Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta ekonomická

Diplomová práce

Účtování, oceňování a vykazování zvířat v zoologické zahradě v komparaci s mezinárodními standardy finančního výkaznictví

Accounting, Valuation and Reporting of Animals in the ZOO in Comparison with International Financial Reporting Standards

Bc. Radek Šmíd

Plzeň 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

Účtování, oceňování a vykazování zvířat v zoologické zahradě v komparaci s mezinárodními standardy finančního výkaznictví

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

Plzeň dne 16.04.2016 ……...

podpis autora

Poděkování

Chtěl bych poděkovat Ing. Jitce Zborkové, Ph.D. za vedení mé práce a za cenné rady a připomínky. Dále bych chtěl poděkovat paní Jiřině Zábranské za poskytnutí informací potřebných k sepsání této diplomové práce a Zoologické a botanické zahradě města Plzně.

Obsah

Úvod ... 8
1 Cíl a metodika diplomové práce ... 10
2 Původ a význam zoologických zahrad ... 12
2.1 Etické otázky a historie zoologických zahrad ... 12
2.2 Zoologické zahrady se statusem příspěvková organizace ... 13
2.2.1 Právní aspekty příspěvkových organizací ... 13
2.2.2 Finanční účetnictví příspěvkových organizací ... 15
2.2.3 Daňové aspekty příspěvkových organizací se zaměřením na daň z příjmu ... 16
3 Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv dle českých účetních předpisů ... 18
3.1 Oceňování biologických aktiv se zaměřením na zvířata ... 20
3.1.1 Ocenění biologických aktiv jako DHM pořizovací cenou ... 20
3.1.2 Ocenění biologických aktiv jako DHM reprodukční pořizovací cenou ... 21
3.1.3 Ocenění biologických aktiv jako DHM ve vlastních nákladech ... 22
3.1.4 Ocenění biologických aktiv jako oběžná aktiva ... 24
3.2 Účtování biologických aktiv se zaměřením na zvířata ... 25
3.2.1 Účtování biologických aktiv v podobě dlouhodobého majetku ... 25
3.2.2 Účtování biologických aktiv v podobě oběžného majetku ... 31
3.3 Inventarizace biologických aktiv se zaměřením na zvířata ... 33
3.4 Vykazování biologických aktiv se zaměřením na zvířata ... 34
4 Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv podle mezinárodních standardů finančního výkaznictví ... 36
4.1 Standard IAS 41 - Zemědělství se zaměřením na zvířata ... 36
4.1.1 Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv dle standardu IAS 41 ... 38
4.2 Standard IFRS 13 – Reálná hodnota ... 40
5 Komparace české účetní legislativy s mezinárodními standardy finančního výkaznictví v oblasti zvířat ... 43

6 Zoologická a botanická zahrada města Plzně 46
6.1 Historický vývoj zoologické a botanické zahrady 46
6.2 Ekonomický pohled v číslech na zoologickou a botanickou zahradu za rok 2014 47
6.3 Členství zoologické a botanické zahrady v odborných organizacích 48
6.4 Počty zvířat a jejich ochrana v zoologické a botanické zahradě 49
7 Metody a specifika účtování, oceňování a vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně 52
7.1 Metody a specifika účtování v zoologické zahradě 52
7.2 Metody a specifika oceňování v zoologické zahradě 59
7.3 Vykazování informací v souvislosti se zvířaty v zoologické zahradě 60
7.3.1 Finanční vykazování zvířat 61
7.3.2 Nefinanční vykazování zvířat 63
8 Přeúčtování zvířat ze statku Lüftnerka z oběžného do dlouhodobého majetku 67
8.1 Přecenění a přeúčtování 1 skupiny – králík domácí 68
8.2 Přecenění a přeúčtování 2 skupiny – kůň domácí 69
8.3 Přecenění a přeúčtování 3 skupiny – koza domácí 71
8.4 Přecenění a přeúčtování 4 skupiny – ovce domácí 72
8.5 Přecenění a přeúčtování 5 skupiny – tur domácí 74
8.6 Přecenění a přeúčtování 6 skupiny – prase domácí 75
8.7 Přecenění a přeúčtování 7 skupiny - kur domácí 76
8.8 Přecenění a přeúčtování 8 skupiny – husa domácí 77
8.9 Přecenění a přeúčtování 8 skupiny – osel domácí 78
8.10 Vyhodnocení přecenění a přeúčtování zvířat ze statku Lüftnerka 79
Závěr 82

Úvod

Vztah mezi člověkem a zvířetem existuje od samotného vzniku lidstva. Evolučním vývojem se lidé stali inteligentnějšími tvory a začali využívat výhod plynoucích ze samotného chovu zvířat. Ekonomické výhody z jejich chovu byly dvojího typu. V historii nejprve získávali přínosy ze samotného masa, mléka, kožešin, sádla a jiných produktů. Ať se jednalo například o podobu potravy a tedy získání samotné obživy, nebo jejich prodeje a to jak barterovým způsobem, tak obchodem za peníze. Tím jak lidstvo získávalo nové poznatky a možnost cestovat, chtělo objevovat nové krásy přírody, které doposud neznalo. Touto zvědavostí začal vznikat odlišný ekonomický výdělek pro majitele zvířat a tím byla cena vstupného od návštěvníků za získání zážitku z pohledu na neznámé zvíře, což lze považovat za druhý přístup.

Předchůdcem zoologických zahrad, bylo vytvoření prvního zvěřince v době Alexandra Makedonského. Ten údajně pověřil Aristotela, aby se svými pomocníky začal lovit zvířata, chovat je a pozorovat. Účelem bylo, aby žádný živočich neunikl pozornosti (Klika 2005). Takto vzniklé zvěřince byly zřizovány pouze pro účely bádání, to však netrvalo dlouho a postupně byly zpřístupňovány veřejnosti. Zoologické zahrady tak jak je známe dnes, už zpravidla neexistují jako soukromé organizace s cílem maximalizovat výdělek, jako tomu bylo dříve, ale mají podobu příspěvkových organizací. Příspěvkové organizace mají odlišný způsob ekonomického řízení, což ovlivňuje jejich finanční hospodaření.

Zoologické zahrady zvláště západního světa jsou navzájem propojené. Díky tomu dochází k vzájemnému darování, deponování zvířat a spolupráci při návratu exotických zvířat zpátky do volné přírody, kde bohužel dochází především díky lidem samotným k jejich vymírání. Bez vzájemné spolupráce by nebylo možné zajistit budoucnost jejich dalším generacím.

Obchod s vzácnými exotickými zvířaty není na základě etického smýšlení zoologických zahrad považován za vhodný způsob s jejich nakládáním. V účetnictví zoologických zahrad jsou zvířata zpravidla vedena v jiné hodnotě, než jakou skutečně mají. Zvlášť problematický je pohled na ocenění chráněných zvířat. Je vůbec možné určit hodnotu zvířete, jehož druh tvoří na planetě jen několik jedinců? Cena takovéhoto zvířete by byla nevyčíslitelná. Žádné zoologické zahradě, ať se jedná o formu příspěvkové

organizace či akciové společnosti, nejde primárně o tvorbu zisku, ale o záchranu a reprodukci vzácných druhů zvířat. Nezáleží tedy ani tolik na formě společnosti, ale na smyslu činnosti, což z nich tvoří specifické organizace.

1 Cíl a metodika diplomové práce

V práci je zvoleno několik dílčích cílů, které jsou nutné pro jednotný pohled na zpracovávanou problematiku účtování, oceňování a vykazování zvířat, a jeden hlavní cíl.

Prvním dílčím cílem práce je prostřednictvím sběru sekundárních dat a jejich rozborem přiblížit pohled na zoologické zahrady od jejich vzniku po rok 2016 se zaměřením na jejich současně nejčastěji používanou právní formu. Téměř všechny zoologické zahrady v České republice mají právní formu příspěvkové organizace. Cílem práce je specifikovat účetní, daňové a právní aspekty příspěvkových organizací.

Druhým dílčím cílem je zmapování legislativy, účetních metod a postupů při účtování, oceňování a vykazování zvířat platných pro podnikatele. Důvodem přechodu na soukromý sektor je rozdílnost v metodách účtování a oceňování zvířat v rámci zoologických zahrad v České republice. Pro vytvoření této kapitoly je využit popis sekundárně získaných dat, která vedla k užšímu zaměření problematiky na zvířata.

Pro třetí dílčí cíl budou využívány stejné metody jako pro druhý dílčí cíl. Jejich aplikace nebude však použita na národní legislativu, ale na mezinárodní standardy finančního výkaznictví.

Čtvrtým dílčím cílem bude stanovení shodných a rozdílných znaků v oblasti účtování, oceňování a vykazování zvířat prostřednictvím komparace české legislativy s mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Pátým dílčím cílem je na základě získání jak primárních dat z rozhovorů s pracovníky zoologické zahrady a interních materiálů, tak sekundárních dat z výroční zprávy, provést rozbor metod a postupů při účtování, oceňování a vykazování zvířat a jejich představení v Zoologické a botanické zahradě města Plzně.

Závěrečným šestým dílčím cílem bude na základě autorova úsudku provedena případová studie, která bude pojednávat o přecenění a přeúčtování zvířat ze statku Lüftnerka ze zásob do dlouhodobého majetku. Vstupními informacemi budou empiricky získaná data o počtu hospodářských zvířat v majetku zoologické zahrady.

Jednotlivé dílčí cíle vedou ke stanovení cíle hlavního. Tím je zhodnocení účetního výkaznictví v zoologické zahradě s ohledem na zásadu věrného a poctivého zobrazení účetnictví na základě rozboru informací získaných z jednotlivých dílčích cílů.

2 Původ a význam zoologických zahrad

Druhá kapitola bude pojednávat zpočátku o historii zoologických zahrad, o etickém pohledu na ně samotné a o vzájemné propojenosti zoologických zahrad po celém světě. Z důvodu, že velká většina zoologických zahrad v České republice má status příspěvkových organizací, nastíní druhá kapitola pohled na právní, účetní a daňové aspekty ovlivňující jejich činnost.

2.1 Etické otázky a historie zoologických zahrad

Lidská touha po vědě a poznání živé přírody zapříčinila vznik nejslavnějšího zvěřince císaře Maxmiliána II. založeného roku 1552 ve Vídni. I přes mnohé změny svého působiště se z uvedeného zvěřince stala roku 1752 v Schönbrunnu u Vídně první zoologická zahrada současného významu na světě (Klika 2005). Vznik zoologických zahrad je důvodem, proč i v 21. století můžeme účtovat a oceňovat zvířata, která by jinak vyhynula. Příkladem může být kůň převalského, bizon lesní, zubr evropský, lvíček zlatý a mnoho dalších. Bez umělého udržování počtu zvířat v zoologických zahradách by nejspíše většina těchto druhů byla již vyhynulá. ZOO poskytují ochranu různým druhům zvířat, ale zároveň jsou to kulturní a přírodovědecká zařízení s možností účinného výchovného působení jak na děti, tak na dospělé.

Chov zvířat v zajetí sebou nese mnoho etických a právních otázek a dohod na mezinárodní úrovni, kterými se musí právní a ekonomické oddělení zoologických zahrad zabývat. Mezinárodní unie pro ochranu přírody a přírodních zdrojů a její nejstarší a největší Komise pro přežití druhů SSC pravidelně zpracovávají přehled o ohrožených druzích zvířat, který je publikován ve známé Červené knize ohrožených živočišných a rostlinných druhů (Red Data Book) (Klika 2005). Zoologické zahrady s danou institucí úzce spolupracují a poskytují data o chovaných zvířatech, přičemž věcně se jedná o účetní data a jejich vykazování. Chov zvířat v zajetí sebou přináší pozitivum do budoucnosti v podobě záchrany ohrožených druhů zvířat.

Během posledních 30 let přistoupila velká většina zemí světa na multilaterální dohody zabývající se ochranou flóry a fauny. Díky spolupráci dnes existuje téměř jeden tisíc

zoologických zahrad, kde většina z nich spolu tvoří globální celosvětové společenství pod záštitou Světové asociace zoologických zahrad a akvárií WAZA. ZOO ve vyspělých státech světa začaly aplikovat certifikaci své činnosti. Běžným standardem se stala licenční akreditace zoologických zahrad, kterou lze dle legislativy odebrat a zakázat činnost zahrad při zjištění závažných nedostatků v přístupu ke zvířatům. Také Zoologické zahrady v České republice mají od roku 2004 povinnost dodržovat zákon č. 162/2003 Sb., o zoologických zahradách“ (Klika 2005), který vychází z legislativy EU - ZOO Directive 2002, který pojednává o jejich odpovědnostech a poslání.

2.2 Zoologické zahrady se statusem příspěvková organizace

Náklady na provozování zoologických zahrad jsou poměrně vysoké a tak zahrady, které by měly jinou formu společnosti než je příspěvková, lze u nás v České republice spočítat na jedné ruce. Z počtu patnácti českých zoologických zahrad sdružených v Unii českých a slovenských zoologických zahrad (UCSZOO 2015) je pouze Zoologická zahrada ve Dvoře Králové akciovou společností. Se svojí specializací pouze na Africký kontinent v ní návštěvník nenajde zvíře, které by z daného kontinentu nepocházelo. Vybudování unikátního komplexu safari jí zajistilo nezávislost, ale přesto by zahrada nemohla fungovat bez pomoci a poskytování darů a dotací. Zbylých 14 zoologických zahrad v České republice sdružených ve jmenované unii mají status příspěvkových organizací.

2.2.1 Právní aspekty příspěvkových organizací

Příspěvková organizace je právnická osoba, která vzniká a zaniká z rozhodnutí jejího zřizovatele. Obec či město je vázáno skutečností, že účelem zřízení příspěvkové organizace jsou pouze takové záležitosti a skutečnosti, které spadají do působnosti zřizovatele – územního samosprávného celku (Mockovčiaková 2011). Zřizovatel svěřuje příspěvkové organizaci právo hospodařit s majetkem zřizovatele a vymezuje i rozsah vlastnických práv, které přenáší na organizaci z důvodu zajištění řádného hospodaření s majetkem. Významnou podmínkou je také dodržení záměrů, které jsou zřizovací listinou definovány jako předmět činnosti související za účelem zřízení.

Vlastnické právo má obec, město či kraj, nikoli zastupitelstvo, které je zvoleno k tomu, aby ve prospěch města spravovalo nabytý majetek města či kraje. Obec má nejen právo dohlížet na řízení činností a hospodaření příspěvkové organizace, ale i zákonem předepsanou povinnost rozhodování, schvalování a kontroly. Příspěvková organizace je ve svém rozhodování a konání řídících činností podřízená vůli jejího zřizovatele. **U zoologických zahrad bývá zpravidla zřizovatelem krajské město**, ve kterém nebo u kterého má zoologická zahrada své sídlo.

Příjmem příspěvkových organizací jsou peněžní prostředky získané vlastní činností a peněžní prostředky získané z rozpočtu svého zřizovatele. Kromě uvedených možností získání financí dále operuje s peněžními i nepeněžními dary, prostředky svých fondů, národních fondů a s prostředky z fondů Evropské unie. Významným zdrojem příjmů jsou dotace na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu Evropské unie, včetně stanoveného minima podílu financování těchto výdajů ze státního rozpočtu. Pokud se získané prostředky nevyužijí v daném hospodářském roce, který je u příspěvkových organizací zpravidla shodný s kalendářním, převádějí se do rezervních fondů a slouží k financování aktivit v dalších letech s omezením na využití peněžních prostředků pro účel, na jaký byly poskytnuty. Pokud organizace vytvoří v daném roce zisk, může ho použít pouze pro financování své hlavní činnosti, pokud její zřizovatel nestanoví jinak (Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů).

Majetek svěřený obcí příspěvkové organizaci je stále ve vlastnictví dané obce. Organizace je pouze povinna o daném majetku účtovat a odepisovat ho v souladu s účetními metodami (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 28).

Významným právním předpisem stanoveným konkrétně pro zoologické zahrady je **zákon č. 162/2003 Sb., o zoologických zahradách**, který upravuje podmínky pro udělování provozní licence zoologickým zahradám. Kromě podmínek udělování navíc obsahuje informace o postupu vydávání licence, kontrole ohledně dodržování povinností vyplývajících z daného zákona a sankcích při nedodržování stanovených povinností. Mimo výše zmíněné podává informace o podmínkách poskytování dotací ze státního rozpočtu a jiných veřejných zdrojů provozovatelům zoologických zahrad. Mimo výše zmíněného lze v daném zákoně nalézt definici zoologických zahrad. Jedná se o „*trvalé zařízení, v němž jsou chování a po dobu nejméně sedm dnů*

v kalendářním roce vystavování pro veřejnost volně žijící živočichové, případně též zvířata domácí“ (Zákon č. 162/2003 Sb., o zoologických zahradách). **Ústředním správním úřadem pro oblast provozování zoologických zahrad je Ministerstvo životního prostředí** (MŽP 2015), které má jako jediné právo udělovat licence podle zákona o zoologických zahradách. Ke dni 22.11.2015 má v České republice uděleno licenci 25 zoologických zahrad a zoo-parků.

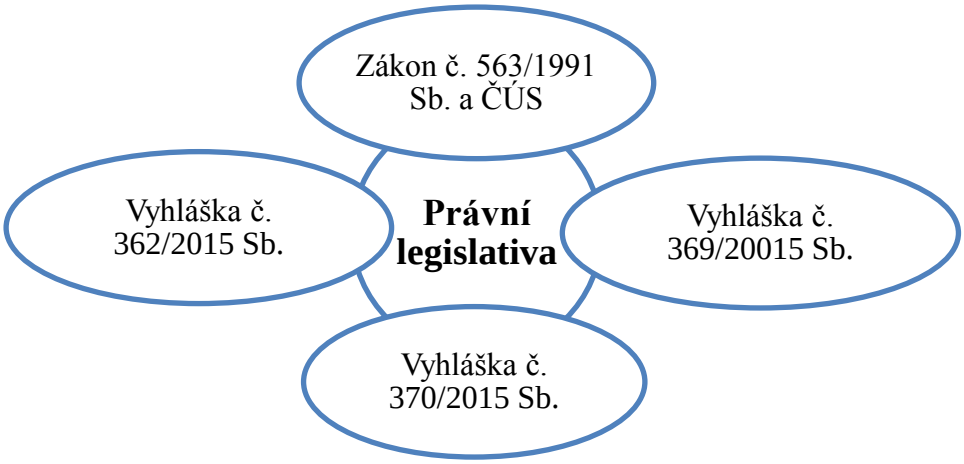
Druhým významným právním předpisem určeným pro zoologické zahrady je nařízení vlády č. 17/2004 Sb., o pravidlech pro poskytování dotací provozovatelům zoologických zahrad. Tento zákon stanovuje pravidla pro poskytování dotací ze státního rozpočtu na činnosti a projekty zoologických zahrad. Mezi splnitelné podmínky pro získání dotace ze státního rozpočtu patří vlastnictví platné licence. Žádné nedoplatky ve vztahu ke státnímu rozpočtu, k územním samosprávním celkům či státním fondům. Žádné nedoplatky vůči zdravotním pojišťovnám, správě sociálního zabezpečení a vůči státu v podobě příspěvků na státní politiku zaměstnanosti. Podnik nadále nesmí být ve stavu likvidace a na jeho majetek nesmí být vyhlášen konkurz. Mezi poslední podmínky patří skutečnost, že zoologická zahrada nečerpá dotace na stejnou činnost či projekt už od jiného dotačního subjektu a provedla řádné finanční vypořádání dotací poskytnutých v předchozích letech (Nařízení vlády č. 18/2004 Sb., o pravidlech pro poskytování dotací provozovatelům zoologických zahrad).

2.2.2 Finanční účetnictví příspěvkových organizací

Jelikož mají příspěvkové organizace formu právnické osoby, mají povinnost vést účetnictví. Příspěvkové organizace se stejně jako jiné soukromé organizace tedy musí řídit zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a českými účetními standardy. Mezi další legislativu patří zejména vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb.). Vyhláška č. 370/2015 Sb. o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb.). Vyhláška č. 372/2015 sb. o inventarizaci majetku a závazků

(kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb.) (Ministerstvo financí České Republiky 2015).

Obrázek 1 Přehled vybrané účetní legislativy pro příspěvkové organizace



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Od roku 2014 musí nově právnické osoby zřízené státem vyplňovat pomocný analytický přehled PAP (Ministerstvo financí ČR). Pomocný analytický přehled vznikl pro podporu analytické evidence účetnictví. Právnická osoba v rámci sestavování PAP musí v účtovém rozvrhu členit syntetické účty a analytické účty podle statisticky stanovených potřeb. Informace obsažené v PAP slouží k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

2.2.3 Daňové aspekty příspěvkových organizací se zaměřením na daň z příjmu

Příspěvkové organizace jako právnické osoby jsou poplatníkem daně z příjmu. Z pohledu rozsahu zdanění se jedná o subjekty, které mají sídlo na území České republiky a mají povinnost odvádět daně jak z příjmů získaných na domácím území, tak z příjmů získaných v zahraničí. Jedná se tedy o daňové rezidenty České republiky. Běžným zdaňovacím obdobím je u příspěvkových organizací kalendářní rok.

Předmětem daně v případě zoologických zahrad v podobě příspěvkových organizací jsou příjmy plynoucí z reklamy, příjmy z pronájmu a příjmy ze vstupného. Naproti

tomu předmětem z příjmu nejsou podle Morávka (2015) příspěvky a dotace na provoz a další podpory od svého zřizovatele, prostředky poskytnuté ze státních fondů, dotace a příspěvky na provoz a další podpory přijaté z fondů Evropské unie

Zoologické zahrady jsou dle zákona o dani z příjmu veřejně prospěšným poplatníkem. Jako takový poplatník si může již snížený základ daně podle § 34 zákona o dani z příjmu (který se zjistí rozdílem výnosů a nákladů, přičtením daňově neuznatelných nákladů a odečtením odečitatelných položek a nákladů souvisejících s výzkumem a vývojem a odborným vzděláváním) navíc ještě snížit až o 30 %, maximálně však ve výši 1 000 000 Kč. Podmínkou pro snížení základu daně je povinnost použít tímto způsobem ušetřené peněžní prostředky na úhradu nákladu na provoz v dalších třech bezprostředně navazujících obdobích. V případě, že 30 % ze sníženého základu daně podle § 34 je částka menší než 300 000 Kč, může si veřejně prospěšná společnost odečíst částku 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů).

3 Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv dle českých účetních předpisů

Pro následující dvě kapitoly bude výchozím **soukromý sektor** pro účtování, oceňování a vykazování zvířat. Zoologické zahrady mají stanovené své postupy, které jsou často individuální a neshodují se ani v rámci zoologických zahrad v České republice. Postupem času navíc podle odborníka z oboru (pí. Zábranská) dochází k sjednocování předpisů pro podnikatele a zoologické zahrady jako příspěvkové organizace. Problematika účtování, oceňování a vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně bude rozebrána v kapitole pět.

