

Mladá veda

Young Science



Špeciálne vydanie

Mladá veda

Young Science

MEDZINÁRODNÝ VEDECKÝ ČASOPIS MLADÁ VEDA / YOUNG SCIENCE

Apríl 2017 (číslo 1), špeciálne vydanie zostavené kolektívom autorov Vysokej školy technickej a ekonomickej v Českých Budějovicích

Ročník piaty

ISSN 1339-3189

Kontakt: info@mladaveda.sk, tel.: +421 908 546 716, www.mladaveda.sk

Fotografia na obálke: STEFE SK 2015. © Branislav A. Švorc, foto.branisko.at

REDAKČNÁ RADA

doc. Ing. Peter Adamišin, PhD. (Katedra environmentálneho manažmentu, Prešovská univerzita, Prešov)

doc. Dr. Pavel Chromý, PhD. (Katedra sociálnej geografie a regionálneho rozvoje, Univerzita Karlova, Praha)

doc. PaedDr. Peter Čuka, PhD. (Katedra cestovného ruchu, Slezská univerzita v Opavě)

prof. Dr. Paul Robert Magocsi (Chair of Ukrainian Studies, University of Toronto; Royal Society of Canada)

Ing. Lucia Mikušová, PhD. (Ústav biochémie, výživy a ochrany zdravia, Slovenská technická univerzita, Bratislava)

doc. Ing. Peter Skok, CSc. (Ekomos s. r. o., Prešov)

prof. Ing. Róbert Štefko, Ph.D. (Katedra marketingu a medzinárodného obchodu, Prešovská univerzita, Prešov)

prof. PhDr. Peter Švorc, CSc., predseda (Inštitút histórie, Prešovská univerzita, Prešov)

doc. Ing. Petr Tománek, CSc. (Katedra verejnej ekonomiky, Vysoká škola báňská - Technická univerzita, Ostrava)

REDAKCIA

PhDr. Magdaléna Keresztesová, PhD. (Fakulta stredoeurópskych štúdií UKF, Nitra)

Mgr. Martin Hajduk (Inštitút histórie, Prešovská univerzita, Prešov)

RNDr. Richard Nikischer, Ph.D. (Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, Praha)

Mgr. Branislav A. Švorc, PhD., šéfredaktor (Vydavateľstvo UNIVERSUM, Prešov)

PhDr. Veronika Trstianska, PhD. (Ústav stredoeurópskych jazykov a kultúr FSS UKF, Nitra)

Mgr. Veronika Zuskáčová (Geografický ústav, Masarykova univerzita, Brno)

VYDAVATEĽ

Vydavateľstvo UNIVERSUM, spol. s r. o.

www.universum-eu.sk

Javorinská 26, 080 01 Prešov

Slovenská republika

ŘÍZENÍ POSTUPŮ ÚČTOVÁNÍ V PODNIKU ZEMĚDĚLSKÉ PRVOVÝROBY V JIHOČESKÉM KRAJI, DOPADY LEGISLATIVNÍCH ZMĚN

ACCOUNT MANAGEMENT IN AGRICULTURAL ENTERPRISE IN SOUTH BOHEMIA, IMPACTS OF LEGISLATIVE CHANGES

Kristina Kabourková¹

Autorka působí od roku 2008 na Vysoké škole technické a ekonomické v Českých Budějovicích jako akademický pracovník. Specializuje se na účetnictví podnikatelů, zejména pak podnikatelů v zemědělské prvovýrobě, dále na problematiku mezd. Předtím pracovala jako vedoucí účtárny a vedoucí metodická informační soustavy v podnicích, vyučovala účetnictví na střední škole a působila jako osoba samostatně výdělečně činná v oblasti účetního poradenství.

The author has worked since year 2008 at Institute of Technology and Business in České Budějovice as academic staff. She specializes on accounting of businessmen, especially then businessmen in agricultural primary production, also on problem of wages. Before, she worked as head of accounting and chief of methodic of inform framework in enterprise, she taught accounting on high school and she worked as self-employer in area of accountant consultancy.

Abstract

The author characterizes in her contribution in opening part the agricultural primary production in South Bohemia region. In another part, she clarifies the specifications of accounting of agricultural business, she reminds legal frame of Czech accounting, she compares accounting procedures valid before 2016 and after year 2016. By the opinion of the author, the changes in accounting are beneficial in no way for agricultural business, however, Czech republic has to agreed to them from that reason that is necessary gradually harmonize accounting and reporting in harmony with international accounting standards.

Key words: Agriculture, Accounting, International accounting standards

¹ Adresa autora: Ing. Kristina Kabourková, Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Okružní 517/10, 370 01 České Budějovice, ČR.
E-mail: kabourkova@mail.vstecb.cz

Abstrakt

Autorka ve svém příspěvku v úvodní části charakterizuje zemědělskou prvovýrobu v Jihočeském kraji jako ilustraci prostředí zkoumané problematiky. V další části objasňuje specifika účetnictví zemědělského podniku, připomíná právní rámec českého účetnictví, porovnává účetní postupy platné před rokem 2016 a po roce 2016. Dle názoru autorky legislativní změny v účtování nejsou pro zemědělské podniky nikterak přínosné, nicméně Česká republika k nim musela přistoupit z toho důvodu, že je nutné postupně harmonizovat účetnictví a výkaznictví v souladu s mezinárodními účetními standardy. V příspěvku je ilustrován dopad jedné ze změn, k nimž došlo.

