

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Principy účetnictví v zemědělství dle Českých účetních  
standardů a IFRS**

**Lucie Michálková**

© 2016 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Lucie Michálková

Podnikání a administrativa

Název práce

**Principy účetnictví v zemědělství dle Českých účetních standardů a IFRS**

Název anglicky

**Accounting According to Czech Accounting Standards and IFRS in Agriculture**

---

### Cíle práce

Cílem práce je porovnání postupů Českých účetních standardů a mezinárodních standardů IFRS v oblasti zemědělství, jak z teoretického pohledu, tak i na konkrétních účetních případech.

### Metodika

K naplnění cíle práce bude použita metoda kompilace k prostudování odborných zdrojů, zákonů a vyhlášek. Následně pomocí analýzy, syntézy a komparace zjištěných informací budou zpracovány teoretická východiska práce. Získané teoretické znalosti posléze budou aplikovány na konkrétních účetních případech.

## **Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

## **Klíčová slova**

Biologická aktiva, ČÚS, oceňování, účetnictví, zemědělství, IFRS.

---

## **Doporučené zdroje informací**

BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ;. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 153 s. ISBN 978-807-3579-616

KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, ix, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.

NEPLECHOVÁ, Marta. Účetnictví zemědělského podniku. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2007, 175 s. ISBN 978-80-7263-393-7.

Účetnictví: daně a právo v zemědělství : odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství. ISBN 1212-9453.

VALDER, Antonín. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-807-3573-881

---

## **Předběžný termín obhajoby**

2015/16 LS – PEF

## **Vedoucí práce**

Ing. Ivana Kuchařová

## **Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2015

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 23. 03. 2016

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Principy účetnictví v zemědělství dle Českých účetních standardů a IFRS" jsem vypracovala samostatně pod Ing. Ivany Kuchařové a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2016

---

### Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové za odbornou pomoc, trpělivost, věnovaný čas, cenné rady a připomínky poskytnuté při vedení mé diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat jednateři společnosti Zemědělská farma Bílek Budihostice, s. r. o. Ing. Josefu Bílkovi za ochotu a spolupráci při získávání podkladů pro tuto diplomovou práci.

# Principy účetnictví v zemědělství dle Českých účetních standardů a IFRS

---

## Accounting According to Czech Accounting Standards and IFRS in Agriculture

### **Souhrn**

Tato diplomová práce na téma Principy účetnictví v zemědělství dle ČÚS a IFRS se zabývá porovnáním účtování dle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Teoretická východiska se zabývají zemědělstvím podle pravidel České republiky. Posléze je popsána úprava dle standardu IAS 41 – Zemědělství. V praktické části je tento standard aplikován na vybraném podniku. Nejdříve je charakterizován podnik. Poté jsou dle standardu definovány biologická aktiva a zemědělská produkce, klasifikace biologických aktiv a přecenění na reálnou hodnotu, neboli fair value. V diskuzi jsou popsány změny související s aplikací tohoto standardu. Nakonec jsou shrnuty rozdíly mezi těmito účetními úpravami ve vedení účetnictví.

### **Summary**

This diploma thesis Accounting According to Czech Accounting Standards and IFRS in Agriculture presents a comparison of accounting according to Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. Theoretical solutions addressing agriculture under the rules of the Czech Republic. Later it described treatment under IAS 41 - Agriculture. The practical part of this standard is applied to the selected company. First is characterized company. Then they defined biological assets and agricultural production, classification of biological assets and valuation at fair value. The discussion describes changes related to the application of this standard. Finally they summarize the differences between the accounting adjustments.

**Klíčová slova:** biologická aktiva, Český účetní standard, reálná hodnota, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetnictví, zemědělství

**Keywords:** biological assets, Czech accounting standard, fair value, International Financial Reporting Standards, accounting, agriculture

# Obsah

1 Úvod .....	9
2 Cíl práce a metodika .....	10
3 Teoretická východiska .....	12
3. 1 Specifika zemědělské činnosti .....	12
3. 2 Rostlinná výroba .....	14
3. 2. 1 Rostlinná výroba v dlouhodobém majetku .....	15
3. 2. 2 Rostlinná výroba v oběžném majetku .....	19
3. 3 Živočišná výroba .....	23
3. 3. 1 Zvířata v oběžném majetku .....	23
3. 3. 2 Zvířata v dlouhodobém majetku .....	28
3. 4 Mezinárodní účetní standardy IAS 41 - Zemědělství .....	33
3. 4. 1 Rozsah působnosti IAS 41 – Zemědělství .....	33
3. 4. 2 Základní definice dle mezinárodního účetního standardu .....	34
3. 4. 3 Oceňování .....	35
3. 4. 4 Stanovení reálné hodnoty .....	36
3. 4. 5 Dopad ocenění reálnou hodnotou – zisky/ztráty .....	37
3. 4. 6 Státní dotace .....	38
3. 4. 7 Vykazování a zveřejnění .....	38
4 Vlastní práce .....	41
4. 1 Charakteristika podniku .....	41
4. 1. 1 Ekonomická situace podniku .....	43
4. 1. 2 Dlouhodobý majetek .....	46
4. 1. 3 Krátkodobý majetek .....	49
4. 3 Účetnictví podniku dle IAS 41 – Zemědělství .....	53
4. 3. 1 Vymezení biologických aktiv a zemědělské produkce v podniku .....	53
4. 3. 2 Klasifikace biologických aktiv .....	53
4. 3. 3 Přecenění na fair value .....	55
5 Diskuze .....	70
5. 1 Zjištěné rozdíly z přecenění .....	70
5. 2 Zhodnocení vzniklých změn z přechodu na IAS 41 - Zemědělství .....	72



5. 2. 1 Změny související s přeceněním biologických aktiv .....	72
5. 2. 2 Změny přidružené při použití IAS 41 - Zemědělství .....	73
5. 2. 3 Výhody a nevýhody vyplívající z aplikace standardu IAS 41 - Zemědělství ..	74
6 Závěr .....	76
Literatura.....	79
Seznam tabulek .....	82
Seznam grafů .....	82
Seznam schémat .....	82
Seznam příloh .....	83

# 1 Úvod

Zemědělství je v mnoha ohledech velmi specifickou oblastí výroby. Užitek, který zemědělská výroba přináší, vyplývá ze schopnosti přeměny biologického aktiva, což je schopnost rostlin a zvířat růst, rozmnožovat se, plodit a zvyšovat své kvalitativní vlastnosti. Tyto přirozené biologické přeměny jsou člověkem velice těžko ovlivnitelné. Tyto biologické přeměny se v účetnictví obtížněji zachycují.

V České republice bychom nenašli žádnou právní úpravu účetnictví, která by se zabývala zemědělstvím jako takovým. Jelikož České účetní standardy neobsahují žádný předpis, který by se zabýval pouze zemědělskou výrobou. Zemědělské podniky tedy vycházejí ze základních právních předpisů upravující účetnictví.

Z důvodu globalizace a nutnosti účetnictví disponovat takovými informacemi, kterým budou rozumět i zahraniční investoři, se mezinárodní organizace začínaly zabývat možností sjednocení rozdílných účetních systémů jednotlivých zemí a odstranění nesrovnalostí účetních dat, jenž mohou vzniknout různými právními, ekonomickými a historickými vlivy jednotlivých zemí. Sjednocením rozdílných účetních systémů, tedy Mezinárodní harmonizací účetnictví, se zabývá Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standard Committee), který vytváří Mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS a Výbor pro standardy finančního účetnictví (FASB – Financial Accounting Standards Board), jenž vytváří Americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy se v roce 1994 rozhodl vytvořit standard, který by se věnoval pouze problematice zemědělství. IASC tuto otázku řešil dlouho a rozhodnutí předcházela řada diskuzí, zda je vůbec nutné zemědělskou činnost regulovat. Na základě těchto diskuzí vyšel roku 2000 standard IAS 41 – Zemědělství s platností pro účetní období začínající 1. 1. 2013.

## 2 Cíl práce a metodika

Cílem práce je porovnání postupů v zemědělství z teoretického hlediska a posléze na konkrétních účetních případech dle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů IFRS.

Teoretická východiska jsou vypracována na základě kompilace prostudované odborné literatury a s tím související prostudování právních předpisů České republiky a Evropské unie. Pomocí analýzy a syntézy jsou zpracována teoretická východiska.

Teoretická východiska se zabývají vymezením zemědělské činnosti dle české právní úpravy a určení specifik této činnosti. Následně je klasifikována rostlinná a živočišná výroba. Jsou zde popsány jednotlivé aktiva řadící se do dlouhodobých a krátkodobých aktiv, postup jejich ocenění, postup účtování a u dlouhodobého majetku způsob jejich odpisování. Nakonec se teoretická východiska zabývají právní úpravou zemědělské činnosti dle IFRS. Je zde přiblížen účetní standard IAS 41 – Zemědělství, vymezení rozsahu, definice základních pojmů, oceňování reálnou hodnotou, dopady ocenění, státní dotace a vykazování.

V praktické části práce jsou využity poznatky z teoretické části, které jsou aplikovány na společnosti ABC. V první řadě se seznámíme s podnikem ABC, na kterém bude ukázána aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství. Jsou zde uvedeny základní údaje o společnosti, předmět podnikání, vedení účetnictví a zhodnocení ekonomické situace podniku. Další položkou je skladba a pořízení dlouhodobého a krátkodobého majetku a ukázka některých účetních případů typických pro zemědělskou činnost. V aplikaci IAS 41 je postupováno dle změní tohoto standardu. Za prvé jsou vymezena biologická aktiva a zemědělská produkce. Následuje klasifikace biologických aktiv a na to navazuje přecenění pomocí fair value (reálné hodnoty). Posledním krokem je zaúčtování zjištěného přecenění. Podkladové údaje pro tuto část práce byly získány od společnosti ABC, s. r. o., z Plodinové burzy Brno a Českého statistického úřadu.

V kapitole diskuze byly za pomoci komparace účetních standardů a jejich postupů zjištěny rozdíly vycházející z rozdílných postupů. Jsou zde podrobně popsány rozdíly vyplývající z přecenění reálnou hodnotou na komoditách společnosti ABC a posléze

vymezeny dopady aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství na výkazy účetní závěrky a dopady na celý podnik.

Tato diplomová práce by mohla společnosti ABC sloužit jako vodítko, pokud by se v budoucnu rozhodla využít možnost vykazovat výsledky hospodaření dle Mezinárodních účetních standardů.

### 3 Teoretická východiska

Pro společnosti podnikající v České republice v oblasti zemědělské výroby neexistuje žádná speciální úprava účetnictví, na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů. Jelikož České účetní standardy neobsahují žádný předpis, který by upravoval používání účetních metod a postupů v zemědělské produkci. „*Základním právním předpisem pro vedení účetnictví představuje zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.*“ (Nepřechová, 2007). Dalším neméně významným předpisem pro vedení účetnictví je zákon o obchodních korporacích. I když jsou tyto dva zákony klíčové, vedení účetnictví podléhá řadě dalších zákonů, zákon o daních z příjmů, prováděcím předpisům, vyhláše č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., a Českým účetním standardů.

#### 3. 1 Specifika zemědělské činnosti

Zemědělské podniky používají pro svou činnost různá aktiva, která jsou shodná ve funkci a způsobu využití, jako kterýmkoliv aktivem používaným v jakémkoliv jiném oboru podnikatelské činnosti. Mezi tato aktiva, jež jsou totožná, patří např.: budovy, stroje, peníze, pohledávky, závazky, materiál a mnoho dalších aktiv.

Zemědělská výroba má oproti těmto ostatním podnikatelským činnostem častá specifika, která jsou předmětem, prostředkem a výsledkem zemědělské činnosti. Jedním z těchto specifíků je biologický charakter, který se v mnoha směrech odlišuje od různých podnikatelských aktivit. Je to způsobeno tím, že zemědělská výroba na rozdíl od průmyslové výroby, obchodu a dalších činností má svou hodnotnou podstatu výrobního procesu v přirozených biologických pochodech, které se odehrávají v živých organismech, jež jsou zvířata a rostliny. „*Jsou to aktiva těsně spjatá se zemědělskou výrobou a ovlivněná jejím charakterem natolik, že je třeba odděleně od ostatních aktiv řešit otázky ocenění, klasifikace a vykazání rizik spjatých s těmito aktivy.*“ (Dvořáková, 2009a) Ekonomický prospěch aktiva přináší svými vlastnostmi. Rozmnožovat se, plodit a schopností růst.

Další z mnoha specifíků je dlouhodobost produkčního cyklu. Délka produkčního cyklu zvířat a rostlin je dána jejich biologickým charakterem. Tento cyklus může být

v některých případech dlouhý jedno účetní období, ale není výjimkou délka produkčního cyklu i několik let. Jedním z příkladů několikaletého produkčního cyklu je výsadba lesa. Délka produkčního cyklu se podstatným způsobem nedá měnit, ale v malé míře lze ovlivnit. Například je lze ovlivnit šlechtěním, vytvářením optimálních tepelných a světelných podmínek pro růst rostlin či hnojením, jak organickými, tak anorganickými hnojivy.

Se zemědělskou výrobou bohužel přicházejí i určitá rizika a nejistoty. Rizika, která se vyskytují pouze v zemědělské výrobě, mohou ohrozit celý výsledek zemědělské produkce. Rizika označujeme jako klimatická, nákazová a genetická. Klimatická rizika patří mezi rizika, proti kterým se zemědělský podnik nemůže nijak bránit. Jsou to rizika vznikající nepříznivým vývojem počasí, a i když se lidstvo snaží, počasí poručit nelze. Za příklad může být považováno sucho. Na druhou stranu rostlinám neprospívají ani nadměrné srážky a z toho pramenící živelné pohromy (Dvořáková, 2012).

*„Charakteristickým rysem zemědělské výroby je i přechod meziproductů z rostlinné výroby do živočišné výroby (například krmivo) a naopak (například organická hnojiva vyprodukovaná chovanými zvířaty).“* (Dvořáková, 2012)

Hospodaření zemědělského podniku ovlivňuje životní prostředí a charakter krajiny, jelikož jsou úzce spjata. V některých případech může intenzivní zemědělská výroba mít závažné důsledky na životní prostředí.

Zemědělské podniky musí vynaložit nemalé peněžní prostředky na vybudování skladovacích jednotek, neboť zemědělské produkty mají většinou omezenou trvanlivost, proto podniky musí vynaložit tyto náklady, aby zajistily optimální podmínky pro překlenutí období. V rostlinné výrobě, aby nedošlo k znehodnocení produkce, musí být vybudovány velkokapacitní sklady, které mají stabilní teplotu, vlhkost a podléhají hygienickým podmínkám. V živočišné výrobě, například u mléka, musí mít podnik vybudován kvalitní chladicí zařízení, aby nedocházelo k rozmnožení škodlivých mikroorganismů, které by produkci znehodnotily.

Poslední specifikum souvisí s dopady na možnosti účetního zachycení. Jedná se o správné určení okamžiku zralosti produkce, s obtížností rozlišit způsob budoucího užití a jakosti produkce v průběhu výrobního cyklu. V živočišné výrobě, nelze při narození zvířete určit jeho kvality a tyto kvality rozpoznat může určitý čas trvat, proto nelze rozhodnout, zda narozené zvíře bude vhodné pro chov či pro výkrm. V rostlinné výrobě

může mít zemědělský podnik problém s určením správné zralosti plodin. V některých případech jsou i požadavky na zralost svázány s požadavky odběratelů (Dvořáková, 2012).

### 3. 2 Rostlinná výroba

Rostliny, které jsou používány pro podnikatelskou činnost v zemědělství, jsou podle jejich užitku, který přinášejí podniku, zařazeny do dlouhodobého majetku či jako oběžný (krátkodobý) majetek. Za krátkodobý majetek se považují především rostliny, jež přinášejí jednorázový užitek. Tento jejich užitek nejčastěji připadá na dobu sklizně. Patří sem taktéž i rostliny plodící po několik období. Za příklad lze označit jahodník. Do dlouhodobého majetku se řadí pěstitelské celky trvalých porostů, což jsou keře a sady ovocných stromů, které musí splňovat podmínky, které uvádí vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vyhláška uvádí, že za pěstitelské celky se považují „*ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar, trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.*“ V rostlinné výrobě neexistuje převod mezi krátkodobým a dlouhodobým majetkem.

Les, ač je to trvalý porost, se v účetnictví eviduje jinak než sady či keře. Jestliže se les pořídí ve vlastní režii, nevykazuje se vůbec v aktivech zemědělského podniku. Pokud je les pořízen dodavatelsky, tedy nákupem, podnik ho bude zachycovat v rámci hodnoty pozemku. Stejně jako o lesích podnik účtuje o rostlinách, které nejsou určeny k zemědělské produkci. Jedná se o parky a jiné okrasné rostliny (Dvořáková, 2009c).

Tabulka 1: Sledování rostlinné výroby v účetním systému

Klasifikace rostlin		Sledování v účetnictví	
Jednoleté nebo dvouleté rostliny	Skližeň celé rostliny	Zásoby	121 – Nedokončená výroba
Lesní porost	Skližeň dřevní hmoty, mízy a další užitky	Dlouhodobá aktiva	031 – pozemky
Trvalé porosty ovocných stromů	Skližeň (plodů, květů, listů, větví)	Dlouhodobá aktiva	025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

zdroj: Vlastní zpracován

### 3. 2. 1 Rostlinná výroba v dlouhodobém majetku

*„ V dlouhodobém majetku jsou samostatně sledovány pouze ovocné stromy či keře, a to pouze v případě:*

- *je-li plodnost vysázených rostlin vyšší než jeden rok a splňuje-li výsadba minimální parametry v rozloze a hustotě osázení,*
- *pro sady ovocných stromů platí, že jsou vysázeny na souvislém pozemku minimálně o výměře na 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na jeden ha,*
- *pro sady ovocných keřů platí minimální rozloha souvislého pozemku stejná, ale minimální předepsaná hustota je 1000 keřů na 1 ha, dále sem patří chmelnice a vinice. “(Dvořáková, 2009a)*

Trvalé porosty jsou do dlouhodobého majetku zařazeny ihned po koupi či po skutečné výsadbě ve vlastní režii, aniž by porost dosáhl svého plodného období. To znamená, že neexistuje nedokončený dlouhodobý majetek.

### **Oceňování a účtování o trvalých porostech**

#### **Oceňování trvalých porostů**

Zákon o účetnictví uznává dva způsoby pořízení dlouhodobého majetku v rostlinné výrobě. První způsob je nákup trvalého porostu, který se oceňuje v pořizovací ceně včetně vedlejších pořizovacích nákladů.

Existují případy, kdy zemědělský podnik koupí trvalý porost s pozemkem za cenu tzv. kombinovaného aktiva. To znamená, že podnik zná jednotnou cenu porostu i pozemku dohromady. Tuto cenu je potřeba rozdělit mezi pěstitelský celek a pozemek. V takovém případě je nejlepší určit cenu pozemku a pěstitelského celku pomocí odhadce.

Trvalý porost může zemědělský podnik oceňovat ve vlastních nákladech vynaložených na výsadbu pěstitelského celku, tzv. ve vlastní režii. Cena ve vlastní režii trvalého porostu se skládá z výše přímých nákladů a taktéž z části nepřímých nákladů (správní režie).



## **Účtování o pěstitelských celcích trvalých porostů**

Hodnota trvalého porostu se zvyšuje o veškeré náklady vynaložené na pěstování do doby jeho plodnosti. Jestliže pěstitelský celek nepřináší výnosy, nesmí se o nákladech na jeho pěstování (zavlažování) snižovat hospodářský výsledek. Náklady spojené s pěstováním před dosažení plodnosti se účtují jako nedokončené dlouhodobé aktivum na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a na D 624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Po dosažení plodnosti je aktivace nákladů zastavena a náklady posléze snižují hospodářský výsledek. V této době lze začít s odpisováním tohoto pěstitelského celku.

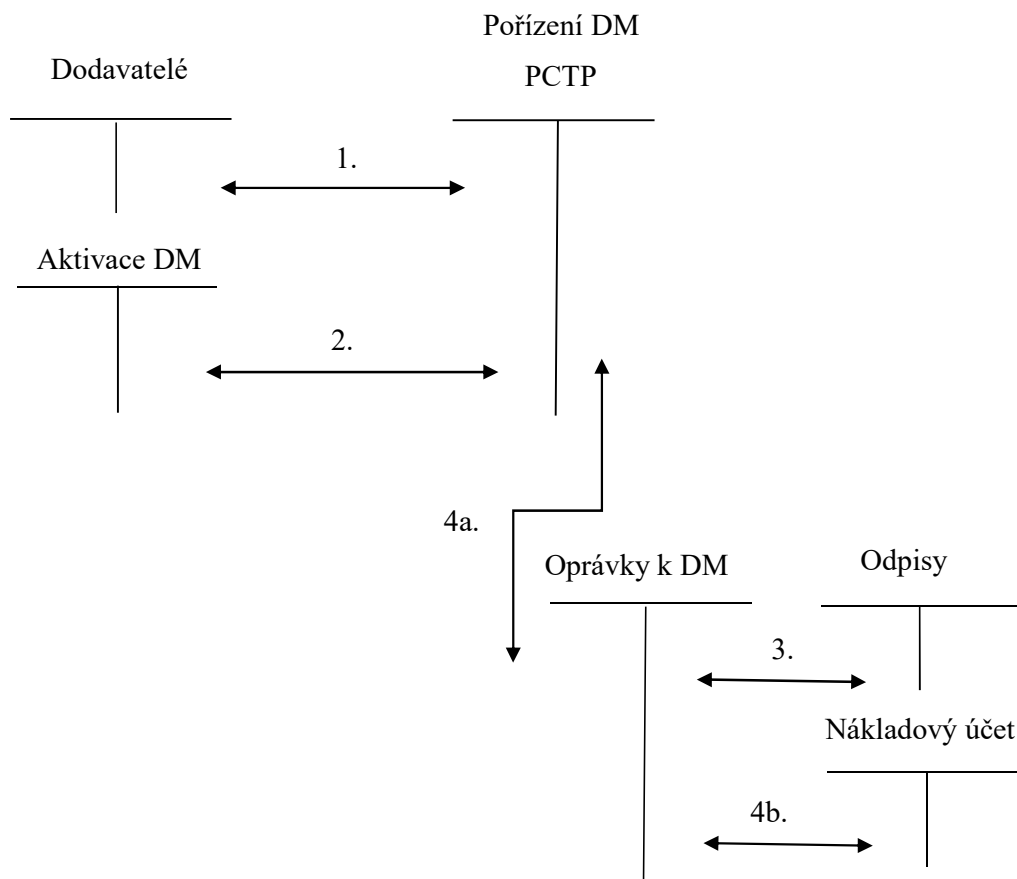
„ Odpisy trvalého porostu jsou stanoveny podle životnosti porostu – vycházejí z délky období, kdy trvalý porost dosahuje plné plodnosti. Volba odpisové metody závisí na očekávaném vývoji výnosů z trvalého porostu.“ (Dvořáková, 2012)

Porosty, které splňují limity pro zařazení do dlouhodobého majetku, jsou evidovány na účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů. Na tomto účtu je pouze sledována hodnota biologické části, ostatní výdaje spojené s pořízením trvalého porostu, např. konstrukce vinic, se evidují na účtu 021 – Stavby. Tyto výdaje nesmí být zahrnuty do ceny trvalého porostu. Odpisy trvalého porostu jsou účtovány na účtu 085 – Oprávky k pěstitelskému celku trvalého porostu.

Doporučuje se vést analytickou evidenci k účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů podle jednotlivých druhů porostů nebo podle výměr. Dále se rozlišují porosty, které dosáhly plodnostního stáří a na ty, které nedosáhly své plodnosti a jejichž hodnota se zvyšuje o náklady.

I u trvalého porostu je důležité ke dni účetní závěrky provést inventarizaci a porovnat účetní stav se stavem skutečným. Manko, které vznikne tímto nesouladem, se účtuje jako 549 - Manka a škody na MD a na D účtu 085 – Oprávky k Pěstitelským celkům trvalého porostu. V případě zjištění inventarizačního přebytku se použije předkontace 025/085. Mimořádný odpis se použije za předpokladu dlouhodobého snížení skutečné ceny oproti ceně účetní. Pokud je toto snížení krátkodobého charakteru použije zemědělský podnik opravou položku k dlouhodobému majetku, která se bude tvořit takto: na straně MD účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravné položky z provozní činnosti a na straně D účtu 092 – Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku (Dvořáková, 2009c).

Schéma 1: Účtování pěstitelských celků trvalých porostů



#### Legenda

1.	FAP	Pořízení trvalého pěstitelského celku dodavatelsky
2.	ID	Náklady na pěstování až do okamžiku plodonosti
3.	ID	Zúčtování odpisu
4a.	ID	Zúčtování zůstatkové ceny při vyřazení
4b.	ID	Vyřazení pěstitelského celku

Zdroj: Dvořáková, 2012

#### Vykazování

Stav pěstitelského celku trvalých porostů se vykazuje v jedné rozvahové položce. Zde podnik vykazuje, jak hodnotu porostů s plnou schopností plodit, které se odpisují, tak i hodnotu trvalých porostů, z kterých ještě zemědělský podnik nemá výnos.

Je vhodné v příloze k účetní závěrce uvést způsoby odpisování, ale i například pojištění pěstitelských celků trvalého porostu (Dvořáková, 2012).

