, nebo jsou určena k prodeji a zařazena mezi zásoby.[9]

4.3.1. Rozdíly v praxi

Mnoho chovatelů hospodářských zvířat účtuje náklady na chov zvířat do nákladů bez ohledu na produktivní život zvířete nebo zahrnutí těchto nákladů do prodejní ceny. Někteří výrobci používají metodu připočítávání jednotkových ročních nákladů k hodnotě zvířete. Hodnota těchto přírůstků je však často pod úrovní skutečně vynaložených nákladů.[9]

Jelikož je složité stanovit náklady vynaložené na chov zvířat, snaží se často účetní místo zvyšování hodnoty zvířat o náklady používat pro ocenění zvířat tržní hodnotu nebo metodu „unit-livestock-price method“ ve víře, že pokud jsou tyto metody důsledně aplikovány, nebude to mít nepříznivý vliv na uznání příjmů.[9]

Unit-livestock-price method je metoda, kdy si jednotka určí skupinu zvířat s podobnými vlastnostmi a věkem. Jelikož je velmi těžké určit přesné náklady na pořízení a chov jednotlivých zvířat, mají možnost využít standardní jednotkové ceny pro každé zvíře v dané skupině. Jednotková cena by měla přibližně odpovídat běžným nákladům vynaložených na pořízení a chov zvířete v daných skupinách.[20]

Všechny přímé i nepřímé náklady vynaložené při chovu zvířete do jeho zralosti a převedení do dospělých zvířat v dlouhodobém majetku by měly být akumulovány a při přeřazení zvířete na účty dlouhodobého majetku by měla být tato hodnota odpisována po dobu odhadovaného produktivního života zvířete.[9]

Všechny přímé i nepřímé náklady na chov zvířat určených k prodeji by měly být akumulovány. Zemědělští prodejci by měli evidovat zvířata určená k prodeji buď v nižší z hodnot pořizovací ceny a ceny tržní, nebo v souladu se zavedenou praxí v dané oblasti v prodejní ceně snížené o náklady na likvidaci při splnění následujících podmínek:

- pro zvířata jsou k dispozici spolehlivé, snadno určitelné a realizovatelné tržní ceny;
- náklady na likvidaci jsou poměrně nevýznamné a předvídatelné;
- zvířata jsou k dispozici k okamžitému dodání.[9]

Rozdílem u US-GAAP je sledování naturálních parametrů, včetně těch, které se týkají životního prostředí. Toto sledování je přínosné pro hodnocení užitku z chovu a jeho dopadu na životní prostředí. Mezi zveřejňované ukazatele patří nitráty, fosfáty a oxid draselný (viz příloha č. 2).

5. Metodika

Objekt zkoumání

Objektem zkoumání je současná legislativa týkající se účetnictví zvířat a to zejména v českém účetním prostředí, její problémy a nejasnosti vznikající s nepřesným nebo chybějícím zakotvením jednotlivých problémů v účetních předpisech.

Hlavní cíl práce

Nejasnosti v účtování o zvířatech, zejména dle druhů, dražších kusů a plemen se přenáší do obtíží s vykazováním na úrovni podniku. Hlavním cílem je popsat a porovnat různé metody ocenění, zařazení a možnosti evidence zvířat a navrhnout řešení, která by přispěla k vyšší vypovídací schopnosti účetnictví a také k vyšší srovnatelnosti účetních výkazů různých podniků.

Dílčí cíle práce

- Analyzovat současnou legislativu týkající se účetnictví zvířat v českém prostředí.
- Popisat legislativu týkající se evidence zvířat podle mezinárodních účetních standardů a podle amerických účetních standardů.
- Porovnat rozdíly ve výsledku hospodaření vlivem různých způsobů ocenění.
- Porovnat rozdíly ve výsledku hospodaření vlivem rozdílné evidence zvířat.
- Navrhnout možnosti zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů.

Hypotézy (vycházející z optimistického předpokladu dokonalé srovnatelnosti)

- Způsob evidence zvířat neovlivňuje výsledek hospodaření podniku.
- Způsob ocenění zvířat zvolený účetní jednotkou neovlivňuje výsledek hospodaření podniku.
- České účetní předpisy a mezinárodní účetní standardy poskytují stejný pohled na evidenci zvířat.

Použité metody

V praktické části diplomové práce bude využita metoda modelování. Pomocí modelových příkladů budou vyčísleny rozdíly mezi jednotlivými modely. Modely budou porovnány.

Jako další metoda bude využita metoda komparativního srovnání, kdy bude porovnán historický vývoj problémů v účetní legislativě. Dále budou porovnány rozdíly v jednotlivých účetních systémech.

Další analytickou částí diplomové práce bude popis vybraných způsobů oceňování zvířat, které jsou specifické oproti běžné praxi.

Zdroje informací

- Odborná literatura
- Účetní legislativa
- Internet

6. Způsoby oceňování vybraných skupin zvířat v ČÚS

Ocenění narozeného mláděte ve vlastních nákladech pomocí kalkulací je v mnoha případech nevhodné. Jedná se zejména o mláďata, která mají zvláštní hodnotu. Může se jednat například o potomka šampionů různých soutěží, nebo o jedince s cennou genetickou vlastností. Takové jedince je možné ocenit i pomocí reprodukční pořizovací ceny. Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je možné použít reprodukční pořizovací cenu v případě, že vlastní náklady na vytvoření zemědělského aktiva vlastní činností nelze zjistit. Do roku 2003 to bylo možné ještě v případě, že je reprodukční cena nižší než zjištěné vlastní náklady v souvislosti se zásadou opatrnosti. U mnoha zvířat je tato reprodukční pořizovací cena stanovena specifickým způsobem.

Pokud jsou jedinci s takovými vlastnostmi ocenění kalkulací vytvořenou účetní jednotkou pro všechna zvířata daného druhu, stírá se rozdíl hodnoty „obyčejného mláděte“ a mláděte se speciálními jmenovanými vlastnostmi. Toto ocenění se tak velmi odklání od věrného a poctivého obrazu, který by účetnictví, nejenom v českých podmínkách, mělo splňovat. Proto je volba ocenění pomocí reprodukční pořizovací ceny v tomto případě vhodnější.

U koní lze narozené hříbě ocenit pomocí reprodukční pořizovací ceny, a to ve výši zjištěné ceny odstaveného mláděte na trhu. Po narození se mládě ocení jednou polovinou hodnoty odstaveného mláděte. O druhou polovinu se hodnota hříběte zvýší ihned po odstavení. [8]

Podobný postup ocenění se využívá i u dalších zvířat s vysokou hodnotou, jako jsou například telata.

S dalším specifickým způsobem ocenění zvířat pomocí reprodukční pořizovací ceny se můžeme setkat u selat. U narozených selat se jedná o ocenění pomocí ceny, za kterou jsou prodávána odstavená selata. Ocenění je ve výši této ceny za kilogram živé váhy vynásobené hmotností narozeného selete. Pokud se selata po narození neváží, jejich ocenění je právě ve výši ceny jednoho kilogramu odstaveného selete. Po odstavení se musí vrh převážít a hodnota se upravuje podle skutečné hmotnosti. Pokud k odstavení

dojde až v dalším účetním období, je nutné ke konci účetního období hmotnost alespoň odhadnout a upravit tak ocenění vrhu. [8]

7. Výpočet rozdílů jednotlivých způsobů ocenění

7.1. VN a nakoupená zvířata

Při porovnávání hodnoty ocenění zvířete při pořízení nákupem a ve vlastním chovu bude kalkulováno s dojnící ve věku 2 let. Toto stáří je nejvhodnější a také nejčastější pro první otelení jalovice. [19]

Z jalovice se tím stává dojnice a ve většině případů dochází právě tímto okamžikem k převedení na účet dlouhodobého majetku. Dokud je jalovice na účtu zásob, roste její hodnota o vlastní náklady vynaložené při chovu a to prostřednictvím přírůstků a to hmotnostních, nebo vzrůstových. Při převodu na účet dlouhodobého hmotného majetku je pak oceněna v hodnotě, ve které byla vedena na účtu zásob. Tato hodnota může být popřípadě zvýšena o náklady na dopravné, náklady na zprostředkování nákupu, náklady na veterinární kontrolu nebo pojištění dopravy zvířete.

Pokud by podnik chtěl koupit dojnici, na trhu je její realizační cena nyní na úrovni 30,61 Kč za kg živé váhy.[21]

Průměrná hmotnost dojnice po prvním otelení se pohybuje okolo 600 kg. [16]

Její hodnota při pořízení nákupem by tedy byla: $600 \cdot 30,61 = 18\,366$ Kč.

Výše ocenění dojnice pořízené nákupem by bylo ve výši 18 366 Kč. Tato částka v sobě nezahrnuje ostatní náklady, které by bylo nutné vynaložit, a následně by zvyšovaly hodnotu ocenění. Na stránkách inzerce je na prodej dvouletá dojnice po prvním otelení za 18 000, jejíž hodnota je přibližně stejná jako realizační cena spočítaná pomocí realizační ceny za kilogram živé váhy a průměrné váhy dojnice po prvním otelení.

Pokud by mělo být tele oceněno ve výši nákladů vynaložených na chov dojnice, byla by jeho hodnota ve výši 5,8 % nákladů vynaložených během březosti krávy. [22]

Březost trvá 280 dní a 5,8 % nákladů na 100 krmných dnů představují 1 031 Kč. Za dobu březosti jsou tedy náklady určené na narozené tele ve výši $1031/100 \cdot 280 = 2\,886,8$ Kč.

Narozené tele může být také oceněno ve výši realizační ceny vynásobené hmotností telete. To v případě, že nelze stanovit výši vlastních nákladů, ve kterých by bylo tele oceněno. Realizační cena telete se pohybuje okolo 53 Kč za kg. [10]

Hmotnost narozeného telete je okolo 40 kilogramů. Hodnota narozeného telete by v tomto případě byla $53 \cdot 40 = 2\,120$ Kč.

Tato hodnota by se během života telete zvyšovala podle nákladů vynaložených během jeho chovu. Náklady na telata do stáří 6 měsíců jsou ve výši 4 776 Kč za 100 krmných dnů. [22]

Za půl roku v chovu by se tak hodnota telete zvedla o $4\,874/100 \cdot 180 = 8\,596,8$ Kč.

