

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

## **Specifikace účetnictví v oblasti živočišné výroby**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

Autor: **Kamila ROCSKÁROVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Bc. Ing. Jana VRTALOVÁ, Ph.D.**

**Znojmo, 2021**

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Specifika účetnictví v oblasti živočišné výroby zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucí Bc. Ing. Jany Vrtalové Ph.D. bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 19. 4. 2021

.....

Kamila Rocskárová

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce paní Bc. Ing. Janě Vrtalové PhD. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Velké díky patří také vedoucímu managementu akciové společnosti Podyjí a.s., panu Ing. Hraběti a paní Tomanové, za laskavou a vstřícnou spolupráci při realizaci praktické části práce. Speciální poděkování věnuji paní Evě Sýkorové za její neocenitelnou pomoc a podporu.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Autor                       | <b>Kamila ROCSKÁROVÁ</b>                                  |
| Bakalářský studijní program | Ekonomika a management                                    |
| Obor                        | Účetnictví a finanční řízení podniku                      |
| Název                       | <b>Specifikace účetnictví v oblasti živočišné výroby</b>  |
| Název (v angličtině)        | <b>Accounting specifics in the animal production area</b> |

### Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je navržení doporučení pro jednotlivé účetní postupy v konkrétní účetní jednotce se zřetelem ke způsobu ocenění a účtování zásob ve vztahu k věrnému a poctivému zobrazení skutečností.

### Postup práce:

1. Zpracování nastudované legislativy a problematiky oceňování zásob v zemědělské výrobě v teoretické části práce.
2. Charakteristika konkrétního podniku.
3. Analýza získaných účetních informací a komparace teoretických postupů s praxí v dané účetní jednotce.
4. Závěrečná shrnutí a doporučení pro účetní jednotku.

Metody: Analýza, kalkulace, komparace, literární rešerše.

Rozsah práce: 40 - 55

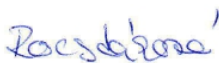
Seznam odborné literatury:

1. DUŠEK, Jiří. *Normy mank přirozených úbytků, úhynů zvířat a ztratného zásob – praktický návod s podklady na jejich určení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2018. 176 s. ISBN 978-80-247-2773-8.
2. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 2. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 148 s. ISBN 978-80-7552-907-7.
3. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 18. akt. vyd. Olomouc: Anag, 2019. 352 s. ISBN 978-80-7554-219-9.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2020

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2021



  
Kamila ROCSKÁROVÁ  
student

  
Bc. Ing. Jana VRTALOVÁ, Ph.D.  
vedoucí bakalářské práce

  
doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.  
garant studijního oboru

  
doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.  
rektorka SVŠE Znojmo

## **ABSTRAKT**

Práce se zabývá specifickými znaky živočišné produkce a metodice jejich účetního zpracování. Právní normy a odbornou literaturou navržené postupy dotýkající se daného tématu jsou zpracovány formou literární rešerše. Důraz je kladen na problematiku oceňování biologických aktiv získaných vlastní činností účetní jednotky.

Vlastní práce se věnuje deskripci účetních postupů konkrétní účetní jednotky zabývající se chovem hospodářských zvířat. Postupy využívané účetní jednotkou jsou porovnány s výsledky vlastních kalkulací soustředěných na zjištění vlastních nákladů účetní jednotky vynaložených na získání biologického aktiva. Na základě zjištěných skutečností jsou účetní jednotce navrženy alternativní postupy vhodné k řešení dané problematiky.

**Klíčová slova:** zemědělství, účetnictví, oceňování aktiv, kalkulace nákladů, živočišná výroba

## **ABSTRACT**

The work deals with specific features of animal production and methodology of their accounting processing. Legal norms and procedures proposed by the professional literature concerning the given topic are elaborated in the form of a literature search. Emphasis is placed on the issue of valuing biological assets acquired through the entity's own activities.

The thesis deals with the description of accounting procedures of a specific accounting unit dealing with livestock breeding. The procedures used by the entity are compared with the results of its own calculations focused on determining the entity's own costs incurred in obtaining the biological asset. Based on the findings, alternative procedures suitable for resolving the issue are proposed to the entity.

**Keywords:** agriculture, accounting, asset valuation, cost calculation, animal production

# OBSAH

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>1</b> | <b>ÚVOD .....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>2</b> | <b>CÍL PRÁCE A METODIKA .....</b>  | <b>10</b> |
| 2.1      | METODIKA PRÁCE .....   | 10        |
| <b>3</b> | <b>TEORETICKÁ ČÁST .....</b>   | <b>11</b> |
| 3.1      | LEGISLATIVNÍ VYMEZENÍ PRO ÚČETNÍ JEDNOTKY V ZEMĚDĚLSTVÍ A PRÁVNÍ RÁMEC<br>ZEMĚDĚLSKÉHO PODNIKÁNÍ V ČESKÉ REPUBLICE ..... | 11        |
| 3.1.1    | Legislativní vymezení .....  | 11        |
| 3.1.2    | Právní forma podnikání .....   | 12        |
| 3.1.3    | Mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 41 .....   | 12        |
| 3.2      | ÚČETNÍ ZACHYCENÍ DLOUHODOBÝCH BIOLOGICKÝCH AKTIV .....   | 14        |
| 3.2.1    | Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku .....  | 14        |
| 3.2.2    | Dospělá zvířata a jejich skupiny .....   | 14        |
| 3.2.3    | Odpisy .....   | 15        |
| 3.3      | ÚČETNÍ ZACHYCENÍ KRÁTKODOBÝCH BIOLOGICKÝCH AKTIV .....   | 16        |
| 3.3.1    | Účetní vymezení zásob .....  | 17        |
| 3.3.2    | Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu .....   | 17        |
| 3.3.3    | Nedokončená výroba .....   | 18        |
| 3.3.4    | Ostatní případy účetního zachycení živých zvířat v oběžném majetku .....   | 19        |
| 3.4      | OCEŇOVÁNÍ BIOLOGICKÝCH AKTIV .....   | 19        |
| 3.4.1    | Způsob ocenění nabytých aktiv .....  | 19        |
| 3.4.2    | Ocenění nakoupených aktiv .....  | 20        |
| 3.4.3    | Ocenění aktiv nabytých bezúplatně .....  | 20        |
| 3.4.4    | Biologická aktiva získaná vlastní výrobou a způsoby jejich oceňování .....   | 21        |
| 3.4.5    | Oceňování přírůstků .....  | 22        |
| 3.4.6    | Oceňování úbytku biologických aktiv .....  | 22        |
| 3.5      | KALKULACE VLASTNÍCH NÁKLADŮ .....  | 23        |
| 3.5.1    | Kalkulační systém .....  | 23        |
| 3.5.2    | Kalkulační metody užívané v zemědělství .....  | 23        |
| 3.5.3    | Odečítací metoda .....   | 24        |
| 3.5.4    | Rozčítací metoda .....   | 24        |
| 3.5.5    | Kombinace odečítací a rozčítací metody .....   | 25        |
| 3.6      | ÚČTOVÁNÍ ŠKOD A KOREKCE HODNOTY AKTIV V ŽIVOČIŠNÉ VÝROBĚ .....   | 25        |
| 3.6.1    | Úhyn biologického aktiva .....   | 25        |
| 3.6.2    | Snížení hodnoty biologických aktiv .....   | 26        |
| 3.7      | SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI .....   | 26        |

|          |   |                                     |
|----------|---|-------------------------------------|
| <b>4</b> | <b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>   | <b>27</b>                           |
| 4.1      | CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY .....   | 27                                  |
| 4.1.1    | Rostlinná výroba.....   | 28                                  |
| 4.1.2    | Živočišná výroba .....  | 29                                  |
| 4.1.3    | Účetní systém .....   | 29                                  |
| 4.1.4    | Majetková a finanční struktura účetní jednotky .....  | 30                                  |
| 4.2      | MLÉČNÁ FARMA HORNÍ BŘEČKOV .....  | 31                                  |
| 4.2.1    | Základní stádo .....  | 32                                  |
| 4.2.2    | Produkce mléka .....  | 33                                  |
| 4.2.3    | Vedlejší produkty živočišné výroby .....  | 34                                  |
| 4.3      | ÚČETNÍ OPERACE S BIOLOGICKÝMI AKTIVY .....  | 34                                  |
| 4.3.1    | Způsob evidence biologických aktiv .....  | 34                                  |
| 4.3.2    | Účetní zachycení hospodářských operací s biologickými aktivy .....  | 35                                  |
| 4.4      | OCEŇOVÁNÍ BIOLOGICKÝCH AKTIV.....   | 37                                  |
| 4.4.1    | Metodika oceňování .....  | 38                                  |
| 4.4.2    | Plánové kalkulace účetní jednotky .....   | 38                                  |
| 4.4.3    | Oceňování příchovků a přírůstků v jednotlivých kategoriích a účetní zpracování vývoje nově získaného biologického aktiva..... | 40                                  |
| 4.4.4    | Oceňování dalších produktů živočišné výroby.....  | 42                                  |
| 4.5      | ODPISOVÁNÍ ZVÍŘAT ZÁKLADNÍHO STÁDA .....  | 43                                  |
| 4.6      | POROVNÁNÍ KALKULAČNÍCH METOD .....  | <b>ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.</b> |
| 4.6.1    | Plánová kalkulace vlastních nákladů – mléko ....  | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| 4.6.2    | Plánová kalkulace vlastních nákladů – narozené tele.....  | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| 4.6.3    | Vlastní výpočty s využitím kalkulačních metod vlastních nákladů .....   | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| 4.7      | SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ PRO ÚČETNÍ JEDNOTKU .....  | 49                                  |
| <b>5</b> | <b>ZÁVĚR.....</b>   | <b>50</b>                           |
| <b>6</b> | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>  | <b>51</b>                           |
| 6.1      | MONOGRAFIE.....   | 51                                  |
| 6.2      | INTERNETOVÉ ZDROJE.....   | 51                                  |
| <b>7</b> | <b>SEZNAM TABULEK A GRAFŮ .....</b>   | <b>54</b>                           |
| <b>8</b> | <b>SEZNAM ZKRATEK.....</b>  | <b>55</b>                           |



# 1 ÚVOD

Ve většině vyspělých zemí moderního světa se v současné době zemědělská produkce neřadí k hlavním tahounům domácí ekonomiky. Podíl na hrubém domácím produktu, připadající na zemědělskou výrobu, je v České republice tvořen zhruba 3 %. Přesto je však role tohoto tradičního odvětví v národním hospodářství zcela nezastupitelná, neboť jeho primárním úkolem je produkce potravin. Význam resortu dokládá státní podpora zemědělských podnikatelů formou dotací či daňových zvýhodnění. Zemědělská činnost tvoří nedílnou součást venkova. Venkovských obyvatel, stejně jako kvalifikovaných pracovních sil v daném oboru, stále ubývá. Finanční ohodnocení zemědělských pracovníků stagnuje mírně nad úrovní minimální mzdy a pro mladé lidi přestal být tento segment trhu práce atraktivní. Nicméně na popularitě stále více získává agroturistika přibližující zájemcům venkovské zvyky a umožňující kontakt s půdou a hospodářskými zvířaty. Celosvětově se zvyšující tendence k ochraně životního prostředí se promítají i do zemědělství. Také někteří čeští farmáři se obrací k ekologickému hospodářství a produkují biologicky a zdravotně nezávadné potraviny bez užívání chemických hnojiv a postřiků či geneticky modifikovaných organismů.

Agrární sektor se potýká s celou řadou problémů. Po roce 1989 prošlo zemědělství v České republice zásadní transformací. Stávající či nově vzniklé soukromé zemědělské podniky se těžce přizpůsobovaly podmínkám tržního hospodářství a v důsledku změn došlo k výraznému poklesu zemědělské produkce. Ani v současnosti se zemědělským podnikatelům nedaří nejlépe. Nízké výkupní ceny prvotních produktů, mnohdy diktované nadnárodními potravinovými řetězci, a velká konkurence dovozců potravin ze států se silnou agrární dotační politikou způsobují, že čeští zemědělci jsou finančně do značné míry závislí na dotacích od státu či z fondů Evropské unie. Získání dotace však zpravidla bývá časově a administrativně velmi náročné.

Zemědělská produkce se skládá z celé řady navazujících biologických procesů, z nichž mnohé jsou člověkem jen stěží ovlivnitelné. Průběh výroby je určován přírodními podmínkami a jeho výsledek lze jen obtížně předpokládat. Při potřebě zachycení biologických procesů a naturálních hodnot v řeči peněz a čísel vyvstává několik významných otázek. Účetní zobrazení zemědělské produkce je ztíženo dostupností relevantních informací, pro účetní jednotku je proto nezbytné zvážit správné nastavení účetního systému, způsob evidence a ocenění majetku a potřebné postupy pevně určit ve vnitropodnikových směrnících.

## **2 CÍL PRÁCE A METODIKA**

Za cíl práce je stanoveno navržení doporučení pro jednotlivé účetní postupy v konkrétní účetní jednotce se zřetelem ke způsobu ocenění a účtování zásob ve vztahu k věrnému a poctivému zobrazení skutečností. Náplní práce je zhodnocení výsledku hospodaření a deskripce účetních informací konkrétní účetní jednotky věnující se chovu hospodářských zvířat. V rámci příprav na realizaci vlastní práce bude nastudována příslušná právní legislativa a teoretické postupy doporučené odbornou literaturou účetním jednotkám věnujícím se ekonomické činnosti v zemědělské výrobě. Následně bude zpracován stručný přehled dané problematiky. Vlastní práce se bude zabývat analýzou způsobu oceňování a zaúčtování biologických aktiv v dané účetní jednotce, a to se zřetelem na zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečností. Závěr práce bude věnován zhodnocení získaných informací a případným doporučením pro účetní jednotku.

### **2.1 Metodika práce**

Úvodní část práce představí formou literární rešerše specifické problémy účetní jednotky podnikající v oblasti živočišné výroby a současně bude provedena deskripce metod vedoucích k jejich řešení. Velký důraz bude kladen na problematiku oceňování biologických aktiv. Literární rešerše bude zpracována za použití dostupné odborné literatury a internetových zdrojů. Definované poznatky budou dále využity v následující části práce.

Vlastní práce se soustředí na analýzu hospodaření a účetních postupů konkrétní účetní jednotky. S pomocí vhodných kalkulačních metod budou přezkoumána vnitropodniková data zachycující způsob oceňování biologických aktiv užívaný danou účetní jednotkou.

Komparací získaných informací s teoretickými postupy z první části práce dojde ke konečnému zhodnocení dosažených výsledků účetní jednotky. Na základě zjištěných skutečností budou následně zformulovány návrhy doporučení pro danou účetní jednotku.