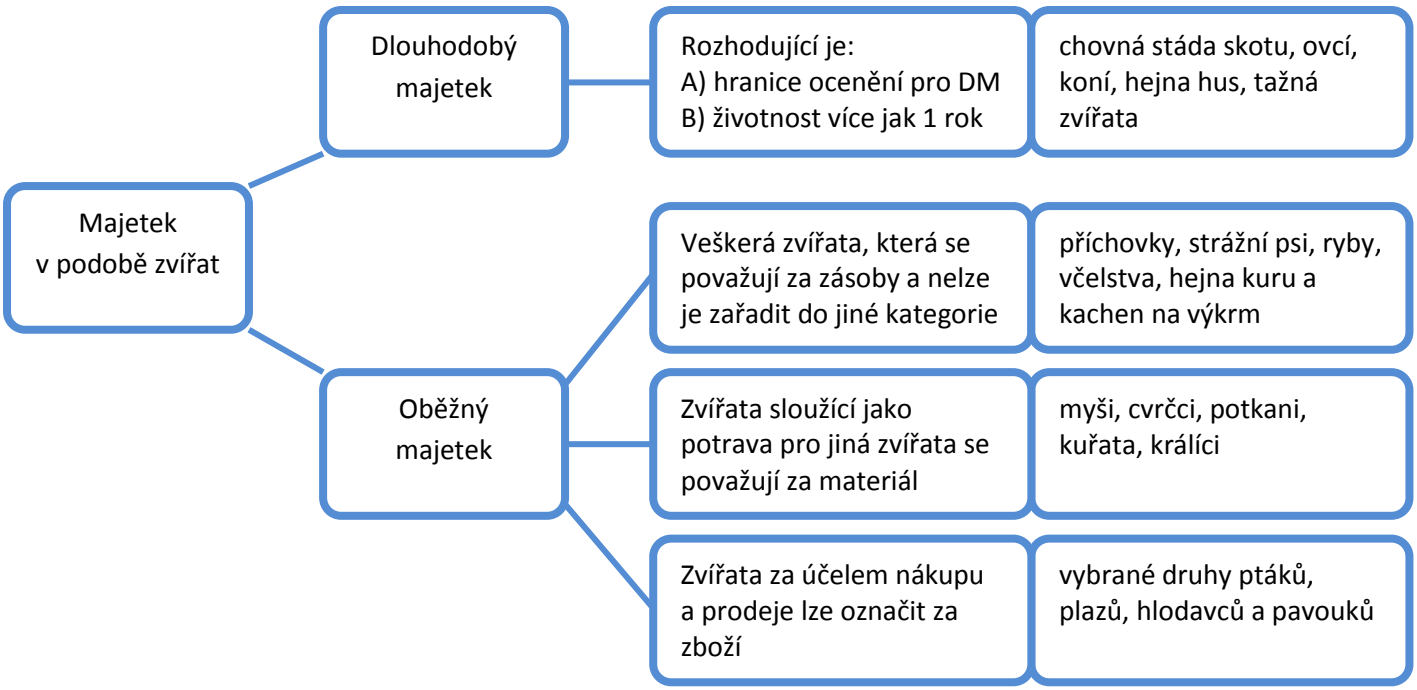
Před samotnou problematikou oceňování, účtování a vykazování zvířat se bude tato kapitola zabývat možným rozdělením zvířat, respektive jejich zařazením do dlouhodobého nebo oběžného majetku. Zařazení zvířat do těchto dvou skupin má vliv jak na způsob účtování, tak i na způsob jejich vykazování. Jelikož společnosti zabývající se chovem zvířat chtějí získat užitek ze své činnosti, bude po nastínění možného rozřazení zvířat následně poukázáno na specifika při získávání užitku z chovu zvířat.

Do této kapitoly, mezi problematiku účtování a vykazování zvířat, byla zařazena i inventarizace, jelikož se jedná o vyžadovanou součást účetní závěrky a má vliv na samotné účtování a přeneseně přes účetnictví i na vykazování.

Zvíře je z pohledu účetnictví považováno za **biologické aktivum** (Dvořáková 2009). Podle účelu za jakým bylo zvíře pořízeno, existují dva přístupy k nahlížení na tento druh majetku. Na zvíře se dá v prvním případě nahlížet jako na dlouhodobý majetek, jehož životnost je předpokládána podle průměrného počtu let dožívání daného druhu zvířete, přičemž doba životnosti je delší než jeden rok. Kromě předchozí podmínky musí platit, že výše ocenění bude vyšší, než stanovená hodnota pro zařazení aktiva do dlouhodobého majetku, kterou má účetní jednotka zanesenou ve vnitřní směrnici. Druhým je pohled na zvíře jako na zásobu, tedy oběžný majetek. V rámci zásob se mohou vyskytovat zvířata v podobě materiálu, zboží či v položce „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“. Za materiál jsou považována zvířata, která jsou určena jako potrava pro jiné živočichy. Za zboží jsou pokládána zvířata, která jsou zakoupena pro následný prodej. Do položky „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“

se zařazují všechna ostatní zvířata, která nepatří do dlouhodobého majetku a nepovažují se za materiál nebo zboží (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Příklad možného rozdělení zvířat a charakteristiky pro jejich zařazení je uveden níže v obrázku.

Obrázek 2 Schématické znázornění charakteristik a možného zařazení zvířat do DM a OA



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Jak již bylo výše uvedeno, společnosti se snaží vždy dosáhnout užitku ze své činnosti, respektive užitku ze svého majetku. Jedním ze specifik biologických aktiv je možnost plodit další generace zvířat. Specifický je i samotný užitek, který zvíře přinese buď během svého života, nebo po skončení svého života zpravidla v podobě zemědělských produktů.

Chov zvířat se řadí díky svým specifikům mezi zemědělskou výrobu. Podle Dvořákové (2012) se zemědělská výroba vyznačuje oproti ostatním podnikatelským činnostem biologickým charakterem, relativní menší ovladatelností, dlouhodobým produkčním cyklem, závislostí na přírodních podmínkách a dalším. Biologický charakter považuje Dvořáková (2012) za nejvýznamnější specifikum a většinu dalších odlišností z něho odvozenou. Růst a dospívání zvířat patří mezi přirozené biologické procesy, které se odehrávají v živých organismech a užitek z jejich chovu přináší společnostem

podnikajícím v tomto odvětví hodnotu. Problémem je však skutečnost, že zvíře je živý tvor, kterého ovlivňují mnohem více podmínky okolního prostředí než výrobní zařízení, a je tedy problematické přesně kalkulovat užitky plynoucí z jeho chovu.

3.1 Oceňování biologických aktiv se zaměřením na zvířata

Z důvodu, že účetnictví je vedeno v peněžních prostředích, je nutné stanovit vždy cenu daného zvířete. Pod pojmem oceňování se rozumí v účetnictví přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Při oceňování majetku musí být zřejmé, o jaký majetek se jedná. Jak již bylo výše v textu uvedeno, biologická aktiva mohou mít povahu dlouhodobého majetku nebo podobu oběžných aktiv. Při oceňování dlouhodobého majetku je důležité podle Bulla (2015) **vymezení druhu dlouhodobého majetku, způsobu vykazování změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku** (dočasné a trvalé změny hodnoty majetku) **a druhu ocenění**.

Účetní jednotky oceňují majetek buď k okamžiku uskutečnění účetního případu, nebo ke konci rozvahového dne. Případně k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Dle českých účetních předpisů se přecenění u biologických aktiv k rozvahovému dni neaplikuje a jejich hodnota je vykazována v netto částce, v jaké je vedena v účetnictví.

Následující podkapitoly představí možné způsoby ocenění biologických aktiv nejdříve v podobě dlouhodobého majetku a následně v podobě oběžných aktiv. Zákon o účetnictví stanovuje u oceňování dlouhodobého majetku při pořízení tři oceňovací základny. Jsou jimi pořizovací cena, ocenění ve vlastních nákladech a reprodukční pořizovací cena. V podkapitole oceňování biologických aktiv nacházejících se v oběžných aktivech bude probráno možné ocenění při pořízení zvířat a při jejich vyřazení.

3.1.1 Ocenění biologických aktiv jako DHM pořizovací cenou

Pořizovací cena je cena pořízení a ostatní náklady, které s pořízením souvisí. Používá se u majetku pořízeného koupí, kdy cenou pořízení je vstupní cena. Za vedlejší pořizovací náklady se považují dle Bully (2015) například (při omezení se pouze na biologická aktiva) náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného dlouhodobého

hmotného majetku, odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky, platby za otevření akreditivu, platby za expertízy a úroky z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku, pokud účetní jednotka rozhodne o jejich aktivaci. Za expertízy v případě pořizování biologických aktiv se dají považovat předem provedená veterinární vyšetření. Do pořizovací ceny se například naopak nezahrnují dle Skálové (2015) náklady na zaškolení pracovníků, náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami, náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku, které jsou vzniklé až po uvedení do užívání, kursové rozdíly a smluvní penále a úroky za prodlení.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, v § 47 uvádí povinnost účetní jednotky **odečíst z pořizovací ceny dlouhodobého majetku dotace**, které byly získány na pořízení daného aktiva nebo dotace získané na úhradu úroků zahrnutých do pořizovací ceny. Dvořáková (2007) v souvislostech s uplatňováním dotací podává navíc informace o jejich obsahovém významu. Za dotaci lze považovat bezúplatná plnění poskytovaná zprostředkovaně nebo přímo na základě právních předpisů ze státního rozpočtu, ze státních fondů, z rozpočtu územních samosprávních celků nebo z prostředků Evropské unie na předem stanovený účel jejího použití.

3.1.2 Ocenění biologických aktiv jako DHM reprodukční pořizovací cenou

Reprodukční pořizovací cena je cena, která vyjadřuje hodnotu aktiva v době, kdy se o něm účtuje (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví). Zmíněnou cenou se oceňuje například vložený majetek nabytý darováním, nově zjištěný majetek při inventarizaci a příchovky (Bulla 2015). Prokůpková (2011) navíc vymezuje reprodukční pořizovací cenu pro majetek nabytý darováním nebo vlastní činností, přičemž hodnota reprodukční ceny musí být nižší než hodnota vynaložených vlastních nákladů.

Ke stanovení reprodukční pořizovací ceny není vždy zapotřebí znalce v daném oboru. Ocenění by mělo zpravidla odpovídat současné tržní ceně daného aktiva (Strouhal 2015). Z důvodu průkaznosti je však vhodné u hodnotově významnějších aktiv využít soudního znalce či odhadce v daném oboru.

3.1.3 Ocenění biologických aktiv jako DHM ve vlastních nákladech

Ocenění ve vlastních nákladech se používá pro dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Přesněji se jedná o přímé náklady vynaložené na výrobu (přímé mzdy, přímý materiál…) a nepřímé náklady režijní povahy vynaložené při výrobě (Dušek, Sedláček 2015). Dle zákona o účetnictví 563/1992 Sb. se **vlastními náklady oceňují příchovky zvířat**. Oceňování příchovků není zcela jasně a podrobně vysvětleno například v monografii Meritum Účetnictví podnikatelů 2015, kde se uvádí ocenění příchovků pomocí reprodukční pořizovací ceny. V zákoně o účetnictví se lze dozvědět, že: „*majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) až k), se ocení reprodukční pořizovací cenou*“ přičemž přírůstky jsou označené v zákoně pod písmenem j) s jmenovitě uvedeným oceněním vlastními náklady (Zákon č. 563/1992 Sb. o účetnictví). Ujištění se v dané problematice je možné nalézt v publikaci „Oceňování v účetnictví“ (Strouhal 2013), kde je uvedeno, že reprodukční pořizovací cenu můžeme aplikovat na majetek vyrobený ve vlastní režii, u kterého není účetní jednotka schopna stanovit hodnotu vlastních nákladů, což právě v případě příchovků není vždy přesně možné.

Při ocenění zvířat, nejčastěji příchovků a přírůstků, vlastními náklady je nutné použít kalkulační vzorec. Níže bude uveden všeobecný kalkulační vzorec v živočišné výrobě dle Dvořákové, který si může každý podnik upravit podle svých potřeb. Ocenění zvířat z vlastního chovu není vždy jednoduchou záležitostí. Pro pochopení a zorientování se v oblasti oceňování příchovků ale i přírůstků je nutné znát vůbec rozdíl mezi těmito pojmy. Podle Dvořákové (2012) se **příchovkem označuje narozené mládě**. Růstem a přibíráním na váze dochází u zvířat ke kvalitativním změnám vyvolaným biologickou přeměnou. **Růst hodnoty zapříčiněný růstem zvířete se zaznamenává prostřednictvím měření** takzvaných **přírůstků** (Dvořáková 2012). Nejčastěji se měří hmotnostní přírůstky skupiny zvířat, které se dají vypočítat jako (Dvořáková 2012):

Skutečná hmotnost na konci období
+ veškeré úbytky zvířat během období (například úhyny, prodaná zvířata)
- veškeré příjmy během období (například nákup, převod)
- skutečná hmotnost zvířat na začátku období

Zjištěné hmotností přírůstky na konci období se ocení na základě kalkulačního vzorce na bázi skutečných nákladů na chov. Dle Dvořákové (2012) je vhodné sestavit kalkulaci skutečných nákladů na 1 kg hmotnostního přírůstku odděleně pro jednotlivé vzrůstové kategorie, jelikož se náklady na ně mohou výrazně lišit.

Základní kalkulační vzorec pro oceňování zvířat vlastními náklady je shodný jak pro ocenění příchovků a přírůstků v rámci oběžných aktiv[1] tak pro kalkulaci jednotlivých jedinců spadajících mezi biologická aktiva, tak skupin biologických aktiv v dlouhodobém majetku. V oblasti oceňování zásob vlastní činností došlo od 1. ledna roku 2016 ke změnám při určování výsledné hodnoty kalkulace. Všeobecný kalkulační vzorec pro ocenění příchovků či přírůstků by mohl obsahovat podle Dvořákové (2012):

1) Nakoupená krmiva a steliva
2) Vlastní krmiva a steliva
3) Léčiva a dezinfekční přípravky
4) Ostatní přímý materiál (materiál použitý pro údržbu, nářadí, manka do norem přirozených úbytků,…)
5) Ostatní přímé náklady a služby (energie, voda, plyn, pohonné hmoty, veterinární výkony, pojistné, cestovné související s jednotlivými chovy,…)
6) Mzdové a ostatní osobní náklady
7) Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
8) Odpisy dospělých zvířat
9) Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování
10) Výrobní režie
11) Správní režie pokud doba pořizování předmětu kalkulace je delší než jeden rok

Požadavkem nové úpravy účetnictví od roku 2016 je **zahrnout do ocenění vlastními náklady nejen přímé náklady, ale lze zahrnout i poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů**, jež je možné přiřadit na jedince či skupinu biologických aktiv (Vyhláška 500/2002 Sb.). Nově jsou vyhláškou **vyloučeny** z ocenění zvířat v oběžných aktivech **náklady na prodej**, jelikož nevznikají ve fázi výroby, tedy ve fázi narození a růstu zvířat, ale následně při jejich odbytu (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Autor práce si změnu v legislativě vysvětluje takovým způsobem, při kterém si účetní

[1] Oceňování aktiv je více popsané v kapitole 2.1.4 Ocenění biologických aktiv jako oběžná aktiva

jednotky zanesou správní režii do kalkulačního vzorce nově nejen v případě pořizování předmětu kalkulace v délce více než jeden rok, tak jak to bylo dříve, ale i u rychleji získaného předmětu kalkulace.

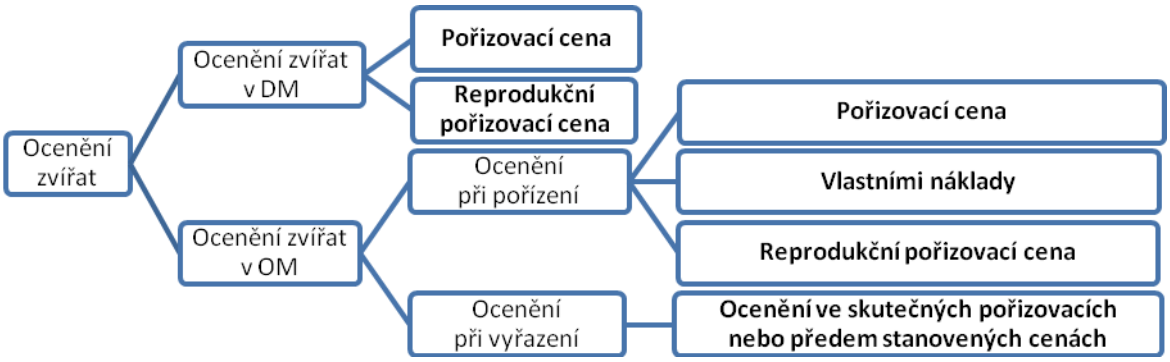
3.1.4 Ocenění biologických aktiv jako oběžná aktiva

Biologická aktiva v podobě zvířat jsou v rámci oběžných aktiv evidována jako zásoby. Při oceňování zásob musí být zřejmé, co lze považovat za zásobu, jak a kdy vykazovat změny zásob a jakou využít oceňovací bázi (Bulla 2015). U zásob se užívají dvě skupiny ocenění. První skupinou je stanovení ocenění u pořízení zásob a druhou skupinou je stanovení ceny při vyskladnění zásob.

Při pořízení zásob lze použít pořizovací cenu v případě, že byly zásoby nakoupeny. Stejně jako u dlouhodobého majetku obsahuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Rozdílem při stanovování vedlejších pořizovacích nákladů oproti dlouhodobému majetku je skutečnost, že **nelze do pořizovací ceny zahrnout úroky** spojené s náklady na zdroje pořízení zásob (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Druhou možností je využití vlastních nákladů, pokud byly zásoby pořízeny vlastní činností účetní jednotky. Třetí a zároveň poslední možností je reprodukční pořizovací cena u zásob, které byly zpravidla získány bezplatně nebo zjištěny při inventarizaci. Při vyskladnění zásob se používá metoda ocenění ve skutečných pořizovacích cenách, předem stanovených cenách, váženého aritmetického průměru či metoda FIFO. V případě váženého aritmetického průměru se jedná o způsob stanovení ceny na základě průměrování cen, za které byly zásoby pořízeny a naskladněny. Metoda FIFO aplikuje princip, při kterém se zásoby, které se jako první naskladnily, také jako první vyskladní. Jejich hodnota se stanoví na základě konkrétních cen, ve kterých jsou vedeny v účetnictví od nejstarších po nejnovější.

V níže uvedeném souhrnném přehledu jsou uvedené dle autora nejvhodnější možnosti ocenění zvířat.

Obrázek 3 Možné způsoby ocenění zvířat



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

3.2 Účtování biologických aktiv se zaměřením na zvířata

V této podkapitole bude nejprve rozebráno účtování biologických aktiv, pokud mají podobu dlouhodobého majetku a následně možné způsoby jejich účtování, pokud jsou zařazeny do oběžných aktiv.

3.2.1 Účtování biologických aktiv v podobě dlouhodobého majetku

Účtování se dá rozdělit do třech časových úrovní. Pořízení dlouhodobého majetku, účtování účetních operací během života daného aktiva v podniku a vyřazení dlouhodobého majetku z užívání. Nejprve budou popsány požadavky na účetní jednotku před samotným zakoupením zvířete. Následně bude poukázáno na možné způsoby pořízení dospělého zvířete, včetně ukázky předkontací. Jak bude podrobněji popsáno níže, mezi možné způsoby získání zvířete patří koupě a obdržení ho jako daru. Ne ojedinělým jevem při koupi zvířete je obdržení dotace na dané biologické aktivum od třetí strany. Součástí předkontace koupě zvířete je tedy i obdržení a uplatnění dotace. Během života zvířete se vytvářejí odpisy a opravné položky z důvodu zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Práce se bude tedy v rámci účetních operací během života zvířete zabývat i touto problematikou. Závěrem této podkapitoly bude účetní zachycení vyřazení zvířete z dlouhodobého majetku.

Pro účetní operace a vedení evidence majetku musí mít účetní jednotka sestaveny vnitřní účetní směrnice. Obsahem daných směrnic podle Bully (2015) by mělo být **vymezení dlouhodobého majetku, odpisové plány daňových i účetních odpisů, tvorba a rušení opravných položek, tvorba a čerpání rezerv a provádění inventarizace majetku**. Mimo těchto základních náležitostí je vhodné ve vnitřních účetních směrnicích dále vymezit u dlouhodobého majetku cenové limity a dobu použitelnosti, postupy účtování, způsoby oceňování, dobu a metodu odpisování (rovnoměrné, zrychlené, výkonové odpisování, případně stanovení odpisových sazeb) a zda se majetek odpisuje od měsíce zařazení majetku do užívání nebo od následujícího měsíce. Analogicky taktéž postupovat u stanovení měsíce odpisování při vyřazení majetku (uplatnění posledního odpisu v měsíci vyřazení, či v měsíci předcházejícím).

Dlouhodobý majetek je možné pořídit dodavatelským způsobem, tedy nákupem na fakturu od druhé osoby nebo pořízením v hotovosti. Na pořízení zvířete může účetní jednotka získat také dotaci, o kterou se snižuje pořizovací cena.[2]

Níže bude uvedena ukázka účetního zachycení pořízení zvířete, na které byla získána dotace (která nepokryla plnou cenu zvířete), a účetní operace během života zvířete, včetně jeho vyřazení.

Tabulka 1 Účtový předpis pořízení DHM nákupem

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Pořízení hřebce na fakturu	042	321
2.	Nárok na dotaci	378	346/347
3.	Úhrada dotace na bankovní účet	221	378
4.	Doprava a veterinární prohlídka hrazená v hotovosti	042	211
5.	Užití dotace na pořízení koně	346/347	042
6.	Zařazení hřebce do majetku podniku	026	042
7.	Uhrazení faktury za pořízení hřebce	321	241
8.	Odpis v prvním roce a letech následujících	551	086
9.	Vyřazení hřebce z majetku podniku	086	026

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

[2] V oblasti soukromého sektoru nejsou dotace na pořízení zvířete příliš časté. V případě zoologických zahrad, jako příspěvkových organizací se jedná naopak o ne nijak výjimečnou situaci.

Druhým možným způsobem nabytí zvířete je jeho obdržení jako daru od druhé osoby. Dary mohou poskytnout fyzické i právnické osoby. O dar se jedná v případě, že dárce nebude po obdarovaném požadovat žádné protiplnění a zároveň obdarovaný přijímá daný dar bez nátlaku. **Darovaná zvířata se zaúčtují do zásob a i po dosažení pohlavní dospělosti v nich zůstávají.** (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 26). Poskytnutí darů je daňově neuznatelný náklad. Od základu daně si může účetní jednotka v rámci daňového přiznání odečíst hodnotu darovaného zvířete, pokud u právnických osob překročí částku minimálně 2 000 Kč a do maximální výše 10 % základu daně. Fyzická osoba může darovat zvíře, jehož hodnota bude vyšší než 2 % základu daně nebo vyšší než 1 000 Kč a nesmí být vyšší než 15 % základu daně. Od daňového základu si může účetní jednotka odečíst hodnotu darů jen v období, ve kterém byly poskytnuty. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů). Níže je uvedena ukázka účetního předpisu při získání zvířete jako daru.

Tabulka 2 Pořízení zvířete darováním od soukromého subjektu

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Obdržení zvířete jako daru	124	64x
2.	Darovací daň	538	345

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Podle způsobu nabytí majetku se zanesou zvířata do účetnictví podniku v různých formách ceny (pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady).

Jak bylo na začátku této podkapitoly uvedeno, během doby životnosti dlouhodobého majetku dochází ke snižování hodnoty biologických aktiv prostřednictvím opravných položek a u odpisovatelného majetku, do kterého biologická aktiva spadají, ke snižování hodnoty prostřednictvím odpisů. Výjimkou z biologických aktiv při uplatňování daňových odpisů tvoří podle § 27 *„pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, jenž nedosáhl plodonosného stáří“* (Zákon č. 586/1992 o daních z příjmů, § 27).

Dlouhodobý majetek musí mít životnost delší než jeden rok, a tudíž zajišťuje příjmy peněžních prostředků účetní jednotce během několika let. Aby náklady na pořízení korespondovaly časově s výnosy, nezahrnují se v celkové hodnotě do účetnictví v měsíci pořízení aktiva, ale uplatňují se postupně prostřednictvím odpisů po dobu životnosti dlouhodobého majetku. Odpisy by měly věrně zobrazovat fyzické opotřebení aktiva a snížení jeho ekonomické životnosti prostřednictvím plynutí času a morálního zastarání.

