

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv

Tereza Šohajová

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Tereza Šohajová

Podnikání a administrativa

Název práce

Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv

Název anglicky

Valuation, accounting and reporting of biological assets

Cíle práce

Cílem práce je zjistit způsoby oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv podle právních předpisů ČR a identifikovat rozdíly od pojetí IAS/IFRS. Dalším cílem bude kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků různé velikosti.

Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude vypracována metodou syntézy tezí tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Vlastní část práce využije dotazníkového šetření, a to ke zjištění způsobu oceňování biologických aktiv podniků dle českých právních předpisů. Výsledky dotazníkového šetření budou doplněny daty z veřejně dostupných účetních závěrek. Dále bude použita metoda komparace řešení oceňování, účtování a vykazování.

Doporučený rozsah práce

40 – 60 stran

Klíčová slova

Biologické aktivum, oceňování, účtování, vykazování.

Doporučené zdroje informací

- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-907-7.
- FICBAUER, J. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. ISBN: 978-80-214-5390-6.
- RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza : metody, ukazatele, využití v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2028-4.
- STÁROVÁ, M. – ČERMÁKOVÁ, H. – HINKE, J. – SEIDL, L. – ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA. *Účetnictví pro podnikatele*. Praha: Česká zemědělská univerzita, 2017. ISBN 978-80-213-2740-5.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 21. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14. března 2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za odborné vedení mé bakalářské práce, za cenné rady a poznámky, za její čas a konzultace. Také bych chtěla poděkovat všem respondentům, kteří byli přínosem pro tuto bakalářskou práci. A nakonec velké poděkování patří mé rodině, která mi byla oporou při vypracovávání této práce

Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zaměřuje na oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv dle předpisů České republiky a identifikuje rozdíly od pojetí IAS/IFRS.

V teoretické části jsou charakterizována biologická aktiva, způsob oceňování, účtování a vykazování dle obou pojetí. Praktická část se věnuje oceňování, účtování a vykazování zemědělských podniků v České republice. Také kvantifikuje vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků.

V praktické části bylo vytvořeno dotazníkové šetření ke zjištění způsobu oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv v České republice. Dále byli ilustrovány fiktivní příklady na oceňování biologických aktiv dle obou pojetí.

Závěr bakalářské práce je zaměřen na metodu komparace řešení oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a také kvantifikuje vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků.

Klíčová slova: biologické aktivum, předpisy České republiky, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, oceňování, účtování, vykazování

Valuation, accounting and reporting of biological assets

Abstract

This bachelor thesis focuses on the valuation, accounting and reporting of biological assets according to the regulations of the Czech Republic and identifies differences from the concept of IAS / IFRS.

The theoretical part characterizes biological assets, valuation, accounting and reporting according to both concepts. The practical part is devoted to valuation, accounting and reporting of agricultural enterprises in the Czech Republic. It also quantifies the impact of differences on the financial situation and performance of agricultural holdings.

In the practical part, a questionnaire survey was created to determine the method of valuation, accounting and reporting of biological assets in the Czech Republic. Furthermore, fictitious examples of valuing biological assets according to both concepts were illustrated.

The conclusion of the bachelor thesis is focused on the method of comparing the solution of valuation, accounting and reporting of biological assets and also quantifies the impact of differences on the financial situation and performance of agricultural holdings.

Keywords: biological asset, regulations of the Czech Republic, International financial reporting standards, valuation, accounting, reporting

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	15
3.1 Účetnictví dle platných právních předpisů České republiky.....	15
3.1.1 Charakteristika biologických aktiv	15
3.1.2 Pěstitelské celky trvalých porostů.....	16
3.1.3 Dospělá zvířata a jejich skupiny	17
3.1.4 Výrobky a nedokončená výroba	18
3.1.5 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.....	20
3.2 Účetnictví dle IAS/IFRS	22
3.2.1 Charakteristika biologických aktiv	22
3.2.2 Oceňování	22
3.2.3 Účtování.....	24
3.2.4 Vykazování	25
3.3 Finanční situace a výkonnost	26
3.3.1 Bilanční suma	26
3.3.2 Výkonnost.....	26
4 Vlastní práce	27
4.1 Dotazníkové šetření.....	27
4.1.1 Identifikace respondentů z dotazníkového šetření.....	27
4.1.2 Rozbor dotazníkového šetření	30
4.2 Ilustrativní příklady	35
4.2.1 Pěstitelské celky trvalých porostů.....	35
4.2.2 Dospělá zvířata a jejich skupiny	37
4.2.3 Výrobky a nedokončená výroba	38
4.2.4 Mladá zvířata a jejich skupiny	39
5 Porovnání předpisů České republiky a IAS/IFRS	41
5.1 Oceňování	41
5.2 Účtování	41
5.3 Vykazování	42
6 Závěr.....	43
7 Seznam použitých zdrojů	44
8 Seznam příloh.....	45

Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozdělení biologických aktiv	15
Tabulka 2: Účtování pěstitelských celků trvalých porostů	16
Tabulka 3: Účtování dospělých zvířat a jejich skupin (vybrané transakce)	17
Tabulka 4: Účtování výrobků a nedokončené výroby	19
Tabulka 5: Účtování mladých a ostatních zvířat a jejich skupin	20
Tabulka 6: Účetní zobrazení pohybů zvířat v rámci zemědělské činnosti.....	24
Tabulka 7: Způsob účtování v závislosti na velikosti podniku	29
Tabulka 8: Rozdělení dospělých zvířat v závislosti na velikosti podniku	30
Tabulka 9: Rozdělení trvalých porostů v závislosti na velikosti podniku	31
Tabulka 10: Způsoby oceňování biologické produkce rostlinného charakteru v závislosti na způsobu účtování.....	33
Tabulka 11: Způsoby oceňování biologické produkce živočišného charakteru v závislosti na způsobu účtování.....	34
Tabulka 12: Ilustrativní příklad na Pěstitelské celky trvalých porostů dle předpisů České republiky	35
Tabulka 13: Ilustrativní příklad na Pěstitelské celky trvalých porostů dle IAS/IFRS	36
Tabulka 14: Ilustrativní příklad na Dospělá zvířata a jejich skupiny dle předpisů České republiky	37
Tabulka 15: Ilustrativní příklad na Dospělá zvířata a jejich skupiny dle IAS/IFRS.....	37
Tabulka 16: Ilustrativní příklad na Výrobky dle předpisů České republiky	38
Tabulka 17: Ilustrativní příklad na Výrobky dle IAS/IFRS.....	39
Tabulka 18: Ilustrativní příklad na Mladá zvířata a jejich skupiny dle předpisů České republiky	39
Tabulka 19: Ilustrativní příklad na Mladá zvířata a jejich skupiny dle IAS/IFRS	40

Seznam grafů

Graf 1: Velikost podniku	27
Graf 2: Výroba	28

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
D	Strana „dal“
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
EU	Evropská unie
FV	Fair value (reálná hodnota)
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MD	Strana „má dáti“
RV	Rostlinná výroba
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena
ŽV	Živočišná výroba

1 Úvod

Zemědělství existovalo už v době před našim letopočtem. Lidé díky němu získávali potravu pěstováním rostlin a domestikací zvířat. Během tak dlouhé doby lidé získávali zkušenosti a vědomosti, které využili k rozvoji a zdokonalení. Nynější formu zemědělské výroby lze definovat jako vědu, ale také umění, zabývající se pěstováním rostlin a chovem domestikovaných zvířat.

Zemědělská výroba patří mezi tradiční odvětví národního hospodářství České republiky. Zemědělství neprodukuje jen potraviny, ale i suroviny, paliva a vlákna. Česká republika vyváží maso, mléko, mléčné výrobky, sladkovodní ryby a chmel, zároveň dováží tropické ovoce, rýži, tabák a mořské ryby. Také je zde zaměstnána více než jedna třetina průběžně schopných lidí na celém světě.

V posledních letech se hodně usiluje o obnovu, zachování a zlepšení prostředí závislých na zemědělství. Proto vznikla řada opatření, investice pro konkurenceschopnost, inovace zemědělských subjektů, inovativní zemědělská technologie a mnoho dalších. Cílem je hospodářský rozvoj a nová pracovní místa.

Samotné účetnictví lze definovat jako písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku. Pro majitele podniku je hlavní to, že poskytuje informace o výkonnosti podniku. Aby tyto informace byly co nejvíce přesné, musí účetní jednotka zaznamenávat skutečné hodnoty aktiv a pasiv. Samozřejmě účetní jednotka také musí dodržovat účetní předpisy, které jsou stanoveny v zákoně o účetnictví a jiných platných právních předpisech.

Účetnictví v zemědělství je odlišné od jiných oborů. Je to dáno tím, že samotná zemědělská výroba je specifická svou činností. Proto tyto specifika musí být přenesena i do účetnictví zemědělského subjektu. Účetnictví v zemědělství upravují i mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které vznikly za účelem sjednocení účetnictví, a to ve standardu IAS 41 - Zemědělství.

Zemědělské subjekty mají možnost získat zemědělské dotace. Tyto zemědělské dotace vznikly za účelem toho, aby zemědělské subjekty stabilizovali své podnikání, ale také aby byli motivováni neničit životní prostředí a neopouštěli zemědělskou půdu.

