Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta

Finanční výkaznictví v oblasti zemědělské výroby

Diplomová práce

Vedoucí práce:
Dr. Ing. Jana Gláserová

Bc. Petra Wiesnerová

Brno 2015

Zde chci poděkovat vedoucí své diplomové práce paní Dr. Ing. Janě Gláserové, která mi byla nápomocna v průběhu celého zpracování této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem práci **Finanční výkaznictví v oblasti zemědělské výroby** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací.*

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona. Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 30. prosince 2015 _____

Abstract

Wiesnerová, P. Financial Reporting in agricultural production. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2015.
Diploma thesis is dealing with reporting, valuation and accounting of agricultural production according to Czech accounting adjustments and International Financial Reporting Standards. In the theoretical part are defined and described the basic concepts of agriculture, further describes a method for reporting agricultural production according to Czech accounting adjustments and IAS/IFRS. In the practical part is describe the method of accounting for specific agricultural society governed by Czech accounting regulations. Data from the financial statements of the company are used to devise a method of accounting in accordance International Financial Reporting Standards. The impact of the selected methods is quantified in profit.

Keywords

International accounting standards, Czech accounting adjustment, agricultural production, IAS 41 - Agriculture, fair value

Abstrakt

Wiesnerová, P. Finanční výkaznictví v oblasti zemědělské výroby. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.
Diplomová práce se zabývá vykazováním, oceňováním a účtováním zemědělské výroby dle české účetní úpravy a dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. V teoretické části práce jsou vymezeny a popsány základní pojmy z oblasti zemědělství, dále je popsán způsob vykazování zemědělské výroby podle české účetní úpravy a podle IAS/IFRS. V praktické části práce je popsán způsob účtování konkrétní zemědělské společnosti, která se řídí českou účetní úpravou. Údaje z účetních výkazů společnosti jsou použity k navržení způsobu účtování v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví. Dopad vybraných metod je vyčíslen v hospodářském výsledku.

Klíčová slova

Mezinárodní účetní standardy, česká účetní úprava, zemědělská výroba, IAS 41 – Zemědělství, fair value

Obsah

1 Úvod **17**

2 Cíl práce a metodika **19**

2.1 Cíl práce 19

2.2 Metodika 19

3 Teoretická část **21**

3.1 Právní normy platné pro zemědělské účetní jednotky 21

3.2 Význam zemědělství v národním hospodářství 22

3.3 Specifické vlastnosti zemědělské výroby 25

3.4 Účetnictví v živočišné výrobě 27

3.4.1 Živočišná výroba 27

3.4.2 Dospělá zvířata a jejich skupiny 27

3.4.3 Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu 38

3.4.4 Dotace 41

3.5 Biologická aktiva dle IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 43

3.5.1 Harmonizace účetních systémů 44

3.6 IAS 41 – Zemědělství 49

3.6.1 Rozsah působnosti standardu 50

3.6.2 Způsoby stanovení fair value – ocenění biologických aktiv 52

3.6.3 Státní dotace 53

3.6.4 Rozdíly mezi IAS 41 a českou účetní legislativou 53

4 Praktická část **55**

4.1 Představení společnosti Bludovská a. s. 55

4.2 Skot – česká účetní legislativa 56

4.3 Skot – mezinárodní účetní standardy 64

4.4 Mléko – česká účetní legislativa 68

4.5 Mléko – mezinárodní účetní standardy 74

5 Zhodnocení rozdílů a diskuse **77**

5.1 Dopad na finanční pozici 81
5.1.1 Ukazatele rentability – česká legislativa 82
5.1.2 Ukazatele rentability – mezinárodní účetní standardy 83
5.2 Diskuse 84

6 Závěr **87**

7 Literatura **89**

Seznam obrázků

Obr. 1 Pozice zemědělství v rámci národního hospodářství ČR Zdroj: Dvořáková, 2012 23

Obr. 2 Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva Zdroj: Dvořáková, 2012 33

Obr. 3 Výpočet daňového odpisu při individuální evidenci Zdroj: Dvořáková, 2012 36

Obr. 4 Výpočet daňového odpisu při skupinové evidenci Zdroj: Valder, 2008 36

Obr. 5 Srovnání prodeje skotu podle české legislativy a IAS/IFRS 77

Obr. 6 Srovnání cen mléka 78

Obr. 7 Srovnání prodeje mléka podle české legislativy a IAS/IFRS 79

Obr. 8 Výsledek z realizace živočišné výroby podle české legislativy 80

Obr. 9 Výsledek z realizace živočišné výroby podle Mezinárodních účetních standardů 81

Seznam tabulek

Tab. 1 Pořízení dospělých zvířat nákupem 29

Tab. 2 Pořízení dospělých zvířat nákupem s využitím dotace 30

Tab. 3 Pořízení dospělých zvířat převodem z vlastního chovu 31

Tab. 4 Pořízení dospělých zvířat darem 31

Tab. 5 Pořízení dospělých zvířat vkladem 31

Tab. 6 Účetní odpisy dospělých zvířat 37

Tab. 7 Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin 38

Tab. 8 Účtování zvířat patřících do oběžného majetku 40

Tab. 9 Poskytnutí dotace 42

Tab. 10 Použití dotace 43

Tab. 11 Oceňovací základny a jejich význam 48

Tab. 12 Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a vznikajících výrobků 51

Tab. 13 Rozdělení skotu 56

Tab. 14 Účtování zvířat 57

Tab. 15 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 – vlastní náklady 61

Tab. 16 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 pro jednotlivé kategorie – vlastní náklady 62

Tab. 17 Odpisový plán 63

Tab. 18 Evidence pro výpočet odložené daně 63

Tab. 19 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 – reálná hodnota 66

Tab. 20 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 pro jednotlivé kategorie – reálná hodnota 68

Tab. 21 Srovnání ocenění skotu – vlastní náklady a reálná hodnota 68

Tab. 22 Produkce mléka ve vlastních nákladech v roce 2013 69

Tab. 23 Výpočet vlastních nákladů na 1 litr mléka za rok 2013 70

Tab. 24 Výsledek z realizace mléka 70

Tab. 25 Výpočet vlastních nákladů na 1 litr mléka za rok 2013 – metodika 72

Tab. 26 Výsledek z realizace mléka - metodika 73

Tab. 27 Účtování mléka 74

Tab. 28 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem mléka – reálná hodnota 75

Tab. 29 Výsledek z realizace mléka – reálná hodnota 76

Tab. 30 Srovnání ocenění mléka – vlastní náklady a reálná hodnota 76

Tab. 31 Reálná hodnota aktiv k 31. 12. 2013 83

Seznam zkratek

AU	Analytický účet
BÚ	Běžný účet
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EAT	Earnings after Taxes
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
EU	Evropská unie
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vystavená
HDP	Hrubý domácí produkt
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Strandards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IUD	Interní účetní doklad
MD	Má Dáti
MJ	Měrná jednotka
ODP	Odložená daňová pohledávka
ODZ	Odložený daňový závazek
OM	Oběžný majetek
ROA	Return On Assets
ROE	Return On Equity
ROS	Return On Sales
SU	Syntetický účet
US GAAP	United States - Generraly Accepted Accounting Principle
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VN	Vlastní náklady
VYD	Výdejka
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví

1 Úvod

Jen málokterá oblast účetnictví je tak specifická jako právě oblast účetnictví v zemědělství. Tato oblast je upravována jednotlivými národními i mezinárodními pravidly, avšak velmi různorodě. Pramení to nejen z odlišných účetních zvyklostí na dílčích národních úrovních, ale hlavní příčinou je právě zemědělská činnost jako taková. V účetnictví v zemědělství se vyskytuje spousta praktických i teoretických komplikací, jelikož předmětem zemědělského účetnictví jsou živá zvířata a rostliny. Tato skupina aktiv v účetním zobrazení vykazuje mnohé odlišnosti od účetního zobrazení běžných aktiv tak, jak je známe. Při účtování o zvířatech a rostlinách narážíme na velmi specifické problémy. Hned na začátku účtování se vyskytuje výrazný problém, kterým je ocenění biologických aktiv. Ať už budeme chtít zvířata a rostliny oceňovat ve vlastních nákladech, v tržních cenách nebo zvolíme jinou metodu oceňování, vždy se budeme potýkat s problémem specifičnosti zemědělské výroby, kterou je změna povahy biologických aktiv v průběhu času (růst, množení atd.), takže znalosti o oceňování v oblasti klasické průmyslové výroby nelze v oblasti zemědělství plně využít a musí být doplněny o další specifické znalosti zemědělského účetnictví.

Vedení účetnictví věnuje každá společnost značnou pozornost. Účetní výkazy poskytují vedení společnosti a ostatním uživatelům účetní závěrky nepostradatelné informace o současném finančním stavu společnosti, slouží také i jako podklady pro odvození budoucího vývoje, který je pro společnost neméně důležitý.

Účetnictví v zemědělství je oblast, které se autoři nevěnují tolik jako třeba účetnictví v obchodních či výrobních společnostech. Zemědělské společnosti se, jako všechny ostatní, musí řídit základním právním předpisem podstatným pro vedení účetnictví, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podstatná je i vyhláška č. 500/2002 Sb. a příslušné České účetní standardy. Jelikož je však tato oblast podnikání opravdu výrazně specifická a neexistuje k ní dostatečné množství odpovídající literatury, která by definovala přesný přístup k účetnictví zemědělských podniků, stanovuje si každá společnost v souladu s platnými právními normami své konkrétní postupy přístupu k účetnictví, které uvádí ve své vnitropodnikové směrnici.

Harmonizace a postupné sjednocování pravidel se dotýká i českého účetnictví. Velké společnosti podnikající na českém trhu mají často zahraniční vlastníky, nebo jsou zahraničními subjekty vlastněny alespoň zčásti. Účetní systémy jednotlivých států jsou však často odlišné a nesjednocené. Informace získávané z finančních výkazů jsou tak nesrovnatelné a pro jejich uživatele je obtížné dospět k objektivnímu rozhodnutí. Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů dospěl k potřebě sjednotit výkaznictví v oblasti zemědělství prvně v roce 1994. Samostatný standard, který řeší specifika zemědělského podnikání, byl schválen v roce 2000 jako IAS 41 – Zemědělství a v platnost vstoupil 1. 1. 2003.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je na základě analýzy a komparace stanovit rozdíly ve vykazování zemědělské výroby při použití české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů se zaměřením na živočišnou výrobu. Následně budou identifikovány dopady na finanční pozici a hospodářský výsledek v souvislosti s odlišným způsobem vykazování, oceňování a účtování.

2.2 Metodika

V první části práce (teoretické) bude použita metoda deskripce. Budou zde vymezeny a popsány základní pojmy z oblasti zemědělství, bude zde popsán způsob vykazování zemědělské výroby podle české právní úpravy a podle Mezinárodních účetních standardů. Účtování a oceňování živočišné výroby bude rozděleno podle charakteru majetku, tedy na dlouhodobý a oběžný majetek. Metody komparace bude využito pro srovnání způsobu vykazování, oceňování a účtování podle české účetní úpravy a Mezinárodních účetních standardů.

Druhá část práce (praktická) bude založena především na metodě analýzy. Na začátku bude představena konkrétní zkoumaná zemědělská společnost. Dále bude uveden konkrétní způsob účtování a oceňování živočišné výroby této společnosti a také vypočítán hospodářský výsledek. Předmětem živočišné výroby je především chov skotu a produkce mléka. Dále bude navržen postup oceňování zemědělské výroby v souladu s Mezinárodními účetními standardy a dopad tohoto ocenění bude také vyčíslen v hospodářském výsledku. Na závěr budou obě metody na základě komparace zhodnoceny a budou uvedeny jejich přednosti a nedostatky jak obecně, tak pro konkrétní zkoumanou společnost.

V závěru práce budou na základě syntézy shrnuty nejdůležitější poznatky získané během zpracování práce.

3 Teoretická část

Tato část práce se věnuje problematice účtování a vykazování zemědělské výroby, a to jak podle české legislativy, tak podle Mezinárodních účetních standardů.

3.1 Právní normy platné pro zemědělské účetní jednotky

Nejzákladnější právní normou, kterou se musí řídit veškeré účetní jednotky, nejen ty zemědělské, je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů**. Tento stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví a upravuje požadavky na průkaznost účetnictví účetních jednotek. Zákon o účetnictví vymezuje zejména:

- osoby, na které se vztahuje,
- předmět účetnictví,
- rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- účetní závěrku,
- způsoby oceňování,
- inventarizace majetku a závazků.

Na zákon o účetnictví navazují vyhlášky, které jsou specializovány pro jednotlivé typy účetních jednotek. V oblasti zemědělství je klíčovou vyhláškou právě **vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli**. Tato vyhláška je závazná pro účetní jednotky, které podnikají v oblasti výroby, obchodu, služeb a také pro jednotky zabývající se zemědělskou činností.

Zákon o účetnictví v §36, odst. 1 uvádí, že za účelem dosažení souladu při používání stejných účetních metod při vedení účetnictví se jednotlivé skupiny účetních jednotek řídí zásadami uvedenými **v Českých účetních standardech**. Tyto standardy upravují zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vydáváním standardů se zabývá Ministerstvo financí, které současně vede registr vydaných standardů a oznamuje vydání nového standardu ve Finančním zpravodaji.

Tímto však výčet právních norem vztahujících se k oblasti zemědělství nekončí. Pro správné fungování každého podnikatelského subjektu, nejen toho zemědělského, je potřeba dobře znát a orientovat se v zákonech daňových, tj. zákon o daních z příjmů, daňový řád, zákon o DPH, zákon o rezervách, daň silniční atd. Rovněž je důležité řídit se obchodním zákoníkem, insolvenčním zákonem, zákonem o cenných papírech, ale i např. zákony upravujícími zdravotní a sociální pojištění.

3.2 Význam zemědělství v národním hospodářství

V průběhu 20. století se postavení zemědělství v rámci národního hospodářství rozvinutých zemí významně změnilo. Lze říct, že prakticky od samého vzniku společnosti až do této doby představovalo zemědělství nejdůležitější ekonomickou aktivitu a většina populace byla zaměstnána právě v zemědělství. Změna u rozvinutých zemí nastává v období po druhé světové válce, kdy zemědělství začíná ztrácet svoje prvenství. V této době již zemědělství zdaleka nemá rozhodující podíl na HDP, počet zaměstnaných v této oblasti se snižuje a stále více se začíná rozvíjet průmyslová výroba. Rozvíjející se země však tuto tendenci ještě tolik nepociťují a zemědělství stále představuje rozhodující obor národního hospodářství.

Samotný fakt, že zemědělství nemá rozhodující vliv na tvorbě HDP, neznamená, že se snižuje i význam zemědělství v rámci národního hospodářství. Funkce zemědělství při produkci potravin je nezastupitelná a nenahraditelná a stále stoupá i význam zemědělských produktů jako vstupních surovin v nepotravinářské výrobě

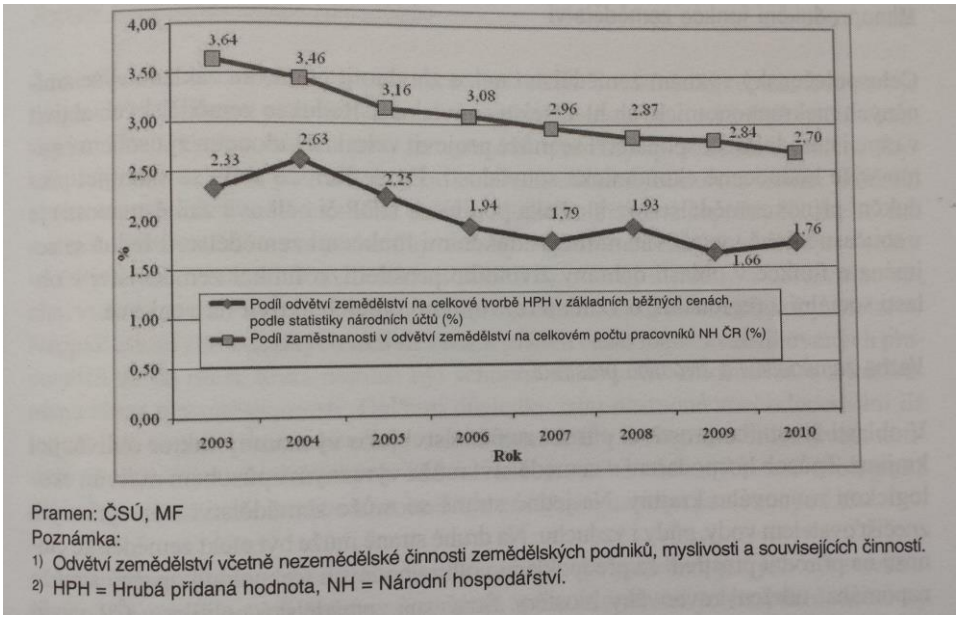
V České republice je zemědělství zaměřeno, co se týče oblasti rostlinné výroby především na produkci obilovin, okopanin a olejnin, v oblasti živočišné výroby se české zemědělství zaměřuje především na chov skotu a prasat.

Podíl zemědělství na tvorbě HDP

Tento dosahuje u nás hodnoty kolem 0,5 % (r. 2012), takže lze říci, že je relativně nízký. Pokud srovnáme podíl zemědělství na tvorbě HDP v rámci EU před jejím rozšířením k 1. 5. 2004, lze konstatovat, že pouze podíl České republiky, Slovinska a Slovenska byl srovnatelný s průměrem Evropské unie. Daný ukazatel se v jednotlivých zemích EU před jejím rozšířením k 1. 5. 2004 pohyboval v pásmu od 0,9 % do 4,3 %. Vyšší podíl zemědělství na tvorbě HDP je tradičně zaznamenáván v zemích, které tvoří jižní oblast EU. Rozdílné přírodní podmínky a specifika daných jižních oblastí způsobují nevyváženosti, které jsou základní příčinou sporů v oblasti zemědělské politiky v rámci EU.

Podíl zemědělství na tvorbě hrubé přidané hodnoty

V zemědělství v České republice pracuje přibližně 120 000 lidí, to jsou cca 3% ekonomicky aktivního obyvatelstva. Podíl zemědělství na tvorbě hrubé přidané hodnoty činil v roce 2010 1,76 %. Následující obrázek ukazuje, že lze očekávat další pokles podílu zemědělství na tvorbě hrubé přidané hodnoty i nadále.



Pramen: ČSÚ, MF
Poznámka:
1) Odvětví zemědělství včetně nezemědělské činnosti zemědělských podniků, myslivosti a souvisejících činností.
2) HPH = Hrubá přidaná hodnota, NH = Národní hospodářství.

Obr. 1 Pozice zemědělství v rámci národního hospodářství ČR
Zdroj: Dvořáková, 2012

Velikost hrubé zemědělské produkce

Český statistický úřad každoročně zveřejňuje velikost hrubé zemědělské produkce za daný rok. Pokud se podíváme na jeho vývoj, zjistíme, že k významnému poklesu hodnoty tohoto makroekonomického ukazatele došlo po roce 1990 z důvodu dramatického snížení rostlinné a zvláště živočišné výroby. Tento pokles se později postupně opět mění v růst, nejvýrazněji po roce 2000.

Podíl výdajů na potraviny ze strany obyvatel

Pro dotvoření ucelené představy o významu českého zemědělství je třeba zhodnotit i velikost výdajů na potraviny včetně nápojů českých domácností. Tyto vynakládají za potraviny a nápoje v průměru 26 % svých výdajů a předpokládáme, že pravděpodobně nebudou mít nikdy v absolutním měřítku klesající tendenci.

Potřeby domácností by měly být v ideálním případě co nejvíce pokrývány ze zdrojů vyprodukovaných v České republice, v opačném případě by muselo docházet k dovozu a krytí potřeb českých domácností ze zahraničních zdrojů. Pokud by však docházelo k neustálému nárůstu dovozu, mělo by to nepříznivý dopad na platební bilanci ČR.

Postavení zemědělského trhu

Velké množství zemědělských prvovýrobců vytváří v oblasti zemědělské produkce trh, který je v teorii definovaný jako dokonale konkurenční.

Základní znaky dokonalé konkurence:

a) velké množství nabízejících, z nichž žádný nedokáže sám ovlivnit cenu tržní produkce,

- zemědělská prvovýroba splňuje

b) různí výrobci nabízející homogenní produkt, který je prodáván za jednotnou cenu,
   - většina zemědělských produktů od různých výrobců se neliší, takže i tato podmínka je splněna

c) trh musí být dostatečně průhledný a poptávající i nabízející musí být dostatečně informováni o ceně.
   - splněno

Na straně poptávky je situace odlišná. Poptávající subjekty v oblasti zemědělské prvovýroby jsou často monopolní a tato monopolní síla často vede ke stlačování výkupních cen jednotlivých zemědělských produktů (velmi často u mléka).

Pro zemědělskou prvovýrobu je dále charakteristická rozdílná povaha nabídky zemědělských produktů a poptávky po nich. Zatímco nabídka se vyznačuje velmi nízkou pružností, která je dána dlouhodobým výrobním cyklem, poptávka po zemědělských produktech i výrobcích potravinového průmyslu je daleko stabilnější a v průběhu celého roku se prakticky nemění a zůstává stále na stejné úrovni. Tato nerovnováha je ještě umocněna tím, že strana nabídky nemůže některé své produkty dlouhodobě skladovat, případně pokud ano, jsou náklady na toto uskladnění velmi vysoké a dlouhodobě neudržitelné.

Další problematickou oblastí u zemědělských výrobců je závislost některých z nich na tzv. „zeleném úvěru“. Tito jsou na něm závislí kvůli nedostatku finančních prostředků daných sezonností zemědělské produkce. Tato vede k tomu, že zemědělské podniky nemají dostatek finančních prostředků pro nákup osiva a dalších potřebných vstupů, sloužících k pěstování plodin. Smlouvy o zeleném úvěru se zpravidla uzavírají na jaře, a to mezi zemědělskými podniky a organizacemi, které vykupují budoucí sklizeň. Výsledkem je snižující se prosperita zemědělských podniků a v případě, že jsou tyto na zelených úvěrech závislé dlouhodobě, znamená to pro ně často neudržitelnou a neutěšitelnou situaci, která končí zánikem podniku.

Vstup České republiky do Evropské unie nijak zemědělskému sektoru neulehčil. Standardy EU zavazují zemědělské podniky ke zvyšování investic do technologického vybavení a pracovních sil. Co se týče získávání dotací z EU, tak lze konstatovat, že je pro většinu malých podniků prakticky nemožné a nedosažitelné. Pro malé podniky jsou žádosti o dotace z EU administrativně náročné, dále jim chybí potřebné zkušenosti a informace. Na dotace tak dosáhnou jen opravdu velké zemědělské podniky, kterým se náklady na přípravu žádosti formou dotace násobně vrátí. (Dvořáková, 2012)

3.3 Specifické vlastnosti zemědělské výroby

Zemědělská činnost se od ostatních podnikatelských činností opravdu hodně liší. Ta hlavní specifika, která jsou charakteristická právě pro zemědělskou výrobu, budou nyní představena.