Klíčová slova: zemědělství, účetnictví, mezinárodní účetní standardy, změny účetní legislativy

Úvod

Zemědělská činnost patří mezi nejstarší hospodářské aktivity. Významným znakem této činnosti je i její vliv na životní prostředí, na krajinu.

Jihočeský kraj je typickou zemědělskou oblastí s rozvinutým rybníkářstvím a lesnictvím. Zaujímá rozlohu 1 005 696 ha, což je 12,8 % rozlohy z celé České republiky. Podle údajů z katastru nemovitostí ČR na území Jihočeského kraje lesní pozemky byly v roce 2014 na 378 556 ha, což činí 14 % z celkové plochy lesních pozemků České republiky. Zemědělská půda v témže roce v Jihočeském kraji zaujímala 489 693 ha, což je 11,6 % z celkové výměry zemědělské půdy v ČR. Z této rozlohy největší plochu tvořila orná půda (310 043 ha) a trvalé travní porosty (164 919 ha). Rybníky s chovem ryb v Jihočeském kraji se rozkládaly na zhruba 25 tis. ha. Vyprodukuje se zde téměř polovina produkce ryb České republiky.

Převážná část kraje leží v nadmořské výšce 400 - 600 m, s čímž souvisejí poněkud drsnější klimatické podmínky. Od toho se odvíjí skladba plodin, které jsou v kraji pěstovány. Převažuje pěstování obilovin, olejnin, píce a brambor. Podle ročenky Českého statistického úřadu bylo v roce 2013 sklizeno v kraji 687 tis. tun obilovin, což je 9 % z celkové sklizně v ČR, brambor bylo sklizeno v témže roce 74,3 tis. tun, což je 13,8 % z celkové sklizně v ČR, řepky, 152,9 tis. tun, což je 10,6 % a pícnin na orné půdě 344,2 tis. tun, což činí 12 % z celkové sklizně. Pěstuje se též ovoce, zejména rybíz (11 % z celkové produkce v ČR), višně (10 %), třešně (10 %) a švestky a pološvestky (8 %). V živočišné výrobě se jedná zejména o chov skotu a prasat, významný je i chov vodní drůbeže (kachny a husy). K 1. 4. 2014 podle statistické ročenky ČSÚ bylo v kraji chováno 213 tis. kusů skotu, což je 15,5 % z celkového množství v České republice, prasat bylo chováno 145 tis. kusů, což je 9 %, ovcí 29 tis. kusů, což je 12,9 %, koní 4 tis. kusů, což je 12 % a drůbeže bylo k tomuto termínu chováno 1 965 tis. kusů, což činí 9,1 % z celkového množství, které bylo chováno v České republice.

Následující tabulka uvádí vývoj počtu chovaných vybraných druhů hospodářských zvířat v Jihočeském kraji od 1.4. 2005 do 1.4. 2016. Údaje jsou v tis. kusů.

	skot	prasata	ovce	koně	drůbež
2005	211	348	21	3	4 647
2010	210	226	27	4	2 921
2016	219	125	29	4	1 650

Tabulka 1: Počet vybraných druhů hospodářských zvířat v období 2005 až 2016 v tis. kusů

Zdroj: Český statistický úřad-ročenky

Z předchozí tabulky je zřejmé, že během období let 2005 až 2016 došlo v Jihočeském kraji k významné změně v počtu chovaných kusů prasat a drůbeže. V obou případech se počet chovaných kusů zvířat snížil na zhruba 36 % z hodnoty výchozího roku. Tato skutečnost logicky ovlivní i hodnotu údajů ve výkazech účetních jednotek. Snížení počtu chovaných zvířat nepochybně souvisí s růstem dovozu této komodity.

Vzhledem k tomu, že zemědělství pracuje s rostlinami a s živými tvory, je zde permanentní riziko nejrozumnějších chorob a nákaz. Bohužel v těchto měsících se v České republice, a to i v Jihočeském kraji, objevila tzv. ptačí chřipka. Je to virová nákaza kura domácího, krůt, vodní drůbeže, holubů, pernaté zvěře, exotických ptáků a volně žijícího ptactva. Vysoce patogenní viry aviární chřipky způsobují u ptáků vysokou nemocnost a velké úhyny. Od počátku roku bylo v České republice v malochovech i velkochovech, kde se tento virus objevil, případně v ochranných pásmech, usmrceno bezmála 100 tisíc ptáků, a to zejména kachen, krůt a kuřat. Do roku 2016 by se tyto skutečnosti účtovaly jako mimořádný náklad na účet 582 manka a škody. Ve výkazu zisku a ztráty by se pak způsob účtování projevil v mimořádném patře hospodářského výsledku. V současnosti musí zemědělský podnikatel použít účet 547 mimořádné provozní náklady, který však je zařazen v provozních nákladech a ovlivní z tohoto důvodu provozní výsledek hospodaření. Nelze opomenout další náklady, které chovateli v souvislosti s likvidací chovu vzniknou.