Česká účetní legislativa zná účetní a výše zmíněné daňové odpisy. Účetní odpisy by měly co **nejvěrněji zobrazovat opotřebení majetku** a vést ke stanovení jeho reálné hodnoty v účetnictví. Na rozdíl od daňových odpisů vstupují do účetnictví a mají vliv na stanovení účetního výsledku hospodaření podniku. Vykázání jejich druhu a výše je v kompetencích účetní jednotky s respektováním národní legislativy. Daňové odpisy jsou vymezeny v zákoně o daních z příjmů. Zjišťují se mimo účetnictví a slouží ke stanovení správné výše základu daně. Podle některých autorů (např. Bulla 2015), nezobrazují vždy skutečné opotřebení a tím reálnou hodnotu aktiv. Zákon o daních z příjmů uvádí mezi majetkem určeným k odpisování *„dospělá zvířata a jejich skupiny, jejich cena je vyšší než 40 000 Kč“* (Zákon č. 586/1992 o daních z příjmů, § 26). V rámci odpisových skupin vymezených ve stejném zákoně najdeme pouze konkrétní druhy hospodářských zvířat. Pokud by chtěla účetní jednotka chovat jiná než hospodářská zvířata, musela by jejich zařazení do odpisových skupin konzultovat s finančním úřadem.

Opravné položky se tvoří za účelem vyjádření reálné hodnoty dlouhodobého majetku za situace, kdy došlo k dočasnému snížení hodnoty aktiva. Snížení hodnoty se zjišťuje na základě inventarizace. Aplikuje se dle zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Opravné položky se netvoří na zvýšení hodnoty majetku a nesmí mít aktivní zůstatek, jelikož se jedná o rozvahové účty s pasivním charakterem. Rozpustit opravné položky je možné jen do jejich vytvořené výše. V rozvaze se vykazují v položce korekce, čímž snižují brutto hodnotu daného aktiva. Z důvodu, že se opravné položky účtují výsledkově, snižují i výsledek hospodaření. Mají však povahu daňově neuznatelných nákladů a tudíž nemají vliv na základ daně účetní jednotky (ČUS pro podnikatele č. 005 Opravné položky). Znázornění účetního zachycení opravných položek je uvedeno níže.

Tabulka 3 Účtový předpis - Opravné položky

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Tvorba opravné položky	558/559	092
2.	Snížení či zrušení opravné položky	092	558/559

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Vyřazení dlouhodobého majetku se provádí zpravidla po skončení doby životnosti a odepsání aktiva. V případě nahodilých nepředvídatelných událostí lze vyřadit majetek dříve. Například pokud bude ve stavu neschopného dalšího užívání nebo byl odcizen. Dalšími způsoby jsou darování, bezúplatný převod a prodej.

V následujících třech tabulkách bude zobrazeno účetní zachycení vyřazení zvířete. V první tabulce je znázorněno vyřazení zvířete na základě jeho dřívějšího úhynu. V druhé tabulce je znázorněno zaúčtování vyřazení zvířete v případě škody, kterou způsobil zaměstnanec účetní jednotky, přičemž ošetřovatel náhradu škody uznal.

Tabulka 4 Vyřazení zvířete likvidací

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Vyřazení plemenného býka v pořizovací ceně	086	026
2.	Zúčtování zůstatkové ceny býka do nákladů	551	086
4.	Náklady spojené s likvidací	549	221

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Tabulka 5 Vyřazení zvířete z důvodů manka nebo škody

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Vyřazení hřebce v pořizovací ceně	086	026
2.	Zúčtování zůstatkové ceny na vrub nákladů	549	086
3.	Předpis ošetřovateli k úhradě	335	648
4.	Úhrada škody viníkem	221	335
5.	Vyúčtování nákladů vzniklých na odstranění škody	51X	221

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

V níže uvedené tabulce je ukázána předkontace při poskytnutí zvířete jako daru druhé osobě. Poskytnutí daru je užší pojetí. Nadřazeným pojmem je poskytování bezplatného plnění. Nový občanský zákoník tyto dva pojmy odlišuje a vylučuje některé případy poskytování darů. Darování zvířete se mezi vylučované případy nezařazuje.

Tabulka 6 Darování zvířete druhé osobě

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Poskytnutí zvířete jako daru (zvíře jako zásoba/ DM)	543	124/086
2.	Vyřazení majetku z evidence DM	086	026

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

V době vyřazení majetku může mít dané aktivum stále zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota představuje zdůvodnitelné kladné ohodnocení majetku v okamžiku předpokládaného vyřazení po odečtení nákladů, které bylo nutné na vyřazení majetku vynaložit. Podle Prokůpkové (2015) by měla účetní jednotka při jejím sestavení přihlížet k plánovaným odpisům. Aplikace hodnoty by měla nastat okamžitě, jakmile organizace zjistí, že nevyužije potenciál aktiva na 100 %, a bude ho moci využít i jiný subjekt. Účetní jednotka musí zajistit u stanovení zbytkové hodnoty aktiva, že odhad byl průkazný, kvalifikovaný a zdůvodnitelný. Při stanovení uvedené hodnoty

je nutné následně odpisovat z pořizovací ceny snížené o zbytkovou hodnotu a ne z celé částky vynaložené na pořízení.

3.2.2 Účtování biologických aktiv v podobě oběžného majetku

V podkapitole účtování zvířat spadajících do oběžných aktiv bude nejprve stejně jako u dlouhodobého majetku zmíněno, co organizace potřebuje mít zajištěné před pořízením zvířat v podobě zásob. Následně se bude věnovat pořízení příchovků, které se řadí mezi zásoby a oceňují se vlastními náklady. V poslední části se bude zabývat možnostmi vzniku opravných položek během života zvířat.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou jednou z dílčích složek zásob, které se řadí mezi oběžná aktiva. **Pro vedení evidence zásob je stejně jako u dlouhodobého majetku nutné mít sestaveny vnitřní účetní směrnice**, které obsahují pravidla a postupy týkající se oblastí oceňování zásob (včetně stanovení oceňování úbytku zásob), provádění inventarizace zásob, postupy účtování o zásobách (způsob A nebo B), normy pro přirozené úbytky zásob a postup tvorby a čerpání opravných položek k zásobám. Navíc je vhodné stanovit v rámci směrnice postup při aktivaci vnitropodnikových služeb a zahrnování vlastní přepravy do ceny zásob (Bulla 2015). Nepatrně rozdílný pohled na zařazení zvířat uvádí Prokůpková (2015), která rozděluje zásoby na nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky a zboží. Zvířata nejsou uváděna samostatně, ale jsou součástí výrobků.

Jedním z účetních předpisů u společností zabývající se chovem zvířat je v rámci oběžných aktiv zaúčtování příchovků. Příchovky účetní jednotka zaúčtuje nejprve do zásob a následně po dovršení pohlavní dospělosti zvíře přeúčtuje do dlouhodobého majetku. Účetní jednotka vlastními výkony získává tedy spíše oběžný majetek.

Od 1. 1. 2016 byla novelou prováděcí vyhlášky zrušena skupina 61, 62 a 68. Tím dochází ke změně v účtování pořizování majetku vlastní činností. Změna stavu zvířat se nyní účtuje přes nákladový účet 584 – Změna stavu zvířat. Tato změna zcela mění metodiku účtování příchovků. Zařazení dospělého jedince mezi dlouhodobý majetek se nově nebude provádět přes účet 624 – Aktivace dlouhodobého majetku ale přes účet 588 – Aktivace dlouhodobého majetku. Zrušení účtů aktivace a změny stavu zapříčiní snížení výnosů oproti dřívějšímu účtování, které výnosy zvyšovalo. Účty aktivací a změny stavu je účetní jednotka povinna používat od účetního období,

které započalo v průběhu roku 2016. Dřívější způsob účtování byl dle odborníků, k nimž se přidává i Prokůpková (2015) nepřesný v oblasti věcné a časové souvislosti zaznamenávání účetních případů.

Níže je uvedený účtový předpis pořízení zvířete vlastní činností. V první tabulce bude zobrazeno pro srovnání účtování před novelizací od roku 2016 a v druhé tabulce dle současných účetních předpisů platných od 1.1.2016.

Tabulka 7 Pořízení zvířete vlastní činností do roku 2016

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Náklady spojené s pořízením hříběte	5XX	221
2.	Změna stavu zvířat	124	614
3.	Převod dospělého jedince	614	124
4.	Příjem do základního stáda	042	624
5.	Zařazení zvířete do DM	026	042

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Tabulka 8 Zaúčtování vlastního odchovu zvířete

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Vynaložení nákladů na narození hříběte	5XX	221
2.	Aktivace nákladů - narození hříběte – vlastní odchov	124	584
3.	Převod dospělého jedince	584	124
4.	Příjem do základního stáda	042	588
5.	Zařazení zvířete do DM	026	042

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Během doby životnosti oběžných aktiv může dojít stejně jako u dlouhodobého majetku ke snížení jejich hodnoty. Opravné položky tvořené k zásobám jsou uvedeny v rozvaze

ve sloupci korekce. Jedná se stejně jako u dlouhodobého majetku o **dočasné snížení hodnoty** zásob vzhledem k dodržování účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Opravná položka k zásobám se tvoří na základě inventarizace, při které se zjistí pokles hodnoty zásob. Účet opravných položek je pasivního charakteru stejně jako například oprávky. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub nákladů, zatímco její rušení je zaúčtováno v jejich prospěch. Opravné položky se musejí zrušit ve stejném období, ve kterém přestaly existovat důvody, pro které byly vytvořeny.

Tabulka 9 Opravné položky k zásobám

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Tvorba opravné položky k zásobám	558/559	195
2.	Rozpuštění opravné položky k zásobám	195	558/559

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

3.3 Inventarizace biologických aktiv se zaměřením na zvířata

Jak již bylo výše v textu uvedeno, proces inventarizace je požadovanou nedílnou součástí účetní závěrky. Zjišťují se stavy skutečné dlouhodobého i oběžného majetku a porovnávají se se stavy účetními. Inventarizace je považována za důležitou součást správnosti a průkaznosti účetnictví. Podle Prokůpkové (2015) je cílem inventarizace prověření výskytu, evidence, ocenění a odepisování aktiv. Principy a náležitosti inventarizace jsou upravovány i vyhláškou č. 270/2010 Sb. Dle Bully (2015) nepodléhá povinnosti inventarizace jen dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek ale i nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek a opravné položky k dlouhodobému majetku. Výše stavu a informace o jednotlivých položkách majetku jsou uvedeny v inventárních soupisech v papírové či jiné (například softwarové) podobě. **Inventární soupisy by** podle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. **měly obsahovat název a popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob pořízení a uvedení do užívání, ocenění, datum zaúčtování na příslušný majetkový účet a nadále údaje o zvoleném postupu**

účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů a odpisové plány.

U dlouhodobého hmotného majetku se provádí inventura zpravidla fyzická, jelikož je vizualizací možné stanovit počet nebo například váhu majetku. U majetku u něhož nelze provést vizuální kontrolu, se provádí inventura dokladová. Často jsou zaměňovány pojmy inventura a inventarizace. Inventura je faktické zjištění stavu majetku. Inventarizace je nadřazený pojem inventuře. Zajišťuje kompletní proces zjišťování, porovnání a vypořádání rozdílů zjištěných na základě inventury. Při periodické inventarizaci (zpravidla jedna za účetní období) mohou účetní jednotky zahájit inventuru podle účetní legislativy (Zákon č. 563/1991 Sb., §30) **nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni**, přičemž zjištěné rozdíly se zaúčtují do období, za které se ověřuje skutečný stav majetku.

Inventarizační rozdíl může být kladný nebo záporný a na základě toho se nazývá přebytek nebo manko. V případě přebytku je skutečný stav zjištěný inventurou větší, než je uvedený stav v účetnictví. Naopak u manka je skutečný stav nižší, než jaký je uvedený v účetnictví. Od roku 2016 jsou zrušeny mimořádné náklady a výnosy. Manka a přebytky se budou účtovat už jen do provozní části nákladů a výnosů.

3.4 Vykazování biologických aktiv se zaměřením na zvířata

Zvířata s dobou použitelnosti (životností) delší než dvanáct měsíců a s oceněním převyšujícím ocenění pro zařazení do DHM na základě vnitřních směrnic účetní jednotky se řadí do dlouhodobého hmotného majetku podniku (Bulla 2015). Konkrétněji je lze nalézt v položce „Dospělá zvířata a jejich skupiny“. Jedná se o chovná základní stáda (koně, ovce, skot, prasata, kozy, daňci) a hejna, plemenná zvířata, tažná zvířata (osli, muly), dostihová a jiným způsobem prezentující se zvířata na soutěžích a výstavách.

Zvířata tvořící majetkovou složku podniku s dobou použitelnosti (životnosti) ne delší, než je běžný provozní cyklus podniku, jsou v rámci oběžného majetku řazena do zásob. Přesněji je lze nalézt v položce „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“.

Pod tímto názvem jsou vykazovány i v rozvaze účetní jednotky. Výše zmíněnou položku tvoří dle Bully (2015) mladá chovná zvířata do dovršení pohlavní dospělosti, poté jsou přeúčtována do dlouhodobého majetku. Jmenovitý výčet zvířat spadajících do položky „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“ již neplatí. Do uvedené položky ale lze zařadit například ryby, kožešinová zvířata, hejna kachen, hus na výkrm a včelstva, přičemž užitek z těchto zvířat je v podobě kožešin, vajec a medu, dále zvířata na výkrm za účelem jejich prodeje nebo spotřeby samotnou účetní jednotkou. Jako poslední do dané kategorie mohou patřit například služební psi držení za účelem ostrahy objektů, jež jsou majetkem účetní jednotky, a jsou zařazeni do této kategorie na základě jejího rozhodnutí.

4 Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv podle mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Základním a prvotním textem při uplatňování IAS/IFRS je koncepční rámec. Nejedná se však o konkrétní standard ale spíše o všeobecné nastínění problematiky účetního výkaznictví. Jeho znalost je základní podmínkou pro porozumění jednotlivým standardům. Konkrétními problematikami se zabývají již vytvořené standardy. V roce 2016 existuje 41 standardů mezinárodního finančního výkaznictví (15 standardů IFRS a 26 IAS). Posledním standardem je standard č. 41 zabývající se právě biologickými aktivy.

Koncepční rámec na rozdíl od českých účetních předpisů v rámci účetnictví vymezuje přesnou definici aktiva. Podle Dvořákové (2011) se aktivum definuje jako zdroj, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Stejný pohled na definici aktiva uvádí i autorky za Institut certifikovaných účetních Janoušková, Šrámková (2015). Hinke (2013) navíc zdůrazňuje aktivum jako zdroj kontrolovaný účetní jednotkou. Dvořáková (2011) dále ve své publikaci určuje další podmínky pro vykázání aktiva v rozvaze. Jsou jimi spolehlivé ocenění a dostatečná jistota, že budoucí ekonomický prospěch bude plynout do podniku.

4.1 Standard IAS 41 - Zemědělství se zaměřením na zvířata

Standard IAS 41 byl schválen v roce 2000 s platností pro účetní závěrku za období začínající prvním lednem roku 2013 (Hinke 2013). **Standard IAS 41 smí být aplikován** podle IFRS Foundation (2014) **na biologická aktiva, zemědělskou produkci v okamžiku sklizně** (například mléko, vlna, hrozny révy) a **státní dotace související se zemědělskou činností.** IFRS Foundation vylučuje nově aplikaci IAS 41 (oficiální zpracování standardu) z biologických aktiv plodonosné rostliny (IFRS Foundation 2014), jejichž problematika se po této změně řeší ve standardu IAS 16 (Pozemky). Plody vzniklé z plodonosných rostlin už ale spadají opět pod standard IAS 41.

Předmětem standardu jsou mimo jiné definice zabývající se definováním biologických aktiv, zemědělské činnosti a biologické přeměny. Za biologické aktivum je považováno

živé zvíře nebo rostlina. Účetní jednotka může vykazovat biologické aktivum ve své rozvaze, pokud ovládání aktiva je výsledkem minulých událostí a zároveň je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy plynoucí z daného aktiva budou jisté a aktivum je spolehlivě ocenitelné (Hinke 2013). Stejný pohled na problematiku vykázání biologického aktiva lze nalézt i podle Christian, Lüdenbach (2013). Cenou aktiva je na základě standardu IAS 41 (IFRS Foundation 2014) myšlena reálná hodnota nebo historická cena (pořizovací náklady). Prokázání vlastnictví aktiva může být na základě dokladů nebo například označením zvířat (pálení). Biologická aktiva je nutné ocenit vždy na začátku při výchozím zachycení a poté reálnou hodnotu na konci každého účetního období.

Pro evidenci velkých skupin biologických aktiv **standard 41 umožňuje sledování aktiv agregovaně po skupinách**. Skupina biologických aktiv je ve standardu definována jako seskupení podobných žijících zvířat nebo rostlin. Zemědělská činnost je podnikem realizovaná přeměna biologických aktiv pro zemědělskou produkci, k prodeji či ke vzniku dalších biologických aktiv. Biologická přeměna je podle IFRS Foundation (2014) základní součástí zemědělské činnosti a zahrnuje procesy růstu, rozmnožování, degenerace, které způsobují kvantitativní a kvalitativní změny u biologických aktiv. Ve standardu IAS 41 (IFRS Foundation 2014) je dále zemědělská činnost popsána jako rozmanitá řada činností. Z oblasti živočichů se jedná například o zvyšování počtu zvířat či chov ryb nebo biologickou transformaci žijících zvířat v rámci schopnosti změny či řízení změny v podobě aktivního ovlivňování podmínek pro biologickou transformaci a měření změn (množství, kvalita a zralost způsobená biologickou přeměnou).

Podle Hinke (2013) lze biologická aktiva dále členit na biologická aktiva určená ke konzumaci (dobytek určený pro maso, ryby v sádkách) a plodící biologická aktiva (aktiva sloužící obzvláště k rozmnožování svého druhu). V rámci obou rozdělení navíc autorka uvádí další členění a to na dospělá aktiva (schopné se rozmnožovat) a nezralá biologická aktiva (ostatní aktiva nezahrnující se do předchozí kategorie).

4.1.1 Oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv dle standardu IAS 41

Mezinárodní účetní standard IAS 41 preferuje pro oceňování biologických aktiv využití od prvotního nabytí a účetního zachycení reálnou hodnotu sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Náklady prodeje mohou dle Hinke (2013) zahrnovat platby zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, odvody daní a cel a naopak nesmí zahrnovat náklady nutné k uvedení aktiva na směnný trh a dopravu, jelikož o ty je už snížena určená reálná hodnota aktiva. V případě, že není možné určit reálnou hodnotu aktiva, může účetní jednotka použít pro ocenění historickou cenu (pořizovací cena). Model ocenění historickou cenou může využít první majitel zvířete, u kterého nelze zjistit tržní cenu. **Jakmile ale bude možné stanovit tržní cenu zvířete, musí být zvíře přeceněno na reálnou hodnotu** (PricewaterhouseCoopers 2009). Při využití pořizovací ceny musí účetní jednotka zveřejnit dle IFRS Foundation (2014) popis biologického aktiva, vysvětlení z jakého důvodu nepoužila reálnou hodnotu, metodu odpisování, dobu použitelnosti, hrubou účetní hodnotu a oprávky.

Základnou pro určení reálné hodnoty neboli „fair value“ by měla být kótovaná cena na aktivním trhu s biologickými aktivy. Obecně je podle Hinke (2013) „*reálná hodnota částkou, za kterou může být aktivum směněno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek*“. Za aktivní trh je považován takový, na kterém se obchodují stejnorodé položky, kupující a prodávající jsou ochotni kdykoliv provést směnu a ceny jsou veřejně známé. Pokud aktivní trh neexistuje, což je právě případ exotických zvířat určených pro potřeby zoologických zahrad, jsou možnosti stanovení reálné hodnoty podle Dvořákové (2011) určeny poslední dosaženou tržní cenou transakce, tržní cenou podobných aktiv upravenou o rozdíly mezi aktivy nebo vyjádřením ceny pomocí sektorových měřítek. Například vyjádření hodnoty skotu pomocí kilogramů masa.

V publikaci „A practical guide to accounting for agricultural assest“ (PricewaterhouseCoopers 2009) je možné najít doporučení, jak seřadit možnosti ocenění podle priority od nejvěrnějšího ocenění. Za nejlepší způsob stanovení ceny je považována tržní hodnota zvířete na aktivním trhu. Při nemožnosti použití tohoto druhu ocenění se postupuje následovně (řazeno od nejlepšího k nejhoršímu): poslední cena aktiva při neexistenci aktivního trhu, cena nejpodobnějšího aktiva

upravená o rozdíly, ocenění na základě sektorového porovnání a ocenění současnou hodnotou budoucích příjmů plynoucích z aktiva. Se zahraniční literaturou se shodují i čeští autoři. Například Dvořáková (2011) uvádí ve své publikaci, že pokud není možné určit cenu biologického aktiva tržním způsobem, určí se cena na základě současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva při jeho diskontování běžnou tržní úrokovou sazbou. Při oceňování na reálnou hodnotu vznikají rozdíly (zisk nebo ztráta), které ovlivňují výsledek hospodaření v době svého vzniku. V tabulce níže budou uvedeny principy zachycení účetních operací souvisejících s biologickými aktivy.

Tabulka 10 Vykázání účetních operací dle IAS/IFRS

Účetní operace	MD	D
Nákup mladých zvířat	Mladá zvířata	Peníze (Závazky)
Narození mladých zvířat	Mladá zvířata	Výnosy z rozeznání příchovků
Vyřazení mladých zvířat na prodej	Náklady na prodaná zvířata	Mladá zvířata
Prodej mladých zvířat	Peníze (Pohledávky)	Tržby za mladá zvířata
Přecenění mladých zvířat na reálnou hodnotu	Mladá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
Převod mladých zvířat mezi dospělé	Dospělá zvířata	Mladá zvířata
Zvýšení reálné hodnoty zvířat	Dospělá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
Snížení reálné hodnoty zvířat	Náklady na přecenění na reálnou hodnotu	Dospělá zvířata

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 na základě podkladů (Hinke 2013)

Účetní jednotky musí povinně zveřejnit dle IAS 41 v souvislosti s biologickými aktivy podle Hinke (2013):

- slovní či číselný popis aktiv, případně každé skupiny biologických aktiv
- celkový zisk nebo ztrátu dosaženou během účetního období z výchozího ocenění biologických aktiv
- druhy činností, které mají souvislost se skupinami biologických aktiv
- odhad výše fyzického množství biologických aktiv či jejich skupin
- metody určení reálné hodnoty
- existenci a účetní hodnotu aktiv s omezeným právem vlastnictví
- část závazků vytvořených na základě přírůstku biologických aktiv a strategii řízení finančních rizik v rámci zemědělské činnosti

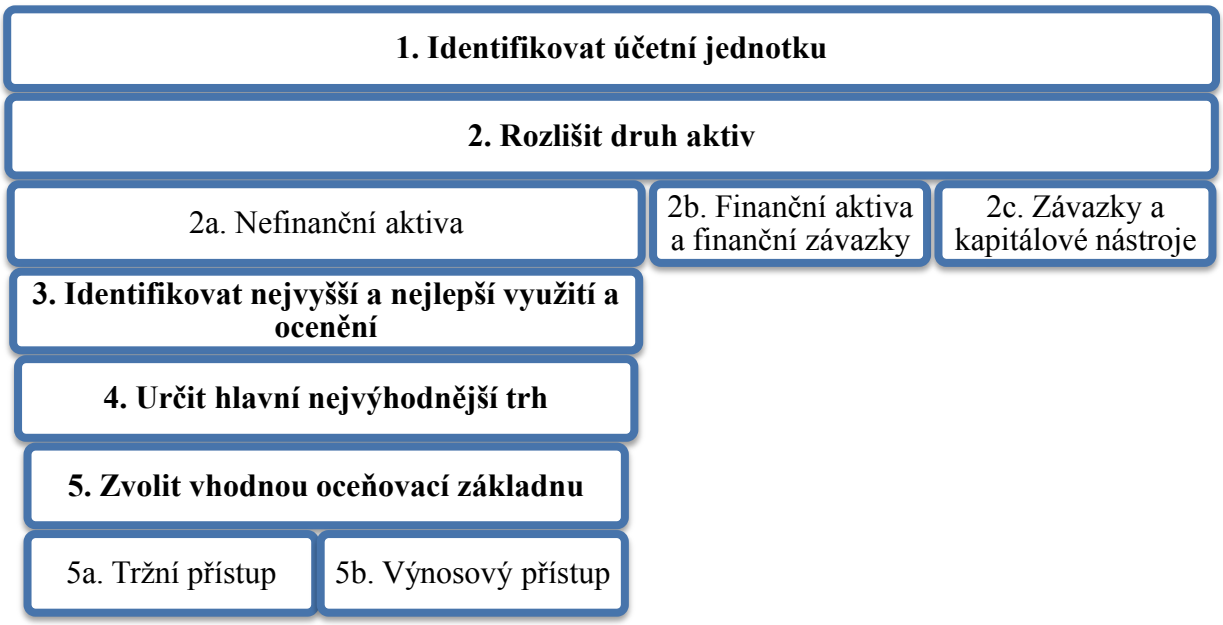
Nadále má účetní jednotka **povinnost** dle Dvořákové (2011) **vykázat důvody změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi začátkem a koncem běžného účetního období**. Za možné důvody se považuje zisk nebo ztráta vznikající z důvodu změny reálné hodnoty o odhadnuté náklady prodeje, zvýšení či snížení zapříčiněná nákupem či prodejem biologických aktiv, výnosy a náklady související s nepříznivými klimatickými podmínkami nebo nákazami a ostatními faktory zapříčiněnými přírodou.

