

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv
a zemědělské produkce**

Bc. Veronika Kučerová

© 2024 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Veronika Kučerová

Podnikání a administrativa

Název práce

Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

Název anglicky

Valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production

Cíle práce

Cílem práce je identifikovat metody oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce podle českých právních předpisů a zjistit odlišnosti v porovnání s IAS/IFRS a US GAAP. Dalším cílem je kvantifikovat dopady rozdílů na finanční situaci a výkonnost zemědělských korporací.

Metodika

Literární rešerše diplomové práce bude zpracována metodou deskripce tezí tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Ve vlastní části práce bude využita metoda expertních rozhovorů za účelem identifikování způsobu oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce podle českých právních předpisů. Výsledná data získaná z expertních rozhovorů budou následně komparována s řešením podle IAS/IFRS a US GAAP a budou kvantifikovány dopady odlišností na finanční situaci a výkonnost podniků ČR.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Biologické aktivum, oceňování, účtování, vykazování, zemědělská produkce.

Doporučené zdroje informací

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 6. aktualizované a doplněné vydání. V Brně: BizBooks, 2022. ISBN 978-80-265-1085-7.
CHALUPA, Jaroslav, a další. 2021. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-316-5.
JÍLEK, Josef. Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.
Ltd, PKF International. 2022. Wiley 2022 Interpretation and Application of IFRS Standards. Wiley Regulatory Reporting Ser. John Wiley & Sons, Incorporated, 2022. ISBN 978-1-119-90447-2.

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 28. 2. 2023

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 28. 2. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 06. 03. 2023

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 29.03.2024

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí své diplomové práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za cenné rady, odborné vedení, věcné připomínky, trpělivost, ochotu a hlavně čas, který věnovala konzultacím.

Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

Abstrakt

Téma této diplomové práce představuje komparace oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce v souladu s českou účetní legislativou, Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a Americkými obecně uznávanými účetními předpisy (US GAAP).

Cíl práce spočívá v identifikaci postupů oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce v souladu s ČÚL, dále komparaci odlišností v těchto oblastech ve srovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a normami účetního prostředí ve Spojených státech amerických (US GAAP). Druhý důležitý aspekt je kvantifikace dopadů těchto rozdílů na finanční situaci a výkonnost korporací působících v zemědělském sektoru.

Za účelem identifikace běžné účetní praxe při oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce v souladu s českými právními předpisy jsou využity expertní rozhovory napříč zemědělskými podniky střední ekonomické velikosti, ve smyslu kategorizace podniků dle Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Důvod cílení na podniky střední kategorie spočívá v tom, že disponují největším potenciálem začít oceňovat, účtovat a vykazovat dle IAS/IFRS. Zjištěné praktické postupy v zásadě odpovídají teoretickému základu definovaném českou účetní legislativou, z něhož mají podniky v ČR vycházet. Ovšem většina expertů vnímá vykazování biologických aktiv v souladu s ČÚL za problematické.

Následně probíhá kvantifikace odhalených odlišností na finanční situaci a výkonnost vytvořeného fiktivního podniku reprezentující průměrný český zemědělský podnik střední kategorie. Údaje o podniku, detailně uvedených v příloze 2 a příloze 3, jsou získávány z databáze FADN. Ze stejného zdroje čerpá zároveň data o velikosti živočišné a rostlinné produkce. Hodnoty, jimiž je zemědělská produkce oceněna, jsou čerpány získává z portálu eAGRI a FADN. Data sestavená tímto způsobem jsou vyhodnocována dle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP a následně komparuje. Výsledkem dochází ke zjištění, že v případě přechodu jak na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

(IAS/IFRS), tak i Americké obecně uznávané účetní předpisy (US GAAP) by se finanční situace i výkonnost podniku zlepšila. V případě IAS/IFRS o menší hodnotu, než po přechodu na US GAAP.

Avšak není možné konstatovat, že by zlepšení finanční situace i výkonnosti podniku nastalo v každém případě přechodu z ČÚL na IAS/IFRS či US GAAP. Tento jev se odvíjí od komplexních interakcí mezi specifiky podniku, regulacemi a vnějšími ekonomickými faktory. V některých případech přechod přinese zlepšení finanční výkonnosti podniku, ale nebude tomu tak vždy. Mezi podmínky, jež predeterminují závěry této diplomové práce patří způsob ocenění zemědělské produkce a biologických aktiv, ve kterém hraje značnou roli přítomnost aktivní burzy pro obchod se zemědělskými komoditami. Zvolená metoda odpisování těchto aktiv rovněž ovlivní finanční výkonnost podniku. Dále se mezi faktory řadí velikost a charakter podniku, jež zapříčiňuje schopnost implementace postupů dle IAS/IFRS anebo US GAAP, a to ať již z hlediska zdrojů personálních (tzn. odborné připravenosti) či finančních. Důležitou roli po přechodu zastává dohled a kontrola dodržování daných standardů, což může vyžadovat větší množství investic do odborné přípravy zaměstnanců a nových účetních systémů. Vliv na finanční výkonnost podniku má také stabilita ekonomického prostředí, v němž se podnik nachází a rovněž specifika odvětví, kam spadá. Mezi specifika zemědělského sektoru patří klimatické podmínky, fluktuace poptávky a tržních cen zemědělské produkce, podpora odvětví v podobě dotací, sezónní charakter produkce, ale například i riziko škůdců a nemocí, které mohou ovlivnit výnosy a hodnotu biologických aktiv. Z hlediska finanční situace podniku patří mezi podmínky predeterminující závěry této práce také klasifikace aktiv, která je napříč standardy odlišná, což se projeví v dílčích hodnotách rozvahy.

Klíčová slova: Biologické aktivum, oceňování, účtování, vykazování, zemědělská produkce, IAS/IFRS, US GAAP, finanční situace, finanční výkonnost

Valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production

Abstract

The topic of this master thesis is a comparison of valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production in accordance with Czech accounting legislation, International Accounting Standards (IAS/IFRS) and US GAAP.

The aim of the thesis is to identify the procedures of valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production in accordance with the Czech accounting legislation (CAL), as well as to compare the differences in these areas compared to International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) and United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). The second important aspect is to quantify the impact of these differences on the financial position and performance of corporations operating in the agricultural sector.

In order to identify common accounting practices in the valuation, accounting and reporting of biological assets and agricultural production in accordance with Czech legislation, expert interviews are used across agricultural enterprises of medium economic size, within the meaning of the categorization of enterprises according to Act No. 563/1991 Coll. on Accounting. The reason for targeting mid-category companies is that they have the greatest potential to start measuring, accounting and reporting under IAS/IFRS. The identified practices are basically in line with the theoretical basis defined by the Czech accounting legislation, from which companies in the Czech Republic are to be based. However, most experts see the recognition of biological assets in accordance with the CAL as problematic.

Subsequently, quantification of the revealed differences on the financial situation and performance of the created fictitious enterprise representing an average Czech agricultural enterprise of medium category is carried out. Details of the undertaking, as detailed in Annex 2 and Annex 3, are obtained from the FADN database. It also draws data on the size of livestock and crop production from the same source. The values at which agricultural production is valued are obtained from eAGRI and FADN. The data constructed in this way are evaluated according to the CAL, IAS/IFRS and US GAAP and then compared. As a

result, it is concluded that in case of conversion to both International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) and US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), the financial position and performance of the company would improve. In the case of IAS/IFRS by a smaller amount than after the transition to US GAAP.

However, it is not possible to conclude that the financial position and performance of an enterprise would improve in every case of a transition from the CRL to IAS/IFRS or US GAAP. This phenomenon depends on complex interactions between company specifics, regulations and external economic factors. In some cases, the transition will result in an improvement in the financial performance of the enterprise, but this will not always be the case. Among the conditions that predetermine the conclusions of this thesis is the way in which agricultural production and biological assets are valued, in which the presence of an active exchange for the trading of agricultural commodities plays a significant role. The chosen method of depreciation of these assets will also affect the financial performance of the enterprise. In addition, factors include the size and nature of the enterprise, which determines the ability to implement IAS/IFRS and/or US GAAP procedures, either in terms of staff resources (i.e. professional preparedness) or financial resources. An important role after the transition is the supervision and control of compliance with the standards, which may require more investment in staff training and new accounting systems. The stability of the economic environment in which the company is located and the specificities of the sector in which it operates also have an impact on its financial performance. The specificities of the agricultural sector include climatic conditions, fluctuations in demand and market prices for agricultural produce, support for the sector in the form of subsidies, the seasonal nature of production, but also, for example, the risk of pests and diseases that can affect the yield and value of biological assets. In terms of the financial situation of the enterprise, one of the conditions that predetermine the conclusions of this paper is the classification of assets, which varies across standards and is reflected in the partial values of the balance sheet.

Keywords: Biological asset, valuation, accounting, reporting, agricultural production, IAS/IFRS, US GAAP, financial situation, financial performance

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika	15
3 Teoretická východiska	17
3.1 Funkce zemědělství v České republice	17
3.2 Legislativní regulace účetnictví v rámci České republiky	23
3.2.1 Účetnictví agrárního sektoru.....	26
3.2.2 Majetek a jeho oceňování v souladu s ČÚL	29
3.2.3 Oceňování v zemědělství	34
3.2.4 Kalkulační systém.....	37
3.2.5 Rostlinná výroba	40
3.2.6 Rostlinná produkce v rámci oběžného majetku	42
3.2.7 Rostlinná produkce v rámci dlouhodobého majetku	45
3.2.8 Živočišná výroba.....	50
3.2.9 Živočišná produkce evidovaná v oběžném majetku	51
3.2.10 Živočišná produkce v rámci stálých aktiv	55
3.3 Charakteristika mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS)..	60
3.3.1 IAS 41 – Zemědělství	61
3.3.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	66
3.4 Americké obecně uznávané účetní zásady (US GAAP)	71
3.4.1 ASC 905 – Zemědělství	72
3.4.2 ASC 360-10 – Pozemky, budovy a zařízení	73
3.5 Komparace odlišností dle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP.....	76
4 Vlastní práce.....	83
4.1 Vyhodnocení expertních rozhovorů.....	83
4.1.1 Oddíl rostlinné výroby	84
4.1.2 Oddíl živočišné výroby	93
4.1.3 Průnik myšlenkami expertů	101
4.2 Prezentace odlišností na fiktivním podniku	103
4.2.1 Elementární informace o fiktivním podniku PROAGRO Medlov a.s....	103
4.2.2 Biologická aktiva	103
4.2.3 Zemědělská produkce	109
4.2.4 Sumarizace zjištěných odlišností	123
5 Zhodnocení výsledků	127
5.1 Biologická aktiva	127

5.1.1	Oceňování	127
5.1.2	Účtování	129
5.1.3	Vykazování	129
5.2	Zemědělská produkce.....	129
5.2.1	Oceňování	130
5.2.2	Účtování	131
5.2.3	Vykazování	131
5.3	Vliv na finanční pozici a výkonnost společnosti.....	132
6	Závěr.....	133
7	Seznam použitých zdrojů.....	136
8	Seznam obrázků, tabulek, grafů, schémat a zkratk	140
8.1	Seznam obrázků	140
8.2	Seznam tabulek.....	140
8.3	Seznam grafů.....	141
8.4	Seznam schémat	141
8.5	Seznam použitých zkratk	141
Přílohy	143

1 Úvod

Účetnictví má za úkol zpracovávat informace ekonomických subjektů tak, aby podávaly věrný obraz o jejich finanční výkonnosti a pozici. Důvěryhodnost účetních údajů je podstatná z pohledu uživatelů účetních závěrek, tedy například investorů, kteří pátrají po nejvýhodnější investici nebo bank poskytující úvěry. V situaci, kdy účetní výkazy nejsou spolehlivé, by mohlo dojít k ohrožení funkcionality ekonomického systému, což by znemožnilo analýzu a porovnání mezi jednotlivými podniky a odvětvími.

Právě za účelem porovnání jednotlivých společností by měly účetní jednotky využívat identické účetní metody. Ovšem každá země disponuje odlišnou úpravou účetnictví následkem vývoje ekonomiky a historie. Tento fakt způsobuje investorům značné potíže při provádění ekonomických rozhodnutí.

Aby byly údaje a informace vykazované účetními jednotkami v různých zemích srovnatelné, vznikla mezinárodní harmonizace. V reakci na tyto požadavky byla snaha o harmonizaci účetnictví ze strany USA i Evropy. V Evropě došlo k tvorbě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a v USA Amerických obecně uznávaných účetních zásad (US GAAP).

Zemědělství představuje jednu z mála sfér, jež je v rámci světa dílčími účetními standardy regulována tak rozmanitými způsoby. Primární důvod spočívá ve specifitě zemědělské aktivity, která vede ke zvláštnímu účetnímu zobrazení. Mimo jiné je tato situace dána také odlišnými tradicemi v účetnictví v různých zemích.

Účetní jednotky v zemědělském sektoru narážejí v průběhu své aktivity na několik problémů plynoucích z faktu, že jejich předmět, nástroj i výstup z podnikatelské činnosti představují rostliny a zvířata. Při účetním zachycení takové kategorie aktiv musí účetní jednotky postupovat odlišně, než je tomu v případě jiných aktiv.

Zásadní komplikaci činí ocenění biologických aktiv na úrovni vlastních nákladů. Tržní ceny takových aktiv účetní jednotky složitě zjišťují, pokud je to vůbec možné. Příčinu této situace znázorňují sezónní výkyvy. Způsob, jímž účetní jednotky oceňují svá aktiva a závazky je zásadní pro tvorbu elementárních finančních veličin od nichž se poté odvíjí finanční výkazy, které informují o finanční pozici podniku. Na základě těchto výkazů je prováděna finanční analýza daného podniku. Lze tedy konstatovat, že v případě, kdy není detailně zpracována problematika oceňování, není možné provést správnou finanční analýzu, která udává informace o skutečné výkonnosti podniku.

Kategorizace aktiv v rámci účetnictví zemědělců představuje další problém v porovnání s běžnou produkcí v průmyslu. Složitost účetního výkaznictví v zemědělské produkci charakterizuje i malé kvantum odborné literatury věnující se této problematice.

Z důvodu aktuálnosti a důležitosti bude na dané téma vypracována diplomová práce.

2 Cíl práce a metodika

Za účelem této diplomové práce byly stanoveny cíle uvedené níže. K realizování těchto cílů došlo k aplikaci metod a postupů formulovaných v metodice.

2.1 Cíl práce

Cílem práce je identifikovat metody oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce podle českých právních předpisů a zjistit odlišnosti v porovnání s IAS/IFRS a US GAAP. Dalším cílem je kvantifikovat dopady rozdílů na finanční situaci a výkonnost zemědělských korporací.

2.2 Metodika

Literární rešerše diplomové práce je zpracována metodou deskripce tezí tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Ve vlastní části práce dochází k využití metody expertních rozhovorů za účelem identifikování způsobu oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce podle českých právních předpisů. Výsledná data získaná z expertních rozhovorů jsou následně komparována s řešením podle IAS/IFRS a US GAAP a zároveň dochází ke kvantifikování dopadů odlišností na finanční situaci a výkonnost podniků ČR.

Potřebná data jsou získána prostřednictvím rozhovorů vedených s experty v zemědělských podnicích. Rozhovory cílí na střední a velké podniky, které disponují největším potenciálem začít účtovat podle IAS/IFRS. Rozhovorů se účastní celkem 18 expertů. Konkrétní informace o rozhovorech popisuje příloha 6. Odborníci jsou voleni na základě jejich znalosti podrobností o zemědělské produkci a biologických aktivech v dílčích podnicích, klíčových pro tuto diplomovou práci. Přes opakované žádosti žádný z oslovených odborníků z velkých účetních jednotek neprojevil zájem a z toho důvodu se vzorek skládá pouze ze zástupců podniků střední kategorie.

Pro aplikaci zjištěných odlišností je sestaven fiktivní podnik, jehož elementární bázi tvoří data ze zveřejněných účetních závěrek (sestavených k 31.12.2022) celkem 865 zemědělských podniků získaných v databázi FADN, viz příloha 4. V této databázi nejprve dochází k volbě sekce s váženými daty. Důvod spočívá ve faktu, že tato data přináší celkové výsledky, které komplexně charakterizují stav zemědělství v České republice, a to s metodickým zajištěním reprezentativnosti v rámci výrobního zaměření a ekonomické

velikosti podniku. Poté jsou v navazujícím modulu FADN RESEARCH zvoleny výsledky hospodaření na průměrný podnik, kdy jsou vyjímána dílčí data z vygenerované Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty z databáze FADN. Tato data jsou získávána jak pro rok 2022, tak pro rok 2021. Z hlediska ekonomické velikost ve smyslu kategorizace podniků dle Zákona o účetnictví došlo k výběru podniků nacházejících se nad středem, velkých a velmi velkých. Podnět pro selekci uvedených ekonomických velikostí spočívá v největším potenciálu oceňovat, účtovat a vykazovat podle IAS/IFRS. Dále v rámci výrobního zaměření dochází k filtraci podniků specializovaných na polní výrobu, trvalé kultury, produkci mléka, chov skotu, prasat a drůbeže a smíšenou výrobu, konkrétně viz příloha 4. Tato data jsou zapisována do výkazů fiktivního podniku. Závěrem dochází k provedení drobných korekcí ve výkazech fiktivního podniku v oblasti výsledku hospodaření tak, aby byla udržena smysluplnost těchto výkazů. Označení drobné nesou z důvodu, že došlo k úpravě v řádu max. desítek Kč za účelem dosažení výsledku hospodaření odpovídajícím hodnotám z utvořených výkazů.

Data vypovídající o velikosti živočišné a rostlinné produkce fiktivního podniku prezentovaná ve vlastní části práce jsou rovněž získána pomocí hodnot uváděných v databázi FADN. Základní hodnoty pro ocenění zemědělské produkce jsou čerpány z portálu eAGRI a FADN. V případě kravského mléka představuje vnitropodnikové ocenění hodnotu nákladů jednotkových za rok 2022. Pro obdržení vnitropodnikové ceny rostlinných komodit je využita databáze FADN, kdy došlo k vyfiltrování plodin a jejich cen za rok 2022.

Data sestavená tímto způsobem jsou vyhodnocována podle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP, kdy následně dochází k porovnání jednotlivých variant. Odlišnosti jsou vyhodnocovány pomocí tabulek, jež představují základ k dosažení cílů diplomové práce, tzn. kvantifikaci vlivu identifikovaných odchylek na finanční situaci a výkonnost fiktivního podniku reprezentující průměrný střední zemědělský podnik v ČR.

3 Teoretická východiska

Teoretická část práce obsahuje deskripci umístění sektoru zemědělství v rámci národního hospodářství, dále popis českých právních předpisů, mezinárodních účetních standardů a amerických všeobecně uznávaných účetních zásad.

3.1 Funkce zemědělství v České republice

Během 20. století došlo v rozvinutých zemích k zásadní změně pozice zemědělství v národním hospodářství. Od konce druhé světové války zemědělství již nezaměstnává majoritní část obyvatel, jako tomu bylo před ní. S poklesem pracovníků v zemědělství došlo k poklesu jeho podílu na HDP. Z toho ovšem nevyplývá, že by došlo ke snížení jeho důležitosti. Zemědělství má nenahraditelné postavení nejen při tvorbě potravin, nýbrž i při mimo výrobních funkcích, jako jsou krajinnotvorné, ekologické, sociálně kulturní a mnoho jiných. V České republice se zemědělství v rostlinné výrobě orientuje primárně na tvorbu olejnin, obilovin a okopanin. Z hlediska živočišné produkce cílí na chov prasat a skotu. Počínaje rokem 1989 došlo k podstatnému rozvoji surovin nepotravinářského charakteru. (Dvořáková, 2017)

Významné ukazatele makroekonomické povahy

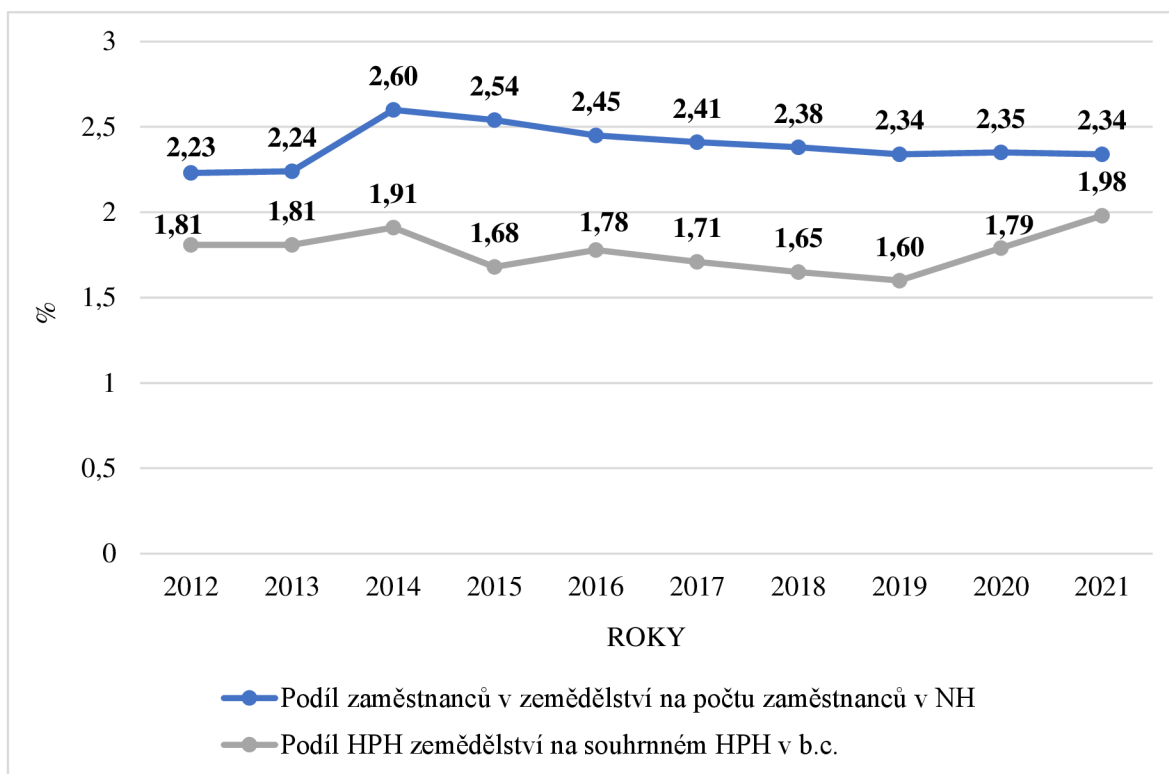
Mezi význačné ukazatele z makroekonomického pohledu se řadí podíl odvětví na tvorbě hrubého domácího produktu, dále podíl obyvatelstva, jež je schopné práce a zaměstnáno v daném sektoru a rovněž podíl odvětví na tvorbě hrubé přidané hodnoty. Zpravidla více se na tvorbě HDP EU podílejí země jižní části Evropské unie. Nevyrovnanost, jež vyvolávají odlišné přírodní podmínky a unikátnosti vybraných území tvoří elementární důvod rozporů v sektoru zemědělské politiky uvnitř Evropské unie. (Dvořáková, 2017)

Sektor zemědělství se v České republice v roce 2021 participoval na sumární tvorbě hrubé přidané hodnoty 1,80 %, počítáno v elementárních běžných cenách. V porovnání s rokem přechodím, tedy 2020, došlo k meziročnímu nárůstu o 0,01 procentního bodu.

Meziročně došlo k nárůstu cen vstupů do zemědělství o 5,9 % a souběžně i výstupy zaznamenaly zvýšení ceny o 6,9 %. (Ministerstvo zemědělství, 2023a)

Graf 1 znázorňuje vývoj výkonnosti sektoru zemědělství mezi roky 2012 až 2021 uvnitř národního hospodářství ČR.

Graf 1: Umístění sektoru zemědělství uvnitř národního hospodářství ČR v letech 2012–2021



Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva zemědělství (2023a)

Na základě grafu 1 lze pozorovat, že počet pracovníků v zemědělství má převážně klesající tendenci. Podíl hrubé přidané hodnoty (dále jen HPH) daného sektoru na souhrnném HPH vyjádřeném v běžných cenách významně nekolísá. Podle hodnot lze konstatovat, že odvětví zemědělství pro národní hospodářství České republiky není eminentním sektorem.

Z hlediska makroekonomie je rovněž podstatným indikátorem hodnota hrubé zemědělské produkce. Každý rok jsou v České republice tato data publikována ČSÚ. Rok 1990 znamenal pro tento ukazatel zlom. Po uvedeném roce začala hodnota hrubé zemědělské produkce nápaditě klesat. Důvodem pro tento pokles byla znamenitá redukce hlavně v živočišné, nýbrž i rostlinné produkci. Ovšem od roku 2001 má velikost zemědělské výroby stoupající tendenci. Produkční kvóty pro dílčí komodity v zemědělství pro Českou republiku uvnitř Evropské unie byly stanoveny na základě stádia zemědělské výroby, které následovalo po roce 1990, kdy bylo zaznamenáno značné snížení produkce v zemědělství. (Dvořáková, 2017)

Dalším ukazatelem, který vyznačuje důležitost zemědělství, je velikost výdajů domácností na potraviny a nápoje. V ČR dosahuje tento ukazatel průměrně 26 %. Výdaje

domácností za potraviny vyjádřené absolutně nejspíše nikdy klesat nebudou. Ke zlepšení platební bilance České republiky je nutné uspokojit potřeby, jež vykazují domácnosti, zásobami vyrobenými v ČR. Problém v ČR spočívá v uspokojování potřeb dovezenými zásobami. Tím roste procento dovozu a platební bilance České republiky má zhoršující se tendenci. (Dvořáková, 2017)

Další podstatný ukazatel makroekonomického charakteru zastupuje počet zaměstnanců v sektoru zemědělství. V odvětví zemědělství, lesnictví a rybnářství bylo v roce 2021 zaměstnáno 93,2 tis. pracovníků, což znamenalo mírný pokles oproti roku minulému, konkrétně o 0,2 %.

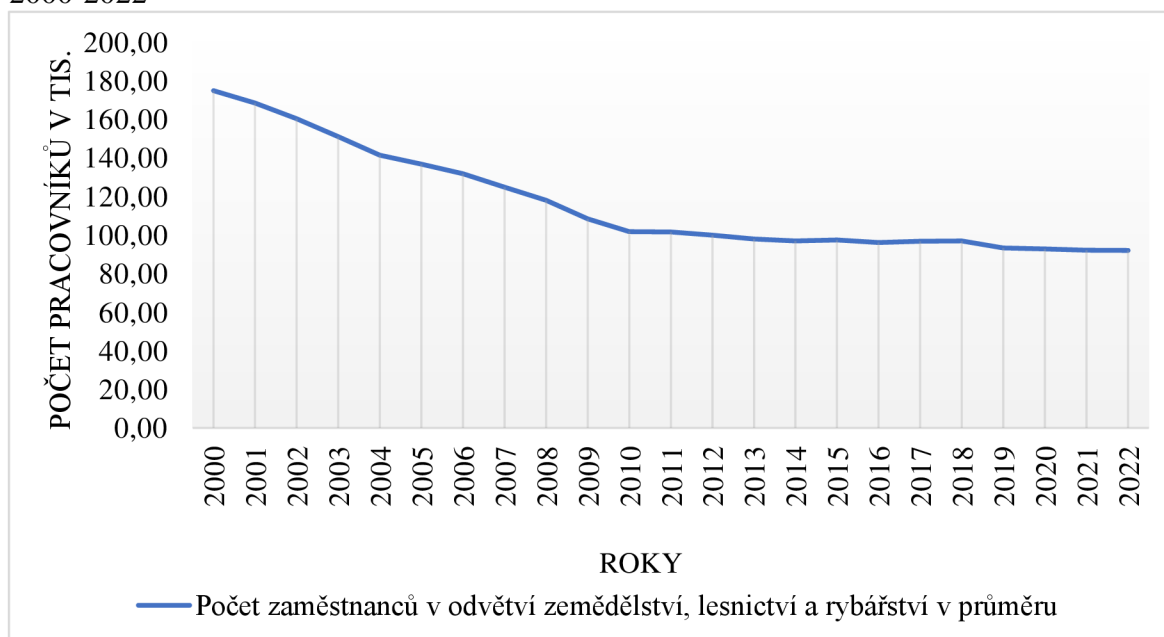
Specificky oblast zemědělství poté v roce 2021 zaměstnávala 78,7 tisíc pracovníků. Pro daný sektor roku 2021 pracovalo 1,98 % sumárního počtu všech zaměstnanců a v porovnání s rokem předcházejícím došlo ke snížení o 0,01 procentního bodu. (Ministerstvo zemědělství, 2023a)

Data o pracovním vstupu získaná za rok 2021 v zemědělském odvětví vypovídají o tom, že bylo pracovníkům zapláceno 71,1 % AWU¹ a zbývajících 28,9 % zůstalo nezapláceno, kdy se jednalo o vlastníky či případně členy domácnosti majitelů, jež vypomáhali. (Ministerstvo zemědělství, 2023a)

Počet pracovníků v oboru zemědělství neustále klesá, což je viditelné i z grafu 2, který zobrazuje vývoj počtu pracovníků v dané oblasti mezi roky 2000 a 2022.

¹ AWU = Annual Work Unit, obsahuje počet hodin odpovídající reálně odpracovaným hodinám při plném pracovním úvazku v agrárním odvětví. 1 AWU odpovídá 1800 hodinám a nepočítají se do ní státní svátky, dovolená atd.

Graf 2: Vývoj počtu zaměstnanců v sektoru zemědělství, lesnictví a rybnářství v letech 2000-2022



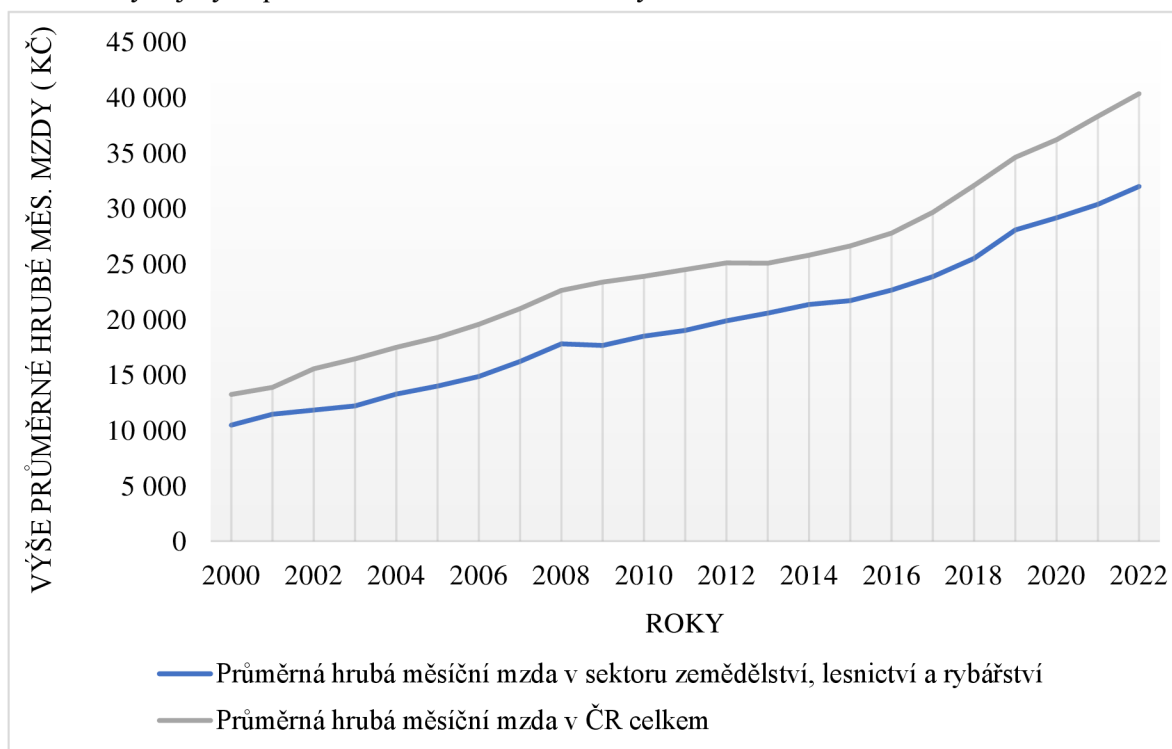
Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu (2023)

V průběhu více než dvaceti let byl zaznamenán úbytek počtu pracovních sil téměř o polovinu. Důsledkem automatizace a robotizace lze nadále do budoucna očekávat pokles zaměstnanců v tomto odvětví.

Za období roku 2021 docílila průměrná mzda v zemědělství 79 % průměru mezd v České republice. Přepočtenému pracovníkovi v zemědělství vzrostla meziročně nominální mzda o 4,3 % kdežto v národním hospodářství došlo k růstu o 6,3 %. Nejčetnější věková kategorie zastoupená v sektoru zemědělství zůstává skupina pracovníků ve věku 45–59 let, kteří tvoří 45 % všech zaměstnanců v tomto oboru. Relativně velký podíl zastupuje i kategorie zaměstnanců nad 60 let, konkrétně 13,6 %. (Ministerstvo zemědělství, 2023a)

Graf 3 znázorňuje, jakým způsobem se mezi roky 2000 a 2022 vyvíjela průměrná hrubá měsíční mzda zaměstnanců agrárního sektoru a pracovníků v České republice celkem.

Graf 3: Vývoj výše průměrné hrubé měsíční mzdy v letech 2000-2022



Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu (2023)

Z grafu 3 vyplývá, že průměrná hrubá měsíční mzda v zemědělství roste, avšak je stále podstatně nižší než u ostatních zaměstnanců.

Zemědělské odvětví

To, jak je zemědělství podstatné pro národní hospodářství, lze také posoudit z hlediska závislosti agrárního sektoru na produkci zemědělské prvovýroby. Zemědělská prvovýroba má rozhodující podstatu i na základě toho, že agrární odvětví jako celek se podílí zhruba 20 % na hrubém domácím produktu. V případě, že by činnost zemědělské prvovýroby nefungovala správně, pak by následky pro ekonomiku České republiky nebyly pozitivní. Nejspíše by došlo k nahrazení dovezenými surovinami. Jestliže nebudou domácí zemědělské suroviny v podobě vstupů zemědělské výroby substituovány importem odpovídající metodou, pak by mohlo celé agrární odvětví zaznamenat podstatné problémy. Na základě význačnosti agrárního odvětví uvnitř národního hospodářství by jeho problémy mohly vést k seriózním potížím z hlediska sociálního i ekonomického. Výstupy ze zemědělství vedle potravinářského odvětví zpracovává i to nepotravinářské. Toto odvětví je perspektivní a důležité v rámci zpracování zemědělské produkce jakožto vstupu v energetické či chemické průmyslové výrobě. Výrobky zemědělství tvoří zdroje obnovitelné povahy

oproti například nerostným surovinám. K dalšímu rozvoji nepotravinářského užití zdrojů vyprodukovaných zemědělstvím jsou nezbytně nutné investice do nových technologií.

Z důvodu specifického postavení zemědělství uvnitř národního hospodářství v něm dochází k regulacím ze strany státu. Tato usměrňování negativním způsobem působí na tržní ceny a trh celkově. (Dvořáková, 2017)

Subjekty podnikající v agrárním sektoru

V zemědělství využívají subjekty různorodé právní formy podnikání. Mohou mít formu družstev, obchodních společností, ale rovněž i individuálně podnikajících fyzických osob. (Dvořáková, 2017)

Na základě údajů z (Český statistický úřad, 2021) lze konstatovat, že v České republice v roce 2020 podnikalo celkem 28 909 zemědělských subjektů. Z toho asi 85 % tvořily individuálně podnikající fyzické osoby, konkrétně 24 648. Přesto, že zemědělců podnikajících samostatně bylo takové vysoké procento, v součtu tyto osoby obhospodařovaly pouze necelých 30 % zemědělské půdy. Rozhodující význam měly právnické osoby, kterých v roce 2020 fungovalo 4 261, nicméně hospodařily na více než 70 % celkové zemědělské půdy.

Obsahem následující tabulky je souhrnný přehled počtu zemědělských subjektů a celkové zemědělské půdě, kterou obhospodařovaly.

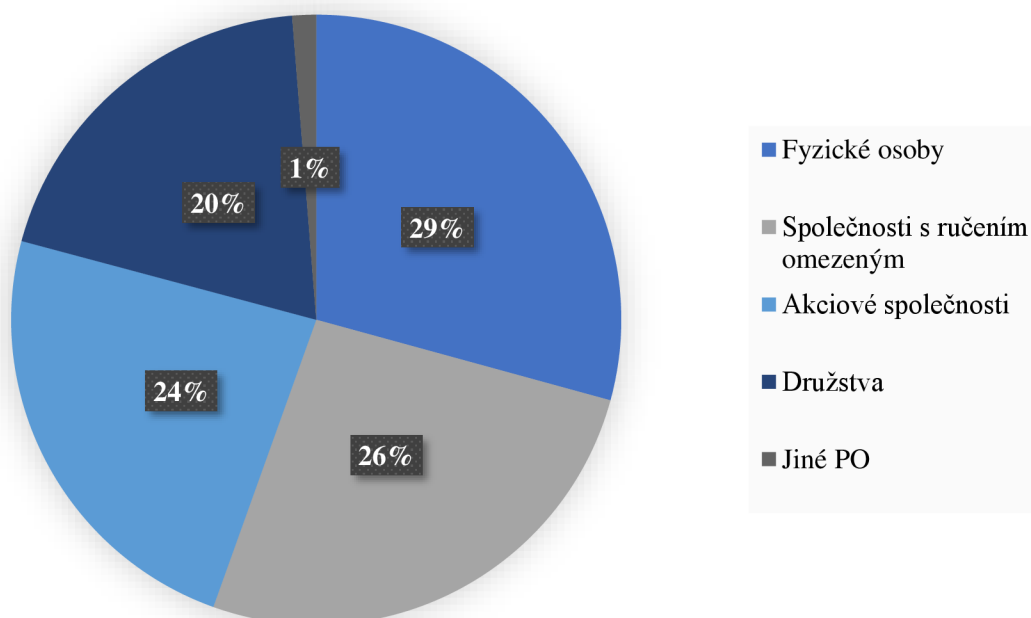
Tabulka 1: Právní formy subjektů v zemědělství a jejich podíl na obhospodařené půdě za rok 2020

Právní forma zemědělského subjektu	Počet subjektů	Obhospodařovaná zemědělská půda (v ha)	Podíl obhospodařované půdy (v %)
Fyzické osoby	24 648	1 042 604,89	29,84
Společnost s ručením omezeným	2 875	934 465,74	26,75
Akciová společnost	664	843 675,29	24,15
Družstvo	492	627 717,15	19,97
Jiné PO	230	45 145,47	1,29
Celkem	28 909	3 493 608,54	100,00

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu (2021)

Níže bude graficky znázorněno rozložení podílů jednotlivých zemědělských subjektů na celkové obhospodařené půdě v ČR.

Graf 4: Podíl obhospodařované půdy jednotlivých subjektů za rok 2020



Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu (2021)

Při komparaci poměrů právnických osob s fyzickými lze prohlásit, že každá strana má svá negativa i pozitiva. Ke kladům samostatně hospodařících FO se řadí standardně zadluženost v menším měřítku, dále efektivnější zhodnocení vložených prostředků a menší náročnost výroby z hlediska nákladů. Zadluženost větších podniků se zpravidla pohybuje okolo 55 %. Ovšem u družstev, jež zatěžují restituční nároky průměrně činí 58 %. Společným negativem pro obě formy je konkurence ze zahraničí. (Dvořáková, 2017)

3.2 Legislativní regulace účetnictví v rámci České republiky

Systém předpisů na stupni zákonů související s ostatními věcně právními nařízeními reguluje účetnictví, jež vedou podnikatelské subjekty v České republice. Souhrnně tyto normy formulují účetní systém. (Ryneš, 2021)

Účetnictví v České republice regulují primárně tyto elementární předpisy:

1. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví,
2. prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví vydané Ministerstvem financí ČR,
3. České účetní standardy pro dílčí druhy účetních jednotek. (Chalupa, a další, 2021)

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Základ pro zákon o účetnictví harmonizovaný s právem v České republice a Evropské unii tvoří evropské předpisy. Zákon reguluje rozsah, v jakém účetní jednotky vedou účetnictví, postupy a metody, jimiž ho vedou, dále nezbytné předpoklady k dosažení jeho prokazatelnosti a rovněž i metody a rozsah publikace údajů z účetnictví. V zákoně jsou také vymezeny podmínky pro postoupení záznamů z účetnictví z hlediska potřeb státu. Zákon o účetnictví současně formuluje sankce pro případ eventuálního nedodržení zákonných povinností.

