

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Vliv změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost
zemědělských podniků**

**The effect of changes in accounting regulations on the financial
position and performance of agricultural enterprises**

Lenka Ennie Malá

Plzeň 2017

Zadání práce:

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Vliv změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 10.04.2017

.....

Lenka Ennie Malá

Poděkování

Ráda bych poděkovala především paní Ing. Haně Hinke, Ph.D. za cenné rady, odborné vedení, trpělivost a vstřícnost. Dále děkuji paní Ing. Nadě Jankové z vybraného zemědělského podniku Dnešická zemědělská a. s. za ochotu při poskytování informací. Velké díky patří i mé rodině, především mému manželovi, bez kterého bych vysokoškolské vzdělání těžko dokončila.

Obsah

ÚVOD	7
1 METODIKA A CÍL PRÁCE	8
2 CHARAKTERISTIKA SPECIFIK ZEMĚDĚLSTVÍ	9
2.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA ZEMĚDĚLSKÉ ČINNOSTI	11
2.2 ÚČETNÍ SPECIFIKA ZEMĚDĚLSKÉ ČINNOSTI	12
2.2.1 <i>Dlouhodobý majetek</i>	12
2.2.2 <i>Zásoby</i>	14
2.2.3 <i>Dotace</i>	20
2.3 DAŇOVÁ SPECIFIKA V ZEMĚDĚLSTVÍ.....	23
2.3.1 <i>Daň z příjmu právnických osob</i>	23
2.3.2 <i>Daň z přidané hodnoty</i>	23
2.3.3 <i>Daň z nemovitých věcí</i>	24
2.3.4 <i>Silniční daň</i>	25
3 DESKRIPTOR ZMĚN PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ OD 1. 1. 2016	27
3.1 KATEGORIZACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK.....	27
3.2 ZMĚNY VE SMĚRNÉ ÚČTOVÉ OSNOVĚ.....	29
3.2.1 <i>Zrušení mimořádných výnosů a nákladů</i>	29
3.2.2 <i>Zrušení účtové skupiny č. 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti</i>	30
3.2.3 <i>Zrušení účtové skupiny č. 62 - Aktivace (dlouhodobého majetku a zásob)</i>	31
3.3 ZRUŠENÍ POLOŽKY ZŘIZOVACÍCH VÝDAJŮ	31
3.4 ZMĚNA V OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB VLASTNÍ VÝROBY	32
3.5 ZMĚNA V ÚČTOVÁNÍ O PŘIJATÝCH DARECH	33
3.6 ZMĚNY V OBSAHU A ROZSAHU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	34
3.7 ZMĚNA V DEFINICI REZERV	37
3.8 ZMĚNA V ÚČTOVÁNÍ POŘÍZENÍ KRÁTKODOBÉHO A DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU	38
3.9 ZMĚNA ZÁKONA O DPH.....	38
3.10 ZMĚNA DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ	39
4 VLIV ZMĚN PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ NA FINANČNÍ SITUACI A VÝKONNOST VYBRANÝCH ZEMĚDĚLSKÝCH PODNIKŮ	40
4.1 KATEGORIZACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK.....	40
4.2 ZMĚNY VE SMĚRNÉ ÚČTOVÉ OSNOVĚ.....	44
4.2.1 <i>Zrušení účtů mimořádných nákladů – účtová skupina 58 a mimořádných výnosů – účtová skupina 68</i>	44
4.2.2 <i>Zrušení účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti</i>	47
4.2.3 <i>Zrušení účtů účtové skupiny 62 – Aktivace</i>	52

4.3	ZRUŠENÍ POLOŽKY ZŘIZOVACÍCH VÝDAJŮ	55
4.4	ZMĚNA V ÚČTOVÁNÍ PŘIJATÝCH DARŮ	57
4.5	ZMĚNA V DEFINICI REZERV	58
4.6	ZMĚNA V ÚČTOVÁNÍ POŘÍZENÍ KRÁTKODOBÉHO A DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU	61
5	VLIV ZMĚN NA VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY	63
5.1	FINANČNÍ ANALÝZA ZMĚNY ZRUŠENÍ ÚČTŮ MIMOŘÁDNÝCH NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	63
5.2	FINANČNÍ ANALÝZA ZMĚNY ZRUŠENÍ ÚČTŮ ZMĚNY STAVU ZÁSOB VLASTNÍ ČINNOSTI ..	64
5.3	FINANČNÍ ANALÝZA ZMĚNY ZRUŠENÍ ÚČTŮ AKTIVACE	66
5.4	FINANČNÍ ANALÝZA ZMĚNY V ÚČTOVÁNÍ PŘIJATÝCH DARŮ	67
5.5	FINANČNÍ ANALÝZA ZMĚNY V ÚČTOVÁNÍ REZERV	69
	ZÁVĚR	72
	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	76
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	79
	SEZNAM PŘÍLOH	81

Úvod

Zemědělství je téměř tak starý pojem jako lidstvo samo. Tento obor není důležitý jen proto, že je zdrojem potravy pro celou populaci, ale i kvůli skutečnosti, že se významně podílí na udržení kvalitního životního prostředí. Před druhou světovou válkou bylo dokonce v zemědělství zaměstnáno nejvíce pracovní síly vůbec a mělo tak nejdůležitější ekonomické postavení. Po válce však postupem let začalo docházet ke snižování pracovních sil a v roce 2016 již toto odvětví nemá rozhodující vliv na tvorbu HDP jako v minulosti, ale stále má vzhledem k produkci potravin, svoji nezastupitelnou roli v národním hospodářství. V České republice je zemědělství zaměřeno v oblasti rostlinné výroby na výrobu obilnin (ječmen, pšenice, oves, kukuřice, žito), luskovin (hrách, fazole, čočka) a olejnin (řepka olejka, slunečnice, mák). V rámci živočišné výroby se mezi užitková zvířata řadí především: skot, prasata, ovce, kozy a drůbež. Pro zemědělského podnikatele je ať už k rostlinné či živočišné výrobě nejdůležitější půda.

Závislost na půdě je dalším charakteristickým rysem v zemědělství, neboť zemědělství využívá více než polovinu rozlohy republiky. Z celé rozlohy pak největší část vlastní fyzické osoby, různé typy obchodních společností či sdružení. Nezanedbatelným vlastníkem je také stát. Podnikatelé, obchodní společnosti obhospodařují největší část půdy, kterou mají pronajatou od fyzických osob.

Všechny aktivity zemědělských podnikatelů je třeba zachytit v účetnictví, zvláště specifický charakter zemědělství. Jelikož veškeré změny v účetnictví ovlivňují výsledky podnikání těchto podnikatelů, je zapotřebí se v této oblasti důsledně informovat a průběžně se změnám zákona přizpůsobovat. S příchodem roku 2016 k takové změně došlo, konkrétně k novele účetních předpisů. Bakalářská práce je zaměřena na vliv změn těchto předpisů na vybraný vzorek zemědělských podniků a také na to, jakým způsobem tyto změny zasáhly jejich výkonnost a finanční situaci.

1 Metodika a cíl práce

Cíl bakalářské práce

Cílem této práce je provést deskripci účetních a daňových specifíků v zemědělství na území České republiky a kvantifikovat vliv změn účetních a daňových předpisů od 1. 1. 2016 na výkonnost a finanční situaci vzorku 100 zemědělských podniků - právnických osob. V závěru budou definovány pozitivní a negativní dopady výše uvedených změn na věrný a poctivý obraz skutečnosti.

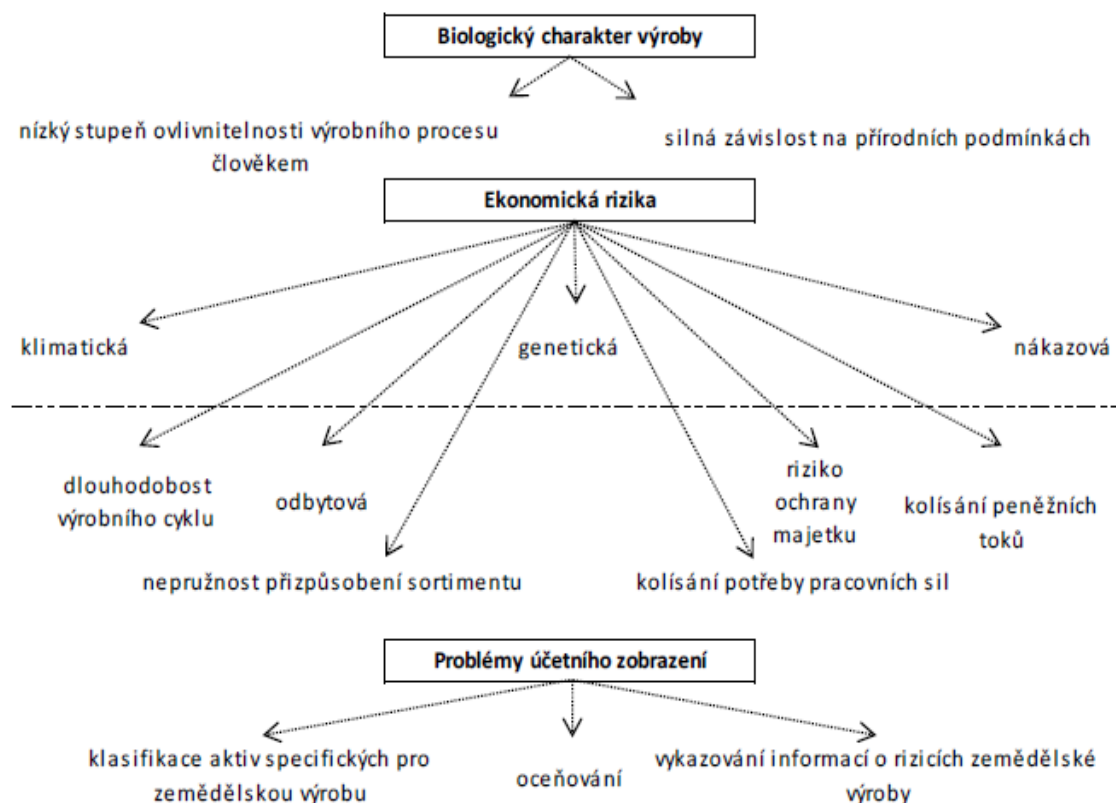
Metodika bakalářské práce

Literární rešerše byla zpracována na základě analýzy právních předpisů ke stavu roku 2016 a výsledné syntézy hlavních poznatků. Z daňových předpisů budou deskripci podrobeny pouze ty daňové zákony, které v roce 2016 podlely změně a vztahují se k zemědělské činnosti. K vypracování vlastní části práce byla použita metoda analýzy účetního výkaznictví zemědělských podniků, v rámci nichž byl stanoven vzorek 100 podniků s činností dle CZ NACE 01 z kategorie malých a středních podniků ČR. Do vzorku těchto podniků byly zahrnuty pouze ty podniky, které uveřejňují výkaz zisku a ztráty, rozvahu a přílohu k účetní závěrce za rok 2015. Komparací výsledků podnikatelské činnosti v roce 2015 a 2016 dojde k posouzení míry vlivu změn právních předpisů na finanční situaci, výkonnost a vybrané ukazatele finanční analýzy zemědělských podniků. V této části je provedeno shrnutí a dopad jednotlivých změn na poctivý a věrný obraz sledovaných podniků.

2 Charakteristika specifík zemědělství

Zemědělská výroba je prvovýrobou a jako taková se vyznačuje specifickými rysy.

Obrázek č. 1: Vazba vybraných specifík zemědělské činnosti a rizik



Zdroj: Dvořáková, 2012

Jsou pro ni důležité přírodní faktory jako je teplo, slunce, voda, klima, kterými je ovlivňována, ať už pozitivně či negativně. Tyto přírodní faktory pak způsobují výkyvy v objemu produkce v jednotlivých letech. Takové výkyvy zemědělský podnik nemůže, ve srovnání s průmyslovou výrobou, výrazně ovlivňovat. Právě biologický charakter výroby je nejvýznamnější charakteristický rys zemědělské výroby.

Ekonomiku zemědělství ovlivňuje sezónnost, dlouhodobost výrobního cyklu, trvanlivost výrobků, genetická rizika, požadavky trhu, půdní podmínky, poloha, škůdci a další faktory, které podnikatel v tomto sektoru není schopen ovlivnit. Především sezónnost a časový nesoulad mezi výrobním a pracovním procesem způsobují, že dochází k výkyvům v potřebě pracovních sil a nerovnoměrnosti peněžních toků. (Dvořáková, 2012)

Specifické postavení zemědělské výroby je ve vysoké míře spjato s dotačními programy Evropské unie, neboť dotace ovlivňují ceny na zemědělském trhu a ovlivňují tak pozici na trhu. Jejich získání je však administrativně náročné.

Zemědělská výroba je také náročná na použitou mechanizaci, která sice dokáže zrychlit pracovní proces, ale na druhé straně jsou takové stroje vysoce finančně nákladné a lze je používat na krátké období (v období sklizně, setí, apod.). (Dvořáková, 2012)

Účetnictví tak zachycuje veškerá specifika zemědělské výroby, které mají vliv na způsob oceňování a klasifikaci aktiv, ale také na výsledek hospodaření zemědělských podniků. Jedině současné a konzistentní řešení problému klasifikace biologických aktiv, jejich oceňování a zveřejnění informací o specifických rizicích v zemědělské výrobě povede k poskytnutí kvalitních informací o daném zemědělském podniku v účetní závěrce. (Dvořáková, 2012)

V zemědělství i přes veškeré překážky a problematiku dokáží podnikat rodinné farmy (fyzické osoby) i obchodní společnosti a družstva. Těžko říci, jaká forma podnikání je nevhodnější, lze však uvést, že v rodinných farmách jsou náklady na výrobu nižší, nižší zadluženost a tím i vyšší efektivita vstupů. Náklonnost k čistotě životního prostředí je jistě také pozitivní jev v podnikání rodinných farem. Vyšší zadluženost je typická spíše pro větší podniky. Podíly na takovém závazku mají většinou restituční požadavky po roce 1989, kdy předmětem restitucí byly budovy, hmotné movité věci a pozemky a jen výjimečně se náhrady vyplácely v hotovosti.

Tito podnikatelé v zemědělství se často setkávají se zahraniční konkurencí, která ale díky nižším cenám ničí domácí produkci, resp. poptávku po domácích produktech, které jsou s porovnáním se zahraničím dražší. Domácí trh se zemědělskými produkty však již není schopen stlačit náklady na výrobu, a tak se nabízí jako jediné východisko využití dotací z EU. Dotace, ale i jiné aktivity podnikatelů neustále prochází novelami a změnami. Změny, ke kterým došlo od 1. 1. 2016 budou detailně popsány v dalších kapitolách této práce.

2.1 Právní úprava zemědělské činnosti

Nejvyšší právní normou v České republice je zákon. Veškerá podnikatelská činnost je zachycena v Zákonu č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Zemědělská podnikatelská činnost je dále upravena Zákonem o zemědělství. Hlavním orgánem v zemědělství je Ministerstvo zemědělství, které upravuje podmínky pro zemědělskou výrobu. Od vstupu České republiky do Evropské unie, tj. v roce 2004, se zemědělská produkce řídí podmínkami Společné zemědělské politiky Evropské unie, kdy se čeští zemědělci musí této politice přizpůsobit a plně převzít Evropský model zemědělství.

Zákon definuje zemědělského podnikatele jako fyzickou nebo právnickou osobu, která provozuje zemědělskou činnost soustavně a samostatně vlastním jménem, na vlastní zodpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanovených zákonem. Takový podnikatel je povinen se evidovat v místě příslušného obecního úřadu s rozšířenou působností. (Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství)

Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství rovněž uvádí, že zemědělskou výrobnou včetně hospodaření na vodních plochách se rozumí:

- a) rostlinná výroba,
- b) živočišná výroba,
- c) produkce chovných plemenných zvířat,
- d) výroba osiv a sadby,
- e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce,
- f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin,
- g) hospodaření v lese a
- h) hospodaření s vodou.

Obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu stanoveným způsobem v souladu s § 21a Zákona o účetnictví.

Právě vedení finančního účetnictví zachycuje Zákon o účetnictví. Na něj navazují prováděcí právní předpisy (vyhlášky), které vydává Ministerstvo financí. Pro zemědělskou podnikatelskou činnost je konkrétně určena vyhláška č. 500/2002 Sb. Postupy a metody účtování účetních jednotek dále upravují České účetní standardy pro podnikatele. V účetní závěrce je pak nutné účetní postupy zdůvodnit a uvést je ve vlastních vnitřních předpisech a v příloze účetní závěrky. (Dvořáková, 2012)

2.2 Účetní specifika zemědělské činnosti

V následujících podkapitolách jsou účetně zobrazeny takové složky majetku, které se vztahují k zemědělské činnosti.

2.2.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je sledován v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Jedná se také o majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok.

Dlouhodobý majetek se podle Zákona o účetnictví § 25 oceňuje:

- a) pořizovací cenou,
- b) vlastními náklady (přímé a nepřímé náklady související s vytvořením majetku) a
- c) reprodukční pořizovací cenou (v případech bezúplatného nabytí).

Pořízení dlouhodobého majetku neodpisovaného a veškeré náklady spojené s jeho pořízením je zachyceno na účtech v účtové skupině 04 – Pořízení dlouhodobého majetku. Po splnění všech podmínek a shromáždění veškerých nákladů souvisejících s pořízením, je majetek zařazen do užívání a přeúčtován na příslušný majetkový účet v účtových skupinách 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 – Dlouhodobý majetek neodpisovaný nebo 06 – Dlouhodobý finanční majetek. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Jelikož předmětem zkoumaných podniků je především živočišná a rostlinná výroba, bude další část této práce zaměřena hlavně na tuto oblast.

2.2.1.1 Pozemky

Podle §7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českého účetního standardu č. 013 se do dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného řadí pozemky, a to bez ohledu na jejich výši ocenění, jestliže se nejedná o zboží. Pořizovací cena pozemku zahrnuje i hodnotu koupeného lesa, jestliže je les koupen za účelem pěstování. Vlastní náklady spojené s pěstební činností na lesních pozemcích nenavyšují, podle platných právních předpisů České republiky, hodnotu pozemků v rámci dlouhodobého hmotného majetku, ale jsou v průběhu jejich vynakládání v plné výši zahrnovány do provozních nákladů běžného účetního období účetních jednotek. U koupeného pozemku osázeného stromy

či keři, které nejsou pěstitelskými celky trvalých porostů, se pořizovací cenou rozumí cena včetně osázení. Právní předpisy neumožňují tento druh majetku odepisovat.

2.2.1.2 Pěstitelské celky trvalých porostů

Takové pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti je delší než 3 roky. Jedná se především o ovocné stromy, ovocné keře s výměrou nad 0,25 hektaru o hustotě více než 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar. Do této kategorie patří také trvalý porost vinic bez nosných konstrukcí, neboť nosné konstrukce se považují za stavbu ve smyslu § 2 odst. 3 Zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů. Než porost dosáhne svého stáří, účtuje se o něm ve většině případů jako o nedokončené výrobě. Trvalé porosty pěstitelských celků (sady, vinice) se daňově odpisují až po dosažení plodonosného stáří – tedy za dobu delší než 3 roky.

2.2.1.3 Dospělá zvířata a jejich skupiny

Dle Valdera je při definici potřeba vycházet ze zoologického pojetí, kde se základní stádo zvířat považuje za dospělá chovná a plemenná zvířata, která kromě jiných užitných vlastností zabezpečují i reprodukci chovu. Od dlouhodobého hmotného majetku se liší právě svojí biologickou úlohou. (Valder, 2008)

Dospělá zvířata a jejich skupiny lze ocenit dvěma způsoby:

a) Cena ve vlastních nákladech je obvykle cena vypočítaná podle vlastních nákladů na chov mladého zvířete po dobu jednoho roku v průměrné účetní ceně včetně vnitropodnikových nákladů. Zemědělský podnik uskutečňuje převod podle vlastních zootechnických zásad.

b) Pořizovací cena je taková cena, za kterou byla zvířata nakoupena spolu s náklady související s jejich pořízením.

Zvířata, jež jsou evidována jako dlouhodobý majetek, jsou zachycena na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Zvířata, která jsou z vlastního chovu, se převádějí na vrub účtu dlouhodobého majetku odpisovaného aktivací – tj. převedení nákladů na vytvoření těchto aktiv do majetku. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Zvířata se mohou evidovat podle kusů, z praktických důvodů je však tato metoda velmi obtížná, či dokonce nepotřebná. V této oblasti dlouhodobého hmotného majetku je uvažováno účtování podle jednotlivých zvířat. (Nepřechová, 2007)

Ta zvířata, která jsou v analytické evidenci vedena dle jednotlivých kusů, jsou i jednotlivě odepisována.

Odpisování dospělých zvířat a jejich skupin

Při odepisování, tedy při stanovení účetních odpisů, účetní jednotka vychází z počtu let, který předpokládá setrvání dospělých zvířat stáda v chovu. U uplatnění účetních odpisů dospělých zvířat a jejich skupin se vyžaduje sestavení odpisového plánu a dle Českého účetního standardu č. 013 umožňuje postup odpisování vyjádření odpisů podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let držení stáda v chovu. (Valder, 2008)

Dle Českého účetního standardu č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se určuje, že individuálně lze odpisovat dostihové, plemenné koně a tažná zvířata, zatímco skupinově se odpisují ostatní zvířata tvořící stáda.

Zúčtování odpisů se provádí zápisem ve prospěch účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám se souvztažným zápisem na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin

Jako u ostatního dlouhodobého hmotného majetku, tak i u vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin dochází k vyřazení z důvodu prodeje. K úbytku může ale také dojít úhynem, ať už zaviněným či nezaviněným.