Stát hradí osobám, kterým byli kvůli ptačí chřipce chovaní ptáci usmrceni, kompenzace. Je ovšem otázkou, zda ve zvláštních případech, např. u poštovních holubů, papoušků atd. je částka, kterou majitel obdrží, adekvátní i vyvolaným nákladům. Dále by asi byl namísto poněkud rozvášněnější postup v případech, kdy chov přímo virem zasažen nebyl a nachází se pouze v ochranném pásmu. Je zde třeba vzít v úvahu i psychické dopady na vlastníky a chovatele, kteří mnohdy věnovali celý svůj život péči o vybrané a mnohdy jedinečné ptáky. Tato újma se nedá v penězích nikdy vyjádřit.

Podle statistické ročenky ČSÚ bylo v roce 2011 v Jihočeském kraji zaměstnáno v zemědělství, lesnictví a rybářství 16,2 tis. osob, což je 5,4 % z celkového množství zaměstnaných obyvatel Jihočeského kraje, v roce 2012 to bylo 16,5 tis. obyvatel, což je 5,6 % a v roce 2013 to bylo 17 tis. obyvatel, což činí 5,8 % z celkového počtu zaměstnaných obyvatel kraje.

Současné zemědělství je ovlivňováno nejen klimatickými, politickými a geografickými podmínkami, ale i velkým množstvím zákonů a předpisů. Právě těm je věnována pozornost v dalším textu. Příspěvek se zaměřuje na ta zákonná opatření, která souvisejí s účetnictvím a daněmi.

České účetnictví je řízeno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, u něhož došlo k významné novelizaci k 1. 1. 2016 zákonem č. 221/2015 Sb. V souvislosti s tím byla i

novelizována vyhláška č. 500/2002 Sb. novelou č. 250/2015 Sb. Další významný předpis, který upravuje české účetnictví, jsou České účetní standardy. V souladu s novými předpisy jsou účetní jednotky povinny účtovat od 1. 1. 2016. Účetní jednotky, které za účetní období si stanovily hospodářský rok, jsou povinny podle nové úpravy účtovat v hospodářském roce, který započal v průběhu roku 2016.

V důsledku globalizace ekonomických procesů vyvstává potřeba harmonizovat účetnictví mezi jednotlivými státy, zejména pak mezi státy Evropské unie. Významným nástrojem této harmonizace jsou Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví IFRS, jejichž vznik se datuje od sedmdesátých let dvacátého století. Používání standardů IFRS je povinné v zemích Evropské unie u společností, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry. Od roku 2004 v České republice jsou povinny ty společnosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských zemích Evropské unie, použít při sestavování konsolidované účetní závěrky a zpracování výroční zprávy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Cíl a metody

Cílem tohoto příspěvku je charakterizovat změny v účetnictví podniku zemědělské prvovýroby v České republice. Jsou komparovány účetní procesy před novelou zákona o účetnictví a po této novele. Problematika je ilustrována na konkrétním propočtu u vybraného podniku. Jsou uvedeny zásadní změny, které vyplývají z novely zákona o účetnictví a souvisejících předpisů.

Autorka se ve své práci bude věnovat zejména majetku, který je pro účetní jednotku působící v zemědělské prvovýrobě charakteristický, a to pozemkům, zvířatům, trvalým porostům a hospodářským plodinám, které nepatří do dlouhodobého majetku. Pozornost je věnována zejména administrativním povinnostem, které účetní jednotce v souvislosti s tímto majetkem vznikají. Jsou porovnány účetní postupy při účtování nákladů a výnosů před rokem 2016 a platné od roku 2016. Je stanovena hypotéza, že nové účetní postupy neodrážejí věrně a pravdivě hospodářskou činnost účetní jednotky. Autorka se též kriticky zamýšlí nad některými pravidly, která platí ve výkaznictví podle Mezinárodních účetních standardů a která bude Česká republika muset zohlednit postupně ve svém účetnictví a výkaznictví.

Výsledky a diskuse

Český účetní standard č. 13 charakterizuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Podle něho jsou dlouhodobým hmotným majetkem pozemky, pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata a jejich skupiny. Podle Ryněše (2016) se pozemek chápe jako nemovitá věc, jejíž součástí je i rostlinstvo vzešlé na povrchu. Pozemky se vykazují a oceňují samostatně a podle § 28 zákona o účetnictví se neodepisují. Ocenění pořízeného pozemku se chápe včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, výjimkou jsou pěstitelské celky trvalých porostů. Pod pojmem pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky chápeme ovocné stromy, které jsou vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha či ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha. Patří sem též trvalý porost vinic a chmelnic. Při nákupu se tyto pěstitelské celky oceňují podle Dvořákové (2009) pořizovací cenou, jedná-li se

o vlastní produkci, pak použijeme vlastní náklady. Veškeré náklady, které byly vynaloženy na pěstování sadu, který ještě nenabyl plné plodonosnosti, se mají aktivovat a následně budou součástí hodnoty sadu.

Dle názoru autorky evidování a oceňování pozemku včetně lesního porostu či osázení stromy a keři není úplně ideální, neboť v případě pokácení tohoto lesního porostu by se cena pozemku logicky měla snížit. Domnívá se, že pozemek by měl být evidován a oceněn samostatně s ohledem na jeho polohu, kvalitu půdy apod. a lesní porost na něm by měl mít též samostatnou účetní položku. V případě pokácení či poničení při živelné pohromě by se účetní hodnota lesního porostu účtovala do nákladů. Náklady spojené s výsadbou nového lesa by se následně aktivovaly.