## **3 TEORETICKÁ ČÁST**

Zemědělská produkce je členěna na dvě vzájemně provázané části, živočišnou a rostlinnou výrobu. Charakteristickým znakem pro obě odvětví je biologická podstata procesu výroby, který je obtížně ovlivnitelný člověkem a je značně závislý na přírodních podmínkách. Specifické aspekty provázející zemědělskou činnost s sebou přinášejí potřebu zohlednit tyto skutečnosti také v účetním pojetí hospodářské jednotky.

V následující části práce budou nastíněny problémy účetního zobrazení zemědělské činnosti a popsány metody řešení daných odlišností. Práce si klade za cíl charakterizovat účetní specifika v oblasti živočišné produkce a rostlinnou výrobou se proto nezabývá.

### **3.1 Legislativní vymezení pro účetní jednotky v zemědělství a právní rámec zemědělského podnikání v České republice**

Úvodní kapitola je věnována legislativnímu vymezení pro účetní jednotky v zemědělské výrobě a dále se stručně zabývá právními formami podnikání v dané oblasti.

#### **3.1.1 Legislativní vymezení**

Pro všechny účetní jednotky v České republice je platný zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Tento základní právní předpis je dále upravován navazujícími vyhláškami pro jednotlivé typy účetních jednotek. Pro podnikající účetní jednotky jsou základní metody a pojmy stanoveny v závazné Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Účetní postupy jsou dále podrobněji zpracovány v Českých účetních standardech. Nepominutelná část legislativy je tvořena také daňovými zákony – zákonem o daních z příjmů, daňový řádem, zákonem o dani z přidané hodnoty či zákonem o rezervách a dalšími právními normami platnými na území České republiky. Subjekty povinnými vést účetnictví jsou právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku. Fyzické osoby, kterým tuto povinnost neukládá zvláštní právní předpis, tak mohou činit dobrovolně, podmínkou je však vést účetnictví soustavně po celý hospodářský rok a návrat k daňové evidenci je možný až po jeho uplynutí a zjištění výsledku hospodaření (Valder a kol., 2016, s. 87).

Fyzickým osobám, které dosahují příjmů ze samostatně výdělečné činnosti, ale nejsou účetní jednotkou, ukládá zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů), povinnost evidovat příjmy a výdaje pro zjištění základu daně.

Fyzické osoby mohou také zvolit variantu stanovení výdajů paušální částkou vypočtenou procentní sazbou z evidovaných příjmů. V zemědělské produkci, lesním a vodním hospodářství lze prostřednictvím využití paušálních výdajů uplatnit odpočet až 80 % z příjmů, maximálně však do výše 1 600 000,- Kč (Dvořáková, 2017, s. 19). Avšak vzhledem ke skutečnosti, že v zemědělské výrobě daňově uznatelné výdaje nezdědká převyšují 80 % z příjmů, je i pro menší zemědělské subjekty výhodnější vést daňovou evidenci či se dobrovolně stát účetní jednotkou. Výhodou vedení účetnictví je lepší přehled o stavu a pohybu majetku a také věcných a časových souvislostech spojených s náklady a výdaji. Daňová evidence pak fyzickým osobám umožňuje optimalizovat základ daně, protože jsou evidovány pouze příjmy a výdaje, které již byly v daném hospodářském roce finančně realizovány (Hienl a kol., 2013, s. 43).

### **3.1.2 Právní forma podnikání**

V České republice je využívána k zemědělskému podnikání celá řada právních forem. V zákoně o zemědělství (Zákon č. 291/1997 Sb., § 2e) je zemědělský podnikatel vymezen jako *fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní zodpovědnost, za účelem dosažení zisku*.

Při založení podniku a výběru právní formy podnikání je nutno zvážit nejen velikost budoucího podnikatelského subjektu, strukturu majetku a objem požadovaného počátečního kapitálu, ale také schopnost dostát požadavkům kladeným na danou podnikatelskou strukturu z hlediska účetnictví (Společnost mladých agrárníků, 2014). Z údajů, které byly zveřejněny Českým statistickým úřadem (2018), je zřejmé, že největší část mezi českými zemědělci, téměř 60 %, je tvořena podniky malé ekonomické velikosti, kterými je však zároveň obhospodařováno pouze 5 % zemědělské půdy a podíl na živočišné produkci je dán 4 %. Jádrem zemědělské produkce v České republice je složeno z velkých zemědělských podniků ve formě družstev, akciových společností či společností s ručením omezeným sdružených do různých seskupení a holdingů. Těmito podniky je dle citované studie využíváno 66 % zemědělského půdního fondu České republiky a podíl z celkového počtu chovaných hospodářských zvířat je vymezen 76 %.

### **3.1.3 Mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 41**

S rostoucí globalizací a se stále sílícím zahraničním obchodem ve všech oblastech ekonomiky se vynořila potřeba jednotného a mezinárodně srozumitelného zpracování účetních údajů.

V mezinárodním standardu účetního výkaznictví IAS 41 Zemědělství jsou předepisovány účetní postupy a způsob prezentace a zveřejnění účetní závěrky týkající se zemědělské činnosti. Zemědělská činnost je charakterizována jako řízení biologické přeměny biologických aktiv (živých zvířat nebo rostlin) a sklizně biologických aktiv za účelem prodeje nebo přeměny na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva. Ve standardu IAS 41 je definován mezinárodně jednotný účetní postup pro účtování o biologických aktivech během jejich růstu, degenerace, produkce a rozmnožování a pro počáteční měření zemědělských produktů v okamžiku sklizně. Standard se nezabývá zpracováním zemědělských produktů po sklizni. Biologické aktivum je oceňováno reálnou hodnotou na základě tržní ceny snížené o odhadnuté náklady na prodej produktu (The International Financial Reporting Standards Foundation, c2017).

Za základní ukazatel, který je využíván pro určení reálné hodnoty a pro ocenění biologických aktiv při využití mezinárodního účetního standardu IAS 41, je tedy stanovena cena daného produktu na aktivním trhu s daným biologickým produktem. Využívá-li účetní jednotka ke spolupráci více aktivních trhů, je použita reálná hodnota na trhu, který je pro účetní jednotku v daném okamžiku významnější. V případě neexistujícího aktivního trhu s daným biologickým produktem je možné využít k ocenění poslední dosaženou tržní cenu nebo cenu podobných produktů po úpravě odrážející rozdíly mezi danými aktivy. Zisk nebo ztráta, jež vznikají při počátečním zaúčtování biologického aktiva, jsou účtovány do výsledku období, ve kterém vznikly (Jílek a Svobodová, 2012, s. 231).

*Důvodem pro vznik tohoto standardu byla hlavně nekompatibilitnost řešení jednotlivých národních úprav účetnictví a dále poznatek, že zemědělskou činnost (respektive biologickou přeměnu) lze jen velmi stěží zachytit v účetních modelech založených na historických nákladech (Hinke, 2013, s. 107). I přesto, že jsou v České republice účetní závěrky podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví ze zákona povinny sestavovat pouze společnosti emitující cenné papíry, jsou stále častěji využívány i malými a středními podniky. Účetní závěrka sestavená podle mezinárodních standardů je považována za spolehlivý a srozumitelný zdroj informací pro bankovní instituce, investory či zahraniční mateřskou společnost. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví bývají také často využívány ke zdokumentování účelovosti poskytnutých prostředků v souvislosti s rozvojovými programy a účelovými dotacemi z fondů Evropské unie (Dvořáková, 2017, s. 82).*

## **3.2 Účetní zachycení dlouhodobých biologických aktiv**

Vznikne-li potřeba účtovat o zvířatech, která jsou účetní jednotkou klasifikována jako dlouhodobý hmotný majetek, je k tomuto účelu užíván účet 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. O majetku vedeném na tomto účtu a o způsobu odpisování živých zvířat a jejich skupin je pojednáváno v následující kapitole.

### **3.2.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobým hmotným majetkem se pro potřeby účetnictví rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a překračující výši ocenění stanoveného účetní jednotkou. Pro účely zákona o dani z příjmů je tato hranice stanovena částkou 40 000,- Kč. Pozemky a stavby jsou do dlouhodobého majetku řazeny vždy, bez ohledu na výši ocenění (Hauzarová, 2018). Majetek nesplňující podmínky uvedené v zákoně o daních z příjmů nelze odepisovat daňovým způsobem a tím promítat do daňově uznatelných nákladů formou odpisů trvalé snížení hodnoty daného majetku postupně po celou dobu užívání majetku. Do nákladů je hodnota takového majetku zaúčtována až při vyřazení daného majetku z užívání (Prudký a Lošťák, 2019, s. 11).

### **3.2.2 Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Do dlouhodobého hmotného majetku jsou podle § 7 odstavce 5 Vyhlášky č. 500 řazena pouze ta dospělá zvířata, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejichž pořizovací cena je vyšší než hranice stanovená účetní jednotkou, a to s ohledem na dodržení principu věrného a poctivého zobrazení stavu majetku (Dvořáková, 2017, s. 52). O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok, ale zároveň nesplňujících kritérium udávající výši ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku, je účtováno jako o zásobách (Prudký a Lošťák, 2019, s. 27). Analogická hranice je účetní jednotkou stanovována také pro hmotné movité věci a jejich soubory, nejedná se však o stejnou částku, obě hodnoty lze posuzovat individuálně (Dvořáková, 2018).

Z uvedených informací vyplývá, že pro náležité účetní zařazení do příslušné skupiny majetku, je zásadní určení výše ocenění pro zahrnutí do dlouhodobého majetku a také stanovení hranice dospělosti zvířete. Stanovením nevhodné vnitřní směrnice pro určení výše minimálního ocenění potřebného pro zařazení do dlouhodobého majetku lze také nepřímo ovlivnit či zkreslit výsledek hospodaření. Účetní jednotka je vhodnou hranici oprávněna sama určit. Při zvolení nižší částky než 40 000,- Kč požadovaných pro uplatnění daňových odpisů je možné zařadit do

dlouhodobého majetku také finančně méně náročná zvířata. Hodnota zvířete se pak formou účetních odpisů přenáší do nákladů po celou dobu držení zvířete v chovu a jeho aktivní produkce. V případě, že jsou zvířata vedena na účtu zásob, není výsledek hospodaření během chovu ovlivněn, jeho hodnota se dostává do nákladů až při jeho vyřazení (Dvořáková, 2014). Při určování výše ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku je proto nutno brát v úvahu nejen hodnotu individuálního zvířete, ale také významnost celého chovaného stáda či hejna. Velké, významné chovy by měly být zařazeny v dlouhodobém majetku a odepisovány tak do nákladů, bez ohledu na nízkou cenu jednotlivce, protože v opačném případě bývá narušen princip přiřazování výnosů k nákladům (Dvořáková, 2017, s. 53).

U zemědělců, daňových poplatníků, vedoucích daňovou evidenci zákon o dani z příjmu v § 26 odstavec 5 ukládá, že zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata zůstávají po dosažení dospělosti součástí zásob. Fyzické osoby, které nevedou účetnictví, proto v živočišné produkci zařazují do kategorie hmotného majetku v podstatě jen nakoupená dospělá zvířata základního stáda a nakoupená dospělá tažná zvířata (Prudký a Lošťák, 2019, s. 27).

Hranice dospělosti pak bývá dána zootechnickými zásadami jako je dosažení pohlavní zralosti a rozmnožovacích schopností zvířete, u hovězího dobytka může být tato hranice stanovena okamžikem zabřeznutí (Dvořáková, 2018). Skupina dospělých zvířat je evidována jako stádo. Pojmem základní stádo jsou definována dospělá chovná a plemenná zvířata stejného druhu zabezpečující vedle dalších užitků také reprodukci chovu. V chovech drůbeže je užíván pojem hejno označující uznaný chov produkující násadové vejce (Valder, 2008, s. 123).

### **3.2.3 Odpisy**

Odpisy jsou účetním vyjádřením opotřebení majetku, které je jejich prostřednictvím promítáno do nákladů. V živočišné produkci je předpokládán postupný vývoj užitku z chovaných zvířat, a proto je zemědělskými účetními jednotkami, které jsou povinny vést účetnictví, ve většině případů využívána lineární metoda odpisování. Předpokládanou dobu využití zvířete v chovu stanovuje účetní jednotka vlastním kvalifikovaným odhadem s ohledem na předchozí zkušenosti, chovatelský záměr a technologii chovu (Dvořáková, 2017, s. 46). Pro účetní odpisy jsou sestavovány odpisové plány, ve kterých je zohledňována předpokládaná doba chovu zvířete, chovatelský záměr a technologie chovu (Valder, 2008, s. 124).

V případě daňově uznatelných odpisů je zákonem o daních z příjmů stanoveno, že zvířata jsou zařazena do 1. odpisové skupiny. Výjimku tvoří koně, kteří jsou součástí 2. odpisové skupiny,

stejně jako zvířata přímo nevyjmenovaná v příloze daného zákona (Morávek, 2018). V metodickém pokynu vydaném Generálním finančním ředitelstvím D-22 jsou popsány dva způsoby pro stanovení odpisu u dospělých zvířat a jejich skupin (Prudký a Lošťák, 2019, s. 142):

- a) *Jednotlivě za každé zvíře při individuální evidenci zvířat, u dostihových a plemenných koní a tažných zvířat je vstupní cenou buď průměrná účetní cena za jeden kus, nebo cena stanovená poplatníkem ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní hodnoty stáda.*
- b) *Skupinově podle jednotlivých druhů zvířat při skupinové evidenci zvířat s výjimkou tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Při skupinovém odepisování lze odepisovat pouze rovnoměrně. Při tom vstupní cenou je při zahájení odepisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období.*

Individuální odpisy jsou zpravidla aplikovány v menších chovech a také u zvířat s vysokou ekonomickou hodnotou. Roční odpis je dán podílem mezi pořizovací cenou, od které je odečtena předpokládaná tržba při brakaci, a předpokládaným počtem let pro využití zvířete v chovu. Pojem brakace označuje v zemědělské terminologii vyčlenění zvířete z chovného stáda, jeho porážku a možný následný prodej získaných produktů (Dvořáková, 2017, s. 46).

Tento postup odepisování je však stěží realizovatelný při vysokém počtu zvířat ve velkochovech. Ve velkých účetních jednotkách jsou proto častěji využívány skupinové odpisy. Výše odpisu je určena odpisovou sazbou na jeden krmný den, kterou je možno vykalkulovat s použitím vstupní ceny a předpokládané doby zařazení zvířete v chovu. Případné změny počtu zvířat jsou řešeny evidencí krmných dní všech zvířat ve skupině (Dvořáková, 2018).