## Lesní porost

Evidence lesa je odlišná od evidence pěstitelských celků trvalého porostu. Les, který zemědělský podnik koupil společně s pozemkem, je evidován v rámci pozemku. Les pořízený ve vlastní režii se neaktivuje, není tedy v účetnictví evidován, a náklady na jeho vysázení se zahrnují do nákladů běžného období.

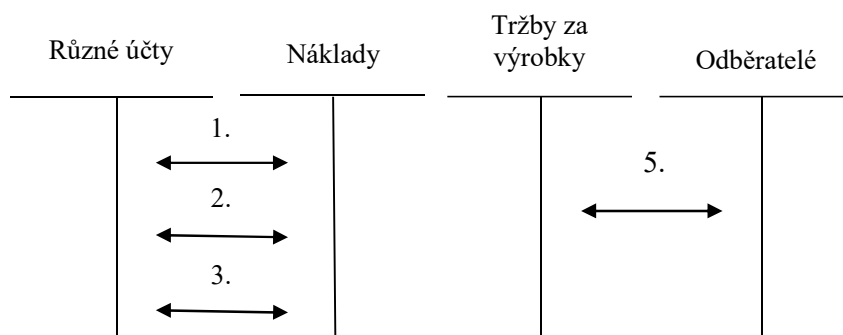
Zemědělský podnik tvoří rezervu na obnovu lesa, jestliže je les vytěžován. Tuto rezervu vytváří povinně dle lesního zákona o obnově vytěžených lesních porostů. Zákon o rezervách vytvořenou rezervu na obnovu lesa uznává jako daňově uznatelnou. V příloze tohoto zákona jsou vyjmenované činnosti, při kterých lze rezervu čerpat.

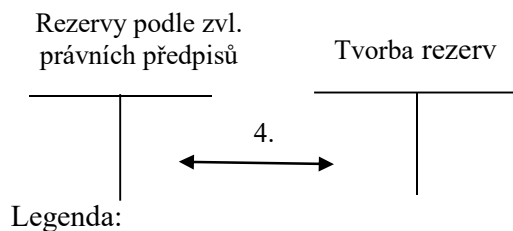
Vyhláška č. 500/2002 v § 39 říká, že podniky, které hospodaří na lesním porostu, mají v příloze vykazovat jeho hodnotu. §39 uvádí: „*Pokud účetní jednotka vlastní, má právo nebo příslušnost k hospodaření k více než 10 ha lesních pozemků s lesním porostem, uvede také tyto údaje:*

- a) celková výměra lesních pozemků s lesním porostem,
- b) výše ocenění lesních porostů stanovená součinem výměry lesních pozemků s lesním porostem v m<sup>2</sup> a průměrné hodnoty zásoby surového dřeva na m<sup>2</sup>, která činí 57 Kč.

*Pokud účetní jednotka zjišťuje cenu lesního porostu také jiným způsobem než součinem lesních pozemků s lesním porostem a průměrné hodnoty zásoby surového dřeva podle písmene b), například v souvislosti s podrobnějším členěním podle skupiny dřevin, a takto zjištěná cena je významně rozdílná, uvede také tuto cenu a informace o způsobu stanovení její výše a jejím účelu.“*

Schéma 2: Zachycení účtování lesa





1.	ID	Náklady na pěstování lesa
2.	ID	Náklady těžby
3.	ID	Náklady na obnovu lesa
4.	ID	Zákonná povinnost tvorby rezervy na obnovu lesa
5.	FAV	Tržby za vytěžené dřevo

Zdroj: Valder, 2008

### 3. 2. 2 Rostlinná výroba v oběžném majetku

Rostliny, které nesplňují podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku, zemědělský podnik eviduje na účtu 121 – Nedokončená výroba. Použití účtu nedokončené výroby na rozdíl od výrobků, je dáno sezónním charakterem zemědělské výroby.

Na tomto účtu se sledují zejména jednoleté či dvouleté rostliny. Jednoleté rostliny můžou být zasety a sklizeny ve stejném roce, ale také je zde možnost zasazení ozimů. Za ozimy se považují rostliny zasety na podzim a sklizené až příští rok. Dvouleté rostliny, jak je z názvu patrné, se sklízí až druhý rok od zasetí, např. jetel.

#### Oceňování a účtování o nedokončené rostlinné výrobě

*„Nedokončená výroba se zachycuje a oceňuje narůstajícím způsobem na bázi skutečných vlastních nákladů, které jsou vynakládány v souvislosti s pěstováním plodin. Skutečné vlastní náklady zahrnují přímé výrobní náklady na pěstování plodin, které zahrnují následující fáze:*

- *příprava půdy (orba, hnojení)*
- *setí, případné sázení sazenic (náklady na osivo, sazenice, náklady spojené s výsevem a předpěstováním, či nákup sazenic, sázením)*
- *náklady na pěstování rostlin (hnojení a zalévání rostlin, postřik proti škůdcům a chorobám, jednocení, odplevelování)*

- *náklady na sklizeň*“ (Dvořáková, 2009c).

### **Oceňování nedokončené výroby**

Zemědělský podnik ke kalkulaci vlastních nákladů používá kalkulační vzorec. Kalkulační vzorec se skládá z ceny nakoupeného či vlastního osiva, ceny hnojiv, ceny prostředků na ochranu rostlin, spotřeby energií, daně z nemovitostí či pozemků, mzdových nákladů, odpisů, výrobní a správní režie.

Zemědělské podniky dle své výroby používají několik druhů kalkulací. Kalkulace dělením či přírážková kalkulace se používá v nesdružené výrobě. Metoda odčítací a rozčítací u sdružené výroby.

1. Kalkulace dělením – Je nejjednodušší kalkulační metoda. Jedná se o výrobu jednoho výrobku. Všechny náklady jsou tedy přímé a rozpočítávají se pomocí kalkulační jednice.
2. Přírážková kalkulace – Podnik produkuje několik druhů rostlin. Některé náklady lze přímo vyčíslit na určitou plodinu, ale náklady, které nelze, se rozloží, na základě vhodné rozvahové základny, mezi ně.
3. Kalkulace odčítací – Funguje na principu určení hlavního a vedlejšího produktu, který se nekalkuluje a je oceněn předem stanovenými cenami. Vlastní náklady na hlavní produkt se zjistí dělením, poté co se od nákladů odečte celková cena vedlejších výrobků.
4. Kalkulace rozčítací – Při této kalkulaci se hlavní a vedlejší výrobek pokládá za stejný, tedy za rovnocenný. Vlastní náklady jsou rozloženy na jednotlivé výrobky podle naturálních a peněžních ukazatelů, které vyjadřují vztah k jejich vlastním nákladům. Např. 20 % celkových nákladů připadá na slámu a 80 % na zrno (Hradecký, Lanča, Šiška; 2008).

### **Účtování nedokončené výroby**

Zemědělský podnik si podle zákona o účetnictví za své účetní období může zvolit jak kalendářní rok, tak hospodářský rok. Začátek hospodářského roku si může účetní jednotka sama zvolit, ale toto období musí být dlouhé dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Vzhledem k sezónnosti se doporučuje zemědělským podnikům stanovit si za účetní období

hospodářský rok, který se kryje s přirozeným průběhem zemědělských prací. I když tuto možnost české právní normy dovolují, je velice málo podniků, kterých toto účetní období používají.

Během roku zemědělský podnik účtuje přímé náklady, které jsou součástí ocenění nedokončené výroby, narůstajícím způsobem na účet 121 – Nedokončená výroba a souvztažně na účet 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Pokud podnik používá za účetní období kalendářní rok, je výhodné použít analytickou evidenci k účtu nedokončené výroby, který se bude dělit na nedokončenou výrobu se sklízí v běžném roce a na nedokončenou výrobu se sklízí v následujícím roce. Taktéž je doporučeno použít analytickou evidenci, podle druhu plodin či skupin plodin a podle honů.

V okamžiku sklizně se odúčtuje nedokončená výroba a zaúčtuje se vzniklá zemědělská produkce ve vlastních nákladech na účet 123 – Výrobky a souvztažně na účet 613 – Změna stavu výrobků.

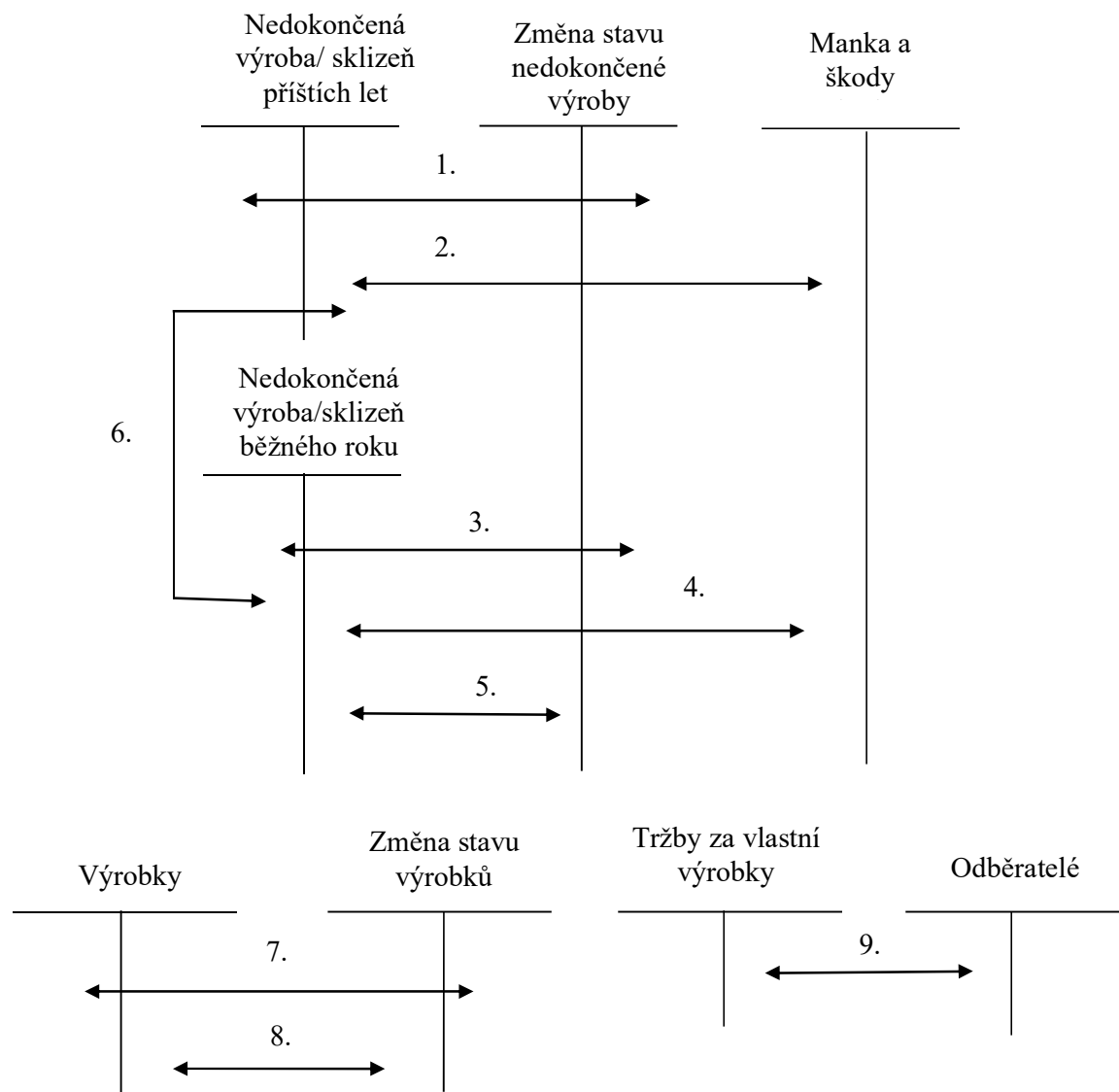
Zemědělský podnik se často setkává se zachycením vzniklých škod v rostlinné výrobě. Tyto škody jsou způsobeny špatnými klimatickými podmínkami, napadením škůdci či krádežemi. V praxi se obtížně určuje, jaké budou mít vliv klimatické podmínky na výši sklizně a tím i na výši škody. Podniky musí rozlišit, zda se jedná o škodu:

- úplnou, kde se jedná o celkový úhyn rostlin. Tato škoda se promítne do nákladů buď na účet Manka a škod či na účet Mimořádných nákladů, jestliže se jedná o živelnou katastrofu. Manka a škody se doporučuje analyticky rozdělit na daňově uznatelné náklady a na daňově neuznatelné náklady.
- částečnou, která snižuje výnosy z rostlinné výroby. Z daňových důvodů a vykazování hospodářského výsledku ve správném členění je nutné škodu zaúčtovat do nákladů ve výši případné přijaté pojistné náhrady (Nepřechová, 2007)

### **Vykazování**

V rozvaze se nedokončená výroba vyazuje v rámci oběžných aktiv jako zásoba v řádku nedokončená výroba. Podnik by měl v příloze uvádět informace o pěstovaných plodinách a o hodnotě nedokončené výroby se sklízí v příštím období (Dvořáková, 2012).

Schéma 3: Účtování nedokončené rostlinné výroby



Legenda

1.	ID	Vynaložené náklady na sklizeň/pěstování
2.	ID	Manka a škody
3.	ID	Vynaložené náklady na sklizeň/pěstování
4.	ID	Manka a škody
5.	ID	Sklizeň
6.	ID	Převod konečného zůstatku na konci roku
7.	ID	Převod sklizně na sklad
8.	ID	Vyskladnění
9.	FAV	Tržby z prodeje

Zdroj: Dvořáková, 2012

### 3. 3 Živočišná výroba

Zemědělský podnik ve svém účetnictví sleduje zvířata podle efektu, který od nich očekává. Jestliže očekává dlouhodobý efekt, zařadí je do dlouhodobého majetku, naopak s krátkodobým efektem budou zařazena do oběžných aktiv. Toto musí být bráno s ohledem na zásadu významnosti. Zvířata, která nedosáhla své dospělosti, se evidují v oběžných aktivech. Mladá zvířata může zemědělský podnik prodat, nechat porazit či si je ponechat a v dospělosti přeradit do chovu. Hranice dospělosti je dána jejich biologickými vlastnostmi. To znamená, že zvířata jsou způsobilá k plemenitbě, splňují věkovou hranici, březost či schopnost porodit mládě.

Zvířata, která dosáhla dospělosti, se přesouvají z krátkodobého majetku do dlouhodobého, ale lze zvířata přesouvat i naopak. Z dlouhodobého majetku se přesouvají do krátkodobého, pokud zemědělský podnik zamýšlí zvíře vykrmit a následně prodat (Dvořáková, 2009b).

#### 3. 3. 1 Zvířata v oběžném majetku

Zvířata jako oběžný majetek jsou sledována na účtu 124 - Zvířata. Tento účet patří do skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby. Do oběžného majetku jsou zařazena mladá zvířata, zvířata ve výkrmu, plemenná a užitková dospělá zvířata, jenž nesplňují podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku firmy.

*„Jedinou nedokončenou výrobou v oblasti živočišné výroby představují v současné době násadová vejce v líhni. Tuto nedokončenou výrobu je nutno zachytit v účetnictví pokud přechází z jednoho účetního období do druhého na účtu 12x – Nedokončená výroba a oceňuje se v cenách násadových vajec.“* (Dvořáková, 2009b)

Zvířata, která podnik nakoupí za účelem dalšího prodeje, se zachycují na účtu 132 – Zboží na skladě. Účet 112 – Materiál na skladě se použije, jestliže podnik koupil zvířata za účelem laboratorních pokusů.



## **Oceňování o nedokončené výrobě**

Účetní jednotka může zvíře nabýt nákupem či z vlastních chovů. Od tohoto způsobu pořízení se odvíjí poté způsob ocenění majetku.

### **Oceňování nakoupených zvířat**

Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, která se skládá z ceny pořízení, tedy ceny samotného zvířete, a z vedlejších pořizovacích nákladů. Jsou to výdaje, které se vynaloží na pořízení zvířete. Za nejčastější vedlejší náklady považujeme výdaje na dopravu či přepravu, provizi, veterinární kontrolu, pojištění dopravy atd.

### **Oceňování zvířat z vlastního chovu**

V oceňování zvířat vlastní výroby se používají označení jako příchovek, přírůstek. Za příchovek je označováno narozené mládě. Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu, přibírají na váze a dochází k biologickým změnám. V účetnictví se toto zaznamenává jako růst hodnoty zvířete neboli přírůstek.

Účetní jednotka v účetnictví může sledovat zvířata individuálně nebo jako skupinová aktiva, kde se tvoří skupiny podle určitých stejných vlastností. Tyto vlastnosti mohou být stáří, druh či místo ustájení zvířat.

Pro výpočet vlastních nákladů je využíván kalkulační vzorec, který je upravený pro živočišnou výrobu.

Kalkulační vzorec v živočišné výrobě:

1. Nakoupená krmiva a steliva
2. Vlastní krmiva a steliva
3. Léčiva a dezinfekční přípravky
4. Ostatní přímý materiál

(materiál pro údržbu a čištění stájí, náradí, nezaviněná manka do norem přirozeného úbytků, spotřeba nakoupených násadových vajec)

5. Ostatní přímé náklady a služby

- spotřeba energie a ostatní neskladovatelné dodávky – voda, plyn
- pohonné hmoty
- daň z nemovitostí
- opravy, udržování výrobních budov a mechanizačních zařízení od externích dodavatelů
- nájemné, pojistné výrobních budov a mechanizačních zařízení
- veterinární výkony
- cestovné související s jednotlivými chovy
- spotřeba drobného nehmotného majetku pro jednotlivé úseky živočišné výroby
- pojistné chovů

6. Mzdové a ostatní osobní náklady

7. Odpisy DHM a DNM

8. Odpisy dospělých zvířat

9. Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování

10. Výrobní režie

11. Správní režie (Dvořáková, 2012)

### **Oceňování příchovků**

Ocenění příchovků ve vlastní režii v živočišné výrobě je velice obtížné zjistit. Jelikož je oceňování ve vlastních nákladech těžké, z důvodu málo přesného a obtížného určení nákladů na matku a na narozené mládě, využívá se spíše ocenění reprodukční pořizovací cenou.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by v této době mohlo být narozené mládě pořizeno. Tento způsob oceňování není zcela přesný, jelikož se jedná jen o odhad hodnoty příchovku. Je to tím, že právě narozená mláďata nejsou předmětem obchodování,

proto se to řeší tak, že se příchovek oceňuje upravenou tržní cenou, která se rovná ceně při prodeji již odstaveného mláděte.

Telata či koně se oceňují při narození polovinou ceny odstaveného mláděte, po odstávce se hodnota zvýší o druhou polovinu. U narozeného selete se předpokládá porodní váha jeden kilogram. Sele se oceňuje cenou, za kterou se prodává jeden kilogram odstaveného selete (Valder, 2008).

### **Oceňování přírůstků**

Máme dva druhy přírůstků rozlišující se jejich způsobem zjištění. Jsou to přírůstky hmotnostní a vzrůstové přírůstky.

Tyto hmotnostní přírůstky se zjišťují pravidelným vážením. „Zvýšení hodnoty zvířat je v účetnictví zachyceno prostřednictvím ocenění hmotnostního přírůstku na bázi skutečných nákladů na chov.“ (Dvořáková, 2012) Pro kalkulaci vlastních nákladů se používá odečítací kalkulace. Za vedlejší produkt se považuje močůvka a chlévská mrva. Účetní jednotka si může stanovit hmotnostní přírůstky pro jednotlivá zvířata či skupiny.

#### ***„Hmotností přírůstek skupinového aktiva se vypočítá:***

*Skutečná hmotnost koncem období*

*+ veškeré úbytky během období*

*- veškeré příjmy během období*

*- skutečná hmotnost na začátku období“ (Dvořáková, 2012)*

V praxi je kalkulace skutečnými náklady nahrazena plánovanou kalkulací vlastních nákladů na jeden kilogram přírůstku. Cena jednoho kilogramu plánované kalkulace vlastních nákladů se nalezne ve vnitropodnikovém ceníku.

U zvířat na pastvě se vážení nahradí objemovým měřením a odhadem hmotnosti přírůstku.

Jestliže se používá zvyšování hodnoty zvířete dle vzrůstových přírůstků, kalkulují se náklady na jeden krmný den. U vzrůstových přírůstků se používají také kalkulace skutečných nákladů či plánovaná kalkulace (Dvořáková, 2012).

## Účtování v nedokončené živočišné výrobě

Zvířata se v krátkodobém majetku sledují na účtu 124 – Zvířata, který spadá do skupiny účtů zásob vlastní výroby. Na straně MD účtu 124 se zachycují nákupy, příchovky a přírůstky. Na straně D se zase účtují úbytky. Souvztažně se používá účet

614 - Změna stavu zvířat (Valder, 2008).

Příchovky či úbytky zvířat se dají účtovat průběžně (v okamžiku změny) nebo periodicky (za určité období). Přírůstky se účtují vždy periodicky, minimálně jednou za rok.

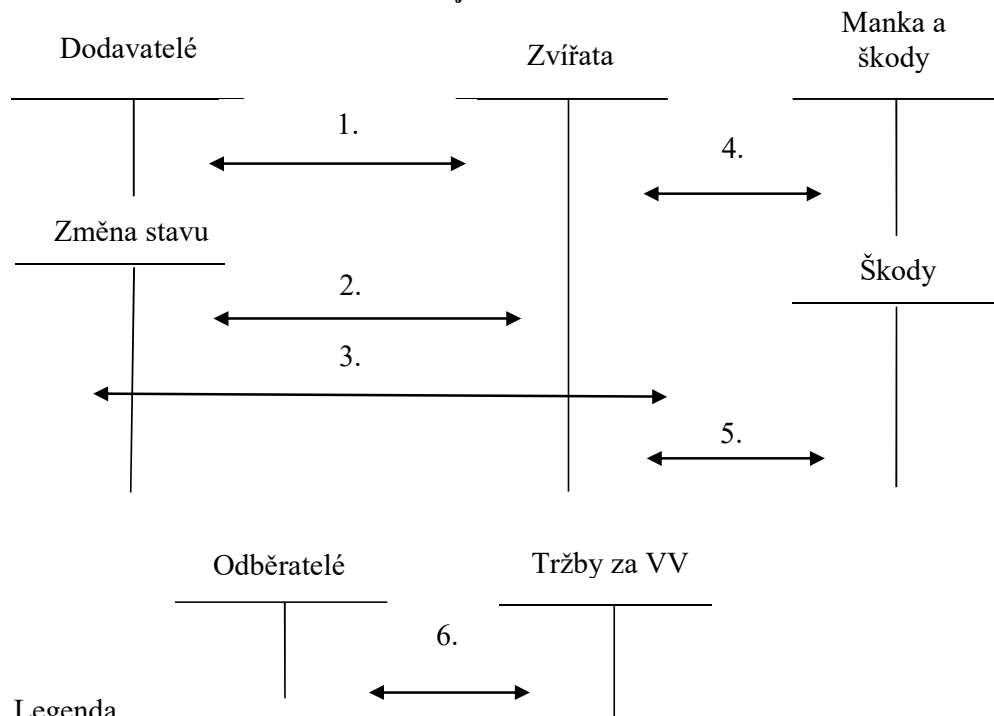
K účtu 124 – Zvířata je důležité vést analytickou evidenci dle jednotlivých druhů zvířat a také podle jednotlivých věkových kategorií. Odděleně se sledují chovná zvířata.

Aby byl v účetnictví správně zachycen úbytek, musí být určena příčina tohoto úbytku.

1. Prodej, přeřazení zvířete
2. Nutná porážka – posuzuje se pro potřeby účetnictví jako prodej
3. Úhyn – přirozený úhyn se účtuje na účet 549 – Manka a škody, jestliže se úhyn stane během živelné katastrofy, zaúčtuje se úbytek do mimořádných nákladů na účet 588 – Ostatní mimořádné náklady

I u zvířat v krátkodobém majetku je potřeba na konci účetního období provést inventarizaci, porovnáním a vyčíslením rozdílů mezi skutečnou hodnotou zvířete a hodnotou účetní. Při inventarizaci mohou být zjištěny manka a přebytky či potřeba snížit hodnotu zvířat pomocí opravné položky nebo mimořádným odpisem.

Schéma 5: Účtování zvířat v krátkodobém majetku



Legenda

1.	FAP	Nákup zvířete
2.	ID	Příchovky, přírůstky či přeřazení zvířete z DM
3.	ID	Úbytky zvířat (brakace, prodej, přeřazení do základního stáda)
4.	ID	Úhyn zvířete do normy přirozeného úbytku
5.	ID	Úhyn zvířete zaviněn živelnou katastrofou
6.	FAV	Prodej zvířete

Zdroj: Dvořáková, 2012

### Vykazování

Zvířata se v rozvaze vykazují v oběžných aktivech v samostatné položce. Ve výkazu zisků a ztrát je oproti rozvaze vykazována společně se změnou stavu ostatních zásob. V příloze k účetní závěrce je dobré informovat o struktuře chovu a o politice řízení rizik. Zejména o pojištění.

### 3. 3. 2 Zvířata v dlouhodobém majetku

Vyhláška č. 500/2002 v § 7 určuje podmínky pro zařazení zvířat do dlouhodobého majetku podniku.