Mezi platnými právními předpisy České republiky a mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS existují odlišnosti, z tohoto důvodu je dobré se tomuto tématu věnovat.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce v rámci literární rešerše je provést deskripci možných způsobů oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv podle právních předpisů České republiky a identifikovat rozdíly od pojetí IAS/IFRS. Cílem vlastní části bude zjistit způsoby oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv používané v českých zemědělských podnicích a kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků různé velikosti.

2.2 Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude vypracována metodou syntézy tezí tuzemských i zahraničních literárních zdrojů.

Vlastní část práce využije dotazníkové šetření, a to ke zjištění způsobu oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv podniků dle českých právních předpisů. Dotazníkové šetření bude vytvořeno pomocí Google Formuláře, které bude následně rozesíláno pomocí mailu zemědělským podnikům. Dále bude využita telefonická komunikace se zemědělskými subjekty. Budou použity uzavřené i otevřené otázky. Shromážděná data od vzorku respondentů budou následně analyzována a vyhodnocena. Respondenti budou zcela anonymní, aby byla zachována ochrana osobních dat.

Odlišnosti v oceňování budou ilustrovány fiktivními příklady. Tyto příklady budou vycházet z informací získaných v teoretické části bakalářské práce a také z cen získaných na szif.cz. V těchto příkladech se objeví prvotní pořízení, stav ke konci rozvahového dne a následně budou zjištěny rozdíly. Poté bude aplikována metoda komparace oceňování dle předpisů České republiky a IAS/IFRS.

Data z účetních závěrek získaných na justice.cz budou základem pro výpočet průměrné hodnoty biologických aktiv v různých velikostech zemědělských podniků. Tato průměrná cena bude použita pro kvantifikaci vlivu odlišností na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků různé velikosti.

Dále bude použita metoda komparace řešení oceňování, účtování a vykazování. Tato metoda bude vycházet z informací získaných v celé bakalářské práci.

3 Teoretická východiska

3.1 Účetnictví dle platných právních předpisů České republiky

Účetnictví v ČR vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a navazující vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tyto předpisy definují národní účetnictví v ČR, ale neboť je ČR členským státem Evropské unie, zasahují do obsahu předpisů i orgány EU – což se stalo v roce 2013, kdy vyšla směrnice č. 34/2013, kterou musely členské státy implementovat do dvou let. V ČR tak došlo v roce 2015 k rozsáhlé novelizaci s účinností od 1. 1. 2016. V této kapitole budou popsány způsoby oceňování, účtování a vykazování dle právních předpisů již po této novelizaci.

3.1.1 Charakteristika biologických aktiv

Aktiva lze obecně nazvat jako majetek podniku. Biologická aktiva mají specifický význam a způsob využití v zemědělství. Jsou to převážně živé organismy (zvířata, rostliny). Tyto aktiva lze rozdělit dle jejich funkce na dlouhodobá a krátkodobá, ale také dle výrobní oblasti na rostlinné a živočišné (Dvořáková, 2017).

Tabulka 1: Rozdělení biologických aktiv

Dlouhodobá	Rostlinná výroba	pěstitelské celky trvalých porostů
	Živočišná výroba	dospělá zvířata a jejich skupiny
Krátkodobá	Rostlinná výroba	výrobky, nedokončená výroba
	Živočišná výroba	mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Zdroj: vlastní zpracování dle Stárové, a kol., 2017

Do pěstitelských celků trvalých porostů patří „*vinice a chmelnice bez nosných konstrukcí a ovocné sady určité rozlohy a hustoty výsadby*“ (Stárová, a další, 2017). Za dospělá zvířata a jejich skupiny se považují zvířata, která podnik bude vlastnit déle než jeden rok a mají hodnotu ve výši stanovené účetní jednotkou, nebo hodnotu vyšší (např. dospělá zvířata určená k reprodukci a drůbež chovaná na násadová vejce). Mezi výrobky patří například u rostlinné výroby brambory, u živočišné výroby mléko. Do nedokončené výroby patří například u rostlinné výroby pěstování dvouletých a víceletých rostlin, u živočišné výroby líhnutí drůbeže. Za mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se považují zvířata, která podnik bude vlastnit méně než jeden rok a mají hodnotu menší než si účetní jednotka stanovila (Stárová, a další, 2017) a (Nepřechová, 2007).

3.1.2 Pěstitelské celky trvalých porostů

A. Oceňování

Pěstitelské celky trvalých porostů (dále jen „trvalé porosty“) jsou oceňovány podle způsobu pořízení. Nakupovaný trvalý porost se oceňuje v pořizovací ceně, to je cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Trvalých porost pořízený ve vlastní režii se oceňuje ve výši přímých nákladů a podílu nepřímých nákladů (Dvořáková, 2017).

Hodnota trvalého porostu se zvyšuje o všechny náklady vynaložené od výsadby až do doby plné plodnosti (Stárová, a další, 2017).

Trvalý porost se odepisuje podle doby životnosti porostu. Ta vychází z délky období, za které trvalý porost dosáhne plné plodnosti. Volba odpisové metody závisí na očekávaném vývoji užitků z trvalého porostu. Trvalé porosty patří do třetí odpisové skupiny (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

B. Účtování

Trvalé porosty jsou sledovány na účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů.

Tabulka 2: Účtování pěstitelských celků trvalých porostů

Případ č.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Pořízení nákupem	025	321
2.	Pořízení ve vlastní režii: náklady na výsadbu	025	588
3.	Náklady na pěstování až do okamžiku dosažení plné plodnosti	025	588
4.	Odpis od dosažení plné plodnosti	551	085
a)	Vyřazení pěstitelského celku (PC)	085	025
b)	Zúčtování zůstatkové ceny	54x*	085

*551 – mimořádný odpis, 541 – prodáváme majetek, 549 – trvalé zničení

Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové, 2017

C. Vykazování

V rozvaze se trvalé porosty vykazují v dlouhodobých aktivech na účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů.

V příloze k účetní závěrce účetní jednotka informuje o hodnotě plodonosné a neplodonosné části, o způsobu stanovení odpisů apod. (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

3.1.3 Dospělá zvířata a jejich skupiny

A. Oceňování

Oceňování u dospělých zvířat a jejich skupin (dále jen „dospělá zvířata“) závisí na způsobu pořízení. Dospělá zvířata nakupovaná se oceňují pomocí pořizovací ceny, to je cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Ale u dospělých zvířat z vlastního chovu se oceňuje podle příchovku a hodnoty následujících přírůstků. Hodnota dospělého zvířete z vlastního chovu se zvyšuje o náklady externí, jako je například veterinární kontrola, přeprava, ale obvykle se nezvyšuje o vnitropodnikové náklady. Tyto náklady musí být spojeny s jeho přeřazením. Pokud to tak není, tak není možné zvyšovat jeho hodnotu (Valder, 2008).

Dospělá zvířata se odepisují. Účetní jednotka si stanoví dobu odepisování dospělého zvířete podle předpokládané doby zařazení do chovu. Dále se musí rozhodnout, zda dospělá zvířata bude odepisovat individuálně nebo skupinově. Pro menší podniky je vhodný individuální odpis, ale naopak pro velké skupinový. Samozřejmě zde existují výjimky, protože individuálně se musí odepisovat tažná zvířata, plemenní a dostihový koně (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

B. Účtování

Dospělá zvířata jsou sledována na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Tabulka 3: Účtování dospělých zvířat a jejich skupin (vybrané transakce)

Případ č.	Popis účetního případu	MD	D
<i>Pořízení dospělého zvířete z vlastního chovu:</i>			
1.	Vyřazení zvířat ze zásob	584	124
2.	Aktivace DHM	042	588
3.	Externí náklady spojené s převodem	042	321
4.	Zařazení do dlouhodobého majetku	026	042
<i>Přeřazení zvířat do výkrmu:</i>			
1.	Vyřazení pořizovací ceny	086	026
2.	Odepsání ZC	551	086
3.	Zařazení do zásob	124	584

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové, 2017

C. Vykazování

V rozvaze se dospělá zvířata vykazují v dlouhodobých aktivech na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Dále se dospělá zvířata vykazují ve výkazu zisku a ztráty. Zde se vykazuje jejich pohyb na účtu 584 – Změna stavu zvířat. Na tomto účtu je zachycena výše změny stavu, neboli rozdíl mezi počátečním a konečným stavem dospělých zvířat (Dvořáková, 2017).

V příloze k účetní závěrce účetní jednotka informuje o způsobu oceňování, o druhu dospělých zvířat, o způsobu stanovení odpisů, o hospodářském užití apod. (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

3.1.4 Výrobky a nedokončená výroba

A. Oceňování

Výrobky i nedokončená výroba se oceňují vlastními náklady, které byly vynaloženy na jejich pěstování. Tyto náklady zahrnují přímé náklady a podíl výrobní režie. Mezi přímé náklady patří příprava půdy, setí, nebo sázení sazenic, náklady na pěstování (osivo, sazenice atd.), náklady na sklizeň, doprava, posklizňová úprava produkce (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

B. Účtování

Výrobky jsou sledovány na účtu 123 – Výrobky, zatímco nedokončená výroba na účtu 121 – Nedokončená výroba.