Biologický charakter
Nejdůležitější vlastností zemědělské činnosti je právě její biologický charakter. Touto vlastností se tak zemědělství liší od všech ostatních podnikatelských činností. Pokud srovnáme zemědělství s průmyslovou výrobou nebo obchodní činností, zjistíme, že hlavním zdrojem ekonomického zisku průmyslové společnosti jsou záměrně tvořená aktiva, která lze ovládat, určovat a měnit jejich funkčnost a využití a při konečném prodeji z nich čerpat zamýšlený zisk. Zemědělství je však založeno na přirozených biologických pochodech, které se odehrávají v živých organismech, tj. rostlinách a živočiších. Hlavním zdrojem ekonomického zisku zemědělských výrobců jsou tedy typické vlastnosti živých organismů, tj. schopnost růst, zrát, plodit a rozmnožovat se. Těchto vlastností zemědělec využívá a jejich usměrňováním se snaží dosahovat co nejlepšího ekonomického zisku. Právě usměrňování zemědělského výrobního procesu je oproti usměrňování průmyslové výroby daleko obtížnější. Zemědělec může výsledky své činnosti ovlivňovat jen do určité míry a to vytvářením vhodných podmínek pro průběh biologických procesů. Oproti průmyslové výrobě tak výsledek zemědělské péče ovlivňují zejména následující skutečnosti:

- Přírodní podmínky
  Na přírodních podmínkách závisí celá podstata zemědělské výroby, tj. život, zdraví a růst zvířat i rostlin. Druh zemědělské výroby se odvíjí právě od přírodních podmínek, které panují v oblasti, v níž zemědělec podniká. Nejvíce ovlivňujícími faktory jsou klimatické podmínky a kvalita půdy. Kvalita půdy je rozhodující hlavně pro rostlinnou výrobu, ale hraje i roli v případě živočišné výroby, pokud zemědělský podnik využívá svých vlastních vypěstovaných krmiv.
- Klimatická, nákazová a genetická rizika

  Všechna tato rizika jsou specifická právě pro zemědělství a mohou snižovat a ohrožovat výsledek zemědělské výroby. Klimatická rizika, jako je například přílišné sucho, nadměrné srážky nebo mráz, mohou mít za následek částečné, ne-li úplné zničení úrody. Velmi vážné následky mohou mít na zemědělskou činnost i živelné pohromy, tj. povodně nebo požáry. Pokud opravdu tato významná skutečnost v průběhu vegetačního období nastane, zemědělci se často nemají jak bránit. Možnost jak se vůči vyjmenovaným rizikům bránit nabízí pojištění, nicméně vzhledem k možnému, často rozsáhlému poničení zemědělské úrody, jsou současné nabídky pojišťoven velice finančně nákladnou záležitostí. Nejrůznějšími nákazami a genetickými mutacemi mohou být ohroženy jak rostliny, tak zvířata. Důsledkem této nákazy může být například zlikvidování trvalého porostu nebo základního stáda.

To znamená pro zemědělce zbavení se svého základního výrobního prostředku, což může mít opět za následek výrazné poškození ne-li úplné zastavení zemědělské činnosti. Ochranu proti těmto rizikům také pojišťovny nabízí, ovšem opět je to riziko velice specifické, takže finančně náročné.

Dlouhodobý produkční cyklus

Pro rostliny a zvířata je typické, že doba reprodukce se řídí biologickými zákonitostmi, takže není možné ji výrazným způsobem měnit. Produkční cyklus jednotlivých druhů rostlin a zvířat je často dlouhodobý. Některé produkty zemědělské výroby uzrávají nebo plodí v rámci jednoho účetního období, ale výjimkou není ani produkční cyklus přesahující několik let. Dobu výrobního cyklu často nelze výrazným způsobem měnit, tedy urychlit. Vše záleží na přirozených pochodech, které se v rostlinách a živočiších během jejich života odehrávají. I přesto, že v současné době zemědělství využívá moderních technologií, nedochází v této oblasti k zásadním změnám, které by měly za následek zkrácení produkčního cyklu zemědělské výroby. Existují však způsoby, jak lze za současných podmínek „urychlit" dobu zrání a růstu. Rostlinnou výrobu lze ovlivnit šlechtěním a optimalizací podmínek pěstování (pravidelné zavlažování, zajišťování optimálních světelných a tepelných podmínek, hnojení). Dále lze využít i chemické preparáty, které jsou určené k tomu, aby stimulovaly růst a zrání. Je však třeba si uvědomit, že nadměrné využívání chemie může vést ke ztrátě kvality vypěstovaných plodin, ať už formou snížení výživových hodnot nebo ve výjimečných případech ohrožení zdraví spotřebitelů z důvodu vysokého obsahu například dusičnanů. Produkční cyklus v zemědělské výrobě se tedy od produkčního cyklu v průmyslové výrobě liší možností ne/ovlivnění jeho délky.

Nepřetržitost zemědělské činnosti a nízká flexibilita vůči požadavkům trhu

Jak již bylo popsáno v předchozím odstavci, produkční cyklus zemědělské výroby je často dlouhodobou záležitostí. Případná změna požadavků ze strany odběratelů se tak střetává s nemožností rychlého přizpůsobení. Zásadní změny nabízené produkce nejsou v krátkém období možné. Opět zde vidíme rozdíl oproti průmyslové výrobě, která je většinou schopna na změny rychle reagovat. V zemědělské činnosti mohou nastat i období, která jsou vyloženě ztrátová. Za této situace nelze na vzniklou situaci reagovat jinak než vyčkat a doufat v „lepší zítřky", které přinesou příznivější vývoj tržních cen v budoucnosti díky rostoucí poptávce. Pokud by totiž podnik reagoval tak, že by se v důsledku klesající poptávky a výkupní ceny mléka například rozhodl zrušit základní stádo dojnic, po opětovném růstu poptávky a s ní související výkupní ceny mléka by musel nově založit celé stádo, což je velmi náročné finančně i časově. Zrušením stáda by tím pádem ztratil veškerou možnost pružně reagovat na opětovné navýšení poptávky.

Sdružený charakter výroby
V případě zemědělské výroby se velmi často jedná o výrobu sdruženou. To znamená, že při výrobě hlavního produktu dochází k vyprodukování ještě dalšího výrobku, který však není výrobkem hlavním. Tento výrobek nelze označit za odpad, avšak ekonomický význam je nižší než u hlavního výrobku, proto se tento výrobek často označuje jako výrobek vedlejší. Jako příklad lze uvést obilí. Zde je hlavním produktem zrno a vedlejším výrobkem sláma. Často ovšem dochází i k situaci, kdy není možné jednoznačně rozlišit, který produkt je hlavní a který vedlejší. Rozdělení pak závisí například na vývoji tržní poptávky. Tato skutečnost se stává komplikací při následném oceňování výrobků na bázi vlastních výrobních nákladů.

Vzájemné vazby meziproduktu
Další typickou vlastností zemědělské výroby, která ztěžuje oceňování biologických aktiv, je vzájemný přechod meziproduktů mezi rostlinnou a živočišnou výrobou. Příkladem přechodu rostlinné výroby do živočišné je krmivo, příkladem přechodu živočišné výroby do rostlinné je hnojivo vyprodukované chovanými zvířaty. Meziprodukty mohou být i prodávány nebo naopak nakupovány. (Dvořáková, 2012)

3.4 Účetnictví v živočišné výrobě

3.4.1 Živočišná výroba

- Dlouhodobá aktiva
    a) Dospělá zvířata – základní stáda
    b) Dospělá zvířata k hospodářskému užívání
- Oběžná aktiva
    a) Mladá zvířata a dospělá chovná zvířata nezařazená do dlouhodobých aktiv

3.4.2 Dospělá zvířata a jejich skupiny

Český účetní standard č. 013 definuje zvířata z pohledu dlouhodobého majetku jako“ Základní stádo a tažná zvířata“. Významným rozdílem oproti typickému dlouhodobému hmotnému majetku je, že zvířata při zařazování do dlouhodobého hmotného majetku **nemusí dosahovat žádné hranice** potřebné pro zařazení do DHM, tj. 40 000 Kč. Této hranice zvířata často nedosahují, proto mívá účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici toto upraveno a předmětná zvířata jsou tak do DHM zařazena, tak jak uvádí standart, bez ohledu na ocenění.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v §7 definuje tato zvířata odlišně od standardu, a to jako*: „Položka „B.II.5 Dospělá zvířata a jejich skupiny“ obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší*

než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných v položce „B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny" se účtuje jako o zásobách".

Valder (2008) uvádí ve své publikaci, že skupinu dospělých zvířat tvoří stádo a při definici „stáda" vychází ze zootechnického pojetí. Za zvířata „základního stáda" jsou považována dospělá chovná a plemenná zvířata, která mají nejen své užitné vlastnosti, ale zabezpečují i reprodukci chovu. Je to skupina dospělých zvířat jednoho druhu se stejnými užitkovými vlastnostmi, kterou lze účtovat a odepisovat skupinově.

Dospělá zvířata, součást dlouhodobého hmotného majetku - odpisovaného, jsou pro účely účetnictví vedena na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Pokud zvířata nejsou součástí stáda a nejsou oceňována skupinově, lze je oceňovat, účtovat i odepisovat individuálně, a to s využitím analytické evidence. Zde jsou evidovány jednotlivé kusy dospělých zvířat, a to následovně:

- podle počtu míst k ustájení a podle jednotlivých chovných, plemenných a tažných zvířat v individuálním ocenění,
- podle počtu druhů zvířat, která budou sledována skupinově, tj. např. stádo krav, hejno hus, stádo koz. (Valder, 2008)

Odpisy dospělých zvířat se zachycují na straně D účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám a souvztažně na straně MD účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Tento zápis může být v případě potřeby doplněn zmíněnou analytickou evidencí.

Podle přílohy ZDP patří do dlouhodobého hmotného majetku tato dospělá zvířata:

- chovný a plemenný skot,
- chovná a plemenná prasata,
- chovné a plemenné ovce,
- chovné a plemenné kozy,
- chovní a plemenní osli, muly a užitkoví mezci,
- chovní a, plemenní a užitkoví koně,
- mufloni, jeleni, daňci, pštrosi a další hospodářsky využívaná dospělá zvířata.

Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin

Pořizovaná dospělá zvířata a jejich skupiny se účetně zachycují na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Na stejném účtu mohou být dále účtovány veškeré případné výdaje související s pořízením daného dospělého zvířete nebo jejich skupin. Takovými výdaji je nejčastěji doprava, clo, patenty, li-

cence, poplatky za zprostředkování nebo úroky z úvěru. Součet jednotlivých částek účtovaných na stranu MD účtu 042 tvoří celkovou pořizovací cenu daného majetku. V případě, že by s pořízením nesouvisely žádné další výdaje, je možné na účet 042 vůbec neúčtovat a účtovat přímo na účet 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. (Valder, 2008)

Účet 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny je součástí účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, takže i při pořízení dospělých zvířat platí stejná pravidla jako při pořízení každého jiného dlouhodobého hmotného majetku, který je odpisovaný. Dospělá zvířata a jejich skupiny lze tedy pořídit následujícími způsoby:

- nákupem,
- převodem z vlastního chovu,
- darováním,
- vkladem.

Pořízení dospělých zvířat nákupem

Tab. 1 Pořízení dospělých zvířat nákupem

Popis účetního případu	MD	D
Pořízení		
• cena zvířete	042	X
• DPH	343	X
• celkem	x	321,211
Vnitropodniková přeprava	042	622
Veterinární služby – neplátce DPH	042	379
Převod do DHM	026	042

Zdroj: Valder, 2008, s úpravami autorky

Pořízení dospělých zvířat nákupem s využitím dotace

V případě využití dotace na nákup dospělých zvířat a jejich skupin se pořizovací cena snižuje o hodnotu dotace.

Tab. 2 Pořízení dospělých zvířat nákupem s využitím dotace

Popis účetního případu	MD	D
Pořízení		
• cena zvířete	042	x
• DPH	343	x
• celkem	x	321,211
Vnitropodniková přeprava	042	622
Veterinární služby – neplátce DPH	042	379
Využití dotace ze SR	346	042
Příjem dotace ze SR na BÚ	221	346
Převod do DHM	026	042

Zdroj: Hinke, 2006, s úpravami autorky

Pořízení dospělých zvířat převodem z vlastního chovu

Mladá zvířata, která jsou součástí zásob, jsou převedena do dospělých zvířat na základě jedné ze tří následujících událostí:

- pokud dosáhnou způsobilosti k plemenitbě,
- pokud dosáhnou daného věku,
- nebo v den, kdy se jim narodí mládě.

Dokud nenastane jedna z vyjmenovaných událostí, jsou zvířata vedená na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Přeřazení mladých zvířat z kategorie zásob do dospělých zvířat, tj. do dlouhodobého majetku odpisovaného, se účtuje jako aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Obdobně jako s pořízením dospělých zvířat, mohou i s přeřazením mladých zvířat do dospělých souviset další výdaje. Tyto výdaje se však nemusí nutně stát součástí pořizovací ceny tak jako při pořízení. Pokud by se jednalo o výdaje vnitropodnikové (např. vnitropodniková doprava), tak tyto se součástí pořizovací ceny nestávají. Pokud by však s přeřazením souvisely výdaje externí (např. doprava od cizích dopravců), stávají se tyto součástí pořizovací ceny. Účtování těchto výdajů pak probíhá standardně, a to přes účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Tímto způsobem se k problematice ne/zahrnutí vnitropodnikových výdajů do pořizovací ceny při přeřazování zvířat vyjadřuje Valder (2008) ve své publikaci Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Dvořáková (2012) ve své publikaci Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství popsaný způsob nevyvrací, avšak upozorňuje na to, že takto nastavená pravidla se neopírají o žádný účetní předpis, takže podle jejího názoru by měly být součástí pořizovací ceny i výdaje vnitropodnikové, ne jen ty externí.

Další následné výdaje související s chovem dospělých zvířat již dále do pořizovací ceny nevstupují a nezvyšují tak jejich hodnotu.

Tab. 3 Pořízení dospělých zvířat převodem z vlastního chovu

Popis účetního případu	MD	D
Vyřazení zvířat z OM	614	124
Aktivace zvířat do DM	042	624
FAP za mimopodnikovou přepravu zvířat související s přeřazením		
• cena bez daně	042	x
• DPH	343	x
• celkem	x	321
Převod zvířat do DM	026	042

Zdroj: Valder, 2008, s úpravami autorky

Tak jako mohou být zvířata přeřazována z oběžného do dlouhodobého majetku, mohou být stejně tak přeřazována z dlouhodobého majetku do oběžného. K tomuto dochází v případě, že je rozhodnuto o přeřazení zvířete z důvodu dokrmení a jeho následného prodeje, tj. porážky. (Dvořáková, 2012)

Pořízení dospělých zvířat darem

Zemědělskému podniku může být dospělé zvíře darováno. V takovém případě je třeba účetně zachytit předpis darovací daně a následně daň odvést místně příslušnému finančnímu úřadu.

Tab. 4 Pořízení dospělých zvířat darem

Popis účetního případu	MD	D
Pořízení zvířat darem	042	413
Předpis darovací daně	042	345
Zařazení zvířat	026	042

Zdroj: Dvořáková, 2012, s úpravami autorky

Pořízení dospělých zvířat vkladem

Tab. 5 Pořízení dospělých zvířat vkladem

Popis účetního případu	MD	D
Pořízení zvířat vkladem	026	411

Zdroj: Dvořáková, 2012, s úpravami autorky

Způsoby oceňování dospělých zvířat při jejich pořízení

Oceňování dlouhodobého majetku se řídí zákonem o účetnictví, konkrétně § 25. Tento stanovuje způsoby, kterými lze ocenit pořizovaná dospělá zvířata a jejich

skupiny. Tato lze ocenit buď pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reálnou hodnotou.

Pořizovací cena

Pořizovací cena se pro ocenění použije v případě, že se jedná o zvířata, která byla pořízena nákupem od externího dodavatele. Součástí pořizovací ceny je nejen samotná cena pořízení, ale i další náklady, které s pořízením daného aktiva souvisí. Valder (2008) ve své publikaci uvádí, že se jimi myslí například výkony veterinární služby, clo nebo náklady na dopravu zvířat. Do pořizovací ceny se naopak nesmí zahrnovat smluvní pokuty a úroky z prodlení, kursové rozdíly nebo daně spojené s pořízením DHM.

Reprodukční pořizovací cena

Tato cena se stanovuje buď na základě zvláštních předpisů, nebo ji stanoví soudní znalec. Je to cena, kterou vykazuje aktivum v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou se oceňují hlavně dospělá zvířata, která byla nabyta bezúplatně, čili darováním, anebo v případě, kdy nelze stanovit hodnotu vlastních nákladů na pořízení daného majetku.

Vlastní náklady

Metoda oceňování ve vlastních nákladech se používá v případě, že se oceňují vlastní odchovaná zvířata. Součástí vlastních nákladů jsou dle zákona o účetnictví veškeré přímé náklady související s výrobou (přímý materiál, přímé mzdy atd.), a pokud s výrobou souvisí i nepřímé náklady (tj. např. výrobní režie), je potřeba přiřadit do vlastních nákladů odpovídající část těchto nákladu. Oceňování vlastních odchovaných zvířat není jednoduché a často se potýká s problémy.

Vlastními náklady se tedy oceňují:

- Příchovky zvířat
  Tímto termínem se označují nově narozená mláďata. Oceňují se vnitropodnikovými cenami stanovenými na bázi vlastních nákladů. Pokud jsou vlastní náklady nezjistitelné, použije se reprodukční cena na bázi tržní ceny odstaveného mláděte. Dvořáková (2012) upozorňuje na to, že oceňování příchovků ve vlastních nákladech je často velmi obtížně zjistitelné. Vzhledem k tomu, že oddělení nákladů na matku a narozené mládě není jednoduché a často bývá velmi nepřesné, využívá většina zemědělských podniků pro ocenění nově narozeného mláděte právě reprodukční pořizovací cenu, tj. cenu, za kterou by mohlo být mládě v současné době pořízeno na trhu. Dvořáková (2012) dále tvrdí, že ani zjištění reprodukční pořizovací není tak zcela bezproblémové. Důvodem je to, že nově narozená mláďata většinou nejsou předmětem obchodování a jejich prodej je tak řešen až po odstavení od matky. Tato situace je řešena oceněním mláděte upravenou tržní cenou. Cena narozeného mláděte je upravena tak, jakoby se jednalo již o odstavené

mládě. Dle Valdera (2008) je možné u telat zaúčtovat nejdříve polovinu ceny při narození a poté druhou polovinu doúčtovat při odstavu.

- Přírůstky hmotnosti

  Mladá zvířata postupně od svého narození rostou a zvyšuje se jejich váha. Tento proces je dán biologickou přeměnou, při které dochází ke zvyšování kvality i kvantity nově narozených zvířat. Pro potřeby účetního výkaznictví je nutné tento růst hodnoty měřit právě prostřednictvím zjišťování přírůstků. Tyto se zjišťují pravidelným vážením. U telat a selat je růst hmotnosti úměrný růstu jejich hodnoty. Navyšování hodnoty zvířete se v účetnictví zachycuje prostřednictvím ocenění hmotnostního přírůstku na bázi skutečně vynaložených nákladů na chov.

  Dvořáková (2012) uvádí 2 metody oceňování přírůstků:

  a) Kalkulace skutečných vlastních nákladů na 1 kg hmotnostního přírůstku (vhodné sestavit pro jednotlivé vzrůstové kategorie zvířat, jelikož náklady na různé vzrůstové kategorie jsou často odlišné)
  b) Plánovaná kalkulace vlastních nákladů na 1 kg hmotnostního přírůstku (stanovena ve vnitropodnikovém ceníku)

Hmotností přírůstek skupinového aktiva vypočítáme:
skutečná hmotnost koncem období
\+ veškeré úbytky během období (hmotnost uhynulých, prodaných zvířat, převody do jiných vzrůstových kategorií)
\− veškeré příjmy během období (nákup, převody apod.)
\− skutečná hmotnost na začátku období

Obr. 2 Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva
Zdroj: Dvořáková, 2012

- Přírůstky vzrůstové

  Růst hodnoty zvířat může být prováděn i prostřednictvím tzv. vzrůstových přírůstků. U této metody se náklady kalkulují na jeden krmný den[1]. Postupuje se podobně jako při kalkulaci hmotnostních přírůstků a i zde se k oceňování přírůstků používají 2 stejné metody (kalkulace skutečných nákladů nebo kalkulace plánová).

- Úbytky

  Oceňování úbytků dospělých zvířat se liší podle toho, zda jsou zvířata evidována jednotlivě (individuálně), nebo skupinově (dle jednotlivých kategorií). Individuálně evidovaná zvířata jsou oceňována v individuálních cenách

[1] Náklady na krmný den v chovu se vypočítají jako podíl celkových nákladů chovu a krmných dnů všech zvířat v chovu. (Poláčková, 2010)

a skupinově evidovaná zvířata se oceňují v průměrných účetních cenách. Tyto je potřeba aktualizovat nejméně jednou měsíčně.

Reálná hodnota

V České republice se stále ve většině případů používá k oceňování metoda historických cen. Oceňování reálnou hodnotou se u nás netěší příliš velké oblibě a většina zemědělských podniků ho nevyužívá. Jelikož se jedná o velmi sofistikovaný způsob oceňování, využívají ho jen ty největší zemědělské podniky, případně ty se zahraniční účastí.

Dle § 27 zákona o účetnictví se reálnou hodnotou rozumí tržní hodnota. Tržní hodnotou je cena na burze nebo na jiném regulovaném trhu. Pokud však tato hodnota není zjistitelná, využije se ocenění kvalifikovaným odhadem nebo s pomocí znaleckého posudku. Pokud nelze reálnou hodnotu stanovit ani jedním ze jmenovaných způsobů, řídí se účetní jednotka zvláštními právními předpisy.

Obecná definice reálné hodnoty, která by zachytila smysl a cíl tohoto ocenění, však v českých právních předpisech není vůbec uvedena.

Hinke (2006) definuje reálnou hodnotu jako částku, za kterou by mohlo být směněno aktivum nebo vyrovnán závazek v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

Součástí § 27 jsou dále přesně specifikované položky, které se reálnou hodnotou musí ocenit. Ve výčtu však budou uvedeny jen ty položky, které souvisejí se zemědělskou činností. Jsou to:

- cenné papíry v aktivech účetní jednotky určené k obchodování
- cenné papíry realizovatelné (držené k prodeji),
- zajišťovací deriváty,
- majetek a závazky zajištěné deriváty,
- deriváty určené k obchodování,
- pohledávky určené k obchodování.

Naopak přeceňování na reálnou hodnotu se netýká žádného hmotného, nehmotného majetku a ani biologických aktiv, která podnik pro svou činnost využívá. Další kapitola se bude zabývat využitím reálné hodnoty v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Klíčovou částí této kapitoly budou právě biologická aktiva, tj. rostliny, zvířata a veškerá zemědělská produkce, která se v okamžiku sklizně musí oceňovat ve fair value (reálné hodnotě). Jak uvádí Dvořáková (2012), toto ocenění se provádí již od prvotního zaúčtování a je nutné danou cenu pravidelně upravovat, tj. přeceňovat ke každému bilančnímu dni.

Odepisování dospělých zvířat

Zvířata, která jsou zařazena do dlouhodobého majetku, se odepisují. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku rozdělujeme na účetní a daňové. Dospělá zvířata jsou pro účely daňových odpisů zařazena do dané odpisové skupiny. Podle přílohy č. 1 k ZDP jsou všechny druhy zvířat zařazeny do první odpisové skupi-

ny. Pouze koně jsou zařazeny do druhé odpisové skupiny. Tím, že je zvíře takto zařazeno do dané odpisové skupiny, je stanovena i doba odepisování z hlediska jejich obvyklého využití v chovu, a tím i doby odpisování. Protože se analyzovaná účetní jednotka zabývá především chovem skotu, můžeme výklad zúžit pouze na první odpisovou skupinu, do které skot patří. Pro první odpisovou skupinu je stanovena doba odepisování 3 roky. V § 26 ZDP je uvedeno, že hmotným majetkem odpisovaným jsou dospělá zvířata a jejich skupiny v případě, že jejich vstupní cena převyšuje hranici 40 000 Kč. Jak již však bylo uvedeno v začátku této kapitoly, dané hodnoty většina zvířat samostatně nedosahuje. Z tohoto důvodu má často účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici stanoveno, že zvířata, která zmíněné hodnoty nedosahují, lze i přesto zařadit do dlouhodobého hmotného majetku.

