

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce

Milan Totka

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Milan Totka

Podnikání a administrativa

Název práce

Oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce

Název anglicky

Valuation, accounting and reporting of agricultural production

Cíle práce

Cílem práce je zjistit způsoby oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce živočišného charakteru 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 zemědělské produkce 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

Oceňování, účtování, zemědělská produkce.

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.

PRUDKÝ, P. – LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.

STÁROVÁ, M. – ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA. *Účetnictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha: Česká zemědělská univerzita, 2018. ISBN 9788021328778.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 20. 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 25. 01. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce" jsem vypracoval 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 autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. 3. 2022

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za cenné a odborné rady při zpracování mé bakalářské práce a ochotu při konzultacích. Dále bych velice rád poděkoval osloveným zemědělským subjektům za čas při dotazníkovém šetření.

Oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá tématem oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce podle českých právních předpisů a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Dělí se na dvě části. V teoretické části jsou popsány a rozebrány způsoby oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce podle českých právních předpisů a podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Praktická část je rozdělena na dvě poloviny. V první polovině jsou rozebrány výsledky dotazníkového šetření u zemědělských podniků různých právních forem a velikosti v rámci celé České republiky. V druhé polovině je poté ukázán rozdíl mezi oceněním, účtováním a vykazováním na konkrétní komoditě, a to na mléku.

Klíčová slova: zemědělství, zemědělská produkce, biologická aktiva, účetnictví, ocenění, vnitropodniková cena, reálná hodnota, rozvaha, výkaz zisku a ztráty

Valuation, accounting and reporting of agricultural production

Abstract

This bachelor thesis deals with the topic of valuation, accounting and reporting of agricultural production according to Czech legislation and international accounting standards IAS / IFRS. It is divided into two parts. The theoretical part describes and analyses the methods of valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production according to Czech legislation and international accounting standards IAS / IFRS.

The practical part is divided into two halves. In the first half, the results of a questionnaire survey of agricultural enterprises of various legal forms and sizes throughout the Czech Republic are analysed. The second half then shows the difference between valuation, accounting and reporting on a specific commodity, namely milk.

Keywords: agriculture, agricultural produce, biological assets, accountancy, valuation, internal price, fair value, balance sheet, statement of profit and loss

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	13
3 Teoretická východiska	15
3.1 Zemědělství	15
3.1.1 Podnikání v zemědělství	15
3.2 Účetnictví v ČR.....	17
3.2.1 Definice a druhy účetnictví.....	17
3.2.2 Účetnictví v zemědělství.....	17
3.2.3 Biologická aktiva	19
3.2.4 Zemědělská produkce	20
3.3 Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce	21
3.3.1 Oceňování dle českých právních předpisů.....	21
3.3.1.1 Vlastní náklady	22
3.3.2 Oceňování dle účetního systému IAS/IFRS	25
3.4 Účtování biologických aktiv a zemědělské produkce	25
3.4.1 Účtování dle českých právních předpisů	25
3.4.1.1 Oběžná aktiva	26
3.4.1.2 Dlouhodobý majetek	27
3.4.2 Účtování dle IAS 41	30
3.5 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce	31
3.5.1 Vykazování dle českých právních předpisů.....	31
3.5.2 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS/IFRS ...	34
4 Vlastní práce	36
4.1 Dotazníkové šetření.....	36
4.1.1 Identifikace respondentů	36
4.1.2 Výsledky dotazníkového šetření	38
4.2 Komparace oceňování, účtování a vykazování o mléku dle ČPP a IAS/IFRS	49
4.2.1 Řešení dle českých právních předpisů	49
4.2.2 Řešení dle IAS/IFRS	50
4.2.3 Porovnání ocenění a účtování mléka podle ČPP a IAS/IFRS	51
Závěr	52
5 Seznam použitých zdrojů	53

5.1	Odborné publikace	53
5.2	Právní předpisy.....	54
5.3	Internetové zdroje.....	54
6	Přílohy	56

Seznam tabulek

Tabulka 1	– Podíl na obhospodařování půdy dle právní formy subjektu (k 12/2020).....	16
Tabulka 2	– Kritéria pro určení velikosti účetních jednotek.....	18
Tabulka 3	– Biologická aktiva dle českých právních předpisů.....	20
Tabulka 4	– Biologická aktiva a zemědělská produkce.....	20
Tabulka 5	– Obecný kalkulační vzorec v zemědělství.....	23
Tabulka 6	– Nejčastější účtování na účtu 124.....	27
Tabulka 7	– Nejčastější účtování na účtu 026.....	30
Tabulka 8	– Činnosti oslovených společností.....	37
Tabulka 9	– Četnosti druhu účtování	38
Tabulka 10	– Typ kalkulačního vzorce u oslovených společností.....	39
Tabulka 11	– Frekvence změny složení kalkulačního vzorce.....	40
Tabulka 12	– Zanesení kalkulačního vzorce do vnitropodnikové směrnice.....	41
Tabulka 13	– Kontingenční tabulka kontroly kalkulačního vzorce	42
Tabulka 14	– Počet ks skotu	43
Tabulka 15	– Druh a množství živočišné produkce	44
Tabulka 16	– Zaúčtování nadojeného mléka dle ČPP	49
Tabulka 17	– Zaúčtování vyskladnění a prodeje mléka.....	50
Tabulka 18	– Přecenění na reálnou hodnotu	50
Tabulka 19	– Účtování o mléku dle IAS/IFRS	51

Seznam grafů

Graf 1	– Právní formy oslovených společností.....	36
Graf 2	– Počet auditovaných společností.....	38
Graf 3	– Frekvence aktualizace hodnot v kalkulačním vzorci.....	40
Graf 4	– Instituce kontrolující kalkulační vzorec.....	42
Graf 5	– Roční produkce mléka za rok 2020 v hl	45

Graf 6 – Průměrná produkce mléka za rok 2020 v hl	45
Graf 7 – Perioda účtování o přírůstcích a příchovkách	47

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚS	České účetní standardy
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZoÚ	Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

Když se řekne slovo „zemědělství“, každý si představí něco jiného. Zemědělství tady bylo již od počátku věků. Je jednou z nejdůležitějších oblastí hospodářství každého státu a také je nezbytné pro existenci lidstva. Je zdrojem naší obživy, a to ať už ve smyslu zdroje příjmů, ale také, jako ta důležitější, zdroj potravy. V poslední době se lidé čím dál častěji rádi vracejí k vlastním zahrádkám, ať už přímo u svého domu/bytu, nebo někde mimo bydliště. Také přibývá případů, kdy se lidé kvůli vlastnímu pěstování rostlin či chovu zvířat stěhují na vesnice, kde si opravují staré obydlí, nebo si zde stavějí nové vlastní domy. Zemědělství také již není jen o pěstování plodin či chovu hospodářských zvířat. Klade se zde větší a větší důraz na ekologii, ochranu přírody a omezení používání chemických přípravků.

Ačkoliv se zemědělství po technických stránkách v posledních letech posunulo obrovským krokem dopředu a drtivá většina je již automatizována, je však na zemědělské podniky kladen stále stejný, dokonce i větší tlak. Například v rostlinné výrobě je třeba striktně dodržovat osevní postupy, aby výnosy byly vždy co nejvyšší, ale také aby byly v souladu s povolenými limity látek. Musí také myslet na to, čemu se kde více daří. Která půda je na kterou plodinu lepší a která horší. V živočišné výrobě se musí mimo jiné dbát např. i na správný welfare, tedy životní pohodu zvířat.

Aby však zemědělské podniky dokázaly pokrýt veškeré náklady a generovat zisky, je třeba podnikat ve větším množství produkce. Větší množství produkce s sebou nese však větší administrativní zátěž. Naštěstí existují dobré účetní systémy, které s touto administrativou pomohou a eliminují ji na minimum. Tento systém by měl být ale co nejkvalitnější a nejspolehlivější, aby tu zátěž co nejvíce zjednodušil. Musí však být nastaven tak, aby splňoval i zákonné podmínky. Podle českých právních předpisů by mělo účetnictví dávat poctivý a věrný obraz. Konkrétně k tématu této bakalářské práce je nutné, aby tento systém správně ocenil, zaúčtoval a vykázal všechnu tu rostlinnou a živočišnou produkci.

Je tedy nutné se zaměřit na to, zda v případě velkého množství produkce tento účetní systém poctivý a věrný obraz dává. Tato problematika je a bude stále aktuální, a proto je na ni vypracována tato bakalářská práce.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce je zjistit způsoby oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce živočišného charakteru 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. V praktické části je cíl zaměřen na porovnání oceňování, účtování a vykazování zemědělských podniků různých velikostí zabývajících se živočišnou výrobou v rámci České republiky.

2.2 Metodika

Tato bakalářská práce se skládá ze dvou částí, z teoretické části a praktické části. Teoretická část bakalářské práce bude vypracována nastudováním a syntézou tezí tuzemských i zahraničních literárních zdrojů, zabývajících se problematikou účtování biologických aktiv.

V rámci vlastní části práce bylo osloveno více než 200 zemědělských společností různých právních forem napříč Českou republikou, jejichž hlavní činnost podnikání spočívá primárně v živočišné výrobě. Každé společnosti byl zaslán dotazník přiložený v příloze č. 7 této bakalářské práce. Výsledky tohoto dotazníku budou poté rozebrány. V druhé části praktické části budou porovnány informace z účetních závěrek oslovených společností.

Dotazník je tvořen celkem 18 otázkami (1. otázka je zaměřena na název společnosti). Obsahuje tři typy otázek, a to s pouze jednou možnou odpovědí, více možných odpovědí a zcela otevřená odpověď. Poslední typ otázky v dotazníku převažoval.

I přes opakované urgency se autorovi vrátilo pouze 20 % dotazníků, přičemž některé z nich obsahovaly nekvalitní a nepoužitelná data. Na základě těchto obdržených dotazníků autor usoudil, že se obsažená data příliš neliší, tudíž autor dedukoval, že počet 20 dotazníků nemá vliv na kvalitu výsledků. Data z těchto dotazníků budou zpracována prostřednictvím programu MS Excel a statistického softwaru IBM SPSS Statistics 27. V příloze bude vložený dotazník, který autor při výzkumu použil. V druhé části vlastní práce bude rozebrán rozdíl mezi oceňováním, účtováním a vykazováním zemědělské produkce podle českých právních předpisů a podle IAS/IFRS na konkrétní komoditě, a to mléku. Tuto komoditu

vybral autor proto, neboť téměř všichni respondenti s touto komoditou obchodují. Pro tyto účely byl použit medián roční produkce mléka oslovených společností. Medián autor zvolil z důvodu větší spolehlivosti, neboť ho neovlivňují extrémní hodnoty. Pro účely ocenění na reálnou hodnotu dle IAS/IFRS byly použity výkupní ceny za roky 2017-2021 dle zpráv SZIF¹. Jako vnitropodnikové ceny byly použity náklady na výrobu 1 litru mléka dle nákladového šetření od Výzkumného ústavu živočišné výroby za roky 2017-2021.²

¹ Zprávy o trhu s mlékem [online]. Dostupné z: <https://www.szif.cz/cs/zpravy-o-trhu>

² Rentabilita výroby mléka [online]. Dostupné z: <https://vuzv.cz/rentabilita-vyroby-mleka/>

3 Teoretická východiska

3.1 Zemědělství

Zemědělství, nebo také zemědělská produkce, je společenská věda, zabývající se pěstováním rostlin a chovem zvířat.³ Zemědělská výroba patří společně s navazující potravinářskou výrobou mezi tradiční odvětví národního hospodářství. Zemědělská půda tvoří odhadem 53 % výměry celé České republiky.⁴ Bohužel se tento údaj postupně v posledních letech snižuje, a to v průměru o 0,03 % každý rok. Snižuje se i počet pracovních sil zaměstnaných v této oblasti. V období před druhou světovou válkou a krátce po ní, v padesátých letech, byla v zemědělství zaměstnána většina populace, nejen na území České republiky. V roce 2019 to bylo něco málo pod 2 % populace.⁵

3.1.1 Podnikání v zemědělství

Zemědělským podnikatelem se může stát fyzická nebo právnická osoba, která plánuje provozovat zemědělskou výrobu jako činnost za účelem dosažení zisku. Každý zemědělský subjekt (podnikatel) podléhá registraci a evidenci v registru zemědělských subjektů. Této registraci nepodléhají pouze fyzické osoby, zabývající se drobnými pěstitelskými a chovatelskými činnostmi nebo prodejem nezpracovaných rostlinných a živočišných výrobků.⁶

V zemědělské výrobě podnikají různé právní formy podnikání. Lze zde najít obchodní společnosti (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti i veřejné obchodní společnosti), družstva a drtivou většinu podnikatelů – fyzické osoby. Co do statistických ukazatelů, existují dva pohledy na počty. K 31. 12. 2020 bylo dle Českého statistického úřadu v zemědělském registru evidováno celkem 28 909 subjektů. Z toho pouze 4 261 subjektů tvořily právnické osoby. Zbylou část, tedy 24 648 subjektů byly osoby

³ Safety and health in agriculture. [s.l.]: International Labour Organization, 1999. ISBN 978-92-2-111517-5.

⁴ MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ. Zemědělská výroba [online]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/zemedelstvi/zemedelstvi.html>

⁵ PROCHÁZKA, Tomáš. Zaměstnanost a zemědělství – jak jsme na tom? [online]. 2019. Dostupné také z: <https://eagronom.com/cs/blog/zamestnanost-zemedelstvi/>

⁶ Zákon o zemědělství č. 252/1997 Sb.

fyzické. V tabulce níže je uveden procentuální podíl na obhospodařování půdy v České republice dle právní formy subjektu.