Pěstitelské celky trvalých porostů lze daňově i účetně odepisovat. Podle Dvořákové (2009) je významným specifikem to, že ačkoliv se pěstitelské celky trvalých porostů zachycují na příslušném účtu ve chvíli, kdy je dokončena jejich výsadba, odepisování je možno zahájit až po dosažení plné plodnosti porostů. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních se tento majetek odepisuje daňově minimálně 10 let. Po stejnou dobu se odepisují skleníky a fóliovníky, v nichž se rostliny pěstují, stejně tak i konstrukce chmelnic.

Účetní jednotka je povinna majetek inventarizovat. Podle Svobodové (2013) je účetní jednotka povinna zjistit, zda jsou její záznamy v evidenci pozemků v souladu s evidencí katastru nemovitostí vedenou na listu vlastnictví. Rozdíly je nutno podrobně prošetřit a v inventurním soupisu by měl být zpracován návrh na odstranění zjištěných rozdílů a chyb. Při fyzické inventuře pozemků se zjišťuje jejich skutečný stav včetně fyzického stavu v terénu a porovnává se s evidencí. Je však otázkou, zda skutečně v praxi dochází vždy k tak pečlivému postupu.

Rybník není podle Raušera (2016) samostatnou věcí v soukromoprávním slova smyslu, je však součástí hlavní věci, pozemku, na němž se nachází. Je to tedy způsob, jakým je pozemek využit. Podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů v pozdějších zněních (prováděcí vyhláška z roku 2008) je rybník uměle vytvořená vodní nádrž, která je určena především k chovu ryb, s přírodním dnem a technickou vybaveností nutnou k regulaci vodní hladiny.

Do dospělých zvířat a jejich skupin patří v souladu s rozhodnutím účetní jednotky základní stáda skotu, koní, prasat, ovcí koz či hejna chovných hus, tažní a dostihoví koně, případně základní stáda ostatních hospodářsky využívaných zvířat. Podle Ryneše (2016) jsou tato zvířata oceňována pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou či vlastními náklady. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s pořízením související. Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Ve vlastních nákladech se oceňuje majetek vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky, tj. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob a také za pomoci externích subdodávek. Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých nákladů.

Při inventarizaci zvířat základního stáda a tažných zvířat je vhodné podle Svobodové (2013) postupovat tak, že dospělý hovězí dobytek, tažná zvířata, plemenné prasnice a kanci a chovatelsky cenné kusy ovcí a jiných zvířat se bude inventarizovat jednotlivě.

Koně se daňově odepisují minimálně po dobu pěti let, chovné kusy skotu, ovcí, koz, prasat, hejna husí plemenná a chovná, osli, muly a mezci se odepisují minimálně po tři roky.

Hospodářské plodiny, které patří do zásob, nemají v účetnictví samostatný účet. Účtují se jako nedokončená výroba či výrobky a je nezbytné, aby zemědělský podnik pro ně vytvořil samostatné analytické účty. Oceňují se skutečnými vlastními náklady, které byly vynaloženy na přípravu půdy, setí, sázení sazenic.

Mladá a jatečná zvířata, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, ryby, včelstva, kožešinová zvířata a hejno hus na výkrm jsou řazeny do zásob. Český účetní standard č. 15 Zásoby stanovuje, že v případě nákupu se tato zvířata oceňují pořizovací cenou, v případě vlastního odchovu vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady. Podle Ryneše (2016) vlastní náklady zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu při jeho výrobě a vztahujících se k období výroby. Účetní jednotka tedy musí stanovit kalkulační vzorec a přesnou náplň a specifikaci jeho položek. V praxi však většinou takto postupují pouze větší účetní jednotky, menší podniky používají mnohdy odborný odhad či rozpočet. Do ocenění by se neměla zahrnovat správní režie, náklady na prodej výrobků, odbytové náklady, náklady na skladování, marketing, reklama nebo zmetková výroba významně překračující dané technologické normy.

Chov ryb se účtuje jako nedokončená výroba či výrobky, neboť hlavní výlov rybníka se uskutečňuje po více než jednom účetním období. Dle názoru autorky však účtování ryb mezi výrobky není příliš etické, neboť se jedná o živé tvory. Domnívá se, že by bylo vhodnější zřídit v rámci zásob samostatný účet pro chované ryby. Analogicky neetické je účtování o zvířatech u obchodníka jako o zboží či o laboratorních zvířatech jako o materiálu.

Podle Svobodové (2013) se v případě zvířat, která řadíme do zásob, jednotlivě inventarizují fyzicky mladá hovězí zvířata a mladí koně. Inventarizační komise provádí inventuru podle inventárních čísel, případně podle dalších znaků, např. jmen, pohlaví, barvy a plemene. Zjištěné skutečnosti se zapisují do inventurních soupisů.

Co se týče obsahového vymezení tohoto majetku, nedošlo od 1. 1. 2016 k žádným změnám. Lze říci, že ke změně došlo v definici oceňování vlastními náklady u zásob. Do konce roku 2015 se do ceny v tomto případě zahrnovaly náklady přímé a podle rozhodnutí účetní jednotky i část nákladů nepřímých. Od 1. 1. 2016 se vlastními náklady v případě zásob, které byly vytvořeny vlastní činností, rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, případně i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti. V podstatě je tak sjednoceno ocenění vlastními náklady u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a u zásob.