Zůstatková cena skupinově odpisovaného vyřazeného zvířete se stanovuje jako podíl zůstatkové ceny stáda na konci zdaňovacího období a průměrného stavu stáda zvířat k tomuto období. (Valder, 2008)

2.2.2 Zásoby

Zásoby jsou významnou položkou v oběžném majetku a je jim třeba věnovat náležitou pozornost, neboť nesprávné postupy v účetnictví či způsobech oceňování mohou mít nepříznivé dopady na finanční situaci účetní jednotky. (Müllerová, 2016)

V této účtové třídě jsou takové účty, které představují středobod účetnictví zemědělské činnosti. Zásoby se účtují v účtové třídě 1 – Zásoby.

Zásoby lze v zemědělské výrobě rozdělit dle svého charakteru na (Valder, 2008):

1. **materiál** - zásoby nakoupené za účelem spotřeby: osiva, hnojiva, steliva, krmiva, ruční nářadí;
2. **nedokončená výroba a polotovary** – produkty, které prošly výrobním procesem, ale nejsou hotovým výrobkem: nedokončená rostlinná výroba, nedokončené líhnutí drůbeže;
3. **výrobky** – předměty vlastní výroby určené k prodeji či ke spotřebě;
4. **mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** – zvířata z vlastní produkce nebo nakoupená zvířata, která nejsou materiálem, zbožím nebo dlouhodobým majetkem: zvířata ve výkrmu, husy na výkrm, ryby, mladá chovná zvířata, včelstva a další;
5. **zboží** – movité věci včetně zvířat nabyté za účelem prodeje, aktivované a předané výrobky vlastní výroby do vlastních prodejen a zvířata z vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji.

Zásoby se v době pořízení oceňují několika způsoby (§ 25 odst. 5 písm. c) Zákon o účetnictví.):

- a) **pořizovací cenou** – cena, za kterou byl majetek pořízen spolu s náklady, které souvisejí s jeho pořízením (přepravné, clo, pojistné apod.). Do pořizovací ceny nepatří úroky z úvěrů a zápůjček, kurzové rozdíly, pokuty a úroky z prodlení;
- b) **cenou ve vlastních nákladech** – od 1. 1. 2016 se zásoby oceňují cenou ve vlastních nákladech jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popř. přiřaditelné nepřímé náklady vztahující se k výrobě. Do přímých nákladů se tak zahrnuje pořizovací cena materiálu a dalších nákladů, které souvisí s danou výrobou;
- c) **reprodukční pořizovací cenou** – cena majetku v době, kdy se o něm účtuje (dary, přebytky zásob, apod.).

Pro zjištění skutečně vynaložených nákladů na výrobu je využíváno několik metod kalkulací, avšak k pochopení účetního ocenění je třeba objasnit základní přístup ke zjištění vlastních nákladů v zemědělské výrobě. (Dvořáková, 2012)

Strukturu nákladů v kalkulacích určuje dle Dvořákové obecný kalkulační vzorec, na jehož základě jsou zjištěny přímé náklady vynaložené na pěstovanou plodinu, chované zvíře a následně zahrnut podíl výrobní režie. (Dvořáková, 2012)

Tab. č. 1: Obecný kalkulační vzorec

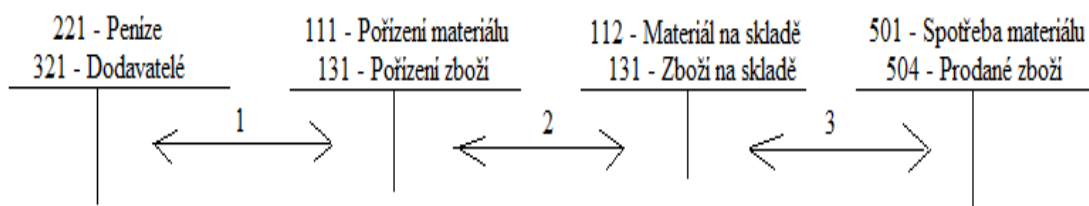
Položka kalkulačního vzorce	
Přímé náklady	
1	Nakoupený materiál (krmiva, steliva, hnojiva, osiva a ostatní materiál)
2	Výrobky vlastní výroby (krmiva, steliva, hnojiva, osiva a ostatní výrobky)
3	Ostatní přímé náklady a služby
4	Mzdové a osobní náklady
5	Odpisy DHM a DNM
6	Odpisy zvířat
7	Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování
Nepřímé náklady	
8	Výrobní režie
9	Správní režie
Náklady celkem	Součet položek 1 – 9

Zdroj: Dvořáková, 2012

Správní režie je zahrnována pouze v případě, že je doba výroby výrobku delší než 1 rok.

Dle zákona o účetnictví se nakoupené zásoby oceňují pořizovací cenou – cenou pořízení (fakturovanou cenou) včetně dalších nákladů, které souvisejí s pořízením zásob (spotřební daň, doprava, clo). Tyto náklady se pak účtují při průběžném způsobu účtování nakupovaných zásob (způsobu A) na společný účet 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží v závislosti na způsobu nákupu (zda v hotovosti či na fakturu). Zápis pořízení je pak 111,131/321,211. (Zákon o účetnictví, 2016)

Obr. č. 2: Pořízení zásob (způsob A)



Zdroj: Müllerová, 2016

Při převzetí materiálu na provozovnu nebo na sklad se součet účtu 111 nebo 131 zaúčtuje na účet 112 – Materiál na skladě nebo 131 – Zboží na skladě souvztažným zápisem 112/111 nebo 132/131. 501/112 nebo 504/132 se zaúčtuje v případě, že je materiál vydán do spotřeby nebo zboží do prodeje.

Při oceňování úbytků zásob si může účetní jednotka zvolit způsob ocenění:

1. Metoda FIFO – oceňování ve skutečných pořizovacích cenách

Metoda „první do skladu, první ze skladu“, která se běžně v zemědělských podnicích nevyužívá. (Neplechová, 2007)

Jde o způsob, kdy se nejdříve nakoupené zásoby prodávají jako první. Je nutné evidovat pořadí dodávek.

2. Metoda váženého aritmetického průměru

Cena zjištěná váženým aritmetickým průměrem počítaná v pravidelných intervalech (týdně, dekadně, nejdéle měsíčně). Používá se při ocenění zásob stejného druhu.

3. Oceňování pevnou skladovou cenou

Účetní jednotka si stanoví ceny pro různé druhy zásob a rozdíly mezi skutečnou a pevnou cenou pak účtuje na samostatném analytickém účtu jako odchylku v oceňování.

Při oceňování zásob na konci účetního období je třeba u nakupovaných zásob věnovat pozornost:

- zásobám na cestě,
- nevyfakturovaným dodávkám a
- oceňování zásob na skladě.

(Müllerová, 2016)

Zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky se účtují tak, že se účet pořízení zásob vynuluje. Takové zásoby, které jsou vyfakturovány, ale do konce účetního období nebyly převzaty na sklad, jsou zásoby na cestě, popřípadě zboží na cestě (účty 119 – Materiál na cestě a 139 – Zboží na cestě). Zásoby, které byly převzaty na sklad, ale do konce účetního období nebyly vyfakturované, se převedou na účet 389 – Dohadné účty pasivní.

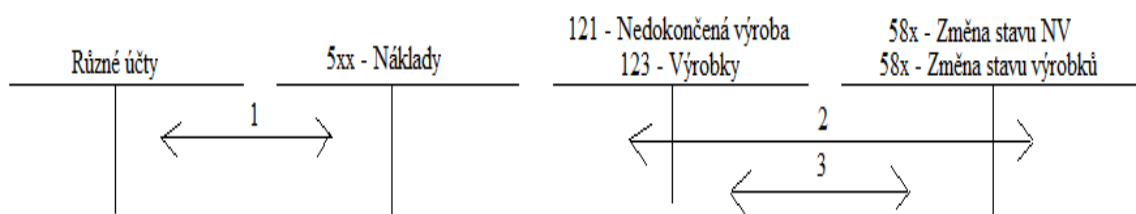
Nedokončená výroba

Pouze v rostlinné výrobě se účtuje nedokončená výroba. Je tomu tak z toho důvodu, že hospodářský cyklus nekryje kalendářní rok. Je tedy vhodné analyticky rozlišit náklady

na sklizeň běžného roku a náklady běžného roku jako evidenci k účtu nedokončená výroba. Nedokončená výroba u plodin se v běžném roce oceňuje ve výši nákladů na sklizeň běžného roku. Poté v měsíci, kdy je sklizeň dokončena, se celá částka zaúčtuje jako snížení nedokončené výroby příslušné plodiny. U plodin sklizených v příštím roce se oceňuje ve výši nákladů na sklizeň v příštím období. (Nepřechová, 2007)

Podle novely Zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. se účtování změny stavu zásob vykazují jako korekce nákladů – strany Dal účtu 58 – Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace.

Obr. č. 3: Účtování zásob vlastní výroby (způsob A)

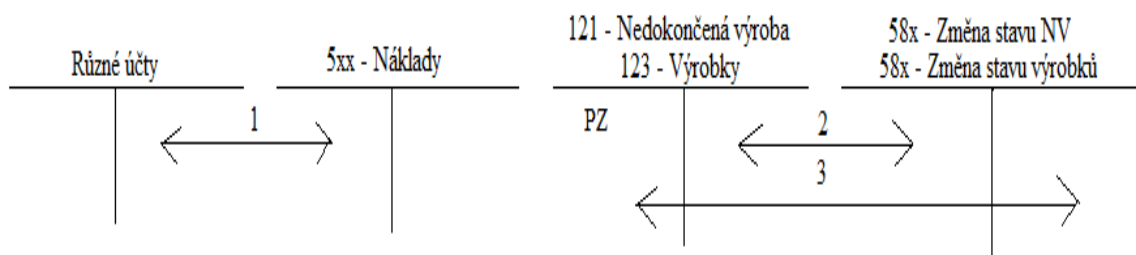


Zdroj: Müllerová, 2016

Změna stavu zásob nedokončené výroby se do konce roku 2015 účtoval prostřednictvím účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti, tedy do výnosů.

U způsobu B evidence zásob vytvořených vlastní činností se v průběhu roku neúčtují žádné přírůstky ani úbytky, ale na konci účetního období se počáteční zůstatek odúčtuje do spotřeby a dle skladové evidence se naučtuje konečný zůstatek zásob vytvořených vlastní činností. (Müllerová, 2016)

Obr. č. 4: Účtování zásob vlastní výroby (způsob B)



Zdroj: Müllerová, 2016

Výrobky

Jako výsledek zemědělské výroby jsou výrobky, ať už rostlinného nebo živočišného původu, nezemědělské výrobky, krmné směsi, komposty a siláže, jež jsou určeny ke spotřebě podniku i k prodeji. (Valder, 2008)

Účetní jednotka tyto výrobky eviduje na účtu 123 – Výrobky na syntetický účet a podle jednotlivých druhů nebo skupin výrobků (obiloviny, olejnin, luskoviny, okopaniny apod.) se vedou analytické účty.

Oceňování svých výrobků může zemědělský podnik řešit například sestavením vlastního ceníku pro oceňování svých výrobků na základě zjištěných údajů v minulém období nebo oceněním příchovek vlastními náklady. (Dvořáková, 2012)

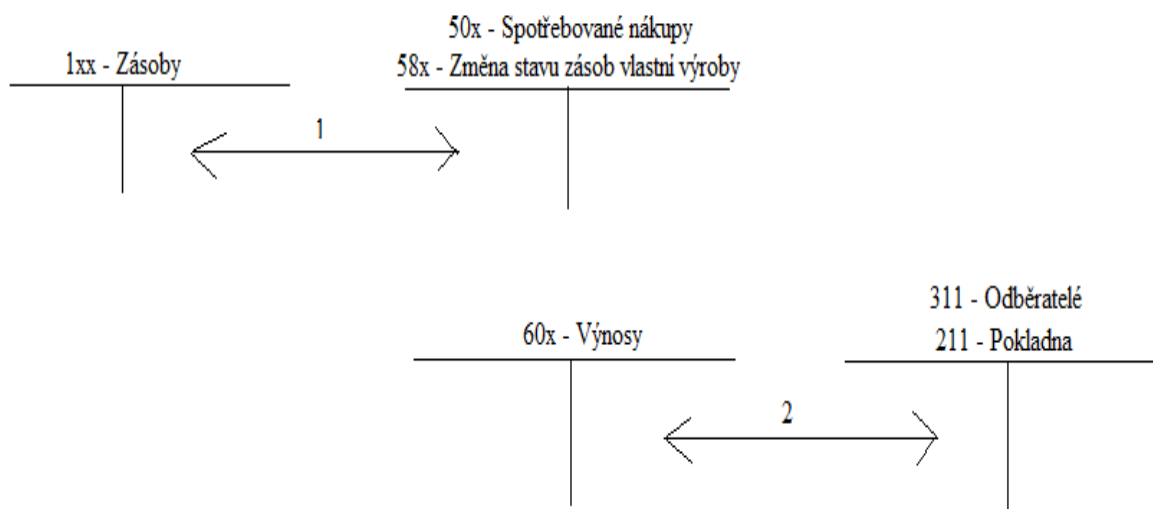
Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu

V zemědělském prostředí, zvláště v živočišné výrobě často dochází k přírůstkům zvířat, tedy ke specifickým vlastním výrobkům (je-li tedy výroba předmětem podnikání zemědělského podniku), jejichž hodnota časem stoupá a nedají se skladovat. V případě koupě zvířete do vlastního chovu jeho přírůstek představuje vlastní produkci. Výroba v zemědělství je většinou sdruženou výrobou, tj. vzniká více výrobků během jednoho výrobního procesu (zvířata – narozené mládě = příchovek, mléko, chlévská mrva).

Kategorie mladá a ostatní zvířata je účtována v účtové skupině 12 - Zásoby a představuje zvířata ve výkrmu, užitkový chov drůbeže, ostatní chovy, kam se zařazují jak zvířata nakoupená, tak zvířata z vlastního chovu. K podrobné evidenci slouží karty zvířat, kde se evidují obraty jednotlivých zvířat v kusech, v hmotnosti, apod. (Neplechová, 2007)

Nejčastějším způsobem vyřazení zásob je jejich prodej nebo vydání do spotřeby, kdy je používán účet 504 – Prodané zboží nebo 58x – Změna stavu výrobků. U tržeb za prodané zboží v hotovosti či na fakturu se využívá výnosový účet.

Obr. č. 5: Prodej zásob



Zdroj: Müllerová, 2016

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly pak účtují na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti, v případě přebytků se účtují ve prospěch výnosového účtu a na vrub příslušného účtu zásob.

2.2.3 Dotace

Dle §47 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se dotací rozumí přijatá bezúplatná plnění poskytnutá přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů, a to:

- ze státního rozpočtu,
- z rozpočtů územních samosprávných celků,
- ze státních finančních aktiv,
- z národního fondu a
- ze státních fondů a státních grantových agentur

na stanovený účel. Za dotaci se dále považují i bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám ze zahraničí z fondů Evropské unie a z veřejných rozpočtů jiných států. Dotací je také prominutí části poplatků.

Dotace lze rozdělit do dvou skupin (Chalupa, 2016):

- a) na pořízení dlouhodobého nehmotného, hmotného majetku a technického zhodnocení (investiční dotace),
- b) k úhradě provozních nebo finančních nákladů (dotace na provozní/finanční náklady).

Dotace poskytnutá na pořízení dlouhodobého majetku snižuje jeho pořizovací cenu. Pokud byl majetek pořízen v plné výši z dotace, je vhodné tuto skutečnost uvést na podrozvahovém účtu s označením, že jde o dotaci.

Při účtování dotací se využívají účty účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací, 37 – Jiné pohledávky a závazky, 64 – Jiné provozní výnosy a 66 – Finanční výnosy.

Tab. č. 2: Zúčtování dotací

Účetní operace	MD	D
VBÚ - Pořízení mobilní čističky	042	221
Nárok na dotaci	346	042
Převod majetku do užívání	022	042
VBÚ - Přijetí dotace na BÚ	221	346

Zdroj: vlastní zpracování dle Hinke (2016)

Dotace je uhrazena převodem na účet příjemce uvedeného ve smlouvě či v jiném dokladu.

Po vstupu České republiky do Evropské unie lze dotační zdroje v České republice rozdělit podle finančních zdrojů na dvě skupiny:

- evropské dotační programy a
- národní dotační programy.

Garantem poskytování dotací je Ministerstvo zemědělství České republiky a Státní zemědělský intervenční fond.

Přehled dotačních programů Ministerstva zemědělství České republiky pro rok 2016
(www.eagri.cz):

- podpora včelařství,
- podpora vybudování kapkové závlahy v ovocných sadech, chmelnicích, vinicích a ve školkách,
- genetické zdroje,
- nákazový fond,
- poradenství a vzdělání,
- nákup plemenných zvířat,
- podpora zpracování zemědělských produktů,
- podpora evropské integrace nevládních organizací,
- udržování a obnova kulturního dědictví venkova,
- podpora restrukturalizace ovocných sadů,
- udržování a zlepšování genetického potenciálu vyjmenovaných hospodářských zvířat,
- podpora ozdravování polních a speciálních plodin a
- podpora vybraných činností zaměřených na ozdravení chovů prasat a drůbeže.

Podnikatelé v rostlinné, živočišné výrobě, chovatelé ryb a lesní hospodáři mohou čerpat podporu z Programu rozvoje venkova a Operačního programu Rybářství.

Příklady podporovaných aktivit z Programu rozvoje venkova 2014 – 2020
(www.dotacni.info.cz):

- investice do zemědělských staveb a technologií pro živočišnou výrobu,
- investice do zemědělských staveb a technologií pro rostlinnou výrobu,
- investice do pořízení speciálních mobilních strojů pro zemědělskou výrobu,
- investice do nákupu zemědělských nemovitostí maximálně do částky odpovídající 10 % celkových způsobilých výdajů.

Díky Programu rozvoje venkova do českého zemědělství jde téměř 97 miliard Kč, 63 miliard z Evropské unie a 34 miliard z rozpočtu České republiky.

Pokud podnik nesplní podmínky nebo poruší smlouvu o poskytnutí dotace, vrací se dotace do státního rozpočtu společně s penále.

2.3 Daňová specifika v zemědělství

V této části práce budou vymezeny daně, které souvisí se zemědělským podnikáním, podnikáním právnických osob. Jedná se o daň z příjmu právnických osob, daň z přidané hodnoty, daň z nemovitých věcí a silniční daň.

2.3.1 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob je upravena Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně právnických osob v zemědělské výrobě jsou příjmy z veškeré zemědělské činnosti, především produkty biologických aktiv zemědělské produkce.

Tab. č. 3: Výpočet daně z příjmu zemědělských podnikatelů - právnických osob

Výsledek hospodaření před zdaněním - položky snižující výsledek hospodaření + položky zvyšující výsledek hospodaření
Základ daně - odčitatelné položky
Základ daně snížení o odpočitatelné položky Zaokrouhlený základ daně (na celé tisíce Kč dolů) X Sazba daně podle § 21 (19 %)
Daň - slevy na dani
Daň po slevách - zaplacené zálohy podle § 38a
Doplatek / nedoplatek daně

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Výpočet daně právnických osob v zemědělské činnosti se nijak neliší od výpočtu daně ostatních právnických osob.

2.3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně a je upravená Zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Je daní univerzální, což lze

vyložit tak, že ji platí všichni a že sazbou této daně se zdaňují téměř veškeré zboží a služby.

Daň z přidané hodnoty tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. § 5 Zákona o dani z přidané hodnoty definuje osobu povinnou k dani jako fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně koná ekonomické činnosti a která má sídlo, provozovnu nebo místo podnikání na území ČR. Plátcem daně se stává osoba, která má povinnost k dani se sídlem, provozovnou nebo místem podnikání na území ČR a není osvobozena od uplatňování DPH. Plátcem daně se osoba může stát dobrovolně nebo povinně. Povinně (ze zákona) se plátcem stává v okamžiku, kdy její obrat přesáhne 1 000 000 Kč za 12 za sebou jdoucích kalendářních měsíců. (Zákon o dani z přidané hodnoty, 2016)

Sazba daně je lineární a diferencovaná. Zákon o dani z přidané hodnoty je uplatňována u vybraných druhů zboží a služeb první sníženou sazbou daně, která činí 15 % nebo druhou 10 % sazbou daně. Základní sazba daně pro ostatní zdanitelná plnění činí 21 %. Příloha č. 3 Zákona o dani z přidané hodnoty dále rozvádí zboží a služby, na které se snížená sazba daně vztahuje. Jsou to například ubytovací služby, zdravotnické prostředky, knihy, rostliny a semena, potraviny. Daň je vybírána na každém stupni obratu a je třeba sledovat daň na výstupu při prodeji a daň na vstupu při nákupu. (Hejduková, 2015)

U zemědělského podnikání tak často dochází k nadměrnému odpočtu, který je pohledávkou podniku vůči státu. Vzniká tak v okamžiku nákupu podniku v základní sazbě (materiál na výrobu, zemědělské stroje, energie a jiné) a prodeje ve snížené sazbě. Podle Zákona o dani z přidané hodnoty snížené sazbě podléhají krmiva pro zvířata, živá zvířata, semena, rostliny a živé dřeviny, které zemědělské podniky nejčastěji prodávají.

2.3.3 Daň z nemovitých věcí

Nejčastěji vybíranou daní v zemědělství je daň ze zemědělské půdy, která spadá do daně z nemovitých věcí. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů upravuje daň z nemovitých věcí, která dále upravuje daň ze staveb a jednotek a daň z pozemků. V zemědělství se lze s touto daní často setkat, neboť základ daně z pozemků je stanoven podle druhu pozemku (Zákon o dani z nemovitých věcí, 2016):

- orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé porosty (základ v Kč),
- hospodářské lesy, rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem (základ v Kč),
- ostatní pozemky (základ v m²).

Typ daňové sazby navazuje na druh základu daně. U pozemků, jejichž základ daně je vyjádřen v m², se používá pevná sazba daně, vyjádřená v korunách za m². U pozemků se základem daně v Kč je sazba vyjádřena v %. Vlastník pozemku je poplatníkem. (Hejduková, 2015)

Podle § 3 Zákona o dani z nemovitých věcí je poplatníkem daně vlastník pozemku:

- a) jde-li o pozemek ve vlastnictví státu, organizační složka státu nebo právnická osoba,
- b) jde-li o pozemek ve svěřenském fondu, tento fond,
- c) jde-li o pozemek v podílovém fondu, tento fond,
- d) jde-li o pozemek ve fondu obhospodařovaném penzijní společností, tento fond,
- e) jde-li o pozemek zatížený právem stavby, stavebník.