ČÚS 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek uvádí, že dospělá zvířata a jejich skupiny lze odepisovat buď individuálně, nebo skupinově. Podle Valdera (2008) je individuální evidence stáda ovcí z hlediska technologie chovu velmi těžko proveditelná a tudíž nepraktická. Na základě této skutečnosti byla účetním jednotkám dána možnost odepisovat stádo i skupinově, a to jak daňově, tak účetně. Valder (2008) dále ve své publikaci uvádí výhody a nevýhody každé z uvedených metod. V případě stáda dospělých zvířat nebo hejna je čistě na účetní jednotce, zda se rozhodne pro individuální nebo skupinový odpis. Naopak tažná zvířata, plemenní a dostihoví koně, musí být v analytické evidenci odepisováni individuálně. Podle Dvořákové (2012) je individuální odpis vhodný v menších chovech a při vysoké hodnotě zvířete. Zde tedy možnost volby není. Podle ČÚS 013 je stanoveno následující rozdělení:

- individuálně se odepisují
    a) tažná zvířata
    b) dostihoví a plemenní koně
- skupinově lze odepisovat
    a) ostatní dospělá zvířata tvořící stáda

Zvířata může účetní jednotka odepisovat také rovnoměrně nebo zrychleně, tak jak je to stanoveno pro veškerý dlouhodobý hmotný majetek. Pokud zemědělská účetní jednotka využívá individuální evidenci, velice často s ní souvisí právě odpisy rovnoměrné. Lze samozřejmě využít i odpisy zrychlené, a to v případě, že lze očekávat nerovnoměrný vývoj užitků (výnosů) získaných od zvířete. Tento způsob však není v zemědělství obvyklý.

Daňové odpisy při individuální evidenci

V případě, že se účetní jednotka rozhodne pro individuální evidenci dospělých zvířat, stanovují se odpisy na každé zvíře zvlášť. Konkrétní výše odpisu je dána podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let v chovu.

$$Roční\ odpis = \frac{PC - ZbH_{brakace}}{t}$$

PC	pořizovací cena (vlastní náklady pořízení)
$ZbH_{brakace}$	předpokládaná tržba při brakaci[12]
t	předpokládaný počet let v chovu

Obr. 3 Výpočet daňového odpisu při individuální evidenci
Zdroj: Dvořáková, 2012

Daňové odpisy při skupinové evidenci

Pro velké zemědělské podniky, které mají vysoký počet kusů zvířat v jednotlivých kategoriích, je individuální odpisování prakticky nemožné. Nejen že by bylo obtížně realizovatelné, ale také nákladné a to jak časově, tak finančně. Z tohoto důvodu tyto účetní jednotky často využívají odpisy skupinové. Podle Valdera (2008) lze při zvolení skupinového odpisování použít pouze rovnoměrné odpisy. Následující vztah vyjadřuje roční odpis v případě skupinové evidence zvířat a rovnoměrném odpisování stáda jednoho druhu.

$$RO = \frac{P * 20}{100} + \frac{(V^{x/} * 40) * 0{,}5}{100} + \frac{(KS - P) * 40}{100}$$

kde: RO = roční odpis za zdaňovací období,
P = hodnota zvířat zařazených do dospělých zvířat (stáda) v průběhu zdaňovacího období,
V = hodnota zvířat vyřazených v průběhu zdaňovacího období,
KS = konečný stav zvířat.

x/ Pouze do výše V < nebo = P

Postup výpočtu:

a) je-li celková hodnota vyřazených zvířat vyšší než hodnota počátečního stavu, lze uplatnit odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu pouze do výše hodnoty zvířat, odpovídající počátečnímu stavu,
b) je-li celková hodnota vyřazených zvířat rovna nebo menší než hodnota počátečního stavu, lze uplatnit odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu z celkové hodnoty vyřazených zvířat.

Obr. 4 Výpočet daňového odpisu při skupinové evidenci
Zdroj: Valder, 2008

Daňové odpisy se neúčtují. Pokud na konci účetního období hodnota účetních odpisů převyšuje hodnotu daňových odpisů, tvoří tato částka připočitatelnou položku k základu daně z příjmů. V opačném případě, pokud hodnota účetních odpisů je nižší než hodnota daňových odpisů, stává se tento rozdíl odčitatelnou položkou od základu daně z příjmů. Vznik rozdílu mezi účetními a daňovými

odpisy je zapříčiněn stanovením odlišné doby zařazení zvířete v chovu, než odpovídá době zařazení dle ZDP.

Pro odpovídající stanovení účetních odpisů vychází účetní jednotka opět z ČÚS 013. Pro účetní jednotku tak platí, že by měla vycházet z předpokládaného počtu let setrvání dospělých zvířat stáda v chovu. Tato doba je ovlivněna především zootechnickými a ekonomickými faktory, použitou technologií v chovu a v neposlední řadě chovatelským záměrem. Pro uplatnění účetních odpisů je potřeba vytvořit odpisový plán. Ve standardu je uveden i postup výpočtu účetních odpisů. Jedná se o podíl pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let držení stáda v chovu.

Tab. 6 Účetní odpisy dospělých zvířat

Popis účetního případu	MD	D
Účetní odpisy	551	086

Zdroj: Dvořáková, 2012, s úpravami autorky

Vykazování dospělých zvířat

Zvířata a jejich skupiny jsou v rozvaze v plném rozsahu samostatně vykazovanou položkou. Přesný obsah dané položky je určen § 7, ods.5 vyhlášky č. 500. Ve výsledovce jsou zachyceny účty skupiny 62x – Aktivace a dále účet 614 – Změna stavu zvířat. Vzhledem k charakteru zemědělské výroby lze dospělá zvířata a jejich skupiny považovat za hlavní výrobní prostředky. Proto by daná účetní jednotka měla věnovat velkou pozornost informacím, které má v plánu zveřejnit pro uživatele účetní závěrky. Spoustu důležitých informací o tomto druhu dlouhodobého majetku v sobě zahrnuje příloha k účetní závěrce. Zde by měly být uvedeny především informace o chovaných zvířatech, dále Dvořáková (2012) doporučuje doplnit i hodnoty jednotlivých skupin chovaných zvířat. Dále je dobré informovat uživatele o současných záměrech a plánech do dalších období. Vhodné je i uveřejnit informace o aktuálním řízení rizik, tedy o stávajícím pojištění základního stáda, veterinární prevenci nebo zajištění poklesu tržních cen. Sledovaný typ účetních jednotek často využívá pro svou činnost dotace, takže pokud je společnost skutečně příjemce dotace, měla by své výkazy doplnit i o tuto informaci a uvést částku dané dotace i podmínky, za kterých byla poskytnuta.(Dvořáková, 2012)

Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin

Zvířata a jejich skupiny mohou být stejně jako ostatní dlouhodobý hmotný majetek, vyřazena na základě několika skutečností. První skutečností je prodej. Jako prodej lze chápat i brakaci zvířat. Dále je potřeba účtovat o vyřazení zvířete v případě úhynu v důsledku onemocnění nebo nezaviněného úhynu a v samozřejmě i v případě, že je zvíře darováno. Před samotným vyřazením zvířat z chovu je často nutné provést ještě související účetní úpravy. Tyto úpravy i následné konečné vyřazení jsou shrnuty v následující tabulce.

Tab. 7 Vyřazení dospělých zvířat a jejich skupin

Popis účetního případu	MD	D
Prodej		
Doúčtování ZC	541	086
FAV za prodej zvířat		
• tržba z prodeje	x	641
• DPH	X	343
• celkem	311	x
Vyřazení	086	026
Darování		
Doúčtování ZC	543	086
DPH	543	343
Vyřazení	086	026
Úhyn v důsledku onemocnění		
Doúčtování ZC	549	086
Vyřazení	086	026
Nezaviněný úhyn		
Vyřazení odepsaného zvíře	086	026
Dosud neodepsané zvíře		
• doúčtování ZC	551	086
• vyřazení	086	026

Zdroj: Dvořáková, 2012, s úpravami autorky

ZC vyřazeného dospělého zvířete = ZC stáda na konci ZO/průměrný stav stáda za dané ZO[2] (Valder, 2008)

3.4.3 Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu

Pro potřeby účetního zachycení zvířat, která jsou součástí oběžného majetku, je vytvořen samostatný účet 124 – Zvířata. Na tomto účtu jsou zachycena zvířata chovaná pro účely zemědělské výroby. Zvířata, která jsou chovaná pro jiné účely a jsou tak vedena na odlišných účtech, nejsou součástí hlavního tématu této práce a nebudou blíže rozebírána. Jen pro představu, například zvířata určená k prodeji u obchodníka jsou vedena na účtu 132 – Zboží nebo zvířata určená k pokusům, ta jsou sledována na účtu 112 – Materiál.

[2] Průměrný stav stáda za dané ZO se vypočte jako aritmetický průměr stavů stáda na počátku a konci ZO

Na účtu 124 – Zvířata jsou zachycena mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a nakonec plemenná a užitková dospělá zvířata, která nesplňují parametry pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Na stranu MD účtu 124 jsou připisovány nákupy zvířat, dále příchovky z chovu a jejich přírůstky. Naopak na stranu D jsou účtovány úbytky. Pro správné vykázání těchto souvztažností je společně s účtem 124 používán účet 614 – Změna stavu zvířat.

Změny stavů zvířat mohou být účtovány dvojím způsobem:

a) průběžně, tj. v okamžiku změny,
   - používá se pro nákupy zvířat
   - doporučeno i pro příchovky zvířat
b) periodicky, tj. jednou za dané období, které si sama nastaví účetní jednotka, avšak musí to být minimálně jednou za účetní období.
   - používá se pro přírůstky zvířat

Právě díky tomuto zachycení mohou být na konci účetního období porovnány celkové výkony s vynaloženými náklady. Pokud účetní jednotka zvířata pořizuje nákupem, lze je na základě příjemek účtovat rovnou na účet 124 a to včetně souvisejících nákladů spojených s pořízením. Tento způsob lze doporučit, pokud je pořizování zvířat nákupem ojedinělé. Pokud jsou však zvířata takto pořizována často, mohou být jednotlivé složky pořizovací ceny účtovány průběžně na účet „pořízení zvířat“, který funguje stejným způsobem jako účet 111 – Pořízení materiálu nebo účet 131 – Pořízení zboží. Výhodný je tento způsob i pro případ vzniku nevyfakturovaných dodávek na konci účetního období (zvířata byla předána na sklad, avšak nebyla přijata faktura). Zde se pak musí vytvořit dohadný účet – pasivní. Může rovněž dojít i k opačné situaci. Za zvířata byla přijatá faktura, avšak zvířata nebyla před koncem účetního období dodána a tudíž ani převedena na sklad. Tento případ musí být zachycena na účtu zvířata na cestě. Pojem „nedokončená výroba“ v živočišné výrobě neexistuje. V této oblasti od sebe nejsou oddělena zvířata již přinášející užitek a zvířata dosud nepřinášející užitek. Je to proto, že je velmi problematické a u zvířat i často variabilní rozeznat onen moment zralosti. Jak již bylo zmíněno výše, po přeřazení zvířete z oběžného do dlouhodobého majetku, již nedochází ke zvyšování jejich hodnoty, tj. neúčtují se přírůstky. U mladých zvířat může dojít k úbytku z několika následujících důvodů. Zvíře může být prodáno, může být přeřazeno do základního stáda, může dojít k brakaci nebo k úhynu. Pokud je zvíře poraněno, je nutná jeho porážka. Maso takového zvířete je pak prodáno většinou se slevou a označeno pojmem „nucený výsek“. I přesto, že z nucené porážky nemusí vzniknout tržba, účtuje se i tento případ jako prodej zvířete. Úhyn zvířete je účtován vždy jako škodní událost, rozlišuje se manko do normy a manko nad normu. V případě živelné katastrofy se jedná o mimořádný náklad. Pokud jsou zvířata evidována jednotlivě, jejich úbytky jsou oceňovány individuální cenou. V opačném případě jsou zvířata evidována skupinově a tyto úbytky jsou pak oceňovány v průměrných cenách

jednoho kilogramu živé hmotnosti či jednoho kusu. Průměrná cena je zachycena buď na začátku, nebo na konci účetního období. Pro dosažení potřebné přehlednosti je možné využít při účtování analytickou evidenci. Ta je nejčastěji vedena pro jednotlivé druhy zvířat a také v návaznosti na jednotlivé vzrůstové kategorie. K těmto vzrůstovým kategoriím se totiž připojuje ještě odlišné hodnoty přírůstku, ať už vzrůstových či hmotnostních. U všech druhů majetku se na konci účetního období musí provést inventarizace. V případě zvířat, která jsou součástí oběžného majetku, je potřeba porovnat konečný účetní stav se skutečností, rozdíl vyčíslit a nakonec sjednotit účetní stav se skutečným správným zaúčtováním. Vzniknout mohou rozdíly množstevní, tj. buď manko, nebo přebytek. Nebo mohou vzniknout i rozdíly mezi účetním oceněním a současnou tržní hodnotou zvířat. V případě, že je vyšší účetní ocenění, musí být sníženo dle § 26, odst. 3 ZoÚ. Pokud nelze s jistotou říci, že se jedná o stav trvalý a nenávratný, je vytvořena opravná položka. V opačném případě je hodnota zvířete snížena trvale. (Dvořáková, 2012)

Tab. 8 Účtování zvířat patřících do oběžného majetku

Popis účetního případu	**MD**	**D**
IUD Narození zvířete – příchovek	124	614
PRI Zúčtování přírůstků	124	614
Pořízení zvířete nákupem		
FAP za zvířata		
• cena bez daně	124	x
• DPH	343	x
• celkem	x	321
FAP za související pořizovací náklady		
• cena bez daně	124	x
• DPH	343	x
• celkem	x	321
Vyměřené clo při nákupu ze zahraničí		
• vyměřené clo	124	379
• DPH	343	379
IUD Úhyn do normy	614	124
IUD Úhyn nad normu	549	124
IUD Úhyn z mimořádných důvodů (živelní pohroma)	582	124
VYD Přeřazení do dospělých zvířat	614	124
Prodej zvířete/brakace		

VYD Snížení stavu zvířat	614	124
FAV za prodaná/brakovaná zvířata		
• cena bez daně	x	601
• DPH	x	343
• celkem	311	x
IUD Přijatý dar – zvíře	124	413
Poskytnutý dar – zvíře		
• VYD Snížení stavu	543	124
• DPH	543	343

Zdroj: Dvořáková, 2012, s úpravami autorky

3.4.4 Dotace

Termínem dotace se podle § 47 prováděcí vyhlášky k ZoÚ rozumí *bezúplatná plnění poskytovaná přímo nebo zprostředkovaně a to podle zvláštních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů nebo z rozpočtu územních samosprávných celků*. Je potřeba zdůraznit, že dotace je vždy poskytnuta pouze na stanovený účel. Tato finanční podpora se převádí účetní jednotce po splnění stanovených podmínek. Dotací jsou i bezúplatná plnění poskytovaná z rozpočtu Evropské unie nebo i z rozpočtů cizích států a dále i granty, jejichž podmínky pro poskytování jsou stanoveny dle zvláštního právního předpisu. Dotace může být poskytnuta i ve formě prominutí části poplatků, ovšem při splnění dvou podmínek. Za prvé tato forma dotace musí být v souladu s právními předpisy a za druhé musí příslušný orgán, který část poplatku promíjí, označit toto prominutí za dotaci. Jak již bylo uvedeno výše, důležité je, že dotace jsou poskytovány na konkrétní účel. Pokud je účetní jednotce poskytnuta dotace, avšak účetní jednotka nedodrží podmínky a smlouvu o poskytnutí dotace poruší, je nucena danou částku vrátit zpět do rozpočtu a zároveň je povinna uhradit i předem stanovené penále. (Valder, 2008)

Poskytnutí dotace

Pokud je účetní jednotce přiznána dotace, jedná se o nezpochybnitelný právní nárok na dotaci a ten se účtuje na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky a ve prospěch účtu 346 – Dotace ze státního rozpočtu nebo účtu 347 – Ostatní dotace. Přijatá dotace je následně převedena na předem stanovený bankovní účet.

Tab. 9 Poskytnutí dotace

Popis účetního případu	MD	D
Předpis nároku na dotaci	378	346/347
Přijetí dotace na bankovní účet	221	378

Zdroj: Valder, 2008, s úpravami autorky

Použití dotace

Účetní jednotka může použít přijatou dotaci na:

- pořízení dlouhodobého majetku,
- úhradu provozních nákladů,
- úhradu nákladových úroků.

Je-li dotace využita k pořízení dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku nebo pro účely technického zhodnocení dlouhodobého majetku, snižuje se pořizovací cena nebo vlastní náklady vynaložené z uvedených důvodů právě o hodnotu poskytnuté dotace. To, že je pořizovací cena snížena o hodnotu dotace má za následek i snížení částky odpisů uplatňovaných v průběhu doby životnosti majetku. Pokud bude muset být dotace vrácena z důvodu porušení podmínek smlouvy, musí být pořizovací cena majetku, která byla původně o částku dotace snížena, zvýšena o hodnotu dotace. S tím opět souvisí i upravení odpisů. Dojde k doúčtování dodatečného odpisu tak, jako by se majetek již od svého uvedení do užívání odepisoval standardně – bez dotace. (Valder, 2008)

Tab. 10 Použití dotace

Popis účetního případu	MD	D
Použití dotace na pořízení DM		
FAP za DHM	042	321
Využití dotace	346/347	042
Úhrada dodavateli	321	221
Předpis povinnosti vrátit dotaci	042	346
Vrácení dotace z BÚ	346/347	221
Použití dotace na úhradu provozních nákladů		
Vznik provozního nákladu	5xx	RÚ
Převod dotace do provozních výnosů	346/347	648
Úhrada závazku z BÚ	RÚ	221
Předpis povinnosti vrátit dotaci	648	346/347
Vrácení dotace z BÚ	346/347	221
Použití dotace na úhradu nákladových úroků		
Vznik závazků vůči dodavateli	RÚ	321
Úvěr od banky na úhradu závazků dodavateli	321	461/231
VBÚ Průběžné splátky úvěru	461/231	221
VBÚ Úroky z úvěru	562	221
Přijetí dotace na úhradu úroků z úvěru	347	668
Předpis povinnosti vrátit dotaci	668	347
Vrácení dotace z BÚ	347	221

Zdroj: Valder, 2008, s úpravami autorky

3.5 Biologická aktiva dle IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Celosvětovým trendem současnosti je soustavný vývoj národních ekonomik, který vede k vzájemnému propojování s cílem vytvořit ekonomická uskupení překračující hranice jednotlivých států. Z tohoto důvodu je nutné srovnávat získané informace na mezinárodní úrovni. Informace pro srovnání potřebné jsou nejčastěji získávány z účetních závěrek obchodních společností. Je tedy jasné, že pokud se daná účetní jednotka řídí během své činnosti pouze národními účetními úpravami, nemůže být srovnávána s jinými zahraničními účetními jednotkami, které se řídí nadnárodními pravidly. Potřebné informace z účetních závěrek sestavených na národní úrovni nejsou s těmi, které jsou sestavené dle mezinárodních pravidel, srovnatelné. Ať už je to z důvodu samotného odlišného přístupu k vykazování a účtování, srozumitelnosti či přehlednosti.

Počet účetních jednotek využívajících pro vykazování Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stále stoupá. Je tomu tak hlavně z toho důvodu, že stále více národních účetních jednotek se stává součástí nadnárodních obchodních

korporací a tyto preferují používání jednotných pravidel, protože se tak vyhnou spoustě nesrovnalostí a problémům s následným vyvozováním závěrů z účetních závěrek. Využívání jednotné účetní politiky je tak pro mezinárodní společnosti velmi výhodné, srozumitelné a snadné.

Globalizace v účetnictví a účetních systémech přináší řadu nesporných výhod, především zrychlení stávající komunikace, vyšší srozumitelnost informací a růst jejich spolehlivosti. Finanční výkazy vykázané dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví zajišťují srovnatelnost a srozumitelnost potřebných informací a to nejen mezi jednotlivými účetními jednotkami, ale i mezi jednotlivými účetními obdobími.

Cílem standardů je vytvořit pravidla, která budou jednotná, akceptovatelná na celosvětové úrovni a jejich využívání usnadní činnost nadnárodním obchodním společnostem při srovnávání potřebných informací.

3.5.1 Harmonizace účetních systémů

Procesem harmonizace se rozumí pozvolný postup sladění obsahu finančních výkazů tak, aby informace v nich obsažené byly srovnatelné a srozumitelné na celosvětové úrovni. (Kraftová, Suchánek, 2010)

Harmonizace je důležitá jak v ekonomickém, politickém, tak i účetním měřítku. Společným cílem evropských států je vytvoření jednotného globálního charakteru světové ekonomiky z důvodu sjednocení informačních systémů, srovnatelnosti údajů, urychlení komunikace, vyšší srozumitelnosti a spolehlivosti informací. (Dvořáková, Suchánek, 2014). Podle Kraftové a Suchánka je základním prvkem v harmonizačním procesu vytváření účetních standardů, které jsou celosvětově uznávány a používány.

IFRS a US GAAP

- IFRS
  Tato zkratka je složena z počátečních písmen International Financial Reporting Standards. V České republice je tento termín znám jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. IFRS jsou považovány za nástroj regulace evropského účetnictví
- US GAAP

  General Accepted Accounting Principles jsou národní účetní standardy Spojených států amerických. Tyto standardy jsou však významné pro celosvětovou harmonizaci v účetnictví, a to z důvodu značné síly americké ekonomiky a kvality těchto standardů.

Oba standardy umožňují srovnávat mezi sebou finanční výkazy jednotlivých obchodních společností v daném účetním období, ale také i mezi jednotlivými roky. Ve standardech jsou proto jasně vymezena pravidla pro konečnou podobu účetních výkazů a účetní závěrky. IFRS jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy a jsou používány v mnoha zemích světa, avšak US GAAP jsou využívány pouze Spojenými státy americkými. I z tohoto důvodu už americké

standardy nebudou blíže rozebírány, jelikož společnost, která bude analyzována v praktické části práce, sídlí v České republice a tyto standardy proto nemůže používat. Dále se tedy budeme blíže zabývat IFRS. (Dvořáková, Suchánek, 2014)

Vývoj IFRS

V roce 1973 vznikl Výbor pro mezinárodní účetní standardy (dříve IASC) a jeho úkolem bylo zpracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů k dosažení společných účetních zásad, které by byly používány po celém světě při finančním výkaznictví. Z názvu Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards) nebylo zřejmé, že se nejedná o úpravu samotného účetnictví, ale o formování účetního výkaznictví. Z tohoto důvodu standardy prošly novelizací a dostaly nový název Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Standardy, které novelizací neprošly, jsou nadále známy pod zkratkou IAS. Novelizované standardy používají zkratku IFRS. Zkratka IAS/IFRS je obecně využívaná zkratka pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. (Kovanicová, 2005)

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) byl v roce 2001 přejmenován. Nově začal nést název Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Úkolem Rady bylo zajistit nižší závislost na obchodních korporacích a naopak vyšší důraz na tvorbě účetních standardů. Ve stejném roce vznikla i Nadace IASC, která byla nadřízena Radě pro mezinárodní účetní standardy. Nadace IASC byla přejmenována v roce 2010 a její nový název byl Nadace IFRS. Tato nezisková organizace se sídlem v USA získává své finanční prostředky prostřednictvím dobrovolných příspěvků od veřejných a soukromých institucí. Se změnou názvu nedošlo ke změně vztahů – Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) je stále podřízena Nadaci IFRS. (Jílek, Svobodová, 2014)

Struktura IFRS

Jak již bylo vysvětleno výše, IFRS nedefinují na rozdíl od české účetní úpravy postupy účtování, ale pouze stanovují pravidla pro vykazování výsledků v účetních výkazech. Jednotlivé IFRS se skládají z následujících částí:

- předmluva,
- koncepční rámec,
- standardy (IFRS, IAS),
- interpretace (SIC, IFRIC),
- glossary,
- rejstřík.