Elementární jednotka, již zákon ukládá povinnost vést účetnictví je definována zákonem jakožto: „*účetní jednotka, přičemž se jedná o osoby fyzické i právnické i o subjekty, jež nenaplňují definici právnické osoby dle občanského práva, což znamená, že nemusí mít právní subjektivitu.*“ (Králová, a další, 2022)

Dále zákon definuje termín účetní období jako 12 nepřerušovaně navazujících měsíců. Účetním obdobím může být kalendářní či hospodářský rok, přičemž rok hospodářský musí být započat prvním dnem měsíce rozdílného od ledna. V případě přeměny účetní jednotky zákon umožňuje účetní období zkrátit či prodloužit. (Šindelář, a další, 2022)

Mnoho změn přímo působících na obchodní korporace a jejich účetní závěrky způsobila novela zákona o účetnictví, jež začala platit od 1.1.2016. Účelem novely publikované jako Zákon č. 221/2015 Sb. byla mimo jiné harmonizace směrnice Evropské unie s českým účetnictvím, ale kromě toho i modernizace výkazů a vzrůst vypovídací způsobilosti účetních závěrek. Od začátku roku 2016 se diferencují dílčí kategorie účetních jednotek. Do skupin spadá mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Aby byla účetní jednotka zahrnuta do dané kategorie, musí splňovat dvě ze tří definovaných kritérií. Tato kritéria jsou:

- průměrný počet zaměstnanců,
- roční suma čistého obratu,
- netto hodnota aktiv. (Skálová, a další, 2022)

Tabulka níže zobrazuje konkrétní kritéria, jež musí účetní jednotka splňovat pro začlenění do dílčí kategorie.

Tabulka 2: Kritéria účetních jednotek pro zařazení do dané kategorie

Kategorie účetní jednotky	Hodnota aktiv (v mil. Kč)	Roční suma čistého obrátu (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	9	18	10
Malá	100	200	50
Střední	500	1 000	250
Velká	Více než 500	Více než 1 000	Více než 250

Zdroj: vlastní zpracování podle Skálové, a dalších (2022)

Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví vydané Ministerstvem financí ČR

Vydáním těchto vyhlášek došlo k rozčlenění účetních jednotek do kategorií na základě povahy jejich činnosti. Zároveň byly zformulovány podmínky pro vymezení a aplikaci účetních metod v souladu s upřesněním dílčích kategorií a definovány požadavky, aby vedení účetnictví plnilo princip úplnosti, co nejpřesněji. (Chalupa, a další, 2021)

Prováděcí vyhlášky se dělí pro účetní jednotky, jimiž jsou:

- podnikatele,
- bankovní a ostatní instituce finančního charakteru,
- pojišťovny,
- zdravotní pojišťovny,
- účetní jednotky s odlišným hlavním předmětem činnosti od podnikání,
- příspěvkové instituce, územní samosprávné celky, organizační složky státu a státní fondy. (Ryneš, 2021)

V souladu s touto diplomovou prací bude zásadní vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, jež účtují systémem podvojného účetnictví. Vyhláška je navazující na ustanovení zákona a rozšiřuje jeho znění do detailnější úpravy. Obsah vyhlášky představují elementární zásady výstupů z účetnictví a postupů povinných pro podnikatele. (Chalupa, a další, 2021)

Vyhláška formuluje především účetní závěrku a její rozsah včetně konsolidované účetní závěrky. Dále definuje metody systematicky aplikované účetní jednotkou a vymezuje směrnou účtovou osnovu v rovině účtových skupin. (Skálová, a další, 2022)

České účetní standardy

České účetní standardy vydané Ministerstvem financí slouží k zabezpečení dodržení harmonie napříč účetními jednotkami při aplikaci účetních metod. Obsahem 22 standardů je postup a deskripce metod, jak mají účetní jednotky účtovat. V případě, že se účetní jednotka rozhodne postupovat na základě standardů, pak musí nastat nezbytný soulad s účetními metodami dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (Ryneš, 2021)

3.2.1 Účetnictví agrárního sektoru

Výroba v zemědělství je v porovnání s jinými odvětvími více specifická, což se promítne do účetnictví zemědělských podniků.

Pro účetní jednotky provozující agrární činnosti a vedoucích podvojně účetnictví je závazná vyhláška č. 500/2022, Sb., která se dotýká všech účetních jednotek operujících v oboru obchodu, výroby a služeb. (Andrlík, a další, 2022)

Podniky menších měřítek zabývající se zemědělskou činností mohou vést daňovou evidenci, upravenou Zákonem č. 586/1992, Sb. o daních z příjmů. Další možnost pro malé zemědělské podnikatele spočívá v evidenci jen příjmů. Daňový základ dostanou zredukováním příjmů o procentuální paušální část. Aktuálně si při zemědělské činnosti lze uplatnit paušální část ve výši 80 % z příjmů. Základní přínos takového způsobu evidence představuje fakt, že není nutné dokládat reálné výdaje. (Dvořáková, 2017)

Vymezení pojmu aktivum

Aktiva jsou typická svou vlastností poskytovat účetní jednotce užitek v budoucí době. Mohou nabývat v zásadě dvou podob, a to nehmotných či hmotných statků, jež účetní jednotka různorodě používá v souladu s předmětem její činnosti. Tyto rozmanité druhy aktiv hodnotově vyjádřeny, tedy ohodnoceny v peněžních jednotkách, jsou zobrazeny v účetnictví. (Skálová, a další, 2022)

Do charakteristiky aktiva spadá rovněž jeho ovladatelnost a osvojování si budoucího ekonomického prospěchu z něj plynoucí účetní jednotkou. Příznačný rys aktiva spočívá též v jeho existenci jakožto výsledku událostí v minulosti a faktu, že ho lze přijatelně důvěryhodně ocenit. (Králová, a další, 2022)

Ekonomický prospěch v budoucnu je možné definovat jako způsobilost aktiva přičinit se k přílivu peněžních jednotek do společnosti, ať přímým či nepřímým způsobem. Nepřímý prospěch spočívá v růstu jiných komponent aktiv, jež lze směniti za peněžní

jednotky. Takové skutečnosti se projevují různorodě. Například lze prvně aktivum ztělesnit v podobě materiálu, který následně účetní jednotka využije při produkci výrobků, načež se změní v pohledávky, tedy odlišný tvar aktiva. Pokud dojde k zaplacení pohledávky, pak nastane přeměna aktiva na peníze, jež účetní jednotka využije k úhradě závazků za nakoupený materiál od dodavatelů či jiných dluhů. (Novotný, 2023)

Předpokládaná prospěšnost aktiva by měla být reflektována tím, jak jej účetní jednotka ocenila. Ocenění aktiva by nemělo převyšovat předpokládané užitky, jež aktivum obsahuje.

Ze zmíněného vymezení pojmu vyplývá fakt, že aktivum není možné vykazovat jako majetek, kdy z hlediska právního je sice účetní jednotka vlastníkem, nýbrž mu patrně v budoucnu ekonomický prospěch nepřinese. Příklad může představovat stroj, který nefunguje a nelze ho tedy používat ani prodat. V případě vykazování daných statků jako aktiv by došlo k nesprávnému zobrazení situace podnikem uživateli informací účetního charakteru. (Dvořáková, 2021)

Aktiva specifická pro zemědělství

Podniky v agrárním sektoru ke své činnosti používají mnoho aktiv, které se funkčně a metodou využívání příliš neliší od aktiv používaných v kterékoliv jiné oblasti podnikatelských aktivit. Aktiva zemědělského odvětví se zvláštní podstatou a metodou používání představují primárně živé organismy, tedy rostliny a zvířata. Jak zvířata, tak rostliny ztělesňují předmět, nástroj a výsledek zemědělské aktivity.

Pozemky vyjadřují pro podniky v agrárním odvětví klíčové aktivum v porovnání s ostatními podnikatelskými subjekty. Nejpodstatnější je pro zemědělce kvalita půdy, jakožto klíčový prvek zemědělské prvovýroby, hlavně té rostlinné.

Do aktiv úzce propojených se zemědělskou výrobou spadají rostliny, zvířata a pozemky. Jejich povaha ovlivňuje daná aktiva takovým způsobem, že je nezbytné, aby se účetní jednotka zabývala otázkami, jak tato aktiva ocenit, klasifikovat a vykazovat nebezpečí s nimi spojená. Rostliny a zvířata jsou oceňována a kategorizována v závislosti na tom, jaké užitky přinesou. Užitky lze rozdělit do následujících kategorií:

- 1) užitky úzce související s aktivitou zemědělců,
- 2) užitky nesouvisející se zemědělskou aktivitou. (Dvořáková, 2017)

První skupina v sobě pojímá dvě podkategorie, a to:

- a) převážně dlouhotrvající efekty:

- a. plození následujících pokolení rostlin a zvířat,
 - b. užitek obdrženy během biologického života aktiv, jež byl možný díky způsobilosti živočichů regenerovat a ostatním vrozeným vlastnostem a funkcím (např. produkce ovoce, mléka).
- b) jednorázový efekt, jež může být získán až po ukončení produkčního cyklu, který bývá mnohokrát dlouhotrvající:
- a. prodejem rostliny či živého zvířete
 - b. užitek obdrženy následně po skončení biologického života aktiva – v okamžiku sklizně pomocí transformace na výrobek zemědělský a prodejem tohoto aktiva. (Dvořáková, 2017)

Užitky nesouvisející se zemědělskou aktivitou obsahují mnoho složek, příkladem mohou být:

- a. užitek plynoucí z užívání aktiv biologické povahy za účelem práce, například doprava,
- b. střežení majetku,
- c. užitek získaný na základě terapeutických a sportovních činností, např. jízda na koni a jiné.

Primárně u první kategorie, užitků úzce souvisejících se zemědělskou aktivitou, ČÚL vyžaduje, aby k ní účetní jednotka přistupovala specificky. Nelze opomenout fakt, že dílčí užitky mnohdy není možné oddělit, protože se navzájem doplňují a kombinují. (Dvořáková, 2017)

Zásadní komplikaci v souvislosti s tříděním rostlin a zvířat, jež účetní jednotky používají při zemědělské produkci představuje definice nedokončené a dokončené výroby. V případě oběžných aktiv nastává po momentu dozrání sklizeň, která ukončuje životní fáze aktiva jako celku a tím vznikne zemědělská produkce. Příkladem tohoto okamžiku u zvířat je dosažení schopnosti rozmnožovat se či etapa březosti. Rostlina představuje dokončené aktivum v okamžiku dosažení plné plodnosti.

Kategorizace aktiv unikátních pro agrární sektor probíhá na základě výše zmíněného rozdělení užitků, jež představují klíčový podnět k pěstování rostlin a zvířat a chovu. (Dvořáková, 2017)

Tabulka 3 shrnuje klasifikaci aktiv živočišné i rostlinné produkce.

Tabulka 3: Kategorizace biologických aktiv

Oběžná aktiva	Dlouhodobá aktiva
Rostlinná výroba: nedokončená rostlinná výroba	Rostlinná výroba: trvalé porosty
Živočišná výroba: mladá zvířata a dospělá chovná zvířata nespádající do aktiv dlouhodobých	Živočišná výroba: dospělá zvířata chovaná za účelem hospodářského používání a dospělá zvířata – základní stáda

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

3.2.2 Majetek a jeho oceňování v souladu s ČÚL

Následující kapitola bude zaměřena na majetek v účetnictví a způsoby jeho oceňování podle české účetní legislativy.

Majetek v účetnictví

Hospodářské prostředky jsou nedílnou součástí všech účetních jednotek, jež plánují realizovat jakoukoliv činnost. Účetnictví rozlišuje majetek na základě dvou pohledů. První z hledisek se zaměřuje na dílčí součásti majetku, tedy jeho skladbu. Účetnictví věnuje značnou pozornost faktické podobě různorodého hospodářského majetku. Druhý pohled sleduje zdroj, z něhož účetní jednotka daný majetek financovala. Tímto způsobem účetnictví monitoruje kontinuitu existujícího majetku se zdrojem, kterým byl financován. Dochází ke dvěma hlediskům na jedno jádro věci, již je majetek. Aktiva představují konkrétní podobu majetku a pasiva poté způsob jeho pořízení a zdroj financování.

Individuální složky majetku účetní jednotky je možné následně kategorizovat podle jeho formy a funkce na:

- dlouhodobý majetek neboli stálá aktiva,
- oběžný majetek, tzn. oběžná aktiva. (Novotný, 2023)

Dlouhodobý majetek (stálá aktiva) se skládá ze tří podkategorií, a to dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku. Stálá aktiva tedy obsahují majetek, u kterého účetní jednotka ví anebo se domnívá, že jeho doba držení bude delší než jeden rok a cena přesáhne cenovou mez definovanou ve

vnitropodnikové směrnici účetní jednotky. Výjimku tvoří dlouhodobý finanční majetek, který podmínku cenové hranice splňovat nemusí. Tomuto kritériu jsou rovněž odchýleny stavby, pozemky a budovy. (Chalupa, a další, 2021)

Krátkodobý (oběžný) majetek se člení do čtyř oddílů, kterými jsou zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky. Do oběžných aktiva spadá majetek, jehož doba vlastnictví nedosahuje jednoho roku. Oběžný majetek mění svou podobu v rámci provozního cyklu. Příkladem může být pořízený materiál z peněz, kdy se z materiálu vyprodukuje výrobky, jež poté účetní jednotka prodá odběratelům a ti v hotovosti uhradí. (Andrlík, a další, 2022)

Oceňování majetku

Metodu, jakou mají účetní jednotky povinnost oceňovat majetek a závazky udává zákon o účetnictví, konkrétně § 24 a § 25. Zásadou je odlišení následujících situací účtování v momentě, kdy dojde k realizaci účetní události.

Dochází k oceňování majetku a závazků:

- a) ke dni, kdy účetní jednotka otevírá účetní knihy – při zániku společnosti, případně u přeměn, kdy nástupnická firma oceňuje majetek a závazky, jestliže musí nová účetní jednotka přecenit majetek a závazky podle § 54 vyhlášky pro podnikatele na reálnou hodnotu,
- b) ke dni, eventuálně v momentu realizace účetní události – za takovou skutečnost se považuje nárůst závazků v důsledku nabytí majetku či snížení závazků i majetku, např. úhrada závazků během účetního období anebo prodej majetku,
- c) ke dni rozvahovému – alternativně ke konci tohoto dne v reálné hodnotě, kdy se přeceňují jen zvolené kategorie závazků a majetku, což se následně eviduje v účetních knihách; vzniklé odchylky mezi oceněním v momentu realizace účetní události a ke dni rozvahovému účetní jednotka vyřeší v souladu s účetními standardy či vyhláškou rozvahově eventuálně výsledkově. (Ryneš, 2021)

Ocenění v momentu realizace účetního případu

V České republice definuje ceny a metody oceňování majetku a závazků § 25 ZoÚ:

- 1) pořizovací cena – v případě nabytí majetku úplatou, kdy se jedná o cenu, za níž účetní jednotka majetek pořídila počítaje se všemi náklady souvisejícími s pořízením tohoto majetku, tedy s vedlejšími pořizovacími náklady. (Novotný, 2023)

Přestože zákon o účetnictví vymezuje pořizovací cenu jednotně, obsah a využití pro dílčí složky majetku se mohou lišit. Primární rozdíl spočívá v obsažení nepřímých vedlejších nákladů, popřípadě nákladů spjatých s financováním pořízení daného majetku. Z tohoto důvodu je kladen důraz na soulad pořizovací ceny včetně jejího obsahu s vybranými účetními metodami k účtování dílčích aktiv. Účetní metodu lze stanovit dle zákona o účetnictví, alternativně účetních standardů či z vyhlášky. Musí však ohraničovat jednotlivé odchylky plynoucí z využití pořizovací ceny pro dílčí složky aktiv. (Ryneš, 2021)

- 2) reprodukční pořizovací cena – jedná se o cenu, za níž by účetní jednotka majetek pořídila v momentu, kdy o něm účtuje. (Novotný, 2023)

Majetek oceňují účetní jednotky reprodukční pořizovací cenou v případě bezúplatného nabytí anebo při vyprodukovaní vlastními aktivitami, jestliže není možné vyčíslit vlastní náklady. (Chalupa, a další, 2021)

- 3) vlastní náklady – cena obsahující přímé náklady, jež účetní jednotka vynaložila za účelem výroby anebo jiných konání, eventuálně nepřímé náklady související s výrobou či jinými konáními. (Novotný, 2023)

Vlastními náklady se oceňují zásoby vyráběné vlastní aktivitou, příchovky zvířat, hmotný majetek, jež účetní jednotka vyrobila vlastní činností a majetek nehmotný, mimo pohledávek, vyprodukovaný činností účetní jednotky. (Chalupa, a další, 2021)

Ocenění ke dni rozvahovému

Ke konci rozvahového dne či odlišnému momentu, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, zákon o účetnictví požaduje, aby účetní jednotky oceňovaly zvolená aktiva či závazky takzvanou reálnou hodnotou, popř. ekvivalencí. (Chalupa, a další, 2021)

Avšak účetní jednotka může rozhodnout o oceňování v reálné hodnotě v častějších intervalech, například měsíčně. Konkrétní případy, ve kterých lze reálnou hodnotu jako metodu ocenění využít, stanovuje zákon. Majetek a závazky reálnou hodnotou neoceňují účetní jednotky spadající do mikro kategorie. Do aktiv a pasiv, jež účetní jednotka k rozvahovému dni oceňuje reálnou hodnotou spadají:

- a) majetek a závazky, eventuálně jejich díl, jež zabezpečují deriváty,
- b) deriváty,
- c) pohledávky, jež účetní jednotka nabyla a stanovila, že budou k obchodování,

- d) cenné papíry mimo cenné papíry držené do splatnosti, vlastní akcie nebo jiné cenné papíry účetní jednotkou emitovány, dále dluhopisy, jež účetní jednotka nestanovila k obchodování a cenné papíry, které představují účast s podstatným nebo rozhodujícím vlivem,
- e) majetek a závazky v situacích, kdy je ocenění reálnou hodnotou uloženo zvláštním zákonem,
- f) závazky účetní jednotky vrátit odcizené cenné papíry a do okamžiku ocenění neobdržené zpět.

Moment, kdy dochází k přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu je definován vyhláškou pro podnikatele. Zpravidla to bývá při otevírání účetních knih v zanikajících či nástupnických korporacích. Zákon o účetnictví vymezuje reálnou hodnotu jako:

- a) tržní hodnotu – hodnota, kterou deklarovala lokální nebo zahraniční burza, popř. odlišný trh veřejného charakteru,
- b) hodnotu, která vyplýne z všeobecně respektovaných technik a modelů oceňování – v případě stanovení akceptovatelného odhadu tržní hodnoty,
- c) hodnotu získanou posudkem znalce či ocenění odhadem kvalifikovanou osobou – pokud není tržní hodnota dostupná či spolehlivá,
- d) ocenění předepsané speciálními předpisy – jestliže není možné určení reálné hodnoty podle tržní hodnot, posudkem znalce, popřípadě odhadem kvalifikované osoby. (Ryneš, 2021)

Zákon o účetnictví udává povinnost všem účetním jednotkám vést účetnictví v české měně. V momentu ocenění, tedy rozvahový den či jiný okamžik sestavení účetní závěrky účetní jednotky kurzově přepočítávají hodnotu majetku a závazků vyjádřených v cizí měně na měnu českou v souladu s kurzem zveřejněným Českou národní bankou. (Chalupa, a další, 2021)

Pro tuto diplomovou práci bude zásadní oceňování aktiv vyprodukovaných vlastní činností.

Oceňování aktiv vyprodukovaných vlastní činností

Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní aktivitou účetní jednotky, tedy z vlastních zásob či prostřednictvím externích dodávek a vlastními pracovníky, se oceňuje na úrovni vlastních

nákladů. Vlastní náklady obsahují přímé náklady, přímé mzdy a ostatní přímé náklady a část nákladů nepřímých, kam se řadí výrobní režie. (Ryneš, 2021)

Zásoby mohou být rovněž vytvořeny vlastní činností. Obecně do těchto zásob patří nedokončená výroba, polotovary vlastní aktivity a výrobky. Nedokončená výroba představuje dočasný status zásob mezi materiálem a dokončenými výrobky. Proces produkce bývá obvykle mnohostupňový, nicméně záleží na jeho povaze. V tento moment nemůže účetní jednotka zaznamenávat výrobky separátně. Polotovary vlastní aktivity jsou také dočasným stavem zásob od materiálu k hotovému produktu. Výrobky účetní jednotka zaznamenává jednotlivě i přesto, že nyní nepodstoupily veškerá stadia produkce a jejich dokončení proběhne v následujících etapách procesu výroby. Produkty, jinak řečeno hmotné výstupy vlastní aktivity stanovené k prodeji pro okolí účetní jednotky, eventuálně pro vlastní potřeby účetní jednotky či k prodeji ve vlastních prodejnách jakožto zboží. (Brychta, a další, 2022)

Zásoby, jež účetní jednotka vyprodukuje ve vlastní režii jsou oceňovány vlastními náklady v reálné výši anebo na základě kalkulace výroby vymezenou účetní jednotkou. Do vlastních nákladů spadají přímé náklady a může tam patřit i poměrná součást fixních nepřímých a variabilních nákladů, které lze příčinně připojit danému výkonu a rovněž se týkají období aktivity. Tyto náklady neobsahují náklady na prodej. Účetní jednotka má volbu zvolit si metodu oceňování, ovšem musí dbát zákona. (Chalupa, a další, 2021)

Primárně si musí účetní jednotka definovat kalkulační vzorec a optimálně jeho konkrétní obsah, vymezení položek a výše vlastních nákladů. Zpravidla se zásoby vytvořené ve vlastní režii účetní jednotky oceňují vlastními náklady výroby. Následující kalkulační vzorec představuje zpravidla základ pro účely ocenění zásob vlastní výroby:

$$\begin{array}{l} 1. \text{ přímé mzdy} \\ 2. \text{ přímý materiál} \\ 3. \text{ ostatní přímé náklady} \\ 4. \text{ výrobní režie} \\ \hline \text{vlastní náklady výroby} \end{array} \quad (1)$$

Jestliže by v účetní jednotce došlo ke změně kalkulačního vzorce a jeho náplně, pak by to znamenalo změnu účetní metody. (Ryneš, 2021)

3.2.3 Oceňování v zemědělství

Zvláštní problém z hlediska povahy zemědělské produkce představuje ocenění rostlin a zvířat pořízených ve vlastní režii účetní jednotky na úrovni vlastních nákladů. Specifika týkající se ocenění biologických aktiv zákon o účetnictví neupravuje. Nehledě na to, zda jde o dlouhodobý majetek či zásoby požaduje ocenění vlastními náklady. Účetní jednotky využívají mnoho postupů kalkulací, aby odhalily skutečnou výši vlastních nákladů k vyprodukování aktiv. (Dvořáková, 2017)

Ocenění aktiv na úrovni vlastních nákladů

Zásoby vyprodukované vlastní aktivitou musí být oceňovány takovým způsobem, aby prezentovaly faktickou realitu ekonomické situace podniku a rovněž do nich musí spadat veškeré náklady vztahující se k jejich vyprodukování. Analýza toho, jaké náklady souvisejí s produkcí přímo a které nepřímo musí provést účetní jednotka a poté je přiřadit důvodně ke konkrétní kalkulační jednici. (Národní účetní rada, 2016)

Česká účetní rada vydala Interpretaci I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností se záměrem vymezení společného procesu ocenění zásob v rámci finančního účetnictví, jež účetní jednotky vyrobí vlastními silami. Interpretace definuje přímé i nepřímé náklady související s výrobou a zkoumá, jestli náklady nepřímé musí spadat do vlastních nákladů. Nicméně biologická aktiva nepatří do položek, jež tato Interpretace upravuje.

Do vlastních nákladů účetní jednotky řadí přímé náklady, které vynaložily za účelem výroby a rovněž i nepřímé náklady týkající se výroby za podmínky jejich existence. Pojem přímé náklady vynaložené na výrobu Interpretace definuje jakožto náklady účelově a účelně vydané se záměrem výroby kalkulační jednice a přímým způsobem přiřaditelné k dané kalkulační jednici. Není tedy nutnost náklady alokovat. Jako příklad přímých nákladů lze uvést spotřebu práce či materiálu použitých účetní jednotkou k produkci kalkulační jednice. Náklady nepřímo související s výrobou se v souladu s Interpretací vymezují jako náklady účelově a účelně vydané s cílem výroby obecně a nelze je přesně přiřadit ke kalkulační jednici. Jediný způsob, jak nepřímé náklady přiřadit kalkulační jednici spočívá v jejich rozvržení pomocí aplikace adekvátní rozvrhové základny. Takové náklady mohou zastupovat kupříkladu výkonové odpisy anebo spotřeba energie. (Národní účetní rada, 2016)

Za náklady účelově vydané na produkci lze podle Národní účetní rady (2016) považovat takové náklady, jež účetní jednotky vynaloží k uvedení zásob do aktuální lokace i vyžadované kondice. Do těchto nákladů nespadají například prodejní či administrativní

náklady. Náklad účelně vynaložený nehledě na to, zda přímý či nepřímý, definuje Interpretace jako náklad, během jehož vydání účetní jednotky splnily podmínky efektivity a hospodárnosti a zároveň tento náklad musely vynaložit, aby byly schopny uvést zásobu do aktuální lokace i žádoucího stavu. Příkladem nákladů, které nelze začlenit do nákladů účelně vynaložených je nezvyklá kvantita odpadu. (Národní účetní rada, 2016)

Nesmí nastat situace, že ocenění zásob převyšuje reálné náklady. Jestliže dojde k situaci, kdy účetní jednotka využije kapacitu nadměrným způsobem, pak se zredukuje díl nepřímých nákladů fixních přiřazených k dané kalkulační jednotce. (Národní účetní rada, 2016)

Metodu, již účetní jednotka vypočte vlastní náklady zásob, které vyprodukovala vlastní aktivitou si vymezí ve vnitřních předpisech. Rovněž v nich musí být uvedeno rozčlenění nákladů na nepřímé fixní, nepřímé variabilní a přímé. Vnitřní předpisy musí také obsahovat popis kalkulačních vzorců. V případech, kdy dojde v účetní jednotce ke změně metody oceňování zásob vyprodukovaných ve vlastní režii, pak to znamená modifikaci účetní metody. Způsob, jímž jsou oceňovány zásoby vyprodukované vlastní činností musí účetní jednotka popsat do přílohy k účetní závěrce. Mezi povinnosti účetní jednotky patří také identifikovat snížení hodnoty u zásob vytvořených v rámci vlastní aktivity. (Národní účetní rada, 2016)

K tomu, aby účetní jednotka přiřadila dílčí náklady konkrétnímu výkonu využije kalkulaci nákladů. Podle Poláčkové, a dalších (2010) lze kalkulaci vlastních nákladů definovat jako způsob výpočtu, během něhož dojde ke zjištění vlastních nákladů na jednu jednotku produktu.

Kalkulační vzorec v zemědělské produkci

Kalkulační proces má pokaždé předmět, jímž je specifický „výkon“. Kalkulační jednice pak představuje daný výkon, pro nějž účetní jednotky identifikují výši nákladů. Jako výkon lze považovat výrobek, ku příkladu 1 tunu obilného zrna nebo dílčí činnosti prováděné v rámci produkční či odlišné činnosti, např. zorání pole. V zemědělství může kalkulační jednice ztělesňovat jeden kilogram zemědělského výrobku, jedno zvíře, jeden krmný den apod. (Dvořáková, 2017)

Zpočátku kalkulačního procesu probíhá rozvržení nákladů na kalkulované dílčí výkony a nekalkulované náklady (náklady nepřizované výkonům). Do nekalkulovaných nákladů většinou náleží ty s náhodnou povahou, čímž dochází ke kalkulaci těchto nákladů do

vlastních nákladů dílčích výkonů. Jako příklad nákladu nepřizovaného výkonům lze uvést penále, náklady způsobené živelnou pohromou atd. (Dvořáková, 2017)

Náklady se na základě početně-technické metody, která spočívá v přidružení nákladů jednotlivým výkonům, člení na přímé a nepřímé. Rozdíl spočívá v možnosti přímo přiřadit náklad výkonům. V případě přímých nákladů je možné přirozeně stanovit jejich spojitost s výkony a není nutná alokace. Příkladem může být spotřeba práce k vyrobení kalkulační jednice. Z velké části mají přímé náklady variabilní vývoj v poměru k objemu výroby. Jádro přímých nákladů se zakládá na technologických nákladech, jež vznikají v přímém spojení s technologickým procesem produkce. Opakem jsou náklady nepřímé, jež nelze k výkonům přesně přiřadit a je nutné k přiřazení využít rozvržení (alokaci) prostřednictvím způsobitelné rozvrhové základny. Příklady mohou představovat odpisy budov využívaných pro výrobu, spotřeba elektřiny a plynu při výrobě atd. Ve vztahu k objemu výroby mohou být nepřímé náklady buď variabilní nebo fixní. (Dušek, 2019)

Příčina nepřímých nákladů spočívá v jejich vzniku s účelem zajistit více druhů výrobků. Zakládají si na spojitosti s obsluhou a ovládnutím procesu výroby.

Kalkulační vzorec stanovuje strukturu nákladů. Náklady by měly být ve skladbě kalkulačního vzorce rozčleněny na režijní a jednicové. Dílčí položky vzorce obsahují nezávisle vykalkulované jednicové náklady. Tyto náklady lze vyčíslit a následně připojit kalkulované jednici přímou metodou.

Výše uvedené kategorizace nákladů jsou vzájemně provázané, nikoliv identické. Kalkulační vzorec pomáhá účetním jednotkám rozpoznat jednicové náklady, jež vynaložily za účelem chovu zvířete anebo vypěstování plodiny a poté obsáhnout část výrobní režie. Do ocenění produktů se pro požadavky finančního účetnictví správní režie zahrnuje jen tehdy, pokud období jejich produkce přesahuje jeden rok. Režie odbytová, která náleží do kalkulačního vzorce, se pro účely ocenění ve finančním účetnictví nesmí uvádět. Z hlediska vnitropodnikového účetnictví se v kalkulacích běžně vyskytuje. (Dvořáková, 2017)

Univerzální kalkulační vzorec užívaný v agrárním sektoru má následující podobu:

1. materiál získaný nákupem (např. krmiva, hnojiva, osiva, steliva a jiný materiál)
2. produkty vyrobené ve vlastní režii (např. steliva, osiva, hnojiva, krmiva atd.)
3. ostatní náklady přímé a ostatní služby (mnoho primárních nákladů v závislosti na charakteru produkce)
4. mzdové náklady a další osobní náklady
5. odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku

6. odpisy zvířat
7. práce automatizovaných nástrojů účetní jednotky a opravy a udržování
8. výrobní režie
9. správní režie (je obsaženo jen ve výjimečných případech, jestliže doba výroby daného aktiva přesahuje délku jednoho roku) (2)

Položky 1.-7. výše uvedeného kalkulačního vzorce zahrnují jednicové náklady a rovněž spotřebu faktorů výroby, jež lze přímo přiřadit kalkulační jednici. Oproti tomu náklady režijní přiřadit přímým způsobem kalkulační jednici nelze. Důvod spočívá v paralelním vzniku nákladů s pěstováním většího množství plodin najednou. Příklad takového nákladu představují mzdy zaměstnanců, jež se neparticipují přímo pěstebních aktivit, nýbrž obstarávají obslužný provoz.

V situacích, kdy dochází k rozvrhování režijních nákladů se objevují potíže při zvolení příslušné rozvrhové základny. Účetní jednotky obvykle využívají jakožto univerzální rozvrhovou základnu přímé mzdy a přímé náklady materiálové. K rozvržení výrobní režie v rostlinné výrobě mohou účetní jednotky použít měrné jednotky, tedy hektary, na nichž jsou rostliny pěstovány. K respektování pracnosti pěstování dílčích rostlin lze využít koeficienty s tím, že se bude vycházet z velikosti plochy, na níž účetní jednotka rostlinu pěstuje. (Dvořáková, 2017)

3.2.4 Kalkulační systém

Kalkulace se v zásadě dělí na předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace lze následně rozčlenit na plánové, operativní a propočtové.

Předběžné kalkulace zahrnují předpokládanou výši nákladů na dílčí výkony, jež vycházejí z norem spotřeby nákladů jednicových a rozpočtů nákladů režijních. (Dvořáková, 2017)

Náklady na kalkulační jednici předem propočtené ztělesňují jakýsi nákladový úkol. Kontrolou jeho splnění se zabývá vnitropodnikové ekonomické řízení.

Výsledné kalkulace slouží ke stanovení reálných nákladů, jež účetní jednotka vynaložila na kalkulační jednici. Jsou sestavovány až po ukončení produkce či v případě hromadné produkce na konci účetního období. Podstata výsledných kalkulací spočívá v kontrolování hospodárnosti, identifikování rentability dílčích kategorií výkonů účetní

jednotky, komparaci mezi podniky, kontrole kalkulací předběžných a rovněž pro určení prodejních cen produktů. (Lazar, 2012)

Metody kalkulací v zemědělství

Kalkulační metodu lze explikovat jako postup, jímž se zjišťuje výše vlastních nákladů na kalkulační jednici. Kalkulace vlastních nákladů je specifická tím, že ve vzájemném poměru vždy stojí náklady vynaložené na daný výrobek a množství vyprodukovaných výrobků. (Poláčková, a další, 2010)

Na metodu kalkulace má znatelný vliv povaha výroby, konkrétně tyto činitele:

- je-li produkce organická anebo heterogenní,
- zda se jedná o produkci nesdruženou nebo sdruženou,
- jak je produkční proces členitý,
- zdali je výroba hromadná, kusová, sériová či malosériová.

Rozhodující fakt pro zvolení metody kalkulace je druh produkčního procesu, tedy jestli se jedná o výrobu sdruženou anebo nesdruženou. (Dvořáková, 2017)

Produkce v zemědělském odvětví bývá zpravidla v majoritní části úseků sdruženou výrobou. Pojem sdružená výroba lze vyložit jako paralelní vznik více odlišných výkonů zároveň či za sebou v rámci jednoho výrobního procesu. Současně účetní jednotka nemůže ovlivnit či jen do určité míry vzájemný poměr mezi vyrobenými výkony. Nesdružená výroba je specifická vyprodukovaním jen jednoho či více výkonů identické kategorie během jednoho procesu výroby. (Poláčková, a další, 2010)

Kalkulace v nesdružené výrobě

Do metod kalkulací využívaných v případě nesdružené výroby patří kalkulace dělením a kalkulace přírážková s rozvržením nákladů režijních. (Dvořáková, 2017)

Kalkulace dělením, označována jako nejjednodušší, se používá, pokud je produkována pouze jedna kategorie výkonu. V tomto případě se považují všechny náklady za přímé. Metoda spočívá ve vydělení celkových nákladů na výkon, jež není sdružený, kvantem kalkulačních jednic a tím podnik obdrží výši vlastních nákladů kalkulační jednice. (Poláčková, a další, 2010)

Kalkulační metoda přírážková s rozvrhem nákladů režijních se využívá při výrobě dvou a více výkonů. V těchto případech účetní jednotka odliší náklady vynaložené

za účelem pěstování jednotlivých plodin a náklady, jež není možné přímým způsobem přiřadit dílčím plodinám. Náklady nepřiraditelné k jednotlivým plodinám účetní jednotka rozvrhne za pomoci vybrané rozvrhové základny naturální či hodnotové mezi obě plodiny. Tento způsob kalkulace se nazývá kalkulace přírážková. (Dvořáková, 2017)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Sdružená povaha produkce, jež se v agrárním odvětví vyskytuje často, ztěžuje vyčíslení vlastních nákladů na kalkulační jednici. Zemědělská produkce povahy sdružené představuje vznik nezbytně více výsledných výrobků. Jako příklad lze uvést vznik slámy a zrna jako dvou sdružených výrobků při pěstování obilí.

Vlastní náklady se zjišťují ve sdružené produkci ve dvou etapách:

1. kalkulace výrobku sdruženého – Tato fáze spočívá ve zjištění nákladů vydaných na výrobek sdružený, tedy na soubor současně vytvářejících se výrobků. V tomto kroku se využijí identické kalkulační metody jako v nesdružené produkci.
2. kalkulace dílčích sdružených výrobků – V této etapě dochází ke kvantifikaci nákladů dílčích nezbytně vytvářejících se produktů. V zásadě jsou dvě možnosti kalkulace, a to využití metody odčítací či rozčítací. (Dvořáková, 2017)

Základem pro metodu odčítací, jinak řečeno zůstatkovou, je prohlášení jednoho druhu výkonu za hlavní a zbylých výkonů za vedlejší. Kalkulaci účetní jednotka provádí pouze pro výkon hlavní. Vedlejší výkony nejsou předmětem kalkulace a z hlediska oceňování podléhají obvykle určeným vnitropodnikovým cenám. Postup kalkulace začíná odečtením sumární ceny výkonů vedlejších od sumárních nákladů na výkon sdružený a rozdíl reprezentuje náklady na výkon hlavní. Následným vydělením nákladů na výkon hlavní množstvím kalkulačních jednic, tzn. hlavních produktů, lze získat vlastní náklady dané kalkulační jednicí. Výhoda této metody je primárně jednoduchost. Zemědělské podniky ji využívají jak v živočišné, tak rostlinné výrobě, např. v souvislosti s kalkulací dojníc demonstruje hlavní produkt mléko a tele, vedlejší výrobky pak mrva a močůvka. Odčítací metoda má i své nevýhody. Jednou z nich je fakt, že následkem neobvyklých podmínek produkce může u nějaké plodiny dojít k vyprodukování značného počtu vedlejších výrobků a výsledky kalkulace pak dosahují nepřiměřeně nízkých hodnot, občas až minusových. Další komplikace může nastat při jednoznačném stanovení vedlejších výrobků primárně z hlediska způsobů, jakými je může účetní jednotka dále využít. (Poláčková, a další, 2010)

Metoda rozčítací eliminuje nějaké z uvedených nedokonalostí kalkulace pomocí odčítací metody. Podstatu metody představuje nerozdělení produktů na hlavní a vedlejší, nýbrž považování je za rovnocenné. Vlastní náklady účetní jednotka zjišťuje pro všechny výrobky na základě rozvržení na dílčí výkony podle peněžních či naturálních ukazatelů, jež formulují vztah vlastních nákladů těchto výkonů, co nejlépe. Při kalkulaci lze využít pomocné kalkulační jednice, eventuálně ekvivalentní čísla či procentní podíly. Nedokonalost rozčítací metody představuje fakt, že je založena na jen přibližných subjektivně stanovených poměrech. Zemědělská produkce a biologická aktiva oceněna na základě této metody dosahují nepřesných hodnot a komparovat je mezi podniky není jednoduché. (Dvořáková, 2017)

Dále se ve sdružené výrobě používá kalkulace metodou kombinovanou. Tato metoda vychází z identifikace jednoho nebo více sdružených produktů jako hlavních a zbývajících jako vedlejších produktů. Následně se k ocenění vedlejších produktů využijí určené vnitropodnikové ceny. Poté jsou vedlejší produkty odečteny od sumy vlastních nákladů a sdružené hlavní výkony se rozvrhnou prostřednictvím určených rozčítacích základů. (Poláčková, a další, 2010)

3.2.5 Rostlinná výroba

Následující kapitola této diplomové práce se bude zabývat vymezením kategorií, oceňováním, účtováním a vykazováním aktiv rostlinné produkce.

Rostlinná produkce bývá zpravidla výrobou sdruženou, pouze v nějakých situacích dochází k nesdružené produkci, při níž vznikne akorát jeden výrobek.