Poplatníkem daně z pozemků je vždy *nájemce nebo pachtýř* u pronajatého nebo propachtovaného pozemku, je-li evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, nebo pokud je s ním příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, či je převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí.

U daně ze staveb a jednotek § 7 uvedeného zákona uvádí, že předmětem daně je zdanitelná stavba, která se nachází na území ČR. Základem daně je výměra zastavěné plochy v m² k 1. lednu zdaňovacího období. Poplatníkem je vlastník stavby nebo jednotky, tedy zemědělský podnik.

2.3.4 Silniční daň

Silniční daň upravuje Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem silniční daně jsou motorová vozidla používána k podnikání a registrovaná a provozovaná v ČR. Poplatníkem je osoba která:

- a) je provozovatelem vozidla registrovaného v ČR v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu,

- b) užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel.

Zákon o dani silniční také upravuje, která vozidla nejsou předmětem daně.

Předmětem daně podle § 2 odst. 2 nejsou vozidla, která *nejsou* předmětem daně jako například zemědělské a lesnické traktory, podle § 3 vozidla, jež jsou osvobozena od daně (vozidla s méně než čtyřmi koly). Provozovatel vozidla, který je zapsán v technickém průkazu, je plátcem a zároveň poplatníkem silniční daně.

Základem daně dle Zákona o silniční dani, §5 je:

- a) zdvihový objem motoru v m³ u osobních automobilů s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon,
- b) součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů,
- c) největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel.

Sazba daně se pohybuje podle zdvihového objemu motoru, u nákladních aut se odvíjí podle počtu náprav a povolené hmotnosti v tunách. Dle §6 odst. 5 lze sazbu daně snížit o 25 % u vozidel využívaných k rostlinné výrobě.

3 Deskripce změn právních předpisů od 1. 1. 2016

K 1. 1. 2016 vstoupila v platnost novela Zákona o účetnictví, novely prováděcích vyhlášek, které se přizpůsobují směrnici Evropského parlamentu a Rady Evropské unie 2013/34/EU. Cílem těchto změn je snížit administrativní zátěž a zlepšení podmínek k podnikání pro malé a střední podniky. Mezi hlavní změny patří:

- podrobnější rozdělení účetních jednotek,
- změny ve směrné účtové osnově,
- zrušení zřizovacích výdajů,
- změna v oceňování zásob vlastní výroby
- změna v účtování přijatých darů,
- změna v obsahu a rozsahu účetní závěrky,
- změna v definici rezerv,
- změna v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku.

3.1 Kategorizace účetních jednotek

Základní změnou v účetnictví je od 1. 1. 2016 rozdělení účetních jednotek na mikro, malou, střední a velkou účetní jednotku. Došlo tak ke změně v kritériu aktiva celkem, kdy v roce 2015 se aktiva celkem sledovala brutto, zatímco od 1. 1. 2016 netto.

Tab. č. 4: Kategorizace účetních jednotek v roce 2015

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil.	do 18 mil.	do 10
Malá	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50
Střední	do 500 mil.	do 1 mld.	do 250

Zdroj: vlastní zpracování na základě doporučení č. 2003/361/EC Evropské komise

Ještě v roce 2015 byly účetní jednotky rozděleny do 3 kategorií – mikro, malá a střední. Pokud podnik překročil alespoň 2 kritéria (aktiva celkem, roční úhrn čistého obratu či průměrný počet zaměstnanců), spadl již do příslušné kategorie.

Tab. č. 5: Kategorizace účetních jednotek v roce 2016

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců	K rozvahovému dni
Mikro	9 mil.	18 mil.	10	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Malá	100 mil.	200 mil.	50	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Střední	500 mil.	1 mld.	250	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Velká	500 mil.	1 mld.	250	Překračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií

Zdroj: Zákon o účetnictví, 2016

V roce 2016 podnik opět spadá do příslušné kategorie, pokud nepřekročí alespoň 2 z uvedených kritérií za dvě účetní období. Za velkou účetní jednotku je vždy považován subjekt veřejného zájmu.

Nově se také pod položkou *aktiva celkem* nerozumí aktiva brutto, ale aktiva netto (snížená o oprávky a opravné položky). *Ročním úhrnem čistého obratu* se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobená 12. Průměrný počet zaměstnanců znamená průměrný přepočtený evidenční počet podle statistiky Českého statistického úřadu. Nezjišťuje se jako průměrný přepočtený stav na základě zvláštního předpisu, jak bylo zvykem do 31. 12. 2015, kdy platily vnitrostátní pracovněprávní předpisy, které se v jednotlivých zemích lišily, například u dočasně pracujících zaměstnanců jako nezávislí dodavatelé nebo u dočasně najímaných zaměstnanců u agentury.

Z této změny vyplývá, že do jednotlivých kategorií bude spadat méně podniků vzhledem ke kritériu aktiva celkem, které se změnilo z aktiva brutto na aktiva netto. Předpokladem změny je umožnění přizpůsobení povinnosti vykazování a zveřejňování účetních informací. Členění ovlivňuje, jakou povinnost budou dané účetní jednotky mít součástí účetní závěrky, a co z toho má účetní jednotka povinnost zveřejňovat viz podkapitola 3.6. Cílem je také ochránit mikro účetní jednotky před zbytečnou administrativou.

3.2 Změny ve směrné účtové osnově

Z důvodu novelizace účetních předpisů k 1. 1. 2016 byl vytvořen nový účetní standard č. 024, který obsahuje převodový můstek mezi položkami výkazů mezi roky 2015 a 2016 včetně vysvětlení.

Ze změn ve směrné účtové osnově je třeba upozornit na následující:

3.2.1 Zrušení mimořádných výnosů a nákladů

Od 1. 1. 2016 novela vyhlášky ruší vykazování mimořádných nákladů a výnosů ve skupinách 58 a 68. Mimořádné výnosy budou vykazovány jako *mimořádné provozní výnosy* na účtu 649 - Jiné provozní výnosy nebo jako *mimořádné finanční výnosy* na účtu 669 - Ostatní finanční výnosy.

Tab. č. 6: Účtování mimořádných výnosů

Výnosová položka	Účtování	
	rok 2015	rok 2016
Mimořádné provozní výnosy	68x	649
Mimořádné finanční výnosy	68x	669

Zdroj: vlastní zpracování

Také Mimořádné náklady budou vykazovány jako Mimořádné provozní náklady na účtu 547 - Jiné provozní náklady nebo jako Mimořádné finanční náklady na účtu 565 - Ostatní finanční náklady.

Tab. č. 7: Účtování mimořádných nákladů

Nákladová položka	Účtování	
	rok 2015	rok 2016
Mimořádné provozní náklady	58x	547
Mimořádné finanční náklady	58x	565

Zdroj: vlastní zpracování

Účty z účtové skupiny 58 jsou použity pro vykazování změny stavu zásob a aktivací.

3.2.2 Zrušení účtové skupiny č. 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

Změna stavu zásob se dříve účtovala jako výnos do účtové skupiny č. 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Od 1. 1. 2016 se účtuje jako náklad do účtové skupiny č. 58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. V případě přírůstku zásob se účtuje ve prospěch příslušného účtu, úbytek je účtován na vrub tohoto účtu. To znamená, že tato položka může mít i zápornou hodnotu.

Tab. č. 8: Účty Změny stavu zásob vlastní činnosti v roce 2015 a 2016

Účty do 31. 12. 2015		Účty od 1. 1. 2016	
Číslo účtu	Název účtu	Číslo účtu	Název účtu
611	Změna stavu nedokončené výroby	581	Změna stavu nedokončené výroby
612	Změna stavu polotovarů vlastní výroby	582	Změna stavu polotovarů vlastní výroby
613	Změna stavu výrobků	583	Změna stavu výrobků
614	Změna stavu zvířat	584	Změna stavu zvířat

Zdroj: vlastní zpracování na základě účtové osnovy z roku 2015 a 2016

Účtování, které se změnilo s rokem 2016 lze považovat za lepší zobrazení věrné a poctivé skutečnosti, neboť změna stavu zásob vlastní činnosti nepřinášela skutečný výnos do výsledku hospodaření.

3.2.3 Zrušení účtové skupiny č. 62 - Aktivace (dlouhodobého majetku a zásob)

Jako u bodu č. 3.2.2, také *aktivace* se dříve účtovala ve prospěch výnosů prostřednictvím účtové skupiny č. 62, ale od 1. 1. 2016 se účtuje ve prospěch nákladů a přírůstky i úbytky se účtují prostřednictvím účtové skupiny č. 58. Opět může tato položka vykazovat zápornou hodnotu.

Tab. č. 9: Účty Aktivace v roce 2015 a 2016

Účty do 31. 12. 2015		Účty od 1. 1. 2016	
Číslo účtu	Název účtu	Číslo účtu	Název účtu
621	Aktivace materiálu a zboží	585	Aktivace materiálu a zboží
622	Aktivace vnitropodnikových služeb	586	Aktivace vnitropodnikových služeb
623	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	587	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	588	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování na základě účtové osnovy z roku 2015 a 2016

Stejně jako u Změny stavu zásob vlastní činnosti, také nové účtování Aktivace do nákladů se jeví jako logičtější postup účtování, než tomu bylo do roku 2016.

3.3 Zrušení položky zřizovacích výdajů

Zřizovací výdaje jsou výdaje na založení účetní jednotky od okamžiku jejího vzniku. Od nového roku 2016 byly účty 011 – Zřizovací výdaje a 071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům zrušeny a nově se tyto položky staly součástí běžných výdajů, které se účtují do nákladů dle povahy výdaje. Do konce roku 2015 se zřizovací výdaje, pokud jejich částka překročila 60.000,-, odepisovaly po dobu 5 let rovnoměrně do nákladů.

Do konce roku 2015 by takové podniky při svém založení veškeré výdaje na založení účtovaly prostřednictvím Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku 011/623 nebo prostřednictvím Nedokončeného dlouhodobého majetku. A pak by si každoročně snižovaly daňový základ o tyto výdaje pomocí odpisů.

Tab. č. 10: Účty Zřizovacích výdajů

Účty do 31. 12. 2015		Účty od 1. 1. 2016	
Číslo účtu	Název účtu	Číslo účtu	Název účtu
011	Zřizovací výdaje	518, 538	Ostatní služby, Ostatní daně a poplatky
071	Oprávký ke zřizovacím výdajům	X	X

Zdroj: vlastní zpracování na základě účtové osnovy z roku 2015 a 2016

Nově vzniklé podniky od 1. 1. 2016 zaúčtují zřizovací výdaje jednorázově jako daňově uznatelný náklad s ohledem na věcnou a časovou souvislost např. 518 – odměna za notářské služby, za advokáta, 538 – správní poplatky a kolky, apod. Tím svůj základ pro výpočet daně z příjmů jednorázově snižují pouze v roce svého vzniku.

Pokud však již účetní jednotka eviduje zřizovací výdaje vzniklé do 31. 12. 2015, bude tyto výdaje evidovat a odepisovat až do té doby, dokud je plně neodepíše. Těmto účetním jednotkám je pak doporučeno přeúčtovat tyto výdaje na účet 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek a oprávký k těmto výdajům.

3.4 Změna v oceňování zásob vlastní výroby

Do roku 2015 záleželo na rozhodnutí účetní jednotky, jestli do ocenění zásob vlastní výroby zahrne pouze přímé náklady nebo k nim připočítá i režie s výrobou související.

Od 1. 1. 2016 je požadováno, aby se do ocenění zásob zahrnuly nejen přímé náklady (přímý materiál, mzdy), ale také poměrná část fixních a variabilních nepřímých nákladů, které se vztahují k činnosti a časově s ní souvisejí. Na základě novely vyhlášky jsou z ocenění vyloučeny náklady na prodej. (§ 25 odst. 5 písm. c) Zákon o účetnictví)

3.5 Změna v účtování o přijatých darech

O přijatých darech není od 1. 1. 2016 účtováno jako o zvýšeném kapitálu (účet č. 413 – Ostatní kapitálové fondy), ale jako o ostatních provozních výnosech (účet č. 648 – Ostatní provozní výnosy). V případě finančního daru se účtuje na účet č. 668 – Ostatní finanční výnosy.

Tab. č. 11: Účtování přijatých darů v roce 2015 a 2016

Účtování do 31. 12. 2015		Účtování od 1. 1. 2016	
Zaúčtování	Účetní operace	Zaúčtování	Účetní operace
0xx, 1xx / 413	Přijatý dar	0xx, 1xx / 648, 668	Přijatý dar nefinanční povahy, Přijatý finanční dar

Zdroj: vlastní zpracování

Přijaté dary byly do konce roku 2015 účtovány na účet 413, na stranu DAL. S příchodem roku 2016 jsou účtovány jako zdanitelný výnos v účtové skupině 64 a 66. V rozvaze se v pasivech sníží položka *ostatní kapitálové fondy* o přijaté dary a naopak se zvýší výnosy ve výkazu zisku a ztráty a tím i výsledek hospodaření a daň z příjmů. Vydané dary se oproti tomuto účtují prostřednictvím nákladového účtu. Lze tedy říci, že účtování přijatých darů do nákladů (vydané dary = náklady, přijaté dary = výnosy) je daleko logičtější postup, než tomu bylo doposud.

Vydané dary se s příchodem roku 2016 nemění. Pro daňové účely sice nejsou daňovým nákladem, ale lze je uplatnit jako odčitatelnou položku. Pro možnost odpočtu hodnoty daru od základu daně nesmí dárce od obdarovaného obdržet peněžní či nepeněžní protiplnění. Právníkové osoby mohou poskytnout dar například obcím či krajům, na financování vzdělání, výzkumu a vývoje, poskytovatelům zdravotních služeb či poživateli invalidního důchodu. Další podmínkou pro uplatnění daru je, že hodnota daru musí být v minimální hodnotě 2000 Kč a nejvýše možný odečet smí být 5 % ze základu daně.

3.6 Změny v obsahu a rozsahu účetní závěrky

Účetní závěrku povinně tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a příloha.

Pro některé účetní jednotky je dále povinné (Müllerová, 2016):

- přehled o peněžních tocích (Cash Flow) a
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Pro které účetní jednotky jsou povinné další výkazy, ukazuje tabulka č. 12.

Tab. č. 12: Obsah účetní závěrky u obchodních společností podle kategorií

Kategorie	Rozvaha	Výkaz Z/Z	Příloha	Výkaz CF	Výkaz o změnách VK
Mikro	ano	ano	ano	-	-
Malá	ano	ano	ano	-	-
Střední	ano	ano	ano	ano	ano
Velká	ano	ano	ano	ano	ano

Zdroj: Müllerová, 2016

Výkaz cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu nově od 1. 1. 2016 povinně sestavují střední a velké účetní jednotky. Přehled o peněžních tocích představuje rozpis vybraných položek majetku a poskytuje údaje o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a jejich ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost za účetní období. Přehled o změnách vlastního kapitálu je podrobným rozpisem položky *vlastní kapitál* a podává informaci o jeho celkových změnách za účetní období.

Podle Zákona o účetnictví § 18 sestavují účetní jednotky účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavit účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem – velké účetní jednotky, střední účetní jednotky a malé účetní jednotky, jež jsou akciovými společnostmi, které překročily nebo dosáhly alespoň jednu z hodnot:

1. aktiva celkem 40.000.000 Kč,
2. roční úhrn čistého obratu 80.000.000 Kč,
3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,

ostatní malé účetní jednotky, které překročily nebo dosáhly alespoň 2 hodnot uvedené výše.

Sestavovat rozvahu v plném rozsahu znamená povinnost řídit se písmeny, římskými číslicemi a čísly. Rozvaha v plném rozsahu platná do 31. 12. 2015 a rozvaha v plném rozsahu platná od 1. 1. 2016 jsou uvedeny v Příloze.

Tab. č. 13: Rozvaha v plném a ve zkráceném rozsahu

Kategorie ÚJ	Rozvaha	
	v PLZNÉM rozsahu	ve ZKRÁCENÉM rozsahu
Mikro	ÚJ, která má povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	ÚJ, která nemá povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem
Malá	ÚJ, která má povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	ÚJ, která nemá povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem
Střední	Vždy	Nikdy
Velká	Vždy	Nikdy

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 3 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (2016)

Zkrácený rozsah rozvahy má dvě verze – základní a rozšířenou. Základní verzi rozvahy ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat pouze mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. V takové rozvaze jsou položky označené pouze písmeny. Rozšířená verze rozvahy ve zkráceném rozsahu již obsahuje jak položky označené písmeny, tak i položky označené římskými číslicemi a sestavují ji malé účetní jednotky, které nemají povinností mít účetní jednotku ověřenou auditorem a nemusejí tak sestavovat rozvahu v plném rozsahu.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 3 odst. 3 a 4 uvádí, které účetní jednotky mají povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a jeho obsahové vymezení.

Tab. č. 14: Výkaz zisku a ztráty v plném a ve zkráceném rozsahu

Kategorie ÚJ	Výkaz zisku a ztráty	
	v PLZNÉM rozsahu	ve ZKRÁCENÉM rozsahu
Mikro	ÚJ, která má povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	ÚJ, která nemá povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem a není obchodní společností
Malá	ÚJ, která má povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem	ÚJ, která nemá povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem a není obchodní společností
Střední	Vždy	Nikdy
Velká	Vždy	Nikdy

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 3 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (2016)

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu k 31. 12. 2015 a k 1. 1. 2016 je uveden v příloze. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu se již nerozlišuje mezi mikro a malou účetní jednotku a vždy obsahuje položky označené číslicemi nebo písmeny.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. §39 upravuje, jaké základní informace je nutné uvádět v příloze v účetní závěrce. Tento paragraf se týká všech účetních jednotek a musí uvádět alespoň:

- informace podle § 18 odst. 3 zákona (jméno, sídlo, právní forma, IČ, předmět podnikání, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisový záznam statutárního orgánu),
- informace o použitých účetních zásadách, metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky,
- informace o použitém oceňovacím modelu a technice při ocenění reálnou hodnotou,
- výši závazkových vztahů, které mají k rozvahovému dni dobu splatnosti více než 5 let,

- výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů včetně uvedení úrokové sazby, hlavních podmínek a všech dosud splacených, odepsaných nebo prominutých částek a poskytnutá zajištění a ostatní plnění těmto osobám,
- výši a povahu položek výnosů a nákladů, které jsou svým objemem nebo původem mimořádné,
- celkovou výši pohledávek a dluhů, podmíněných pohledávek a dluhů a poskytnutých věcných záruk s uvedením jejich povahy a formy, které nejsou vykázány v rozvaze,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Mikro a malá účetní jednotka, která má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, musí ve své příloze dle § 39a navíc uvádět rozšiřující informace. Střední a velké účetní jednotce ukládá povinnost uvádět v příloze další informace vyhláška č. 500/2002 Sb. § 39 b.

3.7 Změna v definici rezerv

Ještě v roce 2015 se rezervami rozuměly rezervy na ztráty a rizika, rezervy na restrukturalizaci, rezervy na daň z příjmů, rezervy na důchody, technické rezervy a jiné.

Nová úprava od 1. 1. 2016 popisuje rezervy jako rezervy určené k pokrytí nákladů a závazků, které jsou jasně definovány, a u kterých je pravděpodobné či dokonce zřejmé, že nastanou k rozvahovému dni, přičemž není jistá jejich výše v okamžik vzniku. Rezervy se nesmějí použít k úpravám hodnot aktiv, ani kdyby byly věcně svázány s konkrétním majetkem, jako je tomu typicky u rezervy na opravu hmotného majetku. (Zákon o účetnictví, 2016)

Účetní předpisy vymezují rezervy jako:

- rezervy vytvořené podle zvláštních předpisů,
- rezervy na důchody a podobné závazky,
- rezervy na daň z příjmů,
- ostatní rezervy (rezervy na záruční opravy, rezervy na restrukturalizaci).

Daňové přepisy ale upravují rezervy samostatným zákonem – Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně a patří k nim dle § 7 mimo jiné **rezerva na opravy hmotného majetku**, která je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odepisování je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo, jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu nebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu. Ve zdaňovacím období je podle odst. 4 § 7 tvorba rezervy výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samotný účet v bance určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení. Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku, který má být opravován a podle charakteru opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období bude rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období (od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy).

3.8 Změna v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku

Od 1. 1. 2016 došlo ke zrušení účtu 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku a 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku.

Od roku 2016 je pořízení finančního majetku účtováno v rámci skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek, na vrub příslušného účtu této skupiny a se souvztažným zápisem příslušných účtů účtových skupin například: 21 – Peněžní prostředky v pokladně, 22 – Peněžní prostředky na účtech, 32 – Závazky, 47 – Dlouhodobé závazky, 34 – Zúčtování daní a dotací, 36 – Závazky ke společníkům, 37 – Jiné závazky, 41 – Základní kapitál a 66 – Finanční výnosy v případě daru. (Zákon o účetnictví, 2016)

3.9 Změna zákona o DPH

Od 1. 1. 2016 plátcům nově vzniká povinnost podávat elektronicky kontrolní hlášení k DPH. Toto kontrolní hlášení zahrnuje veškeré informace o přijatých a vydaných daňových dokladech a právnické osoby ho podávají měsíčně vždy do 25. dne následujícího měsíce. (Zákon o DPH, 2016)

3.10 Změna daně z nemovitých věcí

Nově není od 1. 1. 2016 pozemek, jež je součástí jednotky v budově bytového domu, zdaňován daní z pozemků, ale je zohledňován v koeficientu pro podlahovou plochu jednotky k výpočtu základu daně ze staveb a jednotek. Jestliže k jednotce v bytovém domě nenáleží žádná část pozemku, bude podlahová plocha jednotky upravena koeficientem 1,20. Pokud k jednotce ale bude náležet podíl na jednom či více pozemcích, upravuje se podlahová plocha jednotky koeficientem 1,22. Tento výpočet daně neplatí pro jednotky, které jsou v nebytových domech a podíl na pozemku, který je součástí jednotky, je předmětem daně z pozemků. (Zákon o dani z nemovitých věcí, 2016)

4 Vliv změn právních předpisů na finanční situaci a výkonnost vybraných zemědělských podniků

Pro část této práce byl vybrán vzorek 100 zemědělských podniků – právnických osob, na kterých bude zkoumán vliv změn v účetnictví od 1. 1. 2016 na jejich finanční situaci, výkonnost, a jejich podrobná deskripce.