Tabulka 4: Účtování výrobků a nedokončené výroby

Případ č.	Popis účetního případu	MD	D
<i>Účtování výrobků:</i>			
1.	Převod sklizené produkce na sklad	123	583
2.	Náklady na posklizňovou úpravu	123	583
3.	Náklady na dopravu	123	583
4.	Vyskladnění produkce při prodeji	583	123
5.	Tržba	311	601
<i>Účtování nedokončené výroby:</i>			
1.	Náklady vynaložené na plodiny se sklízí v příštích letech	121.x*	581
2.	Manka a škody	549	121.x
3.	Převod v analytické evidenci na konci roku	121.xx*	121.x
4.	Náklady vynaložené na plodiny se sklízí v běžném období	121.xx	581
5.	Manka a škody	549	121.xx
6.	Sklizeň (odúčtování NV)	581	121.xx

*Analytická evidence (x – sklizeň v příštích letech, xx – sklizeň běžného období)

Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové, 2017

C. Vykazování

V rozvaze se výrobky a nedokončená výroba vykazují v oběžných aktivech na účtech 123 – Výrobky a 121 – Nedokončená výroba.

Dále se výrobky a nedokončená výroba vykazují ve výkazu zisku a ztráty. Zde se vykazuje jejich pohyb na účtech 581 – Změna stavu nedokončené výroby a 583 – Změna stavu výrobků. Na těchto účtech je zachycena výše změny stavu, neboli rozdíl mezi počátečním a konečným stavem výrobků a nedokončené výroby (Dvořáková, 2017).

V příloze k účetní závěrce účetní jednotka informuje o pěstovaných plodinách, o hodnotě nedokončené výroby apod. (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

3.1.5 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

A. Oceňování

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny (dále jen „mladá zvířata“) se oceňují dle způsobu pořízení. Nakupovaná mladá zvířata jsou oceňována pořizovací cenou, to je cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady. U mladých zvířat z vlastního chovu je to složitější. Zde jsou rozlišovány příchovky a přírůstky. Za příchovek je považováno narozené mládě a oceňuje se vlastními náklady (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

Zvířatům ve výkrmu se zvyšuje hmotnost a rostou, neboli dochází k biologické přeměně. U těchto zvířat se oceňuje náklady, které jsou spojeny s jeho chovem pomocí přírůstků. Přírůstky se dělí na hmotnostní a vzrůstové. Hmotnostní přírůstky, jak už z názvu napovídá, lze zjistit pravidelným vážením zvířete, zatímco vzrůstové přírůstky pravidelným měřením zvířete (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

Mladá zvířata lze rozdělovat individuálně nebo jako skupiny aktiv. Do skupiny aktiv jsou zařazeny homogenní skupiny zvířat. Tyto skupiny mohou být spojována na základě druhu a stáří, nebo podle místa ustájení (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

B. Účtování

Mladá zvířata jsou sledována na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Tabulka 5: Účtování mladých a ostatních zvířat a jejich skupin

Případ č.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Nákup zvířat	124	321
2.	Úhyny zvířat: zaviněné, nad normu přirozených úbytků, způsobené živelnou pohromou	549	124
3.	Příchovky, přírůstky zvířat z vlastního chovu	124	584
4.	Zvíře převedené z dlouhodobých aktiv k dokrmění	124	584
5.	Úbytky zvířat při: prodeji, přeřazení do základního stáda, úhynu v rámci norem přirozených úbytků, nutné porážce, brakaci	584	124
6.	Prodej zvířete (tržba)	311	601

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové, 2017

C. Vykazování

V rozvaze se mladá zvířata vykazují v oběžných aktivech na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Opravné položky k tomuto účtu se vykazují na účtu 195 – Opravná položka k mladým zvířatům a jejich skupinám (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

Dále se mladá zvířata vykazují ve výkazu zisku a ztráty. Zde se vyazuje pouze jejich pohyb na účtu 584 – Změna stavu zvířat. Na tomto účtu je zachycena výše změny stavu, neboli rozdíl mezi počátečním a konečným stavem zvířat (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

V příloze k účetní závěrce účetní jednotka informuje o způsobu oceňování a o druhu zvířat apod. (Dvořáková, 2017) a (Stárová, a další, 2017).

3.2 Účetnictví dle IAS/IFRS

International Financial Reporting Standards (IFRS) jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dříve nazývané International Accounting Standards (IAS) neboli mezinárodní účetní standardy. Vznikly za účelem sjednocení účetnictví. Téma této práce je ukotveno ve standardu IAS 41, který se týká zemědělství (Dvořáková, 2017).

Předmětem standardu IAS 41 jsou „*biologická aktiva užívaná v rámci zemědělské činnosti s výjimkou trvalých porostů po dosažení plné plodonosnosti, zemědělské produkce v okamžiku sklizně a státní dotace – pokud souvisejí se zemědělskou činností*“ (Dvořáková, 2017).

3.2.1 Charakteristika biologických aktiv

Standard IAS 41 definuje biologická aktiva jako živá zvířata nebo rostliny. Biologická aktiva lze rozdělit na konzumovaná a plodící biologická aktiva. Do konzumovaných biologických aktiv se řadí aktiva sklizená jako zemědělská produkce, nebo aktiva, která jsou prodávána jako biologická aktiva (dobytek, který je na výrobu masa, ryby v sádkách, plodiny atd.). Konzumovaná biologická aktiva se dělí podle druhů zvířat a plodin. Plodící biologická aktiva jsou založena na reprodukci a obnově živých organismů (dobytek, který je určený na vlnu, mléko, nebo plodí potomstvo, ovocné stromy atd.) (Dvořáková, 2017), (Hinke, 2007) a (Jílek, a další, 2013).

Tyto dvě skupiny lze dále dělit na zralá (dospělá) a nezralá biologická aktiva. Za zralá (dospělá) biologická aktiva se považují ta aktiva, která už dosáhla stadia, které je potřebné k jejich zamýšlenému využití (u rostlin okamžik sklizně, u zvířat okamžik plodnosti, nebo zabřeznutí). Zatímco nezralá biologická aktiva jsou taková aktiva, která nedosáhla tohoto stadia (Dvořáková, 2017), (Hinke, 2007) a (Jílek, a další, 2013).

3.2.2 Oceňování

Ve standardu IAS 41 je preferováno oceňování reálnou hodnotou (neboli „fair value“) sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Ve fair value se oceňuje už od okamžiku nabytí biologického aktiva. Dále se přeceňuje v okamžiku sestavení účetní závěrky.

Jsou případy, kdy lze použít pořizovací náklady. Pořizovací náklady se dají použít pokud se u dlouhodobého aktiva od jeho nabytí odehrála malá část biologické proměny (sazenice vysazená těsně před rozvahovým dnem), nebo pokud je nevýznamný vliv biologické transformace na cenu (Dvořáková, 2017) a (Hinke, 2007).

Standard IAS 41 také připouští v určitých případech oceňování historickou cenou, ale účetní jednotka musí dbát na požadavky jiných standardů (Dvořáková, 2017) a (Hinke, 2007).

A. Reálná hodnota

Pro stanovení reálné hodnoty neboli fair value (dále jen „FV“) se používá kótovaná cena na aktivním trhu s daným biologickým aktivem. *„Aktivní trh je trh, kde jsou splněny následující podmínky:*

- a) položky, které se na něm obchodují, jsou stejnorodé,*
- b) kdykoliv lze nalézt ochotné kupující a prodávající,*
- c) ceny jsou veřejně známé (jsou k dispozici).“* (Hinke, 2007).

Také se může stát, že existují dva aktivní trhy, pokud tato skutečnost nastane účetní jednotka použije cenu na trhu, který hodlá použít. Pokud aktivní trh vůbec neexistuje, pro stanovení FV se použije tržní určení ceny nebo hodnoty v souladu s IFRS 13 (Dvořáková, 2017).

Jak bylo zmíněno výše oceňuje se ve FV snížené o odhadnuté náklady prodeje. Do nákladů prodeje patří platby obchodníkům, zprostředkovatelům, komoditním burzám, regulačním institucím a odvody daní a cel. (Dvořáková, 2017).

Existují biologická aktiva, neboli kombinovaná aktiva, která jsou pevně spojena s pozemkem. U těchto aktiv nelze samostatně zjistit jejich FV. Jedná se o sady a lesy, neboli trvalé porosty, ale může to být i jiná rostlinná výroba. Pokud tedy je potřeba zjistit FV kombinovaných aktiv, tak lze použít cenu kombinovaných aktiv od které se odečte FV samotného pozemku a hodnota zlepšení půdy (Hinke, 2007).

Také je možné stanovení FV usnadnit pomocí skupin biologických aktiv. Tyto skupiny jsou tvořeny podle podstatných vlastností (stáří, kvalita). Vlastnosti se musí shodovat s takovými vlastnostmi, které využívá trh (Dvořáková, 2017), (Hinke, 2007) a (Jílek, a další, 2013).

3.2.3 Účtování

Standard IAS 41 neupravuje účetní modely, proto si každá účetní jednotka vytváří vlastní účetní model podle jejich požadavků a podmínek. Dále je možné vidět ilustrační účetní model, který lze pro tuto oblast použít.