Tabulka 1 – Podíl na obhospodařování půdy dle právní formy subjektu (k 12/2020)

Právní forma	Výměra (v %)
fyzické osoby	29,84
společnosti s ručením omezeným	26,75
akciové společnosti	24,15
družstva	17,97
ostatní právnické osoby	1,29

Zdroj: Český statistický úřad, vlastní zpracování

Z tabulky č. 1 je možné vidět, že podíl fyzických osob je téměř na stejné úrovni jako společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Lze tedy usoudit, že v České republice v oblasti hospodaření na zemědělské půdě převažují právnické osoby. V součtu tyto osoby hospodařily na rozloze přes 3,5 mil. ha. V porovnání s rokem 2015 však podíl fyzických osob na hospodaření vzrostl zhruba o 2 %, což představuje zaokrouhleně 70 437 ha a podíl právnických osob naopak klesl, a to o 1 %, tedy 35 218 ha.

Jak fyzické, tak právnické osoby mají své klady a zápory. Fyzické osoby bývají často méně zadlužené, protože mají menší náklady na výrobu a provoz. Nespornou výhodou těchto malých farem je v poslední době větší důraz na ekologii a BIO výrobu. Ta se rozmáhá ve velkém. Bohužel fyzické osoby nedosahují tak vysokých zisků, neboť nemají šanci konkurovat velkovýrobě a nejsou schopni dodávat do velkoobchodů své produkty za požadované nízké ceny.

Naopak právnické osoby mají výhodu ve výběru velkoobchodů a vlastnictvím velkých ploch k hospodaření. Nevýhodou mohou být dluhy, které dosahují i několikanásobně větších hodnot v porovnání s osobami fyzickými.

Bohužel obě skupiny mají čím dál větší konkurenci v zahraničních společnostech, které produkují až o polovinu větší množství než české společnosti. Tuto skutečnost ani neminimalizují dotace z Evropské unie, které je velmi obtížné získat. Konkrétně pro fyzické osoby bývají tyto procesy administrativně i časově náročné.⁷

⁷ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 9788075529077.

3.2 Účetnictví v ČR

3.2.1 Definice a druhy účetnictví

Definovat slovo účetnictví není úplně nejjednodušší věc. Je možné se totiž setkat s mnoha podobami definic. Dle Novotného (2021) je účetnictví jedním ze zdrojů informací, které vypovídají o hospodářské činnosti konkrétní společnosti. Sleduje stav a pohyb hospodářských prostředků (majetku a závazků) a zjišťuje výsledek hospodaření.⁸ Další definice říká, že účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodaření podniku v peněžním vyjádření.

Takových definic lze najít nespočet a žádná z nich není ta jediná a nejlepší. Jako možnou definici lze vzít i § 2 ZoÚ, kde se píše, že „... účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“

3.2.2 Účetnictví v zemědělství

Zemědělské podniky, definované v kapitole 3.1.1, jsou povinny se při účtování řídit českými právními předpisy, konkrétně zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. a českými účetními standardy, které vydává Ministerstvo financí ČR. Účetní jednotky postupují dle účetních zásad. Přehled těchto zásad je uveden v příloze č. 1.

Jakmile začne společnost podnikat, stává se účetní jednotkou. ZoÚ stanovuje v § 1 odst. 2 konkrétní případy, kdy se daná osoba či společnost stává účetní jednotkou, a tudíž je povinna vést podvojný účetnictví. Mezi ty nejdůležitější případy patří mimo jiné:

- a) právnické osoby
- b) zahraniční právnické osoby, které podnikají na území České republiky
- c) fyzické osoby zapsané v Obchodním rejstříku
- d) fyzické osoby, které se dobrovolně rozhodnou vést účetnictví
- e) fyzické osoby, jejichž obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl částku 25 mil. Kč.

⁸ NOVOTNÝ, Pavel, Věra RUBÁKOVÁ a Pavel HROUDA. Účetnictví pro úplné začátečníky ... Praha: Grada Publishing, [2007]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3104-4.

Dále ZoÚ kategorizuje tyto účetní jednotky dle 1) výše aktiv, 2) ročního čistého obrátu a 3) počtu zaměstnanců do čtyř kategorií, a to:

- a) mikro účetní jednotka
- b) malá účetní jednotka
- c) střední účetní jednotka
- d) velká účetní jednotka.

V tabulce níže jsou uvedeny hraniční hodnoty těchto požadavků.

Tabulka 2 – Kritéria pro určení velikosti účetních jednotek

Účetní jednotka	Suma netto aktiv v mil. Kč	Suma výnosů v mil. Kč	Počet zaměstnanců
mikro	9	18	10
malá	100	200	50
střední	500	1000	250
velká	***	***	***

*** horní hranice zde není

Zdroj: ZoÚ, vlastní zpracování

V tabulce č. 2 jsou uvedeny maximální horní hranice podmínek pro zařazení do kategorie účetní jednotky dle velikosti. Tyto podmínky musí účetní jednotky splnit alespoň dvě ze tří. U kategorie „velká“ horní hranice určeny nejsou, spadají sem všechny účetní jednotky, které přesáhnou dvě a více kritérií u skupiny střední.

Toto zařazení je důležité pro potřeby účetní jednotky, zda musí mít povinný audit dle ZoÚ (konkrétně § 20 ZoÚ) a také obsah jejich účetní závěrky. Povinnou kontrolu auditorem (či auditorskou společností) musí mít dle § 20 ZoÚ:

- a) velké účetní jednotky
- b) střední účetní jednotky
- c) malé účetní jednotky, které splnily podmínky v odst. 1 písm. c § 20 ZoÚ

3.2.3 Biologická aktiva

Pod pojmem „biologická aktiva“ neexistuje v České republice jednotný právní předpis, který by se tímto pojmem a celkově touto konkrétní problematikou zabýval. Je potřeba se tedy spolehnout na Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards). Konkrétně ve standardu IAS č.41 – Zemědělství. Ten definuje biologické aktivum jako živé zvíře nebo rostlinu.

Dle českých právních předpisů, konkrétně Vyhlášky č. 500/2002 Sb., lze za biologické aktivum označit následující položky:

- a) dlouhodobý majetek
 - a. živočišná výroba
 - i. dospělá zvířata a jejich skupiny – stáda, hejna s dobou chovu delší než 1 rok a výše ocenění stanovené účetní jednotkou (např. skot, prasata, ovce, kozy, koně, ...)
 - b. rostlinná výroba
 - i. pěstitelské celky trvalých porostů – ovocné stromy a keře vysázené na pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha (dle § 7 odst. 4 písm. a Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)
 - ii. trvalý porost vinic a chmelnic – bez konstrukcí (ty spadají do kategorie „stavby“)
- b) krátkodobý (oběžný) majetek
 - a. živočišná výroba
 - i. mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – zvířata, která nesplní předpoklady pro zařazení do kategorie dospělých zvířat
 - ii. polotovary živočišného původu
 - iii. výrobky živočišného původu
 - b. rostlinná výroba
 - i. nedokončená rostlinná výroba – proces růstu
 - ii. polotovary rostlinného původu
 - iii. výrobky rostlinného původu

Pro zjednodušení lze vidět přehledně v tabulce č. 3:

Tabulka 3 – Biologická aktiva dle českých právních předpisů

Dlouhodobý majetek		Oběžný majetek	
Živočišná výroba	Rostlinná výroba	Živočišná výroba	Rostlinná výroba
Dospělá zvířata a jejich skupiny	Trvalé porosty	Mladá zvířata	Nedokončená rostlinná výroba

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., vlastní zpracování

3.2.4 Zemědělská produkce

Jako u biologických aktiv, tak i u zemědělské produkce není českou legislativou přesně definováno a určeno, co je zemědělská produkce. V drtivé většině českých zdrojů i ve společnosti se lze setkat s označením „zemědělská produkce“ pro celou skupinu zemědělství či pro živočišnou a rostlinnou výrobu jako celek.

Je tedy nutné čerpat opět z Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, konkrétně, také jako u biologických aktiv, IAS 41- Zemědělství. Ten definuje v odst. 3, že zemědělská produkce je výsledným produktem biologického aktiva. V praxi to lze tedy pochopit jako to, co biologické aktivum vyprodukuje.⁹ Přehledně to lze vidět v tabulce č. 4 níže.

Tabulka 4 – Biologická aktiva a zemědělská produkce

Biologické aktivum	Zemědělská produkce
Ovce	Vlna
Dojnice	Mléko
Réva	Hrozny
Ovocný strom	Sklizené ovoce

Zdroj: IAS 41, vlastní zpracování

⁹ IAS 41 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/#standard>

3.3 Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce

3.3.1 Oceňování dle českých právních předpisů

Oceňování zemědělské produkce vychází z postupů a metod daných zákonem a vyhláškou pro dlouhodobá a oběžná aktiva. Účetní jednotka může dle § 24 ZoÚ oceňovat majetek:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu
- b) ke konci rozvahového dne (většinou 31. 12.) nebo jinému okamžiku, ke kterému sestavuje účetní závěrku.

Způsob ocenění majetku závisí na jeho způsobu pořízení. ZoÚ stanovuje v § 25 následující způsoby ocenění:

- a) pořizovací cena
- b) reprodukční pořizovací cena
- c) vlastní náklady
- d) jmenovitá hodnota
- e) speciální případ - 1 Kč.

Pořizovací cena se používá nejčastěji při nákupu majetku. Skládá se z ceny pořízení a tzv. vedlejších pořizovacích nákladů. Cena pořízení je samotná cena daného majetku. Vedlejší pořizovací náklady tvoří nezbytné výdaje na nákup majetku. Konkrétní položky definuje § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Mezi ty nejčastější a neznámější patří doprava (přepravné), clo, pojistné. Naopak mezi ně nepatří, často mylně považováno za vedlejší náklady, zaškolení pracovníků, úroky z úvěru na pořízení. Okamžik, od kterého jsou „náklady“ součástí ocenění majetku, je okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit pořízení tohoto majetku. Veškeré náklady, které se vztahují (časově a věcně) k okamžiku před tímto okamžikem rozhodnutí, jsou náklady provozními (případně časově rozlišenými) – nejsou tedy součástí pořizovacích nákladů majetku (pořizovací ceny). Tento okamžik by měla účetní jednotka být schopna věrohodně prokázat/doložit.

Reprodukční pořizovací cena se užívá při pořízení majetku bezúplatně (např. darem) nebo pokud účetní jednotka nezná jeho pořizovací cenu v okamžik pořízení. Pro stanovení reprodukční ceny se často užívá znalců či odhadců.¹⁰

¹⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 9788075529077.

Oceňován vlastními náklady je majetek vytvořený vlastní produkcí (výrobou). Blíže se touto problematikou zabývá kapitola 3.3.1.1.

Jmenovitá hodnota (někdy také ekvivalentně nominální hodnota) je peněžní vyjádření finančního majetku. Vyjadřuje se pomocí ní převážně peněžní prostředky, pohledávky, ceniny a závazky.

Poslední způsob ocenění – speciální případ (1 Kč) se používá podle § 25 odst. 1 písm. k ZoÚ u kulturních památek, muzejních sbírek a církevních staveb v okamžiku, kdy není známa pořizovací cena. Tento způsob se však v zemědělství nepoužívá.

3.3.1.1 Vlastní náklady

Oceňování pomocí vlastních nákladů je specifický a nejsložitější způsob ocenění majetku. V zemědělství se však používá nejčastěji. Podle Dvořákové (2017) se celkové vlastní náklady dělí na:

- a) přímé
- b) nepřímé
- c) režijní.

Přímé náklady jsou takové náklady, které lze přesně přiřadit k danému výrobku, službě apod. Lze do nich zařadit přímé materiálové náklady, přímé mzdové náklady a ostatní přímé náklady (např. jednoznačně přiřaditelná spotřeba energie). Naopak nepřímé náklady nelze přesně přiřadit k danému výrobku či službě. Tyto náklady nesouvisí přímo s výrobou. Patří mezi ně pronájem, odpisy, energie, mzdy administrativních pracovníků.¹¹

Pro přesné vypočtení vlastních nákladů se v zemědělství používá kalkulační vzorec. Tento vzorec obsahuje náklady přímé (často nazývané jednicové) i náklady nepřímé. Níže v tabulce č. 5 je zobrazen obecný kalkulační vzorec, používaný v zemědělství. Ten je postupně upravován a přizpůsobován v závislosti na tom, zda se jedná o živočišnou nebo rostlinnou výrobu.¹²

¹¹ Přímé a nepřímé náklady [online]. 2.4.2017. Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-rozdil-mezi-primymi-a-nepirimymi-naklady-jejich-cleneni-a-uctovani/>

¹² POLÁČKOVÁ, Jana. Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010, 73 s., ISBN 9788086671758

Tabulka 5 – Obecný kalkulační vzorec v zemědělství

č.	Položka
1	nakoupený materiál
2	výrobky vlastní výroby
3	ostatní přímé náklady
4	mzdové a ostatní osobní náklady
5	odpisy DHM a DNM
6	odpisy zvířat
7	práce vlastních strojů
8	výrobní režie
9	správní režie

Zdroj: Dvořáková (2017), vlastní zpracování

Položky 1. – 7. lze považovat za jednicové náklady, neboť se dají přímo přiřadit ke kalkulační jednici. Kalkulační jednicí je vždy jednotka výroby (výkonu). Může to být 1 ha, 1 hl, 1 t, 1 kg, 1 den apod.