4.1 Kategorizace účetních jednotek

Od 1. 1. 2016 došlo k rozdělení účetních jednotek na mikro, malou, střední a velkou a k úpravě kritéria aktiva celkem, kdy se k zahrnutí do příslušné kategorie účetních jednotek nerozumí aktiva netto, jako tomu bylo do 31. 12. 2015, ale aktiva brutto. Tím se výsledky v počtu sledovaných podniků v jednotlivých kategoriích mezi roky změní. Také výsledky ročního úhrnu čistého obrátu nezůstanou beze změny. Od 1. 1. 2016 tato položka nebude zahrnovat účtové skupiny 61 a 62. Dojde tak k poklesu nebo naopak ke zvýšení obrátu, který je jeden z kritérií pro posouzení kategorizace sledovaných zemědělských podniků.

Tab. č. 15: Kategorizace zemědělských podniků v roce 2015

ÚJ	Aktiva celkem (brutto)	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců	K rozvahovému dni	Počet zemědělských podniků
Mikro	9 mil.	18 mil.	10	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	14
Malá	100 mil.	200 mil.	50	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	62
Střední	500 mil.	1 mld.	250	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	24
Velká	500 mil.	1 mld.	250	Překračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	0

Zdroj: vlastní zpracování na základě výkazů sledovaných podniků

V roce 2015 do kategorie mikro účetní jednotka spadalo 14 zemědělských podniků, do kategorie malá účetní jednotka 62 podniků a do kategorie střední účetní jednotka 24 podniků. Velkou účetní jednotkou není žádný ze sledovaných podniků.

Všech těchto 100 zemědělských podniků mělo v roce 2015 povinnost sestavit rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu.

V roce 2016 by se počet účetních jednotek v jednotlivých kategoriích změnil na 16 podniků v kategorii mikro účetní jednotka, 62 podniků v kategorii malá účetní jednotka a na počet 22 v kategorii střední účetní jednotka. Do kategorie velká účetní jednotka by opět nespadal žádný ze sledovaných zemědělských podniků. Rozdělení sledovaných zemědělských podniků do kategorií ukazuje tabulka č. 16.

Tab. č. 16: Kategorizace zemědělských podniků v roce 2016

ÚJ	Aktiva celkem (netto)	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců	K rozvahovému dni	Počet zemědělských podniků
Mikro	9 mil.	18 mil.	10	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	16
Malá	100 mil.	200 mil.	50	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	62
Střední	500 mil.	1 mld.	250	Nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	22
Velká	500 mil.	1 mld.	250	Překračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií	0

Zdroj: vlastní zpracování na základě výkazů sledovaných podniků

Počet podniků v jednotlivých kategoriích kopíruje i jejich poměrové zastoupení v těchto kategoriích.

100 sledovaných zemědělských podniků by v roce 2016 opět mělo povinnost sestavit rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce, ale navíc by od 1. 1. 2016 22 podniků v kategorii střední účetní jednotka mělo povinnost sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvahu a výkaz zisku a ztráty tak může ve zkráceném rozsahu sestavit 16 zemědělských podniků, které jsou mikro účetními jednotkami, a které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Přílohu sestaví podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. §39 bez rozšiřujících informací. Ostatní sledované podniky musí účetní závěrku sestavit v plném rozsahu a přílohu včetně rozšiřujících informací dle § 39 a Vyhlášky.

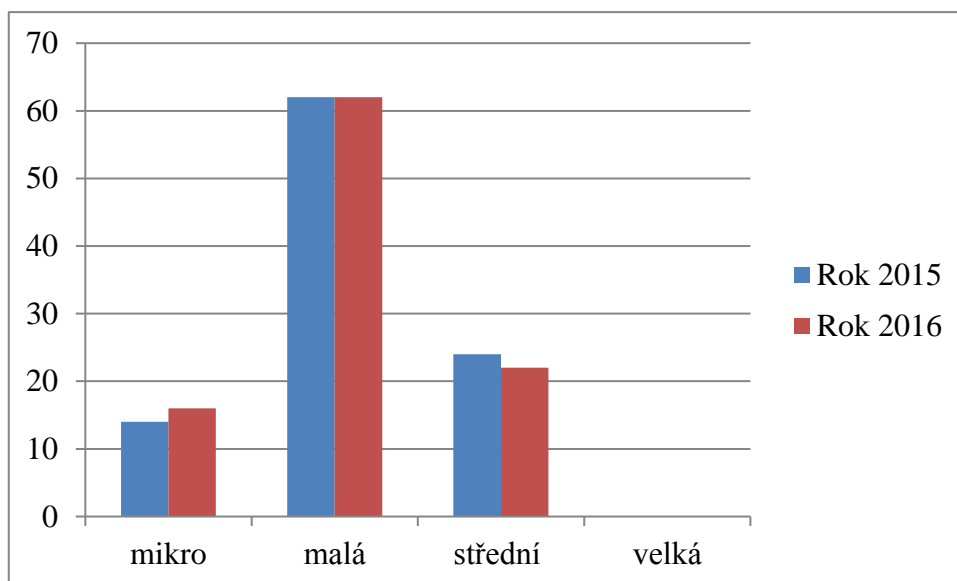
Tab. č. 17: Vliv změny kategorizace účetních jednotek

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ne	-	0
Finanční situace	ne	-	0
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↑	Rozsah zveřejňovaných povinností uzpůsoben velikosti a tím i informačním potřebám uživatelů.
Zveřejňované informace	ano	↑	Od roku 2016 došlo ke snížení administrativní zátěže u mikro a malých účetních jednotek, které nemusejí mít účetní závěrky ověřenou auditorem + nově u středních a velkých účetních jednotek přibyla povinnost dokládat k účetní závěrce přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.
Audit	ne	-	0

Zdroj: vlastní zpracování

Změna v kategorizaci účetních jednotek nebude mít žádný vliv na výkonnost a finanční situaci sledovaných zemědělských podniků. Jelikož je stanoveno pro jednotlivé skupiny účetních jednotek podle kategorií rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, 16 zemědělských podniků budou v roce 2016 sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, což jim usnadní administrativní zpracování. Oproti roku 2015 je v kategorii mikro účetních jednotek o 2 podniky více, které se přesunuly z kategorie malých účetních jednotek. Počet malých účetních jednotek zůstal nezměněný, neboť se do této kategorie z kategorie středních účetních jednotek také přesunuly 2 podniky.

Graf č. 1: Změny v kategorizaci účetních jednotek mezi roky 2015 a 2016



Zdroj: vlastní zpracování

Tyto dva zemědělské podniky tak nemají v roce 2016 povinnost sestavovat k účetní závěrce přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jako ostatní středně velké účetní jednotky.

4.2 Změny ve směrné účtové osnově

V této oblasti je třeba zaměřit pozornost především na zrušení účtů mimořádných výnosů a nákladů a na zrušení účtů změny stavy zásob a aktivace. Změny stavy zásob a aktivace nejvíce sledované podniky ovlivní, neboť se o nich v zemědělství hojně účtuje.

4.2.1 Zrušení účtů mimořádných nákladů – účtová skupina 58 a mimořádných výnosů – účtová skupina 68

O mimořádných nákladech v roce 2015 účtovalo 16 podniků, jejichž průměrná částka činila 31,06 tis. Kč. Mimořádné výnosy vykazovalo 18 podniků s průměrnou částkou 92,76 tis. Kč.

Tab. č. 18: Přehled podniků účtujících mimořádný VH

Položka	Počet podniků		Průměrná zúčtovací částka (v tis. Kč)	
	rok 2015	rok 2016	rok 2015	rok 2016
Mimořádné náklady	16	0	31,06	0
Mimořádné výnosy	18	0	92,76	0

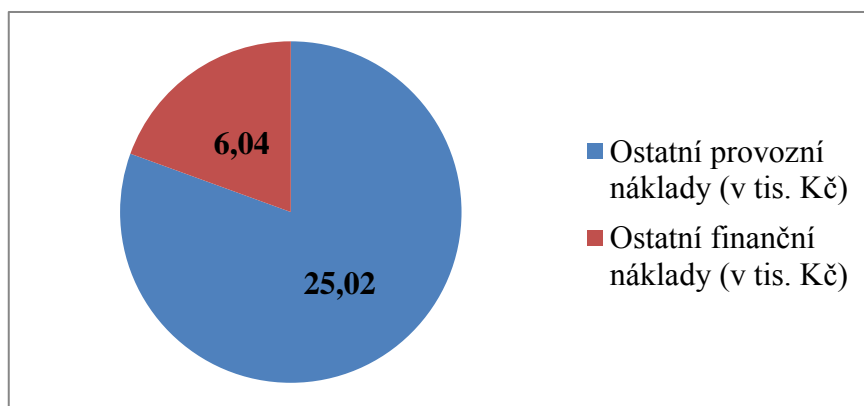
Zdroj: vlastní zpracování

Změna od 1. 1. 2016 způsobí „rozpad“ položky mimořádného výsledku hospodaření do položek jiné provozní náklady a ostatní finanční náklady u 16 sledovaných podniků ze 100 ve výkazu zisku a ztráty. Údaje jako

- škody způsobené živelní pohromou,
- náklady vyplývající ze změn ve způsobu ocenění a
- jiné neobvyklé události (operace s podnikem, náklady z titulu postoupení, příp. ukončení hospodářské činnosti, aj.)

se přesunuly do provozního výsledku hospodaření. Od 1. 1. 2016 nebudou zemědělské podniky účtovat průměrnou částku 31,06 tis. Kč do mimořádných nákladů, ale poměrně se rozdělí dle charakteru do ostatních provozních a do ostatních finančních nákladů, a to průměrně částkou 25,02 tis. Kč do ostatních provozních nákladů a s částkou 6,04 tis. Kč, kterou tvoří především mimořádné poplatky bance do ostatních finančních nákladů, jak ukazuje graf č. 2.

Graf č. 2: Rozklad mimořádných nákladů v roce 2016



Zdroj: vlastní zpracování

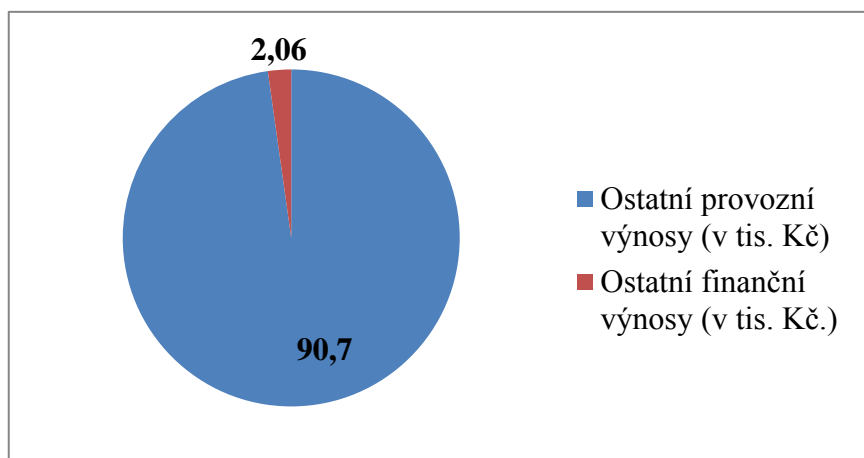
Výkonnost těchto podniků se nezmění, jelikož se stále jedná o nákladové položky.

O stejném tvrzení lze uvažovat i v případě účtování mimořádných výnosů. 18 zemědělských podniků, které do konce roku 2015 účtovaly o:

- náhradách mimořádných škod,
- o změnách používaných metod v oceňování majetku a
- jiných mimořádných výnosech (operace s podnikem, náklady z titulu postoupení, příp. ukončení hospodářské činnosti, aj.)

mají od roku 2016 povinnost tuto skutečnost účtovat do provozních výnosů. Průměrnou částku 92,76 tis. Kč z mimořádných výnosů zaúčtují tak v roce 2016 poměrným rozdělení dle charakteru, v průměru částku 90,7 tis. Kč. do ostatních provozních výnosů a částku 2,06 tis. Kč, kterou tvoří především mimořádné finanční přebytky, do ostatních finančních výnosů. Tato změna opět nemá vliv na výsledek hospodaření za účetní období, pouze dojde k vymizení mimořádného výsledku hospodaření a navýšení toho provozního a finančního o částku z mimořádných výnosů dle charakteru.

Graf č. 3: Rozklad mimořádných výnosů v roce 2016



Zdroj: vlastní zpracování

Změnami dojde k administrativnímu zjednodušení při výpočtu daně z příjmů. Od 1. 1. 2016 již není třeba vypočítávat daň z příjmů za běžnou činnost a zvlášť daň z příjmů za mimořádnou činnost.

Tab. č. 19: Vliv zrušení mimořádných účtů

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ano	↓	Poměr mezi celkovým výsledkem hospodaření a finančním nebo provozním výsledkem hospodaření.
Finanční situace	ne	-	0
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↓	Zobecnění nákladů a výnosů.
Zveřejňované informace	ano	↑	Administrativní zjednodušení při výpočtu daně z příjmů.
Audit	ne	-	0

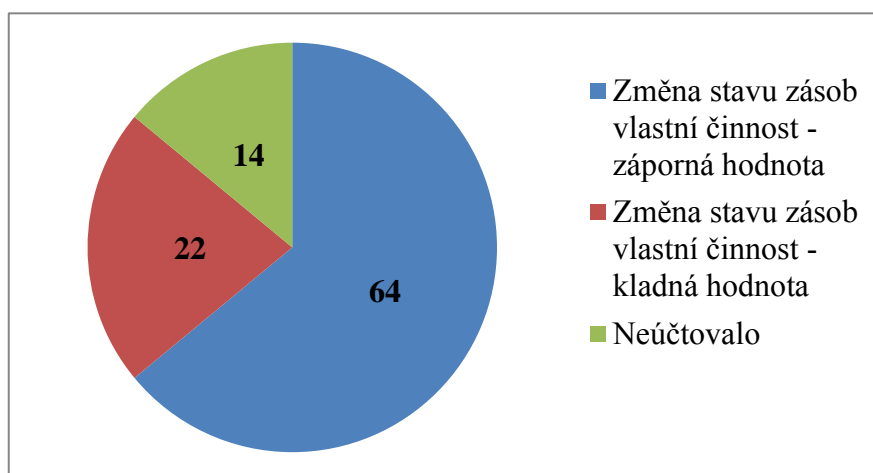
Zdroj: vlastní zpracování

Zrušení položek mimořádných účtů od 1. 1. 2016 sníží výkonnost sledovaných podniků ve spojení s rozložením poměru mezi celkovým výsledkem hospodaření a finančním nebo provozním výsledkem hospodaření. Zmizí také širší přehled o charakteru jednotlivých nákladů a výnosů. Změnou ale dojde ke zjednodušení administrativy při výpočtu daní z příjmů, kdy už nebude potřeba vypočítávat daň z příjmů za mimořádnou činnost, která bude součástí daně z příjmů za běžnou činnost.

4.2.2 Zrušení účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

Zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti se dotkne 86 sledovaných podniků. 14 zemědělských podniků o změnách stavu zásob v roce 2015 neúčtovalo, 64 podniků vykazovalo u změn stavu zásob vlastní činnosti minusovou hodnotu, jelikož v daném roce vyrobily méně, než vyskladnily a 22 podniků kladnou hodnotu.

Graf č. 4: Účtování zemědělských podniků v roce 2015 o změně stavu zásob vlastní činnosti



Zdroj: vlastní zpracování na základě výkazů sledovaných podniků

Od 1. 1. 2016 se přesouvá jejich obsahová náplň na nově zavedenou skupinu účtů 58, kde je většina účtů účtována jako nedokončená výroba nebo podle druhu pohybů v jednotlivých modulech zásob a zvířat. Obsahová náplň skupiny 61 je však shodná s obsahovou náplní skupiny 58.

Zrušení účtové skupiny 61 nemá žádný vliv na výši výsledku hospodaření sledovaných podniků, avšak řadě účetních jednotek se na konci roku 2016 zvýší - díky minusové hodnotě u účtů změny stavu zásob vlastní činnosti – obrat, který je kritériem pro hodnocení povinnosti k auditu. Ještě v roce 2015 se výroba vlastních výrobků účtovala předpisem 123/613 (613/123 u nespotřebovaných, neprodaných vlastních výrobků) a zvyšovala tak celkový obrat ve třídě 6.

Tab. č. 20: Účtování účtových skupin 61

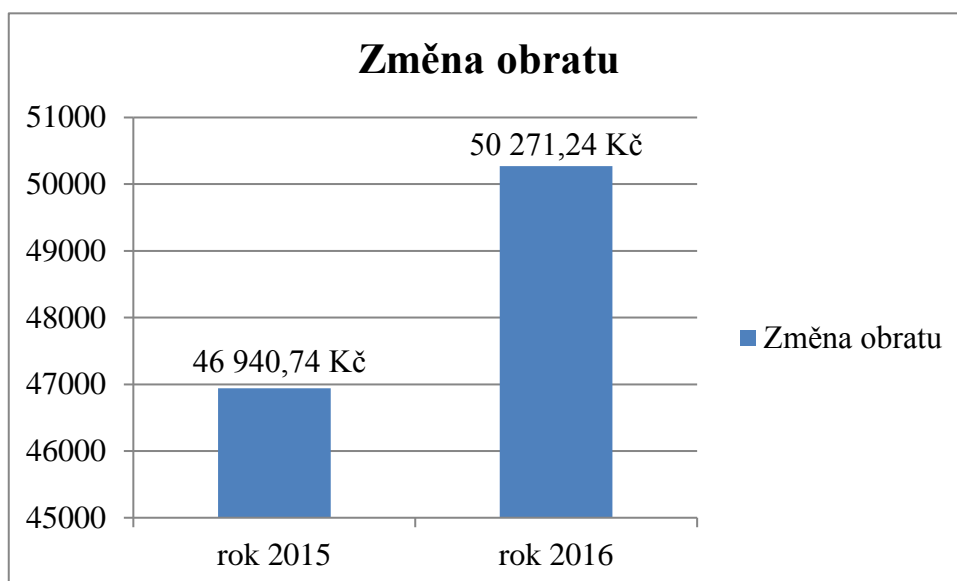
Text	Počet podniků	Účtování do konce r. 2015	Účtování od 1. 1. 2016	Vliv na velikost obratu
Nedokončená výroba - úbytek	64	611/121	581/121	↑
Nedokončená výroba - přírůstek	22	121/611	121/581	↓
Zvířata - úbytek	64	614/124	584/124	↑
Zvířata - přírůstek	22	124/614	124/584	↓

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci roku 2016 se taková skutečnost zaúčtuje na účty 123/58x. To obrát u 22 sledovaných zemědělských podniků, které účtovaly kladnou hodnotu u změny stavu zásob vlastní činností, zvyšovat nebude. U takových podniků, které jsou na hranici obratu pro hodnocení povinnosti auditu (80 mil. Kč), bude třeba sledovat, zda z povinnosti k auditu nevypadnou a nemusí tak podat daňové přiznání do konce března následujícího roku.

Ze 100 sledovaných zemědělských podniků, mělo povinnost auditu do konce roku 2015 36 z nich. Pokud by tyto podniky vykazovaly stejné výsledky v roce 2016, povinnost auditu by se nezměnil pro žádný z nich, došlo by jen ke snížení obratu průměrně o 3.096,636 tis. Kč u 22 podniků a u 64 podniků ke zvýšení obratu v průměru o 3.330,5 tis. Kč.

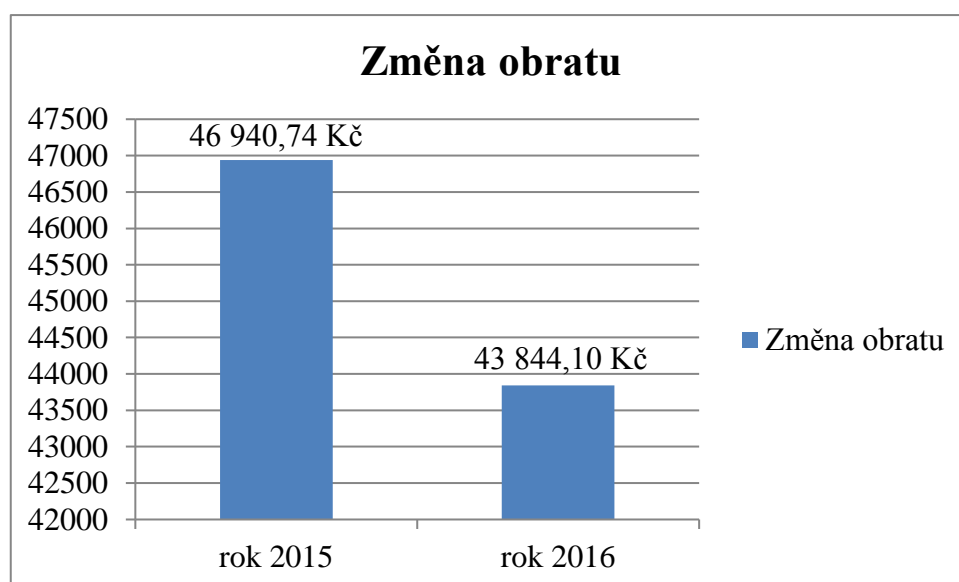
Graf č. 5: Změna celkového průměrného obrátu vlivem zrušení průměrné záporné hodnoty změny stavu zásob vlastní činnosti u 64 sledovaných podniků (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Zrušením záporné změny stavu zásob vlastní činnosti u všech sledovaných podniků by v roce 2016 došlo ke zvýšení průměrného celkového obrátu o 7,1 %.