Tabulka 6: Účetní zobrazení pohybů zvířat v rámci zemědělské činnosti

Případ č.	Popis účetního případu	MD	D
<i>V průběhu účetního období:</i>			
1.	Nákup mladých zvířat	Mladá zvířata	Peníze (závazky)
2.	Narození mladých zvířat	Mladá zvířata	Výnosy z rozeznání příchovku
3.	Vyřazení části mladých zvířat pro prodej	Náklady na prodaná zvířata	Mladá zvířata
4.	Prodej mladých zvířat	Peníze (pohledávky)	Tržby za mladá zvířata
<i>Na konci účetního období:</i>			
1.	Přecenění zbytku mladých zvířat na reálnou hodnotu (částka zvýšení)	Mladá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
<i>V průběhu dalšího účetního období:</i>			
1.	Převod mladých zvířat do základního stáda	Dospělá zvířata	Mladá zvířata
<i>Na konci dalšího účetního období:</i>			
1.	Přecenění zvířat dl. Majetku na reálnou hodnotu		
a)	Zvýšení reálné hodnoty	Dospělá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
b)	Snížení reálné hodnoty*	Náklady z přecenění na reálnou hodnotu	Dospělá zvířata

*Ke snížení reálné hodnoty může dojít vlivem poklesu tržní ceny masa či produktů.

Zdroj: vlastní zpracování dle Hinke, 2007

V tomto modelu je možné vidět pohyby mladých zvířat, jejich převod do základního stáda neboli do dlouhodobého majetku a přecenění na reálnou hodnotu v průběhu účetních období.

3.2.4 Vykazování

V účetní uzávěrcе účetní jednotka zveřejní následující informace:

Biologická aktiva oceněná reálnou hodnotou:

- a) popis všech skupin biologických aktiv
- b) druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv,
- c) nefinanční výši nebo odhad fyzického množství každé skupiny biologických aktiv
- d) metody a předpoklady použité pro určení FV snížené o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv
- e) celkový zisk nebo ztrátu, která vychází ze změn FV snížené o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv atd.

Biologická aktiva, která nejdou ocenit reálnou hodnotou:

- a) popis a vysvětlení proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná u daných skupin biologických aktiv
- b) pásmo odhadu, kde pravděpodobně leží FV (v případě zda je to možné)
- c) popis určení stanovení odpisů
- d) doba použitelnosti a odpisové sazby atd. (Dvořáková, 2017) a (Hinke, 2007).

3.3 Finanční situace a výkonnost

Tato oblast se zaměřuje na finanční situaci a výkonnost podniku. Finanční situaci a výkonnost podniku je možné zjistit pomocí bilanční sumy a výsledku hospodaření.

3.3.1 Bilanční suma

Bilanční suma je suma, která zachycuje stav majetku podniku (aktiv) nebo stav zdrojů jejich financování (pasiv). Často se bilanční suma zaměřuje s bilanční rovnicí. Bilanční rovnici lze definovat jako rovnici, kde se aktiva podniku rovnají pasivům podniku. Bilanční sumu lze najít v rozvaze, kde na jedné straně jsou aktiva a jejich celková suma a na druhé pasiva a jejich celková suma. Rozvaha se sestavuje vždy na začátku a konci účetního období (Čermáková, 2020) a (Růčková, 2019).

Bilanční suma je tedy stav aktiv a pasiv, jak bylo zmíněno výše. Z toho vyplývá, že změny v rozvahových účtech se odrazí i v bilanční sumě. Pokud se zvyšuje stav aktiv a pasiv, tak se zvyšuje i bilanční suma. Pokud se snižuje stav aktiv a pasiv, tak se snižuje i bilanční suma (Čermáková, 2020).

3.3.2 Výkonnost

Výkonnost podniku lze definovat jako to, co podnik vyrábí či poskytuje. Také je možné říct, že výkonnost podniku lze zjistit pomocí výsledku hospodaření (dále jen „VH“).

VH je možné definovat jako rozdíl mezi výnosy a náklady podniku. VH se člení na provozní, finanční, před zdaněním a po zdanění. Jednotlivé VH se od sebe liší, tím jaké výnosy a náklady zahrnují viz příloha 2 (Růčková, 2019).

Provozní VH je rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady. Finanční VH je rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady. VH před zdaněním je součet provozního a finančního VH. VH po zdanění je rozdíl mezi VH před zdaněním a daní z příjmů.

4 Vlastní práce

4.1 Dotazníkové šetření

Ve vlastní části práce bylo využito dotazníkové šetření (viz příloha 3) ke zjištění způsobu oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv v České republice. V dotazníkovém šetření bylo respondentům položeno 12 otázek. Toto šetření bylo zcela anonymní. Vyplněných dotazníků se vrátilo 22 z celkového počtu oslovených podniků. Návratnost byla velmi nízká, protože oslovených podniků bylo více jak 1 000.

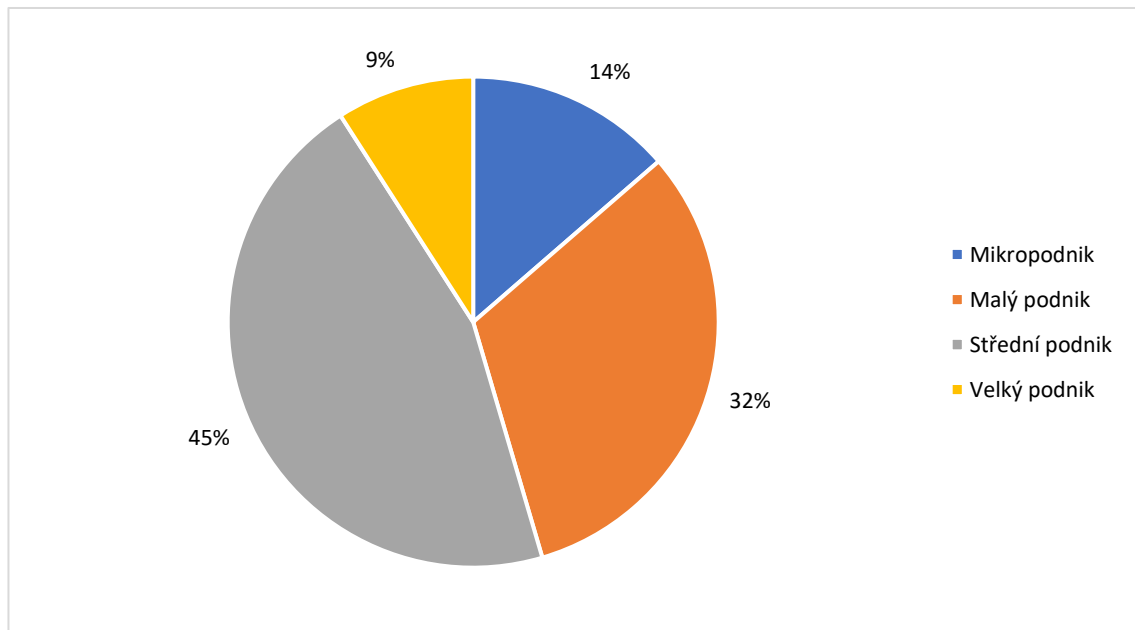
4.1.1 Identifikace respondentů z dotazníkového šetření

K identifikaci respondentů z dotazníkového šetření byli využity otázky na velikost společnosti, zaměření podniku (např. RV a ŽV), způsob účtování, účetní období, členění nákladů a zda společnost provádí audit.

1. Velikost společnosti

Velikost podniku byla rozdělena podle Svazu průmyslu České republiky. Z výsledků se dá říct, že dotazník z největší části vyplňovali středně velké podniky. Jednotlivé kategorie jsou v zastoupení: mikropodniky 3 (14%), malé podniky 7 (32%), střední podniky 10 (45%) a velké podniky 2 (9%). Výsledky jsou uvedeny v grafu 1.

Graf 1: Velikost podniku

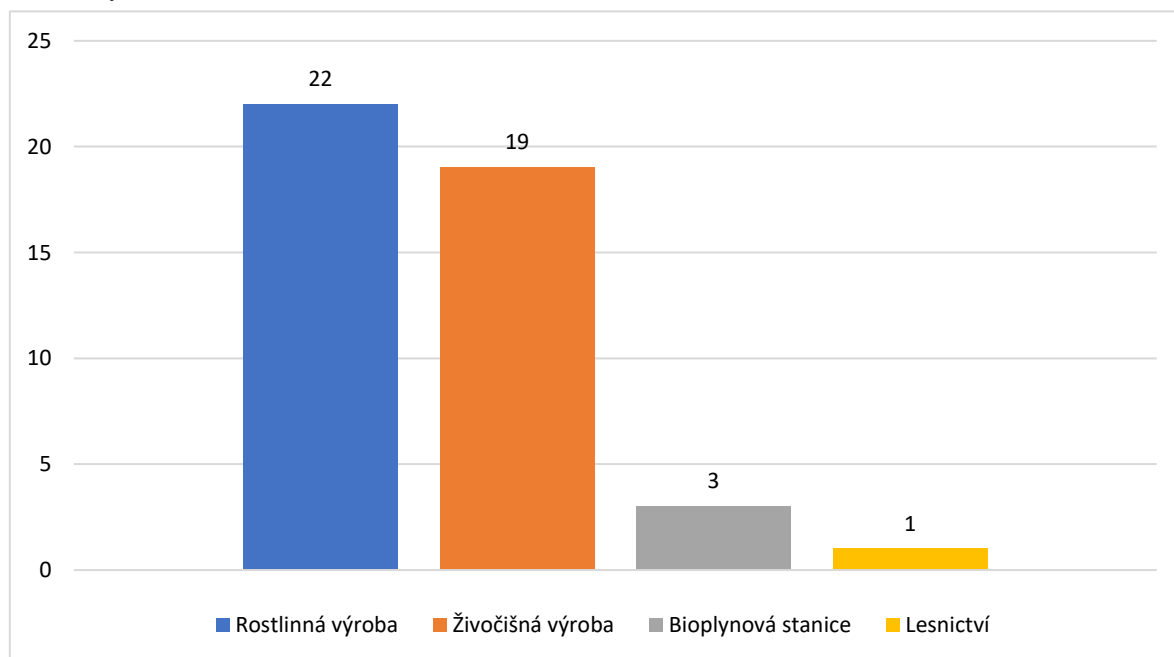


Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

2. Zaměření podniku

Druhá otázka se týkala zaměření podniku, neboli kterou zemědělskou činností se daný podnik zabývá. Z šetření vyplývá, že všechny podniky se zabývají rostlinnou výrobou, a většina i živočišnou výrobou. Jednotlivé kategorie jsou v zastoupení: rostlinná výroba 22, živočišná výroba 19, bioplynová stanice 3 a lesnictví 1, jak lze vidět v grafu 2.