Do dlouhodobého majetku se zařazují zvířata, která účetní jednotka bude využívat k chovu či jiným hospodářským užitkům déle než jeden rok. Druhá podmínka, kterou musí splňovat, aby byla zvířata zařazena do dlouhodobého majetku, je překročení stanovené pořizovací ceny. Účetní jednotka si sama určí hranici pro zařazení zvířete do dlouhodobého majetku, aby bylo dodrženo věrné a poctivé zobrazení účetnictví.

Do dlouhodobého majetku se řadí zvířata základního stáda, která jsou určena k chovu. To znamená, že jsou vlastně podnikem chována k plození dalších generací nebo k dalšímu hospodářskému využití. Zvířata základního stáda a ostatní dlouhodobě hospodářsky využívaná zvířata jsou evidována na účtu 026 – Dospělá zvířata v dlouhodobém majetku (Dvořáková, 2009b).

### **Oceňování základního stáda**

Zvířata základního stáda se dají pořídit několika způsoby. Méně častým způsobem pořízení zvířete do základního stáda je nákup. Rozšířenějším způsobem je pořízení z vlastního chovu. Hodnota zvířete je po zařazení do dlouhodobého majetku konečná, poté už není žádná možnost tuto hodnotu navyšovat.

Při pořízení zvířete nákupem se toto zvíře oceňuje pořizovací cenou. Tato cena se skládá z ceny zvířete a vedlejších pořizovacích nákladů. K akumulaci nákladů se používá účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, posléze se nakumulovaná částka převede na účet Dospělá zvířata v dlouhodobém majetku v jedné částce jako konečná hodnota zvířete.

Při pořízení zvířete z vlastního chovu se jedná o přesun z jedné skupiny aktiv do skupiny druhé. Hodnota dospělého zvířete vychází z ocenění příchovků a přírůstků či použitím reprodukční ceny. Zvíře je možné zařadit do dlouhodobých aktiv ve vyšší hodnotě ocenění, než je součet příchovků a přírůstků. Je to způsobeno navýšením o externí náklady, které podnik vynaloží na přeřazení zvířete. Za tyto externí náklady se považuje přeprava od externích dodavatelů či veterinární služby. Hodnota zvířete se nesmí navyšovat o vnitropodnikové náklady spojené s převodem (Valder, 2008).

### Snížení hodnoty zvířete

Stejně jako u jiného dlouhodobého majetku se i u zvířat snižuje jejich hodnota. Tento proces je v účetnictví zachycen odpisy. Odpis vlastně vyjadřuje míru opotřebení majetku. V živočišné výrobě odpis nevyjadřuje míru opotřebení, ale vyjadřuje přirozené stárnutí zvířete (dobu životnosti). Dobu životnosti si účetní jednotka stanoví sama na základě předpokládaného počtu let zařazeného zvířete v chovu.

Zvířata lze odpisovat individuálně či skupinově. Skupinově se neodpisují tažná zvířata, dostihová a plemení koně. V malých chovech se vyplatí používat odpis individuální, stejně tak je lepší použít individuální odpis při vysoké hodnotě zvířete. Na druhou stranu, pokud by se ve velkochovech používal individuální odpis, bylo by to značně neefektivní a těžce realizovatelné, proto se zde používá skupinový odpis. Individuální odpis se nejčastěji počítá lineární metodou, kde se od pořizovací ceny odečte předpokládaná tržba při brakaci, posléze se vydělí předpokládaným počtem let v chovu. Za brakaci se považuje vyřazení zvířete ze základního stáda, jeho porážka a prodej masa. U skupinového odpisu se určuje odpisová sazba na jeden krmný den, která se stanoví dle předpokládané doby zařazení zvířete v chovu a jeho vstupní ceny (Valder, 2008).

Podle zákona o dani z příjmů se hovězí dobytek, ovce, kozy, osli, mezci, muly a vepřový dobytek řadí do první odpisové skupiny, kde je jejich doba odpisování tři roky. Koně užitkoví, plemení i chovní se zařazují do druhé odpisové skupiny. Doba jejich odpisování je šest let. Pro daňové účely je potřeba při skupinovém odpise stanovit algoritmus výpočtu daňového odpisu. Výpočet pro daňový odpis pomocí algoritmu vydalo Generální finanční ředitelství v pokynu D-6 v § 26 bod 6b (Dvořáková, 2012).

**Rovnice 1: Vzorec pro odpisování**

$$RO = \frac{P*20}{100} + \frac{V*10}{100} + \frac{(KS-P) * 20}{100}$$

další roky odpisování:

$$RO = \frac{P*20}{100} + \frac{V*20}{100} + \frac{(KS-P) * 40}{100}$$

kde RO = roční odpis

P = hodnota zvířat zařazených do základního stáda (chovu) v průběhu zdaňovacího období

V = hodnota zvířat vyřazených ze základního stáda (chovu) v průběhu zdaňovacího období

KS = konečný stav

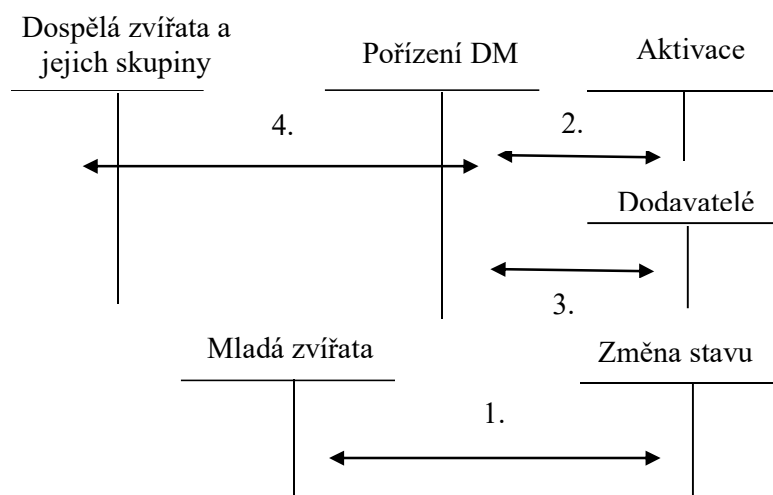
Při inventarizaci na konci účetního období se porovná účetní hodnota zvířete se skutečnou hodnotou zvířete. Na základě inventarizace se provede vypořádání tohoto rozdílu buď opravnou položkou či mimořádným odpisem. Mimořádný odpis účetní jednotka použije v případě, že má tento rozdíl trvalý charakter.

## Účtování o dospělých zvířatech a jejich skupinách

Zvířata základního stáda se evidují na účtu 026 – Dospělá zvířata v dlouhodobém majetku. Odpisy se kumulují na účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám.

Jestliže podnik pořizuje zvířata z vlastního chovu souvztažný účet k 026 je účet 624 – Aktivace dlouhodobého majetku.

Schéma 6: Účtování pořízení zvířete ze základního stáda



### Legenda

1.	ID	Vyřazení zvířete ze zásob
2.	ID	Aktivace zvířete z vlastního chovu
3.	FAP	Externí náklady spojené s přeřazením zvířete
4.	ID	Přeřazení zvířete do DM

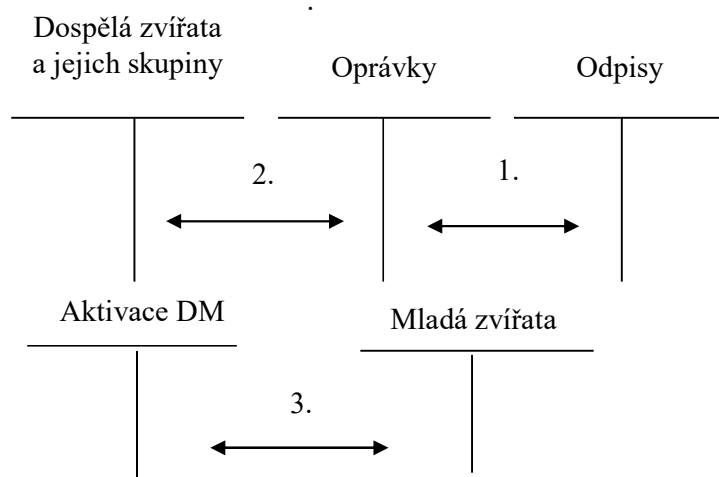
Zdroj: Valder, 2008

Úbytky na straně D se účtují podle jejich příčin. Může se jednat o úhyn zvířete, který je nezaviněný, tak i zaviněný, prodej nebo přeřazení zvířete do krátkodobého majetku. Při úhynu zvířete se zbytková cena, to je cena pořizovací upravena o oprávky, zaúčtuje



do nákladů na účet 549 – Manka a škody. Je důležité analyticky rozlišit, zda se jedná o úhyn zaviněný či nezaviněný. Jestliže zvíře uhynie na základě živelné katastrofy, jeho zůstatková cena se zaúčtuje do mimořádných nákladů. Zvíře je možné vyřadit i z důvodu prodeje. Za prodej se také považuje brakace. V praxi se také často používá vyřazení zvířete z dlouhodobého majetku za účelem jeho zařazení do výkrmu a posléze jeho prodeje. Při tomto typu se používá taktéž účet aktivace. Jedná se o účet 621 – Aktivace materiálu a zboží (Valder, 2008).

Schéma 7: Účtování o přeřazení zvířat do výkrm



Legenda

1.	ID	Zaúčtování ZC
2.	ID	Vyřazení zvířete
3.	ID	Zařazení zvířete

Zdroj: Valder, 2008

I u tohoto majetku je doporučeno účtovat v analytické evidenci. Zvířata se řadí do skupin evidence podle jejich typu odpisování, ale taktéž je možné vést analytickou evidenci podle místa ustájení.

### Vykazování

Zvířata evidována na účtu 026 – Dospělá zvířata v dlouhodobém majetku jsou samostatnou položkou v rozvaze. Obsah položky je specifikovaný vyhláškou č. 500/2002.

Tato položka se v rozvaze upravuje o korekci, to znamená o oprávký, ale také i o opravné položky.

Zemědělský podnik by měl věnovat pozornost informacím, které uvede v příloze k účetní závěrce. V příloze by mělo být uvedeno, jaké druhy dlouhodobých zvířat chová. S tím i souvztažně hodnoty jednotlivých skupin chovaných zvířat. Doporučuje se do přílohy uvést, zda účetní jednotka vlastní zvířata určena ke šlechtění nebo k jinému hospodářskému využití (Dvořáková, 2012).

### **3. 4 Mezinárodní účetní standardy IAS 41 - Zemědělství**

V roce 1994 se Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standard Committee) rozhodl vytvořit standard, který by se věnoval pouze problematice zemědělství, jelikož se jedná o specifický obor národního hospodářství. Tomuto rozhodnutí předcházely řady diskuzí, kde se řešilo, zda je potřeba zemědělskou činnost usměrňovat. Jeden z nejdůležitějších argumentů pro vznik tohoto standardu byl, neschopnost věrně zachycovat a zobrazovat biologickou přeměnu v reálných číslech. Dřívější modely byly založeny na historických cenách. Dalším argumentem byl důvod rozdílného vykazování v jednotlivých státních úpravách účetnictví, jež zavinilo různorodé účetní závěrky (Krupová, 2003).

V prosinci roku 2000 byl schválen standard IAS 41 – Zemědělství jako jeden z několika odborově zaměřených standardů, vedle bankovníctví, pojišťovnictví a těžebního průmyslu. Platnost tohoto standardu nabyla účinnosti pro účetní závěrky zahrnující účetní období začínající 1. lednem 2003. I když jeho dřívější aplikace byla podporována.

*„Cílem standardu je úprava pravidel pro oceňování a vykazování biologických aktiv v účetní závěrce.“ (Dvořáková, 2012)*

#### **3. 4. 1 Rozsah působnosti IAS 41 – Zemědělství**

Předmětem standardu jsou:

- biologická aktiva
- zemědělská produkce v okamžiku sklizně

- státní dotace

Standard IAS 41 – Zemědělství se nezabývá aktivy spojenými se zemědělskou činností, jako jsou pozemky, ty upravuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, budovy, IAS 40 – Investování do nemovitostí, nebo jakákoliv nehmotná aktiva využívaná při zemědělské činnosti, toto upravuje standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Standard se nevyužívá pro účetní zachycení zpracování zemědělských produktů. Standard IAS 41 se aplikuje pouze v okamžiku sklizně. Poté se zemědělská produkce řídí standardem IAS 2 – Zásoby, jelikož jsou produkty považovány za zásoby.

Tabulka 2: Biologická aktiva, zemědělská produkce a výrobky po sklizni

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberce
Stromy v pěstěném lese	Pokácené stromy	Kmeny, stavební dřevo
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Keře	Lisy	Čaj, zpracovaný tabák
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

Zdroj: IAS 41 – Zemědělství

### 3. 4. 2 Základní definice dle mezinárodního účetního standardu

Standard definuje několik termínů, které se v tomto standardu využívají.

Zemědělská činnost – Jedná se o řízenou biologickou přeměnu a sklizeň, které jsou určeny k prodeji nebo k přeměně na zemědělskou produkci či na další aktiva. Zemědělská činnost zahrnuje řadu činností, např. chov dobytka, vodní hospodářství, sklizeň, lesnictví, pěstování květin a ovocnářství. Ač je zemědělská činnost rozmanitá má společné určité rysy:

- zvířata a rostliny jsou schopny biologické přeměny

- schopnost člověka řídit tyto biologické přeměny. Řízení zlepšuje biologickou přeměnu či stabilizuje podmínky, které jsou nutné k realizaci. Za tyto podmínky se považuje např. hnojení či správné teplotní podmínky.
- schopnost měření změn. Jde o možnost podniku měřit změny v kvalitě (zralost, tuková vrstva, obsah bílkovin v mléce) nebo v kvantitě (hmotnost, počet potomstva) způsobené biologickou přeměnou. Tyto přeměny jsou běžně sledovány a měřeny.

*„Zemědělský výrobek je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky. Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina.“ (IAS 41)*

Zemědělský podnik vykazuje aktivum nebo zemědělskou produkci pouze, pokud:

- ovládnutí aktiva podnikem je výsledkem minulých událostí
- je předpoklad, že budoucí přínosy spjaté s aktivy poputují podniku
- lze určit reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady

### **3. 4. 3 Oceňování**

Standard IAS 41 – Zemědělství upřednostňuje oceňování reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady na prodej. Standard vyžaduje oceňování biologických aktiv v okamžiku jejich vzniku a poté ke každému rozvahovému dni (Kovanicová, 2005).

Mezi náklady na prodej se řadí platby obchodníkům, zprostředkovatelům, a odvody daní a cel. Na druhou stranu nezahrnují náklady na dopravu a další náklady vynaložené k uvedení aktiva na trh, jelikož jsou odečteny už při určování reálné hodnoty.

U zemědělské produkce je toto ocenění považováno za pořizovací náklad vstupující do řešení standardu IAS 2 – Zásoby nebo jiného standardu. Ve standardu číslo 2 žádné další přeocňování neprobíhá, neboť tento standard není založen na přeocňování reálnou hodnotou (Hinke, 2007).

### 3. 4. 4 Stanovení reálné hodnoty

*„Model reálné hodnoty je využíván u řady standardů, a to jako rovnocenný modelu historických cen, nebo jako model preferovaný.“* Konkrétní standardy se zabývají problematikou v konkrétních případech metodických postupů pro oceňování aktiv při pořízení a při oceňování k rozvahovému dni (Bohušová, 2008).

Ve standardu se nachází podrobně zpracovaná metodika určení reálné hodnoty a následné vykazování nedostatků změn v ocenění. Základem pro zjištění reálné hodnoty biologických aktiv je kótovaná cena na aktivním trhu s aktivy nebo se zemědělskou produkcí.

Za aktivní trh se považuje trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky

- a) položky, které jsou obchodované, jsou stejnorodé
- b) kupující a prodávající se kdekoliv mohou vyhledat
- c) ceny jsou veřejně známé (Hinke, 2007)

Jestliže má zemědělský podnik přístup na více než jeden aktivní trh, musí zvolit cenu toho trhu, který hodlá využít. V praxi se může stát, že aktivní trh neexistuje. V takovém případě podnik použije, pro zjištění ceny nebo hodnoty, alternativní možnosti. Alternativní možnosti pro toto zjištění jsou:

- *„poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni*
- *tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly*
- *sektorová měřítko (benchmark), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce nebo rozlohy v hektarech, hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa.“ (IAS 41)*

Pokud podnik není schopen určit tržní cenu ani hodnotu dle daných podmínek, využije *„k určení reálné hodnoty současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých*

*peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.“ (IAS 41)*

Toto určení reálné hodnoty je v některých případech nepřesné. Účelem je určit hodnotu aktiva při současném umístění a současných podmínkách, které zahrnuje jakoukoliv možnost navýšení hodnoty z další biologické přeměny, sklizně nebo prodeji.

Existují případy, ve kterých standard akceptuje použití pořizovací ceny:

1) pokud se pořizovací cena přibližuje reálné hodnotě

- od vynaložení pořizovacích nákladů se odehrála malá část biologické přeměny
- vliv přeměny na cenu je nevýznamný

2) Existuje předpoklad, který říká, že reálnou hodnotu biologických aktiv lze měřit. Tento předpoklad lze vyvrátit jen při prvotním rozpoznání biologických aktiv, pro něž není určená trhem cena, a alternativní odhady jsou nespolehlivé. V tomto případě je aktivum oceněno v pořizovací ceně snížené o oprávkou a ztráty ze snížení hodnoty (Hinke, 2007).

### **3. 4. 5 Dopad ocenění reálnou hodnotou – zisky/ztráty**

Při oceňování aktiv na reálnou hodnotu vznikají rozdíly. Je nutné rozhodnout, zda se tyto rozdíly budou účtovat výsledkově, tedy ovlivní výsledek hospodaření, nebo jestli budou zachyceny v rámci vlastního kapitálu. Při tvoření standardu měli oba tyto způsoby své odpůrce i příznivce.

Standard se přiklonil k zachycení těchto rozdílů výsledkově. Při prvotním ocenění reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady na prodej vzniká zisk (gain) nebo ztráta (loss). Jsou vykazovány kompenzovaně ve výsledovce, oddělené od ostatních typů nákladů či výnosů. Zisk i ztráta, které vznikly z výchozího přecenění, jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty do období, se kterým účetně souvisí. Stejně tak ztráta a zisk vzniklý ze změn v ocenění ke dni sestavení účetní závěrky, je zahrnut do čistého zisku či ztráty v účetním období, s nímž souvisí (Krupová, 2003).

### 3. 4. 6 Státní dotace

Státní dotace upravující IAS 41 – Zemědělství, souvisí s biologickými aktivy oceňované reálnou hodnotou nebo dotace vyžaduje, aby podnik nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost. Tento standard má jiný přístup k vykazování státní dotace než standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory. IAS 20 je aplikován pouze na ty státní dotace, které souvisejí s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech.

Standard rozlišuje státní dotace na podmíněné a nepodmíněné.

1) Nepodmíněná dotace nevyžaduje od zemědělského podniku do budoucnosti žádné plnění podmínek. Tato státní dotace se vztahuje na biologické aktivum oceňované v reálně hodnotě. Je označována za výnos v okamžiku, kdy je podniku přiznána. Nelze snížit hodnotu aktiva o tuto přijatou dotaci.

2) Podmíněnou státní dotaci podnik zaúčtuje jako výnos až poté, co splní podmínky, které jsou spjaté s dotací. Je možné, že podmínky státní dotace připouští, že část dotace může být uvolněna po uplynutí určitého časového úseku. Podnik v tomto případě uzná dotaci, jako výnos a použije časové rozlišení (Dvořáková, 2012b).

### 3. 4. 7 Vykazování a zveřejnění

#### Klasifikace biologických aktiv

Podnik dle standardu rozliší biologická aktiva na:

1) Konzumovatelná biologická aktiva jsou aktiva sklizená jako zemědělská produkce nebo prodána jako biologické aktivum. Jedná se o dobytek určený na výrobu masa, obilniny, zelenina či stromy, jejichž dřevo bude použito jako stavební.

2) Plodící biologické aktiva jsou získaná pro dlouhodobý užitek. Nejsou určena pro zemědělskou produkci. Jsou založena na schopnosti reprodukce.

- Zralá (dospělá) aktiva jsou schopna přinášet zamýšlený užitek
- Nezralá (Dvořáková, 2012b)

## Vykazování

Podnik v účetní závěrce podle standardu musí popsat:

- druhy činností, které se vztahují ke každé skupině aktiv
- odhad fyzického množství nebo nefinanční výši každé skupiny biologických aktiv na konci účetního období a zemědělské produkce, která je v průběhu období sklizena
- jestliže existuje v podniku aktivum, u něž je omezeno vlastnické právo a jeho účetní hodnota slouží jako zástava. Podnik uvede i jeho účetní hodnotu.
- výši závazků způsobenou nákupem či přírůstkem aktiv
- strategii řízení finančních rizik

Zemědělský podnik dle standardu musí zveřejnit údaje týkající se ocenění v reálných hodnotách u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně i v průběhu období a u každé skupiny biologických aktiv.

Podnik má vykázat důvody změn v hodnotě aktiv mezi začátek a koncem účetního období v členění na:

- zisk a ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty, která je snížena o odhadnuté náklady na prodej
- zvýšení a snížení způsobené prodejem, sklizní či nákupem
- zvýšení v důsledku podnikové kombinace
- kurzové rozdíly
- náklady a výnosy související se špatnými klimatickými podmínkami a ostatními přírodními faktory, pokud jsou významné pro posouzení výkonnosti podniku za dané období
- ostatní



Pro hodnocení výkonnosti podniku v běžném období a odhad pro období budoucí je výhodné odděleně zveřejnit vlivy změn cen na trhu a změny vyvolané v důsledku fyzických změn.

Uvedené požadavky na zveřejnění jsou velice důležité, jelikož umožňují oddělit jednotlivé vlivy, které působí na výsledek hospodaření.

Zemědělský podnik musí dodatečně vykazovat u aktiv, které jsou oceňovány v pořizovacích nákladech:

- popis biologických aktiv
- vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě určitelná
- pásmo odhadu, jestliže je to možné, uvnitř kterého leží reálná hodnota
- použité metody odpisování
- použité odpisové sazby a doby použitelnosti
- hrubou účetní hodnotu, oprávkou a nakumulované ztráty ze snížení hodnoty

Při zveřejnění příčin změn v účetní hodnotě aktiv mezi začátkem účetního období a jeho koncem uvede navíc podnik výši, tvorbu a rozpuštění opravných položek a taktéž výši odpisů (Krupová, 2003).

## 4 Vlastní práce

### 4.1 Charakteristika podniku

Pro praktickou část mé práce, kde bude ukázána aplikace Mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství, byla zvolena ABC, s.r.o. Společnost vznikla zápisem do Obchodního rejstříku u Městského soudu v Praze dne 8. listopadu 2004.

Společnost byla založena třemi společníky a základní kapitál činí 200 000 Kč, který je zcela splacen. Společnost sídlí v malé obci Budihostice ve Středočeském kraji.

Předmětem činnosti podniku je:

- Rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin, rostlin pro technické a energetické užití na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků.
- Živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání zpracování a výroba živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní.
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Statutárním orgánem jsou dva jednatelé, kteří zastupují společnost samostatně.

Společnost v roce 2014 zaměstnávala 20 zaměstnanců z toho 2 zaměstnance na řídicích pozicích. Mzdové náklady za rok 2014 činily 8 455 tis. Kč. V roce 2014 společnost slavila 20 let od svého prvního založení a každému zaměstnanci vyplácela odměny dle počtu odpracovaných let pro společnost.

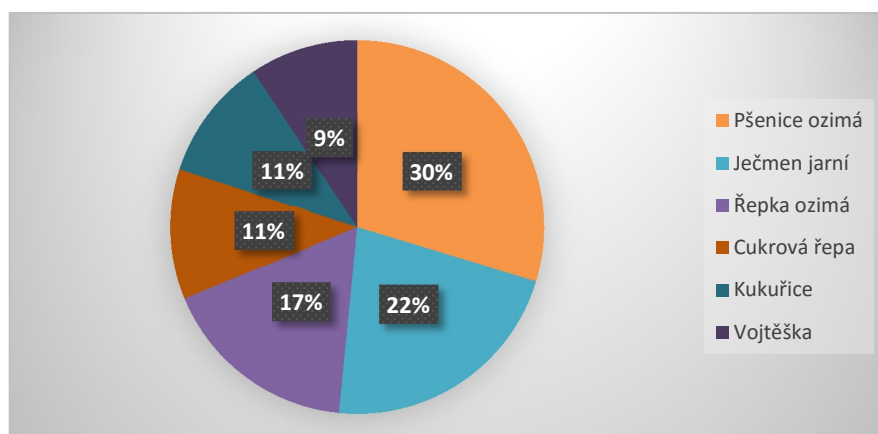
Společnost se zabývá rostlinnou a živočišnou výrobou. Pro podnik je primární rostlinná výroba, která je určena mimo jiné pro prodej, ale také zabezpečuje přísun krmiv pro živočišnou výrobu. Společnost ABC je v tomto směru plně soběstačná.

Podnik hospodaří na 640 ha zemědělské půdy, která se nachází v okolí sídla podnikání tohoto zemědělského podniku. Celá rozloha, na které podnik hospodaří, je evidována jako orná půda, jenž se rozprostírá na několika katastrálních území, mezi které patří Velvary, Bratkovice, Nabdín, Dolní Kamenice, Chržín, Uhy a Budihostice. Společnost se zaměřuje na produkci šesti nejčastějších plodin u nás. Soustřeďuje se na pěstování obilovin (pšenice ozimé, ječmene jarního), řepky, cukrové řepy, kukuřice na siláž a také vojtěšky.