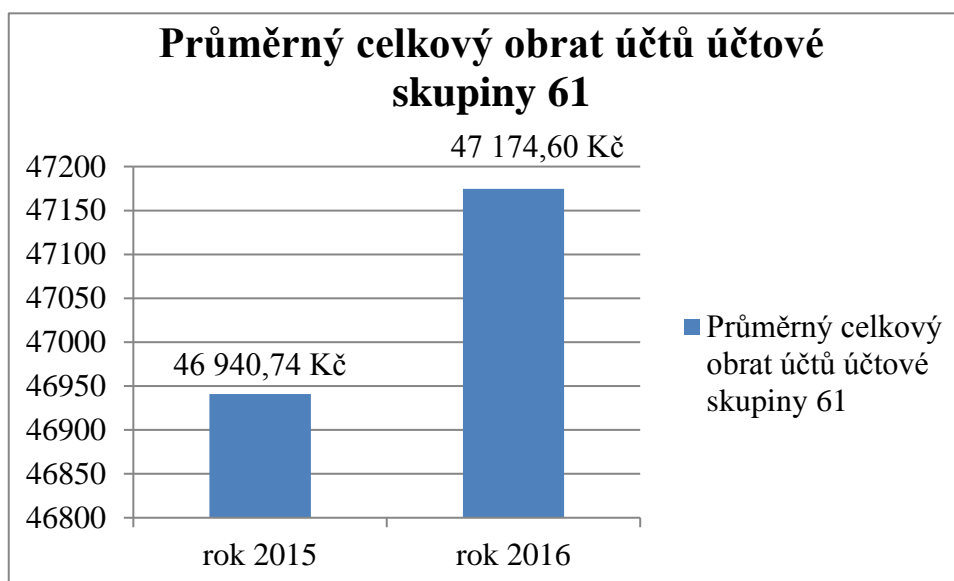
Graf č. 6: Změna celkového průměrného obrátu vlivem zrušení průměrné kladné hodnoty změny stavu zásob vlastní činnosti u 22 sledovaných podniků (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

U zrušení kladných změn stavu dojde k poklesu průměrného celkového obrátu u sledovaných zemědělských podniků o 7,06 %.

Graf č. 7: Průměrný celkový obrat podniků v roce 2015 a v roce 2016 vlivem zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2015 sledované podniky průměrně vykazovaly celkový obrat 46.940,74 tis. Kč. Změnou v roce 2016, která vedla ke zrušení těchto účtů, by sledované zemědělské podniky vykazovaly obrat průměrně o 233,864 tis. Kč. (0,04 %) vyšší než v roce předešlém, a to 47.174,60 tis. Kč.

Tab. č. 21: Vliv zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ano	↑	Navýšení celkové průměrné výkonnosti o 0,04 %.
Finanční situace	ne	-	0
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↑	Změna stavu zásob vlastní činnosti nesplňovala definici výnosů dle světově uznávaných účetních systémů. Její nové zobrazení v nákladových položkách je v roce 2016 věrnějším a pravdivějším obrazem skutečnosti.
Zveřejňované informace	ne	-	0
Audit	ano	↓	Zvýšení obratu průměrně o 0,04 % by mohlo mít vliv na dosažení podmínky pro povinnost auditu.

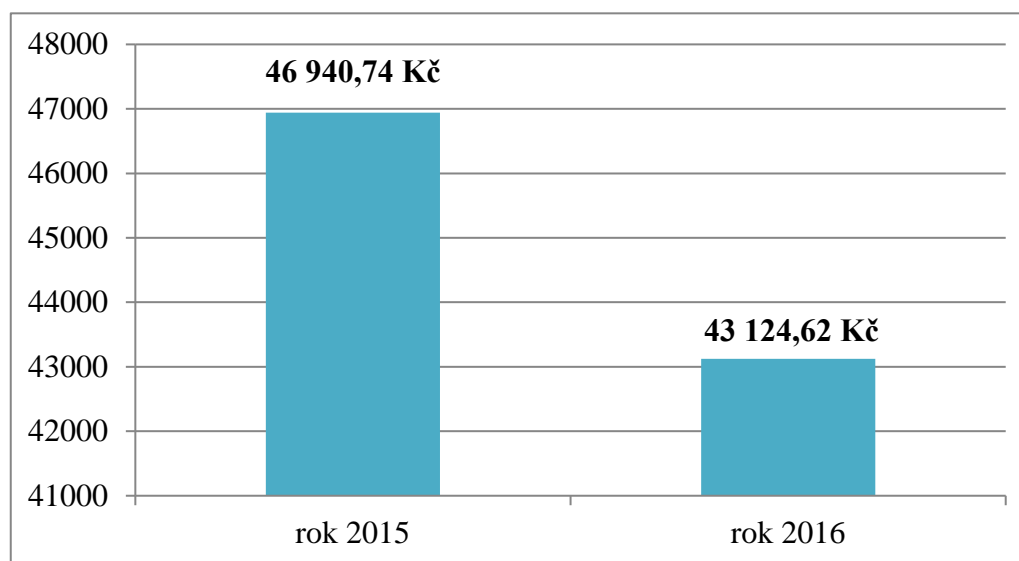
Zdroj: vlastní zpracování

U všech sledovaných podniků vlivem změn od 1. 1. 2016 dojde ke zvýšení výkonnosti průměrně o 0,04 %, které je způsobené zrušením účtů změny stavu zásob vlastní činnosti. Tyto účty u sledovaných podniků vykazovaly převážně záporné hodnoty a jejich vymizením dojde právě k navýšení celkového obratu. Změna stavu zásob vlastní činnosti byla až do 31. 12. 2015 vykazována jako výnos. Tato skutečnost však pravdivě nezobrazovala situaci, neboť se o žádný výnos ve skutečnosti nejednalo. Zobrazení této položky do nákladů od roku 2016 lze považovat za adekvátnější. Na finanční situaci tato změna žádný vliv mít nebude, jelikož dojde pouze ke změně ve zveřejňování. Změna se může dotknout hodnocení pro posouzení povinnosti k auditu, kde došlo k onomu zmíněnému zvýšení obratu průměrně o 0,04 %, avšak žádnému ze sledovaných zemědělských podniků nevznikla nově od 1. 1. 2016 povinnost auditu.

4.2.3 Zrušení účtů účtové skupiny 62 – Aktivace

O aktivaci v roce 2015 účtovalo 70 sledovaných podniků a průměrnou částkou 3.816,12 tis. Kč, která vlivem změn ovlivní celkový obrat sledovaných zemědělských podniků.

Graf č. 8: Průměrný celkový obrat sledovaných podniků v roce 2015 a v roce 2016 vlivem zrušení účtů aktivace



Zdroj: vlastní zpracování

Vyjmutím této účtové skupiny z výnosů, dojde od 1. 1. 2016 k poklesu celkového obratu o tuto částku, což při celkovém průměrném obratu 46.940,74 tis. Kč v roce 2015, klesne celkový průměrný obrat v roce 2016 o 8,13 % (3.816,12 tis. Kč) na částku 43.124,62 tis. Kč.

Tab. č. 22: Vliv zrušení účtů aktivace

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ano	↓	Snížení výkonnosti v průměru o 8,13 %
Finanční situace	ne	-	0
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↑	Aktivace stejně jako změna stavu zásob vlastní činnosti nesplňovala definici výnosů dle světově uznávaných účetních systémů. I její nové zobrazení v nákladových položkách je věrnějším a pravdivějším zobrazením skutečnosti.
Zveřejňované informace	ne	-	0
Audit	ano	↑	Snížený obrat o 8,13 % by mohl mít vliv na nesplnění podmínky pro povinnost k auditu.

Zdroj: vlastní zpracování

Zrušením účtové skupiny 62 dojde ke snížení výkonnosti podniku – snížení průměrného celkového obratu o 8,13 %. Mohlo by tak dojít k situaci, že některé podniky tak vypadnou z povinnosti auditu. To se však u žádného ze 100 sledovaných zemědělských podniků nestalo. Stejně jako změna stavu zásob vlastní činnosti, tak i aktivace nebyla skutečným výnosem, proto je nové účtování aktivace do nákladů věrnějším a pravdivějším zobrazením skutečnosti.

4.3 Zrušení položky zřizovacích výdajů

Ani jeden ze sledovaných podniků položku zřizovací výdaje nevykazoval, jelikož žádný z nich není nově vzniklý podnik.

V ilustrativním případě začínajícího podniku, který by vynaložil 100.000 Kč na svoje založení, mohl by do konce roku 2015 tento výdaj účtovat jako zřizovací výdaje a každý rok po dobu 60 měsíců jej rovnoměrně odepisovat do nákladů.

Tab. č. 23: Zaúčtování zřizovacích výdajů vzniklých do konce roku 2015

Náklad	20.000,-	20.000,-	20.000,-	20.000,-	20.000,-
Rok	1.	2.	3.	4.	5.

Zdroj: vlastní zpracování

Každý rok by si nově vzniklý podnik mohl uplatnit jako daňový náklad 20.000,- a tím by každoročně snižoval základ pro výpočet daně po dobu 5 let.

Tab. č. 24: Zaúčtování zřizovacích výdajů vzniklých v roce 2016

Náklad	100.000,-	0	0	0	0
Rok	1.	2.	3.	4.	5.

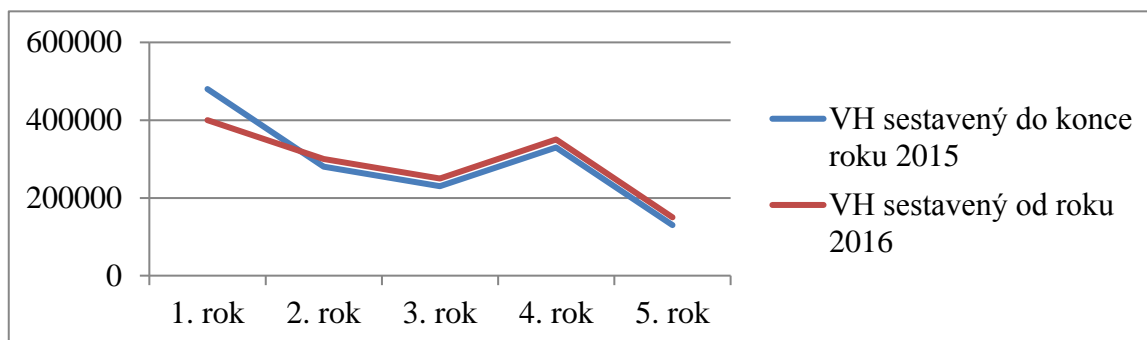
Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by byl použit stejný výdaj 100.000,- po změnách od 1. 1. 2016, účtovala by se celá částka do nákladů v roce vzniku společnosti.

Začínající podniky ale často při svých počátcích podnikání vykazují v prvních letech ztrátu, kterou mohou po dobu 5 let uplatňovat. Může tak dojít ke stejným úpravám jako v roce 2015 i přes to, že od 1. 1. 2016 mají nově vzniklé společnosti povinnost zahrnout výdaje na zřízení jednorázově do nákladů v roce vzniku. V dalších letech mohou uplatňovat ztrátu.

Jestliže by v obou případech výnosy činily v prvním roce 500.000,-, ve druhém roce 300.000,-, ve třetím roce 250.000,-, ve čtvrtém roce 350.000,- a v pátém roce 150.000,-, kde v prvním případě (do konce roku 2015) bude uplatněn každoroční náklad v podobě odpisů 20.000,- po 60 měsíců a v druhém případě (od 1. 1. 2016) jednorázový náklad 100.000,- v roce vzniku, bude se základ pro výpočet daně v jednotlivých letech lišit.

Graf č. 9: Srovnání výsledku hospodaření v jednotlivých letech při různém řešení zřizovacích výdajů



Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek šetření dokazuje, že ještě v roce 2015 by podnik měl nižší základ pro výpočet daně a tím i menší daň z příjmu, avšak v dalších 4 letech by již tuto „výhodu“ neměl.

Tab. č. 25: Vliv zrušení položky zřizovací výdaje

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ano	↓	Výkonnost podniků se v prvních letech podnikání změní. Důvodem je jednorázové zahrnutí výdajů do nákladů v roce vzniku podniku.
Finanční situace	ano	↓	Zrušením položky zřizovacích výdajů dojde ke snížení bilančních sum v rozvaze.
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↑	Pokud bude na aktiva nahlíženo jako na majetek, který bude v budoucnu generovat prospěch, tak byly zřizovací výdaje vyňaty správně a lze identifikovat příznivý vliv.
Zveřejňované informace	ano	↑	Změny v rozvaze.
Audit	ne	-	0

Zdroj: vlastní zpracování

Zrušením položky zřizovacích výdajů se změní výkonnost podniků v jednotlivých letech oproti roku 2015, jelikož se od 1. 1. 2016 výdaje na zřízení účtují jednorázově do nákladů. Také finanční situace nezůstane beze změny. Zřizovací výdaje byly součástí dlouhodobého majetku v rozvaze a s jejich zrušením dojde ke snížení bilančních sum

v rozvaze. Vyjmutí zřizovacích výdajů má pozitivní vliv na věrný a pravdivý obraz skutečnosti, neboť nebyly majetkem generujícím zisk.

4.4 Změna v účtování přijatých darů

Pro zjištění množství darů bylo nahlédnuto do příloh účetních závěrek sledovaných zemědělských podniků. Veškeré podniky, které dary přijaly, účtovaly tuto skutečnost na účet 413 ostatní kapitálové fondy. Změna v přijatých darech od 1. 1. 2016 neovlivní 42 zemědělských podniků ze 100 sledovaných, neboť na účet 413 neúčtovaly. Ostatním 58 podnikům se v rozvaze sníží obrat pasivní položky ostatní kapitálové fondy a ve výsledku hospodaření se zvýší výnos o přijatý dar, který se poté přenesse do rozvahy.

Tab. č. 26: Účtování přijatého daru

Text	Počet podniků	Účtování do konce r. 2015	Účtování od 1. 1. 2016
Přijatý dar nefinanční povahy	8	112/413	112/648
Přijatý finanční dar	50	221/413	221/668

Zdroj: vlastní zpracování

Zemědělské podniky jako dar nejčastěji přijímaly finanční prostředky. Jako dar nefinanční povahy obdrželo 8 podniků drobný hmotný majetek. Průměrná částka přijatého daru činila 125,6 tis. Kč.

Tab. č. 27: Vliv změny v účtování přijatých darů

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ano	↑	Změna poměru finančních výnosů k celkovým. Celková výkonnost se vlivem změny zvýší průměrně o 0,27 %.
Finanční situace	ano	↓	Od 1. 1. 2016 dojde vlivem změny v účtování přijatých darů ke snížení rozvahové položky pasiv – ostatní kapitálové fondy průměrně o 4,28 %.
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↑	Přijaté dary = výnos, vydané dary = náklad.
Zveřejňované informace	ano	↑	Změna formuláře výkazu zisku a ztráty
Audit	ano	↓	Účtováním přijatých darů do výnosu se zvýší obrat účetních jednotek o 0,27 %. V případě posouzení pro hodnocení povinnosti k auditu se jedná o negativní jev, avšak v případě sledovaných podniků, zanedbatelný, jež žádný z nich neovlivní.

Zdroj: vlastní zpracování

Změna v účtování darů ovlivní výkonnost 58 sledovaných zemědělských podniků v průměru o 0,27 %, kdy dojde ke zvýšení obratu o toto procento. Pro posouzení povinnosti auditu se jedná o částku zanedbatelnou, která žádný z podniků neovlivní. Pasivní položka ostatní kapitálové fondy se důsledkem změny sníží v průměru o 4,28 %, avšak i přes to je účtování přijatých darů od 1. 1. 2016 věrnějším zobrazování skutečnosti než tomu bylo do 31. 12. 2015.

4.5 Změna v definici rezerv

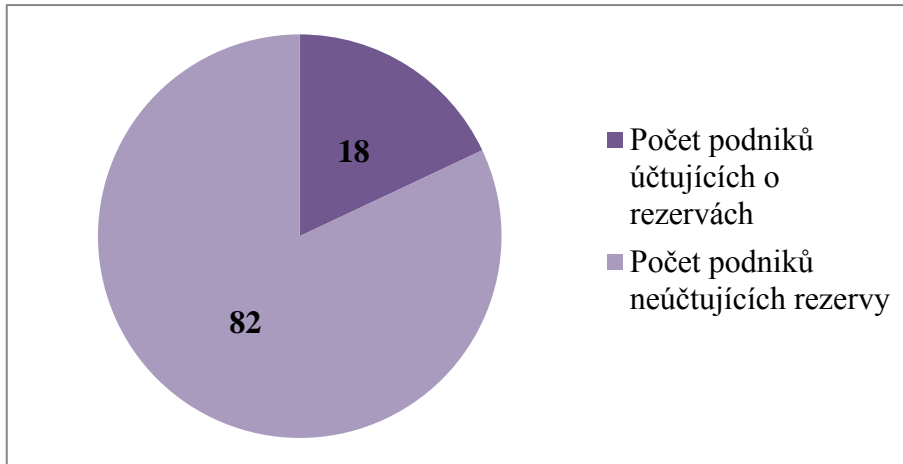
O rezervách v roce 2015 účtovalo 18 sledovaných zemědělských podniků a jednalo se o rezervy tvořené podle zvláštních předpisů, které jsou tvořené podle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů:

- rezervy na opravu kogenerační jednotky bioplynové stanice,
- o rezervy na snížení ztrát z podnikání a

- o rezervy na řešení případných soudních sporů spojených s odkupem části obchodní společnosti

v průměrné výši 350,18 tis. Kč.

Graf č. 10: Přehled zemědělských podniků účtujících o rezervách

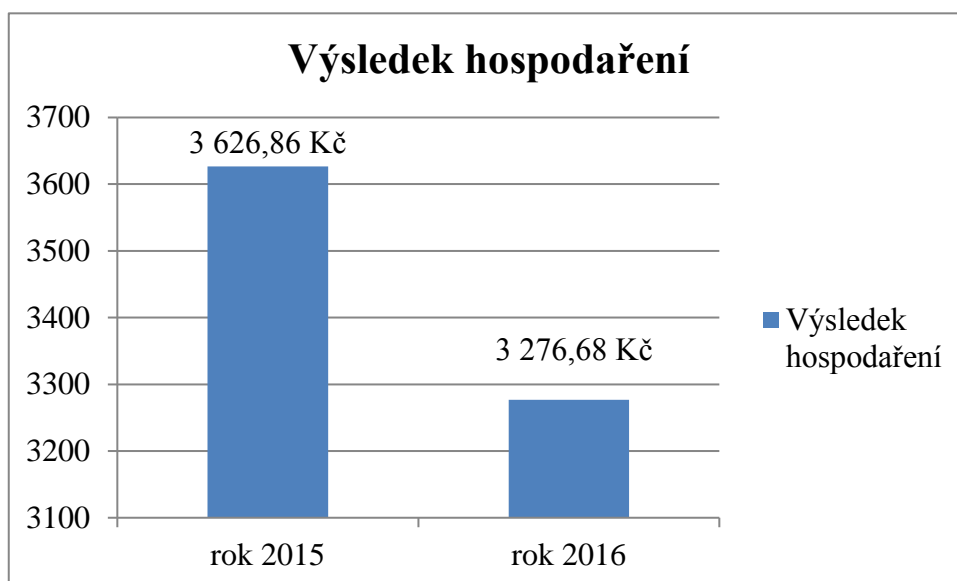


Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by tyto či i některý ze zbylých 82 podniků chtělo o rezervách účtovat i v roce 2016, musely by se řídit novými zásadami, kde jsou rezervy určeny k tomu, aby pokryly jasně definované náklady, u kterých je pravděpodobné či jisté, že nastanou a částka závazků k vypořádání, přičemž rezervy nesmí být použity k úpravě hodnot aktiv (neúčtovat o rezervě na opravu dlouhodobého majetku).

V případě, že by sledované podniky nové zásady nesplňovaly a nemohly tak o rezervách účtovat, došlo by v roce 2016 k poklesu jejich výkonnosti v nákladech a finanční situaci v účtové skupině 45x o průměrnou částku 350,18 tis. Kč.

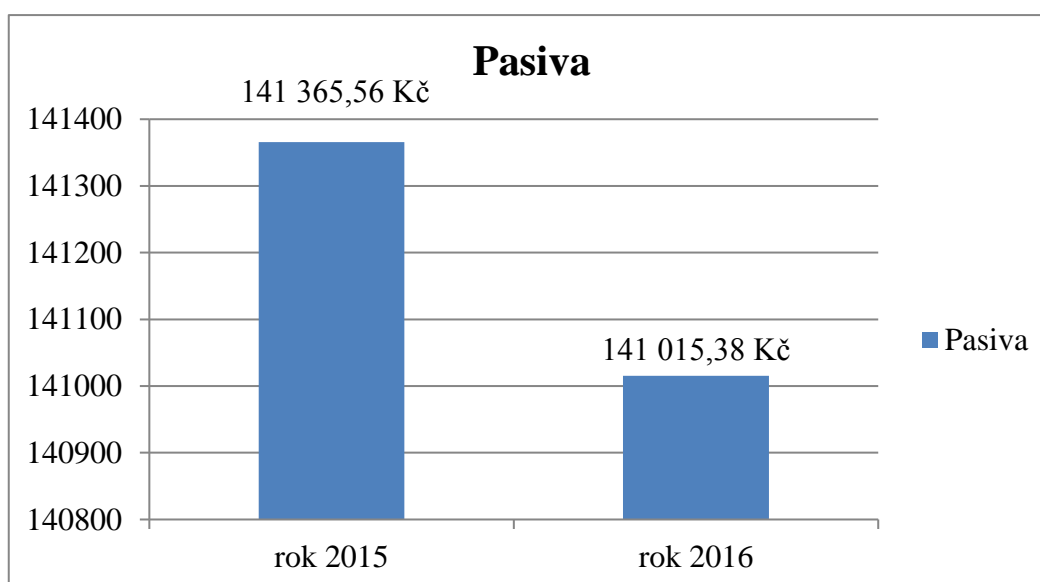
Graf č. 11: Výsledek hospodaření sledovaných podniků v roce 2015 a 2016 vlivem vynětí rezerv



Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek hospodaření by se tak v roce 2016 snížil v průměru o 9,66 % a položka pasiv v rozvaze o 0,25 %.