Pokud by se konkretizoval obecný kalkulační vzorec v tabulce č. 4 na živočišnou výrobu, vypadal by následovně:

- 1) nakoupené krmivo a stelivo (sláma, seno, ...)
- 2) vlastní krmivo a stelivo
- 3) drobný materiál pro údržbu, léčiva, dezinfekce, energie, pohonné hmoty, nájemné, opravy apod.
- 4) mzdové a ostatní osobní náklady – mzdy pracovníků v oblasti živočišné výroby, zdravotní a sociální příspěvky, dovolené apod.
- 5) účetní odpisy majetku v živočišné výrobě – stáje, chlévy, kurníky apod.
- 6) odpisy dospělých zvířat
- 7) výkony traktorů, krmných vozů a ostatních strojů v živočišné výrobě
- 8) náklady celé výroby, které nelze konkretizovat na jednici, ale souvisí s živočišnou výrobou
- 9) podíl nákladů celého podniku připadající na živočišnou výrobu. ¹³

¹³ POLÁČKOVÁ, Jana. Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010, 73 s., ISBN 9788086671758

Metody kalkulace nákladů

Při volbě metody kalkulace je potřeba znát charakter výroby, neboť jednotlivé metody jsou různé pro sdruženou a nesdruženou výrobu. Pod nesdruženou výrobou si lze představit výrobu s jedním výrobním procesem téhož druhu (vyrábí se jeden výrobek). Naopak ve sdružené, složitější, výrobě vzniká současně více výrobků a je tedy obtížné a nereálné je oddělit. Příkladem sdružené výroby může být pěstování obilí, kdy současně vznikají dva „výrobky“ – zrna a sláma. Tato sdružená výroba je v zemědělské výrobě v drtivé většině velmi častá.

V nesdružené výrobě se užívá nejčastěji následující kalkulace:

- a) kalkulace dělením – nejjednodušší metoda, která spočívá v prostém vydělení součtu nákladů a počtem kalkulačních jednic.

Ve sdružené výrobě se užívají následující metody:

- a) metoda odčítací – je založena na principu, že se ze sdružených výkonů sledovaných souhrnně jako celek (obilí, zvířata ve výkrmu) se vybere jeden výkon, který se zvolí jako hlavní a ostatní jako vedlejší. Poté se kalkulují pouze náklady hlavního výkonu. Vedlejší výrobky se nekalkulují a použije se pro ně ocenění vnitropodnikovou cenou.

Postup výpočtu: od celkových nákladů na sdružený výkon se odečtou celkové náklady na vedlejší výkon. Zbytek představuje náklady na hlavní výkon. Ten se poté vydělí počtem kalkulačních jednic – hlavních výkonů.

Tato metoda je velice oblíbená, používá se např. u obilovin (hlavní je zrna, vedlejší sláma) i zvířat (hlavní je přírůstek hmotnosti, vedlejší chlévská mrva a močůvka).

- b) metoda rozčítací – funguje na opačném principu než odčítací. Sdružené výkony se nerozlišují na hlavní a vedlejší, ale jsou zde na stejné úrovni, jsou rovnocenné. U všech se zjišťují vlastní náklady stejně. A to pomocí tzv. rozčítacích základů.

Podstatou je rozpočítávání (rozčítání) celkových nákladů v různých poměrech. Tyto poměry jsou však na základě subjektivního rozhodnutí účetní jednotky, a tudíž se může u jednotlivých společností lišit. To dělá tuto metodu více nevýhodnou.

c) kombinace odčítací a rozčítací metody – v praxi nepoužívanější.¹⁴

Na konci účetního období (v rozvahový den) při inventarizaci je třeba zemědělskou produkci ocenit dle zásady věrného obrazu účetnictví, a tedy, že by hodnoty měly odpovídat skutečnosti. Neprobíhá zde přecenění na reálnou hodnotu, ale je potřeba zkontrolovat, zda účetní ocenění není vyšší než prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem. V případě vyšší hodnoty je potřeba dle § 26 ZOÚ vytvořit k této produkci tzv. opravnou položku, tzn. dočasně snížit její hodnotu.¹⁵

3.3.2 Oceňování dle účetního systému IAS/IFRS

Dle Dvořákové (2017) se vyžaduje oceňování zemědělské produkce v okamžiku sklizně (pořízení) v reálné hodnotě (fair value)¹⁶ Reálnou hodnotou se rozumí částka (kótovaná cena), za kterou se zemědělská produkce prodává na aktivním trhu. Pokud účetní jednotka používá více různých trhů, použije cenu takového trhu, kde se daná zemědělská produkce prodává v nejvyšším množství (má rozhodující postavení a určuje tvorbu cen).¹⁷

Toto ocenění se poté stává pořizovacím nákladem pro aplikaci standardu IAS 2 Zásoby (či jiného).

3.4 Účtování biologických aktiv a zemědělské produkce

3.4.1 Účtování dle českých právních předpisů

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3.2.2, nejdříve je důležité rozlišit, zda se jedná o majetek oběžný nebo dlouhodobý.

¹⁴ POLÁČKOVÁ, Jana. Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010, 73 s., ISBN 9788086671758

¹⁵ Opravné položky k zásobám [online]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/opravne-polozky-k-majetku-a-zasobam/>

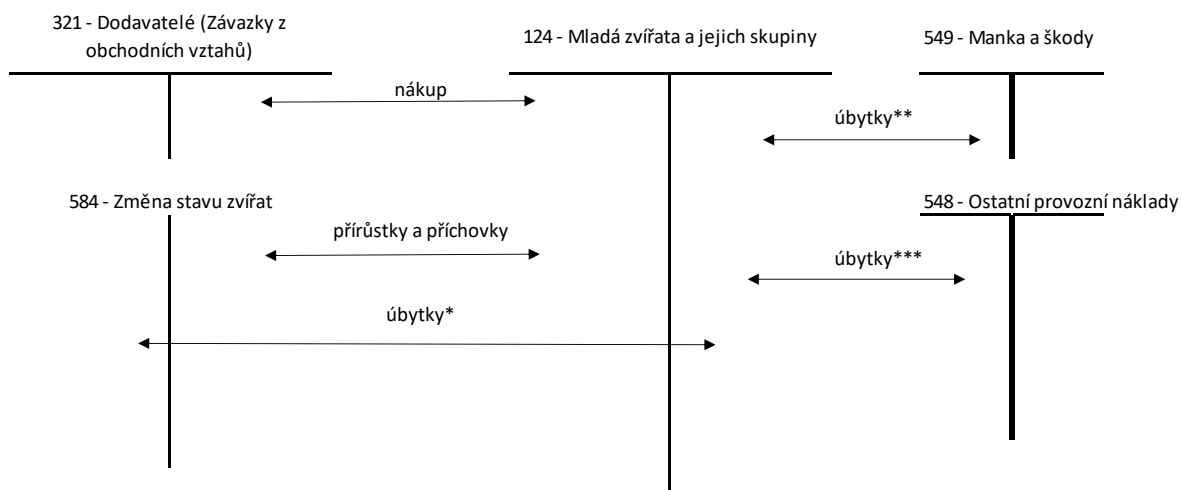
¹⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 9788075529077.

¹⁷ IFRS 13 - Fair Value Measurement [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>

3.4.1.1 Oběžná aktiva

Do kategorie zásob v oběžném majetku spadají hlavně mladá zvířata a jejich skupiny. Patřit sem ale mohou i zvířata dospělá, která ponесou užitek delší než jeden rok, ale nespĺňují cenovou hranici určenou účetní jednotkou, dále také dospělá zvířata určená k prodeji – pohlíží se na ně jako na zboží. V oběžných aktivech se tato zvířata účtují na účtech třídy 1 ve skupinách 12, konkrétně na syntetickém účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Účetní jednotky si mohou sami stanovit, zda a případně jakou analytickou evidenci si k účtu 124 povedou. V praxi to však bývá podle druhu zvířat a kategorie dle vnitřních předpisů dané účetní jednotky. Přehled účtování je zobrazen na schématu č. 1 níže:

Schéma č 1 – Účtování zvířat v oběžném majetku



* úbytky do normy přirozených úbytků, prodej, přeřazení do DHM

** úbytek zaviněný, nad normu přirozeného úbytku

*** úbytek způsobený živelnou pohromou, mimořádnou situací

Zdroj: Valder, vlastní zpracování, upraveno

Nejčastější používané účty spojené s účtem 124 jsou uvedeny v následující tabulce č. 6:

Tabulka 6 – Nejčastější účtování na účtu 124

Účetní operace	MD	D
Počáteční zůstatek, otevření účtu	124	701
Příchovok/přírůstek	124	124
Nákup:	---	---
a) bez DPH	124	---
b) DPH	343	---
c) celkem	---	321
Úbytek do normy přirozeného úbytku /přirozený úhyn	584	124
Manko (zaviněný úhyn, úhyn nad normu)	549	124
Úhyn – mimořádná situace (živelná pohroma)	548	124
Přeřazení do dospělých zvířat	584	124
Prodej	584	124
Vložení do vlastního kapitálu	124	491(411)
Darování	543	124
Účetní uzávěrka	702	124

Zdroj: Valder, vlastní zpracování, upraveno

3.4.1.2 Dlouhodobý majetek

Do dlouhodobého majetku patří dle kapitoly 3.2.2 dospělá zvířata a jejich skupin s dobou chovu delší než 1 rok a výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Toto ocenění by mělo být nastaveno s ohledem na to, jaký užitek se od zvířete očekává. Tzn. pokud bude kůň užíván k tažení déle než 1 rok, ale dle ocenění ho účetní jednotka bere v zásobách, není to v souladu se ZoÚ a Vyhláškou. Dle zákona o daních z příjmů patří do dlouhodobého majetku (zároveň odepisovatelného) skot, prasata, ovce, kozy, osli, koně a jiná dospělá zvířata splňující dané podmínky. Součástí dlouhodobého majetku jsou také hejna, a to především hus a slepic, které se z biologického hlediska chovají déle jak jeden rok. V příloze č. 1 ZDP lze nalézt zařazení do odpisových skupin. Do odpisové skupiny 1 (3 roky) se řadí skot, ovce, osli, husí hejna, kozy a prasata. Do odpisové skupiny 2 (5 let) řadíme koně. Ostatní nevyjmenované zvířata se řadí do druhé skupiny.

„Při odpisování zvířat ... lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v

chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.“¹⁸

Brakací se rozumí vyřazení zvířat z chovu ze zdravotních a zootechnických důvodů. Mezi zdravotní patří neplodnost a časté choroby. Ze zootechnických jsou to např. nízká užitkovost a různé vnější vady.

$$RO = \frac{PC - Tb}{\text{počet let ve stádu}} \quad (1)$$

kde RO = roční odpis

kde PC = pořizovací cena

kde Tb = předpokládaná tržba při brakaci

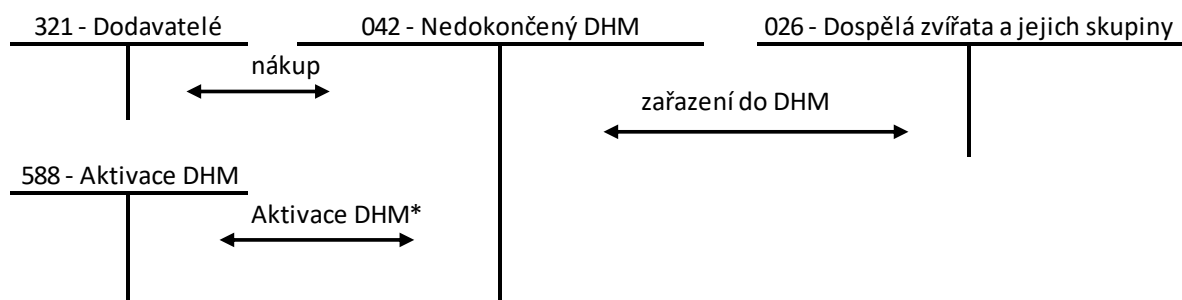
Zdroj: Poláčková (2010), vlastní zpracování

Zvířata, která splňují podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku, se evidují na účtech třídy 0 ve skupině 02, konkrétně na syntetickém účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Oprávky k dospělým zvířatům společnost účtuje na syntetickém účtu 086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům. Účetní jednotky si mohou sami stanovit, zda a případně jakou analytickou evidenci si k účtu 026 povedou. V praxi to však bývá podle druhu zvířat a věkové či hmotnostní kategorie dle vnitřních předpisů dané účetní jednotky.