### **3.3 Účetní zachycení krátkodobých biologických aktiv**

Mladá zvířata a v některých případech také dospělá zvířata jsou účetní jednotkou evidována v rámci oběžného majetku. Příslušný účet je definován hospodářským využitím zvířete a v průběhu chovu lze o těchto krátkodobých biologických aktivech podle stupně zralosti či dalších ukazatelů účtovat na různých syntetických účtech.



### 3.3.1 Účetní vymezení zásob

V účtové třídě 1 – Zásoby je účtováno o oběžném majetku podniku. Mezi zásoby jsou řazeny předměty nakoupené k následnému prodeji v nezměněném stavu a také produkty spotřebované či vyrobené ve výrobním procesu. Zásob jsou členěny do několika skupin, dělí se na materiál, zboží a zásoby vytvořené vlastní činností. V poslední skupině jsou evidovány nedokončená výroba a polotovary, vlastní výrobky a mladá zvířata a jejich skupiny (Valder, 2008, s. 40).

Zásoby je podle Českého účetního standardu č. 15 možno účtovat dvěma odlišnými způsoby. Způsob A lze charakterizovat jako průběžný způsob zachycení zásob v účetnictví, způsob B je využíván při periodickém zpracování účetních zápisů. Postup užívaný k zachycení zásob v účetnictví je stanoven účetní jednotkou a je nutné jej určit ve vnitřní účetní směrnici. Při účtování zásob oběžného majetku způsobem A jsou nakupované zásoby účtovány na příslušných majetkových účtech a poté vyskladňovány do spotřeby. Účetní jednotkou využívající způsob B jsou nakupované zásoby účtovány přímo do spotřeby a jejich zůstatky jsou posléze na konci účetního období přeúčtovány na příslušný účet. V případě evidence zásob způsobem B je důležité zachovat možnost prokázání stavu zásob kdykoliv v průběhu účetního období (Vančurová, 2014a).

### 3.3.2 Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu

Mladá zvířata, zvířata ve výkrmu, užitkové a plemenné chovy drůbeže a ostatní chovy drobných zvířat (včely, ryby a kožešinová zvířata) jsou sledována v rámci oběžného majetku na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Na stejném účtu jsou evidována dospělá zvířata nesplňující podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku podle směrnice účetní jednotky (Valder, 2008, s. 74) a také zvířata, jež byla vyřazena ze základního stáda zpět do výkrmu. Účet slouží k evidenci nakoupených zvířat i zvířat z vlastního chovu. Pořizovací cena evidovaných zvířat je tvořena také vedlejšími pořizovacími náklady, lze do ní zahrnout dopravné nebo náklady na veterinární prohlídku (Vančurová, 2014a).

K účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny je nutné vést důslednou analytickou evidenci. Zvířata jsou v analytické evidenci členěna podle druhů a zpravidla také dle věkových kategorií. Chovná zvířata jsou evidována samostatně (Dvořáková, 2017, s. 56). Při skupinové evidenci zvířat je členění podle věkových kategorií, jež jsou stanoveny účetní jednotkou, praktickou možností skladové evidence. Zvířata jsou v průběhu chovu přerazována

mezi vzrůstovými kategoriemi vzhledem k věku či účtované hmotnosti a zjištěné změny stavu dané skupiny zvířat a s nimi spojené příjmy či výdaje tak mohou být zaúčtovány na konkrétní syntetické účty. Účtování o případných změnách je prováděno v měsíčních intervalech (Vančurová, 2014a).

### 3.3.3 Nedokončená výroba

Na rozdíl od klasického výrobního procesu v ostatních odvětvích, se v živočišné výrobě v podstatě neúčtuje o nedokončené výrobě, protože u biologických aktiv, zejména u zvířat ve výkrmu, vyvstává problémem s určením doby zralosti a okamžiku dokončení výroby (Dvořáková, 2017, s. 55). Účet 121 - Nedokončená výroba je tak účetní jednotkou v živočišné produkci používán pouze při líhnutí drůbeže a v některých případech také při chovu ryb. Za nedokončenou výrobu jsou při chovu drůbeže považovány náklady na násadová vejce, nebyl-li proces líhnutí drůbeže ukončen v rámci účetního období (Vančurová, 2014a). Při chovu ryb, kde je možno výsledek výrobního procesu zhodnotit až při konečném výlovu ryb, se o nedokončené produkci účtuje v případě, že využívaná technologie chovu nedovoluje výlov v pravidelných ročních intervalech a konečné finanční vymezení výrobního procesu je přesunuto do dalšího účetního období. Účetní zachycení chovu ryb je tedy ovlivněno také zvoleným účetním obdobím. V případě, že je jako účetní období využíván hospodářský rok, by se volba jeho začátku a konce měla odvíjet od doby líhnutí ryb a termínů výlovů (Lörinczová, 2014).

Valder (2008, s. 69) upozorňuje, že prostřednictvím ocenění meziprojektu, o němž je účtováno na účtu 121 – Nedokončená výroba, může být ovlivněna velikost nákladů v jednotlivých letech a tím také výsledek hospodaření účetní jednotky. *Nedokončená výroba*, uvádí Valder (2008, s. 68), *je oceňována narůstajícím způsobem ve výši skutečných nákladů vynaložených na její rozpracovanost*, a za hodnoty vstupující do tohoto ocenění jsou v jeho práci určeny přímé náklady na materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Vynaložené náklady však v zemědělské činnosti nebývají vždy odpovídající objemu konečné produkce ani reálným cenám na agrárním trhu. Rozdílem mezi účetním zobrazením a skutečně realizovanou produkcí je v následujícím účetním období, kladně či záporně, ovlivněn hospodářský výsledek zemědělské účetní jednotky.

### **3.3.4 Ostatní případy účetního zachycení živých zvířat v oběžném majetku**

Do skupiny materiálu jsou zařazeny zásoby nakoupené za účelem spotřeby (například suroviny, paliva, čisticí prostředky, náhradní díly, obaly a jiné). Jako materiál jsou evidovány také nakupované zásoby zemědělského charakteru (osiva, hnojiva, krmiva, steliva), a dále drobné předměty postupné spotřeby nesplňující parametry pro zařazení do dlouhodobého majetku (například ruční nářadí), a také pokusná zvířata. Za materiál jsou považovány movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší, a to bez ohledu na výši ocenění (Valder, 2008, s. 40).

Jako o zboží je účtováno o movitých věcech, jež byli nabyty za účelem prodeje, včetně zvířat, a to v případě, že se daná účetní jednotka zabývá obchodem s těmito předměty. Dále jsou mezi zboží zahrnovány výrobky vlastní výroby, jejichž prodej bude realizován prostřednictvím vlastních prodejen účetní jednotky. Do skupiny zboží jsou řazena také zvířata z vlastního chovu, která dospěla a byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat (Valder, 2008, s. 41).

Účet 584 – Změna stavu zvířat je používán jako souvztažný účet při účtování o příchovcích, přírůstcích a úbytcích zvířat. Ve vztahu k výsledku hospodaření je tímto dosahováno srovnatelnosti nákladů a výnosů za určité období. O změně stavu zvířat je možno účtovat průběžně, tedy v okamžiku, kdy změna nastane, nebo periodicky. Periodické zaznamenávání změn je obvyklé u hmotnostních či vzrůstových přírůstků a je praktikováno minimálně jednou ročně (Dvořáková, 2017, s. 54).

## **3.4 Oceňování biologických aktiv**

Oceňování biologických aktiv v zemědělské produkci je z hlediska účetnictví problematickou záležitostí. Zvolením nevhodného způsobu ocenění biologických aktiv může dojít ke zkreslení účetních informací a následně k ovlivnění hospodářského výsledku účetní jednotky.

### **3.4.1 Způsob ocenění nabytých aktiv**

Správné ocenění nově nabytých biologických aktiv je jedním z nejdůležitějších úkolů účetní jednotky v zemědělské produkci. Při oceňování je naturální hodnota daného biologického aktiva vyjádřena jako finanční ukazatel. Účetní jednotkou musí být při výběru adekvátního způsobu ocenění zvažena celá řada dílčích otázek. Zvolenou metodou oceňování nabytých aktiv lze ovlivnit celkovou výši vykazovaných aktiv, dluhů či vlastního kapitálu a účetní jednotka je

při rozhodování o použitých způsobech oceňování podřízena pokynům obsaženým v zákoně o účetnictví a v dalších návazných právních předpisech či vyhláškách (Vančurová, 2014b). Dvořáková (2017, s. 23) vysvětluje: *Způsob ocenění závisí na způsobu pořízení aktiva. Nakoupená aktiva jsou v okamžiku pořízení oceněna pořizovací cenou, aktiva pořizovaná vlastní výrobou jsou oceněna ve vlastních nákladech a aktiva nabytá bezúplatně jsou oceněna reprodukční pořizovací cenou, tedy odhadem pořizovací ceny (či vlastních nákladů). Reprodukčních pořizovacích cen lze užít i k ocenění aktiv pořízených ve vlastní režii (vlastní výrobou), pokud nelze vlastní náklady na pořízení vyčíslit.*

### **3.4.2 Ocenění nakoupených aktiv**

Při pořízení dospělých zvířat a jejich skupin splňujících podmínky pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku je aktivum oceněno pořizovací cenou zahrnující všechny náklady spojené s jeho pořízením. V případě živočišné výroby jsou mezi tyto náklady řazeny také vlastní náklady, například aktivace vnitropodnikové dopravy, a dále clo a další náklady spojené s pořízením majetku a jeho zařazením do užívání, typicky například náklady za přijaté veterinární služby spojené s nákupem zvířete (Valder, 2008, s. 123). Vyhláška č. 500 dále stanovuje, že do nákladů, které do pořizovací ceny dlouhodobého majetku zahrnout nelze patří smluvní pokuty a jiné sankce, a že s přijatými dotacemi je pořizovací cena dlouhodobých aktiv vždy snížena. Specifikům spojeným s oceňováním dlouhodobých biologických aktiv se však vyhláška podrobně nezabývá (Dvořáková, 2017, s. 24).

Pořizovací cenou jsou oceňovány také nakupované zásoby včetně zvířat a součástí ocenění jsou také vedlejší pořizovací náklady, například přepravné, provize zprostředkovateli či clo. U zásob nemohou být součástí pořizovací ceny úroky z úvěrů či půjček, kurzové rozdíly ani smluvní pokuty či jiné sankce (Valder, 2008, s. 41).

### **3.4.3 Ocenění aktiv nabytých bezúplatně**

Mezi bezúplatně nabytá aktiva jsou řazeny například dary, vklad do vlastního kapitálu nebo inventarizační přebytky. V těchto případech je k ocenění použita reprodukční pořizovací cena, tedy cena, za níž by bylo aktivum možné pořídit na trhu v okamžiku, kdy se o něm účtuje.

Dojde-li ke vkladu do základního kapitálu u kapitálové společnosti nebo družstva, je účetní jednotka podle zákona o obchodních korporacích povinna ověřit hodnotu vkladu znaleckým posudkem. Využití znalce lze doporučit také pro ocenění darů s vysokou hodnotou. Dary je

možno ocenit i pomocí doložené pořizovací ceny daru z doby před vložením do majetku účetní jednotky. Inventarizační přebytky lze ocenit ve výši odhadu účetní jednotky. V případě, že se jedná o zjištěné přebytky u odpisovaného majetku, je o nich následně účtováno jako o zcela odepsaných a operace tak nemá vliv na vykázaný výsledek hospodaření. O znovu nalezených neodpisovaných aktivech je účtováno shodně jako v případě přebytků zásob jako o výnosu. Daná aktiva jsou oceňována s přihlédnutím k možnosti jejich následného využití (Dvořáková, 2017, s. 25).

#### **3.4.4 Biologická aktiva získaná vlastní výrobou a způsoby jejich oceňování**

Biologická aktiva, která jsou evidována jako dlouhodobý hmotný majetek, bývají získávána nákupem a také z vlastní chovu účetní jednotky. O aktivech pocházejících z vlastní výroby je nejprve účtováno jako o zásobách a při převodu do dlouhodobého majetku jsou oceňovány vlastními náklady na chov včetně vnitropodnikových nákladů souvisejících s převodem aktiva do jiné skupiny majetku (Vančurová, 2014a). Náklady na chov jsou tvořeny nejčastěji reprodukční pořizovací cenou použitou k ocenění nově narozeného zvířete a hmotnostními či vzrůstovými přírůstky (Valder, 2008, s. 124). Českými účetními standardy jsou do vlastních nákladů použitých k ocenění dlouhodobého hmotného a také nehmotného majetku zahrnuty náklady přímo vynaložené na pořízení tohoto majetku, například mzdy či spotřebovaný materiál, a dále podíl nákladů nepřímých a také případná správní režie u aktiv, jejichž výrobní proces je delší než 1 rok (Dvořáková, 2017, s. 26).

V důsledku nepřilíš detailního právního ošetření účetních metod pro zemědělskou produkci je oceňování oběžného majetku získaného vlastní výrobou nejproblematictější činností při účtování o biologických aktivech. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady. V zemědělské produkci je možno ocenění daného aktiva stanovit na základě skutečně vynaložených nákladů nebo na základě předběžných kalkulací. V případě, že vlastní náklady vynaložené na získání biologického aktiva nelze vyčíslit, umožňují České účetní standardy použití reprodukční pořizovací ceny (Dvořáková, 2017, s. 27). Reprodukční pořizovací cena odráží cenu tohoto aktiva na současném agrárním trhu, její přesné určení však není v praxi zcela proveditelné. Získané aktivum, příchovek, bývá také nezřídka produktem sdružené výroby a mnohdy jej tak lze považovat za vedlejší výrobek. Dalším významným činitelem je hodnota aktiva vzhledem k charakteru chovu a ekonomické činnosti účetní jednotky. V praxi jsou ve snaze o zachování zásady o věrném a poctivém zobrazení majetku k oceňování biologických aktiv získaných vlastní činností běžně využívány různé metody (Dvořáková, 2017, s. 42).

### 3.4.5 Oceňování přírůstků

Biologická aktiva se v průběhu cyklu přirozeně vyvíjejí a tím dochází také ke změnám v jejich hodnotě. O přírůstcích je účtováno pouze ve skupině oběžného majetku. K účetnímu zachycení přírůstků dochází dvěma způsoby. Vrzůstový, či také chovatelský přírůstek je využíván u zvířat, které není možné pravidelně vážit. Oceňování vzrůstových přírůstků tak probíhá na základě evidence krmných dní, kdy účetní jednotka stanovuje náklady na krmný den života jednotlivého aktiva (Vančurová, 2014b). Vrzůstové přírůstky jsou oceňovány také pomocí kalkulace skutečných nákladů nebo kalkulace plánové (Dvořáková, 2017, s. 45).

