

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Komparace oceňování, účtování a vykazování majetku
dle právních předpisů ČR a IFRS**

Veronika Kučerová

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Veronika Kučerová

Podnikání a administrativa

Název práce

Komparace oceňování, účtování a vykazování majetku dle právních předpisů ČR a IFRS

Název anglicky

Comparison of valuation, accounting and reporting of assets according to Czech legislation and IFRS

Cíle práce

Cílem práce je identifikovat odlišnosti v účtování, oceňování a vykazování majetku podle českých právních předpisů a IAS/IFRS, dále však zejména kvantifikovat vliv odlišnosti na finanční situaci a výkonnost korporací v závislosti na jejich velikosti.

Metodika

Literární rešerše bude vypracována metodou syntézy tezí z tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Ve vlastní části bude využita metoda komparace dat sestavených dle právních předpisů ČR s daty přepočtenými dle pravidel IAS/IFRS. Zdrojem dat budou veřejně přístupné účetní závěrky korporací.

Doporučený rozsah práce

40 – 60 stran

Klíčová slova

Majetek, oceňování, účtování, vykazování, české právní předpisy, IFRS, IAS, odpisy, pozemky, budovy.

Doporučené zdroje informací

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

JÍLEK, J. – SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.

MLÁDEK, R. – MLÁDEK, R. *IFRS and US GAAP : accounting policies and procedures = IFRS a US GAAP : postupy účtování*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-194-6.

STÁROVÁ, M. – ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. KATEDRA OBCHODU A FINANCÍ. *International accounting standards IFRS*. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2019. ISBN 978-80-213-2948-5.

STROUHAL, Jiří. Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-642-9.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 20. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 01. 11. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Komparace oceňování, účtování a vykazování majetku dle právních předpisů ČR a IFRS " jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14.03.2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí své bakalářské práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za její čas věnovaný konzultacím a cenné a odborné rady.

Komparace oceňování, účtování a vykazování majetku dle právních předpisů ČR a IFRS

Abstrakt

Tématem této bakalářské práce je porovnání oceňování, účtování a vykazování majetku podle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů. Práce se člení do dvou částí, a to teoretické a praktické.

Teoretická část práce se zabývá deskripcí české účetní legislativy. Konkrétně se pak zaměřuje na problematiku ocenění oběžného a dlouhodobého hmotného majetku. Dále popisuje, jak takový majetek v souladu s ČÚL účtovat a vykazovat. V dalších kapitolách teoretické části je také pojednáno o této problematice, avšak z pohledu mezinárodních účetních standardů. Na konci literární rešerše se nachází tabulka odlišností mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy.

Praktická část se věnuje porovnání zjištěných rozdílů na datech konkrétního fiktivního podniku. Dále jsou tyto rozdíly analyzovány a je zkoumán jejich vliv na finanční situaci a výkonnost podniku.

Závěrečná kapitola obsahuje zhodnocení odlišností dané problematiky a jejich důsledky na zvolenou účetní jednotku.

Klíčová slova: Majetek, oceňování, účtování, vykazování, české účetní legislativa, IFRS, IAS, odpisy, pozemky, budovy

Comparison of valuation, accounting, and reporting of assets according to Czech legislation and IFRS

Abstract

The topic of this bachelor thesis is the comparison of valuation, accounting, and reporting of assets according to Czech accounting legislation and IAS/IFRS. This bachelor thesis is divided into two parts, theoretical and practical.

The theoretical part of the thesis deals with the description of Czech accounting legislation. Specifically, it focuses on the issue of the valuation of current and fixed tangible assets. It also describes how to account for and report such assets in accordance with Czech accounting legislation. In other chapters of the theoretical part, this issue is also discussed, but from the perspective of international accounting standards. At the end of the literary research author provides a table of differences between Czech accounting legislation and international accounting standards.

The practical part is devoted to comparing the observed differences on the data of a particular fictional enterprise. Furthermore, these differences are analysed and their effect on the financial position and performance of the enterprise is examined.

The final chapter contains an assessment of the differences in the issue and their implications for the chosen entity.

Keywords: Assets, valuation, accounting, reporting, Czech accounting legislation, IFRS, IAS, amortization, land, buildings

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika	15
3 Teoretická východiska	17
3.1 Právní úprava účetnictví v České republice	17
3.1.1 Majetek a jeho členění	18
3.1.2 Oběžná aktiva	18
3.1.2.1 Zásoby	19
3.1.2.2 Pohledávky	23
3.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek dle české účetní legislativy	23
3.1.3.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku	23
3.1.3.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	23
3.1.3.3 Pořizování dlouhodobého hmotného majetku	25
3.1.3.4 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	26
3.1.3.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	28
3.1.3.6 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku	29
3.1.3.7 Vyřazení dlouhodobého majetku.....	34
3.2 Charakteristika mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	35
3.2.1 Konstrukce standardů IAS/IFRS	35
3.2.2 Zásoby v souladu s mezinárodními účetními standardy	36
3.2.3 Zemědělská produkce podle IAS/IFRS	40
3.2.4 Dlouhodobý hmotný majetek v souladu s IAS/IFRS.....	41
3.2.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	42
3.2.4.2 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.....	46
3.2.4.3 IAS 40 – Investice do nemovitostí	47
3.2.4.4 IFRS 5 – Stálá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti.....	48
3.2.5 Biologická aktiva dle mezinárodních účetních standardů	48
3.2.5.1 Oceňování biologických aktiv	49
3.2.5.2 Vykazování a zveřejnění biologických aktiv	51
3.3 Porovnání účetnictví podle české účetní legislativy a IAS/IFRS.....	52
4 Vlastní práce.....	56
4.1 Základní informace o fiktivním podniku	56

4.2	Účtování o dlouhodobém hmotném majetku	56
4.2.1	Pozemky a stavby.....	56
4.2.1.1	Řešení podle české účetní legislativy	57
4.2.1.2	Řešení podle mezinárodních účetních standardů.....	58
4.2.2	Odpisování	62
4.2.2.1	Řešení podle ČÚL.....	62
4.2.2.2	Řešení podle IAS/IFRS.....	63
4.3	Zemědělská produkce.....	67
4.3.1	Řešení v souladu s českou účetní legislativou	68
4.3.2	Řešení podle mezinárodních účetních standardů	69
5	Zhodnocení výsledků.....	80
5.1	Pozemky, budovy a stavby	80
5.2	Odpisování.....	81
5.3	Zemědělská produkce.....	83
6	Závěr.....	89
7	Seznam použitých zdrojů.....	91
8	Přílohy	93

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování o pořízení DHM	26
Tabulka 2: Účtování o technickém zhodnocení	29
Tabulka 3: Účtování účetních odpisů	30
Tabulka 4: Odpisové skupiny a doba odpisování majetku	32
Tabulka 5: Účtování o vyřazení majetku dlouhodobé povahy	35
Tabulka 6: Porovnání řešení konkrétních účetních témat dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních předpisů	52
Tabulka 7: Účetní operace dle ČÚL	57
Tabulka 8: Určení odpisů budovy a pozemků v souladu s ČÚL	58
Tabulka 9: Účtování o odpisech budovy dle ČÚL	58
Tabulka 10: Účetní operace v souladu s IAS/IFRS	59
Tabulka 11: Stanovení odpisů budovy a pozemků dle IAS/IFRS	59
Tabulka 12: Přecenění na reálnou hodnotu na konci prvního roku	60
Tabulka 13: Hodnota majetku podniků dle jejich velikosti (v tis Kč).....	61
Tabulka 14: Stanovení ročního odpisu stroje	63
Tabulka 15: Odpisový plán stroje Agro SUPER 2000	63
Tabulka 16: Dekompozice výrobního stroje.....	64
Tabulka 17: Odpisový plán výrobního stroje bez komponent.....	64
Tabulka 18: Odpisový plán elektromotoru	65
Tabulka 19: Odpisový plán laserového interferometru	65
Tabulka 20: Odpisový plán běžícího pásu	66
Tabulka 21: Hodnoty H MV jednotlivých podniků (v tis. Kč).....	67
Tabulka 22: Vnitropodnikové ocenění zemědělské produkce.....	68
Tabulka 23: Účtování o zemědělské produkci dle ČÚL.....	69
Tabulka 24: Přecenění na reálnou hodnotu řepky ozimé.....	71
Tabulka 25: Zaúčtování řepky ozimé v souladu s IAS/IFRS	72
Tabulka 26: Přecenění na reálnou hodnotu ječmene jarního	73
Tabulka 27: Účtování o ječmenu jarním.....	74
Tabulka 28: Přecenění pšenice ozimé.....	75
Tabulka 29: Účtování o pšenici ozimé	76
Tabulka 30: Přecenění mléka na fair value.....	77
Tabulka 31: Účtování o kravském mléku	78
Tabulka 32: Rozdíly z přecenění produkce plodin a mléka.....	84

Seznam grafů

Graf 1: Porovnání vývoje odpisů stroje po dobu 10 let	82
Graf 2: Rozdíly mezi oceněním vnitropodnikovou a reálnou hodnotou plodin a mléka.....	84
Graf 3: Rozdíly z přecenění řepky ozimé	85
Graf 4: Rozdíly z přecenění u ječmene jarního	86
Graf 5: Rozdíly z přecenění u pšenice ozimé	87
Graf 6: Rozdíl z přecenění u mléka	88

Seznam schémat

Schéma 1: Spojení účtů týkajících se přečehování	78
--	----

Seznam použitých zkratk

ČÚL	česká účetní legislativa
ČR	Česká republika
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
HMV	hmotné movité věci
IAS	mezinárodní účetní standardy
IFRS	mezinárodní standardy finančního výkaznictví
ZDP	zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.

1 Úvod

Už v pravěku je možné sledovat počátky účetnictví. Lidé v té době ještě neuměli psát, a tak zanášeli počty kusů jejich majetku, například dobytka, prostřednictvím zářezů do kostí, dřeva či kamenů.

Zhruba ve 2. tisíciletí př. n. l. začal v Římě fungovat první systém účetních knih. Radily se sem poznámkové knihy, kniha příjmů a vydání a kniha účtů. Záznamy provedené za den se uváděly do poznámkových knih a následně každý měsíc proběhl přepis těchto dat do knihy příjmů a vydání.

Do Evropy se principy moderního účetnictví dostaly od italských obchodníků. Používali účetní knihy, které měly dvě strany. Jejich nevýhodou však bylo, že se nedala dokázat podvojnost zápisu všech transakcí.

Účetnictví v dnešní době, tedy ve 21. století, je možné vylíčit mnoha formulacemi. Jednou z nich je například, že účetnictví je prostředek pro zachycení informací o stavech, tocích a výsledcích hospodářské činnosti podniku v peněžních jednotkách. Jeho předmět spočívá v zaznamenávání zaprvé stavu a pohybu majetku a závazcích a zadruhé nákladech, výnosech a s tím související zjištění hospodářského výsledku.

Účetnictví má také několik elementárních zásad, na nichž stojí. Těmi jsou například zásada bilanční continuity, či zásada pravdivého a věrného zobrazení nebo zásada objektivit účetních informací a mnoho dalších. Bez těchto zásad by nebylo možné splnit základní cíl účetnictví, čímž je předkládat spolehlivou podobu o stavu a pohybu závazků a také majetku současně s vykazováním výsledků hospodaření.

Elementární funkcí účetnictví je předkládat informace o tom, jak je podnik schopný po ekonomické stránce. Současně podává i informace o finanční situaci podniku a v neposlední řadě také jeho výsledky hospodaření za dané časové období. Současně podává informace o fyzickém stavu majetku v porovnání s jeho stavem zaneseným v účetnictví. Závěrem se sestavují účetní výkazy, které podávají již výše zmíněné informace o daném podniku a slouží jak pro interní zaměstnance, tak zároveň pro vnější uživatele.

V kontextu se vznikem firem s nadnárodní působností bylo nutné zajistit srovnatelnost informací, které podniky vykazují ve svém účetnictví, pro uživatele z ostatních zemí. A tím se zabývá harmonizace účetnictví. Harmonizaci můžeme v dnešní době rozčlenit do tří linií. První z nich je harmonizace v rámci Evropské Unie.

Harmonizace v rámci Spojených států je další z nich. A mezinárodní účetní standardy obhajují úsilí o celosvětovou harmonizaci.

2 Cíl práce a metodika

Pro záměr této bakalářské práce byly formulovány níže zmíněné cíle. Pro dosažení těchto cílů byly využity metody uvedené v metodice.

2.1 Cíl práce

Cílem práce je identifikovat odlišnosti v účtování, oceňování a vykazování oběžného a dlouhodobého hmotného majetku podle českých právních předpisů a IAS/IFRS, dále však především kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost korporací v závislosti na jejich velikosti.

2.2 Metodika

Literární rešerše je vypracována metodou syntézy tezí z tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Ve vlastní části je využita metoda komparace dat sestavených dle právních předpisů ČR s daty přepočtenými dle pravidel IAS/IFRS. Zdrojem dat jsou veřejně přístupné účetní závěrky korporací.

Podstatnými odlišnostmi pro tuto bakalářskou práci jsou oblasti dlouhodobého hmotného majetku a zemědělské produkce.

Pro účely vlastní části práce je vybrán vzorek dvaceti zemědělských podniků, jejichž data pochází ze zveřejněných účetních závěrek za rok 2020. Báze podniků obsahuje identické početné zastoupení podniků všech velikostí. Z účetních závěrek těchto podniků jsou vyjmuty jednotlivé číselné údaje, které autorka zaznamenává do přehledné tabulky. Dalším krokem je vzestupné seřazení údajů tak, aby bylo možné použít funkci medián. Důvodem využití této funkce je, že rozdělí číselnou řadu na dvě totožné poloviny. Následně probíhá drobná korekce výsledných hodnot získaných užitím funkce mediánu v rámci smysluplnosti obou výkazů. Výsledné výkazy fiktivního podniku se nacházejí v příloze 1.12 a 1.13.

Ve vlastní části práce jsou demonstrovány odlišnosti, které báze 20 zemědělských podniků, vykazuje. Konkrétní číselné hodnoty společnosti AGRO-Brod uváděné v příkladech jsou ekvivalentní těm, jež autorka získala prostřednictvím mediánu aplikovaném na údajích čerpaných ze vzorku zemědělských podniků. Vnitropodnikové ceny jsou získány z interních podnikových směrnic, přičemž cena vychází z reálných nákladů vynaložených na pěstování dané plodiny v průběhu účetního období. Do kalkulací

cen jsou započteny ceny hnojiv, osiv atp. Tržní cena je složena z vnitropodnikové ceny plus marže, která činí 10 % právě z ceny vnitropodnikové. Pro stanovení reálných hodnot (fair value) jsou využity ceny ze zdroje (AGRIS, 1999).

Pro porovnání působení odlišností na podniky v závislosti na jejich velikosti jsou využita data společností spadajících do vybrané báze. Autorka tvoří identicky početné skupiny podniků seřazených podle velikosti, tedy celkem 4 skupiny, kde je od každé velikosti 5 zástupců. Z takto seřazených dat je udělán průměr, který následně slouží k porovnání vlivu rozdílů na korporace podle jejich velikosti.

Takto sestavená data jsou vyhodnocována v souladu s českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy, načež probíhá komparace obou variant. Vyhodnocování je prováděno v tabulkách, které jsou základem pro splnění cíle bakalářské práce, tedy pro kvantifikování vlivu těchto odlišností na výkonnost a finanční situaci podniku v závislosti na jeho velikosti.

3 Teoretická východiska

V teoretické části práce jsou vymezeny české právní předpisy a mezinárodní účetní standardy. Poté je zde důkladně rozebrán krátkodobý a dlouhodobý hmotný majetek podle české účetní legislativy a dále podle mezinárodních standardů IFRS/IAS.

3.1 Právní úprava účetnictví v České republice

České účetnictví je regulováno následujícími právními předpisy:

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
2. Souhrn vyhlášek pro dílčí druhy účetních jednotek,
3. České účetní standardy vzhledem k jednotlivým účetním jednotkám.
(Kovanicová, 1993)

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

Zákon o účetnictví vymezuje rozměr a postup, jakým mají účetní jednotky vést své účetnictví.

Tento zákon je složen z celkem devíti segmentů. Obsahem prvního oddílu jsou obecná ustanovení, tzn. pro koho zákon platí a zároveň první úsek definuje účetní období. Také je zde popsáno, jak se účetní jednotky kategorizují anebo co je předmětem účetnictví. V druhém segmentu jsou zmíněny účetní doklady, knihy, zápisy a rovněž účtový rozvrh a směrná účtová osnova. O účetní závěrce pojednává třetí oddíl zákona. Čtvrtý segment se věnuje formulaci způsobů, jakými se oceňuje majetek. Pátá část se zabývá inventarizací majetku a závazků. Obsahem šestého oddílu je archivace účetních záznamů. O zprávě o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země pojednává část sedmá. Předposlední, tedy osmý segment předepisuje povinnost pro velké účetní jednotky uvádět nefinanční informace. Část devátá definuje ustanovení jednotná, dále pak přechodná a také závěrečná. (Chalupa, a další, 2021)

Vyhlášky pro dílčí druhy účetních jednotek

Existuje více vyhlášek a ty se dělí podle druhů účetních jednotek. Podstatné pro tuto bakalářskou práci bude vyhláška č. 500/2002, Sb. a to z důvodu, že je stanovena pro ty účetní jednotky, jež jsou podnikateli a vedou podvojný účetnictví. (Kovanicová, 1993)

„Tato vyhláška zapracovává příslušný předpis Evropské unie, zároveň navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie.“ (Vyhláška č. 500/2002, Sb.)