Ve sledovaném roce 2014 byla rostlinná výroba realizována takto:

- 190 hektarů pšenice ozimé
- 140 hektarů ječmene jarního
- 110 hektarů řepky ozimé
- 72 hektarů cukrové řepy
- 68 hektarů kukuřice
- 60 hektarů vojtěšky

Graf 1: Procentuální vyjádření RV



Zdroj: Interní doklady

V živočišné výrobě se zaměřuje pouze na chov skotu. Skot je dle vnitropodnikové směrnice rozdělen do 5 kategorií. První kategorií jsou dojnice, které se evidují v dlouhodobém majetku. Jiná dlouhodobá zvířata podnik neeviduje. Společnost nevlastní žádného plemenného býka. Další 4 kategorie skotu, jenž jsou telata, jalovice, býci výkrm

a vysokobřezí jalovice, se evidují jako krátkodobý majetek na účtu 124 – Mladá zvířata a jejich skupiny za pomoci analytické evidence. Telata se zaúčtují jako příchovek pod analytickou evidenci 124/110, zde se postupně akumulují i jejich přírůstky. Po šesti měsících a při váze 150 kg se telata roztřídí do kategorií jalovice (124/115) či býci výkrm (124/130). Vysokobřezí jalovice se účtují na účtu 124/120. Na konci roku 2014 evidovali na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny 154 kusů dojníc v celkové ceně 2 067 692,47 Kč.

Tabulka 3: Přehled stavu zvířat k 31. 12. 2014

	<b>počet kusů</b>	<b>váha celkových kusů</b>	<b>vstupní cena</b>
<b>Dojnice</b>	154	46867,44	2067692,47
<b>Telata</b>	48	3660,88	92134,73
<b>Býci</b>	143	56601,77	1730166,81
<b>Jalovice</b>	77	29604,46	933630,27
<b>Vysokobřezí jalovice</b>	31	10747,7	436894,65
<b>Celkem</b>	453	147482,25	5260518,93

Zdroj: Interní doklady společnosti

#### 4. 1. 1 Ekonomická situace podniku

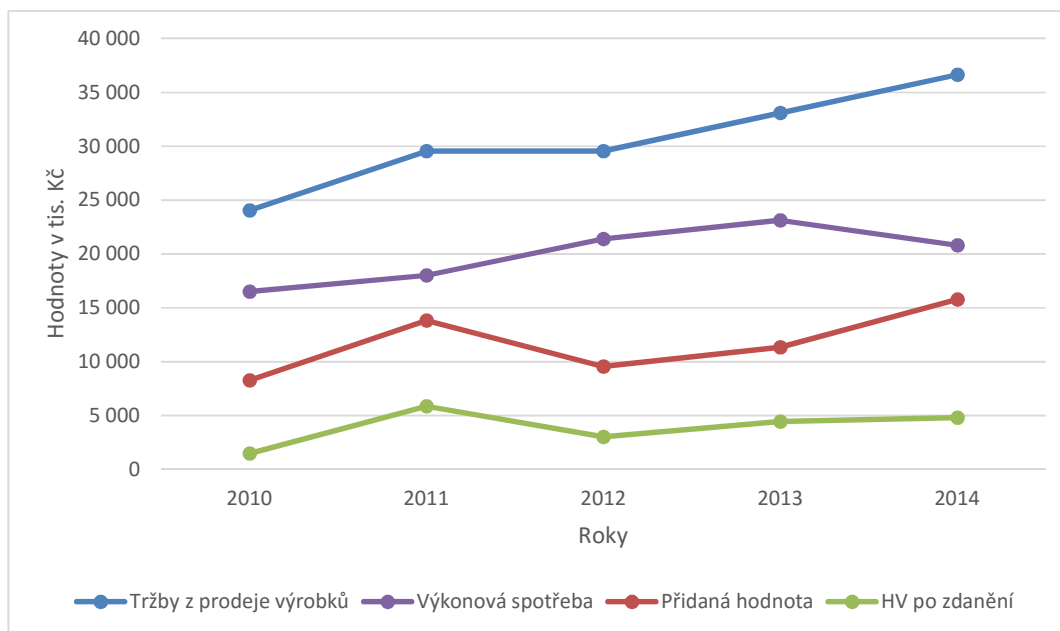
Pro zhodnocení ekonomické situace podniku jsou v následující tabulce uvedeny údaje o hospodaření podniku za posledních 5 let, tedy od roku 2010 do roku 2014. Některé údaje vycházejí přímo z Výkazů zisku a ztrát v jednotlivých letech. Pro lepší hodnocení situace podniku byly zvoleny nejpoužívanější ukazatele.

Tabulka 4: Ekonomické ukazatele

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Tržby z prodeje výrobků a služeb</b>	24 042	29 536	29 531	33 078	36 621
<b>Přidaná hodnota</b>	8 278	13 812	9 562	11 332	15 785
<b>Výkonová spotřeba</b>	16 491	18 000	21 403	23 132	20 791
<b>HV po zdanění</b>	1 483	5 867	3 018	4 453	4 796
<b>VK</b>	8 690	14 556	17 573	22 027	26 863
<b>EBITDA</b>	5 551	10 175	7 023	8 918	9 846
<b>Rentabilita tržeb</b>	23,0887	34,449	23,7817	26,9605	26,8862
<b>Rentabilita VK</b>	17,0656	40,3064	17,1741	20,2161	17,8536
<b>Marže přidané hodnoty</b>	34,4314	46,7633	32,3795	34,2584	43,1037

Zdroj: Interní doklady společnosti

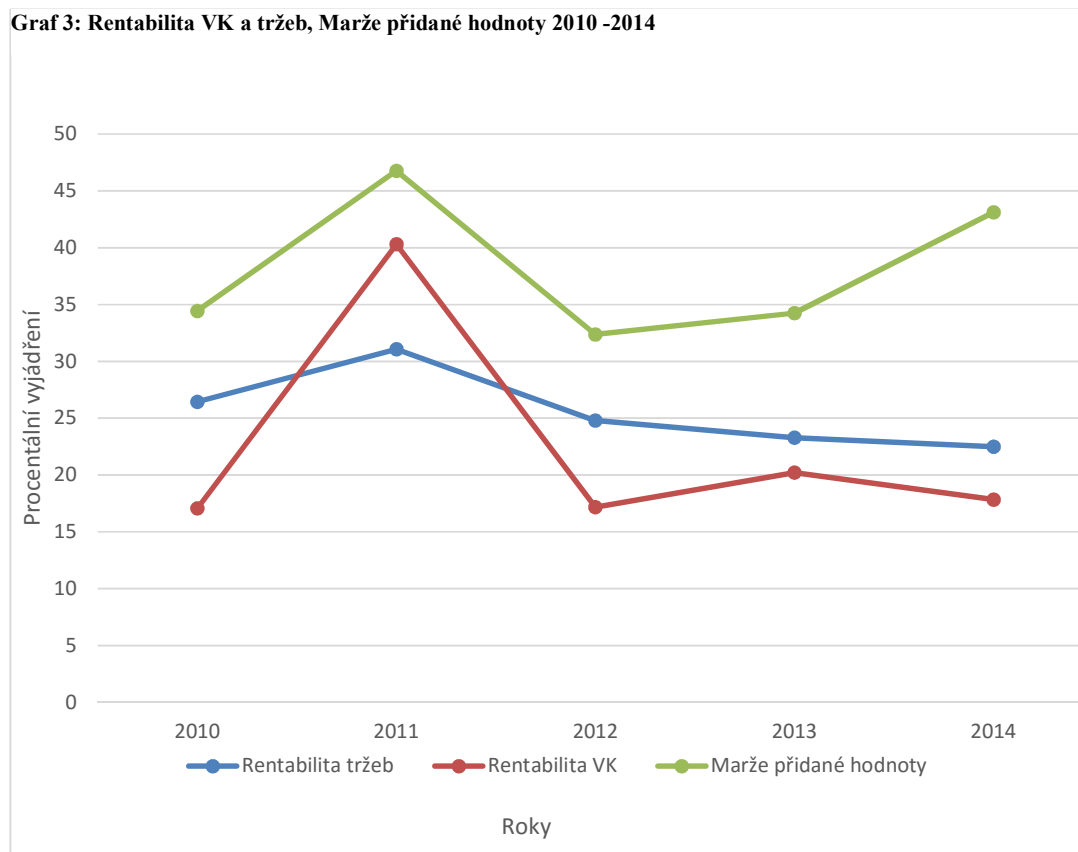
Graf 2: Tržby z prodeje výrobků, výkonová spotřeba, přidaná hodnota a HV 2010 - 2014



Zdroj: Vlastní zpracování

Tržby z prodeje vlastních výrobků mají za sledované období stoupající trend. V roce 2011 je evidentní, že tržby oproti loňskému roku vzrostly o 22 %. Bylo to dáno vysokou výnosností plodin, díky příznivému počasí, které v tomto roce panovalo. Ve sledovaném roce 2014 se tržby zvedly o 10 %. Toto zvýšení bylo dáno lepší výkupní cenou mléka než v předešlých letech. Výkonová spotřeba v roce 2014 klesla, jelikož společnost zavedla nové technologie v živočišné výrobě. Ač výkonová spotřeba v 2014 klesla a tržby vzrostly, není výsledek hospodaření oproti minulému roku vyšší než by se předpokládalo. Jak už bylo zmíněno, společnost vyplácela prémie svým zaměstnancům, z toho důvodu vzrostly mzdové náklady, které zmírnily rozdíl ve výsledku hospodaření oproti roku 2013.

Graf 3: Rentabilita VK a tržeb, Marže přidané hodnoty 2010 -2014



Zdroj: Vlastní zpracování

Pro lepší a přesnější zhodnocení ekonomické situace podniku byly vybrány další ekonomické ukazatele. Nejznámější ukazatel je ukazatel rentability tržeb, který byl vypočítán pomocí EBITDA, jenž se vypočítá jako součet HV před zdaněním, odpisů a nákladových úroků, a tržeb z prodeje výrobků. Rentabilita tržeb nám říká, že z každé koruny tržeb bylo vyprodukováno tolik procent zisku. Rentabilita tržeb má bohužel klesající tendenci, což znamená, že na jednu korunu tržeb každý rok připadá menší procento zisku.

Ukazatel vlastního kapitálu ukazuje efektivnost vlastního kapitálu. Skokový vzestup tohoto ukazatele v roce 2011 měl za následek rekordní výsledek hospodaření za účetní období. Vlastní kapitál se ve společnosti řadu let mění pouze nerozděleným ziskem z minulých let.

Ukazatel marže přidané hodnoty je velmi důležitým ukazatelem vývoje rentability firmy. Tento ukazatel se vypočítá poměrem mezi přidanou hodnotu a tržbami z prodeje

vlastních výrobků. I z tohoto ukazatele je jasné, že roky 2011 a 2014 byly pro společnost velmi dobré.

## Vedení účetnictví

Firma ABC vede své účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a dle prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu č. 500/2002 Sb. Při vedení účetnictví využívá i Českých účetních standardů. Účtování jednotlivých účetních případů je prováděno dle účtového rozvrhu, který je sestaven na základě přílohy č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Směrná účtová osnova. Jak bylo výše zmíněno, pro usnadnění účtování si společnost ABC zvolila k syntetickým účtům analytickou evidenci. Podnik si za své účetní období zvolil kalendářní rok.

Tabulka 5: Analytické účty živočišné výroby

Název účtu	Číslo účtu dle analytické evidence
Dojnice	026/000
Telata	124/110
Jalovice	124/115
Vysokobřeží jalovice	124/120
Býci výkrm	124/130

Zdroj: Interní zdroje

### 4. 1. 2 Dlouhodobý majetek

#### Skladba dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek – Do dlouhodobého nehmotného majetku společnosti ABC ve zkoumaném období 2014 patřila Mléčná kvóta, která se v roce 2015 zcela odepsala. Mléčná kvóta byla jedním z nejvýznamnějších opatření, které vedlo ke stabilizaci trhu s mlékem v zemích EU.

Pozemky – Společnost ABC hospodaří na celkové výměře 640 ha zemědělské půdy, která je označena jako orná půda. Z této celkové výměry účetní jednotka obhospodařuje skoro 90 % pronajaté půdy, což je necelých 565 ha.

Budovy a stavby – Společnost vlastní budovy a stavby, které jsou přímo či nepřímo využívány pro živočišnou a rostlinnou výrobu. Mezi tyto budovy a stavby patří kravín, teletník, odchovna mladého dobytka, seník, zrník, silážní žlaby a konstrukce zastřešení a manipulační plocha čerpací stanice. Administrativní budovu, která se nachází ve starém statku, s dílnami a halou si společnost pronajímá. Stejně tak si pronajímá byt pro účely svých zaměstnanců.

Samostatné hmotné movité věci – Samostatně movité věci jsou v podniku tvořeny převážně stroji pro rostlinnou výrobu a zařízeními, kterými jsou vybaveny budovy pro živočišnou výrobu. V této kategorii se nachází i čerpací stojan. Kategorii movitých věcí se společnost snaží neustále modernizovat.

Dospělá zvířata a jejich skupiny – Je to jediná položka v dlouhodobém majetku, která má biologický charakter. Jsou zde evidovány zvířata základního stáda, tedy dojnice.

Nedokončený dlouhodobý majetek – Do této skupiny se na konci roku 2014 zaúčtovala nedokončená přístavba kravína, která bude v následujícím roce zařazena do užívání.

Tabulka 6: Přehled dlouhodobého majetku v podniku

	<b>Brutto</b>	<b>Korekce</b>	<b>Netto</b>	<b>Netto</b>
<b>Dlouhodobý majetek</b>	42 611	-26 099	16 510	15 674
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	2 443	-2 359	84	337
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	2 429	-2 345	84	337
Zřizovací výdaje	14	-14	0	0
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	40 168	-23 740	16 426	15 337
Pozemky	6 121	0	6 121	4 800
Stavby	267	-198	68	98
Samostatně hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	29 996	-22 413	7 583	9 608
Dospělá zvířata a jejich skupiny	2 068	-1 129	938	819
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 716	0	1 716	12

Zdroj: Rozvaha k 31. 12. 2014



## Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku

V dlouhodobém majetku je evidován majetek, jehož doba použitelnosti přesáhla jeden rok. Pořizovací cena tohoto majetku musí u hmotného majetku přesáhnout 40 000 Kč. U nehmotného majetku musí cena pořízení přesáhnout 60 000 Kč. Pokud je majetek pořízen za nižší pořizovací cenu, účtuje se v době pořízení do nákladů.

Pozemky – Většina pozemků vlastníci firmou byla získána rozdělením původního družstva nebo při privatizaci. V dnešní době se jednatelé společnosti snaží odkupovat pozemky, které se nacházejí na lukrativních místech, jenž jsou místa s možností změny územního plánu, aby nepřišli o možnost na těchto pozemcích hospodařit.

Budovy a stavby – Účetní jednotka dlouhá léta neprováděla žádné větší investiční akce. V loňském roce začala s investiční akcí, jenž byla přístavba části kravína pro volné ustájení. Tato investiční akce byla pokryta úvěrem a pomocí státních dotací.

Movité věci (stroje) – Nejnákladnější movité věci na pořízení jsou stroje. ABC využívá při nákupu strojů úvěrových prostředků místo leasingu, z důvodu možnosti odpisu majetku po dobu splácení úvěru. Tyto úvěrové smlouvy jsou uzavírány na dobu shodnou s délkou odpisování majetku.

Dospělá zvířata a jejich skupiny - Do této kategorie se převádějí vysokobřezí jalovice v ceně jejich přírůstků, z kterých se převodem stávají dojnice. Cena dojnice při přeřazení z kategorie vysokobřezí jalovice se určí na základě výpočtu, který se skládá ze sumy přírůstků za dobu žití dojnice. Průměrná cena jedné vysokobřezí jalovice přeřazené do dojnic činila 14 180 Kč. Podnik dojnice odepisuje dle odpisového plánu, který je založen na reálném stárnutí dojnic.

Odpisový plán – Dle odpisového plánu se dojnice odepisují podle jejich reálného stárnutí, tedy 36 měsíců. Je to jediný dlouhodobý majetek, který je odpisován podle jeho reálného opotřebení. Všechny ostatní majetek společnosti je odpisován za pomoci zařazení do odpisových skupin, které jsou přílohou zákona o dani z příjmů, tzn., že společnost odepisuje majetek stejně dlouhou dobu, jako udává tento zákon. V prvním roce společnost využívá možnosti, jenž umožňuje zákon o dani z příjmu, zvýšení odpisu o 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví.

### 4. 1. 3 Krátkodobý majetek

Materiál – Mezi materiál účetní jednotka řadí osiva použitá pro výrobu krmiv, ale také osiva sloužící k zasetí. Dále potom přípravky na hnojení či pesticidy. Také sem patří náhradní díly a paliva.

Materiál je oceňován pořizovací cenou, a pokud se jedná o osiva pro výrobu krmiv, ta jsou oceňována dle vlastních nákladů. Z důvodu, že účetní jednotka nevlastní velké skladovací prostory pro přípravky na ochranu rostlin a hnojiv, rozhodla se účtovat pořízení materiálu metodou B. To znamená, že materiál účtuje rovnou do spotřeby a nepoužívá účet 111 – Pořízení materiálu ani 112 – Materiál na skladě.

Nedokončená výroba – Nedokončená výroba se používá jen v rostlinné výrobě. Za nedokončenou výrobu se považují plodiny, které ještě nedosáhly své biologické přeměny. Jsou to rostliny, které jsou zaseté, a v příštím roce se počítá s jejich sklizní. Pro ocenění NV se využívá jen kalkulace přímých vlastních nákladů. O snížení nedokončené výroby se účtuje v okamžiku sklizně, kdy se z nedokončené výroby stává výrobek.

Výrobky – Za zásoby vlastní výroby se v podniku považují výrobky, které jsou určené k prodeji. V podniku ABC je to část sklizených plodin, které nebudou použity pro výrobu krmiv, a syrové kravské mléko. Jelikož je společnost soběstačná v produkci krmení pro zvířata, vyrábí krmné směsi, které posléze prodává. Mléko se účtuje na účet Výrobky každodenně po zjištění počtu nadojených litrů. Vyskladnění mléka se provádí jednou měsíčně na základě dodatku ke smlouvě o prodeji mléka, v níž je uveden počet vykoupných litrů Mlékárenskou společností.

Tabulka 7: Analytická evidence účtu Výrobky

Název účtu	Číslo účtu dle analytické evidence
Pšenice ozimá	123/001
Kukuřice	123/002
Krmiva vlastní výroby	123/003
Sláma stelná	123/004

Ječmen jarní	123/005
Řepka ozimá	123/006
Krmná směs	123/007
Cukrovka	123/008
Mléko	123/009

Zdroj: Interní zdroje ABC

Plodiny se oceňují na základě vypočtených vnitropodnikových cen, které jsou uvedeny ve směrnících. Tyto ceny se kalkulují podle skutečných přímých nákladů vynaložených na pěstování určité plodiny během účetního období. Tyto kalkulace zahrnují cenu osiv, hnojiv, pesticidů a cenu nafty. Do těchto kalkulací se nezapočítávají mzdy pracovníků pracujících v rostlinné výrobě ani nepřímé náklady.

Kalkulace (příloha č. 3)

1. Nedokončená výroba z loňského roku
2. Cena hnojiv vynaložených na plodinu
3. Cena přípravků na ochranu rostlin použitých na konkrétní plodinu
4. Spotřebovaná nafta při práci na poli s konkrétní plodinou
5. Vydělením produkcí se získá vnitropodniková cena konkrétní plodiny

**Tabulka 8: Vnitropodnikové ceny plodin**

Název	Ocenění
Pšenice ozimá	2 026
Ječmen jarní	1 620
Cukrová řepa	322
Kukuřice na siláž	425
Řepka ozimá	4 323
Mléko	8,50

Zdroj: Interní zdroje

Mléko je prodáváno za cenu, kterou stanoví Mlékařské družstvo Česká Lípa jako odběratel, na základě podmínek stanovených ve Smlouvě o nákupu mléka a jejích dodatků. Mezi podmínkami, které smlouva stanoví, je přibližný počet prodaných litrů za rok,

podmínky svozu mléka, sankce za nedodržení parametrů kvality, bonusy za množství mléka, příplatky a srážky z ceny mléka, platba za mléko a doba platnosti smlouvy. Společnost ABC se zavázala prodat kupujícímu cca 1 300 000 litrů syrového mléka ročně při obsahu 3,7 % tuku a 3,4 % bílkovin. Tato smlouva je přílohou číslo 4.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – Jak už bylo výše zmíněno společnost ABC, eviduje mladá zvířata ve 4 kategoriích, tedy telata, býci výkrm, jalovice a vysokobřezí jalovice. Mezi těmito kategoriemi firma přesouvá zvířata, pokud dosáhnou biologické přeměny pro přesun do další kategorie.

Podnik oceňuje mladá zvířata na základě zálohového průměrného přírůstu vypočítaného podle přírůstků a příchovek s ohledem na změnu stáda. Tento výpočet je založen na počtu krmných dnů, přepočtenému přírůstku na jednotlivé kategorie a ocenění na jeden kilogram váhy. Tedy pokud společnost eviduje býka 25 měsíců, tak se jeho cena vypočítá takto:

- příchovek telete činí 300 Kč
- tele je v evidenci 6 až 8 měsíců, tedy 240 KD, což je 108 Kg
- ocenění telete při převodu se rovná součtu příchovek a přírůstku, tedy 4 080 Kč (108 Kg \* 35 Kč za jeden kilogram váhy + 300 Kč příchovek)
- v kategorii býci je evidován 17 měsíců 510 KD (25 měsíců stáří býka – 8 měsíců účtovaného jako tele). Jeho váha v této kategorii během 17 měsíců je 255 Kg.
- cena býka v kategorii býci je 7 395 Kč (255 Kg \* 29 Kč)
- celková cena býka po 25 měsících činí 11 475 Kč při hmotnosti 363 Kg

**Tabulka 9: Ocenění a přírůstky skotu**

Název	Ocenění	Přírůstky
Telata - příchovek	300 Kč/ 30 Kg	-
- přírůstek	35 Kč/Kg	0,45 Kg/KD
Jalovice	33 Kč/Kg	0,55 Kg/KD
Býci	29 Kč/Kg	0,50 Kg/KD
Vysokobřezí jalovice	23 Kč/KD	-

Zdroj: Interní zdroje

## Účtování

Ukázka nejčastěji účtovaných případů ve společnosti ABC.

Tabulka 10: Ukázka účetních případů

		Účetní případ	MD	D
1.	FAP	Nákup přípravků na ochranu rostlin	501/004	321
2.	VBÚ	Nákup přípravků na ochranu rostlin	501/004	221
3.	FAP	Nákup hnojiv	501/003	321
4.	FAP	Spotřeba nafty	501/002	321
5.	ID	Zúčtování nadojeného mléka	123/009	613/009
6.	FAV	Prodej mléka na základě dodatku smlouvy	311	601/002
7.	ID	Vyskladnění prodaného mléka	613/009	123/009
8.	FAP	Spotřeba nafty	501/002	321
9.	ID	Prodej krmné směsi	601/007	123/007
10.	ID	Narození telat	124/110	614/110
11.	ID	Hrubé mzdy zaměstnanců	521	331
12.	ID	Daň ze závislé činnosti	331	342
13.	ID	SP a ZP	331	336
14.	ID	Zúčtování vyplacené zálohy	331	335
15.	VBÚ	Vyplacené mzdy	331	221
16.	ID	Vyřazení telat	614/110	124/110
17.	ID	Zařazení býků	124/130	614/130
18.	ID	Zařazení jalovic	124/115	614/115
19.	ID	Naskladnění sklizené produkce	123/001	613/001
20.	ID	Zrušení nedokončené výroby	611/001	121/001
			613/001	123/001
21.	ID	Použití části produkce pro výrobu krmiv	123/007	621/001
22.	ID	Brakace	614/130	214/130
23.	VBÚ	Tržba z brakace	221	601/001
			614/120	214/20
24.	ID	Přeřazení vysokobřezí jalovice do dojnic	026	624
25.	VBÚ	Zaplacené SP a ZP	336	221
26.	VBÚ	Zaplacená daň	342	221
27.	ID	Odpisy dojnic	551	086
28.	ID	Odpis mléčné kvóty	551	089
29.	ID	Vyřazení býků z důvodu prodeje	614/130	124/130
30.	FAV	Tržba z prodeje býků	311	601/001
31.	ID	Vyrobené krmné směsi pro vlastní účely	501/001	621
32.	ID	Úhyn telete	549	124/110
33.	ID	Priznaná dotace ze SR	346	648

Zdroj: Vlastní zpracování

## **4. 3 Účetnictví podniku dle IAS 41 – Zemědělství**

Tato část praktické práce bude zaměřena na ukázkou účtování společnosti ABC, s. r. o. dle Mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství.

### **4. 3. 1 Vymezení biologických aktiv a zemědělské produkce v podniku**

Prvním krokem pro aplikaci Mezinárodního účetního standardu je diferenciaci zemědělské výroby na biologická aktiva a zemědělskou produkci.