K významným změnám došlo od 1. ledna 2016 v oblasti nákladových a výnosových účtů, a to zejména při účtování o vlastní výrobě.

Náklady vyjadřují spotřebu účetní jednotky za účetní období, výnosy jsou výkony podniku vyjádřené v penězích. Jejich porovnáním se zjistí, jaký hospodářský výsledek má podnik. V dřívějších účetních obdobích se náklady a výnosy členily do pater – patro provozní, finanční a mimořádné. Patro provozní zahrnovalo skupiny účtů 50 až 55 u nákladů a 60 až 64 u výnosů. Jejich porovnáním zjistil podnik provozní hospodářský výsledek. Patro finanční zahrnovalo z nákladových účtů účty ve skupině 56 a 57 a z výnosových účtů to byly účty

obsažené ve skupině 66. Porovnáním výnosových účtů byl zjištěn finanční hospodářský výsledek. Souhrn provozního a finančního hospodářského výsledku tvořil výsledek hospodaření za běžnou činnost. Mimořádné patro bylo tvořeno v oblasti nákladů účty ve skupině 58 a ve výnosech účty ve skupině 68. Jejich porovnáním byl pak stanoven mimořádný výsledek hospodaření.

Metodicky se doporučovalo, aby účty mimořádných nákladů a mimořádných výnosů byly používány pouze v případech, které se vyskytují výjimečně, mimořádně, např. v případě živelných pohrom.

Podle novely zákona o účetnictví byla zrušena existence mimořádného výsledku hospodaření, neboť mimořádné náklady a mimořádné výnosy již nemají samostatnou skupinu účtů. Pro mimořádné náklady je zřízen nový účet 547 mimořádné provozní náklady a 567 mimořádné finanční náklady. V oblasti výnosů je zřízen účet 647 mimořádné provozní výnosy a 667 mimořádné finanční výnosy.

Příklad zaúčtování škody, která vznikla v podniku zemědělské prvovýroby v důsledku požáru:

před novelou: účet 582 škody strana MD a účty ve třídě 1xx strana D

Po novele: účet 547mimořádné provozní náklady resp. 549 manka a škody z provozní činnosti strana MD a na straně D příslušný účet ve třídě 1xx.

Účetní jednotka bude mít za povinnost popsat detailně významné případy mimořádných nákladů a mimořádných výnosů v příloze k účetní závěrce.

Jako příklad je uvedena účetní jednotka, která vykázala ve svém výkazu zisku a ztráty následující hodnoty:

položky	před rokem 2016	po roce 216
Celkové provozní náklady	5 000 000	5 200 000
Celkové provozní výnosy	5 500 000	5 660 000
Provozní hospodářský výsledek - zisk	500 000	460 000
Celkové finanční náklady	40 000	40 000
Celkové finanční výnosy	10 000	10 000
Finanční hospodářský výsledek - ztráta	30 000	30 000
Hospodářský výsledek z běžné činnosti - zisk	470 000	-
Celkové mimořádné náklady	200 000	-
Celkové mimořádné výnosy	160 000	-
Mimořádný hospodářský výsledek -ztráta	40 000	-
Celkový hospodářský výsledek za účetní jednotku - zisk	430 000	430 000

Tabulka 2: Porovnání vlivu změn v účetnictví na vykazování hospodářského výsledku před rokem 2016 a po roce 2016

Zdroj: Vlastní tvorba

Mimořádné náklady ve výši Kč 200 000,- přitom vznikly v důsledku požáru, který v účetním období vznikl v provozním objektu. Mimořádné výnosy ve výši Kč 160 000,- představují předpis úhrady od pojišťovny.

Je tedy zřejmé, že nové postupy účtování mimořádných nákladů a výnosů celkový výsledek hospodaření neovlivní, změna se projeví pouze ve struktuře provozních (resp. finančních) nákladů a výnosů.

Zcela zásadní změnou, která se dotkne účetnictví v podnicích zemědělské prvovýroby, je zrušení účtových skupin 61 – změny stavu zásob vlastní činnosti a 62 – aktivace. Účty v těchto skupinách jsou podle novely nahrazeny nově zřízenými účty ve skupině 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti aktivace.

Účetní operace výroba nedokončených výrobků se dříve účtovala:

Účet 121 nedokončená výroba strana MD a účet 611 změna stavu nedokončených výrobků strana D.

Po novele se zaúčtuje: účet 121 nedokončená výroba strana MD a účet 581 změna stavu nedokončené výroby strana D.

Účetní operace výroba polotovarů se podle dřívějších předpisů účtovala:

Účet 122 polotovary strana MD a účet 612 změna stavu polotovarů strana D.

Po změně předpisů se tato operace zaúčtuje:

Účet 122 polotovary strana MD a účet 582 změna stavu polotovarů strana D.

Účetní operace výroba výrobků se dříve účtovala:

Účet 123 výrobky strana MD a souvztažně na straně D účet 613 změna stavu výrobků.

Od roku 2016 se tato operace účtuje účet 123 výrobky MD a účet 583 změna stavu výrobků na straně D.

Výše uvedené účtování o nedokončené výrobě a výrobcích je typické pro podniky, které se zabývají chovem ryb, neboť hlavní výlov rybníka se uskutečňuje po uplynutí více než jednoho účetního období. Dále se uplatňuje v zemědělských podnicích při účtování rostlinné výroby.