Kategorizace aktiv

Právě biologická specifika aktiv v rostlinné produkci jsou důvodem pro jejich unikátní rozdělení a účtování. Kalendářní rok běžně užívaný se neshoduje s rokem hospodářským. Zemědělské podniky pěstují rostliny, jež mohou být jedno či více leté. Elementárně z hlediska účetního lze členit tato aktiva na základě doby plodnosti rostlinných kultur. Aktiva v rostlinné produkci lze klasifikovat podle užitků, která přinesou. (Dvořáková, 2017)

Tuto segmentaci zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 4: Kategorizace aktiv v rostlinné produkci

Druh	Užitek	Sledování v účetnictví
Trvalé porosty stromů a keřů	Sklizeň (květy, plody, větve, listy)	Dlouhodobá aktiva
Jedno či dvouleté rostliny	Sklizeň rostliny jako celku	Oběžná aktiva
Les	Dřevo při pokácení stromu a jiné	Dlouhodobá aktiva (konkrétně dlouhodobá nedokončená výroba)

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

České účetní předpisy upravují konkrétní zaznamenání rostlinné produkce na základě výše zmíněné báze, avšak nikoliv zcela pevně. (Dvořáková, 2017)

Ovocné keře či stromy jsou individuálně sledovány v dlouhodobých aktiv jen pokud jejich plodnost přesahuje dobu jednoho roku a za podmínky, že výsadba odpovídá stanovenému minimu týkající se hustoty osázení a rozlohy. Minimální rozloha sadů ovocných keřů na souvislém pozemku činí 0,25 hektarů v hustotě alespoň 1 000 keřů na 1 ha. Ovocné stromy mají předepsanou minimální rozlohu identickou, avšak hustota musí dosahovat přinejmenším 90 stromů na 1 ha. V aktivech dlouhodobé povahy jsou rovněž monitorovány porosty vinic a chmelnic. (Ryneš, 2021)

Rostlinné kultury, jež představují druhou kategorii rostlinné výroby, by měly účetní jednotky zaznamenávat v zásobách z důvodu, že nevyhovují podmínkám dlouhodobých aktiv. Primárně do této skupiny spadají rostliny jednoleté anebo dvouleté, jež účetní jednotka pěstuje se záměrem sklizně. Nicméně tato kategorie obsahuje i rostliny, které plodí více vegetačních období, příkladem může být jahodník. Odlišnost rostlinné produkce v porovnání s živočišnou výrobou spočívá v tom, že není možné přenášet aktiva z oběžných do dlouhodobých.

Zcela unikátní postoj zaujímá evidence lesních porostů z pohledu českých účetních předpisů. Jestliže podnik koupí les v souvislosti s pořízením pozemku, pak se hodnota lesního porostu neseparuje od hodnoty pozemku. Zvláštní případ představuje situace, kdy dojde k vypěstování lesního porostu účetní jednotkou „na zelené louce“, pak nedojde k aktivaci vůbec. (Dvořáková, 2017)

V následující tabulce je shrnut přehled evidence rostlinné produkce v účetnictví v ČR.

Tabulka 5: Evidence rostlinné výroby v účetnictví v ČR

Členění rostlin		Evidence v účetnictví	
Trvalé porosty ovocných stromů a keřů	Sklizeň (květů, plodů, větví, listů)	Dlouhodobá aktiva	025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
Lesní porost	Sklizeň dřevního materiálu, mízy anebo jiné užitky	Dlouhodobá aktiva	031 – Pozemky Účetnictví v České republice eviduje lesní porosty jen tehdy, kdy dojde k nákupu a následně je hodnota lesa zaznamenávána na účtu pozemky.
Jedno či dvouleté rostliny	Sklizeň celistvé rostliny	Zásoby	121 – Nedokončená výroba V případě analytické evidence klasifikace sklizně na období běžné a příští.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

3.2.6 Rostlinná produkce v rámci oběžného majetku

Následující podkapitola je věnována oceňování, účtování a vykazování nedokončené rostlinné produkce. V oběžném majetku jsou sledovány pěstované rostliny, jež nevyhovují podmínkám k zařazení do aktiv dlouhodobých. Tato aktiva účetní jednotky evidují jako nedokončenou výrobu.

Oceňování nedokončené rostlinné produkce a výroby sklizené

Zaznamenávání a oceňování nedokončené produkce se zakládá na narůstající metodě ve výši skutečných vlastních nákladů, jež účetní jednotka vynaloží ve vazbě na pěstování rostlin. Obvykle náklady na danou plodinu obsahují veškeré náklady související s pěstováním. Skutečné vlastní náklady se skládají z přímých produkčních nákladů na pěstování rostliny a části výrobní režie. (Valder, 2008)

Náklady přímé v souvislosti s pěstováním účetní jednotky vynakládají v těchto etapách:

- příprava půdy (hnojení, orba, podmínky atd.),

- sázení sazenic eventuálně setí (náklady na sazenice, osivo, rovněž i náklady týkající se výsevu, nákupu či předpěstování a další),
- náklady související s pěstováním plodiny (zalévka, hnojení, odplevelení, postřik proti chorobám a škůdcům a jiné),
- náklady na sklizení plodin,
- náklady týkající se dopravy k odběratelům nebo do skladů,
- posklizňová korekce výroby. (Dvořáková, 2017)

Kalkulační vzorec užívaný v rostlinné produkci

1. Nakoupená sadba a osiva
2. Vlastní sadba a osiva
3. Nakoupená hnojiva
4. Vlastní hnojiva
5. Prostředky k ochraně rostlin
6. Ostatní přímý materiál (spotřeba náradí, obalů atd.)
7. Ostatní přímé služby a náklady
 - a. daň z pozemků a nemovitých věcí
 - b. nájemné za půdu
 - c. spotřeba energie a jiných dodávek, jež nelze skladovat, tedy plyn a voda
 - d. pohonné hmoty a další
8. Mzdové náklady
9. Odpisy DHM a DNM
10. Náklady týkající se pomocných aktivit
11. Výrobní režie
12. Správní režie (Poláčková, a další, 2010) (3)

Kalkulace vlastních nákladů skutečně vynaložených

Kalkulaci rozčítací a odečítací využívají účetní jednotky ve výrobě sdružené. V nesdružené výrobě pak zpravidla aplikují kalkulaci přírážkovou či dělením. Zatímco náklady přímé jsou monitorovány a kalkulovány přímo k dílčím plodinám, náklady nepřímé neboli režijní, jsou rozvrhovány podle vybrané rozvrhové základny. V pozici rozvrhové základny mohou vystupovat přímé mzdy, přímý materiál anebo výměra, na níž je plodina pěstována. (Dvořáková, 2017)

Sklizňová a osevní plocha pak představují kalkulační jednici v rámci nedokončené rostlinné produkce. Plochu sklizňovou lze definovat jako plochu na níž došlo ke sklizni rostlin. Osevní plochu je možné explikovat jako plochu, jež obsazují dílčí kategorie plodin po skončení výsadby nebo výsevu. Účetní jednotky po sklizni kalkulují produkt, kdy kalkulační jednici představuje běžně jedna tuna sklizeného výrobku, eventuálně jeden kus či kilogram. (Poláčková, a další, 2010)

Účtování nedokončené rostlinné produkce a výroby sklizené

Pěstované plodiny zařazené do oběžných aktiv jsou monitorovány v zásobách na účtu 121 - Nedokončená výroba. (Valder, 2008)

Rostliny jednoleté může účetní jednotka zasít a sklídit ve stejném kalendářním roce či například na podzim prvního roku zasít a v průběhu následujícího kalendářního roku sklídit. Rostliny dvouleté jsou sklizeny druhý rok od zasetí. (Dvořáková, 2017)

Zákon o účetnictví povoluje účetním jednotkám si zvolit, zda bude účetní období identické s kalendářním rokem či si vymezit rok hospodářský.

Přímé náklady během roku spadající do ocenění nedokončené rostlinné produkce jsou účetně zaznamenávány narůstající metodou na účtu 121 - Nedokončená výroby proti účtu 581 - Změna stavu nedokončené výroby. (Valder, 2008)

Hodnota nedokončené rostlinné produkce se dělí dle sklizně na nedokončenou rostlinnou produkci se sklizní v roce běžném a se sklizní v následujících účetních obdobích a nadále na základě kategorií plodin, honů. K oběma skupinám je vedena analytická evidence. (Valder, 2008)

Hodnota nedokončené výroby k jejíž sklizni dojde až v účetním období následujícím se na počátku účetního období převede z účtu Nedokončená výroba se sklizní v následujících účetních obdobích ve prospěch účtu Nedokončená výroba se sklizní v roce běžném.

V momentu sklizně dochází k odúčtování nedokončené produkce ve prospěch účtu 581 - Změna stavu nedokončené výroby. Zemědělskou produkci pak účetní jednotka ocení na úrovni vlastních nákladů a dopraví na sklad. Účetně je tento krok zaznamenán na straně MD účtem 123 - Výrobky a na straně D účtem 583 - Změna stavu výrobků. (Dvořáková, 2017)

Tabulka 6 demonstruje výše popsané skutečnosti. Symbol * označuje analytický účet.

Tabulka 6: Účtování nedokončené rostlinné produkce

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Přímé náklady vynaložené na plodiny, jejichž sklizeň proběhne v následujících letech	121.x – Nedokončená výroba sklizeň v následujících letech*	581 – Změna stavu nedokončené výroby
Manka a škody	549 – Manka a škody	121.x – Nedokončená výroba sklizeň v následujících letech*
Převod hodnoty nedokončené výroby v rámci analytické evidence na konci roku	121.x – Nedokončená výroba sklizeň běžného roku*	121.x – Nedokončená výroba sklizeň v následujících letech*
Manka a škody	549 – Manka a škody	121.x – Nedokončená výroba sklizeň běžného roku*
Sklizeň plodin	581 – Změna stavu nedokončené výroby	121.x – Nedokončená výroba sklizeň běžného roku*
Převod sklizené produkce na sklad, náklady na posklizňovou korekci, na dopravu	123 - Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění produkce za účelem prodeje	583 – Změna stavu výrobků	123 - Výrobky
Tržba z prodeje produkce	311 – Odběratelé	601 – Tržba za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

Vykazování nedokončené rostlinné produkce a výroby sklizené

V rozvaze se nedokončená rostlinná produkce vykazuje v oběžných aktivech, konkrétně zásobách v rámci položky nedokončená výroba. Účetní jednotka by z tohoto důvodu měla sdělit především informace o hodnotě nedokončené výroby s plánovanou sklizní v následujícím období, dále o plodinách, které pěstuje atd. Současně by účetní jednotky měly uvádět informace, jež povedou k zabezpečení tržních cen proti jejich pohybu. (Dvořáková, 2017)

3.2.7 Rostlinná produkce v rámci dlouhodobého majetku

Tato podkapitola se zabývá oceňováním, účtováním a vykazováním pěstitelských celků trvalých porostů a lesů, jež spadají do dlouhodobých aktiv.

Oceňování pěstitelských celků trvalých porostů

V případě pořízení trvalého porostu úplatnou formou dochází k jeho ocenění pořizovací cenou plus náklady souvisejícími s jeho pořízením. (Chalupa, a další, 2021)

Jestliže dojde k nákupu pozemku, na kterém se vyskytuje porost a účetní jednotce je známa jen cena za kombinované aktivum, pak musí danou částku rozpočítat mezi trvalý porost a pozemek. (Dvořáková, 2017)

Trvalý porost vytvořený vlastní činností se oceňuje na úrovni přímých nákladů včetně odpovídající části nepřímých nákladů neboli výrobní režie. (Chalupa, a další, 2021)

Účetní legislativa se zabývá i situací, kdy účetní jednotka vysadí trvalý porost na pozemku, který si pronajímá. V takovém případě spadá trvalý porost do aktiv nájemce a bude oceňován i odpisován identicky, jako by tomu bylo při vysazení na pozemku vlastním. Ovšem tuto skutečnost musí obsahovat nájemní smlouva. Není možné, aby vlastník pozemku poté tyto trvalé porosty odpisoval. (Hruška, 2019)

Všechny náklady, jež účetní jednotka vynaložila za účelem pěstování porostu zvyšují hodnotu pěstitelského porostu až do chvíle, kdy je plně plodný. Nelze snižovat výsledek hospodaření o tyto náklady, jestliže pěstitelský celek neposkytl výnosy. Pěstitelský celek v tomto období představuje nedokončené stálé aktivum. V momentu, kdy dosáhne porost plné plodnosti dochází k přerušení aktivace nákladů souvisejících s pěstováním a náklady, které byly vynaloženy za účelem pěstování redukuje výsledek hospodaření. Dané stádium znamená rovněž počátek odpisování trvalého porostu. (Dvořáková, 2017)

Na základě doby životnosti, tedy rozpětí doby dosažení plné plodnosti porostu jsou určeny odpisy. Zvolení způsobu odpisování se odvíjí od předpokládaném vývoji užitků, jež tento porost přinese. Zbytkovou hodnotu účetní jednotky zjišťují dle odhadnuté výši ceny dřeva, tzn. čistého výtěžku, jehož lze dosáhnout po vykácení sadu prodejem dřeva. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů řadí pěstitelské celky trvalých porostů do 3. odpisové kategorie. (Dvořáková, 2017)

Účtování pěstitelských celků trvalých porostů

Keře a stromy, které spadají do pěstitelského celku se řadí do stálých aktiv okamžitě po realizaci výsadby vlastními silami nebo po nákupu. Daný druh majetku neeviduje nedokončenou výrobu v aktivech oběžných, zpravidla ani v aktivech dlouhodobých. (Dvořáková, 2017)

V souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb, se neodpisují díly pěstitelských celků trvalých porostů, které nedospěly plné plodnosti. Tím pádem dochází k vykazování pěstitelských celků trvalých porostů, jež dosáhly plné plodnosti současně s těmi, které takové úrovně nedocílily. V porovnání s ostatními dlouhodobými aktivy se ve většině případů u pěstitelských celků trvalých porostů neeviduje jejich pořízení na účtu pořízení majetku, i když je to možné. (Ministerstvo financí ČR)

Sady ovocných keřů a stromů, jež splňují podmínky pro zahrnutí do aktiv dlouhodobých jsou evidovány na účtu 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů, přičemž se účtuje jen hodnota biologického dílu. Jiné výdaje např. stavba chmelnic se zaznamenávají na účtu 021 - Stavby a nespádají do hodnoty, kterou je trvalý porost oceněn. (Dvořáková, 2017)

Odpisy pěstitelských celků trvalých porostů eviduje účet 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů.

Při kompletní destrukci trvalého porostu případně jeho dílu se využívá k odúčtování zůstatkové ceny do nákladů účet 549 - Manka a škody. (Valder, 2008)

V případě zjištění vyšší účetní hodnoty trvalého porostu v porovnání s hodnotou očekávaných užitků z něj, musí účetní jednotka jeho hodnotu pokrátit. Jestliže se jedná o trvalé snížení, pak je nutno vytvořit mimořádný odpis a poté odpovídajícím způsobem pozměnit odpisy v letech následujících. Pokud je nejisté, jestli má snížení trvalou povahu, pak se musí provést opravná položka a rovněž upravit odpisy v dalších letech. (Dvořáková, 2017)

Tabulka 7 zobrazuje účtování výše zmíněných účetních případů.

Tabulka 7: Účtování pěstitelských celků trvalých porostů

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Převedení zůstatku při otevření účetních knih	025 - Pěstitelské celky trvalých porostů	701 - Počáteční účet rozvažný
Pořízení pěstitelského celku trvalých porostů za úplaty (faktura přijatá/hotovost)	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku / 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů	321 - Dodavatelé / 211 - Pokladna
Pořízení pěstitelského celku trvalých porostů vlastní aktivitou	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku / 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů	588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Inventarizační rozdíl – přebytek	025 - Pěstitelské celky trvalých porostů	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
Prodej trvalého porostu – vyřazení PC z DM	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
Prodej trvalého porostu – zúčtování zůstatkové ceny	541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
Prodej trvalého porostu – faktura vydaná	311 - Odběratelé	641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
Vyřazení kvůli škodě – zúčtování ZC	549 - Manka a škody z provozní činnosti	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
Vyřazení kvůli škodě – vyřazení PC	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
Likvidace trvalého porostu kompletně odepsaného – vyřazení PC z DM	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
Převedení zůstatku při uzavření účetních knih	702 - Konečný účet rozvahový	025 - Pěstitelské celky trvalých porostů

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017) a Hrušky (2019)

Vykazování pěstitelských celků trvalých porostů

Rozvaha má pro vykazování pěstitelských celků trvalých porostů jednu individuální rozvahovou položku. Tato položka zpravidla obsahuje hodnotu jak trvalých porostů, jež doposud nepřinesly výnosy tak i hodnotu porostů, které již dosáhly plné plodnosti a účetní jednotka je odpisuje. (Dvořáková, 2017)

Účtování lesních porostů

Kompletně rozdílná při komparaci s pěstitelskými celky trvalých porostů je účetní evidence lesních porostů. Jestliže účetní jednotka koupila lesní porost najednou s pozemkem, pak se les zaznamenává uvnitř hodnoty pozemku. Náklady vynaložené

za účelem výsadby lesního porostu vlastními silami spadají do nákladů období běžného a již se neaktivují, tzn. účetní jednotky les neevidují vůbec. V případě vytěžení lesu dochází k tvorbě rezervy v nákladech k obnově lesa. (Dvořáková, 2017)

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách definuje tuto rezervu jako daňově uznatelnou a účetní jednotky ji musejí tvořit v souladu s lesním zákonem pro restituci vytěžených lesů. Ke snižování nákladů, tedy čerpání rezervy dochází v době restituce lesních porostů, a to ve výši nákladů vydaných za účelem obnovit vytěžené lesy. Dílčí aktivity, jež lze považovat za činnosti související s restitucí lesních porostů vymezuje příloha Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách.

Následujícího účetní způsob evidence bude funkční jen v případě lesního podniku, jež si zachovává konstantní objem lesů kompetentních k těžbě. (Dvořáková, 2017)

Tabulka 8: Účetní způsob evidence lesních porostů

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Náklady na pěstování lesního porostu	5xx – Náklady	xxx – Různé účty
Náklady související s těžbou	5xx – Náklady	xxx – Různé účty
Náklady na restituci lesních porostů na vykácených prostorech	5xx – Náklady	xxx – Různé účty
Tvorba rezervy na restituci lesních porostů ve vykácených úsecích (povinnost ze zákona)	55x – Tvorba rezerv	451.x* – Rezerva na obnovu lesa
Tržby za vytěženou dřevní hmotu	311 – Odběratelé	601 – Tržby za výrobky

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

Vykazování lesních porostů

V rozvaze se lesní porosty nevykazují v individuální položce. Hodnotu lesu zakoupeného současně s pozemkem obsahuje cena pozemku a neseparuje se. Lesní porost,

jež účetní jednotky vypěstovala vlastní aktivitou není aktivován, tedy neřadí se do aktiv. (Dvořáková, 2017)

3.2.8 Živočišná výroba

Tato kapitola bude věnována klasifikaci, oceňování, odpisování, účtování a vykazování aktiv v rámci živočišné výroby.

Živočišná produkce bývá zpravidla sdruženou výrobou. (Dvořáková, 2017)

Do oběžných aktiv se řadí mladá zvířata a dospělá chovná zvířata nespádající do stálých aktiv. Ve stálých aktivech se sledují dospělá zvířata, jež účetní jednotky chovají se záměrem hospodářského používání a také do této kategorie patří dospělá zvířata – základní stáda. (Chalupa, a další, 2021)

Kategorizace aktiv v živočišné produkci

Zvířata jsou v účetnictví monitorována na základě očekávaného efektu. Avšak rozřídění zvířat do aktiv oběžných či dlouhodobých podle očekávaného efektu lze použít jedině v souladu se zásadou významnosti. (Dvořáková, 2017)

V následující tabulce je představena báze na jejímž základě dochází ke kategorizaci aktiv živočišné produkce.

Tabulka 9: Báze pro kategorizaci zvířat

Kategorie zvířat		Očekávaný efekt	Monitorování v účetnictví
Mladá zvířata		Přeřazení do výkrmu	Oběžná aktiva
		Prodej živého zvířete	
		Využití ve vlastním chovu	
Dospělá zvířata	Ve výkrmu	Kůže, maso aj.	Dlouhodobá aktiva
	K plemenitbě	Rozmnožování	
	Jiné hospodářské využití	Získání výrobků ku příkladu vlna, mléko atd.	

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

Z tabulky lze vyčíst, že veškerá nedospělá zvířata se řadí do oběžných aktiv, konkrétně zásob. Mladá zvířata může účetní jednotka porazit, prodat, v momentu dospělosti zahrnout do výkrmu či jinak hospodářsky využít. Mez dospělosti zvířat, od níž je lze začlenit

do stálých aktiv definují zootechnické zásady. Klíčové okamžiky pro stanovení dospělosti představují věková meze, schopnost plemenitby, březost nebo narození mláďete. (Valder, 2008)

Do aktiv dlouhodobých nemusí spadat veškerá dospělá zvířata stanovená k chovu. Řadí se tam dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž doba použitelnosti přesahuje jeden rok a zároveň musí být splněna hranice výše ocenění definované účetní jednotkou, a to primárně s přihlédnutím k hledisku významnosti.

V návaznosti na rozhodnutí učiněné účetní jednotkou lze do kategorie dospělých zvířat a jejich skupin začlenit stáda prasat, koní, koz, ovcí, skotu nebo hejna hus či sportovní, ale i dostihové a tažné koně. Rovněž je možné za dospělá zvířata a jejich skupiny pokládat stáda jiných chovů, jež účetní jednotka hospodářsky využívá, tedy například pštrosů, jelenů, muflonů atd. Avšak nelze, aby do této kategorie spadaly pokusná zvířata, zvířata chovu vlastního se záměrem prodeje či jatečná zvířata. (Ryneš, 2021)

Zvířata lze přerazovat mezi dlouhodobými a oběžnými aktivy. (Dvořáková, 2017)

3.2.9 Živočišná produkce evidovaná v oběžném majetku

Tato podkapitola bude zaměřena na oceňování, účtování a vykazování živočišné výroby řadící se do oběžných aktiv.

Oceňování zvířat v rámci oběžných aktiv

Vzhledem k možnosti převádět zvířata mezi oběžným a dlouhodobým majetkem na sebe oceňování navazuje. Současně je s oceňováním zvířat úzce spjata oceňování zemědělské produkce. Do kalkulace v rámci živočišné produkce patří:

- vlastní náklady zemědělských produktů,
- jestliže je zvíře monitorováno v rámci skupiny, tak rovněž vlastní náklady aktiv skupinových (na jeden kus či kilogram),
- vlastní náklady účetní jednotkou vynaložené k chovu mladých zvířat, tedy přírůstků a příchovků.

Tyto objekty kalkulace jsou navzájem provázané. (Dvořáková, 2017)

Zvíře, jež účetní jednotka nakoupí se oceňuje pořizovací cenou v souladu s obecnými principy explikovanými výše. Pokud účetní jednotka pořídí zvíře z chovu vlastního, pak je

oceněné vlastními náklady příchovku, eventuelně reprodukční pořizovací cenou. (Valder, 2008)

Charakteristický rys pro příchovky zvířat zastupuje zvyšování hodnoty aktiv vzrůstem hmotnosti zvířat ve výkrmu nebo rozmnožováním. (Brychta, a další, 2022)

Zvířata dospělá může účetní jednotka přeřadit do dlouhodobého majetku a získávat z nich užitky dlouhodobé povahy. Hodnota těchto zvířat již neroste a započne jejich odpisování v období, kdy se předpokládá, že budou přinášet užitky, tedy po dobu jejich životnosti. V okamžiku, kdy účetní jednotka přestane zvíře využívat dojde k jeho porážce nebo prodeji a obdržení adekvátního profitu. (Valder, 2008)

Kalkulace vlastních nákladů v produkci živočišné využívá kalkulační vzorec modifikovaný v závislosti na jejích podmínkách. (Dvořáková, 2017)

Kalkulační vzorec v živočišné produkci

1. Nakoupená steliva a krmiva
2. Vlastní steliva a krmiva
3. Léky a dezinfekční přípravky
4. Ostatní materiál přímý
5. Ostatní přímé náklady a služby
6. Sumární pracovní náklady
7. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
8. Odpisy zvířat dospělých
9. Náklady pomocných aktivit
10. Výrobní režie
11. Správní režie (Poláčková, a další, 2010) (4)

Oceňování zvířat mladých

Zvířata chovaná ve vlastním chovu účetní jednotky je obtížné ocenit. Příchovek představuje termín využívaný pro narozené mládě. Zvířata přibírají na hmotnosti, rostou a vznikají tak kvantitativní a rovněž i kvalitativní změny, které vycházejí z biologické přeměny. Účetnictví, jehož základ představuje báze historických cen zaznamenává zvýšení indexu zvířete pomocí proměření přírůstků. (Dvořáková, 2017)

Skupinová aktiva lze explikovat jako zvířata spojená do stejnorodých kategorií, například podle stáří, druhu. Zvířata pak účetní jednotky mohou monitorovat samostatně či ve skupinových aktivech. (Valder, 2008)

Příchovky bývají oceňovány na úrovni vlastních nákladů výroby. Avšak mnohokrát činí ocenění příchovků v živočišné produkci problémy, jelikož je nesnadně zjistitelné. Z toho důvodu poté vypovídací způsobilost zůstává nízká. (Dvořáková, 2017)

Separovat náklady vynaložené na matku a její narozené mládě často způsobuje zbytečné obtíže a rovněž se odchyluje přesnosti. Právě proto bývá obvykle využíváno ocenění reprodukční pořizovací cenou, jinak řečeno cenou, za níž by mládě mohla účetní jednotka pořídit na trhu. Mládě představuje v kalkulaci vedlejší produkt. Ovšem i tento způsob je problematický, protože mláďata se zpravidla prodávají až po odstavení od matky, nikoliv hned po narození. Většinou ocenění příchovku vychází z modifikované tržní ceny, kterých účetní jednotka dosáhne po prodeji. (Dvořáková, 2017)

Zvířata, jak mladá, tak dospělá ve výkrmu zvyšují svou hmotnost. Účetnictví takovou skutečnost eviduje jako nárůst hodnoty zvířete. Přírůstky se člení na vzrůstové a hmotnostní. (Valder, 2008)

V praxi se mnohdy kalkulace reálných nákladů nahradí plánovou kalkulací vlastních nákladů na 1 kilogram hmotnostního přírůstku, jež vymezuje vnitropodnikový ceník. (Dvořáková, 2017)

Účtování a vykazování mladých zvířat

Zvířata v oběžném majetku, konkrétně zásobách jsou účtována a vykazována v následujících kategoriích. (Chalupa, a další, 2021)

Tabulka 10 shrnuje účetní evidenci a vykazování zvířat v rámci oběžného majetku.

Tabulka 10: Účetní zachycení a vykazování zvířat v oběžném majetku

Účet	Zvířata spadající do položky	Vykazování v rozvaze
124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	Zvířata pořízená nákupem, jatečná zvířata vlastního chovu, ryby, krůt, hus a perliček na výkrm, zvířata ve výkrmu, hejna kachen a slepic, kožešinová zvířata	C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
132 – Zboží	Zvířata z vlastního chovu, jež dospěla, účetní jednotka je zaktivovala a stanovila k prodeji, výjimku tvoří zvířata jatečná	C.I.3.2. Zboží
112 – Materiál na skladě	Pokusná zvířata	C.I.1. Materiál na skladě

Zdroj: vlastní zpracování dle Chalupy, a dalších (2021)

Zvířata mladá a jejich skupiny pořízená nákupem či ve vlastním chovu se evidují na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Pohyb takových zvířat se zaznamenává na účet 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat. (Chalupa, a další, 2021)

Každá účetní jednotka si vymezuje syntetické účty v účtovém rozvrhu, jež nadále člení na základě potřeb na analytické účty. Pro analytické účty vytvořené k evidenci zásob zvířat vlastní činnosti jsou nejdůležitějšími podmínkami kategorie zvířat, hmotně odpovědné lokace, lokace chovu neboli ustájení, účetně řečeno sklady. (Brychta, a další, 2022)

Následující tabulka zobrazuje zaúčtování vybraných účetních situací v rámci evidence zvířat v oběžných aktivech.

Tabulka 11: Účtování zvířat v oběžných aktivech

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Selata pořízená nákupem na fakturu	124.x* – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	321 - Dodavatelé
Příchovky telat na úrovni vlastních nákladů	124.x* – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
Nákup krmiv pro zvířata na fakturu	501 – Spotřeba materiálu	321 - Dodavatelé
Hmotnostní přírůstky selat v nákladech vlastních	124.x* – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
Vydaná faktura za prodej vepřů	311 – Odběratelé	601 – Tržby za vlastní výrobky
Úbytek vepřů z důvodu prodeje	501 – Spotřeba materiálu	124.x* – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
Přeřazení telat do základního stáda krav v období březosti – úbytek zvířat v zásobách	584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat	124.x* – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
Přeřazení telat do základního stáda krav v období březosti – přeřazení zvířat do základního stáda	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny	588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování dle Chalupy, a dalších (2021)

Než účetní období skončí, musí účetní jednotka udělat inventarizaci zvířat v oběžném majetku, tedy vykalkulovat odchylku mezi stavem účetním a reálným. U případných odchylek musí identifikovat důvod a následně srovnat stavy tak, aby seděly a odpovídaly realitě. V rozvaze jsou zvířata vykazována v oběžném majetku jako složka zásob, v individuální položce. Změna stavu zvířat současně se změnou stavu jiných vyprodukovaných zásob se vykazují ve výsledovce v jedné položce. (Dvořáková, 2017)

3.2.10 Živočišná produkce v rámci stálých aktiv

Následující část práce se zaměřuje na oceňování, účtování a vykazování živočišné produkce, jež spadá do stálých aktiv v souladu s českou legislativou.

Oceňování zvířat dospělých

Pořízená zvířata účetní jednotka oceňuje pořizovacími cenami či na úrovni vlastních nákladů anebo reprodukčními pořizovacími cenami. (Strouhal, 2022)

V případě, kdy účetní jednotka pořizuje zvíře z vlastního chovu se jedná o přesun zvířete mezi kategoriemi aktiv a jeho ocenění odpovídá výši příchovku a hodnoty dalších přírůstků. Výše, v níž bylo zvíře oceněno může vzrůst o hodnotu potenciálních nákladů souvisejících s převodem, např. náklady na externí přepravu. Náklady vnitropodnikové a náklady vydané na chov zvířete zpravidla jeho cenu již nezvyšují. (Valder, 2008)

Odpisování dospělých zvířat

Zvířata spadající do kategorie dlouhodobého majetku jsou odpisována. Dobu životnosti aktiva definuje účetní jednotka, kdy vychází z očekávané doby, po níž budou zvířata v chovu zařazena. Účetní jednotka si rovněž může zvolit, zda bude odpisovat zvířata samostatně či skupinově. (Valder, 2008)

V chovech menších rozměrů a jestliže má zvíře vysokou hodnotu přijde více vhodný odpis individuální, který bývá v agrárním sektoru zpravidla vyjádřen lineárně. (Dvořáková, 2017)

Ovšem existuje výjimka, kterou tvoří plemenní a dostihoví koně a tažná zvířata, ta musejí být odpisována samostatně. (Chalupa, a další, 2021)

Roční odpis:

$$\frac{PC - ZbH_{brakace}}{t} \quad (5)$$

kde $ZbH_{brakace}$ je tržba, kterou účetní jednotka předpokládá při brakaci;

t je počet let, jež účetní jednotka předpokládá, že zvíře bude chovu. (Chalupa, a další, 2021)

Jestliže odůvodněně účetní jednotka předpokládá nelineární vývoj užitků ze zvířete, lze využít i ostatní nerovnoměrné způsoby odpisování.

Zvířata chovaná ve velkochovech se odpisují skupinově, jelikož samostatné odpisy by mohly být komplikované. Postup spočívá v definování očekávané doby trvání zvířete v chovu, která slouží jako podklad současně se vstupní cenou k vyčíslení odpisové sazby na

jeden krmný den. Tuto sazbu lze využít jak pro samostatný, tak pro skupinový odpis. Změny kvantity zvířat v kategorii při odpisování skupinově nepředstavují takový problém díky zaznamenávání množství krmných dní veškerých zvířat v dané kategorii.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů reguluje daňové odpisy zvířat a řadí je v zásadě do dvou odpisových skupin. První kategorie pojímá kozy, ovce, muly, oslí, hovězí dobytek, vepřový dobytek a mezky, a to ať jsou tato zvířata tažná, chovná či plemenná. Do druhé skupiny se řadí koně chovní i plemenní a doba odpisování činí šest let. Jiná zvířata nejsou konkrétně jmenována a řazena do jedné či druhé skupiny, a tak spadají do té druhé. (Dvořáková, 2017)

Výpočet daňového odpisu zvířat začleněných do první kategorie je dle Dvořákové (2017) následující:

$$RO = \frac{\text{Příjem} \times 20}{100} + \frac{\text{Úbytky} \times 20}{100} + \frac{(KS - \text{Příjem}) \times 40}{100} \quad (6)$$

kde *RO* je roční daňový odpis;

Příjem je sumární příjem za rok v Kč;

Úbytky jsou sumární úbytky za rok v Kč;

KS je konečný stav v Kč.

Účtování a vykazování zvířat v rámci dlouhodobého majetku

Dospělá zvířata řadící se do stálých aktiv jsou monitorována na účtu 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny. Tento účet slouží pro evidenci prasat, koní, psů, koz, hus, ovcí a plemenných zvířat skupin skotu, a to nehledě na výši ocenění. Rovněž na účtu 026 účetní jednotky sledují základní stáda ostatních chovů, jež hospodářsky využívají, např. jeleny, muflony. Ovšem tento účet eviduje i mezky, muly, osly, tažné i dostihové koně.

Nově narozená zvířata se zaznamenávají na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny v zásobách. Poté se některé kusy zvířat, zvolené účetní jednotkou převádějí během dospívání do stálých aktiv. (Strouhal, 2022)

Mimo odpisů se v účetnictví eviduje i korekce ocenění zvířat elementárního stáda. Jestliže tržní cena převyšuje ocenění účetní, pak se tvoří opravná položka, ale pokud nelze stanovit, že jde o skutečnost trvalé povahy či v případě, kdy pokles nelze vrátit, dojde k poklesu hodnoty na účtu 026.

Úbytky zvířat tažných a základního stáda účetní jednotky člení na zaviněné anebo nezaviněné, přeřazení do zásob za účelem dokrmu eventuálně prodej. Nezaviněný, ale i zaviněný úhyn je zaúčtován na účet 549 - Manka a škody a následně se dělí v analytické evidenci. Prodej zvířat se nijak neliší od prodeje jiného dlouhodobého hmotného majetku. Prodáno může být nikoli jen živého zvíře, nýbrž i brakace. (Dvořáková, 2017)

Zvláštní situaci představuje přeřazení zvířete ze základního stáda do výkrmu, což v účetnictví znamená převod ze stálých aktiv do aktiv oběžných, konkrétně zásob na účet 124. Motiv takového přeřazení spočívá v záměru chovatele. V momentu dokrmení dojde k prodeji zvířete. Přesun se účetně eviduje pomocí aktivace. (Dvořáková, 2017)

Tabulka 12 zachycuje vybrané účetní situace.

Tabulka 12: Účtování zvířat v rámci dlouhodobých aktiv

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Pořízení dospělého zvířete nebo skupiny nákupem na fakturu	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	321 - Dodavatelé
Zařazení dospělého zvířete do dlouhodobého hmotného majetku	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
Převod zvířete z vlastního chovu – vyřazení ze zásob	584 – Změna stavu zvířat	124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
Převod zvířete z vlastního chovu – pořízení DHM	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
Prodej zvířete, brakace - vyřazení PC	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
Prodej zvířete, brakace - zúčtování ZC	541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
Prodej zvířete, brakace - výnos z prodeje na fakturu	311 – Odběratelé	641 – Tržby z prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Manko zjištěné z inventarizace, úhyn zvířete – vyřazení PC	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
Manko zjištěné z inventarizace, úhyn zvířete – ZC	549 – Manka a škody	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
Převod zvířete do oběžných aktiv (za účelem dokrmění) – PC zvířete	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
Převod zvířete do oběžných aktiv (za účelem dokrmění) – ZC zvířete	551 - Odpisy prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
Převod zvířete do oběžných aktiv (za účelem dokrmění) – příjem v zásobách	124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	584 – Změna stavu zvířat
Roční odpis zvířete	551 - Odpisy prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017)

Zvířata řadící se do dlouhodobého majetku účetní jednotky v rozvaze vykazují do individuální položky. Konkrétní náplň této položky vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb.. Náklady ve výsledovce ovlivňují účet 584 - Změna stavu zvířat a rovněž i účty kategorie 58x - Aktivace. V příloze by účetní jednotka měla mimo jiné informovat o zvířatech, jež má k chovu a hospodářskému využití. (Dvořáková, 2017)

Oceňování výrobků živočišné produkce

Není možné separovat od sebe oceňování zvířat a oceňování jiných výrobků živočišné produkce. Živočišnou produkcí se označují výrobky zvířete, jež účetní jednotka chová se záměrem dosažení efektů dlouhodobého charakteru po dobu přesahující jeden rok. To znamená, že se jedná o produkty zvířat zařazených v dlouhodobých aktivech, například vlna, mléko. Pojem základní stádo v sobě skrývá zvířata chovaná právě s tímto cílem. Základní stádo se oceňuje ve výši produkčních nákladů vydaných na chov zvířat, kdy dojde nejčastěji ke vzniku sdružených produktů. (Dvořáková, 2017)

Zároveň termín živočišná produkce představuje maso, kůži atd, které jsou využity v momentě úmrtí zvířete. Účetní jednotka zvířata chovaná s tímto záměrem řadí

do oběžného majetku. Rovněž jsou takové produkty oceněny na základě účetní hodnoty zvířat, tzn. náklady na chov zvířat poražených spadajících do aktiv oběžných, eventuálně vychází ze zůstatkové ceny dospělého zvířete evidované v účetnictví. (Dvořáková, 2017)

3.3 Charakteristika mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ztělesňují kolekci pravidel pro akceptaci, oceňování, vykazování a publikování informací o skutečnostech a transakcích, jež jsou podstatné v kontextu s účetními závěrkami představenými účetními jednotkami, které uskutečňují činnost mířící k realizaci zisku. Účetní závěrky musí předávat spolehlivé informace o finanční výkonnosti, pozici a peněžních tocích vytvářených účetní jednotkou pro její uživatele, tedy například investory, akcionáře atd, aby bylo možné učinit kompetentní ekonomická rozhodnutí. (Krupová, 2019)

IFRS představuje komplexní název pod který se řadí Mezinárodní účetní standardy (IAS) a jejich interpretace (SIC), nově vydané standardy (IFRS) a interpretace (IFRIC), jež publikuje nový International Accounting Standards Boards. (Chalupa, a další, 2021)

Koncepční rámec tvoří klíčovou část IFRS, protože definuje kvalitativní vlastnosti vykazování v účetnictví, dále stanovuje elementární účetní předpoklady a principy, vymezuje dílčí účetní kategorie, standardní metody oceňování a koncepce k zachování jádro podniku. (Dvořáková, 2022)

Při sestavení účetní závěrky v plném rozsahu do ní musí patřit rozvaha, výsledovka, výkaz o peněžních tocích, výkaz změn ve vlastním kapitálu, publikace účetních předpisů a jiné poznámky související s účetními výkazy. Ke splnění účelu účetní závěrky je sestavována na aktuální bázi. To znamená, že se příhody a transakce vykazují v období, kdy se staly neohledně na reálné peněžní toky vztahující se k těmto příhodám či transakcím. Rovněž se nepředpokládá ukončení nebo významné omezení činnosti podniku. (Chalupa, a další, 2021)

Účetní výkazy jsou sestavovány pravidelně, alespoň jednou za rok. Účetní období odpovídá jednomu roku, ať kalendářnímu nebo hospodářskému. Účetní závěrka by měla spolehlivě uvádět finanční výkonnost a situaci podniku, rovněž i peněžní toky. (Krupová, 2019)

Vymezení pojmu aktivum podle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standardy vymezují pojem aktivum jako současný ekonomický zdroj kontrolovaný účetní jednotkou vzniklý důsledkem událostí v minulosti. Ekonomický zdroj představuje právo, jež má potenciál přinést účetní jednotce ekonomické prospěchy. (PKF International Ltd. , 2023)

K tomu, aby mohla účetní jednotka vykazovat aktivum v rozvaze musí naplnit dva požadavky. První z nich je věrohodná ocenitelnost aktiva. Požadavek druhý spočívá v jeho vlastnosti přinést ekonomický prospěch v budoucnosti účetní jednotce s adekvátní zárukou. Ekonomický prospěch v budoucnu jakožto součást aktiva lze explikovat jako jeho potenciál přímým či nepřímým způsobem ovlivnit tok peněz v účetní jednotce. (Dvořáková, 2022)

3.3.1 IAS 41 – Zemědělství

Záměr standardu spočívá v přizpůsobení účetní evidence biologických aktiv využívaných v zemědělství, dále jejich vykazování a publikaci. Biologická aktiva disponují přirozenou vlastností možnosti transformace biologické povahy, tedy rozmnožování, produkce, degenerace a proces růstu. Zemědělci poté tuto schopnost úmyslně využívají. Ovšem z hlediska účetního zachycení představuje tato vlastnost živých organismů potíže. (Dvořáková, 2022)

Standard IAS 41 reguluje biologická aktiva, vyjma plodících rostlin, dále zemědělskou produkci a státní dotace pod podmínkou, že všechny tyto položky souvisejí se zemědělskou aktivitou.