4.2 Standard IFRS 13 – Reálná hodnota

Standard IFRS 13 vznikl nově pro ocenění všeho, kde by se měla pro stanovení ceny použít reálná hodnota. Pro ocenění zvířat na základě standardu IAS 41 je důležité se tedy řídit i standardem IFRS 13 Reálná hodnota. Standard IFRS 13 obsahuje nejen definici reálné hodnoty, ale i pokyny pro její stanovení a požadavky na zveřejnění informací o oceňování reálnou hodnotou. Standard sám o sobě nestanovuje, kdy je potřeba oceňovat reálnou hodnotou, ale předepisuje, jak se reálná hodnota vymezuje, pokud ji vyžaduje jiný standard (IFRS Foundation 2014).

IFRS 13 definuje reálnou hodnotu jako částku, jaká by byla získána z prodeje aktiva, popřípadě zaplacena za převzetí závazku v rámci transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění (IFRS Foundation 2014). V obrázku níže budou uvedeny kroky, které jsou nutné pro stanovení správné výše reálné hodnoty se zaměřením na zvířata.

Obrázek 4 Kroky ke stanovení reálné hodnoty



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 dle Účetního zpravodaje březen 2015 Deloitte Česká republika (2015)

Podle autora je možné zvířata, zvláště ta ze zoologické zahrady, ocenit buď na základě **tržního,** nebo **výnosového přístupu.** V případě zvířat, která nejsou chráněná a přichází v úvahu jejich prodej soukromým chovatelům, je vhodné použít tržní přístup. Zvířata, která jsou pod ochranou mezinárodních nebo národních organizací a zoologická zahrada má v plánu je ponechat ve své expozici celou dobu jejich života, by bylo vhodnější využít výnosový přístup. Jedná se však o polemizování autora a při ocenění by záleželo na konkrétním jedinci zvířete. Tržní přístup používá ceny a informace získané prostřednictvím tržních transakcí, jejichž obsahem jsou stejná nebo podobná aktiva. Výnosový přístup převádí hodnoty budoucích částek do diskontované současné hodnoty. Účetní jednotka si vybírá přístup k ocenění podle situace, která povede k nejvěrnějšímu stanovení reálné hodnoty. Pro ocenění může použít více přístupů, přičemž stanoví hierarchické pořadí cen na základě různých přístupů a vybere nejvěrnější zobrazení ceny podle situace. Při výběru nejvhodnější varianty přístupu k ocenění by účetní jednotka měla také **zvážit relevantnost vstupních informací,** které jsou pro zvolenou techniku důležité. V určitých situacích může totiž účetní jednotka dojít k závěru, že je vhodnější použít například tržní přístup,

jelikož pro něj existují kvalitnější vstupní informace oproti výnosovému přístupu a naopak.

IFRS 13 uvádí ve standardu i několik příkladů, které mohou vést ke změně ve způsobu oceňování. Jsou jimi podle IFRS Foundation (2014) rozvoj nových trhů, nemožnost použití dříve používaných informací, možnost využití nových informací, zlepšení technik ocenění nebo změna tržních podmínek.

Podle IFRS Foundation (2014) standard IFRS 13 pro účely ocenění aktiva (i závazků) reálnou hodnotou předpokládá, že **transakce prodeje či převodu probíhá buď na „hlavním" trhu, případně** při neexistenci „hlavního" trhu **na nejvýhodnějším trhu** pro dané aktivum. Pro prodej zvířat neexistuje burzovní trh. Jako „tržní" prostředí mohou sloužit internetové stránky obsahující poptávky a nabídky zvířat, prodejní výstavy, případně pro vybrané druhy zvířat se konají aukce.

5 Komparace české účetní legislativy s mezinárodními standardy finančního výkaznictví v oblasti zvířat

Mezi českými účetními předpisy a mezinárodními standardy finančního výkaznictví existuje mnoho rozdílů, které se snaží čeští odborníci z praxe ve spolupráci se zákonodárci postupně stírat. Všeobecnému zmapování rozdílů se například věnovali v této problematice autoři Hinke, Plachá a Hrdý s názvem „*Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem dle účetních předpisů ČR*“. Autor se bude v této kapitole již konkrétně zaměřovat na problematiku rozdílů v oblasti účtování, oceňování a vykazování **zvířat** mezi českou právní legislativou a mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Jedním z rozdílů je samotná terminologie a množství legislativy určené v oblasti zvířat. V české účetní legislativě se využívá zvlášť pojem **zvíře, rostlina, porost**…, zatímco dle mezinárodních standardů je souhrnně pro zvířata i rostliny využíván pojem **biologické aktivum**. V českých odborných publikacích lze taktéž nalézt označení biologické aktivum. Jedná se však o převzaté pojmenování, které se v účetní legislativě nepoužívá. V českých zákonech a vyhláškách jsou přesně vyjmenované skupiny zvířat. Díky přesnému vymezení vznikají podle autora účetním jednotkám problémy v situacích, kdy chtějí chovat ne tak obvyklé zvíře. V české účetní legislativě není vymezeno, jak by měla účetní jednotka účetně zacházet s exotickým zvířetem. Zákony se zaměřují na hospodářská zvířata.

V České republice se musejí účetní jednotky využívající v účetnictví národní legislativu řídit zejména Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., českými účetními standardy, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a vyhláškou č. 372/2015 Sb. o inventarizaci majetku a závazků. Při využívání mezinárodních standardů finančního výkaznictví se musejí účetní jednotky řídit koncepčním rámcem, standardem IAS 41 - Zemědělství a standardem IFRS 13 - Reálná hodnota.

Účtování zvířat, stejně tak jako veškeré jiné účtování o majetku, **je legislativně podloženo v české účetní legislativě.** Ta určuje metody a postupy účtování, definuje souvztažnosti účtů a zaobírá se i účtovou osnovou. IAS/IFRS nenařizuje přesné předkontace pro zaúčtování zvířat, ale zaobírá se spíše jejich oceněním a vykazováním.

V oblasti oceňování zvířat IAS/IFRS upřednostňují reálnou hodnotu, pouze v případě, že není možné zvíře obchodovat na aktivním trhu, je možné využít ocenění v historické ceně. V České republice se zvířata oceňují podle způsobu nabytí zvířete. V případě koupě se jedná o historickou pořizovací cenu, v případě darování o reprodukční pořizovací cenu a v situaci narození příchovků musí využít ocenění vlastními náklady. IAS/IFRS dbá na přeceňování zvířat na jejich reálnou hodnotu, zatímco v České republice zůstávají zpravidla zvířata oceněna v prvotní hodnotě zanesené do účetnictví.

V oblasti vykazování je v české účetní legislativě přesně vymezeno, v které položce rozvahy se mají zvířata uvést. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví nemají stanovenou přesnou podobu finančních výkazu. Jakým způsobem budou účetní jednotky biologická aktiva vykazovat, záleží na výši ocenění zvířat a výši, kterou si stanoví společnost jako hodnotu pro ni významnou. Například na základě procenta z bilanční sumy.

Zoologické zahrady v České republice mají povinnost vykazovat svá zvířata v oběžných aktivech. Plzeňská zoologická a botanická zahrada vykazuje svá zvířata od roku 2012 na účtu 139 Ostatní zásoby.

Pro přehlednost bude autorem níže uvedena tabulka rozdílů mezi českými účetními předpisy a mezinárodními standardy finančního výkaznictví v oblasti zvířat.

Tabulka 11 Rozdíly mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS

Oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
Terminologie	Jednotlivé vymezení skupin zvířat	Souhrnné označení biologická aktiva
Nejvýznamnější předpisy	Zákon o účetnictví ČÚS Vyhláška 500/2002 Sb.	Koncepční rámec IAS 41 Zemědělství IFRS 13 Reálná hodnota
Účtování	Přesně stanové metody a postupy: *např. předkontace*	V kompetenci ÚJ
Oceňování	Historické ceny: *pořizovací cena* *reprodukční poř. cena* *vlastní náklady*	Reálná hodnota
Vykazování	Přesně stanovené položky výkazů a zařazení zvířat: *DM – Dospělá zvířata a jejich skupiny* *OM – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny*	V kompetenci ÚJ

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

6 Zoologická a botanická zahrada města Plzně

Zdrojem informací pro kapitolu 6 byly interní podklady a Výroční zpráva za rok 2014 Zoologické a botanické zahrady města Plzně. Kapitola bude zprvu pojednávat o historii zahrady a o hospodaření a ekonomických výsledcích v souvislosti s chovem zvířat. Po těchto dvou podkapitolách se bude práce věnovat členství zoologické zahrady v národních i mezinárodních organizacích, jelikož členství úzce souvisí s výkaznictvím zvířat a rostlin a následně počtem a ochranou zvířat v zoologické zahradě.

6.1 Historický vývoj zoologické a botanické zahrady

Zoologická a botanická zahrada v Plzni, i když dříve známa pod jiným jménem, byla založena 2. září 1926 jako druhá zoologická zahrada v Čechách. Na členské schůzi plzeňského spolku IRIS (Spolek plzeňských akvaristů) téhož roku padlo rozhodnutí najmout skleník ve vojenské plovárně v Plzni v Doudlevcích a vytvořit z něho chovatelskou stanici ryb a okolí pěstírny proměnit v zoologickou zahradu. Po třech měsících od rozhodnutí o založení byla zoologická zahrada poprvé otevřena veřejnosti. Návštěvník v ní mohl zhlédnout kromě skleníků a akvárií taktéž voliéry s dravými ptáky, liškami a šakalem. Vstup do zahrady byl zdarma. V dalším roce byla zahrada rozšířena o výběh pro dvě opice a srnčí ohradu. Správou vojenské plovárny bylo však zakázáno kvůli zápachu chovat lišky a šakala, což opět snížilo počet vystavovaných zvířat.

První vstupné, které mělo pomoci zachránit zahradu, jelikož se v té době potýkala s finanční krizí, **začalo být vybíráno v roce 1934**. Jeho výše byla stanovena na jednu korunu pro dospělé a padesát haléřů pro studenty a vojáky. Ve stejné době nebojuje zahrada jen s finanční krizí, ale zároveň s nedostatkem místa pro své výběhy a voliéry, což spolek IRIS nutí hledat nové místo, kam by se mohla přesunout.

Významnějším způsobem se mění zahrada roku 1940, kdy přicházejí do zahrady první lvi, levhartice, vlčice a medvědi, což ale na druhou stranu prohlubuje potíže s nedostatkem místa. Tento problém nebyl však v danou dobu jediný. Finanční zajištění provozu zoologické zahrady bylo stále náročnější a spolkové vedení zahrady se jevilo jako neudržitelné. **Roku 1953 přechází zahrada** po usnesení valné hromady spolku

pod Jednotný národní výbor města Plzně. Roku 1958 vypracovala Zoologická zahrada v Praze projekt na výstavbu nové Zoologické a botanické zahrady v Plzni a v roce 1961 byl tento projekt i schválen. Stavební náklady byly vyčísleny na 18 milionů korun a nákup nových zvířat na 1 600 tisíc korun. Infekce antraxu, která zahubila téměř všechny šelmy ve „staré ZOO“, odstartovala rychlý přesun do nových prostor na Lochotín, kde funguje zahrada dodnes (Zoologické a botanické zahrada města Plzně 2016).

V roce 2016 disponuje zahrada plochou okolo 21 hektarů. S rostoucím počtem zvířat se zvyšuje i návštěvnost Zoologické zahrady. V roce 2015 dosahoval počet návštěvníků téměř 437 tisíc, což byl doposud nejvyšší počet osob, které přišly zahradu navštívit a podpořit. V současnosti (únor 2016) chod zahrady vede v pořadí teprve čtvrtý ředitel pan Ing. Jiří Trávníček, který svoji funkci vykonává již od roku 1983 (Zoologická a botanická zahrada města Plzně).

6.2 Ekonomický pohled v číslech na zoologickou a botanickou zahradu za rok 2014

V době psaní této práce byly k dispozici pouze výroční zprávy za rok 2014 jak přímo u Zoologické a botanické zahrady v Plzni, tak u Unie českých a slovenských zoologických zahrad. Tento rok bude tedy pro následující informace primární.

Zřizovatelem Zoologické a botanické zahrady města Plzně, příspěvkové organizace se sídlem Pod Vinicemi 9, 301 16 Plzeň, **je statutární město Plzeň.** K 31.12.2014 má Zoologická a botanická zahrada v Plzni 137 zaměstnanců. Z tohoto celkového počtu se řadí 27 zaměstnanců do skupiny THP (technickohospodářští pracovníci), 58 zaměstnanců do skupiny Chovatelé – Zoologický úsek, 26 zaměstnanců do skupiny SHS (Středisko hospodářské správy), 15 zaměstnanců do skupiny Zahradníci, 9 zaměstnanců do skupiny Pokladní, recepční a 2 zaměstnanci do skupiny Prodejna, hospodářská činnost (Zoologické a botanické zahrada města Plzně 2015).

Hospodaření Zoologické a botanické zahrady města Plzně bylo uzavřeno za rok 2014 kladným výsledkem hospodaření ve výši 1 092 tisíc korun. Hlavními příjmy jsou peněžní prostředky od zřizovatele, Ministerstva životního prostředí a Evropských fondů. Od svého zřizovatele, statutárního města Plzně, získala zahrada v roce 2014 dotaci

na provoz ve výši 65 026 tisíc korun. Od ministerstva životního prostředí získala zahrada v rámci programu „Příspěvek zoologickým zahradám“ 1 173 tisíc korun na chov ohrožených druhů zvířat a zajištění národního a mezinárodního programu ochrany přírody. Vedlejším příjmem byla například dotace od MŽP, které poskytlo 26 tisíc korun na satelitní telemetrii Chřástala polního nebo 2 350 tisíc korun na projekt „Sloni na Mži“ (z čehož bylo 842 tisíc korun nevyčerpáno a vráceno zpět), která byla určená na rozšíření zahrady (Zoologické a botanické zahrada města Plzně 2015).

6.3 Členství zoologické a botanické zahrady v odborných organizacích

Členství v odborných organizacích vyžaduje sestavování mnoha reportů, což propojuje členství s oblastí výkaznictví. Zoologická a botanická zahrada města Plzně je členem celkem sedmi odborných organizací. Tři z těchto organizací jsou spojeny s nefinančním vykazováním zvířat. Jedna organizace s názvem Mezinárodní sdružení botanických zahrad na záchranu rostlin BGCI se zabývá, jak již z názvu vyplývá, záchranou, pěstováním a nefinančním výkaznictvím rostlin. Poslední tři se nevěnují přímo konkrétním zvířatům, ale spíše všeobecnému působení zoologických zahrad a ochraně přírody.

Prvním sdružením, nezabývajícím se přímo evidováním počtu zvířat je Unie Českých a slovenských zoologických zahrad. Jedná se o spolek celkem 19 ZOO na území České a Slovenské republiky (Unie českých a slovenských zoologických zahrad). Náplní práce spolku je například podílení se na globální ochraně fauny, spolupráce při legislativních záležitostech týkajících se provozování zoologických zahrad a chovu zvířat a iniciování a podporu vzniku koordinovaných chovatelských programů na domácím území i v zahraničí.

Druhou organizací nezabývající se konkrétními zvířaty je Mezinárodní unie na ochranu přírody (IUCN). Tato organizace se zaměřuje spíše na zachování přírodních zdrojů a řešení problémů ničících životní prostředí.

Třetí je Zoologická společnost pro zvířata a ochranu jejich populace. ZGAP je organizace jejíž hlavní náplní je organizovat záchranné programy pro vybrané druhy živočichů a financovat platy ochránců zvířat v jejich přirozeném prostředí.

Evropská asociace ZOO a akvárií (EAZA) je organizace, jejíž nejvýznamnější činností je zaštiťování programu EEP a vedení Evropských plemenných knih. Zoologická a botanická zahrada v Plzni je povinna poskytovat informace o zvířatech, která chová a která jsou chráněna v programu EEP. Koordinátorovi musí zoolog zahrady nejlépe do šesti týdnů od narození zvířat nahlásit jejich počet a mezinárodní čísla získaná očipováním. Pouze v případech, kdy jsou zvířata natolik malá, že by jim nebylo možné aplikovat čip, je tento termín prodloužen.

Mezinárodní systém registrace živočišných druhů (ISIS) je systém, do kterého každá členská zoologická zahrada musí povinně ohlásit změny v počtu chráněných jedinců zvířat a jiné povinné informace. Každé zvíře má své unikátní ZIMS číslo. Veškeré informace o počtech a změnách u vybraných zvířat musí zanést do ZIMS softwaru. Jedná se o jakousi databázi, kde lze dohledat potřebné informace, ať už o jednotlivých druzích a poddruzích zvířat, tak i o jednotlivých jedincích. Například kdy se dané zvíře narodilo a kde se narodilo, kdo jsou jeho rodiče, zda má potomky, kde se právě nachází, případně kdy a kde uhynulo (Interní podklady ZOO a BZ města Plzně).

Evropská asociace pro záchranu lemurů (AEECL) je sdružení evropských zoologických zahrad a vysokých škol, které se snaží o záchranu ohrožených lemurů a jejich zachování na ostrově Madagaskar. Na základě interních podkladů Zoologická zahrada chová celkem osm poddruhů lemurů v celkovém počtu (k 31.12.2014) 23 jedinců. Několik dalších lemurů v majetku ZOO je deponováno v jiných zoologických zahradách. Pro zmíněnou organizaci musí vytvářet výkazy o počtu samic, samců, narozených mláďat, úhynů a deponací podle jednotlivých poddruhů lemurů, včetně jejich mezinárodních čísel získaných očipováním.

6.4 Počty zvířat a jejich ochrana v zoologické a botanické zahradě

Zoologická a botanická zahrada města Plzně měla **k 31.12.2014 8 353 + x jedinců zvířat, zařazených do 1 262 taxonů.**[3] Celkový počet zvířat je rozdělený do 6 tříd. První třída jsou savci. Jejich počet činí 2 083 a jsou rozřazeni do 245 taxonů. Druhou třídu tvoří ptáci. Počet jedinců třídy ptáci je 2 756 rozřazených do 528 taxonů. Třetí

[3] Taxon je skupina konkrétních organismů, která má společné určité znaky a těmi se odlišuje od ostatních druhů organismů.

třídu reprezentují plazi. Počet plazů v ZOO je 1 654 rozdělených do 233 taxonů. U těchto prvních tří tříd je možné přesně spočítat počty jedinců. U následujících tří tříd nastává však problém, že není vždy možné přesně zjistit, kolik jedinců se právě v daný moment nachází ve výběhu či akváriu. Příkladem mohou být zvířata patřící mezi bezobratlé. Problém nastává i u ryb, kdy není možné přesně zjistit počet vylíhlých rybiček. Čtvrtou třídu tvoří obojživelníci, jejichž počet je 882 + x s počtem taxonů 46. Pátou třídu tvoří ryby s taktéž 882 + x jedinci, ale rozřazených do 88 taxonů. Poslední šestou skupinou jsou bezobratlí, jejichž počet jedinců je 96 + x a taxonů 122. Nižší počet jedinců, než je taxonů, je z důvodu, že některé druhy bezobratlých živočichů se vůbec nepočítají na kusy. Zoologická zahrada má přehled o chovaných druzích a poddruzích, ale nesleduje jejich počet. Příkladem mohou být různé druhy švábů a strašilek.

Z celkového počtu zvířat je **244 jedinců** řazených do 45 taxonů **v rámci Evropského chovného programu EEP**, **270 jedinců** v 59 taxonech **v Evropských plemenných knihách ESB** a **170 jedinců** v 46 taxonech **v Mezinárodních plemenných knihách ISB.**

EEP je program zajišťující řízení populace vzácných druhů zvířat chovaných v zoologických zahradách, které jsou členy EAZA. V rámci programu EEP mají vzácné druhy zvířat svého koordinátora. Úkolem jednotlivých koordinátorů je například sběr informací o stavu a počtu všech zvířat daného druhu, za který je zodpovědný, vedení Evropské plemenné knihy, provádění demografické a genetické analýzy a plánování budoucího chovu daného druhu. Program EEP spadá do působnosti European Association of Zoos and Aquaria. Do působnosti zmíněné asociace patří i koordinace Evropských plemenných knih. V plemenné knize koordinátor shromažďuje informace o narození, úmrtí, převodech zvířat mezi zoologickými zahradami tak, aby bylo vždy možné jasně určit, kolik jedinců daného druhu se na planetě vyskytuje. V současné době se pro shromažďování informací o populačních stavech vede ve speciálním softwarovém programu a ne v tištěné podobě, jako tomu bylo v předešlých letech. (EAZA 2016).

Mezinárodní plemenná kniha spadá do působnosti WAZA. Jedná se o obdobu evropské knihy, ale s celosvětovou významností. Všechny údaje o jednotlivých druzích a jedincích jsou průběžně aktualizovány koordinátorem. **V roce 2016 existuje**

131 aktivně vedených mezinárodních plemenných knih, zajišťujících evidenci 162 druhů či poddruhů zvířat (WAZA 2016).

7 Metody a specifika účtování, oceňování a vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně

V této kapitole budou představeny přístupy a principy účtování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně v porovnání s principy dle české účetní legislativy i mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

7.1 Metody a specifika účtování v zoologické zahradě

Jednou ze základních specifikací účtování o zvířatech v zoologické zahradě je skutečnost, že **zvířata nejsou považována za dlouhodobý majetek, ale za zásoby** bez ohledu na výši jejich ocenění. Rozhodnutí takto účtovat o zvířatech vychází z legislativního předpisu, kterým je vyhláška č. 410/2009 Sb., která uvádí v odstavci 7 písmene a), že ostatní dlouhodobý hmotný majetek obsahuje „*dospělá zvířata bez ohledu na výši ocenění, s výjimkou zvířat v zoologických zahradách, služebních psů a služebních koní*“(Vyhláška 410/2009 Sb).

Tento předpis poskytuje hned první významné specifikum. Zvířata v zoologických zahradách jsou bez ohledu na výši jejich ocenění a doby jejich života řazeny mezi oběžný majetek. Oběžný majetek je zpravidla považován za takový, který má kratší životní cyklus. Zoologické zahrady se však samozřejmě snaží o úplný opak. Svojí péči zajišťují, že zvířata žijí několik nebo i několik desítek let. Obvykle tedy delší dobu, než by žila ve volné přírodě. Tento rozpor zapříčiňuje dle autorova názoru ne zcela věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Důvodem, proč dochází k této specifikaci, však může být výše ocenění exotických zvířat v zoologické zahradě v Plzni, které se bude práce věnovat v jiné kapitole.

Z důvodu, že zvířata nejsou zařazena jako dlouhodobý hmotný majetek, odpadá zoologické zahradě povinnost účtovat o odpisech a vytvářet s tím související odpisové plány. V rámci svých vnitřních účetních směrnic má samozřejmě zpracované odpisové plány a vymezeny způsoby odpisování. Nejsou však vymezeny pro zvířata, nýbrž pro ostatní dlouhodobý majetek, který účetní jednotka, respektive město Plzeň, vlastní.