#### **1. Biologická aktiva**

Dle standardu se za biologické aktivum v rostlinné výrobě považuje rostlina, čili nedokončená výroba, která je na poli v průběhu jejího růstu. V živočišné výrobě se do této kategorie řadí zvířata, tedy dojnice, telata, jalovice, býci a vysokobřeží jalovice.

#### **2. Zemědělská produkce**

Za zemědělskou produkci se v rostlinné výrobě pokládá produkce, která je produktem sklizeným z biologických aktiv a to pouze v okamžiku sklizně. V tomto případě se jedná o pšenici, ječmen, cukrovou řepu, řepku, vojtěšku a kukuřici na siláž. V živočišné výrobě je jedinou produkcí mléko.

### **4. 3. 2 Klasifikace biologických aktiv**

Dalším krokem při aplikaci tohoto standardu je klasifikace biologických aktiv, přičemž jsou zde rozdělena biologická aktiva na konzumovatelná a plodící, ale také na zralá či nezralá biologická aktiva.

#### **1. Plodící a konzumovatelná aktiva**

Jak je z názvu kategorií zřejmé, jedná se o biologická aktiva, která se chovají či pěstují za účelem plození, jejich konzumace nebo konzumace jejich produkce. Mezi plodící biologické aktivum se v rostlinné výrobě řadí ovocné stromy a vinná réva. Podnik neneviduje žádné aktivum v rostlinné výrobě, které by se

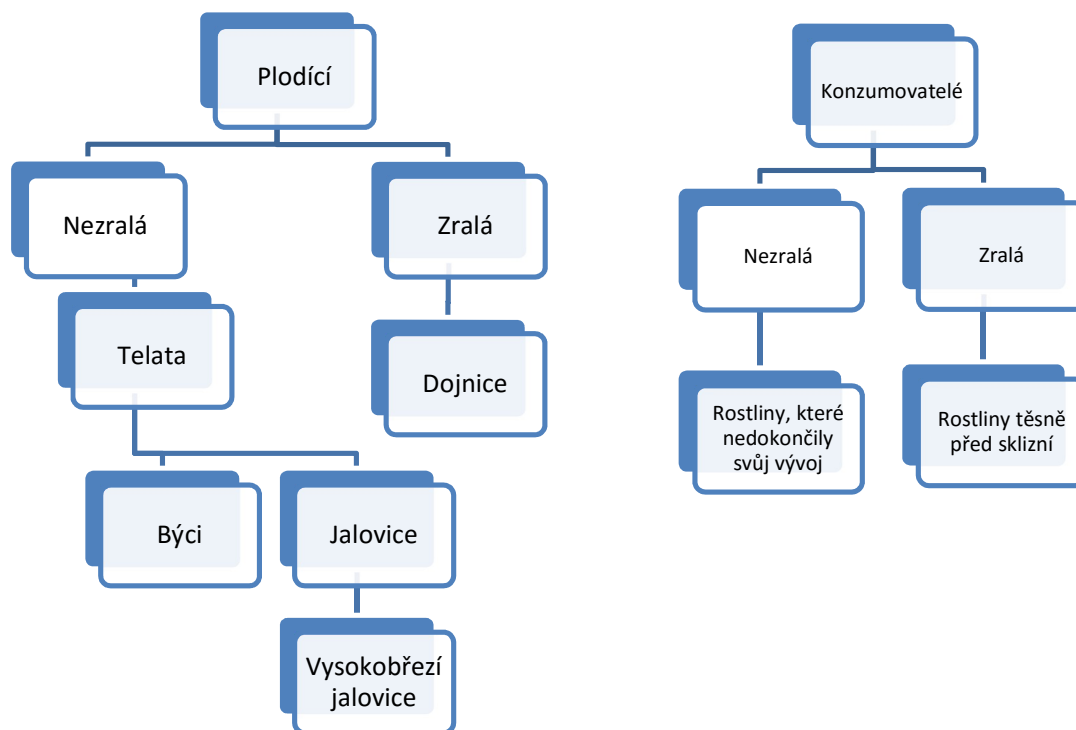
řadilo do kategorie plodící. V živočišné výrobě je za toto aktivum považován skot, který je schopen reprodukce.

Konzumovatelné biologické aktivum se ve zkoumaném podniku nachází, jelikož podnik chová býky za účelem jejich masné produkce. V rostlinné výrobě se do této kategorie řadí plodiny, které jsou pěstovány za účelem sklizně celé plodiny. Takže se do této kategorie řadí nedokončená výroba.

## 2. Zralá a nezralá biologická aktiva

Za nezralé aktivum se v rostlinné výrobě považují rostliny, které ještě nedokončily svůj biologický vývoj. Jedná se o nedokončenou výrobu, která je ještě ve fázi růstu. Nezralé aktivum je rostlina od jejího zasetí na poli až do okamžiku její zralosti, kterou je doba, kdy je rostlina připravena ke sklizni.

V živočišné výrobě jsou nezralým biologickým aktivem zvířata, která ještě nedokončila svůj vývoj a nejsou připravena pro své zamýšlené užití. Jedná se o telata a jalovice. Dojnice jsou využívány k zamýšlenému užití, produkci mléka, takže se řadí do kategorie zralé aktivum.



Zdroj: Vlastní zpracování

### 4. 3. 3 Přecenění na fair value

Standard IAS 41 – Zemědělství požaduje ocenění veškerých biologických aktiv na reálnou hodnotu sníženou o odhadované náklady na prodej. Příklady přecenění na reálnou hodnotu budou provedeny podle standardu IAS 41 – Zemědělství a budou ukázány na aktivech, které jsou klíčové pro ABC, s. r. o. Společnost ABC neobchoduje se svými výrobky na žádné burze, proto se pro přecenění na fair value budou používat ceny, které lze najít na burzách v České republice. ABC svou produkci prodává na základě sjednaných smluv s externími odběrateli, se kterými má v obchodních podmínkách smlouven odvoz těchto komodit na náklady odběratele.

#### Přecenění zemědělské produkce

Za zemědělskou produkci, jak už bylo výše zmíněno, se u společnosti ABC, s. r. o. považuje sklizení plodin a mléka. Dle standardu se přeceňuje na reálnou hodnotu v době



sklizně a u mléka v době dojení. Plodiny, na kterých bude ukázáno přecenění a posléze ukázka zaúčtování, jsou ječmen jarní, pšenice ozimá a řepka ozimá.

### **Pšenice ozimá**

Standard IAS 41 – Zemědělství uvádí, že zemědělská produkce musí být přeceněna na fair value v době sklizně. Sklizeň v podniku proběhla na konci července 2014. Základem pro zjištění reálné hodnoty biologických aktiv je kótovaná cena na aktivním trhu se zemědělskou produkcí. Jelikož se plodiny, které byly vybrány pro ukázkou přecenění, obchodují běžně na burzách, není problém zjistit fair value. Za aktivní trh byla vybrána Plodinová burza Brno, jelikož je to burza, na které se obchoduje nejčastěji s vybranými komoditami. Jak už bylo zmíněno, ocenění zemědělské produkce se provádí při její sklizni, proto pro přecenění budou použity dostupné ceny z období 22. 7. 2014 až 5. 8. 2015. Při přepočtu bude použita průměrná cena, která se skládá z cen v paritě FCA a paritě DDP.

V roce 2014 ABC, s. r. o. na největší osevní ploše, což je 190 hektarů sklídila 1 121 tun pšenice ozimé. Rok 2014 byl příznivý, proto celková výnosnost pšenice byla 5,9 tun na hektar. Při převzetí na sklad se pšenice oceňuje vnitropodnikovou cenou ve výši 2 030 Kč/t. V období sklizně se na Plodinové Burze Brno obchodovalo za 3 955 Kč/t.

V následující tabulce je ukázán postup přecenění na fair value a také je zde uveden rozdíl z ocenění dle vnitropodnikové ceny a fair value.

Tabulka 11: Přecenění pšenice ozimé

Pšenice ozimá	
Sklizené množství	1 121 t
Vnitropodniková cena	2 030 Kč/t
<b>Ocenění dle vnitropodnikové ceny</b>	<b>2 275 630 Kč</b>
Reálná hodnota	3 955 Kč/t
<b>Ocenění ve fair value</b>	<b>4 433 555 Kč</b>
<b>Rozdíl mezi oceněním dle FV a VC</b>	<b>2 157 925 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Po sklizni pšenice ozimé bylo na sklad převzato množství, jenž bylo oceněno na základě vnitropodnikové ceny, která je uvedena ve vnitropodnikové směrnici. Podnik si tuto vnitropodnikovou cenu sestavil podle kalkulace nákladů vynaložených na produkci.

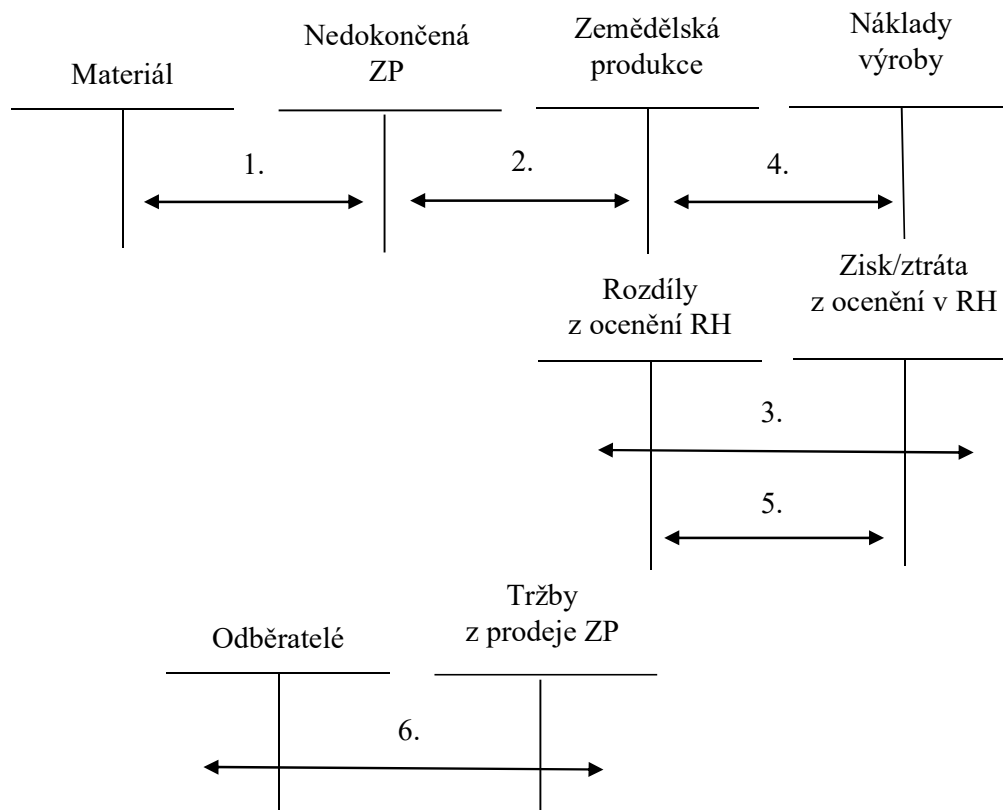
Podnik používá pro kalkulaci jen některé přímé náklady. Do kalkulace vnitropodnikové ceny se nezapočítávají nepřímé náklady spojené s produkcí. Z tohoto je patrné, proč má podnik nižší vnitropodnikové ceny.

V roce 2014 se pšenice ozimá ocenila při sklizni vnitropodnikovou cenou ve výši 2 275 630 Kč. Ocenění ve fait value podle ceny, jenž byla zjištěna z komoditní burzy, by v okamžiku sklizně bylo 4 433 555 Kč. Rozdíl z přecenění je 2 157 925 Kč, což znamená, že by se podle standardu zvýšilo o tuto částku účetní ocenění pšenice ozimé oproti používaného ocenění vnitropodnikovou cenou.

### Zaúčtování pšenice ozimé

Standard IAS 41 vyžaduje ocenění na reálnou hodnotu při prvotním vykazování. S přeceněním na reálnou hodnotu souvisí i zvýšená pozornost při zaúčtování této produkce. Na ukázkou bude ukázáno účtování u pšenice ozimé při prvotní vstupu do účetnictví a při následném vyskladnění z důvodu prodeje.

Schéma 8: Účtování o pšenici ozimé



## Legenda

	Účetní případ	Kč
1. ID	Spotřeba přípravku na ochranu rostlin	261 113
2. ID	Převod z nedokončené ZP do ZP (naakumulované náklady)	2 275 630
3. ID	Navýšení hodnoty ZP na RH	2 157 925
4. ID	Vyskladnění ZP k prodeji ve vlastních nákladech - prodej 50% produkce	1 137 815
5. ID	Korekce vyskladňované hodnoty ZP	1 078 962,5
6. FAV	Tržba za prodanou produkci	2 500 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Při účtování dle pravidel IFRS vznikne účet rozdíly z ocenění zemědělské produkce a k tomu souvztažný účet zisk/ztráta z ocenění v zemědělské produkci. Na těchto účtech je zaúčtován vzniklý rozdíl z ocenění dle reálné hodnoty, který je posléze při výdeji snižován o hodnotu odpovídající přecenění. V účtování o pšenici ozimé je zisk z ocenění roven 1 078 962,5 Kč.

### Ječmen jarní

Ječmen jarní byl v roce 2014 pěstován na 140 hektarech. Této plodiny bylo sklizeno celkem 896 tun. Výnosnost této plodiny se vyšplhala na 6,4 tun na hektar. Což je oproti předchozím letům, mírný nárůst ve sklizených tunách. ABC převedla na sklad jednu tunu za 1 620 Kč.

Ocenění na fair value je stejné jako u pšenice ozimé. I zde bude použita průměrná cena ječmene krmného, jelikož podnik nepěstuje ječmen sladovnický, z Plodinové burzy Brno ze stejného období. Pro přecenění bude použita reálná hodnota ve výši 3 885 Kč/t.

V následující tabulce je uveden příklad přecenění ječmene jarního.

Tabulka 12: Přecenění ječmene jarního

Ječmen jarní	
Sklizené množství	896 t
Vnitropodniková cena	1 620 Kč/t
<b>Ocenění dle vnitropodnikové ceny</b>	<b>1 451 520 Kč</b>
Reálná hodnota	3 885 Kč/t
<b>Ocenění ve fair value</b>	<b>3 480 960 Kč</b>

<b>Rozdíl mezi oceněním dle FV a VC</b>	<b>2 029 440 Kč</b>
---	---------------------

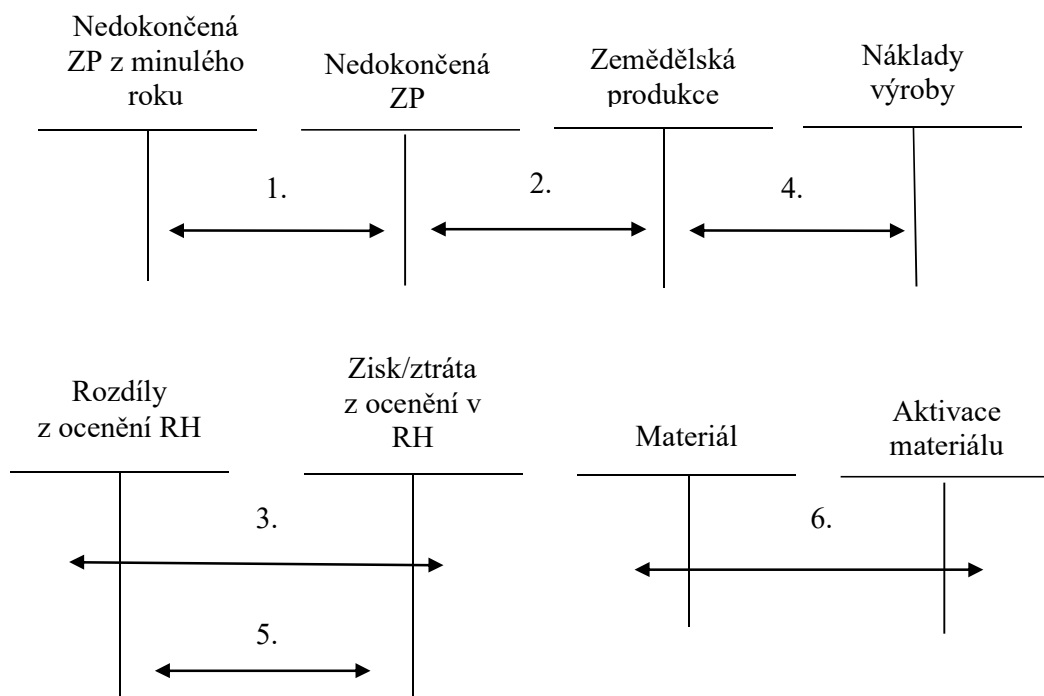
Zdroj: Vlastní zpracování

Stejně jako u předchozí komodity byla i zde produkce převzata na sklad v ceně vypočítané dle směrnic podniku.

Ječmen jarní se na sklad převzal dle vnitropodnikové ceny, která byla 1 451 520 Kč. V okamžiku sklizně byla cena dle fair value 3 480 960 Kč. Rozdíl z přecenění je 2 029 440 Kč, což znamená, že by se podle standardu zvýšilo o tuto částku účetní ocenění ječmene jarního oproti používaného ocenění vnitropodnikovou cenou.

### Účtování ječmene jarního

Schéma 9: Účtování o ječmenu jarním



### Legenda

	Účetní případ	Kč
1. ID	Nedokončená ZP z minulého roku	1 100 000
2. ID	Převod z nedokončené ZP do ZP (naakumulované náklady)	1 451 520
3. ID	Navýšení hodnoty ZP na RH	2 029 440
4. ID	Vyskladnění ZP k výrobě krmiv ve vlastních nákladech - 180 t produkce	291 600
5. ID	Korekce vyskladňované hodnoty ZP	407 700

6.	ID	Převod ZP na výrobu krmiv	291 600
----	----	---------------------------	---------

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování ječmene jarního je dle IFRS stejné jako v předchozím případě. V tomto případě vznikne zisk v hodnotě 1 621 740 Kč.

### **Řepka ozimá**

Na 110 hektarech byla v roce 2014 pěstována řepka ozimá, jejíž výnos dosahoval rekordních 4,6 tun na hektar. Celkem tedy řepky bylo sklizeno 506 tun. Pěstování řepky ozimé už mnoho let přináší podniku nejvyšší tržby. Je to dáno tím, že pěstování řepky ozimé je nejperspektivnější pro podniky z důvodu její výkupní ceny. Vnitropodniková cena řepky ozimé je ve výši 4 323 Kč za tunu.

Ocenění této plodiny je stejné jako v případech výše uvedených. Taktéž jako v předchozích případech bude použita průměrná cena, získaná z Plodinové burzy Brno, z období na přelomu července a srpna. Tato průměrná cena je 8 641 Kč/t.

**Tabulka 13: Přecenění na fair value řepky ozimé**

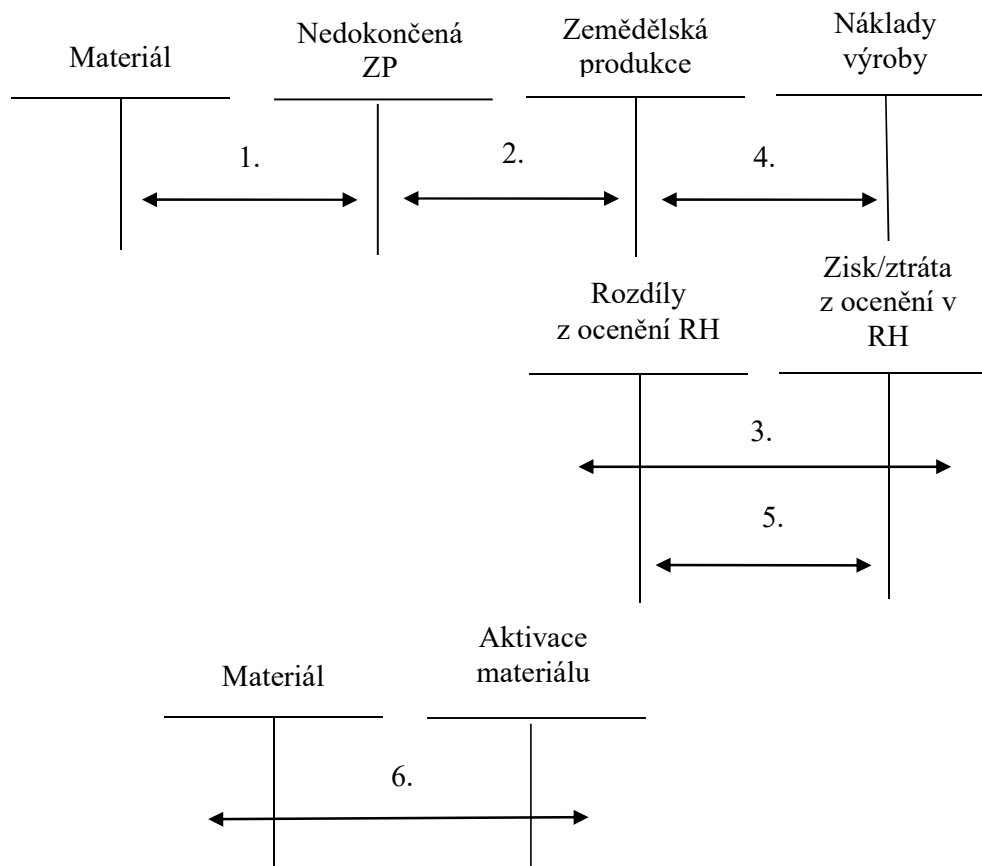
<b>Řepka ozimá</b>	
Sklizené množství	506 t
Vnitropodniková cena	4 323 Kč/t
<b>Ocenění dle vnitropodnikové ceny</b>	<b>2 187 438 Kč</b>
Reálná hodnota	8 641 Kč/t
<b>Ocenění ve fair value</b>	<b>4 372 346 Kč</b>
<b>Rozdíl mezi oceněním dle FV a VC</b>	<b>2 184 908 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Řepka ozimá byla na sklad převedena v ceně vypočítané dle vnitropodnikové ceny, určené taktéž ve směrnici podniku. Na sklad se jí převzalo množství v celkové hodnotě 2 187 438 Kč. Cena vypočtena dle pravidel standardu, jenž se pro ocenění používá cena aktivního trhu, je 4 372 346 Kč. V tomto případě by se účetní ocenění řepky ozimé zvýšilo v účetnictví o 2 184 908 Kč, což je rozdíl mezi cenou, za kterou byla komodita převzata na sklad a cenou, jenž je vypočítaná dle pravidel fair value.

## Zaúčtování řepky ozimé

Schéma 10: Účtování o řepce ozimé



### Legenda

	Účetní případ	Kč
1. ID	Spotřeba hnojiv	21 035
2. ID	Převod z nedokončené ZP do ZP (naakumulované náklady)	2 187 438
3. ID	Navýšení hodnoty ZP na RH	2 184 908
4. ID	Vyskladnění ZP k vlastní spotřebě ve vlastních nákladech – osivo 0,5 t	2 161,5
5. ID	Korekce vyskladňované hodnoty ZP	2 159,0
6. ID	Použití 0,5 t produkce jako osivo	4 320,5

Zdroj: Vlastní zpracování

## Mléko

Firma ABC, s. r. o. v roce 2014 vyprodukovala 1 450 795 litrů. Což je podobné množství mléka jako v předchozích letech. Z tohoto celkového vyprodukovaného množství mléka podnik prodal 1 376 239 litrů, což je necelých 95 %.

Jelikož s mlékem jako komoditou se neobchoduje na burzách, jako je tomu u plodin, byla pro přecenění na fair value použita cena, kterou uvádí Český statistický úřad. Jedná se o průměrnou výkupní cenu kravského mléka. Tato cena pro rok 2014 byla stanovena ve výši 9,50 Kč za litr. I když je tato cena vysoká, od podniku vykupovala mlékárna v průměru za 9,20 Kč. V letošním roce se cena vykupovaného mléka pohybuje někde jinde. Letos se průměrně mléko vykupuje za 6,80 Kč za litr.

Společnost vyprodukuje litr mléka za 8,50 Kč. Tato cena je stanovena stejně jako plodiny pomocí kalkulace produkce a vynaložených nákladů předchozích účetních období. Do kalkulace mléka na rozdíl od kalkulace plodin podnik započítává i některé nepřímé náklady.

V tabulce č. 13 bude ukázka přecenění mléka na fair value.