Způsob účtování nejčastějších účetních operací s dospělými zvířaty je zobrazen na schématu č. 2 níže:

¹⁸ Český účetní standard pro podnikatele č. 013: Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek [online]. Dostupné z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-013/>

Schéma č. 2 – Účtování zvířat v dlouhodobém majetku

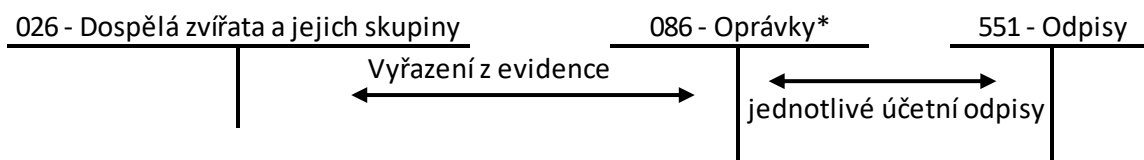


* aktivací se rozumí převod ze zásob do DHM

Zdroj: Valder, vlastní zpracování, upraveno

Mimo těchto nejčastějších účetních operací se účtuje také o odpisech, viz schéma č. 3:

Schéma č. 3 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám



* celý název účtu je "Oprávký k základnímu stádu a tažným zvířatům "

Zdroj: Valder, vlastní zpracování, upraveno

Pro přehled jsou nejčastější používané účty spojené s účtem 026 uvedeny v následující tabulce č. 7:

Tabulka 7 – Nejčastější účtování na účtu 026

Účetní operace	MD	D
Počáteční zůstatek, otevření účtu	026	701
Pořízení zvířete	---	---
a) cena zvířete	042	...
b) vedlejší pořizovací náklady	042
c) DPH	343	...
d) celkem	...	321
Zařazení do DHM	026	042
Odpis	551	086
Vyřazení po odepsání	086	026
Manko, úhyn	549	086
Zůstatková cena při prodeji	541	086
Účetní závěrka	702	026

Zdroj: vlastní zpracování dle Valder (2008)

3.4.2 Účtování dle IAS 41

Mezinárodní účetní standard IAS 41 (a ani jiný ze standardů) neurčuje způsob a formu účtování biologických aktiv a zemědělské produkce. Neobsahují ani účtovou osnovu. Je tedy na účetní jednotce, jakým způsobem bude účtovat. Důležité však je, aby účetní jednotka splnila veškeré požadavky standardu IAS 41 (a ostatních). V praxi účetní jednotky používají způsob a formu podobnou účtování dle legislativy ČR, tzn. účet vzhledu „T“ se stranami Má dáti (nalevo) a Dal (napravo).¹⁹ Jeden z možných zobrazení ukazuje na ilustrativním schématu Hinke²⁰:

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 9788025136522.

²⁰ HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]. Praha: Kernberg, 2007. Management praxe (Kernberg). ISBN 9788090396227.

Schéma č. 4 – Ilustrativní příklad účetních operací dle IAS 41

	MD	D
Nákup mladých zvířat	Mladá zvířata	Peníze (závazky)
Narození mladých zvířat	Mladá zvířata	Výnosy z příchovku
Vyřazení za účelem prodeje	Náklady na prodej zvířat	Mladá zvířata
Prodej	Peníze (pohledávky)	Tržby za mladá zvířata
Přecenění na reálnou hodnotu (zvýšení)	Mladá zvířata	Výnosy z přecenění
Převod do dospělých zvířat	Dospělá zvířata	Mladá zvířata

Zdroj: Hinke, vlastní zpracování, upraveno

Na schématu č. 4 lze vidět, že v mnoha situacích je účtování shodné s účtováním dle českých právních předpisů. Například nákup mladých zvířat se účtuje jako přírůstek na MD u účtu „Mladá zvířata“ a na D u účtu „Peníze (závazky)“. V případě vyřazení za účelem prodeje a později i prodej je způsob účtování také dosti podobný tomu dle českých předpisů.

3.5 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

3.5.1 Vykazování dle českých právních předpisů

Účetní závěrka, jak se v českých právních předpisech a terminologii nazývá vykazování, je upravena převážně v § 18 ZoÚ. Jedná se o soubor výkazů (dokumentů) tvořených většinou na konci účetního období (řádna). Může však nastat situace, kdy je účetní závěrka vyhotovována i jindy, např. při zániku společnosti či zániku povinnosti vést účetnictví. Taková účetní závěrka se nazývá „mimořádná“. Třetí druh, také méně častý, je „mezitímní“. Jak již tento název napovídá, jedná se o účetní závěrku v průběhu účetního období. V praxi však převažuje řádná. Tyto činnosti, a tedy celou účetní závěrku, předchází

uzavření všech syntetických účtů společnosti a přenesení jejich konečných zůstatků na konečný účet rozvažný (č. 702) a účet zisků a ztrát (č. 710). Tyto dva účty jsou důležitých a hlavním podkladem pro vyhotovení závěrky.

Účetní závěrka může být vyhotovována buď v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Rozdíl mezi těmito závěrkami spočívá v obsahu a druhem účetní jednotky. Součástí závěrky ve zjednodušeném rozsahu je Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Příloha v účetní závěrce. Zjednodušený rozsah mohou aplikovat mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost ověřování auditorem. Naopak v plném rozsahu mají povinnosti závěrku sestavovat všechny střední a velké účetní jednotky a obchodní společnosti. Ty musejí navíc vytvářet Přehled o peněžních tocích (Cash flow) a Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Samotnou závěrku tedy tvoří:

- a) Rozvaha
- b) Výkaz zisku a ztráty (Výsledovka)
- c) Příloha v účetní závěrce
- d) Přehled o peněžních tocích (Cash flow)
- e) Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha

V rozvaze se biologických aktiv a zemědělské produkce týkají zejména následující kategorie. Dlouhodobý majetek (stálá aktiva) je vykazován v kategoriích B.II.4., konkrétně B.II.4.1 „Pěstitelské celky trvalých porostů“ a B.II.4.2 „Dospělá zvířata a jejich skupiny“. Zde se, jako u ostatních dlouhodobých aktiv, vyplňují nejčastěji čtyři sloupce, přičemž ve sloupci brutto je pořizovací cena, ve sloupci „korekce“ se eviduje suma opravek a ve sloupci „Netto“ je pak zůstatková cena aktiva. Poslední, čtvrtý sloupec, se nazývá „Netto min. období“ a uvádí se v něm zůstatková cena aktiva minulého účetního období.

V případě oběžných aktiv se užívá kategorie C.I., konkrétně C.I.2 „Nedokončená výroba a polotovary“ a C.I.4 „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“. Jako u dlouhodobých aktiv, i zde jsou čtyři sloupce, které jsou rozděleny a pojmenovány totožně, jen s tím, že ve sloupci „Korekce“ není suma opravek, ale případné opravné položky. Konkrétní vymezení těchto položek je upřesněno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Rozvaha je součástí přílohy této práce.

Výkaz zisku a ztráty

Oblasti biologických aktiv a zemědělské produkce se týkají především kategorie B. Změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato kategorie je součtem nákladových účtů „změna stavu“. Tato položka snižuje náklady společnosti. V případě převodu zásob do dlouhodobého majetku se tato činnosti vykazuje v kategorii C. Aktivace. Tato položka také snižuje náklady společnosti. Výkaz zisku a ztráty je také součástí přílohy práce.

Příloha v účetní závěrce

Příloha v účetní závěrce blíže specifikuje (vysvětluje) jednotlivé informace obsažené v Rozvaze a VZZ. Dle ZoÚ by příloha měla být ve stejném pořadí jako je Rozvaha a VZZ. V souvislosti s biologickými aktivy a zemědělskou produkcí se zde specifikuje např. způsob jejich ocenění, kalkulační vzorce a jejich složení, výši zařazení do dlouhodobého majetku, způsob odepisování, výši opravek a opravných položek, způsoby ocenění zásob, způsoby účtování o zásobách atd. Některé společnosti v ní uvádějí i kategorizaci zvířat dle věkových a hmotnostních kategorií. Dále by v příloze mohly být jednotlivé skupiny rozepsány, spolu s počty kusů zvířat. Najít zde lze i prodejní ceny jednotlivých zásob, např. cena mléka, medu a jiné produkce biologických aktiv.

Přehled o peněžních tocích

Pro oblast biologických aktiv a zemědělské produkce není nijak specifický, jsou zde pouze zaznamenány pohyby peněžních prostředků týkající se zemědělské produkce.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Jak již název napovídá, tento výkaz zobrazuje změny, tedy zvýšení či snížení vlastního kapitálu společnosti.

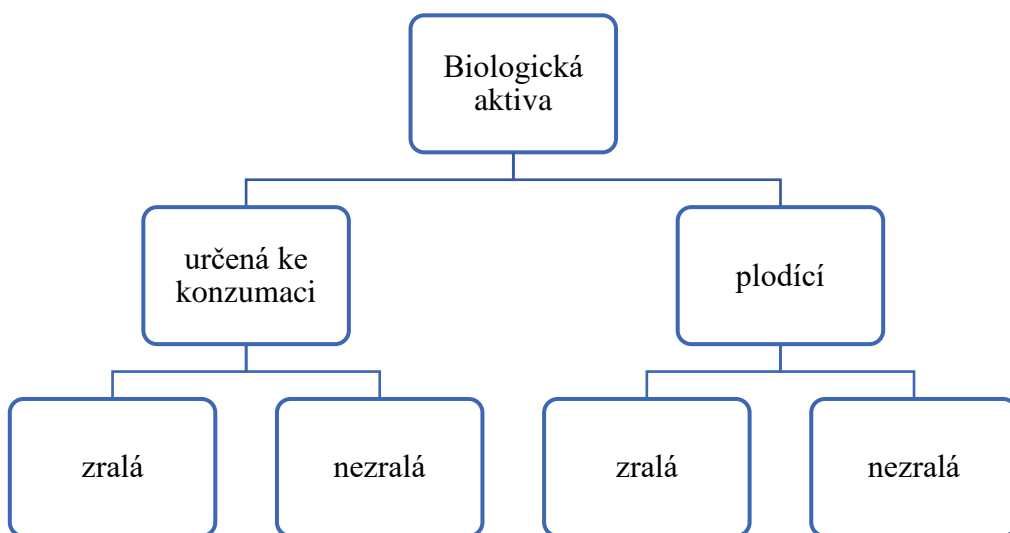
3.5.2 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS/IFRS

Pro účely účetní závěrky standard IAS 41 definuje zveřejňování biologických aktiv odděleně, a to sice na aktiva:

- a) určené ke konzumaci
- b) plodící biologická aktiva.

Jednotlivé kategorie se poté dělí na podskupiny „zralá“ a „nezralá“. Pro zjednodušení je vše přehledně zobrazeno na schématu č. 5 níže:

Schéma č. 5 – Členění biologických aktiv pro účely účetní závěrky



Zdroj: Dvořáková (2017) a IAS 41, vlastní zpracování

Konzumovatelná aktiva jsou taková aktiva, která mohou být sklížena nebo prodávána. Příkladem mohou být plodiny, ryby a dobytek. Naopak plodící aktiva jsou taková aktiva, která přináší společnosti užitek. Příkladem může být dobytek produkující mléko či ovocné stromy a keře.²¹

²¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 9788075529077.

„Zralá aktiva jsou schopna sklizně nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu. Tím se liší od aktiv nezralých.“²²

Účetní jednotka je povinna zveřejňovat informace pro každou skupinu zvlášť. Součástí účetní závěrky také musí být popis, na základě jaké klasifikace bylo toto oddělení vytvořeno. Dle odst. 46 a násl. standardu IAS 41 musí účetní jednotka dále zveřejnit druh činností vztahující se ke každé skupině aktiv, množství (i odhadnuté) každé skupiny a metody, pomocí kterých určila jejich reálnou hodnotu.

U zemědělské produkce se standard IAS 41 vykazováním již nezabývá, neboť zemědělská produkce se stává zásobou, a tudíž je na ni aplikován standard č. 2 – Zásoby. Dle něj by společnost měla zveřejnit pravidla oceňování zásob, konečné zůstatky zásob oceněných reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Zásoby může účetní jednotka členit dle skupin. Zemědělská produkce by tedy spadala do kategorie „výrobky“.²³

²² IAS 41 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/#standard>

²³ IAS 2 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>

4 Vlastní práce

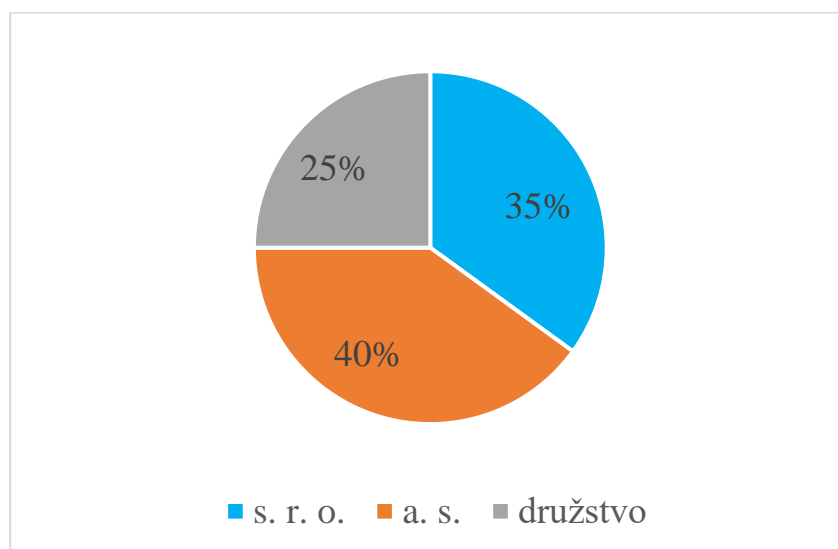
Tato praktická část práce bude zaměřena na způsoby oceňování, účtování a vykazování zemědělské činnosti, konkrétně živočišné výroby v praxi.

4.1 Dotazníkové šetření

4.1.1 Identifikace respondentů

Právní formu oslovených společností lze vidět na grafu č. 1 níže. V rámci oslovených společností dominuje akciová společnost – 8 oslovených respondentů, následuje společnost s ručením omezeným – 7 respondentů, družstvo s 5 respondenty. Rozložení právních forem v rámci dotazníkového šetření bylo tedy spíše vyrovnané. Dle ČSÚ bylo v roce 2010 v České republice celkem 1 751 společností s ručením omezeným, 649 akciových společností a 527 družstev podnikajících v zemědělské produkci. Co do celé republiky, dominuje tedy společnost s ručením omezeným.²⁴

Graf 1 – Právní formy oslovených společností



Zdroj: vlastní zpracování

²⁴ Agrocenzus 2010

2. Čím se společnost zabývá?