Opravné položky je možné tvořit i na zásoby, bylo by tedy možné je tvořit i na zvířata v zoologických zahradách. **Zoologická zahrada v Plzni však nepoužívá dočasné snížení hodnoty zvířat** a proto o nich ani neúčtuje. Prvním důvodem, proč zahrada netvoří opravné položky, je jejich obtížná zjistitelnost. Druhým aspektem může být i účel. Opravná položka se tvoří z důvodu snížení funkce daného aktiva, kvůli které se využívá. U zvířat určených pro expozice bývá zpravidla neporušen. I v případech, kdy není zvíře závažně zraněné, je stále umístěné ve své expozici. Třetím aspektem, proč netvořit opravné položky na zvířata v zoologické zahradě, je jejich účetní hodnota zanesená v účetnictví. Zvířata jsou oceněna ve „fiktivních" velmi nízkých cenách. Účtovat opravnou položku ve výši 20 Kč by bylo pro zoologickou zahradu velmi neefektivní vzhledem k nákladům, které by musela vynaložit na zjištění, zda má tvořit opravnou položku na dočasné snížení hodnoty zvířete.

K vedení účetnictví používá zoologická zahrada v Plzni účetní software. Veškeré účtování probíhá na základě směrnic, ve kterých je stanoveno kdo je za jaké účtování odpovědný, kdo je povinen podepsat doklad a jakým způsobem kdo jaký doklad má zaúčtovat. Z důvodu správnosti zaúčtování účetních případů je stanovena dvoustupňová kontrola. **Doklad zaúčtuje příkazce operace a následně musí správce rozpočtu doklad překontrolovat a schválit svým podpisem.**

V následující části této kapitoly budou popsány způsoby účtování jednotlivých účetních operací během života zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně.

Všechna zvířata v zoologické zahradě jsou vedena na účtu 139 Ostatní zásoby. Zoologická zahrada může zvíře získat čtyřmi možnými způsoby. Prvním způsobem je pořízení zvířete koupí. Tento způsob ale zoologická zahrada v Plzni příliš nevyužívá. Přichází v úvahu pouze v případě, že zvíře, které by se dané ZOO hodilo do své expozice, nemá v době, kdy má o zvíře zájem, možnost získat jiným způsobem. Důvod proč zoologická zahrada v Plzni nevyužívá příliš možnost nákupu, ale na druhou stranu i prodeje, je nepsaný etický kodex zoologických zahrad, který považuje obchodování s exotickými zvířaty chovanými v zahradách za neetický. V případě, kdy ale nemá zahrada jinou možnost získání zvířete a rozhodne se pro koupi, zaúčtuje jeho pořízení na účet 501 (Spotřeba materiálu) na stranu MD a účet 321 (Dodavatelé) na stranu DAL. Následně proběhne úhrada za nákup zvířete, čímž se například sníží peněžní prostředky na bankovním účtu, účet 241 a zruší se účet 321 Dodavatelé,

který je tím vyrovnán na nulu. Posledním krokem je zařazení zvířete na účet 139 Ostatní zásoby a zvýšení účtu 401 Jmění účetní jednotky. Předpis účtování je uveden v tabulce níže v textu.

Druhým možným způsobem, kdy lze využít pořízení zvířat na základě kupní smlouvy je vzájemné vyrušení deponací. Pojem deponace a její účtování bude uvedeno níže v této kapitole. V situaci, kdy mají dvě zoologické zahrady navzájem stejný nebo přibližně stejný počet zvířat u sebe v deponaci a vědí, že daná zvířata nechtějí zpátky do své expozice, mohou se dohodnout a vytvořit zápočtovou kupní smlouvu. V této kupní smlouvě bude stanovena fiktivní cena za celou skupinu zvířat bez ohledu na jejich počet a ocenění. Na základě této smlouvy se přenesou zvířata v deponované ceně, případně v jiných cenách (na základě rozhodnutí zoologické zahrady) do účetnictví dané konkrétní zoologické zahrady. Zoologická a botanická zahrada města Plzně zanese zvířata do svého účetnictví v deponovaných cenách. Účetní předpis bude stejný jako při pořízení zvířat nákupem.

Tabulka 12 Pořízení zvířete nákupem (ZOO a BZ Plzeň)

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Nákup zvířete	501	321
2.	Úhrada faktury za nákup	321	241
3.	Zvýšení hodnoty zvířat a zdrojů	139	401

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Druhým možným způsobem jak získat zvíře je narození vlastního příchovku. Příchovek je pojem, který se používá pro narozené mládě od samice v majetku dané účetní jednotky, v tomto případě zoologické zahrady. První účetní operace spojená s příchovky se zaúčtuje na nákladové účty vzniklé z důvodu příchovku na MD oproti ostatním výnosům z činnosti, účet 649, na straně DAL. Na účet „Ostatní výnosy z činnosti“ se zaúčtuje stanovená cena příchovku. Druhou účetní operací je stejně jako při nákupu zařazení zvířete do zásob, jež zvýší účet 139 Ostatní zásoby a zároveň zvýší účet 401 Jmění účetní jednotky.

Tabulka 13 Narození příchovků (ZOO a BZ Plzeň)

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Narození příchovků	5XX	649
2.	Zvýšení hodnoty zvířat a zdrojů	139	401

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Třetí způsob, který je celosvětově u zoologických zahrad hojně využíván, je darování zvířete. Specifikem plzeňské zoologické a botanické zahrady je možnost pouze získat dar. Na základě nařízení magistrátu města Plzně nesmí poskytovat dary. Z tohoto důvodu využívá zoologická zahrada ve velkém množství **deponace.** Dar ZOO může poskytnout fyzická i právnická osoba bez požadavku na protiplnění. Dárce bezplatně převádí prostřednictvím darovací smlouvy vlastnické právo ke zvířeti, které je ve smlouvě uvedeno. Účetní předpis je podobný jako při příchovku zvířete. Nejprve se zaúčtuje získání zvířete, čímž vznikne výnos na účtu „Ostatní výnosy z činnosti“ oproti spotřebě materiálu na účtu 501, který účetní jednotka používá i pro nákup zvířete. Následně zanese zvíře do zásob na účet 139 Ostatní zásoby, kde eviduje veškerá zvířata oproti pasivnímu účtu 401 Jmění účetní jednotky.

Tabulka 14 Pořízení zvířete darováním (ZOO a BZ Plzeň)

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Získání zvířete darováním	501	649
2.	Zvýšení hodnoty zvířat a zdrojů	139	401

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Posledním čtvrtým způsobem pořízení zvířete je **deponace**. Tento způsob je specifikem pouze zoologických zahrad a jiných jim příbuzných organizací. Zvláštností tohoto pořízení je skutečnost, že i když se o dané zvíře stará a financuje jeho životní potřeby zoologická zahrada, která zvíře získala deponací, v účetnictví a majetku ho pořád vede

zahrada, která zvíře poskytla. Dá se říci, že se jedná o vypůjčení zvířete. Toto zapůjčení je zdarma. Zvíře je oceněno v „deponační“ ceně. Jediné, co musí platit zoologická zahrada, která tímto způsobem získala zvíře, jsou náklady na dopravu a ostatní náklady spojené s transferem zvířete. Zoologická a botanická zahrada města Plzně účtuje deponaci na základě podrozvahových účtů. V případě, že získá zvíře na základě deponace, bude účtovat ve prospěch účtu 966 Dlouhodobé podmíněné závazky na stranu DAL oproti účtu 999 Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům. V situaci, kdy poskytne své zvíře na základě deponační smlouvy, bude účtovat na stranu MD na účet 924 Dlouhodobé podmíněné pohledávky opět oproti účtu 999 Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům na straně DAL. Zpravidla se zvířata zapůjčují na delší období, než je dvanáct měsíců, čímž se účtuje o dlouhodobých podmíněných závazcích a pohledávkách.

Tabulka 15 Získání zvířat deponací (ZOO a BZ Plzeň)

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Získání zvířat deponací	999	966
2.	Poskytnutí zvířat deponací	924	999

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Jak již bylo výše v textu uvedeno je deponace téměř jediný možný způsob, jakým může Zoologická a botanická zahrada města Plzně poskytnout zvířata do jiné zoologické zahrady. Deponace má opět velký vliv na zkreslení věrného a pravdivého zobrazení účetnictví. ZOO a BZ města Plzně musí vést ve svém účetnictví oběžný majetek, který ve skutečnosti nemá. U velké většiny deponovaných zvířat se totiž předpokládá, že už nebudou vrácena zpět do zoologické zahrady v Plzni. Na základě tohoto majetku účtuje o zvířatech, na které nemusí vynakládat žádné náklady a zároveň ví, že jí tato zvířata nepřinesou žádné budoucí příjmy, jelikož už nebudou umístěna v expozicích této zahrady. Na základě zjištěné závažné problematiky poskytování darů autor doporučuje nadále apelovat na magistrát města Plzně, aby povolil poskytování zvířat v podobě darů jiným zahradám. Na základě autorova názoru jde o jediný možný

způsob jak získat věrnější zobrazení skutečnosti, jelikož souhlasí s názorem, že prodej vzácných zvířat mezi zahradami je neetický a neměl by být realizován.

Během života zvířat provádí zoologická zahrada pouze dva typy účetních operací. Prvním je nákup živočichů v podobě materiálu a druhým je prodej neohrožených druhů zvířat soukromým chovatelům. Z důvodu, že jsou všechna zvířata zoologické zahrady považována za zásoby, netvoří účetní jednotka odpisy. V rámci plzeňské ZOO nejsou vytvářeny a následně rušeny ani opravné položky k zásobám. Nejčastějším případem, který lze považovat za účetní operace během života zvířat, je nákup menších živočichů sloužících jako potrava pro masožravá a všežravá zvířata. Se zvířaty nakoupenými za tímto účelem se v oblasti účetnictví zachází jako s materiálem. Zoologická a botanická zahrada města Plzně využívá druhý způsob účtování materiálu, tedy jeho zachycení přímo do nákladů. Mezi nakupované živočichy sloužící jako potrava patří převážně různé druhy hlodavců (myši, krysy, potkani), králíci a kuřata. Účetní zachycení operací prováděných s nákupem a spotřebou materiálu je zachycen níže.

Tabulka 16 Zvířata účtovaná jako materiál

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Pořízení hlodavců, králíků,…	501	241
2.	Převod počátečního stavu materiálu účtu 112	501	112
3.	Zúčtování zásob na základě skladové evidence	112	501

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Druhým způsobem, jak je již výše uvedeno, je prodej zvířat soukromým chovatelům. Prodávat může zoologická zahrada pouze zvířata, která nepatří mezi ohrožené druhy a nejsou ani jiným způsobem pro ni vzácné. Prodejem se zpravidla řeší pouze nedostatek místa v expozicích u živočichů, kteří se snadno a rychle rozmnožují. Prodej je možný jen soukromým chovatelům, kteří získali oprávnění od Krajské veterinární správy a na základě jejich kontroly získali **potvrzení, že mohou chovat zvířata vyžadující zvláštní péči**. V rámci klasifikace zvířat vyžadujících zvláštní péči nejde

ani tak o jejich povahu, ale všechna **zvířata chovaná zoologickou zahradou jsou** považována za nebezpečná a **spadají mezi živočichy, k jejichž chovu potřebuje mít chovatel** dané **potvrzení.** Krajská veterinární správa povolí chovateli maximální počet jedinců, které může chovat. Větší počet mu zoologická zahrada nesmí prodat. Licenci k chovu poskytuje Krajská veterinární správa podle místa chovu zvířete a to na tři roky s možností prodloužení (Státní veterinární správa). Zoolog v zastoupení zoologické zahrady zpravidla zkontroluje sám (pokud se nejedná o chovatele, se kterým má dobré zkušenosti) místo, které je určené k chovu zvířete a po ověření povolení sepíše s kupujícím kupní smlouvu. Prodej zvířat soukromým chovatelům se provádí v tržní ceně. Více se dané problematice ocenění bude autor věnovat v podkapitole oceňování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně. Ukázka účetního předpisu vyřazení zvířete prodejem je uvedena níže.

Tabulka 17 Vyřazení zvířete prodejem

Pol.	Označení účetního případu	MD	D
1.	Vyřazení zvířete jeho prodejem	311	644
2.	Úhrada faktury za prodej zvířete	241	311
3.	Vyřazení zvířete a snížení zdrojů	401	139

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Po úmrtí zvířete má účetní jednotka povinnost provést jeho vyřazení z majetkové evidence. Učinit by tak měla co možná v nejkratší době od nahlášení smrti zvířete zoologem. Zoolog komunikuje tyto záležitosti jak s ošetřovateli v rámci dané zoologické zahrady tak se zoology zahrad, ve kterých jsou daná zvířata deponována. Pokud zvířata umřou bez cizího zavinění, nejsou po zoologických zahradách, ve kterých jsou umístěna zvířata v deponaci, požadována žádná protiplnění a náhrada škody. Účetní zachycení zvířete tímto způsobem je stejné jako položka tři ve výše uvedené tabulce číslo 14, tedy snížení pasivního účtu 401 Jmění účetní jednotky a zároveň snížení aktivního účtu 139 Ostatní zásoby.

7.2 Metody a specifika oceňování v zoologické zahradě

Při oceňování svých zvířat využívá Zoologická a botanická zahrada města Plzně tři způsoby. Prvním a nejčastěji používaným oceněním je určení hodnoty takzvaně deponační cenou. Z důvodu, že není etické prodávat a nakupovat zvířata v rámci zoologických zahrad v České republice i celého světa, není potřeba mít zvířata oceněna tržní cenou. **Deponační cenu určuje komise zoologické zahrady** složená například ze zoologa, zootechnika, ekonoma a ředitele zoologické zahrady. Na základě jejich odborného odhadu a podle druhu a velikosti zvířat se určí ocenění jednotlivých taxonů zvířat. Částky jsou opravdu nízké a pravé hodnotě zvířete se ani nepřibližují. Malá zvířata jsou oceněna například částkou 100 Kč a větší zvířata částkou 1 000 Kč. V tomto ocenění jsou vedena i v účetnictví.

Druhým způsobem ocenění je použití tržní hodnoty zvířete. Tržní hodnota ocenění se stanovuje na základě poptávky a nabídky, tedy na základě trhu. Používá se pouze při ocenění zvířat určených k prodeji. Těch je v zoologické zahradě ale poskrovnu. Prodat lze pouze zvířata, u kterých není ohrožena budoucí existence a nejsou ani pro zoologickou zahradu nijak významná nebo vzácná. Prodej zvířat soukromým chovatelům má svá omezení. Zoologická zahrada je povinna prodat zvíře z vlastního chovu jen soukromým chovatelům, kteří získali potvrzení, že mohou chovat zvířata vyžadujících zvláštní péči. Samotná zahrada dbá na to, aby budoucí majitel zvířete byl co nejlépe schopen se postarat o zakoupené zvíře. Zpravidla si sama kontroluje minulost chovatele a prostředí, ve které by mělo být zvíře chováno.

Třetím způsobem ocenění je ocenění symbolickou cenou. Touto cenou se však neoceňuje zvíře jako jedinec, ale skupina zvířat nacházející se v deponaci. V situaci, kdy dvě zoologické zahrady mají u sebe navzájem několik deponovaných zvířat a vědí, že už tyto jedince nechtějí zpátky do své expozice, mohou se domluvit a vytvořit smlouvu s fiktivní cenou například 1 Kč. Ve smlouvě bude určeno, která zvířata a v jakém počtu přejdou do majetku daných zoologických zahrad. Do účetnictví si zoologická zahrada v Plzni zanese tyto zvířata v deponační ceně. Druhy a počet zvířat deponovaných v jedné a druhé zoologické zahradě není prvořadý. To však neznamená, že pokud by první zoologická zahrada měla u druhé v deponaci pět zvířat a druhá u první deset zvířat, byla by smlouva bez výhrad uzavřena. Tento druh

smlouvy se provádí v případě přibližně stejného počtu zvířat. Výrazný rozdíl v počtu je možné vyrovnat druhem zvířat.

Ocenění zvířat tak, jak ho provádí zoologická zahrada, nevypovídá o věrném a poctivém zobrazení účetní hodnoty majetku a tedy celého účetnictví. Pro správně vedené účetnictví by bylo vhodné ocenění zvířat v tržní hodnotě, jelikož jejich současné ocenění podává zkreslený obraz. Toto ocenění však přináší mnohá úskalí. Mezi nejzávažnější lze zařadit **nemožnost ocenění všech zvířat**. Zvíře, jehož druh čítá několik jedinců nebo i desítek jedinců na planetě, je tak vzácné, že se dá polemizovat o tom, že je jeho hodnota vůbec vyčíslitelná. Některá zvířata vést v účetnictví v jejich skutečné tržní hodnotě a některá ve fiktivní hodnotě by bylo dle autorova názoru nevhodným řešením této problematiky. Přeceňování aktiv není ani dle české účetní legislativy možné a jiným způsobem tržní hodnotu zvířete do účetnictví nelze promítnout. Navíc by se používáním tržního ocenění porušoval princip historických cen platný v České republice. V této oblasti jdou účetní zásady věrného a poctivého zobrazení a historických cen proti sobě.

Druhým významným problémem v této oblasti by byla nemožnost zoologickou zahradu pojistit. Ocenění zvířat v jejich tržní hodnotě by dělalo ze zoologických zahrad jedny z nejbohatších organizací. Velmi špatně řešitelným problémem by bylo jednak získat pojištění a jednak schopnost platit pojištění. Výše pojistné částky, kterou by musela zoologická zahrada platit, by byla natolik vysoká, že by nebylo v jejích silách na ni najít finanční prostředky. Zároveň v případě vzniku rozsáhlé škodné události by pojišťovna nebyla pravděpodobně vůbec schopna vyplatit miliardové škody.

7.3 Vykazování informací v souvislosti se zvířaty v zoologické zahradě

Vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně je možné rozdělit do dvou kategorií. Na finanční a nefinanční výkaznictví. Před sestavováním finančních výkazů je nejprve nutné provést inventarizaci v rámci účetní závěrky.

Inventarizaci provádí inventarizační komise, která se skládá z hlavní a dílčí skupiny. Hlavní komise zaštiťuje inventarizační proces a slučuje informace zjištěné

z inventarizace. Dílčí skupiny mají na starosti samotnou inventuru. **Hlavním dozorcem nad inventarizačním procesem je zvolený předseda hlavní inventarizační komise**.

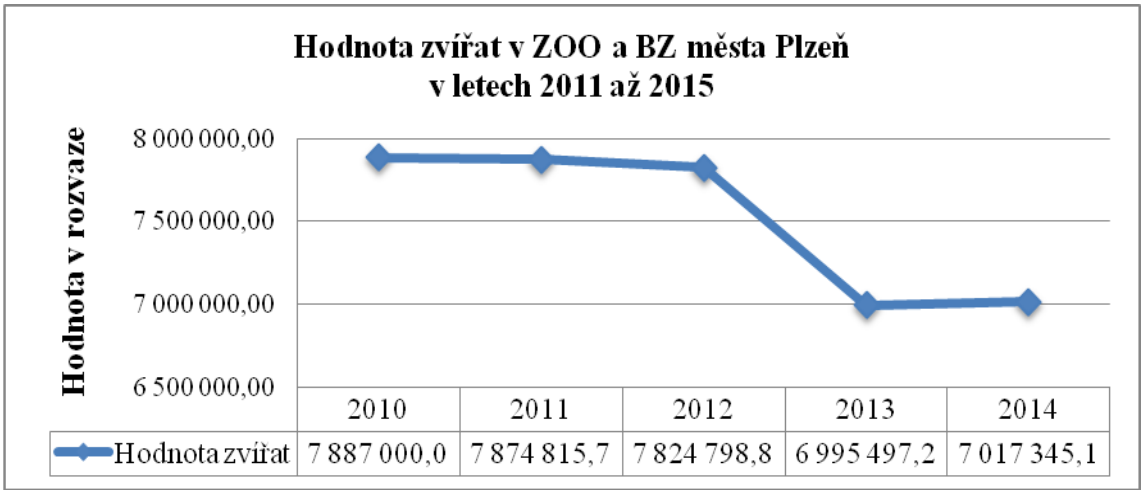
Při narození každého příchovku je mláděti přiděleno inventarizační číslo neboli evidenční číslo zvířete.

7.3.1 Finanční vykazování zvířat

Nejvýznamnějším finančním vykazování zvířat je jejich zobrazení v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. V rozvaze se vykazují v položce Ostatní zásoby, kterými jsou v zoologické zahradě myšlena zvířata. Ve výkazu zisku a ztráty jsou vykazovány v souvislosti se zvířaty tržby za prodej zvířat a náklady na spotřebu krmiv a steliv. Informace pro finanční výkaznictví nejsou požadovány jen pro sestavení vlastních výkazů, ale například je požaduje i Unie českých a slovenských zoologických zahrad.

Zoologická a botanická zahrada města Plzně vykazuje částky v rozvaze zaokrouhleně na dvě desetinná místa. V textu níže budou uvedeny částky zaokrouhlené na tisíce. V roce 2014 vykazuje Zoologická a botanická zahrada města Plzně v položce ostatní zásoby 7 017 tis. Kč. Jelikož nepoužívá zahrada opravné položky rovná se brutto hodnota hodnotě netto. V roce 2013 vykazovala zahrada zvířata v položce Ostatní zásoby v hodnotě 6 995 tis. Kč, což je o 22 tis. Kč méně oproti roku 2014. Na níže uvedeném obrázku je přehledně znázorněn vývoj položky „Ostatní zásoby“, na kterém zoologická zahrada vedla údaje o zvířatech ve finančním vyjádření. Za posledních pět let měla nejvyšší hodnotu v prvním uvedeném roce 2011. Následně do roku 2013 se hodnota položky z důvodu redukování stavu zvířat snižovala. Počet zvířat se snižoval z důvodu započtení deponací a poskytnutí většího životního prostoru zvířatům. Od roku 2013 se počet zvířat opět postupně zvyšuje z důvodu vzájemných započtení deponací. Hodnoty uvedené v obrázku jsou v českých korunách s přesností na dvě desetinná místa, kromě roku 2010, ve kterém byla hodnota ve výkazech zaokrouhlována na tisíce Kč.

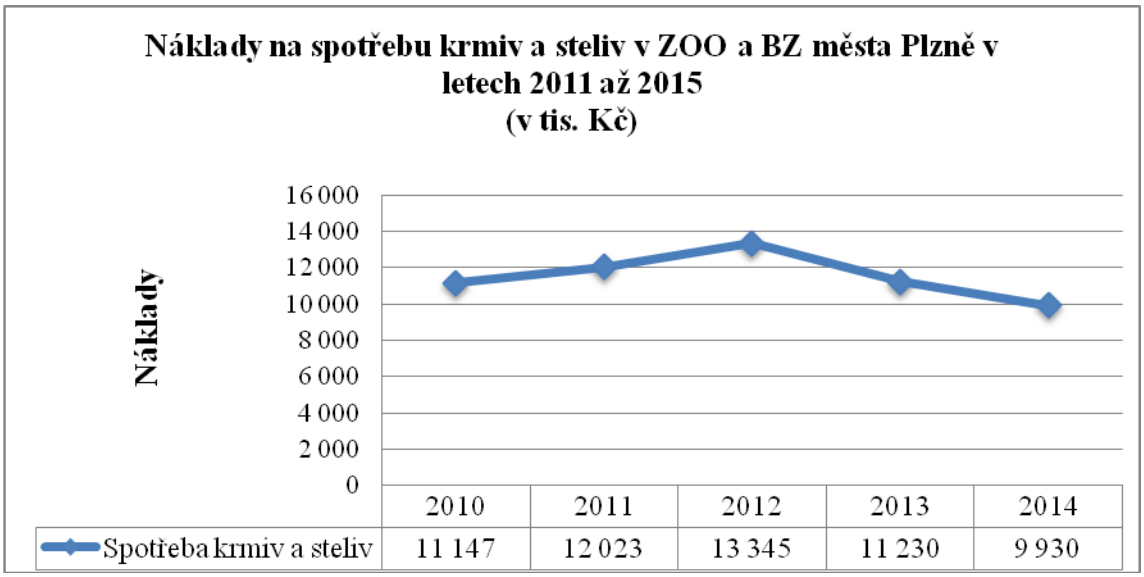
Obrázek 5 Hodnota zvířat ZOO a BZ města Plzně v letech 2011 až 2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 dle ZOO a BZ města Plzně (2016)

Ve výkazu zisku a ztráty lze nalézt dvě významnější finanční položky spojené se zvířaty. Jsou jimi náklady na krmiva a steliva a na druhé straně výnosy za prodej zvířat. Jak bude znázorněno v tabulce níže, náklady na spotřebu krmiv a steliv se snižují. Hlavním důvodem je snížení počtu zvířat v položce „Ostatní zásoby“. Přehled nákladů na krmiva je v obrázku uveden v tisících Kč. Součástí nákladů jsou i živočichové nakupováni jako potrava pro masožravá zvířata zoologické zahrady.