Koncepční rámec

Koncepční rámec je považován za úvod Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Skládá se z účetních zásad a předpokladů a dále jsou zde definovány základní prvky účetní závěrky, tj. co jsou to aktiva, závazky, vlastní kapitál nebo výnosy a náklady. Součástí koncepčního rámce jsou i kritéria pro uznání

a vyjádření a ocenění definovaných základních prvků účetní závěrky. (Dvořáková, Suchánek, 2014)

Koncepční rámec zahrnuje pravidla pro:

- cíl obecného účetního výkaznictví,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- podkladový předpoklad,
- části účetní závěrky,
- zaúčtování položek v účetní závěrce,
- oceňování položek účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a jeho udržení.

Dále je v koncepčním rámci stanoven cíl obecného účetního výkaznictví a tím je poskytnutí finančních informací o obchodní společnosti. Pro stávající i potencionální investory a ostatní věřitele jsou správné finanční informace velmi důležité. Podávají totiž věrný obraz o finanční pozici účetní jednotky, na základě kterého se uživatelé účetní závěrky rozhodují o svých dalších krocích. Tyto finanční informace proto musí být významné. Podle Dvořákové a Suchánka jsou finanční informace významné, pokud umožní hodnotit a měřit údaje z minulých let a dokáží predikovat budoucí údaje na základě rozhodnutí uživatele.

Účetní závěrka musí dle koncepčního rámce vykazovat několik základních předpokladu. Ty nejdůležitější budou vysvětleny v následujícím textu. Prvním významným předpokladem je, že veškeré účetní operace musí být zachyceny právě v tom období, se kterým věcně i časově souvisí, takže nezáleží na tom, kdy dojde k faktickému přesunu peněžních prostředků. Tato podmínka je známa pod termínem **akruální báze**. Informace v účetní závěrce musí být **relevantní,** a to je v případě, že by její vynechání vedlo ke změně ekonomických rozhodnutí uživatelů. **Spolehlivost** informace znamená, že informace je bezchybná a pravdivě zobrazuje skutečnost. Aby však účetní závěrka podávala věrný obraz, nestačí pouze tyto dvě vlastnosti. Pro správné rozhodnutí uživatele účetní závěrky je zapotřebí, aby finanční informace splnila podmínku **včasnosti**. Informaci lze považovat za včasnou, pokud je schopna ovlivnit rozhodnutí uživatele. Údaje uvedené v účetní závěrce musí být **srozumitelné**. Tím se myslí jejich jasná, zřetelná a logická úprava. Uživatel musí být schopen se v účetních výkazech snadno orientovat, aby byl schopen objektivně činit svá rozhodnutí. Neméně důležitou vlastností účetních údajů je jejich **srovnatelnost**. Pokud informace splňují podmínku srovnatelnosti, porovná uživatel dané účetní informace v různém časovém měřítku a má možnost srovnat je i s odlišnými účetními jednotkami. Může se tak správně rozhodnout, protože má možnost volby mezi různými alternativami. Koncepční rámec dále předpokládá **neomezené trvání podniku**. Účetní závěrka je sestavována na základě předpokladu, že účetní jednotka v dohledné době neukončí svoji činnost a předpokládá i neomezenou existenci v budoucnu. (Dvořáková, Suchánek, 2014)

Za základní prvky rozvahy koncepční rámec považuje aktiva, závazky a vlastní kapitál. Tyto prvky jsou schopny zhodnotit finanční situaci dané společnosti. Výnosy a náklady jsou základní prvky výsledovky, které měří výkonnost účetní jednotky. **Aktivum** je definováno jako ocenitelný zdroj podniku, který vznikl díky minulým událostem a společnost od něj očekává ekonomický prospěch i v budoucnu. **Závazek** je podle koncepčního rámce současná povinnost společnosti, která vznikla v minulosti a od jejíhož vypořádání se očekává odtok finančních prostředků, které přináší společnosti ekonomický prospěch. **Vlastní kapitál** je zůstatek aktiv po odečtení veškerých závazků společnosti. (Krupová, 2009)

Obchodní společnost zvyšuje svůj ekonomický prospěch prostřednictvím výnosů. Tuto činnost může provádět dvěma způsoby. Buď sníží své závazky, nebo zvýší svá aktiva. Funkce nákladů je přesně opačná. Náklady snižují ekonomický prospěch společnosti a projevují se buď snížením aktiv, nebo zvýšením závazků. (Krupová, 2009)

Výnosy (income) rozdělujeme na dvě skupiny:

výnosy v užším smyslu (revenue),

- např. tržby z prodeje, úroky, nájemné

zisky (gaings).

- např. zisky z prodeje aktiv

Náklady jsou také rozděleny na dvě skupiny:

náklady v užším smyslu (expenses),

- např. náklady na prodej, mzdy, odpisy

ztráty (losses).

- např. kurzové ztráty

Zaúčtováním položek v účetní závěrce se rozumí zahrnutí prvků do účetních výkazů. Prvky vykázané v účetních výkazech musí splňovat pravidla, která jsou stanovena v definici pro prvky účetní závěrky. Tedy že prvek musí vykazovat ekonomický užitek, bude buď plynout do společnosti, nebo ze společnosti a bude mít spolehlivě stanovitelnou hodnotu. Na základě splnění těchto kritérií lze prvek zahrnout do účetních výkazů. (Jílek, Svobodová, 2014)

Oceňování položek účetní závěrky také definuje koncepční rámec. Stanovuje celkem pět oceňovacích základen. Jedná se o:

- historickou cenu,
- běžnou (reprodukční) cenu,
- realizační (prodejní) cenu,
- současnou hodnotu,

- fair value[3]

Tab. 11 Oceňovací základny a jejich význam

Oceňovací základna	Anglický název	Význam u aktiv	Význam u závazků
Historická cena	Historical cost	Vykázána v zaplacených finančních prostředcích v době jejich pořízení	Vykázány v přijatých finančních prostředcích v době jejich pořízení
Běžná (reprodukční) cena	Current cost	V době jejich pořízení vykázána v současných zaplacených finančních prostředcích	V době jejich pořízení vykázány v současných přijatých finančních prostředcích
Realizační (prodejní) cena	Realisable cost	Vykázána v případné prodejní ceně	Cena, za kterou by závazky byly vypořádány
Současná hodnota	Present value	Vykázána v současné hodnotě	Vykázány v současné hodnotě
Reálná hodnota	Fair value	Ocenění v okamžiku pořízení má odpovídat tržní hodnotě	Ocenění v okamžiku pořízení má odpovídat tržní hodnotě

Zdroj: Krupová, 2009, s úpravami autorky

Fair value
Podle IFRS 13 – Fair value measurement[4] je fair value (reálná hodnota), definovaná jako cena, za kterou by bylo možno prodat aktivum nebo uhradit závazek ke dni ocenění v nezávislé transakci na aktivním trhu. České předpisy „reálnou hodnotu“ na rozdíl od IFRS řádně nedefinují.

Oceňování účetní závěrky ve fair value
Při využívání koncepce fair value je nutné přecenit jednotlivá aktiva a závazky k bilančnímu dni na výši zjištěné fair value. Pokud jsou položky účetní závěrky oceněné ve fair value, odráží aktuální úroveň cenové hladiny na trhu. Výhodou této koncepce je, že umožňuje hodnotu aktiv nejen snižovat, ale i zvyšovat. Proto může být vykázáno zhodnocení aktiv držených k rozvahovému dni. Právě toto

[3] V českých účetních předpisech je tento termín neúplně přesně označován jako „reálná hodnota“.

[4] Tento standard byl vydán v roce 2011 a je platný od 1. 1. 2013. Jeho český název je Oceňování ve fair value a jeho jediným cílem je upřesnit definici fair value a precizovat způsoby a pravidla jejího zjištění.

nové ocenění aktiv se stává východiskem pro jejich ocenění při spotřebě nebo případném prodeji a také pro výpočet odpisů pro následující účetní období.

Dvořáková ve své publikaci rozděluje standardy podle toho, zda účetní jednotce **umožňují** svobodnou volbu mezi oceňováním v historických cenách nebo ve fair value, nebo **preferují** oceňování ve fair value nebo přímo **vyžadují** ocenění ve fair value a to již v momentě rozpoznání aktiva. Standard IAS 41 – Zemědělství je právě tím standardem, u kterého se přímo vyžaduje ocenění ve fair value, proto se další text bude zabývat vypořádáním rozdílů z přecenění na fair value.

Při přeceňování na fair value může dojít ke vzniku rozdílu mezi novým oceněním ve fair value a mezi současnou účetní hodnotou. Tento rozdíl může být kladný nebo záporný a jednotlivé standardy pracující s oceňovacím modelem fair value přímo určují způsob vypořádání těchto rozdílů z přecenění.

Vypořádání může ovlivnit:

- výsledek hospodaření, tj. zisk nebo ztrátu,
- ostatní položky vlastního kapitálu (tzv. kapitálové přecenění).

Pro účetní jednotku bude příznivější, pokud při zvýšení účetní hodnoty aktiva využije přecenění kapitálové. Dojde sice ke zvýšení hodnoty v účetnictví podhodnoceného aktiva, ale nedojde k vykázání nerealizovaného zisku. V opačném případě, kdy by došlo k vykázání nerealizované zisku, hrozilo by riziko, že tento zisk bude fiktivní a povede v krajním případě k ohrožení činnosti společnosti. (Dvořáková, 2012)

3.6 IAS 41 – Zemědělství

Standard IAS 41 – Zemědělství je platný od 1. 1. 2003 a jeho nejnovější novelizace platí od 1. 1. 2011. Tento standard se zaměřuje na problematiku specifik účetnictví v zemědělství a jeho cílem je stanovit účetní řešení a zveřejnění souvisejí se zemědělstvím. Standard vznikl po dlouhých diskusích o tom, zda je zemědělské účetnictví tak specifickou oblastí, aby mu byl věnován samostatný standard. Standard se zabývá především klasifikací, oceňováním a vykazováním biologických aktiv.

Samotná podstata zemědělské činnosti vyžadovala vznik nového standardu, který by tuto specifickou oblast mohl náležitě objasnit. Biologická aktiva (zvířata a rostliny) totiž mají právě tu specifickou vlastnost, a to že rostou, produkují a rozmnožují se. Těmto změnám, které se v případě zvířat a rostlin odehrávají, říkáme biologická přeměna. Tato přeměna je v účetních modelech založených na historických nákladech jen obtížně zachytitelná. Dalším faktem, který vznik nového standardu podpořil, bylo, že biologická aktiva byla kvůli své povaze přímo z působnosti ostatních standardů vylučována a nebylo tak možné je odpovídajícím způsobem zachytit. I přesto, že účetní jednotky podnikající v oboru zemědělství jsou často malé, i tyto jednotky mají zájem získat cizí kapitál a podporu hledají především u bank nebo státních organizací. Tyto organizace mají zájem

na tom, aby poskytovaly peněžní prostředky perspektivním účetním jednotkám a proto stále častěji požadují předložení účetní závěrky založené na jasně daných, všeobecně platných, pravidlech. I proto byl vytvořen standard IAS 41, který mimo jiné přesně stanovuje náležitosti zemědělské účetní závěrky tak, aby odpovídala potřebám bank i státních institucí pro poskytnutí úvěru či dotace.

3.6.1 Rozsah působnosti standardu

Tento standard je určen pro účetní zachycení níže uvedených oblastí, ovšem za podmínky, že souvisejí se zemědělskou činností:

- biologická aktiva,
- zemědělská produkce v okamžiku sklizně,
- státní dotace.

Naopak následující položky předmětem standardu nejsou. Jmenované položky jsou předmětem jiných standardů, a proto již nejsou součástí standardu IAS 41. Jsou to pozemky související se zemědělskou činností (ty spadají pod samostatný standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí) a nehmotná aktiva taktéž využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (o těchto pojednává standard IAS 38 – Nehmotná aktiva). Standard se vztahuje pouze na zemědělskou produkci v okamžiku sklizně. To znamená, že se standard nezabývá následným zpracováním zemědělské produkce po sklizni. Toto je již předmětem standardu IAS 2 – Zásoby.

V následující tabulce jsou uvedeny příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků vznikajících po sklizni.

Tab. 12 Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a vznikajících výrobků

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

Zdroj: Mezinárodní účetní standard 41

Ve standardu jsou dále uvedeny a vysvětleny základní termíny spojené se zemědělstvím, které je dobré si osvojit. Bude jich využíváno i v následujícím textu.
Biologická aktiva jsou zvířata nebo rostliny, které souvisí se zemědělskou činností. Účetní jednotka ve svých finančních výkazech uvádí biologická aktiva pouze tehdy, jsou-li splněny následující podmínky:

- ovládání aktiva je výsledkem minulých událostí,
- je pravděpodobné, že účetní jednotce budou plynout ekonomické přínosy spojené s aktivem,
- aktivum lze spolehlivě ocenit.

Zemědělský výrobek je produkt, který byl sklizen z biologického aktiva vlastněného účetní jednotkou.

Biologická přeměna byla zmíněna již výše. Tento pojem v sobě zahrnuje změny, které se odehrávají v biologických aktivech. Jedná se tedy o procesy růstu, produkce, rozmnožování, ale i degenerace. Na základě těchto procesů dochází v biologických aktivech ke kvantitativním a kvalitativním změnám. Výsledky biologické přeměny mohou být následující:

a) změny aktiv
   - růst (přírůstky, zkvalitnění zvířat i rostlin),
   - rozmnožování (příchovky zvířat, množení rostlin),
   - degenerace (množstevní i kvalitativní úbytky zvířat i rostlin).

b) získávání zemědělských produktů
   - viz. tab. č. 12 - biologická aktiva, produkce a výrobky

Zemědělská činnost představuje biologickou přeměnu biologických aktiv, kterou sama řídí účetní jednotka. Přeměňovaná biologická aktiva musí být buď

určená k prodeji, nebo pro zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. Zemědělská činnost zahrnuje velké množství činností. Jedná se například o chov dobytka, lesnictví, pěstování obilnin, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstování květin, vodní hospodářství, chov ryb.

Sklizeň je okamžik, kdy dojde k oddělení produktu od biologického aktiva, nebo jsou ukončeny životní procesy biologického aktiva.

3.6.2 Způsoby stanovení fair value – ocenění biologických aktiv

Biologická aktiva musí být podle IAS 41 – Zemědělství oceněna ve fair value vždy v okamžiku jejich pořízení a také ke každému bilančnímu dni. Ve fair value musí být v okamžiku sklizně dále oceněna i zemědělská produkce sklizená z biologických aktiv podniku a toto ocenění dále tvoří pořizovací náklad pro aplikaci IAS 2 – Zásoby.

Pro správné stanovení fair value je nutné vždy *určit základnu*, od které se bude fair value odvíjet. Na prvním místě je základnou **kótovaná cena** na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí.

Pokud takovýto aktivní trh neexistuje, vychází podnik při určování fair value z **tržních informací**. Podnik má celkem 3 možnosti jak fair value určit. Pokud od data transakce k bilančnímu dni nedošlo k významným změnám v ekonomických poměrech, použije podnik pro ocenění poslední tržní cenu transakce. Dále může podnik k určení fair value využít i tržní ceny podobných aktiv upravené o rozdíly právě mezi podobnými aktivy a oceňovanými aktivy. Podnik může správnou fair value vyjádřit i pomocí sektorových měřítek. To znamená, že např. hodnota skotu podniku je vyjádřena podle množství kilogramů masa nebo hodnota ovocného sadu je vyjádřena podle množství sklizeného ovoce.

Pokud podnik nemá k dispozici ani tržní cenové informace, využije k určení fair value **současnou hodnotu** očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva, která je diskontovaná běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním. Tímto způsobem je stanovena cena biologického aktiva v současných podmínkách. Podle Dvořákové (2012) však tato „současná cena“ není skutečně adekvátní cenou ke zjištění možné tržní hodnoty. Tržní hodnota v sobě zahrnuje nejen současné výnosy z aktiva, je třeba započítat i budoucí výnosy, které aktivum přinese na základě svého růstu a zvyšování své hodnoty.

Jak již bylo uvedeno dříve, standard IAS 41 – Zemědělství **vyžaduje** oceňování biologických aktiv ve fair value snížené o *odhadnuté náklady prodeje*. Mezi náklady prodeje můžeme zařadit platby zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám nebo odvody daní a cel. Tyto náklady prodeje však v sobě nezahrnují dopravné ani ostatní náklady související s uvedením aktiva na trh. Právě tyto dvě položky (dopravné a ostatní náklady související s uvedením aktiva na trh) jsou odečteny již při stanovování fair value. Z toho tedy vyplývá, že fair value je tržní cena po odečtení dopravného a ostatních výdajů nutných k uvedení aktiva na trh. Biologická aktiva, která jsou

oceňovaná právě ve fair value, musí být každoročně přeceňována na fair value. Tato aktiva se však neodepisují a nemusí se testovat na snížení hodnoty.

3.6.3 Státní dotace

Účetní zachycení a vykazování dotací na pořízení biologických aktiv oceňovaných ve fair value se **neřídí** podmínkami uvedenými v IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. IAS 41 – Zemědělství přistupuje k problematice dotací odlišně.

Standard rozlišuje nepodmíněné a podmíněné státní dotace. Oba typy státních dotací se musí vztahovat k biologickému aktivu oceňovanému ve fair value.

Nepodmíněná státní dotace se stává výnosem v ten okamžik, kdy je přiznána. *Podmíněná státní dotace* se stává výnosem teprve v okamžiku, kdy podnik splnil podmínky související se státní dotací.

V účetní závěrce je účetní jednotka povinna uvést podstatu a rozsah státních dotací, případně nesplněné podmínky či jiné závazky související s dotacemi. Pokud účetní jednotka v budoucnosti předpokládá významné snížení očekávané úrovně státních dotací, uvede i toto v účetní závěrce. (Dvořáková, 2012)

3.6.4 Rozdíly mezi IAS 41 a českou účetní legislativou

Mezi českou účetní legislativou a mezinárodním účetním standardem upravujícím zemědělství lze pozorovat celou řadu odlišností. Ty nejpodstatnější budou shrnuty právě v této kapitole.

V úvodu IAS 41 – Zemědělství jsou jasně definovány termíny související se zemědělstvím. Je zde definována zemědělská činnost, biologická aktiva, zemědělská produkce atd. (viz. kapitola 3. 6. 1). V české účetní legislativě však žádné přesné definice nenalezneme. Zemědělská činnost a ani aktiva s ní spojená nejsou přesně vymezena a celé oblasti zemědělství chybí sjednocující prvek, s jehož pomocí by bylo možné analyzovat specifika tohoto odvětví.

V kapitole 3.4.1 je uvedeno rozdělení živočišné výroby na dlouhodobá aktiva o oběžná aktiva. Tedy že mezi dlouhodobá aktiva řadíme dospělá zvířata určená k chovu a dospělá zvířata určená k jinému dlouhodobému hospodářskému využití. Do oběžných aktiv řadíme mladá zvířata a zvířata ve výkrmu a chovná zvířata nezařazená do dlouhodobého majetku. Takto při klasifikaci biologických aktiv živočišné výroby postupuje česká účetní legislativa. IAS 41 však požaduje rozlišení aktiv na *zralá (dospělá) a nezralá*. Standard nerozlišuje v živočišné výrobě dospělá zvířata a mláďata, neexistuje zde nedokončená výroba. Podle standardu mohou být dospělá (zralá) zvířata sledována v dlouhodobých aktivech, ale stejně tak i v oběžných aktivech. Standard, na rozdíl od české účetní úpravy, dále rozděluje aktiva na *konzumovatelná a plodící*.

Druhou významnou oblastí, ve které se postupy IAS 41 a českého účetnictví významně rozchází, je oceňování. Oceňování aktiv souvisejících se zemědělskou činností vychází podle české účetní úpravy z historických cen. Pořizované aktivum je oceněno pořizovací cenou (v případě koupě), ve vlastních nákladech ne-

bo reprodukční pořizovací cenou (v případě vlastní výroby aktiva). Oceňování aktiv podle IAS 41 vychází z fair value. Ve fair value je nutno oceňovat biologická aktiva a zemědělskou produkci ke dni pořízení a dále i všechna biologická aktiva k bilančnímu dni. Metodika zjišťování a analyzování fair value je v IAS 41 poměrně podrobně rozpracovaná (viz. kapitola 3.6.2). Česká účetní úprava však tento způsob oceňování vůbec nevyužívá. (Dvořáková, 2012)

4 Praktická část

Praktická část této práce se bude zabývat především zanalyzováním současné situace konkrétní zemědělské společnosti se zaměřením na živočišnou výrobu. Součástí analýzy bude představení konkrétního způsobu účtování společnosti, dále bude popsán způsob prodeje skotu a mléka, který bude následně vyčíslen, a to i s dopady na hospodářský výsledek. Prodej skotu i prodej mléka se bude nejdříve řídit českou legislativou a následně IAS. Zvláštní kapitola bude věnována srovnání dosažených výsledků a zhodnocení předností a nedostatků jednotlivých přístupů.

Společnost Bludovská a. s. jsem si vybrala pro absolvování své Řízené odborné praxe ve dnech 30. 6. – 11. 8. 2014. Během absolvování praxe jsem kromě seznamování se s každodenní činností společnosti sbírala i podklady pro zpracování této diplomové práce.

4.1 Představení společnosti Bludovská a. s.

Zdrojem následujících údajů je internetový výpis z obchodního rejstříku ke dni 20. 10. 2015. Společnost byla zapsána do Obchodního rejstříku vedeného u Krajského soudu v Ostravě dne 14. května 1999. Sídlí v Bludově na ulici Špalkova 156, 789 61. Identifikační číslo je 258 36 498 a právní forma je akciová společnost. Hlavním předmětem podnikání společnosti je zemědělská výroba (rostlinná i živočišná). Dále společnost nabízí i služby v oblasti autodopravy, opravárenství, maloobchodu a gastronomii. Představenstvo společnosti má 7 členů a dozorčí rada společnosti 3 členy. Základní kapitál společnosti je ve výši 83 029 000 Kč a je splacen v plné výši. Veškeré kmenové akcie společnosti jsou na jméno a v listinné podobě, ve jmenovité hodnotě 1 000 Kč – 100 000 Kč. Společnost Bludovská a. s. patří do koncernu podnikatelské skupiny, jejíž členy jsou HRADO a. s., AGROODBYT BLUDOVSKO, s. r. o. a Zemědělské obchodní družstvo Bludov.

Vztahy mezi společnostmi jsou k 31. 12. 2013 následující. Společnost Bludovská a. s. vlastní 53,12% podíl ve společnosti HRADO a. s. (zajišťuje pro společnost Bludovská a. s. výkrm vepřů a také porážku skotu – jatka). HRADO a. s. je tak dceřinou společností Bludovské a. s. Dále Bludovská a. s. vlastní 100% podíl společnosti AGROODBYT BLUDOVSKO, s. r. o. (zabývá se zemědělskou činností). Společnost Zemědělské obchodní družstvo Bludov se zabývá pronájmem nemovitostí, bytových a nebytových prostor, a vlastní 51,51 % podíl ve společnosti Bludovská a. s.

Jak bylo uvedeno výše, společnost se zabývá především zemědělskou výrobou, a to rostlinnou a živočišnou. V rámci rostlinné výroby hospodaří v současné době na výměře 2 830 ha. V katastrech většiny přilehlých obcí společnost pěstuje převážně obiloviny, dále řepku olejnou, kukuřici, cukrovou řepu, mák a víceleté pícniny. Nejvýznamnější polnosti jsou v následujících obcích. Bludov, Bohdíkov, Brníčko, Dlouhomilov, Dolní Studénky, Hrabišín, Chromeč, Kolšov,

Lesnice, Nový Malín, Olšany, Postřelmov, Postřelmůvek, Rovensko, Radmilov, Sobotín, Staré město pod Sněžníkem, Sudkov, Šlajglov, Šumperk, Vykantice, Vyšehoří, Zábřeh.