Účetní zásady stanovené tímto standardem přestanou platit v okamžiku, kdy dojde k ukončení biologické přeměny, např. když je sklizeno ovoce. Tento standard se nezabývá:

- pozemky korespondujícími se zemědělskou činností, které spadají do působnosti standardů IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 - Investice do nemovitostí;
- plodícími rostlinami vzájemně propojenými se zemědělskou aktivitou mimo produkce těchto plodících rostlin, jež vymezuje standard IAS 16;
- státními dotacemi vázanými k plodícím rostlinám, které jsou pod regulací standardu IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory;
- nehmotnými aktivy souvisejícími s činností zemědělskou (upravuje IAS 38 - Nehmotný majetek);

- právem na využívání pronajatého majetku týkající se zemědělské aktivity usměrňovaným standardem IFRS 16 - Pronájmy. (PKF International Ltd. , 2023)

Tabulka 13 prezentuje vybrané příklady biologických aktiv a zemědělské produkce.

Tabulka 13: Příklady biologických aktiv a zemědělské produkce

Biologické aktivum/plodící rostliny	Zemědělská produkce	Výrobky, jež jsou výsledky zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Koberec, příze
Mléčný skot	Mléko	Sýr
Palmy olejné	Sklizené ovoce	Palmový olej
Kořeny cukrové třtiny	Sklizená třtina	Cukr
Stromy v lesní plantáži	Pokácené stromy	Řezivo a klády

Zdroj: vlastní zpracování dle Ernst & Young LLP. (2021)

Definice pojmů užívaných ve standardu

Biologické aktivum standard definuje jako živá zvířata a rostliny ovládané účetní jednotkou v důsledku incidentů uskutečněných v minulosti. Moc účetní jednotky nad aktivem může být zaručena buď vlastnictvím či jiným druhem právního vztahu. (PKF International Ltd. , 2023)

V souladu se standardem lze pro zjednodušení zaznamenávat agregované velké kategorie biologických aktiv. Pojem skupina biologických aktiv poté standard vysvětluje jako agregaci typově blízkých žijících rostlin či zvířat. (Krupová, 2019)

Biologickou přeměnou, jakožto podstatou zemědělské aktivity, se rozumí procesy produkce, degenerace, reprodukce a růstu, jež kvalitativně či kvantitativně mění biologické aktivum. Následkem biologické přeměny tedy dojde k modifikaci aktiv v procesech reprodukce (vznik nových rostlin či zvířat), růstu (nárůst množství anebo zkvalitnění rostlin a zvířat), nýbrž i degenerace (pokles množství nebo ztráta kvality rostlin a zvířat). Zároveň má tento proces za výsledek nabytí zemědělských výrobků, např. ovoce, mléka, masa. Elementární aspekt, jež přináší užitky v zemědělské produkci představuje schopnost aktiv biologické transformace. (Ernst & Young LLP., 2021)

Při sklizni dojde k separování výrobku od biologického aktiva či pozastavení jeho životních procesů. Zemědělský produkt poté představuje výrobek biologického aktiva, z něhož byl sklizen. (Dvořáková, 2022)

Jako zemědělskou činnost IAS 41 považuje řízení procesu biologické přeměny a sklizně biologických aktiv z pozice účetní jednotky s cílem prodeje či transformace na zemědělskou produkci anebo jiná biologická aktiva. (PKF International Ltd. , 2023)

Oceňování

Standard vyžaduje ocenění biologického aktiva již při jeho prvním vykázání a nadále vždy ke každému rozvahovému dni. Aktivum se oceňuje reálnou hodnotu zredukovanou o předpokládané náklady spjaté s prodejem. (Chalupa, a další, 2021)

Costs to sell neboli náklady na prodej představují náklady přirůstající, přímo související s vyřazením aktiva či skupiny aktiv. Výjimku tvoří náklady spojené s financováním a daní ze zisku. (Jílek, a další, 2013)

Zemědělskou produkci mají účetní jednotky oceňovat stejným postupem, nýbrž k datu, kdy dojde ke sklizni. Jinými slovy se výtěžky získané z biologického aktiva v obecné rovině oceňují k datu, kdy dojde k nabytí produkce. V případech, kdy nelze věrohodně stanovit fair value biologických aktiv využije účetní jednotka pořizovací ceny, kterou pokrájí o oprávků a kumulované ztráty vyplývající z poklesu hodnoty. Ovšem tento způsob není možné aplikovat pro ocenění zemědělské výroby, ta se vždy oceňuje na úrovni reálné hodnoty. Odlišnosti způsobené změnami ve fair value biologického aktiva, které účetní jednotka objeví při vstupním rozpoznání či později, jsou vykazovány ve Výkazu zisku a ztráty. Identický postup nastává při odhalených rozdílech v ocenění zemědělské produkce plynoucích z ocenění při vstupu. (Chalupa, a další, 2021)

IAS 41 předepisuje, že biologická aktiva fyzicky sjednocená s pozemkem mají být vykazovány a oceňovány separátně od pozemku. Nosné rostliny se řídí oceňováním a vykazováním uvedených ve standardu IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení. Ostatní rostliny účetní jednotky mají oceňovat podle standardu IAS 41. (PKF International Ltd. , 2023)

Státní dotace související s biologickým aktivem, které bylo oceněno ve fair value zredukovaném o předpokládané náklady na prodej mají účetní jednotky začlenit do výnosů v období, v němž vzniknul nárok na dotaci. Jestliže státní dotace požaduje splnění

stanovených podmínek, pak dotace vstupuje do účetní evidence do výnosů až po jejich splnění. (Jílek, a další, 2013)

Ocenění historickými náklady standard IAS 41 konkrétně neupravuje, nicméně připouští jeho využití ve specifických případech. Jestliže účetní jednotka ocení biologická aktiva na úrovni historických nákladů, je nezbytně nutné, aby splňovala požadavky ostatních standardů primárně při:

- poklesu hodnoty aktiva (standard IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv);
 - určení výše odpisů v případě biologických aktiv dlouhodobého charakteru (standard IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení);
 - ocenění biologického aktiva na bázi pořizovacích nákladů (standard IAS 2 - Zásoby).
- (Dvořáková, 2022)

Stanovení reálné hodnoty

Primárním faktorem, jež určuje fair value jsou zjistitelné tržní ceny, shodně jako v případě finančních nástrojů, které mají aktivní trhy. Jestliže je pro daný produkt obtížné zjistit jeho tržní hodnotu, pak standard udává účetním jednotkám alternativní postup ke stanovení hodnoty reálné. Problematická může být situace, kdy sice trh existuje, nýbrž jeho nedokonalosti způsobí neadekvátní hodnoty. (PKF International Ltd. , 2023)

Pokud aktivní trh neexistuje vůbec, účetní jednotky pro stanovení reálné hodnoty aplikují tržní stanovení ceny či hodnoty na základě oceňovacích metod vyjmenovaných v IFRS 13.

Stanovení reálné hodnoty zemědělské výroby či biologického aktiva standard umožňuje zjednodušit způsobem, kdy účetní jednotky vytvoří skupinu zemědělské produkce anebo biologických aktiv na základě zásadních charakteristik, např. kvality, stáří. Základ pro určení fair value poté budou tvořit vlastnosti aktiv odpovídající vlastnostem užívaných na trhu. (Krupová, 2019)

Zisk či ztráta vykazované při prvotním zaúčtování biologických aktiv a zároveň i ty vzniklé změnami fair value zredukované o předpokládané náklady spjaté s prodejem, by účetní jednotka měla započítat do čistého zisku anebo ztráty za období v němž vznikly. Jinými slovy se nezapočítávají do vlastního kapitálu a jsou vykazovány ve výsledku hospodaření běžného období.

Ztráta eventuálně zisk vycházející z prvotního vykázání zemědělské produkce mají být v souladu se standardem IAS 41 započteny do čisté ztráty nebo zisku za období, kdy došlo

k jejich vzniku. To znamená, že změny z přecenění pokaždé zasáhnou do výsledku hospodaření. (PKF International Ltd. , 2023)

Účtování aktiv

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují účetní modely, které by účetní jednotky musely využívat. Strukturu a obsah účetních modelů IAS/IFRS nechávají plně na účetních jednotkách. Většinou si účetní jednotky volí rozdělení nákladů dle druhu nebo účelu, jež je možné kombinovat na syntetických účtech uvnitř jednoho systému. (Dvořáková, 2022)

Vykazování podle IAS 41

Standard IAS 41 požaduje, aby ve výkazu o finanční situaci nebyla biologická aktiva vyjádřena současně s jinými aktivy nebiologické povahy, ale samostatně. Účetní jednotky musejí separovat biologická aktiva na konzumovatelná a plodící a nadále rozčlenit do podskupin na nezralá a zralá. Záměrem takových informací je předložit přehled o budoucím cash flow (přehledu o peněžních tocích) uživatelům účetní závěrky. (PKF International Ltd. , 2023)

Konzumovatelná aktiva standard explikuje jako aktiva, jež účetní jednotka prodává jako biologická aktiva či sklízí jako zemědělskou produkci. Příkladem mohou být ryby v sádkách, kukuřice, dobytek stanovený k prodeji masa anebo stromy pěstované za účelem stavebního dřeva. Účetní jednotka získává efekt vyplývající z biologických aktiv plodících v dlouhodobém horizontu na základě schopnosti aktiv biologické přeměny. (Dvořáková, 2022)

Zralá biologická aktiv se nacházejí v období adekvátnímu k plánovanému využití, u zvířat to bývá moment zabřeznutí či dosažení plodnosti.

Účetní závěrka musí obsahovat popis, jak byla kategorizace stanovena. (Ernst & Young LLP., 2021)

Dále mezi povinnosti účetní jednotky v rámci zveřejnění v účetní závěrce patří publikace charakteru svých aktivit vztahujících se ke kategorii biologických aktiv a nefinanční míry či odhadu kvant všech skupin zemědělské produkce v průběhu období a biologických aktiv ke konci období. (PKF International Ltd. , 2023)

3.3.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Působnost standardu se zaměřuje na všechny pozemky, budovy a zařízení, jež účetní jednotka pořídila se záměrem používání v rámci všední podnikové aktivity. (Jílek, a další, 2013)

Standard nově upravuje rostliny pěstované při zemědělské aktivitě s cílem opakující se sklizně plodů eventuálně ostatních partií rostlin. (Ernst & Young LLP., 2021)

Do takových rostlin spadají trvalé porosty keřů a stromů nacházejících se ve stavu plné plodnosti. (Dvořáková, 2022)

Standard IAS 16 zahrnuje aktiva hmotného charakteru, pro něž platí:

- jsou v držení účetní jednotky, protože je využívá v produkci či zásobování službami anebo zbožím eventuelně k administrativě;
- v souladu s očekáváním jejich doba používání bude překračovat jedno účetní období. (Jílek, a další, 2013)

Pozemky, budovy a zařízení mohou být vykázány jako aktivum pouze po splnění následujících požadavků:

- a. ekonomické užitky v budoucnu poplynou pravděpodobně do účetní jednotky;
- b. lze spolehlivě stanovit pořizovací cenu.

Náhradní díly a servisní prostředky zpravidla spadají do zásob a účtuje se o nich do nákladů v momentu spotřeby. (PKF International Ltd. , 2023)

Oceňování aktiv při pořízení

Aktiva se při vstupu oceňují pořizovacími náklady. Pořizovací náklady aktiva představuje hotovost či uhrazené hotovostní ekvivalenty anebo reálnou hodnotu jiných úhrad vztahujících se k nabytí aktiva v době, kdy bylo pořízeno či vystaveno. (Jílek, a další, 2013)

Všechny náklady vynaložené k uvedení aktiva do provozuschopné kondice by účetní jednotka měla vykázat v rámci pořizovací ceny aktiva. Mezi takové náklady patří:

- pořizovací cena aktiva, včetně právních a zprostředkovatelských poplatků, cel a nevratných daní z nákupu, po snížení ceny o rabaty a obchodní slevy,
- všechny náklady přímo přiřaditelné, vydané v souvislosti s přesunem aktiva do lokace i provozní kondice podle očekávání vedení,

- dopravní a manipulační náklady,
- náklady na instalaci, nastavení a testování,
- prognózované náklady na demontáž, přesun aktiva a uvedení lokace do předchozího stavu, k němuž účetní jednotka vytváří rezervu. (PKF International Ltd. , 2023)

Do pořizovací ceny se úroky a další náklady vynaložené za účelem půjčky finančních prostředků nutných k pořízení budov, pozemků a zařízení promítnou pouze tehdy, když přípravná fáze aktiva do fáze vhodného využívání potrvá rozsáhlý časový úsek. (Chalupa, a další, 2021)

Ocenění aktiv vyráběných ve vlastní režii

Majetek vytvořený vlastní aktivitou podniku je oceňován na úrovni vlastních nákladů, jejichž výše se stanovuje analogicky jako u zásob. (Chalupa, a další, 2021)

Položkami, jež standard IAS 2 - Zásoby zakazuje začlenit do ocenění vyráběné produkce jsou:

- náklady vynaložené na skladování bez těch potřebných pro proces produkce,
- náklady na abnormální kvantum odpadního materiálu,
- bezúčelně vydané práce,
- náklady na prodej neboli režie odbytová,
- správní režie, která nepomáhá k uvedení zásob na soudobou lokaci a kondici. (Krupová, 2019)

Předpisy relativně bezpodmínečně ohraničují náklady, jež lze aktivovat. Neefektivně vydané náklady, jež nekorespondují s procesem výroby a nezasahují do tvorby hodnoty zásob jsou tak značně omezeny. (Brychta, a další, 2022)

Oceňování aktiva během doby jeho držení

Během držení aktiv, tzn. k rozvahovému dni, mohou být podle IAS 16 aktiva oceněna prostřednictvím dvou modelů. Prvním z nich je model pořizovací ceny a druhý model přecenění na reálnou hodnotu. Přičemž standard považuje za elementární model ocenění pozemků, budov a zařízení model pořizovací ceny. Rovněž IFRS udávají povinnost účetním jednotkám rozpoznat zbytkovou hodnotu aktiva. (Brychta, a další, 2022)

Model pořizovací ceny vychází z ocenění aktiv v rovině historické ceny zredukované o oprávků (suma odpisů) a kumulované ztráty z poklesu hodnoty. Metody, jimiž lze rozpoznat ztrátu ze snížení hodnoty aktiva reguluje IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. (Dvořáková, 2022)

Model přecenění na reálnou hodnotu poté spočívá v přecenění položek pozemků, budov a zařízení, jejichž fair value může být věrohodně stanovena, na hodnotu, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění zredukovanou o následné kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. (PKF International Ltd. , 2023)

Pravidelnost provádění přecenění závisí na účetní hodnotě aktiv, která by se neměla příliš lišit od hodnoty reálné určené k rozvahovému dni. Stanovení reálné hodnoty budov a pozemků vychází z odhadované tržní ceny profesionálně odborným znalcem. Fair value zařízení je založena na tržní ceně stanovené odhadem. V případech, kdy nelze reálnou hodnotu budov, pozemků a zařízení stanovit z důvodu jejich specifčnosti, pak účetní jednotka fair value odhaduje z podkladů získaných z výnosové metody či reprodukčních nákladů pokrácených o odpisy. (Jílek, a další, 2013)

Vypořádání rozdílů z přecenění

Existují v zásadě dva důsledky rozdílů z přecenění, a to nárůst anebo pokles účetní hodnoty aktiva. Nadbytek plynoucí z přecenění zaznamenaný v účetnictví ve vlastním kapitálu spočívá v nárůstu účetní hodnoty aktiva. Výjimečně dojde k růstu účetní hodnoty aktiva, které vyruší původně zaúčtovanou odchylku z titulu poklesu účetní hodnoty aktiva, jež byla zaznamenána v nákladech. Řešení spočívá v zaúčtování odchylky z přecenění, které vychází ze vzrůstu hodnoty aktiva, do výnosů do výše, v níž byl původně zaúčtován v nákladech. Odchylka vzniklá poklesem účetní hodnoty aktiva v účetnictví vstupuje do nákladů. (Chalupa, a další, 2021)

Odpisování

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví předpokládají využití komponentní metody odpisování aktiv, jestliže je to možné. (Brychta, a další, 2022)

Alokaci nákladů ztělesňují odpisy v obdobích, v nichž bude mít účetní jednotka z užívání aktiva užitek. Odpisování musí být stanoveno tak, aby vyjadřovalo systematické a racionální rozdělení odpisovatelné hodnoty aktiva po dobu jeho předpokládané životnosti, a to neohledně na zvolenou metodu odpisování. Účetní jednotka musí při stanovení životnosti

aktiva respektovat mnoho činitelů. Příkladem takových aspektů může být všední opotřebení, reálné fyzické použití či změny v technologii. (PKF International Ltd. , 2023)

Standard vylučuje pozemky z odpisovaných aktiv až na pár výjimek. Pozemky nejsou odpisovány z důvodu jejich neomezené životnosti. (Chalupa, a další, 2021)

Výjimky představují situace, kdy se do pořizovací ceny pozemku řadí odhadované náklady související s demontáží či obnovou, poté musí být dané pozemky odpisovány po období obdržených užitků získaných vydáním těchto nákladů. (PKF International Ltd. , 2023)

Standard nařizuje, že všechny dílčí partie aktiva, u kterých je výše pořizovacích nákladů podstatná při komparaci se sumárními náklady dané položky, musí být odpisovány individuálně. Účetní jednotka může individuálně odpisovat například motory letadla a jeho trup nehledě na to, zda spadají do vlastnictví účetní jednotky či nikoliv. (Jílek, a další, 2013)

Jinými slovy standard udává účetním jednotkám povinnost desagregovat aktivum na jeho komponenty, za podmínky, že je jejich hodnota zásadní, s odlišnou dobou použitelnosti a následně odpisovat jednotlivé komponenty. Dílčí složky aktiva dlouhodobé povahy poté účetní jednotky monitorují a odpisují samostatně. Pokud vyvstane potřeba některou komponentu substituovat, pak bude odepsána její případná zůstatková cena a do užívání bude začleněn nový prvek, jež účetní jednotka ocení na úrovni pořizovacích nákladů. (Dvořáková, 2022)

Základ pro stanovení výše odpisů v dílčích obdobích představuje pořizovací cena eventuálně odlišná hodnota, jež vystřídá cenu pořizovací, zmenšená o hodnotu zbytkovou daného aktiva. Pojem zbytková hodnota Chalupa a kolektiv (2021) vysvětluje jako částku, kterou účetní jednotka předpokládá, že dosáhne v době ukončení doby použitelnosti aktiva očištěnou o odhadované náklady spojené s vyřazením aktiva. Standard stanovuje, že odpisy mají být účtovány do nákladů náležitého období. Výjimku pak tvoří situace, kdy odpis jednoho aktiva vstupuje do ocenění jiného aktiva.

Standard IAS 16 umožňuje účetním jednotkám zvolit si metodu odpisování podle jejich uvážení. Nicméně zároveň konstatuje, že metoda odpisování by měla reflektovat strukturu v níž předpokládá, že účetní jednotka bude spotřebovávat užitky ekonomické povahy získané z aktiv. Rovněž standard také uvádí, že metoda odpisování by měla být přezkoumána nejméně jednou za rok pro případ, kdyby se změnil předpokládaný průběh. (PKF International Ltd. , 2023)

Metody odpisování, mezi nimiž si účetní jednotky volí, jsou:

- a) metoda výkonových odpisů,
- b) rovnoměrné odpisy,
- c) metoda zmenšujícího se základu. (Dvořáková, 2022)

Vybrané metody odpisování

Následující metody odpisování byly zvoleny jako zajímavé ukázky, jak se odpisuje dlouhodobý hmotný majetek v souladu s IAS/IFRS.

Metoda sumace čísel (SYD)

Základ pro tuto metodu tvoří určení proměnlivého procenta odpisu z konzistentní báze, která odpovídá vstupní ceně pro účely odpisování.

Roční odpis v i -tém roce:

$$(PC - ZbC) * \frac{n+1-i}{\frac{n*(n+1)}{2}} \quad (7)$$

kde PC je pořizovací cena;

ZbC je zbytková cena;

i je i -tý rok odpisování. (Dvořáková, 2022)

Odpisy opírající se o výkon

Odpisy stanovené využitím této metody vycházejí z množství jednotek, jež aktivum v daném roce vyprodukovalo. Standard nazývá tento způsob jako metodu jednotek produkce či metodu sumy jednotek. Její využití je nejvýhodnější pro stroje, jejichž předpokládanou dobu životnosti lze nejlépe formuloval na základě produkce. Výhoda metody spočívá v jiné každoroční výši odpisů odpovídající tomu, jak aktivum přispělo k výrobě. (PKF International Ltd. , 2023)

Roční odpis:

$$PC - ZbC * \frac{\text{Výkon v daném roce}}{\text{Celkový výkon}} \quad (8)$$

Odúčtování aktiv

Odúčtování pozemků, budov a zařízení by účetní jednotka měla provést, pokud aktivum vyřazuje či nelze předpokládat, že by v budoucnu přineslo další ekonomické užítky plynoucí z jeho využívání anebo pozbytí. Poté dojde ke smazání účetní hodnoty aktiv z výkazu o finanční pozici. S odstraněním hodnoty aktiv by rovněž mělo dojít k eliminaci oprávek vztahující se k danému aktivu. (PKF International Ltd. , 2023)

Standard udává povinnost účetním jednotkám sumární výsledek vzniklý pozbytím aktiva vykazovat jako zisk (gain) anebo ztrátu (loss), což bude mít dopad na výsledek hospodaření. (Jílek, a další, 2013)

Vykazování aktiv

Standard IAS 16 udává, že je v plné moci účetních jednotek, jaké kategorie aktiv z budov, pozemků a zařízení budou vykazovat jakožto individuální položky v rozvaze. Nicméně musí brát zřetel na:

- povahu podnikatelských aktivit,
- metody, jimiž používá dílčí aktiva,
- dobu, kdy lze dílčí položky používat. (Krupová, 2019)

V případě, kdy účetní jednotka konstruuje strukturu rozvahy má povinnost zohlednit a aplikovat zásadu významnosti. (Dvořáková, 2022)

3.4 Americké obecně uznávané účetní zásady (US GAAP)

Podle Jílka (2018) mají Spojené státy americké nejkvalitněji vypracované účetnictví z celého světa.

Americké obecně uznávané účetní zásady představují účetní systém, jehož základní bázi tvoří nesmírně detailní pravidla. Tato pravidla explikují praktické používání a interpretaci US GAAP. Souhrnné uzákoněné zásady obsahují zhruba 17 tisíc stran. Přínosem US GAAP je větší srovnatelnost účetních závěrek a mimo jiné redukuje úlohu daňových i účetních poradců, právníků a auditorů v rámci výkladu těchto zásad. Písemnosti Rady pro finanční účetní standardy (FASB) tvoří základ pro US GAAP.

Obsah koncepčního rámce finančního účetnictví tvoří 8 prohlášení týkající se koncepce finančního účetnictví. Účetní standardy byly kodifikovány roku 2009 Radou pro finanční účetní standardy. Účel tvorby spočíval ve zjednodušení práce s účetními

zásadami. Standardy jsou roztrženy čísla podle témat, podtémat, oblastí a odstavců. (Jílek, 2018)

Americké obecně akceptované účetní zásady regulují:

- ocenění ekonomické činnosti,
- doby, kdy účetní jednotky činí a evidují toto ocenění,
- publikaci informací a této aktivitě,
- zkonstruování a prezentaci celistvých ekonomických informací v podobě účetní závěrky. (Joanne M., 2022)

US GAAP se řídí primárně nevládní jednotky, jednotky federální vlády a místní i státní vlády na území USA. Z nevládních jednotek jsou americké obecně uznávané účetní standardy zaměřeny na ty společnosti, jejichž účelem je dosažení zisku, ale i na organizace neziskové. Těmito zásadami by se měly řídit především společnosti, jež emitují veřejně kótované cenné papíry z důvodu, že účetní závěrky daných podniků jsou publikovány. (Jílek, 2018)

Aktivum dle US GAAP

Aktivum dle US GAAP představuje současné právo účetní jednotky na prospěch ekonomického charakteru. Aktivum disponuje dvěma elementárními charakteristikami, jimiž jsou současné právo a právo na prospěch ekonomické povahy. Díky těmto vlastnostem získává účetní jednotka možnost obdržet ekonomický prospěch a kontrolu dostupnosti jiných k dané výhodě. (Joanne M., 2022)

3.4.1 ASC 905 – Zemědělství

Touto kodifikací se řídí výhradně zemědělství výrobci a družstva. Pojem biologická aktiva kodifikace nevyužívá.

Plodiny, jež účetní jednotky pěstují a zvířata chovaná za účelem prodeje US GAAP klasifikují jako zásoby. V souladu s kodifikací jsou plodiny členěny na sklizené a rostoucí. Zvířata se separují do 3 skupin, jež reprezentují zvířata ve vývinu, zvířata dostupná a držaná s cílem prodeje a zvířata produkční (např. skot dojný). Mezi oblastí působnosti této kodifikace nepatří rostliny a zvířata, jež zemědělské jednotky nechrání.

Termín plodící rostlina v Amerických obecně uznávaných účetních předpisech není využíván. Nicméně US GAAP udávají účetním jednotkám konkrétní pokyny, jakým

způsobem účtovat sady, vinice a háje. (The Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009b)

Oceňování

US GAAP stanovují, že zvířata chovaná s cílem prodeje a pěstované plodiny spadají do kategorie zásob a tím pádem se oceňují na úrovni pořizovacích nákladů podle Kodifikace zásob. (The Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009b)

Zásoby, u nichž pořizovací cena vychází z metody LIFO (Last in, First out) či maloobchodní inventarizace mají být oceněny nižší z hodnot, kdy se vybírá mezi pořizovací a tržní cenou. Jiné zásoby poté účetní jednotky oceňují buď čistou realizovatelnou hodnotou nebo pořizovacími náklady podle toho, která je nižší. (The Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009a)

V momentu sklizně účetní jednotky neprovádějí reklasifikaci ani plodiny nepřeceňují. K tomu, aby plodiny byly považovány za sklizené musí být ihned připravené k bezprostřední dodávce. Jinými slovy by účetní jednotky neměly předpokládat, že dojde k nějaké dodatečné biologické transformaci. V případě, kdy účetní jednotka vynaloží dodatečné náklady po sklizni za účelem odstranění škodlivých či fyzických vlivů (např. na sekání, orbu), pak tyto náklady účtuje jako náklady vztahující se ke sklizené plodině. Ovšem takové náklady nejsou US GAAP shledávány jako náklady související s dodatečnou biologickou transformací. Sklizenou úrodu účetní jednotky oceňují na úrovni čisté realizovatelné hodnoty v případech, kdy splní stanovené požadavky, eventuálně ocenění vychází z pořizovacích nákladů. (The Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009b)

3.4.2 ASC 360-10 – Pozemky, budovy a zařízení

Směrnice US GAAP pro pozemky, budovy a zařízení se skládaly z mnoha standardů publikovaných během několika let do té doby, než došlo ke sdružení v kodifikaci. (Shamrock, 2012)

Americké obecně akceptované účetní standardy udávají, že pozemky, budovy a zařízení představují hmotný majetek, jež účetní jednotky využívají během výrobního procesu a z něhož získají užitek po dobu převyšující jeden rok. Do této kategorie spadají stroje, budovy, nástroje, nábytek a pozemky, které účetní jednotky používají v rámci

všedních podnikatelských aktivit. Účetní jednotky nemohou tyto položky určit k dalšímu prodeji. (Joanne M., 2022)

Rovněž US GAAP do této skupiny řadí hospodářská zvířata, tedy ovce, dojný skot a zvířata plemenná. (The Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009b)

Oceňování

Určení výše pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení je klíčové pro korektní záúčtování. K ocenění těchto aktiv využívají účetní jednotky historickou pořizovací cenu. Standard udává, že by účetní jednotky měly rovněž při pořízení aktiva ocenit a aktivovat veškeré související historické náklady vynaložené k jeho dopravě do zamýšlené lokace a také k přípravě aktiva pro produktivní užití. Do takových nákladů spadají náklady, jež vznikly v průběhu období potřebnému k připravení aktiva k používání, např. dopravní náklady, dovozní cla, spotřební daně atd. (Joanne M., 2022)

Do ocenění aktiv vytvořených ve vlastní režii schvalují US GAAP z nákladů výpůjčních jen kapitalizaci úroků způsobilých. Výpočet výpůjčních nákladů odpovídá váženému průměru kumulovaných výdajů krát výpůjční úroková sazba. (PKF International Ltd. , 2023)

Do nákladů není možné zařadit náklady související s uvedením zařízení do provozu, náklady na nečinnost a jiné. Americké obecně uznávané účetní principy umožňují aktivaci náhradních dílů kritických součástí do pořizovací ceny aktiva jen v případě posudku provedeném odbornou osobou s přihlédnutím k tomu, jak pravděpodobně budou tyto díly potřebné. (Shamrock, 2012)

Odpisování

Náklady související s pozemky, budovy a zařízeními účetní jednotky alokují do období jejich očekávané životnosti pomocí odpisů, eventuálně opotřebení. US GAAP udávají, že stanovená metoda odpisování aktiva musí vést k uspořádanému a logickému rozvržení jeho pořizovacích nákladů, jež byly zredukovány o zbytkovou hodnotu, v průběhu předpokládané doby jeho použitelnosti, kdy bude účetní jednotka získávat užítky. Mezi povinnosti účetní jednotky patří stanovení:

- odpisovatelné základny,
- nejvhodnějšího způsobu rozvržení nákladů,
- doby použitelnosti. (Joanne M., 2022)

US GAAP neregulují komponentní metodu odpisování, nýbrž ji nezakazují, ale rovněž není moc využívána. K aktivaci opravy větších rozměrů podle US GAAP dojde jen tehdy, jestliže výrazně vzroste užitná hodnota aktiva s přihlédnutím k nákladům na všední údržbu. V případě, kdy nedojde ke zvýšení užitné hodnoty majetku účtuje tyto položky účetní jednotka do nákladů. (Shamrock, 2012)

Tato rozdílnost může způsobit odlišný "mix" odpisů a nákladů souvisejících s údržbou ve výkazu zisku a ztráty. Americké obecně uznávané účetní standardy zakazují účetním jednotkám přecenit pozemky, budovy a zařízení a rovněž i nerostné minerály. (PKF International Ltd. , 2023)

Zvolené metody odpisování

Tyto metody odpisování byly vybrány jako zajímavé ukázky metod odpisování podle US GAAP.

Lineární metoda

Základ této metody představuje lineární vykazování odpisů po předpokládanou dobu životnosti aktiva. Podle Joanne M. (2022) se vzorek skládá ze dvou kroků a to následovně:

1. výpočet rovnoměrné odpisové sazby

$$\frac{1}{\text{Předpokládaná doba životnosti aktiva}} \quad (9)$$

2. **Odpisová sazba x (PC – ZC)** (10)

Skupinová (kompozitní) metoda odpisování

US GAAP umožňují k odpisování aktiv využití metody skupinové anebo kompozitní. Skupinovou metodu si volí účetní jednotky v případech, kdy jsou aktiva identická s prakticky totožnou dobou životnosti. Oproti tomu kompozitní metoda odpisování sestává z různorodých aktiv. Základ obou metod spočívá ve zprůměrování životnosti více aktiv prostřednictvím váženého průměru jednotek. Poté majetek složený či skupinu odpisují jako jednu jednotku. Jestliže dojde k prodeji jednoho z aktiv, pak se ztráty či zisky neevidují, nýbrž se započítají do oprávek. (Joanne M., 2022)

Výpočet odpisů je dle Joanne M. (2022) následující:

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{\text{Součet rovnoměrných odpisů dílčích aktiv}}{\text{Celková pořizovací cena aktiv}} \quad (11)$$

$$\text{Odpisové náklady} = \text{Odpisová sazba} \times \text{Celková PC skupiny (složeného majetku)} \quad (12)$$

Snížení hodnoty aktiv

Americké obecně uznávané účetní zásady udávají účetním jednotkám povinnost měřit snížení hodnoty aktiv pomocí dvoustupňové metody. Jestliže aktivum neuspěje v první fázi (nediskontované peněžní toky v budoucnu budou vyšší než účetní hodnota), pak v druhé etapě nutně musí dojít k výpočtu ztráty ze snížení hodnoty aktiva jakožto přebytku účetní hodnoty nad hodnotou reálnou. (PKF International Ltd. , 2023)

Odúčtování aktiv

V souladu s US GAAP účetní jednotky vyjmou účetní hodnotu aktiva z rozvahy, čímž dojde k odlišnosti mezi ztrátou plynoucí z prodeje aktiva anebo obdrženými výnosy jako zisku. Ztráty i zisky musí účetní jednotky vykazovat v individuální položce ve výkazu zisku a ztráty, a nikoliv kombinovat s výnosy. Náklady, jež účetní jednotka přímým způsobem vynaloží za účelem prodeje pozemků, budov a zařízení započte do ztráty či zisku. (Shamrock, 2012)

Vykazování

Účetní jednotky mají dle US GAAP povinnost publikovat zůstatek hlavních kategorií odpisovatelných aktiv, dále oprávkou na základě hlavních tříd či sumárních odpisů. Zároveň účetní jednotka musí vylíčit, jakou metodu odpisování zvolila. (Flood, 2021)

3.5 Komparace odlišností dle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP

V rámci seskupení dílčích rozdílů v oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce mezi českou účetní legislativou, Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Americkými obecně uznávanými účetními principy byla sestrojena tabulka níže.

Tabulka 14: Srovnání úpravy účetních témat v souladu s ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP

Téma	Úprava podle ČÚL	Úprava dle IAS/IFRS	Úprava dle US GAAP
Definice pojmu aktivum	<p>Aktivum charakterizuje jeho typická vlastnost poskytovat účetní jednotce užitek v budoucí době. Rovněž je charakteristické ovladatelností a osvojování si budoucího ekonomického prospěchu z něj plynoucí ze strany účetní jednotky.</p>	<p>Pojem aktivum je vymezen jako současný ekonomický zdroj kontrolovaný účetní jednotkou vzniklý důsledkem událostí v minulosti. Ekonomický zdroj představuje právo, jež má potenciál přinést účetní jednotce ekonomické prospěchy.</p>	<p>Definici aktiva explikuje současné právo účetní jednotky na prospěch ekonomického charakteru. Současně toto aktivum disponuje dvěma základními charakteristikami, a sice současnost práva a právo na prospěch ekonomické povahy. Na tomto základě může účetní jednotka získat ekonomický prospěch a kontrolu dostupnosti k dané výhodě.</p>
Definice zemědělské produkce	<p>Zemědělská produkce se neliší od zásob. Pod tímto pojmem ČÚL zahrnuje pěstování plodin a chov zvířat. Plodiny mohou být pěstovány za účelem lidské či zvířecí spotřeby, k produkci semene anebo na další pěstování. Mezi chovaná zvířata řadí hospodářská na produkci masa, mléka, kůže, vlny eventuálně ostatních výrobků.</p>	<p>Termín zemědělská produkce je vysvětlován jako výrobky biologického aktiva, z něhož byly sklizeny.</p>	<p>Rovněž US GAAP explikují zemědělskou produkci jako aktivity pěstování plodin nebo chov zvířat s cílem dosažení zemědělského výnosu.</p>

Téma	Úprava podle ČÚL	Úprava dle IAS/IFRS	Úprava dle US GAAP
Zemědělská produkce - oceňování	Ocenění zemědělské produkce se zakládá převážně na historické pořizovací ceně.	V souladu se standardem IAS 41 – Zemědělství se zemědělská produkce oceňuje na úrovni reálné hodnoty mínus odhadované náklady na prodej či použití jen v momentě sklizně. Základ pro reálnou hodnotu tvoří kótované ceny na aktivním trhu. Pokud by aktivní trh neexistoval, má účetní jednotka povinnost zvolit odlišnou metodu ke stanovení reálné hodnoty.	Aktiva určená k prodeji nebo použití se oceňují na základě Kodifikace zásob pořizovacími náklady. Produkty zemědělské produkce (sklizená úroda a zvířata držená k prodeji) se oceňují reálnou hodnotou zredukovanou o odhadované náklady na prodej či dokončení.
Zemědělská produkce - účtování	O zemědělské produkci se účtuje identicky, jako o zásobách.	O zemědělské produkci není účtováno separátně od biologického majetku, z něhož bude sklizena. Jedinou výjimku tvoří produkce rostoucí na plodících rostlinách. Pokud neplatí jiný standard, účtování podléhá standardu IAS 2 -Zásoby. Mezinárodní účetní standardy stanovují, že zisk nebo ztráta vyplývající z počátečního rozpoznání zemědělské produkce musí být účtovány do výsledku hospodaření v identickém období, kdy vznikly.	Změny v rámci zisku či ztráty účtují podniky jedině pokud aktivum splňuje specifické podmínky. Aktiva, jež účetní jednotky drží s cílem prodeje anebo použití jsou účtovány v souladu s Kodifikací zásob.

Téma	Úprava podle ČÚL	Úprava dle IAS/IFRS	Úprava dle US GAAP
Zemědělská produkce – odpisování	Z důvodu, že se jedná o zásoby účetní jednotky odpisy neprovádějí.	Z výše uvedeného důvodu se ve většině případů zemědělská produkce neodpisuje. Jestliže ano, odpisy podléhají standardu IAS 41.	Pokud aktiva nesplňují kritéria pro zařazení pod kodifikaci ASC 360-10, pak se neodpisují, protože se jedná o zásoby.
Zemědělská produkce - vykazování	Vyazuje se v rámci zásob.	Zemědělská produkce může po sklizni spadat do konzumovatelných aktiv, jež musí účetní jednotka vykazovat v rámci biologických aktiv odděleně od jiných aktiv nebiologické povahy. V účetní závěrce musí být uveden popis stanovení kategorizace aktiv.	Výnosy z prodeje zemědělské produkce jsou zahrnuty do příjmů v období, kdy jsou produkty prodány nebo jinak použity.
Definice biologických aktiv	Pojem biologické aktivum označuje živý biologický prvek, který je živý buď v průběhu svého růstu, nebo během své produkce. Řadí se sem rostliny v průběhu období rostoucího vegetativního růstu a kvetení, stejně jako živočichové během jejich životního cyklu eventuálně produkčního období.	Definici biologického aktiva odpovídají živá zvířata a rostliny ovládané účetní jednotkou v důsledku incidentů uskutečněných v minulosti. Lze s motivem zjednodušení zaznamenávat agregované velké kategorie biologických aktiv (agregace typově blízkých žijících rostlin či zvířat). Výrobek se od biologického aktiva separuje až v momentě sklizně nebo při pozastavení jeho životních procesů.	Termín biologické aktivum není využíván. Pěstované plodiny a chovaná zvířata za účelem prodeje US GAAP klasifikují jako zásoby.