V dalším stádiu života (pokud se jedná o krávu) jsou náklady až do 5. měsíce březosti jalovice stejné. Jelikož je jalovice březí přibližně 280 dní a k prvnímu otelení dochází v průměru ve věku 24 měsíců, je nutné tyto náklady určit na $360 \cdot 2 - 180 - 4 \cdot 30 = 420$ dní. Náklady na chov jalovic do 5. měsíce březosti jsou 4 043 Kč na 100 krmných dní. Náklady vynaložené za 420 dní tedy budou $4261/100 \cdot 420 = 16\,980,6$ Kč.

Další 4 měsíce v chovu musíme na ocenění jalovice použít náklady stanovené na vysokobřezí jalovice. Tyto náklady činí 5 259 Kč na 100 krmných dní. Náklady za 120 dní by tedy byly ve výši $4\,972/100 \cdot 120 = 5\,966,4$ Kč.

Konečná hodnota ke konci 24. měsíce v chovu, tedy ke dni přeřazení jalovice do dlouhodobého hmotného majetku by byla $2\,887 + 8\,597 + 16\,981 + 5\,966 = 34\,431$ Kč.

Tato hodnota je o 16 065 Kč vyšší než v případě pořízení zvířete prostřednictvím nákupu. O hodnotu, která převyšuje ocenění ve vlastních nákladech tržní hodnotu, je možné snížit hodnotu zvířete pomocí opravné položky. Pokud bychom měli nějaké zvíře, které má zvláštní genetické vlastnosti a tak je jeho tržní hodnota mnohem vyšší než u jedinců stejného druhu bez těchto vlastností, vyšla by nám hodnota stanovená ve výši vlastních nákladů mnohem nižší než hodnota tržní. Tento problém by bylo možno řešit pomocí znaleckého posudku. Metoda by však byla finančně náročná a tak pro většinu chovatelů nevyužitelná.

Do hodnoty zvířete by se také měly promítnout vedlejší efekty, aby bylo dosaženo přesnějšího zobrazení skutečnosti. Během doby chovu produkuje zvíře chlévskou mrvu,

kteřou je možno prodat nebo využít ve vlastním podniku při rostlinné výrobě a tak je nutno tuto mrvu ocenit, aby se mohla promítnout do výnosů podniku. Náklady na chlěvskou mrvu jsou také různé podle stáří zvířete. Do stáří 6 měsíců (180 dní) jsou náklady na chlěvskou mrvu na 100 krmných dnů 98 Kč. Za tuto dobu je tedy náklad na chlěvskou mrvu 176,4 Kč.

Následujících 420 dní do 5. měsíce březosti jalovice jsou náklady na chlěvskou mrvu na 100 krmných dnů 218 Kč. Za tuto dobu tedy činí náklady celkem 915,6 Kč.

Za posledních 120 dní březosti činí náklady na chlěvskou mrvu 344,4 Kč.

Celkem jsou náklady vynaložené na chlěvskou mrvu za 2 roky chovu zvířete ve výši 1 436,4 Kč. Tuto hodnotu při využití podnik aktivuje do výnosů. Při prodeji jde do výnosů hodnota, za kterou byla chlěvská mrva prodána.

V tabulce 1 jsou přehledně zobrazeny výše ocenění.

Tabulka 1: Výše ocenění dojnice ve věku 2 let

	Nákup dvouleté dojnice	Dvouletá dojnice z vlastního chovu
Pořizovací cena	18 366 Kč.	-
Narozené tele	-	2 886,8 Kč
N do věku 6 měsíců	-	8 596,8 Kč
N do 5 měsíce březosti jalovice	-	16 980,6 Kč
N na vysokobřezí jalovici do otelení	-	5 966,4 Kč
Hodnota vedená v účetnictví	18 366 Kč	34 430,6 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud bychom měli porovnat hodnotu ocenění podle českých účetních předpisů s hodnotou ocenění podle IFRS, musíme porovnávat hodnotu dojnice ve vlastních nákladech a hodnotu pořízené dojnice nákupem. Reálnou hodnotu by v tomto případě plnila tržní hodnota dojnice. Které z těchto dvou ocenění podává objektivnější pohled na skutečnou hodnotu? Pokud má podnik v majetku vedenou dojnici ve výši vlastních

nákladů, tedy v hodnotě 34 430,6 Kč, kolik by za ni dostal, pokud by ji prodal, aby získal peněžní prostředky? Dostal by za ni těch 34 430,6 Kč? Pravděpodobně ne. Pokud by se jednalo o dojnici bez speciálních a zvlášť ceněných vlastností, podnik by při prodeji obdržel přibližně 18 366 Kč. Pokud by tedy účetnictví mělo podávat věrný a poctivý obraz hospodářské pozice daného podniku, mělo by zvíře být oceněno hodnotou 18 366 Kč. V českém účetnictví by měla být vytvořena opravná položka na dané zvíře, která by jeho účetní hodnotu snižovala. Ocenění podle mezinárodních účetních standardů tedy podává věrnější a objektivnější obraz o hodnotě majetku a to i v případě cenných kusů, jejichž hodnota naopak hodnotu vynaložených nákladů na jejich chov převyšuje. A tak jsou aktiva v účetnictví podhodnocena.

7.2. Vliv přijetí dotace na výši ocenění dlouhodobého majetku

Pokud je na pořizovaný dlouhodobý majetek poskytnuta dotace, hodnota pořízeného majetku se o hodnotu dotace snižuje. Účtování je následovné: (data jsou smyšlená)

Popis	Účtování	Částka v Kč
• Žádost o dotaci 15. 5.	neúčtuji	100 000
• Příslib dotace obdržen 30. 6.	neúčtuji	
• Nabytí právní moci příslibu 31. 7.	378/346	100 000
• Přijetí dotace 15. 8.	221/378	100 000
• Nákup 10 dojnic	042/321	183 660
• Zúčtování dotace	346/042	100 000
• Zařazení dojnic na účet DHM	026/042	83 660

Zde vidíme rozdíl hodnoty, kterou způsobilo přijetí dotace. Podnik nyní má na účtu dlouhodobého hmotného majetku zařazena zvířata pouze v hodnotě 83 660 Kč. Pokud by dotaci neobdržel, hodnota zařazených dojnic by byla ve výši 183 660 Kč. Přijetím dotace tak došlo ke snížení hodnoty aktiv, které zkresluje hospodářskou pozici podniku. Ačkoli má podnik reálně aktiva ve výši 183 660 Kč, v účetnictví je má oceněna ve výši 83 660 Kč. Účtování dotací na investiční majetek tímto způsobem zkresluje hodnotu aktiv a tím podle mě porušuje zásadu věrného a poctivého obrazu, které má účetnictví podávat. Tento problém je možné řešit rozdílovými účty mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím. Malé firmy ale většinou

vnitropodnikové účetnictví příliš rozvinuté nemají. Při vedení účetnictví podle IFRS se dotace účtuje do výnosů v okamžiku jejího přiznání. Snížení hodnoty aktiva o výši dotace by nebylo v souladu s oceněním ve fair value. Tato metoda účtování dotací mi přijde mnohem věrnější. Z daňového hlediska je však důvod zřejmý. Docházelo by k odpočtu odpisů od státem poskytovaných dotací.

7.3. Ocenění jako DHM nebo zásoby

Během roku dochází u zvířat vedených jako zásoby vzhledem k jejich přírůstkům ke zvyšování jejich ocenění, a to o hodnotu nákladů vynaložených na jejich chov či krmení. U zvířat vedených na účtech dlouhodobého majetku jsou náklady spojené s krmením a dalším ošetřováním vedeny jako náklady v daném období a hodnota zvířete se nezvyšuje. Dochází tedy k velkým rozdílům v hodnotě aktiv.

Hodnota těchto rozdílů může být různě vysoká. Její výše závisí na druhu zvířete, na podmínkách chovu zvířat, které jsou v dané jednotce považované za standard. V posledních letech se stále více mluví o tzv. welfare zvířat. Pod tímto pojmem si můžeme představit takové podmínky, které zvířatům zajišťují kromě jídla a pití také duševní a fyzickou pohodu. Může být také definován jako *stav naplnění všech materiálních i nemateriálních podmínek, které jsou předpokladem zdraví organismu.* [3]

Do zásad a kritérií welfare jsou zahrnuty následující body:

- *odstranění hladu, žízně a podvýživy;*
- *odstranění fyzikálních a tepelných faktorů nepohody;*
- *odstranění příčin bolesti, zranění a nemoci;*
- *možnost projevu normálního chování;*
- *odstranění strachu a deprese.* [3]

Do kritérií hodnocení úrovně chovu z hlediska welfare patří:

- *přístup k nezávadné vodě a krmivu, krmná dávka odpovídající fyziologickým potřebám zvířat;*
- *možnost pohybu, uplatnění druhově specifických zvyků a druhů chování;*
- *možnost kontaktu s jedinci stejného druhu, vytváření a řešení sociálních vazeb;*
- *zajištění vhodného mikroklimatu, osvětlení a větrání;*

- *vhodné řešení podlah, povrchu a konstrukce technologických zařízení z hlediska ochrany před bolestí, zraněním a z hlediska pohody zvířat;*
- *zajištění individuální péče – prevence, stanovení diagnózy a terapie;*
- *možnost řešení havarijních situací a úniku zvířat v nebezpečí života. [3]*

Na vyčíslení rozdílů vznikajících rozhodnutím účetní jednotky o zařazení jednotlivých kusů zvířat do zásob nebo na účet dlouhodobého hmotného majetku byl vybrán skot, přesně dojnice. Výdaje u zvířat vedených na účtu zásob se účtují pomocí kalkulací a hmotnostního nebo vzrůstového přírůstku během života zvířete do jeho hodnoty. Pokud je zvíře vedeno na účtu dlouhodobého hmotného majetku, jsou tyto výdaje účtovány do nákladů, což vytváří velký rozdíl ve výsledku hospodaření. V následujícím příkladu bude vyčíslena hodnota těchto výdajů na jeden kus zvířete za rok. Na základě těchto výpočtů bude možno určit, jak velký rozdíl může v jednotlivých podnicích vznikat při rozdílném zařazení zvířat.