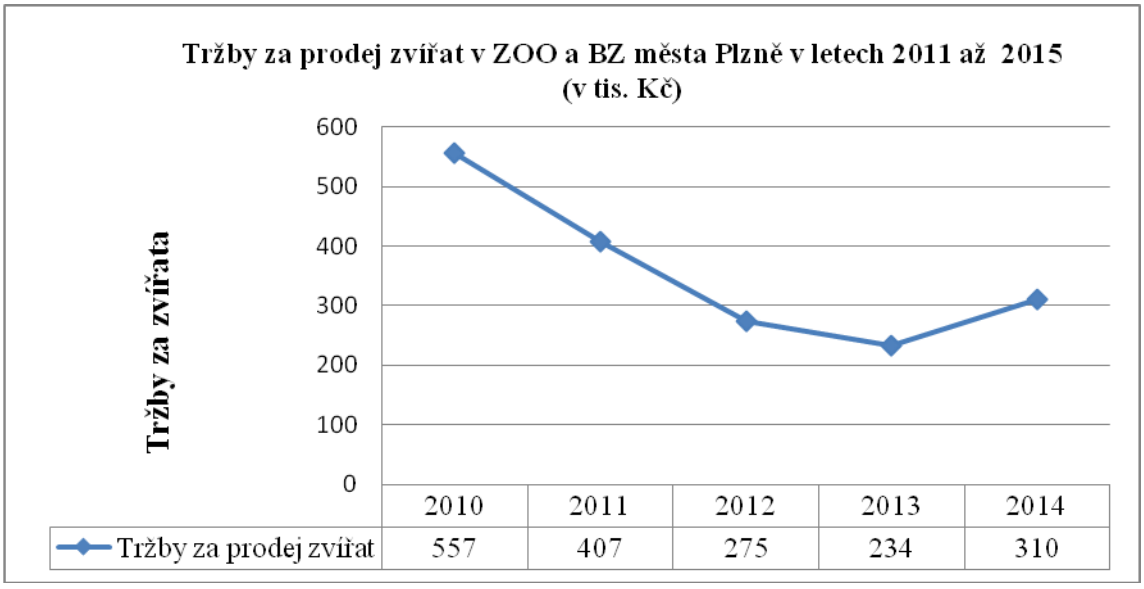
Obrázek 6 Náklady na krmiva a stelivo



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 dle ZOO a BZ města Plzně (2016)

Jediný výnos týkající se chovu zvířat souvisí s jejich prodejem. Z obrázku zobrazeného níže vyplývá, že od prodeje zvířat se v posledních letech upouští, a to kvůli přísnějším legislativním požadavkům a sníženému počtu zvířat, což je možné vidět i v obrázku šest znázorňujícím hodnotu zvířat. I přes tyto aspekty se ale v důsledku mírného zvýšení počtu zvířat v roce 2014, zvýšily v tom samém roce i tržby z prodeje. Tabulka s přehledem tržeb je uvedena v tisících Kč.

Obrázek 7 Tržby za prodej zvířat



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 na základě interních podkladů ZOO a BZ města Plzně.

7.3.2 Nefinanční vykazování zvířat

Nefinanční vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně je závislé na skutečnosti, jak je daný živočich chráněný v rámci evropských či celosvětových programů. V rámci České republiky se musí zoologická zahrada řídit především zákonem č. 210/2010 Sb. Při narození mláděte, jež patří do taxonu vedeného v rámci například programu EEP, se musí provést jeho nahlášení na krajském úřadě. To spočívá ve vyplnění formuláře a vystavení registračního listu s přiděleným registračním číslem. **Registrační list musí mít zvíře v rámci transportu po České republice vždy u sebe**. Obsahuje informace o jménu a adrese vlastníka nebo dlouhodobého držitele, popis exempláře včetně značení, pohlaví a datu narození živých zvířat,

informace o hmotnosti, množství, přílohách CITES, původu a vědeckého a českého názvu daného zvířete. Současně s registračním listem vystaví krajský úřad i tzv. „žlutý papír“, což je výjimka ze zákazu obchodní činnosti pro dané zvíře, tedy výjimka ze zákazu prodeje.

Narozené mládě by mělo být neprodleně očipováno. Existují však druhy zvířat, jejichž mláďata jsou tak malá, že není vůbec možné jim aplikovat čip. V jiném případě jsou mláďata schovaná v noře a zoologická zahrada nemá přístup k mláďatům. V takovéto situaci však neví zahrada ani počet mláďat, který by měla ohlásit a nechat jim vytvořit registrační list. Zoologická zahrada má tedy dohodu s krajským úřadem, že jakmile bude zvíře možné očipovat, provede neprodleně aplikaci čipu a nahlásí ho na krajském úřadě. Očipováním získává jedinec druhé číslo, prokazující jeho existenci.

V rámci procesu evidence podá zoologická zahrada žádost na krajském úřadě o vystavení přílohy Cites k mláděti. Cites je zkratka Convention on International Trade in Endangered Species of Fauna and Flora. Ve zjednodušeném českém překladu se jedná o mezinárodní úmluvu mezi vládami o obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin. Cílem této dohody je zajistit, aby mezinárodní obchod s ohroženými druhy zvířat nevedl k jejich vymírání. **K lednu 2016 se tato úmluva týká více než 35 000 druhů živočichů a rostlin a 181 členských zemí** (Cites). Úmluva je dle Cites platná od roku 1975. Podepsána byla však už v roce 1973 na setkání zástupců 80 zemí ve Washingtonu, D.C. Česká republika je dle Ministerstva životního prostředí členem této úmluvy od 28. května 1992 ještě jako Československá federativní republika. Kontrolním orgánem v České republice nad dodržováním podmínek uvedených v úmluvě CITES je Česká inspekce životního prostředí. Inspektoři jsou oprávněni vstupovat na pozemek zoologické zahrady, požadovat předložení dokladů, prohlédnutí jedince i jeho identifikační označení v podobě čipu. Dle České inspekce životního prostředí má jak inspekce tohoto orgánu, tak celní správa pravomoc zvíře zadržet.

Po získání registračního listu jedince nahlásí zahrada zvíře do celosvětové elektronické evidence zvířat ZIMS. Tato registrace není dána legislativou, ale celosvětově je zahradami dodržována a tak se považuje za povinnou. Do této evidence se ohlašují i zvířata nepodléhající programu ochrany zvířat. Členství a přístup do evidence ZIMS je pro zahradu nákladnou záležitostí. Uvědomuje si však důležitost celosvětového

propojení a nutnost zveřejňování všech živočichů, kteří spadají pod chov zvířat vyžadující zvláštní péči.

Zoological Information Management Systém (ZIMS) je prvním celosvětově používaným jednotným softwarovým úložištěm dat vytvořeným v roce 2000 zachycujícím různé druhy informací o jedincích živočichů v reálném čase. Přístup do této databáze si zajistilo více než tisíc členů (převážně zoologických zahrad) z 90 zemí po celém světě. Každý den může více než 20 000 zaměstnanců z členských organizací zjistit informace o zdraví a životě konkrétního jedince zaneseného do tohoto úložiště dat (ISIS).

Po uplynutí přibližně čtyř měsíců po narození, kdy už je pravděpodobné, že mládě přežije, se jedinec podléhající programu EEP nahlásí koordinátorovi daného taxonu. Koordinátor řídí chov a je oprávněn jedince přesunout z jedné zoologické zahrady do druhé nebo ho odebrat, pokud to povede k zachování druhu daného taxonu. Z evidence taxonu se sestavuje plemenná kniha. V plemenné knize jsou uvedeny informace o čtyřmístném označení zvířete, datu a místu narození jedince, jménech obou rodičů, pohlaví a na jakém místě se jedinec momentálně nachází.

Zoolog, který má na starosti druh zvířete, si vede svoji vlastní evidenci. V té má jedinec třetí číslo, podle roku narození a podle skutečnosti, jako kolikáté mládě se narodil. Dále tato evidence obsahuje číslo čipu, číslo ZIMS, jména rodičů, pohlaví a evidenční číslo.

Každý narozený jedinec má navíc vlastní evidenční kartu, na které se zaznamenávají datum narození, pohlaví, nemoci a vyšetření a váhové přírůstky.

Podstatně jednodušší evidenci mají zvířata, která nepodléhají žádnému ochrannému programu. Zoologická zahrada pro ně vede pouze svoji vlastní evidenci, včetně evidenční karty. Zoologická zahrada v Plzni tato zvířata z vlastní iniciativy navíc očipuje a zanese je do elektronické evidence ZIMS.

Souhrnným výkazem o všech zvířatech, která se v zoologické zahradě nachází, je také každoročně tvořená výroční zpráva. V této zprávě jsou uvedena nejen zvířata v majetku podniku ale i zvířata získaná deponací od jiné zoologické zahrady. Z tohoto důvodu se počty vykazovaných zvířat liší ve výroční zprávě od počtů zvířat vedených v účetnictví. Zvířata jsou v ní rozdělena na savce, ptáky, plazy, obojživelníky,

ryby a bezobratlí. V rámci těchto kategorií jsou rozdělena podrobněji podle poddruhů zvířat. Evidence je uvedena v pořadí jména českého a vědeckého. Následuje stav k 1. 1. roku, za který se sestavuje výroční zpráva, počet příchodů zvířat, narození, úhynu, odchodu a stavu ke konci roku. Příklad s vysvětlením bude uveden pod tímto textem.

Tabulka 18 Vzor vykázání zvířete ve výroční zprávě

Jméno	1.1.2014	Příchod	Narozeno	Úhyn	Odchod	31.12.2014
Klokan uru	1,4	-	1,0,2	0,1	-	2,2,2
Thylogale brunii	2,0d				0,1d	2,1d

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 dle ZOO a BZ města Plzně (2016)

Jak již z názvu v tabulce vyplývá, jedná se o zvíře s českým jménem klokan uru a vědeckým jménem Thylogale brunii. K 1. lednu roku 2014 měla zoologická zahrada jednoho samce, čtyři samice a dva samce v deponaci u jiné zoologické zahrady. Příchod zvířete v daném roce nebyl žádný. Žádné zvíře nebylo tedy koupeno a ani získáno „vyrovnáním“ deponací. Narozena v roce 2014 byla tři mláďata. Jeden z nich byl samec a dvě byla neurčeného pohlaví. Z celkového počtu klokanů jedna samice uhynula. Na konci roku 2014, tedy k 31. prosinci roku 2014, měla zahrada celkem dva samce, dvě samice, dva klokany neurčeného pohlaví a dva samce a jednu samici v deponaci u jiné zoologické zahrady.

8 Přeúčtování zvířat ze statku Lüftnerka z oběžného do dlouhodobého majetku

Na základě vyhlášky 410/2009 Sb. mají zoologické zahrady povinnost účtovat všechna svá zvířata mezi zásoby, ať se jedná o exotická chráněná zvířata či zvířata, která jsou běžně chována

Součástí Zoologické a botanické zahrady města Plzně, jako jedné z mála zoologických zahrad, je chov běžných hospodářských zvířat, se kterými se člověk může setkat na venkově. Jedná se o zvířata, která jsou běžně uvedená v předpisech o účetnictví skupinovým označením. Příkladem mohou být jedinci či stáda ovcí, koz, skotu, hejna kachen a další. Předpisy stanovují účtovat hospodářské druhy zvířat s dobou životnosti delší než jeden rok a s oceněním vyšším, než jaké si pro ně stanovila účetní jednotka ve vnitřních účetních směrnicích do dlouhodobého majetku. Zvířata ze statku Lüftnerka, jež jsou součástí zoologické zahrady v Plzni, by zmiňovaná pravidla splnila, pokud by překročila výši ocenění. Bylo by tedy možné na ně nahlížet jako na dlouhodobý majetek. Došlo by tím ale k porušení výše zmíněné vyhlášky.

Statek Lüftnerka byl vystaven v 19. století. Roku 2004 se začal statek rekonstruovat a od roku 2006 v něm bylo zřízeno Enviromentální centrum Lüftnerka. Statek je nyní (2016) majetkem zoologické zahrady. Součástí statku je expozice chovu hospodářských zvířat, České řeky, truhlárny a kovárny, bydlení na počátku 20. století a venkova v miniaturách. Statek Lüftnerka slouží převážně jako vzdělávací centrum zaměřující se na výukové programy. Součástí nabídky programů jsou komentované prohlídky zahrady, noční prohlídky a zapojení dětí a mladistvých do péče o zvířata, která jsou chována na statku.

Ve své podstatě zoologické zahrady mají sloužit jako kulturní a přírodovědecká zařízení s možností účinného výchovného působení a být poskytovatelem informací jak pro děti, tak dospělé. Děti a mládež, zvláště žijící ve městech, nemají příležitost se s hospodářskými zvířaty setkat „na živo“, jako tomu bylo před několika lety či desetiletími. Dle autorova názoru se situace nezlepší, ba naopak bude docházet k prohlubování neznalosti těchto zvířat a setkání s nimi bude možné jen prostřednictvím televize a jiných elektronických zařízení. Setkat se s dříve běžnými zvířaty bude pro děti, ale i dospělé, možné pouze v zoologických zahradách a jim podobných

zoologických parcích. Je tedy možné, že v budoucnu se bude jednat o stejně exotická zvířata, jako jsou dnes opice či lvi a budou právem považována za zvířata, se kterými by se mělo účetně zacházet jako s ostatními zvířaty zoologických zahrad.

V době psaní této práce autor vidí možnost získat věrnější a pravdivější obraz účetnictví přeúčtováním hospodářských zvířat ze statku Lüftnerka do dlouhodobého majetku a účetně s nimi tak i zacházet. V následné části této kapitoly se bude autor věnovat přecenění a přeúčtování zvířat do dlouhodobého majetku. Brán bude stav zvířat k 31. prosinci roku 2014.

K výše uvedenému datu se bude jednat o 24 druhů zvířat ze skupiny savců. Celkový počet jedinců přeceňovaných či přeúčtovávaných zvířat je 80. Zvířata se pro dané potřeby rozdělí do skupin, tak jak to umožňují účetní předpisy. První skupinou budou králíci, následně se bude jednat o stádo koní, koz, ovcí, turu, skupinu prasat, hejno kuru, hus a jednoho jedince osla. Autor v této kapitole provede přecenění a přeúčtování zvířat po těchto autorem vytvořených skupinách.

Hranice ocenění pro zařazení zvířat do dlouhodobého majetku byla zvolena na základě úsudku autora ve výši 10 000 Kč. Použití například procenta z bilanční sumy není možné z důvodu její vysoké hodnoty. Odpisy, u zvířat překračující ocenění, budou účetní na základě průměrné doby životnosti daných zvířat. Zvířata ze statku Lüftnerka budou oceněny tržní cenou, ať již zůstanou nadále mezi zásobami či se přeúčtují do dlouhodobého majetku.

8.1 Přecenění a přeúčtování 1 skupiny – králík domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka pět druhů králíků domácích. Konkrétně se jedná o jednoho jedince českého strakáče, dvou jedinců českého černopesíkatého králíka, dva jedince moravského modrého, dva jedince velkého světlého stříbřitého a dva jedince českého albína. Celkový počet králíků domácích je devět kusů.

Králíci jsou v nynějším zařazení do zásob oceněni částkou 20 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 180 Kč. Hodnota dospělých králíků na českém trhu se liší podle poddruhu králíka. Tržní cena českého strakáče byla odhadnuta ve výši 300 Kč. Tržní hodnota českého černopesíkatého králíka byla určena taktéž ve výši

300 Kč, tedy za dva kusy ve výši 600 Kč. Moravský modrý králík má tržní hodnotu ve výši 350 Kč, celkově lze tento poddruh ocenit za dva kusy ve výši 700 Kč. Velký světlý stříbřitý je na českém trhu ceněn ve výši 300 Kč, tedy v počtu dvou kusů ve výši 600 Kč. Posledním poddruhem králíka je český albín, který byl oceněn ve výši 350 Kč, celkově v hodnotě 700 Kč. Tržní ceny vybraných druhů králíků byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů s nejvyšší podobností zvířat na portále ifauna.cz. Přehledné zpracování starého a nového ocenění podle poddruhů králíků lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 19 Ocenění 1 skupiny - králík domácí

Poddruh králíka	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
český strakáč	1	20 Kč	300 Kč
český černopesíkatý	2	40 Kč	600 Kč
moravský modrý	2	40 Kč	700 Kč
velký světlý stříbřitý	2	40 Kč	600 Kč
český albín	2	40 Kč	700 Kč
Celkem	**9**	**180 Kč**	**2 950 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Z důvodu, že hodnota králíků je i po přecenění na tržní cenu nízká a nepřekročí výši ocenění stanovené pro zařazení majetku mezi dlouhodobý majetek, ponechá zoologická zahrada králíky se změněným oceněním na účtu 139 Ostatní zásoby. Králíci tedy nadále budou v oběžném majetku a nebude docházet k jejich odpisování.

8.2 Přecenění a přeúčtování 2 skupiny – kůň domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka tři druhy koně domácího. Konkrétně se jedná o jednoho jedince samce haflinga, dvou kobyl hucula a jedné kobylky miniappaloosy. Celkový počet koní vlastněných zaradou je čtyři.

Koně jsou v nynějším zařazení do zásob oceněni částkou 100 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 400 Kč. Hodnota koní na českém trhu se liší podle

jejich plemene. Tržní cena základně obsednutého haflinga byla odhadnuta ve výši 40 000 Kč. Tržní hodnota kobyly hucula byla určena ve výši 20 000 Kč, tedy za dva kusy ve výši 40 000 Kč. Poddruh miniappaloosa má tržní hodnotu ve výši 20 000 Kč.

Tržní ceny vybraných plemen koní byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů s nejvyšší podobností zvířat na třech portálech zabývajících se prodejem koní. Přehledné zpracování starého a nového ocenění podle plemen koní v majetku zoologické zahrady lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 20 Ocenění 2 skupiny - kůň domácí

Poddruh koně	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
hafling	1	100 Kč	40 000 Kč
hucul	2	200 Kč	40 000 Kč
miniappaloosa	1	100 Kč	20 000 Kč
Celkem	4	400 Kč	100 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Všichni čtyři jedinci koní domácích přesahují výši stanoveného ocenění a budou tedy přeúčtovány na účet 029 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Kůň domácí se dožívá přibližně 25 let. Účtový předpis bude znázorněn v tabulce níže pro koně plemene hafling. Ostatní jedinci se budou přeúčtovávat stejným způsobem. Měněny budou pouze částky podle plemene koně.

Tabulka 21 Přeúčtování koní do DM

Pol.	Účetní případ	MD	DAL	Částka
1.	Vyřazení koní ze zásob	401	139	100 Kč
2.	Přeúčtování koní do DM	042	401	40 000 Kč
3.	Zařazení koní do DM	029	042	40 000 Kč
4.	Odpis v 1. roce	551	089	1 600 Kč
5.	Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných předpisů	401	416	1 600 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

8.3 Přecenění a přeúčtování 3 skupiny – koza domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka čtyři druhy kozy domácí. Konkrétně se jedná o dvě samice bílé krátkosrsté, dvě samice a jednoho samce holandské zakrslé. Dva samce a dvě samice girgentánské kozy. Nepočetnější skupinou jsou kozy kamerunské v počtu šesti samců a pěti samic. Celkový počet koz vlastněných zahradou je 20 jedinců.

Kozy jsou v nynějším zařazení do zásob oceněny částkou 100 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 2 000 Kč. Hodnota koz na českém trhu se liší podle jejich poddruhu, stejně jako u výše zmíněných druhů zvířat. Tržní cena bílé krátkosrsté kozy byla odhadnuta ve výši 1 500 Kč, v počtu dvou kusů tedy ve výši 3 000 Kč. Tržní hodnota holandské zakrslé kozy byla určena ve výši 2 000 Kč, tedy za tři kusy ve výši 6 000 Kč. Poddruh girgentánské kozy má tržní hodnotu 4 000 Kč, celkem za 4 jedince 16 000 Kč. Ocenění kozy kamerunské na trhu je 1 000 Kč. Celkové ocenění 11 kusů bylo stanoveno ve výši 11 000 Kč.

Tržní ceny vybraných plemen koz domácích byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů s nejvyšší podobností zvířat na internetových stránkách zabývajících se prodejem hospodářských zvířat. Pouze u plemene girgentánské kozy musela být pro ocenění brána jedna konkrétní nabídka od chovatele, jelikož se jedná o vzácný poddruh kozy.

Přehledné zpracování starého a nového ocenění podle plemen koz v majetku zoologické zahrady lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 22 Ocenění 3 skupiny - koza domácí

Poddruh kozy	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
bílá krátkosrstá	2	200 Kč	3 000 Kč
holandská zakrslá	3	300 Kč	6 000 Kč
girgentánská	4	400 Kč	16 000 Kč
kamerunská	11	1 100 Kč	11 000 Kč
Celkem	**20**	**2 000 Kč**	**36 000 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Žádný jedinec z poddruhů koz domácích nepřekročí výši ocenění 10 000 Kč. Skupina koz domácích bude pouze přeceněna a ponechána v oběžných aktivech na účtu 139 Ostatní zásoby.

8.4 Přecenění a přeúčtování 4 skupiny – ovce domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka šest druhů ovce domácí. Konkrétně se jedná o jednoho samce a dvě samice suffolka. Pět samic ovce kamerunské. Dva samci a čtyři samice ovce skudde. Jednoho samce a dvou samic vřesovištní ovce. Jednoho samce a dvou samic ouessantské a jednoho samce a dvou samic zušlechtěné šumavky. Celkový počet ovcí vlastněných zahradou je 23 jedinců.

Ovce jsou v nynějším zařazení do zásob oceněny taktéž částkou 100 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 2 300 Kč. Hodnota ovcí na českém trhu se liší podle jejich poddruhu. Tržní cena suffolka byla odhadnuta ve výši 2 200 Kč, v počtu tří kusů tedy ve výši 6 600 Kč. Tržní hodnota kamerunské ovce byla určena ve výši 2 000 Kč, tedy za pět kusů ve výši 10 000 Kč. Poddruh ovce skudde má tržní hodnotu ve výši okolo 55 Kč za kilogram živé váhy, celkem bude přibližně hodnota 6 jedinců 15 000 Kč. Tento druh ovce je běžně chován pouze na maso, a tudíž se pro tento druh určuje ocenění na základě ceny za kilogram masa. Tento způsob ocenění byl zachován i přes skutečnost, že zoologická zahrada chová ovce pro jiný užitek. Ocenění ovce

vřesovištní neboli vřesové na trhu je 2 000 Kč. Celkové ocenění 3 jedinců bylo stanoveno ve výši 6 000 Kč. Ovce ouessantské mají hodnotu 2 500 Kč za kus za samici a 1 500 kč za kus za samce, celkově za tři kusy 6 500 Kč. Posledním podruhem je zušlechtěná šumavka s oceněním 60 Kč za kilogram živé váhy. V počtu tří kusů se jedná tedy přibližně o hodnotu 9 000 Kč. Způsob ocenění byl zvolen ze stejného důvodu jako u ovce plemene skudde.