Téma	Úprava podle ČÚL	Úprava dle IAS/IFRS	Úprava dle US GAAP
<p>Biologická aktiva - oceňování</p>	<p>Biologická aktiva vyprodukovaná ve vlastní režii účetní jednotky musí být oceněna na úrovni vlastních nákladů. V případě pořízení biologických aktiv za úplatu dochází k jejich ocenění pořizovací cenou plus náklady vztahující se k jejich pořízení. Pokud účetní jednotka biologické aktivum pořídí z vlastního chovu, pak se oceňuje vlastními náklady příchovku, eventuálně reprodukční pořizovací cenou.</p>	<p>Biologická aktiva mají být v souladu s IAS 41 oceněna vždy při jejich prvním vykazání a nadále vždy ke každému rozvahovému dni na hladině reálné hodnoty zredukované o odhadované náklady vztahující se k prodeji aktiv. Jestliže není možné reálnou hodnotu vymežit, pak dochází k aplikaci pořizovací ceny snižené o kumulované ztráty ze snížení hodnoty a oprávků. Pokud jsou biologická aktiva fyzicky sjednocená s pozemkem, musejí být oceňovány separovaně od pozemku. IAS 41 umožňuje ocenění historickými náklady, nicméně jen ve specifických případech a úpravou takové metody se nezabývá.</p>	<p>Účetní jednotky mají možnost ocenit biologická aktiva na úrovni historických cen či reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Jestliže účetní jednotka chová zvířata anebo pěstuje plodiny za účelem prodejem (v IFRS by byla označena jako biologická aktiva), pak se kategorizují do zásob a mají být oceněny na úrovni pořizovacích nákladů. V případě hospodářských zvířat řadících se do kodifikace ASC 360-10 – Pozemky, budovy a zařízení je ocenění prováděno na hladině historické pořizovací ceny.</p>

Téma	Úprava podle ČÚL	Úprava dle IAS/IFRS	Úprava dle US GAAP
Biologická aktiva - účtování	Biologická aktiva se účtují na základě jejich kategorizace buď do oběžného či dlouhodobého majetku. V rámci účtového rozvrhu si každá účetní jednotka vymezuje syntetické účty a následně i analytické účty dle její potřeby.	Nejsou vymezeny povinné účetní modely, jež by účetní jednotky musely využívat. Jak strukturu, tak obsah účetních modelů nechávají IAS/IFRS plně na účetních jednotkách.	Hospodářská zvířata, tedy ovce, dojný skot a zvířata plemenná zařazená v kodifikaci ASC 360-10 se účtují v souladu s touto kodifikací jako pozemky, budovy a zařízení. Konkrétní pokyny však US GAAP stanovují při účtování sadů, vinic a hájů. Plodiny pěstované a zvířata chovaná s motivem prodeje se účtují v souladu s kodifikací ASC 330 – Zásoby.
Biologická aktiva - vykazování	Biologická aktiva se vykazují na základě jejich kategorizace.	Standard IAS 41 vyžaduje, aby účetní jednotky vykazovaly ve výkazu o finanční situaci biologická aktiva odděleně od jiných aktiv nebiologické povahy. Je požadováno, aby byla biologická aktiva (vyjma plodících rostlin) vykazována v reálné hodnotě ponížené o náklady na prodej. Dále mají účetní jednotky povinnost separovat biologická aktiva na konzumovatelná a plodící a poté rozčlenit do podskupin na nezralá a zralá. Rozdíly v RH biologických aktiv, jež vzniknou během vstupního vykazování či dalších změn v průběhu času jsou vykazovány ve výsledovce.	Mezi povinnosti účetních jednotek se řadí publikace hlavních kategorií odpisovatelných aktiv, poté oprávek na základě hlavních tříd či sumárních odpisů. Rovněž účetní jednotky musí uveřejnit využitou metodu odpisování.

Téma	Úprava podle ČÚL	Úprava dle IAS/IFRS	Úprava dle US GAAP
Biologická aktiva - odpisování	Odpisují se pouze biologická aktiva spadající do dlouhodobého majetku. Doba životnosti záleží na definici účetní jednotky, kdy se vychází z očekávané doby, po níž budou aktiva zařazena v chovu nebo do dosažení doby plné plodnosti. Česká účetní legislativa nabízí volbu individuálního či skupinového odpisování, až na výjimky. Zpravidla se využívají lineární odpisy, nicméně v případě, kdy se předpokládá nelineární vývoj užitků ze zvířete je možné odpisovat i nerovnoměrně.	Předpokladem je využití komponentní metody odpisování aktiv, pokud to podmínky umožňují. Standard IAS 16 umožňuje účetním jednotkám zvolit si metodu odpisování podle jejich uvážení. Standard nařizuje, že všechny dílčí partie aktiva, u kterých je výše pořizovacích nákladů podstatná při komparaci se sumárními náklady dané položky, musí být odpisovány individuálně. Standard stanovuje, že odpisy mají být účtovány do nákladů náležitého období. Mezi další povinnosti účetní jednotky se řadí přezkoumání zbytkové hodnoty, metody odpisování, doby použitelnosti aktiva alespoň ke každému rozvahovému dni.	Není vyžadována komponentní metoda odpisování a také ji ani US GAAP neregulují. Zároveň účetní jednotky nemají povinnost přehodnocovat každoročně zbytkové hodnoty. US GAAP udávají, že stanovená metoda odpisování aktiva musí vést k uspořádanému a logickému rozvržení jeho pořizovacích nákladů, jež byly zredukovány o zbytkovou hodnotu, v průběhu předpokládané doby jeho použitelnosti, kdy bude účetní jednotka získávat užitky.
Přecenění biologických aktiv a zemědělské produkce	Účetní jednotky nemají možnost využít přecenění biologických aktiv a zemědělské produkce na reálnou hodnotu.	Účetní jednotky mohou přecenit biologická aktiva na reálnou hodnotu.	V obecné rovině platí zákaz přecenění aktiv až na výjimku, jež tvoří daná kategorie finančních nástrojů, jejichž evidence spočívá na reálné hodnotě. V momentě sklízň nedochází k žádnému přecenění či reklasifikaci.

Zdroj: vlastní zpracování

4 Vlastní práce

Vlastní část práce se věnuje identifikaci oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce podle českých právních předpisů. Dále bude v této části práce na fiktivním podniku prezentováno, jakým způsobem by podnik ovlivnila situace, kdy by účtoval a vykazoval podle IAS/IFRS anebo US GAAP. Následně proběhne komparace zjištěných odlišností na finanční situaci a výkonnost podniku.

4.1 Vyhodnocení expertních rozhovorů

Záměr rozhovorů spočíval ve zanalyzování běžné praxe oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce v zemědělských podnicích střední kategorie na území České republiky.

Rozhovor byl strukturován v zásadě do tří částí, kdy první úsek představoval úvod, druhý zaměření na rostlinnou výrobu a třetí na produkci živočišnou.

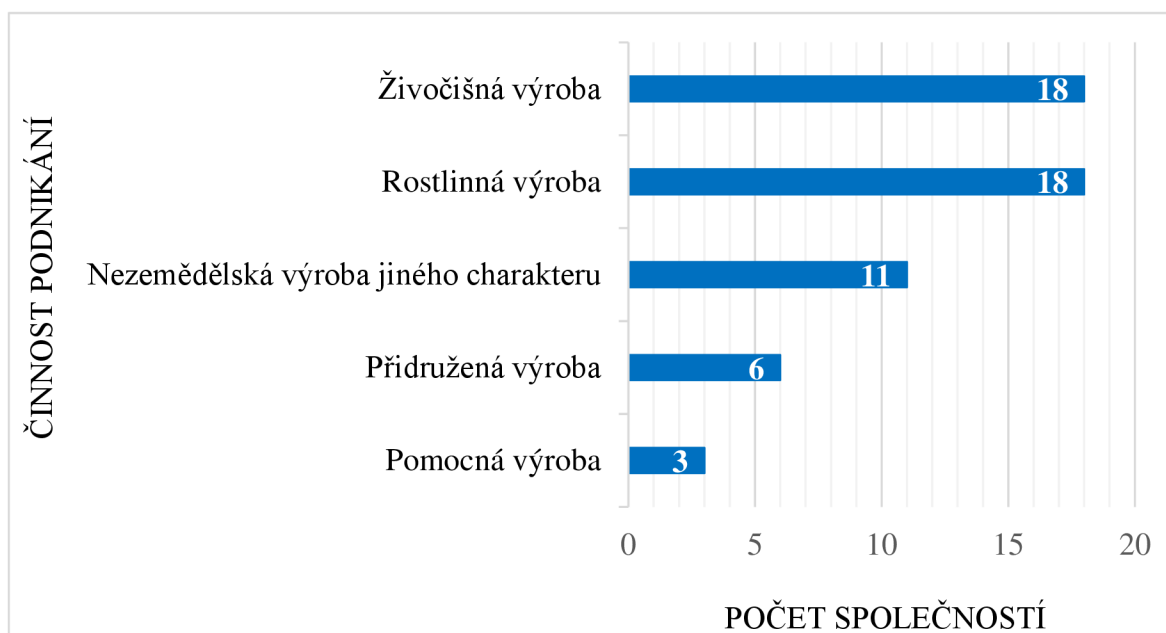
Před počátkem rozhovorů byli odborníci obeznámeni s cílem práce a zároveň i důvodem jejich oslovení. Poté došlo k jejich informování o zachování anonymity dílčích expertů i podniků.

Úvodní část

Nejprve byli experti dotazováni na právní formu organizace. Z tohoto hlediska převažovaly akciové společnosti, druhou nejčastěji zastoupenou formu představovalo družstvo a poté minimální množství společností s ručením omezeným.

Následující otázka se orientovala na předmět činnosti podnikání. Záměrem tohoto dotazu byla filtrace podniků tak, aby došlo k vyřazení těch, jež nesplňují kritéria, tzn. neprováděly by produkci živočišnou i rostlinnou. Vyšlo najevo, že všech 18 odborníků se specializuje na rostlinnou i živočišnou výrobu. Zároveň 11 z dotazovaných provádí nezemědělskou výrobu jiného charakteru, 6 produkuje přidruženou výrobu a 3 pomocnou výrobu. Konkrétní reakce lze spatřit v grafu 5.

Graf 5: Skladba činností podnikání v dílčích podnicích



Zdroj: vlastní zpracování

Při dotazu na povinnost auditu 14 specialistů zodpovědělo, že podléhají povinnému auditu a 4, že nikoliv. U otázky týkající se standardů, podle nichž podniky účtují se experti jednohlasně shodli na české účetní legislativě. Úvodní část rozhovorů zakončil dotaz na způsob členění nákladů, kdy 15 odborníků uvedlo druhově a 3 účelově.

4.1.1 Oddíl rostlinné výroby

Prvotně byli experti požádáni o soupis dílčích druhů plodin, jež pěstují a zároveň o přibližnou velikost plochy, na níž produkci realizují k 31.12.2022. Zde došlo k odlišným odpovědím, jejichž sumární přehled zobrazuje tabulka 15. Pro lepší přehlednost došlo k sestrojení grafu 6.

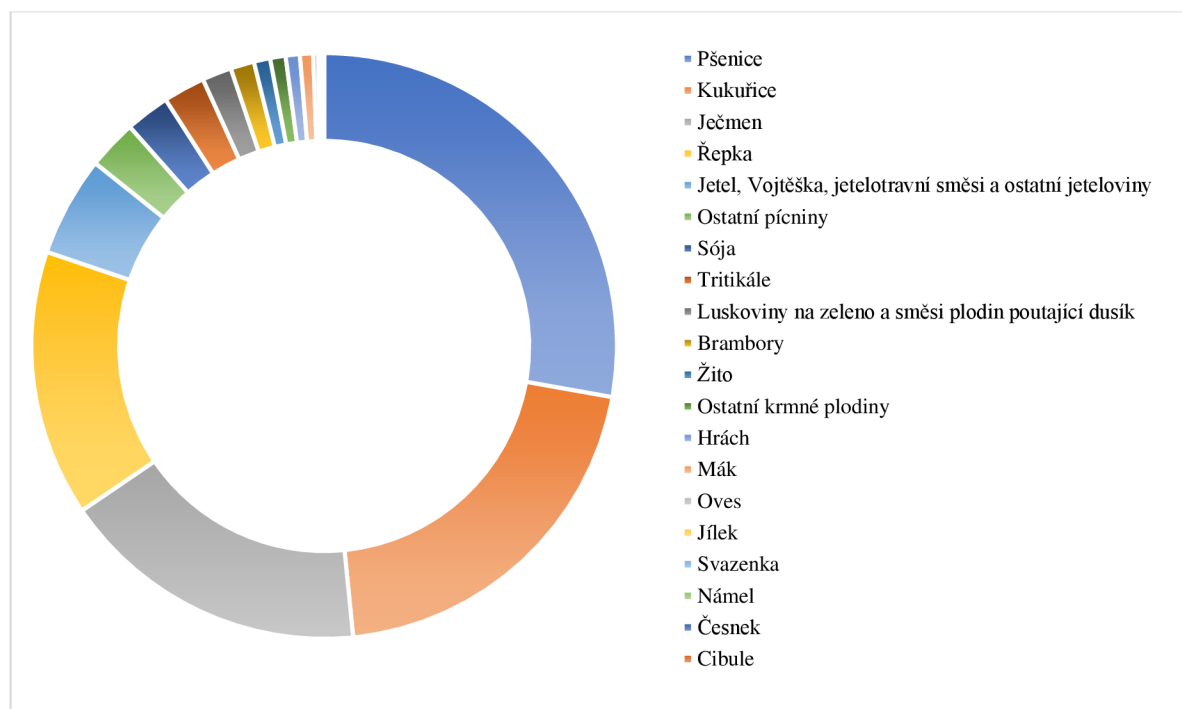
Tabulka 15: Souhrn pěstovaných druhů plodin a jejich přibližná plocha (v ha) k 31.12.2022

Plodina	Velikost výrobní plochy (ha) celkem
Pšenice	7 554,34
Kukuřice	5 602,57
Ječmen	4 642,42
Řepka	3 997,57
Jetel, Vojtěška, jetelotravní směsi a ostatní jeteloviny	1 500,17
Ostatní pícniny	740,68
Sója	665,48
Tritikále	627,33
Luskoviny na zeleno a směsi plodin poutající dusík	441,90
Brambory	354,90
Žito	244,88
Ostatní krmné plodiny	231,17
Hrách	212,35
Mák	197,00
Oves	75,22
Jílek	34,74
Svazenka	27,00
Námel	24,62
Česnek	0,86
Cibule	0,36
Orná půda celkem	41 010,72
Trvalé travní porosty	4 896,81

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že nejvíce zastoupenou plodinu představuje pšenice, poté kukuřice, ječmen a řepka, což lze následně spatřit i v grafu 6.

Graf 6: Podíl pěstovaných druhů plodin a jejich přibližná plocha (ha) k 31.12.2022



Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 16: Statistické charakteristiky plodin k 31.12.2022 (v ha)

Popisná statistika	Hodnota
Střední hodnota	207,200
Medián	99,170
Minimum	0,360
Maximum	1 800,000
Rozptyl	81 032,302
Směrodatná odchylka	284,660
Variační koeficient	1,374
Šikmost	3,521
Stand. špičatost	15,732
5% percentil	6,901
95% percentil	635,100
Interkvartilový rozsah	233,370

Zdroj: vlastní zpracování, výstup z GRETL

Pomocí popisných statistik celého datového souboru všech pěstovaných plodin, vyjma trvalých travních porostů, lze konstatovat, že průměrná velikost obdělávaných hektarů v rámci středních podniků odpovídá 210,93. Hodnota mediánu dosahuje 99,17 ha, což znamená, že polovina podniků pěstuje na ploše menší než 99,170 hektarů a polovina na větším prostranství. Je možné říci, že datový soubor obsahuje výraznou variabilitu extrémních hodnot, kdy nejnižší plocha k pěstování plodin odpovídá 0,36 ha a nejvyšší naopak 1800,00 ha. Velký rozptyl hodnot od průměrné hodnoty signalizuje také vysoká hodnota směrodatné odchylky (284,66). Hodnota variačního koeficientu dosahující 1,3738 rovněž indikuje relativně vysokou variabilitu v porovnání s průměrem. Šikmost měří asymetrii distribuce hodnot. Pozitivní hodnota šikmosti naznačuje, že distribuce se naklání směrem doprava, což může vypovídat o přítomnosti několika velkých hodnot ploch. Standardní špičatost měří, jak je distribuce strmá nebo plochá při komparaci s normálním rozdělením. Hodnota 15,569 signalizuje, že distribuce má výrazný tvar. Hodnoty na 5 % a 95 % percentilu poskytují informaci o rozložení hodnot v datovém souboru a jsou užitečné pro identifikaci extrémních hodnot, kdy 95 % dat se nachází mezi těmito dvěma hodnotami. V tomto případě lze říci, že 5 % podniků pěstuje plodiny na ploše menší či rovné hodnotě 6,901 ha. Zároveň 95 % podniků produkuje plodiny na ploše menší, než 635,10 ha. Interkvartilový rozsah vyjadřuje rozdíl mezi třetím (75. percentil) a prvním (25. percentil) kvantilem, což poskytuje informaci o rozsahu středních 50 % hodnot. V tomto konkrétním případě lze konstatovat, že středních 50 % hodnot podniků dané velikosti vlastní plochy, na nichž plodiny pěstují o rozloze 233,37 hektarů. To indikuje, že zhruba polovina

zemědělských podniků střední velikosti se liší v kontextu velikosti ploch určených k pěstování plodin. Rozdílnost může způsobovat například odlišné strategie hospodaření, různé druhy pěstovaných plodin či diference v rámci geografických podmínek daných oblastí.

Sekce oceňování rostlinné produkce

Následně byl expertům předložen kalkulační vzorec úplných nákladů využívaný v rostlinné výrobě s dotazem, zda aplikují obdobný vzorec (viz obrázek). Ve většině, konkrétně 16 případech, došlo ke kladné reakci, nýbrž 2 experti se vzorcem nesouhlasili. A právě z toho důvodu vzešlo sestrojení otázky navazující, jež zjišťovala, jaký kalkulační vzorec společnosti využívají. Odezvy k tomuto dotazu se lišily, kdy první z odborníků uvedl: „*Nepoužíváme kalkulační vzorec, máme stanovené vnitropodnikové ceny.*“ Druhý reagoval takto: „*Náš vzorec je identický jako výše uvedený, nicméně liší se v tom, že my nealokujeme výrobní a správní režii.*“ V souhrnu lze konstatovat, že majoritní část dotazovaných využívá v rostlinné produkci kalkulační vzorec úplných nákladů.

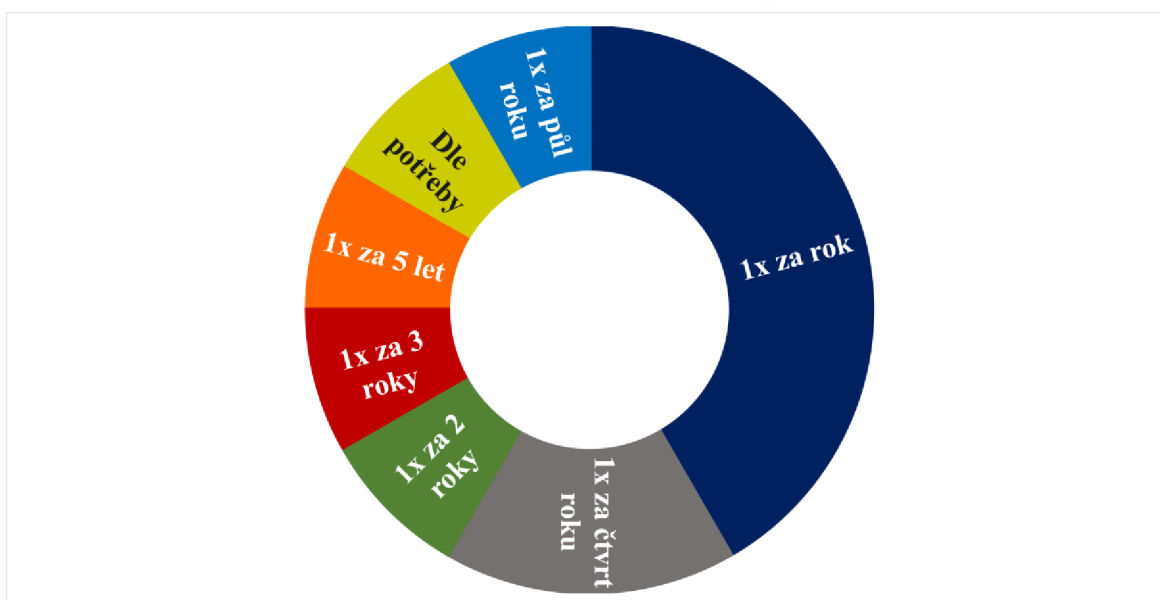
Obrázek 1: Kalkulační vzorec úplných nákladů užívaný v rostlinné produkci

Kalkulační vzorec užívaný v rostlinné produkci	
1.	Nakoupená sadba a osiva
2.	Vlastní sadba a osiva
3.	Nakoupená hnojiva
4.	Vlastní hnojiva
5.	Prostředky k ochraně rostlin
6.	Ostatní přímý materiál (spotřeba nářadí, obalů atd.)
7.	Ostatní přímé služby a náklady
	a. daň z pozemků a nemovitých věcí
	b. nájemné za půdu
	c. spotřeba energie a jiných dodávek, jež nelze skladovat, tedy plyn a voda
	d. pohonné hmoty a další
8.	Mzdové náklady
9.	Odpisy DHM a DNM
10.	Náklady týkající se pomocných aktivit
11.	Výrobní režie
12.	Správní režie

Zdroj: vlastní zpracování dle Poláčkové, a dalších (2010)

Z pohledu aktuálnosti položek nacházejících se v kalkulačních vzorcích došlo k dotazu frekvence aktualizace hodnot dílčích položek. Reakce převažovaly pozitivní (13), nicméně menší část (5) zodpověděla, že položky vzorce neaktualizují. Pro kladné reakce byla připravena následující otázka vztahující se k četnosti aktualizace hodnot nákladů. K tomuto dotazu se většina expertů (5 ze 13) vyjádřila, že ve frekvenci 1x za rok, méně časté (2 odborníci) bylo 1x za čtvrt roku. Poté se odpovědi rozcházely, kdy zbývajících 5 odborníků sdělilo odlišné četnosti pohybující se v rozmezí 1x za půl roku až 1x za 5 let, přičemž 1 expert vypověděl, že aktualizují podle potřeby. Konkrétní reakce lze spatřit v grafu 7.

Graf 7: Periodicita aktualizací hodnot nákladů dle reakcí expertů

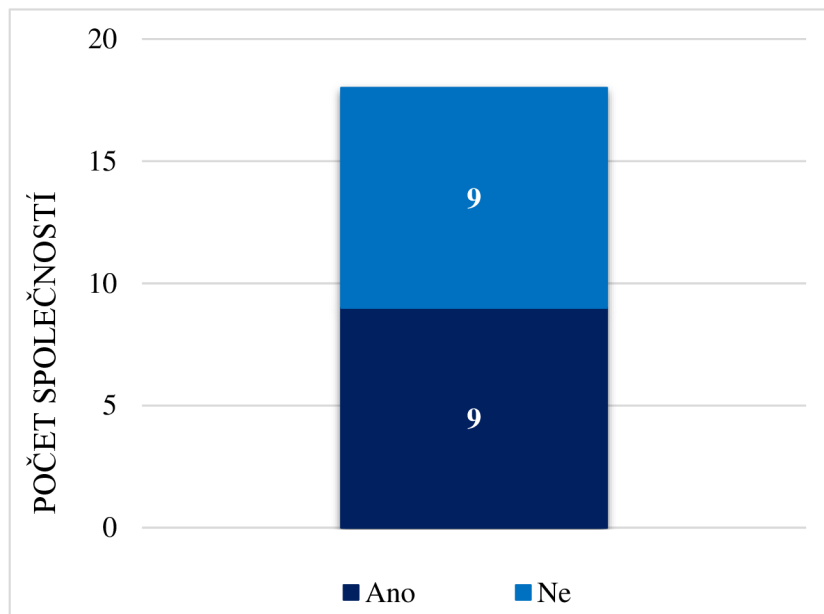


Zdroj: vlastní zpracování

Následně byl expertům položen dotaz, zda někdy došlo ke změně některé z položek kalkulačního vzorce. Předchozí otázka se orientovala na to, jak často jsou aktualizovány hodnoty položek, naopak tato otázka analyzovala, zda společnosti provádějí změny přímo na dílčích položkách kalkulačního vzorce. Pouze 2 oslovení odborníci vypověděli, že ano. Důvody uvedly tyto: „Protože byly poškozeny plodiny.“ a „Jelikož byly přesumuty PHM najatých služeb pro polní práce (sklizeň) z původně pomocných aktivit do přímého materiálu.“

Nerozhodné výsledky přinesla otázka zaměřující se na navazující přecenění rostlinné produkce po již vyčíslených skutečných vlastních nákladech, viz graf 8.

Graf 8: Odpovědi týkající se následného přecenění rostlinné produkce po vyčíslení skutečných nákladů



Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska rozvržení nepřímých nákladů na kalkulační jednici bylo zjištěno, že nejčastěji dochází k rozložení na základě celkové výše přímých nákladů, což vypovědělo 4 z 18 dotazovaných. Druhé dvě nejčastější metody, kdy u obou uvedli 3 experti, že tuto metodu využívají, poté představovaly poměr hektarů připadající na jednotlivé plodiny a nevyužívání kalkulační jednice. Třetí hojně aplikovaný způsob spočívá v procentickém rozvržení nepřímých nákladů na kalkulační jednici, zastoupeno 2 experty. Následně už se reakce odlišovaly a každá další metoda byla zodpovězena pouze jednou:

- podle výměry a náročnosti,
- pomocí doporučené rozvrhové základny pro rozvrh rostlin k jednotlivým výkonům,
- použití více rozvrhových základen (PHM, ha, mzdy),
- odečítací metoda,
- podíl nákladů kalkulačního výkonu na celkových nákladech (měsíčně),
- poměrem dle osetých hektarů.

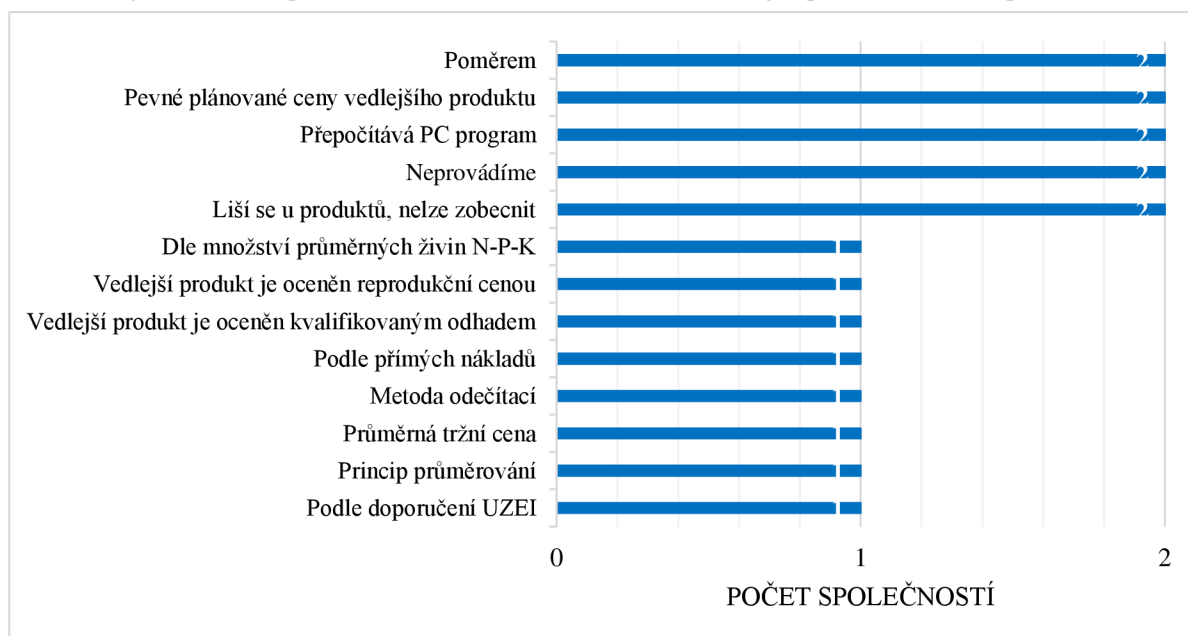
Nejkomplexnější odpověď na tuto otázku rozvedla expertka následovně: „*Stanovují se pomocí doporučené rozvrhové základny pro jejich rozvrh k jednotlivým výkonům. Zpravidla máme vše koncipováno tak, že náklady rozčleníme tak, aby byly přímé. Pak se*

postupuje výběrem metody podle sdružené nebo nesdružené výroby. Ve výrobě sdružené používáme nejvíce metody odečítací a rozčítací, ve výrobě nesdružené metody dělením a rozčítací. “

Poté byl odborníkům položen dotaz týkající se poměrového přiřazení nákladů na hlavní a vedlejší produkt. Zde došlo ke zjištění poměrně hojných rozdílů, kdy všechny odpovědi shrnuje graf 9. Nejrozsáhlejší reakce expertů vypadaly takto:

- „Kalkulační jednotice = 1 tuna, 1 metrický cent. U žita a pšenice aplikujeme 88 % nákladů na zrno a 12 % nákladů na slámu. U ječmene a ovsu používáme 85 % nákladů na zrno a 15 % na slámu. Mák 95% semínko a 5% makovina, u řepky jsme s agronomem dohodnuti na 100 % na semínko.“
- „Záleží jak na co. Hnij má složitý kalkulační vzorec + skutečné náklady na logistiku atp. Komplexně 90 % vedlejších produktů je kalkulováno podle skutečných nákladů, zbývajících 10 % je podle odborného odhadu.“
- „Vedlejší produkt (sláma, apod.) je oceněn průměrnou tržní cenou, produkce kejdy a hnoje je oceněna dle množství průměrných živin N-P-K oceněných cenou minerálních hnojiv.“

Graf 9: Vyhodnocení přiřazování nákladů na hlavní a vedlejší produkt včetně poměru



Zdroj: vlastní zpracování

První sekci oddílu rostlinné produkce, tedy oceňování, uzavřel dotaz, zda experti shledávají ocenění rostlinné výroby založené na zvolené kalkulaci za objektivní a korektní,

kdy byli požádáni zároveň o odůvodnění své odpovědi. V souhrnu 15 odborníků vyjádřilo pozitivní reakci a 3 negativní. Někteří nezodpověděli zcela jasně, zda souhlasí, či nikoliv. Příklad může ztělesňovat tato reakce: „*Ano i ne - je třeba si vždy uvědomit, že každá metoda má své pro a proti a použití jedné metody může svým způsobem "nadržovat" jedné komoditě oproti dalším. Nemyslím si, že by existovala metoda, která je dokonalá, vždy bude na něčem drhnout.*“

Jedna znalkyně uvedla, že by dala přednost plánovaným kalkulacím před reálnými náklady, viz její odpověď: „*Korektní ano, ale raději bych přešla na plánované kalkulace, než stávající podle skutečných nákladů. V jednotlivých letech jsou různé výnosy na plodinách, výkyvy cen energií, hnojiv apod. Díky tomuto by šlo lépe regulovat základ daně.*“

Někteří odborníci vyjádřili nespokojenost z důvodu zbytečnosti při obchodních transakcích: „*Ano, kalkulace jsou objektivní, ale pro obchod mnohdy zbytečné, protože výkupní ceny plodin většinou nejsou ovlivněny našimi reálnými nákladovými cenami.*“

Jeden z důvodů, proč experti nesouhlasili explikuje následující odpověď: „*Ocenění na základě kalkulací není 100% objektivní, snažíme se o co nejvíce přesné, ale záleží na pečlivosti účetních a ochotě vedoucích pracovníků rozdělovat náklady na jednotlivé výkony, zejména u mezd je to velmi složitá záležitost.*“

Sekce účtování rostlinné výroby

Prvý dotaz se v rámci této sekce týkal způsobu účtování nákladů souvisejících s pěstováním rostlin v oběžných aktivech během roku. Zde došlo k jednohlasnému souhlasu všech dotazovaných, 121.xxx/581.xxx.

Následná otázka byla položena za účelem identifikace, kolik podniků využívá analytickou evidenci k účtování nedokončené rostlinné produkce, kdy ke sklizni dojde ve dvou odlišných účetních obdobích. V tomto případě experti v 94 % (17 z 18) reagovali pozitivně a pouze jeden vyjádřil negativní reakci.

Z hlediska odpisování rostlinné produkce vyšlo najevo, že u všech 18 dotazovaných účetní odpisy neodpovídají daňovým.

Sekce vykazování rostlinné produkce

Nejprve v rámci této sekce experti reagovali na dotaz ohledně zveřejňování informací týkajících se metody určení hodnoty nedokončené produkce s plánovanou sklizní

v následném období v účetní závěrce. Bylo zjištěno, že 15 z 18 znalců informace zveřejňuje a 3 nikoliv.

Dále byli odborníci požádáni, aby se vyjádřili k otázce, zda podle jejich názoru zobrazuje kategorizace aktiv biologické povahy v rámci české účetní legislativy věrně a pravdivě skutečnost. Při souhrnném vyhodnocení reakcí lze konstatovat, že ve 12 případech ano, ve 4 ne a 2 experti nedokázali posoudit. Reakce nerozhodných znalců vypadaly takto: *„Nevím, je to dosti složité, závislé na mnoha vnějších okolnostech.“* a *„Myslím, že vždy jde o poctivost lidí, kteří účetnictví zpracují. Kdo chce lhát a krást, ten si vždy cestu najde. Stejně tak kdo neuvádí poctivě údaje do účetnictví, nemůže mít přesné účetnictví.“* Zároveň jeden expert vyjádřil částečný souhlas, nicméně nesouhlasil s metodou oceňování pozemků: *„Vcelku ano, kromě oceňování pozemků - pokud je oceňujeme pořizovací cenou, tak vzhledem k významnému růstu tržních cen v posledních letech tato položka nemá žádnou vypovídací hodnotu.“*

Závěr této sekce zastupovalo vyzvání k reakcím na otázku, jestli považují experti vykazování biologických aktiv v souladu s českými účetními předpisy za problematické. Tento dotaz přinesl zajímavá zjištění, kdy 33 % (6 z 18) odborníků jej za problematické nevnímá, nicméně 67 % (12 z 18) ano. Experti vyjádřili obavy ohledně nedostatečných podkladů ke stanovení hodnoty takového majetku, kdy konkrétní odpovědi vypadaly následovně: *„Ano - stanovení hodnoty v případě těchto majetků je obtížné. Často není k dispozici reálná tržní cena, není možné určit přesným způsobem budoucí výnosy, ...“* Také vyslovili pochybnosti z důvodu možného zneužití: *„Ano, protože mohou být použity jako nástroj pro "umělé" zvýšení či snížení zisku, dle toho, jak daný podnik v daném období potřebuje.“* Zároveň došlo ke stížnosti na neuspokojivé uchopení vykazování těchto aktiv z hlediska českých právních předpisů: *„Předpisy se tomuto vykazování příliš nevěnují.“*

4.1.2 Oddíl živočišné výroby

Na úvod tohoto oddílu byli odborníci požádáni o sdělení dílčích druhů a přibližné velikosti živočišné produkce (v kusech, hejnech apod.), včetně produkce mléka (v hl) k 31.12.2022. Souhrnný přehled reakcí formuluje tabulka 17.

Tabulka 17: Souhrn jednotlivých druhů a přibližné velikost živočišné výroby k 31.12.2022 (v ks, hejnech atd.) a produkce mléka (hl)

Zvíře	Počet ks celkem
Kuřata	1 794 000
Slepice	15 000
Mléčný skot	14 148
Prasata	8 529
Jalovice	3 501
Telata	2 887
Masný skot	1 376
Narozená telata	1 110
Býci	1 086
Krávy bez tržní produkce	535
Skot výkrm	508
Celkem	1 842 680

Mléko	334071 hl
--------------	------------------

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska jednotlivých druhů zvířat lze konstatovat, že nejčetnější skupinu představuje drůbež, poté skot a následně prasata.

Tabulka 18: Statistické charakteristiky skotu (ks) k 31.12.2022

Popisná statistika	Hodnota
Střední hodnota	385,950
Medián	271,000
Minimum	3,000
Maximum	2 745,000
Rozptyl	207 779,068
Směrodatná odchylka	455,830
Variační koeficient	1,181
Šikmost	2,969
Stand. špičatost	11,341
5% percentil	20,550
95% percentil	1 500,000
Interkvartilový rozsah	397,250

Zdroj: vlastní zpracování, výstup z GRETL

K tvorbě popisných statistik byl vybrán skot, jakožto nejčastěji chovaný druh zvířat. Celkem 94,44 % (17 z 18) expertů uvedlo, že tuto kategorii zvířat chovají.

Dle tabulky 18 lze konstatovat, že průměrný počet skotu v bázi podniků střední velikosti dosahuje zaokrouhleně 385 ks. Polovina zemědělských podniků chová méně než 271 kusů skotu a polovina více. Rozsah se pohybuje mezi 3 až 2 745 ks, což značí velkou rozmanitost napříč podniky. Vysoký rozptyl a směrodatná odchylka vypovídají o tom, že i mezi podniky identické velikosti dochází k rozsáhlé variabilitě v množství chovaného skotu. Variační koeficient nad hodnotou 1 ukazuje na výraznou variabilitu ve velikosti chovů skotu v komparaci s průměrným počtem kusů skotu. Pozitivní hodnota šikmosti (2,969) vyznačuje, že relativně mnoho podniků střední velikosti vlastní vyšší počet kusů skotu než jaký je průměr. Vysoká standardní špičatost (11,341) napovídá, že distribuce velikostí chovů skotu má výrazný tvar. V 5 % podniků střední velikosti činí počet kusů chovného skotu méně než 20,550 zatímco 95 % těchto podniků chová méně než 1 500 kusů skotu. Rozsah středních 50 % hodnot v datovém souboru středních zemědělských podniků dosahující hodnoty 397,250 udává, jakým způsobem se velikosti chovů skotu mohou různit u daných podniků. Tato hodnota poskytuje pohled na variabilitu ve velikostech středních chovů skotu v centrální části datového souboru.