Pro příklad si vezmeme dospělou krávu, dojnici. Podnik nakoupí 25. 6. 201x dojnici. Pořizovací cena jedné dojnice je podle zjištěných údajů v předchozí části práce 18 366 Kč. Pokud podnik koupí dojnici, musí se rozhodnout, na jaký účet ji zařadí. Má možnost dojnici zařadit na účet dlouhodobého hmotného majetku, pokud si ve vnitropodnikové směrnici určí hodnotu zvířete zařazeného do dlouhodobého hmotného majetku například ve výši 15 000, nebo ji může zařadit na účet zásob.

Nejdříve se podíváme na účetní řešení v případě zařazení zvířat do dlouhodobého hmotného majetku. Zařazení zvířat bude v částce 18 366 Kč ke dni 26. 6. 201x. Během chovu zvířat se náklady vynaložené na jejich chov účtují do nákladů na účty účtové třídy 5. Náklady na 100 krmných dní u dojnice jsou průměrně 17 594 Kč. Za rok (360 dní) jsou tyto náklady ve výši 63 338,4 Kč. O tuto hodnotu je tedy snížen výsledek hospodaření.

Během doby v chovu je také dojnice odpisována. Odpis se stanovuje podle předpokládané doby v chovu a podle vstupní ceny. V našem případě budeme počítat s odpisem lineárním a účetní odpis bude roven odpisu daňovému. Dojnice jsou zařazeny v první odpisové skupině, kde je pro účely daňových odpisů stanovena doba odpisování na 3 roky. Odpisovat podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů může účetní jednotka od měsíce následujícího po měsíci zařazení, tedy od července roku 201x. Podle ČÚS 13 lze při odpisování dospělých zvířat a jejich skupin stanovit odpis

ve výši podílu vstupní ceny snížené o předpokládanou tržbu z brakace a předpokládané doby v chovu.

Během prvního roku chovu, tedy v roce 201x, bude hodnota odpisu při uvažované tržbě z brakace 0 Kč následující:

$$\frac{18\,366}{36} * 6 = 3\,061 \text{ Kč}$$

V letech 201x+1 a 201x+2 bude výše odpisu $\frac{18\,366}{36} * 12 = 6\,122 \text{ Kč}$.

V roce 201x+3 bude hodnota odpisu opět ve výši 3 061 Kč.

Dojnice byla k 30. 6. 201x+3 po odepsání vyřazena z majetku.

V tabulce 2 je zobrazeno účtování operací spojených s pořízením, chovem a vyřazením dojnice.

Tabulka 2: Účetní případy u DHM

Účetní případ	Hodnota v Kč	Účtování
Pořízení dojnice nákupem	18366	042/321
Zařazení dojnice do DHM	18 366	026/042
Odpis v roce 201x	3 061	551/086
Náklady na chov v roce 201x	31 669	5xx/221, 211, 321, ...
Odpis v roce 201x+1	6 122	551/086
Náklady na chov v roce 201x+1	63 338	5xx/221, 211, 321, ...
Odpis v roce 201x+2	6 122	551/086
Náklady na chov v roce 201x+2	63 338	5xx/211, 221, 321, ...
Odpis v roce 201x+3	3 061	551/086
Náklady na chov v roce 201x+3	31 669	5xx/211, 221, 321, ...
Vyřazení dojnice k 30. 6. 201x+3	18 366	086/026

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní se budeme zabývat položkami účetnictví při zařazení dojnice na účet 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Během doby, kdy je zvíře vedeno na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny je určitá výše nákladů vynaložených na jeho chov aktivována ve formě přírůstků do hodnoty tohoto zvířete, nedochází tak

k ovlivňování výsledku hospodaření v takové výši jako u zvířat vedených na účtu dlouhodobého hmotného majetku. Chovná a užitková zvířata, která jsou vedena na účtu zásob z důvodu nesplnění podmínek pro zařazení na účet dlouhodobého hmotného majetku, nejsou odpisována. Jedinou možností, jak snížit jejich hodnotu, aby došlo k věrnějšímu obrazu o majetku, je vytvoření opravných položek. Takto vytvořená opravná položka není oproti odpisu daňovým nákladem. Sníží nám tedy výsledek hospodaření, ale daňová povinnost se nezmění.

Při prvním otelení by měla kráva dosáhnout 85 – 90 % hmotnosti v dospělosti. Plné hmotnosti v dospělosti by měla dojnice dosáhnout až při třetím otelení. Během této doby tedy dochází ke zvyšování její hodnoty prostřednictvím přírůstků. Během třech otelení dojde k nárůstu hmotnosti přibližně o 90 kilogramů. Náklady na přírůstek 1 kilogramu jsou přitom u skotu ve výši 53,42 Kč. Přírůstek 90 kilogramů hmotnosti bude tedy oceněn ve výši 4 808 Kč. O tuto hodnotu se výše ocenění zvířete zvýší během 2 let. Ročně to tedy bude o 2 403,9 Kč. Další přípuštění krávy se totiž obvykle provádí mezi 45 – 50 dny po otelení. V dalších letech v chovu už ke zvyšování hodnoty zvířete nedochází. Další vynaložené prostředky na chov jsou účtovány do nákladů. Roční náklady jsou podle předchozích výpočtů ve výši 63 338 Kč. Jelikož je kráva koupena až v polovině roku. Hodnota přírůstku bude první a třetí rok ve výši 1 202 Kč. V tabulce 3 jsou zobrazeny účetní případy související se zvířetem vedeným na účtu zásob a jejich zaúčtování.

Tabulka 3: Účetní případy při zařazení zvířete do zásob

Účetní případ	Hodnota v Kč	Účtování
Pořízení dojnice nákupem a zařazení do zásob	18 366	124/321
Ocenění přírůstku během prvního roku	1 202	124/614
Náklady na chov v roce 201x	31 669	5xx/221, 211, 321, ...
Ocenění přírůstku během druhého roku	2 404	124/614
Náklady na chov v roce 201x+1	63 338	5xx/221, 211, 321, ...
Ocenění přírůstku během třetího roku	1 202	124/614
Náklady na chov v roce 201x+2	63 338	5xx/211, 221, 321, ...
Náklady na chov v roce 201x+3	31 669	5xx/211, 221, 321, ...
Vyřazení dojnice k 30. 6. 201x+3	23 174	614/124

Zdroj: vlastní zpracování

8. Vliv rozdílů z možných nesrovnalostí na výsledek hospodaření podniku

Pokud bude ocenění pořizovaného zvířete nákupem a ve vlastních nákladech v rozdílné výši, v následujících letech v chovu bude tento rozdíl ovlivňovat i velikost výsledku hospodaření a to vlivem rozdílné výše odpisů, které jsou daňovým nákladem. V tabulce 4 jsou přehledně zobrazeny rozdílné hodnoty účtované na účty nákladů a jejich vliv na hodnotu výsledku hospodaření. Dojnice bude zařazena k 1. 1. 201x a bude v majetku po dobu 3 let. Odpisy jsou stanoveny jako lineární – roční výše je tedy 6 122 Kč u dojnice pořizené nákupem a 11 477 Kč u dojnice z vlastního chovu.

Tabulka 4: Vliv rozdílu ocenění na výsledek hospodaření

Účetní případy	Dojnice oceněna ve vlastních nákladech	Dojnice pořizena nákupem	Předkontace
Vyřazení dojnice z účtu zásob	34 431 Kč	X	614/124
Zařazení dojnice	34 431 Kč	18 366Kč	026/042, 624
Odpisy v 1. roce	11 477 Kč	6 122 Kč	551/086
Odpisy ve 2. roce	11 477 Kč	6 122 Kč	551/086
Odpisy ve 3. roce	11 477 Kč	6 122 Kč	551/086
Vyřazení z majetku	34 431 Kč	18 366 Kč	086/026
Výše nákladů v jednotlivých letech	11 477 Kč	6 122 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož je rozdíl v ročních nákladech u jednoho kusu zvířete ve výši 5 355 Kč, je roční úspora na dani při aktuální sazbě 19 % ve výši 1 017,45 Kč při ocenění zvířete ve vlastních nákladech. Různým způsobem pořízení jednoho kusu dojnice došlo k rozdílu u daně z příjmů ve výši 1 017,45 Kč, který byl způsobený rozdílnou výší vstupní ceny a tím i odpisů, které jsou daňovými náklady. Jak velké rozdíly tedy mohou vznikat u podniků, které mají v majetku několik set kusů těchto zvířat?

K dalším rozdílům ve výsledku hospodaření dochází i vlivem způsobu zařazení zvířat. Rozdíl vzniká při zařazení do dlouhodobého hmotného majetku a do zásob.

Budeme vycházet z výpočtů v tabulkách 2 a 3. Zvíře bude zařazeno do majetku k 30. 6. 201x.

Tabulka 5: Vliv volby zařazení zvířete na výsledek hospodaření (v Kč)

Účetní případ	Zvíře v DHM	Zvíře v zásobách
Náklady v roce 201x	34 730	31 699
Výnosy v roce 201x		1 202
VH za rok 201x	-34 730	-30 497
Náklady v roce 201x+1	69 460	63 338
Výnosy v roce 201x+1		2 404
VH za rok 201x+1	-69 460	-60 934
Náklady v roce 201x+2	69 460	63 338
Výnosy v roce 201x+2		1 202
VH za rok 201x+2	-69 460	-62 136
Náklady v roce 201x+3	34 730	31 699 + 23 174
VH za rok 201x+3	-34 730	- 54 873
Výsledek hospodaření za dobu v chovu	-208 380	-208 440

Zdroj: vlastní zpracování

Vlivem různého zařazení došlo k rozdílu ve výsledku hospodaření v jednotlivých letech. V prvním roce 4 233 Kč, ve druhém roce 8 526 Kč, ve třetím roce 7 324 Kč a ve čtvrtém roce 20 143 Kč. Při daňové sazbě 19 % jsou to hodnoty v prvním roce 804 Kč, ve druhém roce 1 620 Kč, ve třetím roce 1 392 Kč a ve čtvrtém roce se jedná o hodnotu 3 827 Kč. V jednotlivých letech je rozdíl způsoben odpisy a aktivací části nákladů do hodnoty zvířete vedeného v zásobách. V posledním roce dělá velký rozdíl hodnota vyřazeného zvířete ze zásob, která se projeví ve výsledku hospodaření. Souhrnně za dobu v chovu však k rozdílu ve výsledku hospodaření nedochází. Během doby v chovu jsou nižší výsledky hospodaření u podniku se zvířetem vedeným v dlouhodobém majetku díky odpisům a aktivaci nákladů do hodnoty zásob. V roce vyřazení je naopak snížen výsledek hospodaření u podniku se zvířetem zařazeným do zásob.