Vyhláška určuje, pro které účetních jednotky platí. Současně upravuje velikost a způsob, jakým se sestavuje účetní závěrka a také vypracování výroční zprávy. Spolu s tím vymezuje povolené účetní metody zároveň s jejich aplikací. Vyhláška reguluje i finanční výkazy, konkrétně o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Omezeny jsou i nějaké položky výkazu zisku a ztráty po obsahové stránce. Vyhláška také upravuje účetní závěrku, která prošla úpravami pomocí metod konsolidace a obsah přílohy účetní závěrky. (Kovanicová, 1993)

České účetní standardy

Českými účetními standardy (dále jen „ČÚS“) se řídí podnikatelé účtující dle vyhlášky č. 500/2002, Sb. (Kovanicová, 1993)

ČÚS ztělesňují souhrn metod účtování a vznikly, aby došlo k jejich shodnému aplikování mezi všemi účetními jednotkami. Tyto metody a obsah standardů nesmí odporovat zákonu o účetnictví ani vyhláškám. ČÚS vytváří a poté zveřejňuje Ministerstvo financí. (Skálová, a další, 2019)

3.1.1 Majetek a jeho členění

Majetek používaný podnikem během jeho hospodaření je možné rozdělit do dvou oddílů a sice na stálá aktiva a oběžná aktiva. Klíčovými hledisky pro posuzování tohoto elementárního rozdělení jsou prvně doba, kterou je majetek používán nebo vlastněn, dále doba, během které se majetek spotřebovává či opotřebovává a zároveň je podstatná mezní hodnota ceny, jež je stanovena zákonem. Dlouhodobý majetek je možné rozčlenit na hmotný, nehmotný a finanční. (Košťálová, 2003)

3.1.2 Oběžná aktiva

Pro oběžná neboli krátkodobá aktiva je charakteristickým rysem, že se na rozdíl od dlouhodobých neopotřebovávají, ale spotřebovávají a to zcela. Firma tato aktiva používá dobu kratší než jeden rok. Člení se do tří kategorií a to zásob, pohledávek a finančního majetku. (Košťálová, 2003)

3.1.2.1 Zásoby

Zásoby ztělesňují majetek, tedy aktiva účetní jednotky. Povahou jsou to movité věci. (Wolters Kluwer, 2017)

Zásoby lze dále rozčlenit podle toho, jakým způsobem byly pořízeny. Dělí se na nakupované a vytvořené vlastní činností. (Chalupa, a další, 2021)

Nakupované zásoby

Mezi nakupované zásoby se řadí materiál a zboží.

Materiálem se rozumí suroviny, pomocné látky, provozní látky, dále náhradní díly, také obaly a pokusná zvířata. Současně do materiálu náleží hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok a cenou nižší, než je hranice stanovená účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého majetku. Zároveň se sem řadí i pokusná zvířata. (Skálová, a další, 2019)

Zboží je všechno, co se kupuje za účelem dalšího prodeje v nezměněné podobě. Za zboží se považují i výrobky vlastní výroby, jež byly předány do vlastních prodejen. (Chalupa, a další, 2021)

Oceňování nakupovaných zásob

Zákon o účetnictví vymezuje oceňování nakupovaných zásob. V souladu s ním oceňuje účetní jednotka tyto zásoby na bázi skutečných pořizovacích nákladů, čímž se myslí cena pořízení, ke které se přičítají všechny vedlejší pořizovací náklady. Cenou pořízení nelze chápat pouze cenu uvedenou na faktuře, nýbrž i další cenové předpisy, kterými je například spotřební daň, clo nebo i daň z přidané hodnoty v případě neplátců DPH. Do vedlejších pořizovacích nákladů se řadí všechny ostatní náklady, jež s pořízením nakupovaných zásob bezprostředně souvisí. Příkladem takových nákladů je primárně dopravné, poté třeba i pojistné a tak podobně. Vedlejší pořizovací náklady zahrnují i vnitropodnikové náklady, například vlastní přepravu. Zákon dává povinnost účetním jednotkám dodržovat zásadu opatrnosti během oceňování zásob a žádným způsobem je nenadhodnocovat. (Ryneš, 2021)

V případě, že by podnik musel u nakupovaných zásob důsledným způsobem zjišťovat opravdové pořizovací ceny dílčích položek, pak by to bylo nadměrně pracné. Na základě této skutečnosti dávají zákon o účetnictví a České účetní standardy možnost využití zjednodušených metod, jak ocenit zásoby během nákupu a výdeje. Tyto způsoby,

jak stanovit skutečné pořizovací ceny spočívají v cenách, které podnik zjistí prostřednictvím váženého aritmetického průměru. Ten lze vypočítat dvěma způsoby. První metodou je počítat vážený průměr cen pravidelně (standard stanovuje alespoň jednou za měsíc) vždy ke stanovenému datu. Druhý způsob představuje průběžné počítání klouzavého průměru vždy po dalším nákupu zboží.

Během spotřeby (výdeje) zásob získaných nákupem se cena stanovuje prostřednictvím metody FIFO či pomocí průměrných cen, jež podnik zjistil způsoby uvedenými v odstavci výše. Způsob ocenění FIFO je založen na tom, že první cena, jež byla stanovena pro přírůstek zásob je využívána pro ocenění prvního úbytku těchto zásob. České účetní standardy zakazují využívat techniku LIFO, která spočívá ve využití první ceny, jež podnik určil pro ocenění přírůstku zásob, pro ocenění prvního úbytku zásob.

Zároveň České účetní standardy nepovolují kombinovanou aplikaci metody oceňování prostřednictvím váženého aritmetického průměru a FIFO pro jeden analytický účet. (Ryneš, 2021)

Zásoby vytvořené vlastní činností

Do zásob, které byly vytvořeny vlastní činností patří nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a zvířata. (Chalupa, a další, 2021)

Nedokončená výroba znázorňuje produkty, jež už nejsou materiálem, neboť prošly jedním či více výrobními stupni, současně však ještě nejsou hotovými výrobky.

Polotovary vlastní výroby jsou produkty, které ještě nepodstoupily všechny výrobní stupně a jejichž účelem je jejich dokončení do povahy výrobků. Je možné je nezávisle prodávat.

Hotovými výrobky se rozumí předměty, které si účetní jednotka vytvořila sama a slouží k prodeji, či interní spotřebě. (Skálová, a další, 2019)

Patří sem zvířata vlastního chovu, jež dospěla, byla zaktivována a nyní jsou vyhrazena k prodeji. Výjimku však tvoří jateční zvířata. (Chalupa, a další, 2021)

Ocenění zásob vytvořených vlastní činností

Zásoby, které podnik vytvořil vlastní činností oceňuje na bázi vlastních nákladů, a to dvěma metodami. Buď účetní jednotka vymezí kalkulaci výroby nebo oceňuje zásoby vlastními náklady v opravdové hodnotě.

Do vlastních nákladů se řadí přímé náklady, jež účetní jednotka vynaložila na výrobu či odlišnou činnost a také vlastní náklady zahrnují poměrnou část fixních nepřímých a variabilních nákladů, jež je příčinně přidružená konkrétnímu výkonu během jeho výroby a k období výroby se vztahující. To znamená, že povinností účetní jednotky je naplnění kalkulačního vzorce daným vymezením dílčích položek nákladů, jež jsou dle jejího uvážení příčinně přiléhající s vyráběnými výkony.

Účetní jednotka si sama vybere, jakým způsobem bude oceňovat, ale musí přitom zohlednit zásadu věrného a poctivého zobrazení majetku a princip významnosti v souladu se zákonem. (Ryneš, 2021)

Důležité je, aby měla účetní jednotka stanovený svůj kalkulační vzorec ideálně s jeho konkrétní náplní a specifikací položek, aby bylo možné vymezení výše a obsahu vlastních nákladů, kterými budou zásoby vytvořené vlastní činností oceňovány. Je běžné, že účetní jednotka oceňuje tyto zásoby právě na základě vlastních nákladů výroby.

Existuje elementární kalkulační vzorec, pomocí kterého se oceňují zásoby vlastní výroby. Tento vzorec mívá zpravidla následující skladbu:

1. přímé mzdy
 2. přímý materiál
 3. ostatní přímé náklady
 4. výrobní režie
-
- vlastní náklady výroby zásob

V případě, že by se účetní jednotka rozhodla tento kalkulační vzorec včetně jeho náplně, jakkoliv změnit, znamenalo by to změnu účetní metody.

Pojem fixní nepřímé náklady lze explikovat jako náklady, jež se nemění s objemem výroby. Takové náklady tedy účetní jednotka vynaloží vždy, i v případě nulového objemu výroby. Obvykle není možné je během krátkého časového úseku měnit. Příkladem fixních nepřímých nákladů je osvětlení a vytápění budov či ostraha.

Opakem jsou náklady variabilní, jež se s objemem výroby mění. Do těchto nákladů se řadí výkonové odpisy či mzdy. Změny objemu produkce mohou způsobovat progresivní či degresivní změnu variabilních nákladů.

Výrobní režie by měla být zahrnována do ocenění zásob na bázi vlastních nákladů s respektováním plánovaného objemu výroby. (Ryneš, 2021)

Účtování o zásobách

V souladu s českou účetní legislativou si může účetní jednotka zvolit jeden ze dvou způsobů účtování o zásobách. Způsoby nesou označení A a B. Takto rozhodnout se může jakákoliv účetní jednotka neohledně na to, zda je auditovaná. (Ryneš, 2021)

Jedná se v podstatě o volbu, zda bude účtovat o zásobách průběžně, tedy způsobem A nebo periodicky, což odpovídá způsobu B.

Způsob A

Tento způsob se vyznačuje tím, že evidenci nakoupených zásob a náklady prodaných zásob udržuje v aktuálním stavu. Takové záznamy usnadňují operativní řízení podniku vzhledem k aktuálnosti informací. Zároveň dělá snazším tvorbu účetních výkazů. Způsob A umožňuje účetním jednotkám kdykoliv během účetního období odhalit hodnotu zásob na skladě. Povinností je jedenkrát za účetní období provést komparaci opravdového stavu zásob na skladě s účetním stavem. Toto přezkoumání se provádí vždy v momentě sestavení účetní závěrky. (Chalupa, a další, 2021)

Způsob B

Odlišností od způsobu A je neevidování průběžného stavu o mobilitě zásob. Podstata této metody spočívá v promítnutí stavu zásob včetně nákladů pojících se s jejich prodejem do účetnictví až tehdy, kdy účetní jednotka provede fyzickou inventuru zásob a komparaci získaných hodnot se skladovou evidencí. Tento okamžik nastává na konci účetního období. Vést skladovou evidenci musí účetní jednotky i při aplikaci způsobu B. (Wolters Kluwer, 2017)

Evidenci zásob způsobem B využívají účetní jednotky, které během účetního období nevyžadují údaje o stavech zásob vedených v účetnictví. Podmínkou pro využívání této metody je zajištění dokazující vedení evidence takovým způsobem, aby byla účetní jednotka v průběhu účetního období způsobilá dokázat stav zásob i s jejich oceněním v souladu se zákonem o účetnictví.

Problém může nastat v případě, že účetní jednotka posílá během účetního období data z účetních výkazů pryč z podniku, například úvěrovým institucím. Je to způsobeno primárně informacemi o stavu zásob, kdy účetní stav zásob zůstává totožný s prvním dnem účetního období a tím pádem dochází k podhodnocení výsledku hospodaření, jelikož jsou nakoupené zásoby účtovány do nákladů. (Chalupa, a další, 2021)

3.1.2.2 Pohledávky

Pohledávka představuje právo věřitele domáhat se na dlužníkovi plnění, které vzniklo z jistého závazku. Vyrovnaní pohledávky nastane až v momentě její úhrady. Pohledávky spadají do majetku účetních jednotek. (Košťálová, 2003)

Pohledávky mohou být:

- z obchodního styku – sumy za doposud neuhrazené dokumenty (například faktury), jež podnik vyhotovil svým klientům.
- ostatní pohledávky – dosud neuhrazené peněžní nároky, které má podnik proti zaměstnancům a ostatním právnickým nebo fyzickým osobám. (Kovanicová, 1993)

3.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek dle české účetní legislativy

V této části práce bude popsána charakteristika a vymezení dlouhodobého hmotného majetku podle účetní legislativy v České republice.

3.1.3.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je typický svou dobou použitelnosti delší než jeden rok, dále tím, že se v průběhu let opotřebovává a má danou limitní cenu 80 tisíc korun. Takový limit platí v případě, že si účetní jednotka neurčí jinou výši svým interním předpisem.

Od této ceny se pak majetek řadí do dlouhodobého. Patří sem i nějaké kategorie majetku nehledě na jejich cenu, například budovy.

Současně s používáním dlouhodobého hmotného majetku nastává také jeho postupné znehodnocování a kvůli tomu se odpisuje podle konkrétních odpisových skupin. (Košťálová, 2003)

3.1.3.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Podle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví pro podnikatele se dlouhodobý hmotný majetek člení do níže jmenovaných kategorií.

Kategorie „B.II.11. Pozemky“

Řadí se sem pozemky nehledě na výši jejich ocenění, jestliže nejsou zbožím. O zboží by se jednalo v případě, kdy by účetní jednotka nakupovala pozemky za účelem

jejich prodeje dalším osobám, příkladem mohou být realitní kanceláře. (Chalupa, a další, 2021)

Kategorie „B.II.1.2. Stavby“

Do této skupiny patří třeba stavby včetně budov, důlní díla, dále například i byty a nebytové prostory, které jsou určeny jakožto jednotky a při jejich zařazení se nehledí na výši jejich ocenění a dobu použitelnosti. (Skálová, a další, 2019)

Kategorie „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“

Těmi jsou zejména objekty z drahých kovů, u kterých se nehledí na výši jejich ocenění. Ostatní hmotné movité věci musí splňovat následující podmínky. Zaprvé, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok. Zadruhé musejí překročit cenovou mez určenou účetní jednotkou uvedenou v její vnitropodnikové směrnici. Pokud hmotná movitá věc nepřekročí tuto hranici, je tato věc brána za drobný hmotný majetek a účtuje se o ní jako o zásobách. (Chalupa, a další, 2021)

Kategorie „B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů“

Do této kategorie se člení:

- a) *chmelnice a vinice bez ohledu na výměru,*
- b) *ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha a v hustotě nejméně 90 ks na 1 ha,*
- c) *ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha a v hustotě nejméně 1000 ks na 1 ha. (Košťálová, 2003)*

Kategorie „B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny“

Spadají sem například hejna, či stáda. Podmínkou pro zařazení do této skupiny je doba použitelnosti delší než jeden rok a současně překročení hranice ocenění, kterou si volí účetní jednotka. (Ryneš, 2021)

V případě, kdy alespoň jedno kritérium není splněno se pak účtuje jako o zásobách. (Chalupa, a další, 2021)

Kategorie „B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“

Do této kategorie patří hmotná aktiva, jež není možné zařadit do výše zmíněných skupin, a to nehledě na výši ocenění. (Skálová, a další, 2019)

Konkrétně pak:

- umělecká díla, jež nejsou prvkem stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty či analogické hmotné movité věci předepsané specifickými právními předpisy, případně jejich soubory,
- ložiska nevyhrazeného nerostu či jejich koupené části nebo části, které se nabyly vkladem jakožto součást pozemku po 1. lednu 1997 v míře, jež je vymezená geologickým průzkumníkem,
- věcná břemena k stavbě a pozemku (s odchylkou užívacího práva), v případě, že nejsou vykazována jako prvek ocenění stavby nebo díl ocenění zásob. (Chalupa, a další, 2021)

3.1.3.3 Pořizování dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek je možné pořídit několika způsoby. Mezi nejčastější způsoby se řadí pořízení nákupem, zhotovením vlastní činností, nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, či formou bezúplatnou (darem, zděděním) nebo přeřazením z osobního užívání do podniku (jen u fyzických osob) anebo vkladem od ostatních osob, či je možné pořídit majetek převodem podle zvláštních právních předpisů. Korektní určení, jakou formou byl dlouhodobý majetek pořízen je významné pro jeho náležité ocenění a správný postup účtování. (Chalupa, a další, 2021)

Postup pořízení dlouhodobého majetku hmotného se zaznamenává na účtech, které patří do účtové skupiny 04. Účtová skupina 04 se jmenuje Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. (Ryneš, 2021)

Za podmínky, že jsou do souboru hmotných movitých věcí pořizovány nějaké dodatečné předměty, zvyšuje se pořizovací cena celého souboru movitých věcí zároveň s jejím zařazením. Když je dlouhodobý majetek pořizován vlastní činností tak účtujeme náklady, které souvisí s pořízením, či výstavbou na účty účtové skupiny 5 - Náklady během účetního období obvyklými metodami a současně periodicky. Tyto náklady jsou aktivovány pomocí účtů 585 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku, či 586 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku do účtové skupiny 01 eventuálně účet 042 a to nejdéle k rozvahovému dni.

V případě, že účetní jednotka poskytne dodavatelům zálohu na její objednávku, účtuje se o těchto zálohách na účtu 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek. Běžně se tyto zálohy vyúčtují a započtou na končené, či dílčí faktuře za dodávku. (Ryneš, 2021)

Následující tabulka zobrazuje účtování výše zmíněných způsobů pořízení majetku.

Tabulka 1: Účtování o pořízení DHM

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Pořízení DHM koupí – za hotové	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	211 - Pokladna
Pořízení DHM koupí – bezhotovostně	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	321 – Dodavatelé/ 325 – Ostatní závazky/ 479 – Jiné dlouhodobé závazky
Pořízení DHM zhotoveného vlastní činností – vnitropodnikové plnění	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
Pořízení DHM bezúplatnou formou – přijetí daru	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	648 – Ostatní provozní výnosy
Pořízení DHM v podobě věcného vkladu za upsaný vlastní kapitál	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	353 – Pohledávky za upsaný vlastní kapitál

Zdroj: vlastní zpracování podle (Chalupa, a další, 2021)

3.1.3.4 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Podle § 24, odst. 2 zákona 563/1991, o účetnictví majetek účetní jednotky oceňují:

- k momentu, kdy se uskutečnila účetní situace, a to způsoby dle § 25,
- ke konci rozvahového dne, či k odlišnému momentu, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku, a to způsoby dle § 27; kromě toho má účetní jednotka povinnost toto ocenění vykázat v účetních knihách.