U některých zvířat, především u skotu či prasat, se se zvyšující vahou přímou úměrou zvyšuje také jejich ekonomická hodnota. Hmotnostní přírůstek je u těchto aktiv zjišťovaný pravidelným vážením a je oceňován ve výši skutečných vlastních nákladů na chov na 1 kg váhového nárůstu. Jednotlivé vzrůstové kategorie jsou značně odlišné a kalkulace hmotnostních přírůstků je nutné stanovit pro každou skupinu zvlášť. Při sdružené výrobě je využívána odečítací kalkulace, kdy jsou odečítány náklady na vedlejší produkt (Dvořáková, 2017, s. 43). *Při zjišťování hmotnostního přírůstku u skupiny zvířat je zároveň nutno brát v úvahu všechny změny, které v období nastaly. Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva je vypočítáván ze skutečné hmotnosti na konci období, ke které jsou přičteny veškeré úbytky během období (hmotnost uhynulých, prodaných zvířat, převody do jiných vzrůstových kategorií), a odečteny všechny příjmy během období (nákupy či převody zvířat) a skutečná hmotnost na začátku období* (Vančurová, 2014b).

### 3.4.6 Oceňování úbytku biologických aktiv

O úbytku dlouhodobých biologických aktiv je účtováno v důsledku prodeje či při přeřazení zvířete do výkrmu. V případě brakace zvířete je o této skutečnosti účtováno jako o prodeji. Samostatně evidovaná dlouhodobá biologická aktiva jsou oceňovány v individuálních cenách, jedná-li se o aktivum, které je evidováno skupinově, je k ocenění použita průměrná účetní cena za kus. K ocenění dlouhodobých aktiv, která jsou skupinově odpisována, je použit podíl ze zůstatkové ceny stáda na konci účetního období a průměrného stavu zvířat v jeho průběhu (Vančurová, 2014b).

Také u aktiv evidovaných v oběžném majetku je nutné účetně zachytit případné změny ve stavu majetku, jedná se o případný úhyn, prodej, brakaci či přeřazení aktiva do jiné skupiny majetku.

O individuálně evidovaných biologických aktivech je při úbytku účtováno v cenách odpovídajících ocenění účetní jednotkou. Nucená porážka zvířete je účtována jako prodej, a to i v případě, kdy z této skutečnosti neplyne žádný zisk. U zásob stejného druhu je možné při úbytku ocenit aktivum cenou získanou váženým aritmetickým průměrem či využít metodu FIFO (Vančurová, 2014b). Při skupinové evidenci se úbytky oběžných biologických aktiv oceňují v závislosti na způsobu zjišťování váhy daného aktiva. U pravidelně vážených kategorií je úbytek oceněn průměrnou cenou za 1 kg živé hmotnosti, u skupin aktiv, která se neváží, je k ocenění úbytku použita průměrná cena za 1 kus (Valder, 2008, s. 75).

### **3.5 Kalkulace vlastních nákladů**

Při oceňování aktiv získaných vlastní produkcí účetní jednotky v zemědělské výrobě je využíváno několika kalkulačních metod. Stručnému nastínění způsobu jejich využití je věnována následující kapitola.

#### **3.5.1 Kalkulační systém**

Cílem kalkulace je vyčíslit hodnotu jednotlivých výkonů spotřebovaných v procesu výroby. Příslušný výkon je označován jako kalkulační jednice. V zemědělství může být za kalkulační jednici považován například jeden krmný den, kilogram hmotnosti zvířete nebo také další specifické výkony v rámci výroby. Použitím kalkulačního vzorce jsou zjišťovány přímé náklady vynaložené na jednotlivý produkt. Kalkulační vzorec pak určuje strukturu nákladů, které jsou dále děleny na jednicové a režijní. Jednicové náklady, často jsou také nazývané jako přímé, je možno přiřadit ke konkrétní kalkulační jednici, tedy ke konkrétnímu výkonu. Do režijních nákladů jsou pak zahrnuty náklady, které vznikají při souběžné výrobě a v kalkulačních vzorcích jsou vyjadřovány v souhrnných položkách. Jedná se zejména o výrobní, správní či odbytovou režii (Dvořáková, 2017, s. 28). Kalkulační systém zahrnuje kalkulace výsledné a kalkulace předběžné. Výsledné kalkulace využívají k ocenění výkonu skutečně vynaložené vlastní náklady. Mezi kalkulace předběžné jsou pak řazeny kalkulace propočtové, plánové a operativní (Dvořáková, 2017, s. 30).

#### **3.5.2 Kalkulační metody užívané v zemědělství**

Volba kalkulační metody se odvíjí od charakteru výroby. Sdružená výroba je charakterizována skutečností, že ve výrobním procesu vzniká postupně nebo současně několik různých finálních produktů. Pojem nesdružená výroba je pak označován výrobní proces soustředující se pouze

na jeden výkon. I při povrchních znalostech o zemědělství je zřejmé, že živočišná produkce se řadí spíše do sdružené výroby (Poláčková, 2010, s. 9).

V nesdružené výrobě lze náklady kalkulovat pouhým dělením kalkulačních jednic, protože všechny náklady jsou přímé, vztahují se k stejnému druhu produktu. V případě, že účetní jednotka produkuje dva nebo více hlavních výkonů, je možno využít také přírážkové kalkulace, kdy jsou sledovány přímé náklady na jednotlivý výkon či produkt a náklady nepřímé, často označované jako režijní, jsou k daným výkonům přiřazeny pomocí vhodně zvoleného klíče založeného na podílu tohoto výkonu na celkové produkci. Sdružená výroba využívá tři kalkulační metody: metodu odečítací, rozčítací nebo jejich kombinaci (Dvořáková, 2017, s. 31).

### **3.5.3 Odečítací metoda**

Odečítací (zůstatková) metoda je velmi oblíbená a často využívání díky svojí jednoduchosti. Při využití odečítací metody jsou náklady sledovány souhrnně. Jeden z výkonů účetní jednotky je zvolen za hlavní produkt, zbývající výkony jsou označeny jako vedlejší. Kalkulace je prováděna pouze pro hlavní produkt. Nejprve jsou od celkových nákladů odečteny náklady na vedlejší produkty, které jsou oceňovány předem stanovenými vnitropodnikovými cenami. Výsledné náklady na kalkulační jednici jsou poté zjištěny vydělením zbývající výše nákladů počtem vyprodukovaných hlavních výkonů (Poláčková, 2010, s. 10). Problémy při užívání této metody vznikají při stanovení vnitropodnikových cen vedlejších výkonů, jež bývají často spotřebovány v dalším výrobním procesu a k jejich ocenění tak neexistuje objektivní tržní cena. Dalším sporným bodem je určení hlavního výkonu účetní jednotky (Dvořáková, 2017, s. 32).

### **3.5.4 Rozčítací metoda**

Rozčítací metoda předpokládá, že všechny výkony účetní jednotky jsou stejně významné a nedochází tak k dělení na hlavní a vedlejší produkt. Ocenění výkonu je prováděno na základě rozčítacích základů. Ty vyjadřují vzájemné vazby společně vytvářených výkonů v naturálních nebo finančních hodnotách. Při využívání této metody jsou vlastní náklady kalkulovány pro všechny výkony (Dvořáková, 2017, s. 33). Poměr nákladů na jednotlivé výkony je rozpočítáván pomocí ekvivalentních (poměrových) čísel, jež rozdělují náklady podle množství získaného produktu, dále využitím procentních podílů anebo pomocné kalkulační jednice, kdy je za společnou rozčítací základnu vybrán výkon, který má přímou souvislost s vynaloženými náklady (Poláčková, 2010, s. 11).



Rozčítací metoda lépe odpovídá požadavkům kladeným na účetní jednotku zákonem o účetnictví a je považována za ekonomicky přesnější než metoda odečítací i přesto, že rozvržení poměrových ukazatelů nelze podložit objektivními argumenty. V případě oceňování biologických aktiv v zemědělské produkci není rozčítací metoda příliš vhodná a v živočišné výrobě se v podstatě nevyužívá (Dvořáková, 2017, s. 34).

### **3.5.5 Kombinace odečítací a rozčítací metody**

Obě metody kalkulace vlastních nákladů lze kombinovat. V takovém případě je označeno více hlavních produktů, u nichž je kalkulace nákladů prováděna rozčítací metodou. Vedlejší výkony jsou od celkových nákladů odečítány ve výši vnitropodnikových cen stanovených účetní jednotkou (Dvořáková, 2017, s. 34).

## **3.6 Účtování škod a korekce hodnoty aktiv v živočišné výrobě**

V důsledku biologického charakteru zemědělské produkce může docházet k zaviněným či nezaviněným úbytkům aktiv. V některých případech dochází při konečné inventarizaci také ke zjištění, že účetní ocenění aktiv neodpovídá objektivní skutečnosti. Řešením těchto skutečností se bude zabývat následující kapitola.

### **3.6.1 Úhyn biologického aktiva**

Škodou se v živočišné výrobě rozumí úhyn zvířete. Na účetní zobrazení tohoto případu má vliv skutečnost, zda se jedná o úhyn z přirozených příčin, či zda byl úhyn způsoben odpovědnou osobou (Vančurová, 2014a). Prokázaný nezaviněný úhyn biologického hmotného aktiva je daňově uznatelný do jakékoliv výše. Normu přirozených úbytků u biologických aktiv nelze předem stanovit. Přesto je v praxi běžné, že jsou tyto normy účetní jednotkou určeny v interních stanovách, děje se tak především ve snaze o sledování kvality péče o chovaná zvířata. O škodách na zvířatech je účtováno průběžně v průběhu celého účetního období. Za manka a škody se podle zákona o daních z příjmů nepovažují nezaviněné úhyny zvířat, které nejsou pro účely tohoto zákona považovány za hmotný majetek (Dušek, 2018, s. 48). O nezaviněném úhynu a o úhynu v rámci normy je účtováno na vrub příslušného výnosového účtu, například na účtu 614 – Změna stavu zvířat. Jedná-li se o zaviněný úhyn aktiva nebo úhyn převyšující normy přirozených úbytků je o něm účtováno na straně Má-dáti příslušného účtu ve skupině 54 – Jiné provozní náklady (Vančurová, 2014a).

### **3.6.2 Snížení hodnoty biologických aktiv**

Inventarizace je u účetních jednotek v živočišné výrobě komplikovanou záležitostí. Vážení a přepočítávání množství biologických aktiv je často znemožněno charakterem výroby. U některých biologických aktiv se hmotnost zjišťuje až konečným vyskladněním (Dušek, 2018, s. 22). V rámci inventarizace je důležitá nejen kontrola množství, ale také kontrola ocenění biologického aktiva. Je-li zjištěn závažný rozdíl mezi použitým účetním oceněním a možnou cenou realizovatelnou na současném agrárním trhu, je nutné zohlednit tyto změny i v účetnictví účetní jednotky. Korekce hodnoty je prováděna nepřímo dočasným snížením hodnoty aktiva prostřednictvím opravných položek, v případě trvalé změny hodnoty je výše ocenění snížena přímo, formou odpisu na vrub příslušného nákladového účtu (Dvořáková, 2017, s. 36).

## **3.7 Shrnutí teoretické části**

Účetní zachycení zemědělské produkce je bezesporu zajímavou oblastí účetnictví. Odlišnostmi plynoucími z biologického charakteru celého agrárního odvětví jsou ovlivněny také účetní postupy užívané v zemědělské hospodářské jednotce. Z hlediska účetnictví není však tato oblast dostatečně ošetřena podrobnějšími pokyny ze strany zákonodárců. Některá velmi důležitá rozhodnutí jsou ponechána na volbě účetní jednotky. Tato situace předpokládá vysokou odbornost a informovanost účetních pracovníků. Účetní jednotka může nevhodně zvoleným účetním postupem přímo či nepřímo ovlivnit výsledek hospodaření. V důsledku se tak srovnávání ekonomických výsledků jednotlivých zemědělských účetních jednotek jeví jako nerelevantní. Určité řešení nabízejí Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, avšak ani oceňování reálnou hodnotou nepředstavuje pro účely zemědělské produkce nejvhodnější východisko.

V současné době se nejproblematičtější částí v účetnictví zemědělského subjektu jeví oceňování biologických aktiv a s ním související kalkulace vlastních nákladů. Zpřesnění právních předpisů dotýkajících se dané problematiky a vytvoření podrobné metodiky k užívání kalkulačních metod by zamezilo nepřesnostem vznikajícím při účetním zachycení biologických aktiv.

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

Metodické postupy užívané účetními jednotkami v oblasti živočišné výroby zpracované v předcházející části práci ukazují, jaké možnosti jsou k dispozici při řešení problémů spojených s finančním vyjádřením biologických procesů. Získané poznatky budou využity ve vlastní práci, která je věnována identifikaci a zhodnocení účetních postupů konkrétní účetní jednotky věnující se ekonomické činnosti v oblasti zemědělské produkce.

### 4.1 Charakteristika účetní jednotky

Zemědělská společnost Podyjí a.s. byla založena 26. dubna 1994 zápisem do Obchodního rejstříku v Brně. Jako hlavní předmět činnosti si účetní jednotka zvolila zemědělskou a lesní výrobu včetně prodeje nezpracovaných zemědělských a lesních výrobků za účelem jejich dalšího zpracování nebo prodeje. Při klasifikaci z hlediska typu výroby spadá účetní jednotka do kategorie podniků se zaměřením na smíšenou výrobu. Hospodářskou činnost sledované účetní jednotky lze klasifikovat jako sdruženou výrobu, jedná se o kombinaci souběžně probíhající rostlinné a živočišné výroby, přičemž se obě tyto části vzájemně doplňují a ovlivňují. Ekonomické aktivity účetní jednotky byly postupně rozšiřovány o další navazující činnosti, v současnosti vlastní živnostenská oprávnění také na činnost účetních poradců, vedení účetnictví a daňové evidence, opravy silničních vozidel, zemědělských a pracovních strojů, dále podniká v oblasti obchodu a služeb, silniční dopravy a v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady.

Účetní jednotka využívá ke své hospodářské činnosti několik stovek hektarů zemědělské půdy, z části ve vlastním držení, částečně pronajaté od soukromých vlastníků. K majetku účetní jednotky patří také několik hektarů luk, pastvin a lesních porostů. Většina obhospodařované půdy se nachází v ochranném pásu Národního parku Podyjí. Účetní jednotka tak musí při své zemědělské činnosti splňovat všechny náročné požadavky ochrany životního prostředí zajišťující zachování a podporování biologických a ekologických funkcí chráněného území. Zemědělská produkce je rozdělena do dvou hospodářských středisek, na jejichž provozu se podílí 30 zaměstnanců.