Graf 2: Výroba



Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

3. Způsob účtování

Třetí otázka se zaměřovala na způsob účtování v daném zemědělském podniku. Zastoupení je: dle předpisů České republiky 21, dle IAS/IFRS 5 a daňová evidence 1. Z toho vyplývá, že většina se řídí předpisy České republiky, někteří oba způsoby kombinují a pouze jeden respondent se řídí pouze IAS/IFRS. Výsledky jsou zaneseny v tabulce 7.

Tabulka 7: Způsob účtování v závislosti na velikosti podniku

Způsob účtování	Velikost podniku			
	Mikropodnik	Malý	Střední	Velký
Dle předpisů České republiky	2	7	7	0
Dle IAS/IFRS	0	0	0	1
Kombinace předpisů České republiky a IAS/IFRS	0	0	3	1
Daňová evidence	1	0	0	

Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

4. Účetní období

Tato otázka zněla „Jaké účetní období využíváte?“. Zastoupení je: kalendářní rok 22 (100%), hospodářský rok 0 (0%). Z toho vyplývá jednoznačná odpověď, že všechny podniky využívají kalendářní rok.

5. Členění nákladů

Otázka na členění nákladů vychází téměř nerozhodně, jen s malou nadvládou druhových nákladů. Zastoupení: účelové 9 (45%) a druhové 11 (55%).

6. Audit

Tato otázka směřovala na skutečnost, zda podnik provádí audit, či nikoliv. Zastoupení: ano 16 (73%), ne 6 (27%). Takže je možné říct, že podniky převážně provádí audit.

4.1.2 Rozbor dotazníkového šetření

1. Způsob rozdělení dospělých zvířat

Tato otázka zněla „Na jaké skupiny rozdělujete účet Dospělá zvířata a jejich skupiny?“. Čtyři respondenti uvedli, že o dospělých zvířatech neúčtují. Další respondenti uváděli různá rozdělení. U skotu se objevovali možnosti rozdělení jako dojnice, chovná zvířata k reprodukci, chovný býk, KTPM neboli krávy s tržní produkcí mléka, jalovice, vysokobřezí jalovice, jatečná zvířata a výkrm skotu. U koní jeden podnik uvedl rozdělení na koně v odchovu a koně ve výcviku. U prasat podnik uvedl prasnice a výkrm prasat. Dále se objevilo základní stádo daňků, ryby a dva podniky uvedly, že nerozdělují účet 026.

Tabulka 8: Rozdělení dospělých zvířat v závislosti na velikosti podniku

Rozdělení dospělých zvířat	Velikost podniku			
	Mikropodnik	Malý	Střední	Velký
Neúčtují	1	2	1	0
Nerozdělují účet 026	1	1	0	0
Základní stádo (skotu, prasat, daňků)	0	1	2	1
<i>Rozdělení skotu:</i>				
Dojnice	0	3	0	0
Chovná zvířata (k reprodukci, chovný býk)	1	2	1	0
KTPM	0	2	0	1
Jalovice (vysokobřezí)	0	0	1	0
Jatečná zvířata	0	0	1	0
Výkrm skotu	0	0	1	0
<i>Rozdělení koní:</i>				
Koně v odchovu, ve výcviku	0	0	1	0
<i>Rozdělení prasat:</i>				
Prasnice	0	0	1	0
Výkrm prasat	0	0	1	0
<i>Ostatní rozdělení:</i>				
Ryby	0	1	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

V tabulce 8 jde vidět rozdělení dospělých zvířat v závislosti na velikosti podniku. Dá se říct, že nejvíce kategorií dospělých zvířat mají střední podniky, naopak nejméně mikropodniky. Dále nejčastěji podniky využívají rozdělení na základní stádo a chovná zvířata.

2. Způsob rozdělení trvalých porostů

Znění této otázky bylo „Na jaké skupiny rozdělujete účet Pěstitelské celky trvalých porostů?“. Zde se znovu projevila různorodost odpovědí. Sedm respondentů uvedlo, že nevlastní trvalé porosty. Jeden podnik všechny pozemky účtuje pod účtem 031 – Pozemky a následně je rozděluje pouze v majetku dle druhu. Další tři podniky sdělili, že nerozdělují tento účet. Ostatní podniky uváděli rozdělení na TTP neboli trvalé travní porosty (produkce sena, senáží a pastviny), ovocné sady (jablka, hrušky, rybíz), trávy na orné půdě, obilí, krmné plodiny, rybníky a lesy.

Tabulka 9: Rozdělení trvalých porostů v závislosti na velikosti podniku

Rozdělení trvalých porostů	Velikost podniku			
	Mikropodnik	Malý	Střední	Velký
Nevlastní	1	3	2	1
Účet 031	0	0	1	0
Nerozdělují	1		2	
TTP (produkce sena, senáží a pastviny)	1	2	3	0
Ovocné sady	0	0	1	1
Trávy na orné půdě	0	1	0	0
Obilí a krmné plodiny	1	0	0	0
Rybníky	0	1	0	0
Lesy	0	0	1	0

Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

Z tabulky 9, která se zaměřuje na rozdělení trvalých porostů v závislosti na velikosti podniku, lze říct, že nejvíce kategorií opět mají střední podniky. Také z této tabulky vyplývá, že nejčastěji podniky vlastní TTP, ať už na produkci sena a senáží, nebo pastviny.

3. Počet biologických aktiv za poslední uzavřené účetní období.

Podniky uváděli biologická aktiva v kusech nebo v peněžních jednotkách.

Příklady odpovědí podniků, které uvedli aktiva v kusech:

- cca 2 000 ks všech kategorií skotu, 3 000 ks prasat (předvýkrm, výkrm), cca 15 druhů plodin (např. pšenice, ječmen, svazenka, kukuřice, zelí, mák bílý, kmín kořený dvouletý, hrách,...);
- cca 1 200 ks dojnic;
- 630 ks zvířat.

Příklady odpovědí podniků, které uvedli aktiva v peněžních jednotkách:

- ZS zvířat 3 970 tis. Kč, zásoby zvířat 5 620 tis. Kč, výrobky RV tržní na skladě 14 324 tis. Kč, výrobky RV pro vlastní spotřebu 8 340 tis. Kč;
- drůbež/zásoby cca 60 mil. Kč, nedokončená výroba RV cca 1 700 tis. Kč;
- RV: 14 356 tis. Kč, ŽV: 9 756 tis. Kč;
- CAS (nákladová cena): 61 053 tis. Kč, IFRS: 68 649 tis. Kč.

4. Způsoby oceňování biologické produkce rostlinného charakteru

U této otázky se objevili odpovědi jako:

- tržní ceny;
- kalkulace (vlastní náklady);
- přímé náklady;
- CAS – nákladová cena;
- IFRS – reálná cena, ocenění dle stanoveného modelu;
- výkupní cena za tunu dané komodity na světové burze Matif;
- stálé ceny z tříletého průměru;
- stálé produkční ceny.

Tabulka 10: Způsoby oceňování biologické produkce rostlinného charakteru v závislosti na způsobu účtování

Způsoby oceňování biologické produkce rostlinného charakteru	Způsob účtování		
	Dle předpisů České republiky	Dle IAS/IFRS	Kombinovaná forma
Tržní ceny	1	0	1
Kalkulace (vlastní náklady)	6	1	2
Přímé náklady	1	0	1
CAS – nákladová cena	0	0	1
IFRS – reálná cena	0	0	1
Výkupní cena	1	0	0
Stálé ceny z tříletého průměru	1	0	0
Stálé produkční ceny	1	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

V tabulce 10 jsou způsoby oceňování biologické produkce rostlinného charakteru v závislosti na způsobu účtování. Zde je možné vidět, že nejvíce podniky využívají kalkulaci. Kalkulaci používá i podnik, který uvedl, že účtuje dle IAS/IFRS. U podniků, které účtují dle předpisů České republiky se objevuje několik způsobů oceňování, ale nejčastěji také aplikují kalkulaci.

5. Způsoby oceňování biologické produkce živočišného charakteru

Na tuto otázku podniky odpovídali:

- kalkulace (vlastní náklady);
- přímé náklady;
- náklady na krmný den;
- CAS – nákladová cena;
- IFRS – reálná cena, ocenění dle stanoveného modelu;
- stálé ceny z tříletého průměru;
- stálé produkční ceny;
- náklad na krmný den.