Graf č. 12: Pasiva v rozvaze sledovaných podniků v roce 2015 a 2016 vlivem vynětí rezerv



Zdroj: vlastní zpracování

Finanční situace zemědělských podniků by se v případě nedodržení nových zásad také snížila a to především v položce pasiv o 0,25 %.

Tab. č. 28: Vliv změny v definici rezerv

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ano	↓	Snížení výsledku hospodaření v průměru o 9,66 %.
Finanční situace	ano	↓	Nedodržením nových zásad by došlo ke snížení pasiv v rozvaze v průměru o 0,25 %.
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ano	↑	Snížení zbytečného navyšování závazků.
Zveřejňované informace	ano	↑	Změny v rozvaze.
Audit	ne	-	0

Zdroj: vlastní zpracování

Nová úprava rezerv by v případě, že sledované podniky nedodrží nové zásady v definici rezerv, ovlivnila výsledek hospodaření v průměru o 9,66 % jeho poklesem.

4.6 Změna v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku

Pořizovaný krátkodobý finanční majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek nevykazoval ve své rozvaze na konci roku 2015 žádný ze sledovaných zemědělských podniků, avšak o krátkodobém finančním majetku účtovalo 98 ze 100 podniků a o dlouhodobém finančním majetku 66 ze 100 podniků.

Tab. č. 29: Vliv změny v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku

Ovlivňované oblasti	Vliv	Směr vlivu	slovní / % vyjádření změn k 2015/2016
Výkonnost	ne	-	0
Finanční situace	ne	-	0
Věrný a pravdivý obraz skutečnosti	ne	-	0
Zveřejňované informace	ne	-	0
Audit	ne	-	0

Zdroj: vlastní zpracování

Změna od 1. 1. 2016 v podobě zrušení účtů 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku a 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku žádný ze sledovaných podniků neovlivní v jeho finanční situaci, dojde pouze k podrobnější specifikaci jednotlivých položek majetku.

5 Vliv změn na vybrané ukazatele finanční analýzy

Účelem finanční analýzy je zhodnotit ekonomickou situaci podniku, najít faktory, jež jsou příčinou dané situace a případně změřit sílu jejich působení. Finanční analýza hodnotí finanční zdraví a výkonnost podniku.

Ze změn uvedených ve 3. a 4. kapitole byly vybrány ty, které mají přímý vliv na čítecí nebo jmenovatel ukazatele finanční analýzy. Jedná se o změny zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů, zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, změna v účtování přijatých darů a změna v definici rezerv.

5.1 Finanční analýza změny zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů

Změnou ve zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů od 1. 1. 2016 dojde ve sledovaných zemědělských podnicích ke zrušení mimořádného výsledku hospodaření, který v průměru činil 61,66 tis. Kč, a jeho přesunutí do provozní části výsledku hospodaření.

Tab. č. 30: Rentabilita provozního výsledku hospodaření v roce 2015 a 2016

Rok	2015	2016
Zisk	3.626,86 tis. Kč	3.626,86 tis. Kč
Provozní VH	5.441,86 tis. Kč	5.503,52 tis. Kč
VH za běžnou činnost	3.441,54 tis. Kč	3.503,20 tis. Kč
Rentabilita provozního VH	66,65 %	65,90 %
Rentabilita VH za běžnou činnost	105,38 %	103,53 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 30 vyplývá, že rentabilita provozního výsledku hospodaření a rentabilita výsledku hospodaření za běžnou činnost vlivem změny poklesla o 0,75 % a 1,85 %.

Tab. č. 31: Vliv změny zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů na ukazatele finanční analýzy

Druh ukazatele	Rentabilita provozního výsledku hospodaření	Rentabilita výsledku hospodaření z běžné činnosti
Výpočet	zisk / provozní výsledek hospodaření	zisk / VH z běžné činnosti
Vliv na čítec	ne	ne
Druh vlivu	-	-
Kvantifikace vlivu	-	-
Vliv na jmenovatel	ano	ano
Druh vlivu	Zrušení mimořádného výsledku hospodaření a přesunutí jeho části do provozního výsledku hospodaření	Zrušení mimořádného výsledku hospodaření a přesunutí jeho části do provozního výsledku hospodaření
Kvantifikace vlivu	Navýšení provozního výsledku hospodaření o 1,13 %	Navýšení výsledku hospodaření z běžné činnosti o 1,79 %

Zdroj: vlastní zpracování

Změna má vliv pouze na jmenovatel finanční analýzy a výsledek rentability vykazuje pokles.

5.2 Finanční analýza změny zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti

Zrušením účtů účtové skupiny 61 dojde u sledovaných zemědělských podniků v roce 2016 ke snížení nákladů a zároveň ke zvýšení výnosů v průměru o - 1.534,94 tis. Kč oproti roku 2015.

Tab. č. 32: Rentabilita nákladů, výnosů a nákladovost v roce 2015 a 2016

Rok	2015	2016
Zisk	3.626,86 tis. Kč	3.626,86 tis. Kč
Průměrné náklady	64.827,72 tis. Kč	63.292,78 tis. Kč
Průměrné výnosy	46.940,74 tis. Kč	48.475,68 tis. Kč
Rentabilita nákladů	5,59 %	5,73 %
Rentabilita výnosů	7,73 %	7,48 %
Nákladovost	1,38	1,31

Zdroj: vlastní zpracování

Změna v nákladech a výnosech ovlivní ukazatele rentability nákladů, rentability výnosů a nákladovost. Rentabilita nákladů se v roce 2016 navýší na 5,73 %, rentabilita výnosů se sníží na 7,48 % a nákladovost se sníží na 1,31 hodnoty podílu.

Tab. č. 33: Vliv změny zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti na ukazatele finanční analýzy

Druh ukazatele	Rentabilita nákladů	Rentabilita výnosů	Nákladovost
Výpočet	zisk / náklady	zisk / výnosy	náklady / výnosy
Vliv na čítec	ne	ne	ano
Druh vlivu	-	-	Zahrnutí změny stavu zásob vlastní činnosti do nákladů
Kvantifikace vlivu	-	-	Snížení hodnoty nákladů o 1.534,94 tis. Kč
Vliv na jmenovatel	ano	ano	ano
Druh vlivu	Změna v účtování zásob vlastní činnosti do nákladů	Změna v účtování zásob vlastní činnosti do nákladů	Změna v účtování zásob vlastní činnosti do nákladů
Kvantifikace vlivu	Pokles nákladů o 2,43 %	Navýšení výnosů o 3,27 %.	Navýšení výnosů o 3,27 %.

Zdroj: vlastní zpracování

Tím, že se zásoby vlastní výroby od 1. 1. 2016 účtují do nákladů, dojde k ovlivnění jmenovatele ukazatelů rentability nákladů a rentability výnosů. Rentabilita nákladů se změní o 0,14 % a rentabilita výnosů o – 0,25 %. Změna také ovlivní jmenovatel a čítecíl nákladovosti, která se celkem zlepší o 0,07 hodnoty podílu.

5.3 Finanční analýza změny zrušení účtů aktivace

Účtování aktivace do nákladů dojde stejně jako u účtů změny stavu zásob vlastní činnosti ke změně průměrných nákladů a výnosů sledovaných podniků. Náklady a výnosy se změní v roce 2016 o částku 3.816,12 tis. Kč.

Tab. č. 34: Rentabilita nákladů, výnosů a nákladovost v roce 2015 a 2016

Rok	2015	2016
Zisk	3.626,86 tis. Kč	3.626,86 tis. Kč
Průměrné náklady	64.827,72 tis. Kč	61.011,60 tis. Kč
Průměrné výnosy	46.940,74 tis. Kč	50.756,86 tis. Kč
Rentabilita nákladů	5,59 %	5,94 %
Rentabilita výnosů	7,73 %	7,15 %
Nákladovost	1,38	1,26

Zdroj: vlastní zpracování

Rentabilita nákladů se vlivem změny v roce 2016 navýší o 0,35 % a rentabilita výnosů sníží o 0,58 %. Celková nákladovost se pozitivně změnila o 0,12 hodnoty podílu.

Tab. č. 35: Vliv změny zrušení účtů aktivace na ukazatele finanční analýzy

Druh ukazatele	Rentabilita nákladů	Rentabilita výnosů	Nákladovost
Výpočet	zisk / náklady	zisk / výnosy	náklady / výnosy
Vliv na čítec	ne	ne	ano
Druh vlivu	-	-	Zahrnutí aktivace do nákladových položek
Kvantifikace vlivu	-	-	Navýšení nákladů o částku 3.816,12 tis. Kč
Vliv na jmenovatel	ano	ano	ano
Druh vlivu	Vynětí aktivace z výnosů	Vynětí aktivace z výnosů	Vynětí aktivace z výnosů
Kvantifikace vlivu	Snížení nákladů o 6,25 %	Zvýšení výnosů o 7,52 %	Snížení nákladů o 3.816,12 tis. Kč a zvýšení výnosů o 3.816,12 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování aktivace do nákladů ovlivní jmenovatel ukazatele rentability nákladů jeho celkovým navýšením a jmenovatel ukazatele rentability výnosů poklesem celé hodnoty ukazatele. Změna, stejně jako u změny stavu zásob vlastní činnosti, ovlivní čítec i jmenovatel nákladovosti.

5.4 Finanční analýza změny v účtování přijatých darů

Přijaté dary, které ve sledovaných podnicích v roce 2015 činily v průměru 125,6 tis. Kč, svým novým účtováním do výnosů ovlivní výši čistého zisku, průměrné výnosy, průměrný vlastní kapitál a průměrnou výši cizích zdrojů. Do jaké míry dojde ke změně v jednotlivých letech, ukazuje tabulka č. 36.

Tab. č. 36: Rentabilita výnosů, vlastního kapitálu a celková zadluženost v roce 2015 a 2016

Rok	2015	2016
Zisk	3.626,86 tis. Kč	3.728,60 tis. Kč
Průměrné výnosy	46.940,74 tis. Kč	47.066,34 tis. Kč
Průměrná výše vlastního kapitálu	91.225,56 tis. Kč	91.099,96 tis. Kč
Průměrná výše cizích zdrojů	43.518,68 tis. Kč	43.518,68 tis. Kč
Rentabilita výnosů	7,73 %	7,92 %
Rentabilita vlastního kapitálu	3,98 %	4,09 %
Celková zadluženost II. stupně	47,70 %	47,78 %

Zdroj: vlastní zpracování

Rentabilita výnosů se v roce 2016 zvýší o 0,19 %. Také rentabilita vlastního kapitálu se navýší o 0,11 %, avšak na úkor celkové zadluženosti II. stupně, která v průměru stoupne o 0,08 %.

Tab. č. 37: Vliv změny v účtování přijatých darů na ukazatele finanční analýzy

Druh ukazatele	Rentabilita výnosů	Rentabilita vlastního kapitálu	Celková zadluženost II. Stupně
Výpočet	zisk / výnosy	zisk / vlastní jmění	cizí zdroje / vlastní jmění
Vliv na čítelel	ano	ano	-
Druh vlivu	Účtování hodnoty darů do výnosů	Účtování hodnoty darů do výnosů	-
Kvantifikace vlivu	Navýšení zisku o hodnotu darů po zdanění o 101,736 tis. Kč	Navýšení zisku o hodnotu darů po zdanění o 101,736 tis. Kč	-
Vliv na jmenovatel	ano	ano	ano
Druh vlivu	Účtování darů do výnosů	Zrušení účtování darů na účet 413	Zrušení účtování darů na účet 413
Kvantifikace vlivu	Navýšení výnosů o 125,6 tis. Kč	Navýšení vlastního kapitálu o 125,6 tis. Kč	Navýšení vlastního kapitálu o 0,14 %

Zdroj: vlastní zpracování

Změna v účtování darů ovlivní čísel i jmenovatel rentability výnosů a vlastního kapitálu. U celkové zadluženosti II. stupně vyjmutí darů z účtování na účet 413 – Ostatní kapitálové fondy ovlivní pouze jmenovatel ukazatele.

5.5 Finanční analýza změny v účtování rezerv

Změna v účtování rezerv ovlivní veškeré ukazatele rentability a celkovou zadluženost II. stupně. V kapitole jsou zhodnoceny pouze vybrané ukazatele rentability – rentabilita nákladů, rentabilita provozního výsledku hospodaření, rentabilita výsledku hospodaření za běžnou činnost a celková zadluženost II. stupně.

Tab. č. 38: Rentabilita nákladů, provozního VH, VH za běžnou činnost a celková zadluženost II. stupně v roce 2015 a 2016

Rok	2015	2016
Zisk	3.626,86 tis. Kč	3.977,04 tis. Kč
Průměrné náklady	64.827,72 tis. Kč	64.477,54 tis. Kč
Průměrná výše cizích zdrojů	43.518,68 tis. Kč	43.168,50 tis. Kč
Provozní VH	5.441,86 tis. Kč	5.792,04 tis. Kč
VH za běžnou činnost	3.441,54 tis. Kč	3.091,36 tis. Kč
Průměrná výše vlastního kapitálu	91.225,56 tis. Kč	91.225,56 tis. Kč
Průměrná výše cizích zdrojů	43.518,68 tis. Kč	43.168,50 tis. Kč
Rentabilita nákladů	5,59 %	6,17 %
Rentabilita provozního VH	66,65 %	68,66 %
Rentabilita VH za běžnou činnost	105,38 %	128,65 %
Celková zadluženost II. stupně	47,70 %	47,32 %

Zdroj: vlastní zpracování

Při nesplnění nových zásad pro účtování rezerv v roce 2016 by se rentabilita nákladů zvýšila o 0,58 %, rentabilita provozního výsledku hospodaření o 2,01 % a rentabilita výsledku hospodaření za běžnou činnost o 23,27 %. Celková zadluženost II. stupně by se snížila o 0,38 %.

Tab. č. 39: Vliv změny v účtování rezerv na ukazatele finanční analýzy

Druh ukazatele	Rentabilita nákladů	Rentabilita provozního VH	Rentabilita VH za běžnou činnost	Celková zadluženost II. stupně
Výpočet	zisk / náklady	zisk / provozní VH	zisk / VH za běžnou činnost	cizí zdroje / vlastní jmění
Vliv na čítelel	ano	ano	ano	ano
Druh vlivu	Vyjmutí rezerv z nákladů	Vyjmutí rezerv z nákladů	Vyjmutí rezerv z nákladů	Vyjmutí rezerv z pasivní položky „cizí zdroje“
Kvantifikace vlivu	Zvýšení zisku o 8,81 %	Zvýšení zisku o 8,81 %	Zvýšení zisku o 8,81 %	Snížení cizích zdrojů o 0,81 %
Vliv na jmenovatel	ano	ano	ano	ne
Druh vlivu	Vyjmutí rezerv z nákladů	Vyjmutí rezerv z nákladů	Vyjmutí rezerv z nákladů	-
Kvantifikace vlivu	Snížení nákladů o 0,54 %	Zvýšení provozního VH o 0,81 %	Zvýšení VH za běžnou činnost o 11,33 %	-

Zdroj: vlastní zpracování

Vlivem změn dojde k ovlivnění čítelele i jmenovatele rentability nákladů, rentability provozního výsledku hospodaření a rentability výsledku hospodaření za běžnou činnost. Ukazatel celkové zadluženosti II. stupně dojde o ovlivnění čítelele, tedy cizích zdrojů, který má vliv na výsledek tohoto ukazatele.

Tab. č. 40: Komparační tabulka veškerých změn v roce 2016

Změny	Ukazatele rentability	Ukazatele aktivity	Ukazatele likvidity	Ukazatele zadluženosti
Zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů	ano: - provozního VH - VH za běžnou činnost	ne	ne	ne
Zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti	ano: - nákladů - výnosů - nákladovost	ne	ne	ne
Zrušení účtů aktivace	ano: - nákladů - výnosů - nákladovost	ne	ne	ne
Změna v účtování přijatých darů	ano: - výnosů - vlastního kapitálu	ne	ne	ano: - celková zadluženost II. Stupně
Změna v definici rezerv	ano: - nákladů - provozního VH - VH za běžnou činnost	ne	ne	ano: - celková zadluženost II. Stupně

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 35 lze přehledně vidět, které ukazatele změny ovlivnily. Nejvíce se změny v roce 2016 dotkly ukazatelů rentability a u změny v účtování přijatých darů a u změny v definici rezerv změny zasáhly i do ukazatele zadluženosti.

Závěr

Práce byla zaměřena na specifika účetnictví a daní v oblasti zemědělské výroby na území České republiky, kdy nejdříve byla popsána charakteristika zemědělství. Následovala právní úprava zemědělské činnosti, kde byla uvedena legislativa, která umožňuje zemědělskou činnost a účetní a daňová specifika v zemědělství. Pro přiblížení účetních specifík zemědělské činnosti byl podroben popisu dlouhodobý majetek, se kterým zemědělské podniky nejčastěji disponují, konkrétně pozemky, pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata a jejich skupiny. Navazovalo zobrazení neméně důležitého majetku – zásob, jeho způsobu účtování a způsobu ocenění. Účetní specifika zakončilo krátké objasnění dotací. Součástí daňových specifík v zemědělství byla daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, daň z nemovitých věcí a silniční daň. Jelikož se práce zabývá pouze právnickými osobami, došlo ke krátkému připomenutí výpočtu daně z příjmů právnických osob. U daně z přidané hodnoty bylo třeba upozornit na specifikum nákupu zemědělských podniků v základní sazbě a prodeje ve snížené sazbě, u daně z nemovitých věcí na druhy pozemků a u silniční daně na vozidla, jež nejsou předmětem daně – zemědělské a lesnické traktory a na možnost snížení daně u vozidel využívaných k rostlinné výrobě.

Hlavním cílem práce byla deskripce právních předpisů od 1. 1. 2016 a zhodnocení jejich vlivu na finanční situaci, výkonnost a vybrané ukazatele finanční analýzy vzorku 100 zemědělských podniků – právnických osob. Mezi hlavní změny v právních předpisech od 1. 1. 2016 patří nová kategorizace účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké, kam se řadí podle třech kritérií – aktiva celkem netto, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců. Dalšími významnými změnami bylo zrušení mimořádných výnosů a nákladů a jejich nové vykazování v provozní části výsledovky, změna v účtování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace z výnosových účtů do nákladových, zrušení položky zřizovacích výdajů a jejich zahrnutí do nákladů v roce vzniku, změna v oceňování zásob vlastní výroby, kdy je požadováno do ocenění zahrnutí nejen přímých nákladů, ale také poměrné části fixních a variabilních nepřímých nákladů, změna v účtování o přijatých darech, které se od 1. 1. 2016 účtují jako výnos, změna v obsahu a rozsahu účetní závěrky, kde je jasně definováno, že všechny účetní jednotky mají povinnost sestavovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, přičemž střední a velké účetní jednotky mají povinnost navíc zveřejňovat výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Významnou změnou je

i možnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pro mikro a malé podniky. Mezi další změny od 1. 1. 2016 patří změna v definici rezerv, které byly nově definovány jako rezervy na ztráty a rizika, rezervy na restrukturalizaci, rezervy na daň z příjmů, rezervy na důchody, aj. a změna v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku, kdy je pořízení finančního majetku účtováno v rámci skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek na vrub účtu této skupiny a se souvztažným zápisem příslušných účtů.

Z daňových změn je třeba upozornit na změnu Zákona o DPH, kde došlo ke změně kontrolního hlášení, které se podává od 1. 1. 2016 elektronicky vždy do 25. následujícího měsíce a na změnu daně z nemovitých věcí, kde nově u jednotek v budově bytového domu není pozemek zdaňován daní z pozemků, ale je zohledňován v koeficientu pro podlahovou plochu jednotky.

Komparací výsledků podnikatelské činnosti sledovaných zemědělských podniků mezi roky 2015 a 2016 došlo k následujícím poznatkům:

1. Změna v kategorizaci účetních jednotek ovlivnila sledované podniky tak, že 2 z 24 středních účetních jednotek spadlo do malých účetních jednotek a 2 z 62 malých účetních jednotek spadlo do mikro účetních jednotek, přičemž mikro účetních jednotek bylo v roce 2016 16, malých účetních jednotek 62, středních účetních jednotek 22 a velké účetní jednotky nebyly žádné. 16 mikro účetních jednotek mohou sestavit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, ostatní účetní jednotky v plném. Navíc 22 středních účetních jednotek má povinnost zveřejňovat od 1. 1. 2016 přehled o peněžních tocích a přehled o vlastním kapitálu. Žádnému ze sledovaných podniků nevznikla nově povinnost auditu.

2. Zrušením mimořádných výnosů a nákladů nedošlo ke změně výkonnosti sledovaných podniků, došlo pouze k přesunutí mimořádného výsledku hospodaření do provozní části. O mimořádných nákladech v roce 2015 účtovalo 16 zemědělských podniků v průměrné částce 31,06 tis. Kč, o mimořádných nákladech účtovalo 18 zemědělských podniků. V roce 2016 byly tyto částky zahrnuty do provozních nákladů a výnosů.

3. Zrušení účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti, o které účtovalo 64 sledovaných zemědělských podniků zápornou částkou, 22 podniků kladnou částkou a 14 podniků neúčtovalo, zvýšilo v roce 2016 svůj obrat o 3,27 % oproti roku 2015. V roce 2015 obrat činil 46.940,74 tis. Kč, v roce 2016 už 48.475,68 tis. Kč. Žádný

z podniků tato změna neovlivnila takových způsobem, že by dosahovaly povinnosti auditu. Zrušením účtování změny stavu zásob vlastní činnosti do výnosů a jejich nové účtování do nákladů je věrnějším zobrazením skutečnosti.