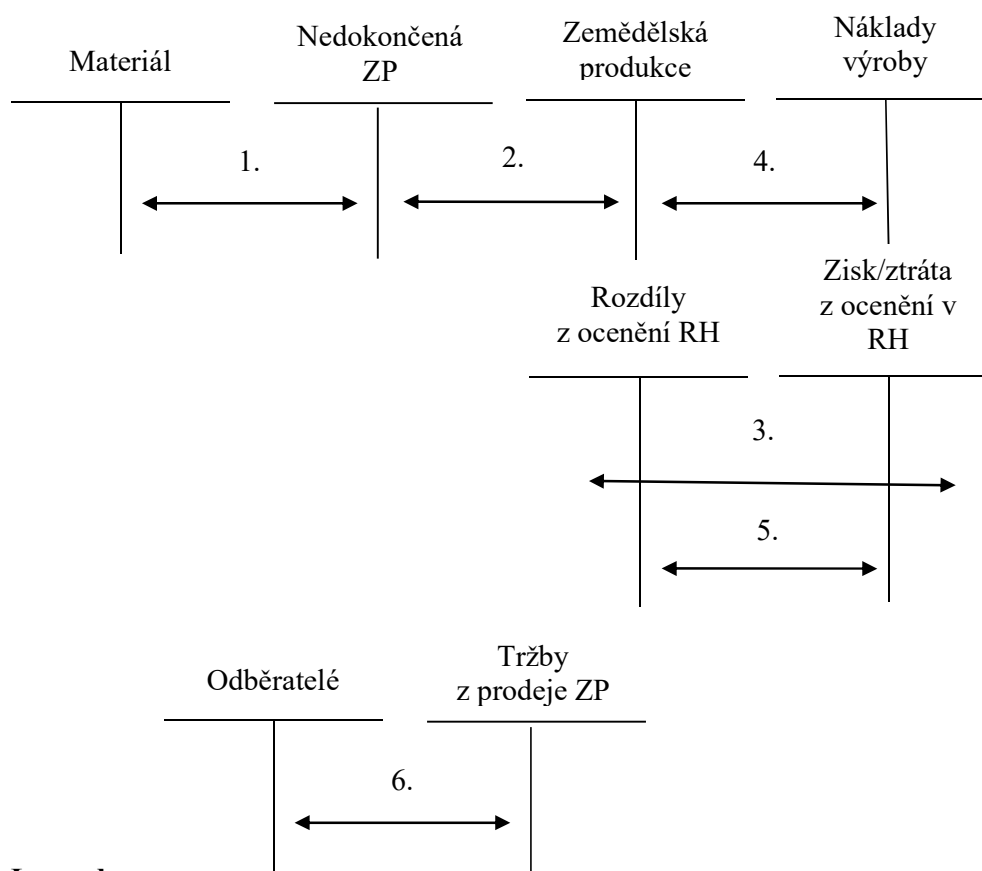
**Tabulka 14: Přecenění mléka**

Mléko	
Vyprodukované množství mléka	1 450 795 l
Vnitropodniková cena	8,50 Kč/l
<b>Ocenění dle vnitropodnikové ceny</b>	<b>12 331 758 Kč</b>
Cena dle ČSÚ	9,50 Kč/l
<b>Ocenění ve fair value</b>	<b>13 782 553 Kč</b>
<b>Rozdíl mezi oceněním dle FV a VC</b>	<b>1 450 794 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Mléko je dle vnitropodnikové ceny oceněno na 12 331 758 Kč. Reálná hodnota je dle ceny ČSÚ 13 782 553 Kč. Rozdíl z přecenění je 1 450 794 Kč.

Schéma 11: Účtování o mléce



**Legenda**

	Účetní případ	Kč
1. ID	Spotřeba krmiv (naakumulované náklady za celý den)	12 512
2. ID	Převod z nedokončené ZP do ZP (3770 l/den)	32 045
3. ID	Navýšení hodnoty ZP na RH	3 770
4. ID	Vyskladnění ZP k prodeji ve vlastních nákladech za měsíc (115 120 l)	978 520
5. ID	Korekce vyskladňované hodnoty ZP	115 120
6. FAV	Tržba za prodanou produkci	1 059 104

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož standard vyžaduje oceňování při prvotním vzniku, bude takto i zaúčtováno. O mléku bude účetní jednotka každý den účtovat. Jelikož se cena mléka neustále pohybuje, je možné, že jeden den bude účtovat společnost zisk z ocenění v RH a následně ztrátu z přecenění. I z této ukázky není patrné, jestli jednotka vytvořila výsledně zisk nebo ztrátu, jelikož ukázka účtování je založena na jednom případě prvotního rozpoznání a poté vyskladnění měsíční zásoby, tak jak to běžně dělá účetní jednotka.



### Sjednocení účtů

Pro lepší ukázkou, byly sjednoceny účty rozdíl z ocenění RH a zisk/ztráta z ocenění z ukázkou přecenění komodit a posléze jeho účtování. Konečný zůstatek těchto účtů je pro ukázkou za měsíc, tzn., že rozdíl z přecenění mléka je vyšší než v ukázkou účtování.

Schéma 12: Sjednocení účtů oceňovací rozdíl ZP

Rozdíly z ocenění RH		Zisk/ztráta z ocenění v RH	
1) 2 175 925 Kč	5) 1 078 962,5 Kč	5) 1 078 962,5 Kč	1) 2 175 925 Kč
2) 2 029 440 Kč	6) 291 600,0 Kč	6) 291 600,0 Kč	2) 2 029 440 Kč
3) 2 148 908 Kč	7) 2 159,0 Kč	7) 2 159,0 Kč	3) 2 148 908 Kč
4) 113 100 Kč	8) 115 120,0 Kč	8) 115 120,0 Kč	4) 113 100 Kč
<u>KZ 4 979 531,5 Kč</u>			<u>KZ 4 979 531,5 Kč</u>

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je patrné z těchto účtů, společnost bude vykazovat zisk z přecenění za měsíc, kdy došlo k těmto účetním případům. Je velmi pravděpodobné, že by vykazovala zisk z ocenění i na konci účetního období, jelikož tento zisk by mohl ovlivnit rozdíl z ocenění u mléka, ale ze zjištěných informací vyplývá, že v tomto roce se mléko vykupovalo průměrně za vyšší cenu, než za jakou dokáže společnost mléko vyrobit.

### **Přecenění biologických aktiv**

Dle standardu IAS 41 – Zemědělství se přecenění na fair value biologických aktiv provádí při jejich rozpoznání a poté k rozvahovému dni. Pro ukázkou přecenění na fair value byla zvolena kategorie dojnice a býci, jelikož se jedná o dvě klíčové kategorie podniku.

#### **Dojnice**

Společnost chová dojnice ze dvou důvodů. První je jejich reprodukce, plození telat a druhá, která souvisí s reprodukcí, je získávání mléka. Průměrná životnost dojnice je 2 a půl laktace, po této době podnik dojnice prodá na jatka. Dojnice se řadí mezi dlouhodobý majetek, jak je evidentní z jeho životnosti a je společností odpisován.

Pro ocenění fair value bude použita průměrná cena za kilogram živé váhy, kterou udává Český statistický úřad, jelikož se na českých burzách se s touto komoditou neobchoduje.

**Tabulka 15: Přecenění dojnic**

Dojnice	
Počáteční stav k 1. 1. 2014 v kilogramech	47 598 kg
Počáteční stav k 1. 1. 2014 v Kč	2 136 310 Kč
Cena dle fair value k 1. 1. 2014	31,14 Kč
<b>Ocenění dle fair value k 1. 1. 2014</b>	<b>1 482 201,70 Kč</b>
Konečný stav k 31. 12. 2014 v kilogramech	46 867 Kg
Konečný stav k 31. 12. 2014 v Kč	2 067 692 Kč
Cena dle fair value k 31. 12. 2014	29,80 Kč
<b>Ocenění dle fair value k 31. 12. 2014</b>	<b>1 396 636,60 Kč</b>
Rozdíl mezi FV a účetním stavem k 31. 12. 2014	-671 055,40 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Na začátku účetního období, k 1. 1. 2014, měl podnik 157 kusů dojnic v celkové váze 47 598 kilogramů za vstupní cenu 2 136 310 Kč. Hodnota dojnic v ocenění dle fair value je 1 482 201,70 Kč.

Stav dojnic na konci účetního období byl 154 kusů, to je 46 867 kilogramů. Hodnota těchto kusů dojnic byla dle účetní jednotky 2 067 692 Kč. Při použití reálné hodnoty dojnice činily 1 396 636,60 Kč. Z porovnání reálné hodnoty s účetním stavem je patrné, že podnik účtuje o 671 055,40 Kč vyšší účetní cenu než je reálná hodnota.

Ze standardu vyplívá další požadavek a to zveřejnění příčin změn účetní hodnoty biologických aktiv, jenž jsou oceňována ve fair value. Toto je požadováno z důvodu dopadu těchto změn na výsledek hospodaření. Standard doporučuje odlišit tyto změny, vliv fyzických změn a vliv tržních cen.

**Tabulka 16: Rozdíly z přecenění dojnic**

Dojnice	
Počáteční stav k 1. 1. 2014 v kilogramech	47 598 kg
Počáteční stav k 1. 1. 2014 v Kč	2 136 310 Kč

Cena dle fair value k 1. 1. 2014	31,14 Kč
<b>Ocenění dle fair value k 1. 1. 2014</b>	<b>1 482 201,70 Kč</b>
Konečný stav k 31. 12. 2014 v kilogramech	46 867 Kg
Konečný stav k 31. 12. 2014 v Kč	2 067 692 Kč
Cena dle fair value k 31. 12. 2014	29,80 Kč
<b>Ocenění dle fair value k 31. 12. 2014</b>	<b>1 396 636,60 Kč</b>
Rozdíl mezi FV a účetním stavem k 31. 12. 2014	-671 055,40 Kč
<b>Rozdíl v ocenění na konci a na začátku účetního období</b>	<b>-85 565,10 Kč</b>
- vliv fyzických změn (29,80-31,14)*47598	-63 781,30 Kč
- vliv změny tržní ceny (46867-47598)*29,80	-21 783,80 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je vidět rozdíl z přecenění na konci a na začátku účetního období je ztráta ve výši 85 565,10 Kč. Tato ztráta je ovlivněna vlivem fyzických změn, a to ve výši 63 781,30 Kč. Vliv změny tržní ceny měl na ztrátu menší dopad, než vliv fyzických změn a to pouze 21 783,80 Kč.

### Účtování

Standard vyžaduje přecenění na konci účetního období. Účetní jednotka musí zaúčtovat přecenění, tak aby na konci účetního období došla k oceňovacímu

Schéma 13: Účtování o přecenění dojnic na konci období

#### Biologická aktiva

PS	2 136 310 Kč	
...		
KZ	2 067 692 Kč	...

Oceňovací rozdíl z ocenění		Zisk/ztráta z ocenění v RH	
PS	0 Kč		
...			
KZ	- 85 565,10 Kč	1) 85 565,10 Kč	1) 85 565,10 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

rozdílu - 85 565,10 Kč. Je patrné, že v tomto případě bude vykazovat účetní jednotka z tohoto přecenění ztrátu. Je to dáno tím, že účetní jednotka nadhodnotila svá aktiva. Ztráta vznikla jak vyřazením některých kusů dojnic, tak i snížením tržní ceny. Na ztrátu měly větší dopad fyzické změny.

Společnost ABC na základě standardu, podle něhož se nesmí účtovat o oprávkách a odpisech, musí odpisy za minulé období zrušit.

**Schéma 14: Rozpuštění oprávek**

Oprávkky k zvířatům a jejich skupinám		Nerozdělený zisk minulých let	
1) 1 129 000 Kč	PS 1 129 000 Kč		PS 16 054 000 Kč
...	...		1) 1 129 000 Kč
	KZ 0 Kč		KZ 17 183 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Standard IAS 41 – Zemědělství vyvolá přeskupení položky oprávek v hodnotě 1 129 000 Kč, která se na jeho základě rozpustí v nerozděleném zisku minulých let. Tento účet se použije, jelikož oprávkky představují souhrn odpisů za minulé období. Nerozdělený zisk se u společnosti zvýší o více jak jeden milion korun.

### **Býci výkrm**

Další největší kategorií, z které má podnik nejvyšší tržby, jsou býci. Společnost býky prodává při hmotnosti 700 kilogramů a jejich stáří se pohybuje mezi 28 až 30 měsíci.

Pro ocenění býků bude použita cena stejně jako dojnic dle Českého statistického úřadu. V následující tabulce je aplikováno přecenění fair value.

**Tabulka 17: Přecenění fair value býků a rozdíly z přecenění**

Býci	
Počáteční stav k 1. 1. 2014 v kilogramech	56 347 Kg
Počáteční stav k 1. 1. 2014 v Kč	1 815 059 Kč
Cena dle fair value k 1. 1. 2014	45,54 Kč
<b>Ocenění dle fair value k 1. 1. 2014</b>	<b>2 566 042,38 Kč</b>

Konečný stav k 31. 12. 2014 v kilogramech	56 601,70 Kg
Konečný stav k 31. 12. 2014 v Kč	1 730 166,81 Kč
Cena dle fair value k 31. 12. 2014	45,90 Kč
<b>Ocenění dle fair value k 31. 12. 2014</b>	<b>2 597 735,02 Kč</b>
Rozdíl mezi FV a účetním stavem k 31. 12. 2014	867 568,21 Kč
<b>Rozdíl v ocenění na začátku a na konci účetního období</b>	<b>31 692,64 Kč</b>
- vliv fyzických změn (45,90-45,54)*56347	20 003,19 Kč
- vliv změny tržní ceny (56601,70-56347)*45,90	11 689,45 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Počáteční stav v kategorii býci výkrm byl 128 kusů o celkové hmotnosti 56 347 Kg. Jejich účetní hodnota byla 1 815 058,76 Kč. Reálná hodnota býků je k 1. 1. 2014 2 566 042,38 Kč.

Na konci účetního období, na rozdíl od dojnic, zaznamenal podnik zvýšení počtu kusů a to na 143 kusů o hmotnosti 56 601,70 kilogramů. Jejich účetní hodnota činila 1 730 166,81 Kč. Oproti tomu fair value dosahovala 2 597 735,02 Kč.

Na rozdíly z přecenění měly nejvyšší vliv fyzické změny, které byly ve výši 20 003,19 Kč. Změna tržních cen činila 11 689,45 Kč. Celkem se tento rozdíl rovnal 31 692,64 Kč.

Schéma 15: Účtování - býci výkrm

Biologická aktiva			
PS 1 815 059,00 Kč		...	
<u>...</u>		<u>...</u>	
KZ 1 730 166,81 Kč			
Oceňovací rozdíl z ocenění		Zisk/ztráta z ocenění v RH	
PS 0 Kč			1) 31 692,64 Kč
1) 31 692,64 Kč			
<u>KZ 31 692,64 Kč</u>			

Po zaúčtování rozdílů z přecenění na začátku a na konci účetního období je vidět, že na rozdíl od dojnic kategorie býci bude vykazovat zisk ve výši 31 692,64 Kč.

Sjednocení účtů oceňovací rozdíl a zisk/ztráta z ocenění

Schéma 16: Sjednocení účtu biologických aktiv

Oceňovací rozdíl z ocenění		Zisk/ztráta z ocenění v RH		
PS	0 Kč	1)	85 565,10 Kč	
1)	31 692,64 Kč	KZ	53 872,46 Kč	
KZ	- 53 872,46 Kč	2)	85 565,10 Kč	
			1)	31 692,64 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Ze sjednocení oceňovacích rozdílů u biologických aktiv vyplývá, že na konci účetního období bude společnost vykazovat ztrátu v hodnotě 53 872,46 Kč, která je dána z přecenění dojnic, které byly nadhodnoceny.

Zisk z ocenění zemědělské produkce a ztráta z ocenění biologických aktiv vyvolá změnu ve výkazu zisku a ztráty. V tomto výkaze přibude položka, nesoucí stejný název, která bude vykazovat skoro 5 milionový zisk. Tento zisk zvýší hospodářský výsledek společnosti. Ve výkazu rozvahy přibude oceňovací rozdíl, který bude mít aktivní zůstatek, ve stejné výši jako zisk z ocenění v reálné hodnotě.

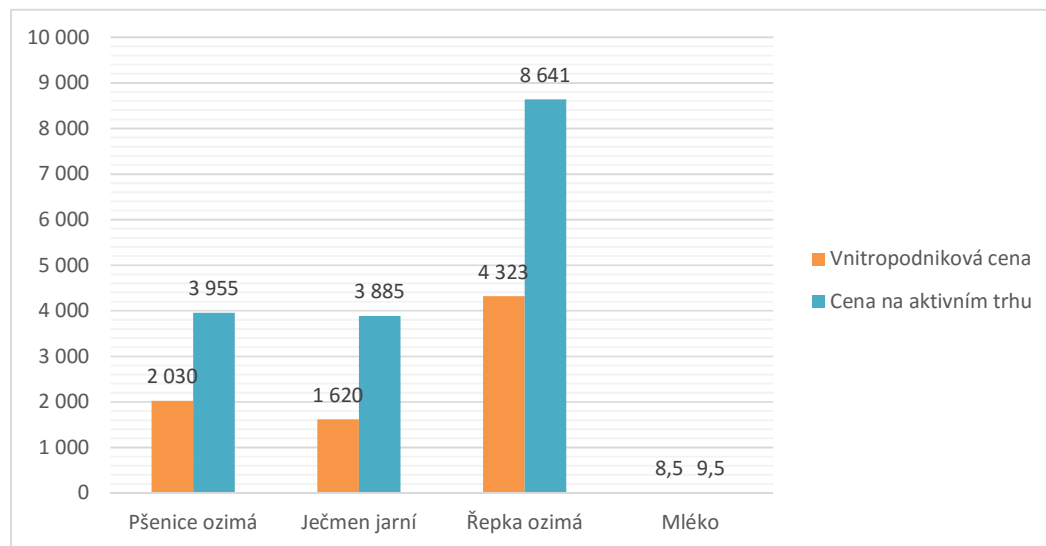
## 5 Diskuze

V této kapitole bude ukázán dopad implementace standardu IAS 41 – Zemědělství na společnost ABC a budou zde ukázány rozdíly mezi ČÚS a IAS 41.

### 5.1 Zjištěné rozdíly z přecenění

V následujícím grafu je pro porozumění ukázán rozdíl v ocenění zemědělské produkce. Už z tohoto grafu je viditelné, že účetní jednotka oceňuje vlastní produkci v nižších cenách, než je reálná hodnota těchto komodit. V některých případech jsou tyto rozdíly i o desítky procent.

**Graf 4: Ocenění produkce dle VP a FV**



Zdroj: Vlastní pracování

V tabulce číslo 17 jsou uvedeny zjištěné rozdíly z přecenění zemědělské produkce a vybraných biologických aktiv.

Tabulka 18: Rozdíly z přecenění

	Ocenění dle VP cen	Ocenění dle Fair Value	Rozdíl v přecenění	Rozdíl v procentech
Pšenice ozimá	2 275 630	4 433 555	2 157 925	48,6726 %
Ječmen jarní	1 451 520	3 480 960	2 029 440	58,3012 %
Řepka ozimá	2 187 438	4 372 346	2 184 908	49,9711 %
Mléko	12 331 758	13 782 553	1 450 794	10,5263 %
Dojnice	1 482 202	1 396 637	-85 565	-6,1265 %
Býci výkrm	1 730 167	2 597 735	867 568	33,3971 %
<b>Celkem</b>	<b>21 458 715</b>	<b>30 063 786</b>	<b>8 605 070</b>	<b>28,6227 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je ze souhrnné tabulky parné, společnost skoro ve všech případech podhodnocuje svá aktiva. Podhodnocení a přecenění bylo zjištěno na základě porovnání cen dle vnitropodnikových kalkulací a ocenění reálnou hodnotou, která byla zjištěna, buď na aktivním trhu, či pro usnadnění byla použita data dle údajů Českého statistického úřadu.

Je patrné, že zemědělský podnik jen v jednom případě nadcenil svá aktiva a to u kategorie dojnice. Jejich vnitropodniková cena je o 85 565 Kč vyšší než cena, která byla zjištěna dle předpokladů standardu IAS 41. I když se nedá říct, že nadcenění dojnic vzniklo v důsledku špatného způsobu ocenění. Tento rozdíl je dán spíše tím, že cena těchto aktiv je velice proměnlivá. Cena skotu závisí jak na nabídce a poptávce, tak i na velikosti dovozu a vývozu. Z toho důvodu je možné, že další účetní období může tento vzniklý rozdíl být obrácený. Kategorie býci výkrm měla rozdíl z přecenění 33,4 %. Podnik si je vědom, že svou živočišnou výrobu podceňuje, i toto přecenění je toho důkazem. Bohužel se společností, ještě nepodařilo nastavit přírůstky a jejich ocenění, tak aby odpovídaly realitě. Pokud by podnik převzal ocenění od konkurence či se pokusil stanovit účetní hodnotu na základě propočítaných nákladů, byl by tento rozdíl z přecenění menší, účetní jednotka by v této kategorii nevykazovala vysoký výsledek hospodaření a účetnictví by podávalo věcné a poctivé zobrazení.

Všechnu zemědělskou produkci, kterou podnik vyprodukuje, ohodnotí v menší hodnotě než je reálná. Je to způsobeno tím, že podnik nekalkuluje celkové náklady na pěstování jedné tuny komodit. Pro zjednodušení počítá pouze s některými přímými



náklady. Nejnižší rozdíl v přecenění je u mléka a to 10,5 %. Stejně jako u dojníc i tento rozdíl může být v dalším účetním období jiný a nejspíš také bude. I když se účetní jednotka snaží snížit náklady na produkci jednoho litru mléka, v dlouhodobém horizontu se jí to nedaří. Ceny mléka, po zrušení mléčných kvót, jsou nestálé a převážně klesající. Rozdíly v přecenění pšenice ozimé (48,7 %), ječmene jarního (58,3 %) a řepky ozimé (50 %) jsou v průměru stejné. Rozdíly stejně jako u jiných komodit vznikají kvůli nedostatečné kalkulaci nákladů na jednotlivé plodiny. Pokud by se účetní jednotka rozhodla zařadit do kalkulací i jiné přímé náklady, například mzdy pracovníků v rostlinné výrobě, tento schodek v ocenění by se zmenšil a cena komodit by se přiblížila k reálnému ohodnocení.

## **5. 2 Zhodnocení vzniklých změn z přechodu na IAS 41 - Zemědělství**

V případě, že by se podnik ABC rozhodl přejít z účetnictví vedeného dle Českých účetních standardů na účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů, vyvolá tento přechod řadu změn.

### **5. 2. 1 Změny související s přeceněním biologických aktiv**

Přecenění biologický aktiv a zemědělské produkce dle standardu IAS 41 – Zemědělství vyvolá přímé změny ve výkazu rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Přecenění zemědělské produkce a biologických aktiv na reálnou hodnotu bude mít za následek změny ve VZZ, které se bude vyskytovat v provozním výsledku hospodaření a s tím souvisejícím výsledku hospodaření za účetní období. Změny ve VH vzniknou na základě zařazení nových položek do VZZ a to položek zisk/ztráta z přecenění biologických aktiv a zisk/ztráta z přecenění zemědělské produkce. Jelikož na všech zkoumaných komoditách, u nichž se přeceňovalo na reálnou hodnotu, bylo zjištěno podhodnocení, bude se na konci období vykazovat na účtu zisk/ ztráta z ocenění ZP vykazovat konečný zůstatek na straně dal, což značí zisk z tohoto přecenění. U biologických aktiv nemůže být řečeno, jestli se bude vykazovat zisk či ztráta, jelikož nebylo provedeno ocenění všech kategorií. Z těchto dvou příkladů je jasné, že se bude jednat o zisk, ale je pravděpodobné, že by další přecenění kategorií tento výsledek změnilo. Další prováděnou

operací je rozpuštění oprávek k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Toto rozpuštění je dáno na základě standardu, ze kterého plyne, že účetní jednotka nesmí účtovat o oprávkách a odpisech. Je pravděpodobné, že by se výsledek hospodaření společnosti ABC zvýšil, z důvodu kladného rozdílu mezi novými položkami přecenění a zrušením položky oprávek.

Jak je z praktické části patrné dá se o ocenění na reálnou hodnotu účtovat dvěma způsoby. Odborníci se shodují, že lepší způsob účtování je prostřednictvím rozvahového účtu oceňovací rozdílu, z důvodu odděleného sledování oceňovacího rozdílu a vynaložených nákladů na produkci. Tímto se zvýší vypovídající schopnost výkazů. V rozvaze se stejně jako ve VZZ objeví nová položka. Položka se označuje jako oceňovací rozdílu na straně aktiv a udává sumu rozdílů z přecenění. V tomto případě se toto přecenění bude rovnat účtu zisk/ztráta z přecenění. Jak už bylo výše zmíněno, standard neumožňuje účtovat o oprávkách a odpisech, to znamená, že z rozvahy tato položka zmizí. V důsledku zrušení této položky se změní nerozdělený zisk z minulého období, jelikož se do této položky rozpustí ony oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Z těchto změn v rozvaze vyplývá, že dojde ke změnám v bilančních sumách rozvahy.

### **5. 2. 2 Změny přidružené při použití IAS 41 - Zemědělství**

Při použití standardu IAS 41 se účetní jednotka nevyhne změnám, které jsou použitím tohoto standardu vyvolány. Podnik, jenž začne účtovat dle Mezinárodních účetních standardů, má povinnosti vést nadále účetnictví i podle Českých účetních standardů. Důvodem pro toto vedení je transformace výsledku hospodaření za účetní období na základ daně a posléze vypočítání této daně.

Změna účtování způsobuje i řadu změn u položek v rozvaze, které přímo i nepřímo souvisí s přeceněním aktiv. Dle standardu může dojít k přeskupení některých aktiv nebo dokonce zařazení těchto aktiv do jiných položek. Je to dáno rozdílným rozlišením položek aktiv. ČÚS rozeznává aktiva na krátkodobá a dlouhodobá, na místo toho IFRS klasifikuje aktiva na plodící a konzumovatelná, posléze na zralá a nezralá. U společnosti ABC dojde k přeskupení rostlinné i živočišné výroby. Mezi konzumovatelná nezralá aktiva se zařadí plodiny, které jsou připraveny ke sklizni a mezi nezralá aktiva se zařadí plodiny, které nedokončily svou biologickou přeměnu. V živočišné výrobě se biologická aktiva, jenž

se zařadí do plodících aktiv, rozdělí na zralá, které jsou v podniku dojnice, a na nezralá, jenž lze považovat za zbylé 4 kategorie.