Tabulka 11: Způsoby oceňování biologické produkce živočišného charakteru v závislosti na způsobu účtování

Způsoby oceňování biologické produkce živočišného charakteru	Způsob účtování		
	Dle předpisů České republiky	Dle IAS/IFRS	Kombinovaná forma
Kalkulace (vlastní náklady)	5	1	2
Přímé náklady	1	0	1
Náklady na krmný den	1	0	0
CAS – nákladová cena	0	0	1
IFRS – reálná cena	0	0	1
Výkupní cena	0	0	0
Stálé ceny z tříletého průměru	1	0	0
Stálé produkční ceny	1	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle dotazníkového šetření

Způsoby oceňování biologické produkce živočišného charakteru v závislosti na způsobu účtování je možné vidět v tabulce 11. Opět se nejčastěji objevuje kalkulace, kterou využívá i podnik, který účtuje dle IAS/IFRS. A také kalkulaci nejčastěji používají podniky účtující dle předpisů České republiky.

6. Vykazování biologických aktiv v účetní závěrce

V této poslední otázce se podniky většinou shodovali. Odpovědí tedy jsou stavy, druhy a hodnota biologických aktiv, způsob oceňování, odpisy, nedokončená výroba, produkce RV a ŽV. Podnik, který účtuje dle předpisů České republiky například uvedl: rozsah dle vyhlášky č. 500/2002 Sb..

4.2 Ilustrativní příklady

Odlišnosti v oceňování biologických aktiv budou ilustrovány fiktivními příklady. Bude zde uvedeno jak se oceňuje dle předpisů České republiky a IAS/IFRS. V příkladech se objeví prvotní pořízení, stav ke konci rozvahového dne a následně budou zjištěny rozdíly. Ceny jednotlivých biologických aktiv budou brány z internetového zdroje szif.cz za rok 2021.

Dle výsledků dotazníkového šetření je možné říct, že mikropodniky a malé podniky nevyužívají způsob účtování dle IAS/IFRS. Tudíž je nutné kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost pouze u středních a velkých podniků.

Z vybraných účetních závěrek středních a velkých zemědělských podniků budou vytvořeny průměrné hodnoty biologických aktiv. Tyto průměrné hodnoty budou využity pro kvantifikaci vlivu odlišností na finanční situaci a výkonnost.

4.2.1 Pěstitelské celky trvalých porostů

U trvalých porostů zemědělský podnik nakoupil ovocný sad.

A. Dle předpisů České republiky

Hodnota ovocného sadu je 200 000 Kč.

Tabulka 12: Ilustrativní příklad na Pěstitelské celky trvalých porostů dle předpisů České republiky

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup ovocného sadu	200 000	025	321
2.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	200 000	702	025

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 12 byl nakoupený ovocný sad oceňován pořizovací cenou, která byla 200 000 Kč. V této hodnotě byl na konci účetního období převeden na účet 702 – Konečný účet rozvázný.

B. Dle IAS/IFRS

Fair value ovocného sadu k 1.1. 200 000 Kč a k 31.12. 180 000. Kč

Tabulka 13: Ilustrativní příklad na Pěstitelské celky trvalých porostů dle IAS/IFRS

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup ovocného sadu	200 000	025	321
2.	Přecenění na reálnou hodnotu k 31.12. (+, -)	20 000	Náklady z přecenění na reálnou hodnotu	025
3.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	180 000	702	025

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 13 byl nakoupený ovocný sad oceňován ve fair value, která k 1.1. byla 200 000 Kč. Na konci účetního období došlo k přecenění na reálnou hodnotu, která k 31.12. byla 180 000 Kč. Tímto přeceněním došlo k nákladům z přecenění v hodnotě 20 000 Kč. Z tohoto důvodu bylo na konci účetního období na účet 702 převedeno pouze 180 000 Kč.

C. Rozdíly

Rozdíl tedy vznikl v rozvaze, kde dle předpisů České republiky je hodnota ovocného sadu 200 000 Kč, zatímco dle IAS/IFRS pomocí přecenění jen 180 000 Kč.

Další rozdíl je ve výsledku hospodaření, který se u IAS/IFRS snížil o náklady z přecenění na reálnou hodnotu neboli o 20 000 Kč.

U středních zemědělských podniků byla zjištěna průměrná hodnota trvalých porostů ve výši 362 000 Kč. Pokud bychom provedli přecenění dle IAS/IFRS, rozdíl v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty by se pohyboval v desetitisících Kč.

U velkých zemědělských podniků byla zjištěna průměrná hodnota trvalých porostů ve výši 15 270 000 Kč. Z toho vyplývá, že při přecenění dle IAS/IFRS by se rozdíl v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty pohyboval v milionech Kč.

4.2.2 Dospělá zvířata a jejich skupiny

U dospělých zvířat zemědělský podnik nakoupil dojnici o hmotnosti 300 kg.

A. Dle předpisů České republiky

Dojnice v hodnotě 19 125 Kč (6 375 Kč/100 kg), doprava byla za 2 000 Kč a externí veterinář provedl veterinární prohlídku v ceně 1 500 Kč (SZIF, 2021).

Tabulka 14: Ilustrativní příklad na Dospělá zvířata a jejich skupiny dle předpisů České republiky

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup zvířete	19 125	042	321
2.	Faktura za dopravu	2 000	042	588
3.	Veterinární prohlídka externistou	1 500	042	321
4.	Zařazení do dlouhodobého majetku	22 625	026	042
5.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	22 625	702	026

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 14 byla nakupená dojnice oceňována pořizovací cenou. Díky vedlejším pořizovacím nákladům byla hodnota dojnice 22 625 Kč. Na konci účetního období byla tato částka převedena na účet 702.

B. Dle IAS/IFRS

Fair value dojnice za 100 kg k 1.1. 6 375 Kč a k 31.12. 7 502 Kč (SZIF, 2021).

Tabulka 15: Ilustrativní příklad na Dospělá zvířata a jejich skupiny dle IAS/IFRS

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup zvířete	19 125	026	321
2.	Přecenění na reálnou hodnotu k 31.12.(+, -)	3 381	026	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
3.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	22 506	702	026

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 15 byla nakoupená dojnice oceňována ve fair value, která byla k 1.1. 6 375 Kč/100 kg a k 31.12. 7 502 Kč/100 kg. Na konci účetního období tedy došlo k přecenění a vznikly výnosy v hodnotě 3 381 Kč. Dále byla dojnice převedena na účet 702 v hodnotě 22 506 Kč.

C. Rozdíly

Rozdíl se objevuje v rozvaze, kde dle předpisů české republiky je hodnota dojnice 22 625 Kč a to z důvodu existence vedlejších pořizovacích nákladů. Na druhou stranu dle IAS/IFRS jen 22 506 Kč, přestože přeceněním došlo ke zvýšení hodnoty dojnice.

Ve výsledku hospodaření dochází také k rozdílu, protože dle IAS/IFRS nám vznikl výnos z přecenění v hodnotě 3 381 Kč. A to je důvod zvýšení i VH.

U středních zemědělských podniků byla zjištěna průměrná hodnota dospělých zvířat ve výši 11 484 000 Kč. Pokud bychom provedli přecenění dle IAS/IFRS, rozdíl v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty by se pohyboval v milionech Kč.

U velkých zemědělských podniků byla zjištěna průměrná hodnota dospělých zvířat ve výši 22 638 000 Kč. Z toho vyplývá, že při přecenění dle IAS/IFRS by se rozdíl v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty pohybovat také v milionech Kč.

4.2.3 Výrobky a nedokončená výroba

Zemědělský podnik sklídl 10,2 t pšenice potravinářské.

A. Dle předpisů České republiky

Pšenice potravinářská je v hodnotě 50 643 Kč (4 965 Kč/t) (SZIF, 2021).

Tabulka 16: Ilustrativní příklad na Výrobky dle předpisů České republiky

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Převod sklizené produkce na sklad	50 643	123	583
2.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	50 643	702	123

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 16 byla pšenice potravinářská oceňována vlastními náklady, které byly stanoveny ve výši 4 965 Kč/t. Tudíž při sklizení 10,2 t její celková hodnota činila 50 643 Kč. V této výši byla převedena na účet 702.

B. Dle IAS/IFRS

Fair value jedné tuny pšenice potravinářské k 1.1. 4 965 Kč a dále už se na FV nepřeceňuje, protože nespádá do standardu IAS 41, ale do standardu IAS 2 (SZIF, 2021).

Tabulka 17: Ilustrativní příklad na Výrobky dle IAS/IFRS

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Převod sklizené produkce na sklad	50 643	123	583
2.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	50 643	702	123

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 17 byla sklizená pšenice potravinářská oceňována ve fair value. Ta byla k 1.1. 4 965 Kč/t. Celková hodnota sklizené pšenice potravinářské byla 50 643 Kč. Tato částka byla na konci účetního období převedena na účet 702.

C. Rozdíly

V této části byl objeven jediný rozdíl. Tímto rozdílem je, že dle předpisů České republiky se jedná o výrobní cenu, zatímco dle IAS/IFRS o tržní cenu.

4.2.4 Mladá zvířata a jejich skupiny

U mladých zvířat zemědělský podnik nakoupil mladého býka.

A. Dle předpisů České republiky

Mladý býk je v ceně 8 649 Kč. Dále byl přepraven za 1 000 Kč (SZIF, 2021).