Souhrn základních informací o sledované účetní jednotce pro přehlednost shrnut v Tabulce 1.

**Tabulka 1: Základní informace o účetní jednotce**

|                         |  |
|-------------------------|--|
| Název účetní jednotky   | Podyjí a.s.  |
| Datum vzniku            | 26. 04. 1994   |
| Identifikační číslo     | 60705299   |
| Předmět činnosti        | Zemědělská a lesní výroba včetně prodeje nezpracovaných zemědělských a lesních výrobků za účelem jejich dalšího zpracování nebo prodeje. |
| Právní forma            | Akciová společnost   |
| Základní kapitál        | 1015000,- Kč   |
| Způsob jednání          | Jménem společnosti jedná a podepisuje předseda představenstva, popřípadě jeho zástupci.  |
| Předseda představenstva | Ing. Josef Hrabě   |
| Členové představenstva  | Leoš Chytka – místopředseda<br>Ing. Jan Krejčí<br>Eva Rozsypalová<br>Ing. Stanislav Vejmla<br>Stanislav Doležal<br>Alena Tomanová        |
| Dozorčí rada            | Vilém Kratochvíl – předseda<br>Ing. Zdeněk Hort<br>Antonín Doležal   |

Zdroj: Výpis z Obchodního rejstříku / vlastní zpracování

#### 4.1.1 Rostlinná výroba

V rámci rostlinné výroby je činnost účetní jednotky soustředěna na produkci tradičních tržních plodin, jedná se o pšenici ozimnou, ječmen jarní (sladovnický), hrách setý, mák setý, hořčici bílou a řepku ozimnou. Účetní jednotka obhospodařuje bezmála 1600 hektarů zemědělské půdy. Na základě smluvních vztahů nejsou výsledné produkty výrobního procesu prodány hned po sklizni, ale větší část produkce je skladována ve specializovaných skladech odběratelské firmy a prodej je uskutečněn se zpožděním až několika měsíců. Tato prodejní strategie kalkuluje se skutečností, že v době sklizně bývají výkupní ceny nejnižší. Skladováním a prodejem realizovaným za budoucí tržní cenu se tak zpravidla zvyšuje zisk účetní jednotky.

Část hlavní produkce z rostlinné výroby je samotnou účetní jednotkou dále zpracována při výrobě krmných směsí a pivovarnického sladu. Krmné směsi jsou nejen dále využívány v živočišné produkci účetní jednotky, ale jsou také žádaným prodejním artiklem. Po dohodě s dlouholetým odběratelem mléka se účetní jednotka zavázala nevyužívat ve své zemědělské produkci žádné geneticky modifikované organismy. Tato skutečnost podléhá přísným kontrolám nejen ze strany samotných odběratelů, ale také dozorujících orgánů.

Rostlinná výroba je také zdrojem dalších produktů, které primárně neslouží k obchodování, ale jsou dále spotřebovány při vlastní činnosti účetní jednotky. Tato část produkce je představována typicky například slámou, jež vzniká jako vedlejší produkt při pěstování obilnin a posléze je využívána jako krmivo a podestýlka v živočišné produkci.

#### **4.1.2 Živočišná výroba**

Hlavním cílem živočišné výroby ve sledované účetní jednotce je produkce mléka. Základní stádo dojnic se skládá z přibližně 300 kusů hovězího dobytka. Jako vedlejší produkt živočišné výroby jsou považována narozená telata, močůvka a kravská mrva. Telata mužského pohlaví, býčci, se okamžitě po odstavu od kravského mléka stávají předmětem prodeje a jsou postoupena k dalšímu zpracování odběratelské firmě, mladé jalovičky jsou ponechány v majetku účetní jednotky a po dosažení pohlavní zralosti slouží k obnově a posílení základního stáda. Reprodukce zvířat je zajišťována pomocí inseminačních dávek dodávaných obchodním partnerem.

Účetní jednotka se v předchozích letech věnovala také chovu jatečních prasat. Poté, co tuzemský trh zahltilo levnější vepřové maso dovážené z jiných, hospodářsky přesycených, zemí Evropské unie, se stal chov jatečních prasat pro účetní jednotku nerentabilním a ke konci roku 2016 byl zcela ukončen. V uprázdněném objektu je nyní chováno menší stádo ovcí sloužící ke spásání trávy a porostu. Za nezbytné veterinární péče a s minimálními náklady na výkrm jsou ponechány volnému pohybu po objektu.

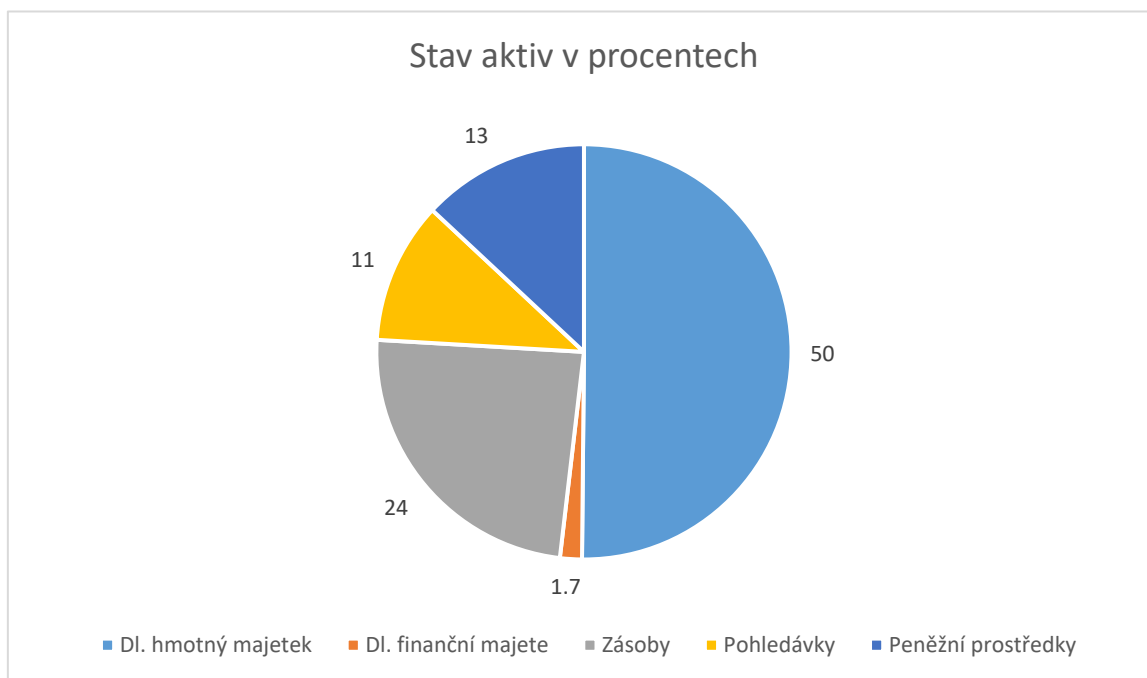
#### **4.1.3 Účetní systém**

Jak vyplývá z právní formy podnikání využívá účetní jednotka systém podvojného účetnictví. Vnitřní účetní směrnice vychází ze Zákona o účetnictví č. 563/91 a Vyhlášky č. 500/2002, ve znění pozdějších právních předpisů, a dále Českých účetních standardů pro podnikatele. Účetní období trvá od 1. 1. do 31. 12. daného kalendářního roku. V kategorii účetních jednotek se daná akciová společnost řadí mezi malé účetní jednotky s nutností schválení účetní závěrky auditorem. Účetní záznamy jsou vedeny a archivovány s využitím výpočetní techniky firmy VoSa software Znojmo. Účetní program je vytvořen tak, aby pokryl specifické nároky kladené na zpracování účetnictví zemědělské účetní jednotky.

#### 4.1.4 Majetková a finanční struktura účetní jednotky

K rozvahovému dni 31. 12. 2019 byl účetní jednotkou celkový stav aktiv vymezen částkou 146 767 000,- Kč. Majetková struktura účetní jednotky je zobrazena v Grafu 1, stav vykazovaných aktiv vyjádřený v procentech.

**Graf 1: Stav aktiv účetní jednotky ke dni 31. 12. 2019 vyjádřený v procentech**



Zdroj: Interní materiály účetní jednotky / vlastní zpracování

Největší objem majetkových aktiv účetní jednotky je tvořen dlouhodobým hmotným majetkem. Kritéria sloužící pro účetní vymezení dlouhodobého hmotného majetku jsou pevně stanovena ve vnitropodnikových směrnících. Ve skupině dlouhodobého hmotného majetku jsou evidovány samostatné movité věci a jejich soubory ve výši ocenění přesahujícím částku 40 000,- Kč s dobou použitelnosti delší než 1 rok, dále pak stavby, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky a zvířata řazená do základního stáda. O drobném hmotném majetku nepřesahujícím výši ocenění 300,- Kč je účtováno jako o spotřebovaném materiálu. V případě, že se výše ocenění hmotného aktiva nachází v rozmezí těchto krajních limitů, a doba jeho použitelnosti přesahuje 1 rok, je o tomto majetku účtováno jako o zásobách. Následně je vyžadována operativní evidence tohoto majetku. O dlouhodobém nehmotném majetku v současnosti účetní jednotka neúčtuje, výše ocenění zakotvená ve vnitřních směrnících jako limit pro zařazení do této skupiny činí 60 000,- Kč. Skupina aktiv

dlouhodobého finančního majetku účetní jednotky je tvořena podílem v odbytovém družstvě a dlouhodobě drženými cennými papíry. Další významná složka majetkové struktury účetní jednotky je představována oběžnými aktivy. Největší část oběžných aktiv je zastoupena především skupinou zásob, na rozvahových účtech sdružených v této skupině jsou zachyceny informace o materiálu, nedokončené výrobě v rostlinné produkci, a účet 123 - Výrobky slouží k zachycení vlastní produkce biologických aktiv vytvořených hospodářskou činností účetní jednotky. Pohledávky z obchodních vztahů jsou díky dobře nastaveným smluvním vazbám s obchodními partnery udržovány v přijatelné výši.

V pasivech rozvahy je zachycena finanční struktura účetní jednotky. Charakter pasiv tak podává informace o složení kapitálu účetní jednotky. Pasiva jsou ekonomickou teorií i strukturou účetních výkazů klasicky dělena na vlastní a cizí zdroje financování. V případě sledované účetní jednotky přineslo podrobnější zpracování stavu pasiv vykazovaných ke konci roku 2019 následující zjištění. Při členění výsledku hospodaření účetní jednotky z hlediska zdrojů financování připadá bezmála 78 % vykázaných pasiv do kategorie vlastních zdrojů. Cizí kapitál je účetní jednotkou využíván z 22 %, přičemž dlouhodobý cizí kapitál je zastoupen sedmnácti procentními body a krátkodobé cizí zdroje pak tvoří přibližně 5 %. Je patrné, že účetní jednotka využívá jako zdroj financování především vlastní zdroje. Největší objem finančních zdrojů je soustředěn na účtu 423 – Statutární a ostatní fondy, který je tvořen za zisku a v případě potřeby je určen k překonání důsledků případného nepříznivého vývoje hospodaření účetní jednotky. Další zadrženy a nerozdělený zisk je vykazován na účtu 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a na účtu 428 - Nerozdělený zisk minulých let.

## **4.2 Mléčná farma Horní Břečkov**

Živočišná produkce akciové společnosti Podýjí a.s. je soustředěna na Mléčné farmě Horní Břečkov. Protože si účetní jednotka v oblasti živočišné výroby klade za hlavní cíl produkci mléka, je k tomuto účelu je v daném hospodářském středisku chováno stádo mléčného skotu. Biologický proces laktace je u skotu podmíněn březostí a následným otelením, a tak jako vedlejší výrobek při produkci mléka dochází současně ke vzniku dalšího biologického aktiva, telete. Další přirozené biologické procesy spojené se životem chovaných zvířat jsou zdrojem močůvky a kravské mrvy. Mléčná farma funguje v nepřetržitém provozu, na chodu farmy se podílí největší podíl zaměstnanců účetní jednotky. Součástí farmy je několik hospodářských objektů, které jsou postupně rekonstruovány a inovovány.

### 4.2.1 Základní stádo

Na Mléčné farmě Horní Břečkov je chováno plemeno holštýnského skotu. V základním stádě bylo na koci roku 2020 evidováno 299 dospělých dojníc různého stáří a hospodářské výnosnosti. Plemeno holštýnského skotu značí charakteristická černo-bílá strakatá barva, malé procento zvířat se rodí také s kombinací červené a bílé barvy. Chované plemeno patří mezi nejrozšířenější na světě, u chovatelů je velmi oblíbené především díky vysoké mléčné užitkovosti a kvalitnímu podílu tuku v produkovaném mléce. Nevýhodou holštýnského plemene je menší kvalita masa.

Stádo je ustájeno ve vzdušné vysoké hale s dobrým odvětráváním, chov využívá techniku vazného ustájení. Výkrmu chovaných zvířat je věnována vysoká pozornost. Stravou dojnice je přímo ovlivněna kvalita produkovaného mléka, vyvážená a plnohodnotná strava obsahující potřebné množství vitamínů a minerálních látek je tak nezbytností. Zvířatům je podávána travní i kukuřičná siláž, výživná krmná minerální směs, ale také seno a lizová sůl. Jako podestýlka je využívána sláma získávaná jako vedlejší produkt v rostlinné výrobě. Tato technologie podestýlky ustájených zvířat však také předpokládá dostatečně prostorné a předpisům vyhovující skladovací prostory, což v konečném důsledku zvyšuje technologické náklady na chov. Technické a strojní vybavení mléčné farmy je postupně modernizováno, poslední modernizace probíhala v roce 2018, kdy byla s využitím dotačních fondů z Evropské unie vybudována otevřená nadzemní jímka sloužící ke skladování močůvky, jež vyhovuje zákonem předepsaným normám.

Obnova chovu probíhá postupným zařazováním příchovků, u kterých bylo dosaženo pohlavní zralosti, do základního stáda. Jsou tedy využívána zvířata získaná z vlastního chovu. Jako hranice dosažení pohlavní zralosti je, nejen pro účely účetního zpracování, ve vnitropodnikových směrnících stanovena březost a následný porod mláďete. V okamžiku dosažení této skutečnosti je možné dané biologické aktivum zařadit do skupiny dlouhodobého hmotného majetku a dále je o něm účtováno na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Po několika letech končí hospodářský cyklus zvířete brakací. Pro efektivní a stabilní produkci mléka je monitorování zdravotního stavu a fáze hospodářského cyklu zvířete rozhodující, chovaná zvířata proto podléhají intenzivní veterinární péči a také zootechnické informace o každém jednotlivci jsou důkladně evidovány. Tabulka 2 ukazuje vývoj průměrného počtu dojníc evidovaných jako součást základního stáda v průběhu posledních let. Metoda obnovy a posílení stáda příchovkou z vlastního chovu se v delším časovém horizontu jeví uspokojivě.