Živočišná výroba je zaměřena především na chov skotu a produkci mléka, dále na chov prasat a chov slepic a produkci vajec. Pro chov skotu je využíván jediný kravín v obci Chromeč.

4.2 Skot – česká účetní legislativa

Jelikož se společnost v živočišné výrobě zaměřuje hlavně na chov skotu a produkci mléka, bude v další části nejprve představen postup účtování a zjištění hospodářského výsledku týkajícího se chovu skotu a produkce mléka podle české účetní legislativy.

Následující tabulka popisuje rozdělení skotu ve společnosti, a to celkem na 9 kategorií.

Tab. 13 Rozdělení skotu

Název	Kategorie	MJ	Výkon	SUAU
Telata do 3 měsíců	101100	kg	0701	124100
Jalovice do 6 měsíců	101223	kg	0703	124110
Býci do 6 měsíců	101224	kg	0708	124130
Jalovice nad 1 rok	101230	kg	0703	124110
Jalovice do 1 roku	101233	kg	0703	124110
Býci nad 1 rok	101240	kg	0708	124130
Býci do 1 roku	101244	kg	0708	124130
Dojnice	121100	ks	0700	026100
Jalovice vysokobřezí	121230	ks	0703	124120

Zdroj: Bludovská a. s.

Z tabulky je patrné, že všechny kategorie zvířat (kromě dojnic) jsou součástí oběžného majetku a tudíž jsou účtovány na účtu 124 s příslušnou analytikou. Dojnice jakožto součást dlouhodobého hmotného majetku jsou zachyceny na účtu 026 taktéž s příslušnou analytikou. Dále je důležité upozornit, že pro všechny kategorie zvířat je stanovena měrná jednotka „kg“, tedy kromě dojnic a vysokobřezích jalovic, pro tyto je stanovena měrná jednotka „ks“. Veškeré změny v počtech skotu jsou sledovány jednak měsíčně a jednak kumulativně postupně za celé období, zde 1 rok. Společnost používá pro každé narozené tele váhu 29 kg, neváží každé tele zvlášť. Jelikož jsou telata vedena v „kg“, použije se pro zjištění celkového počtu kilogramů narozených telat počet kusů narozených telat vynásobený průměrnou váhou telete, tj. 29 kg. Aby bylo možné stanovit peněžní hodnotu narozených telat, je nutné tuto hodnotu dále vynásobit cenou stanovenou pro 1 kg narozeného telete. Tato cena je 50 Kč za 1 kg.

Pro správný výpočet je možno použít následující vzorec: počet narozených telat x 29 kg x 50 Kč = vlastní náklady na narozená telata

Jakmile telata dosáhnou potřebného stáří, jsou přeřazena buď do kategorie Jalovice do 6 měsíců, nebo Býci do 6 měsíců. Výdej z kategorie Telata do 3 měsíců se tedy rovná součtu příjmů zmíněných 2 kategorií. Telata se již při přeřazování do jaloviček nebo býčků váží, avšak vyřazovací cena telat (50 Kč/kg) vstupuje do kategorie jaloviček a býčků jako pořizovací cena.

Telata si společnost nejčastěji ponechává, některé kusy jsou prodány (nejčastěji soukromým osobám) a samozřejmě dochází i k nezaviněným úhynům. Pro další pohyby telat (prodej nebo přeřazení do jaloviček/býčků) se použije přepočtená průměrná cena za 1 kg vynásobená aktuální váhou telat určených k prodeji či k přeřazení. V této ceně jsou pak telata vyřazena a tato cena tvoří současně vstupní cenu do vyšší kategorie. Pokud se jedná o prodej, tvoří tato cena náklady prodeje. Stejný postup se používá i při přeřazování do dalších kategorií.

U kategorie Jalovice nad 1 rok dochází k otelení jalovice. Tyto otelené jalovice jsou přeřazeny do kategorie Jalovice vysokobřezí. Z této kategorie jsou však okamžitě převedeny do kategorie Dojnice. Kategorie Jalovice vysokobřezí tak slouží pouze k převedení otelených jalovic do dojnic, v této kategorii zvířata nezůstávají ani jeden krmný den. V kategorii Dojnice se již nesleduje váha jednotlivých dojnic, ale pouze počet kusů. To, co se sleduje v této kategorii, je tzv. užitkovost zvířete, která je vyjádřena množstvím vyprodukovaného mléka. Poté co dojnice přestanou vykazovat určitou užitkovost, jsou nejčastěji prodány na jatka. Zde je potřeba vyřazované dojnice zvážit a použít jejich současné ocenění v účetnictví, aby mohly být stanoveny prodejní náklady. Dokud se jalovice neotelí, dochází ke stálému zvyšování jejich hodnoty. V okamžiku otelení a převedení do dojnic přes vysokobřezí jalovice se jejich hodnota již dále nezvyšuje. Stanou se součástí dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného a začíná jejich odepisování.

Tab. 14 Účtování zvířat

Popis účetního případu	MD	D
Telata - příchovky	124100	614131
Telata - přírůstky	124100	614132
Úhyny nezaviněné - telata	614633	124100
Přeřazení telat do jalovic do 6 měsíců	395130	124100
Příjem jalovic do 6m	124110	395130
Jalovice do 6m - přírůstky	124110	614133
Přeřazení telat do býků do 6m	395130	124100
Příjem býků do 6m	124130	395130
Býci do 6m - přírůstky	124130	614133
Prodej telat		
Snížení stavu telat	614231	124100
FAV za prodej telat		
• cena bez DPH	x	601200
• DPH	x	343330

• celkem	311100	x
Přeřazení z jalovic nad 1r do jalovic vysokobřezích	395130	124110
Příjem jalovic vysokobřezích	124120	395130
Přeřazení jalovic vysokobřezích do dojnic – vyřazení z OM	614320	124120
Aktivace dojnic	042620	624600
Zařazení do základního stáda skotu	026100	042620
Účetní odpis	551200	086100
Prodej dojnic		
Doúčtování zůstatkové ceny	541200	086100
FAV za prodej dojnic		
• tržba z prodeje	x	641200
• DPH	x	343330
• celkem	311100	x
Vyřazení dojnic z chovu	086100	026100
Úhyny nezaviněné - dojnice		
Vyřazení již odepsaného zvířete	086100	026100
Dosud neodepsané zvíře		
• doúčtování zůstatkové ceny	551200	086100
• vyřazení dojnic z chovu	086100	026100

Zdroj: Bludovská a. s.

Tato tabulka zachycuje podvojné účtování zvířat Bludovské a. s. Společnost má na základě účtové osnovy sestaven vlastní účtový rozvrh, jehož součástí je i potřebná analytika. Zvířata jsou postupně převáděna do vyšších kategorií. Pokud se však jedná o převod v rámci stejného výkonu a stejné kategorie, např. převod z kategorie Jalovice do 6 měsíců do kategorie Jalovice do 1 roku nebo převod z kategorie Býci do 1 roku do kategorie Býci nad 1 rok, je zachycení v účetnictví totožné. Totéž platí i pro přírůstky jednotlivých kategorií. Z tohoto důvodu tyto převody a přírůstky tabulka nezachycuje. Největší počet prodaných zvířat je kategorie býci nad 1 rok a dojnice. Ostatní kategorie zvířat jsou prodávána zřídka, společnost si je ponechává především k dalšímu využití. Pořizování telat není v žádném případě prováděno nákupem, veškerá telata jsou z vlastního chovu. U kategorie Jalovice vysokobřezí žádné přírůstky účtovány nejsou. Jedná se právě o ten okamžik, kdy dochází k zastavení růstu hodnoty jalovice. Jakmile dojde k přeřazení do dojnic, dochází už jen k odpisům, hodnota se od tohoto okamžiku již nezvyšuje, ale naopak snižuje. S převodem z oběžného do dlouhodobého majetku mohou dle teorie souviset i další výdaje, které se stávají součástí pořizovací ceny základního stáda. Jelikož však zkoumaná společnost v současné době chová veškerý skot v 1 kravíně v obci Chromeč, nevynakládá žádné další výdaje spojené např. s přepravou dojnic do jiného kravína, nezvyšuje se pořizovací cena dojnic o žádné další výdaje. Společnost zvířata základního stáda většinou nepořizuje nákupem. Nejčastějším způsobem pořizování dospě-

lých zvířat je odchovem z vlastního chovu. Základní stádo skotu je tvořeno pouze dojnicemi. Dále by mohli být součástí základního stáda i plemenní býci, ty však společnost takto nezařazuje a ponechává je v oběžném majetku – v zásobách, v kategorii Býci nad 1 rok. Tito býci jsou následně prodáni na jatka dceřiné společnosti HRADO a. s., která dále zajišťuje i porážku dojnic. Většina dojnic, které již nepřináší společnosti užitek je prodána na jatka. Některé kusy jsou prodány soukromým osobám k vlastnímu zpracování. Prodejní cena za kilogram prodávaného skotu se liší podle toho, zda je skot prodáván na jatka (společnosti HRADO a. s.) nebo soukromé osobě. V případě prodeje skotu na jatka je cena otázkou dohody mezi prodávajícím a kupujícím, zde mezi Bludovskou a. s. a HRADO a. s. Pokud je skot prodáván soukromé osobě, cenu stanovuje Bludovská a. s.

V oblasti zemědělské výroby má Bludovská a. s. největší tržby z prodeje skotu a z produkce mléka. Nyní se blíže podíváme na prodej skotu za rok 2013. V následující tabulce je prodej skotu rozdělen na jednotlivé kalendářní měsíce, je vyčíslen počet prodaných kusů zvířat jednotlivých kategorií a jsou zde uvedeny náklady prodeje odpovídající jednotlivým kategoriím zvířat a stejně tak tržby, za které byla zvířata prodána. Na základě těchto informací je možné stanovit konečný výsledek z realizace, tj. z prodeje skotu za celý rok. Počet ks je u jalovic a býků rozdělen dle stanovených kategorií, tj. na jalovice/býky do 6 měsíců, do 1 roku a nad 1 rok. Kategorie jalovice vysokobřezí zde uvedena není, jelikož k prodejům zvířat v této kategorii nedochází. Celkem bylo prodáno 535 kusů skotu. A to 10 telat, 43 jalovic, 290 býků a 192 dojnic. Jalovic se prodalo nejvíc z kategorie Jalovice nad 1 rok (18 ks). Dále 16 ks z kategorie Jalovice do 1 roku a 9 ks z kategorie Jalovice do 6 měsíců. Býci jsou v drtivé většině prodáváni ti z kategorie nad 1 rok (273 ks). Z kategorie do 1 roku jich bylo prodáno 14 ks a z kategorie do 6 měsíců pouze 3 za celý rok. Z uvedených počtů vyplývá, že jalovice jsou nejčastěji ponechávány pro obnovení základního stáda, pouze malá část z jednotlivých kategorií je v průběhu roku prodána. U býků je situace odlišná. Drtivá většina býků je prodána až poté co jsou součástí kategorie nad 1 rok, mladí býčci se prodávají opravdu jen zřídka. Zvířata z kategorií jalovic a býků jsou ve většině případů prodána na jatka, jen několik málo kusů odkoupí soukromé osoby. Na jatka jsou prodávány i veškeré dojnice, telata jsou prodávána hlavně soukromým osobám na výkrm. Prodejní náklady všech kategorií prodávaných zvířat jsou tvořeny průměrnou cenou jednoho kilogramu prodávaného zvířete vynásobenou aktuální váhou zvířete. Tržby jsou rozdílné a většinou záleží na dohodě a jednání zúčastněných stran. Celkový výsledek z realizace, tj. dílčí hospodářský výsledek z prodeje skotu je kladný. Avšak jeho výše není nějak závratná, tržby jsou pouze o málo vyšší než náklady. Pokud si rozebereme jednotlivé výsledky z realizace skotu jednotlivých kategorií, zjistíme, že prodej telat je ve 3 měsících ziskový a v 1 měsíci ztrátový. Přesto je výsledek z realizace telat za celý rok ztrátový. Oproti tomu je prodej jalovic ztrátový ve všech měsících, kdy k němu dochází. Prodej jalovic je ztrátový z toho důvodu, že jalovice oproti býkům přibývají na váze pomaleji. Přírůstky býků jsou větší než přírůstky jalovic při stejných vynaložených nákladech. Od toho se odvíjí i následná prodejní cena

za jalovice prodávané na jatka, jelikož jatka mohou z méně vyživeného kusu vyprodukovat méně masa. Důsledkem jsou vysoké náklady na produkované zvíře spojené s nízkou prodejní cenou, která společnosti za zvíře prodané na jatka plyne. Prodej býků je ziskový v 8 z 12 kalendářních měsíců v roce, je ziskový i v součtu za celý rok a tvoří nejvýznamnější podíl na celém výsledku hospodaření z prodeje skotu. Prodej dojnic je ziskový v 10 z 12 kalendářních měsíců v roce a taktéž je ziskový celkem. Částečně může být tato ziskovost způsobena tím, že některé dojnice jsou při prodeji již zcela odepsané a hodnota účtu 541 tak může být i nulová. Prodej telat a jalovic tedy přinesl Bludovské a. s. v roce 2013 ztrátu a naopak prodej býků a dojnic přispěl k významnému zisku. Celkový výsledek hospodaření z prodeje skotu je tak kladný.

Tab. 15 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 – vlastní náklady

	Kategorie zvířat	J/B do 6m	J/B do 1r	J/B nad 1r	Σ ks	Náklady v Kč účet 541	Tržby v Kč účet 641	Výsledek z realizace v Kč
Leden	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00
	Býci	0	3	40	43	1 035 664,06	1 272 270,00	236 605,94
	Dojnice				12	126 455,27	192 230,00	65 774,73
Únor	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	0	0	1	1	13 215,30	7 830,00	-5 385,30
	Býci	0	0	2	2	25 523,20	12 734,00	-12 789,20
	Dojnice				20	151 562,94	269 504,00	117 941,06
Březen	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	1	2	2	5	45 403,94	22 586,00	-22 817,94
	Býci	1	1	32	34	830 639,59	987 373,00	156 733,41
	Dojnice				4	15 024,00	25 347,00	10 323,00
Duben	Telata				2	6 000,00	6 600,00	600,00
	Jalovice	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00
	Býci	0	1	2	3	32 636,52	27 166,00	-5 470,52
	Dojnice				15	180 322,51	236 363,16	56 040,65
Květen	Telata				2	5 000,00	5 500,00	500
	Jalovice	0	3	1	4	28 858,06	10 200,00	-18 658,06
	Býci	0	1	16	17	357 759,92	393 219,00	35 459,08
	Dojnice				31	317 609,53	461 756,00	144 146,47
Červen	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	1	0	3	4	50 187,41	26 512,00	-23 675,41
	Býci	1	1	20	22	513 655,83	562 449,00	48 793,17
	Dojnice				10	135 189,83	123 660,00	-11 529,83
Červenec	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	1	3	1	5	26 237,36	11 580,00	-14 657,36
	Býci	0	1	1	2	18 573,45	5 375,00	-13 198,45
	Dojnice				16	119 257,49	262 640,00	143 382,51
Srpen	Telata				2	5 000,00	5 500,00	500
	Jalovice	2	1	1	4	24 306,86	5 720,00	-18 586,86
	Býci	0	1	14	15	353 030,05	371 430,00	18 399,95
	Dojnice				13	112 957,99	137 127,54	24 169,55
Září	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00
	Býci	0	1	51	52	1 311 567,35	1 546 709,00	235 141,65
	Dojnice				16	250 106,35	209 096,00	-41 010,35
Říjen	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	0	3	2	5	33 445,71	9 890,00	-23 555,71
	Býci	0	0	65	65	1 664 335,78	1 948 250,00	283 914,22

	Dojnice				19	215 074,39	261 422,00	46 347,61
Listopad	Telata				0	0,00	0,00	0,00
	Jalovice	4	4	5	13	94 934,04	42 901,00	-52 033,04
	Býci	1	4	2	7	68 954,62	39 561,00	-29 393,62
	Dojnice				7	35 195,37	63 193,00	27 997,63
Prosinec	Telata				4	10 800,00	9 030,00	-1 770,00
	Jalovice	0	0	2	2	43 747,50	30 984,00	-12 763,50
	Býci	0	0	28	28	695 116,22	774 429,00	79 312,78
	Dojnice				29	321 242,54	322 043,00	800,46
Celkem					535	9 274 590,98	10 700 179,70	1 425 588,72

Zdroj: Bludovská a. s.

Tab. 16 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 pro jednotlivé kategorie – vlastní náklady

	Náklady v Kč	**Tržby v Kč**	**Výsledek z realizace v Kč**
Telata	26 800,00	26 630,00	-170,00
Jalovice	360 336,18	168 203,00	-192 133,18
Býci	6 907 456,59	7 940 965,00	1 033 508,41
Dojnice	1 979 998,21	2 564 381,70	584 383,49
Celkem	9 274 590,98	10 700 179,70	1 425 588,72

Zdroj: Bludovská a. s.

Odepisování základního stáda

Hodnota mladých zvířat, tedy zvířat nezařazených do dlouhodobého hmotného majetku, neustále stoupá. Tedy až do chvíle kdy jsou přeřazena právě do DHM. Součástí dlouhodobého majetku se stávají pouze jalovice ve věku nad 1 rok, které po otelení přechází přes vysokobřezí jalovice do dojnic, a tyto jsou jako jediné ze všech kategorií skotu součástí dlouhodobého majetku. Přeřazením zvířete do dlouhodobého majetku začíná odepisování. Odpis vyjadřuje opotřebení majetku za určité období. Je to náklad, který snižuje výsledek hospodaření. Odepisování je způsob, jak rozložit pořizovací cenu dlouhodobého majetku jako náklad do více období tak, aby byl zachycen odpovídající dopad na výsledek hospodaření za jednotlivá období. Náklady na pořizovaný majetek tak neovlivní výsledek hospodaření hned v daném roce v celkové výši, ale do nákladů vstupují právě až v podobě odpisů, které odpovídají aktuálnímu opotřebení dlouhodobého majetku. Vliv na výsledek hospodaření mají pouze daňové odpisy. Tedy ty vypočítané na základě ZDP. Účetní odpisy se často od těch daňových liší. Účetní odpisy by měly znázorňovat skutečné opotřebení majetku.

Společnost nevyužívá sjednocení účetních a daňových odpisů. Znamená to pro ni sice větší administrativní náročnost, jelikož je zde potřeba účtovat o odloženém daňovém závazku/pohledávce, avšak vypovídací schopnost účetní závěrky se tím velmi zvyšuje. Společnost při daňovém odepisování skotu používá rovnoměrné odepisování. Dle ZDP se zvířata řadí do 1. odpisové skupiny,

v rámci které jsou odepisována po dobu 3 let. Roční odpisová sazba pro 1. rok činí 20% a v dalších dvou letech potom 40%. Účetní odpisy jsou mnohem přesnější, jelikož zohledňují průměrnou dobu života (užitkovosti) dojnic. Ta je obvykle delší než 3 roky, které stanovuje ZDP. Může se stát, že určitý kus ve stádě nevyhovuje a jde na porážku hned v prvním roce. Výjimečně se dojnice dožívají i 12 let. Průměrná užitkovost dojnic v základním stádu je 5 let. Od této doby se pak odvíjí účetní odpisy.

Během roku 2013 bylo do kategorie dojnic přeřazeno celkem 184 jalovic v celkové hodnotě 4 210 485 Kč. Následující tabulky ukazují dopad rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na odloženou daň. Účetní odpis je vypočítán jako podíl mezi celkovou hodnotou přeřazovaných jalovic za rok 2013 a průměrnou užitkovostí dojnic v základním stádu (zde 5 let). Daňový odpis je vypočítán dle ZDP (viz výše).

Tab. 17 Odpisový plán

Rok odepisování	Účetní odpis v Kč	Účetní ZC v Kč	Daňový odpis v Kč	Daňová ZC v Kč
1.	842 097	3 368 388	842 097	3 368 388
2.	842 097	2 526 291	1 684 194	1 684 194
3.	842 097	1 684 194	1 684 194	0
4.	842 097	842 097	0	0
5.	842 097	0	0	0

Zdroj: Bludovská a. s.

Tab. 18 Evidence pro výpočet odložené daně

Rok	Rozdíl účetní a daňové ZC v Kč	Sazba DPPO	DPPO v Kč	Odložená daň v příslušném roce v Kč	Výpočet	ODZ/ ODP
1.	0	19 %	0	0	0	-
2.	842 097	19 %	159 998,43	159 998,43	159 998,43 – 0	ODZ
3.	1 684 194	19 %	319 996,86	159 998,43	319 996,86 – 0 – 159 998,43	ODZ
4.	842 097	19 %	159 998,43	-159 998,43	159 998,43 – 0 – – 2x (159 998,43)	ODP
5.	0	19 %	0	-159 998,43	0 – 0 – 2x (159 998,43) – – (-159 998,43)	ODP

Zdroj: Bludovská a. s.

Odložená daň může mít podobu buď odloženého daňového závazku, nebo odložené daňové pohledávky. Pro správný výpočet odložené daně je nutné nejdříve vyčíslit rozdíly mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou odepisovaného stáda. V prvním roce se účetní a daňové odpisy rovnají, tudíž nevzniká rozdíl mezi zů-

statkovými cenami a o odložené dani se neúčtuje. Ve druhém roce odepisování účetní ZC převyšuje daňovou ZC o 842 097 Kč. Při sazbě DPPO 19% činí odložený daňový závazek v tomto roce 159 998,43 Kč. Odložený daňový závazek proto, že ve druhém roce odepisování bylo v daňových nákladech uplatněno více, než činily účetní náklady. Lze říct, že na dani bylo tak v tomto roce „ušetřeno". Vznikl tak závazek, který ovšem bude muset být v budoucnu do státního rozpočtu samozřejmě odveden. Ve třetím roce odepisování vzniká opět kladný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou a při stejné sazbě DPPO představuje DPPO za daný rok částku 319 996,86 Kč. Jelikož však již byl v minulém roce vykázán odložený závazek ve výši 159 998,43 Kč, musí být odložený daňový závazek pro příslušný rok snížen o všechny odložené závazky minulých let, takže o 159 998, 43 Kč. ODZ pro třetí rok tedy činí 159 988,43 Kč. Ve čtvrtém roce je opět účetní zůstatková cena vyšší než daňová a vzniká DPPO ve výši 159 998,43 Kč, což je stejné jako ve druhém roce odepisování. Avšak při vyčíslení odložené daně za příslušný rok je nutné opět od tohoto závazku odečíst již vykázané daňové závazky, zde ve výši 2x 159 998, 43 Kč. Ve čtvrtém roce tedy dochází ke vzniku odložené daňové pohledávky ve výši 159 998,43 Kč. Tato odložená daňová pohledávka v budoucnu snižuje předepsanou daňovou povinnost. V posledním, pátém, roce odepisování je rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny nulový, DPPO je tudíž také nulová. Avšak pro výpočet odložené daně pro příslušný rok musí být opět využito stejného postupu, tedy od vypočtené daně z příjmů právnických osob, zde 0, odečíst všechny dosud vykázané závazky, resp. pohledávky. Odložená daň má tak i v tomto roce charakter odložené daňové pohledávky a to ve výši 159 998,43 Kč. Zůstatek účtu 481 – Odložená daň je nulový. Tak tomu musí být vždy, pokud odloženou daň pro příslušný rok vypočítáváme z přechodných rozdílů účetních a daňových zůstatkových cen daného dlouhodobého majetku.