Tržní ceny vybraných plemen ovcí byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů s nejvyšší podobností zvířat na internetových stránkách zabývající se prodejem hospodářských zvířat. Pouze u plemene ovce skudde musela být pro ocenění brána cena za jeden kilogram živé váhy, jelikož nebyla nalezena žádná nabídka prodeje živého zvířete. Tento druh ovce je chovaný primárně pro maso. Druhým oceňovaným druhem, jehož hodnota byla stanovena na základě ceny za kilogram živé váhy je šumavka. Tento druh ovce má však již trojí možnost využití. Je chovaný pro vlnu, maso i mléko. Zároveň se tento poddruh ovce řadí mezi ohrožená hospodářská zvířata. Přehledné zpracování starého a nového ocenění podle plemen ovcí v majetku zoologické zahrady lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 23 Ocenění 4 skupiny - ovce domácí

Poddruh ovce	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
suffolk	3	300 Kč	6 600 Kč
kamerunská	5	500 Kč	10 000 Kč
skudde	6	600 Kč	15 000 Kč
vřesovištní	3	300 Kč	6 000 Kč
ouessantská	3	300 Kč	6 500 Kč
zušlechtěná šumavka	3	300 Kč	9 000 Kč
Celkem	**23**	**2 300 Kč**	**53 100 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Žádný jedinec z poddruhů ovcí domácích nepřekročí výši ocenění 10 000 Kč. Skupina ovcí domácích bude pouze přeceněna a ponechána v oběžných aktivech na účtu 139 Ostatní zásoby.

8.5 Přecenění a přeúčtování 5 skupiny – tur domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka jeden druh tura domácího. Konkrétně se jedná o dvě samice holštýnského skotu. Mimo statek Lüftnerka má zoologická zahrada v majetku samici skotu watusi. Celkový počet jedinců tura vlastněných zahradou je tedy tři. Pro přeúčtování bude brán ale zřetel pouze na dvě samice skotu holštýnského.

Tur je v nynějším zařazení do zásob oceněn částkou 100 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 200 Kč. Tržní cena holštýnského skotu byla odhadnuta ve výši 25 000 Kč, v počtu dvou kusů tedy ve výši 50 000 Kč.

Tržní ceny holštýnského skotu byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů s nejvyšší podobností zvířat na internetových stránkách zabývající se prodejem hospodářských zvířat stejně jako u předešlých druhů zvířat. Přehledné zpracování starého a nového ocenění tura domácího v majetku zoologické zahrady lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 24 Ocenění 5 skupiny - tur domácí

Poddruh turu	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
holštýnský skot	2	200 Kč	50 000 Kč
Celkem	**2**	**200 Kč**	**50 000 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Dva jedinci tura domácího budou přeúčtovány na účet 029 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Tur domácí se dožívá průměrně 20 let. Roční účetní odpis bude ve výši 1 250 Kč. Účtový předpis bude znázorněn v tabulce níže pro jednoho jedince. Druhý jedinec bude mít stejný předpis i částky.

Tabulka 25 Přeúčtování skotu do DM

Pol.	Účetní případ	MD	DAL	Částka
1.	Vyřazení skotu ze zásob	401	139	100 Kč
2.	Přeúčtování skotu do DM	042	401	25 000 Kč
3.	Zařazení skotu do DM	029	042	25 000 Kč
4.	Odpis v 1. roce	551	089	1 250 Kč
5.	Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných předpisů	401	416	1 250 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

8.6 Přecenění a přeúčtování 6 skupiny – prase domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka jeden druh prasete domácího. Konkrétně se jedná o šest samců a dvě samice přeštického prasete. Celkový počet jedinců prasete vlastněných zahradou je osm.

Přeštická prasata jsou v nynějším zařazení do zásob oceněna částkou 20 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 160 Kč. Tržní cena přeštického prasete byla odhadnuta ve výši 8 000 Kč za samce a 6 000 Kč za samici. V počtu osmi kusů budou prasata oceněna ve výši 60 000 Kč.

Tržní ceny přeštických prasat byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů nabízejících dospělé jedince tohoto poddruhu prasete. Zdrojem pro porovnání byly nabídky s nejvyšší podobností zvířat na internetových stránkách zabývající se prodejem hospodářských zvířat. Přehledné zpracování starého a nového ocenění prasat domácích v majetku zoologické zahrady lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 26 Ocenění 6 skupiny - prase domácí

Poddruh prasete	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
přeštické prase	8	160 Kč	60 000 Kč
Celkem	**8**	**160 Kč**	**60 000 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Žádný jedinec ze skupiny přeštických prasat nepřekročí výši ocenění 10 000 Kč. Skupina prasat domácích bude pouze přeceněna a ponechána v oběžných aktivech na účtu 139 Ostatní zásoby.

8.7 Přecenění a přeúčtování 7 skupiny - kur domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka jeden druh kura domácího. Konkrétně se jedná o jednoho samce a tři samice brahmánky. Celkový počet jedinců kura vlastněných zahradou je čtyři.

Brahmánky jsou v nynějším zařazení do zásob oceněny částkou 20 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 80 Kč. Tržní cena kura druhu brahmánky byla odhadnuta ve výši 300 Kč, v počtu čtyř kusů bude kur oceněn ve výši 1 200 Kč.

Tržní ceny vybraných druhů brahmánky byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů s nejvyšší podobností zvířat na portále ifauna.cz. Přehledné zpracování starého a nového ocenění brahmánek lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 27 Ocenění 7 skupiny - kur domácí

Poddruh kura	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
brahmánka	4	80 Kč	1 200 Kč
Celkem	**4**	**80 Kč**	**1 200 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Z důvodu, že hodnota kura je i po přecenění na tržní cenu velmi nízká a nepřekročí výši ocenění stanovené pro zařazení majetku mezi dlouhodobý majetek, ponechá zoologická zahrada kury se změněným oceněním na účtu 139 Ostatní zásoby. Kurové tedy nadále budou v oběžném majetku a nebude docházet k jejich odpisování.

8.8 Přecenění a přeúčtování 8 skupiny – husa domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka jeden druh Hus domácích. Konkrétně se jedná o jednoho samce a dvě samice české chocholaté husy. Celkový počet jedinců hus vlastněných zahradou je tři.

České chocholaté husy jsou v nynějším zařazení do zásob oceněny částkou 20 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 60 Kč. Tržní cena hus druhu české chocholaté byla odhadnuta ve výši 1 000 Kč, v počtu tří kusů budou husy oceněny ve výši 3 000 Kč.

Tržní ceny české chocholaté husy byly získány na základě tržního porovnání. Po vynechání nejvyšší a nejnižší ceny byly zprůměrovány ceny tří vybraných inzerátů dospělých jedinců těchto zvířat na internetových stránkách zabývajících se prodej hospodářských zvířat. Přehledné zpracování starého a nového ocenění českých chocholatých hus lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 28 Ocenění 7 skupiny - husa domácí

Poddruh husy	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
česká chocholatá	3	60 Kč	3 000 Kč
Celkem	**3**	**60 Kč**	**3 000 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Z důvodu, že hodnota hus je i po přecenění na tržní cenu velmi nízká a nepřekročí výši ocenění stanovené pro zařazení majetku mezi dlouhodobý majetek, ponechá zoologická zahrada husy se změněným oceněním na účtu 139 Ostatní zásoby. Husy budou nadále zařazeny v oběžném majetku a nebude docházet k jejich odpisování.

8.9 Přecenění a přeúčtování 8 skupiny – osel domácí

Zoologická a botanická zahrada města Plzně chová na statku Lüftnerka 3 samice osla domácího. V současné době se ale všechny tři samice nacházejí v deponaci. Z tohoto důvodu je návštěvníci zoologické zahrady nemohou spatřit. Skupina oslů domácích jsou v nynějším zařazení do zásob oceněna částkou 100 Kč za jednoho jedince, tedy celkově částkou za skupinu 300 Kč. Tržní cena kobylky osla domácího byla odhadnuta ve výši 16 000 Kč, v počtu tří kusů budou osli oceněni ve výši 48 000 Kč.

Tržní ceny kobyl osla domácího byly získány na základě tržního porovnání. V době hledání tržního ocenění byla k dispozici pouze jedna nabídka se samicemi osla domácího. Cena byla tedy stanovena na základě této jedné konkrétní nabídky. Přehledné zpracování starého a nového ocenění kobyl oslů domácích lze nalézt v tabulce níže.

Tabulka 29 Ocenění 8 skupiny - osel domácí

Poddruh osla	Počet jedinců	Staré ocenění	Nové ocenění
osel domácí	3	300 Kč	48 000 Kč
Celkem	**3**	**300 Kč**	**48 000 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Skupina oslů domácích bude přeúčtována na účet 029 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Osel domácí se dožívá 25 let. Účtový předpis bude znázorněn v tabulce níže pro jednoho jedince osla domácího. Ostatní jedinci se budou přeúčtovávat stejným způsobem, rovněž částky zůstanou ponechány.

Tabulka 30 Přeúčtování oslů do DM

Pol.	Účetní případ	MD	DAL	Částka
1.	Vyřazení oslů ze zásob	401	139	100 Kč
2.	Přeúčtování oslů do DM	042	401	16 000 Kč
3.	Zařazení oslů do DM	029	042	16 000 Kč
4.	Odpis v 1. roce	551	089	640 Kč
5.	Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných předpisů	401	416	640 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

8.10 Vyhodnocení přecenění a přeúčtování zvířat ze statku Lüftnerka

Autorem vytvořené přecenění a v některých případech i přeúčtování vybraných zvířat nacházejících se v expozici statku Lüftnerka mělo vliv jak na samotné účty, což vedlo ke změně rozvahy, tak i na výkaz zisku a ztráty. Tři skupiny zvířat konkrétně koně, skot a osli byly jak přeceněny na tržní cenu, tak přeúčtovány do dlouhodobého majetku. U zbylých šesti skupin došlo pouze k přecenění na tržní cenu.

První skupinou jsou králíci. U králíků došlo k jejich přecenění na tržní hodnotu a zvýšení tak účtu 139 – Ostatní zásoby ve výši 2 770 Kč.

Druhou skupinou jsou koně domácí. Celková tržní hodnota koní je stanovena na 100 000 Kč, což je o 99 600 Kč víc, než v jaké byli koně původně vedeni v účetnictví. Účet 139 – Ostatní zásoby se sníží o hodnotu 400 Kč a účet 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek bude navýšen o částku 100 000 Kč. Přeřazením koní do dlouhodobého majetku bude mít vliv prostřednictvím odpisů na zvýšení nákladů a to ve výši 6 400 Kč ročně po dobu 25 let při zachování současného počtu koní.

Třetí skupinou jsou kozy domácí. Jejich přeceněním se zvýší účet 139 – Ostatní zásoby o 34 000 Kč.

Čtvrtou skupinu tvoří několik poddruhů ovcí domácích. Tržní hodnota ovcí byla stanovena na 53 100 Kč. O rozdíl mezi tržní hodnotou a současnou hodnotou v účetnictví bude navýšen účet 139 – Ostatní zásoby. Ostatní zásoby budou tedy zvýšeny o částku 50 800 Kč.

Pátou skupinu představuje tur domácí. Ostatní zásoby budou sníženy o částku 200 Kč a naopak účet 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek bude zvýšen o částku 50 000 Kč. Odpisy jsou ve výši 2 500 Kč. Dojde tedy ke zvýšení nákladů o 2 500 Kč ročně při nezměněném počtu skotu.

Šestou skupinou jsou prasata domácí. Tržní ocenění ve výši 60 000 Kč se projeví růstem hodnoty účtu 139 – Ostatní zásoby o částku 59 840 Kč.

Sedmou skupinou jsou brahmánky. Díky přecenění kura domácího dojde ke zvýšení hodnoty účtu 139 – Ostatní zásoby o 1 120 Kč.

Osmou skupinu tvoří poddruh husy domácí. Husy byly autorem oceněny tržní cenou ve výši 3 000 Kč. Dojde tedy ke zvýšení účtu 139 – Ostatní zásoby o částku 2 940 Kč

Devátou skupinu tvoří osel domácí. Tržní hodnota tří oslů byla stanovena autorem na 48 000 Kč. Touto částkou bude navýšen i účet 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Účet 139 - Ostatní zásoby bude přeúčtováním snížen o 300 Kč. Roční odpis a tudíž roční zvýšení nákladů je ve výši 1 920 Kč opět po dobu tří let při nezměněných podmínkách.

Z výše uvedeného textu vyplývá, že bude výrazně navýšen jak účet 139 – Ostatní zásoby, tak účet 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek. **Čím mají zvířata vyšší tržní cenu, tím vzniká významnější rozdíl v ocenění a výraznější změna hodnoty uvedené ve výkazech.**

Celkové změny rozvahy a výkazu zisku a ztráty budou uvedeny v tabulce níže. Změna bude provedena pro hodnoty výkazů za rok 2015, které jsou již k dispozici veřejnosti.

Tabulka 31 Změny Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty

Účet	Hodnoty Rozvahy (v Kč)		Hodnoty VZZ (v Kč)	
	Před změnou	Po změně	Před změnou	Po změně
029	0	198 000	-	-
139	7 685 867	7 836 437	-	-
551	-	-	8 963 955	8 974 775

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016 dle ZOO a BZ města Plzně (2016)

Nejvíce ovlivní rozvahu přeúčtování zvířat do dlouhodobého majetku prostřednictvím zvýšení účtu 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek o 198 tis. Kč a to i přes skutečnost, že ve výsledku došlo k přeúčtování pouze malého množství zvířat ze statku Lüftnerka. Účet 139 – Ostatní zásoby se zvýší přibližně o 151 tis. Kč, což v celkové hodnotě tohoto účtu nemá až tak velký význam. Nejmenší vliv bude mít přeúčtování zvířat z důvodu jejich nízkého počtu na velikost odpisů. Hodnota odpisů se zvýší v rámci celkové výše jen nepatrně.

Důvodem pro dané přecenění a přeúčtovávání je polemizování autora o možnosti získání věrnějšího a poctivějšího zobrazení skutečnosti. Zoologická a botanická zahrada města Plzně se řídí dle zákonů a vyhlášek, tudíž způsob účtování jaký provádí, je věrný a poctivý. Účetní jednotka se však může odchýlit od daných zákonů a vyhlášek, pokud si dokáže obhájit změny, které by podle ní vedly k věrnějšímu a poctivějšímu zobrazení jejího účetnictví. Autor práce provedl v této kapitole teoretický návrh, jakým způsobem by se mohla zoologická zahrada odchýlit.

Závěr

Účtování, oceňování a vykazování zvířat v zoologických zahradách je velmi specifickou záležitostí. Legislativně je podloženo jak v zákonech a vyhláškách pro podnikatele, tak i v zákonech a vyhláškách pro příspěvkové organizace. Velká většina zoologických zahrad a zoo-parků v České republice mají status příspěvkových organizací a to díky finanční náročnosti hospodaření zahrad. Peněžní prostředky pro svoji činnost získávají především od svých zřizovatelů a prostřednictvím dotací od Ministerstva životního prostředí a Fondů Evropské Unie. Finanční podporu od uvedených organizací získávají díky druhu činností, které provádějí. Cílem zahrad není primárně dosažení zisku, ale poskytnutí účinného výchovného programu pro děti i dospělé a být zároveň kulturně-společenským prvkem jejich života.

První část práce pojednává o právních, účetních a daňových náležitostech zoologických zahrad jako příspěvkových organizací. Zásadní informace získané z této části přinášejí zjištění, že ve většině případů je zřizovatelem zoologických zahrad v České republice krajské město, ve kterém nebo v blízkosti kterého se zahrada nachází. Zřizovatel přenáší na zahrady právo hospodařit s majetkem, ale vlastnické právo mu zůstává. Ústředním správním úřadem pro oblast provozování zoologických zahrad je Ministerstvo životního prostředí, které uděluje licence umožňující jejich činnost.

Následně práce představuje samotné oceňování, účtování a vykazování zvířat podle českých účetních předpisů. Jelikož mají zoologické zahrady stanovené své vlastní postupy, které jsou individuální a rozdílné u jednotlivých zahrad v České republice, je zpracována tato kapitola podle předpisů pro podnikatele. Samotné účtování, oceňování a vykazování zoologických zahrad je ukázáno v praktické části práce na příkladu Zoologické a botanické zahrady města Plzně. Zvířata mohou být oceněna buď pořizovací cenou v případě jejich nákupu, reprodukční pořizovací cenou při jejich bezplatném nabytí nebo vlastními náklady. Ocenění vlastními náklady je například u příchovků dáno i zákonem o účetnictví. Ocenění by však v případě pořízení mělo odpovídat tržní ceně biologického aktiva. V oblasti účtování jsou v práci představeny způsoby zaúčtování různých účetních případů spojených se zvířaty s poukázáním na změny s účinností od 1. ledna roku 2016. Změny proběhly u účetních operací zaměřujících se na pořízení zvířete vlastní činností, kdy se místo výnosových účtů

používají nákladové účty skupiny 58. Dále proběhly změny u účtování v případě získání zvířete jako daru, kdy místo účtu čtvrté účtové třídy se používá výnosový účet.

Kromě české účetní legislativy je v práci rozebráno účtování, oceňování a vykazování zvířat dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Zvláště podrobně je rozebrán standard IAS 41, týkající se zemědělství, a IFRS 13 zaobírající se reálnou hodnotou v případě ocenění zvířat. V práci je vysvětlena terminologie užívaná v IAS 41 a výsledky komparace české účetní legislativy a mezinárodních standardů finančního výkaznictví v odvětví hospodaření se zvířaty. Zpracovaná kapitola přináší výsledky, které poukazují na existenci rozdílů v v terminologii, předpisech, účtování, oceňování i vykazování zvířat. České účetní předpisy mají jak v terminologii, účtování, tak vykazování přesněji vymezené metody a požadavky, než mají IAS/IFRS. Při ocenění zvířat mezinárodní standardy požadují ocenění reálnou hodnotou, zatímco podle českých účetních předpisů jsou užívány historické ceny.

Po výše uvedeném srovnání práce popisuje metody a specifika účtování, oceňování a vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně. Zvláštností je skutečnost, že zvířata v zoologických zahradách bez ohledu na jejich ocenění a dobu životnosti jsou vždy považována za zásoby. Jejich vykazování v zásobách je však dáno legislativou. Významným druhým specifikem je ocenění zvířat ve fiktivních cenách, které jsou velmi nízké a nevypovídající o skutečné hodnotě zvířete. Tato rarita je dána povahou činnosti zoologických zahrad. Cílem zoologických zahrad není primárně tvorba hodnoty, ale poskytnutí informací a zážitku jejím návštěvníkům. Při nakládání se zvířaty zoologická zahrada nejméně používá běžný nákup a prodej. Ten není vzhledem k etickému smýšlení zahrad, které zakazuje obchodování s exotickými zvířaty, příliš častým řešením. Mnohem častěji zahrada používá deponace. Deponace je provozována zoologickými zahradami po celém světě, ale z důvodu zákazu darování zvířete Zoologickou a botanickou zahradou města Plzně druhé osobě, je tento způsob u ní rozšířenější než u jiných. V oblasti vykazování musí zahrada vytvářet běžné finanční výkazy, tedy rozvahu a výkaz zisku a ztráty, ale také velké množství nefinančních výkazů, ať již z důvodu ochrany zvířete nebo z důvodu členství v národních i mezinárodních organizacích.

V závěru práce je nastíněn teoretický návrh, který na základě polemiky autora o získání věrnějšího a poctivějšího zobrazení skutečnosti vede k přecenění a přeúčtování

hospodářských zvířat ze statku Lüftnerka ze zásob do dlouhodobého majetku. Z celkem devíti skupin zvířat jsou kvůli překročení hranice ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku přeúčtováni koně, skot a osli. Přeúčtování tvoří nejvýznamnější rozdíl změn v rozvaze, a to konkrétně zvýšení stavu na účtu 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek o 198 tis. Kč. Čím má zvíře vyšší tržní hodnotu, tím vzniká vyšší rozdíl mezi jeho skutečným oceněním a oceněním uvedeným v účetnictví.

Na základě rozhovoru s více ekonomy různých zoologických zahrad v České republice a této práce může autor konstatovat, že panuje v rámci účtování a oceňování zvířat v zoologických zahradách určitý zmatek a velká míra odlišností. Z tohoto důvodu by autor považoval za vhodné vytvořit pro problematiku řešenou v této práci jednotnou metodiku, která by byla zakotvena v české účetní a právní legislativě.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Účtový předpis pořízení DHM nákupem 26
Tabulka 2 Pořízení zvířete darováním od soukromého subjektu 27
Tabulka 3 Účtový předpis - Opravné položky 29
Tabulka 4 Vyřazení zvířete likvidací 29
Tabulka 5 Vyřazení zvířete z důvodů manka nebo škody 30
Tabulka 6 Darování zvířete druhé osobě 30
Tabulka 7 Pořízení zvířete vlastní činností do roku 2016 32
Tabulka 8 Zaúčtování vlastního odchovu zvířete 32
Tabulka 9 Opravné položky k zásobám 33
Tabulka 10 Vykázání účetních operací dle IAS/IFRS 39
Tabulka 11 Rozdíly mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS 45
Tabulka 12 Pořízení zvířete nákupem (ZOO a BZ Plzeň) 54
Tabulka 13 Narození příchovků (ZOO a BZ Plzeň) 55
Tabulka 14 Pořízení zvířete darováním (ZOO a BZ Plzeň) 55
Tabulka 15 Získání zvířat deponací (ZOO a BZ Plzeň) 56
Tabulka 16 Zvířata účtovaná jako materiál 57
Tabulka 17 Vyřazení zvířete prodejem 58
Tabulka 18 Vzor vykázání zvířete ve výroční zprávě 66
Tabulka 19 Ocenění 1 skupiny - králík domácí 69
Tabulka 20 Ocenění 2 skupiny - kůň domácí 70
Tabulka 21 Přeúčtování koní do DM 71
Tabulka 22 Ocenění 3 skupiny - koza domácí 72
Tabulka 23 Ocenění 4 skupiny - ovce domácí 73
Tabulka 24 Ocenění 5 skupiny - tur domácí 74
Tabulka 25 Přeúčtování skotu do DM 75
Tabulka 26 Ocenění 6 skupiny - prase domácí 76
Tabulka 27 Ocenění 7 skupiny - kur domácí 76
Tabulka 28 Ocenění 7 skupiny - husa domácí 77
Tabulka 29 Ocenění 8 skupiny - osel domácí 78
Tabulka 30 Přeúčtování oslů do DM 79
Tabulka 31 Změny Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty 80

Seznam obrázků

Obrázek 1 Přehled vybrané účetní legislativy pro příspěvkové organizace 16
Obrázek 2 Schématické znázornění charakteristik a možného zařazení zvířat do DM a OA 19
Obrázek 3 Možné způsoby ocenění zvířat 25
Obrázek 5 Kroky ke stanovení reálné hodnoty 41
Obrázek 6 Hodnota zvířat ZOO a BZ města Plzně v letech 2011 až 2015 62
Obrázek 7 Náklady na krmiva a stelivo 62
Obrázek 8 Tržby za prodej zvířat 63

Seznam zkratek

AEECL – Association Européenne pour I´Étude et la Conservation des Lémuriens

BGCI – Botanic Gardens Conservation International

CITES - Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora

ČÚS – český účetní standard

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

EEP – European Endangered Species Programmes

ESB – Europen Studbook

FIFO – First in first out („První dovnitř, první ven“)

IAS – Mezinárodní účetní standardy

IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

ISB – International Studbook

ISIS – International Species Information System

IUCN – International Union for Conservation of the Nature

MŽP – Ministerstvo životního prosředí

OA – Oběžná aktiva

PAP – Pomocný analytický přehled

SSSC – Survival Species Commission

UCSZOO – Unie českých a slovenských zoologických zahrad

WAZA – World Association of Zoos and Aquariums

ZGAP – Zoologische Gesellschaft für Arten- und Populationsschutz

ZIMS – Zoological Information Management System

ZOO – Zoologická zahrada

Seznam použité tištěné literatury

Autorský kolektiv. (2015). *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Brychta, I., Pilařová, I., Strouhal, J., Vychopeň, J. *Meritum Daň z příjmu 2015*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Deloitte Česká republika. Účetní zpravodaj březen, květen 2015. Praha: Delloite Advisory, s. r. o.