**Tabulka 2: Počty evidovaných dojnic v průběhu posledních let**

| Rok                      | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|--------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Počet evidovaných dojnic | 250  | 273  | 260  | 275  | 282  | 270  | 276  | 290  | 295  |

Zdroj: Interní materiály účetní jednotky / vlastní zpracování

#### 4.2.2 Produkce mléka

Produkce mléka je hlavní činností účetní jednotky v oblasti živočišné výroby. Ke sběru mléka je využívána tradiční metoda dojení dvakrát denně po 12 hodinách s využitím dojícího zařízení s mléčným potrubím. Vyprodukované mléko je zchlazeno na teplotu 4 °C a poté skladováno v chladícím nerezovém tanku značky DeLaval s kapacitou 25 000 litrů. Odběr celodenní produkce mléka je zajišťována mléčnou cisternou odběratele, Mlékařského a hospodářského družstva Jih, v intervalu 24 hodin.

Dojnice produkují mléko pouze v období laktace, která trvá přibližně 10 měsíců po porodu mláděte. Včasnou umělou inseminací zvířete je proces laktace znovu aktivován. Obvyklou praxí v mléčném velkochovu je, že každá kráva se otelí minimálně jednou každý rok. Mlád'atům je po dobu 6 týdnů od narození podáváno kravské mléko, které má pro další fyzický vývoj zvířete nezastupitelnou roli. Účetní jednotka ve svých směrnících předpokládá spotřebu 300 litrů mléka na jedno tele za dobu do odstavu.

Samotný produkt výroby, mléko, musí splňovat náročná kritéria odběratele. Jeho složení podléhá přísné pravidelné kontrole prostřednictvím laboratorních mikrobiologických rozborů. Strava chovaných dojnic nesmí v žádném případě obsahovat glyfosáty ani geneticky modifikované organismy. Za dodržování požadovaných kritérií je účetní jednotka odměňována smluvními příplatky ze strany odběratele. Produkované mléko je odběratelem zařazeno do odběrové třídy 1, dle aktuálních rozborů obsahuje 4,21 % tuku, 3,37 % bílkovin a 248 tisíc somatických buněk na mililitr. Průměrná mléčná denní užitkovost jedné dojnice se pohybuje okolo 23 litrů. Tabulka 3 obsahuje přehled produkce mléka v letech 2011–2019, součástí jsou také informace o průměrné realizační ceně z příslušných let.

**Tabulka 3: Produkce mléka v letech 2011–2019**

|                       | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  | 2015  | 2016  | 2017  | 2018  | 2019  |
|-----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Produkce v tis. litrů | 2 186 | 2 246 | 2 015 | 2 141 | 2 372 | 2 167 | 2 368 | 2 516 | 2 490 |
| Realizační cena/litr  | 8,29  | 7,63  | 8,98  | 9,80  | 7,54  | 6,49  | 8,39  | 8,62  | 9,00  |

Zdroj: Interní materiály účetní jednotky / vlastní zpracování, zaokrouhlo

V účetním pojetí představuje mléko skupinu zásob, z hlediska kalkulace nákladů se jedná o hlavní výrobek a k jeho účetnímu zachycení slouží účet 123 – Výrobky.

### **4.2.3 Vedlejší produkty živočišné výroby**

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.1.2 Živočišná výroba (str. 29), za vedlejší výrobek jsou účetní jednotkou v případě živočišné výroby považována nově narozená zvířata – příchovky, a další produkty přirozeného života chovaných zvířat jako jsou močůvka a kravská mrva. O nově narozených zvířatech je účtováno na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Stejný účet slouží k zachycení účetních informací o zvířatech, která nesplňují požadavky pro zařazení do základního stáda, jako jsou pohlaví zralost či výše ocenění. Při vyřazení zvířete ze základního stáda je také tato účetní operace zaznamenána na vrub tohoto účtu. Kravská mrva a močůvka jsou při správném zpracování dále využitelné jako kvalitní hnojivo v rostlinné výrobě. O těchto produktech je účtováno jako o výrobcích na příslušném účtu ve skupině zásob.

## **4.3 Účetní operace s biologickými aktivy**

Následující část práce se zabývá způsobem, jakým je danou účetní jednotkou účtováno o biologických aktivech a produktech živočišné výroby a o hospodářských operacích spojených s chovem živých zvířat. Informace jsou zpracovány na základě údajů poskytnutých účetními pracovníky společnosti.

### **4.3.1 Způsob evidence biologických aktiv**

Chovaná biologická aktiva jsou sledována podle stáří a fáze pohlavní zralosti. V evidenci účetní jednotky jsou dělena do několika homogenních skupin. Nově narozená zvířata jsou v podnikové praxi nejpozději do 20 dní po narození označena plastovými náušnicemi. Známkou identifikuje zvíře nejen pro účely účetního zpracování, slouží také při evidenci na skladových kartách a zootechnických záznamech. V systému účetní jednotky jsou živá biologická aktiva dělena do několika kategorií, sledovanými kritérii při tomto členění jsou věk a váha zvířete. Údaje o jednotlivých kategoriích jsou zpracovány v Tabulce 4. Při splnění podmínek jsou zvířata přeřazena do následující kategorie. Příchovky jsou rozděleny podle věku, po půl roce jsou přeřazeny do kategorie Mladého chovného skotu a po úspěšné inseminaci jsou mladé krávy evidovány jako Vysokobřezí jalovice. Poslední kategorie je určena pro zvířata zařazená do základního stáda. Účetní jednotka se věnuje pouze chovu jalovic a dospělých dojnic, narozená telata mužského pohlaví jsou po odstavu prodána odběratelské firmě k dalšímu zpracování.

**Tabulka 4: Evidenční kategorie zvířat**

| Kategorie | Výkon | Název                | Kritérium  |
|-----------|-------|----------------------|------------|
| 101100    | 701   | Telata sající        | 35-119 kg  |
| 101120    | 702   | Telata 3-6 měsíců    | 120-180 kg |
| 101222    | 703   | Mladý chovný skot    | 181-520 kg |
| 121100    | 700   | Dospělé dojnice      | Laktace    |
| 121230    | 705   | Vysokobřezí jalovice | Březost    |
| 103100    | 751   | Jehňata              | 5 kg       |
| 103200    | 753   | Jehnice              | 15-45 kg   |
| 123100    | 750   | Bahnice              | 45-100 kg  |
| 123200    | 750   | Berani               | 45-160 kg  |

Zdroj: Interní materiály účetní jednotky / vlastní zpracování

O stádě ovcí jsou přirozeně vedeny podrobné účetní a evidenční záznamy stejně jako v případě chovaného skotu i přesto, že chovaná zvířata nemají velkou ekonomickou výnosnost. Základní ovčí stádo složené z dospělých jedinců je, stejně jako základní stádo mléčného skotu, zachyceno na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny, o jehňatech je účtováno ve skupině zásob na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Tentýž účet je užíván k zachycení účetních záznamů o kategoriích zvířat zahrnujících telata a jalovice. Při přeražení do vyšší kategorie tedy dochází v některých případech k převodům mezi různými skupinami majetku. Většina odchovaných jehňat se při dosažení jateční váhy stává předmětem prodeje.

Chovaná zvířata jsou pro účely účetních záznamů evidovány skupinově, výjimkou je pouze kategorie dospělých dojnic. U zvířat zařazených do základního stáda jsou záznamy prováděny pro každého jednotlivce individuálně.

### 4.3.2 Účetní zachycení hospodářských operací s biologickými aktivy

Při účtování o biologických aktivech využívá účetní jednotka množství analytických účtů. Výstupy z těchto účtů jsou důležitým podkladem při finančním rozhodování a plánování managementu účetní jednotky. Přehled analytických účtů užívaných k podrobnějšímu zaznamenání účetních informací v živočišné produkci sledované účetní jednotky je zobrazen v Tabulce 5.

**Tabulka 5: Analytické účty využívané účetní jednotkou**

|        |  |
|--------|--|
| 026012 | Základní stádo – dojnice               |
| 026032 | Základní stádo – bahnice               |
| 026034 | Základní stádo – berani                |
| 042160 | Pořízení DHM – skot ve vlastní režii   |
| 086012 | Oprávký k DHM – dojnice                |
| 112800 | Rozdíly při oceňování zásob            |
| 123020 | Výrobky – živočišná výroba             |
| 124012 | Ostatní skot                           |
| 124032 | Ovce                                   |
| 395030 | Vnitřní zúčtování živočišné výroby     |
| 541100 | Zůstatková cena HIM – prodej           |
| 549100 | Manka a škody – základní stádo         |
| 551112 | Odpisy – základní stádo                |
| 583131 | Produkce výrobků ŽV – hlavní výrobek   |
| 583132 | Produkce výrobků ŽV – vedlejší výrobek |
| 583230 | Prodej výrobků ŽV                      |
| 583301 | Spotřeba krmiv, osiv, sadby            |
| 583302 | Spotřeba hnojiv                        |
| 584110 | Narozená telata                        |
| 584120 | Přírůstky                              |
| 584230 | Prodej zvířat                          |
| 584510 | Nezaviněný úhyn zvířat                 |
| 584710 | Přeřazení zvířat do základního stáda   |
| 588011 | Aktivace vysokobřezích jalovic         |
| 601351 | Tržby z prodeje ostatního skotu        |
| 601356 | Tržby z prodeje jehňat                 |
| 641600 | Tržby z prodej dojnic                  |
| 999508 | Krmné dny                              |

Zdroj: Účtový rozvrh účetní jednotky z roku 2019

Při provozu účetní jednotky dochází denně ke změnám, které mají vliv na vykázanou účetní hodnotu biologických aktiv, jedná se především o váhové změny. Úprava účetních záznamů je uskutečňována periodicky v časovém horizontu jednoho kalendářního měsíce na základě pravidelného vážení chovaných biologických aktiv sledovaných v kategoriích, ve kterých dochází k oceňování nárůstu hodnoty prostřednictvím hmotnostních přírůstků.

Účetní operace jsou prováděny v souladu s platnými právními normami. Při účtování o nově nabytých biologických aktivech z produkce vlastního chovu jsou využívány účty shromážděné v účtové skupině 58 – Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace se souvztažným zápisem na příslušný majetkový účet. Při účtování o živočišné produkci účetní jednotky jsou využívány především účty 583 – Změna stavů výrobků, 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat či účet 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku v případě účetního zpracování informací

o zařazení zvířat do základního stáda. O vedlejších produktech výroby, které jsou ve většině případů spotřebované uvnitř účetní jednotky jako hnojivo v polním hospodářství, je účtováno na vrub účtu 123 - Výrobky se souvztažným zápisem na účtu 583 – Změna stavu výrobků. Obdobně je účtováno o dalším biologickém produktu neživé povahy, slámě, získávané v rostlinné a následně zužitkované v živočišné výrobě účetní jednotky. V Tabulce 6 jsou představeny nejběžnější situace vznikající v živočišné produkci a účetní operace užívané při jejich zpracování sledovanou účetní jednotkou.

**Tabulka 6: Účetní operace v živočišné výrobě**

| Účetní operace                         | Výkon   | MD               | D                |
|--|---------|------------------|------------------|
| Narození telete                        | 700     | 124012           | 584110           |
| Přírůstky telata                       | 701     | 124012           | 584120           |
| Nezaviněný úhyn telete                 | 701     | 584510           | 124012           |
| Prodej telat                           | 701     | 584230           | 124012           |
| Tržby z prodeje telat<br>DPH 15 %      | 701     | 311              | 601351<br>343002 |
| Vyřazení z Mladá chovná zvířata        | 703     | 395030           | 124012           |
| Aktivace Vysokobřeží jalovice          | 700     | 584710           | 395030           |
| Zařazení do základního stáda           | 700     | 026012           | 042160           |
| Vyřazení ze základního stáda           | 700     | 086012           | 026012           |
| Tržba z prodané dojnice<br>DPH 15 %    | 700     | 311              | 641600<br>343002 |
| Pořízení zvířete nákupem od dodavatele | 700     | 042160           | 321              |
| Přírůstek Mladá chovná zvířata         | 703     | 124012           | 584120           |
| Přírůstek Vysokobřeží jalovice         | 705     | 124012           | 584120           |
| Nezaviněný úhyn dojnice                | 700     | 086012<br>549100 | 026012<br>086012 |
| Produkce mléka                         | 700     | 123020           | 583131           |
| Prodej mléka                           | 700     | 583230           | 123020           |
| Tržby z prodeje mléka<br>DPH 15 %      | 700     | 311              | 601300<br>343002 |
| Mléko vysáté telaty                    | 701     | 583301           | 123020           |
| Produkce chlévské mrvy a močůvky       | 700-705 | 123020           | 583132           |
| Spotřeba kravské mrvy a močůvky        | 180     | 583302           | 123020           |

Zdroj: Interní materiály účetní jednotky

#### 4.4 Oceňování biologických aktiv

Oceňování biologických aktiv je pro každou účetní jednotku podnikající v oblasti zemědělství důležitou skutečností. Právní normy ponechávají v této záležitosti některá rozhodnutí na vůli účetní jednotky. V důsledku tohoto faktu se podnikové praxe v různých bodech rozcházejí. V následující části práce bude objasněn způsob oceňování biologických aktiv získaných vlastní

produkcí využívaný sledovanou účetní jednotkou. Pozornost bude opět soustředěna na živočišnou výrobu, respektive na produkty získané chovem mléčného skotu.

#### **4.4.1 Metodika oceňování**

V případě pořízení biologického aktiva nákupem od dodavatele je k ocenění použita pořizovací cena a vedlejší náklady spojené s pořízením aktiva. Postup při stanovení výše ocenění je tedy stejný jako při pořízení jiného hmotného aktiva. K nákupu živých biologických aktiv však v účetní jednotce dochází zřídka, většina oceňovaných biologických aktiv vzniká vlastní činností účetní jednotky jako souběžný produkt sdružené výroby, v důsledku produkce mléka. V živočišné produkci sledované účetní jednotky se jedná o produkci nově získaných živých biologických aktiv a také produktů získaných přirozenými metabolickými procesy chovaných zvířat. K ocenění takto nabytých aktiv jsou použity ceny stanovené na základě plánových kalkulací vlastních nákladů účetní jednotky. Cena je pevně zakotvená ve vnitřních účetních směrnících.