4.3 Skot – mezinárodní účetní standardy

Pro mezinárodní účetní standardy je důležité, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz. Pokud by se tedy společnost rozhodla řídit standardem IAS 41, musela by všechna svá biologická aktiva (zde tedy zkoumaná telata, jalovice, býky a dojnice) vykazovat v hodnotě fair value snížené o prodejní náklady. Rostlinná výroba je běžně obchodovatelná na plodinové burze a stanovení cen jednotlivých plodin tedy není obtížné. V případě živočišné výroby je reálná hodnota skotu stanovena jako cena skotu na relevantním trhu snížená o náklady přepravy a o ostatní náklady spojené s dodáním skotu na tento trh. V našem případě je však doprava na jatka v režii dceřiné společnosti HRADO a. s., případně v režii soukromých odběratelů. Náklady přepravy jsou tak pro naši společnost nulové.

Pro stanovení fair value byl využit agrární portál agris.cz, jehož provoz je zajišťován Informačním a poradenským centrem Provozně ekonomické fakulty České zemědělské univerzity v Praze ve spolupráci s odbornými katedrami této fakulty. Cílem portálu je vytvoření jednotného on-line informačního místa na internetu pro oblast agrárního sektoru a venkova. Konkrétně byly využity týdenní farmářské ceny v ČR. Zdrojem těchto informací je pro server agris.cz Čes-

ký statistický úřad. Pro lepší přehlednost jsou použity ceny měsíční. Týdenní ceny jsou vždy zprůměrovány pro daný měsíc.

Dojnice jsou jako jediné z kategorie skotu zařazené dle české legislativy do dlouhodobých aktiv. Podle IAS 41 jsou však řazena do kategorie biologických aktiv plodících zralých – jsou již schopna samoreprodukce. Ostatní kategorie skotu (telata, jalovice, býci) jsou řazeny podle české legislativy do oběžného majetku. Standardem jsou však klasifikována jako konzumovatelná aktiva. Podle standardu by každá účetní jednotka měla všechna tato konzumovatelná aktiva ocenit reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje v okamžiku rozpoznání. A protože tato zvířata prochází biologickou přeměnou, je nutné je vždy k rozvahovému dni (k datu sestavení účetní závěrky) přecenit na novou reálnou hodnotu. Jelikož by však zachycení tohoto procesu bylo velmi složité a zdlouhavé, je pro účely této práce vyžito jistých zjednodušení. Skot je oceňován ve fair value právě v okamžiku prodeje. Server agris.cz stanovuje tržní ceny pro všechny kategorie skotu kromě telat, existuje zde tedy aktivní trh. Telata si totiž většinou společnost ponechává pro další obnovení stáda a na jatka posílá až starší jalovice a býky. Aktivní trh telat tedy neexistuje, a proto je pro stanovení reálné hodnoty na základě standardu použita poslední dosažená tržní cena transakce.

Tab. 19 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 – reálná hodnota

Měsíc	Kategorie zvířat	J/B do 6m	J/B do 1r	J/B nad 1r	∑ ks	Kg	Cena za 1 kg na trhu v Kč	Reálná hodnota v Kč	Tržby v Kč	Výsledek z realizace v Kč
Leden	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	0	0	0	0	-	37,01	-	0,00	-
	Býci	0	3	40	43	25 974	46,36	1 204 154,64	1 272 270,00	68 115,36
	Dojnice				12	5 251	33,56	176 223,56	192 230,00	16 006,44
Únor	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	0	0	1	1	290	36,75	10 657,50	7 830,00	-2 827,50
	Býci	0	0	2	2	640	46,70	29 888,00	12 734,00	-17 154,00
	Dojnice				20	7 957	33,46	266 241,22	269 504,00	3 262,78
Březen	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	1	2	2	5	958	36,88	35 331,04	22 586,00	-12 745,04
	Býci	1	1	32	34	20 698	46,60	964 526,80	987 373,00	22 846,20
	Dojnice				4	1 758	33,40	58 717,20	25 347,00	-33 370,20
Duben	Telata				2	120	65,00	7 800,00	6 600,00	-1 200,00
	Jalovice	0	0	0	0	-	36,57	-	0,00	-
	Býci	0	1	2	3	798	46,38	37 011,24	27 166,00	-9 845,24
	Dojnice				15	6 583	33,54	220 793,82	236 363,16	15 569,34
Květen	Telata				2	100	65,00	6 500,00	5 500,00	1 000,00
	Jalovice	0	3	1	4	620	36,80	22 816,00	10 200,00	-12 616,00
	Býci	0	1	16	17	8 906	45,48	405 044,88	393 219,00	-11 825,88
	Dojnice				31	18 257	33,53	612 157,21	461 756,00	-150 401,21
Červen	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	1	0	3	4	1 085	36,85	39 982,25	26 512,00	-13 470,25
	Býci	1	1	20	22	12 683	44,81	568 325,23	562 449,00	-5 876,23
	Dojnice				10	4 672	33,70	157 446,40	123 660,00	-33 786,40
Červenec	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	1	3	1	5	550	36,80	20 240,00	11 580,00	-8 660,00
	Býci	0	1	1	2	455	44,27	20 142,85	5 375,00	-14 767,85
	Dojnice				16	10 464	34,39	359 856,96	262 640,00	-97 216,96
Srpen	Telata				2	100	65,00	6 500,00	5 500,00	-1000,00
	Jalovice	2	1	1	4	514	37,15	19 095,10	5 720,00	-13 375,10
	Býci	0	1	14	15	8 715	43,72	381 019,80	371 430,00	-9 589,80
	Dojnice				13	5 908	33,38	197 209,04	137 127,54	-60 081,50
Září	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	0	0	0	0	-	36,30	-	0,00	-
	Býci	0	1	51	52	32 066	43,58	1 397 436,28	1 546 709,00	149 272,72
	Dojnice				16	6 291	32,19	202 507,29	209 096,00	6 588,71
Říjen	Telata				0	-	-		0,00	-
	Jalovice	0	3	2	5	723	36,14	26 129,22	9 890,00	-16 239,22
	Býci	0	0	65	65	40 933	43,37	1 775 264,21	1 948 250,00	172 985,79

	Dojnice				19	12 544	31,43	394 257,92	261 422,00	-132 835,92
Listopad	Telata				0	-	-	-	0,00	-
	Jalovice	4	4	5	13	2 025	34,87	70 611,75	42 901,00	-27 710,75
	Býci	1	4	2	7	1 622	43,43	70 443,46	39 561,00	-30 882,46
	Dojnice				7	4 009	30,39	121 833,51	63 193,00	-58 640,51
Prosinec	Telata				4	216	65,00	14 040,00	9 030,00	-5 010,00
	Jalovice	0	0	2	2	950	34,97	33 221,50	30 984,00	-2 237,50
	Býci	0	0	28	28	16 909	43,64	737 908,76	774 429,00	36 520,24
	Dojnice				29	8 236	30,31	249 633,16	322 043,00	72 409,84
Celkem					535			10 920 967,80	10 700 179,70	-220 788,10

Zdroj: Bludovská a. s.

Aby mohla být stanovena hodnota fair value, je nutné zjistit počet prodaných kilogramů jednotlivých kategorií zvířat za jednotlivé měsíce. Hodnota prodávaného skotu v ocenění fair value je pak zjištěna vynásobením počtu kilogramů a cenou za 1 kilogram dané komodity na trhu. Tržby za prodaný skot jsou stejné jako při oceňování prodeje skotu ve vlastních nákladech. Dílčí výsledky z realizace (prodeje skotu v jednotlivých kategoriích) jsou zachyceny v posledním sloupci.

Pro lepší přehlednost je uvedena tabulka, která nám ukazuje dílčí výsledky z realizace jednotlivých kategorií skotu při ocenění fair value. Pokud by byla zvířata při prodeji vyřazena v reálné hodnotě, záporného výsledku z realizace by dosahovaly telata, jalovice a dojnice. Kladný výsledek z realizace byl dosažen pouze u býků. Celkový dílčí výsledek hospodaření z prodeje skotu při ocenění fair value je záporný. Největší podíl na ztrátě mají dojnice. Jejich reálná hodnota při prodeji významně převyšuje tržbu za tuto kategorii zvířat. Svůj podíl na ztrátě mají i jalovice, avšak ne v takové míře, a nakonec i telata. U těch je však ztráta dá se říci zanedbatelná, jelikož jich za celý rok 2013 bylo prodáno pouze 10 ks. Zásadní vliv na celkový výsledek z realizace skotu mají býci, tato kategorie zvířat je jako jediná zisková. Avšak pokud se podíváme na výsledky podrobněji, zjistíme, že celková reálná hodnota prodávaných zvířat činí 10 920 967,80 Kč a celkové tržby za zvířata činí 10 700 179,70 Kč. Výsledná ztráta tedy činí 220 788,10 Kč. Není však nějak závažná vzhledem k tomu, že ocenění fair value se odvíjí od aktuální situace na trhu a při této ne příliš velké ztrátě může během několika měsíců dojít třeba i k zisku.

Tab. 20 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem skotu za rok 2013 pro jednotlivé kategorie – reálná hodnota

	Reálná hodnota v Kč	Tržby v Kč	Výsledek z realizace v Kč
Telata	34 840,00	26 630,00	-8 210,00
Jalovice	278 084,36	168 203,00	-109 881,36
Býci	7 591 166,15	7 940 965,00	349 798,85
Dojnice	3 016 877,29	2 564 381,70	-452 495,59
Celkem	10 920 967,80	10 700 179,70	-220 788,10

Zdroj: Bludovská a. s.

Následující tabulka zachycuje srovnání a vypočítaný rozdíl mezi jednotlivými typy ocenění, tedy mezi oceněním ve vlastních nákladech a oceněním v reálné hodnotě. Jak můžeme vidět, 3 ze 4 kategorií skotu společnost oceňuje za cenu nižší než je reálná hodnota, výjimku tvoří pouze kategorie jalovic, kde vlastní náklady převyšují reálnou hodnotu. Po přecenění došlo k největšímu nárůstu hodnoty u kategorie dojnic. Reálná hodnota je oproti ocenění ve vlastních nákladech o 52,37 % vyšší. K menšímu nárůstu hodnoty došlo u telat a následně u býků. U jalovic je situace opačná. U této kategorie zvířat došlo k nadcenění a reálná hodnota je tak oproti ocenění ve vlastních nákladech o 22,83 % nižší.

Tab. 21 Srovnání ocenění skotu – vlastní náklady a reálná hodnota

	Vlastní náklady v Kč	Reálná hodnota v Kč	Rozdíl v Kč	Změna v %
Telata	26 800,00	34 840,00	8 040,00	30,00
Jalovice	360 336,18	278 084,36	-82 251,82	-22,83
Býci	6 907 456,59	7 591 166,15	683 709,56	9,90
Dojnice	1 979 998,21	3 016 877,29	1 036 879,08	52,37
Celkem	9 274 590,98	10 920 967,80	1 646 376,82	17,75

Zdroj: Bludovská a. s.

4.4 Mléko – česká účetní legislativa

Prodej mléka je přirozenou součástí chovu skotu, resp. chovu dojnic. Vyprodukované mléko však není v celé své výši prodáno. Průměrná dojivost je 8 050 litrů mléka za den. Část mléka slouží jako krmivo pro telata a část mléka je také převedena do podnikové prodejny, kde si jej mohou návštěvníci prodejny zakoupit. Spotřeba mléka telaty je pevně daná. Je to 120 litrů mléka na den a to bez ohledu na počet telat. Zbylé mléko je prodáváno jedinému odběrateli, kterým je Agricol s. r. o. se sídlem v Poličce. Na cenu prodávaného mléka společnost Bludovská a. s. nemá vliv. Výkupní cena mléka je v plné režii odběratele. Základní cena syrového kravského mléka je 8,45 Kč za litr mléka. Cenu však ovlivňují příplatky za kvalitu, např. příplatky za obsah tuku, obsah bílkovinných

složek, podnikový příplatek (při vysokém množství mléka), označení výběrového mléka nebo fakturační příplatek za odběrné místo. Naopak pokud mléko nesplňuje dostatečné kvalitativní normy, jeho výkupní cena se odpovídajícím způsobem snižuje. Cena je určována vždy na konci každého měsíce.

Tab. 22 Produkce mléka ve vlastních nákladech v roce 2013

	Produkce v l	**Spotřeba telaty v l**	**Podniková prodejna v l**	**Prodej Agricol s. r. o. v l**	**VN na 1 l v Kč**	**Náklady na prodej v Kč**	**Prodejní cena za 1 l v Kč**	**Tržby za mléko v Kč**
Leden	230 717,00	3 720,00	3 570,00	223 427,00	8,74	1 952 751,98	7,677	1 715 248,64
Únor	217 523,00	3 360,00	3 587,00	210 576,00	8,26	1 739 357,76	7,735	1 628 805,36
Březen	242 494,00	3 720,00	4 397,00	234 377,00	7,13	1 671 108,01	7,883	1 847 593,90
Duben	252 004,00	3 600,00	5 350,00	243 054,00	8,97	2 180 194,38	7,907	1 921 827,00
Květen	262 893,00	3 720,00	4 975,00	254 198,00	7,61	1 934 446,78	7,814	1 986 303,17
Červen	257 217,00	3 600,00	4 850,00	248 767,00	8,03	1 997 599,01	7,980	1 985 160,66
Červenec	276 635,00	3 720,00	4 575,00	268 340,00	6,89	1 848 862,60	8,047	2 159 331,98
Srpen	262 386,00	3 720,00	4 625,00	254 041,00	7,30	1 854 499,30	8,180	2 078 055,38
Září	239 957,00	3 600,00	4 325,00	232 032,00	9,76	2 264 632,32	8,391	1 946 980,51
Říjen	238 567,00	3 720,00	5 175,00	229 672,00	8,41	1 931 541,52	8,831	2 028 233,43
Listopad	226 343,00	3 600,00	4 900,00	217 843,00	8,54	1 860 379,22	9,061	1 973 875,42
Prosinec	231 414,00	3 720,00	4 150,00	223 544,00	12,96	2 897 130,24	9,391	2 099 301,70
Celkem	2 938 150,00	43 800,00	54 479,00	2 839 871,00	-	24 132 503,12	-	23 370 717,15

Zdroj: Bludovská a. s.

Společnost zjišťuje vlastní náklady na prodej mléka vždy na konci každého měsíce. Celkové náklady chovaného skotu jsou každý měsíc složeny z provozních nákladů dojnic a spotřeby krmiv. Vlastní náklady na 1 litr prodaného mléko jsou pak stanoveny jako podíl celkových nákladů za daný měsíc a produkce mléka za měsíc.

Tab. 23 Výpočet vlastních nákladů na 1 litr mléka za rok 2013

	Provozní N dojnice v Kč	Spotřeba krmiva v Kč	Celkové N v Kč	Produkce mléka v l	VN na 1 l mléka v Kč
Leden	1 489 734,00	527 356,00	2 017 090,00	230 717,00	8,74
Únor	1 360 521,00	437 186,00	1 797 707,00	217 523,00	8,26
Březen	1 288 385,00	441 190,00	1 729 575,00	242 494,00	7,13
Duben	1 809 427,00	449 885,00	2 259 312,00	252 004,00	8,97
Květen	1 601 688,00	397 738,00	1 999 426,00	262 893,00	7,61
Červen	1 680 490,00	384 836,00	2 065 326,00	257 217,00	8,03
Červenec	1 522 583,00	393 409,00	1 915 992,00	276 635,00	6,93
Srpen	1 486 132,00	429 468,00	1 915 600,00	262 386,00	7,30
Září	1 859 950,00	480 994,00	2 340 944,00	239 957,00	9,76
Říjen	1 480 897,00	526 230,00	2 007 127,00	238 567,00	8,41
Listopad	1 405 738,00	526 744,00	1 932 482,00	226 343,00	8,54
Prosinec	2 417 771,00	582 146,00	2 999 917,00	231 414,00	12,96
Celkem	19 403 316,00	5 577 182,00	24 980 498,00	2 938 150,00	-

Zdroj: Bludovská a. s.

Tab. 24 Výsledek z realizace mléka

	Náklady na prodej v Kč	Tržby za mléko v Kč	Výsledek z realizace v Kč
Leden	1 952 751,98	1 715 248,64	-237 503,34
Únor	1 739 357,76	1 628 805,36	-110 552,40
Březen	1 671 108,01	1 847 593,90	176 485,89
Duben	2 180 194,38	1 921 827,00	-258 367,38
Květen	1 934 446,78	1 986 303,17	51 856,39
Červen	1 997 599,01	1 985 160,66	-12 438,35
Červenec	1 848 862,60	2 159 331,98	310 469,38
Srpen	1 854 499,30	2 078 055,38	223 556,08
Září	2 264 632,32	1 946 980,51	-317 651,81
Říjen	1 931 541,52	2 028 233,43	96 691,91
Listopad	1 860 379,22	1 973 875,42	113 496,20
Prosinec	2 897 130,24	2 099 301,70	-797 828,54
Celkem	24 132 503,12	23 370 717,15	-761 785,97

Zdroj: Bludovská a. s.

O tom, zda bude daný měsíc ziskový nebo ztrátový rozhoduje, zda je v daný měsíc vyšší prodejní cena nebo cena vlastních nákladů. Pokud jsou vlastní náklady příliš vysoké (tedy vyšší než prodejní cena), dostává se společnost v daném měsíci do ztráty. Konkrétní výše ztrát a zisků je uvedena v tabulce. Celkový výsledek z realizace mléka je ztrátový. Na výši ztráty je však třeba pohlížet jako na

ztrátu minimální. Jelikož na trhu s mlékem převyšuje nabídka, společnost si musí nechat diktovat prodejní cenu mléka. Jediné, co lze ovlivnit, jsou tak prodejní náklady. Ty jsou však odvozeny od výše vlastních nákladů, které jsou určeny vynaloženými náklady na chov dojnic a produkcí mléka. Tyto však nejsou v krátkodobém časovém horizontu ovlivnitelné a jejich výše se odvíjí především od aktuálního ročního období. Zimní období je zpravidla spojeno s vyššími náklady a nižší produkcí mléka. Letní období naopak s nižšími náklady a vyšší produkcí mléka. V letních měsících je možné ušetřit na provozních nákladech a krmivu. V této době skot pobývá na pastvě a není potřeba jej tolik přikrmovat. V zimních měsících je naopak pastva pro zvířata nedostačující a musí se přikrmovat. Prodej mléka z důvodu ztráty ovšem nelze zrušit. Pokud by takto společnost učinila, byla by ztráta daleko vyšší z důvodu zachování velké části nákladů, které by dál musely být vynakládány na chov skotu. Prodejem mléka je tak minimalizována ztráta, která by vznikla, pokud by k prodeji mléka vůbec nedocházelo.

Postup stanovení vlastních nákladů na 1 litr mléka, který využívá společnost Bludovská a. s., byl uveden výše. Pro srovnání je v následující tabulce uveden odlišný způsob stanovení vlastních nákladů a jeho dopady na hospodářský výsledek.

Tab. 25 Výpočet vlastních nákladů na 1 litr mléka za rok 2013 – metodika

	Produkce v l	Spotřeba telaty v l	Podniková prodejna v l	Prodej Agricol s. r. o. v l	VN na 1 l v Kč*	Náklady na prodej v Kč*	Prodejní cena za 1 l v Kč	Tržby za mléko v Kč
Leden	230 717,00	3 720,00	3 570,00	223 427,00	7,63	1 704 748,01	7,677	1 715 248,64
Únor	217 523,00	3 360,00	3 587,00	210 576,00	7,61	1 602 483,36	7,735	1 628 805,36
Březen	242 494,00	3 720,00	4 397,00	234 377,00	7,57	1 774 233,89	7,883	1 847 593,90
Duben	252 004,00	3 600,00	5 350,00	243 054,00	7,63	1 854 502,02	7,907	1 921 827,00
Květen	262 893,00	3 720,00	4 975,00	254 198,00	7,59	1 929 362,82	7,814	1 986 303,17
Červen	257 217,00	3 600,00	4 850,00	248 767,00	7,61	1 893 116,87	7,980	1 985 160,66
Červenec	276 635,00	3 720,00	4 575,00	268 340,00	7,57	2 031 333,80	8,047	2 159 331,98
Srpen	262 386,00	3 720,00	4 625,00	254 041,00	7,58	1 925 630,78	8,180	2 078 055,38
Září	239 957,00	3 600,00	4 325,00	232 032,00	7,65	1 775 044,80	8,391	1 946 980,51
Říjen	238 567,00	3 720,00	5 175,00	229 672,00	7,62	1 750 100,64	8,831	2 028 233,43
Listopad	226 343,00	3 600,00	4 900,00	217 843,00	7,62	1 659963,66	9,061	1 973 875,42
Prosinec	231 414,00	3 720,00	4 150,00	223 544,00	7,70	1 721 288,80	9,391	2 099 301,70
Celkem	2 938 150,00	43 800,00	54 479,00	2 839 871,00		21 621 809,45		23 370 717,15

*dle metodiky

Zdroj: Bludovská a. s.

Způsob stanovení vlastních nákladů na 1 litr mléka se řídí Metodikou kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství (Poláčková a kol., 2010). Podle této metodiky se náklady na hlavní výrobky, tj. mléko a tele, získají po odečtení hodnoty vedlejšího výrobku (produkce hnoje) od celkových nákladů. Pokud chceme znát výši nákladů na vyrobené mléko, musíme odečíst výši nákladů na telata. K tomu slouží tzv. rozčítací koeficienty, které vyjadřují podíl hlavních výrobků na celkových nákladech. Podíl nákladů na mléko na celkových nákladech byl vypočten pro každý měsíc a pohyboval se okolo 90%. Narozená telata se tedy na nákladech podílela cca deseti procenty.

Náklady na 1 litr mléka byly vypočteny následovně. Od celkových nákladů byla odečtena produkce hnoje. Tato hodnota byla vynásobena získaným koeficientem určujícím podíl mléka na celkových nákladech. Takto vypočtená hodnota byla nakonec podělena celkovou produkcí mléka.

Vlastní náklady na 1 litr vyprodukovaného mléka jsou při použití této metodiky výrazně nižší. Následující tabulka shrnuje dopad na hospodářský výsledek z realizace mléka při použití odlišným způsobem zjištěných vlastních nákladů na 1 litr mléka.

Tab. 26 Výsledek z realizace mléka - metodika

	Náklady na prodej v Kč*	Tržby za mléko v Kč	Výsledek z realizace v Kč
Leden	1 704 748,01	1 715 248,64	10 500,63
Únor	1 602 483,36	1 628 805,36	26 322,00
Březen	1 774 233,89	1 847 593,90	73 360,01
Duben	1 854 502,02	1 921 827,00	67 324,98
Květen	1 929 362,82	1 986 303,17	56 940,35
Červen	1 893 116,87	1 985 160,66	92 043,79
Červenec	2 031 333,80	2 159 331,98	127 998,18
Srpen	1 925 630,78	2 078 055,38	152 424,60
Září	1 775 044,80	1 946 980,51	171 935,71
Říjen	1 750 100,64	2 028 233,43	278 132,79
Listopad	1 659 963,66	1 973 875,42	313 911,76
Prosinec	1 721 288,80	2 099 301,70	378 012,90
Celkem	21 621 809,45	23 370 717,15	1 748 907,70

*dle metodiky

Zdroj: Bludovská a.s.

Každý měsíc je výsledek z realizace mléka ziskový, takže je samozřejmě ziskový i za celý rok. Jak je možné, že výsledek z realizace mléka je ve společnosti Bludovská a. s. ztrátový (-761 785,97 Kč), když podle vybrané metodiky je kladný (1 748 907 Kč)? Důvodem je, že zkoumaná společnost nerozděluje celkové náklady na své dva hlavní produkty (mléko a tele). Ve vlastních nákladech na 1 litr vyprodukovaného mléka jsou tak zahrnuty i náklady připadající na narozená telata. Narozená telata by však měla být dle metodiky oceněna zvlášť a měla by jim být přiznána odpovídající část z celkových nákladů. Jak ale bylo uvedeno v úvodu této části práce, zkoumaná společnost narozená telata po porodu neváží a přiřazuje jim z důvodu snížení administrativní náročnosti porodní váhu 29 kg, přičemž pro stanovení vlastních nákladů je každé narozené tele oceněné částkou 50 Kč/kg. Výsledek z realizace mléka je tak při současném stanovování výše vlastních nákladů značně zkreslený a podle mého názoru by společnost měla celkové náklady na dojnice rozdělovat na produkované mléko a na narozená telata. Dosažné výsledky by tak byly mnohem objektivnější.