9. Další problémy při účtování o zvířatech

9.1. Zvíře jako věc

Během posledních let došlo k několika změnám vnímání zvířete jako věci, či živé bytosti zákonem o daních z příjmů. Došlo k postavení zvířete na úroveň neživého dlouhodobého majetku a to použitím pojmu použitelnost, stanovením hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku, nebo zařazením pokusných zvířat do materiálu. [11]

Ke zlepšení došlo, když vešel v platnost nový občanský zákoník, který zvíře za věc nepovažuje.

Podle § 494 zákona č. 89/2012 Sb.: *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.* [26]

9.2. Rozdíly při vedení účetnictví, daňové evidence a použití paušálních výdajů

9.2.1. Použití paušálních výdajů

Pokud se při účtování využije možnost odpočtu výdajů při sazbě 80 % příjmů u podniků v zemědělství, nehraje zařazení zvířat roli. Není potřeba uplatňovat odpisy, nebo zpracovávat kalkulace. Je zde však zákaz odpočtu zákonného sociálního a zdravotního pojištění.

9.2.2. Vedení daňové evidence

Zde už hraje roli zařazení zvířat mezi dlouhodobý majetek. Dochází k jeho odpisování a tím i ke snižování zisku a základu daně z příjmů. Zvířata jsou zařazována do první nebo druhé odpisové skupiny, a tak jejich odepisování zasahuje do výsledků podniku i po dobu pěti let. Při vedení daňové evidence zůstávají zvířata z vlastního chovu po dosažení dospělosti na účtu zásob. Vznikají tak rozdíly ve struktuře dlouhodobých a krátkodobých aktiv, v nákladech a v aktivaci (viz příloha č. 3). Do dlouhodobého hmotného majetku tak podnikatel vedoucí daňovou evidenci zařazuje pouze nakoupená dospělá zvířata. Pokud vytvoří podnikatel skupinu zvířat v minimální hodnotě 40 000 Kč z nakoupených zvířat, která jednotlivě hodnoty 40 000 Kč nedosáhla, musí nejprve snížit daňové výdaje, nebo zvýšit daňové příjmy o vstupní cenu

těchto zvířat. Skupina zvířat zařazená do dlouhodobého majetku je totiž odpisována, a tak by mohlo dojít k dvojímu uplatnění výdajů.

9.2.3. Vedení účetnictví

Do roku 2007 bylo na účtu dlouhodobého majetku vedeno základní stádo pro účely odpisů. Od roku 2008 jsou za dlouhodobý majetek považována „dospělá zvířata a jejich skupiny“, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Od 1. 1. 2009 je upřesněno ocenění, kdy do dlouhodobého majetku jsou zařazena zvířata, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Oproti jinému dlouhodobému majetku sem může účetní jednotka zařadit i zvířata s nižší vstupní cenou a využít tak odpisování avšak s respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. [11]

Pokud se jedná o chovná zvířata, může účetní jednotka zařadit do zásob například i ryby – genetický materiál. Jaký význam to pro podnik má? Podnik může během doby v chovu zvíře odepisovat a tím snižovat výsledek hospodaření. Kdyby ho mělo dlouhodobě na účtu zásob, výsledek hospodaření by nebyl ovlivňován během doby chovu, ale až při vyřazení zvířete. Další rozdíly vznikají i u pojištění. Jsou rozdílné pojistné podmínky pro pojištění dlouhodobého hmotného majetku a zásob.

9.3. Zvířata necitovaná v zákoně 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Některé druhy zvířat jsou zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, úplně opomenuty. Nejsou zařazeny ani do jedné odpisové skupiny. Jaké možnosti má firma v souvislosti s jejich zařazením do dlouhodobého majetku, pokud jejich ocenění překročí hodnotu 40 000 Kč? Firma může tato zvířata zařadit do dlouhodobého hmotného majetku, pokud jejich vstupní cena překročí hodnotu určenou účetní jednotkou. Pokud splní i podmínky zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, (tzn. podmínku doby použitelnosti delší než 1 rok), může je také odepisovat. V tomto případě se účetní odpisy stanovené účetní jednotkou rovnají odpisům daňovým. Pokud dané zvíře není zařazeno do žádné odpisové skupiny podle přílohy k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zařadí ho účetní jednotka do druhé odpisové skupiny a odepisuje ho po dobu 5 let.

V jakých situacích je vhodnější ponechat tato zvířata v zásobách a kdy je vhodnější zařadit je do dlouhodobého majetku? Pokud je zvíře využíváno více let, měla

by účetní jednotka s cílem věrného a poctivého obrazu účetnictví zařadit zvíře do dlouhodobého majetku. Pokud by zvíře zůstalo zaúčtované na účtu zásob, docházelo by ke snížení obratu zásob. Naopak by ale byly vyšší některé ukazatele finanční analýzy, jako třeba likvidita třetího stupně. Navíc, pokud chová účetní jednotka zvíře, jehož ocenění přesáhne 40 000 Kč, a je to zvíře, které lze podle zákona zařadit do dlouhodobého majetku, může ho i přesto nechat účetní jednotka na účtu zásob. Pokud je zvíře zařazeno do zásob, je možné ho mít i nadále v chovu, třeba po dobu 2 let? Pokud bude účetní jednotka tvrdit, že je dané zvíře chováno za účelem prodeje a tento rok se ho prodat nepodařilo, tak ho podle mého názoru může mít na účtu zásob vedené i více let.

Na následujícím příkladu budou prezentovány rozdíly vzniklé rozdílným zařazením do zásob a do dlouhodobého majetku, které se netýkají rozdílného výsledku hospodaření. Pro příklad si vezmeme stejné zvíře jako v minulých výpočtech. Bude se jednat o dojnici s výší ocenění 18 366 Kč. Podnik nakoupí 100 ks zvířat. Rozdíly při zařazení zvířete v jednom případě do zásob a ve druhém na účet dlouhodobého hmotného majetku vzniknou na straně dlouhodobých a krátkodobých aktiv. Rozdíly se promítnou do následujících ukazatelů:

- čistý pracovní kapitál (ČPK),
- ukazatele aktivity jako rychlost obratu stálých aktiv (RO_{SA}), rychlost obratu zásob (RO_Z) a doba obratu zásob (DO_Z),
- ukazatele likvidity a to běžná i pohotová likvidita.

Výpočet ukazatelů byl proveden podle následujících vzorců:

$$\text{ČPK} = \text{oběžná aktiva} - \text{krátkodobý cizí kapitál} \quad (\text{II})$$

$$RO_{SA} = \frac{\text{tržby}}{\text{stálá aktiva}} \quad (\text{III})$$

$$RO_Z = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} \quad (\text{IV})$$

$$DO_Z = \frac{360}{RO_Z} \quad (\text{V})$$

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobý cizí kapitál}} \quad (\text{VI})$$

$$\text{Pohotov likvidita} = \frac{\text{obžn aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krtkodob cizí kapitál}} \quad (\text{VII})$$

Pro výpočet byla pouřita data z uetn zřvřerky podniku Agrospol Rořmitl na řumav s. r. o. za rok 2008 (Přiloha . 1). V následující tabulce 6 jsou vypočteny rozdíly v ukazatelích.

Tabulka 6: Rozdíly v ukazatelích finann analýzy.

Ukazatel	Hodnota ukazatele u podniku s dojnc zařazenou do stálých aktiv	Hodnota ukazatele u podniku s dojnc zařazenou do zásob
ist pracovní kapitál	6130 tis. Kč	7 967 tis. Kč
Rychlost obratu stálých aktiv	0,5470 (počet obrátek za rok)	0,6519 (počet obrátek za rok)
Rychlost obratu zásob	1,9179 (počet obrátek za rok)	1,21 (počet obrátek za rok)
Doba obratu zásob	187,705 dn	297,451 dn
Běžná likvidita	7,81	9,85
Pohotov likvidita	4,32	4,32

Zdroj: vlastní zpracování

Z výpočtů v předchozí tabulce vyplývá, ře podnik, kter zařadí zvířata do dlouhodobého hmotného majetku, má oproti podniku se zvířaty v zásobách rozdln ukazatele finann analýzy. M lepř výsledek u rychlosti obratu stálých aktiv a tak také v době obratu stálých aktiv. Horřch výsledků vřak dosahuje u ukazatelů běžné likvidity a čistého pracovního kapitálu. Pokud tedy podnik potřebuje mít vřř ukazatele čistého pracovního kapitálu a běžnou likviditu, je pro něj vhodnjř vést zvířata na utu zásob.

9.4. Zvířata zařazena podle zákon 586/1992 Sb., o danch z přjm, do zásob

Dalřm problémem může být, pokud firma vlastní napřklad vzácnou drahou rybu – genetick materiál, který je podle zákona vedena na utu mlad a ostatní zvířata a jejich skupiny. Nakoupen kus může mít reálnou hodnotu i 100 000 K, a tak může být zařazen do dlouhodobého majetku a odepisován. Ve vlastních nákladech vřak nemusí dosáhnout hodnoty 40 000 Kč. Podle zákona o danch z přjm nemůže být tato ryba vedena na utu dlouhodobého majetku, pokud její hodnota nepřesáhne 40 000 Kč,

zvíře je pak odepisováno po dobu 3 let. V tomto případě tedy nemůže účetní jednotka stanovit nižší hladinu pro zařazení na účet dlouhodobého hmotného majetku. Pokud by ale účetnictví mělo být věrné a poctivé, mělo by být toto zvíře vedeno na účtu dlouhodobého majetku, pokud ho účetní jednotka vlastní déle než jeden rok.