Ve vyhlášce v § 47 jsou popsány elementární metody, jakými se oceňuje dlouhodobý majetek. Cena, ve které se hmotný majetek eviduje v účetnictví, je chápána jako:

- a) pořizovací cena – v případě úplatného nabytí majetku,

- b) vlastní náklady – pokud je majetek vyroben či pořízen ve vlastní režii,
- c) reprodukční pořizovací cena – ta se zjišťuje dle zvláštních předpisů. (Skálová, a další, 2019)

Pořizovací cena

Tímto způsobem se oceňuje dlouhodobý majetek, jež podnik pořídí za úplatu. Tento pojem lze vysvětlit jako cena pořízení plus všechny další náklady, které souvisejí s pořízením majetku. (Kovanicová, 1993)

Vedlejší pořizovací náklady jsou definovány ve vyhlášce k podvojnému účetnictví. Těmito náklady jsou obzvláště ty, které se pojí s pořízením dlouhodobého majetku a také s jeho převedením do stavu, který je způsobilý k užívání. Příkladem těchto nákladů je dopravné, clo, montáž anebo úroky z úvěru v případě, že tak účetní jednotka určí. Naopak jsou také položky, které se do pořizovací ceny zpravidla neřadí. Jako příklad takových položek lze uvést kurzové rozdíly nebo náklady vynaložené za účelem oprav a udržování DHM. V případě dlouhodobého hmotného majetku, který je odpisován se jeho ocenění navyšuje ještě o technické zhodnocení. (Ryneš, 2021)

Vlastní náklady

Dlouhodobý majetek, jež byl vytvořen ve vlastní režii účetní jednotky se oceňuje vlastními náklady. Ve vlastní režii znamená, že dlouhodobý majetek zhotovili vlastní pracovníci anebo byl utvořen z vlastních zásob či prostřednictvím vnějších subdodávek.

Vlastní náklady se skládají z nákladů přímých a podílu nepřímých. Přímé náklady sestávají z přímého materiálu, či přímé mzdy a jiných přímých nákladů. Do podílu nepřímých nákladů spadá výrobní režie. (Ryneš, 2021)

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, jež by musela být vynaložena účetní jednotkou na pořízení daného majetku v době, ve které se o tomto majetku účtuje. (Skálová, a další, 2019)

Touto cenou účetní jednotky oceňují:

- dlouhodobý majetek, který účetní jednotka nabyla darováním,

- dlouhodobý hmotný majetek, který byl nabyt bezúplatně po ukončení finančního leasingu; s tím koreluje účtování na účet opravek, přičemž objekt vydaný úplatně je účtován v ceně kupní,
- dlouhodobý majetek, jež byl nově objeven a účetní jednotka ho zatím v účetnictví neměla uveden (například přebytky zjištěné při inventarizaci); souvztažně se účtuje na účet opravek,
- vklad dlouhodobého majetku.

Aby byla stanovena reprodukční pořizovací cena postačuje běžně ze stanoviska účetnictví odborný odhad. Problém nastává z hlediska daňových předpisů, které mnohdy vyžadují odhad znalce, či cenu dle zákona č. 151/1997 Sb. (Ryneš, 2021)

3.1.3.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Tento pojem lze chápat jako všechny zákroky do majetku uvedeného do užívání, jejichž následkem se změní jeho účel, či technické parametry. Současně se tím myslí i modernizace ve smyslu rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Tyto vynaložené náklady musí za zdaňovací období převýšit hranici ocenění pro samostatné hmotné movité věci, kterou určila účetní jednotka. (Košťálová, 2003)

Je však nezbytně nutné diferencovat od technického zhodnocení pojmy oprava a údržba. Opravu lze chápat jako odstranění poruchy eventuálně dílčího fyzického opotřebení se záměrem uvedení do předešlého či funkčního stavu. Údržbou se účetní jednotka snaží zpomalit fyzické opotřebení nebo předejít závadám a odstraňuje menší závady. (Wolters Kluwer, 2017)

Následující tabulka vyobrazuje postup účtování o technickém zhodnocení.

Tabulka 2: Účtování o technickém zhodnocení

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Technické zhodnocení DHM dodavatelskou formou	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	211 – Pokladna/ 321 – Dodavatelé/ 325 – Ostatní závazky
Zařazení dokončeného technického zhodnocení DHM do užívání	02x; 03x	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování podle (Chalupa, a další, 2021)

3.1.3.6 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Při pořizování dlouhodobého majetku se jeho hodnota nepromítne do nákladů pouze jednorázově. Výdaje, které byly vydány na pořízení majetku, či technického zhodnocení tohoto majetku, se uplatňují v podobě odpisů. Odpisy ztvárňují rozsah používání a opotřebení majetku uvnitř účetní jednotky. Je možné je rozdělit do dvou skupin. První z nich jsou odpisy účetní a druhá odpisy daňové. (Wolters Kluwer, 2017)

Odpisy účetní

Tyto odpisy se řídí podle zákona o účetnictví. Pomocí účetních odpisů se nepřímou cestou projevuje trvalé snížení hodnoty majetku v průběhu času. Prostřednictvím opravek se stanovuje výše odpisů a zůstatkové ceny. Účetní jednotky mají pravomoc si vybrat formu a techniku odpisování.

Existuje více technik odpisování majetku. Elementárními však jsou odpisy časové a výkonové. Do časových se řadí lineární nebo zrychlené odpisování. Mezi výkonové odpisy lze začlenit ty techniky, které se řídí počtem výkonových hodin anebo objemem produkce.

Kromě těchto elementárních technik je možné v praxi narazit i na jiné. Takovým příkladem mohou být způsoby odpisování dospělých zvířat a jejich skupin. V tomto případě odpisy představují podíl pořizovací ceny, která se snižuje o očekávaný výnos, pokud by došlo na brakaci (toto je v čitateli) a ve jmenovateli se nachází předpokládaný počet let v chovu. Avšak to neplatí u tažných zvířat, dostihových a plemenných koňů, které odpisujeme zcela individuálně. Jiná zvířata je možné odpisovat skupinově. (Chalupa, a další, 2021)

Tabulka níže zachycuje účtování o účetních odpisech.

Tabulka 3: Účtování účetních odpisů

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Účetní odpisy DHM	551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	08x

Zdroj: vlastní zpracování dle (Chalupa, a další, 2021)

Neodpisovaný majetek v rámci účetních odpisů

Existuje i dlouhodobý majetek, který není možné odpisovat. Je popsán ve vyhlášce č. 500/2002, Sb., §56 odst. 11. Z dlouhodobého hmotného majetku se sem řadí například pozemky anebo také nedokončený DHM a jeho technické zhodnocení v případě, že není ve stavu, který by byl vhodný k užívání. (Wolters Kluwer, 2017)

Odpisy daňové

Jsou přísně definovány zákonem o daních z příjmu č. 568/1992 Sb. a uplatňují se bezpodmínečně u hmotného majetku. Daňové odpisy jsou zjišťovány mimoúčetně za účelem určení daňového základu. Neznázorňují spolehlivé reálné opotřebení majetku. Jedná se v podstatě o maximální hodnoty odpisů, jež jsou povolené pro účely určení daňového základu. Do účetnictví společnosti vstupují jen účetní odpisy, které mají vliv na výsledek hospodaření. O daňových odpisech se neúčtuje. (Wolters Kluwer, 2017)

Neodpisovaný majetek v rámci daňových odpisů

V majetku hmotném definovaném podle § 26 ZDP jsou i výjimky, u kterých není možné uplatnit daňové odpisy. Dílčí majetkové komponenty, kterými není možné zatížit základ daně ani ve formě odpisů jsou ohraničeny v ustanovení § 27 ZDP. Patří sem například majetek, jež byl převeden bezúplatnou formou dle smlouvy o finančním leasingu, v případě, že výdaje, které souvisejí s pořízením tohoto majetku, nepřesáhnou hodnotu 80 000 Kč.

Dalším příkladem jsou pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti přesahuje 3 roky, jež dospěly do stáří plodonosného. (Chalupa, a další, 2021)

Způsoby odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Aby mohla účetní jednotka uplatnit hmotný majetek do základu daně z příjmů jsou ZDP definovány čtyři elementární způsoby daňového odpisování:

- a) rovnoměrné,
- b) zrychlené,
- c) výkonové
- d) specifický způsob odpisování.

Nově je do tohoto dlouhodobě neměnného seznamu přidána technika mimořádných odpisů, která je vymezena ve § 30a ZDP. Díky této technice je možnost zřetelně rychlejšího odpisování hmotného majetku. Skutečností zůstává, že tento způsob existoval v ZDP již dříve, avšak bylo možné ho využít jen v případě hmotného majetku, jež byl pořízen v období 1.1.2009 až 30.6.2010. Změna nastala 1.1.2021, kdy došlo k novelizaci ZDP a skutečné reaktivaci této modifikace. Účetní jednotky mají možnost tuto úpravu využít u hmotného majetku, který pořídily v časovém rozmezí 1.1.2020 až 31.12.2021. (Chalupa, a další, 2021)

Technika, jakou bude subjekt odpisovat nově pořízený majetek hmotné povahy záleží na něm samém. Odchytku tvoří situace popsané ve § 30 odst. 10 ZDP, ve kterých má poplatník povinnost pokračovat v odpisování, v jimž začal předchozí odpisovatel. Poplatník je povinný používat odpisy rovnoměrné či zrychlené, pokud ZDP neumožní uplatnění odlišné podoby daňového odpisování. Oba tyto způsoby mají společný rys v nutnosti zařadit pořízený majetek do jedné ze šesti odpisových skupin vymezených ZDP, a to již v prvním roce jeho odpisování. (Chalupa, a další, 2021)

Tabulka níže zobrazuje účetní skupiny a jejich dobu odpisování definovaných podle ZDP.

Tabulka 4: Odpisové skupiny a doba odpisování majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	20 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: vlastní zpracování dle (Skálová, a další, 2019)

Rovnoměrné odpisování

Pokud poplatník zvolí uplatnění lineární techniky odpisování majetku, pak je jeho základ daně sužován odpisovými náklady majetku v totožné výši po celé období, ve kterém se majetek odpisuje. Výjimka nastává v prvním roce odpisování majetku. (Chalupa, a další, 2021)

Dílčí odpisové třídy mají dané maximální roční sazby. Poplatník má možnost využití i nižších sazeb. V prvním odpise si může subjekt zvolit, zda ho chce navýšit o 10, 15, či 20 %. Podle toho se pak liší jednotlivé roční odpisové sazby v dalších letech. (Skálová, a další, 2019)

První roční odpis:

$$RO = (VC:100) * ROS_{\text{v prvním roce odpisování}} \quad (1)$$

Roční odpisy v dalších letech:

$$RO = (VC:100) * ROS_{\text{v dalších letech odpisování}} \quad (2)$$

Roční odpisy v případě provedení technického zhodnocení majetku:

$$RO = (ZVC:100) * ROS_{\text{pro zvýšenou vstupní cenu}} \quad (3)$$

kde **RO** je roční odpis;

VC je vstupní cena;

ROS je roční odpisová sazba;

ZVC je zvýšená vstupní cena.

„Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.“ (Skálová, a další, 2019)

Zrychlené odpisování

Při použití zrychlených odpisů se odpisy uplatňují nesterjnoměrně po celé období odpisování majetku. V prvních letech účetní jednotka projektuje do nákladů majoritní zlomek hodnoty majetku, přičemž v letech následujících se hodnoty odpisů snižují. Při této metodě výpočtu odpisů se využívají stanovené koeficienty, jež jsou přiřazeny dílčím odpisovým kategoriím. (Chalupa, a další, 2021)

Odpis v prvním roce:

$$RO = VC : K_1 \quad (4)$$

kde K_D je koeficient v dalších letech odpisování

Odpisy v následujících letech:

$$RO = (2 * ZC) : (K_D - PLO) \quad (5)$$

kde PLO je počet let odpisování;

K_D je koeficient pro zrychlené odpisování.

Výpočet zůstatkové ceny:

$$ZC = VC - \text{suma } RO \quad (6)$$

kde $\text{suma } RO$ je suma ročních odpisů.

Výkonové odpisy

Výkonové odpisy se využívají v případě modelů, zápustek, matric, forem, či šablon, jež mají specifické kódy a členění produkce. Pro tyto majetkové komponenty je možné i použití odpisů časových, které berou v úvahu předepsanou dobu, po kterou bude majetek používán.

Roční odpis se zde zjistí podílem vstupní ceny a určeného množství vyrobených výlisků, či odlitků. (Chalupa, a další, 2021)

Specifická technika odpisování

Týká se majetku, který utváří technologický díl solárních mechanismů používaných pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Pro speciální druh majetku se používá způsob rovnoměrného časového odpisování, a to po celých nepřerušovaných 240 měsících. Přesnost těchto odpisů je na celé měsíce.

Účetní jednotka je povinna začít s odpisováním tohoto majetku následující měsíc po jeho uvedení do situace, kdy je kvalifikovaný k užívání. (Chalupa, a další, 2021)

Roční odpis se stanoví tímto způsobem:

$$RO = (VC : 240 \text{ měsíců}) * M_0 \quad (7)$$

kde M_0 je množství měsíců odpisování v určeném období

Mimořádné odpisy

Tyto odpisy jsou vymezeny v § 30a ZDP. Prvně se využívaly v období 2009 až 2010 k pobídnutí podnikatelů, aby nakoupili nový majetek v průběhu hospodářské krize té doby. Kvůli pandemické krizi se ZDP rozhodl k této pomůcce vrátit. Avšak tento způsob je nyní, stejně jako tehdy, možné využívat jen dočasně, a to jen u majetku, který byl pořízen v době mezi 1.1.2020 a 31.12.2021. To ale nejsou jediné podmínky využití těchto odpisů. Daňový subjekt musí být první odpisovatel čili je možné uplatnit mimořádné odpisy pouze na výhradně „nový“ majetek. Další předpoklad použití je, že majetek patří buď do odpisové skupiny 1 nebo 2. Z praktického hlediska není mezi mimořádnými a časovými odpisy rozdíl. (Chalupa, a další, 2021)

3.1.3.7 Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek, který už účetní jednotka nevyužívá či nepotřebuje, může vyřadit z účetnictví likvidací, prodejem, formou bezúplatného převodu (darováním), vkladem do ZK jiné společnosti nebo ho v případě fyzických osob může přeradit do osobního užívání. (Ryneš, 2021)

Může dojít i ke škodě na majetku a v jejím důsledku k vyřazení tohoto majetku. Způsob, jakým je dlouhodobý majetek vyřazen ovlivňuje jak formu účtování, zároveň také na eventuální zhodnocení důsledků tohoto zásahu do účetnictví z pohledu ZDP. (Chalupa, a další, 2021)

Tabulka číslo 5 vyobrazuje účtování o vyřazení dlouhodobého majetku.

Tabulka 5: Účtování o vyřazení majetku dlouhodobé povahy

Účetní situace	Účtování	
	MD	D
Odepsání zůstatkové ceny DHM vyřazeného likvidací	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	08x
Odepsání zůstatkové ceny darovaného DHM	543 – Poskytnuté dary	08x
Odepsání zůstatkové ceny poškozeného DHM	549 – Manka a škody	08x
Odepsání zůstatkové ceny prodaného DHM	541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	08x
Tržba za prodaný DHM	221 – Peněžní prostředky na účtech	641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
Vyřazení DHM	08x	02x

Zdroj: vlastní zpracování dle (Chalupa, a další, 2021)

3.2 Charakteristika mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS tvoří souhrn předpisů, pomocí kterých účetní jednotky sestavují účetní závěrky. Je nutné, aby tyto účetní závěrky poskytovaly přehled

o finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky, včetně přehledu o peněžních tocích z toho důvodu, aby mohli všichni uživatelé, pro které jsou účetní závěrky určeny, na základě těchto informací činit ekonomická rozhodnutí. (Stárová, 2018)

IAS/IFRS tolerují různé varianty, jak přistupovat k účtování jednotlivých skutečností. Vždy označují jeden přístup jakožto řešení vzorové, přičemž jiný přístup zase jako řešení alternativní. (Chalupa, a další, 2021)

3.2.1 Konstrukce standardů IAS/IFRS

První důležitou složkou IFRS tvoří Koncepční rámec, který tvoří elementární teoretická východiska IFRS. Je však nutné podotknout, že není standardem nýbrž

souhrnem generálně platných zásad, z nichž mezinárodní účetní standardy vychází. (Bohušová, 2008) Záměrem Koncepčního rámce je stanovení cílů, kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, dále pak vymezení elementárních účetních zásad a předpokladů, účetních skupin, možností, jakými bude účetní jednotka oceňovat, a nakonec definovat koncepci zachování podstaty podniku.

Další složky IFRS se skládají z jednotlivých standardů IFRS a IAS, dále pak z dílčích interpretací SIC a IFRIC, slovníku zvolených slov a konec je věnován užitečnému rejstříku.

Všechny standardy mají v zásadě stejnou strukturální podobu. Skládají se z obsahu, úvodu, textu daného standardu, dodatků, příkladů, které to ilustrují, aplikačních poznámek, případně příručky, odůvodnění závěrů a implementační příručky (pouze u nějakých standardů). (Dvořáková, 2017)

3.2.2 Zásoby v souladu s mezinárodními účetními standardy

Standard IAS 2 se zabývá nakupovanými i vyráběnými zásobami. Ale neřadí se sem biologická aktiva v zemědělství, která upravuje samostatný standard (IAS 41 – Zemědělství). (Stárová, 2018)

Zároveň tento standard neobsahuje téma finančních nástrojů, jež vymezují standardy IAS 32 a IFRS 9. (Dvořáková, 2017)

IAS 2 definuje zásoby jako aktiva, která podnik drží se záměrem prodat je v obvyklém podnikání. Také je formuluje jako aktiva nacházející se v procesu výroby vyhrazená k prodeji. Zároveň říká, že zásobami jsou suroviny a všechny materiály, jež je spotřebován během procesu výroby či poskytování služeb. (Hinke, 2007)

Zásoby lze rozčlenit do dvou skupin, a to na zásoby nakupované a vyráběné.