V této otázce společnosti uváděly, jaká je jejich činnost podnikání. Na výběr byla rostlinná výroba, živočišná výroba, pomocná výroba a přidružená výroba. S ohledem na zaměření dotazníku a bakalářské práce byly vybrány takové společnosti, které se živočišnou výrobou zabývají. Z oslovených společností pouze 2 společnosti uvedly, že to je jejich jediné zaměření. Naopak 17 společností uvedlo, že součástí jejich zaměření je i rostlinná výroba. 7 společností uvedlo, že jejich činností je i pomocná výroba a 4 společnosti uvedly jako další činnost přidruženou výrobu. Přehledně jsou počty uvedeny v tabulce č. 8 níže.

Tabulka 8 – Činnosti oslovených společností

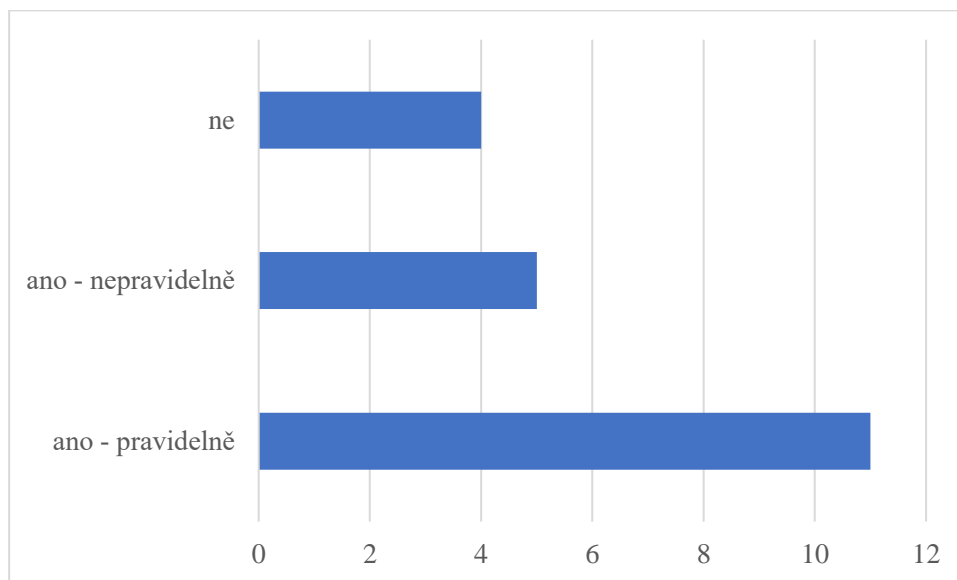
<u>Činnost</u>	<u>Počet společností</u>
rostlinná výroba	17
živočišná výroba	20
pomocná výroba	7
přidružená výroba	4

Zdroj: vlastní zpracování

3. Je vaše společnost auditovaná?

Třetí otázka dotazníku se věnovala problematice kontrolování společnosti auditorskou společností. Pravidelně auditovaných je 11 podniků, nepravidelně 5 podniků a 4 podniky uvedly, že auditované nejsou. Na základě podrobnějšího zkoumání autor došel k závěru, že odpovědi společností splňují podmínky, uvedené v § 20 ZoÚ, tzn. podléhají povinnému auditu. Při tomto bližším zkoumání bylo zjištěno, že 3 z 5 nepravidelně auditovaných jsou auditovány na dobrovolné bázi, tzn. dle § 20 ZoÚ nejsou povinni mít účetní závěrku ověřenou auditem.

Graf 2 – Počet auditovaných společností



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Výsledky dotazníkového šetření

Další otázky v dotazníku byly zaměřeny už na konkrétní oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce živočišného charakteru.

4. Způsob účtování:

V této otázce autor zjišťoval, zda některá z oslovených společností vede účetnictví pouze podle českých právních předpisů nebo i podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Bylo zjištěno, že 3 společnosti vedou účetnictví dle IAS/IFRS. Po podrobnějším zkoumání autor došel k závěru, že zmíněné 3 společnosti jsou součástí koncernu AGROFERT, a.s.

Tabulka 9 – Četnosti druhu účtování

Odpověď	Počet	v %
Dle českých předpisů	20	87,0
Dle IAS/IFRS	3	13,0

Zdroj: vlastní zpracování

5. Jaké používáte členění nákladů?

V této otázce oslovené společnosti označily jednoznačně odpověď „druhové“. Žádná z oslovených společností tedy možnost evidovat náklady účelově nevyužívá.

6. a 7. Jaký kalkulační vzorec používáte pro jednotlivé druhy živočišné výroby?

V otázce č. 6 byly společnosti dotázány, zda při oceňování majetku vlastními náklady používají vzorec úplných nákladů nebo mají jiný způsob ocenění. Celkem 18 společností – 90 % uvedlo, že užívají vzorec úplných nákladů, popsany v části 3.1.5.1 této práce. Zbylé dvě společnosti shodně uvedly odpověď „jiný“ s doplněním, že se jedná o vzorec úplných nákladů bez části „správní režie“. V případě odpovědi „jiný“ se společnosti přesunuly na otázku č. 7, kde uvedly, z čeho se skládá jejich kalkulační vzorec. Tuto otázku tedy zodpověděly zmíněné dvě společnosti. Obě tyto společnosti nezahrnují do vzorce správní režie.

Tabulka 10 – Typ kalkulačního vzorce u oslovených společností

Možnost	Četnost	v %
Vzorec úplných nákladů	18	90,0
Jiný*	2	10,0

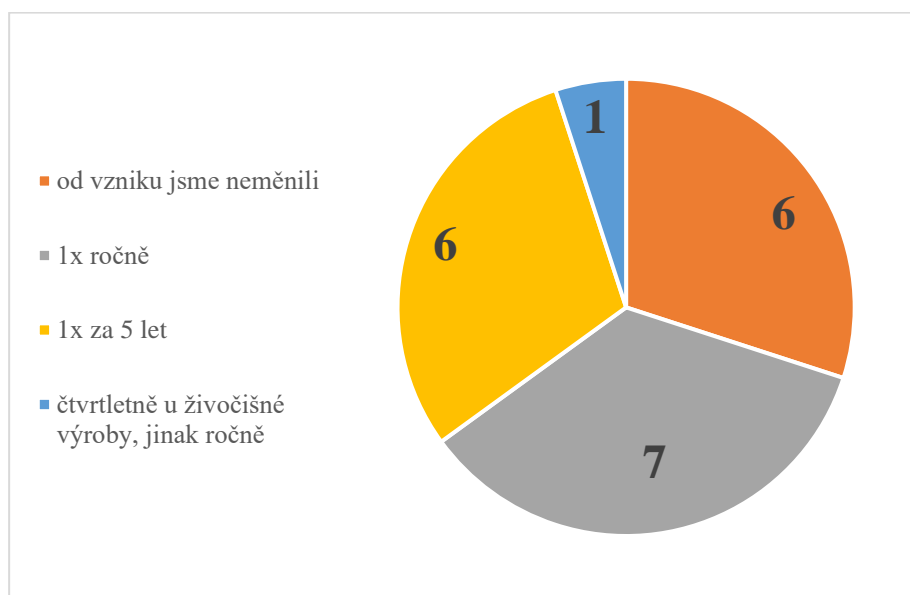
* obě společnosti nezahrnují správní režii

Zdroj: vlastní zpracování

8. Jak často aktualizujete hodnoty nákladů v kalkulačním vzorci?

Jak uvádí graf č. 3 níže, osmá otázka byla zaměřena na frekvenci aktualizace hodnot v kalkulačním vzorci. Na výběr měly společnosti možnosti 1) „1x ročně“, 2) „1x za 5 let“, 3) „od vzniku společnosti jsme neměnili“ a 4) možnost „jiné“. Odpovědi zde byly celkem dost vyrovnané. Nejčastěji společnosti aktualizují hodnoty každým rokem – 7 respondentů, poté jednou za 5 let – 6 respondentů a překvapivě 6 respondentů své hodnoty neměnilo od vzniku společnosti. Tato skutečnost bude dle názoru autora práce dána spíše nesprávným porozuměním otázky. Pouze jedna společnost uvedla, že v oblasti živočišné výroby mění hodnoty kalkulačního vzorce čtvrtletně.

Graf 3 – Frekvence aktualizace hodnot v kalkulačním vzorci



Zdroj: vlastní zpracování

9. Jak často měníte položky kalkulačního vzorce?

Zatímco otázka č. 8 byla zaměřena na frekvenci aktualizace hodnot položek, tato otázka zkoumala, zda společnosti mění jednotlivé položky jako takové. Více než polovina oslovených společností složení vzorce neměnily od vzniku společnosti vůbec – 11 dotázaných, což je 55 %. Zbylé společnosti složení vzorce mění, a to buď každým rokem – 4 oslovené společnosti nebo každých 5 let – 5 společností. Přehledně lze vidět rozložení v tabulce č. 11 níže.

Tabulka 11 – Frekvence změny složení kalkulačního vzorce

<u>Frekvence</u>	<u>Počet společností</u>
od vzniku jsme neměnili	11
1x ročně	4
1x za 5 let	5

Zdroj: vlastní zpracování

10. Je kalkulační vzorec a perioda jeho aktualizace obsahem nějaké vaší vnitropodnikové směrnice? Případně jaké?

V otázce č. 10 byly společnosti dotazovány, zda je kalkulační vzorec (hodnoty a složení položek) a perioda jeho změny obsahem nějaké jejich vnitropodnikové směrnice. Pokud ano, tak jaké. 75 % oslovených společností zodpovědělo, že kalkulační vzorec mají zanesen ve vnitřní směrnici podniku. Nejčastěji se jednalo o směrnici, kterou společnosti nazývají „Oceňování zásob vlastní výroby“ nebo „Oceňování výrobků vlastní činnosti“. Zbýlých 25 % společností tento vzorec zanesen v žádné směrnici nemá.

Tabulka 12 – Zanesení kalkulačního vzorce do vnitropodnikové směrnice

Odpověď	Četnost	v %
Ano	15	75,0
Ne	5	25,0

Zdroj: vlastní zpracování

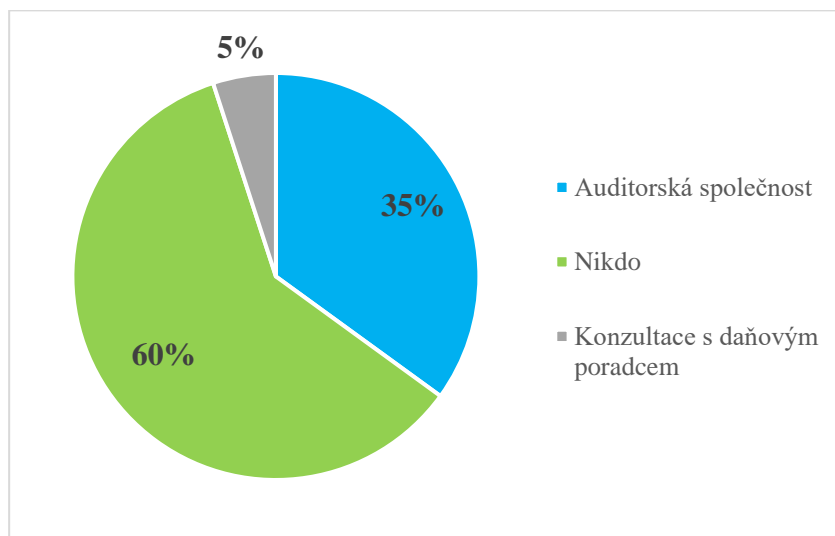
11. Kontroluje tento vzorec některá instituce?

U této otázky měly společnosti uvést, zda je jejich kalkulační vzorec kontrolován některou z uvedených institucí, popřípadě uvést jinou. Pouze 7 uvedlo, že je vzorec kontrolován, a to auditorskou společností – kontroly probíhají v rámci kontroly účetní závěrky. Jedna oslovená společnost uvedla, že jejich vzorec není přímo kontrolován, nicméně jeho obsah konzultují s daňovým poradcem. Zbýlých 12 společností vzorec kontrolovaný nemá.

12. Z jakého důvodu a za jakých podmínek výše uvedená instituce kalkulační vzorec kontroluje?

Tato otázka navazuje na otázku č. 11, kde společnosti měly uvést důvody a podmínky kontroly vzorce uvedenou institucí. Nejčastějším důvodem kontroly byla snaha výrobu správně ocenit, tedy aby výroba nebyla podhodnocena a nadhodnocena, či pouze „pro správnost a klid“.

Graf 4 – Instituce kontrolující kalkulační vzorec



Zdroj: vlastní zpracování

Následně autor porovnal, zda, pokud je společnost auditovaná, tato auditorská společnost kontroluje i kalkulační vzorec nákladů společnosti. Z kontingenční tabulky č. 13 níže vyplývá, že pouze u 6 společností je kalkulační vzorec kontrolován auditorskou společností pravidelně. Dále z tabulky vyplývá, že ačkoliv jsou 4 společnosti pravidelně auditované, tak tento kalkulační vzorec nikdo nekontroluje.