Nejdůležitější změnou, se kterou musí podnik přijít, je komplexní změna celého úseku zajišťující účetnictví a to z důvodu jiných nároků na účtování dle standardů. Jak už bylo výše zmíněno, společnost ABC by musela začít účtovat dle dalších standardů, například IAS 2 – Zásoby. U většiny těchto standardů je nejdůležitější správná klasifikace, vhodné ocenění či přecenění a posléze zaúčtování těchto rozdílů.

### **5. 2. 3 Výhody a nevýhody vyplívající z aplikace standardu IAS 41 - Zemědělství**

Největším rozdílem mezi ČÚS a IFRS je způsob oceňování aktiv. Oceňování dle ČÚS je založeno na oceňování aktiv vnitropodnikovými cenami, které vznikají na základě kalkulací, jenž vycházejí z minulých událostí a skutečností. Jak bylo již ukázáno, tento způsob ocenění není nejlepší. Při použití kalkulovaných cen dochází velice snadno k podhodnocení či naopak k nadhodnocení aktiv a s tím souvisejícímu zkreslení hospodářského výsledku. Přitom by účetnictví mělo podávat přesné a nezkrácené zobrazení skutečnosti. Na druhou stranu přecenění dle fair value ukazuje reálnou hodnotu aktiv, jelikož se pro přecenění využívá cena aktivního trhu v okamžiku vzniku aktiv. To zaručuje přesné a aktuální ocenění.

Výhodou v přecenění reálnou hodnotou je i vylepšení finanční situace podniku. Pokud má společnost lepší ekonomickou situaci, má vyšší stabilitu, tím se stává pro věřitele bonitní a získává tím možnost pro lepší získávání cizích zdrojů.

Další výhoda, jenž plyne z používání standardu, je vymezení a klasifikace biologický aktiv a zemědělské produkce. ČÚS určuje řazení do dlouhodobých aktiv pouze zvířata základního stáda i když se v krátkodobém majetku nacházejí zvířata, která by splňovala podmínky pro zařazení do DM, např. kategorie býci výkrm. Oproti tomu IAS 41 vyžaduje rozřídění zvířat do kategorií podle jejich budoucího efektu.

Nevýhodu, kterou přináší přecenění dle reálné hodnoty, je možnost rychlé změny tržních cen, jenž jsou vyvolány změnou nabídky, poptávky či zásahy státu. Tyto změny cen

mohou nastat i jinými než ekonomickými vliv, například špatným počasím, které zvedne cenu nebo vysoká výnosnost plodin, která na druhou stranu vyvolá pokles cen.

V českých podmínkách je využití standardu IAS 41 – Zemědělství složitější z hlediska stanovení reálné hodnoty, jelikož se na českém trhu nenachází burza, která by obchodovala se zvířaty až na výjimku Obchodní burzy Hradec Králové, jenž obchoduje s jatečnými prasaty. Pro zjištění reálné hodnoty se může využít i jiný aktivní trh, tedy burza, z jiného státu. Problém se nachází v tom, že pokud se převezme cena, např. z burzy v USA, nemusí cena odpovídat českým potřebám, jelikož se zde nachází jiné tržní prostředí, a může dojít ke zkreslení ocenění biologických aktiv.

Pokud by se účetní jednotka rozhodla postupovat dle standardu IAS 41 – Zemědělství, bylo by výhodné používat při účtování tu metodu, u které je používán účet oceňovací rozdílů, aby bylo lépe patrné, jak je tento rozdíl vysoký a jak jsou vysoké náklady na výrobu určité produkce.

Nevýhodou při aplikaci jsou velké požadavky na vykazování tohoto standardu. IAS 41 požaduje, aby se v účetní závěrce udávaly takové informace, které nepožadují české zákony, například, strategii řízení finančních rizik, popsat vznik rozdílů mezi přeceněním na začátku a na konci účetního období, vysvětlení proč nemohla být pro ocenění použita reálná hodnota a jakým způsobem byla stanovena alternativní.

## 6 Závěr

Zemědělství se ve velmi mnoha směrech odlišuje od ostatních podnikatelských sfér. Základní odlišností je biologický charakter výroby, od kterého se odvíjí skoro všechna ostatní specifika této výroby. Biologický charakter výroby se nachází ve schopnosti přeměny těchto aktiv. Proces přeměny může člověk řídit jen do určité míry, jelikož tyto přeměny jsou dány biologickým procesem.

Oceňování zemědělské výroby je jednou z nejproblematičtějších oblastí. Oceňování rostlinné i živočišné vychází z plánovaných kalkulací, které jsou založeny na odhadech. Tím mohou vzniknout situace, kdy jsou tyto aktiva podhodnocena či nadhodnocena. V praxi je běžnější podhodnocení těchto aktiv, z důvodů nepřesných kalkulací vnitropodnikových cen, které nejsou každoročně aktualizovány a vycházejí pouze z předpokladů a odhadů.

Jedním z rozdílů mezi účetní legislativou a IFRS je způsob klasifikace rostlinné a živočišné výroby. Česká legislativa upravuje živočišnou výrobu, která se dle životnosti dělí na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Standard rozlišuje biologická aktiva, zvířata nebo rostliny, a na zemědělskou produkci v okamžiku sklizně, sklizené rostliny či mléko. Dále se biologická aktiva rozlišují dle jejich způsobu použití na plodící a konzumovatelná. V rámci těchto kategorií se ještě rozřídí na zralá a nezralá.

Důležitým rozdílem mezi těmito standardy je odlišný způsob oceňování. Standard IAS 41 – Zemědělství vyžaduje oceňovat zemědělskou produkci na základě reálné hodnoty (fair value) sníženou o vynaložené náklady na prodej. Tato reálná hodnota by měla vycházet z kótované ceny zjištěné na aktivním trhu s daným biologickým aktivem. Pokud pro tato aktiva aktivní trh neexistuje, standard definuje alternativní postupy pro zjištění reálné hodnoty. Biologická produkce se reálnou hodnotou musí oceňovat při pořízení a ke každému rozvahovému dni. ČÚS jsou na rozdíl od Mezinárodních standardů založeny na historických cenách.

Dalším rozdílem mezi těmito standardy je rozdílné účtování, jelikož s přeceněním biologických aktiv a zemědělské produkce vzniká povinnost účtovat o těchto změnách. To znamená, že účetní jednotka musí tento rozdíl z ocenění účtovat na speciálním

výsledkovém účtu, který se jmenuje zisk/ztráta z ocenění, aby bylo patrné, jak tento rozdíl ovlivňuje výsledek hospodaření. Pro lepší vypovídající schopnost je výhodné účtovat o zemědělské produkci a biologických aktivech takovým způsobem, aby bylo možné odděleně sledovat vynaložené náklady na jejich vznik a zvláště oceňovací rozdíl vzniklý z přecenění na reálnou hodnotu. Standard požaduje, aby se tento rozdíl zveřejňoval jako změny vlivu tržních cen, anebo jako změny vyvolané v důsledku fyzických změn.

České účetní standardy požadují u dlouhodobého majetku, kromě výjimek (pozemky) jeho odpisování. Na rozdíl od ČÚS se dle IFRS u aktiv přeceněných reálnou hodnotou nesmí účtovat o těchto odpisech a oprávkách z toho vyplívá zrušení těchto položek při přechodu na účetnictví dle IFRS.

S rozdílným účtováním je spjato i rozdílné vykazování. S aplikací tohoto standardu přichází i změny ve vykazování některých položek. Zejména ke zrušení opravěk k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Zrušení této položky vyvolá změnu v nerozděleném zisku z minulých let, jelikož se zrušené oprávkou rozpustí do této položky. Ve výkazech také přibudou nové položky v rozvaze oceňovací rozdíl a ve VZZ zisk/ztráta z ocenění biologických aktiv v RH a zisk/ztráta z ocenění zemědělské produkce v RH.

V diplomové práci byl standard IAS 41 aplikován na společnost ABC, s. r. o. Tato společnost se zabývá rostlinnou i živočišnou výrobou. V živočišné výrobě se zabývá chovem skotu k produkci mléka a v rostlinné výrobě pěstováním obilnin, řepky a cukrovky. Vypěstované plodiny slouží k prodeji a k vlastní spotřebě pro výrobu krmiva pro živočišnou výrobu.

První, co standard vyžaduje, je klasifikace zemědělské výroby na plodící a konzumovatelná aktiva a zralá a nezralá. V podniku ABC bylo toto rozřídění lehké. V rostlinné výrobě se za nezralá konzumovatelná aktiva považuje nedokončená výroba. Za zralé se považuje plodina v průběhu sklizně. V živočišné výrobě se za plodící zralá aktiva považují dojnice a za nezralá zbylé 4 kategorie společnosti.

Nejproblematictější část aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství je oceňování zemědělské výroby, obzvláště živočišné výroby, jelikož v českých podmínkách se nevyskytuje žádná burza, která by obchodovala se zvířaty. Při oceňování rostlinné výroby takový problém nenastal, jelikož se s plodinami normálně obchoduje. Pro přecenění na reálnou hodnotu byly využity plodiny s nejvyšší výnosností (řepka ozimá, ječmen jarní, pšenice

ozimá) a nejvýnosnější kategorie zvířat (dojnice, býci výkrm). Při oceňování reálnou hodnotou bylo zjištěno, že podnik výrazně podhodnocuje svá aktiva. U všech zkoumaných plodin bylo zjištěno průměrně 50% podhodnocení, které bylo dáno špatně nastavenou kalkulací nákladů na plodiny. Mléko ve zkoumaném roce bylo o necelý milion a půl podhodnoceno, ale už v následujícím roce dle zjištěných údajů bude výrazně nadhodnoceno. Tento fakt nastane snížením výkupní ceny mléka oproti sledovanému roku. Jedinou položkou, která měla účetní hodnotu vyšší, je kategorie dojnic a to o 6 %.

Změny v rozdílném oceňování vyvolají změny v účtování. Jelikož se rozdíl z ocenění musí účtovat na samostatném účtu zisk/ztráta z ocenění. Na příkladu bylo použito účtování způsobem vyjádření zvlášť oceňovacího rozdílu a nákladů vynaložených na aktivum. Při účtování o zemědělské produkci byl zjištěn zisk z ocenění v reálné hodnotě, který vznikl podhodnocením aktiv. To znamená, že se všechny komodity musely přecenit nahoru. Zisk v ocenění zemědělské produkce činil necelých pět milionů. U biologických aktiv bylo provedeno přecenění jen na nejvýnosnějších kategoriích, proto nelze jednoznačně říct, zda by společnost na konci účetního období na účtu zisk/ztráta z ocenění v reálné hodnotě biologických aktiv vykazoval zisk či ztrátu. Z kategorií, na kterých bylo provedeno přecenění, vyplývá zisk. Je pravděpodobné, že společnost by na konci období vykazovala celkově zisk z ocenění celé produkce. Jelikož zisk z ocenění zemědělské produkce je necelých pět milionů a nepředpokládá se, že by přecenění zbylých kategorií biologických aktiv vykazovalo tak vysokou ztrátu.

Při přechodu na účetnictví dle IFRS musí podnik zrušit oprávky k dlouhodobému majetku. Při aplikaci standardu IAS 41 – Zemědělství byly zrušeny oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám v hodnotě 1 129 000 Kč. Tyto oprávky se rozpustí do nerozděleného zisku minulých let.

Společnost by v komentáři k účetní závěrce měla uvést roztřídění biologických aktiv podle skupin na plodící zralá a plodící nezralá a zemědělskou produkci na konzumovatelná aktiva zralá a nezralá. Dále by měla sdělit metody stanovení reálné hodnoty. Společnost tuto cenu stanovila podle pravidel standardu a to tak, že jí převzala z aktivního trhu.

Aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství přináší pro podnik, který se jej rozhodne zavést řadu dalších změn (komplexní změna vedení účetnictví), a proto si by se dalo říct, že malé podniky nezačnou IAS 41 využívat.

## Literatura

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 153 s. ISBN 978-80-7357-961-6.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. Praha: ČZT, 2009a, (2). ISSN 1212-9453.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. Praha: ČZT, 2009b, (3). ISSN 1212-9453.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Oceňování, účetní zachycení a vykazování rostlinné výroby v dlouhodobém a krátkodobém majetku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. Praha: ČZT, 2009c, (4). ISSN 1212-9453.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Řešení problematiky oceňování biologických aktiv v IAS 41 - Zemědělství. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. Praha: ČZT, 2009d, (8). ISSN 1212-9453.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství (úvod). *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. Praha: ČZT, 2012a, (5). ISSN 1212-9453.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. IFRS a jejich aplikace v zemědělství: Biologická aktiva užívaná k zemědělské činnosti (IAS 41). *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro*



podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství. Praha: ČZT, 2012b, (11). ISSN 1212-9453.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. IFRS a jejich aplikace v zemědělství. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. Praha: ČZT, 2013, (1). ISSN 1212-9453.

Evropská komise. *Mezinárodní účetní standard 41 - Zemědělství* [online]. [cit. 2015-08-20]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias41\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias41_en.pdf)

HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, ix, 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

KRUPOVÁ, Lenka a Robert MLÁDEK. *IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. 1. vyd. Praha: VOX, 2003, 320 s. ISBN 80-86324-33-8.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.

NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007, 175 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-393-7.

Účetní portál. *Mezinárodní účetní standard 41 - Zemědělství* [online]. [cit. 2015-08-20]. Dostupné z: [ucetni-portal.cz/stahnout/ias-41-cz\\_888.pdf](http://ucetni-portal.cz/stahnout/ias-41-cz_888.pdf)

VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, 2008, 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [online]. [cit. 2015-08-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: v aktuálním znění. In: Sbirka zákonů České republiky.  
1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Interní zdroje společnosti

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Sledování rostlinné výroby v účetním systému.....	14
Tabulka 2: Biologická aktiva, zemědělská produkce a výrobky po sklizni .....	34
Tabulka 3: Přehled stavu zvířat k 31. 12. 2014.....	43
Tabulka 4: Ekonomické ukazatele .....	43
Tabulka 5: Analytické účty živočišné výroby .....	46
Tabulka 6: Přehled dlouhodobého majetku v podniku.....	47
Tabulka 7: Analytická evidence účtu Výrobky .....	49
Tabulka 8: Vnitropodnikové ceny plodin.....	50
Tabulka 9: Ocenění a přírůstky skotu.....	51
Tabulka 10: Přecenění pšenice ozimé .....	56
Tabulka 11: Přecenění ječmene jarního .....	58
Tabulka 12: Přecenění na fair value řepky ozimé.....	60
Tabulka 13: Přecenění mléka.....	62
Tabulka 14: Přecenění dojnic.....	65
Tabulka 15: Rozdíly z přecenění dojnic .....	65
Tabulka 16: Přecenění fair value býků a rozdíly z přecenění.....	67
Tabulka 17: Rozdíly z přecenění.....	71

## Seznam grafů

Graf 1: Procentuální vyjádření RV.....	42
Graf 2: Tržby z prodeje výrobků, výkonová spotřeba, přidaná hodnota a HV.....	44
Graf 3: Rentabilita VK a tržeb, Marže přidané hodnoty 2010 -2014.....	45
Graf 4: Ocenění produkce dle VP a FV.....	70

## Seznam schémat

Schéma 1: Účtování pěstitelských celků trvalých porostů .....	17
Schéma 2: Zachycení účtování lesa .....	18
Schéma 3: Účtování nedokončené rostlinné výroby .....	22
Schéma 4: Účtování zvířat v krátkodobém majetku .....	22
Schéma 5: Účtování zvířat v krátkodobém majetku .....	28
Schéma 6: Účtování pořízení zvířete ze základního stáda .....	31
Schéma 7: Účtování o přeřazení zvířat do výkrm.....	32
Schéma 8: Účtování o pšenici ozimé .....	57
Schéma 9: Účtování o ječmenu jarním.....	59
Schéma 10: Účtování o řepce ozimé .....	61
Schéma 11: Účtování o mléce.....	63

Schéma 12: Sjednocení účtů oceňovací rozdíl ZP .....	64
Schéma 13: Účtování o přecenění dojnic na konci období .....	66
Schéma 14: Rozpuštění oprávek .....	67
Schéma 15: Účtování - býci výkrm.....	68
Schéma 16: Sjednocení účtu biologických aktiv .....	69

## Seznam příloh

Příloha č. 1: Seznam použitých zkratk .....	73
Příloha č. 2: Rozvaha ke dni 31. 12. 2014 .....	74
Příloha č. 3: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2014 .....	78
Příloha č. 4: Kalkulace vnitropodnikové ceny pšenice ozimé .....	80
Příloha č. 5: Smlouva o nákupu mléka .....	81

## **Příloha č. 1: Seznam použitých zkratk**

ČÚS – Český účetní standard/České účetní standardy

DM – Dlouhodobý majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

EBITDA – Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization = zisk před odečtením úroků, daní a odpisů

FAP – Faktura přijatá

FAV – Faktura vydaná

HV – Hospodářská výsledek

ID – Interní doklad

IFRS – International Financial Reporting Standards = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

KD – Krmné dny

RH – Reálná hodnota

RV – Rostlinná výroba

ÚJ – Účetní jednotka

ÚO – Účetní období

VZZ – Výkaz zisku a ztráty

ZP – Zemědělská produkce

ŽV – Živočišná výroba

Minimální závazný výčet informací  
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.  
ve znění pozdějších předpisů

# ROZVAHA

## v plném rozsahu

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název  
účetní jednotky

ke dni:

IČ

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo  
podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63) = ř. 67	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I.	1. Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007				
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill (+/-)	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013				
B. II.	1. Pozemky	014				
	2. Stavby	015				
	3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016				
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023				
B. III.	1. Podíly - ovládaná osoba	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				
C. I.	1. Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
			1	2	3	4
a	b	c				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039				
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048				
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049				
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054				
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
	8. Dohadné účty aktivní	056				
	9. Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058				
C. IV.	1. Peníze	059				
	2. Účty v bankách	060				
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063				
D. I.	1. Náklady příštích období	064				
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 87 + 120) = ř. 001	067		
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068		
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069		
A. I.	1. Základní kapitál	070		
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073		
A. II.	1. Ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	077		
	5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078		
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 80+81)	080		
A. III.	1. Rezervní fond	081		
	2. Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 až 86)	083		
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	084		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	085		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	1. Výsledek hospodaření běžného účetního období (ř. 01 - 69 - 73 - 80 - 83 - 89 - 122) = ř. 60 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu (+/-)	087		
	2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088		
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 95 + 106 + 118)	089		
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090		
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
	3. Rezerva na daň z příjmů	093		
	4. Ostatní rezervy	094		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095		
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	096		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097		
	3. Závazky - podstatný vliv	098		
	4. Závazky ke společníkům	099		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	100		
	6. Vydané dluhopisy	101		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	102		
	8. Dohadné účty pasivní	103		
	9. Jiné závazky	104		
	10. Odložený daňový závazek	105		



Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106		
B. III.	1. Závazky z obchodních vztahů	107		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
	3. Závazky - podstatný vliv	109		
	4. Závazky ke společníkům	110		
	5. Závazky k zaměstnancům	111		
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112		
	7. Stát - daňové závazky a dotace	113		
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	114		
	9. Vydané dluhopisy	115		
	10. Dohadné účty pasivní	116		
	11. Jiné závazky	117		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoc (ř. 119 až 121)	118		
B. IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	119		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	120		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 + 124)	122		
C. I.	1. Výdaje příštích období	123		
	2. Výnosy příštích období	124		

Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam:

# Příloha . 3

Minimální závazný výčet informací  
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.  
ve znění pozdějších předpisů

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný  
název účetní jednotky

ke dni .....

.....  
.....

IČ

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky  
a místo podnikání liší-li se od bydliště

.....  
.....  
.....

Označení  a	TEXT  b	Číslo řádku  c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
	3. Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11		
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19		
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22		
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - (+/-25) + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/- 41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61		


Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam:

období 01.01.2014 až 31.12.2014

firma:  s.r.o. *produkce 1174,55€* strana: 1

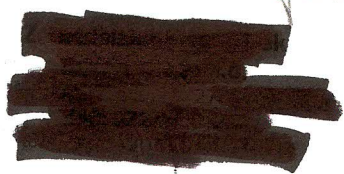
datum	Doklad	účet	Má dáti	Dal	Druh	Text	Firma	Střed	Výkon	Zakáz
9.01.2014	F14023	321	.	305567.00	MT3	LAV 75t,Sulfan 36t	106	100		
9.01.2014	F14023	501003	305567.00	.	MT3	LAV 75t,Sulfan 36t	106	100		
9.01.2014	F14029	321	.	261113.00	MT3	LOVODAM 120t 6200/t	2052	100		
9.01.2014	F14029	501003	261113.00	.	MT3	LOVODAM 120t 6200/t	2052	100		
1.03.2014	F14143	321	.	65590.33	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
1.03.2014	F14143	501004	65590.33	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
8.04.2014	F14127	321	.	42037.50	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
8.04.2014	F14127	501004	42037.50	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
3.04.2014	F14162	321	.	46238.10	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
3.04.2014	F14162	501004	46238.10	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
3.04.2014	F14163	321	.	55188.00	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
3.04.2014	F14163	501004	55188.00	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.04.2014	F14176	321	.	68009.15	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.04.2014	F14176	501004	68009.15	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.04.2014	F14197	321	.	43683.53	MT4	Delaro	2377	100		
0.04.2014	F14197	501004	43683.53	.	MT4	Delaro	2377	100		
0.05.2014	F14200	321	.	19551.00	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
0.05.2014	F14200	501004	19551.00	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
0.05.2014	F14202	321	.	32762.40	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.05.2014	F14202	501004	32762.40	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.05.2014	F14210	321	.	20031.20	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.05.2014	F14210	501004	20031.20	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
0.05.2014	F14212	321	.	69777.50	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
0.05.2014	F14212	501004	69777.50	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	416	100		
0.05.2014	F14219	321	.	41572.00	MT3	hnojivo Cmp.,Nanofyt,Stabilure	416	100		
0.05.2014	F14219	501003	41572.00	.	MT3	hnojivo Cmp.,Nanofyt,Stabilure	416	100		
0.05.2014	F14228	321	.	21328.00	MT3	hnoj.Camp.,Hořčík,NanoFyt Si	2377	100		
0.05.2014	F14228	501003	21328.00	.	MT3	hnoj.Camp.,Hořčík,NanoFyt Si	2377	100		
05.2014	F14232	321	.	96513.30	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		
05.2014	F14232	501004	96513.30	.	MT4	přípravky na ochr.rostlin	2377	100		

	MD	Dal		
kem za skupinu	1188962.01	1188962.01		
IVA	0.00	0.00	celkem	0.00
IVA	0.00	1188962.01	celkem	1188962.01
IVA = PASIVA .....				-1188962.01
LADY	1188962.01	0.00	celkem	1188962.01
OSY	0.00	0.00	celkem	0.00
OSY = NÁKLADY .....				-1188962.01

	MD	Dal		
kem	1188962.01	1188962.01		
VA	0.00	0.00	celkem	0.00
VA	0.00	1188962.01	celkem	1188962.01
VA = PASIVA .....				-1188962.01
ADY	1188962.01	0.00	celkem	1188962.01
SY	0.00	0.00	celkem	0.00
SY = NÁKLADY .....				-1188962.01

*NV 2013  
 majka*

*919.522,65  
 270.732,93  
 2.379.217,59 : 1174,55€ = 2.025,64 / €*



## Smlouva o nákupu mléka

(dále jen „Smlouva“) uzavřená mezi:

Subjekt: ZEMĚDĚLSKÁ FARMA [redacted]

[redacted]  
zastoupený: [redacted]

bank. spojení: [redacted]  
účet č.: [redacted]  
IČ: [redacted]  
DIČ: [redacted]  
tel: [redacted]  
fax: [redacted]

- dále jen "Prodávající" -

a

### Mlékařské družstvo Česká Lípa

Litoměřická 260  
CZ – 411 72 Hoštka

zastoupené: AGRO Hoštka a.s., 411 72 Hoštka, Litoměřická 260, [redacted], předsedou  
představenstva - jednatel zmocněncem panem [redacted] narozeným

[redacted]

a  
ZOD Brniště a.s., Jáchymov 1, 471 29 Brniště, [redacted], členem  
představenstva - jednatel zmocněncem panem [redacted] narozeným

[redacted]

bank. spojení: [redacted]  
účet č.: [redacted]  
IČ: [redacted]  
DIČ: [redacted]  
tel: [redacted]

- fax: [redacted]

dále jen „Kupující“

Prodávající a Kupující dále společně jako „Smluvní strany“

### § 1

#### Předmět smlouvy

(1) Kupující má zájem o koupi a Prodávající má zájem o prodej syrového kravského mléka vyrobeného ve svém podniku, které je

(i) vhodné bez omezení ke zpracování na mléčné výrobky a potraviny;

*[Handwritten signature]*

- (ii) s ohledem na BSE nepodléhá žádným úředním opatřením dle Nařízení Evropského parlamentu a rady (ES) č. 999/2001, ze dne 22.5.2001, o stanovení pravidel pro prevenci, tlumení a eradikaci některých přenosných spongiformních encefalopatií;
- (iii) které se nespotřebuje ve vlastní provozovně Prodávajícího, nebo neslouží k zákonem povolenému přímému prodeji;
- (iv) je plně vyhovující a odpovídá jednotlivým\* aktuálně platným a účinným právním předpisům a normám České republiky a Evropské unie a které
- (v) není vyrobeno za pomoci proteinů živočišného původu, nevykazuje zbytky antimikrobiálních látek, pesticidů a dioxinů, jejichž hodnoty leží za povolenými nejvyššími hodnotami jednotlivých, zejména, nikoliv však výlučně, následujících právních předpisů a norem:

- zákon č.166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů, v platném a účinném znění (dále jen „**Zákon o veterinární péči**“);
- technická norma ČSN 57 0529 -Syrové kravské mléko pro mlékárenské ošetření a zpracování;
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 853/2004 ze dne 29.4.2004, kterým se stanoví zvláštní hygienická pravidla pro potraviny živočišného původu, oddíl IX. SYROVÉ MLÉKO A MLÉČNÉ VÝROBKY;
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 854/2004 ze dne 29.4.2004, kterým se stanoví zvláštní pravidla pro organizaci úředních kontrol produktů živočišného původu určených k lidské spotřebě (dále jen „**Nařízení**“), příloha IV; kapitola II: KONTROLA SYROVÉHO MLÉKA PO SVOZU.

dále jen „**Mléko**“

- (2) Prodávající se zavazuje, že Kupujícímu bude prodávat Mléko podle odstavce 1 této Smlouvy a Kupující se zavazuje, že bude od Prodávajícího nakupovat Mléko podle odstavce 1 této Smlouvy. Současný objem Mléka činí cca ..... 1 300.000 ..... litrů ročně.
- (3) Prodávající se zavazuje, že neučiní žádný krok vedoucí k situaci, za které Prodávající nebude schopen dostát svému závazku a účelu této Smlouvy, tj. prodat Kupujícímu Mléko v objemu cca ..... 1.300.000 ..... litrů ročně, zejména nebude Mléko vyprodukované nabízet jiným odběratelům kromě Kupujícího.
- (4) Kupující bude od Prodávajícího prostřednictvím Mlékárny Pragolaktos svážet Mléko dle této Smlouvy ze svozových míst Prodávajícího.