Nakoupené zásoby standard vymezuje jako zboží, které bylo pořízeno za účelem prodeje. Řadí se sem i pozemky a další majetek, jež účetní jednotka určila k dalšímu prodeji. Současně do zásob nakupovaných patří všechny materiály, jehož cílem je další spotřeba.

Do druhé skupiny, tedy zásob vyráběných spadá nedokončená výroba a výrobky. Pokud účetní jednotka poskytuje služby, pak do této skupiny spadají veškeré náklady, které účetní jednotka na tyto služby vynaložila, ale zároveň u nich stále nedošlo k akceptaci výnosů, jež s nimi souvisejí. Jedná se tedy o rozpracované objednávky – nejsou tedy dokončené a zrealizované.

Standard dále od zásob, které se člení do výrobního oběhu, poskytování služeb anebo činnosti obchodní odlišuje významné náhradní díly. Rozlišuje tak, protože mají jinou likvidnost, jež byla vyvolána jiným způsobem užití účetní jednotkou. Standard stanovuje, že pokud se nějaké významné náhradní díly stanou prvkem dlouhodobého aktiva a bude je tím pádem účetní jednotka dlouhodobě používat, je nutné, aby byly klasifikovány jakožto dlouhodobé aktivum shodně s jejich podstatou. (Dvořáková, 2017)

Standard také definuje pojmy, jež souvisejí s používáním zásob. Jednou z nich je Čistá realizovatelná hodnota (Net Realisable Value), kterou vymezuje jako odhadnutou prodejní cenu ve všedním podnikání zmenšenou o odhadnuté náklady k dokončení a odhadnuté náklady potřebné k realizaci prodeje. Čistou realizovatelnou hodnotu lze tedy chápat jako očekávanou částku získanou při prodeji zásob v průběhu běžného podnikání. Není nutné, aby taková částka byla v souladu s reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. (Bohušová, 2008)

Druhým pojmem je Reálná hodnota (Fair value). IAS 2 definuje Reálnou hodnotu jako částku, za níž by se mohlo aktivum směnit či vyrovnat závazek během transakcí uskutečněných za běžných podmínek mezi informovanými stranami, které musejí být rovněž ochotné směnit. (Hinke, 2007)

Oceňování zásob

V souladu se standardem IAS 2 se zásoby oceňují metodou LCM. To spočívá v ocenění zásob nižší ze dvou hodnot. První z nich je pořizovací cena a naproti ní stojí čistá realizovatelná hodnota.

V momentě pořízení se však zásoby oceňují v souladu se standardem IAS 2 pořizovací cenou. Problém nastává v okamžiku, kdy se osvědčí pokles prodejní ceny či závada anebo zastarání zásob. Podle standardu je v takové situaci účetní jednotka povinna snížit hodnotu těchto zásob v účetnictví, což provede vytvořením opravné položky, až na rovinu čisté realizovatelné hodnoty. (Hinke, 2007)

Do pořizovací ceny patří všechny výdaje, jež účetní jednotka vynaložila na pořízení těchto zásob, včetně nákladů na přepracování a dalších výdajů souvisejících s jejich uvedením do aktuálního stavu a místa, kde jsou uloženy. Pořizovací cena obsahuje zároveň i náležitou část výrobní režie. IAS 2 umožňuje řadit do pořizovací ceny také výpůjční náklady, ale pouze u zásob, u kterých trvá podstatné časové období jejich uvedení do

stavu, ve kterém jsou způsobilé pro úmyslné využití. V případě, že nelze pořizovací cenu konkrétní položky určit, lze využít metodu FIFO.

Standard také stanovuje povinnost účetním jednotkám použití stejného postupu ocenění všech zásob analogické povahy.

Pokud je čistá realizovatelná hodnota nižší než stávající hodnota, kterou byly zásoby oceněny, je nutné snížit aktuální hodnotu na hladinu očekávané ceny prodejní, jež je dále upravena o předpokládané náklady související s dokončením zásob a jejich následného prodeje. Za podmínky, že se následně zvýší čistá realizovatelná hodnota, dojde ke zrušení odpovídající výši přecenění. (Chalupa, a další, 2021)

Podle IAS 2 nelze do ocenění vyráběné produkce zahrnout:

- zbytečně vynaloženou práci,
- náklady na mimořádné kvantum odpadu,
- náklady na skladování v případě, že tyto náklady nejsou nezbytné pro výrobní proces,
- správní režii, která nepodporuje uvedení zásob do aktuálního stavu a na aktuální místo,
- náklady na prodej.

Výše uvedené stanovy relativně přísně redukovat aktivaci neproduktivně vydaných nákladů a ani nedávají možnost zaktivovat náklady nesouvisející s procesem výroby a nepůsobí na tvorbu jejich hodnoty. (Dvořáková, 2017)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Specifickou situaci ztělesňuje ocenění zásob vyráběných ve sdružené výrobě. Pojem sdružená výroba lze chápat jako proces výroby, kdy nuceně vzniknou najednou dva či více výrobků a eventuelně produkty vedlejší. Ve většině případů není možné ovlivnit vztah vzniku výrobků. Nejčastěji se se sdruženou výrobou je možné setkat v chemickém průmyslu, konkrétně například při zpracování ropy. Standard IAS 2 dává účetním jednotkám možnost vybrat si ze dvou metod pro kalkulaci vlastních nákladů. (Bohušová, 2008)

První metoda je odečítací. Základem této metody je rozlišení výrobků na hlavní a vedlejší. Náklady na hlavní výrobek či výrobky lze zjistit tak, že od hodnoty vedlejších výrobků se odečte čistá realizovatelná hodnota. Zásadně nižší oproti této hodnotě je pak

cena vedlejších výrobků. Pokud nastane případ, že je více hlavních výrobků, musí se nadále použít rozčítací metoda.

Druhá metoda nese název rozčítací. Tento způsob je založen na přiřazení nákladů na výrobky, které vznikají s logickou rozvrhovou základnou. Reálně jsou pak využívány rozmanité rozčítací způsoby. Příkladem mohou být výše zpracovaných nákladů, výtěžek apod. (Dvořáková, 2017)

Stanovení nákladů při pořízení zásob

Pokud neexistuje možnost stanovení skutečné pořizovací ceny dílčích položek zásob, udává standard možnost využít metodu standardních nákladů či metodu maloobchodního prodeje. Podmínka spočívá v tom, že se výsledky těchto metod musí blížit ocenění na úrovni opravdových nákladů pořízení. (Šrámková, a další, 2006)

Metoda standardních nákladů je založena na rozlišení pořizovací ceny na dvě další hodnoty. První z nich je předem stanovená cena, která se určí podle vnitropodnikového ceníku. Druhou hodnotou je oceňovací rozdíl, čímž se rozumí rozdíl mezi cenou předem stanovenou a reálnou. Tento oceňovací rozdíl se běžně rozpouští souběžně se spotřebou objemu zásob. Ve výsledku je tedy ocenění spotřeby totožné jako kdyby účetní jednotka použila ocenění spotřeby váženým aritmetickým průměrem, jež musí být aktualizován po jednotlivých nákupech. Ve skutečnosti využívají účetní jednotky dva účty pro odchylky – jeden zachycuje vedlejší pořizovací náklady a druhý rozdíl mezi předem určenou cenou, za kterou se zásoba pořídí, čímž je myšleno cena, jež účetní jednotka platí jen za zásobu.

Metoda maloobchodního prodeje spočívá v ocenění zásoby cenou prodejní, ale je od ní odčleněna marže. Tuto metodu používají v prodejnách, aby ocenili zboží a zároveň využíváním této metody mají možnost kontroly korunou. Marže se při prodeji zboží rozpustí do nákladů současně s jeho vyskladněním. (Dvořáková, 2017)

Ocenění spotřeby zásob

„Při ocenění spotřeby zásob je řešen problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny.“ (Dvořáková, 2017)

Tento problém lze řešit dvěma způsoby, a to zaprvé individuálním oceněním či zadruhé nákladovými vzorci.

Individuální ocenění se používá, pokud mají zásoby nezaměnitelný charakter. Pod tímto pojmem je možné si představit například motorky, které se odlišují výbavou. (Dvořáková, 2017)

Tím pádem jsou tedy k jednotlivým položkám přiřazeny konkrétní reálné náklady související s jejím pořízením. Tyto náklady se vykazují až v momentě prodeje.

Nákladové vzorce využívá účetní jednotka pro veškeré zásoby, jež jsou si podobné z hlediska druhu i používání. Pokud jsou zásoby odlišného druhu a podnik je ani podobně nepoužívá, pak je možné využití různých nákladových vzorců. Do těchto vzorců se řadí metoda FIFO a oceňovací technika váženého průměru. Metoda FIFO (první dovnitř, první ven) spočívá v tom, že do nákladů se prvně odúčtovávají položky, jež účetní jednotka pořídila jako první. Metoda váženého průměru je založena na průměrné ceně jedné položky. Tuto cenu pak účetní jednotka přepočítává při každé dodávce a používá ji při následném prodeji. (Bartková, a další, 2006)

3.2.3 Zemědělská produkce podle IAS/IFRS

Problematikou klasifikování, oceňování a účtování zemědělské produkce v okamžiku sklizně se zabývá standard IAS 41 – Zemědělství. Pod pojmem zemědělská produkce si lze představit sklizený produkt získaný z aktiv biologické povahy, konkrétně pak například vlnu z ovce. (Jílek, a další, 2012)

Standard neřeší zpracování zemědělské produkce po sklizni i přes to, že jde o následný proces častokrát obsahující další biologickou přeměnu. (Hinke, 2007)

Zemědělskou činností (agricultura aktivity) se rozumí taková činnost, jež účetní jednotka řídí a jde o biologickou přeměnu aktiv biologické povahy vymezených k prodeji na zemědělskou produkci či se záměrem vzniku dalších biologických aktiv. Konkrétním příkladem je chov dobytka. (Dvořáková, 2017)

Termín biologická přeměna (biological transformation) obsahuje postupy růstu, produkce, rozmnožování a degenerace, jejichž následkem vznikne v biologickém aktivu kvalitativní či kvantitativní změna. (Bohušová, 2008)

Pojem sklizeň (harvest) je definován jako separování produktu od aktiva biologického charakteru či přerušeni životních procesů tohoto aktiva. (Krupová, 2003)

Aktivní trh je považován za trh při splnění těchto výhrad:

- a) položky, s nimiž se na něm obchoduje jsou homogenní,
- b) ceny jsou k dispozici veřejnosti,

c) pokaždé je možné najít ochotné prodávající a kupující. (Hinke, 2007)

Oceňování zemědělské produkce

Zemědělská produkce se oceňuje v momentu sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Náklady prodeje představují náklady zvyšující, jež přímo souvisejí s vyřazením aktiva. Avšak neřadí se tam náklady na daň ze zisku či financování. Reálnou hodnotu zemědělské produkce je vhodné zakládat na kótovaných cenách na aktivním trhu, ale jen v případě, že existuje trh s určitým aktivem. Pokud je účetní jednotce umožněno vstoupit na více aktivních trhů, vybere takovou cenu trhu, jež je pro něj nejrelevantnější. Příkladem může být účetní jednotka s přístupy na dva aktivní trhy, kdy zvolí a využije cenu, která se vyskytuje na trhu, jež má v plánu využívat. (Jílek, a další, 2012)

V případě neexistence aktivního trhu musí účetní jednotka zvolit pro stanovení reálné hodnoty tyto možnosti tržního určení ceny či hodnoty, v případě, že jsou dosažitelné:

- tržní ceny podobných aktiv s úpravou, jež odráží odchylky,
- formulování ceny prostřednictvím sektorových měřítek,
- poslední dosaženou tržní cenu operace za podmínky, že od data operace k bilančnímu dni nenastaly v ekonomických poměrech podstatné změny. (Krupová, 2003)

Usnadnit stanovení reálné hodnoty může vytvoření kategorií zemědělské produkce na základě jejich významných vlastností. Příkladem takových vlastností může být kvalita či stáří.

Ztráta nebo zisk, které vznikly během počátečního rozpoznání zemědělské produkce na úrovni reálné hodnoty, jež byla snížena o odhadované náklady spojené s prodejem se účtují do výsledku hospodaření v období, v němž vznikly. (Hinke, 2007)

3.2.4 Dlouhodobý hmotný majetek v souladu s IAS/IFRS

Problematiku dlouhodobého hmotného majetku popisuje více standardů. Pro tuto práci jsou důležité:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv,

- IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- IFRS 5 – Stálá aktiva držena za účelem prodeje a ukončené činnosti.

3.2.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard je považován za nejdůležitější standard týkající se okruhu dlouhodobého majetku. Stanovuje účetní metody pro budovy, pozemky a zařízení, jež účetní jednotka využívá během své provozní činnosti. Obsahem tohoto standardu je mimo jiné i uznání dlouhodobého majetku v rozvaze a postupy jeho oceňování a odpisování. (Bohušová, 2008)

Jako hmotná aktiva definuje tento standard pozemky, budovy a zařízení, jež účetní jednotka drží se záměrem pronájmu ostatním podnikům, eventuelně pro administrativu, dále pak s cílem využívání při výrobě, poskytování služeb, či dodávání zboží a zároveň se očekává, že účetní jednotka bude využívat tyto aktiva dobu delší, než je jedno účetní období. (Chalupa, a další, 2021)

Oceňování

Hmotná aktiva i s jejich technickým zhodnocením se při vstupu do podniku oceňují pořizovací cenou. V případě majetku, který si účetní jednotka vytvořila sama se vlastní náklady určují obdobným způsobem jako u zásob. Náklady vynaložené na půjčení financí nutných, aby podnik mohl pořídit pozemky, budovy a zařízení jsou do pořizovací ceny zahrnovány jen tehdy, kdy účetní jednotce zabere podstatný časový úsek připravit daná aktiva do stavu, kdy jsou způsobilá užívání. Příkladem takových nákladů mohou být úroky. V souladu s IAS 20 je možné pořizovací cenu výše zmíněných aktiv pokrýt o poskytnuté dotace.

Následné výdaje, jež se vztahují k hmotným aktivům mohou navyšovat jejich účetní hodnotu jen tehdy, kdy následkem vynaložení těchto nákladů vzroste ekonomická výtežnost hmotného aktiva oproti původně odhadovaným hodnotám. Do nákladů v běžném období se účtují výdaje nesplňující tuto podmínku. (Chalupa, a další, 2021)

Během ekonomické životnosti hmotných aktiv se promítne kromě ocenění vstupního také ocenění navazující, tedy přecenění. Oceňování v tomto úseku je možné provést dvěma způsoby. Účetní jednotka musí používat zvolený způsob pro celou skupinu budov, pozemků a zařízení. První možností je snížit pořizovací cenu o odpisy z titulu

poklesu hodnoty a oprávk. Druhým způsobem je oceňování na základě snížení reálné hodnoty o oprávk následné a následné odpisy z titulu poklesu hodnoty.

V případě, kdy nastane značný rozdíl mezi reálnou a účetní hodnotu hmotného aktiva, provede se přecenění na reálnou hodnotu. Pak je ale nezbytně nutné, aby účetní jednotka přecenila celý soubor pozemků, budov a zařízení, kam konkrétní aktivum spadá. (Jílek, a další, 2012)

Rozdíly z přecenění

IAS 16 rozlišuje dvě východiska rozdílů, jež mohou nastat při přeceňování. Prvním z nich je zvýšení účetní hodnoty aktiva. Taková skutečnost se zaúčtuje jakožto přírůstek z přecenění ve vlastním kapitálu. Avšak existují výjimky. Těmi jsou skutečnosti, ve kterých dochází ke zrušení tohoto vzrůstu účetní hodnoty rozdílem účtovaným v nákladech, plynoucím z dřívějšího poklesu hodnoty, který vznikl přeceněním daného aktiva. V těchto situacích účetní jednotka zaúčtuje hodnotu rozdílu z přecenění do výnosů do výše, ve které byl v nákladech účtován rozdíl z přecenění. Druhým východiskem je pokles neboli snížení hodnoty, který se účtuje do nákladů. Výjimky jsou obdobné jako u zvýšení hodnoty. (Chalupa, a další, 2021)

Odpisování

Obsahem standardu IAS 16 jsou rovněž účetní odpisy. Daňových odpisů se standardy IAS/IFRS nedotýkají z důvodu, že jsou pokaždé regulovány daňovými předpisy dílčích států. (Hinke, 2007)

Účetní jednotka odpisuje hmotná aktiva systematicky během doby jejich použitelnosti. Pozemky, jejichž životnost zpravidla není omezená, se neodpisují. (Jílek, a další, 2012)

Odpisy se promítají do nákladů, jež ovlivňují výsledek hospodaření v případě, že jsou nezahrnuty v rámci ocenění jiného hmotného aktiva. V momentu způsobilosti hmotného aktiva k užívání se zahajuje jeho odpisování. Odpisování zastaví až jeho pozbytí, či zařazení do aktiv držených k prodeji podle IFRS 5. Neexistuje zde tedy možnost přerušování odpisování. Standard dává možnost účetním jednotkám seskupování položek identického technickoekonomického poslání, musejí být však nevýznamné. Tyto položky pak účetní jednotky sledují a odpisují jakožto souhrn. Dílčí složky daného souhrnu se pak v případě, kdy subjekt potřebuje, oceňují cenou průměrnou. Jestliže dílčí podstatné

složky mají různé doby použitelnosti, je povinností účetní jednotky je desagregovat pro záměr odpisování hmotného aktiva na větší počet komponent. Poté jsou tyto významné složky hmotného aktiva sledovány a odpisovány zvlášť.