V zemědělských podnicích, které se zabývají živočišnou výrobou, se příchovek či přírůstek hospodářských zvířat dříve účtoval:

Účet 124 mladá a ostatní zvířata strana MD a souvztažně účet 614 změna stavu zvířat strana D.

Po novele se tato hospodářská operace musí zaúčtovat následovně:

Účet 124 mladá a ostatní zvířata strana MD a účet 584 změna stavu zvířat na straně D.

Doprava zásob vlastním vozidlem podniku se dříve účtovala následovně:

Účty ve třídě 1 na straně MD a souvztažně účet 622 aktivace vnitropodnikových služeb strana D.

Po novele se tato hospodářská operace musí zaúčtovat:

Účty ve třídě 1 na straně MD a souvztažně účet 586 aktivace vnitropodnikových služeb na straně D.

O vytvoření dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku se dříve účtovalo následovně:

Účet 041 resp. 042 nedokončený dlouhodobý nehmotný/hmotný na straně MD a souvztažně na straně D účet 623 resp. 624 aktivace dlouhodobého nehmotného /hmotného majetku.

Podle nových předpisů je nutno tuto operace zaúčtovat následovně:

Účet 141 resp. 042 na straně MD a souvztažně účet 587/588 aktivace dlouhodobého nehmotného /hmotného majetku na straně D.

Účty ve skupině 58 budou mít nepochybně často záporný zůstatek.

Lze se domnívat, že zrušení účtových skupin 61 – změny stavu zásob vlastní činnosti a 62 – aktivace a účtování těchto účetních operací do nákladů je v rozporu se zásadou zákazu kompenzace. Tato zásada nařizuje účetním jednotkám účtovat o nákladech a výnosech v účetních knihách odděleně a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně. Při vytváření zásob vlastní činnosti či dlouhodobého majetku ve vlastní režii dříve vykázala účetní jednotka prokazatelně spotřebu, kterou zaúčtovala do nákladů. Současně tato činnost byla pro účetní jednotku výkonem, tudíž se její hodnota projevila ve výnosech. Hodnota výnosu přitom musela být v souladu s vykázanou spotřebou. Účtování tak bylo ve shodě s realitou. Podle Nývltové, Kouřilové, Rybové (2016) je celosvětově uznávanou zásadou účetnictví zásada věrného zobrazení skutečnosti. Tato zásada je nadřazena všem ostatním účetním zásadám. Podle nově platných postupů se celkové náklady účetní jednotky snižují a o žádném výnosu účetní jednotka neúčtuje.

Lze uvést příklad zemědělského podniku, který vlastní a používá dopravní prostředek pro dopravu krmiva. Celkové náklady na jeho provoz jsou ročně ve výši Kč 80 000,-. Dříve byly tyto náklady zahrnuty jednak do celkových nákladů účetní jednotky a jednak zúčtovány jako výkon prostřednictvím účtu 622 aktivace vnitropodnikových služeb. Podle nyní platných pravidel se vůbec o výkonech tohoto dopravního prostředku neúčtuje a účetní jednotka si o hodnotu jeho výkonu snižuje svoji celkovou spotřebu. Pokud by ve vztahu k tomuto dopravnímu prostředku byly vzaty v potaz pouze celkové náklady a celkové výnosy, došli bychom k závěru, že tento prostředek v průběhu účetního období vůbec žádnou činnost nevykonával. Účtování tak dle názoru autorky neodpovídá realitě, není zobrazen správně, věrně a poctivě předmět účetnictvím, jsou zkreslovány celkové náklady i celkové výnosy. Stanovená hypotéza se tak potvrzuje.

Analogii vidí autorka v účtování o škodách. Ty jsou pro účetní jednotku nákladem, neboť je to neodvratný stav. Předpis úhrady od pojišťovny pak účetní jednotka účtuje do výnosů, neboť je to druhá strana záležitosti. Pokud by však nové postupy účtování nákladů a výnosů byly důsledné a systémové, pak by se předpis úhrady do výnosů neúčtoval, ale byly by sníženy celkové náklady prostřednictvím vybraného nákladového účtu.

V tomto směru je dle názoru autorky sporný a zmatečný zákon o účetnictví - § 7, odst. 6, který po novele uvádí, že „účetní jednotky jsou povinny účtovat o nákladech a výnosech

v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování“, a hned dál „účetní jednotky mohou provádět vzájemné zúčtování jen v případech upravených účetními metodami“.

Změna účetních postupů též ovlivní výpočet některých hospodářských ukazatelů. Podle Popílkové (2016) vznikne výrazný rozdíl při výpočtu nákladovosti, kdy se porovnávají náklady s tržbami, rentability nákladů, kdy se porovnává hospodářský výsledek s celkovými náklady, čisté ziskové rozpětí, kdy se porovnává hospodářský výsledek s celkovými výnosy a u dalších ukazatelů. Hodnota těchto ukazatelů pak nebude od roku 2016 srovnatelná s údaji v předchozích letech.

K zásadní změně dochází též při účtování o přijatých darech. Podle dřívějších předpisů byl přijatý dar účtován na účet 413 ostatní kapitálové fondy. Po novele se takto přijatý nepeněžní dar účtuje do výnosů na účet 643 přijaté dary v případě daru v provozní oblasti nebo na účet 669 v případě přijatého peněžitého daru. Je nutno počítat s tím, že tyto účetní operace mohou významně ovlivnit účetní hospodářský výsledek.