Tabulka 19: Statistické charakteristiky produkce mléka (hl) k 31.12.2022

Popisná statistika	Hodnota
Střední hodnota	34 893,000
Medián	7 000,000
Minimum	1 000,000
Maximum	256 490,000
Rozptyl	5 248 639 457,000
Směrodatná odchylka	72 447,000
Variační koeficient	2,076
Šikmost	2,350
Stand. špičatost	4,216
Interkvartilový rozsah	9 881,000

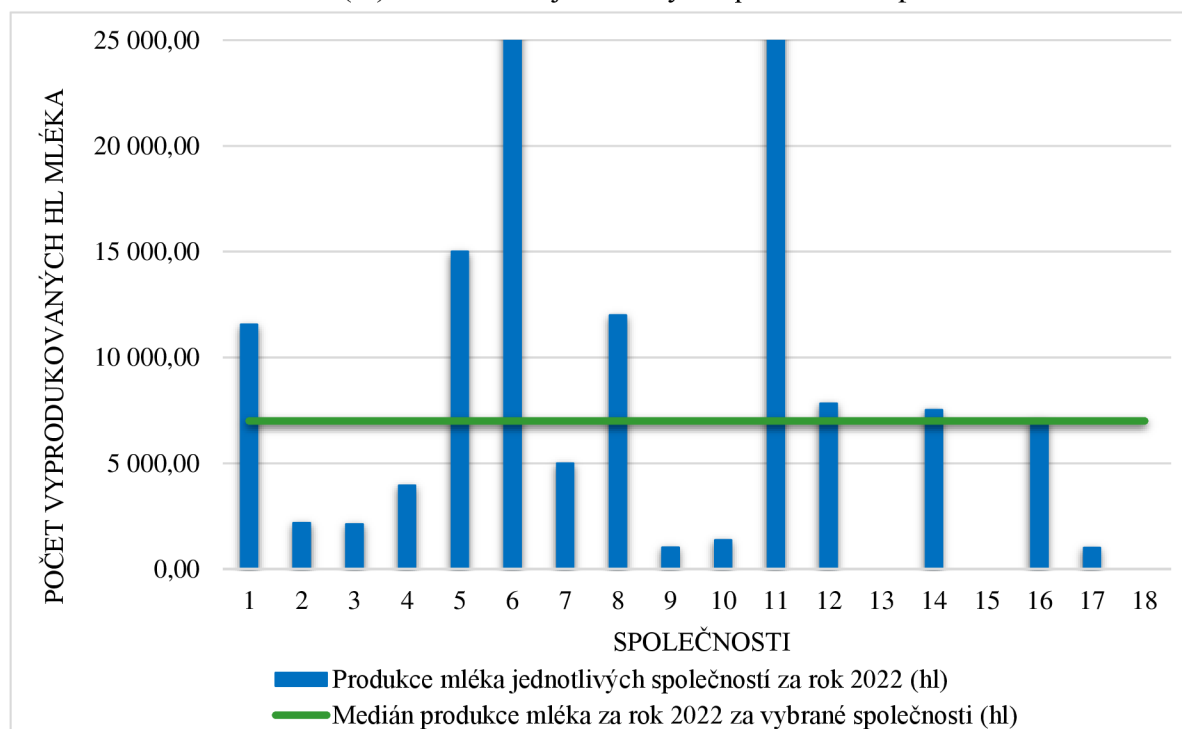
Zdroj: vlastní zpracování, výstup z GRETL

Z hlediska produkce mléka bylo v roce 2022 v bázi analyzovaných podniků vyprodukováno průměrně 34 893 hl. Produkční medián mléka odpovídal 7 000 hl a tím pádem polovina podniků dosahovala produkce mléka na vyšší úrovni než tato hodnota a polovina nižší. Ve středně velkých zemědělských podnicích se produkce mléka za rok

2022 pohybovala mezi 1 000 hl až 256 490 hl. Vysoký rozptyl i významná směrodatná odchylka vypovídají o výrazné variabilitě mezi podniky v množství vyprodukovaného mléka ve sledovaném roce. Variační koeficient opět převýšil hodnotu 1, a právě proto datový soubor obsahuje poměrně vysokou rozdílnost v porovnání s průměrem. Z hlediska šikmosti lze znovu konstatovat orientaci distribuce doprava, kdy převažují podniky s vyšší produkcí. Standardní špičatost činila 4,216 ha, což znamená, že rozdělení produkce mléka vykázalo vyšší a užší vrchol kolem středu. Interkvartilový rozsah byl 9 881 hektolitřů, tzn. zhruba polovina podniků produkovala mléko v rozmezí okolo právě této hodnoty.

Graf 10 zobrazuje produkci mléka za rok 2022 v dílčích společnostech, kdy jsou tyto hodnoty komparovány s mediánem. Nutností je podotknout, že společnosti č. 13, 15 a 18 nevedly žádnou produkci.

Graf 10: Produkce mléka (hl) za rok 2022 jednotlivých společností v porovnání s mediánem



Zdroj: vlastní zpracování

Lze upozorovat, že produkce společností 2, 3, 4, 7, 9, 10 a 17 dosahovala nižší úrovně než medián. Jedna společnost, konkrétně č. 16, vykazovala identickou výši jako medián. Zbývající podniky vyprodukovaly hektolitřů mléka více než činil medián (7 000 hl). Zcela nejvyšší produkce za rok 2022 dosáhla společnost č. 11, jejíž hodnota odpovídala 256 493,40 hl.

Sekce oceňování živočišné produkce

První dotaz položený expertům v této části byl za účelem zjištění, zda využívají obdobný kalkulační vzorec, viz obrázek 2. Kladně reagovalo 15 odborníků a pouze 3 vyjádřili nesouhlas.

Obrázek 2: Kalkulační vzorec úplných nákladů užívaný pro živočišnou výrobu

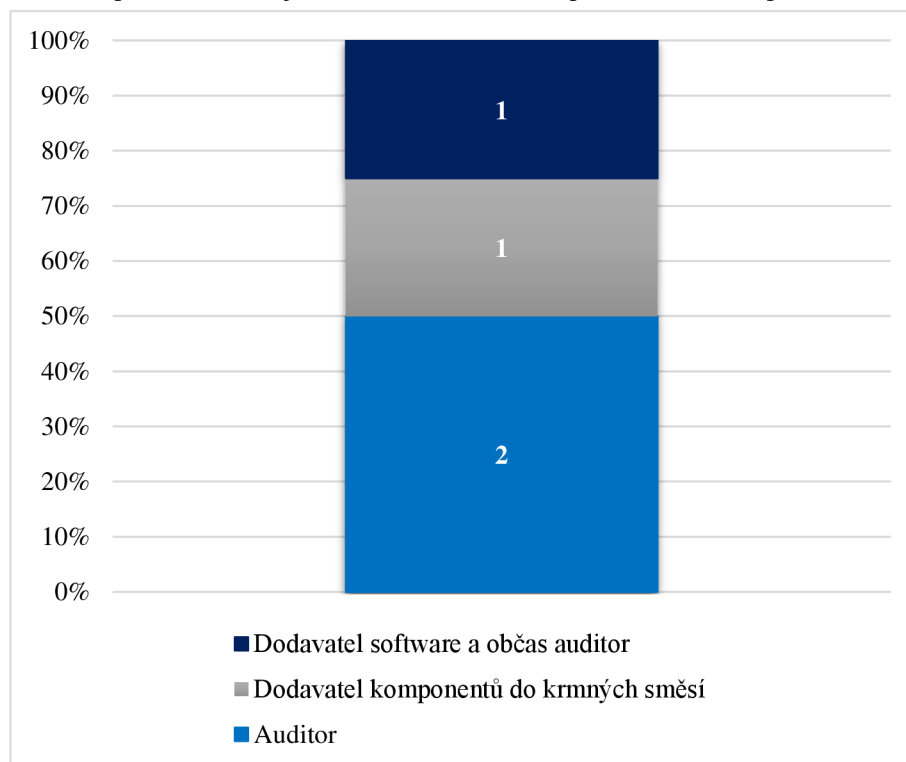
Kalkulační vzorec užívaný v živočišné produkci	
1.	Nakoupená steliva a krmiva
2.	Vlastní steliva a krmiva
3.	Léky a dezinfekční přípravky
4.	Ostatní materiál přímý
5.	Ostatní přímé náklady a služby
6.	Sumární pracovní náklady
7.	Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
8.	Odpisy zvířat dospělých
9.	Náklady pomocných aktivit
10.	Výrobní režie
11.	Správní režie

Zdroj: vlastní zpracování dle Poláčkové, a dalších (2010)

Z důvodu, že by některý podnik nevyužíval výše zmíněný vzorec, došlo k sestrojení následující otázky, jež zjišťuje strukturu kalkulačního vzorce pro živočišnou výrobu u expertů, kteří v první otázce nesouhlasili. Jeden z odborníků uvedl, že žádný kalkulační vzorec nevyužívají. Druhý reagoval takto: „Rozdíl je v tom, že odečítáme tržby z prodeje dojnic a vedlejší produkty (telata, hmůj), eventuálně pojistné plnění.“

Poté byli znalci dotázáni, zda kalkulační vzorec, který aplikují, podléhá posouzení nějakou nezávislou institucí, a v takovém případě, kterou. Celkem 72 % (13 z 18) expertů uvedlo, že kalkulační vzorec nikdo neprověřuje a zabývajících 28 % (5 z 18), že ano. Z reakcí vyplývá, že nejčastější subjekt, jež dohlíží na kalkulační vzorec, představuje auditor. Zajímavá zjištění přinesly následující dvě odpovědi, kdy jednou institucí, jež přezkoumává kalkulační vzorec, představuje dodavatel komponentů do krmných směsí a v druhém případě se jedná o dodavatele software, konkrétně viz graf 11.

Graf 11: Instituce přezkoumávající kalkulační vzorec pro živočišnou produkci



Zdroj: vlastní zpracování

Dále bylo zjištěno, že v případě ocenění nově narozeného zvířete kategorizovaného v oběžném majetku včetně jeho přírůstků v průběhu biologické přeměny se postupy expertů relativně lišily, viz graf 12. Nejčastěji využívanou metodu představuje ocenění na základě vnitropodnikových směrnic. Druhá příčka z hlediska nejběžnějšího způsobu ocenění takových aktiv byla dělená mezi následující postupy:

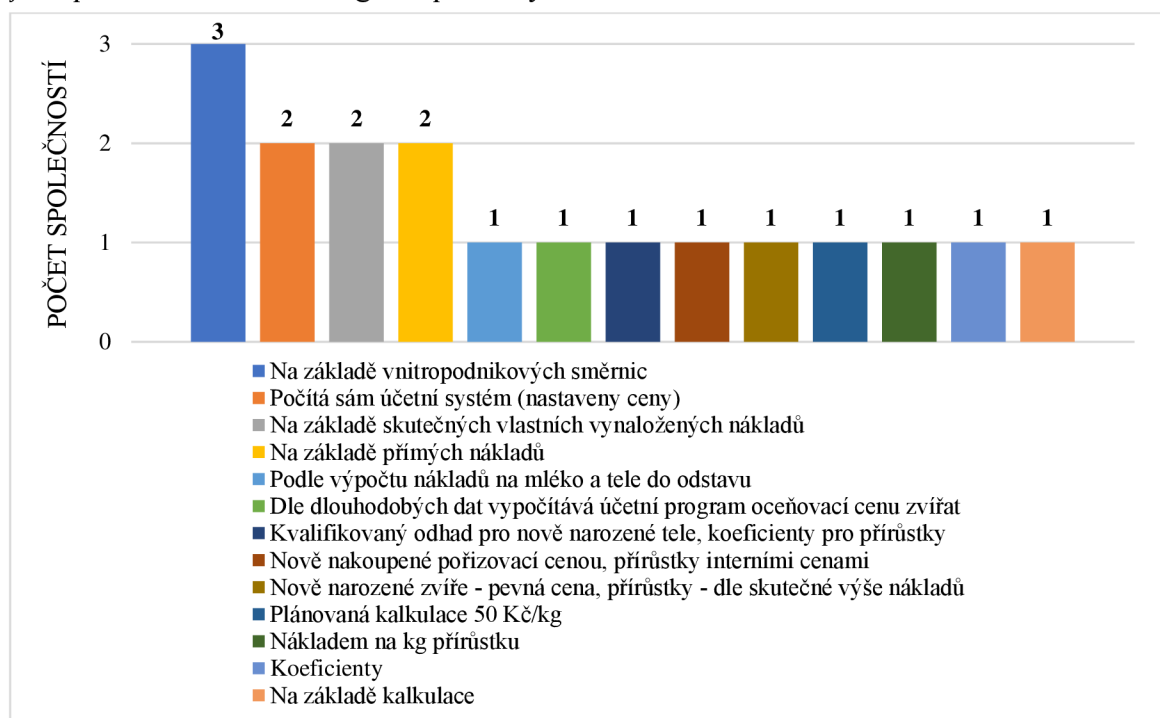
- na základě nastavených cen v účetním systému,
- základ pro ocenění tvoří skutečné vlastní vynaložené náklady,
- na základě přímých nákladů.

Nejdetailnější výpověď zněla takto: „Podle výpočtu nákladů na mléko a tele do odstavu, zjistí se náklady na dojnice, počet narozených telat, jejich váha v kilogramech, produkce mléka v litrech, částka v penězích za statková hnojiva a vyrobené mléko minus statková hnojiva krát 0,94 vyjde číslo a to vydělím litry vyrobeného mléka a vyjdou koruny za litr mléka. Na narozené tele počítám náklady na dojnice minus statková hnojiva krát 0,6, vyjde výsledek a ten vydělím počtem kusů telat, vyjde výsledek a ten vydělím natalitou telat v procentech a vyjde částka za narozené tele.“

V případě nastavených cen v účetním systému reagovali odborníci následně: „Počítá sám účetní systém, kde má kolegyně nastavené ceny narozených telat a následných přírůstků. Využívá ceny, které nastavují správci našeho účetního systému, podle průměrů z ostatních podniků.“ a „Dle dlouhodobých dat vypočítává účetní program oceňovací cenu zvířat, kterou kontroluje účetní a konzultuje.“

Rovněž bylo zjištěno, že některé podniky rozlišují ocenění nově nakoupeného zvířete na úrovni buď ceny pořizovací či pevné ceny. Ocenění přírůstku poté odpovídá interně stanovené tabulkové ceně anebo skutečné výši nákladů. Jiní experti zase oceňují nově narozená zvířata na základě kvalifikovaného odhadu a přírůstky následně koeficienty.

Graf 12: Způsob ocenění nově narozeného zvířete členícího se do oběžného majetku včetně jeho přírůstků během biologické přeměny



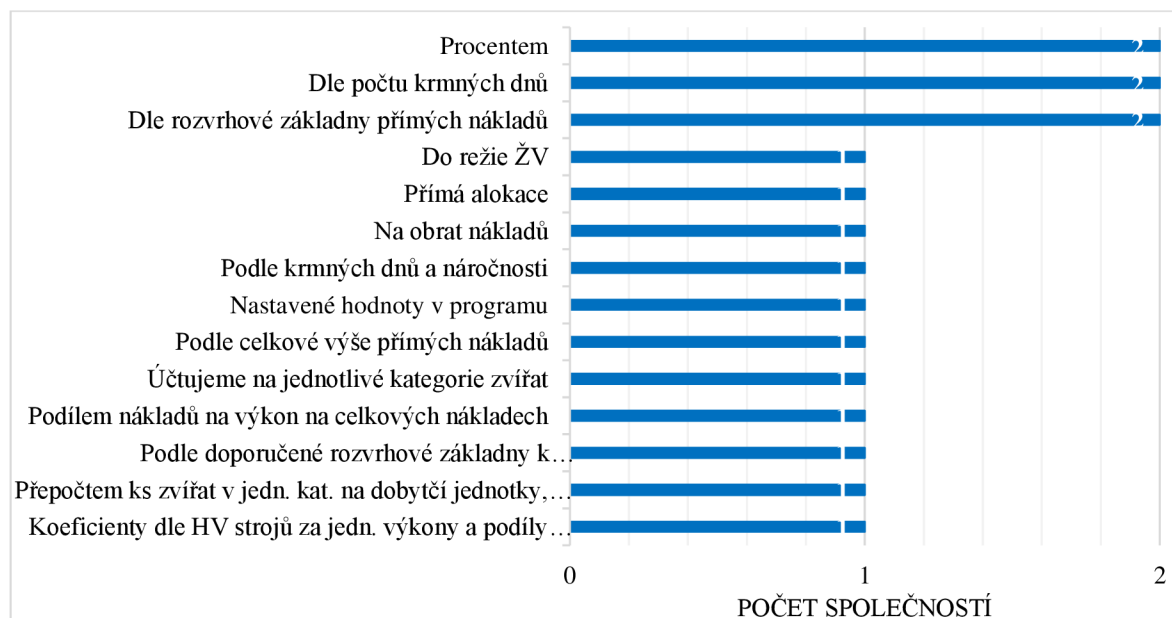
Zdroj: vlastní zpracování

Následující otázka se týkala aplikovaného přístupu během přiřazování nepřímých nákladů na výkon v živočišné výrobě. Odpovědi specialistů na tento dotaz nebyly jednotné. Z rozhovorů vyplynulo, že převážně dochází k přiřazení nepřímých nákladů na základě rozvrhové základny přímých nákladů či počtu krmných dnů anebo procentem, dále viz graf 13. Nejkomplexnější postup představoval tento: „Nepřímé náklady na mléko: počítáme spotřebu nafty pro RV, ŽV a ostatní, podle hospodářských výsledků strojů za jednotlivé

výkony zjistíme koeficienty pro ŽV, RV a ostatní. Na základě tohoto zjištění rozpouštíme náklady na výkony ŽV z čehož zjistíme koeficienty pro výrobní režii ŽV jednotlivých výkonů ŽV. Dále vypočítáme podíl dotací na dojené krávy z dotací účtovaných do režii. Pak už jen zjistíme náklady na dojené krávy.“

Zajímavé zjištění reprezentoval následující způsob: „Přepočtem kusů zvířat v jednotlivých kategoriích na dobytčí jednotky určíme koeficient, kterým pak nepřímé náklady rozdělujeme.“ Jiní experti vypověděli, že např. diferencují přiřazení nepřímých nákladů pro skot masný (krmné dny) a mléčný (přímé náklady).

Graf 13: Metoda přiřazení nepřímých nákladů na výkon v živočišné produkci



Zdroj: vlastní zpracování

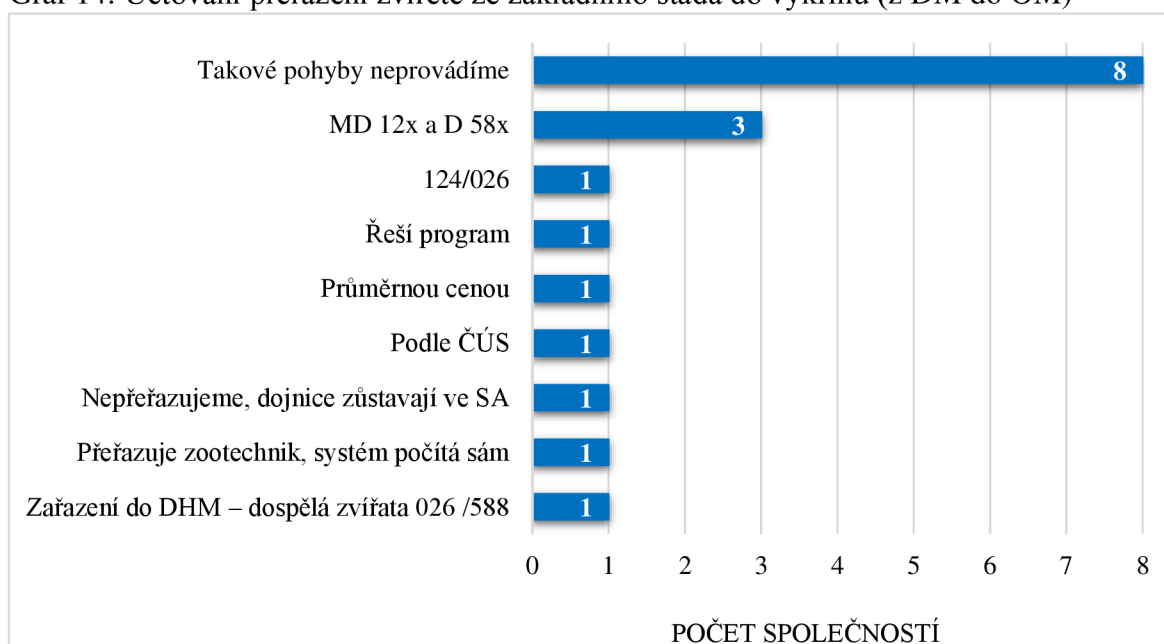
Odborníci poté reagovali na dotaz, zda v jejich podnicích monitorují zvířata identické kategorie v tzv. skupinových aktivech. Celkem 78 % (14 z 18) expertů uvedlo, že ano a zbývajících 22 % (4 z 18) se vyjádřilo negativně.

Sekci oceňování živočišné produkce uzavřela otázka vztahující se k diferenciaci ocenění zvířat a ostatních produktů živočišné produkce (např. mléko, vlna). V tomto případě došlo k jednohlasnému souhlasu všech expertů.

Sekce účtování živočišné produkce

Tuto sekci otevřel dotaz položený expertům, který měl identifikovat, jakým způsobem účtují přeřazení zvířete ze základního stáda do výkrmu, jinými slovy převod ze stálých do oběžných aktiv. Reakce odborníků lze spatřit v grafu 14. Došlo ke zjištění, že 44,44 % (8 z 18) dotazovaných takové pohyby neevádí. Vyšlo najevo, že pokud v podnicích přesuny zvířat ze stálých aktiv do oběžných účetně zaznamenávají, pak obvykle na MD účtem 12x a na D 58x.

Graf 14: Účtování přeřazení zvířete ze základního stáda do výkrmu (z DM do OM)



Zdroj: vlastní zpracování

Způsob účtování 12x/58x shrnuje následující odpověď jednoho z odborníků: „U zásob vlastní výroby se při jejich účtování postupuje tak, že v průběhu účetního období se přírůstky zásob účtují na vrub účtu 12 Zásoby vlastní výroby, souvztažně ve prospěch účtu 58 Změna stavu zásob VČ a aktivace. Při vyskladnění obdobně MD 58x/DAL 12x. Jiný postup je jenom u manka, které účtujeme na vrub účtu 549 Manka a škody.“ Více konkrétní výpověď účtování na základě přeřazení zvířat, zaměřená na jalovice zněla takto: „Snížení vysoko březích jalovic, které se "vyvinuly" v dojnice účtujeme 584/124 a zároveň zařazení do základního stáda 026/588 (oba účetní předpisy v téže výši).“

Následně došlo k dotázaní na metodu odpisování zvířat členících se do dlouhodobého majetku. Celkem 17 z 18 odborníků uvedlo, že tato zvířata odpisují lineárně. Zbývající 1 expert vypověděl, že využívá odpisování skupinově na základě jednotlivých

druhů zvířat. Nejhojněji doba odpisování odpovídala 3 rokům, nicméně v jednom případě činila i 4 roky.

Sekci účtování živočišné výroby uzavřel dotaz směřující k identifikaci, zda se v praxi odpisují zvířata spíše skupinově či individuálně. V souhrnu 72 % (konkrétně 13 z 18) odborníků sdělilo volbu individuálního odpisování zvířat a 28 % (5 z 18) se shodlo na skupinovém odpisování. Jeden z expertů vysvětlil způsob odpisování skupinově následovně: „*Pro danou skupinu zvířat je daná odpisová třída.*“

Sekce vykazování živočišné produkce

Prvně odborníci čelili otázce, zda publikují v příloze k účetní závěrce informace související s druhy chovaných zvířat a úmyslů vztahujících se k jejich následnému chovu. Většina uvedla, že takové informace neuvádějí, konkrétně 14 z 18 odborníků. Pouze 4 z dotazovaných vypověděli, že jejich podniky tyto informace publikují.

Závěrem dotazníku byli experti dotázáni, zda dosahuje podle jejich názoru klasifikace aktiv v rámci živočišné výroby na základě české účetní legislativy dostatečné úrovně, aby existovala možnost prohlásit, že je dostatečná, náležitá a shodná s realitou. V zásadě téměř všichni souhlasili, vyjma jednoho experta.

4.1.3 Průnik myšlenkami expertů

Následující kapitola se věnuje celkovému průniku napříč myšlenkami expertů.

V úvodu došlo k dotazům souvisejícím se základními charakteristikami dílčích podniků. Mezi podniky v nichž experti pracovali převládaly akciové společnosti. Druhým nejčastějším typem bylo družstvo. Všechny podniky se specializovaly na kombinovanou rostlinnou a živočišnou výrobu. Část z nich také prováděla nebo asociovala nezemědělskou výrobu jiného charakteru, přidruženou výrobu nebo pomocnou výrobu. Majoritní část podniků podléhala povinnému auditu. Všichni odborníci jednomyslně používali českou účetní legislativu pro účetní evidenci svých podniků. Při otázce na způsob členění nákladů většina expertů uvedla druhové členění. Pouze tři specialisté upřednostňovali účelové členění nákladů.

Rostlinná produkce

Majoritní část expertů užívá v oblasti rostlinné produkce kalkulační vzorec úplných nákladů. Existuje variabilita ve frekvenci aktualizace hodnot kalkulačního vzorce,

ale převážně jsou prováděny alespoň jednou ročně. Změny v kalkulačních vzorcích se vyskytují relativně vzácně, ale v některých případech k nim došlo kvůli specifickým situacím, jako například poškození plodin či přesuny napříč položkami. Nejčastěji se nepřímé náklady rozkládaly na základě celkové výše přímých nákladů. Jiné metody rozvržení zahrnují poměr hektarů, procentuální rozvržení a využití více rozvrhových základů. Existovala různorodost v přístupech k poměrovému přiřazování nákladů na hlavní a vedlejší produkt. Odborníci uvedli konkrétní příklady, tj. rozdělení nákladů na zrno a slámu či ocenění vedlejších produktů podle tržní ceny. Názory na objektivnost a korektnost ocenění rostlinné produkce na základě zvolené kalkulace se mezi odborníky lišily. Část expertů preferuje plánované kalkulace před skutečnými náklady. Někteří uvedli, že ocenění nemá vždy přímý vliv na výkupní ceny plodin. Všechny podniky využívali standardní účetní postupy pro evidenci rostlinné produkce (121.xxx/581.xxx). Majoritní část podniků využívá analytickou evidenci k účtování nedokončené rostlinné produkce s plánovanou sklizní ve dvou odlišných účetních obdobích. Odpisy rostlinné produkce v žádném z případů neodpovídají daňovým. Převážná část expertů zveřejňuje informace o hodnotě nedokončené produkce s plánovanou sklizní v účetní závěrce podniků, v nichž působí. Odborníci měli různé názory na to, zda kategorizace aktiv biologické povahy v souladu s českými účetními předpisy věrně zobrazuje skutečnost. Jeden z názorů expertů zdůrazňuje obtíže spojené s oceňováním pozemků vzhledem k růstu tržních cen. Většina specialistů považuje vykazování biologických aktiv za problematické z důvodu nedostatečných podkladů a obav z možného zneužití.

Živočišná produkce

Převažující část podniků monitoruje zvířata identických kategorií v tzv. skupinových aktivech. V rámci oceňování živočišné produkce většina expertů používá obecný kalkulační vzorec úplných nákladů pro oceňování živočišné produkce, přičemž auditor představuje nejčastější subjekt dohlížející na tento vzorec. Pro oceňování nově narozených zvířat se postupy liší a zahrnují různé metody, mezi něž spadá ocenění na základě vnitropodnikových směrnic, nastavených cen v účetním systému nebo skutečných vlastních vynaložených nákladů. Přiřazování nepřímých nákladů na výkon se v živočišné výrobě často provádí na základě rozvrhové základny přímých nákladů, počtu krmných dnů nebo procentuálního klíče. Experti zpravidla odpisují zvířata lineárně, přičemž doba odpisování se obvykle pohybuje kolem 3 let, ale existují i případy se 4letou dobou odpisování. Někteří odborníci

však preferují skupinové odpisování na základě jednotlivých druhů zvířat. Znalci se zabývají účtováním přeřazení zvířat mezi stálá a oběžná aktiva, přičemž většina těchto pohybů je zaznamenávána na straně MD na účtu 12x a na straně D na účtu 58x. Většina expertů souhlasí s tím, že klasifikace aktiv v rámci živočišné výroby podle české účetní legislativy dosahuje dostatečné úrovně. Převážně se odborníci shodli na nepublikování informací o typech chovaných zvířat a plánech na jejich následné chování v příloze k účetní závěrce.

4.2 Prezentace odlišností na fiktivním podniku

Obsah této části vlastní práce spočívá v prezentování identifikovaných odlišností v rámci oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce a biologických aktiv.

4.2.1 Elementární informace o fiktivním podniku PROAGRO Medlov a.s.

Základní kapitál akciové společnosti PROAGRO Medlov činí 6 514 000 Kč rozložených do 6 514 ks akcií. Společnost se specializuje především na zemědělskou výrobu. V odvětví rostlinné produkce se zaměřuje na pěstování pšenice ozimé, ječmenu jarního, kukuřice a řepky ozimé. Zároveň se společnost aktivně angažuje v tvorbě krmiv pro vlastní odvětví živočišné produkce. Z hlediska živočišné výroby společnost chová primárně mléčný skot a specializuje se tedy na výrobu mléka.

4.2.2 Biologická aktiva

Společnost PROAGRO Medlov vykazovala následující stavy skotu k 31.12.2022. Podnik chová i jiná zvířata, nicméně následující část bude věnována pouze stavům skotu.

Tabulka 20: Stavy skotu k 31.12.2022 společnosti PROAGRO Medlov a.s.

Druh zvířete	Počet kusů
Mladý skot do 1 roku	88
Jalovice 1-2 roky	53
Dojnice	105

Zdroj: vlastní zpracování dle FADN (2023)

Řešení podle ČÚL

V tomto oddílu bude představeno oceňování a účtování takových aktiv v souladu s českou účetní legislativou a dle postupů identifikovaných prostřednictvím expertních rozhovorů v předchozí části práce.

Ocenění

Mladá zvířata byla oceněna na základě kalkulace dle kalkulačního vzorce úplných nákladů. Do kalkulace byla započtena nakoupená i vlastní steliva a krmiva, léky a dezinfekční prostředky a další. Ceny vycházejí ze skutečně vydaných nákladů na chov zvířat během účetního období.

Dospělá zvířata společnost pořídila z vlastního chovu a tím pádem se jednalo o přesun mezi kategoriemi aktiv a jeho ocenění odpovídalo výši příchovku. Zároveň došlo i k připočtení nákladů na externí přepravu zvířat. Dobu životnosti dojnic stanovil podnik na 4 roky.

Konkrétní ocenění zobrazuje tabulka 21.

Tabulka 21: Vnitropodnikové ocenění skotu v souladu s ČÚL

Druh zvířete	Kategorie	Počet kusů	Ocenění za kus (Kč)	Účetní ocenění celkem (Kč)
Mladý skot do 1 roku	Mladá zvířata	88	7 300	642 400
Jalovice 1-2 roky	Mladá zvířata	53	10 500	556 500
Dojnice	Dospělá zvířata	105	12 500	1 312 500

Zdroj: vlastní zpracování

V praxi by došlo ke stanovení ocenění dílčích zvířat individuálně na základě hmotnosti kusu.

Účtování

V rámci účtového rozvrhu využívá účetní jednotka pro evidenci mladého skotu do 1 roku účet 124.100, jalovice mezi 1 až 2 roky účet 124.200 a dojnice monitoruje na účtu 026.100.

Následující tabulka formuluje účetní evidenci tohoto majetku v průběhu roku.

Tabulka 22: Účtování o biologických aktivech

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Příchovky 10 ks mladého skotu do 1 roku na úrovni vlastních nákladů	73 000	124.100 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
Přeřazení 15 ks mladého skotu do 1 roku do základního stáda dojnic – vyřazení ze zásob	109 500	584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat	124.100 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
Přeřazení 15 ks mladého skotu do 1 roku do základního stáda dojnic – pořízení DHM	109 500	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
Externě provedená přeprava zvířat	10 500	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	321 - Dodavatelé
Přeřazení 15 ks mladého skotu do 1 roku do základního stáda dojnic – zařazení zvířat do základního stáda	120 000	026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny	042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
Roční odpis 1 ks dojnice	3 124	551 - Odpisy prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení podle IAS/IFRS

Následující podkapitola se bude věnovat způsobu ocenění a účtování biologických aktiv v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Ocenění

Z počátku musí účetní jednotka kategorizovat biologická aktiva z hlediska konzumace a zralosti. V případě dojnic se jedná o plodící biologická aktiva chovaná s cílem vyprodukování mléka. Nicméně ostatní skot odpovídá definici zásob, a proto nebude nadále

rozebírán. Podnik k 31.12.2022 vykázal nezralá aktiva ve výši 1 695 tis. Kč, viz příloha 2. Zbývající aktiva odpovídají definici k zařazení do zralých aktiv.

Následně musí dojít k přecenění biologických aktiv na reálnou hodnotu. Vzhledem k neexistenci aktivní burzy v ČR na níž by se s danou komoditou obchodovalo bude využita průměrná cena za kilogram živé hmotnosti uvedená ČSÚ. (Český statistický úřad, 2022)

Hmotnost jedné dojnice odpovídá zhruba 320 kg.

Tabulka 23: Přecenění dojnic na reálnou hodnotu

Dojnice	
Stav dojnic k 31.12.2022 v kg	33 610
Vnitropodniková cena (Kč/kg)	39,05
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 312 000
Reálná hodnota (fair value) (Kč/kg)	39,61
Ocenění na úrovni reálné hodnotě (Kč)	1 330 896
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a reálné hodnotě (Kč)	18 896

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost PROAGRO Medlov a.s. stanovila ocenění na základě vnitropodnikové ceny dojnic k 31.12.2022 na částku 1 312 000 Kč. Fair value vymezená v souladu s průměrnou cenou za kilogram živé váhy uváděnou Českým statistickým úřadem (2022) činila 1 330 896 Kč. Při komparaci ocenění na úrovni vnitropodnikové ceny a reálné hodnoty vyplývá rozdíl v sumární výši 18 896 Kč. Lze konstatovat, že společnost oceňuje dojnice v účetnictví o 18 896 Kč nižší cenou, než dosahuje jejich reálná hodnota.

Účtování

V souladu se standardem IAS 41 – Zemědělství musí účetní jednotka zaúčtovat přecenění na konci účetního období. Tento konkrétní případ bude pro podnik PROAGRO Medlov znamenat zisk z daného přecenění. Důvod představuje fakt, že došlo k podhodnocení aktiv účetní jednotky. Standard IAS 41 vyžaduje zahrnutí rozdílů z ocenění do čistého zisku či ztráty v rámci období jejich vzniku.

Konkrétní účtování rozdílů z přecenění zachycuje následující tabulka.

Tabulka 24: Zaúčtování rozdílů z přecenění dojnic k 31.12.2022 dle IAS/IFRS

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Rozdíl vzniklý přeceněním na reálnou hodnotu	18 896	Rozdíly z přecenění na fair value	Výnosy z přecenění na fair value

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení podle US GAAP

Tato část kapitoly bude obsahovat řešení ocenění a účtování biologických aktiv na základě US GAAP.

Ocenění

Dle amerických obecně uznávaných účetních předpisů budou dojnice spadat pod kodifikaci ASC 360 - 10 - Pozemky, budovy a zařízení, což znamená, že budou oceňovány historickou pořizovací cenou. Zároveň do tohoto ocenění vstoupí i náklady na převoz.

Tabulka 25 shrnuje ocenění dojnic v souladu s US GAAP.

Tabulka 25: Ocenění dojnic historickými náklady

Dojnice	
Stav dojnic k 31.12.2022 v ks	105
Vnitropodniková cena (Kč/ks)	12 400
Náklady na dopravu zvířat (Kč)	10 500
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 312 500
Rozdíl mezi oceněním dle ČÚL a US GAAP	0

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše uvedeného ocenění vyplývá, že nevznikl žádný rozdíl mezi oceněním dojnic podle ČÚL a US GAAP. Nicméně účetní jednotky mají povinnost pravidelně provádět testy na měření snížení hodnoty u aktiv s určitou životností. Společnost PROAGRO Medlov by mohla aplikovat tento test ke konci roku. Pomocí prognózy tržních podmínek a ceny dobytka provedené odborníkem došlo ke zjištění, že hodnota budoucích

peněžních toků dojnic dosahuje úrovně 11 500 Kč/ks. V souladu s tímto zjištěním se účetní jednotka rozhodla snížit účetní hodnotu dojnic prostřednictvím odpisů.

Odpisování

Podle US GAAP si účetní jednotka zvolila možnost stanovit výši odpisů prováděných za účelem snížení hodnoty dojnic využitím metody lineárního odpisování. Předpokládaná doba životnosti dojnic stanovená znalcem činí 5 let.

Nejprve si dle Joanne M. (2022) podnik definuje rovnoměrnou odpisovou sazbu dle vzorce konkrétně popsaného v teoretické části práce.

$$\text{Rovnoměrná odpisová sazba} = \frac{1}{5} = 0,2$$

$$\text{Roční odpis 1 dojnice} = 0,2 \times (12\,500 - 11\,500) = 200$$

Následně bude muset účetní jednotka tyto odpisy zaúčtovat a snížit tím účetní hodnotu dojnic.

Účtování

V tabulce 26 lze zpozorovat konkrétní účetní operace související se snížením hodnoty dojnic k 31.12.2022.

Tabulka 26: Účetní evidence snížení hodnoty dojnic

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Odpisy na snížení hodnoty 1 ks dojnice za rok na odhadovanou budoucí hodnotu (Kč)	200	Odpisy na snížení hodnoty dojnic	Akumulované odpisy na snížení hodnoty dojnic
Převedení odpisů na snížení hodnoty dojnic na účetní hodnotu dojnic	21 000	Akumulované odpisy na snížení hodnoty dojnic	Dojnice

Zdroj: vlastní zpracování

V souhrnu lze rozdíl mezi oceněním dojnic dle ČÚL a US GAAP zpozorovat v tabulce 27.

Tabulka 27: Účetní hodnota dojnic po snížení jejich hodnoty

Dojnice	
Stav dojnic k 31.12.2022 v ks	105
Vnitropodniková cena (Kč/ks)	12 400
Náklady na dopravu zvířat (Kč)	10 500
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 312 500
Snížení hodnoty dojnic	-21 000
Hodnota 105 ks dojnic k 31.12.2022 po snížení (Kč)	1 291 500
Rozdíl mezi oceněním dle ČÚL a US GAAP	-21 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Zemědělská produkce

Společnost PROAGRO Medlov za rok 2022 vykázala sklizeň o sumární velikosti 7 565 tun plodin. Podnik sklídl 4 921,5 tun pšenice jarní a 2 643,5 tun ječmene ozimého. Průměrná dojivost dojnic dosahovala 9 010,90 litrů/ks. To znamená, že společnost PROAGRO Medlov za rok 2022 vyprodukovala 946 145 litrů kravského mléka. Hodnoty sklizně byly čerpány z databáze FADN.

Zemědělskou produkci za rok 2022 lze spatřit v tabulce 28.

Tabulka 28: Zemědělská produkce podniku PROAGRO Medlov za rok 2022

Druh zemědělské produkce	Kvantum (t)	Kvantum (l)
Pšenice jarní	4 921,5	-
Ječmen ozimý	2 643,5	-
Kravské mléko	-	946 145

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení podle ČÚL

Níže dojde k ocenění zemědělské produkce a její následné zaúčtování v souladu s českými právními předpisy.

Ocenění

Ocenění dílčích zemědělských výrobků vychází z interních směrnic účetní jednotky. Zemědělská produkce bývá zpravidla oceňována na bázi historické pořizovací ceny. Základ pro ocenění představuje kalkulační vzorec, do něhož se elementárně řadí v rámci rostlinné výroby náklady související se sadbou, osivy, hnojivy, prostředky k ochraně rostlin, mzdové náklady atd. V případě živočišné produkce poté do kalkulačního vzorce patří náklady na nákup krmiv a steliv, léků, odpisy zvířat a jiné. V souladu s českou účetní legislativou nemůže účetní jednotka od sebe separovat ocenění výrobků živočišné produkce a zvířat. Základ vnitropodnikového ocenění kravského mléka představuje hodnota nákladů získaná na portálu eAGRI. Ocenění dílčích produktů zemědělské povahy specifikují následující tabulky.

Tabulka 29: Vnitropodnikové ocenění rostlinné produkce

Druh zemědělské produkce	Kvantum (t)	Vnitropodnikové ocenění (Kč/t)	Vnitropodnikové ocenění celkem (Kč)
Pšenice jarní	4 921,50	6 201,93	30 522 798,50
Ječmen ozimý	2 643,50	5 723,34	15 129 649,29

Zdroj: vlastní zpracování dle Ústavu zemědělské ekonomiky a informací (2024)

Tabulka 30 poté představuje vnitropodnikové ocenění v případě kravského mléka.

Tabulka 30: Vnitropodnikové ocenění kravského mléka

Druh zemědělské produkce	Kvantum (l)	Vnitropodnikové ocenění (Kč/l)	Vnitropodnikové ocenění celkem (Kč)
Kravské mléko	946 145	10,20	9 650 679

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva zemědělství (2024)

Účtování

Účetní jednotka eviduje zemědělskou produkci na následujících účtech. Pšenici jarní zaznamenává na analytickém účtu 123.100 - Výrobky, pro ječmen ozimý má vymezený účet 123.200 - Výrobky a kravské mléko zapisuje na účet 123.300 - Výrobky.

Společnost PROAGRO Medlov vymezila marži z produktů ve výši 10 % z ocenění na úrovni vnitropodnikové.

V následující tabulce jsou představeny dílčí operace účetní jednotky se zemědělskou produkcí.