Standard vymezuje tři metody odpisování:

1. metoda zmenšujícího se základu,
2. lineární odpisy,
3. výkonové odpisy.

Současně standard tvrdí, že by si účetní jednotka měla vybrat metodu, jakou bude hmotná aktiva odpisovat podle toho, jak bude daná aktiva využívat. (Dvořáková, 2017)

Zvolené metody odpisování

Následující metody byly vybrány jakožto zajímavé příklady odpisování hmotných aktiv podle IAS/IFRS.

Metoda zmenšujícího se základu

Výpočet roční odpisové sazby:

$$s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}} \quad (8)$$

Roční odpis:

$$ZC * s \quad (9)$$

kde s je roční odpisová sazba;

ZbC je zbytková cena;

ZC je zůstatková cena.

Nevýhoda této metody spočívá v příliš prudké degresi a současně v tom, že zbytková cena nesmí být nulová. (Dvořáková, 2017)

Metoda sumace čísel (SYD)

Tato metoda spočívá ve stanovení si variabilního procenta odpisu z fixního základu. Jsou to tedy zrychlené odpisy. (Stárová, 2018)

Roční odpis v i-tém roce:

$$(PC - ZbC) * \frac{n+1-i}{\frac{n*(n+1)}{2}} \quad (10)$$

kde i je i-tý rok odpisování

Odpisy podléhající výkonu

Roční odpis:

$$PC - ZbC * \frac{\text{Výkon v daném roce}}{\text{Celkový výkon}} \quad (11)$$

Hmotná aktiva podle IAS 16 jsou testována na návratnost jejich účetních hodnot. Podrobný postup je popsán ve standardu IAS 36. (Chalupa, a další, 2021)

Vykazování hmotných aktiv

Záleží pouze na účetní jednotce, jaké kategorie hmotných aktiv bude vykazovat jakožto individuální položky rozvahy, konkrétně co se týče pozemků, budov a zařízení. (Bohušová, 2008)

Musí však přihlédnout k povaze podnikatelské činnosti, formě, jakou jsou jednotlivá aktiva využívána a době jejich použitelnosti. Při prvním zpracování rozvahy je uplatňována zásada významnosti.

IAS 16 podává následující návrh, jak daná aktiva rozdělit do dílčích skupin dle jejich společných rysů:

- trvalé porosty,
- motorové dopravní prostředky,
- letadla,
- lodě,
- kancelářská zařízení,
- nábytek a příslušenství,
- budovy,
- pozemky,
- stroje. (Dvořáková, 2017)

Účetní jednotka by měla zveřejnit ve své účetní závěrce pro dílčí složky aktiv tyto údaje:

- a) informace o pořízení a obnovách dlouhodobých hmotných aktiv,
- b) informace týkající se omezení vlastnických práv,
- c) informace o oceňování každé skupiny těchto aktiv k využívání. (Dvořáková, 2017)

Odúčtování hmotných aktiv

Pokud účetní jednotka prodá, daruje, eventuelně jinak pozbuje aktivum či už od daného aktiva nemůže očekávat v budoucnu jakýkoliv ekonomický užitek, pak musí toto hmotné aktivum odúčtovat. Sumární výsledek po pozbytí hmotného aktiva musí účetní jednotka vykázat jako ztrátu nebo zisk a bude mít vliv na výsledek hospodaření. (Bohušová, 2008)

Standard IFRS 5 pak vymezuje vyřazená hmotná aktiva, jejichž záměr je odprodání. (Dvořáková, 2017)

3.2.4.2 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Standard vymezuje, jakých aktiv se týká a co je jeho předmětem. Elementární báze standardu IAS 36 spočívá v uskutečňování zásady opatrnosti. Souběžně standard vymezuje metodiky pro formulaci a zaznamenání snížení hodnoty aktiv. (Bohušová, 2008) Podstatným předpokladem je, že doba, po kterou účetní jednotka existuje je neomezená a s tím se pojící dlouhodobé výsledky vzniklé využíváním jejich aktiv. Standard mimo jiné trvá na tom, že účetní jednotku musejí testovat, zda nedošlo k poklesu hodnoty některého z aktiv. Účetní jednotka je povinna zmenšit hodnotu daného aktiva a vykázat ztrátu z poklesu jeho hodnoty v případě, že jeho účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku. (Dvořáková, 2017)

Zpětně získatelnou částku neboli recoverable amount standard vymezuje jakožto částku převyšující čistou prodejní cenu daného aktiva a hodnoty z jeho používání. (Jílek, a další, 2012)

Hodnotou z užívání lze rozumět aktuální hodnotu predikovaných peněžních toků v budoucnu, jež budou produkovány pomocí užívání aktiv a současně z jejich vyřazení po konci životnosti těchto aktiv. (Bohušová, 2008)

Čistou prodejní cenu lze explikovat jako hodnotu, jež může subjekt obdržet prodejem aktiva prostřednictvím nespřízněné obchodní operace mezi obeznámenými

stranami od které se následně odčítají náklady na vyřazení. Ty lze definovat jako náklady přímo související s vyřazením daného aktiva kromě daně ze zisku, či finančních nákladů. (Krupová, 2003)

V případě, kdy účetní jednotka zvažuje, jestli bude snižovat hodnotu konkrétního aktiva, je nutné, aby vzala v potaz mnoho vnitřních i vnějších údajů. Do vnitřních jsou řazeny například informace ohledně fyzických poruch, či zastarávání aktiva. Vnějšími informacemi se rozumí rychlejší úbytek tržní ceny, než bylo předpokládáno v souladu s určením odpisů. (Dvořáková, 2017)

Ve standardu je také stanoveno, jakým způsobem může subjekt zjistit zpětně získatelnou částku z předchozího období. Účetní jednotka musí určit, jestli najde náznaky o možném poklesu hodnoty aktiva. Určuje tak v pravidelném intervalu – vždy ke každému dni, ke kterému je sestavována rozvaha. Jednodušeji řečeno pátrá po tom, zda je účetní hodnota aktiva nižší než hodnota zpětně získatelná, či naopak. Pokud účetní jednotka odhalí, že je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelná částka, pak musí účetní hodnotu snížit takovým způsobem, aby se rovnala té zpětně získatelné. Tento pokles se považuje za ztrátu ze snížení hodnoty, což se účtuje do nákladů. (Chalupa, a další, 2021)

3.2.4.3 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Tento standard působí na investice do nemovitostí, čímž jsou myšleny pozemky a budovy, jež účetní jednotka drží se záměrem získat příjmy z pronájmu těchto aktiv anebo s cílem zhodnotit kapitálové prostředky. Předmětem tohoto standardu tedy nejsou nemovitosti užívány investorem se záměrem poskytování služeb nebo zboží či s cílem vlastní výroby v těchto budovách a ani pro účely administrativní, eventuálně prodeje související s obvyklou činností podniku. (Chalupa, a další, 2021)

Účetní jednotka oceňuje investice do nemovitostí pořizovací cenou. Během navazujícího oceňování si může subjekt určit, zda bude oceňovat pořizovací cenou zredukovanou o oprávky a souhrn ztrát z poklesu hodnoty či reálnou hodnotou. Vybranou metodou se pak oceňují všechny položky, jež podnik zařadil do investic do nemovitostí. Je nutné připomenout, že u metody, kdy se oceňuje reálnou hodnotou není využíván přebytek z přecenění, jež pojímal vlastní kapitál a tím pádem se všechny změny této hodnoty účtují přímo do výsledku hospodaření. (Ryneš, 2021)

Pokud by se subjekt rozhodl oceňovat následně v cenách pořizovacích, pak je jeho povinností zveřejnit současně hodnoty svých investic do nemovitostí v reálných hodnotách ve své účetní závěrce. (Chalupa, a další, 2021)

3.2.4.4 IFRS 5 – Stálá aktiva držaná za účelem prodeje a ukončené činnosti

Tento standard vznikl za účelem vymezení předpisů pro definování, účtování a vykazování aktiv, které účetní jednotky drží se záměrem prodeje, tzn. souhrnu majetku jakožto kategorie aktiv, jež jsou určeny ke kolektivnímu vyřazení prostřednictvím jediné operace, a to i se závazky přímo souvisejícími s touto kategorií aktiv, které se současně převedou v této operaci. (Chalupa, a další, 2021)

Dlouhodobé aktivum držené se záměrem prodeje lze explikovat jako dlouhodobé aktivum v případě, že jeho účetní hodnota bude spíše zpětně získána primárně pomocí prodejní operace než pokračujícím užíváním. (Jílek, a další, 2012)

Souhrn majetku, či aktiv, určený k držbě se záměrem prodeje, u kterých účetní jednotka rozhodla o jejich vyřazení se účtují a vykazují dvěma možnými způsoby. Prvním z nich je reálná hodnota zmenšená o hodnotu nákladů na uskutečnění prodejní operace. Jako druhou možnost má účetní jednotka účtovat a vykazovat tato aktiva v hodnotě účetní, čímž se rozumí zůstatková cena zredukovaná o potenciální ztráty z poklesu hodnoty. (Bohušová, 2008)

Aktiva, jež jsou předmětem tohoto standardu se neodpisují a je nezbytně nutné, aby je účetní jednotka zveřejnila ve své rozvaze jakožto individuální položky.

V souladu s IFRS 5 se ukončenou činností rozumí ta složka podniku, jež se klasifikuje jakožto držaná se záměrem ji prodat, ale současně musí splňovat stanovené podmínky, či už vyřazená složka podniku. Velmi podstatné kritérium je, aby účetní jednotka vykazovala ve výkazu zisku a ztráty výsledky skončených činností separátně od nákladů a výnosů, které přísluší ostatním činnostem. (Chalupa, a další, 2021)

3.2.5 Biologická aktiva dle mezinárodních účetních standardů

O účtování a vykazování biologických aktiv pojednává standard IAS 41 – Zemědělství. Zároveň se tento standard zabývá problematikou zemědělské produkce a dotacích, jež souvisí s činností zemědělskou. (Chalupa, a další, 2021)

Zemědělskou činnost standard definuje jako řízení biologické přeměny a sklizně biologických aktiv určených k prodeji nebo k přeměně na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva. (Deloitte, 2019)

Zásadním objektem tohoto standardu jsou tedy biologická aktiva, které IAS 41 vymezuje jako rostliny, či živá zvířata. Seskupení více obdobných rostlin či živých zvířat lze pak v souladu se standardem nazvat skupinou biologických aktiv. Pod pojmem přeměna biologických aktiv si lze představit procesy, jejichž následkem vzniknou kvantitativní nebo kvalitativní změny biologického aktiva. Konkrétně například rozmnožování či degeneraci. (Dvořáková, 2017)

3.2.5.1 Oceňování biologických aktiv

Biologická aktiva se oceňují již od prvního účetního zachycení a také ke každému rozvahovému dni.

Oceňování ve fair value (neboli reálné hodnotě)

Jsou oceňovány reálnou hodnotou, od které se odčítají predikované náklady, jež se pojí s prodejem aktiv. Jako příklad odhadovaných nákladů lze uvést dopravné.

Výsledkem biologického aktiva je výnos v podobě zemědělské produkce. Tato produkce se oceňuje tzv. fair value (reálnou hodnotou) zmenšenou o náklady souvisejícím s jejím prodejem, jež podnik odhaduje k datu sklizně. Datumem sklizně se rozumí datum, kdy se z biologického aktiva získá zemědělská produkce.

V případě, že nelze reálnou hodnotu věrohodně určit, využije se pro její ocenění pořizovací cena, od které se odečtou kumulované ztráty ze snížení hodnoty a oprávek. Tímto způsobem však nelze ocenit zemědělskou produkci, ta se oceňuje vždy reálnými hodnotami.

Rozdíly v reálných hodnotách biologických aktiv, jež vzniknou během vstupního vykazání či dalších změn v průběhu času jsou evidovány ve výkazu zisku a ztráty. Stejný postup nastává, pokud vzniknou odlišnosti během vstupního ocenění zemědělské produkce. (Chalupa, a další, 2021)

U takových biologických aktiv, jež jsou na pevně spojeny s pozemkem není možné určit jejich reálnou hodnotu na trhu samostatně. Příkladem takových biologických aktiv mohou být trvalé porosty, tedy lesy a sady. Kombinované aktivum je termínem využívaným pro biologická aktiva, která jsou spojená na pevně fyzicky s pozemkem. Aby

tedy podnik mohl zjistit reálnou hodnotu těchto aktiv využívá následujícího postupu. Reálnou hodnotu samotného pozemku plus hodnotu zlepšení půdy odečte od hodnoty kombinovaného aktiva. (Dvořáková, 2017)

Oceňování v pořizovacích nákladech

Standard umožňuje ocenění v pořizovacích nákladech pouze v následujících případech:

a) cena není významně ovlivněna biologickou transformací (příkladem mohou být počáteční stadia růstu borovice, jejíž produkční cyklus trvá 30 let)

b) od vydání prvotních pořizovacích nákladů na aktivum dlouhodobého charakteru se uskutečnila jen nepatrný úsek biologické přeměny (jako příklad lze uvést, pokud podnik vysadí sazenici ovocného keře bezprostředně před rozvahovým dnem).

Podnik využívá ocenění biologických aktiv v pořizovacích cenách snížených o ztráty ze snížených hodnot a oprávků primárně tehdy, kdy při jejich počátečním rozpoznání nelze fair value (reálnou hodnotu) věrohodně změřit a neexistuje pro ně ani cena určená trhem a alternativní odhady reálné hodnoty také nejsou věrohodné. Podnik ocení biologické aktivum reálnou hodnotou až ji lze spolehlivě změřit. Následně od ní ještě odečte predikované náklady prodeje. Standard stanovuje, že pokud podnik doposud tímto způsobem oceňoval biologická aktiva, pak má povinnost pokračovat až do jeho pozbytí. Není tedy možné přejít k oceňování pořizovacími náklady. (Krupová, 2003)

Ocenění historickou cenou

Tuto problematiku konkrétně standard neupravuje, jen přiznává možnost jejího využití v jistých případech. V případě, že podnik oceňuje biologické aktivum historickými cenami je jeho povinností zachovávat nároky ostatních standardů, a to primárně v těchto situacích:

a) u biologických aktiv dlouhodobého charakteru při určování odpisů u kterých je nutností stanovit dobu použitelnosti a následně začít odpisovat a v tomto případě se může podnik řídit standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení;

b) pokud účetní jednotka oceňuje biologická aktiva v pořizovacích nákladech, musí vycházet ze standardu IAS 2 – Zásoby, jež se této problematice konkrétně věnuje;

c) v případě, že se snížila hodnota aktiva musí podnik současně snížit účetní hodnotu aktiva. To však musí provádět podle zásady opatrnosti. Podnik dále musí testovat snížení hodnoty aktiva dle nároků standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. (Dvořáková, 2017)

3.2.5.2 Vykazování a zveřejnění biologických aktiv

Standard vyžaduje dodržení následujících požadavků na členění biologických aktiv a údajů, jež podniky zveřejňují v dílčích kategoriích.

Podnik musí rozčlenit biologická aktiva na:

- aktiva vymezená ke konzumaci, jež se nadále dělí do jednotlivých oddílů (dle druhů zvířat, plodin atp.),
- plodící biologická aktiva, která se dále klasifikují do dílčích kategorií (dle druhů zvířat atd.), plodící rostliny už nadále do standardu IAS 41 nespádají, ale jsou obsahem standardu IAS 16. (Dvořáková, 2017)

Na bázi obou těchto uvedených skupin lze rozčlenit aktiva do těchto skupin:

- zralá (neboli dospělá),
- nezralá.

Podnik musí v účetní závěrce vylíčit na jaké elementární podstatě se toto rozlišení provedlo.

Pojem konzumovatelná aktiva zahrnuje aktiva, jež podnik sklídí jako zemědělskou produkci či prodá jako biologická aktiva. Takovým příkladem mohou být dobytek chovaný za účelem prodeje či výrobou masa, plodiny jako kukuřice nebo stromy, které podnik pěstuje se záměrem prodat je na stavební dřevo.

Úlohou plodících biologických aktiv je vlastní reprodukce. Jejich efekt má dlouhodobý charakter a stojí na základě biologické schopnosti obnovy živých organismů a reprodukce. Jako příklad lze uvést dobytek, jež produkuje vlnu či mléko. (Krupová, 2003)

Zralými biologickými aktivy lze chápat taková aktiva, jež se nacházejí ve fázi vhodné k jejich plánovanému užití. (Dvořáková, 2017)

3.3 Porovnání účetnictví podle české účetní legislativy a IAS/IFRS

Tabulka níže zobrazuje jednotlivé rozdíly mezi českou účetní legislativou oproti mezinárodním účetním standardům.

Tabulka 6: Porovnání řešení konkrétních účetních témat dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních předpisů

Téma	Řešení podle ČÚL	Řešení dle IAS/IFRS
Investice do nemovitostí	Neupravuje žádný konkrétní předpis. Je účtováno obdobným způsobem jako o dlouhodobém hmotném majetku.	Prvotně se oceňují pořizovací cenou. Poté si účetní jednotka volí, zda bude každoročně tento majetek přeceňovat na reálnou hodnotu nebo využije model odpisování pořizovací ceny podle standardu IAS 16. Metodu oceňování mohou účetní jednotky měnit pouze pokud by druhá metoda vykazovala správnější hodnotu majetku.
Dlouhodobý majetek – výchozí ocenění	Oceňuje se v pořizovacích cenách. Do pořizovací ceny nepatří náklady spojené s uvedením místa do předchozího stavu či odstraněním aktiva. Tvoří se na ně rezerva. Pořizovací cena není diskontována.	Rovněž se oceňuje v pořizovací ceně. Do ní se současně řadí náklady spojené s uvedením místa do přechodného stavu včetně nákladů na odstranění aktiva. Pořizovací cena musí být diskontována na aktuální hodnotu v případě, že se platba za majetek odloží.
Dlouhodobý majetek – přecenění	Přecenění na reálnou hodnotu ČÚL nepovoluje.	Přecenění na reálnou hodnotu standardy IAS/IFRS povolují.