Tabulka 13 – Kontingenční tabulka kontroly kalkulačního vzorce

Počet	Je společnost auditovaná?			Celkový součet
	Ne	Ano – nepravidelně	Ano – pravidelně	
Kontroluje tento vzorec některá instituce?				
Auditorská společnost	0	1	6	7
Daňový poradce	0	0	1	1
Nikdo	4	4	4	12
Celkový součet	4	5	11	20

Zdroj: vlastní zpracování

V kontingenční tabulce se v řádcích nachází osoby/instituce, které kontrolují kalkulační vzorec společnosti, v dalších sloupcích se nachází jednotlivé možnosti spolu

s počtem společností. Auditorská společnost tedy celkem kontroluje vzorec u 7 společností z celkem auditovaných 11, z toho 6 pravidelně. Možnost „daňový poradce“ zde značí odpověď z otázky č. 11, kdy společnost dobrovolně konzultuje kalkulační vzorec s daňovým poradcem. 4 oslovené společnosti auditované nejsou, proto kalkulační vzorec kontrolovaný nemají. U zbylých 8 společností kontrolovaný kalkulační vzorec není, ačkoliv společnost jako taková auditovaná je. Otázka tedy zní, proč tento vzorec nikdo nekontroluje. Zda je to způsobeno nezájmem společností nebo nezájmem auditorské společnosti.

13. Uveďte prosím druh a přibližný počet (velikost) živočišné produkce k 31. 12. 2020 (v kusech, v hejnech apod.) a roční produkce mléka (v hl.).

V následující otázce měly společnosti uvést jaký druh živočišné produkce vlastní, v jakém množství a případně roční produkci mléka. Z dotázaných společností 16 uvedlo, že dominuje převážně skot, dvě společnosti se zabývají výhradně chovem kuřat a dvě pouze chovem prasat.

Tabulka 14 – Počet ks skotu

Statistická charakteristika		Hodnota
Průměr		601,76
95% interval spolehlivosti pro průměr	Dolní mez	336,84
	Horní mez	866,69
Medián		450,00
Rozptyl		265503,066
Směrodatná odchylka		515,270
Minimum		38
Maximum		1583
Variační rozpětí		1545
Interkvartilové rozpětí		758

Zdroj: vlastní zpracování, výstup z SPSS

Při zaměření se pouze na skot a odstranění neuvedených informací je průměrný počet skotu 601 ks. Co se týče průměrné roční produkce mléka, činila v roce 2020 18 841,25 hl. Ve výstupu na obrázku č. 4 jsou zobrazeny statistické údaje o počtu ks skotu dotázaných společností. Medián činil 450 ks, modus nelze určit, neboť se v údajích nevyskytuje žádný

shodný údaj. Nejvyšší počet ks skotu má společnost č. 10 s 1 583 ks. Naopak nejnižší počet ks skotu má společnost č. 6 s 38 ks. Směrodatná odchylka činí 515,72 ks, rozptyl 265 503,066 ks a variační rozpětí 1 545 ks. V tabulce č. 15 jsou zobrazeny odpovědi dle druhu živočišné výroby:

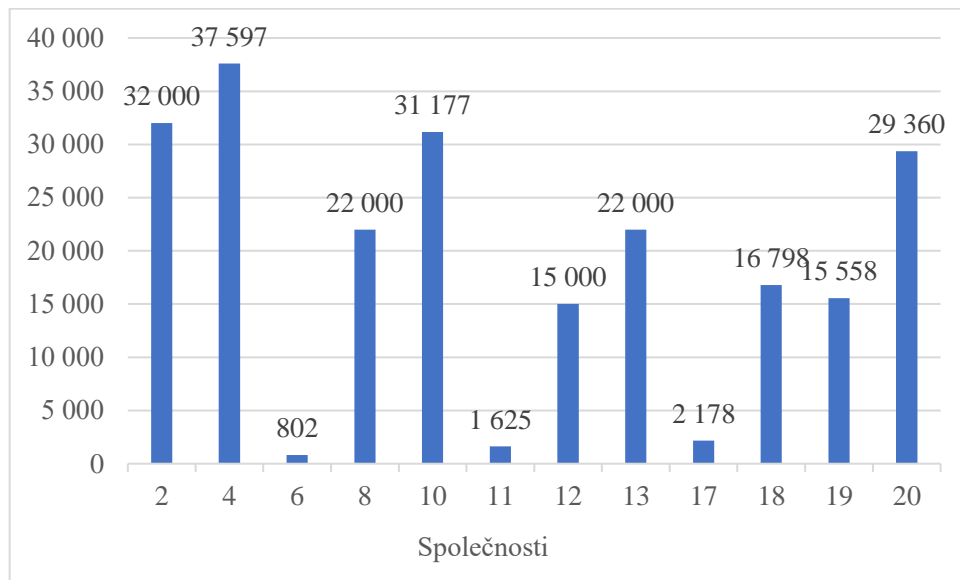
Tabulka 15 – Druh a množství živočišné produkce

Společnost	Druh živ. produkce	Celkem v ks	Roční produkce mléka v hl
1	skot	163	neuveďeno
2	skot	950	32 000
3	kuřata	39 000	/
4	skot	883	37 597
5	skot	371	neuveďeno
6	skot	38	802
7	skot	1 395	neuveďeno
8	skot	266	22 000
9	skot	450	neuveďeno
10	skot	1 583	31 177
11	skot	70	1 625
12	skot	452	15 000
13	skot	1 562	22 000
14	skot	154	neuveďeno
15	prasata	347	/
16	kuřata	53 231	/
17	skot	86	2 178
17	ovce	55	/
18	skot	400	16 798
19	včelstvo	78	/
19	skot	727	15 558
20	skot	680	29 360

Zdroj: vlastní zpracování

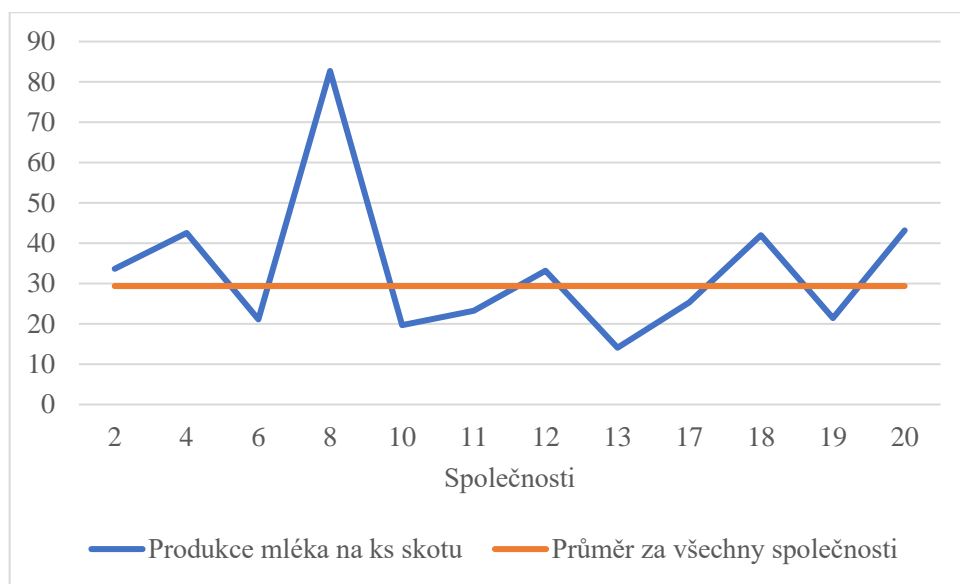
Při pohledu z hlediska roční produkce mléka za rok 2020 bude pracováno pouze s údaji od 12 společností, neboť 5 společností tento údaj bohužel neuvedlo. Průměrná roční produkce mléka za rok 2020 těchto společností byla 18 841,25 hl. Medián činil 19 399 hl, modus určit, jako u předešlého, nelze, neboť se zde nevyskytovaly shodné informace. Nejvyšší produkci mléka měla společnost č. 4 ve výši 37 597 hl. Nejnižší produkci mléka měla společnost č. 6 s 802 hl. Směrodatná odchylka činí 12 565,785 hl a variační rozpětí 36 795 hl. V grafu č. 5 jsou uvedeny jednotlivé roční produkce mléka společností.

Graf 5 – Roční produkce mléka za rok 2020 v hl



Zdroj: vlastní zpracování

Graf 6 – Průměrná produkce mléka za rok 2020 v hl



Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že budou data zkoumána z hlediska produktivity, nejvyšší produktivitu na 1 ks skotu, bude mít společnost č. 8 při poměru 82,71 hl/ks, nejnižší produktivitu má naopak

společnost č. 13 při poměru 14,08 hl/ks. V rámci všech 12 společností je průměrná produktivita 29,37 hl/ks skotu. Přehledně tyto údaje zobrazuje graf č. 6.

14. Uveďte jednotlivé věkové/hmotnostní/velikostní skupiny pro "Mladá zvířata", kterými vaše společnost disponuje (např.: telata, mladý chovný skot, vysokobřezí jalovice, dojnice apod.)

Následně bylo v otázce č. 14 požadováno označit, do jakých skupin zásob „Mladých zvířat“ svou živočišnou produkci společnosti člení. U skotu uváděly společnosti nejčastější členění na:

- 1) telata (některé společnosti uvedly věkovou hranici do 3 měsíců stáří)
- 2) jalovice (některé společnosti uvedly konkretizaci – do zabřeznutí)
- 3) vysokobřezí jalovice
- 4) býci.

Dvě oslovené společnosti do této kategorie zařadili i dojnice, zatímco ostatní považují dojnice již za kategorii „Dospělá zvířata“. V případě prasat je společnosti člení na:

- 1) sele
- 2) výkrm
- 3) prase k zapuštění
- 4) zapuštěná prasnice.

V případě ovcí je společnosti člení takto:

- 1) jehně
- 2) jehnice.

Kuřata společnosti dělí na:

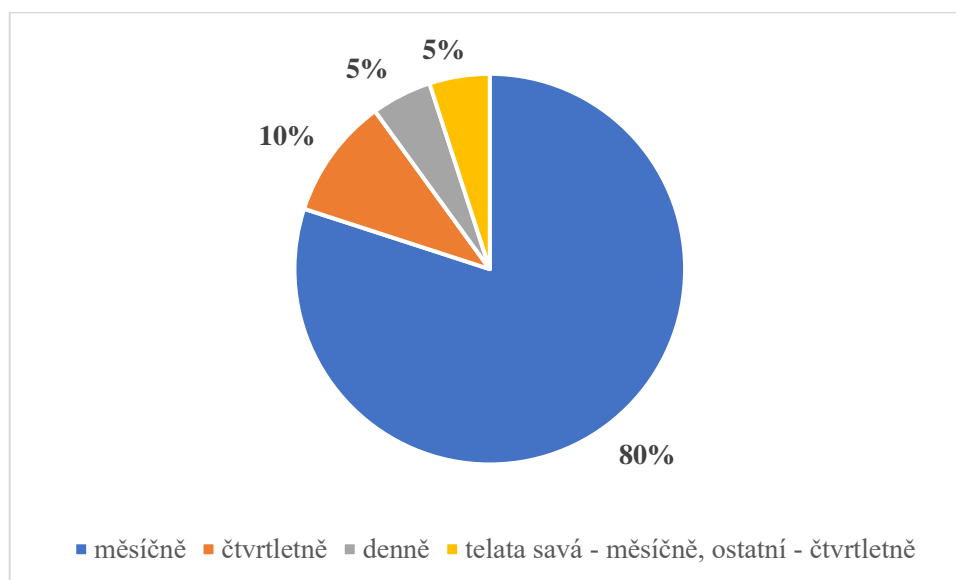
- 1) kuřata do 1 týdne
- 2) kuřata do 4 týdnů
- 3) kuřata do 10 týdnů.

U včelstev společnosti žádné dělení nemají.

15. V jaké periodě (jak často) je účtováno o přírůstcích/příchovkách?

V otázce č. 15 společnosti uváděly, jak často účtují o přírůstcích či příchovkách dané živočišné produkce. V 80 % případů (16 společností) uvedly, že touto periodou je 1 měsíc. Následovalo 1 čtvrtletí s 10 % (tedy 2 společnosti). Jedna oslovená společnost účtuje o přírůstcích a příchovkách denně. Poslední společnost uvedla, že u příchovků a přírůstků u telat účtuje každý měsíc a u ostatních kategorií produkce používá jako periodu účtování čtvrtletí. Poměr zaznamenává graf č. 7.

Graf 7 – Perioda účtování o přírůstcích a příchovkách



Zdroj: vlastní zpracování

16. Kdy dochází k převodu z kategorie "Mladá zvířata" do kategorie "Dospělá zvířata"?

V rámci otázky č. 16 měly společnosti uvést, jakým okamžikem dochází k převodu zvířat z kategorie „Mladá zvířata“ do kategorie „Dospělá zvířata“. U skotu uvedly společnosti shodně, že se stává „Dospělými zvířaty“ nejčastěji otelením. V případě býků pak společnosti rozlišují věk býka, a to po 6 měsících nebo 12 měsících. Ovce společnost převádí v okamžik obahnění. U prasnic společnost převádí v okamžik oprasení. Společnost zabývající se chovem kuřat z důvodu rychlosti růstu a krátkodobého držení do kategorie dospělých zvířat nepřevádí. V případě včelstva společnost také do dospělých zvířat nepřevádí. Lze tedy konstatovat, že rozhodným okamžikem se nejčastěji stává porod.

17. Uved'te prosím jednotlivé věkové/hmotnostní/velikostní skupiny pro "Dospělá zvířata", kterými disponuje vaše společnost:

Pokud společnosti uvedly v otázce č. 16, že převádí zvířata do kategorie dospělých, následovala otázka č. 17, kde uváděly, jaké skupiny tvoří právě kategorii „Dospělá zvířata“.

U skotu tedy společnosti uváděly dělení na:

- 1) dojnice
- 2) býci plemenní
- 3) kráva masná.