V následující tabulce je představen způsob účtování mléka ve společnosti Bludovská a. s. Zaúčtování pohybů mléka se provádí vždy k poslednímu dni kalendářního měsíce. Podle společnosti není nutné tyto pohyby sledovat každý den.

Tab. 27 Účtování mléka

Popis účetního případu	MD	D
Produkce mléka	123200	613120
Spotřeba mléka telaty	613312	123200
Převod do podnikové prodejny	613223	123200
Prodej mléka	613220	123200
FAV za prodej mléka		
• cena bez DPH	x	601201
• DPH	x	343330
• celkem	311100	x
Tržba z prodeje mléka na prodejně	311200	604300

Zdroj: Bludovská a. s.

4.5 Mléko – mezinárodní účetní standardy

Tak jako biologická aktiva, v našem případě skot, musí být podle mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství oceňovány i zemědělské výrobky, tedy v rámci této práce mléko, v reálné hodnotě snížené o odhadnuté prodejní náklady. Náklady prodeje tvoří nejčastěji doprava k odběrateli. Přepravu mléka si však společnost Agricol s. r. o. zajišťuje sama, takže reálná hodnota se z tohoto důvodu snižovat nebude. Plodinové burzy obchodují s hrachem, ječmenem, kukuřicí a dalšími plodinami. Stanovení reálné hodnoty pro tyto plodiny proto není nějak složité. S mlékem se ovšem na těchto burzách neobchoduje, proto bylo pro stanovení fair value využito opět agrárního porálu www.agris.cz, konkrétně farmářských cen pro Českou republiku. Tyto ceny jsou zveřejňovány jednou za měsíc. Není tedy potřeba je nějakým způsobem upravovat, např. průměrovat, tak jako tomu bylo u oceňování skotu. Tržby za prodané mléko jsou stejné jako při oceňování podle české legislativy, jelikož zkoumaná společnost nemá na prodejní cenu vliv. Tuto stanovuje odběratel – Agricol s. r. o.

Tab. 28 Analýza nákladů a tržeb souvisejících s prodejem mléka – reálná hodnota

	Prodej mléka společnosti Agricol s. r. o. v l	**Průměrná farmářská cena za 1 l v Kč**	**Reálná hodnota v Kč**	**Prodejní cena za 1 l v Kč**	**Tržby za mléko v Kč**
Leden	223 427,00	7,90	1 765 073,30	7,677	1 715 248,64
Únor	210 576,00	7,94	1 671 973,44	7,735	1 628 805,36
Březen	234 377,00	8,06	1 889 078,62	7,883	1 847 593,90
Duben	243 054,00	8,14	1 978 459,56	7,907	1 921 827,00
Květen	254 198,00	8,21	2 086 965,58	7,814	1 986 303,17
Červen	248 767,00	8,25	2 052 327,75	7,980	1 985 160,66
Červenec	268 340,00	8,31	2 229 905,40	8,047	2 159 331,98
Srpen	254 041,00	8,38	2 128 863,58	8,180	2 078 055,38
Září	232 032,00	8,50	1 972 272,00	8,391	1 946 980,51
Říjen	229 672,00	8,72	2 002 739,84	8,831	2 028 233,43
Listopad	217 843,00	9,05	1 971 479,15	9,061	1 973 875,42
Prosinec	223 544,00	9,37	2 094 607,28	9,391	2 099 301,70
Celkem	2 839 871,00	-	23 843 745,50	-	23 370 717,15

Zdroj: Bludovská a.s.

Výsledky z realizace mléka podle mezinárodních účetních standardů jsou popsány v následující tabulce. První tři čtvrtiny roku jsou ztrátové a poslední tři měsíce jsou již ziskové. Celkový výsledek z realizace mléka je záporný. Ztráta je však nižší než při využití české účetní legislativy (zde byla dosažena ztráta ve výši – 761 785,97 Kč).

Tab. 29 Výsledek z realizace mléka – reálná hodnota

	Ocenění prodaného mléka v reálné hodnotě v Kč	Tržby za mléko v Kč	Výsledek z realizace v Kč
Leden	1 765 073,30	1 715 248,64	-49 824,66
Únor	1 671 973,44	1 628 805,36	-43 168,08
Březen	1 889 078,62	1 847 593,90	-41 484,72
Duben	1 978 459,56	1 921 827,00	-56 632,56
Květen	2 086 965,58	1 986 303,17	-100 662,41
Červen	2 052 327,75	1 985 160,66	-67 167,09
Červenec	2 229 905,40	2 159 331,98	-70 573,42
Srpen	2 128 863,58	2 078 055,38	-50 808,20
Září	1 972 272,00	1 946 980,51	-25 291,49
Říjen	2 002 739,84	2 028 233,43	25 493,59
Listopad	1 971 479,15	1 973 875,42	2 396,27
Prosinec	2 094 607,28	2 099 301,70	4 694,42
Celkem	23 843 745,50	23 370 717,15	-473 028,35

Zdroj: Bludovská a. s.

Tab. 30 Srovnání ocenění mléka – vlastní náklady a reálná hodnota

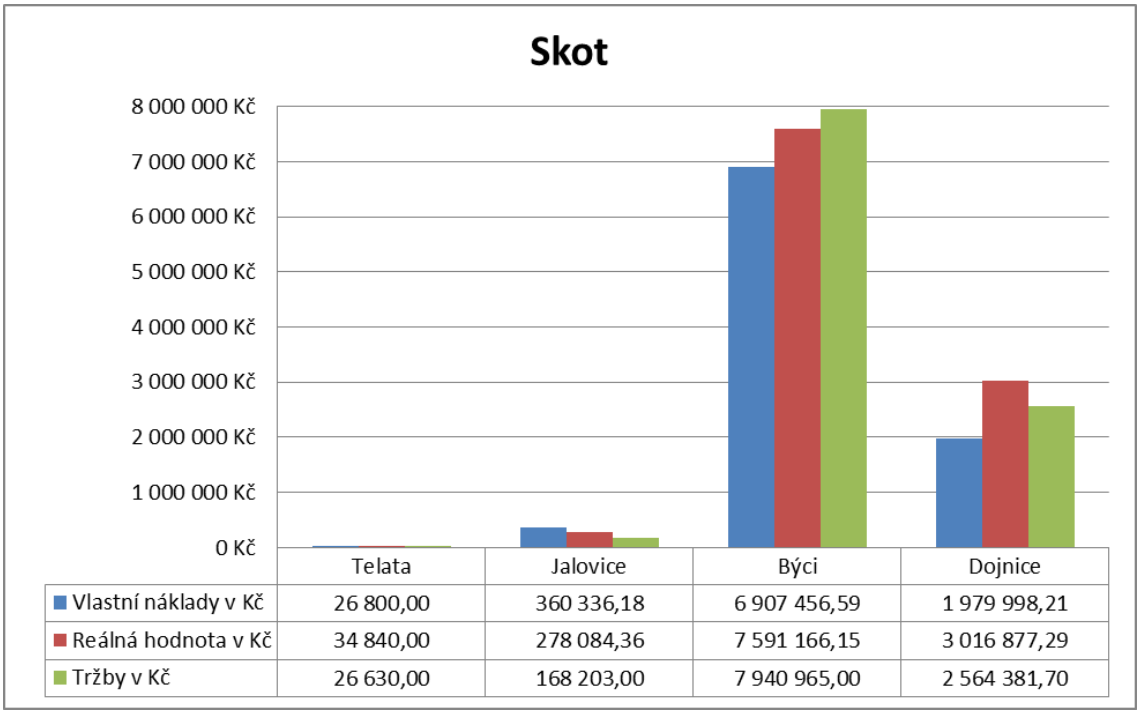
	Vlastní náklady v Kč	Reálná hodnota v Kč	Rozdíl v Kč	Změna v %
Mléko	24 132 503,12	23 843 745,50	-288 757,62	-1,20

V této tabulce byl zachycen rozdíl mezi oceněním mléka ve vlastních nákladech a v reálné hodnotě. Z tabulky vyplývá, že společnost mléko oceňuje za vyšší cenou než je jeho reálná hodnota. Po přecenění mléka tak došlo k poklesu jeho hodnoty o 1,2%.

5 Zhodnocení rozdílů a diskuse

V předchozích dvou částech byly vyčísleny výsledky z realizace skotu a následně mléka, a to jak podle české účetní legislativy, tak podle mezinárodních účetních standardů. Hlavní rozdíly byly spatřeny především při vyčíslování nákladů. Náklady jsou podle české účetní úpravy stanovovány ve výši vlastních nákladů. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví je reálná hodnota stanovena podle ceny na aktivním trhu. Reálná hodnota však musí být podle standardu IAS 41 ještě snížena o odhadnuté prodejní náklady. Prodejními náklady může být např. doprava k odběrateli. Jak však již bylo zmíněno výše, dopravu při prodeji skotu i mléka si zajišťuje sám odběratel. Tyto náklady tak vůbec nevznikají a reálná hodnota se o ně nesnižuje. Tržby z prodeje skotu i mléka byly v obou případech totožné, jelikož na výši prodejní ceny nemá společnost vliv. Prodejní cenu stanovují jednotliví odběratelé.

V následujícím grafu jsou srovnány náklady na prodávaný skot v ocenění vlastními náklady a v ocenění reálnou hodnotou s dosaženými tržbami, které jsou pro obě varianty stejné.



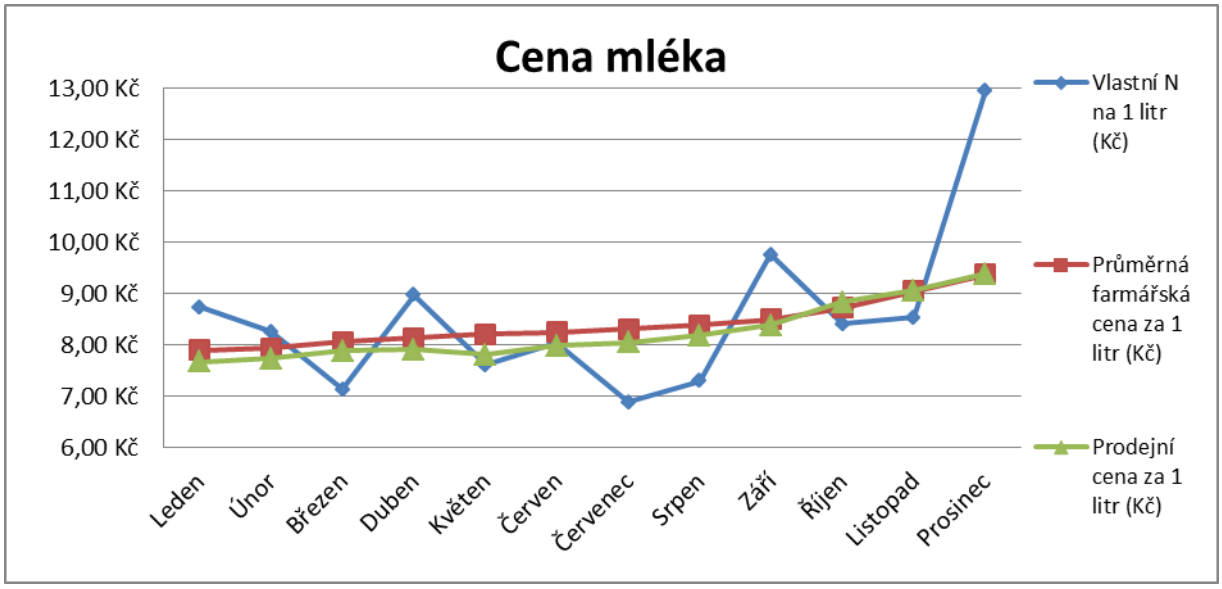
	Telata	Jalovice	Býci	Dojnice
Vlastní náklady v Kč	26 800,00	360 336,18	6 907 456,59	1 979 998,21
Reálná hodnota v Kč	34 840,00	278 084,36	7 591 166,15	3 016 877,29
Tržby v Kč	26 630,00	168 203,00	7 940 965,00	2 564 381,70

Obr. 5 Srovnání prodeje skotu podle české legislativy a IAS/IFRS

Z grafu vyplývá, že největší podíl na dosaženém výsledku z realizace skotu mají prodaní býci. Kategorie býků je navíc jediná kategorie, která je zisková v obou případech oceňování. Při přeceňování na reálnou hodnotu došlo ve všech kategoriích zvířat ke zvýšení hodnoty a tudíž k výslednému snížení výsledku z realizace. Ve všech kromě kategorie jalovic. U kategorie jalovic přeceněním na

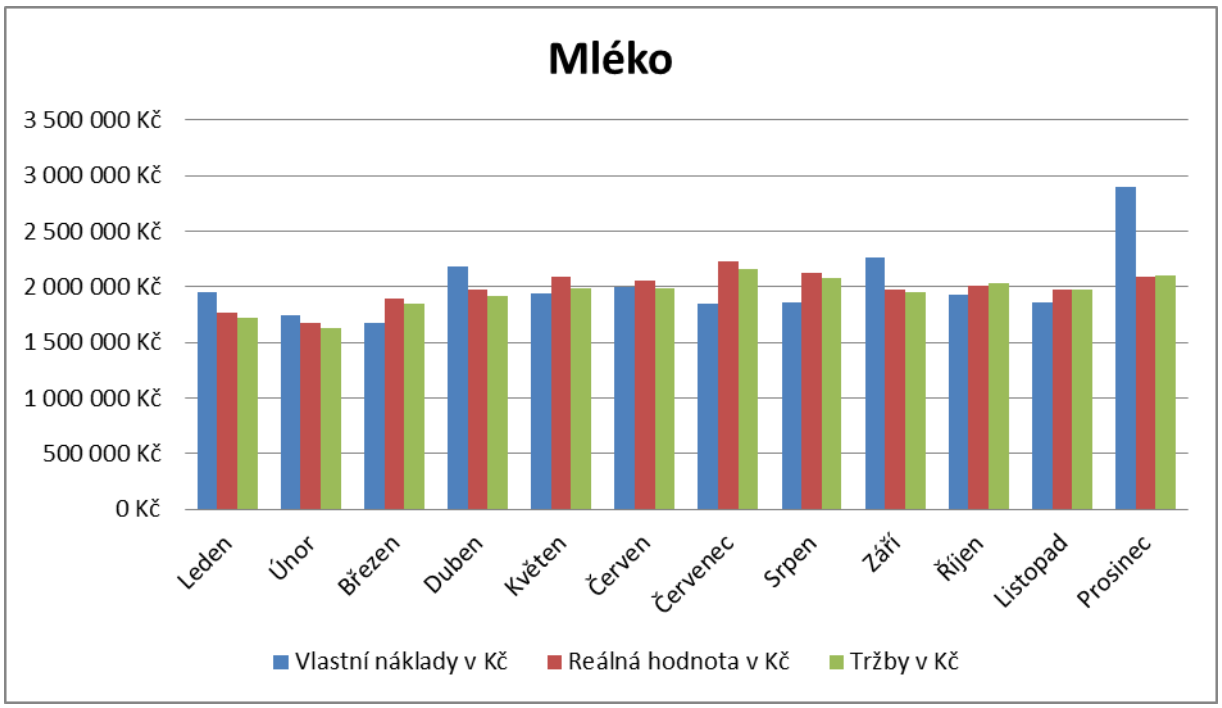
reálnou hodnotu došlo ke snížení hodnoty a ve výsledku ke snížení ztráty dosažené při oceňování ve vlastních nákladech.

Následující graf srovnává prodejní cenu mléka s průměrnou cenou na aktivním trhu. Z grafu vyplývá, že průměrná cena je vyšší než prodejní cena ve všech měsících v roce 2013, tedy kromě posledních tří měsíců, kde je prodejní cena za litr mléka o několik haléřů vyšší než průměrná cena. Je však možno sledovat u obou těchto cen rostoucí trend a to v průběhu celého roku. V grafu jsou navíc sledovány i vlastní náklady vynaložené na 1 litr mléka v jednotlivých měsících. Výše těchto nákladů se odvíjí od výše provozních nákladů dojnic a výše spotřebovaného krmiva. Tyto náklady se pak dělí velikostí vyprodukovaného mléka. Z grafu jasně vyplývá, že vlastní náklady jsou vyšší v chladnějších měsících roku. Největší výkyv pak byl zaznamenán v prosinci, kdy se vlastní náklady na 1 litr mléka vyšplhaly až na necelých 13 Kč. To je téměř dvojnásobek oproti červenci, kdy vlastní náklady na 1 litr mléka činily necelých 7 Kč.



Obr. 6 Srovnání cen mléka

Následující graf srovnává náklady vynaložené na prodávané mléko opět podle dvou metod oceňování s dosaženými tržbami.

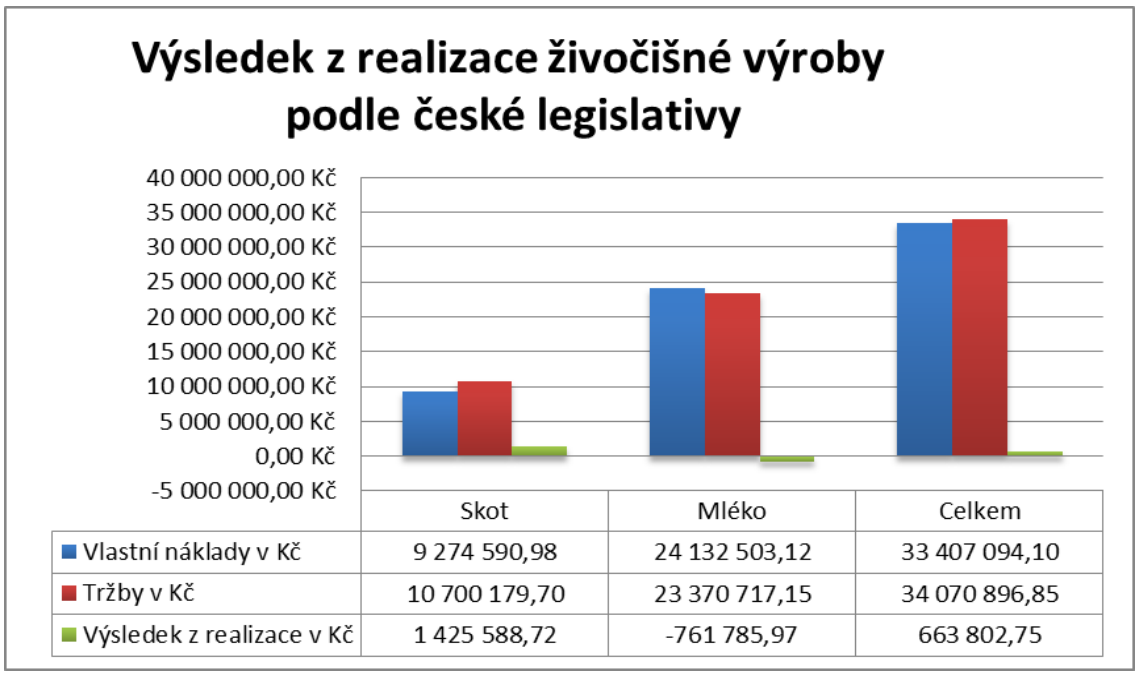


Obr. 7 Srovnání prodeje mléka podle české legislativy a IAS/IFRS

Na grafu můžeme vidět, že v některých měsících jsou vlastní náklady na prodávané mléko vyšší než reálná hodnota prodávaného mléka na aktivním trhu. Celkově za celý rok jsou však vlastní náklady na prodávané mléko vyšší než reálná hodnota prodávaného mléka. Výsledek z realizace mléka je v obou případech záporný, při využití mezinárodních účetních standardů je však výsledná ztráta nižší než při využití české legislativy.

Pokud srovnáme celkové tržby za rok 2013 za prodej skotu a za prodej mléka, zjistíme, že tržby z prodeje skotu činily necelých 11 mil. Kč a tržby z prodeje mléka více než 23 mil. Kč. Tržby z prodeje mléka tedy tržby z prodeje skotu výrazně převyšují. Je však nutné srovnat tyto tržby ještě s vynaloženými náklady. Podle české legislativy byl dosažen kladný výsledek z realizace skotu. Podle mezinárodních účetních standardů by však reálná hodnota prodávaného skotu měla být vyšší než tržby plynoucí z jeho prodeje, a výsledek z realizace se tak stává záporným. Prodej mléka je však ztrátový v obou případech. Pokud při oceňování mléka postupujeme podle české legislativy, bude ztráta vyšší než pokud bychom postupovali podle mezinárodních účetních standardů. Z grafu je patrné, že celkové vlastní náklady na prodej skotu jsou nižší než celková reálná hodnota prodávaného skotu. Podle mezinárodních účetních standardů je tak ocenění vlastními náklady příliš nízké, reálná hodnota prodávaného skotu je na aktivním trhu vyšší, a pokud by se zkoumaná společnost rozhodla vést své účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, musela by cenu za kilogram prodávaného skotu upravit podle aktuální situace na aktivním trhu s příslušnou komoditou. U prodeje mléka je tato situace opačná. Celkové vlastní náklady na prodej mléka jsou vyšší než celková reálná hodnota prodávaného mléka. Tato informace by

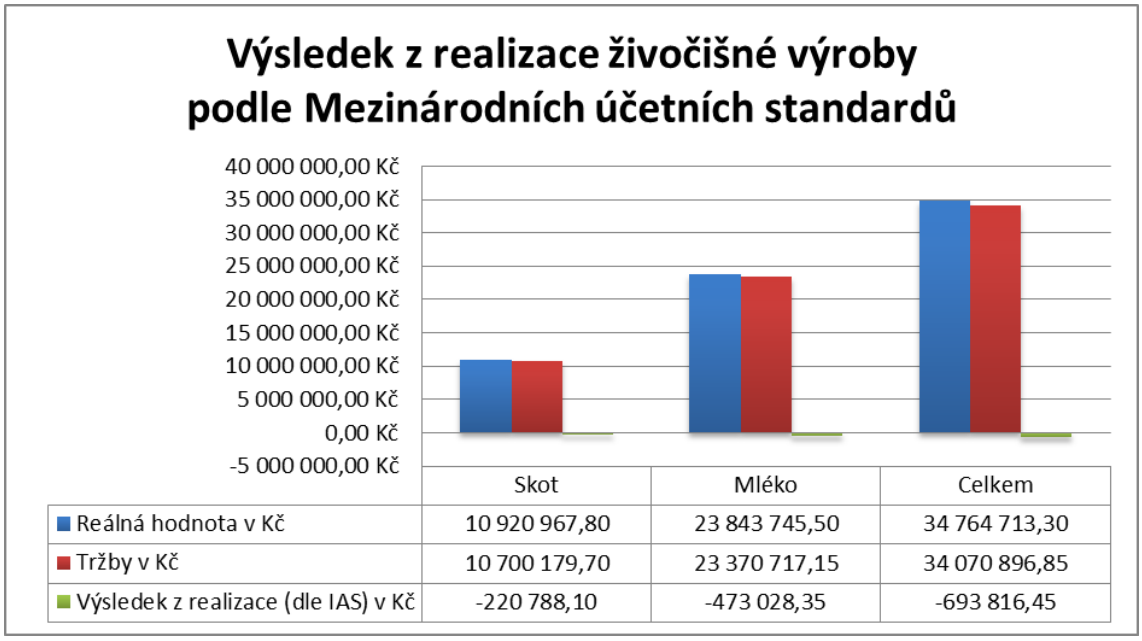
měla být pro zkoumanou společnost určitě podstatná a společnost by měla zhodnotit svůj přístup, který používá při vyčíslování nákladů na 1 litr mléka. V části zabývající se prodejem mléka byl uveden alternativní přístup ke stanovení nákladů na 1 litr mléka. Podle mého názoru by společnost měla vzít v úvahu výsledky dosažené při využití odlišného přístupu ke kalkulaci nákladů a stejně tak výsledky, kterých bylo dosaženo při využití aktuálních hodnot prodávaného mléka na aktivním trhu.