Téma	Řešení podle ČÚL	Řešení dle IAS/IFRS
Dlouhodobý hmotný majetek – odpisování	ČÚL nedefinuje kategorii aktiv u kterých není možné určit dobu použitelnosti a ani zbytkovou hodnotu. Až na výjimky se všechna aktiva odpisují podle výkonu či času. ČÚL aktuálně dává možnost využití komponentního odpisování. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.	IAS/IFRS dávají možnost účetní jednotce odpisovat prostřednictvím různých metod. Příkladem může být DDB či SYD. IAS 16 stanovuje, že majetek musí být odpisován po jednotlivých komponentách, jejichž pořizovací náklady jsou v poměru k celkovým pořizovacím nákladům aktiva významnou hodnotou. Standardy IAS/IFRS říkají, že dílčí komponenty jsou i náklady na celkové opravy či revize.
Dlouhodobý majetek – zřizovací výdaje	Zřizovací výdaje jsou účtovány do nákladů.	Zřizovací výdaje se účtují rovněž do nákladů, jelikož nepodléhají definici aktiva.
Dlouhodobá aktiva držená se záměrem prodeje	Není obdobná úprava jako v IFRS. Dlouhodobá aktiva se oceňují a vykazují v rozvaze v jednotlivých třídách majetku do jejich vyřazení.	IAS/IFRS definují dlouhodobé aktivum jakožto držené k prodeji v případě, že je jeho účetní hodnota zpětně obdržená prodejem spíše než dalším používáním. Oceňuje se menší hodnotou – buď reálnou hodnotou sníženou o náklady pojící se s prodejem anebo zůstatkovou cenou.
Snížení hodnoty aktiv	Není žádný konkrétní postup. Existuje buď dočasné znehodnocení, které se účtuje pomocí opravných položek, jež je možné zrušit anebo trvalé znehodnocení, o kterém se účtuje prostřednictvím jednorázového odpisu.	V případě, že je naznačeno znehodnocení, snižuje se ocenění na vyšší z hodnot – tedy reálná hodnota, která se sníží o hodnotu z užívání plus náklady na prodej.

Téma	Řešení podle ČÚL	Řešení dle IAS/IFRS
Zásoby	<p>ČÚL dělí zásoby na dva druhy – nakupované a vytvořené vlastní činností. Definuje zásoby jako aktiva, jež se zcela spotřebovávají a jejich doba použitelnosti je méně jak jeden rok. Do zásob v souladu s ČÚL patří také zvířata a krátkodobý finanční majetek.</p>	<p>IAS 2 člení zásoby na nakupované a vyráběné. Vymezuje je jako aktiva držená podnikem za účelem prodeje, nacházejí se v procesu výroby vyhrazená k prodeji. Neřadí se sem biologická aktiva a finanční nástroje.</p>
Zásoby – oceňování	<p>Nakupované zásoby se oceňují na bázi skutečných pořizovacích nákladů. Ty se počítají metodou váženého aritmetického průměru. Vážený aritmetický průměr lze stanovit dvěma způsoby – první je pravidelně počítaný vážený průměr cen a druhý vypočítání klouzavého průměru ke každému nákupu zboží. Během spotřeby se zásoby oceňují buď metodou FIFO či průměrnými cenami. Zásoby vlastní výroby se oceňují na základě vlastních nákladů, a to buď kalkulací výroby či vlastními náklady v opravdové hodnotě. ČÚL neupravuje problematiku sdružené výroby.</p>	<p>IAS 2 vymezuje dvě metody pro ocenění zásob, přičemž se vybírá ta s nižší hodnotou. První je oceňování v pořizovacích cenách a druhé v čisté realizovatelné hodnotě. Prvně, tedy v okamžiku pořízení jsou zásoby oceňovány pořizovací cenou. Pokud nelze pořizovací cenu určit, může účetní jednotka využít metodu FIFO. Pro vyráběné zásoby ve sdružené výrobě umožňuje specifické ocenění. Opět jsou dva způsoby. První metodou je odečítací a druhou rozčítací.</p>
Zemědělská produkce	<p>ČÚL nerozlišuje zvlášť zemědělskou produkci od zásob. Je o ní účtováno totožným způsobem jako o zásobách.</p>	<p>Spadá pod standard IAS 41 - Zemědělství. Standard řeší zemědělskou produkci pouze v momentě sklizně. Oceňuje se na bázi reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje. Reálná hodnota se zakládá na kótovaných cenách na aktivním trhu. Pokud trh neexistuje musí účetní jednotka vybrat pro určení reálné hodnoty jiné metody. Ztráta či zisk plynoucí z počátečního rozpoznání zemědělské produkce jsou účtovány do výsledku hospodaření v tomtéž období, kdy vznikly.</p>

Téma	Řešení podle ČÚL	Řešení dle IAS/IFRS
Biologická aktiva	Podle české účetní legislativy se o ní účtuje jako o dlouhodobém majetku a nerozlišuje se zvlášť obdobně jako v IAS/IFRS.	Biologická aktiva upravuje standard IAS 41. Aktiva biologické povahy definuje jako živá zvířata či rostliny. Oceňují se od prvního účetního zachycení a ke každému rozvahovému dni. Jsou oceňovány reálnou hodnotou sníženou o predikované náklady pojící se s prodejem aktiv. Pokud nelze určit reálnou hodnotu, použije se pořizovací cena minus kumulované ztráty ze snížení hodnoty a oprávky. Rozdíly v reálných hodnotách biologických aktiv, jež vzniknou během vstupního vykázání či dalších změn v průběhu času jsou vykazovány ve výsledovce. IAS 41 připouští ocenění historickými cenami. Biologická aktiva se člení na konzumovatelná a plodící, dále pak na zralá a nezralá.

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že rozdílů je mnoho. Pro tuto bakalářskou práci budou podstatné primárně odlišnosti v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a zemědělské produkce.

4 Vlastní práce

Ve vlastní části této bakalářské práce budou na fiktivním podniku aplikovány zjištěné odlišnosti, které báze zemědělských podniků vykazovala. Rovněž proběhne komparace vlivu objevených rozdílů mezi podniky všech velikostí.

Všechny podniky z báze mají ve svém držení nějaké pozemky, stavby a dlouhodobý hmotný majetek a k tomu vytvářejí zemědělskou produkci. Z toho důvodu autorka vybrala pro demonstraci rozdílů mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy problematiku odpisování a účtování budov a pozemků, odpisování dlouhodobého hmotného majetku a oceňování a účtování zemědělské produkce.

4.1 Základní informace o fiktivním podniku

Společnost AGRO – Brod sídlící v Českém Brodě vznikla dne 5. dubna 2016 zápisem do Obchodního rejstříku u Městského soudu v Praze. Společnost založili dva společníci a základní kapitál této společnosti je 3 125 ks akcií v nominální hodnotě 44 055 000 Kč. Statutární orgán akciové společnosti AGRO-Brod se skládá ze dvou jednatelů, přičemž každý z nich jedná za společnost samostatně.

Předmětem činnosti společnosti je primárně zemědělská výroba. Sektor rostlinné výroby se specializuje hlavně na výrobu řepky ozimé, ječmene jarního a pšenice ozimé. Současně se věnuje výrobě krmiv pro sektor živočišné výroby. Živočišná výroba se zaměřuje na produkci mléka.

4.2 Účtování o dlouhodobém hmotném majetku

Následující část práce bude zaměřena na problematiku odpisování a účtování budov a pozemků.

4.2.1 Pozemky a stavby

Účetní jednotka AGRO-Brod a. s. koupila k 15. 3. 2020 administrativní budovu a její přilehlé pozemky. Společnost pořídila tuto budovu s pozemky se záměrem pronájmu třetím stranám.

Požizovací cena administrativní budovy A byla 9 600 000,- Kč a doba její životnosti je 50 let. Před budovou A leží pozemek A, jež byl také předmětem koupě. Jeho pořizovací

cena je 1 525 000,- Kč. Současně společnost nakoupila i pozemek B s pořizovací cenou 3 000 000,- Kč. Pořizovací cena všech nemovitostí celkem tedy činila 14 125 000,- Kč.

4.2.1.1 Řešení podle české účetní legislativy

Prvotní zaúčtování pořízení výše zmíněné administrativní budovy a pozemků zobrazuje tabulka níže. Nejdříve dochází ke vzniku závazku vůči dodavateli. Dále je zobrazeno zaúčtování pořízení budovy na účtu 042.200 – Pořízení budov v její pořizovací ceně. Následně je na účtu 042.100 - Pořízení pozemků evidováno pořízení pozemků A a B, také v jejich pořizovacích cenách. Poté dochází k úhradě tohoto závazku z běžného účtu. Celková hodnota této transakce je 17 000 000,- Kč. Zařazení budovy je provedeno na účtu 021 – Stavby, pozemky se zařadí na účet 031 – Pozemky.

Tabulka 7: Účetní operace dle ČÚL

Účetní operace	Hodnota operace (v Kč)	Účtování	
		MD	D
Pořízení administrativní budovy na FA	9 600 000	042.200 – Pořízení budov	321 - Dodavatelé
Pořízení pozemků na FA	4 525 000	041.100 – Pořízení pozemků	321 - Dodavatelé
Úhrada faktur dodavateli	14 125 000	321 – Dodavatelé	221 – Peněžní prostředky na účtech
Uvedení administrativní budovy do užívání	9 600 000	021 - Stavby	042.200 – Pořízení budov
Uvedení pozemků do užívání	4 525 000	031 – Pozemky	041.100 - Pořízení pozemků

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisování v souladu s ČÚL

Z důvodu, že účetní jednotka pořídila administrativní budovu až ve třetím měsíci roku, bude se výše odpisu v prvním roce stanovovat tímto způsobem:

$$(\text{Roční odpis} / 12) * 9$$

$$\text{Odpis budovy v prvním roce} = (192\,000 / 12) * 9 = 144\,000$$

Roční odpisy v následujících letech:

$$\text{Odpis} = \text{PC} / \text{doba životnosti}$$

$$\text{Odpis budovy A v následujících letech} = (9\,600\,000 / 50) = 192\,000$$

Tabulka 8: Určení odpisů budovy a pozemků v souladu s ČÚL

Položka	Pořizovací cena (v Kč)	Odpisová skupina	Počet let odpisování	Výše odpisu v prvním roce (v Kč)	Výše odpisu v letech následujících (v Kč)
Budova A	9 600 000	6	50	144 000	192 000
Pozemek A	1 525 000	Neodpisuje se	-	-	-
Pozemek B	3 000 000	Neodpisuje se	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Zůstatková cena budovy A se bude rovnat nule v roce 2070, čímž dojde k plnému odepsání budovy. Tabulka níže zobrazuje účtování odpisů v prvním roce a dalších letech.

Tabulka 9: Účtování o odpisech budovy dle ČÚL

Účetní operace	Hodnota operace (v Kč)	Účtování	
		MD	D
Odpis budovy A v prvním roce	144 000	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	081 – Oprávky ke stavbám
Odpis budovy A v následujících letech	192 000	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	081 – Oprávky ke stavbám

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.1.2 Řešení podle mezinárodních účetních standardů

Nejprve bude zaúčtováno pořízení a zařazení do užívání budovy A a pozemků A a B. Dále bude účetní jednotka účtovat o úhradě závazku dodavateli.

Tabulka 10: Účetní operace v souladu s IAS/IFRS

Účetní operace	Hodnota účetní operace (v Kč)	Účtování	
		MD	D
Pořízení budovy A	9 600 000	Investice do nemovitostí	Dodavatelé
Pořízení pozemků A a B	4 525 000	Investice do nemovitostí	Dodavatelé
Úhrada závazku	14 125 000	Dodavatelé	Bankovní účet

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že společnost nakoupila budovu a pozemky za účelem pronájmu třetím osobám, bude o nich účtováno v souladu se standardem IAS 40. Tento standard dává možnost účetním jednotkám si vybrat způsob oceňování, a to buď oceňování reálnou hodnotou či pořizovací cenou sníženou o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Společnost se rozhodla pro ocenění na úrovni reálné hodnoty a tím pádem se tento majetek nebude odpisovat.

Tabulka 11: Stanovení odpisů budovy a pozemků dle IAS/IFRS

Položka	Pořizovací cena (v Kč)	Odpisová skupina	Počet let odpisování	Výše odpisu v prvním roce	Výše odpisu v letech následujících
Budova A	9 600 000	Neodpisuje se	-	-	-
Pozemek A	1 525 000	Neodepisuje se	-	-	-
Pozemek B	3 000 000	Neodepisuje se	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Přecenění na fair value, neboli reálnou hodnotu se dělá vždy k rozvahovému dni. Toto přecenění se určuje na základě tržní ceny analogického aktiva. Společnost si nechala tyto ceny určit znalcem. Následující ceny jsou uvedeny v tabulce níže. Jako příkladové případy jsou zmíněné reálné hodnoty pro první rok, přičemž se hodnota zvedla o 400 000,- Kč u každé položky.

Tabulka 12: Přecenění na reálnou hodnotu na konci prvního roku

Položka	Přecenění na reálnou hodnotu k 31.12.2020 (v Kč)
Budova A	10 000 000
Pozemek A	1 925 000
Pozemek B	3 400 000

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnání účtování o budovách a pozemcích podle ČÚL a IAS/IFRS

Z výše uvedených údajů vyplývá, že pokud účetní jednotka účtuje podle české účetní legislativy pak nemá až takový vliv účel pořízení budovy, jako je tomu u mezinárodních účetních standardů. Tím, že si účetní jednotka zvolila ocenění této budovy a pozemků reálnou hodnotou, pak nebylo možné ji dle IAS/IFRS odpisovat.

Vliv na finanční situaci podniku

V případě, že by účetní jednotka přešla na mezinárodními účetní standardy, pak by její bilanční suma byla vyšší, a to konkrétně o 1 200 000 Kč. Tato částka vychází z přecenění budovy A a obou pozemků (A i B) k rozvahovému dni, kdy hodnota každého aktiva vzrostla o 400 000 Kč. To znamená, že by o částku 1 200 000 Kč vzrostla aktiva, konkrétně hodnota položky dlouhodobý majetek. Na druhé straně by vzrostla hodnota pasív, konkrétně vlastního kapitálu, do něhož byla přidána hodnota fondu z přecenění. Výsledkem by rozvaha za první rok po přechodu na IAS/IFRS vycházela o 1 200 000 Kč vyšší.

Vliv na výkonnost podniku

Za podmínky, že by podnik přešel na IAS/IFRS, by ke konci roku vznikl rozdíl z přecenění ve výši 400 000 Kč u každé položky, dohromady pak 1 200 000 Kč. Tato rozdílná hodnota by se promítala do výsledku hospodaření v podobě zisku. Oproti výsledku hospodaření dle ČÚL by podniku však klesly náklady, jelikož není možné

uplatnění odpisů v částce 144 000 Kč za budovu A. Pokud by tedy účetní jednotka přešla na mezinárodní účetní standardy, vycházel by výsledek hospodaření o 1 056 000 Kč vyšší.

Vliv odlišností v závislosti na velikosti podniků

V tabulce 13 je zobrazeno, kolik, které účetní jednotky mají pozemků a staveb k 31.12.2020. Hodnoty pozemků a staveb společnosti AGRO-Brod za účelem porovnání jsou čerpány z rozvahy.

Tabulka 13: Hodnota majetku podniků dle jejich velikosti (v tis Kč)

	AGRO- Brod	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik	Velký podnik
Pozemky	15 872	5 140	15 098	55 488	140 968
Stavby	17 556	7 735	39 657	120 827	322 752

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě údajů získaných z tabulky lze konstatovat, že průměrné hodnoty pozemků mikro podniků jsou přibližně 3krát nižší než ty společnosti AGRO-Brod. Stavby mikro podniků rovněž dosahují nižších hodnot, konkrétně zhruba 2krát. Celková hodnota pozemků a staveb mikro podniku je na úrovni 38,62 % součtu hodnot pozemků a staveb společnosti AGRO-Brod. To znamená, že pokud by mikro podnik přecházel na účtování v souladu s IAS/IFRS, mělo by to na jeho finanční pozici a výkonnost nižší dopad, než tomu bylo u podniku AGRO-Brod, konkrétně o 61,38 %.

Podniky malých rozměrů dosahují průměrně podobných hodnot pozemků jako podnik AGRO-Brod. Avšak průměrná hodnota staveb malých podniků je více než 2krát vyšší. Hodnota pozemků a staveb malých podniků dosahuje úrovně 164,24 % hodnoty takového majetku firmy AGRO-Brod. Z těchto informací lze konstatovat, že odlišnosti zjištěné v oceňování a účtování pozemků a budov budou na malé podniky mít větší vliv než na podnik AGRO-Brod a mikro podniky. Konkrétně bude rozdíl hodnot finanční pozice a výkonnosti po přechodu na IAS/IFRS u malých podniků vyšší o 64,24 % oproti společnosti AGRO-Brod.

Střední podniky vlastní v průměru 3,5krát více pozemků než společnost AGRO-Brod. Téměř 7krát vyšší hodnotu zaznamenávají rovněž u staveb. Hodnota staveb a pozemků průměrných středních podniků je na úrovni 538,87% hodnoty majetku

korporace AGRO-Brod. Lze tedy prohlásit, že střední podnik by byl přechodem na oceňování a účtování v souladu s IAS/IFRS zasažen daleko více než podnik AGRO-Brod. Touto změnou by vzrostla bilanční suma i výsledek hospodaření, a to o 438,87 % v porovnání se společností AGRO-Brod.