10. Porovnatelnost podniků zabývajících se živočišnou výrobou

Porovnatelnost ekonomické situace podniků pouze pomocí zveřejňovaných informací ve výkazech je vcelku omezená. V příloze k účetní závěrce sice musí účetní jednotka zveřejnit metody ocenění, ale u aktiv oceňovaných vlastními náklady už není zveřejněn kalkulační vzorec. Hodnota ocenění tak může být rozdílná díky jiným položkám a úrovním nákladů obsažených v tomto vzorci.

Další rozdíl je ve stanovení výše ocenění pro zařazení zvířat do dlouhodobého hmotného majetku, kterou si může každá účetní jednotka stanovit podle sebe. Stává se tedy, že stejná zvířata (stáří, ocenění...) jsou v jedné účetní jednotce vedena na účtu dlouhodobého majetku a v jiné na účtu zásob. Tím dochází k rozdílům u výsledku hospodaření ale i u ukazatelů finanční analýzy, které v sobě obsahují stálá nebo oběžná aktiva.

Velkou roli také hraje to, jestli podnik pobírá dotace na pořízení investičního majetku. Pokud ano, přijatá dotace snižuje hodnotu při zařazení aktiva, tím také odpisy. To má dopad opět nejen do výsledku hospodaření, ale i do velikosti stálých aktiv.

Díky nedokonalým informacím je tedy často neadekvátní porovnávat výsledky ukazatelů finanční analýzy například s oborovým průměrem, jelikož jsou mezi zástupci oboru společnosti s odlišným pojetím vstupů pro finanční analýzu.

11. Návrh řešení na zlepšení vypovídací schopnosti vykazování

Vypovídací schopnost účetnictví zvířat nejen podle české účetní legislativy je malá a tak jsou výkazy jednotlivých podniků často neporovnatelné. Podniky mají mnoho možností jak pojmout jednotlivé účetní případy a problémy. Často je jen na jejich rozhodnutí, kam zvíře zařadí, což ve výsledku vede k velkým rozdílům nejen ve složení majetku, ale také ve výsledku hospodaření mezi jednotlivými podniky se stejným stavem majetku. Velkou roli také hraje způsob pořízení zvířete. Při pořízení nákupem je hodnota zvířete přesně daná pořizovací cenou, ale jak je to u zvířat pořízených vlastním odchovem? U takových zvířat je často velmi složité stanovit vlastní náklady na jeho pořízení. Mnohokrát vzniká mládě spolu s jinými produkty (mléko, chlévská mrva), a tak musí dojít k rozpočítání nákladů na více produktů pomocí kalkulací. Ty jsou často složité a v mnoha případech je výsledné stanovení nákladů stejně jen odhadem. Vlastní náklady navíc neodpovídají hodnotě narozeného zvířete. Pokud se jedná o geneticky významného jedince je jeho hodnota i několikanásobně vyšší, než náklady, které podnik vynaložil.

O něco lepší situace je v účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, kde jsou zvířata (biologická aktiva) oceňována tzv. fair value. Tato hodnota nejčastěji odpovídá tržní ceně zvířat a díky tomu podává věrnější a poctivější obraz o majetku podniku. Pokud by podnik potřeboval realizovat prodej zvířat vedených na účtu dlouhodobého majetku, těžko by za něj dostal hodnotu, ve které je zvíře na účtu dlouhodobého hmotného majetku vedeno ve výši vlastních nákladů, ale dostal by právě hodnotu odpovídající tržní ceně takového zvířete. V českém účetním prostředí je možnost využít ocenění reprodukční pořizovací cenu jen v případě, že vlastní náklady na pořízení majetku nejsou zjistitelné. Zavedení podobného pojmu jako je fair value by pomohlo k lepšímu zobrazení stavu majetku a tím i hospodářské situace podniků zabývajících se chovem zvířat.

Zařazení některých zvířat na účty zásob bez ohledu na výši jejich ocenění, nebo na jejich hodnotu a využitelnost pro podnik je také zavádějící. Do zásob patří bez ohledu na ocenění nebo využití například ryby či včelstva. Ryby chované jako genetický materiál mohou být zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku až při překročení výše ocenění 40 000 Kč, která je podle zákona o daních z příjmů

limitem pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. Délka života ryb je při tom i několik desítek let a tak by byla splněna podmínka doby v chovu. Tím, že musí být zvíře vedeno na účtu zásob, může docházet ke zkreslení vypovídací schopnosti účetních výkazů. U těchto zvířat nemá účetní jednotka možnost stanovit si vlastní hranici ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku. Účetní jednotka by měla mít možnost zařadit takové zvíře na účet dlouhodobého majetku, využít odpisy a tím přiblížit účetnictví skutečnosti.

Dalším problémem je samotné pojetí zvířete. I přes snahu o přístup ke zvířatům jako živým bytostem, byly změny zavedené v několika posledních letech spíše odklonem od této snahy. Při novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb. v roce 2008 došlo k nahrazení pojmu „doba v chovu“ pojmem „doba použitelnosti“. Tento pojem je využíván u neživého majetku, kde dává smysl. Ale jaký význam má tento pojem u zvířat? Co znamená doba použitelnosti? Je to doba, po kterou nám kráva dává mléko, nebo po kterou je plodná? Nebo je to období až po připuštění zvířete, kdy jeho hlavním cílem chovu je mít mláďata? Dřívější pojem „doba v chovu“ byla v případě zvířat výstižnější. Proto by podle mě bylo vhodnější současný pojem nahradit nějakým smysluplnějším.

Velké rozdíly pak vznikají i v souvislosti s výběrem účetního systému, který bude podnik využívat. Jedná se o daňovou evidenci a účetnictví a navíc možnost využít paušální odpočet výdajů, který je u zemědělských podniků na úrovni 80 % příjmů. Pokud někdo využívá paušálního odpočtu výdajů, neuplatňuje odpisy a tak může docházet ke zkreslení situace. U podniků, které vedou daňovou evidenci, dochází k rozdílu u zařazení dospělých zvířat do dlouhodobého hmotného majetku. Poplatník vedoucí daňovou evidenci může do dlouhodobého majetku zařadit pouze nakoupená dospělá zvířata. Dospělá zvířata z vlastního chovu musí zůstat na účtech zásob. Naopak u podvojného účetnictví může účetní jednotka na účet dlouhodobého hmotného majetku zařadit i zvíře s nižším oceněním a využít tak možnosti zvíře odepisovat. Předpisy týkající se jednotlivých účetních systémů by se měly sjednotit, aby bylo možné porovnávat situaci podniků s různým účetním systémem.

12. Závěr

Ve své diplomové práci jsem se zabývala účtováním o zvířatech. Tento obor má svá specifika, díky nimž dochází k mnoha nejasnostem. Problémy vznikají při účtování o dražších kusech, při ocenění a zařazení zvířat, v některých případech chybí v zákoně výklad potřebný pro praxi. Nejasnosti vznikající při účtování zvířat se pak přenášejí do vykazování na úrovni podniků a dochází ke snížení porovnatelnosti účetních výkazů podniků zabývajících se živočišnou výrobou.

V práci byla pomocí analýzy platné legislativy a potřeb praxe navržena řešení, která by vedla k vyšší vypovídací schopnosti celého účetnictví zabývajících se účtováním o zvířatech. Při porovnání legislativy s potřebami praxe bylo zjištěno několik problémů.

První problematickou oblastí je určení výše vlastních nákladů, která připadá na nenarozené mládě. Ačkoli podniky využívají shodně kalkulace, dochází k rozdílům. Každý podnik si může sám určit, zda považuje mládě za hlavní výrobek a jestli je to jediný hlavní výrobek, který vzniká. Toto ocenění je často nevhodné. Vhodnější by bylo ocenění pomocí reprodukční pořizovací ceny. České účetní předpisy umožňují využít reprodukční pořizovací cenu pouze v případě, že vlastní náklady nejsou zjistitelné. Výše této ceny se pak u nově narozených zvířat odvíjí většinou od tržní hodnoty po odstavení zvířete. Čím je hodnota narozeného zvířete individuálnější, tím je však složitější stanovit jeho prodejní cenu po odstavení. Řešením by také bylo oceňovat pomocí znaleckého posudku a aktualizovat jej, což je často drahá alternativa pro menší podniky a proto nevyužívaná. Při využití znaleckého posudku jedním podnikem by došlo ke snížení porovnatelnosti jeho ekonomických výsledků s ostatními podniky v oboru, které tuto variantu nevyužívají.

V českých účetních předpisech je přednost dávana ocenění v historických cenách. To má své klady i zápory. U vzácných zvířat s cennou genetickou vlastností hodnota zvířete někdy i mnohokrát převyšuje hodnotu vynaložených nákladů na jeho narození a chov. Hodnota těchto zvířat je dána jejich vlastnostmi, genetickými předpoklady a jinými faktory, a nikoli náklady na krmný den a počet krmných dnů. Během života se hodnota zvířete v účetnictví nezvyšuje, i když skutečná může růst například výcvikem. Díky navyšování ceny v průběhu života není odpisování vhodné. Ocenění tedy nemusí vždy podávat věrný a poctivý obraz.

V mezinárodních účetních standardech IAS-IFRS je pro ocenění biologických aktiv využívána fair value a v amerických účetních standardech US GAAP dochází k oceňování pomocí realizovatelné hodnoty. Navíc dochází ke konci každého účetního období k přecenění aktiv pomocí těchto hodnot. Takto stanovená hodnota podává věrnější a poctivější obraz účetnictví. Dalším rozdílem mezi českou účetní legislativou a americkými standardy je sledování naturálních parametrů týkajících se životního prostředí. Ve výkazech US-GAAP jsou zveřejňovány hodnoty nitrátů, fosfátů a oxidu draselného.