	Skot	Mléko	Celkem
Vlastní náklady v Kč	9 274 590,98	24 132 503,12	33 407 094,10
Tržby v Kč	10 700 179,70	23 370 717,15	34 070 896,85
Výsledek z realizace v Kč	1 425 588,72	-761 785,97	663 802,75

Obr. 8 Výsledek z realizace živočišné výroby podle české legislativy

Celkový výsledek z realizace živočišné výroby podle české legislativy je kladný. Tento zisk je zásluhou kladného výsledku z realizace skotu. I přesto, že tržby z prodeje mléka jsou více než 2x vyšší, vyšší jsou i vynaložené náklady na mléko a výsledek z realizace mléka je záporný a snižuje celkový výsledek z realizace živočišné výroby.



	Skot	Mléko	Celkem
Reálná hodnota v Kč	10 920 967,80	23 843 745,50	34 764 713,30
Tržby v Kč	10 700 179,70	23 370 717,15	34 070 896,85
Výsledek z realizace (dle IAS) v Kč	-220 788,10	-473 028,35	-693 816,45

Obr. 9 Výsledek z realizace živočišné výroby podle Mezinárodních účetních standardů

Při implementaci mezinárodních účetních standardů do účetnictví společnosti byly zjištěny následující výsledky. Celkový výsledek z realizace skotu je nyní oproti české legislativě záporný. Důvodem je vyšší reálná hodnota prodávaného skotu než hodnota vyčíslená ve vlastních nákladech. Cena za 1 kg prodávaného skotu na aktivním trhu je vyšší než vlastní náklady na 1 kg prodávaného skotu. Celkový výsledek z realizace mléka je také záporný, stejně tak jako podle české legislativy, je však nižší. Jak již bylo zmíněno výše, ztráta je nižší z důvodu, že cena za 1 litr mléka na aktivním trhu je nižší než vlastní náklady na 1 litr prodávaného mléka.

5.1 Dopad na finanční pozici

Pro posouzení dopadu na finanční pozici zkoumané společnosti budou využity následující ukazatele rentability:

- rentabilita celkových aktiv (ROA),
- rentabilita vlastního kapitálu (ROE) a
- rentabilita celkových tržeb (ROS).

Pro ukazatele rentability platí, že čím je jejich hodnota vyšší, tím je to pro společnost lepší.

Ukazatel ROA

Tento ukazatel poměřuje zisk s celkovými aktivy investovanými do podnikání bez ohledu na způsob financování. Výsledek tohoto ukazatele podává informaci

o tom, zda jsou aktiva společnosti využívána efektivně a může tak být jimi tvořen co nejlepší zisk. Vzorec pro výpočet ROA je následující:

ROA = (výsledek hospodaření/celková aktiva) * 100

Ukazatel ROE
Srovnává výši zisku s velikostí majetku investovaného do společnosti. Podává informaci o tom, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu investovaného kapitálu. Důležité je, aby výsledná hodnota tohoto ukazatele byla alespoň ve stejné výši v porovnání s obdobnými investicemi, které nesou stejné riziko. Jen tak bude společnost moci být pro investory zajímavá. Vzorec pro výpočet ROE je následující:

ROE = (výsledek hospodaření/vlastní kapitál) * 100

Ukazatel ROS
Říká, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb. Vzorec pro výpočet ROS je následující:

ROS = (výsledek hospodaření/tržby) * 100

Při vyčíslování ROA by měl být za výsledek hospodaření dosazen tzv. EBIT (Earnings before Interest and Taxes), což je výsledek hospodaření před zdaněním a úroky. Avšak při vyčíslování ROE a ROS by měl být za výsledek hospodaření dosazen tzv. EAT (Earnings after Taxes), což je výsledek hospodaření po zdanění. Pro účely této práce byl však výsledek hospodaření z prodeje skotu a mléka zjišťován vždy v hrubé výši, tedy nebyl očišťován o daň a úroky. Proto bude pro výpočet všech následujících ukazatelů použit právě výsledek hospodaření z prodeje skotu a mléka odpovídající EBIT.

5.1.1 Ukazatele rentability – česká legislativa

Následující výpočty budou vycházet z obr. 8 na straně 80. Zde je uveden celkový výsledek z realizace živočišné výroby podle české legislativy, který je ve výši 663 802,75 Kč. Tento výsledek se skládá z výsledku z realizace skotu a z výsledku z realizace mléka. Hlavní podíl na celkovém kladném výsledku hospodaření má prodej skotu. Zde tržby převyšují náklady a vzniká tak zisk ve výši téměř 1,5 milionu korun. Tržby z prodeje mléka jsou více než dvojnásobně vyšší, avšak vyšší jsou i náklady vynaložené při prodeji mléka. Dochází tak k vzniku ztráty z realizace mléka a celkový výsledek hospodaření z prodeje živočišné výroby tak klesá na 663 802,75 Kč.

Výše celkových aktiv byla zjištěna z rozvahy společnosti sestavované ke dni 31. 12. 2013.

ROA = (663 802,75/258 347 000) * 100 = **0,26**

Jedna koruna vložených aktiv tak vytváří zisk ve výši 0,26 haléřů.

Výše vlastního kapitálu byla zjištěna z rozvahy společnosti sestavované ke dni 31. 12. 2013

ROE = (663 802,75/205 822 000) * 100 = **0,32**

Na jednu korunu investovaného kapitálu tak připadá zisk ve výši 0,32 haléřů.

Pro výpočet rentability tržeb bylo opět využito v čitateli výsledku z realizace živočišné výroby podle české legislativy a do jmenovatele byly dosazeny celkové tržby z prodeje živočišné výroby, tedy součet tržeb z prodeje skotu a prodeje mléka.

ROS = (663 802,75/34 070 896,85) * 100 = **1,95**

Na jednu korunu tržeb tedy připadá zisk ve výši 1,95 haléřů.

5.1.2 Ukazatele rentability – mezinárodní účetní standardy

Následující výpočty ukazatelů rentability budou vycházet z výsledku z realizace živočišné výroby podle mezinárodních účetních standardů, který je ve výši -693 816,45 Kč. Výsledkem hospodaření je tedy v tomto případě ztráta. Tento údaj lze nalézt na obr. 9 na straně 81. Oproti české legislativě je výsledek z realizace živočišné výroby podle mezinárodních účetních standardů záporný. Reálná hodnota prodávaného skotu je vyšší než hodnota ve vlastních nákladech, což má při stejných tržbách dopad na snížení výsledku hospodaření a výslednou ztrátu z realizace skotu. Výsledek z realizace mléka je i podle IAS záporný, ztráta je však nižší než podle české legislativy. Cena za 1 litr mléka na aktivním trhu je nižší než vlastní náklady na 1 litr prodávaného mléka. Z tohoto důvodu je ztráta nižší.

Pro výpočet ROA podle mezinárodních standardů bude potřeba znát samozřejmě výsledek z realizace živočišné výroby podle mezinárodních účetních standardů, tento dosadíme do čitatele, a výši celkových aktiv, kterou však již nebudeme přebírat z rozvahy, ale je nutné ji dopočítat na základě ocenění zkoumaných aktiv v reálné hodnotě. Je potřeba znát celkovou váhu jednotlivých skupin skotu k 31. 12. 2013 a dále cenu za 1 kg konkrétní skupiny skotu na aktivním trhu.

Výše celkových aktiv v reálné hodnotě je uvedena v následující tabulce.

Tab. 31 Reálná hodnota aktiv k 31. 12. 2013

	Váha skotu k 31. 12. 2013 v kg	**Cena za 1 kg skotu na aktivním trhu v prosinci 2013 v Kč**	**Hodnota skotu v reálné hodnotě k 31. 12. 2013 v Kč**
Telata	937,00	65,00	60 905,00
Jalovice	124 592,50	34,97	4 356 999,73
Býci	865 321,75	43,64	37 762 641,17
Dojnice	498 131,00	30,31	15 098 350,61
Celkem	1 488 982,25	-	57 278 896,51

Zdroj: Bludovská a. s.

K hodnotě celkových aktiv by mělo být připočteno ještě mléko, též oceněné v reálné hodnotě. Jelikož však zkoumaná společnost veškeré vyprodukované mléko ihned prodá nebo zkrmí, ke konci roku je tak zásoba mléka nulová a součástí celkových aktiv je tak pouze konečný stav skotu. Celková hodnota aktiv v reálné hodnotě je tedy 57 278 896,51.

ROA = (-693 816,45/57 278 896,51) * 100 = **-1,21**

Jelikož je výsledek z realizace živočišné výroby podle mezinárodních účetních standardů záporný, znamená to tedy, že jedna koruna investovaných aktiv vytváří ztrátu ve výši 1,21 haléřů.

ROE = (-693 816,45/205 822 00) * 100 = **-0,34**

Rentabilita vlastního kapitálu bude kvůli zápornému výsledku hospodaření také záporná. Konkrétně jedna koruna investovaného kapitálu tak vytváří ztrátu ve výši 0,34 haléřů.

ROS = (-693 816,45/34 070 896,85) * 100 = **-2,04**

Pro výpočet rentability tržeb je ve jmenovateli opět využita celková výše tržeb z prodeje živočišné výroby. Výsledkem je, že jedna koruna tržeb vytváří ztrátu ve výši 2,04 haléřů.

Jak vyplývá z předcházejících výpočtů, pokud společnost oceňuje živočišnou výrobu ve vlastních nákladech, výsledek z realizace skotu a mléka je kladný, proto jsou kladné i všechny ukazatele rentability. Pokud by však společnost začala živočišnou výrobu oceňovat v reálné hodnotě, výsledek z realizace by se změnil v záporný a s ním i ukazatele rentability. Otázkou zůstává, zda účetní závěrka sestavovaná v souladu s českými účetními standardy podává skutečně věrný a poctivý obraz, vzhledem k výsledkům vyplývajícím ze srovnání obou metod. Reálná hodnota prodávaného skotu je vyšší než ocenění prodávaného skotu ve vlastních nákladech. Lze tedy říct, že podle IAS je tedy skot oceňovaný ve vlastních nákladech podhodnocen. Opačná situace nastává u prodeje mléka, kdy reálná hodnota prodávaného mléka je nižší než ocenění prodávaného mléka ve vlastních nákladech. Z uvedeného tedy vyplývá, že podle IAS je mléko oceňované ve vlastních nákladech nadhodnoceno.

Prodej mléka je při oceňování ve vlastních nákladech ztrátový. Důvodem je, že společnost Agricol s. r. o., která je jediným odběratelem mléka, vykupuje mléko často za nižší cenu, než jsou vlastní náklady na výrobu mléka. Jak však již bylo uvedeno výše, reálná hodnota prodávaného mléka je výrazně nižší. Ztráta se sice po přecenění mléka na reálnou hodnotu nezměnila v zisk, ale ztráta výrazně klesla. Myslím si, že by zkoumaná společnost měla posoudit aktuální způsob oceňování prodávaného mléka s přihlédnutím na výsledky, kterých bylo dosaženo po přecenění mléka na reálnou hodnotu.

5.2 Diskuse

Přestože zemědělství je oproti jiným oblastem hodně specifické, česká legislativa se mu příliš nevěnuje. Na rozdíl od mezinárodních účetních standardů, které se oblasti zemědělství věnují více. A to především ve standardu IAS 41. Pro zemědělství je typický jeho biologický charakter. Růst a rozmnožování pěstovaných

rostlin a chovaných zvířat je již tak obtížně zachytitelné. Zemědělskou výrobu navíc ovlivňují klimatické podmínky a současné počasí. Tyto faktory nejsou zemědělcem ovlivnitelné a v případě nepříznivého vývoje mohou zásadně ovlivnit hlavně rostlinnou výrobu. Živočišná výroba se zase nejčastěji potýká s různými chorobami a infekcemi, těmto se však dá do jisté míry zabránit.

Pokud by se společnost rozhodla začít vést své účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, musela by provést následující změny v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty.

Změny v rozvaze by byly následující. V aktivech by došlo ke změně výše položky Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Účet Oprávky k dospělým zvířatům by již nebyl účtován, protože by přestalo docházet k tvorbě odpisů u dlouhodobých biologických aktiv. Důvodem je, že mezinárodní účetní standardy odpisy zvířat a rostlin nepřipouští. Právě ocenění těchto aktiv reálnou hodnotou má zachytit pokles jejich hodnoty. Pravděpodobně částečně poklesnou náklady, jelikož již nebudou obsahovat odpisy zvířat a rostlin. V pasivech dojde ke vzniku položky Oceňovací rozdíl, jehož úkolem bude právě zachytit vzniklé oceňovací rozdíly. U dosud nulové položky Nerozdělený zisk z minulých let na straně pasiv dojde k navýšení. Změnami projde i položka Výsledek hospodaření běžného účetního období.

Výkaz zisku a ztráty bude rozšířen o položku Přecenění biologických aktiv (zde skot) a o položku Přecenění biologické produkce (zde mléko). Související změny v nákladech se promítnou i do změny položky Výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Při implementaci mezinárodního účetního standardu IAS 41 do účetnictví společnosti dojde kromě navýšení počtu položek v rozvaze a ve VZZ také ke změně samotné struktury rozvahy společnosti. Tato podle české legislativy sestavována rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici, tedy že součet aktiv se musí rovnat součtu pasiv. VZZ může být sestaven buď v účelovém, nebo v druhovém členění nákladů. V rozvaze podnikatelského subjektu jsou nejdříve uvedena aktiva dlouhodobá a následně aktiva oběžná, tento princip se řídí délkou životnosti aktiv. Podle standardu však stejné rozdělení neplatí, standard rozděluje biologická aktiva na konzumovatelná a plodící, s tím, že každá tato skupina obsahuje aktiva zralá a nezralá. Řazení položek v rozvaze by tedy muselo být změněno tak, aby odpovídalo mezinárodním účetním standardům. Například kategorie jalovice vysokobřezí jsou společností Bludovská a.s. řazeny stále do oběžného majetku, do dlouhodobého majetku jsou řazeny pouze dojnice. Strukturální změna rozvahy řízená mezinárodními účetními standardy by tak v tomto případě mohla zahrnovat například i přesun vysokobřezích jalovic z oběžného do dlouhodobého majetku, tedy přesun z aktiv nezralých do aktiv zralých.

Využívání mezinárodních účetních standardů, konkrétně mezinárodního účetního standardu IAS 41 je spojené s velkou řadou výhod, ale samozřejmě i nevýhod. Hodnota biologických aktiv se v čase mění, je tedy nesporné, že ocenění reálnou hodnotou nejlépe zachycuje proces biologické přeměny. Avšak pokud účetní hodnota zkoumaného biologického aktiva je vyšší než reálná hodnota

tohoto aktiva, musí být účetní hodnota aktiva snížena na úroveň reálné hodnoty. Tato situace má za následek růst nákladů a vytvoření nerealizované ztráty. Opačná situace má za následek vznik nerealizovaného zisku a související nárůst výnosů. Tedy pokud účetní hodnota biologického aktiva je nižší než reálná hodnota daného aktiva. U nerealizovaného zisku je ovšem problém, společnost jej nemusí nutně dosáhnout. Tato situace může nastat například při úhynu takto oceněných biologických aktiv, byla by tak narušena zásada opatrnosti.

Pokud bychom měli shrnout výhody a nevýhody využívání reálné hodnoty, tak výhody oceňování v reálné hodnotě jsou následující. Biologická přeměna probíhající jak u rostlinné výroby, tak u živočišné výroby, je nejlépe zachycena právě reálnou hodnotou. Reálná hodnota zohledňuje i podmínky, za kterých k biologické přeměně dochází. Dále existence aktivního trhu, na kterém jsou obchodována biologická aktiva a biologická produkce, umožňuje stanovit současnou hodnotu budoucích ekonomických užitků. Reálná hodnota má i své nevýhody. Hlavní nevýhodou je, že oceňování na bázi vlastních nákladů je v českém účetnictví zažité a spousta společností, především těch malých, nemá důvod toto fungující nastavení měnit. Dále je třeba si uvědomit, že reálná hodnota se odvíjí od aktuální situace na trhu a nemusí vždy přesně odpovídat situaci konkrétní společnosti. Při oceňování reálnou hodnotou také dochází ke vzniku nerealizovaných ztrát a zisků. Navíc neexistuje-li pro biologické aktivum aktivní trh, je ocenění ve vlastních nákladech celkově jednodušší a méně nákladné než ocenění v reálné hodnotě. Obchodování na plodinových burzách není pro společnosti povinné. Takže je na každé společnosti, zda se rozhodne na plodinových burzách obchodovat a také se kterými komoditami se rozhodne na burze obchodovat. Výsledkem je, že na burzách obchodují jen některé společnosti s některými plodinami, stanovení reálné hodnoty je pak o to méně přesné.

Pokud by zkoumaná společnost chtěla začít vést své účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, bude potřeba v souvislosti s touto změnou vynaložit určité náklady. Tyto budou spočívat především v pořízení nového nebo v úpravě stávajícího účetního softwaru, dále pak v potřebných školeních pro zaměstnance a poradenství při implementaci mezinárodních účetních standardů do běžného života společnosti. Velikost těchto nákladů závisí vždy na typu a velikosti dané společnosti a na jejích konkrétních potřebách. Je třeba si uvědomit, že pokud se společnost rozhodne začít zpracovávat účetnictví v souladu s mezinárodními účetními standardy, neznamená to, že již při vedení účetnictví nebude vycházet z české účetní legislativy. Českou legislativou se společnost bude dále řídit při stanovování výsledku hospodaření, který je potřeba znát pro vyčíslení DPPO.

6 Závěr

Účetní systémy fungující po celém světě se značně liší. A to zejména v principech, zásadách a zvyklostech. Z tohoto důvodu dochází při analyzování účetních závěrek z různých zemí k odlišným závěrům. Problémy vznikajícími právě kvůli odlišným účetním úpravám se mimo jiné zabývají právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Hlavním mezinárodním účetním standardem byl pro tuto práci standard IAS 41 – Zemědělství. Snahy o sjednocení evropských účetních úprav lze pozorovat již od druhé poloviny 20. století. Od této doby až do současnosti byly zakládány jednotlivé instituce, které měly pracovat právě na sjednocování do té doby odlišných účetních systémů. Výsledkem jsou IAS/IFRS, jejichž součástí je i standard IAS 41.

Cílem této diplomové práce bylo stanovit rozdíly ve vykazování zemědělské výroby, konkrétně výroby živočišné, při postupovaní podle české legislativy a podle IAS/IFRS. Dále pak identifikovat dopady na finanční pozici a hospodářský výsledek v souvislosti s odlišným způsobem vykazování, oceňování a účtování.

V průběhu celé práce bylo možno sledovat, že nejvýznamnější rozdíly jsou tvořeny odlišnými přístupy k oceňování nákladů. Při zjišťování výsledku hospodaření bylo podle české legislativy využito oceňování na bázi historických cen, podle Mezinárodních účetních standardů bylo využito oceňování v reálné hodnotě. Oceňování v historických cenách má tu výhodu, že je poměrně snadno zjistitelné i ověřitelné. Jeho nevýhodou je však neschopnost spolehlivě odrážet biologickou přeměnu, kterou v průběhu času prochází biologická aktiva. Naproti tomu oceňování nákladů v reálné hodnotě biologickou přeměnu velmi spolehlivě a věrně zobrazuje. Navíc pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s IAS/IFRS, je srovnatelná s ostatními společnostmi, které také takto sestavují svou účetní závěrku. Ovšem i oceňování v reálné hodnotě má své nevýhody. Reálná hodnota zkoumaných aktiv může být v někdy obtížně zjistitelná. Je tomu tak hlavně v případě, kdy trh s daným biologickým aktivem neexistuje. Zjišťování reálné hodnoty je pak nejen velmi náročné, ale i nákladné.

Zkoumaná společnost Bludovská a. s. dosáhla při stanovování výsledku hospodaření z prodeje živočišné výroby podle české účetní legislativy a podle Mezinárodních účetních standardů následujících výsledků. Při ocenění prodávaného mléka v reálné hodnotě došlo ke vzniku ztráty. Tato ztráta je však téměř dvakrát nižší než ztráta vzniklá při oceňování prodávaného mléka ve vlastních nákladech. V záporných hodnotách se tedy pohybují i ukazatele rentability, jejich hodnoty jsou však při ocenění mléka v reálné hodnotě pro vlastníky a potencionální investory příznivější. Zde by podle všeho bylo vykazování podle Mezinárodních účetních standardů přínosné. Když se však podíváme na výsledky plynoucí z prodeje skotu při využití české legislativy a Mezinárodních účetních standardů, zjistíme, že po přecenění skotu na reálnou hodnotu vznikla společnosti ztráta. Při ocenění prodávaného skotu podle české legislativy vznikl

společnosti relativně výrazný zisk. Tyto výsledky naopak naznačují, že by společnost měla dál vést své účetnictví v souladu s českou legislativou. Celkový výsledek z realizace živočišné výroby při oceňování biologických aktiv v reálné hodnotě je záporný. Na rozdíl od celkového výsledku z realizace živočišné výroby sestavovaného v souladu s českými účetními předpisy. Tento je kladný.

Podle výsledků dosažených v této práci bych ráda navrhla společnosti Bludovská a. s., aby zhodnotila svůj přístup k oceňování nákladů na vyrobené mléko. Vše nasvědčuje tomu, že náklady na produkované mléko jsou příliš vysoké, a z tohoto důvodu pak při prodeji vzniká ztráta, nebo je zisk minimální. Pokud srovnáme vlastní náklady společnosti na 1 litr vyrobeného mléka a reálnou hodnotu mléka na aktivním trhu, zjistíme, že vlastní náklady na 1 litr vyrobeného mléka jsou vždy o 1 – 2 Kč/litr vyšší oproti reálné hodnotě mléka.

I když by účetní závěrka společnosti sestavená na základě IAS/IFRS byla srovnatelná s ostatními zahraničními společnostmi, které svou účetní závěrku takto také sestavují, v nejbližší době se společnost na zavedení Mezinárodních účetních standardů do svého účetnictví nechystá. Nejen že by se se zavedením IAS/IFRS podle zjištěných výsledků dostala do ztráty, ale musela by navíc vynaložit další náklady s přechodem spojené (nový software, proškolení zaměstnanců atd.).

7 Literatura

Odborné publikace

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vydání. Brno: Computer Press, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6

DVOŘÁKOVÁ, D. A SUCHÁNEK, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

HINKE, J. *Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v rámci vstupu ČR do EU*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2006. Dostupné z: www.pef.czu.cz/cs/?dl=1&f=12923. Disertační práce.

International Financial Reporting Standards 2013 (Red Book). London: IFRS Foundation, 2013. ISBN 978-1-907877-77-3.

JÍLEK, J. A SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-4710-1.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktual. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-727-3129-7.

KRAFTOVÁ, I. A SUCHÁNEK, D. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. 1. vydání. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. ISBN 978-80-7395-301-0.

KRUPOVÁ, L. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. 1. vydání. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

NEPLECHOVÁ, M. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7.

POLÁČKOVÁ, J. A KOL. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství.* 1. vydání. Praha, 2010. Ústav zemědělské ekonomiky a informací. ISBN 978-80-86671-75-8

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

Internetové zdroje

Agris.cz. [online]. 2015 [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: http://www.agris.cz/Prices/Commodities/2.

Ey.com. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013 [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: http://www.ey.com/CZ/cs/Issues/IFRS

Oswald.cz. *International Accounting Standard 41 (IAS 41): Agriculture.* [online]. 2015 [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-41-cz_888.pdf.

Právní předpisy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ostatní

Bludovská a. s. Výroční zpráva za rok 2013. Bludov, 2014.