Živá biologická aktiva produkovaná v živočišné výrobě se neustále vyvíjí, a s jejich růstem se také zvyšuje jejich hodnota. Tuto skutečnost je potřeba zohlednit také v účetních záznamech. Počáteční ocenění je tedy postupem času, zároveň s fyzickým vývojem aktiva, navyšováno o náklady spojené s chovem zvířete. Ve sledované účetní jednotce je o této skutečnosti účtováno nejprve v souladu se zvyšujícím se věkem a hmotností zvířete, později s využitím evidence krmných dní. Při zařazení do skupiny dlouhodobého hmotného majetku je tedy k ocenění využita prvotní hodnota biologického aktiva navýšená o náklady spojené s chovem zvířete. Po začlenění do základního stáda se hodnota aktiva dále nezvyšuje, jeho postupné opotřebení vstupuje do nákladů formou odpisů. U získaných biologických produktů neživé povahy, které jsou v produkci účetní jednotky představovány chlévskou mrvou a močůvkou, je ocenění určeno množstvím či objemem dané produkce a kalkulační cenou za jednotku. Dané produkty bývají zpravidla spotřebovány při další činnosti účetní jednotky v oblasti rostlinné výroby a výše jejich ocenění tak vstupuje do nákladů na pěstované zemědělské plodiny.

#### **4.4.2 Plánové kalkulace účetní jednotky**

Plánové kalkulace vlastních nákladů využívané v živočišné produkci účetní jednotky jsou zpracovány pro každý sledovaný výkon. K účetnímu zpracování biologického vývoje a růstu hodnoty chovaných zvířat je používáno výše ocenění stanovené těmito kalkulacemi. Skutečné

náklady vynaložené na hlavní výrobek – produkované mléko, jsou poté zjišťovány pomocí kalkulačního vzorce. Kalkulační vzorec využívaný v živočišné výrobě byl upraven pro potřeby sledované účetní jednotky.

V kalkulačním vzorci jsou zahrnuty náklady na krmiva získávané částečně z vlastní produkce a částečně nákupem od dodavatele, dále osobní náklady představující mzdu zaměstnanců, náklady na opravy, odpisy biologických aktiv zohledňující opotřebení majetku, náklady na léčiva a dezinfekční prostředky. Využívaný kalkulační vzorec zohledňuje i případný úhyn zvířat a ostatní přímé náklady. Za ostatní přímé náklady jsou uvažovány výdaje, které je možno konkrétně přiřadit k chovu zvířat. Náklady na plemenitbu a veterinární výkony jsou při kalkulaci skutečných nákladů na produkci mléka uvažovány zvlášť. Kalkulace zahrnuje také vnitropodnikové náklady, výrobní režii související s provozem chovné farmy, pojištění a správní režii zohledňující podíl živočišné výroby na celopodnikových nákladech. Od celkových nákladů jsou odečteny náklady na vedlejší výrobky stanovené na základě vnitropodnikových cen, a případné korekce ocenění způsobené změnou množství biologických aktiv evidovaných jako součást základního stáda. Korekce je prováděna s ohledem na změnu odpisového plánu, na přijaté dotace a kompenzační platby od odběratelů, náklady jsou samozřejmě dále snižovány o hodnotu biologických aktiv vyřazených ze základního stáda.

Kalkulační skupiny určující výkony jsou u chovaných živých biologických aktiv děleny podle váhových kategorií, celkový přehled sledovaných výkonů je zpracován v Tabulce 7. Nově narozené příchovky jsou oceňovány 90,- Kč na kilogram váhy, přibývajících kilogramy u telat sajících mléko jsou ohodnoceny 50,- Kč za jednotku, hmotnostní přírůstky u telat odstavených od mateřského mléka pak dosahují ocenění 45,- Kč za kilogram. V případě prodeje živých biologických aktiv získaných vlastní činností, které jsou nevhodné pro další využití v chovu je pro ocenění v okamžiku realizace prodeje použita cena 70,- Kč za kilogram váhy. U zvířat evidovaných v kategorii Mladý chovný skot jsou hmotnostní přírůstky oceňovány částkou 38,- Kč na kilogram. Po úspěšné inseminaci je mladá kráva přeřazena do kategorie Vysokobřezí jalovice a náklady na chov a zvyšující se hodnota daného aktiva jsou dále vyhodnocovány na základě evidence krmných dní, vlastní náklady na krmný den jsou stanoveny částkou 39,- Kč. Ostatní výkony vynaložené na produkty živočišné výroby účetní jednotky jsou ohodnoceny 8 korunami na litr mléka, 3 korunami za litr vyprodukované močůvky a kilogram získané kravské mrvy je oceněn 100,- Kč.

**Tabulka 7: Plánové kalkulace využívaných výkonů**

| Označení výkonu | Váhová kategorie | Kategorie zvířat / výrobní produkt | Výkon           | Náklady na jednotku |
|-----------------|------------------|------------------------------------|-----------------|---------------------|
| 700             | 35 kg            | Dojnice – Telata novorozená        | Narození telete | 90,- / kg           |
| 701             | 35-119 kg        | Telata sající 3-6 měsíců           | Přírůstek       | 50,- / kg           |
| 701             | 36-119 kg        | Telata – Mladí býci                | Prodej          | 70,- / kg           |
| 702             | 120-180 kg       | Telata do 6 měsíců                 | Přírůstek       | 45,- / kg           |
| 703             | 180-520 kg       | Mladý chovný skot                  | Přírůstek       | 38,- / kg           |
| 705             | 181-520 kg       | Vysokobřeží jalovice               | Přírůstek       | 39,- / krmný den    |
| 700             |                  | Dojnice – Mléko                    |                 | 8,- / litr          |
| 700-705         |                  | Močůvka                            |                 | 3,- / litr          |
| 700-705         |                  | Chlévská mrva                      |                 | 100,- / kg          |

Zdroj: Interní materiály účetní jednotky / vlastní zpracování

Za hlavní výkon účetní jednotky v oblasti živočišné výroby je považována produkce mléka, vedlejší výkony jsou pak představovány biologickými aktivy vytvářenými ve sdružené výrobě. K evidenci účetních operací vedoucích k ocenění přírůstků na základě plánových kalkulací vlastních nákladů slouží podrozvahové účty, na kterých dochází k zaznamenání uskutečněných výkonů v jednotlivých skupinách. Účetní jednotka využívá především účet 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům, ke kterému je rozpracováno podrobné analytické členění. Plánová kalkulace vlastních nákladů účetní jednotky byla naposledy aktualizována v letech 2005-2006.

#### **4.4.3 Ocenování příchovků a přírůstků v jednotlivých kategoriích a účetní zpracování vývoje nově získaného biologického aktiva**

Ocenění příchovků získaných z vlastní činnosti účetní jednotky probíhá na základě předem stanovených kalkulací vlastních nákladů. Při nabytí nového biologického aktiva se předpokládá, že narozené mládě má poporodní váhu 35 kg. Každé nově získané živé biologické aktivum z vlastního chovu je tak ve vlastních nákladech oceněno hodnotou 3 150,- Kč. Účetní zpracování této skutečnosti je prováděno prostřednictvím nákladového účtu 584110 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat, který slouží k aktivaci účetní hodnoty biologických aktiv získaných vlastní činností účetní jednotky, se souvztažným zápisem na vrub účtu 124012 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny s příslušným analytickým členěním. Telata jsou několik týdnů po otelení krmena kravským mlékem. Jeho spotřeba je vyúčtována prostřednictvím nákladového účtu 583301 – Změna stavu výrobků, ve prospěch účtu



123020 – Výrobky. Spotřebované mléko v předpokládaném objemu 300 litrů na každé sající tele do chvíle odstavu je taktéž oceněno na základě vnitropodnikových cen ve výši 8,- Kč/litr. Přírůstky na hmotnosti jsou u novorozených telat oceňovány částkou 50,- na 1 kg živé váhy. K vlastnímu reálnému výkonu zjišťování hmotnosti chovaných zvířat a jeho účetnímu zaznamenání dochází ke změně ocenění u novorozených aktiv nejdříve při odstavu od kravského mléka a dále při přeřazení do následující evidenční kategorie. Ostatní biologická aktiva, u nichž dochází ke zvýšení hodnoty na základě hmotnostních přírůstků, jsou pravidelně vážena jedenkrát měsíčně. Účetní operace je opět prováděna aktivací ocenění přes nákladový účet 584120 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat, na vrub účtu 124012 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Na účtu 124 – Mladá zvířata a jejich skupiny jsou daná aktiva evidována až do chvíle zařazení do základního stáda, chovaná zvířata jsou v průběhu svého fyzického vývoje mezi jednotlivými vývojovými kategoriemi přeřazována za využití účtu 395 – Vnitřní zúčtování s pomocí systému analytických účtů. Biologická aktiva nevhodná k chovatelskému záměru účetní jednotky jsou při dosažení jateční váhy 60 kg ze skupiny novorozených aktiv vyčleněna a stávají se předmětem prodeje. Hmotnost těchto zvířat k okamžiku prodeje je oceněna 70,- Kč na kilogram a na základě zjištěné skutečné váhy prodávaných biologických aktiv je o této operaci v okamžiku realizace prodeje účtováno na vrub nákladového účtu 584230 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat, se souvztažným zápisem na straně Dal majetkového účtu 124012 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

K přeřazení sledovaného aktiva do kategorie evidující telata do 6 měsíců dochází při průměrné hmotnosti 119 kg. Ocenění váhového přírůstku jednoho kilogramu u aktiv v kategorii Telata do 6 měsíců je stanoveno na 45,- Kč. Při dosažení věku 6 měsíců a průměrné hmotnosti 180 kg jsou aktiva účetně evidována v kategorii Mladý chovný skot. Vlastní náklady na hmotnostní přírůstky jsou pro tuto kategorii vykalkulovány na částku 38,- Kč za kilogram. Při dosažení věku 12 měsíců dochází k inseminaci mladé jalovičky. Po dosažení pátého měsíce březosti následuje vyřazení z kategorie Mladý chovný skot a sledovaná aktiva jsou nyní evidována ve skupině Vysokobřezích jalovic. U této kategorie jsou sledovány vzrůstové přírůstky, o růstu hodnoty aktiva je účtováno na základě evidence krmných dní s oceněním ve výši 39,- Kč na den výkrmu. Biologická aktiva, u kterých se v prokáže nevhodnost k chovu se stávají předmětem prodeje. Březost u hovězího skotu trvá 9 a půl měsíce. Po otelení a nástupu laktace jsou sledovaná aktiva vyřazena ze skupiny zásob a dochází k jejich přeúčtování prostřednictvím nákladového účtu 584710 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat a ve prospěch účtu 395030 – Vnitřní zúčtování. Následuje zařazení do základního stáda, a tedy do skupiny

dlouhodobého hmotného majetku. K účetnímu zpracování této skutečnosti dochází zaúčtováním na vrub účtu 026012 – Dospělá zvířata a jejich skupiny a ve prospěch účtu 042160 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, s analytickým označením Hovězí skot ve vlastní režii. K ocenění je použita cena aktiva získaná z vnitropodnikových záznamů odpovídající účetnímu zpracování informací o dosažené hmotnosti daného aktiva. Do ocenění mohou být zahrnuty také případné další náklady spojené se zařazením zvířete do základního stáda, typicky například náklady na veterinární prohlídku.

Metodou evidence krmných dnů jsou sledovány také náklady vynaložené na chov základního stáda mléčného skotu. Náklady jsou v tomto případě vyčísleny částkou 60,- Kč na každý krmný den. O náklady na výkrm chovaných zvířat ze základního stáda již není dále zvyšována hodnota jedinců do stáda zahrnutých, ani stáda jako celku, ale zjištěné skutečnosti vstupují do konečné kalkulace skutečných nákladů na hlavní výrobek účetní jednotky, evidence krmných dní je také využívána při výpočtech účetních a daňových odpisů základního stáda.

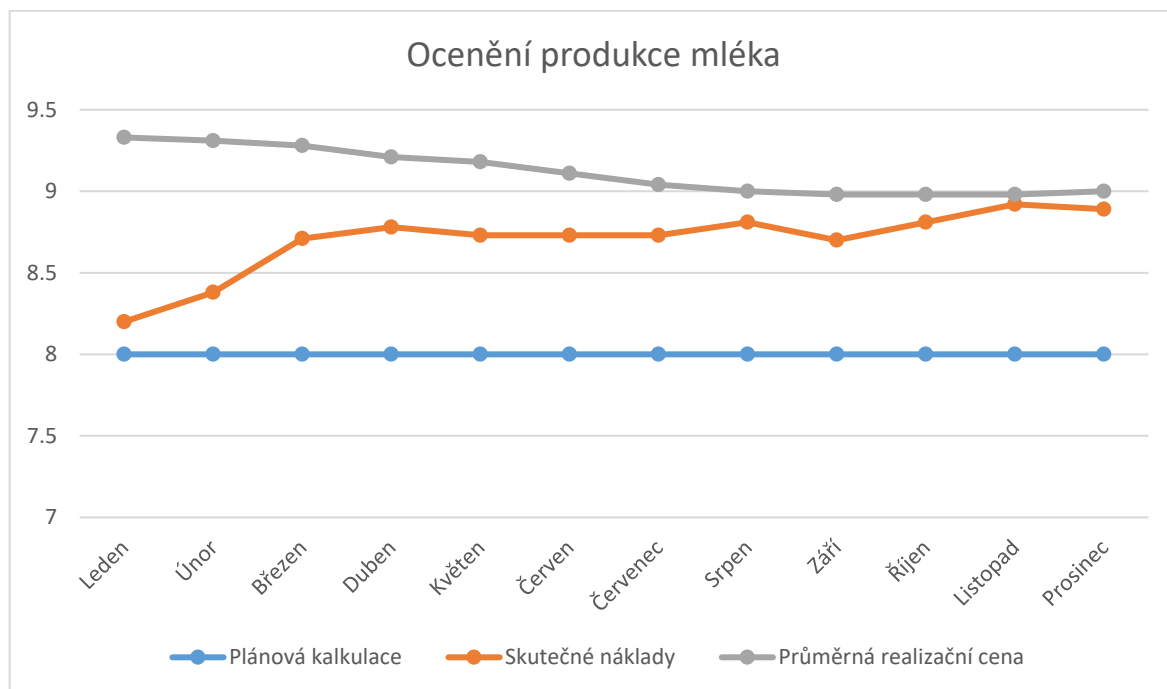
#### **4.4.4 Oceňování dalších produktů živočišné výroby**

Také při oceňování biologických produktů neživého charakteru používá účetní jednotka vnitropodnikové ceny stanovené plánovou kalkulací vlastních nákladů. V živočišné oblasti výroby se jedná o tři druhy produktů. Produkci mléka jako hlavní činnosti v živočišné výrobě účetní jednotky je věnována náležitá pozornost. Celý systém produkce mléka je podrobně monitorován a je k němu vedena rozsáhlá evidence. U výrobku je sledováno nejen produkované množství, ale také jeho kvalita a složení. Pro účely účetního ocenění jsou náklady na jednotku produkce, jeden litr, stanoveny ve výši 8,- Kč. V Grafu 2 je možno sledovat rozdíl mezi oceněním na základě plánových kalkulací, skutečnými náklady a průměrnou realizační cenou na jednotku produkce mléka sledovaných na objemu mléčné produkce v roce 2019. Graf 2 jasně ukazuje, že na konci sledovaného období se skutečně vynaložené náklady a průměrná realizační cena téměř vyrovnají. Skutečný zisk účetní jednotky se tak v průběhu monitorovaného období zminimalizoval. Na křivce skutečných nákladů lze zpozorovat rostoucí náklady na jednotku způsobené mírným navýšením mezd zemědělských pracovníků a také zvýšením nákladů na výrobní a správní režii účetní jednotky.