Výše ocenění je dále ovlivněna tím, zda podnik pobírá dotace na pořízení investičního majetku. Tato dotace snižuje hodnotu aktiva a tím i výši odpisů uplatněných v následujících letech. Důvod je čistě daňový. Nedochozí k uplatnění odpisu od státem poskytovaných dotací. Odpisy jsou důležité hlavně pro účetní jednotky, které vedou podvojný účetnictví. V praktické části byly vyčísleny rozdíly při nákupu 10 ks dojnic a přijetí dotace ve výši 100 000 Kč. Ačkoli má podnik reálně aktiva ve výši 183 660 Kč, v účetnictví je má oceněna ve výši 83 660 Kč. Účtování dotací na investiční majetek může zkreslovat hodnotu aktiv. Tento problém je možné řešit rozdílovými účty mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím

Další rozdíly ve výši ocenění vznikají mezi dvěma podniky, kdy jeden pořizuje zvířata nákupem a druhý vlastní činností. Podle výpočtů v praktické části je hodnota dospělého zvířete zařazeného do dlouhodobého hmotného majetku ve vlastních nákladech ve výši 34 431 Kč a pořizovací cena srovnatelného zvířete je 18 366 Kč. Vlastní náklady jsou ovlivněny welfare uznávaným daným podnikem, navíc náklady podniku s dražšími kusy jsou vyšší. Různým způsobem pořízení jednoho kusu dojnice došlo k rozdílu v ročních nákladech u jednoho kusu zvířete ve výši 5 355 Kč. Roční úspora na dani z příjmů je při sazbě 19 % ve výši 1 017,45 Kč při ocenění zvířete ve vlastních nákladech. Hodnotu stanovenou ve vlastních nákladech je možno snížit pomocí opravné položky na úroveň tržní hodnoty. Tím by se vyrovnaly hodnoty pro výpočet ukazatelů finanční analýzy.

Účetní jednotka si dále sama stanovuje hranici ocenění pro zařazení zvířete do dlouhodobého hmotného majetku. Zvířata se stejnými zootechnickými hledisky jsou tak u některých podniků zařazena do zásob a u jiných do dlouhodobého hmotného majetku. Vlivem různého zařazení jedné dojnice došlo k rozdílu ve výsledku hospodaření v jednotlivých letech vlivem odpisů a aktivací části nákladů do hodnoty

zvířete. Největší rozdíl vznikl v posledním roce a to vlivem vyřazení zvířete ze zásob, čímž se jeho celá hodnota promítla do výsledku hospodaření. Tento rozdíl byl ve výši 20 143 Kč, což při sazbě 19 % činí 3 827 Kč.

Problémem se v posledních letech stalo i samotné pojetí zvířete. Pojem “doba v chovu” byl od roku 2009 nahrazena pojmem “doba použitelnosti”, což je mimo etiku. Navíc jsou pokusná zvířata vedena na účtu zásob, což může ztížit situaci ochráncům zvířat, kteří často nemusí najít objekty své činnosti. V roce 2014 došlo ke zlepšení, kdy vešel v platnost nový občanský zákoník, kde je na zvíře nahlíženo jako na živou bytost.

Nesrovnalosti v účetnictví zvířat vznikají i při volbě účetní agendy. Hlavními rozdíly jsou možnost uplatnit odpočet výdajů ve výši 80 % příjmů při využití paušálních výdajů nebo nemožnost zařadit dospělé zvíře z vlastního chovu do dlouhodobého hmotného majetku při vedení daňové evidence.

Zvířata vedena v dlouhodobém majetku, která nejsou zákonem o daních z příjmů zařazena ani do jedné odpisové skupiny, zařadí podnik do druhé odpisové skupiny a odepisuje po dobu 5 let. Je však možnost je vést na účtu zásob, čímž dochází k rozdílům mezi jednotlivými podniky. Zvláštností přitom je, že jsou jmenováni například osli, ale mnohem častěji chovaná zvířata jako daňci nebo pštrosi zmínění nejsou. Věrnost a poctivost účetnictví může snížit i povinnost zařadit některé druhy zvířat do zásob. Jedná se například o ryby, kdy cenní jedinci chovaní i desítky let musí být vedeni na účtech zásob, pokud jejich hodnota nepřesáhne 40 000 Kč. Zde nemá účetní jednotka možnost stanovit nižší hranici.

Všechny výše zmíněné problémy mohou vést ke snížení vypovídací schopnosti a ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví daných podniků. Řešením těchto problémů by bylo vydání předpisu, který by obsáhl hlavní nejasnosti vznikající při účtování o zvířatech, dal účetním jednotkám jasnější pokyny pro vedení účetnictví zvířat a zpřehlednil tak výsledky, které podniky zabývající se živočišnou výrobou zveřejňují.

13. Summary and keywords

13.1. Summary

The aim of this work was to analyze the current legislation, to compare the legislation with the needs of practice and then to propose measures that would lead to a better explanatory power and comparability of accounting firms engaged in animal husbandry.

In the first, theoretical part, there was analyzed current legislation relating to the accounting of animals in comparison with the needs of practice. Furthermore, there were described the differences between the Czech law, international accounting standards IAS – IFRS and American standards US GAAP.

In the second part, I calculated the differences arising from the valuation of animals at the acquisition by purchase and at the acquisition by their own activities. Other differences arise from the inclusion of the animal. When one company includes an animal to tangible fixed assets and second company includes it in inventory. In both cases, the differences have an impact on profit. This section also addressed other issues such as the obligation to classify animals into inventory regardless of the amount of awards, the conception of an animal, or the choice of accounting system.

To increase the explanatory power and comparability of accounting firms engaged in animal husbandry it would be necessary to issue a new regulation that would encompass the mentioned problems and give entities better guidelines for keeping animals.

13.2. Keywords

animal husbandry

valuation

inclusion

accounting systems

farm animals

14. Seznam použité literatury

1. 308 – ZÁKON ze dne 6. září 2011, kterým se mění zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů.
2. České účetní standardy
3. Doležal, O.; Bílek, M.: *Ochrana a welfare skotu*. Výzkumný ústav živočišné výroby v Praze Uhřetěvesi [cit. 2014-02-18]. Dostupné z: http://www.zootechnik.cz/zoo_oaw.php
4. Dudek, J.: *Cílený růst jalovic*. GRAFEX AGENCY s. r. o.. časopis Mikrop, Listopad 2013. © 2013. [cit. 2014-03-17]. Dostupné z: http://www.mikrop.cz/UserFiles/File/Vzdelavani/mikrop_casopis_skot_2013_2.indd.pdf
5. Dvořáková, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2009. ISBN 978-80-251-1950-1
6. Dvořáková, D.: Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Ročník XIII. Číslo 8. Str. 2 – 10. 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. Str. 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. Str. 9 – 16. ISSN 1212-9453
9. Financial accounting standards board (www.fasb.org) : *Statement of Position 85-3 Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*. [cit. 2014-02-18]. dostupné z: http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820927435&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=269388&blobheadervalue1=filename%3DSOP_85-3.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs

10. Kopeček, P.; Foltýn, I.; Bjelka, M.: *Ekonomika chovu krav BTPM*. © 2008. [cit. 2014-03-02]. Dostupné z: vuchs.cz/akce/2008-11-05-Rapotin/2008-11-05-Rapotin-Kopecek.pdf
11. Kouřilová, J. Drábková, Z.: Problematická účetní legislativa u chovu zvířat, dopad do praxe podniků. *Acta universitatis*. 2009. XII: s. 135-139, ISSN 1212-3285.
12. Kouřilová, J., Drábková, Z.: Odras evidence zvířat v účetnictví, dopady do problematiky způsobů hospodaření. *Náš chov*. Číslo 11/2009, MSM 6007665806.
13. Kouřilová, J.; Křížová.: Reálná hodnota v zemědělství. *Series for Economics, Management and Trade*. Ročník 26. Číslo 1. Str. 29 – 32. ISSN 1212-5598
14. Kouřilová, J.; Pšenčík, J.; Kopta, D.: *Dotace v zemědělství z hlediska komplexního pohledu a s přihlédnutím k ekologickému zemědělství*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2009. ISBN 978-80-7204-637-9
15. Kouřilová, J.; Rybová, J.: *Základy účetnictví pro zemědělské obory*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta, 2011. ISBN 978-80-7394-297-7
16. Kudrna, V.; Homolka, P.: *Vliv diety, zejména obsahu dusíkatých látek, na množství a kvalitu mléčné bílkoviny a zdraví dojníc*. © 2009. [cit. 2014-03-02]. Dostupné z: <http://www.vuzv.cz/sites/Dojnice.pdf>
17. Lhotková, J.: *Způsoby oceňování zvířat v podmínkách současné legislativy a potřeb podniků, řešení integrovaného oceňování zvířat v rámci holdingové struktury*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta, 2009. Diplomová práce. Vedoucí diplomové práce doc Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
18. Novák, J.: Metoda kalkulace nákladů v zemědělství. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2003. Ročník V. Číslo 6. Str. 2 – 3. ISSN 1212-9453
19. Pachlová, V.: *Věk jalovic plemene fleckvieh při prvním otelení*. [online]© 2007. [cit. 2014-03-02]. Dostupné z: <http://www.apic.cz/3002-vek-jalovic-plemene-fleckvieh-pri-prvnim-oteleni.html>
20. The Code of Federal Regulations of the United States of America. *Title 26 – Internal Revenue. Part 1*. © 1967. [cit. 2014-03-02]. S. 239-240. Dostupné z: http://books.google.cz/books?id=UpY6AAAIAAJ&pg=PA239&dq=Unit-livestock-price+method&hl=cs&sa=X&ei=Me4hU_zqE4iV7Aa9-

ICQDQ&ved=0CD8Q6AEwAA#v=onepage&q=Unit-livestock-price%20method&f=false

21. *Týdenní farmářské ceny v ČR – ČSÚ (k 6. týdnu roku 2014)*. [online]© 2014. [cit. 2014-02-25]. Dostupné z: <http://www.agris.cz/Prices/Commodities/2>
22. Ústav zemědělské ekonomiky a informací: Náklady a výnosy vybraných rostlinných a živočišných výrobků © 2011. [cit. 2014-03-02]. Dostupné z: http://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/2011.pdf
23. Valder, A.: *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008. ISBN 9788073573881
24. Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví
25. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
26. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
27. Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví

15. Seznam tabulek

Tabulka 1: Výše ocenění dojnice ve věku 2 let.....	32
Tabulka 2: Účetní případy u DHM.....	36
Tabulka 3: Účetní případy při zařazení zvířete do zásob	38
Tabulka 4: Vliv rozdílu ocenění na výsledek hospodaření	39
Tabulka 5: Vliv volby zařazení zvířete na výsledek hospodaření (v Kč)	40
Tabulka 6: Rozdíly v ukazatelích finanční analýzy.	44

16. Seznam příloh

Příloha č. 1: Účetní závěrka společnosti AGROSPOL Rožmitál na Šumavě s.r.o.