Dušek, J., Sedláček, J. (2015). *Daňová evidence podnikatelů 2015*. Praha: GRADA Publishing, a.s.

Dvořáková, D. (2011). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a. s.

Dvořáková, D. (2012). *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Dvořáková, D. – Účetnictví, daně a právo v zemědělství, č. 2/2009 (2009). *Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků.* Ostrava:
Nakladatelství Sagit, a. s.

Hinke, J. (2013). *IAS/IFRS a vykázání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, s. r. o.

Christian, D., Lüdenbach, N. (2013) *IFRS Essentials*. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd

Janoušková, M., Šrámková, A. (2015). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. Praha: Institut certifikovaných účetních, a. s.

Klika, I. (2005). *Lidé a zvířata, historie vzniku a významu zoologických zahrad*. Zlín: FOTO ART – Ateliér Regulus a ZOO a zámek Zlín – Lešná, p.o.

Morávek, Z., Mockovičová, A, Prokůpková, D. (2011). *Meritum Příspěvkové organizace 2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Morávek, Z., Prokůpková, D. (2015). *Příspěvkové organizace 2015. 2. aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

PricewaterhouseCoopers (2009). *A practical guide to accounting for agricultural assets*. Dublin: Stationery Office Dublin

Skálová, J. (2015). *Podvojné účetnictví 2015*. Praha: Grada Publishing, a. s.

Strouhal, J. (2013). *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Zoologická a botanická zahrada města Plzně (2015). *Výroční zpráva 2014*. Plzeň: Zoologická a botanická zahrada města Plzně

Seznam použitých elektronických zdrojů

CITES. *What is CITES?* Cit. 04.03.2016, dostupné z: https://cites.org/eng/disc/what.php

Česká inspekce životního prostředí. *CITES, Kontrola a možné sankce*. Cit. 04.03.2016, dostupné z: http://www.cizp.cz/CITES/Kontrola-a-mozne-sankce

ČÚS pro podnikatele č. 005 Opravné položky. Cit. 07.02.2016, dostupné z: http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/005.aspx

European Association of Zoos and Aquaria. *TAGs and Breeding programmes*. Cit. 20.02.2016, dostupné z: http://www.eaza.net/conservation/programmes/

Hinke, J., Plachá, D., Hrdý, M. *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle právních předpisů ČR.* Cit. 08.03.2016, dostupné z: www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=244.pdf

IFRS Foundation. *International Accounting Standard 41, Agriculture*. Cit. 12.02.2016, dostupné po registraci z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas

IFRS Foundation. *International Financial Reporting Standard 13, Fair Value*. Cit. 12.03.2016, dostupné po registraci z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas

International Species Information System. ZIMS, Next generation software. Cit. 07.03.2016, dostupné z: http://www2.isis.org/products/Pages/default.aspx

Ministerstvo životního prostředí České Republiky. *Zoologické zahrady*. Cit. 13.02.2016, dostupné z: http://www.mzp.cz/cz/zoologicke_zahrady

Ministerstvo financí České Republiky. *Vyhláška pro rok 2016 – pro účetnictví státu*. Cit. 31.01.2015, dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa--vyhlasky/2016/vyhlasky-pro-rok-2016--pro-ucetnictvi-st-23656

Ministerstvo financí České Republiky. *PAP metodická podpora*. Cit. 09.02.2016, dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pomocny-analyticky-prehled/pap-metodicka-podpora

Ministerstvo životního prostředí. *CITES*. Cit. 04.03.2016, dostupné z: http://www.mzp.cz/cz/cites_obchod_ohrozenymi_druhy

Nařízení vlády č. 17/2004 Sb. o pravidlech pro poskytování dotací provozovatelům zoologických zahrad. Cit. 13.02.2016, dostupné z: https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon

Nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb. Cit: 30.03.2016, dostupné z: http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcansky-zakonik/

Státní veterinární správa. *Chov zvířat vyžadující zvláštní péči*. Cit. 26.02.2016, dostupné z: http://eagri.cz/public/web/svs/portal/pohoda-zvirat-welfare/chov-zvirat-vyzadujici-zvlastni-peci/UCSZOO. *Unie českých a slovenských zoologických zahrad*. Cit. 31.01.2016, dostupné z: http://www.zoo.cz/

World Association of Zoos and Aquariums. *International Studbooks.* Cit. 20.02.2016, dostupné z: http://www.waza.org/en/site/conservation/international-studbooks

Zákon č. 162/2003 Sb. o zoologických zahradách. Cit. 13.02.2016, dostupné z: https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon

Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Cit. 31.01.2016, dostupné z: https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, §28. Cit. 31.01.2016, dostupné z: http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast4.aspx

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Cit. 01.02.2016, dostupné z: http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast3.aspx#par34

Zoologická a botanická zahrada města Plzně. *Účetní výkazy za rok 2011 až 2015*. Cit. 02.03.2016, dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=173505

Seznam příloh

Příloha 1 Vybrané účty ze směrné účtové osnovy pro příspěvkové organizace..... 94
Příloha 2 Účetní výkazy za rok 2015…….97

Abstrakt

ŠMÍD, Radek. *Účtování, oceňování a vykazování zvířat v zoologické zahradě v komparaci s mezinárodními standardy finančního výkaznictví.* Plzeň, 2016. 91 str. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: biologická aktiva, zoologická zahrada, příspěvková organizace

Předložená práce je zaměřena na problematiku účtování, oceňování a vykazování zvířat jak dle české účetní legislativy, tak mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Po analyzování zmíněných systémů byla provedena jejich komparace a uvedení zjištěných výsledků shodných a rozdílných prvků účetních systémů v oblasti zvířat. Následně byly popsány metody účtování, oceňování a vykazování zvířat v Zoologické a botanické zahradě města Plzně. Na závěr práce byla vytvořena případová studie, ve které autor přeceňuje a přeúčtovává hospodářská zvířata ze statku Lüftnerka z oběžných aktiv do dlouhodobého majetku.

Abstract

ŠMÍD, Radek. *Accounting, Valuation and Reporting of Animals in the ZOO in Comparison with International Financial Reporting Standards.* Plzeň, 2016. 91 p. Master´s thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: biological assets, zoological garden, net profit organisation

The presented thesis is focused on the issues of accounting, valuation and reporting of animals, both by the Czech legislation and international financial reporting standards. The comparison was implemented after analyzing those systems and the results of identical and different elements of accounting systems in the field of animal welfare were put. In consequence the thesis discusses the methods of accounting, valuation and reporting of animals in the ZOO and the Botanical Garden of the city Pilsen. At the conclusion of the thesis was created a case study in which the author overrated and changed the bookkeeping livestock from the farm Lüftnerka from the current assets to the fixed assets.

Směrná účtová osnova pro příspěvkové organizace od 1. 1. 2014

Příloha 1 Vybrané účty ze směrné účtové osnovy pro příspěvkové organizace

Vybrané účty, které v práci byly použity nebo by mohly souviset s hospodařením zvířat:

029 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

036 Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

089 Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

111 Pořízení materiálu

112 Materiál na skladě

119 Materiál na cestě

121 Nedokončená výroba

123 Výrobky

131 Pořízení zboží

132 Zboží na skladě

138 Zboží na cestě

139 Ostatní zásoby

167 Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

181 Opravné položky k materiálu

182 Opravné položky k nedokončené výrobě

184 Opravné položky k výrobkům

185 Opravné položky ke zboží

186 Opravné položky k ostatním zásobám

241 Běžný účet

261 Pokladna

262 Peníze na cestě

311 Odběratelé

314 Krátkodobé poskytnuté zálohy

321 Dodavatelé

324 Krátkodobé přijaté zálohy

342 Jiné přímé daně

344 Jiné daně a poplatky

381 Náklady příštích období

383 Výdaje příštích období

384 Výnosy příštích období

385 Příjmy příštích období

388 Dohadné účty aktivní

389 Dohadné účty pasivní

395 Vnitřní zúčtování

396 Spojovací účet při sdružení

401 Jmění účetní jednotky

403 Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

405 Kursové rozdíly

406 Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody

407 Jiné oceňovací rozdíly

408 Opravy minulých období

501 Spotřeba materiálu

504 Prodané zboží

506 Aktivace dlouhodobého majetku

507 Aktivace oběžného majetku

508 Změna stavu zásob vlastní výroby

543 Dary a jiná bezúplatná plnění

544 Prodaný materiál

547 Manka a škody

551 Odpisy dlouhodobého majetku

553 Prodaný dlouhodobý hmotný majetek

555 Tvorba a zúčtování rezerv

556 Tvorba a zúčtování opravných položek

564 Náklady z přecenění reálnou hodnotou

601 Výnosy z prodeje vlastních výrobků

602 Výnosy z prodeje služeb

604 Výnosy z prodaného zboží

644 Výnosy z prodeje materiálu

646 Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků

903 Ostatní majetek

Účetní výkazy za rok 2015

Příloha 2 Účetní výkazy

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Rozvaha

PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Název: **Zoologická a botanická zahrada města Plzně příspěvková organizace, Zoologická a botanická zahrada měs**
Sídlo: Pod Vinicemi 9, Plzeň, 301 16, Česká republika
Právní forma: příspěvková organizace
IČ: **00377015**
Předmět činnosti: Chov zvířat

sestavená k 31.12.2015
(v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)
okamžik sestavení: 16.11.2015

			1	2	3	4
Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	ÚČETNÍ OBDOBÍ			
			BĚŽNÉ			MINULÉ
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
AKTIVA	AKTIVA CELKEM		**638 712 221,92**	**130 176 216,95**	**508 536 004,97**	**479 073 020,71**
A.	Stálá aktiva		**613 442 029,71**	**130 100 747,95**	**483 341 281,76**	**450 030 923,11**
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		**850 149,84**	**685 007,54**	**165 142,30**	**173 230,30**
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012				
2.	Software	013	**372 414,30**	**209 372,00**	**163 042,30**	**173 230,30**
3.	Ocenitelná práva	014				
4.	Povolenky na emise a preferenční limity	015				
5.	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018	**475 635,54**	**475 635,54**		
6.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	**2 100,00**		**2 100,00**	
8.	Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehr	044				
9.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051				
10.	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji	035				
II.	Dlouhodobý hmotný majetek		**612 591 879,87**	**129 415 740,41**	**483 176 139,46**	**449 857 692,81**
1.	Pozemky	031	**36 759 807,66**		**36 759 807,66**	**36 759 807,66**
2.	Kulturní předměty	032	**1 209 751,72**		**1 209 751,72**	**1 131 147,70**
3.	Stavby	021	**511 425 644,35**	**83 523 935,62**	**427 901 708,73**	**399 032 211,60**
4.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitýc	022	**37 819 120,37**	**23 679 663,47**	**14 139 456,90**	**9 847 478,18**
5.	Pěstitelské celky trvalých porostů	025				
6.	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028	**22 212 141,32**	**22 212 141,32**		
7.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	029				
8.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042	**3 165 414,45**		**3 165 414,45**	**3 087 047,67**
9.	Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmo	045				
10.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052				
11.	Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji	036				
III.	Dlouhodobý finanční majetek					
1.	Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	061				
2.	Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	062				
3.	Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	063				
5.	Terminované vklady dlouhodobé	068				
6.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	069				
IV.	Dlouhodobé pohledávky					
1.	Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	462				
2.	Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů	464				
3.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	465				
5.	Ostatní dlouhodobé pohledávky	469				
6.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery	471				
7.	Zprostředkování dlouhodobých transferů	475				
B.	Oběžná aktiva		**25 270 192,21**	**75 469,00**	**25 194 723,21**	**29 042 097,60**
I.	Zásoby		**10 496 862,15**		**10 496 862,15**	**10 034 553,67**
1.	Pořízení materiálu	111				
2.	Materiál na skladě	112	**1 781 601,77**		**1 781 601,77**	**1 814 878,82**
3.	Materiál na cestě	119				
4.	Nedokončená výroba	121				
5.	Polotovary vlastní výroby	122				
6.	Výrobky	123				
7.	Pořízení zboží	131				
8.	Zboží na skladě	132	**1 029 393,19**		**1 029 393,19**	**1 202 329,75**

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	1	2	3	4
			ÚČETNÍ OBDOBÍ			
			BĚŽNÉ			MINULÉ
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
9.	Zboží na cestě	138				
10.	Ostatní zásoby	139	**7 685 867,19**		**7 685 867,19**	**7 017 345,10**
II.	Krátkodobé pohledávky		**2 139 943,72**	**75 469,00**	**2 064 474,72**	**3 152 350,46**
1.	Odběratelé	311	**663 507,00**	**75 469,00**	**588 038,00**	**1 394 548,30**
4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314	**607 217,24**		**607 217,24**	**489 365,61**
5.	Jiné pohledávky z hlavní činnosti	315				
6.	Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé	316				
9.	Pohledávky za zaměstnanci	335	**-17 054,39**		**-17 054,39**	**20 724,84**
10.	Sociální zabezpečení	336				
11.	Zdravotní pojištění	337				
12.	Důchodové spoření	338				
13.	Daň z příjmů	341	**22 290,00**		**22 290,00**	**35 200,00**
14.	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	342				
15.	Daň z přidané hodnoty	343	**17 510,81**		**17 510,81**	
16.	Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce	344				
17.	Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi	346				
18.	Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi	348				
27.	Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery	373				
28.	Zprostředkování krátkodobých transferů	375				
29.	Náklady příštích období	381	**373 421,04**		**373 421,04**	**368 505,04**
30.	Příjmy příštích období	385	**158 452,02**		**158 452,02**	**230 391,00**
31.	Dohadné účty aktivní	388	**250 000,00**		**250 000,00**	**563 745,29**
32.	Ostatní krátkodobé pohledávky	377	**64 600,00**		**64 600,00**	**49 870,38**
III.	Krátkodobý finanční majetek		**12 633 386,34**		**12 633 386,34**	**15 855 193,47**
1.	Majetkové cenné papíry k obchodování	251				
2.	Dluhové cenné papíry k obchodování	253				
3.	Jiné cenné papíry	256				
4.	Termínované vklady krátkodobé	244				
5.	Jiné běžné účty	245				
9.	Běžný účet	241	**11 593 373,26**		**11 593 373,26**	**15 028 881,41**
10.	Běžný účet FKSP	243	**124 791,20**		**124 791,20**	**143 487,58**
15.	Ceniny	263	**1 785,00**		**1 785,00**	**1 050,00**
16.	Peníze na cestě	262				
17.	Pokladna	261	**913 436,88**		**913 436,88**	**681 774,48**

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	1 ÚČETNÍ OBDOBÍ BĚŽNÉ	2 ÚČETNÍ OBDOBÍ MINULÉ
PASIVA	PASIVA CELKEM		508 536 004,97	479 073 020,71
C.	Vlastní kapitál		500 521 212,15	467 223 438,99
I.	Jmění účetní jednotky a upravující položky		490 887 796,59	458 073 334,50
1.	Jmění účetní jednotky	401	318 774 938,84	303 029 997,90
3.	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	403	166 227 308,09	148 324 631,39
4.	Kurzové rozdíly	405		
5.	Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody	406	6 718 705,21	6 718 705,21
6.	Jiné oceňovací rozdíly	407		
7.	Opravy předcházejících účetních období	408	-833 155,55	
II.	Fondy účetní jednotky		9 155 060,58	8 058 465,86
1.	Fond odměn	411	1 326 654,44	526 654,44
2.	Fond kulturních a sociálních potřeb	412	190 343,27	216 468,23
3.	Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	413	291 638,63	
4.	Rezervní fond z ostatních titulů	414	2 637 800,05	1 801 354,46
5.	Fond reprodukce majetku, investiční fond	416	4 708 624,19	5 513 988,73
III.	Výsledek hospodaření		478 354,98	1 091 638,63
1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období		478 354,98	1 091 638,63
2.	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	431		
3.	Výsledek hospodaření předcházejících účetních období	432		
D.	Cizí zdroje		8 014 792,82	11 849 581,72
I.	Rezervy			
1.	Rezervy	441		
II.	Dlouhodobé závazky			
1.	Dlouhodobé úvěry	451		
2.	Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	452		
4.	Dlouhodobé přijaté zálohy	455		
7.	Ostatní dlouhodobé závazky	459		
8.	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	472		
9.	Zprostředkování dlouhodobých transferů	475		
III.	Krátkodobé závazky		8 014 792,82	11 849 581,72
1.	Krátkodobé úvěry	281		
4.	Jiné krátkodobé půjčky	289		
5.	Dodavatelé	321	2 417 222,33	4 595 381,81
7.	Krátkodobé přijaté zálohy	324	3 200,00	7 100,00
9.	Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé	326		
10.	Zaměstnanci	331	2 567 674,00	2 657 690,00
11.	Jiné závazky vůči zaměstnancům	333	13 600,00	14 400,00
12.	Sociální zabezpečení	336	1 047 334,00	1 094 930,00
13.	Zdravotní pojištění	337	449 488,00	469 910,00
14.	Důchodové spoření	338	2 280,00	2 395,00
15.	Daň z příjmů	341		
16.	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	342	357 420,00	384 742,00
17.	Daň z přidané hodnoty	343		765 790,09
18.	Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce	345	2 294,00	3 161,00
19.	Závazky k vybraným ústředním vládním institucím	347		
20.	Závazky k vybraným místním vládním institucím	349		841 735,00
32.	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery	374		
33.	Zprostředkování krátkodobých transferů	375		
34.	Výdaje příštích období	383	466 836,89	557 939,82
35.	Výnosy příštích období	384	104 462,00	6 510,00
36.	Dohadné účty pasivní	389	167 100,00	223 100,00
37.	Ostatní krátkodobé závazky	378	415 881,60	224 797,00

Podpisový záznam:
Ing. TRÁVNÍČEK Jiří

Zoologická a botanická zahrada města Plzně
příspěvková organizace
Pod Vinicemi 9, 301 00 Plzeň - CZ
IČO:00377015, DIČ: CZ00377015

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Výkaz zisku a ztráty

PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Název: **Zoologická a botanická zahrada města Plzně příspěvková organizace, Zoologická a botanická zahrada měs**
Sídlo: Pod Vinicemi 9, Plzeň, 301 16, Česká republika
Právní forma: příspěvková organizace
IČ: **00377015**
Předmět činnosti: Chov zvířat

sestavený k 31.12.2015
(v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)
okamžik sestavení: 31.12.2015

			1	2	3	4
Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	ÚČETNÍ OBDOBÍ			
			BĚŽNÉ		MINULÉ	
			Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
A.	NÁKLADY CELKEM		103 538 563,57	9 119 153,48	105 061 603,05	8 919 191,01
I.	Náklady z činnosti		103 509 737,16	8 595 133,48	104 993 085,02	8 254 191,01
1.	Spotřeba materiálu	501	18 007 364,00	93 522,49	18 053 108,47	137 043,03
2.	Spotřeba energie	502	7 493 865,28	766 891,86	7 066 883,22	788 867,17
3.	Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek	503				
4.	Prodané zboží	504	326 250,00	2 669 588,21		2 661 931,04
5.	Aktivace dlouhodobého majetku	506	-75 533,44		-10 231,00	
6.	Aktivace oběžného majetku	507	-441 453,40		-488 051,80	
7.	Změna stavu zásob vlastní výroby	508	395 285,97		443 560,31	
8.	Opravy a udržování	511	8 952 589,63	231 059,82	10 583 233,34	105 232,49
9.	Cestovné	512	638 088,60		623 818,70	
10.	Náklady na reprezentaci	513	163 353,87		126 628,54	13 600,00
11.	Aktivace vnitroorganizačních služeb	516				
12.	Ostatní služby	518	10 189 029,78	488 995,14	12 033 088,39	736 023,35
13.	Mzdové náklady	521	32 278 595,00	2 925 947,00	32 966 433,81	2 781 120,19
14.	Zákonné sociální pojištění	524	10 671 630,91	954 967,09	10 939 439,19	929 030,81
15.	Jiné sociální pojištění	525	181 524,49	15 434,51	43 059,73	10 006,27
16.	Zákonné sociální náklady	527	1 153 661,81	59 915,53	1 245 726,28	62 591,22
17.	Jiné sociální náklady	528			11 838,40	241,60
18.	Daň silniční	531		31 185,00	24 952,00	
19.	Daň z nemovitostí	532				
20.	Jiné daně a poplatky	538	44 578,06		20 844,49	
22.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	541				
23.	Jiné pokuty a penále	542	482,00		-311,00	
24.	Dary a jiná bezúplatná předání	543				
25.	Prodaný materiál	544		4 221,96	1 599,37	
26.	Manka a škody	547				
27.	Tvorba fondů	548				
28.	Odpisy dlouhodobého majetku	551	8 963 955,30		7 679 762,13	
29.	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	552				
30.	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	553				
31.	Prodané pozemky	554				
32.	Tvorba a zúčtování rezerv	555				
33.	Tvorba a zúčtování opravných položek	556	-21 127,00		-4 062,70	
34.	Náklady z vyřazených pohledávek	557				
35.	Náklady z drobného dlouhodobého majetku	558	1 742 925,81	59 721,79	864 085,22	14 890,08
36.	Ostatní náklady z činnosti	549	2 844 670,49	293 683,08	2 767 679,93	13 613,76
II.	Finanční náklady		24 527,20		30 718,85	
1.	Prodané cenné papíry a podíly	561				
2.	Úroky	562				
3.	Kurzové ztráty	563	24 527,20		30 718,85	
4.	Náklady z přecenění reálnou hodnotou	564				
5.	Ostatní finanční náklady	569				
III.	Náklady na transfery					
1.	Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery	571				
2.	Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery	572				
V.	Daň z příjmů		4 299,21	524 020,00	37 799,18	665 000,00
1.	Daň z příjmů	591	4 299,21	524 020,00	37 799,18	665 000,00

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	1	2	3	4
			ÚČETNÍ OBDOBÍ			
			BĚŽNÉ		MINULÉ	
			Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
2.	Dodatečné odvody daně z příjmů	595				
B.	VÝNOSY CELKEM		99 696 375,71	13 439 696,32	101 437 046,77	13 635 385,92
I.	Výnosy z činnosti		34 497 704,58	13 439 696,32	36 036 115,76	13 635 385,92
1.	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	601				
2.	Výnosy z prodeje služeb	602	32 609 267,35	4 558 936,72	32 098 592,23	5 534 116,73
3.	Výnosy z pronájmu	603		2 661 981,10	308,00	3 025 903,89
4.	Výnosy z prodaného zboží	604	370 120,27	4 185 142,99		4 136 889,57
8.	Jiné výnosy z vlastních výkonů	609				
9.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	641				
10.	Jiné pokuty a penále	642				
11.	Výnosy z vyřazených pohledávek	643				
12.	Výnosy z prodeje materiálu	644	80 285,00	948 281,15	375 995,29	13 701,00
13.	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	645				
14.	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě po	646				
15.	Výnosy z prodeje pozemků	647				
16.	Čerpání fondů	648			1 954 970,35	
17.	Ostatní výnosy z činnosti	649	1 438 031,96	1 085 354,36	1 606 249,89	924 774,73
II.	Finanční výnosy		10 649,72		60 836,64	
1.	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	661				
2.	Úroky	662	10 084,24		37 591,20	
3.	Kurzové zisky	663	565,48		23 245,44	
4.	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	664				
6.	Ostatní finanční výnosy	669				
IV.	Výnosy z transferů		65 188 021,41		65 340 094,37	
1.	Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů	671				
2.	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	672	65 188 021,41		65 340 094,37	
C.	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ					
1.	Výsledek hospodaření před zdaněním	-	-3 837 888,65	4 844 562,84	-3 586 757,10	5 381 194,91
2.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-	-3 842 187,86	4 320 542,84	-3 624 556,28	4 716 194,91

Podpisový záznam:
Ing. TRÁVNÍČEK Jiří

Zoologická a botanická zahrada města Plzně 8
příspěvková organizace
Pod Vinicemi 9, 301 00 Plzeň - CZ
IČO:00377015, DIČ: CZ00377015