Dalšími vedlejšími výrobky v živočišné produkci sledované účetní jednotky jsou kravské mrva a močůvka. Oba výrobky je nutné před dalším využitím delší dobu skladovat. Při skladování těchto produktů probíhají nepřetržité organické chemické procesy a existuje nebezpečí úniku

nežádoucích látek do půdy a spodních vod. Skladovací prostory podléhají nově přísným regulím. Zvláštní skladovací nároky bezesporu zvyšují náklady na dané výrobky. Podle daných vnitropodnikových cen je kravská mrva oceňována na 100,- Kč za kilogram, močůvka pak třemi korunami za litr.

**Graf 2: Rozdíly v ocenění produkce mléka v roce 2019 (v Kč/l)**



Zdroj: Interní materiály účetní jednotky/vlastní zpracování

## 4.5 Odpisování zvířat základního stáda

Pro účely daňového odpisování spadají biologická aktiva zařazená v základním stádě a oceněná účetní jednotkou ve výši přesahující 40 000,- Kč do 1. odpisové skupiny, s délkou doby odpisování 3 roky. Základní stádo bývá nejčastěji odpisováno skupinově, formou lineárních odpisů. Také vnitropodnikové směrnice ošetřující metodiku odpisů a odpisový plán jsou účetní jednotkou beze změny využívány již několik let, sestaveny byly v roce 2008. Ve vnitropodnikových směrnicích účetní jednotky je dále stanoveno, že u biologických aktiv evidovaných ve skupině dlouhodobého majetku na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny, jsou účetní odpisy rovny odpisům daňovým a délka účetního odpisování je stanovena na 24 měsíců.













## 4.6 Shrnutí a doporučení pro účetní jednotku

Po komparaci účetních postupů sledované účetní jednotky s platnou legislativou se potvrdil předpoklad správného a úplného vedení účetnictví. Účetní jednotka využívá v praxi zcela běžný systém účtování o biologických produktech. K evidenčnímu označení kategorií produktů, skladových značek i sledovaných výkonů jsou ve většině případů využity kódová označení a terminologie doporučené orgány finanční správy či dalšími legislativními prameny.

Jedinou poněkud nestandardní skutečností je neaktuálnost plánových kalkulací vlastních nákladů, na jejichž základě postupuje účetní jednotka při oceňování biologických aktiv získaných vlastní činností. K obnovení a kontrole výše ocenění vyplývajících z užívaných plánových kalkulací nedošlo již v dlouhém časovém intervalu. Stejná situace se dotýká také některých částí vnitropodnikových účetních směrnic a metodických pokynů. Zde si autorka práce dovoluje navrhnout neprodlenou obnovu plánových kalkulací vlastních nákladů, stejně jako upozorňuje na menší nepřesnosti obsažené ve vnitropodnikových směrnicích. Plánové kalkulace je podle doporučení v odborné literatuře potřeba aktualizovat minimálně v horizontu jednoho účetního období, protože výše nákladů zahrnutých v těchto kalkulacích jsou, stejně jako ostatní ekonomické vstupy či výstupy, závislé na vývoji celého agrárního sektoru i ekonomiky národního hospodářství a nezůstávají tak konstantní v čase. Vnitropodnikové směrnice ošetřují problematiku oceňování biologických aktiv vlastními náklady také spíše okrajově, a také na tuto skutečnost by měli účetní pracovníci zaměřit svoji pozornost a upravit účetní směrnice o podrobnější postupy.

Účetní jednotka má také možnost zvolit si pro oceňování biologických aktiv získaných vlastní činností jiný postup a v budoucnu pro svoji ekonomickou činnost v oblasti zemědělské výroby využívat kupříkladu kombinovanou kalkulační metodu vhodnou k využití u chovu mléčného skotu. Tato metoda kalkulace přiřazuje oproti současnému stavu větší význam nově nabytým živým biologickým aktivům, které jsou nyní účetní jednotkou považovány za vedlejší produkt výroby.

Další alternativou při oceňování aktiv získaných vlastní činností je využívání metod a postupů podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kdy oceňování těchto aktiv probíhá s pomocí reálné tržní ceny. I tato metoda si získává mezi českými zemědělskými společnostmi stále větší oblibu.

## 5 ZÁVĚR

V práci byly popsány odlišnosti živočišné výroby a způsoby řešení při zpracování účetního pojetí specifických skutečností vyplývajících z biologického charakteru celého zemědělského odvětví. Poznatky získané studiem odborné literatury a příslušné legislativy byly dále využity při zpracování informací o účetních postupech vybrané účetní jednotky. Ke spolupráci na vlastní části práce se uvolila akciová společnost Podyjí a.s., která má v oblasti živočišné produkce dlouholeté zkušenosti.

Sledovaná účetní jednotka vede účetnictví v souladu s platnými právními normami a navazujícími vyhláškami. Propracovaný evidenční systém a logická sestava analytických účtů usnadňují vyhledávání a zaúčtování relevantních informací. Účetní jednotka využívá při oceňování biologických aktiv získaných vlastní činností vnitropodnikových cen pevně zakotvených ve vnitřních účetních směrnících. Výše ocenění je stanovena na základě plánových kalkulací. Tato metoda je u agrárních účetních jednotek v praxi zcela běžná a uznávaná dozorujícími orgány.

Znepokojující skutečností se jeví, že účetní jednotka využívá k oceňování ceny stanovené na základě plánových kalkulací vlastních nákladů, které jsou však zcela neaktuální. Účetní jednotka dané kalkulace využívá již několik let. Vlastními výpočty uskutečněnými s pomocí údajů o nákladech na produkty poskytnutých účetní jednotkou došlo ke srovnání dosud využívaných cen a ocenění vykalkulovaných pomocí literaturou doporučených metod kalkulace vlastních nákladů vhodných k využití při chovu mléčného skotu. Výsledky vlastních výpočtů poukázaly na reálné zvýšení nákladů vynaložených na produkci biologických aktiv. Na základě těchto skutečností vyjádřila autorka práce doporučení pro účetní jednotku, ve kterém zdůrazňuje nutnost aktualizace využívaných plánových kalkulací a podrobnějšího zpracování dané problematiky ve vnitropodnikových směrnících. Autorkou práce byly dále navrženy další možnosti, kterých může účetní jednotka využít při řešení problematiky oceňování aktiv nabytých vlastní činností.

## 6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### 6.1 Monografie

DUŠEK, Jiří, 2018. *Normy mank přirozených úbytků, úhynů zvířat a ztratného zásob*. Vyd. 1. Praha: Grada, 176 s. ISBN 978-80-247-2773-8.

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 2. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 148 s. ISBN 978-80-7552-907-7.

HINKE, Jana, 2013. *IAS/IFRS a vykázání finanční pozice podniku*. Vyd. 1. Praha: Alfa Nakladatelství, 144 s. ISBN 978-80-87197-65-3.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2012. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Vyd. 2. Praha: Grada, 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2019. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 18. akt. vyd. Olomouc: Nakladatelství Anag, 352 s. ISBN 978-80-7554-219-9.

VALDER, Antonín, 2008. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: ASPI – Wolters Kluwer, 392 s. ISBN: 978-80-7353-388-1.

VALDER, Antonín, Marta STÁROVÁ a Helena ČERMÁKOVÁ, 2016. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Česká zemědělská univerzita, Katedra obchodu a financí, 126 s. ISBN 978-80-213-2641-5.

### 6.2 Internetové zdroje

BALABÁNOVÁ, Martina, 2015. Příručka Začínáme farmařit. In: *Společnost mladých agrárníků České republiky*. Praha: Společnost mladých agrárníků, 2014. Dostupné z: <http://www.smacr.cz/zpravy/prirucka-zaciname-farmarit/>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2018. Strukturální šetření v zemědělství – analytické vyhodnocení 2016. Závěrečné shrnutí. In: *ČSU – Katalog produktů* [online]. Praha: Český statistický úřad ve spolupráci s Ústavem zemědělské ekonomiky a informací, 27. 4. 2018 [cit. 2020-11-12]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/strukturalni-setreni-v-zemedelstvi-analyticke-vyhodnoceni-2016#>

DVOŘÁKOVÁ, Kristýna, 2014. Problémy při porovnání výsledků podniků účtujících o hospodářských zvířatech. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 3. 12. 2014 [cit. 2020-11-20]. ISSN 2533-4484.

Dostupné z: [https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=50363&rez=0&q=Problémy%20při%20porovnání%20výsledků%20podniků%20účtujících%20o%20hospodářských%20zvířatech](https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=50363&rez=0&q=Probl%C3%A9my%20při%20porovnání%20výsledků%20podniků%20účtujících%20o%20hospodářských%20zvířatech)

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2018. Účetní zachycení zvířat v dlouhodobém a krátkodobém majetku. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 28. 5. 2018 [cit. 2020-11-20]. ISSN 2533-4484.

Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=246419&rez=0&q=účetní%20zachycení%20zvířat%20v%20dlouhodobém%20a%20krátkodobém%20majetku>

HAUZAROVÁ, Michaela, 2018. Dlouhodobý hmotný majetek v účetnictví a daních. In: *Portál Pohoda* [online]. Jihlava: Stormware, 26. 10. 2018 [cit. 2020-11-25]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/dlouhodoby-hmotny-majetek-v-ucetnictvi-a-danich/>

HIENL, Petr, Klára ČÁMSKÁ, Petr KLEMENT, Lubomír SMRČEK, Jaroslava ŠAMSOVÁ, Alena KLACKOVÁ, Marie HANUŠOVÁ, Ivan FOLTÝN a Ida ZEDNÍČKOVÁ, 2013. *Jak začít podnikat v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 64 s. Dostupné z: [http://eagri.cz/public/web/file/261965/Jak\\_zacit\\_podnikat\\_v\\_zemedelstvi.pdf](http://eagri.cz/public/web/file/261965/Jak_zacit_podnikat_v_zemedelstvi.pdf)

LÖRINCZOVÁ, Enikő, 2014. Účtování o chovu a prodeji ryb. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 16. 6. 2014 [cit. 2020-11-23]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=48154&rez=0&q=Enikő%20Lörinczová>

MORÁVEK, Zdeněk, 2018. Majetek daňově a účetně v roce 2018 z pohledu zemědělských podnikatelů. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 30. 4. 2018 [cit. 2020-11-23]. ISSN 2533-4484.

Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=245484&rez=0&q=moravek%20zdenek%20majetek%20danove%20a%20ucetne>

POLÁČKOVÁ, Jana, Jan BLOUDNÝ, Bohdana JANOTOVÁ a Jaroslav NOVÁK, 2010. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 73 s. ISBN 978-80-86671-75-8.

Dostupné z: [https://www.uzei.cz/data/usr\\_001\\_cz\\_soubory/metodika\\_kalkulace.pdf](https://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/metodika_kalkulace.pdf)

The International Financial Reporting Standards Foundation, c2017. *IAS 41 Agriculture* [online]. London: The IFRS Foundation [cit. 2020-11-16]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/>

VANČUROVÁ, Pavlína, 2014a. Účtování zvířat v zemědělském podniku. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 14. 5. 2014 [cit. 2020-12-06]. ISSN 533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=47681>

VANČUROVÁ, Pavlína, 2014b. Specifika oceňování v zemědělství. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 16. 6. 2014 [cit. 2020-12-17]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=48150>

Zákon č. 252/1997 Sb.: Zákon O zemědělství, 1997. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-11-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-252?text=o+zemědělství>

## 7 SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

### Seznam tabulek:

|   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| Tabulka 1: Základní informace o účetní jednotce .....   | 28                                  |
| Tabulka 2: Počty evidovaných dojnic v průběhu posledních let .....  | 33                                  |
| Tabulka 3: Produkce mléka v letech 2011-2019 .....  | 33                                  |
| Tabulka 4: Evidenční kategorie zvířat .....   | 35                                  |
| Tabulka 5: Analytické účty využívané účetní jednotkou .....   | 36                                  |
| Tabulka 6: Účetní operace v živočišné výrobě .....  | 37                                  |
| Tabulka 7: Plánové kalkulace využívaných výkonů .....   | 40                                  |
| Tabulka 8: Plánová kalkulace vlastních nákladů – Mléko/11 z roku 2005 .....                                 |                                     |
| <b>Error! Bookmark not defined.</b> Tabulka 9: Plánová kalkulace vlastních nákladů – Tele z roku 2005 ..... | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| Tabulka 10: Náklady na dojnice v roce 2019 .....  | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| Tabulka 11: Tržby z živočišné produkce .....  |                                     |
| <b>Error! Bookmark not defined.</b> Tabulka 12: Výpočet nákladů na mléko a tele do odstavu .....            | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| Tabulka 13: Ocenění hmotnostních přírůstků v kategorii Mladý chovný skot .....                              | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |
| Tabulka 14: Srovnání výsledků dle použitých metod kalkulací .....   | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |

### Seznam grafů:

|   |    |
|---|----|
| Graf 1: Stav aktiv účetní jednotky ke dni 31. 12. 2019 vyjádřený v procentech ..... | 30 |
| Graf 2: Rozdíly v ocenění produkce mléka v roce 2019 (v Kč/l) .....                 | 43 |



## **8 SEZNAM ZKRATEK**

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

HIM – hmotný investiční majetek

ŽV – živočišná výroba