Tabulka 31: Účetní operace zemědělské produkce

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Zaúčtování sklizně pšenice jarní	30 522 798,50	123.100 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodané pšenice jarní – 4500 t	27 908 685	583 – Změna stavu výrobků	123.100 – Výrobky
Tržby v důsledku prodeje pšenice jarní – 4500 t	30 699 553,50	311 – Odběratelé	601 – Tržby za vlastní výrobky
Zaúčtování sklizně ječmenu ozimého	15 129 649,29	123.200 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodaného ječmenu ozimého – 2 149 t	12 299 457,66	583 – Změna stavu výrobků	123.200 – Výrobky
Tržby v důsledku prodeje ječmene ozimého – 2 149 t	13 529 403,43	311 – Odběratelé	601 – Tržby za vlastní výrobky
Zaúčtování nadojeného kravského mléka	9 650 679	123.300 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodaného kravského mléka – 925 hl	9 435 000	583 – Změna stavu výrobků	123.300 – Výrobky
Tržby v důsledku prodeje kravského mléka – 925 hl	10 378 500	311 – Odběratelé	601 – Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení podle IAS/IFRS

Tento úsek kapitoly bude věnován ocenění a účtování zemědělské produkce podle mezinárodních účetních standardů.

Ocenění

V tomto případě budou svými charaktery jak plodiny, tak mléko odpovídat zemědělské produkci podle IAS/IFRS. Všechna tato produkce představuje konzumovatelná aktiva. V návaznosti na tuto klasifikaci musí účetní jednotka přecenit zemědělskou produkci na fair value. Vzhledem k tomu, že se s těmito plodinami obchoduje na aktivních trzích nebude zjištění reálné hodnoty představovat komplikace. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví definují dobu, kdy má být zemědělská produkce přeceněna. V případě plodin se jedná o moment sklizně a u mléka dojení.

Pšenice jarní

Sklizeň pšenice jarní obvykle probíhá okolo poloviny srpna, tzn. k přecenění dojde v tomto termínu. Ke stanovení reálné hodnoty bude využita měsíční průměrná cena pšenice u zemědělských výrobců za srpen 2022, kdy dosahovala výše 7 821 Kč/t. (Ministerstvo zemědělství, 2023b)

Při přijmutí pšenice jarní na sklad po sklizni činila vnitropodniková cena 6 201,93 Kč/t. V tabulce 32 lze spatřit vývoj přecenění pšenice jarní na reálnou hodnotu.

Tabulka 32: Přecenění pšenice jarní na fair value

Pšenice jarní	
Sklizeň (tuny)	4 921,50
Vnitropodniková cena (Kč/t)	6 201,93
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	30 522 798,50
Fair value (reálná hodnota) (Kč/t)	7 821,00
Ocenění ve fair value (Kč)	38 491 051,50
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a fair value (Kč)	7 968 253,00

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost PROAGRO Medlov sklídila za rok 2022 celkem 4 291,50 tun pšenice jarní ve vnitropodnikové ceně 30 522 798,50 Kč. Fair value, neboli reálná hodnota získaná na základě údajů z aktivní burzy dosahovala v momentě sklizně 38 491 051,50 Kč. (Ministerstvo zemědělství, 2023b)

O rozdíl vzniklý přeceněním, konkrétně 7 968 253 Kč, by dle IAS/IFRS účetní jednotka měla navýšit účetní hodnotu pšenice jarní.

Následující tabulka demonstruje postup zaúčtování přecenění této plodiny, včetně jejího návazného prodeje.

Tabulka 33: Zaúčtování přecenění a návazného prodeje pšenice jarní

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Vnitropodnikové ocenění vyrobené pšenice jarní	30 522 798,5	Výrobky (plodiny)	Nedokončená zemědělská výroba
Rozdíl vzniklý přeceněním pšenice jarní na RH (FV)	7 968 253	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)	Výnosy z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Vyskladnění prodané pšenice jarní – 4500 t (ve VC)	27 908 685	Náklady spojené s prodejem výrobků	Výrobky (plodiny)
Úprava hodnoty při vyskladnění	7 285 815	Náklady spojené s přeceněním na fair value (reálnou hodnotu)	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Tržby v důsledku prodeje pšenice jarní – 4500 t	38 713 950	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Ječmen ozimý

Termín sklizně ječmenu ozimého běžně odpovídá období června až července. Společnost PROAGRO Medlov sklídila tuto plodinu na začátku července. Za účelem vymezení reálné ceny bude použita nejbližší měsíční průměrná cena ječmene u zemědělských výrobců, tzn. cena za září 2022, jež činila 6 413 Kč/t. (Ministerstvo zemědělství, 2023b)

Po sklizni podnik převedl ječmen ozimý na sklad ve vnitropodnikové ceně 5 723,34 Kč/t.

Tabulka 34 prezentuje chod přecenění této plodiny na fair value.

Tabulka 34: Přecenění ječmene ozimého na fair value

Ječmen ozimý	
Sklizeň (tuny)	2 643,50
Vnitropodniková cena (Kč/t)	5 723,34
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	15 129 649,29
Fair value (reálná hodnota) (Kč/t)	6 413,00
Ocenění ve fair value (Kč)	16 952 765,50
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a fair value (Kč)	1 823 116,21

Zdroj: vlastní zpracování

Podnik PROAGRO Medlov za rok 2022 vykázal sklizeň v součtu 2 643,50 tun ječmene ozimého v účetní hodnotě 30 522 798,50 Kč. Fair value obdržena z aktivní burzy odpovídala v momentu sklizně 38 491 051,50 Kč. (Ministerstvo zemědělství, 2023b) Identicky jako v přechozím případě by účetní jednotka měla rozdíl vyplývající z přecenění, specificky 1 823 116,21 Kč, přičíst k účetní hodnotě ječmenu ozimého.

Konkrétní postup účetní evidence přecenění této plodiny i s jejím dalším prodejem formuluje tabulka 35.

Tabulka 35: Zaúčtování přecenění a návazného prodeje ječmene ozimého

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Vnitropodnikové ocenění vyrobeného ječmenu ozimého	15 129 649,29	Výrobky (plodiny)	Nedokončená zemědělská výroba

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Rozdíl vzniklý přeceněním ječmenu ozimého na RH (FV)	1 823 116,21	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)	Výnosy z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Vyskladnění prodaného ječmenu ozimého – 2 149 t	12 299 457,66	Náklady spojené s prodejem výrobků	Výrobky (plodiny)
Úprava hodnoty při vyskladnění	1 482 079,34	Náklady spojené s přeceněním na fair value (reálnou hodnotu)	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Tržby v důsledku prodeje ječmenu ozimého – 2 149 t	15 159 690,70	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Kravské mléko

V součtu společnost PROAGRO Medlov za rok 2022 vyrobila 946 145 litrů kravského mléka. Jelikož se s mlékem na žádné aktivní burze neobchoduje, bude pro vymezení fair value aplikována realizační cena mléka za rok 2022, jež činí 11,38 Kč/l. (Ministerstvo zemědělství, 2024)

Analyzovaný podnik stanovil vnitropodnikovou cenu za jeden vyrobený litr mléka na 10,20 Kč. Výpočet reálné hodnoty mléka bude obdobný jako v případě plodin.

Tabulka 36 zobrazuje proces, jakým došlo k přecenění kravského mléka z vnitropodnikové ceny na reálnou hodnotu.

Tabulka 36: Přecenění kravského mléka na reálnou hodnotu

Kravské mléko	
Produkce (litry)	946 145,00
Vnitropodniková cena (Kč/l)	10,20
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	9 650 679,00
Fair value (reálná hodnota) (Kč/l)	11,38
Ocenění ve fair value (Kč)	10 767 130,10
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a fair value (Kč)	1 116 451,10

Zdroj: vlastní zpracování

Kravské mléko vyprodukované podnikem PROAGRO Medlov odpovídá vnitropodnikovému ocenění 9 650 679 Kč. Ovšem dle reálné hodnoty je účetní hodnota mléka podhodnocená o 1 116 451,10 Kč.

Záznam těchto transakcí v účetnictví lze zpozorovat v tabulce 37.

Tabulka 37: Účetní operace zaznamenávající přecenění a následný prodej kravského mléka

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Vnitropodnikové ocenění vyrobeného kravského mléka	9 650 679	Výrobky (živočišná produkce)	Nedokončená zemědělská výroba
Rozdíl vzniklý přeceněním mléka na RH (FV)	1 116 451,10	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)	Výnosy z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Vyskladnění prodaného kravského mléka – 925 hl	9 435 000	Náklady spojené s prodejem výrobků	Výrobky (živočišná produkce)
Úprava hodnoty při vyskladnění	1 091 500	Náklady spojené s přeceněním na fair value (reálnou hodnotu)	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Tržby v důsledku prodeje kravského mléka – 925 hl	11 579 150	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení dle US GAAP

Obsahem následujícího úseku práce bude ocenění a účtování zemědělské produkce na základě Amerických obecně uznávaných účetních předpisů.

Ocenění

Nejprve účetní jednotka musí identifikovat, zda zemědělská produkce splňuje kritéria k zařazení pod kodifikaci ASC 905 – Zemědělství či nikoliv a bude oceňována dle kodifikace Zásoby. Lze prohlásit, že získané komodity podmínky naplňují a tím pádem budou oceněny v souladu s kodifikací ASC 905 – Zemědělství. Účetní jednotka zemědělskou produkci ocení na úrovni reálné hodnoty zredukované o odhadované náklady na prodej. US GAAP nenařizují reklasifikaci ani přecenění zemědělské produkce po sklizni, respektive dojení.

Pšenice jarní

Účetní jednotka PROAGRO Medlov sklídila pšenici jarní cca v polovině srpna. Zvolila si ocenění této komodity po sklizni, kdy je zřejmý konečný výnos a stav plodiny. Za účelem vymezení reálné hodnoty došlo k využití obdobného údaje jako v případě ocenění dle IAS/IFRS, tzn. měsíční průměrné ceny pšenice u zemědělských výrobců za srpen 2022, jež dosahovala výše 7 821 Kč/t. (Ministerstvo zemědělství, 2023b)

Společnost odhaduje náklady na prodej ve výši 150 000 Kč, kdy se do těchto nákladů řadí mimo jiné přeprava.

Tabulka níže představuje ocenění pšenice jarní v souladu s US GAAP na úrovni čisté realizovatelné hodnoty.

Tabulka 38: Ocenění pšenice jarní v čisté realizovatelné hodnotě

Pšenice jarní	
Sklizeň (tuny)	4 921,50
Vnitropodniková cena (Kč/t)	6 201,93
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	30 522 798,50
Fair value (reálná hodnota) (Kč/t)	7 821,00
Ocenění ve fair value (Kč)	38 491 051,50
Odhadované náklady na prodej (Kč)	150 000,00
Ocenění v čisté realizovatelné hodnotě (Kč)	38 341 051,50
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a čisté realizovatelné hodnotě (Kč)	7 818 253,00

Zdroj: vlastní zpracování

Za rok 2022 podnik PROAGRO Medlov zvládl sklídit 4 291,50 tun pšenice jarní v účetní hodnotě 30 522 798,50 Kč. Na základě tržní ceny získané na burze došlo k přecenění účetní hodnoty na reálnou hodnotu, která odpovídala v momentu sklizně 38 491 051,50 Kč. Po odečtení předpokládaných nákladů spojených s prodejem vychází čistá realizovatelná hodnota této sklizně na 38 341 051,50 Kč.

Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a čisté realizovatelné hodnotě, konkrétně 7 818 253 Kč, by účetní jednotka měla dle US GAAP započítat do hodnoty aktiva.

Tabulka 39 prezentuje průběh zaúčtování ocenění pšenice jarní současně i s jejím navazujícím prodejem.

Tabulka 39: Průběh zaúčtování ocenění pšenice jarní v ČRH a následný prodej

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Vnitropodnikové ocenění vyrobené pšenice jarní	30 522 798,50	Sklizeň plodin	Výnos ze sklizně
Rozdíl vzniklý přeceněním pšenice jarní na RH (FV)	7 968 253	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)	Výnosy z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Odhadované náklady na prodej	150 000	Náklady na prodej	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Rozdíl vzniklý přeceněním pšenice jarní na ČRH (NRV)	7 818 253	Rozdíl z přecenění na NRV	Výnosy z přecenění na NRV
Vyskladnění prodané pšenice jarní – 4500 t (ve VC)	27 908 685	Náklady spojené s prodejem výrobků	Sklizeň plodin
Úprava hodnoty při vyskladnění	7 148 661,69	Náklady spojené s přeceněním na NRV	Rozdíl z přecenění na NRV
Tržby v důsledku prodeje pšenice jarní – 4500 t	38 563 081,36	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Ječmen ozimý

Začátkem července sklídil podnik PROAGRO Medlov celkem 2 643,50 tun ječmenu ozimého. Opět stanovil ocenění plodiny až po sklizni z obdobných důvodů jako v případě pšenice. Pro stanovení fair value byly použity identické hodnoty jako při přecenění dle IAS/IFRS, tzn. nejbližší měsíční průměrná cena ječmenu u zemědělských výrobců, tj. cena za září 2022, jež činila 6 413 Kč/t. (Ministerstvo zemědělství, 2023b)

Náklady související s prodejem sklizeného ječmenu predikuje společnost na 200 000 Kč.

Tabulka 40 demonstruje ocenění ječmenu ozimého podle Amerických obecně uznávaných účetních principů, tzn. čistou realizovatelnou hodnotou.

Tabulka 40: Ocenění ječmenu ozimého v čisté realizovatelné hodnotě

Ječmen ozimý	
Sklizeň (tuny)	2 643,50
Vnitropodniková cena (Kč/t)	5 723,34
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	15 129 649,29
Fair value (reálná hodnota) (Kč/t)	6 413,00
Ocenění ve fair value (Kč)	16 952 765,50
Odhadované náklady na prodej (Kč)	200 000,00
Ocenění v čisté realizovatelné hodnotě (Kč)	16 752 765,50
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a čisté realizovatelné hodnotě (Kč)	1 623 116,21

Zdroj: vlastní zpracování

Souhrn sklizeného ječmenu odpovídal vnitropodnikovému ocenění ve výši 15 129 649,29 Kč. Pomocí aktivní burzy došlo ke stanovení tržní hodnoty plodiny, která v okamžiku sklizně činila 16 952 765,50 Kč. Čistá realizovatelná hodnota sklizně po zredukování fair value o odhadované náklady na prodej dosahovala 16 752 765,50 Kč.

Rozdíl ve výši 1 623 116,21 Kč mezi vnitropodnikovou cenou a čistou realizovatelnou hodnotou by měla účetní jednotka v souladu s US GAAP evidovat jako zvýšení hodnoty aktiva.

V následující tabulce je předveden proces zaúčtování ocenění ječmenu ozimého souběžně s jeho následným prodejem.

Tabulka 41: Proces zaúčtování ocenění ječmenu ozimého v ČRH a následný prodej

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Vnitropodnikové ocenění vyrobeného ječmenu ozimého	15 129 649,29	Sklizeň plodin	Výnos ze sklizně
Rozdíl vzniklý přeceněním ječmenu ozimého na RH (FV)	1 823 116,21	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)	Výnosy z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Odhadované náklady na prodej	200 000	Náklady na prodej	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Rozdíl vzniklý přeceněním ječmenu ozimého na ČRH	1 623 116,21	Rozdíl z přecenění na NRV	Výnosy z přecenění na NRV
Vyskladnění prodaného ječmenu ozimého – 2 149 t	12 299 457,66	Náklady spojené s prodejem výrobků	Sklizeň plodin
Úprava hodnoty při vyskladnění	1 319 491,86	Náklady spojené s přeceněním na NRV	Rozdíl z přecenění na NRV
Tržby v důsledku prodeje ječmenu ozimého – 2 149 t	14 980 844,47	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Kravské mléko

Společnost PROAGRO Medlov vyprodukovala za rok 2022 celkem 946 145 litrů kravského mléka. Zvolila si ocenění této živočišné produkce ke konci účetního období, tzn. k 31.12.2022. Z důvodu neexistence aktivní burzy pro obchodní transakce s touto komoditou byla pro určení fair value využita identická hodnota jako v případě přecenění dle IAS/IFRS, tzn. realizační cena mléka za rok 2022, jež činí 11,38 Kč/l. (Ministerstvo zemědělství, 2024)

U této komodity společnost odhadla výši nákladů souvisejících s prodejem na 175 000 Kč. Zároveň byly odhadnuty i náklady na dokončení výroby ve výši 75 000 Kč.

Tabulka 42 prezentuje ocenění kravského mléka na základě čisté realizovatelné hodnoty vymezené US GAAP.

Tabulka 42: Ocenění kravského mléka v čisté realizovatelné hodnotě

Kravské mléko	
Skližeň (litry)	946 145,00
Vnitropodniková cena (Kč/l)	10,20
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	9 650 679,00
Fair value (reálná hodnota) (Kč/l)	11,38
Ocenění ve fair value (Kč)	10 767 130,10
Odhadované náklady na prodej (Kč)	175 000,00
Odhadované náklady na dokončení výroby (Kč)	75 000,00
Ocenění v čisté realizovatelné hodnotě (Kč)	10 517 130,10
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a čisté realizovatelné hodnotě (Kč)	866 451,10

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě vnitropodnikové ceny se hodnota kravského mléka vyprodukovaného společností za rok 2022 rovná 9 650 679 Kč. Nicméně ocenění na základě reálné hodnoty odpovídá 10 767 130,10 Kč, což naznačuje podhodnocení mléka o 1 116 451,10 Kč. Čistá realizovatelná hodnota mléka vychází po odečtení odhadovaných nákladů na 10 517 130,10 Kč.

Vzniklý rozdíl mezi oceněním v čisté realizovatelné hodnotě a vnitropodnikové ceně, tzn. 866 451,10 Kč, by účetní jednotka měla dle US GAAP započítat do hodnoty aktiva.

V tabulce 43 lze zpozorovat průběh účetní evidence ocenění a poté prodej kravského mléka.

Tabulka 43: Proces zaúčtování ocenění kravského mléka v ČRH a následný prodej

Účetní situace	Účetní hodnota operace (Kč)	Účtování	
		MD	D
Vnitropodnikové ocenění vyprodukovaného kravského mléka	9 650 679	Sklizeň plodin (mléko)	Výnos ze sklizně (mléko)
Rozdíl vzniklý přeceněním mléka na RH (FV)	1 116 451,10	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)	Výnosy z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Odhadované náklady na prodej	175 000	Náklady na prodej	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Odhadované náklady na dokončení	75 000	Náklady na dokončení	Rozdíl z přecenění na fair value (reálnou hodnotu)
Rozdíl vzniklý přeceněním mléka na ČRH	866 451,10	Rozdíl z přecenění na NRV	Výnosy z přecenění na NRV
Vyskladnění prodaného kravského mléka – 925 hl	9 435 000	Náklady spojené s prodejem výrobků	Sklizeň plodin (mléko)
Úprava hodnoty při vyskladnění	847 087,15	Náklady spojené s přeceněním na NRV	Rozdíl z přecenění na NRV
Tržby v důsledku prodeje kravského mléka – 925 hl	11 310 295,87	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.4 Sumarizace zjištěných odlišností

Za účelem lepší přehlednosti došlo k tvorbě dvou schémat, kde byly sjednoceny údaje z jednotlivých účtů rozdílů z přecenění jak podle IAS/IFRS, tak US GAAP.

Schéma 1: Propojení účtů souvisejících s přeceňováním biologických aktiv a zemědělské produkce na FV dle IAS/IFRS

Rozdíly z přecenění na RH (FV)		Náklady/Výnosy spojené s přeceněním na RH (FV)	
1) 18 896	3) 7 285 815	3) 7 285 815	1) 18 896
2) 7 968 253	5) 1 482 079,34	5) 1 482 079,34	2) 7 968 253
4) 1 823 116,21	7) 1 091 500	7) 1 091 500	4) 1 823 116,21
6) 1 116 451,10			6) 1 116 451,10
<hr/>		<hr/>	
KZ 1 067 321,97		KZ 1 067 321,97	

Zdroj: vlastní zpracování

Následující schéma sjednocuje rozdíly vzniklé přeceněním zemědělské produkce a biologických aktiv na NRV.

Schéma 2: Propojení účtů souvisejících s přeceňováním biologických aktiv a zemědělské produkce na NRV dle US GAAP

Rozdíly z přecenění na NRV		Náklady/Výnosy spojené s přeceněním na NRV	
1) 7 818 253	2) 7 148 661,69	2) 7 148 661,69	1) 7 818 253
3) 1 623 116,21	4) 1 319 491,86	4) 1 319 491,86	3) 1 623 116,21
5) 866 451,10	6) 847 087,15	6) 847 087,15	5) 866 451,10
<hr/>		<hr/>	
KZ 992 579,61		KZ 992 579,61	

Zdroj: vlastní zpracování

Dále je nutné podotknout, že v případě dojnic došlo k rozdílu mezi vnitropodnikovým oceněním a oceněním dle US GAAP kvůli snížení hodnoty dojnic prostřednictvím odpisů v akumulované výši 21 000 Kč za rok.

Komparace ocenění a účtování biologických aktiv napříč účetními předpisy

Zásadní rozdíl v rámci ocenění představuje způsob ocenění, ale i čas, kdy účetní jednotka aktiva musí ocenit. Zatímco ČÚL i US GAAP dávají přednost ocenění na bázi

pořizovacích cen, IAS/IFRS vyžaduje ocenění v reálné hodnotě zredukované o odhadované náklady související s prodejem. Reálnou hodnotu lze stanovit na základě tržních cen uváděných na aktivní burze. Standard IAS 41 umožňuje využití ocenění historickými náklady, ale pouze ve výjimečných případech a tuto metodu neupravuje. Zároveň IAS/IFRS požadují ocenění aktiv vždy při jejich prvním vykázání a poté ke každému rozvahovému dni. Česká účetní legislativa a Americké obecně uznávané účetní předpisy nepovolují přecenění na reálnou hodnotu, kdežto Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ano.

Z hlediska účtování se podle ČÚL biologická aktiva evidují na základě jejich kategorizace, buď v oběžných či stálých aktivech. IAS/IFRS nedefinují účetní jednotce povinné účetní modely, jimiž by se měla řídit a nechává to plně v jejich gesci. US GAAP říkají, že hospodářská zvířata by se měla účtovat dle kodifikace ASC 360-10. Konkrétní pokyny pak dává při účtování vinic, sadů a hájů. Plodiny pěstované a zvířata chovaná za účelem prodeje se poté účtují v souladu s kodifikací ASC-330.

Komparace ocenění a účtování zemědělské produkce napříč účetními předpisy

V rámci oceňování zemědělské produkce představuje primární odlišnost, že ČÚL ji neseparuje od zásob a oceňuje se tedy převážně historickou pořizovací cenou. Naproti tomu standard IAS 41 požaduje ocenění zemědělské produkce na úrovni fair value minus odhadované náklady na prodej či použití pouze v okamžiku sklizně. Základní bázi pro vymezení reálné hodnoty tvoří kótované ceny na aktivním trhu. Americké obecně uznávané účetní zásady stanovují, že zemědělská produkce (tzn. sklizená úroda a zvířata držena k prodeji) se oceňuje na úrovni fair value snížené o odhadované náklady na prodej či dokončení.

V souladu s českou účetní legislativou se o zemědělské produkci účtuje identicky, jako o zásobách. IAS/IFRS požadují neodlišení účtování zemědělské produkce od biologického majetku, z něhož bude následně sklizena. US GAAP stanovují, že pokud aktivum podnik drží s cílem prodeje či použití, účtuje se o něm jako o zásobách.

Vliv na finanční pozici společnosti

Na základě prezentovaných příkladů a rozdílů shrnutých ve schématu 1 lze konstatovat, že pokud by účetní jednotka oceňovala, účtovala a vykazovala biologická aktiva a zemědělskou produkci v souladu s IAS/IFRS, pak by došlo k nárůstu bilanční sumy

k rozvahovému dni o 1 067 321,97 Kč. Částka se skládá z rozdílů vzniklých přeceněním biologických aktiv a zemědělské produkce na reálnou hodnotu (fair value).

V případě, že by došlo k oceňování, účtování a vykazování aktiv biologického charakteru a zemědělské produkce na základě US GAAP, pak by vzrostla bilanční suma ke konci roku o 971 579,61 Kč. Tuto hodnotu naplňují zejména rozdíly z přecenění aktiv (viz schéma 2) na NRV, neboli čistou realizovatelnou hodnotu, nicméně do ní spadají i odpisy vytvořené v důsledku snížení hodnoty dojnic ve výši 21 000 Kč.

Vliv na výkonnost společnosti

Jestliže by společnost PROAGRO Medlov přešla na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, poté by došlo také ke změně ve výsledku hospodaření. Důsledkem nákladů vzniklých z přecenění na FV by se v rámci výsledovky společnosti zvýšila strana nákladů o 9 859 394,34 Kč. Rovněž by z obdobného důvodu společnost zaznamenala nárůst výnosů ve výši 10 926 716,31 Kč. Právě tyto změny by vyústily v konečné zvýšení výsledku hospodaření o rozdíl mezi náklady a výnosy, tzn. 1 067 321,97 Kč.

I v případě přechodu podniku na Americké obecně uznávané účetní předpisy by jeho výkonnost evidovala změnu. Došlo by k nárůstu nákladů o 9 336 240,7 Kč, kdy částka 9 315 240,70 Kč by odpovídala změnám v důsledku ocenění aktiv NRV (ČRH) a 21 000 Kč poté představuje zvýšení odpisů z důvodu snížení hodnoty dojnic. Výnosy podniku by vzrostly o 10 307 820,31 Kč. O odchylku mezi náklady a výnosy, konkrétně 971 579,61 Kč, by se zvýšil výsledek hospodaření.

5 Zhodnocení výsledků

Tato kapitola práce obsahuje prezentaci výsledných dopadů dílčích IAS/IFRS a US GAAP na finanční výkonnost a situaci společnosti PROAGRO Medlov.

5.1 Biologická aktiva

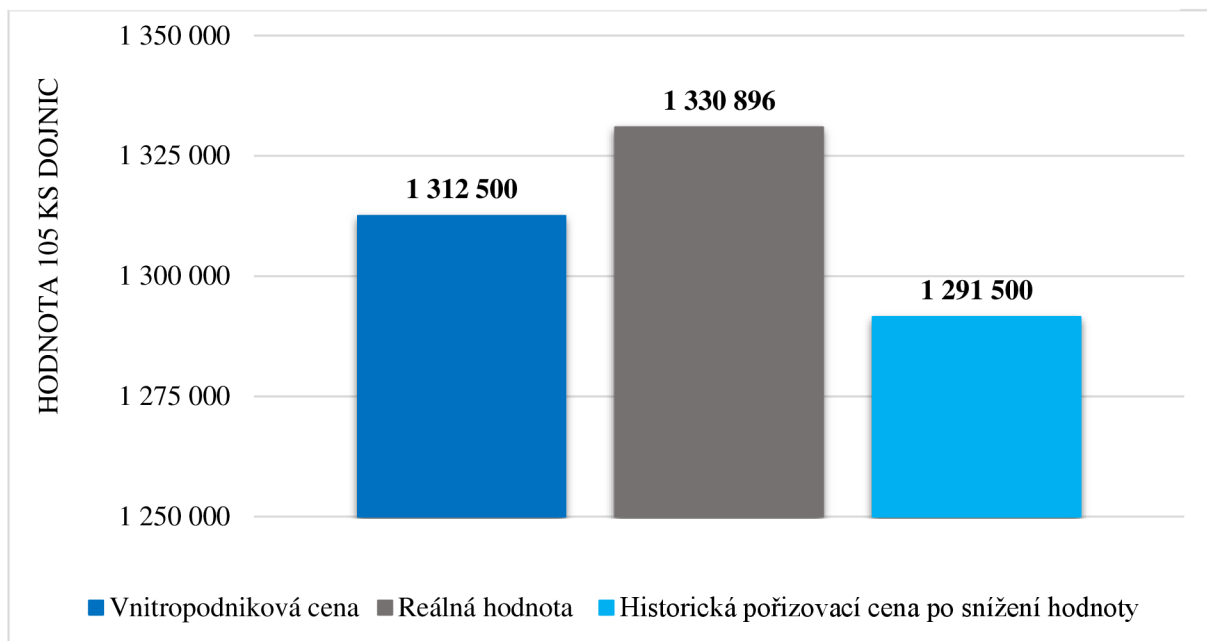
První odlišnost v průběhu aplikace mezinárodních účetních standardů a amerických obecně uznávaných účetních předpisů v oblasti biologických aktiv nastala při jejich klasifikaci. Z hlediska ČÚL se dělí na mladá zvířata (oběžná aktiva) a dospělá zvířata (stálá aktiva). Podle IAS/IFRS má účetní jednotka povinnost nejprve biologická aktiva kategorizovat na základě konzumace a zralosti. V souladu s US GAAP patří hospodářská zvířata (jako např. dojnice) pod kodifikaci ASC 360-10 a ostatní klasifikuje jako zásoby.

5.1.1 Oceňování

Při ocenění biologických aktiv došlo k identifikaci následujících rozdílů. Česká účetní legislativa stanovuje účetním jednotkám oceňovat biologická aktiva vytvořená vlastní činností na bázi skutečně vydaných nákladů na chov zvířat. Mezinárodní účetní standardy nařizují přecenit biologická aktiva na reálnou hodnotu. K určení reálné hodnoty se běžně využívají tržní ceny na aktivní burze, nicméně v daném případě taková burza neexistovala. Z toho důvodu byla použita průměrná cena za kilogram živé hmotnosti uváděná ČSÚ. Naproti tomu US GAAP vyžadují ocenit dojnice historickou pořizovací cenou, včetně souvisejících nákladů. Avšak účetní jednotky mají povinnost testovat aktiva na snížení hodnoty, díky čemuž byla zjištěna odlišnost v ocenění oproti ČÚL. Účetní jednotka si zvolila ke snížení hodnoty aktiv aplikaci odpisů ve formě rovnoměrné.

Konkrétní difference v hodnotách, jimiž odpovídalo ocenění dojnic podle jednotlivých účetních předpisů, znázorňuje graf 15.

Graf 15: Ocenění dojnic v rámci ČÚL, IAS/IFRS, US GAAP v Kč



Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 44 shrnuje rozdíly mezi oceněními na 1 dojnici a všechny dojnice celkem.

Tabulka 44: Diference mezi oceněními dojnic podle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP

Druh biologického aktiva	Ocenění ve VC (Kč)	Ocenění ve FV (Kč)	Rozdíl (Kč)	Rozdíl (%)	Ocenění v hist. PC po snížení hodnoty (Kč)	Rozdíl (Kč)	Rozdíl (%)
Dojnice 1 ks	12 500	12 675,2	175,2	1,4 %	12 300	-200	-1,6 %
Dojnice celkem	1 312 500	1 330 896	18 396	1,4 %	1 291 500	-21 000	-1,6 %

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě těchto poznatků lze říci, že společnost PROAGRO Medlov z pohledu IAS/IFRS podhodnocuje svá biologická aktiva. Naproti tomu podle US GAAP svá aktiva nadhodnocuje. Tyto závěry vyplývají z komparace cen, jimiž byla aktiva oceněna.

V případě IAS/IFRS by hodnota dojnic měla být o 1,4 % vyšší, konkrétně o 18 396 Kč. Není možné konstatovat, že by odlišnost vznikla z důvodu špatného ocenění, jedná se spíše o kolísavost cen těchto aktiv.

Z hlediska US GAAP společnost vykazuje o 1,6 % vyšší účetní hodnotu dojnic, než by měla činit. V základním ocenění se hodnota aktiv od ČÚL nelišila, nicméně zásadní vliv spočíval ve snížení hodnoty aktiv, jež má účetní jednotka povinnost provádět.

Souhrnně lze prohlásit, že finančně nejvýhodnější by pro společnost bylo ocenit biologická aktiva v souladu s IAS/IFRS.

5.1.2 Účtování

V rámci účtování byl rovněž identifikován rozdíl. Podle ČÚL se dojnice účtovaly jako dlouhodobý majetek, kdy jsou dány přesné instrukce, jak účtovat. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují účetním jednotkám volbu účetních modelů a nedávají jim přesné pokyny. Dojnice podle US GAAP podléhaly účtování v souladu s kodifikací ASC 360-10, nicméně úplně konkrétní pokyny tyto předpisy také nestanovují.

5.1.3 Vykazování

Rozdíl lze spatřit i ve vykazování biologických aktiv. Česká účetní legislativa nařizuje účetním jednotkám vykazovat dojnice na základě jejich kategorizace, tzn. dlouhodobý majetek. Požadavky od mezinárodních účetní standardů představují oddělení ve výkazu o finanční situaci biologických aktiv od jiných aktiv nebiologické povahy. Dále musí účetní jednotky klasifikovat biologická aktiva na konzumovatelná a plodící a nadále na zralá a nezralá. V případě dojnic by se tedy jednalo o plodící aktiva zralá. Rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu musí účetní jednotka v průběhu vykazovat ve výsledovce. Podle US GAAP musí účetní jednotky publikovat zůstatek hlavních kategorií odepisovatelných aktiv na základě hlavních tříd, v případě PROAGRO Medlov tedy dojnic. Rovněž musí vykázat sumu odpisů (tzn. 21 000 Kč) a metodu odpisování, zde lineární.

5.2 Zemědělská produkce

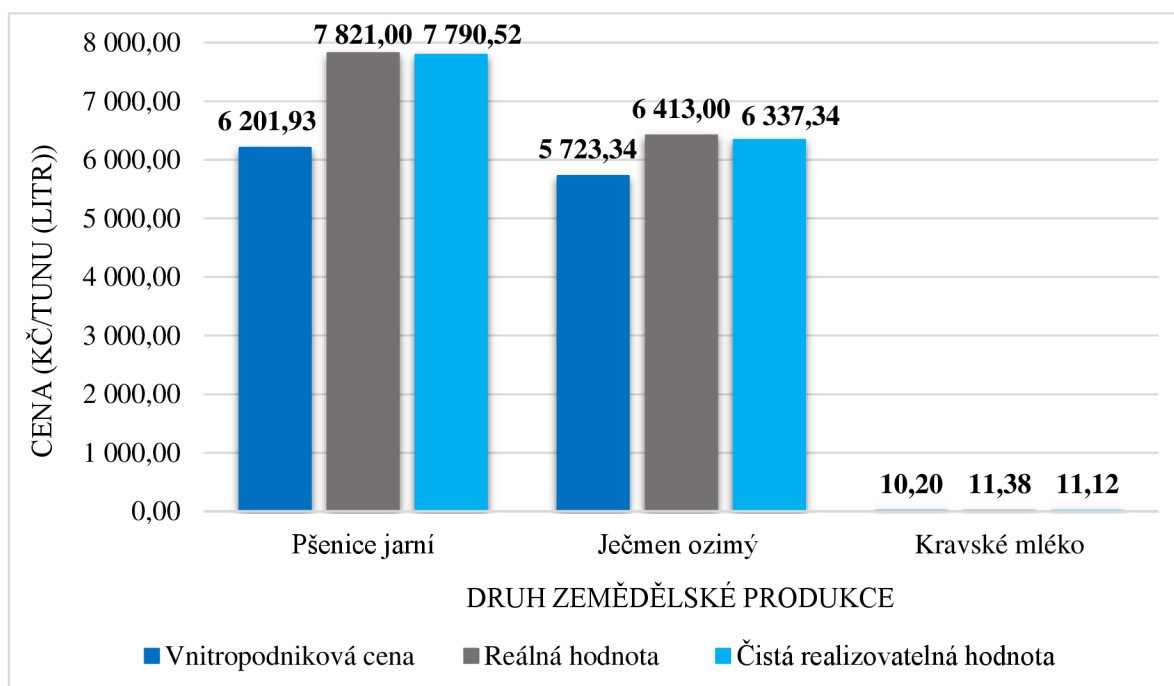
Následně proběhla komparace ocenění a účtování zemědělské produkce podle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP.

5.2.1 Oceňování

Prvotně k ocenění zemědělské produkce došlo k aplikaci ČÚL, jež stanovuje pro ocenění bázi historické pořizovací ceny. Základ spočívá v definici kalkulačního vzorce dle interních směrnic účetní jednotky, kdy lze využít stanovený obecný základní kalkulační vzorec úplných nákladů či jiný. Mezinárodní účetní standardy považují za samozřejmost přecenění zemědělské produkce na fair value podle zjištěných tržních cen na aktivní burze, eventuálně jinak. Přecenění musí probíhat v době sklizně u plodin a u mléka po dojení. V případě ocenění dle US GAAP bylo nutné nejprve zjistit, zda zemědělská produkce splňuje kritéria k zařazení pod kodifikaci ASC 905. Došlo k závěru, že ano a tím pádem se zemědělská produkce oceňovala reálnou hodnotou zredukovanou o odhadované náklady na prodej nebo dokončení.

Diference vzniklé při oceňování sklizených plodin a mléka lze zpozorovat v grafu 16.

Graf 16: Odchylky mezi oceněním ve VC, RH (FV) a ČRH (NRV)



Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka představuje odchylky mezi oceněním dílčích plodin a mléka a zároveň celkem za zemědělskou produkci.

Tabulka 45: Odchyly mezi oceněním zemědělské produkce dle ČÚL, IAS/IFRS, US GAAP

Druh	Ocenění ve VPC (Kč)	Ocenění ve FV (Kč)	Rozdíl (Kč)	Rozdíl (%)	Ocenění v hist. PC po snížení hodnoty (Kč)	Rozdíl (Kč)	Rozdíl (%)
Pšenice jarní	30 522 798,50	38 491 051,50	7 968 253,00	26,11	38 341 051,50	7 818 253,00	25,62
Ječmen ozimý	15 129 649,29	16 952 765,50	1 823 116,21	12,05	16 752 765,50	1 623 116,21	10,73
Kravské mléko	9 650 679,00	10 767 130,10	1 116 451,10	11,57	10 517 130,10	866 451,10	8,98
Celkem	55 303 126,79	66 210 947,10	10 907 820,31	19,72	65 610 947,10	10 307 820,31	18,64

Zdroj: vlastní zpracování

Z hodnot je zřejmé, že společnost PROAGRO Medlov zemědělskou produkci podhodnocuje. Podhodnocení lze konstatovat na základě komparace VC, FV a ČRH.

Nejméně podhodnocené aktivum dle IAS/IFRS i US GAAP představovalo mléko, kdy procentuální rozdíly vycházely nejnižší, tzn. 11,57 % oproti IAS/IFRS a 8,98 % proti US GAAP.

Opět není možné udělat závěr, že by společnost nekorektně oceňovala svou zemědělskou produkci. Jedná se spíše o kolísání a nestabilitu cen těchto komodit.

Při celkovém zhodnocení by pro společnost PROAGRO Medlov z finanční stránky nejlépe vycházelo ocenění dle IAS/IFRS.

5.2.2 Účtování

Rozdíl nastal i během účtování zemědělská produkce. Česká účetní legislativa udává účetním jednotkám povinnost, účtovat o zemědělské produkci obdobně jako o zásobách. Mezinárodní účetní standardy vyžadují účtovat zemědělskou produkci s biologickým aktivem, z něhož bude poté sklizena. US GAAP stanovují, že pokud aktivum podnik drží s cílem prodeje či použití, účtuje se o něm jako o zásobách.

5.2.3 Vykazování

Zemědělskou produkci v souladu s ČÚL společnost PROAGRO Medlov vykazovala v zásobách. Pokud by přešla na IAS/IFRS, pak záleží na klasifikaci zemědělské produkce. V případě plodin a mléka by vykazovala položky odděleně v rámci biologických aktivech od jiných aktiv charakterově nebiologických. Zároveň by musela publikovat v účetní

závěrce deskripci stanovení kategorizace aktiv. Jestliže by přešla na US GAAP, pak by podnik PROAGRO Medlov musel zahrnout výnosy z prodeje plodin a mléka (zemědělské produkce) do příjmů v období, kdy byly prodány či odlišně využity.