Příloha č. 2: Účetní výkazy dle US-GAAP

Příloha č. 3: Výkazy v daňové evidenci

17. Přílohy

Příloha č. 1: Účetní závěrka společnosti AGROSPOL Rožmitál na Šumavě s.r.o.

Účetní závěrka

účetní jednotky

AGROSPOL Rožmitál na Šumavě s.r.o.

382 92 Rožmitál na Šumavě č.155

IČ 48204773

za rok 2008

Měsíční závěrný výčet informací
podle vyhlášky č. 100/2002 Sb.
ve zjednodušené podobě

ROZVAHA
v písemném rozsahu

ke dni 31.12.2008
v celých tisících Kč

IČ
48204773

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

**AGROSPOL ROŽMITÁL
NA ŠUMAVĚ s.r.o.**

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (zápisné místo)

382 92 Rožmitál na Šumavě 155

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 83) = 67	001	28409	-12115	16294	17182
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	21538	-12115	9244	9805
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007				
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill (+/-)	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	21289	-12115	9174	9736
B. II. 1.	Pozemky	014	834		834	834
	2. Stavby	015	9568	-3857	5711	6044
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	11612	-9294	2318	2879
	4. Pěstelské celky trvalých porostů	017				
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018	3814	-2979	835	1034
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	179		179	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022	-4718	4015	-703	-1055
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	70		70	70
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Půjčky a úvěry - ovládející a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	70		70	70
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				


Označení	AKTIVA		Číslo řádku			
	a	b				
C.	Oběžná aktiva	(ř. 32 + 36 + 46 + 66)	031	7030	7030	7342
C. I.	Zásoby	(ř. 33 až 38)	032	3142	3142	3767
C. I. 1.	Materiál		033	278	278	30
	2. Nedokončená výroba a polotovary		034	66	66	181
	3. Výrobky		035	1509	1509	1506
	4. Zvláštní		036	1289	1289	2050
	5. Zboží		037			
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby		038			
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	(ř. 40 až 47)	039			
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů		040			
	2. Pohledávky - ovládací a řídicí osoba		041			
	3. Pohledávky - podstatný vliv		042			
	4. Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení		043			
	6. Dlouhodobé poskytnuté zálohy		044			
	6. Dohadné účty aktivní		045			
	7. Jiné pohledávky		046			
	8. Odúčtovaná daňová pohledávka		047			
C. III.	Krátkodobé pohledávky	(ř. 48 až 67)	048	2554	2554	1801
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů		049	1058	1058	376
	2. Pohledávky - ovládací a řídicí osoba		050			
	3. Pohledávky - podstatný vliv		051			
	4. Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení		052			
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		053			
	6. Sítě - daňové pohledávky		054	176	176	150
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy		055	117	117	92
	8. Dohadné účty aktivní		056	1183	1183	1183
	9. Jiné pohledávky		057			
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	(ř. 68 až 82)	058	1354	1354	1774
C. IV. 1.	Peníze		059	7	7	10
	2. Účty v bankách		060	1347	1347	1764
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly		061			
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek		062			
D. I.	Časové rozlišení	(ř. 84 až 86)	063	20	20	35
D. I. 1.	Náklady příštích období		064	20	20	35
	2. Komplexní náklady příštích období		065			
	3. Příjmy příštích období		066			

Označení	PASIVA	Číslo řádku		
a	b	c		
	PASIVA CELKEM (f. 06 + 05 + 110) = 1.001	067	16294	17182
A	vlastní kapitál (f. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	12707	12603
A. I.	Základní kapitál (f. 70 až 72)	069	1100	1100
A. I. 1.	Základní kapitál	070	1100	1100
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. II.	Kapitálové fondy (f. 74 až 77)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	077		
A. III.	Rezervní fondy, neodělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (f. 79 + 80)	078	2339	1797
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Neodělitelný fond	079	220	200
	2. Statutární a ostatní fondy	080	2119	1597
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (f. 82 + 83)	081	8051	7812
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	8051	7812
	2. Naúčtovaná ztráta minulých let (-)	083		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (f. 01 - 69 - 73 - 78 - 81 - 85 - 110) = f. 80 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu	084	1217	1854
B	Cizí zdroje (f. 86 + 91 + 102 + 114)	085	3597	4579
B. I.	Rezervy (f. 87 až 90)	086		0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
	3. Rezerva na daň z příjmů	089		
	4. Ostatní rezervy	090		
B. II.	Dlouhodobé závazky (f. 92 až 101)	091	61	63
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	093		
	3. Závazky - podstatný vliv	094		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
	6. Vydané dluhopisy	097		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
	8. Dohadné účty pasivní	099		
	9. Jiné závazky	100	61	63
	10. Odložný daňový závazek	101		

Označení	PASIVA	Číslo řádku		
a	b	c		
B. III	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	500	537
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	394	75
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	104		
	3. Závazky - podstatný vliv	105		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		8
	5. Závazky k zaměstnancům	107	101	87
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	99	96
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109	103	60
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110		102
	9. Vydané dluhopisy	111		
	10. Dohadné účty pasivní	112	138	66
	11. Jiné závazky	113	65	43
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	2626	3979
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	2626	3979
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	116		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117		
B. IV.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118		
B. IV. 1.	Výstaje příštích období	119		
2.	Výnosy příštích období	120		

Sestaveno dne: 24.04.2009

Právní forma účetní jednotky: S.R.O.

Předmět podnikání účetní jednotky: zemědělská výroba
AGROSPOL ROZMÍTÁL NA ŠUMAVĚ s.r.o.
Podpisový záznam:  382 92 Rozmítál na Šumavě 155
IČO 48 20 47 73, DIČ CZ48204773

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu**

ke dni 31.12.2006

48204773

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

**AGROSPOL ROŽMITÁL
NA ŠUMAVÉ s.r.o.**

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání IČ-II se od bydliště

382 92 Rožmitál na Šumavě 155

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnosti v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I	Tržby za prodej zboží	01		
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	6026	5643
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	6094	4883
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-726	-49
3	Aktivace	07	657	809
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	4727	4874
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	3219	3031
B. 2	Služby	10	1508	1843
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	1299	769
C	Obecní náklady (ř. 13 až 16)	12	3764	3587
C. 1.	Mzdové náklady	13	2785	2664
2.	Právní a daňové služby a ostatní služby	14		
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	960	905
C. 4	Sociální náklady	16	19	18
D.	Daně a poplatky	17	75	73
E.	Údělky dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2136	1860
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	151	398
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	145	385
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	6	12
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	73	101
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	73	98
F. 2	Prodaný materiál	24		3
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek a provizních nákladů a rozpisovaných nákladů příslušného období (+/-)	25	-352	-1493
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	6540	5822
H.	Ostatní provozní náklady	27	244	216
V	Převodní provozních výnosů	28		
I	Převodní provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22) (+/- 25) + 26 - 27 + (- 28) - (- 29)	30	2047	2845

Označení	TEXT	Číslo řádku		
			a	b
IV.	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v ústředních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 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	2	1
N.	Nákladové úroky	43	306	277
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	48	79
O.	Ostatní finanční náklady	45	49	65
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 + (+/- 41) + 42 - 43 + 44 - 46 + (-48) + (-47))	48	-305	-252
Q.	Dañ z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	376	489
Q. 1.	- spotovná	50	376	489
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 46 - 49)	52	1742	2383
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54	149	
S.	Dañ z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		2383
S. 1.	- spotovná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	-149	
V.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkůmi (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	1217	1894
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 46 + 53 - 54)	61	1593	2383

Sestaveno dne: 25.04.2009

Právní forma účetní jednotky: S.J.O.

Předmět podnikání účetní jednotky: zemědělská výroba

Podpisový záznam: 

AGROSPOL ROŽMÝTÁL s.r.o. S. J. O.
382 02 Rožmýtlá ul. S. J. O.
IČO 48 20 47 73, DIČ CZ48204773

PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE ZA ROK 2008

Obecné informace

Přílohu předkládá: AGROSPOL ROŽMITÁL NA ŠUMAVĚ s.r.o.
Sídlo: Rožmitál na Šumavě 155
právní forma: společnost s ručením omezeným
předmět podnikání: zemědělská prvovýroba - výroba mléka a hovězího masa
datum vzniku: 13. ledna 1993
osoby, které se podílejí 20a více % na základním kapitálu: Kukačka Miroslav
změny v zápise v OR v roce 2007 beze změny
statutární orgán: jménem společnosti jedná Kukačka Miroslav
IČO: 48 20 47 73

Informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobu oceňování

Způsob ocenění

a) zásob nakupovaných a vytvořených vlastní činností

Nakupované zásoby jsou oceňovány pořizovacími cenami včetně souvisejících nákladů.

Vlastní zásoby jsou oceňovány podle plánovaných kalkulací na úrovni přímých nákladů a provozní režie.

b) Hmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními náklady.

c) Příchovky zvířat jsou oceňovány reprodukčními pořizovacími cenami, přírůstky zvířat podle plánovaných kalkulací na úrovni přímých nákladů a podílu provozní režie.