Hodnoty pozemků a staveb velkých podniků průměrně dosahují téměř 14násobek hodnoty takového majetku společnosti AGRO-Brod. Konkrétně pozemků má průměrný velký podnik bezmála 9krát více. Hodnota staveb velkých společností dosahuje v průměru skoro 18,5násobek hodnoty staveb společnosti AGRO-Brod. Pokud by tedy velký podnik přešel na oceňování a účtování budov a pozemků v souladu s mezinárodními účetními předpisy, vzrostla by mu bilanční suma i výsledek hospodaření o 1290,97 % oproti podniku AGRO-Brod.

4.2.2 Odpisování

Účetní jednotka AGRO-Brod a. s. pořídila k 1. 1. 2020 nový výrobní stroj Agro SUPER 2000. Jeho pořizovací hodnota byla celkem 3 500 000,- Kč. Účetní jednotka předpokládá, že doba jeho životnosti bude 10 let. Stroj se skládá také z elektromotoru, laserového interferometru a běžícího pásu. Cena elektromotoru byla stanovena na 200 000,- Kč, laserového interferometru na 150 000,- Kč a běžícího pásu na 50 000,-Kč. Pořizovací ceny těchto zařízení se na trhu v posledních letech nemění, tím pádem se neočekává, že by mělo dojít k nárůstu ceny. Účetní jednotka předpokládá, že doba, po kterou bude používat elektromotor je 8 let, laserový interferometr 5 let a běžící pás 4 roky.

4.2.2.1 Řešení podle ČÚL

I přes to, že od 1. 1. 2010 je možnost využít metodu komponentního odpisování, používají ji účetní jednotky jen málokdy z důvodu, že pro daňové účely není možné tuto metodu využít.

V tomto případě se účetní jednotka rozhodla zvolit metodu lineárních odpisů. Konkrétní výpočet odpisů, opravek a zůstatkové ceny v letech 2020–2029 je zobrazen v následujících tabulkách.

Tabulka 14: Stanovení ročního odpisu stroje

Název stroje	Pořizovací cena (v Kč)	Roční odpis (v Kč)
Agro SUPER 2000	3 500 000	350 000

Zdroj: vlastní zpracování

Roční odpis: $3\,500\,000 / 10 = 350\,000$

Tabulka 15: Odpisový plán stroje Agro SUPER 2000

Rok	Výše odpisu (v Kč)	Výše opravek (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2020	350 000	350 000	3 150 000
2021	350 000	700 000	2 800 000
2022	350 000	1 050 000	2 450 000
2023	350 000	1 400 000	2 100 000
2024	350 000	1 750 000	1 750 000
2025	350 000	2 100 000	1 400 000
2026	350 000	2 450 000	1 050 000
2027	350 000	2 800 000	700 000
2028	350 000	3 150 000	350 000
2029	350 000	3 500 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2.2 Řešení podle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standard IAS 16 říká, že je nutné použít komponentní odpisování, pokud má jednotlivá komponenta položek budov, zařízení, či pozemků podstatně hodnotné pořizovací náklady, případně mají s aktivem různou dobu použitelnosti.

V tomto konkrétním případě účetní jednotka zvolila metodu komponentního odpisování. Bude od sebe tedy zvlášť odpisovat stroj a jednotlivé komponenty, tedy elektromotor, laserový interferometr a běžící pás.

Tabulka níže představuje rozdělení jednotlivých podstatných komponent.

Tabulka 16: Dekompozice výrobního stroje

Název položky	Suma kusů	Cena za kus (v Kč)	Doba životnosti (v letech)
Výrobní stroj AGRO SUPER 2000	1	3 100 000	10
Elektromotor	1	200 000	8
Laserový interferometr	1	150 000	5
Běžící pás	1	50 000	4

Zdroj: vlastní zpracování

Následně bude stanovena výše odpisů, opravek a zůstatkové ceny dílčích částí výrobního stroje, což bude zobrazovat tabulka níže.

Výše odpisů výrobního stroje bez komponent

Roční odpis: $3\,100\,000 / 10 = 310\,000$

Tabulka 17: Odpisový plán výrobního stroje bez komponent

Rok	Výše odpisu (v Kč)	Výše opravek (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2020	310 000	310 000	2 790 000
2021	310 000	620 000	2 480 000
2022	310 000	930 000	2 170 000
2023	310 000	1 240 000	1 860 000
2024	310 000	1 550 000	1 550 000
2025	310 000	1 860 000	1 240 000
2026	310 000	2 170 000	930 000
2027	310 000	2 480 000	620 000
2028	310 000	2 790 000	310 000
2029	310 000	3 100 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Výše odpisů elektromotoru

Roční odpis: $200\,000 / 8 = 25\,000$

Tabulka 18: Odpisový plán elektromotoru

Rok	Výše odpisu (v Kč)	Výše opravek (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2020	25 000	25 000	175 000
2021	25 000	50 000	150 000
2022	25 000	75 000	125 000
2023	25 000	100 000	100 000
2024	25 000	125 000	75 000
2025	25 000	150 000	50 000
2026	25 000	175 000	25 000
2027	25 000	200 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Výše odpisů laserového interferometru

Roční odpis: $150\,000 / 5 = 30\,000$

Tabulka 19: Odpisový plán laserového interferometru

Rok	Výše odpisu (v Kč)	Výše opravek (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2020	30 000	30 000	120 000
2021	30 000	60 000	90 000
2022	30 000	90 000	60 000
2023	30 000	120 000	30 000
2024	30 000	150 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet odpisů běžícího pásu

Roční odpis: $50\,000 / 4 = 12\,500$

Tabulka 20: Odpisový plán běžícího pásu

Rok	Výše odpisu (v Kč)	Výše oprávek (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2020	12 500	12 500	37 500
2021	12 500	25 000	25 000
2022	12 500	37 500	12 500
2023	12 500	50 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnání odpisování podle ČÚL a IAS/IFRS

Z výše uvedených údajů lze říct, že pokud bude dlouhodobý majetek odepisován pomocí české účetní legislativy, pak se jeho zůstatková cena snižuje konstantně po celou dobu odpisování. Oproti tomu, pokud účetní jednotka odpisuje v souladu s mezinárodními účetními standardy, pak zůstatková cena roste v momentu, kdy se mění komponenta.

Také lze konstatovat, že odpisy podle IAS/IFRS jsou v první polovině odpisovaného období vyšší. Je tomu tak, protože se jednotlivé komponenty odpisují rychleji, než když je odpisováno hmotné aktivum jako celek.

Vliv na finanční situaci podniku

Jestliže by podnik přešel na IAS/IFRS, pak by bilanční suma byla během prvního roku nižší o 27 500 Kč. Důvodem jsou rychlejší odpisy dílčích komponent. Komponentní odpisy podle mezinárodních účetních standardů během prvního roku činí 377 500 Kč. Oproti tomu lineární odpisy v souladu s ČÚL v prvním roce dosahují částky 350 000 Kč.

Vliv na výkonnost podniku

Výkonnost podniku by přechodem k účtování v souladu s mezinárodními účetními standardy byla rovněž ovlivněna. Náklady podniku v prvním roce by činily o 27 500 Kč více z důvodu odpisů, čímž by došlo k poklesu výsledku hospodaření o identickou částku.

Vliv odlišnosti na podniky v závislosti na jejich velikosti

Následující tabulka zobrazuje hodnoty hmotných movitých věcí pro dílčí velikosti podniků.

Tabulka 21: Hodnoty HMV jednotlivých podniků (v tis. Kč)

	AGRO- Brod	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik	Velký podnik
HMV	13 434	2 258	18 507	46 233	147 704

Zdroj: vlastní zpracování

Mikro podniky vlastní hmotné movité věci v průměru za 2 258 tis. Kč. To je přibližně 6krát méně, než má sledovaný podnik AGRO-Brod. Mikro podniky tedy průměrně dosahují úrovně 16,81 % hmotných movitých věcí vlastněných společností AGRO-Brod. Lze tedy konstatovat, že přechod mikro podniku na komponentní odpisování podle mezinárodních standardů by zasáhl jeho finanční pozici a výkonnost 6krát méně, než zasáhl společnost AGRO-Brod.

Malé podniky drží ve vlastnictví HMV v průměru 18 507 tis. Kč. To je téměř 1,5krát více než vlastní podnik AGRO-Brod. Je možné tedy říci, že v případě, že by malý podnik přecházel na účtování v souladu s IAS/IFRS, pak by vliv komponentního odpisování na jeho finanční výkonnost a pozici dosahoval hodnot 1,5krát větších, než tomu bylo v případě podniku AGRO-Brod.

Hmotné movité věci, jež vlastní průměrný střední podnik, dosahují hodnoty 46 233 tis. Kč. V porovnání se společností AGRO-Brod jich tedy má ve vlastnictví skoro 3,5krát více. Důsledkem přechodu na mezinárodní účetní standardy, konkrétně komponentní odpisování by finanční situace a výkonnost středního podniku byla 3,5krát větší oproti podniku AGRO-Brod.

Velký podnik drží ve vlastnictví hmotné movité věci v průměrné hodnotě 147 704 tis. Kč. Taková hodnota HMV je téměř 11krát vyšší než kolik vlastní podnik AGRO-Brod. Pokud by tedy velký podnik odpisoval hmotné movité věci v souladu s IAS/IFRS, pak by jeho finanční pozice a výkonnost dosahovala hodnot 11krát vyšších, než tomu bylo v případě společnosti AGRO-Brod.

4.3 Zemědělská produkce

Společnost AGRO-Brod za rok 2020 sklídila celkem 844 tun plodin a vyprodukovala 173 tis. litrů mléka. Z toho bylo 131 tun řepky ozimé, 256 tun ječmene jarního a 457 tun pšenice ozimé. Mléka bylo konkrétně 173 530 litrů.

4.3.1 Řešení v souladu s českou účetní legislativou

Níže bude ukázáno oceňování a účtování zemědělských výrobků podle českých účetních standardů.

Ocenění

Účetní jednotka stanovila ocenění jednotlivých plodin podle vnitropodnikových cen, jež jsou vymezeny ve směrnících podniku. Cena vychází z reálných nákladů vynaložených na pěstování dané plodiny v průběhu účetního období. Do kalkulací cen jsou zahrnuty hodnoty osiv, pesticidů, hnojiv atp. Avšak není možné do kalkulací cen započítat nepřímé náklady či mzdy pracovníků. Cena mléka je stanovena na základě údajů uváděných portálem AGRIS. Ocenění produkce je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 22: Vnitropodnikové ocenění zemědělské produkce

Název položky	Ocenění
Řepka ozimá	9 500 Kč/t
Ječmen jarní	4 500 Kč/t
Pšenice ozimá	4 000 Kč/t
Mléko	9 Kč/l

Zdroj: vlastní zpracování dle interních směrnic

Celková hodnota vyrobených produktů za rok 2020 tedy byla 5 786 tis. Kč.

Účtování

Účetní jednotka používá pro zachycení vyrobeného mléka účet číslo 123.400 – Výrobky. Pro evidenci řepky ozimé společnost vybrala účet s analytikou 123.100 – Výrobky, ječmen jarní pak zachycuje na účtu 123.200 – Výrobky a pšenice ozimá je evidována na účtu 123.300 – Výrobky.

Marži z výrobků si společnost stanovila na 10 % z vnitropodnikové ceny.

Tabulka 23 ztělesňuje zaúčtování jednotlivých operací souvisejících s produkcí.

Tabulka 23: Účtování o zemědělské produkci dle ČÚL

Účetní operace	Hodnota účetní operace (v Kč)	Účtování	
		MD	D
Zúčtování sklizené řepky ozimé	1 244 500	123.100 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodané řepky ozimé	1 244 500	583 – Změna stavu výrobků	123.100 - Výrobky
Tržba z prodané řepky ozimé	1 368 950	311 – Odběratelé	601 – Tržby z vlastních výrobků
Zúčtování sklizeného ječmene jarního	1 152 000	123.200 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodaného ječmene jarního	1 152 000	583 – Změna stavu výrobků	123.200 - Výrobky
Tržba z prodaného ječmene jarního	1 267 200	311 – Odběratelé	601 – Tržby z vlastních výrobků
Zúčtování sklizené pšenice ozimé	1 828 000	123.300 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodané pšenice ozimé	1 828 000	583 – Změna stavu výrobků	123.300 - Výrobky
Tržba z prodané pšenice ozimé	2 010 800	311 – Odběratelé	601 – Tržby z vlastních výrobků
Zúčtování nadojeného mléka	1 561 770	123.400 – Výrobky	583 – Změna stavu výrobků
Vyskladnění prodaného mléka	1 561 770	583 – Změna stavu výrobků	123.400 - Výrobky
Tržba z prodaného mléka	1 717 947	311 – Odběratelé	601 – Tržby z vlastních výrobků

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Řešení podle mezinárodních účetních standardů

Následující podkapitola bude věnována tomu, jakým způsobem by proběhlo ocenění a účtování o zemědělské produkci dle zadání výše podle IAS/IFRS.

Ocenění

Nejdříve bude muset podnik klasifikovat zemědělskou výrobu na zemědělskou produkci a biologická aktiva. V tomto případě se bude jednat jak u plodin, tak u mléka o zemědělskou produkci.

Následně je účetní jednotka povinna rozčlenit biologická aktiva na konzumovatelná či plodící a poté na zralá nebo nezralá. Účetní jednotka eviduje plodící biologická aktiva v podobě dobytku chovaného za účelem produkce mléka. Zkoumaný podnik má zároveň konzumovatelná aktiva. V rostlinné výrobě jsou to konkrétně plodiny, jež podniky pěstují se záměrem sklídit celou plodinu – v tomto případě tedy řepka ozimá, ječmen jarní a pšenice ozimá. Konzumovatelná aktiva v živočišné výrobě podnik neeviduje. Podnik, jež je zkoumán má nezralá biologická aktiva v hodnotě 1 174 tis. Kč. Ostatní sledovaná aktiva jsou zralá.

Dalším krokem bude přecenění zemědělské produkce na reálnou hodnotu. Díky existenci aktivního trhu není problém stanovené reálné hodnoty.

Přecenění na fair value

Dle výše uvedených hodnot se do zemědělské produkce podniku AGRO-Brod řadí mléko a sklizené plodiny. Standard stanovuje dobu jejich přecenění – u mléka je to v době dojení a u plodin v době sklizně. Plodiny sloužící k předvedení přecenění a účtování jsou řepka ozimá, ječmen jarní a pšenice ozimá.

Řepka ozimá

Jak již bylo zmíněno, zkoumaný podnik sklídl za rok 2020 131 tun řepky ozimé. Vzhledem k určenému datu přecenění, tedy v době sklizně, bude docházet k přecenění okolo poloviny července. Bude použita dostupná cena, za kterou se obchodovalo 17.7.2020. Její výše dosahovala 9 874 Kč/t. (AGRIS, 1999)
Vnitropodniková cena řepky ozimé při převzetí na sklad činila 9 500 Kč/t.

Tabulka níže zobrazuje průběh přecenění na reálnou hodnotu, včetně rozdílu z přecenění.

Tabulka 24: Přecenění na reálnou hodnotu řepky ozimé

Řepka ozimá					
	AGRO-Brod	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik	Velký podnik
Sklizené kvantum (tuny)	131	3	75	603	1 536
Vnitropodniková cena (Kč/t)	9 500	9 500	9 500	9 500	9 500
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 244 500	28 500	712 500	5 728 500	14 529 000
Reálná hodnota (fair value) (Kč/t)	9 874	9 874	9 874	9 874	9 874
Ocenění v reálné hodnotě (Kč)	1 293 494	29 622	740 550	5 954 022	15 166 464
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a reálné hodnotě (Kč)	48 994	1 122	28 050	225 522	637 464

Zdroj: vlastní zpracování

Podnik AGRO–Brod v roce 2020 ocenil sklizenou řepku ozimou vnitropodnikovou cenou ve výši 1 244 500 Kč. Reálná hodnota, jež byla stanovena cenou z aktivní burzy činila v okamžiku sklizně 1 293 494 Kč. Vznikl rozdíl z přecenění v celkové výši 48 995 Kč, čímž by došlo v souladu se standardem ke zvýšení účetního ocenění řepky ozimé na rozdíl od ocenění vnitropodnikovou cenou používanou podnikem.

Z tabulky je zřetelné, že s rostoucí velikostí podniku roste zároveň rozdíl z přecenění. Mikro podnik by přechod na mezinárodní účetní standardy až tolik z hlediska finanční pozice a výkonnosti, jako by tomu bylo v případě podniku velkého, kdy rozdíl z přecenění dosahuje výše 637 464 Kč.

Zaučtování přecenění a následného prodeje ve společnosti AGRO-Brod zobrazuje tabulka 25.

Tabulka 25: Zaúčtování řepky ozimé v souladu s IAS/IFRS

Účetní operace	Hodnota účetní operace (v Kč)	Zaúčtování	
		MD	D
Vyprodukování řepky ozimé (oceněno ve VC)	1 244 500	Výrobky (rostliny)	Nedokončená zemědělská produkce
Rozdíl z přecenění řepky ozimé na FV	48 994	Rozdíly z přecenění na fair value	Výnosy z přecenění na fair value
Vyskladnění 120 tun řepky ozimé k prodeji (ve VC)	1 140 000	Náklady na prodej výrobků	Výrobky (rostliny)
Korekce vyskladňované hodnoty	44 880	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value
Tržba za prodanou řepku ozimou	1 303 368	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Ječmen jarní

Za rok 2020 společnost AGRO-Brod sklídila celkem 256 tun ječmene jarního. Jak již bylo výše řečeno, přecenění účetní jednotka provádí k datu sklizně. Reálná hodnota bude vypočtena obdobným způsobem jako u řepky ozimé. Pro výpočet bude vybrána průměrná cena ječmene krmného. Společnost ječmen sklídila v druhé polovině srpna. Cena k 21.8.2020 na aktivním trhu byla 3 423 Kč/t. (AGRIS, 1999)

Jednu tunu ječmene společnost AGRO-Brod převedla na sklad v hodnotě 4 500 Kč.