Ovce společnosti nedělí, převažuje jedna skupina, a to „bahnice“. To samé platí i u prasat. Zde společnosti užívají také jen jednu skupinu, a to „prasnice po porodu“. Kuřata a včelstva společnosti v dospělých zvířatech nevidují.

18. Dochází někdy k převodu zvířat z kategorie "Dospělá zvířata" do kategorie "Mladá a ostatní zvířata"? Pokud ano, v jakých situacích?

Jako v otázce č. 5, i tady společnosti odpovídaly s jednoznačným výsledkem. U všech oslovených totiž k převodu z kategorie "Dospělá zvířata" do kategorie "Mladá a ostatní zvířata" nedochází. Některé společnosti svou odpověď doplnily o sdělení, že od vzniku společnosti ani tato situace nenastala.

19. Jakým způsobem máte zavedenou analytickou evidenci? např. členění analytických účtů dle jednotlivých zvířat apod.

Všechny oslovené společnosti používají analytickou evidenci dle druhu a kategorie zvířat. V praxi to tedy znamená, že pro každý druh a skupinu mají svůj analytický účet. Dvě oslovené společnosti uvedly konkrétní účty, přičemž první společnost uvedla následující: „... V praxi to tedy vypadá následovně: pro skot máme 124 1-- a poté pro každou skupinu skotu další členění na: 124 110 – telata; 124 120 – jalovice; 124 130 VBJ atp. ...“.

Zajímavostí jistě je odpověď další společnosti, která si vytvořila syntetické účty s názvem „139 – Ostatní zásoby“, který poté dělí dle druhu zvířat (139 100 pro skot, 139 200 pro prasata atd.). Další detailnější členění tato společnost nepoužívá. V případě dlouhodobého majetku společnosti nejčastěji používají stejné principy jako u zásob, a to

nejčastěji účty 026 s dalším členěním dle druhu a skupin. Výše uvedená společnost, užívající účty 139 u zásob, uvedla v případě dlouhodobého majetku účet 029 s dalším členěním dle druhu zvířat (029 011 pro dojnice, 029 021 pro prasnice atd.).

4.2 Komparace oceňování, účtování a vykazování o mléku dle ČPP a IAS/IFRS

V této kapitole bude rozebrán rozdíl mezi oceňováním, účtováním a vykazováním zemědělské produkce podle českých právních předpisů a podle IAS/IFRS na konkrétní komoditě, a to mléku.

4.2.1 Řešení dle českých právních předpisů

Ocenění

Pro ocenění bude použita vnitropodniková cena mléka. Tuto vnitropodnikovou cenu si účetní jednotky stanovují nejčastěji v interních směrnících. Pro účely tohoto příkladu bude užitá průměrná vnitropodniková cena za ČR, která dle Výzkumného ústavu živočišné výroby za rok 2021 činila 9,07 Kč/l mléka²⁵. Pokud se tato cena aplikuje na použitý medián z dotazníkového šetření, bude ocenění činit 17 594 893 Kč.

Účtování

V tabulce níže je zobrazeno, jakým způsobem bude o mléku účtováno v tomto případě. Pro analytickou evidenci mléka bude použit účet 123.100 – Výrobky (mléko).

Tabulka 16 – Zaúčtování nadojeného mléka dle ČPP

Operace	MD	D	Kč
Nadojené mléko	123.100 - Výrobky (mléko)	583 - Změna stavu výrobků	17 594 893,-

Zdroj: vlastní zpracování

²⁵ Jaké jsou náklady na produkci litru mléka? [online]. Dostupné z: <https://vuzv.cz/2021/03/31/jake-jsou-faremni-naklady-na-produkci-mleka/>

V následující tabulce č. 17 bude zobrazen způsob zaúčtování vyskladnění a prodeje mléka. Pro zjednodušení bude autor vycházet z toho, že podnik bude prodávat za výrobní cenu, ačkoliv by v reálné situaci použil cenu navýšenou o marži.

Tabulka 17 – Zaúčtování vyskladnění a prodeje mléka

Operace	MD	D	Kč
Vyskladnění mléka k prodeji	583 - Změna stavu výrobků	123.100 - Výrobky (mléko)	17 594 893,-
Tržba z prodeje	311 - Odběratelé	601 - Tržby za vlastní výrobky	17 594 893,-

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Řešení dle IAS/IFRS

Ocenění

Při ocenění mléka podle IAS/IFRS je potřeba znát reálnou hodnotu (fair value). Reálnou hodnotou se rozumí částka (kótovaná cena), za kterou se zemědělská produkce prodává na aktivním trhu. Pro tyto účely bude použita průměrná výkupní cena, která se např. v roce 2021 dle dat SZIF²⁶ pohybovala kolem hodnoty 8,82 Kč/l mléka. Produkci mléka je tedy nutné dle této ceny převést na reálnou hodnotu. Přehledně je toto přecenění uvedeno v tabulce níže.

Tabulka 18 – Přecenění na reálnou hodnotu

Roky	2017	2018	2019	2020	2021
Množství	1 939 900 l	1 939 900 l	1 939 900 l	1 939 900 l	1 939 900 l
Vnitropodniková cena	8,90 Kč/l	9,02 Kč/l	9,36 Kč/l	9,56 Kč/l	9,07 Kč/l
Ocenění podle vnitropodnikové ceny	17 265 110 Kč	17 497 898 Kč	18 157 464 Kč	18 545 444 Kč	17 594 893 Kč
Reálná hodnota (fair value)	8,64 Kč/l	8,65 Kč/l	8,87 Kč/l	8,61 Kč/l	8,82 Kč/l
Ocenění v reálné hodnotě	16 760 736 Kč	16 780 135 Kč	17 206 913 Kč	16 702 539 Kč	17 109 918 Kč
Rozdíl na 1 l	-0,26 Kč	-0,37 Kč	-0,49 Kč	-0,95 Kč	-0,25 Kč
Rozdíl na celkovou produkci	-504 374 Kč	-717 763 Kč	-950 551 Kč	-1 842 905 Kč	-484 975 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

²⁶ Zprávy o trhu s mlékem [online]. Dostupné z: <https://www.szif.cz/cs/zpravy-o-trhu>

V tabulce č. 18 jsou uvedeny údaje za roky 2017-2021 týkající se mléka. Lze vidět, že náklady na mléko, tvořící vnitropodnikovou cenu každým rokem rostou. Nejvyšší nárůst lze vidět za rok 2020. Tento nárůst je způsoben nejspíše pandemií Covid-19. Při použití ocenění dle IAS/IFRS by tedy podnik měl každý rok menší výsledek hospodaření. Postup účtování a vykazování bude pro všechny roky stejné – pouze s jinými hodnotami, tudíž bude tento postup ukázán na hodnotách za rok 2021.

Účtování

Proces účtování o tomto přecenění za rok 2021 by vypadal následovně:

Tabulka 19 – Účtování o mléku dle IAS/IFRS

Operace	MD	D	Výše
Nadojené mléko (ve VC)	Výrobky (mléko)	Nedokončená zemědělská produkce	17 594 893 Kč
Rozdíl z přecenění	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value	484 975 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Rozvaha a výsledovka

Toto ocenění na reálnou hodnotu způsobí zvýšení nákladů společnosti. Rozdíl bude tedy uveden ve výsledovce v kategorii nákladů, konkrétně v provozní části. Je to však specifický náklad, a proto je oddělen od ostatních provozních nákladů. V rozvaze toto přecenění vykázáno nebude.

4.2.3 Porovnání ocenění a účtování mléka podle ČPP a IAS/IFRS

V případě, že by se provedla účetní závěrka po této účetní operaci, vykazoval by podnik v případě použití IAS/IFRS nižší výsledek hospodaření za rok 2021 o 484 975 Kč.

Vzhledem k tomu, že mléko je neskladovatelné a je nutné ho okamžitě prodat, nebude tento rozdíl mít vliv na Rozvahu v položce „Výrobky“.

Závěr

Tato práce se zabývá oceňováním, účtováním a vykazováním zemědělské produkce a porovnáním mezi českými právními předpisy a předpisy IAS/IFRS. Oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce nemá vlastní právní předpisy a není konkrétně vymezena, nicméně se řídí primárně Zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou k němu a Českými účetními standardy. Společnosti však mohou využít i mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, konkrétně pak hlavně IAS 41 - Zemědělství.

Na základě získaných informací z dotazníkového šetření bylo zjištěno, že ačkoliv jsou některé společnosti auditované, nekontroluje tento audit vše. Kalkulační vzorec a jeho hodnoty jsou podstatné pro správné ocenění zásoby, a přesto ho v některých případech nikdo nekontroluje. Může se tedy stát, že společnost tedy nesprávně oceňuje, neboť položky a hodnoty mohou být zastaralé či nadsazené. V některých případech tyto položky společnosti ani neměnily od počátku podnikání. V druhé polovině vlastní části bylo zjištěno, že zemědělské společnosti užívající postupy dle českých právních předpisů spíše zemědělskou produkci nadhodnocují, neboť oceňují ve vyšší ceně, než je cena tržní. Tento postup poté zemědělským společnostem zvyšuje výsledek hospodaření oproti společnostem, které používají postupy dle standardů IAS/IFRS.

Stojí tedy za zvážení, zda by tyto kalkulační vzorce neměly být pravidelně kontrolovány a upravovány, aby se předešlo těmto rozdílům v oceňování a zbytečnému nadhodnocování zemědělské produkce, neboť poté není dodržena jedna ze zásad účetnictví, a to konkrétně „zásada pravdivého a věrného zobrazení“.

5 Seznam použitých zdrojů

5.1 Odborné publikace

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 9788025136522.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 9788075529077.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. Praha: Kernberg, 2007. Management praxe (Kernberg). ISBN 9788090396227.

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ a ÚSTAV ZEMĚDĚLSKÉ EKONOMIKY A INFORMACÍ. *SITUAČNÍ A VÝHLEDOVÁ ZPRÁVA: PŮDA*. Praha, 2018. ISBN 978-80-7434-476-3.

NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. Účetnictví (ANAG). ISBN 9788072633937.

NOVOTNÝ, Pavel, Věra RUBÁKOVÁ a Pavel HROUDA. *Účetnictví pro úplné začátečníky ...* Praha: Grada Publishing, [2007]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3104-4.

POLÁČKOVÁ, Jana. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010, 73 s., ISBN 9788086671758

Safety and health in agriculture. [s.l.]: International Labour Organization, 1999. ISBN 978-92-2-111517-5.

VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-388-1.

5.2 Právní předpisy

Vyhláška č. 500/2002 Sb. (znění k 1. 1. 2018)

Zákon o účetnictví, č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů (znění k 1. 1. 2021)

Zákon o zemědělství č. 252/1997 Sb.

5.3 Internetové zdroje

Český účetní standard pro podnikatele č. 013: Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek [online]. Dostupné z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-013/>

HAUZAROVÁ, Michaela. *Účetní zásady a principy* [online]. 11. 12. 2017. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>

IAS 1 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/#standard>

IAS 2 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>

IAS 41 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/#standard>

IFRS 13 [online]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>

Jaké jsou náklady na produkci litru mléka? [online]. Dostupné z:
<https://vuzv.cz/2021/03/31/jake-jsou-faremni-naklady-na-produkci-mleka/>

Kadlec, M. (2018). *Zákonné a podzákonné normy v účetnictví*. Dostupné 20. 8. 2019 z
<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zakonne-a-podzakonne-normy-k-nbsp;ucetnictvi/>

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ. *Zemědělská výroba* [online]. Dostupné z:
<http://eagri.cz/public/web/mze/zemedelstvi/zemedelstvi.html>

PROCHÁZKA, Tomáš. *Zaměstnanost a zemědělství – jak jsme na tom?* [online]. 2019.
Dostupné také z: <https://eagronom.com/cs/blog/zamestnanost-zemedelstvi/>

Přímé a nepřímé náklady [online]. 2.4.2017. Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-rozdil-mezi-primymi-a-neprimymi-naklady-jejich-cleneni-a-uctovani/>

Rentabilita výroby mléka [online]. Dostupné z: <https://vuzv.cz/rentabilita-vyroby-mleka/>

Střední hodnoty [online]. Dostupné z:
<https://cit.vfu.cz/statpotr/POTR/Teorie/Predn1/strednih.htm>

Zprávy o trhu s mlékem [online]. Dostupné z: <https://www.szif.cz/cs/zpravy-o-trhu>

6 Přílohy

Příloha č. 1 – Seznam účetních zásad, kterými by se účetní jednotky měli řídit

- ✓ Zásada pravdivého a věrného zobrazení
- ✓ Zásada účetní jednotky
- ✓ Zásada neomezeného trvání účetní jednotky
- ✓ Zásada periodicity
- ✓ Zásada akruálního principu
- ✓ Zásada bilanční kontinuity
- ✓ Zásada objektivitv účetních informací
- ✓ Zásada opatrnosti
- ✓ Zásada stálosti účetních metod
- ✓ Zásada (princip) podvojnosti a souvztažnosti)²⁷

²⁷ HAUZAROVÁ, Michaela. Účetní zásady a principy [online]. 11. 12. 2017. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>

Příloha č. 2 – Rozvaha

ROZVAHA

v plném rozsahu
ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ:

Sestaveno dne:

V likvidaci:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	02				
B.	Stálá aktiva (B.I. + B.II. + B.III.)	03				
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I.1. až B.I.5.2.)	04				
1.	Nehmotné výsledky vývoje	05				
2.	Ocenitelná práva	06				
2.1.	Software	07				
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	08				
3.	Goodwill	09				
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	14				
1.	Pozemky a stavby	15				
1.1.	Pozemky	16				
1.2.	Stavby	17				
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18				
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19				
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20				
4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	21				
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22				
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	27				
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	28				
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	29				
3.	Podíly – podstatný vliv	30				
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	31				
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32				
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	33				
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34				
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35				
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36				
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37				
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	38				
1.	Materiál	39				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	40				
3.	Výrobky a zboží	41				
3.1.	Výrobky	42				
3.2.	Zboží	43				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44				
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45				
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2 + C.II.3)	46				
1.	Dlouhodobé pohledávky	47				
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48				
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	49				
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	50				
1.4.	Odložená daňová pohledávka	51				
1.5.	Pohledávky - ostatní	52				
5.1.	Pohledávky za společníky	53				
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54				
5.3.	Dohadné účty aktivní	55				
5.4.	Jiné pohledávky	56				

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
2.	Krátkodobé pohledávky	57				
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58				
2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	59				
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	60				
2.4	Pohledávky - ostatní	61				
4.1.	Pohledávky za společníky	62				
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63				
4.3.	Stát - daňové pohledávky	64				
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65				
4.5.	Dohadné účty aktivní	66				
4.6.	Jiné pohledávky	67				
3.	Časové rozlišení aktiv	68				
3.1.	Náklady příštích období	69				
3.2.	Komplexní náklady příštích období	70				
3.3.	Příjmy příštích období	71				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (C.III.1. + C.III.2.)	72				
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	73				
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	74				
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	75				
1.	Peněžní prostředky v pokladně	76				
2.	Peněžní prostředky na účtech	77				
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2.+ D.3.)	78				
1.	Náklady příštích období	79				
2.	Komplexní náklady příštích období	80				
3.	Příjmy příštích období	81				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01		
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.VI.)	02		
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	03		
1.	Základní kapitál	04		
2.	Vlastní podíly (-)	05		
3.	Změny základního kapitálu	06		
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	07		
1.	Ážio	08		
2.	Kapitálové fondy	09		
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	10		
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	11		
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	12		
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	13		
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	14		
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	15		
1.	Ostatní rezervní fondy	16		
2.	Statutární a ostatní fondy	17		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2.)	18		
1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	19		
2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	20		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21		
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	22		
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	23		
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	24		
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	25		
2.	Rezerva na daň z příjmů	26		
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	27		
4.	Ostatní rezervy	28		
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	29		
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	30		
1.	Vydané dluhopisy	31		
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	32		
1.2	Ostatní dluhopisy	33		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
2.	Závazky k úvěrovým institucím	34		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	35		
4.	Závazky z obchodních vztahů	36		
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	37		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	38		
7.	Závazky - podstatný vliv	39		
8.	Odložený daňový závazek	40		
9.	Závazky - ostatní	41		
9.1.	Závazky ke společníkům	42		
9.2.	Dohadné účty pasivní	43		
9.3.	Jiné závazky	44		
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	45		
1.	Vydané dluhopisy	46		
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	47		
1.2.	Ostatní dluhopisy	48		
2.	Závazky k úvěrovým institucím	49		
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	50		
4.	Závazky z obchodních vztahů	51		
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	52		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	53		
7.	Závazky - podstatný vliv	54		
8.	Závazky ostatní	55		
8.1.	Závazky ke společníkům	56		
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	57		
8.3.	Závazky k zaměstnancům	58		
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	59		
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	60		
8.6.	Dohadné účty pasivní	61		
8.7.	Jiné závazky	62		
C.III.	Časové rozlišení pasiv (C.III.1.+C.III.2)	63		
1	Výdaje příštích období	64		
2	Výnosy příštích období	65		
D.	Časové rozlišení pasiv (D.1. + D.1.)	66		
1.	Výdaje příštích období	67		
2.	Výnosy příštích období	68		

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-rozvaha.html>

Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztráty – druhové členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu
ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ:

Sestaveno dne:

V likvidaci:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01		
II.	Tržby za prodej zboží	02		
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03		
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04		
2.	Spotřeba materiálu a energie	05		
3.	Služby	06		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07		
C.	Aktivace (-)	08		
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09		
D. 1.	Mzdové náklady	10		
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11		
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12		
2.2.	Ostatní náklady	13		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14		
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15		
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16		
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20		
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
3.	Jiné provozní výnosy	23		
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
2.	Prodaný materiál	26		
3.	Daně a poplatky	27		
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
5.	Jiné provozní náklady	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31		
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43		
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46		
K.	Ostatní finanční náklady	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49		
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50		
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51		
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53		
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55		
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.:	56		

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-vykaz-zisku-a-ztraty-druhove-cleneni.html>

Příloha č. 4 – Výkaz zisku a ztráty – účelové členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, účelové členění

v plném rozsahu
ke dni

IČ

Název a číslo účetní jednotky

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	01		
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	02		
*	Hrubý zisk nebo ztráta (I. - A.)	03		
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	04		
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	05		
II.	Ostatní provozní výnosy	06		
D.	Ostatní provozní náklady	07		
*	Provozní výsledek hospodaření (Zohlednění položek I. až D.)	08		
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	09		
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	10		
2.	Ostatní výnosy z podílů	11		
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12		
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. IV.1. a IV.2.)	13		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ovládaná nebo ovládající osoba)	14		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	15		
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	16		
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy	17		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	18		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	19		
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	20		
H.	Nákladové úroky a podobné náklady	21		
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	22		
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	23		
VI.	Ostatní finanční výnosy	24		
I.	Ostatní finanční náklady	25		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (Zohlednění položek III. až K.)	26		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	27		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
J.	Daň z příjmů	28		
1.	Daň z příjmů splatná	29		
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	30		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	31		
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	32		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	33		
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.	34		

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-vykaz-zisku-a-ztraty-ucelove-cleneni.html>

Příloha č. 5 – Přehled o peněžních tocích – Cash Flow

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

za období od do

Název a sídlo účetní jednotky

IČO

Položka	TEXT	Skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
P.	Stav peněžních prostředků (PP) a ekvivalentů na začátku účetního období		
PENĚŽNÍ TOKY Z HLAVNÍ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI (PROVOZNÍ ČINNOST)			
Z.	Účetní zisk nebo ztráta před zdaněním		
A.1.	Úprava o nepeněžní operace		
A.1.1.	Odpisy stálých aktiv(+) s vyj. zúst. ceny a dále umoř. opr. pol. k majetku		
A.1.2.	Změna stavu opravných položek, rezerv		
A.1.3.	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv, vyúčt. do výnosů -, do nákladů +		
A.1.4.	Výnosy z dividend a podílů na zisku (-)		
A.1.5.	Vyúčtované nákladové úroky (+), s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku a vyúčtované výnosové úroky (-)		
A.1.6.	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace		
A.*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a změnami pr.kap.		
A.2.	Změna stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu		
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-) au čas. rozlišení		
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti (+/-) pu čas. rozl.		
A.2.3.	Změna stavu zásob (+/-)		
A.2.4.	Změna stavu krátkodobého finančního maj. nespadaající do PP a ekv.		
A.**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním		
A.3.	Vyplacené úroky s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodob. maj. (-)		
A.4.	Přijaté úroky (+)		
A.5.	Zaplacená daň z příjmů a za doměrky za minulé období (-)		
A.7.	Přijaté dividendy a podíly na zisku (+)		
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti		
PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI			
B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv		
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv		
B.3.	Zápůjčky a úvěry spřízněným osobám		
B.***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti		

Položka	TEXT	Skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
PENĚŽNÍ TOKY Z FINANČNÍCH ČINNOSTÍ			
C.1.	Dopady změn dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků na PP a ekv.		
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na PP a ekv.		
C.2.1.	Zvýšení PP a ekv. z titulu zvýšení základního kapitálu (RF) (+)		
C.2.2.	Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům (-)		
C.2.3.	Další vklady PP společníků a akcionářů		
C.2.4.	Úhrada ztráty společníky (+)		
C.2.5.	Přímé platby na vrub fondů (-)		
C.2.6.	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zapl. srážkové daně (-)		
C.**	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti		
F.	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků		
R.	Stav peněžních prostředků a ekvivalentů na konci období		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-prehled-o-peneznich-tocich.html>

Příloha č. 6 – Přehled o změnách vlastního kapitálu

PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

za období od do

IČ:

Název a sídlo účetní jednotky

Položka	Text	Skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
A. Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku (účet 411)			
A.1.	Počáteční stav		
A.2.	Zvýšení		
A.2.	Snížení		
A.3.	Konečný zůstatek		
B. Základní kapitál nezapsaný (účet 419)			
B.1.	Počáteční stav		
B.2.	Zvýšení		
B.3.	Snížení		
B.4.	Konečný zůstatek		
C. A. +/- B. se zohledněním účtu 252			
C.1.	Počáteční zůstatek A. +/- B.		
C.2.	počáteční zůstatek vlastních akcií a vlastních obchodních podílů		
C.3.	Změna stavu účtu 252		
C.4.	Konečný zůstatek účtu 252		
C.5.	Konečný zůstatek a. +/- B.		
D. Emisní ážio			
D.1.	Počáteční stav		
D.2.	Zvýšení		
D.3.	Snížení		
D.4.	Konečný zůstatek		
E. Rezervní fondy			
E.1.	Počáteční stav		
E.2.	Zvýšení		
E.3.	Snížení		
E.4.	Konečný zůstatek		

Položka	Text	Skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
F.	Ostatní fondy ze zisku		
F.1.	Počáteční zůstatek		
F.2.	Zvýšení		
F.3.	Snížení		
F.4.	Konečný zůstatek		
G.	Kapitálové fondy		
G.1.	Počáteční zůstatek		
G.2.	Zvýšení		
G.3.	Snížení		
G.4.	Konečný zůstatek		
H.	Rozdíly z přecenění nezahnuté do výsledku hospodaření		
H.1.	Počáteční zůstatek		
H.2.	Zvýšení		
H.3.	Snížení		
H.4.	Konečný zůstatek		
I.	Zisk účetních období (účet 428 + zůstatek na straně D účtu 431)		
I.1.	Počáteční zůstatek		
I.2.	Zvýšení		
I.3.	Snížení		
I.4.	Konečný zůstatek		
J.	Ztráta účetních období (účet 429 + zůstatek na straně MD účtu 431)		
J.1.	Počáteční zůstatek		
J.2.	Zvýšení		
J.3.	Snížení		
J.4.	Konečný zůstatek		
K.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění		
Součet celkem (C5 + D4 + E4 + F4 + G4 + H4 + I4 + J4 + K)			

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Zdroj: <https://www.formulare-ke-stazeni.cz/formular-prehled-o-zmenach-vlastniho-kapitalu.html>

Příloha č. 7 – Dotazník k praktické části práce

Účtování živočišné produkce

Dobrý den, jsem studentem PEF ČZU a rád bych Vás požádal o poskytnutí informací ohledně "Účtování živočišné produkce". Tento dotazník je podkladem pro praktickou část bakalářské práce na téma "Oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce". Cílem této práce je porovnat způsoby oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce, konkrétně živočišné produkce. Předem děkuji za vyplnění. Milan Totka

1. Název společnosti:

2. Čím se společnost zabývá?

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- Rostlinná výroba
- Živočišná výroba
- Přidružená výroba
- Pomocná výroba

3. Je vaše společnost auditovaná?

Označte jen jednu elipsu.

- Ano - pravidelně
- Ano - nepravidelně
- Ne

4. Způsob účtování:

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- Dle českých předpisů
- Dle IFRS/IAS

Jiné: _____

5. Jaké používáte členění nákladů?

Označte jen jednu elipsu.

Účelové

Druhové

6. Jaký kalkulační vzorec používáte pro jednotlivé druhy živočišné výroby?

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

č.	Položka
1	nakoupený materiál
2	výrobky vlastní výroby
3	ostatní přímé náklady
4	mzdové a ostatní osobní náklady
5	odpisy DHM a DNM
6	odpisy zvířat
7	práce vlastních strojů
8	výrobní režie
9	správní režie

Vzorec úplných nákladů

Jiný

Jiné: _____

7. Jak je sestaven váš kalkulační vzorec - případně kalkulační vzorce pro jednotlivé druhy živočišné výroby? (V případě odpovědi "Jiný" u předchozí otázky)

8. Jak často aktualizujete hodnoty nákladů v kalkulačním vzorci?

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- 1x ročně
- 1x za 5 let
- Od vzniku společnosti jsme neměnili
- Jiná perioda - prosím uveďte níže

Jiné: _____

9. Jak často měníte položky kalkulačního vzorce?

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- 1x ročně
- 1x za 5 let
- Od vzniku společnosti jsme neměnili
- Jiná perioda - prosím uveďte níže

Jiné: _____

10. Je kalkulační vzorec a perioda jeho aktualizace obsahem nějaké vaší vnitropodnikové směrnice? Případně jaké?

11. Kontroluje tento vzorec některá instituce?

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- Auditorská společnost
- Finanční úřad
- Nikdo

Jiné: _____

12. Z jakého důvodu a za jakých podmínek výše uvedená instituce kalkulační vzorec kontroluje?

13. Uved'te prosím druh a přibližný počet (velikost) živočišné produkce k 31. 12. 2020 (v kusech, v hejnech, apod.) a roční produkce mléka (v hl.).

14. Uved'te jednotlivé věkové/hmotnostní/velikostní skupiny pro "Mladá zvířata", kterými vaše společnost disponuje (např. : telata, mladý chovný skot, vysokobřezí jalovice, dojnice, apod.)

15. V jaké periodě (jak často) je účtováno o přírůstcích/příchovkách?

Zdroj: vlastní zpracování