Způsob odpisování se přizpůsobil zákonným změnám. Dospělá zvířata již nejsou daňově odepisována, v roce 2009 byla použita u dospělých zvířat, zařazených v roce 2009 sazba ve výši 30% ročního odpisu pro I. sk. (dojnice a krávy bez tržní produkce mléka)

Rozpis majetku, který je zatížen zástavním právem

INVĚ	název	Kč	důvod zástavy
termínovaný vklad		70 tis.Kč	zástava na úvěr OBB
	dům čp.13	1500tis.Kč	zástava na úvěr OBB
	dům čp.14	1000tis.Kč	zástava na úvěr OBB

Souhrnná výše závazků po lhůtě splatnosti

Nejsou

V Rožmitále na Šumavě 23.4.2009

AGROSPOL ROŽMITÁL NA ŠUMAVĚ s.r.o.
382 92 Rožmitál na Šumavě 155
IČO 48 20 47 73, DIČ CZ48204773

Přehled o peněžních tocích ke dni 31.12.2008

(v tis Kč)

Účetní jednotka:

AGROSPOL Rožmitál na Šumavě, s.r.o.-

Pracovní řádky 1.krok, 2.krok	Řádek	Text	Běžné období 2008	Minulé období 2007
1774	P	Počáteční stav peněžních prostředků	1774	979
		A. Peněžní toky z provozní činnosti		
1217	376 Z.	Zisk,ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1593	2383
2006	25 A.1	ÚPRAVY O NEPENĚŽNÍ OPERACE	2031	361
2136	-352 A.1.1	" +Odpisy stálých aktiv a pohledávek	1784	1508
15	0 A.1.2	" +Změna opr položek, rezerv, přech. účtů a odl daně	15	-1136
-145	73 A.1.3.	" -Zisk, +ztráta z prodeje stálých aktiv	-72	-287
	0 A.1.4.	" -Výnosy z dividend a podílů na zisku	0	0
	304 A.1.5	Vyúčtované úroky (+nákl., -výnosové)	304	276
3223	401 A.*	Čistý peněžní tok z prov.činn. před zdan., změn.prac.kap. a mim.položkami (Z+A.1)	3624	2744
255	114 A.2.	ZMĚNA POTŘEBY PRAC KAPITÁLU	369	-77
-733	0 A.2.1.	Změna stavu pohledávek z prov.činn. (-zvýš)	-733	130
363	114 A.2.2	Změna stavu krátk.závazků z pr.činn. (+zvýš)	477	-256
625	0 A.2.3	Změna stavu zásob (-zvýšení, +snížení)	625	49
0	0 A.2.4	Změna stavu ost nepeněžních kr.aktiv (-zv.)	0	0
3478	515 A.**	ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK z prov.činn. před zdaněním a mim.položkami (A.*+A.2)	3993	2667
	-306 A.3	" -Výdaje z plateb úroků	-306	-277
	2 A.4	" +Přijaté úroky	2	1
	-490 A.5.	" -Zaplacené daň za b.činnost a doměrky	-490	-777
	0 A.6.	Přímky a výdaje spojené s mim.úč.případy	0	0
3478	-279 A.***	ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z PROVOZNI ČINNOSTI (A.**+A.3 až A.6)	3199	1614
		B. Peněžní toky z investiční činnosti		
-1575	279 B.1	" -Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv	-1296	-1865
145	0 B.2.	" +Přijmy z prodeje stálých aktiv	145	385
	0 B.3	Půjčky a úvěry poskytnutým osobám	0	0
-1430	279 B.***	ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI	-1151	-1480
		C. Peněžní toky z finančních činností		
-1355	C.1	" +Změna stavu dlouhodobých závazků	-1355	1106
-1113	0 C.2	DOPADY ZMĚN VLASTNÍHO KAPITÁLU na peněžní prostředky (C.2.1 až C.2.7)	-1113	-445
20	-20 C.2.1	" +Zvýšení z titulu zvýšení ZK, RF či NF	0	0
	0 C.2.2	" -Vyplacení podílu na VK spol. a členům	0	0
0	0 C.2.3	" +Pen. dary a dotace do VK, další vklady	0	0
	0 C.2.4.	" +Uhrada ztráty společníky	0	0
	-30 C.2.5	" -Přímé výplaty z fondů	-30	-5
	-1083 C.2.6	" -Vyplacené dividendy a podíly na zisku	-1083	-440
-1133	1133 C.2.7.	Jiné změny (použití HV min.období)	0	0
	0 C.3	" +Přijaté dividendy a podíly na zisku	0	0
-2468	0 C.***	ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z FINANČNÍ ČINNOSTI (C.1 Až C.3)	-2468	661
-420	0 F.	Celkové zvýšení či snížení peněžních prostředků (A.***+B.***+C.***)	-420	795
1354	R	Stav peněžních prostředků na konci účetního období (P + F.)	1354	1774
-420	0 KONTR	1 krok: na F: R - P, 2 krok: Suma změn		

Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami

Ovládaná osoba: AGROSPOL ROŽMITÁL NA ŠUMAVĚ s.r.o.

Osoby ovládající: společníci - Miroslav Kukačka a Petr Kukačka

Další osoby ovládané ovládajícími osobami: nejsou

Transakce uskutečněné v roce 2008 mezi propojenými osobami:
pronájem zemědělské půdy

Půjčky

Nebyla poskytnuta žádná půjčka

jednatel: Kukačka Miroslav



AGROSPOL ROŽMITÁL NA ŠUMAVĚ s.r.o.
166 92 Rožmitál na Šumavě 166
IČO: 49 29 47 73, DIČ: CZ49294773

V Rožmitále na Šumavě dne 23.4.2009


AGROSPOL ROŽMITÁL NA ŠUMAVĚ s.r.o.
382 92 Rožmitál na Šumavě 155

Rozhodnutí o rozdělení zisku dosaženého za rok 2008

Za účetní období roku 2008 společnost vykázala disponibilní zisk ve výši 1217278,36Kč.
Společníci schvalují účetní závěrku za rok 2008 a rozhodli o následujícím rozdělení tohoto zisku:
Příděl do sociálního fondu.....88533,49Kč.
Nerozděleno zůstane 1128744,87Kč

Schváleno valnou hromadou společníků dne 4.5.2009


.....


.....

Příloha č. 2: Účetní výkazy dle US-GAAP

<http://www3.lei.wur.nl/binternet/showtable.exe?aktie=vindtoon&bj=1999/00&ej=1999/00&language=US&Valuta=2&publicatieID=1&kiestabel=1.14>

	16-40 dsu	40-70 dsu	70-110 dsu	110-800 dsu
Farms represented	13,740	14,270	15,700	15,620
Number of sample farms	120	187	221	432
Utilised agricultural area (ha) (UAA)	14.39	20.02	31.75	54.34
Of which : permanent grassland	7.72	10.85	18.61	23.48
Of which : temporary grassland and other feed crops	0.88	2.21	4.13	6.32
Of which: cash crops	5.79	6.96	8.98	24.45
Of which: other	0	0.01	0.03	0.09
Number of owned animals				
Dairy cows	4.90	17.50	35.10	48.10
Sheep	76.30	6	7.10	27.30
Other cattle (livestock units)	10.10	12	17.80	23.60
Sows	2.70	10.30	21.80	42.20
Fattening pigs	53.30	111.40	74.10	181.60
Laying hens	109	416	199	2,500
Broilers	100	377	1,184	2,385
Labour input (AWU) (Agric. Work Units)	0.90	1.20	1.50	2.10
Number of entrepreneurs	1.07	1.20	1.36	1.75
Hours worked per AWU	2,050	2,281	2,369	2,318
Hours worked per entrepreneur	1,505	2,020	2,231	2,316
Paid wages in % total labour costs	1	1	3	9
Dutch size units (dsu)	30	55	90	170
Standard farm units (sfu)	83	153	251	465
Of which : cattle (%)	36	42	47	35
intensive livestock (%)	19	23	16	23
feed crops (%)	17	16	18	13
arable (%)	24	17	15	23
horticultur/permanent crops (%)	1	1	2	4
Sfu per AWU	89.80	123.50	165.50	216.90
Sfu per UAA (ha)	5.80	7.60	7.90	8.60
Sfu cash crops / hectare cash crops	3.60	4	4.70	5.10
Sfu cattle / hectare feed crops and grassland	5	6.80	7.20	7.50
Book value land and own buildings (x 1,000)	333	468	655	1,140
Book value livestock (x 1,000)	26	39	63	109
Book value dead stock (x 1,000)	24	47	82	164
Value dead stock in new state (x 1,000)	69	129	198	366
Production rights				

Milk quota	29,300	129,400	269,900	361,800
Sugar quota	10,130	8,590	13,810	33,840
Manure quota (in P2O5)	0	0	0	0
Manure quota (in P2O5)	2,030	2,920	4,180	8,430
Pig quota	90	190	320	490
Fertilizer use in kg/ha utilized agric. Area				
Nitrate (calculated in N)	113	160	181	169
Phosphate (in P2O5)	20	24	29	30
Potassium (in K2O)	19	20	23	30

Příloha č. 3: Výkazy v daňové evidenci

Závěrka daňové evidence

ke dni 31.12.2012

Výkaz o majetku a závazcích

obchodní jméno podnikatele

Majetek	Na začátku období	Na konci období
Dlouhodobý hmotný majetek	0,00	0,00
Dlouhodobý nehmotný majetek	0,00	0,00
Peněžní prostředky v hotovosti	0,00	0,00
Peněžní prostředky na bankovních účtech	0,00	0,00
Cenné papíry a peněžní vklady	0,00	0,00
Zásoby	0,00	0,00
Pohledávky (bez půjček)	0,00	0,00
Úvěry a půjčky (poskytnuté)	0,00	0,00
Aktivní opravná položka	0,00	0,00
Majetek celkem	0,00	0,00
Kontrolní číslo	0,00	0,00
Závazky		
Závazky (bez úvěrů a půjček)	0,00	0,00
Úvěry a půjčky (přijaté)	0,00	0,00
Pasivní opravná položka	0,00	0,00
Rezervy	0,00	0,00
Závazky celkem	0,00	0,00
Rozdíl (jmění)	0,00	0,00
Kontrolní číslo	0,00	0,00

Výkaz příjmů a výdajů

Příjmy	Na konci období
Prodej zboží	0,00
Prodej výrobků a služeb	0,00
Ostatní	0,00
<i>z toho : úroky</i>	0,00
Uzávěrková úprava příjmů	0,00
Příjmy celkem	0,00
Kontrolní číslo	0,00
Výdaje	
Nákup materiálu	0,00
Nákup zboží	0,00
Mzdy	0,00
Pojistné zaměstnanců	0,00
Provozní režie	0,00
Uzávěrková úprava výdajů	0,00
<i>z toho : odpisy dlouhodobého majetku</i>	0,00
<i>z toho : zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku</i>	0,00
<i>z toho : poměrná splátka leasingové akontace</i>	0,00
Výdaje celkem	0,00
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	0,00
Kontrolní číslo	0,00