Tabulka 18: Ilustrativní příklad na Mladá zvířata a jejich skupiny dle předpisů České republiky

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup zvířat	8 649	124	321
2.	Faktura za dopravu	1 000	124	321
3.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	9 649	702	124

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 18 byl mladý býk oceňován pořizovací cenou v hodnotě 8 649 Kč. Dále se objevil vedlejší pořizovací náklad v hodnotě 1 000 Kč. Na konci účetního období byl na účet 702 převeden v hodnotě 9 649 Kč.

B. Dle IAS/IFRS

Fair value mladého býka k 1.1. 8 649 Kč a k 31.12. 9 865 Kč (SZIF, 2021).

Tabulka 19: Ilustrativní příklad na Mladá zvířata a jejich skupiny dle IAS/IFRS

Případ č.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup zvířat	8 649	124	321
2.	Přecenění na reálnou hodnotu k 31.12.(+, -)	1 216	124	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
3.	Převod zůstatku při uzavření účetních knih	9 865	702	124

*Čísla a názvy účtů viz příloha 1.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 19 byl mladý býk oceňován ve fair value, kde byla hodnota FV k 1.1. 8 649 Kč. Na konci účetního období došlo k přecenění, kdy FV k 31.12 byla 9 865 Kč. Vznikly tedy výnosy ve výši 1 216 Kč. Dále byl mladý býk převeden na účet 702 v částce 9 865 Kč.

C. Rozdíly

První rozdíl můžeme nalézt v rozvaze. Dle předpisů České republiky je hodnota mladého býka 9 649 Kč a to pomocí vedlejších pořizovacích nákladů. Dále dle IAS/IFRS je hodnota mladého býka 9 865 Kč. Tato částka se zvýšila pomocí přecenění na reálnou hodnotu.

Druhý rozdíl nastává ve výsledku hospodaření, kde dle IAS/IFRS se vytvořil výnos z přecenění na reálnou hodnotu ve výši 1 216 Kč. Tímto výnosem se zvýšil i VH.

U středních zemědělských podniků byla zjištěna průměrná hodnota mladých zvířat ve výši 18 547 000 Kč. Pokud bychom provedli přecenění dle IAS/IFRS, rozdíl v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty by se pohyboval v milionech Kč.

U velkých zemědělských podniků byla zjištěna průměrná hodnota trvalých porostů ve výši 47 315 500 Kč. Z toho vyplývá, že při přecenění dle IAS/IFRS by se rozdíl v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty pohybovat také v milionech Kč.

5 Porovnání předpisů České republiky a IAS/IFRS

Na základě rozboru předpisů České republiky a IAS/IFRS je možné říct, že existují odlišnosti v účtování, oceňování a vykazování biologických aktiv.

První rozdíl je možné vidět už v samotném vymezení biologických aktiv. Dle předpisů České republiky se pohybujeme v rámci dlouhodobého majetku i zásob. Zatímco dle IAS/IFRS jde pouze o rozsah standardu IAS 41 – Zemědělství, který se týká pouze dlouhodobých biologických aktiv.

5.1 Oceňování

Při oceňování biologických aktiv existuje několik odlišností. Odlišnosti se objevují v ocenění při pořízení biologických aktiv, ale i v úpravě účetní hodnoty k rozvahovému dni.

Dle předpisů České republiky je možné při pořízení použít pořizovací cenu, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cenu. Zatímco dle IAS/IFRS je upřednostňována fair value (reálná hodnota), ale také lze použít pořizovací cenu nebo historickou cenu.

Na konci účetního období neboli k rozvahovému dni se dle IAS/IFRS musí provést přecenění na reálnou hodnotu, to může mít za následek zvýšení nebo snížení hodnoty biologických aktiv. Dle předpisů České republiky se nic takového neprovádí, ale může dojít ke snížení hodnoty biologických aktiv pomocí opravných položek.

5.2 Účtování

V účtování biologických aktiv byli nalezeny následující rozdíly.

Hlavním rozdílem je tu právě již zmíněné přecenění na reálnou hodnotu, které v předpisech České republiky neexistuje, zatímco u IAS/IFRS ano. S tím souvisí to, že v IAS/IFRS najdeme účty jako Výnosy/Náklady z přecenění na reálnou hodnotu.

Další odlišnost je v převodu mladých zvířat do základního stáda neboli do dospělých zvířat. Dle předpisů České republiky se používá účet 584 – Změna stavu zvířat, zatímco dle IAS/IFRS jsou mladá zvířata rovnou převedena na účet 062 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Při úbytku zvířat při prodeji se objevuje další rozdíl. V České republice se využívá účet 584 – Změna stavu zvířat a dle IAS/IFRS naopak Náklady na prodaná zvířata.

Jako poslední rozdíl je možné uvést prodej mladých zvířat, kdy dle předpisů České republiky se aplikuje účet 601 – Tržby za vlastní výrobky a dle IAS/IFRS účet Tržby za mladá zvířata.

5.3 Vykazování

Ve standardu IAS 41 – Zemědělství je přesně definováno, co musí účetní jednotka vykázat a zveřejnit. Tyto informace ale v České republice vyžadovány nejsou a často se nedají ani zjistit v rámci Českého účetního systému.

Dle předpisů České republiky jsou biologická aktiva vykazována v rozvaze na příslušných účtech a výkazu zisku a ztráty. Dále v příloze k účetní závěrce účetní jednotka informuje o druhu, způsobu oceňování, stavu biologických aktiv, o způsobu stanovení odpisů apod.

Dle IAS/IFRS jsou biologická aktiva také vykazována v rozvaze na příslušných účtech a výkazu zisku a ztráty. Dále účetní jednotka musí v příloze k účetní závěrce vykázat a zveřejnit popis všech skupin biologických aktiv, druhy činností, stanovení FV, zisk/ztrátu vycházející ze změn FV atd.

Dále je možné říct, že oceňování a účtování biologických aktiv dle IAS/IFRS má velký vliv na sestavení účetních výkazů (rozvahu, výkaz zisku a ztráty), ale i na samotný výsledek hospodaření. U středních zemědělských podniků se změny pohybovaly v desetitisících nebo milionech Kč, zatímco u velkých zemědělských podniků ze změny pohybovaly pouze v milionech Kč.

6 Závěr

Tato bakalářská práce se zaměřuje na způsoby oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv. První část práce se zabývá platnými právními předpisy České republiky a mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), a to ve standardu IAS 41 – Zemědělství. V druhé části práce bylo zpracováno dotazníkové šetření a ilustrativní příklady, kde bylo využito poznatků z teoretické části na oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv.

V této bakalářské práci bylo identifikováno hned několik odlišností v oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv mezi předpisy České republiky a mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS, týkající se standardu IAS 41.

Hlavním rozdílem mezi předpisy České republiky a IAS/IFRS je, že v Českém účetním systému neexistuje účetní standard, který se týká biologických aktiv a zemědělské produkce. Existuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví. Z tohoto důvodu se zemědělské podniky v České republice často spoléhají na literární publikace, které popisují možné účetní předpisy týkající se zemědělské činnosti, ale tyto publikace nemusí objasňovat veškeré situace, které v zemědělském podniku mohou nastat.

Rozdíly v oceňování se objevují při pořízení biologického aktiva i při úpravě účetní hodnoty ke konci účetního období. Odlišnosti v účtování jsou zejména v přecenění na reálnou hodnotu, ale i u mladých a dospělých zvířat. U vykazování jsou IAS/IFRS podstatně obsáhlejší než předpisy České republiky.

Podle analýzy dotazníkového šetření je možné říct, že v České republice zemědělské subjekty oceňují, účtují a vykazují z největší části dle předpisů České republiky.

Ilustrativní příklady odhalily, že IAS/IFRS mají značný vliv na sestavení účetních výkazů i na samotný výsledek hospodaření. U středních podniků se změny pohybovaly v desetitisících a milionech Kč a u velkých podniků v milionech Kč.

Přestože zemědělství existovalo už v době před naším letopočtem a patří mezi tradiční odvětví národního hospodaření České republiky, tak se zemědělské podniky musí potýkat s problémy a nejasnostmi, které jim jejich činnost přináší. Podpora přichází ve formě zemědělských dotací, které mají možnost podniky získat. Tyto dotace jim pomáhají stabilizovat své podniky a motivují je k dalšímu hospodaření.