## § 2

### Svoz mléka

- (1) Kupující je oprávněn ke svozu Mléka zejména v předem stanovených svozových časech, určených Kupujícím po dohodě s Prodávajícím. V případě potřeby je Kupující oprávněn po dohodě s Prodávajícím ke svozu Mléka rovněž v nočních hodinách.

- (2) Prodávající se zavazuje zajistit a udržovat sjízdnost a kvalitu komunikací patřících k areálu Prodávajícího, vedoucích ke svozovým místům, odpovídajícímu bezproblémovému a plynulému svozu Mléka ze strany Kupujícího.
- (3) Náklady spojené se svozem Mléka hradí odebírající mlékárna. Nebezpečí škody na Mléku jako i vlastnické právo k Mléku přechází na Kupujícího okamžikem převzetí – svozu Mléka transportním vozidlem dopravce určeného mlékárnou (dále jen „Převzetí“).
- (4) Prodávající je povinen nést účelně vynaložené náklady Kupujícího na řádný svoz Mléka dle této Smlouvy, nedojde-li k svozu Mléka z důvodu vzniklého na straně Prodávajícího, zejména nikoliv však výlučně, z důvodu nedodržení stanovených svozných časů ve smyslu odstavce 1 výše. Prodávající je zproštěn své povinnosti v případě, že překážka bude způsobena vyšší mocí.
- (5) Evidence množství a odběr vzorků Mléka budou zajišťovány odebírající mlékárnou prostřednictvím certifikovaných přístrojů na evidenci dat při svozu Mléka (jako např. Sampler, průtokoměr). Prodávající se zavazuje takto zjištěné a uložené údaje uznat jako závazný podklad pro vyúčtování kupní ceny za Mléko.
- (6) Při každém odběru vzorků Mléka bude odebírána pouze jedna vzorková lahvička. V případě nutnosti odběru dodatečného kontrolního vzorku se za přítomnosti zástupce odebírající mlékárny a Prodávajícího odeberou dva vzorky z jednoho náběru.

### § 3

#### Další ujednání / Nedodržení parametrů kvality

- (1) Prodávající prohlašuje, že má k dispozici veškerá potřebná osvědčení, která splňují veškeré požadavky dle platných a účinných právních předpisů a norem České republiky a Evropské unie, zejména dle Zákona o veterinární péči, opravňující jej k výrobě Mléka a dostání veškerých svých povinností a závazků dle této Smlouvy. Prodávající dále prohlašuje, že má k dispozici rovněž platné osvědčení Krajské veterinární správy. Prodávající se zavazuje předložit tato osvědčení Kupujícímu před podpisem této Smlouvy, přičemž tato budou tvořit neoddělitelnou součást Smlouvy jako její Příloha.
- (2) Kupující je oprávněn odmítnout převzetí Mléka (i) neodpovídá-li aktuálně platným a účinným právním předpisům a normám České republiky a/nebo Evropské unie a/nebo (ii) jiným podmínkám stanoveným v § 1 odstavec 1 této Smlouvy, a/nebo (iii) jeli nepřipustně upravené, obsahuje-li rezidua inhibičních, pesticidních a kontaminujících látek anebo jeli jinak neobchodovatelné v České republice.
- (3) Poruší-li Prodávající svoji povinnost dodat Kupujícímu Mléko v jakosti a kvalitě dle této Smlouvy a vznikne-li Kupujícímu v důsledku toho škoda, je Prodávající povinen tuto škodu Kupujícímu nahradit v plném rozsahu. Takováto škoda bude Prodávajícím Kupujícímu nahrazena v penězích. Kupující je povinen přijmout vhodná opatření k odvracení a snížení hrozící škody.

- (4) Nedosáhne-li Prodávající k prodeji určené Mléko Kvalitativní skupiny 1, vyhrazuje si Kupující prostřednictvím odebírající mlékárny právo upozornit na to Prodávajícího a rovněž o tom uvědomit příslušného veterináře. V takovém případě určí Kupující prostřednictvím odebírající mlékárny Prodávajícímu v souladu s Nařízením tří (3) měsíční lhůtu, během které musí Prodávající prokázat měsíční kvalitu Mléka na úrovni Kvalitativní skupiny 1. Nepodaří-li se Prodávajícímu během této lhůty prokázat Kvalitativní skupinu 1, není Kupující povinen nadále Mléko od Prodávajícího odebírat, přičemž je oprávněn od této Smlouvy odstoupit.
- (5) Při nedodržení ostatních kvalitativních parametrů Mléka dle této Smlouvy je odebírající mlékárna Kupujícího oprávněna ke snížení kupní ceny Mléka dle § 6 odst. 2 této Smlouvy.
- (6) Kupující si prostřednictvím odebírající mlékárny za účelem kontroly jakosti a kvality Mléka dle této Smlouvy vyhrazuje právo kontrolovat následující hodnoty Mléka:
- (i) CPM a PSB minimálně 2x v měsíci;
  - (ii) Bod tuhnutí minimálně 1x v měsíci;
  - (iii) Obsah tuku a bílkoviny minimálně 4x v měsíci a u dodavatelů s denní dodávkou více jak 5000 litrů denně 8x v měsíci. Pro zúčtování platí aritmetický průměr;
  - (iv) Kontaminanty min. 2x v měsíci.

Mléko musí dále v rámci kontroly jakosti a kvality Mléka odpovídat těmto smyslovým znakům:

- (i) Barva: bílá, případně s lehce nažloutlým odstínem;
  - (ii) Konsistence a vzhled: homogenní tekutina bez sedimentů, vloček a hrubého znečištění;
  - (iii) Chuť a vůně: čistě mléčná bez jakýchkoliv příchutí a zápachů.
- (7) Pro účely této Smlouvy je „**Kvalitativní skupinou 1**“ Mléko s následujícími naměřenými hodnotami:
- (i) CPM do 100000 v 1 ml (geometrický klouzavý průměr za 2 měsíce)
  - (ii) PSB do 400000 v 1 ml (geometrický klouzavý průměr za 3 měsíce)
- (8) Pro účely této Smlouvy je „**Kvalitativní skupinou 2**“ (nestandard) Mléko s následujícími naměřenými hodnotami:
- (i) CPM > 100000 v 1 ml (geometrický klouzavý průměr za 2 měsíce) nebo
  - (ii) PSB > 400000 v 1 ml (geometrický klouzavý průměr za 3 měsíce)
- (9) Prodávající je povinen v dostatečném předstihu informovat Kupujícího o (i) hrozících problémech s kvalitou a jakostí Mléka dle této Smlouvy; o (ii) nemožnosti dodržení předem stanovených svozových časů; o (iii) nemožnosti zajistit a udržovat sjízdnost a kvalitu komunikací patřících k areálu Prodávajícího vedoucích ke svozovým místům v konkrétních případech; jako i o (iv) nemožnosti dodání Mléka Kupujícímu v dostatečném množství tak, aby byl dodržen účel této Smlouvy, tj. dodat Kupujícímu Mléko v objemu cca 1.100.000 litrů ročně a předcházet tak hrozícím škodám Kupujícího všemi možnými a dostupnými způsoby.



- (10) Prodávající je povinen v dostatečném předstihu informovat Kupujícího o všech relevantních skutečnostech, které by jakost, kvalitu a/nebo trvanlivost Mléka dle této Smlouvy mohly narušit resp. ohrozit (např. problémy s chladiřenskou technologií Prodávajícího, problémy s trvanlivostí Mléka atd.) a předcházet tak hrozcím škodám Kupujícího všemi možnými a dostupnými způsoby.

#### § 4

#### Kontrola jakosti a kvality

- (1) Kvalita vzorků odebíraných podle § 2 odst. 5 této Smlouvy při svozu Mléka bude kontrolována v uznávané nezávislé laboratoři, přičemž počet a druh vzorků se bude řídit právními předpisy platnými v České republice. Odebírající mlékárna hodlá k provádění kontroly jakosti a kvality Mléka využívat zejména akreditovanou laboratoř Sächsischer Landeskontrollverband (LKV), Lichtenwalde, Spolková republika Německo.

#### § 5

#### Tvorba kupní ceny

- (1) Základní kupní cena za Mléko Kvalitativní skupiny 1 při dodržení obsahu 3,7% tuku a 3,4% bílkoviny bude po předchozím jednání Kupujícího s odebírající mlékárnou stanovena na měsíc nebo delší období (dále jen „**Základní kupní cena**“).
- (2) Kupující prohlašuje, že tato Základní kupní cena bude v celoročním průměru odpovídat minimálně průměrné základní ceně v České republice při obsahu 3,7% tuku a 3,4% bílkoviny stanovené dle „Výsledky šetření mléka Mlék (Mze) 6-12 měsíční výkaz o nákupu mléka, o výrobě a užití vybraných mlékárenských výrobků“ a navýšené o 10 haléřů (0,1 Kč), po korekci tuku, bílkoviny a bonusu závislejícím na množství mléka (dle násl. příkladu).

Příklad výpočtu průměrné základní ceny v České republice:

Tabulka „I. Nákupy mléka, hodnoty, tučnost, cena, obsah bílkovin – „za měsíc“ resp. „od zač. roku“, řádek nákup mléka:

$$\frac{7,65 + \dots + 8,23 + 8,28}{12} = \text{Ø } 8,23 \text{ Kč}$$

Prům. obsah tuku:

$$\frac{3,89 + \dots + 3,90 + 3,91}{12} = \text{Ø } 3,90$$

$$\text{dorovnání na } 3,70 = 0,2 \times 0,65 = + 0,130 \text{ Kč}$$

Prům. obsah bílkoviny:

$$\frac{3,35 + \dots + 3,36 + 3,37}{12} = \text{Ø } 3,36$$

5/5

dorovnění na  $3,40 = 0,04 \times 0,90 = - 0,036$  Kč

Prům. aktuální roční množství bonus = např.  $+ 0,12$  Kč

$8,23 - 0,130 + 0,036 - 0,12 = 8,016$  Kč + DPH

8,016 CZK (+ DPH)/Litr je resp. byla min. zákl. cena za příslušný rok. S takto vypočtenou cenou bude pak srovnávána roční základní cena (resp. aritmetický průměr základních měsíčních cen) dohodnutá mezi Kupujícím a Prodávajícím.

- (3) Kupující se zavazuje v případě nedodržení minimální spodní hranice Základní kupní ceny (tzn., bude-li roční cena dojednaná mezi Kupujícím a Prodávajícím nižší než je cena vypočtená dle příkladu uvedeného v odstavci 2 výše) doplatit Prodávajícímu rozdíl v Základní kupní ceně nejpozději do 1 měsíce po zveřejnění všech potřebných údajů. Případné přeplatky na Základní kupní ceně není Prodávající Kupujícímu povinen vrátet.
- (4) Smluvní strany se pro účely tvorby Základní kupní ceny domluvily na následujících přepočtových koeficientech za tuk a bílkovinu:  
  
Tuk:                    +- 0,65 Kč/tuk. jednice (1%)  
  
Bílkovina:            +- 0,90 Kč/bílk. jednice (1%)
- (5) Smluvní strany se dohodly, že cenové podmínky a přepočtové koeficienty dle této Smlouvy (ceny tuku, bílkoviny a bonus za množství mléka) mohou být v případě potřeby měněny a to vždy k začátku příslušného kalendářního roku a pouze ve formě písemného dodatku k této Smlouvě.
- (6) Výplata Základní kupní ceny bude realizována v korunách českých.

## § 6

### Bonus za množství mléka, příplatky a srážky z ceny za Mléko

- (1) Prodávající obdrží k Základní kupní ceně určené dle § 5 Smlouvy výše variabilní bonus za množství mléka dle denního dodávkového množství za jednotlivé svozné místo (mléčnice), vypočítaného dle skutečného měsíčního množství odebraného Mléka, přepočteného na průměrnou denní dodávku dle následující tabulky:

Množstevní kategorie		Bonus za množství mléka
Litr / den od	Litr /den do	Kč/Litr
	< 500	0,00
501 -	1.000	0,05
1.001 -	2.500	0,07
2.501 -	5.000	0,15
5.001 -	7.500	0,20
7.501 -	10.000	0,25
10.001 -	12.500	0,30
12.501	15.000	0,35
15. 001	17.500	0,40
17.501	20.000	0,45
20.001<		0,50

- (2) Kupující je oprávněn ke snížení Základní kupní ceny určené dle § 5 Smlouvy výše v zúčtovacím měsíci v následujících případech:
- (i) Při zařazení Mléka do Kvalitativní skupiny 2 z důvodu dosažení vysoké hodnoty CPM - o 0,70 Kč/Litr;
  - (ii) při zařazení do Kvalitativní skupiny 2 z důvodu dosažení vysoké hodnoty PSB - o 0,30 Kč/Litr.
- (3) Kupující je oprávněn ke snížení Základní kupní ceny určené dle § 5 Smlouvy výše v zúčtovacím dni v následujících případech:
- (i) při prokázání kontaminujících látek CL za každý pozitivní výsledek o 1,60 Kč/Litr/dodávkové číslo;
  - (ii) při překročení bodu tuhnutí, úředně nebo zjištěného v mlékárně (vstupní kontrolou), tzn. překročení hranice 0,515 °C - srážka v % z denního množství Mléka z důvodu zvodnění dle následujícího vzorce:

**Obsah vody:**

$$\frac{-0,515 - \text{naměřená hodnota}}{-0,515} \times 100$$

$$-0,515$$

- (4) Kupující není povinen uhradit Prodávajícímu za odebrané denní množství Mléka ani Základní kupní cenu v následujících případech:
- (i) při prokázání přítomnosti kontaminujících látek v Mléku v laboratoři odebírající mlékárny. V takovém případě, nese Prodávající rovněž náklady na likvidaci a transport kontaminovaného Mléka jakož i náklady na likvidaci a transport kontaminovaného mléka Kupujícího nepocházejícího od Prodávajícího ani od jeho dodavatelů, k jehož kontaminaci došlo z důvodu jeho styku s kontaminovaným Mlékem pocházejícím od Prodávajícího, jako i všechny s tím související náklady. Tyto náklady je Prodávající

*Handwritten signature and initials*

povinen nést v plné výši. Kupující je povinen přijmout vhodná opatření k odvracení snížení s tím spojené hrozící škody.

- (ii) při prokázání kyselého Mléka, tzn. při prokázání stupně kyselosti ležícím mimo limit 6,2 – 7,2°SH resp. jehož pH – hodnota leží pod 6,68 nebo nad 6,85, prokázání termostability 3. třídy (vyvločkování bílkoviny – dle lihové zkoušky). V takovém případě, nese Prodávající rovněž náklady na likvidaci a transport takto kontaminovaného Mléka jakož i náklady na likvidaci a transport kontaminovaného mléka Kupujícího nepocházejícího od Prodávajícího, k jehož kontaminaci došlo z důvodu jeho styku s kontaminovaným Mlékem pocházejícím od Prodávajícího, jako i všechny s tím související náklady. Tyto náklady je Prodávající povinen nést v plné výši. Kupující je povinen přijmout vhodná opatření k odvracení a snížení s tím spojené hrozící škody.
  - (iii) při nedosažení následujících smyslových znaků Mléka: (i) Barva: bílá, případně s lehce nažloutlým odstínem; Konsistence a vzhled: homogenní tekutina bez sedimentů, vloček a hrubého znečištění; Chuť a vůně: čistě mléčná bez jakýchkoliv příchutí a zápachů.
- (5) Bonus za množství mléka, příplatky a srážky z ceny za Mléko ve smyslu § 6 této Smlouvy se platí pro každé svozové místo.
- (6) Kupující si vyhrazuje právo k dalším srážkám / slevám na ceně za Mléko vyplývajícím z kogentních právních předpisů a norem České republiky a/nebo Evropské unie. Jiné srážky z ceny za Mléko musí být Smluvními stranami domluveny formou písemného dodatku k této Smlouvě.

## § 7

### Platba za odebrané Mléko

- (1) Platba za odebrané Mléko bude provedena převodem na bankovní účet Prodávajícího, uvedený v záhlaví této Smlouvy, nejpozději do 22. kalendářního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo Mléko dodáno.
- (2) Prodávající obdrží do 22. dne běžného měsíce zálohu na kupní cenu za Mléko ve výši cca 50% kupní ceny za Mléko, která byla Prodávajícímu uhrazena za předchozí kalendářní měsíc.
- (3) Kupující nemá povinnost k úhradě ceny za Mléko dle předcházejících odstavců bez řádně vydaného daňového dokladu – faktury ze strany Prodávajícího.
- (4) Kupující si bude z každého litru vyúčtovaného mléka srážet 0,03Kč jako poplatek za zprostředkování prodeje.

## § 8

### Kvóta

- (1) Rozhodnutí o přidělení kvóty pro Prodávajícího je její neoddělitelnou součástí. Prodávající se zavazuje bez zbytečného odkladu oznámit Kupujícímu jakékoliv změny v Rozhodnutí o přidělení kvóty pro Prodávajícího, zejména, nikoliv však výlučně, ohledně výše přidělené kvóty.

## § 9

### Doba platnosti Smlouvy / Výpověď

- (1) Tato Smlouva se uzavírá s účinností od 1.2.2014 na dobu určitou do 30.6.2019. Smlouva nabývá platnosti podpisem obou Smluvních stran.
- (2) V případě prodlení Kupujícího s úhradou ceny za Mléko dle § 7 Smlouvy výše, delšího než 5 kalendářních dnů je Prodávající povinen písemně vyzvat Kupujícího k úhradě dlužné částky a stanovit mu dodatečnou lhůtu pro zaplacení v délce nejméně dalších 10 kalendářních dnů. Prodávající je oprávněn vypovědět tuto Smlouvu z důvodu prodlení Kupujícího s úhradou kupní ceny za Mléko, pouze pokud platba nebude uhrazena ani po takovéto výzvě Prodávajícího se stanovením dodatečné lhůty k zaplacení. Výpovědní lhůta činí 1 měsíc a začíná běžet prvním dnem po uplynutí dodatečné lhůty pro zaplacení, ve kterém byla písemná výpověď Prodávajícího doručena Kupujícímu.
- (3) Kupující je oprávněn vyřadit svozové místo ze seznamu svozových míst Smlouvy, zejména pokud dodávka Mléka z tohoto svozového místa neodpovídá (i) zákonným požadavkům a/nebo požadavkům dle § 1 odstavce 1 této Smlouvy; (ii) pokud je Mléko nepřipustně upravené, obsahuje rezidua inhibičních, pesticidních a kontaminujících látek a/nebo je jinak v České republice neobchodovatelné.
- (4) Kupující je dále oprávněn vyřadit svozové místo ze seznamu svozových míst Smlouvy z důvodu dodávky Mléka neodpovídajícího této Smlouvě (nejedná-li se případy uvedené v odstavci 3 výše), pouze pokud i následující dodávka Mléka z tohoto svozového místa přes odpovídající písemnou upomínku Kupujícího nebude odpovídat této Smlouvě.
- (5) Kupující je dále oprávněn vyřadit svozové místo ze seznamu svozových míst dle vlastního uvážení v důsledku zvyšujících se nákladů na svoz u ročního dodaného množství < 80.000 l / jedno svozové místo. Před vyřazením svozového místa z tohoto důvodu se Prodávající a Kupující pokusí o nalezení, pro obě Smluvní strany akceptovatelného alternativního řešení, tak aby zvyšující se náklady na svoz z daného svozového místa byly eliminovány.
- (6) Na svozové místo, které Kupující v souladu s § 9 této Smlouvy vyřadil ze seznamu svozových míst, se tato Smlouva nadále nevztahuje a Kupující není nadále povinen ke svozu Mléka

z tohoto svozného místa. Vyřazení jednotlivého svozového místa ze seznamu svozových míst přitom nemá vliv na platnost ani účinnost této Smlouvy jako celku.

## § 10

### Povinnost mlčenlivosti

- (1) Smluvní strany se zavazují, že veškeré informace zásadního charakteru, které získaly v souvislosti s touto Smlouvou a jsou technické, finanční nebo jiné obchodní povahy, podléhají povinnosti mlčenlivosti a nesmějí být poskytnuty třetím osobám. Dále Smluvní strany nesmějí tyto informace užít k jiným účelům, než je uvedeno v této Smlouvě. Toto ujednání o mlčenlivosti obsažené v tomto odstavci se nevztahuje na informace, které se v souladu se zákonnými předpisy Smluvní strany dozvěděly od třetích osob nebo které jsou veřejně přístupné, stejně jako na informace, které jsou poskytnuty osobám, na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti přímo ze zákona.
- (2) Smluvní strany zajistí, že jejich spolupracovníci, zástupci, poradci nebo jiné osoby, které mají přístup k těmto informacím, budou rovněž podléhat povinnosti mlčenlivosti uvedené v předchozím odstavci.
- (3) Kterákoli ze Smluvních stran je oprávněna zveřejnit jakoukoliv tiskovou zprávu nebo jakékoliv veřejné oznámení, prohlášení nebo reklamu týkající se transakce prováděné na základě této Smlouvy jen s předchozím písemným souhlasem ostatních Smluvních stran.
- (4) V případě, že jedna ze Smluvních stran poruší kteroukoli povinnost sjednanou v tomto § Smlouvy, je povinna zaplatit druhé Smluvní straně smluvní pokutu ve výši 100.000,- Kč (slovy sto tisíc korun českých) za každé jednotlivé porušení. Zaplacením smluvní pokuty není dotčen případný nárok druhé Smluvní strany na uhrazení způsobené škody ani limitována její výše. Kupující má právo namísto požadování smluvní pokuty snížit kupní cenu za odebrané Mléko o částku odpovídající eventuálnímu nároku Kupujícího na smluvní pokutu dle tohoto odstavce. Využije-li Kupující možnosti snížení kupní ceny za odebrané Mléko, jeho nárok na smluvní pokutu pro příslušné porušení zaniká.
- (5) Povinnostmi uvedenými v tomto článku jsou Smluvní strany vázány i po ukončení této Smlouvy.

## § 11

### Rozhodné právo

- (1) Tato smlouva se řídí českým právním řádem.

**§ 12**  
**Závěrečné ustanovení**

- (1) Osoby jednající jménem Smluvních stran /za Smluvní strany/ prohlašují, že mají veškerá jednatecká oprávnění k platnému uzavření této Smlouvy, a že tudíž tato Smlouva zakládá platné a vymahatelné závazky jednotlivých Smluvních stran.
- (2) Stanou-li se jednotlivá ustanovení této Smlouvy neúčinnými, neplatnými nebo neproveditelnými nebo obsahuje-li tato Smlouva mezery, není tímto dotčena účinnost, platnost anebo proveditelnost ostatních ustanovení. Neúčinné, neplatné nebo neproveditelné ustanovení bude nahrazeno úpravou, která odpovídá hospodářskému účelu této Smlouvy. Totéž platí i v případě mezer této Smlouvy.
- (3) Tato Smlouva nahrazuje veškeré předchozí kupní smlouvy a dohody o nákupu mléka učiněné mezi Smluvními stranami.
- (4) Tato Smlouva se vyhotovuje ve dvou exemplářích, přičemž každá Smluvní strana obdrží po podepsání jeden exemplář této Smlouvy.