K určité změně došlo i u definování vlastních nákladů při oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Podle nových směrnic je účetní jednotka povinna zahrnovat do ocenění přímé náklady a tu poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, které příčinně souvisejí s výrobou příslušného výkonu (Ryneš, 2016). Účetní jednotka je povinna naplnit kalkulační vzorec konkrétními nákladovými položkami, které v závislosti na použité technologii příčinně souvisejí s vyráběnými výkony. Podle § 25 zákona o účetnictví vlastními náklady jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, případně i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě či k jiné činnosti. Součástí ocenění zásob by tedy neměla být odbytová a správní režie.

Zcela nové je rozdělení účetních jednotek do kategorií, které se liší rozsahem svých povinností v oblasti rozsahu vedení účetnictví, v rozsahu sestavení účetní závěrky, výroční zprávy, zveřejnění údajů z účetní závěrky a z výroční zprávy, z povinnosti používat příslušné účetní metody, postupy a způsoby oceňování, auditu, povinnosti sestavit zprávu o platbách orgánům správy zemí EU. Podle toho se účetní jednotky dělí na mikro účetní jednotky, malé účetní jednotky, střední účetní jednotky a velké účetní jednotky. Zařazení do příslušné kategorie závisí od celkové hodnoty čistých aktiv, ročního čistého obrátu a průměrného počtu zaměstnanců.

Další změnou je existence nové daňově uznatelné rezervy, a to rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů.

Co se týče Mezinárodních účetních standardů, jsou specifiky zemědělské výroby vyjádřena v IAS 41 – Zemědělství. Tento standard se zaměřuje na specifická aktiva, která se v jiných ekonomických činnostech většinou nevyskytují, a to na biologická aktiva.

Standard IAS 41 platí od roku 2003. Vychází z té skutečnosti, že zemědělská činnost je závislá na schopnosti zvířat a rostlin růst, rozmnožovat se, plodit a navyšovat své kvalitativní vlastnosti. Jedná se o tzv. biologickou přeměnu, která je základním hodnototvorným faktorem a je nositelem užitku v procesu zemědělské výroby. Standard charakterizuje pojem biologická aktiva, což jsou živá zvířata a rostliny, které využívá zemědělská prvovýroba. Pod pojmem biologická přeměna se rozumí procesy růstu, produkce a rozmnožování, kdy dochází ke kvantitativním a kvalitativním změnám v biologickém aktivu. Zemědělskou činností pak

se rozumí podnikem řízení biologická přeměna biologických aktiv, která jsou určena k prodeji či ke vzniku dalších biologických aktiv. Zásadním požadavkem tohoto standardu je oceňování biologických aktiv na bázi tržní. To je významný rozdíl oproti Českým účetním standardům, kdy aktiva jsou oceňována historickými cenami.

Autorka si je vědoma, že používání historických cen při oceňování majetku není ideální. Používání tržních cen má však dle jejího názoru daleko více nevýhod než výhod. Jednak není přesně určeno, zda cena je uváděna z pohledu prodávajícího (exit value) nebo kupujícího (entry value). Dále cena má být zjištěna na nejdůležitějším trhu dané komodity. To je ovšem dle názoru autorky relativní, neboť důležitost trhu se může v čase velmi rychle měnit. Též je nutno položit otázku, který trh je nejdůležitější. Pro jednu účetní jednotku to může být trh český, pro jinou evropský a pro další trh světový. Je sice pravda, že účetnictví má zobrazovat skutečný stav majetku k určitému okamžiku, ovšem pokud bychom uskutečňovali tento požadavek do důsledků, museli bychom neustále přeceňovat veškerá aktiva účetní jednotky. Dalším nebezpečím jsou výkyvy, k nimž na trhu dochází a i změny, které souvisejí se změnami v postavení účetní jednotky a s jejími aktivitami na trhu. Dle názoru autorky představuje oceňování historickými cenami určitý řád, oceňování cenami tržními pak zavádí do účetnictví chaos, neboť každá účetní jednotka si může sama rozhodnout, co pro ni je či není v tuto chvíli významné. Při tomto rozhodování pak může teoreticky úmyslně nadhodnocovat nebo podhodnocovat určité položky.

Oceňování tržními cenami vidí autorka jako analogii reprodukční pořizovací ceny, která se ovšem využívá relativně výjimečně a kdy je nutno aktivum ocenit na základě objektivního posudku znalce.

V českém účetnictví existuje institut opravných položek, jejichž prostřednictvím lze vyjádřit snížení tržní hodnoty příslušného konkrétního majetku. To je doklad postupného sbližování českých předpisů s Mezinárodními účetními standardy.

Závěr

Účetnictví má řadu funkcí. Údaje, které poskytuje, jsou mimo jiné podkladem pro řízení podniku i pro stanovení daňové povinnosti. Autorka rozebírá významné změny, k nimž došlo od 1. ledna 2016 při účtování výsledkových účtů. Byly zrušeny účty ve skupině 61 a 62 a nahrazeny novými účty ve skupině 58. Současně bylo zrušeno mimořádné patro hospodářského výsledku. Účty mimořádných nákladů a mimořádných výnosů byly nově začleněny mezi provozní a finanční náklady, resp. výnosy.