7 Seznam použitých zdrojů

- AGRO - Měřín, a.s. 2021.** Justice.cz. *Veřejný rejstřík a Sbirka listin*. [Online] 23. 08 2021. [Citace: 10. 03 2022.]
<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=d9f970c2616547a59d7b711ee1479214>. B 1085.
- Čermáková, Helena. 2020.** *Cvičení z teorie účetnictví*. Praha : Česká zemědělská univerzita, 2020. 978-80-213-2733-7.
- Dvořáková, D. 2017.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno : BizBooks, 2017. 978-80-265-0692-8.
- . **2017.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha : Wolters Kluwer, 2017. 978-80-7552-907-7.
- Hinke, Jana. 2007.** *Účetní systém IAS/IFRS*. Praha : Kernberg Publishing, 2007. 978-80-903962-2-7.
- Jílek, Josef a Svobodová, Jitka. 2013.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha : Grada, 2013. 978-80-247-4710-1.
- LUKROM plus s.r.o. 2021.** Justice.cz. *Veřejný rejstřík a Sbirka listin*. [Online] 11. 08 2021. [Citace: 10. 03 2022.]
<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=1a9e0532a1f54525b6b2962274518ca7>. C 25933.
- Neplechová, Marta. 2007.** *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc : ANAG, 2007. 978-80-7263-393-7.
- Růčková, P. 2019.** *Finanční analýza : metody, ukazatele, využití v praxi*. Praha : Grada Publishing, 2019. 978-80-271-2028-4.
- Stárová, M., a další. 2017.** *Účetnictví pro podnikatele*. Praha : Česká zemědělská univerzita, 2017. 978-80-213-2740-5.
- SZIF. 2021.** szif.cz. *Státní zemědělský intervenční fond*. [Online] 2021. [Citace: 10. 03 2022.] <https://www.szif.cz/cs/cenovy-servis>.
- ÚSOVSKO AGRO s.r.o. 2021.** Justice.cz. *Veřejný rejstřík a Sbirka listin*. [Online] 11. 06 2021. [Citace: 10. 03 2022.]
<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=920a6b7504094ac8bd773e542b24f6ef>. C 59383.
- Vachtová, Jitka. 2020.** ucetnicek.cz. *Účetníček*. [Online] 2. 10 2020. [Citace: 10. 8 2021.]
<https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/13>.
- . **2020.** ucetnicek.cz. *Účetníček*. [Online] 11. 12 2020. [Citace: 22. 8 2021.]
<https://www.ucetnicek.cz/assets/images/articles/00372/vykaz-zisku-a-ztraty-ve-zkracenem-rozsahu-druhove-cleneni.pdf>.
- Valder, Antonín. 2008.** *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha : ASPI, 2008. 978-80-7357-388-1.
- ZEMOS a.s. 2021.** Justice.cz. *Veřejný rejstřík a Sbirka listin*. [Online] 21. 07 2021. [Citace: 10. 03 2022.]
<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=b8d9f0eb886849d18c86e33b6f90b8ca>. B 1651.

8 Seznam příloh

Příloha 1: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty – vzor, zkrácená verze

Příloha 3: Dotazník

Příloha 1: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Povolenky na emise
- 017 – Preferenční limity
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

- 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Podíly – ovládaná a ovládající osoba
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku

- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSoby

11 – Materiál

- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní činnosti

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům
- 194 – Opravná položka k výrobkům
- 195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 – Opravná položka k zálohám na zvířata

- 199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně

- 211 – Pokladna
- 213 – Ceniny

22 – Peněžní prostředky na účtech

- 221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé úvěry

- 231 – Krátkodobé úvěry
- 232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

- 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

- 261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Odběratelé
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 – Dodavatelé
- 322 – Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté provozní zálohy
- 325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace
- 349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společníky

- 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 – Pohledávky - podstatný vliv
- 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 – Pohledávky za společníky ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

36 – Závazky ke společníkům

- 361 – Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 – Závazky - podstatný vliv
- 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti

37 – Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje závodu
- 372 – Závazky z koupě závodu
- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 – Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 – Nakoupené opce
- 377 – Prodané opce
- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné závazky

38 – Přejícné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Komplexní náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím

- vztahům a vnitřní zúčtování
- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet při společnosti (sdružení)

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 – Základní kapitál
- 412 – Ážio
- 413 – Ostatní kapitálové fondy
- 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- 419 – Změny základního kapitálu

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 – Rezervní fond
- 422 – Nedělitelný fond
- 423 – Statutární fondy
- 424 – Ostatní fondy ze zisku
- 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 – Neuhrazená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 – Zálohy na podíly na zisku

45 – Rezervy

- 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 – Rezerva na daň z příjmů
- 459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 – Dlouhodobé úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

- 471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 – Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 – Emitované dluhopisy

- 474 – Závazky z nájmu a pachtu
- 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 – Jiné dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 – Individuální podnikatel

- 491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy

- 501 – Spotřeba materiálu
- 502 – Spotřeba energie
- 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 – Prodané zboží

51 – Služby

- 511 – Opravy a udržování
- 512 – Cestovné
- 513 – Náklady na reprezentaci
- 518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

- 521 – Mzdové náklady
- 522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
- 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
- 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daň a poplatky

- 531 – Daň silniční
- 532 – Daň z nemovitých věcí
- 538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 – Prodaný materiál
- 543 – Dary
- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky
- 547 – Mimořádné provozní náklady
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 – Finanční náklady

- 561 – Prodané cenné papíry a podíly
- 562 – Úroky
- 563 – Kursové ztráty
- 564 – Náklady z přecenění cenných papírů
- 565 – Náklady z finančního majetku
- 566 – Náklady z derivátových operací
- 567 – Mimořádné finanční náklady
- 568 – Ostatní finanční náklady
- 569 – Manka a škody na finančním majetku

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 – Změna stavu nedokončené výroby
- 582 – Změna stavu polotovarů
- 583 – Změna stavu výrobků
- 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
- 585 – Aktivace materiálu a zboží
- 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená
- 593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům v.o.s. a komplementářům k.s.
- 597 – Převod provozních nákladů
- 598 – Převod finančních nákladů
- 599 – Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 – VÝNOSY

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží

64 – Jiné provozní výnosy

- 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 – Tržby z prodeje materiálu
- 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 – Mimořádné provozní výnosy
- 648 – Ostatní provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

- 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 – Úroky
- 663 – Kursové zisky
- 664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 – Výnosy z finančního majetku
- 666 – Výnosy z derivátových operací
- 667 – Mimořádné finanční výnosy
- 668 – Ostatní finanční výnosy

69 – Převodové účty

- 697 – Převod provozních výnosů
- 698 – Převod finančních výnosů
- 699 – Výnosy hospodářských středisek

**Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A
PODROZVAHOVÉ ÚČTY**

70 – Účty rozvážné

- 701 – Počáteční účet rozvážný
- 702 – Konečný účet rozvážný

71 – Účet zisků a ztrát

- 710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 –

VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Zdroj: Vachtová, Jitka. 2020. ucetnicek.cz. Účetníček. [Online] 2. 10 2020. [Citace: 10. 8 2021.] <https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/13>

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty – vzor, zkrácená verze

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(druhové členění)

ve zkráceném rozsahu

ke dni

(v celých tisících Kč)

Označení a	TEXT b	Řádek c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodeje výrobků a služeb	01		
II.	Tržby za prodej zboží	02		
A.	Výkonová spotřeba	03		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	04		
C.	Aktivace (-)	05		
D.	Osobní náklady	06		
E.	Úpravy hodnot z provozní oblasti	07		
III.	Ostatní provozní výnosy	08		
F.	Ostatní provozní náklady	09		
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř. 01 + 02 - 03 - 04 - 05 - 06 - 07 + 08 - 09)	10		
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly	11		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 + 37)	13		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	14		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	15		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	16		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	17		
VII.	Ostatní finanční výnosy	18		
K.	Ostatní finanční náklady	19		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř. 11 - 12 + 13 - 14 + 15 - 16 - 17 + 18 - 19)	20		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 10 + 20)	21		
L.	Daň z příjmů	22		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 21 - 22)	23		
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	24		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 23 - 24)	25		
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	26		

Zdroj: Vachtová, Jitka. 2020. *ucetnicek.cz. Účetníček. [Online] 11. 12 2020. [Citace: 22. 8 2021.] https://www.ucetnicek.cz/assets/images/articles/00372/vykaz-zisku-a-ztraty-ve-zkracenem-rozsahu-druhove-cleneni.pdf.*

Příloha 3: Dotazník

Účtování biologických aktiv

Dobrý den, jsem studentkou České zemědělské univerzity v Praze na Provozně ekonomické fakultě. Chtěla bych Vás požádat o vyplnění tohoto dotazníku. Tento dotazník je podkladem pro praktickou část bakalářské práce na téma "Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv". Biologické aktivum je zvíře nebo rostlina, která přináší dlouhodobý užitek. Předem děkuji za vyplnění. Tereza Šohajová

1. Velikost společnosti:

Pokud nevíte, uveďte do možnosti Jiné: aktiva netto, roční obrat a počet zaměstnanců za poslední uzavřené účetní období.

Označte jen jednu elipsu.

- Mikropodnik
- Malý podnik
- Střední podnik
- Velký podnik
- Jiné: _____

2. Společnost se zabývá:

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- Rostlinnou výrobou
- Živočišnou výrobou
- Jiné: _____

3. Jakým způsobem účtujete?

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- Dle předpisů České republiky
- Dle IAS/IFRS
- Jiné: _____

4. Jaké účetní období využíváte?

Označte jen jednu elipsu.

Kalendářní rok

Hospodářský rok

5. Na jaké skupiny rozdělujete účet "Dospělá zvířata a jejich skupiny"? Pokud nějaká dospělá zvířata Vaše společnost vlastní.

např. dospělá zvířata určená k reprodukci, drůbež chovaná na násadová vejce

6. Na jaké skupiny rozdělujete účet "Pěstitelské celky trvalých porostů"? Pokud nějaké pěstitelské celky Vaše společnost vlastní.

7. Jaké členění nákladů používáte?

Označte jen jednu elipsu.

Účelové

Druhové

8. Provádí Vaše společnost audit?

Označte jen jednu elipsu.

Ano

Ne

9. Uveďte přibližný počet biologických aktiv za poslední uzavřené účetní období.

Rozdělte prosím dle druhu.

10. Jakým způsobem oceňujete biologickou produkci rostlinného charakteru?

11. Jakým způsobem oceňujete biologickou produkci živočišného charakteru?

12. Uveďte co ohledně biologických aktiv je vykazováno v účetní závěrce.

Zdroj: vlastní zpracování