4. Zrušení účtové skupiny 62 – Aktivace také ovlivnilo výkonnost zemědělských podniků. Oproti roku 2015 klesla výkonnost u sledovaných podniků o 8,13 % z částky 46.940,74 tis. Kč na 43.124,62 tis. Kč. Ani touto změnou neměl žádný ze sledovaných podniků nově povinnost auditu. Stejně jako u účtové skupiny 61, kdy se zrušilo účtování do výnosů, tak i u aktivace je změna věrnějším zobrazením skutečnosti.

5. Zrušení zřizovacích nákladů žádný ze zemědělských podniků neovlivnil, neboť o zřizovacích nákladech neúčtovaly.

6. Změna v účtování přijatých darů navýší výkonnost sledovaných podniků o 0,27 %. 58 sledovaných podniků účtovalo v roce 2015 o přijatých darech v průměru v částce 125,6 tis. Kč. Z toho 50 podniků účtovalo o přijatých darech finanční povahy a 8 podniků o darech nefinanční povahy, kterým byl především drobný hmotný majetek. Tím, že se zvýšila výkonnost v roce 2016, neovlivnilo žádný podnik na povinnosti auditu. Zrušením účtování darů na účet 413 došlo ke snížení položky pasiv ve sledovaných podnicích v průměru o 4,28 %.

7. Změna v definici rezerv přinesla podrobnější popis rezerv, o kterých podniky mohou účtovat jako o rezervách. 18 zemědělských podniků o rezervách účtovalo a jednalo se o rezervy tvořené podle zvláštních předpisů, které jsou tvořené podle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů, o rezervy na opravu kogenerační jednotky bioplynové stanice, o rezervy na snížení ztrát z podnikání a o rezervy na řešení případných soudních sporů spojených s odkupem části obchodní společnosti v průměrné výši 350,18 tis. Kč. Změna sledované podniky neovlivní ani na výkonnosti, ani na finanční situaci.

8. Změna v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku, kdy 98 podniků účtovalo o krátkodobém finančním majetku a 96 podniků o dlouhodobém finančním majetku, neovlivní žádný ze sledovaných podniků v jeho finanční situaci, dojde pouze k podrobnější specifikaci jednotlivých položek majetku.

Z uvedených změn byly následně vybrány ty, které měly přímý vliv na ukazatele finanční analýzy sledovaných podniků. Jedná se o změny zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů, zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, změna

v účtování přijatých darů a změna v definici rezerv. Zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů mělo vliv na rentabilitu provozního výsledku hospodaření a rentabilitu výsledku hospodaření za běžnou činnost v letech 2015 a 2016. Změnou od 1. 1. 2016 došlo k poklesu těchto rentabilit o 0,75% a 1,86 %. Zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace změnilo ukazatele rentability výnosů, rentability nákladů a celkovou nákladovost sledovaných zemědělských podniků. U změny stavu zásob vlastní činnosti došlo k navýšení rentability nákladů o 0,14 %, u aktivace o 0,35 %. Rentabilita výnosů klesla u změny stavu zásob vlastní činnosti o 0,25 % a u aktivace o 0,58 %. Nákladovost se u změny stavu zásob vlastní činnosti zlepšila o 0,07 hodnoty podílu, u aktivace se zlepšila o 0,12 hodnoty podílu. Změna v účtování přijatých darů zvýší rentabilitu výnosů o 0,19 %, rentabilitu vlastního kapitálu o 0,11 %, ale také celkovou zadluženost II. stupně o 0,08 %. Změnou v definici rezerv dojde ke zvýšení rentability nákladů z 5,59 % na 6,17 %, rentabilita provozního VH z 66,65 % na 68,66 %, rentabilita VH za běžnou činnost z 105,38 % na 128,65 % a celková zadluženost II. stupně klesne z 47,70 % na 47,32 %.

Seznam tabulek, obrázků a grafů

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Obecný kalkulační vzorec

Tab. č. 2: Zúčtování dotací

Tab. č. 3: Výpočet daně z příjmů zemědělských podnikatelů - právnických osob

Tab. č. 4: Kategorizace účetních jednotek v roce 2015

Tab. č. 5: Kategorizace účetních jednotek v roce 2016

Tab. č. 6: Účtování mimořádných výnosů

Tab. č. 7: Účtování mimořádných nákladů

Tab. č. 8: Účty Změny stavy zásob vlastní činnosti v roce 2015 a 2016

Tab. č. 9: Účty Aktivace v roce 2015 a 2016

Tab. č. 10: Účty Zřizovacích výdajů

Tab. č. 11: Účtování přijatých darů v roce 2015 a 2016

Tab. č. 12: Obsah účetní závěrky u obchodních společností podle kategorií

Tab. č. 13: Rozvaha v plném a ve zkráceném rozsahu

Tab. č. 14: Výkaz zisku a ztráty v plném a ve zkráceném rozsahu

Tab. č. 15: Kategorizace zemědělských podniků v roce 2015

Tab. č. 16: Kategorizace zemědělských podniků v roce 2016

Tab. č. 17: Vliv změny kategorizace účetních jednotek

Tab. č. 18: Přehled podniků účtujících mimořádný VH

Tab. č. 19: Vliv zrušení mimořádných účtů

Tab. č. 20: Účtování účtových skupin 61

Tab. č. 21: Vliv zrušení účtů změny stavy zásob vlastní činnosti

Tab. č. 22: Vliv zrušení účtů aktivace

Tab. č. 23: Zaúčtování zřizovacích výdajů vzniklých do konce roku 2015

Tab. č. 24: Zaúčtování zřizovacích výdajů vzniklých v roce 2016

Tab. č. 25: Vliv zrušení položky zřizovací výdaje

Tab. č. 26: Účtování přijatého daru

Tab. č. 27: Vliv změny v účtování přijatých darů

Tab. č. 29: Vliv změny v definici rezerv

Tab. č. 29: Vliv změny v účtování pořízení krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku

Tab. č. 30: Rentabilita provozního výsledku hospodaření v roce 2015 a 2016

Tab. č. 31: Vliv změny zrušení účtů mimořádných nákladů a výnosů na ukazatele finanční analýzy

Tab. č. 32: Rentabilita nákladů, výnosů a nákladovost v roce 2015 a 2016

Tab. č. 33: Vliv změny zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti na ukazatele finanční analýzy

Tab. č. 34: Rentabilita nákladů, výnosů a nákladovost v roce 2015 a 2016

Tab. č. 35: Vliv změny zrušení účtů aktivace na ukazatele finanční analýzy

Tab. č. 36: Rentabilita výnosů, vlastního kapitálu a celková zadluženost v roce 2015 a 2016

Tab. č. 37: Vliv změny v účtování přijatých darů na ukazatele finanční analýzy

Tab. č. 38: Rentabilita nákladů, provozního VH, VH za běžnou činnost a celková zadluženost II. stupně v roce 2015 a 2016

Tab. č. 39: Vliv změny v účtování rezerv na ukazatele finanční analýzy

Tab. č. 40: Komparační tabulka veškerých změn v roce 2016

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Vazba vybraných specifík zemědělské činnosti a rizik

Obr. č. 2: Pořízení zásob (způsob A)

Obr. č. 3: Účtování zásob vlastní výroby (způsob A)

Obr. č. 4: Účtování zásob vlastní výroby (způsob B)

Obr. č. 5: Prodej zásob

Seznam grafů

Graf č. 1: Změny v kategorizaci účetních jednotek mezi roky 2015 a 2016

Graf č. 2: Rozklad mimořádných nákladů v roce 2016

Graf č. 3: Rozklad mimořádných výnosů v roce 2016

Graf č. 4: Účtování zemědělských podniků v roce 2015 o změně stavu zásob vlastní činnosti

Graf č. 5: Změna celkového průměrného obratu vlivem zrušení průměrné záporné hodnoty změny stavu zásob vlastní činnosti u 64 sledovaných podniků (v tis. Kč)

Graf č. 6: Změna celkového průměrného obratu vlivem zrušení průměrné kladné hodnoty změny stavu zásob vlastní činnosti u 22 sledovaných podniků (v tis. Kč)

Graf č. 7: Průměrný celkový obrat podniků v roce 2015 a v roce 2016 vlivem zrušení účtů změny stavu zásob vlastní činnosti (v tis. Kč)

Graf č. 8: Průměrný celkový obrat sledovaných podniků v roce 2015 a v roce 2016 vlivem zrušení účtů aktivace

Graf č. 9: Srovnání výsledku hospodaření v jednotlivých letech při různém řešení zřizovacích výdajů

Graf č. 10: Přehled zemědělských podniků účtujících o rezervách

Graf č. 11: Výsledek hospodaření sledovaných podniků v roce 2015 a 2016 vlivem vynětí rezerv

Graf č. 12: Pasiva v rozvaze sledovaných podniků v roce 2015 a 2016 vlivem vynětí rezerv

Seznam použité literatury

Odborné publikace:

NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*, Olomouc: Anag, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6.

CHALUPA, Rostislav, KADLEC, Jiří, PILÁTOVÁ, Jana aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-554-001-0.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví 2016: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 4. aktualizované vyd. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-986-1.

MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Havlíčkův Brod: Grada Publishing, 2016. ISBN 879-80-247-5806-0.

BOHÁČOVÁ, Ivana, LANDOVÁ, Petra. *Ekonomika agrárního sektoru*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2014. ISBN 978-80-213-2525-8.

HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2: Pokročilé aplikace*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-4281-6.

VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: Aspi, 2008. ISBN 978-80-7353-388-1

VALDER, Antonín. *Účetnictví 1*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2008. ISBN 978-80-213-1771-0

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016, úplná znění platná k 1. 1. 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0022-4.

HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance – teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-298-4.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra. *Podniková ekonomika 1*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2014. ISBN 978-80-261-0409-4.

HRDÝ, M., KRECHOVSKÁ, M. *Podnikové finance v teorii a praxi*. 1. vydání. Praha: Wolter Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-011-0.

KISLINGEROVÁ, Eva, HNILICA, Jiří. *Finanční analýza krok za krokem*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-321-3.

Vědecké časopisy:

HINKE, J., HRUŠKA Z. Nové trendy finančního účetnictví podnikatelů v kontextu právních předpisů České republiky. *Trendy v podnikání*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2015, 5(4), 40-49, ISSN 1805-0603.

Právní předpisy:

České účetní standardy č. 001 – 024, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí,

Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu

Internetové zdroje:

<http://www.mze.cz/>

<http://www.szif.cz/>

<http://www.sagit.cz/>

<http://www.mfcz.cz/>

<http://eagri.cz/>

<http://www.spaudit.cz/>

<http://www.dotacni.info/>

<https://www.uctovani.net/>

<http://www.ucetnictvibezstarosti.eu/>

Seznam příloh

Příloha A: Účtový rozvrh 2015

Příloha B: Účtový rozvrh 2016

Příloha C: Rozvaha k 1. 1. 2016 a k 31. 12. 2015

Příloha D: Výkaz zisku a ztráty k 1. 1. 2016 a k 31. 12. 2015

Příloha A: Účtový rozvrh 2015

■ Účtový rozvrh 2015

- účtové třídy a účtové skupiny jsou závazné;
- syntetické účty jsou doporučené;
- analytické účty nejsou uvedeny, jsou doporučeny u jednotlivých tematických skupin.

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek**
 - 011 – Zřizovací výdaje
 - 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
 - 013 – Software
 - 014 – Ocenitelná práva
 - 015 – Goodwill
 - 019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**
 - 021 – Stavby
 - 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
 - 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
 - 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
 - 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
 - 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**
 - 031 – Pozemky
 - 032 – Umělecká díla a sbírky
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízený dlouhodobý finanční majetek**
 - 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
 - 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
 - 043 – Pořízený dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**
 - 051 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek
 - 052 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek
 - 053 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek**
 - 061 – Podíly – ovládaná osoba
 - 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
 - 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
 - 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
 - 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv
 - 067 – Ostatní zápůjčky a úvěry
 - 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
 - 071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům
 - 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
 - 073 – Oprávky k softwaru
 - 074 – Oprávky k ocenitelným právům
 - 075 – Oprávky ke goodwillu
 - 079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**
 - 081 – Oprávky ke stavbám
 - 082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
 - 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
 - 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
 - 087 – Oprávky k oceňovacím rozdílům k nabytému majetku
 - 089 – Oprávky k ostatnímu 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 a závdavkům na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál**
 - 111 – Pořízení materiálu
 - 112 – Materiál na skladě
 - 119 – Materiál na cestě
- 12 – Zásoby vlastní výroby**
 - 121 – Nedokončená výroba
 - 122 – Polotovary vlastní výroby
 - 123 – Výrobky
 - 124 – Mladá a ostatní zvířata
- 13 – Zboží**
 - 131 – Pořízení zboží
 - 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
 - 139 – Zboží na cestě
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby**
 - 151 – Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál
 - 152 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata
 - 153 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží
- 19 – Opravné položky k zásobám**
 - 191 – Opravná položka k materiálu
 - 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
 - 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
 - 194 – Opravná položka k výrobkům
 - 195 – Opravná položka ke zvířatům
 - 196 – Opravná položka ke zboží
 - 197 – Opravná položka k poskytnutým zálohám (závdavkům) na zásoby

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze**
 - 211 – Pokladna
 - 213 – Ceniny
- 22 – Účty v bankách**
 - 221 – Účty peněžních prostředků
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry**
 - 231 – Krátkodobé bankovní úvěry
 - 232 – Eskontní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci**
 - 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
 - 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízený 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 – Pořízený krátkodobý finanční majetek

- 26 – **Převody mezi finančními účty**
 - 261 – Peníze na cestě
- 29 – **Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**
 - 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet ve společnosti

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – **Pohledávky**
 - 311 – Odběratelé
 - 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
 - 314 – Poskytnuté provozní zálohy a závdavky
 - 315 – Ostatní pohledávky
- 32 – **Závazky (krátkodobé)**
 - 321 – Dodavatelé
 - 322 – Směnky k úhradě
 - 324 – Přijaté zálohy a závdavky
 - 325 – Ostatní dluhy
- 33 – **Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**
 - 331 – Zaměstnanci
 - 333 – Ostatní dluhy 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
- 35 – **Pohledávky za společníky**
 - 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 352 – Pohledávky – podstatný vliv
 - 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
 - 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
 - 355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
 - 358 – Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti
- 36 – **Závazky ke společníkům**
 - 361 – Dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 362 – Dluhy – podstatný vliv
 - 364 – Dluhy ke společníkům obchodních korporací při rozdělování zisku
 - 365 – Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace
 - 366 – Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti
 - 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
 - 368 – Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti
- 37 – **Jiné pohledávky a závazky**
 - 371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu
 - 372 – Dluhy z koupě obchodního závodu
 - 373 – Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací
 - 374 – Pohledávky z pachtu
 - 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
 - 376 – Nakoupené opce
 - 377 – Prodané opce
 - 378 – Jiné pohledávky
 - 379 – Jiné dluhy
- 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

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – **Základní kapitál a kapitálové fondy**
 - 411 – Základní kapitál
 - 412 – Ážio
 - 413 – Ostatní kapitálové fondy
 - 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
 - 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
 - 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací
 - 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
 - 419 – Změny základního kapitálu
- 42 – **Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**
 - 421 – Rezervní fond
 - 423 – Statutární fondy
 - 424 – Ostatní fondy
 - 427 – 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 – Rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku
- 45 – **Rezervy**
 - 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 452 – Rezerva na důchody a jiné dluhy
 - 453 – Rezerva na daň z příjmů
 - 459 – Ostatní rezervy
- 46 – **Dlouhodobé bankovní úvěry**
 - 461 – Bankovní úvěry
- 47 – **Dlouhodobé závazky**
 - 471 – Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 472 – Dlouhodobé dluhy – podstatný vliv
 - 473 – Emitované dluhopisy
 - 474 – Dluhy z pachtu
 - 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky
 - 476 – Dlouhodobé dluhy z obchodních vztahů
 - 477 – Dlouhodobé dluhy ke společníkům
 - 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
 - 479 – Ostatní dlouhodobé dluhy
- 48 – **Odložený daňový závazek a pohledávka**
 - 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka
- 49 – **Individuální podnikatel**
 - 491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – **Spotřebované nákupy**
 - 501 – Spotřeba materiálu
 - 502 – Spotřeba energie
 - 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
 - 504 – Prodané zboží
- 51 – **Služby**
 - 511 – Opravy a udržování
 - 512 – Cestovné
 - 513 – Náklady na reprezentaci
 - 518 – Ostatní služby
- 52 – **Osobní náklady**
 - 521 – Mzdové náklady
 - 522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
 - 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
 - 524 – Zákonné sociální pojištění

- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 526 – Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady
- 53 – Daně a poplatky**
 - 531 – Daň silniční
 - 532 – Daň z nemovitých věcí
 - 538 – Ostatní daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady**
 - 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 542 – Prodaný materiál
 - 543 – Dary
 - 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 - 545 – Ostatní pokuty a penále
 - 546 – Odpis pohledávky
 - 548 – Ostatní provozní náklady
 - 549 – Manka a škody
- 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
 - 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
 - 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
 - 557 – Odpis kladného goodwillu a aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku
 - 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
 - 559 – Tvorba a zúčtování účetních opravných položek
- 56 – Finanční náklady**
 - 561 – Prodané cenné papíry a podíly
 - 562 – Úroky
 - 563 – Kurzové ztráty
 - 564 – Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
 - 566 – Náklady z finančního majetku
 - 567 – Náklady z derivátových operací
 - 568 – Ostatní finanční náklady
 - 569 – Manka a škody na finančním majetku
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**
 - 574 – Tvorba a zúčtování rezerv
 - 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek
- 58 – Mimořádné náklady**
 - 582 – Škody
 - 584 – Tvorba a zúčtování rezerv
 - 588 – Ostatní mimořádné náklady
 - 589 – Tvorba a zúčtování opravných položek
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**
 - 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
 - 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
 - 593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
 - 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
 - 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
 - 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
 - 597 – Převod provozních nákladů
 - 598 – Převod finančních nákladů
 - 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží**
 - 601 – Tržby za vlastní výroby
 - 602 – Tržby z prodeje služeb
 - 604 – Tržby za zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti**
 - 611 – Změna stavu nedokončené výroby
 - 612 – Změna stavu polotovarů
 - 613 – Změna stavu výrobků
 - 614 – Změna stavu zvířat
- 62 – Aktivace**
 - 621 – Aktivace materiálu a zboží
 - 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
 - 623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
 - 624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 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 – Odpis záporného goodwillu a pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku
 - 648 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy**
 - 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
 - 662 – Úroky
 - 663 – Kurzové zisky
 - 664 – Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
 - 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
 - 666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
 - 667 – Výnosy z derivátových operací
 - 668 – Ostatní finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy**
 - 688 – Ostatní mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty**
 - 697 – Převod provozních výnosů
 - 698 – Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvahné**
 - 701 – Počáteční účet rozvahný
 - 702 – Konečný účet rozvahný
- 71 – Účet zisků a ztrát**
 - 710 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty**