Lze předpokládat, že nová pravidla sníží vypovídací schopnost výkazů, neboť tak v celkových provozních či finančních nákladech a výnosech budou díky mimořádným nákladům a výnosům zahrnuty položky, které nejsou pro činnost účetní jednotky typické a běžné. Je sice pravdou, že účetní jednotka by měla tyto skutečnosti komentovat v Příloze, ovšem do náplně běžných provozních a finančních nákladů a výnosů položky mimořádné rozhodně nepatří.

Též zrušení účtových skupin 61 a 62 a převedení účtů do skupiny 58 je dle názoru autorky věcně i systémově chybné. Pokud účetní jednotka provádí nějakou činnost, podává výkon, což by se mělo projevit ve výnosech a nikoliv ve snížení nákladů. Dle názorů autorky tak dochází jak ke zkreslení celkové hodnoty nákladů, tak celkové hodnoty výnosů. Např. na

Slovensku k tomuto kroku dosud Ministerstvo financí nepřistoupilo a stále je používána skupina účtů 61 Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob a 62 Aktivácia.

Důsledkem účetních změn bude i ovlivnění vypočítané hodnoty v případě řady hospodářských ukazatelů. Údaje v časové řadě u těchto ukazatelů pak nebudou srovnatelné. Pokud si podle Nývtové, Kouřilové, Rybové (2016) vedení podniku změny v daných podkladech neuvědomí, může to vést k chybným rozhodnutím a dalším problémům.

Změnilo se i účtování o přijatých darech, kdy je tento majetek účtován souvztažně s provozními či finančními výnosy.

Tyto změny v účtování hospodářských procesů jsou nepochybně jedním z kroků, jejichž konečným cílem je harmonizace výkaznictví v rámci Evropské unie. Byla pozměněna definice vlastních nákladů při oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Do zákonných rezerv byla zařazena rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. Účetní jednotky jsou od tohoto účetního období rozděleny do čtyř skupin v závislosti na celkové hodnotě čistých aktiv, ročním čistém obratu a průměrném počtu zaměstnanců.

Změny v účtování jsou vyvolány nutností harmonizovat české účetnictví s předpisy, které platí dle mezinárodních účetních standardů. Autorka se domnívá, že postupná implementace pravidel, která platí v mezinárodních účetních standardech, nebude pro české účetnictví a výkaznictví nijak přínosná. Je pravdou, že vývoj ekonomiky směřuje ke stále větší globalizaci a tím vyvstává nutnost mít i jednotné vykazování. Je třeba si ovšem položit otázku, zda kvůli zajištění tohoto požadavku nezničíme to, co na našem účetnictví bylo kvalitní.

Je třeba počítat s tím, že nové účetní předpisy si vyžádají u podniků zemědělské prvovýroby další náklady na aktualizaci software i na proškolení účetních pracovníků. Podle Nývtové, Kouřilové, Rybové (2016) se většina respondentů z předchozího výzkumu ekologického zemědělství cítí příliš zatížena administrativou. Dle jejich názoru jsou sankce za nedodržení všech požadavků neadekvátně vysoké. Většina respondentů se přitom shodla na tom, že podmínky hospodaření u nás jsou přísnější než v zahraničí. 63 % respondentů vnímá politickou situaci a společenské postavení zemědělců jako nepříznivé. Souhlasí s tím, že oproti jiným odvětvím je zde větší riziko, práce v zemědělství vyžaduje vyšší psychickou náročnost než v jiných odvětvích.

Dle názoru autorky změny v účtování přinesou zemědělským podnikům nulový přínos. Naopak, jak bylo výše uvedeno, sníží se vypovídací schopnost a přehlednost účetnictví.

*Tento článok odporúčala na publikovanie vo vedeckom časopise Mladá veda:
doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc., Jihočeská univerzita, Ekonomická fakulta.*

Použitá literatura

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho novela č. 221/2015 Sb.
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb. a její novela č. 250/2015 Sb.
3. České účetní standardy
4. Mezinárodní účetní standardy
5. RYNEŠ, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016. Olomouc, Anag, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

6. SVOBODOVÁ, J.: Inventarizace – praktický průvodce. Olomouc, Anag, 2016. ISBN 978-80-7263-783-6.
7. POPÍLKOVÁ, M.: Dopad změn účetních předpisů na vypovídací schopnost vybraných hospodářských ukazatelů. In Magnanimitas. MMk 2016. Mezinárodní Masarykova konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky. Hradec Králové: Magnanimitas, 2016, s. 541-546. ISBN 978-80-87952-17-7-
8. RAUŠER, D.: Development of fish farming and fish production in the Czech republic in view of accounting. 2015. Innovative Economic Symposium 2015. VŠTE Č. Budějovice. ISSN 2464-6369.
9. DVOŘÁKOVÁ, D.: Oceňování, účetní zachycení a vykazování rostlinné výroby v dlouhodobém a krátkodobém majetku, 2009. Účetnictví v zemědělství 2009/4.
10. NÝVLTOVÁ, K., KOUŘILOVÁ, J., RYBOVÁ, J.: Zemědělské podniky z pohledu účetnictví, financování a dalších disciplín. Monografie ve vazbě na GAJU 149/2014/S: ekonomické dopady legislativních změn z oblasti financí, účetnictví a daní. 2016. Jihočeská universita v Českých Budějovicích. ISBN 978-80-7394-557-2.
11. Český statistický úřad – ročenky 2011 až 2014