5.3 Vliv na finanční pozici a výkonnost společnosti

Přechod společnosti PROAGRO Medlov na IAS/IFRS by ovlivnil její finanční pozici následovně. Došlo by ke zvýšení bilanční sumy o 1 067 321,97 Kč. Hodnota odpovídá odchylkám pocházejícím z přecenění biologických aktiv a zemědělské produkce na fair value. Konkrétní pohyby lze spatřit ve schématu 1. V důsledku nárůstu nákladů, ale zároveň i výnosů, by se výkonnost společnosti PROAGRO Medlov zvýšila o 1 067 321,97 Kč.

Pokud by podnik přešel na US GAAP, pak by jeho finanční pozice rovněž zaznamenala změnu. V takovém případě by bilanční suma vzrostla o 971 579,61 Kč. Částka se skládá primárně z přecenění na čistou realizovatelnou hodnotu, ale zároveň do ní patří také odpisy, jež účetní jednotka provedla za účelem zjištění snížení hodnoty dojnic. Dílčí pohyby a částky obsahuje schéma 2. V souvislosti s přechodem na US GAAP by došlo ke změně také finanční výkonnosti společnosti. Výsledek hospodaření by zaznamenal nárůst o 971 579,61 Kč.

Na základě těchto vlivů lze konstatovat, že z hlediska finanční pozice i výkonnosti společnosti PROAGRO Medlov by bylo nejvýhodnější přejít na IAS/IFRS.

6 Závěr

Cílem této diplomové práce byla identifikace způsobů, jakými účetní jednotky oceňují, účtují a vykazují biologická aktiva a zemědělskou produkci v souladu s českou účetní legislativou. Další cíl představovalo odhalení odchylek v komparaci s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a Americkými obecně akceptovanými účetními principy (US GAAP). Současně měla práce za záměr kvantifikaci dopadů odlišností na finanční situaci a výkonnost zemědělských korporací.

V rámci České republiky došlo ke zjištění, že účetní jednotky postupují podle Zákona č. 563/1992, Sb., o účetnictví, vyhlášek a Českých účetních standardů. Za účelem jednoty účetních výkazů ve světě vznikly mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Americkými obecně uznávanými účetními předpisy (US GAAP) se řídí účetní jednotky nacházející se v USA. Podle některých autorů odborné literatury se jedná o nejpracovnější a nejkvalitnější účetní předpisy z celého světa.

Počátek literární rešerše spočíval v analyzování postavení zemědělství v rámci národního hospodářství České republiky k demonstraci jeho specifík. Následně se teoretická část práce zabývá legislativní regulací účetnictví v ČR. Navazuje problematika oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce a biologických aktiv dle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP. Literární rešerši uzavírá tabulka sjednocených odlišností mezi těmito třemi účetními předpisy.

Vlastní část práce byla rozložena do dvou oddílů. První z nich prostřednictvím expertních rozhovorů zkoumal, jaká je běžná praxe v oceňování, účtování a vykazování rostlinné a živočišné produkce v podnicích střední ekonomické velikosti, ve smyslu kategorizace podniků dle Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví. nacházejících se na území ČR. Ekonomická velikost byla zvolena z důvodu velmi pravděpodobné možnosti přechodu na IAS/IFRS. Ve většině případů realita přístupu účetních jednotek v rámci dané oblasti, již se práce zabývá, odpovídala teorii.

Pro druhý oddíl praktické části práce došlo k tvorbě fiktivního podniku, na němž byly demonstrovány identifikované odlišnosti v oceňování, účtování a vykazování zemědělské produkce a biologických aktiv mezi ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP. Elementární bázi údajů fiktivního podniku tvoří data ze zveřejněných účetních závěrek (k 31.12.2022) 865 zemědělských podniků velikostně nacházejících se nad středem, velkých a velmi velkých získaných v databázi FADN, viz příloha 4. Data vypovídající o živočišné a rostlinné

produkci fiktivního podniku prezentovaná ve této části práce byla rovněž získána pomocí hodnot uváděných v databázi FADN. Základní hodnoty pro ocenění zemědělské produkce byly čerpány z portálu eAGRI a FADN. V případě kravského mléka představovala vnitropodnikové ocenění hodnota jednotkových nákladů za rok 2022. Pro obdržení vnitropodnikové ceny rostlinných komodit byla využita databáze FADN, kdy došlo k vyfiltrování plodin a jejich cen za rok 2022.

Po utvoření podkladových dat následovala demonstrace odchylek v oblasti biologických aktiv a zemědělské produkce. První příklad rozebíral oceňování a účtování biologických aktiv. Bylo zjištěno, že podle české účetní legislativy se tato aktiva oceňují v případě vytvoření vlastní činností na bázi skutečně vydaných nákladů na chov zvířat. Pokud však účetní jednotka pořídí biologická aktiva za úplatu, pak dochází k jejich ocenění pořizovací cenou včetně nákladů vztahujících se k jejich pořízení. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví udávají povinnost biologická aktiva přecenit na reálnou hodnotu. K určení reálné hodnoty se běžně využívají tržní ceny na aktivní burze, nicméně v daném případě taková burza neexistovala. Naproti tomu US GAAP vyžadují ocenit dojnice historickou pořizovací cenou, včetně souvisejících nákladů. Avšak účetní jednotky mají povinnost testovat aktiva na snížení hodnoty, díky čemuž byla zjištěna odlišnost v ocenění oproti ČÚL. Biologická aktiva se podle ČÚL účtují v návaznosti na jejich kategorizaci. IAS/IFRS nestanovují povinné účetní modely, jimiž by se měly účetní jednotky řídit a nechává to plně v jejich gesci. US GAAP vymezují, že hospodářská zvířata by se měla účtovat dle kodifikace ASC 360-10. Konkrétní pokyny pak dávají při účtování vinic, sadů a hájů. Plodiny pěstované a zvířata chovaná za účelem prodeje se poté účtují v souladu s kodifikací ASC-330.

Druhá předváděná problematika se týkala ocenění a účtování zemědělské produkce. Česká účetní legislativa udává, že zemědělskou produkci mají účetní jednotky oceňovat historickými pořizovacími cenami. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují přecenit zemědělskou produkci na fair value pomocí zjištěných tržních cenách na aktivní burze, eventuálně jinak. Přeceňovat musí účetní jednotky v době sklizně u plodin a u mléka po dojení. Pro ocenění zemědělské produkce podle US GAAP bylo nutné nejprve zjistit, zda zemědělská produkce splňuje kritéria k zařazení pod kodifikaci ASC 905. Vyšlo najevo, že ano a tím pádem se zemědělská produkce oceňovala reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady na prodej či dokončení. Hlavní odlišností mezi předpisy představuje stanovení konkrétního postupu účtování. ČÚL vyžaduje účtovat o zemědělské produkci jako

o zásobách. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vyžadují účtovat zemědělskou produkci s biologickým aktivem, z něhož bude poté sklizena. Americké obecně uznávané účetní předpisy stanovují, že pokud aktivum podnik drží s cílem prodeje či použití, účtuje se o něm jako o zásobách.

Následně došlo ke komparaci vlivu prezentovaných rozdílů na finanční výkonnost a situaci společnosti PROAGRO Medlov. Bylo zjištěno, že s přechodem na IAS/IFRS by se finanční situace i výkonnost podniku zvýšila o 1 067 321,97 Kč. Jestliže by společnost přešla na US GAAP, pak by se zlepšila její finanční pozice i výkonnost o 971 579,61 Kč. Na základě těchto vlivů lze konstatovat, že z hlediska finanční pozice i výkonnosti společnosti PROAGRO Medlov by bylo nejvýhodnější přejít na IAS/IFRS.

7 Seznam použitých zdrojů

Knížní zdroje:

ANDRLÍK, B., FORMALOVÁ, L., DVOŘÁKOVÁ, K. a BASTLOVÁ, V. 2022. *Finanční účetnictví podnikatelského sektoru: pohled teorie a praxe*. Praha : Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-268-8.

BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M. 2006. *Mezinárodní účetnictví*. Ostrava : VŠB - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2006. ISBN 80-248-1181-2.

BRYCHTA, I., a další. 2022. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2023*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-641-9.

DUŠEK, J. 2019. *Vnitropodnikové účetnictví: praktický návod s podklady na jeho zavedení*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2019. ISBN 978-80-271-2544-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. 2022. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno : BizBooks, 2022. ISBN 978-80-265-1085-7.

DVOŘÁKOVÁ, D. 2017. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha : Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-907-7.

DVOŘÁKOVÁ, D. 2021. *Základy účetnictví*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2021. Sv. 3. aktualizované vydání. ISBN 978-80-7676-158-2.

Ernst & Young LLP. 2021. *International GAAP 2021*. New York : John Wiley & Sons Ltd., 2021. ISBN 978-1-119-77243-9.

FLOOD, M., J. 2021. *Wiley GAAP: Financial Statement Disclosure Manual*. Hoboken : John Wiley & Sons Inc, 2021. ISBN 978-1-118-57208-5.

HRUŠKA, V. 2019. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty - 2. vydání aneb Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. Praha : GRADA Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2245-5.

CHALUPA, J., a další. 2021. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021*. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-316-5.

JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. 2013. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha : GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.

JÍLEK, J. 2018. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

FLOOD, M., J. *Wiley GAAP 2023 : Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. Newark : John Wiley & Sons, Incorporated, 2022. ISBN 978-1-394-15268-1.

KRÁLOVÁ, M., HEJRET, M. 2022. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1.1.2022*. Praha : Grada Publishing, 2022. ISBN 978-80-271-3598-1.

KRUPOVÁ, L. 2019. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: interpretace a aplikace v podnikové praxi*. . Praha : VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-70-0.

LAZAR, J. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.

NOVOTNÝ, P. 2023. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2023*. Praha : Grada Publishing, 2023. ISBN 978-80-271-3979-8.

PKF International Ltd. . 2023. *Wiley 2023 Interpretation and Application of IFRS Standards*. Newark : John Wiley & Sons, Incorporated, 2023. ISBN 978-1-394-18632-7.

POLÁČKOVÁ, J., a další. 2010. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství*. Praha : Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. ISBN 978-80-86671-75-8 .

RYNEŠ, P. 2021. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021*. Olomouc : ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-303-5.

SHAMROCK, E. S. 2012. *IFRS and US GAAP: A Comprehensive Comparison*, . Hoboken : John Wiley & Sons, Inc. , 2012. ISBN 978-1-118-14430-5.

SKÁLOVÁ, J., SUKOVÁ, A. 2022. *Podvojně účetnictví 2022*. Praha : GRADA Publishing, 2022. ISBN 978-80-271-3595-0.

STROUHAL, J. 2022. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů, 4. vydání*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-281-7.

ŠINDELÁŘ, M., MÜLLEROVÁ, L. 2022. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s.* Praha : Grada Publishing, 2022. ISBN 978-80-271-3459-5.

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

Internetové zdroje:

Český statistický úřad. 2023. [Online] Český statistický úřad, 5. Červen 2023. [Citace: 10. Červen 2023.] https://www.czso.cz/csu/czso/pmz_cr.

Český statistický úřad. 2022. *Porovnání cen vybraných zemědělských a průmyslových výrobků a spotřebitelských cen potravinářského zboží*. [Online] ČSÚ, 2022. [Citace: 25. Leden 2024 .] <https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/shortUrl?su=3ec4fd75>.

Český statistický úřad. 2021. CZSO.cz. [Online] ČSÚ, 2. Prosinec 2021. [Citace: 11. Červen 2023.] <https://www.czso.cz/csu/czso/zemedelstvi-celkem-zpe8xbk364>.

The Financial Accounting Standards Board (FASB). 2009a. *Accounting Standard Codification Section 330 Inventories*. Norwalk : 2009.

The Financial Accounting Standards Board (FASB). 2009b. *Accounting Standard Codification Section 905 Agriculture*. Norwalk : 2009.

Ministerstvo financí ČR. Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví. *Zákony pro lidi.cz*. [Online] [Citace: 15. 07 2023.] <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.

Ministerstvo zemědělství. 2024. eAGRI. [Online] Ministerstvo zemědělství, 8. Leden 2024. [Citace: 27. Leden 2024.] <https://eagri.cz/public/portal/mze/zemedelstvi/zivocisnavyroba/zivocisne-komodity/mleko-a-mlecne-vyrobyky>.

Ministerstvo zemědělství. 2023a. *ZPRÁVA O STAVU ZEMĚDĚLSTVÍ ČR „ZELENÁ ZPRÁVA“*. [Online] 26. Duben 2023. https://eagri.cz/public/web/file/723628/ZZ21_V3_TEXT_09._08._2022.pdf.

Ministerstvo zemědělství. 2023b. eAGRI. [Online] Ministerstvo zemědělství, 20. Prosinec 2023. [Citace: 27. Leden 2024.] <https://eagri.cz/public/portal/mze/publikace/situacni-vyhledove-zpravy/roslinne-komodity/obiloviny>

Národní účetní rada. 2016. *Interpretace I – 35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností*. [Interpretace] 2016.

Ústav zemědělské ekonomiky a informací. 2024. FADN (Farm Accountancy Data Network). [Online] Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 08. Leden 2024. [Citace: 27. Leden 2024.] <https://public.fadn.cz/>.

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů, schémat a zkratk

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1: Kalkulační vzorec úplných nákladů užívaný v rostlinné produkci	87
Obrázek 2: Kalkulační vzorec úplných nákladů užívaný pro živočišnou výrobu.....	96

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1: Právní formy subjektů v zemědělství a jejich podíl na obhospodařené půdě za rok 2020	22
Tabulka 2: Kritéria účetních jednotek pro zařazení do dané kategorie.....	25
Tabulka 3: Kategorizace biologických aktiv	29
Tabulka 4: Kategorizace aktiv v rostlinné produkci	41
Tabulka 5: Evidence rostlinné výroby v účetnictví v ČR	42
Tabulka 6: Účtování nedokončené rostlinné produkce.....	45
Tabulka 7: Účtování pěstitelských celků trvalých porostů	47
Tabulka 8: Účetní způsob evidence lesních porostů	49
Tabulka 9: Báze pro kategorizaci zvířat	50
Tabulka 10: Účetní zachycení a vykazování zvířat v oběžném majetku	54
Tabulka 11: Účtování zvířat v oběžných aktivech.....	55
Tabulka 12: Účtování zvířat v rámci dlouhodobých aktiv.....	58
Tabulka 13: Příklady biologických aktiv a zemědělské produkce.....	62
Tabulka 14: Srovnání úpravy účetních témat v souladu s ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP....	77
Tabulka 15: Souhrn pěstovaných druhů plodin a jejich přibližná plocha (v ha) k 31.12.2022	85
Tabulka 16: Statistické charakteristiky plodin k 31.12.2022 (v ha)	86
Tabulka 17: Souhrn jednotlivých druhů a přibližné velikost živočišné výroby k 31.12.2022 (v ks, hejnech atd.) a produkce mléka (hl)	93
Tabulka 18: Statistické charakteristiky skotu (ks) k 31.12.2022	93
Tabulka 19: Statistické charakteristiky produkce mléka (hl) k 31.12.2022.....	94
Tabulka 20: Stavby skotu k 31.12.2022 společnosti PROAGRO Medlov a.s.....	103
Tabulka 21: Vnitropodnikové ocenění skotu v souladu s ČÚL	104
Tabulka 22: Účtování o biologických aktivech	105
Tabulka 23: Přecenění dojnic na reálnou hodnotu.....	106
Tabulka 24: Zaúčtování rozdílů z přecenění dojnic k 31.12.2022 dle IAS/IFRS.....	107
Tabulka 25: Ocenění dojnic historickými náklady	107
Tabulka 26: Účetní evidence snížení hodnoty dojnic	108
Tabulka 27: Účetní hodnota dojnic po snížení jejich hodnoty.....	109
Tabulka 28: Zemědělská produkce podniku PROAGRO Medlov za rok 2022.....	109
Tabulka 29: Vnitropodnikové ocenění rostlinné produkce.....	110
Tabulka 30: Vnitropodnikové ocenění kravského mléka	110
Tabulka 31: Účetní operace zemědělské produkce.....	111
Tabulka 32: Přecenění pšenice jarní na fair value	112
Tabulka 33: Zaúčtování přecenění a návazného prodeje pšenice jarní	113
Tabulka 34: Přecenění ječmene ozimého na fair value.....	114
Tabulka 35: Zaúčtování přecenění a návazného prodeje ječmene ozimého.....	114
Tabulka 36: Přecenění kravského mléka na reálnou hodnotu.....	116

Tabulka 37: Účetní operace zaznamenávající přecenění a následný prodej kravského mléka	116
Tabulka 38: Ocenění pšenice jarní v čisté realizovatelné hodnotě	118
Tabulka 39: Průběh zaúčtování ocenění pšenice jarní v ČRH a následný prodej	118
Tabulka 40: Ocenění ječmenu ozimého v čisté realizovatelné hodnotě	120
Tabulka 41: Proces zaúčtování ocenění ječmenu ozimého v ČRH a následný prodej	120
Tabulka 42: Ocenění kravského mléka v čisté realizovatelné hodnotě	122
Tabulka 43: Proces zaúčtování ocenění kravského mléka v ČRH a následný prodej	123
Tabulka 44: Diference mezi oceněními dojnic podle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP	128
Tabulka 45: Odchylky mezi oceněním zemědělské produkce dle ČÚL, IAS/IFRS, US GAAP.....	131

8.3 Seznam grafů

Graf 1: Umístění sektoru zemědělství uvnitř národního hospodářství ČR v letech 2012–2021	18
Graf 2: Vývoj počtu zaměstnanců v sektoru zemědělství, lesnictví a rybářství v letech 2000–2022	20
Graf 3: Vývoj výše průměrné hrubé měsíční mzdy v letech 2000–2022	21
Graf 4: Podíl obhospodařované půdy jednotlivých subjektů za rok 2020	23
Graf 5: Skladba činností podnikání v dílčích podnicích	84
Graf 6: Podíl pěstovaných druhů plodin a jejich přibližná plocha (ha) k 31.12.2022	85
Graf 7: Periodicita aktualizací hodnot nákladů dle reakcí expertů	88
Graf 8: Odpovědi týkající se následného přecenění rostlinné produkce po vyčíslení skutečných nákladů	89
Graf 9: Vyhodnocení přiřazování nákladů na hlavní a vedlejší produkt včetně poměru	90
Graf 10: Produkce mléka (hl) za rok 2022 jednotlivých společností v porovnání s mediánem	95
Graf 11: Instituce přezkoumávající kalkulační vzorec pro živočišnou produkci	97
Graf 12: Způsob ocenění nově narozeného zvířete členícího se do oběžného majetku včetně jeho přírůstků během biologické přeměny	98
Graf 13: Metoda přiřazení nepřímých nákladů na výkon v živočišné produkci	99
Graf 14: Účtování přeřazení zvířete ze základního stáda do výkrmu (z DM do OM).....	100
Graf 15: Ocenění dojnic v rámci ČÚL, IAS/IFRS, US GAAP v Kč	128
Graf 16: Odchylky mezi oceněním ve VC, RH (FV) a ČRH (NRV)	130

8.4 Seznam schémat

Schéma 1: Propojení účtů souvisejících s přečtením biologických aktiv a zemědělské produkce na FV dle IAS/IFRS	124
Schéma 2: Propojení účtů souvisejících s přečtením biologických aktiv a zemědělské produkce na NRV dle US GAAP	124

8.5 Seznam použitých zkratk

ČR Česká republika

ČRH	Čistá realizovatelná hodnota
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚL	Česká účetní legislativa
D	Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
FV	Fair value
HDP	Hrubý domácí produkt
HPH	Hrubá přidaná hodnota
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
Kč	Koruny české
MD	Má dáti
NRV	Net Realizable Value
RH	Reálná hodnota
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VC	Vnitropodniková cena
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Přílohy

Příloha 1: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele	144
Příloha 2: Rozvaha k 31.12.2022 fiktivního podniku	146
Příloha 3: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2022 fiktivního podniku	150
Příloha 4: Filtrace dat v Modulu FADN RESEARCH/DATA	152
Příloha 5: Struktura expertních rozhovorů	153
Příloha 6: Informace o provedených rozhovorech	156

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

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

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

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

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

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

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám

- 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům

- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

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

Účtová třída 1 - ZÁSoby

11 - Materiál

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

12 - Zásoby vlastní činnosti

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

13 - Zboží

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

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

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

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží

- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 - Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 - Peněžní prostředky v pokladně

- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

22 - Peněžní prostředky na účtech

- 221 - Bankovní účty
- 23 - Krátkodobé úvěry
- 231 - Krátkodobé úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

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

25 - Krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty
- 261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky
- 32 - Závazky (krátkodobé)
- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě

- 324 - Přijaté provozní zálohy

- 325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

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

34 - Zúčtování daní a dotací

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

35 - Pohledávky za společníky

- 351 - Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsané základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 - Pohledávky ke společníkům společnosti

36 - Závazky ke společníkům

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

37 - Jiné pohledávky a závazky

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

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv

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

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

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

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

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

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Zálogy na podíly na zisku

45 - Rezervy

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

46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 - Dlouhodobé úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv

- 473 - Emitované dluhopisy

- 474 - Závazky z nájmu a pachtu

- 475 - Dlouhodobé přijaté zálogy

- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě

- 479 - Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY

50 - Spotřebované nákupy

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

51 - Služby

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

52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

- 523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací

- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění

- 525 - Ostatní sociální pojištění

- 526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele

- 527 - Zákonné sociální náklady

- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daň a poplatky

- 531 - Daň silniční

- 532 - Daň z nemovitých věcí

- 538 - Ostatní daň a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

- 542 - Prodaný materiál

- 543 - Dary

- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

- 545 - Ostatní pokuty a penále

- 546 - Odpis pohledávky

- 547 - Mimořádné provozní náklady

- 548 - Ostatní provozní náklady

- 549 - Manka a škody z provozní činnosti

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

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného

- majetku

- 552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů

- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období

- 557 - Zúčtování oprávků k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti

- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly

- 562 - Úroky

- 563 - Kursové ztráty

- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů

- 565 - Náklady z finančního majetku

- 566 - Náklady z derivátových operací

- 567 - Mimořádné finanční náklady

- 568 - Ostatní finanční náklady

- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv

- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 - Změna stavu nedokončené výroby

- 582 - Změna stavu polotovarů

- 583 - Změna stavu výrobků

- 584 - Změna stavu zvířat

- 585 - Aktivace materiálu a zboží

- 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb

- 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

- 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

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

- 591 - Daň z příjmů splatná

- 592 - Daň z příjmů odložená

- 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů

- 596 - Převed podílu na výsledku hospodaření společníkům

- 597 - Převed provozních nákladů

- 598 - Převed finančních nákladů

- 599 - Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 - VÝNOSY

- 601 - Tržby za vlastní výroby

- 602 - Tržby z prodeje služeb

- 604 - Tržby za zboží

- 601 - Tržby za vlastní výroby

- 602 - Tržby z prodeje služeb

- 604 - Tržby za zboží

64 - Jiné provozní výnosy

- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

- 642 - Tržby z prodeje materiálu

- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek

- 647 - Mimořádné provozní výnosy

- 648 - Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

- 662 - Úroky

- 663 - Kursové zisky

- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů

- 665 - Výnosy z finančního majetku

- 666 - Výnosy z derivátových operací

- 667 - Mimořádné finanční výnosy

- 668 - Ostatní finanční výnosy

69 - Převedové účty

- 697 - Převed provozních výnosů

- 698 - Převed finančních výnosů

- 699 - Výnosy hospodářských středisek

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvažné

- 701 - Počáteční účet rozvažný

- 702 - Konečný účet rozvažný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha 2: Rozvaha k 31.12.2022 fiktivního podniku

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA (BILANCE)

ke dni 31.12.2022

(v celých tisících Kč)

IČ

231 13 123

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

PROAGRO Medlov a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Zemědělská 789,

Medlov

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001	66 009	-22 052	43 957	36 113
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	1	0	1	1
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003	47 591	-22 052	25 539	22 162
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004	25	-6	19	19
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0	0
2	Ocenitelná práva	006	15	-6	9	10
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007	5	-4	1	0
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008	10	-2	8	10
3	Goodwill	009	9	0	9	9
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	1	0	1	0
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012	0	0	0	0
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	1	0	1	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014	46 675	-22 046	24 629	21 445
B. II. 1	Pozemky a stavby	015	30 033	-11 900	18 133	16 046
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016	8 513	0	8 513	7 412
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017	21 520	-11 900	9 620	8 634
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	14 250	-9 348	4 902	4 096
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	21	0	21	1
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	1 511	-798	713	671
	<i>B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021	109	-29	80	53
	<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	1 376	-756	620	607
	<i>B.II.4.3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	26	-13	13	11
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	860	0	860	631
	<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	98	0	98	60
	<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	762	0	762	571
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027	891	0	891	698
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	491	0	491	412
2	Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	029	11	0	11	0
3	Podíly - podstatný vliv	030	191	0	191	134
4	Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0	5
5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	181	0	181	128
6	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0	0
7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	17	0	17	19
	<i>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</i>	035	17	0	17	19
	<i>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>	036	0	0	0	0

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037	17 998	0	17 998	13 221
C. I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038	10 352	0	10 352	6 446
C. I. 1	Materiál	039	1 155	0	1 155	695
2	Nedokončená výroba a polotovary	040	1 695	0	1 695	1 399
3	Výrobky a zboží	041	5 726	0	5 726	2 853
	<i>C.I.3.1. Výrobky</i>	042	5 660	0	5 660	2 796
	<i>C.I.3.2. Zboží</i>	043	66	0	66	57
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	1 665	0	1 665	1 466
5	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	111	0	111	33
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046	5 145	0	5 145	4 581
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	390	0	390	162
	<i>C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048	249	0	249	28
	<i>C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049	39	0	39	29
	<i>C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv</i>	050	0	0	0	0
	<i>C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka</i>	051	5	0	5	11
	<i>C.II.1.5. Pohledávky - ostatní</i>	052	97	0	97	94
	<i>C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky</i>	053	43	0	43	43
	<i>C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy</i>	054	0	0	0	0
	<i>C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní</i>	055	5	0	5	9
	<i>C.II.1.5.4. Jiné pohledávky</i>	056	49	0	49	42
2	Krátkodobé pohledávky	057	4 755	0	4 755	4 419
	<i>C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058	2 274	0	2 274	2 094
	<i>C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059	269	0	269	223
	<i>C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv</i>	060	38	0	38	14
	<i>C.II.2.4. Pohledávky - ostatní</i>	061	2 174	0	2 174	2 088
	<i>C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky</i>	062	24	0	24	54
	<i>C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	063	1	0	1	0
	<i>C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky</i>	064	739	0	739	773
	<i>C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	065	211	0	211	127
	<i>C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní</i>	066	506	0	506	463
	<i>C.II.2.4.6. Jiné pohledávky</i>	067	693	0	693	671
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068	0	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0	0
2	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0	0
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071	2 501	0	2 501	2 194
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	072	64	0	64	56
2	Peněžní prostředky na účtech	073	2 437	0	2 437	2 138
D. I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074	419	0	419	729
D. I. 1	Náklady příštích období	075	82	0	82	391
2	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0	0
3	Příjmy příštích období	077	337	0	337	338

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	078	43 957	36 113
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079	29 436	23 796
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 83)	080	6 514	6 319
1	Základní kapitál	081	6 461	6 250
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082	52	69
3	Změny základního kapitálu	083	1	0
A. II.	Ážio (ř. 85 až 86)	084	1 258	1 299
A. II. 1	Ážio	085	69	57
2	Kapitálové fondy	086	1 189	1 242
	A.II.2.1.Ostatní kapitálové fondy	087	986	1 063
	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	169	145
	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089	34	34
	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0	0
	A.II.2.5.Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0	0
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	092	6 990	6 202
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	2 556	2 172
2	Statutární a ostatní fondy	094	4 434	4 030
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	095	10 826	8 751
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096	10 826	8 751
2	Neuhrazená ztráta minulých let	097	0	0
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	099	3 848	1 225
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100	0	0
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101	14 308	12 235
B. I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102	317	221
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	103	5	4
2	Rezerva na daň z příjmů	104	12	8
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	100	75
4	Ostatní rezervy	106	200	134
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	13 991	12 014
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 +115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108	7 485	7 019
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109	10	8
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110	0	0
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111	10	8
2	Závazky k úvěrovým institucím	112	5 655	5 187
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113	1	7
4	Závazky z obchodních vztahů	114	142	145
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	117	155
7	Závazky - podstatný vliv	117	3	6
8	Odložený daňový závazek	118	549	445
9	Závazky - ostatní	119	1 008	1 066
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120	87	106
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121	1	1
	C.I.9.3. Jiné závazky	122	920	959

označ	PASIVA		řád	Běžné úč.	Min.úč.
a	b		c	období	období
				5	6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)		123	6 506	4 995
C. II. 1	Vydané dluhopisy		124	0	1
	<i>C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy</i>		125	0	0
	<i>C.II.1.2. Ostatní dluhopisy</i>		126	0	1
	2 Závazky k úvěrovým institucím		127	1 385	1 073
	3 Krátkodobé přijaté zálohy		128	72	82
	4 Závazky z obchodních vztahů		129	2 853	2 364
	5 Krátkodobé směnky k úhradě		130	0	0
	6 Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		131	823	563
	7 Závazky - podstatný vliv		132	125	6
	8 Závazky ostatní		133	1 248	906
	<i>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</i>		134	230	172
	<i>C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci</i>		135	64	36
	<i>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</i>		136	227	197
	<i>C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>		137	141	121
	<i>C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace</i>		138	252	114
	<i>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</i>		139	81	87
	<i>C.II.8.7. Jiné závazky</i>		140	253	179
D. I.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)		141	213	82
D. I. 1	Výdaje příštích období		142	102	70
D. I. 2	Výnosy příštích období		143	111	12
Právní forma účetní jednotky :			akciová společnost		
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :			zemědělská výroba		
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou			
17.03.23					

Příloha 3: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2022 fiktivního podniku

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31. prosince 2022 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky PROAGRO Medlov a.s.	
		IČ 231 13 123		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Zemědělská 789, Medlov	
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu - druhové členění					
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	54 607	14 343	
II.	Tržby za prodej zboží	02	628	530	
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	15 292	11 677	
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	538	460	
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	05	10 638	7 614	
A. 3	Služby	06	4 116	3 603	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07	35 643	19	
C.	Aktivace	08	-569	-529	
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	4 371	4 019	
D. 1.	Mzdové náklady	10	3 222	2 965	
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	1 149	1 054	
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	1 045	954	
D. 2.2.	Ostatní náklady	13	104	100	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	2 258	2 091	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	2 258	2 091	
E. 1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	2 258	2 091	
E. 1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0	
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0	
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	0	0	
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	5 341	5 196	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21	771	734	
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22	273	242	
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	4 297	4 220	
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	1 148	1 206	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	260	414	
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	227	196	
F. 3.	Daně a poplatky	27	97	100	
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	56	32	
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	508	464	
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	2 433	1 586	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 +33)	31	9	31
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	9	31
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	1	14
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 +37)	35	0	0
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	8
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 41 + 42)	39	82	16
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	82	16
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	31	5
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 45 +46)	43	335	200
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	335	200
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	117	102
K.	Ostatní finanční náklady	47	89	85
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47)	48	-248	-163
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48)	49	2 185	1 423
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)	50	0	0
L. 1	Daň z příjmů splatná	51	0	0
L. 2	Daň z příjmů odložená	52	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 59 - 50)	53	2 185	1 423
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54	-3	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 53 - 54)	55	2 188	1 423
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	60 784	20 218
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
17.03.23				

Příloha 4: Filtrace dat v Modulu FADN RESEARCH/DATA

Modul FADN RESEARCH/DATA

◀ Zpět na výběr sloupců

Výběr filtrů

Vykreslit tabulku ▶

Vybrané podniky 865 / 1315 | 66%

Vyberte rok

<input type="radio"/> 2001	<input type="radio"/> 2002	<input type="radio"/> 2003	<input type="radio"/> 2004
<input type="radio"/> 2005	<input type="radio"/> 2006	<input type="radio"/> 2007	<input type="radio"/> 2008
<input type="radio"/> 2009	<input type="radio"/> 2010	<input type="radio"/> 2011	<input type="radio"/> 2012
<input type="radio"/> 2013	<input type="radio"/> 2014	<input type="radio"/> 2015	<input type="radio"/> 2016
<input type="radio"/> 2017	<input type="radio"/> 2018	<input type="radio"/> 2019	<input type="radio"/> 2020
<input type="radio"/> 2021	<input checked="" type="radio"/> 2022		

Typ databáze

Podniky zveřejněné ve FADN EU

Podniky zveřejněné ve FADN ČR

Ekonomická velikost

Velmi malé

Malé

Pod středem

Nad středem

Velké

Velmi velké

Výrobní zaměření

Polní výroba

Zahradnictví

Vinařství

Trvalé kultury

Produkce mléka

Chov skotu

Chov prasat a drůbeže

Smlíšená výroba

Příloha 5: Struktura expertních rozhovorů

Oceňování, účtování a vykazování živočišné a rostlinné produkce

1. Název organizace:
2. Právní forma organizace:
3. Kategorie účetní jednotky:
 - a. Mikro
 - b. Malá
 - c. Střední
 - d. Velká
4. V čem spočívá činnost Vašeho podnikání?
 - a. Rostlinná výroba
 - b. Živočišná výroba
 - c. Přidružená výroba
 - d. Pomocná výroba
 - e. Nezemědělská výroba jiného charakteru
5. Má Vaše organizace povinnost auditu?
6. Podle jakých standardů účtujete?
7. Jakým způsobem členíte náklady?
 - a. Podle druhu
 - b. Podle účelu

Rostlinná výroba

1. Prosím uveďte jednotlivé druhy plodin v rámci rostlinné výroby a přibližnou velikost plochy, na které je rostlinná výroba realizována k 31.12.2022 (v ha):

Část A. Oceňování

1. Využíváte pro ocenění rostlinné produkce obdobný vzorec úplných nákladů?

Kalkulační vzorec užívaný v rostlinné produkci
1. Nakoupená sadba a osiva
2. Vlastní sadba a osiva
3. Nakoupená hnojiva
4. Vlastní hnojiva
5. Prostředky k ochraně rostlin
6. Ostatní přímý materiál (spotřeba nářadí, obalů atd.)
7. Ostatní přímé služby a náklady <ol style="list-style-type: none">a. daň z pozemků a nemovitých věcíb. nájemné za půduc. spotřeba energie a jiných dodávek, jež nelze skladovat, tedy plyn a vodad. pohonné hmoty a další
8. Mzdové náklady
9. Odpisy DHM a DNM
10. Náklady týkající se pomocných aktivit
11. Výrobní režie
12. Správní režie

2. Jaká je struktura Vašeho kalkulačního vzorce pro rostlinnou výrobu? *(Pokud byla předchozí odpověď "Ne".)*
3. Provádíte pravidelné aktualizace hodnot jednotlivých položek nákladů v kalkulačním vzorci?
4. Jak často aktualizujete hodnoty nákladů? *(Pokud byla předchozí odpověď "Ano")*
 - a. 1x čtvrtletně
 - b. 1x za půl roku
 - c. 1x za rok
 - d. 1x za 2 roky
 - e. 1x za 5 let
5. Byla někdy provedena změna některé z položek Vašeho kalkulačního vzorce?
6. Jaká položka/jaké položky byly změněny a z jakých důvodů? *(Jestliže jste v minulé otázce odpověděli "Ano")*
7. Provádíte po vyčíslení skutečných vlastních nákladů rostlinné produkce další přecenění?
8. Jakou metodou rozvrhujete nepřímé náklady na kalkulační jednici?
9. Jakým způsobem přiřazujete náklady na hlavní a vedlejší produkt a v jakém poměru?
10. Shledáváte ocenění rostlinné produkce založené na vybrané kalkulaci za korektní a objektivní? Prosím, uveďte i odůvodnění.

Část B. Účtování

1. Jak účtujete přímé náklady související s pěstováním rostlin v oběžných aktivech v průběhu roku?
 - a. Narůstající metodou na účet 121.xxx/581.xxx
 - b. Jiné:
2. Vedete analytickou evidenci k účtování nedokončené rostlinné produkce se sklizní ve dvou rozdílných účetních obdobích?
3. Dosahují Vámi stanovené účetní odpisy identické výše jako odpisy daňové?

Část C. Vykazování

1. Uvádíte v příloze k účetní závěrce informace týkající se způsobu stanovení hodnoty nedokončené výroby s plánovanou sklizní v následujícím období?
2. Zobrazuje podle Vašeho názoru kategorizace aktiv biologické povahy v rámci české účetní legislativy věrně a pravdivě skutečnost? *(Prosím uveďte důvod)*
3. Považujete vykazování biologických aktiv v souladu s českými účetní předpisy za problematické?

Živočišná produkce

1. Prosím uveďte jednotlivé druhy a přibližnou velikost živočišné výroby k 31.12.2022 (v ks, hejnech atd.) a produkci mléka (hl.) za daný účetní rok:

Část A. Oceňování

1. Využíváte pro ocenění živočišné produkce obdobný vzorec úplných nákladů?

Kalkulační vzorec užívaný v živočišné produkci
1. Nakoupená steliva a krmiva
2. Vlastní steliva a krmiva
3. Léky a dezinfekční přípravky
4. Ostatní materiál přímý
5. Ostatní přímé náklady a služby
6. Sumární pracovní náklady
7. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
8. Odpisy zvířat dospělých
9. Náklady pomocných aktivit
10. Výrobní režie
11. Správní režie

2. Jaké je struktura Vašeho kalkulačního vzorce pro živočišnou výrobu? (*Pokud byla předchozí odpověď "Ne".*)
3. Jsou Vaše kalkulační vzorce přezkoumávány nějakou nezávislou institucí? Pokud ano, jakou?
4. Na základě čeho oceňujete nově narozené zvíře spadající do oběžného majetku včetně jeho přírůstků během biologické přeměny?
5. Jaký aplikujete postup při přiřazení nepřímých nákladů na výkon v živočišné produkci?
6. Sledujete zvířata stejnorodé kategorie v tzv. skupinových aktivech?
7. Oddělujete od sebe ocenění zvířat a ocenění ostatních výrobků živočišné produkce (např. vlna, mléko)?

Část B. Účtování

1. Popište prosím, jak účtujete přeřazení zvířete ze základního stáda do výkrmu (tedy převod ze stálých aktiv do aktiv oběžných).
2. Jakým způsobem odpisujete zvířata řadící se do kategorie dlouhodobého majetku?
3. Odpisujete zvířata individuálně či skupinově?

Část C. Vykazování

1. Zveřejňujete v příloze k účetní závěrce informace ohledně druhů chovaných zvířat a úmyslů v jejich následujícím chovu?
2. Je podle Vašeho názoru klasifikace aktiv podle české účetní legislativy v živočišné výrobě dostatečná, náležitá a shodná s realitou?

Příloha 6: Informace o provedených rozhovorech

	Datum rozhovoru	Délka rozhovoru	Místo konání	Pozice v podniku
1	11.11.2023	21 minut	Telefonní hovor	Ekonom
2	11.11.2023	20 minut	Telefonní hovor	Ekonom
3	13.11.2023	24 minut	Telefonní hovor	Účetní
4	20.11.2023	22 minut	Telefonní hovor	Účetní
5	20.11.2023	21 minut	Telefonní hovor	Ekonom
6	20.11.2023	26 minut	Telefonní hovor	Účetní
7	20.11.2023	22 minut	Telefonní hovor	Ekonom
8	20.11.2023	20 minut	Telefonní hovor	Ekonom
9	23.11.2023	23 minut	Telefonní hovor	Účetní
10	27.11.2023	22 minut	Telefonní hovor	Ekonom
11	28.11.2023	20 minut	Telefonní hovor	Ekonom
12	29.11.2023	24 minut	Telefonní hovor	Hlavní účetní
13	30.11.2023	25 minut	Telefonní hovor	Ekonom
14	30.11.2023	20 minut	Telefonní hovor	Výkonný ředitel/Ekonom
15	03.12.2023	21 minut	Telefonní hovor	Ekonom
16	04.12.2023	23 minut	Telefonní hovor	Ekonom
17	13.12.2023	25 minut	Telefonní hovor	Ekonom
18	28.12.2023	22 minut	Telefonní hovor	Vedoucí ekonomického úseku

Zdroj: vlastní zpracování