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha B: Účtový rozvrh 2015

ÚČETNÍ OSNOVA

VČETNĚ AKTUALIZACE DLE NOVELY ÚČETNICTVÍ PLATNÉ OD 1.1.2016

<p>0. Účtová třída - Dlouhodobý majetek (A)</p> <p>012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje A</p> <p>013 - Software A</p> <p>014 - Ocenitelná práva A</p> <p>015 - Goodwill A</p> <p>019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek A</p> <p>021 - Stavby A</p> <p>022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí A</p> <p>025 - Pěstitelské celky trvalých porostů A</p> <p>026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny A</p> <p>029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek A</p> <p>031 - Pozemky A</p> <p>032 - Umělecká díla a sbírky A</p> <p>041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku A</p> <p>042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku A</p> <p>051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek A</p> <p>052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek A</p> <p>053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek A</p> <p>061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách A</p> <p>062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem A</p> <p>063 - Ostatní cenné papíry a podíly A</p> <p>065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti A</p> <p>066 - Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoby, podstatný vliv A</p> <p>067 - Ostatní půjčky A</p> <p>069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek A</p> <p>072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje P*</p> <p>073 - Oprávky k softwaru P*</p> <p>074 - Oprávky k ocenitelným právům P*</p> <p>075 - Oprávky ke goodwillu P*</p> <p>079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku P*</p> <p>081 - Oprávky ke stavbám P*</p> <p>082 - Oprávky k samost. movitým věcem a souborům movitých věcí P*</p> <p>085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů P*</p> <p>086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům P*</p> <p>089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku P*</p> <p>091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku P*</p> <p>092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku P*</p> <p>093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku P*</p> <p>094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku P*</p> <p>095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek P*</p> <p>096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku P*</p> <p>097 - Ocenovací rozdíl k nabytému majetku P*</p> <p>098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku P*</p> <p>1. Účtová třída - zásoby (A)</p> <p>111 - Pořízení materiálu A</p> <p>112 - Materiál na skladě A</p> <p>119 - Materiál na cestě A</p>	<p>121 - Nedokončená výroba A</p> <p>122 - Polotovary vlastní výroby A</p> <p>123 - Výrobky A</p> <p>124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny A</p> <p>131 - Pořízení zboží A</p> <p>132 - Zboží na skladě a v prodejnách A</p> <p>139 - Zboží na cestě A</p> <p>151 - Poskytnuté zálohy na materiál A</p> <p>152 - Poskytnuté zálohy na zvířata A</p> <p>153 - Poskytnuté zálohy na zboží A</p> <p>191 - Opravná položka k materiálu A</p> <p>192 - Opravná položka k nedokončené výrobě A</p> <p>193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby A</p> <p>194 - Opravná položka k výrobkům A</p> <p>195 - Opravná položka ke zvířatům A</p> <p>196 - Opravná položka ke zboží A</p> <p>197 - Opravná položka k zálohám na materiál A</p> <p>198 - Opravná položka k zálohám na zboží A</p> <p>199 - Opravná položka k zálohám na zvířata A</p> <p>2. Účtová třída - finanční účty (A+P)</p> <p>211 - Pokladna A</p> <p>213 - Ceniny A</p> <p>221 - Bankovní účty A</p> <p>231 - Krátkodobé bankovní úvěry P</p> <p>232 - Eskontní úvěry P</p> <p>241 - Emitované krátkodobé dluhopisy P</p> <p>249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci P</p> <p>251 - Registrované majetkové cenné papíry k obchodování A</p> <p>252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly A</p> <p>253 - Registrované dluhové cenné papíry k obchodování A</p> <p>255 - Vlastní dluhopisy A</p> <p>256 - Dluhové cenné papíry se splat. do 1 roku držené do splatnosti A</p> <p>257 - Ostatní cenné papíry k obchodování A</p> <p>258 - Krátkodobý finanční majetek A</p> <p>261 - Peníze na cestě A</p> <p>291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku A</p> <p>3. Účtová třída - zúčtovací vztahy (A+P)</p> <p>311 - Pohledávky z obchodních vztahů A</p> <p>312 - Směnky k inkasu A</p> <p>313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry A</p> <p>314 - Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé A</p> <p>315 - Ostatní pohledávky A</p> <p>321 - Dodavatelé - závazky z obchodních vztahů P</p> <p>322 - Směnka k úhradě P</p> <p>324 - Přijaté provozní zálohy P</p> <p>325 - Ostatní závazky P</p> <p>331 - Zaměstnanci P</p> <p>333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům P</p> <p>335 - Pohledávky za zaměstnanci A</p> <p>336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění P</p> <p>341 - Daň z příjmů P</p> <p>342 - Ostatní přímé daně P</p>	<p>343 - DPH - Daň z přidané hodnoty A+P</p> <p>345 - Ostatní daně a poplatky P</p> <p>346 - Dotace ze státního rozpočtu P</p> <p>347 - Ostatní dotace P</p> <p>349 - Vyrovnávací účet pro DPH A</p> <p>351 - Pohledávky - ovládající a řídicí osoba A</p> <p>352 - Pohledávky - podstatný vliv A</p> <p>353 - Pohledávky za upsané základní kapitál A</p> <p>354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty A</p> <p>355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva A</p> <p>358 - Pohledávky za účastníky sdružení A</p> <p>361 - Závazky - ovládající a řídicí osoba P</p> <p>362 - Závazky - podstatný vliv P</p> <p>364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku P</p> <p>365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva P</p> <p>366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti P</p> <p>367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů P</p> <p>368 - Závazky k účastníkům sdružení P</p> <p>371 - Pohledávky z prodeje podniku A</p> <p>372 - Závazky z koupě podniku P</p> <p>373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací A</p> <p>374 - Pohledávky z pronájmu A</p> <p>375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů A</p> <p>376 - Nakoupené opce A</p> <p>377 - Prodané opce P</p> <p>378 - Jiné pohledávky A</p> <p>379 - Jiné závazky P</p> <p>381 - Náklady příštích období A</p> <p>382 - Komplexní náklady příštích období A</p> <p>383 - Výdaje příštích období P</p> <p>384 - Výnosy příštích období P</p> <p>385 - Příjmy příštích období A</p> <p>388 - Dohadné účty aktivní A</p> <p>389 - Dohadné účty pasivní P</p> <p>391 - Opravná položka k pohledávkám A</p> <p>395 - Vnitřní zúčtování A</p> <p>398 - Spojovací účet při sdružení A</p> <p>4. Účtová třída - kapitálové účty a dlouhodobé závazky (P)</p> <p>411 - Základní kapitál P</p> <p>412 - Emisní ažio P</p> <p>413 - Ostatní kapitálové fondy P</p> <p>414 - Ocenovací rozdíly z přecenění majetku a závazků P</p> <p>417 - Rozdíly z přeměn společností P</p> <p>418 - Ocenovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností P</p> <p>419 - Změny základního kapitálu P</p> <p>421 - Zákonný rezervní fond P</p> <p>422 - Nedělitelný fond P</p> <p>423 - Statutární fondy P</p> <p>426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let P</p> <p>427 - Ostatní fondy P</p> <p>428 - Nerozdělený zisk minulých let P</p> <p>429 - Neuhrazená ztráta minulých let P</p> <p>431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení P</p> <p>451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů P</p>
---	---	---

Vysvětlivky:

A = Aktiva (Aktiva jsou položky majetku. Přínosy aktiv se účtují na stranu MÁ DÁTI a úbytky na stranu DAL)

P = Pasiva (Pasiva jsou zdroje financování majetku. Přínosy pasiv se účtují na stranu DAL a úbytky na stranu MÁ DÁTI)

P* = Oprávky jsou technicky pasiva vyčíslená na straně aktiv. Ve výkazech je vidíme v aktivech s mínusem - je to tím, že snižují hodnotu majetku, který je v aktivech. Tedy jedná se o korekci hodnoty aktiv. V rozvaze musí být VŽDY hodnota aktiv rovna hodnotě pasiv ($\Sigma A = \Sigma P$)

452 - Rezerva na důchody a podobné závazky **P**
453 - Rezerva na daň z příjmů **P**
459 - Ostatní rezervy **P**
461 - Bankovní úvěry **P**

471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba **P**
472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv **P**
473 - Emitované dluhopisy **P**
474 - Závazky z pronájmu **P**
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy **P**
478 - Dlouhodobé směnky k úhradě **P**
479 - Jiné dlouhodobé závazky **P**

481 - Odložený daňový závazek a pohledávka A+P
491 - Účet individuálního podnikatele **P**

5. Účtová třída - Náklady

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

511 - Opravy a udržování **N-DU**
512 - Cestovné **N-DU**
513 - Náklady na reprezentaci **N-DN**
518 - Ostatní služby **N-DU**

521 - Mzdové náklady **N-DU**
522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti **N-DU**
523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva **N-DN**
524 - Zákonné sociální pojištění **N-DU**
525 - Ostatní sociální pojištění **N-DN**
526 - Sociální náklady individuálního podnikatele **N-DN**
527 - Zákonné sociální náklady **N-DU**
528 - Ostatní sociální náklady **N-DN**

531 - Daň silniční **N-DU**
532 - Daň z nemovitostí **N-DU**
538 - Ostatní daně a poplatky **N-DU**

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

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

561 - Prodané cenné papíry a podíly **N-DU**
562 - Úroky **N-DU**
563 - Kurzové ztráty **N-DU**
564 - Náklady z přecenění cenných papírů **N-DU**
566 - Náklady z finančního majetku **N-DU**

567 - Náklady z derivátových operací **N-DU**
568 - Ostatní finanční náklady **N-DU**
569 - Manka a škody na finančním majetku **N-DU**

574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv **N-DN**
579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti **N-DN**

581 - Změna stavu nedokončené výroby **N-DU**
582 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby **N-DU**
583 - Změna stavu výrobků **N-DU**
584 - Změna stavu zvířat **N-DU**
585 - Aktivace materiálu a zboží **N-DU**
586 - Aktivace vnitropodnikových služeb **N-DU**
587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku **N-DU**
588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku **N-DU**
589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti **N-DN**

591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná **N-DN**
592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená **N-DN**
595 - Dodatečné odvody daně z příjmů **N-DN**
596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům **N-DN**
597 - Převod provozních nákladů **N-DU**
598 - Převod finančních nákladů **N-DU**
599 - Rezerva na daň z příjmu **N-DN**

6. Účtová třída – Výnosy

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

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

661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů **V**
662 - Úroky **V**
663 - Kurzové zisky **V**
664 - Výnosy z přecenění cenných papírů **V**
665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku **V**
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku **V**
667 - Výnosy z derivátových operací **V**
668 - Ostatní finanční výnosy **V**

697 - Převod provozních výnosů **V**
698 - Převod finančních výnosů **V**

7. Účtová třída - Závěrkové a podrozvahové účty

701 - Počáteční účet rozvahový **Z**
702 - Konečný účet rozvahový **Z**

710 - Účet zisků a ztrát **Z**

Vysvětlivky:

N-DU = Nákladový Danově Uznatelný účet = tyto náklady můžeme odečíst od výnosů na dani z příjmu. **NÁKLADY** se ve většině případech účtují na stranu Má Dátí.

N-DN = Nákladový Danově Neuznatelný účet = tyto náklady **NEMŮŽEME** odečíst od výnosů na dani z příjmu. **NÁKLADY** se ve většině případech účtují na stranu MD

V = Výnosový účet. Výnosy se ve většině případech účtují na stranu DAL.

Z = Závěrkový účet

Příloha C: Rozvaha k 1. 1. 2016 a k 31. 12. 2015

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015	V
A K T I V A		
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	
B. Dlouhodobý majetek	B. Dlouhodobý majetek	
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	
B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	
B.I.2. Ocenitelná práva	<i>součtová položka B.I.3. a B.I.4.</i>	
B.I.2.1. Software	B.I.3. Software	
B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva	B.I.4. Ocenitelná práva	
B.I.3. Goodwill	B.I.5. Goodwill	
B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek B.I.1. Zřizovací výdaje	1.
B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	<i>součtová položka B.I.8. a B.I.7.</i>	
B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	
B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	
B.II.1. Pozemky a stavby	<i>součtová položka B.II.1. a B.II.2.</i>	
B.II.1.1. Pozemky	B.II.1. Pozemky	
B.II.1.2. Stavby	B.II.2. Stavby	
B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory	B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	
B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	
B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	<i>součtová položka B.II.4. až B.II.6.</i>	
B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů	B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů	
B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny	B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	
B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	<i>součtová položka B.II.8. a B.II.7.</i>	
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	B.II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	B.III. Dlouhodobý finanční majetek	
B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.1. Podíly – ovládaná osoba B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	2.
B.III.2. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.4. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (část položky)	3.
B.III.3. Podíly – podstatný vliv	B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	4.
B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (část položky)	5.
B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční	6.

	majetek (část položky)	
B.III.6. Zápůjčky a úvěry - ostatní	B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	7.
B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek	<i>součtová položka B.III.5.(část položky), B.III.6. (část položky) a B.III.7.</i>	
B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek	B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek (část položky) B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	8.
B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	B.III.7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	
C. Oběžná aktiva	C. Oběžná aktiva	
C.I. Zásoby	C.I. Zásoby	
C.I.1. Materiál	C.I.1. Materiál	
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	
C.I.3. Výrobky a zboží	<i>součtová položka C.I.3. a C.I.5.</i>	
C.I.3.1. Výrobky	C.I.3. Výrobky	
C.I.3.2. Zboží	C.I.5. Zboží	
C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	
C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby	C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby	
C.II. Pohledávky	<i>součtová položka C.II. a C.III.</i>	
C.II.1. Dlouhodobé pohledávky	C.II. Dlouhodobé pohledávky	
C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů	C.II.1. Pohledávky z obchodních vztahů	
C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	
C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv	C.II.3. Pohledávky - podstatný vliv	
C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka	C.II.8. Odložená daňová pohledávka	
C.II.1.5. Pohledávky - ostatní	<i>součtová položka C.II.4. až C.II.7.</i>	
C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky	C.II.4. Pohledávky za společníky	
C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	C.II.5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	
C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní	C.II.6. Dohadné účty aktivní	
C.II.1.5.4. Jiné pohledávky	C.II.7. Jiné pohledávky	
C.II.2. Krátkodobé pohledávky	C.III. Krátkodobé pohledávky	
C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů	
C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	C.III.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	
C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv	C.III.3. Pohledávky - podstatný vliv	
C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	<i>součtová položka C.III.4. až C.III.9.</i>	
C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky	C.III.4. Pohledávky za společníky	
C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	C.III.5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	
C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	C.III.6. Stát - daňové pohledávky	
C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	C.III.7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	
C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	C.III.8. Dohadné účty aktivní	
C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	C.III.9. Jiné pohledávky	
C.III. Krátkodobý finanční majetek	<i>součtová položka C.IV.3. a C.IV.4.</i>	
C.III.1. Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky) C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky)	9.
C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek	C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	10.

	(část položky) C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky)	
C.IV. Peněžní prostředky	<i>součtová položka C.IV.1. a C.IV.2.</i>	
C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně	C.IV.1. Peníze	
C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech	C.IV.2. Účty v bankách	
D. Časové rozlišení aktiv	D.I. Časové rozlišení	
D.1. Náklady příštích období	D.I.1. Náklady příštích období	
D.2. Komplexní náklady příštích období	D.I.2. Komplexní náklady příštích období	
D.3. Příjmy příštích období	D.I.3. Příjmy příštích období	
P A S I V A		
A. Vlastní kapitál	A. Vlastní kapitál	
A.I. Základní kapitál	A.I. Základní kapitál	
A.I.1. Základní kapitál	A.I.1. Základní kapitál	
A.I.2. Vlastní podíly (-)	A.I.2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	
A.I.3. Změny základního kapitálu	A.I.3. Změny základního kapitálu	
A.II. Ážio a kapitálové fondy	A.II. Kapitálové fondy	
A.II.1. Ážio	A.II.1. Ážio	
A.II.2. Kapitálové fondy	<i>součtová položka A.II.2. až A.II.6.</i>	
A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy	A.II.2. Ostatní kapitálové fondy	
A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	
A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	
A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	A.II.5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	
A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	
A.III. Fondy ze zisku	A.III. Fondy ze zisku	
A.III.1. Ostatní rezervní fondy	A.III.1. Rezervní fond	
A.III.2. Statutární a ostatní fondy	A.III.2. Statutární a ostatní fondy	
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	
A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	
A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let	
A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	
A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	
B. + C. Cizí zdroje	B. Cizí zdroje	
B. Rezervy	B.I. Rezervy	
B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky	B.I.2. Rezerva na důchody a podobné závazky	
B.2. Rezerva na daň z příjmů	B.I.3. Rezerva na daň z příjmů	
B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	
B.4. Ostatní rezervy	B.I.4. Ostatní rezervy	
C. Závazky	<i>součtová položka B.II., B.III. a B.IV.</i>	
C.I. Dlouhodobé závazky	B.II. Dlouhodobé závazky	

C.I.1. Vydané dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy	
C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky)	11.
C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky)	12.
C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím	B.IV.I. Bankovní úvěry dlouhodobé	
C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy	B.II.5. Dlouhodobé přijaté zálohy	
C.I.4. Závazky z obchodních vztahů	B.II.1. Závazky z obchodních vztahů	
C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě	B.II.7. Dlouhodobé směnky k úhradě	
C.I.6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	B.II.2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	
C.I.7. Závazky - podstatný vliv	B.II.3. Závazky - podstatný vliv	
C.I.8. Odložený daňový závazek	B.II.10. Odložený daňový závazek	
C.I.9. Závazky - ostatní	<i>součtová položka B.II.4., B.II.8.a B.II.9.</i>	
C.I.9.1. Závazky ke společníkům	B.II.4. Závazky ke společníkům	
C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	B.II.8. Dohadné účty pasivní	
C.I.9.3. Jiné závazky	B.II.9. Jiné závazky	
C.II. Krátkodobé závazky	B.III. Krátkodobé závazky	
C.II.1. Vydané dluhopisy	B.III.9. Vydané dluhopisy	
C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	B.III.9. Vydané dluhopisy (část položky)	13.
C.II.1.2. Ostatní dluhopisy	B.III.9. Vydané dluhopisy (část položky)	14.
C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím	B.IV.2. Krátkodobé bankovní úvěry	
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy	
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	B.III.1. Závazky z obchodních vztahů	
C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě	B.III.11. Jiné závazky (část položky)	15.
C.II.6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	
C.II.7. Závazky - podstatný vliv	B.III.3. Závazky - podstatný vliv	
C.II.8. Závazky ostatní	<i>součtová položka B.III.4., B.IV.3., B.III.5. až B.III.7., B.III.10. a B.III.11. (část položky)</i>	
C.II.8.1. Závazky ke společníkům	B.III.4. Závazky ke společníkům	
C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci	B.IV.3. Krátkodobé finanční výpomoci	
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	B.III.5. Závazky k zaměstnancům	
C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	
C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	B.III.7. Stát - daňové závazky a dotace	
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	B.III.10. Dohadné účty pasivní	
C.II.8.7. Jiné závazky	B.III.11. Jiné závazky (část položky)	16.
D. Časové rozlišení pasiv	C.I. Časové rozlišení	
D.1. Výdaje příštích období	C.I.1. Výdaje příštích období	
D.2. Výnosy příštích období	C.I.2. Výnosy příštích období	

Příloha D: Výkaz zisku a ztráty k 1. 1. 2016 a k 31. 12. 2015

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015	V
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	
II. Tržby za prodej zboží	I. Tržby za prodej zboží	
A. Výkonová spotřeba	<i>součtová položka A., B.1. a B.2.</i>	
A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	A. Náklady vynaložené na prodané zboží	
A.2. Spotřeba materiálu a energie	B.1. Spotřeba materiálu a energie	
A.3. Služby	B.2. Služby	
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	1.
C. Aktivace (-)	II.3. Aktivace	2.
D. Osobní náklady	C. Osobní náklady	
D.1. Mzdové náklady	C.1. Mzdové náklady C.2. Odměny členům orgánů obchodní korporace	
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	<i>součtová položka C.3. a C.4.</i>	
D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	
D.2.2. Ostatní náklady	C.4. Sociální náklady	
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	<i>součtová položka E. a G. (část položky)</i>	
E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<i>součtová položka E. a G. (část položky)</i>	
E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	3.
E.2. Úpravy hodnot zásob	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	4.
E.3. Úpravy hodnot pohledávek	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	5.
III. Ostatní provozní výnosy	<i>součtová položka III.1., III. 2., IV., V. a XIII. (část položky)</i>	
III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	
III.2. Tržby z prodaného materiálu	III.2. Tržby z prodeje materiálu	
III.3. Jiné provozní výnosy	IV. Ostatní provozní výnosy V. Převod provozních výnosů XIII. Mimořádné výnosy (část položky)	6.
F. Ostatní provozní náklady	<i>součtová položka F.1., F.2., D. a G. (část položky)</i>	
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	F.2. Prodaný materiál	
F.3. Daně a poplatky v provozní oblasti	D. Daně a poplatky	
F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	7.
F.5. Jiné provozní náklady	H. Ostatní provozní náklady I. Převod provozních nákladů R. Mimořádné náklady (část položky)	8.
* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	* Provozní výsledek hospodaření	

IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	<i>součtová položka VII.1., VII.2. (část položky) a VI. (část položky)</i>	
IV.1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (část položky) VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky)	9.
IV.2. Ostatní výnosy z podílů	VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (část položky) VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky) VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky)	10.
G. Náklady vynaložené na prodané podíly	J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky)	11.
V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	<i>součtová položka VII.2. (část položky), VII.3. (část položky) a VI. (část položky)</i>	
V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky) VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (část položky)	12.
V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky) VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (část položky) VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky)	13.
H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky) K. Náklady z finančního majetku (část položky)	14.
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy	<i>součtová položka X. a VII.2. (část položky)</i>	
VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	X. Výnosové úroky (část položky) VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky)	15.
VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	X. Výnosové úroky (část položky) VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky)	16.
I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	
J. Nákladové úroky a podobné náklady	N. Nákladové úroky	
J.1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	N. Nákladové úroky (část položky)	17.
J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	N. Nákladové úroky (část položky)	18.

VII. Ostatní finanční výnosy	VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky) VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů XI. Ostatní finanční výnosy XII. Převod finančních výnosů XIII. Mimořádné výnosy (část položky)	19.
K. Ostatní finanční náklady	J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky) K. Náklady z finančního majetku (část položky) L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů O. Ostatní finanční náklady P. Převod finančních nákladů R. Mimořádné náklady (část položky)	20.
* Finanční výsledek hospodaření (+/-)	* Finanční výsledek hospodaření	
** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	**** Výsledek hospodaření před zdaněním	
L. Daň z příjmů	Q. Daň z příjmů za běžnou činnost S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti	
L.1. Daň z příjmů splatná	Q.1. - Daň z příjmů za běžnou činnost splatná S.1. - Daň z příjmů z mimořádné činnosti splatná	
L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)	Q.2. - Daň z příjmů za běžnou činnost odložená S.2. - Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená	
** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)		
M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	
* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.		

Abstrakt

Malá Lenka Ennie. *Vliv změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni. 81 s., 2017.

Klíčová slova: zemědělské podnikání, specifika zemědělské výroby, účetnictví v zemědělství

Bakalářská práce se zaměřuje na specifika zemědělské činnosti, změny v účetních předpisech v roce 2016 a jejich vliv na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků.

První část práce se zabývá charakteristikou specifík zemědělství, právní úpravou zemědělské činnosti a deskripcí účetních a daňových specifík zemědělství. Druhá část poukazuje na změny právních předpisů od 1. 1. 2016, které jsou následně implementovány na vzorku 100 zemědělských podniků – právnických společností. Pomocí ekonomické analýzy je zobrazen vliv těchto změn na finanční situaci a výkonnost sledovaných podniků.

Abstract

Malá, Lenka Ennie. *The effect of changes in accounting regulations on the financial position and performance of agricultural enterprises*. Bachelor thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Plzeň. 81 pages, 2017.

Keywords: agricultural business, specifics of agricultural production, agricultural accounting

The bachelor's dissertation focuses on specifics of agricultural activities, changes in accounting regulations in 2016 and their impact on the financial situation and productivity of agricultural companies. The first part deals with characteristics of agricultural specifics, agricultural legislation and describes accounting and tax agricultural particularity. The second part refers to changes of legal regulations as of 1. 1. 2016. These changes are afterwards implemented on samples of 100 agricultural companies – legal subjects. The impact of these changes on financial situation and productivity of monitored companies is shown by using economic analysis.