Následující tabulka představuje způsob přecenění na fair value, jak pro podnik AGRO-Brod, tak současně pro podniky všech velikostí.

Tabulka 26: Přecenění na reálnou hodnotu ječmene jarního

Ječmen jarní					
	AGRO-Brod	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik	Velký podnik
Sklizené kvantum (tuny)	256	5	147	1 179	3 003
Vnitropodniková cena (Kč/t)	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 152 000	22 500	661 500	5 305 500	13 513 500
Reálná hodnota (fair value) (Kč/t)	3 423	3 423	3 423	3 423	3 423
Ocenění v reálné hodnotě (Kč)	876 288	17 115	503 181	4 035 717	10 279 269
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a reálné hodnotě (Kč)	-275 712	-5 385	-158 319	-1 269 783	-3 234 231

Zdroj: vlastní zpracování

Sklizený ječmen jarní za rok 2020 ocenila společnost AGRO-Brod vnitropodnikovou cenou ve výši 1 152 000 Kč. Aktivní burza stanovila reálnou hodnotu v okamžiku sklizně na 876 288 Kč. Vznikl rozdíl z přecenění v celkové výši 275 712 Kč. Pokud by tedy podnik oceňoval ječmen jarní podle standardu IAS 41, došlo by ke snížení jeho účetního ocenění vzhledem k oceňování podle české účetní legislativy.

Tabulka rovněž zobrazuje měnící se velikost vlivu odlišnosti z přecenění ječmene jarního na podniky v závislosti na jejich velikosti. Lze konstatovat, že mikro podnik bude evidovat rozdíl ve výši 5 385 Kč. Oproti tomu velký podnik by zaznamenal rozdíl z přecenění přibližně 600x větší.

Jakým způsobem by podnik AGRO-Brod účtoval ztělesňuje tabulka 27.

Tabulka 27: Účtování o ječmenu jarním

Účetní operace	Hodnota účetní operace (v Kč)	Zaúčtování	
		MD	D
Vyprodukování ječmene jarního (oceněno ve VC)	1 152 000	Výrobky (rostliny)	Nedokončená zemědělská produkce
Rozdíl z přecenění ječmene jarního na FV	275 712	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value
Vyskladnění 128 tun ječmene jarního k prodeji (ve VC)	576 000	Náklady na prodej výrobků	Výrobky (rostliny)
Korekce vyskladňované hodnoty	137 856	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value
Tržba za prodaný ječmen jarní	481 958,4	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Pšenice ozimá

Rok 2020 byl z pohledu sklizně pšenice vcelku vydařený, podařilo se sklídit 457 tun. Podnik pěstuje konkrétně pšenici krmnou. Datum sklizně pšenice ozimé bylo 17. 7. 2020. Vzhledem k tomuto datu byla zjištěna cena na aktivním trhu, která činila 4 095 Kč/t. (AGRIS, 1999)

AGRO-Brod převedla na sklad pšenici ve vnitropodnikové ceně dosahující výše 4 000 Kč za jednu tunu.

Postup přecenění pro společnost AGRO-Brod i pro podniky ostatních velikostí je ukázán v tabulce 28.

Tabulka 28: Přecenění pšenice ozimé

Pšenice ozimá					
	AGRO-Brod	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik	Velký podnik
Sklizené kvantum (tuny)	457	9	262	2 105	5 361
Vnitropodniková cena (Kč/t)	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 828 000	36 000	1 048 000	8 420 000	21 444 000
Reálná hodnota (fair value) (Kč/t)	4 095	4 095	4 095	4 095	4 095
Ocenění v reálné hodnotě (Kč)	1 871 415	36 855	1 072 890	8 619 975	21 953 295
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a reálné hodnotě (Kč)	43 415	855	24 890	199 975	509 295

Zdroj: vlastní zpracování

Podnik AGRO-Brod nastavil vyšší vnitropodnikového ocenění sklizené pšenice ozimé za rok 2020 na 1 828 000 Kč. Při přepočtení na reálnou hodnotu dosahovala tato pšenice ceny 1 871 415 Kč. Tímto přepočtem došlo k tvorbě odchylky ve výši 43 415 Kč. V případě, že by společnost oceňovala v souladu s mezinárodními účetními standardy, evidovala by zvýšení účetního ocenění této pšenice ve výši právě tohoto rozdílu mezi vnitropodnikovou a reálnou cenou.

Metodu účtování s hodnotami firmy AGRO-Brod popisuje tabulka níže.

Tabulka 29: Účtování o pšenici ozimé

Účetní operace	Hodnota účetní operace (v Kč)	Zaúčtování	
		MD	D
Vyprodukování pšenice ozimé (oceněno ve VC)	1 828 000	Výrobky (rostliny)	Nedokončená zemědělská produkce
Rozdíl z přecenění pšenice ozimé na FV	43 415	Rozdíly z přecenění na fair value	Výnosy z přecenění na fair value
Vyskladnění 230 tun pšenice ozimé k prodeji (ve VC)	920 000	Náklady na prodej výrobků	Výrobky (rostliny)
Korekce vyskladňované hodnoty	21 850	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value
Tržba za prodanou pšenici ozimou	1 036 035	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Mléko

Společnost AGRO-Brod vyprodukovala za rok 2020 celkem 173 530 litrů mléka. Z důvodu, že mléko není komoditou, s kterou by se obchodovalo na burzách, byla pro stanovení reálné hodnoty využita průměrná farmářská cena uváděná k 17.12.2020. Tato cena dosahovala k tomuto datu výše 8,72 Kč/l. (AGRIS, 1999)

Cena jednoho vyprodukováného litru mléka společností je 9 Kč. Tato hodnota je vypočtena obdobně jako u plodin. Rozdílem je, že společnost zahrnuje do této kalkulace i nějaké nepřímé náklady.

Tabulka 30 zobrazuje postup přecenění mléka na reálnou hodnotu. pro společnost AGRO-Brod, ale i pro podniky dalších velikostí.

Tabulka 30: Přecenění mléka na fair value

Kravské mléko					
	AGRO- Brod	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik	Velký podnik
Vyprodukované kvantum (litry)	173 530	3 471	99 260	799 974	2 037 242
Vnitropodniková cena (Kč/l)	9	9	9	9	9
Ocenění podle vnitropodnikové ceny (Kč)	1 561 770	31 239	893 340	7 199 766	18 335 178
Reálná hodnota (fair value) (Kč/l)	8,72	8,72	8,72	8,72	8,72
Ocenění v reálné hodnotě (Kč)	1 513 181, 60	30 267,12	865 547,20	6 975 773,28	17 764 750, 24
Rozdíl mezi oceněním ve vnitropodnikové ceně a reálné hodnotě (Kč)	-48 588,40	-971,88	-27 792,80	-223 992,72	-570 427,76

Zdroj: vlastní zpracování

Cena vnitropodniková společnosti AGRO-Brod činí 1 561 770 Kč. Reálná hodnota byla oceněna v souladu s poskytnutými daty na 1 513 181,6 Kč. Odchylka mezi těmito hodnotami tedy je -48 588,4 Kč.

Z tabulky je patrné, že čím je podnik větší, tím na něj více dopadá tato odlišnost. Pokud budou porovnány mikro a velký podnik, pak lze dospět k závěru, že velký podnik má hodnoty 586krát vyšší.

Zaučtování transakcí týkajících se přecenění kravského mléka představuje tabulka níže.

Tabulka 31: Účtování o kravském mléku

Účetní operace	Hodnota účetní operace (v Kč)	Zaúčtování	
		MD	D
Vyprodukování kravského mléka (oceněno ve VC)	1 561 770	Výrobky (mléko)	Nedokončená zemědělská produkce
Rozdíl z přecenění mléka na FV	48 588,4	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value
Vyskladnění 60 000 sklenic s 1,5l mlékem k prodeji (ve VC)	810 000	Náklady na prodej zemědělské produkce	Výrobky (mléko)
Korekce vyskladňované hodnoty	25 200	Náklady z přecenění na fair value	Rozdíly z přecenění na fair value
Tržba za prodané mléko	891 000	Odběratelé	Tržby za vlastní výrobky

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek z přeceňování u společnosti AGRO-Brod

Z důvodu větší přehlednosti autorka spojila hodnoty na účtech Rozdíly z přecenění na fair value a Náklady/Výnosy z přecenění na fair value. Dále do následujícího schématu zakomponovala i účtování o prodeji, jak bylo výše provedeno.

Schéma 1: Spojení účtů týkajících se přeceňování

Rozdíly z přeceňování na fair value		Náklady/Výnosy z přecenění na fair value	
1) 48 994	2) 275 712	2) 275 712	1) 48 994
3) 43 415	4) 48 588,4	4) 48 588,4	3) 43 415
	5) 44 880	5) 44 880	
	6) 137 856	6) 137 856	
	7) 21 850	7) 21 850	
	8) 25 200	8) 25 200	
	KZ 461 677,4	KZ 461 677,4	

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnání ocenění a účtování zemědělské produkce podle ČÚL a IAS/IFRS

Hlavním rozdílem je ten, že v souladu s českou účetní legislativou není rozdíl mezi zemědělskou produkcí a zásobami, účtuje se o nich stejným způsobem. Naproti tomu mezinárodní účetní standardy ji od zásob separují. Je oceňována v okamžiku sklizně na bázi reálné hodnoty, jež je pokrácena o odhadnuté náklady prodeje. Reálná hodnota se stanovuje na základě kvótovaných cen na aktivním trhu.

Vliv na finanční situaci podniku

Je zřejmé, že pokud by společnost oceňovala biologická aktiva podle standardu IAS 41, pak by ke konci roku vykazovala v bilanční sumě pokles o 461 677,4 Kč. Tato částka vznikla na základě rozdílů z přecenění na fair value zobrazených ve Schéma 1.

Vliv na výkonnost podniku

Výsledek hospodaření by s přechodem na IAS/IFRS také zaznamenal změnu. Náklady podniku by vzrostly o 554 086,4 Kč, což by byl důsledek nákladů vzniklých přeceněním zemědělské výroby na reálnou hodnotu. Z tohoto důvodu by zároveň vznikl nárůst na straně výnosů, a to konkrétně o 92 409 Kč. Na základě těchto změn by výsledek hospodaření poklesl o částku 461 677,4 Kč, která je rozdílem mezi změnami v nákladech a výnosech.

5 Zhodnocení výsledků

Obsahem této kapitoly práce je prezentace dopadů aplikace jednotlivých mezinárodních standardů na finanční situaci a výkonnost podniku AGRO-Brod a na podniky v závislosti na jejich velikosti.

5.1 Pozemky, budovy a stavby

Nejpodstatnější rozdíl při aplikování mezinárodních účetních standardů nastal při odpisování nakoupené budovy. Vzhledem k tomu, že podnik tuto budovu má v plánu pronajímat třetím osobám a bude ji oceňovat reálnou hodnotou, tak ji nebude možné odpisovat. Tím vzniká v porovnání s ČÚL velký rozdíl v nákladech podniku, čímž se vytvoří rozdíl ve výsledku hospodaření.

Společnost AGRO-Brod účtovala v souladu s českou účetní legislativou a díky tomu si může následujících padesát let snižovat základ daně s tím, že první rok může do nákladů uplatnit 144 000 Kč a následující roky 192 000 Kč.

V případě, že by společnost účtovala podle mezinárodních účetních standardů, nemohla by si tímto způsobem snížit základ daně, jelikož standard IAS 40 nepovoluje odpisovat taková aktiva, u nichž si podnik zvolí jejich přeceňování ke každému rozvahovému dni. Účetní jednotka si nechala reálnou hodnotu stanovit znalcem, který ji nastavil na 400 000 Kč ročně u každé položky. Rozvaha v souladu s IAS/IFRS by tedy byla o 1 200 000 Kč vyšší oproti té sestavené podle české účetní legislativy. Výsledek hospodaření by přechod na mezinárodní účetní standardy rovněž zasáhl. Změnil by se pak o 1 056 000 Kč ve prospěch společnosti.

Lze konstatovat, že pro zlepšení finanční situace a výkonnosti podniku AGRO-Brod by se více vyplatilo účtovat v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Autorka také porovnávala dopady odlišností na podniky v závislosti na jejich velikosti. Dospěla k závěru, že mikro podniky průměrně vykazují zhruba 3krát nižší hodnoty pozemků a téměř 2krát nižší hodnoty staveb. Pokud by tedy mikro podnik přešel na účtování v souladu s IAS/IFRS, jeho finanční pozice i výkonnost by klesly o 61,38 % v porovnání s podnikem AGRO-Brod.

Podniky malé průměrně vykazují podobné hodnoty pozemků jako podnik AGRO-Brod, avšak staveb přibližně 2krát více. Hodnota pozemků a staveb u malých podniků tedy dosahuje úrovně 164,24% hodnoty takového majetku ve firmě AGRO-Brod.

Lze tedy konstatovat, že rozdíly týkající se oceňování a účtování pozemků a budov budou mít větší vliv na malé podniky než na podnik AGRO-Brod. Konkrétně bude finanční pozice a výkonnost malých podniků o 64,24% vyšší oproti společnosti AGRO-Brod.

Střední podniky drží ve vlastnictví zhruba 3,5krát více pozemků a téměř 7krát více staveb v porovnání s podnikem AGRO-Brod. Celková hodnota pozemků a staveb průměrného středního podniku se pohybuje na úrovni 538,87% celkové hodnoty majetku korporace AGRO-Brod. Lze prohlásit, že s přechodem na oceňování a účtování podle mezinárodních účetních standardů, by byla finanční pozice a výkonnost takového podniku o 438,87 % více zasažena v porovnání s podnikem AGRO-Brod.

Velké podniky mají v průměru zhruba 14krát více staveb a 9krát více pozemků oproti společnosti AGRO-Brod. Celková hodnota staveb a pozemků tak činí skoro 18,5násobek hodnoty pozemků a staveb firmy AGRO-Brod. V případě přechodu na oceňování a účtování budov a pozemků v souladu s IAS/IFRS by velkému podniku vzrostla bilanční suma i výsledek hospodaření, a to konkrétně o 1290,97 % více než tomu bylo v případě podniku AGRO-Brod.

Autorka tedy dospěla k závěru, že čím větší je společnost, tím vyšší je dopad odlišností v oceňování pozemků a budov mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy.

5.2 Odpisování

Dalším zkoumaných rozdílem v účtování o dlouhodobém hmotném majetku byl v odpisování komponentním.

ČÚL dává možnost využití takového způsobu odpisování, avšak společnost AGRO-Brod zvolila odpisování stroje jako celku lineárním způsobem. Oproti tomu IAS/IFRS nedávají možnost výběru a stanovují, že majetek musí být odpisován po jednotlivých komponentech, jejichž pořizovací náklady jsou v poměru k celkovým pořizovacím nákladům aktiva významnou hodnotou a rozdílnou dobou životnosti.

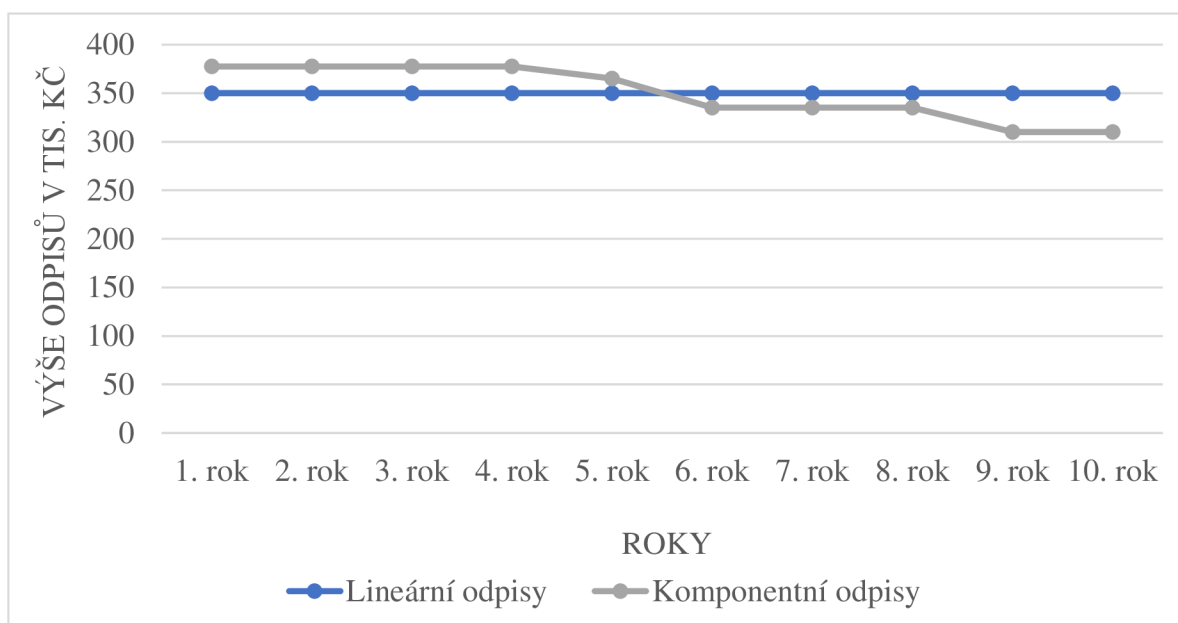
Při uplatnění lineárních odpisů stroje jako celku si společnost může zredukovat základ daně každoročně po dobu 10 let o 350 000 Kč.

Naproti tomu, pokud by společnost provedla dekompozici stroje a jeho následné komponentní odpisování, uplatňovala by snížení základu daně po dobu 4 let ve výši 377 500 Kč. Po dobu 4 let z důvodu, že po tomto období by již byl plně odepsán běžící stroj, který je jednou z komponent. Z hlediska krátkodobého horizontu je tento způsob

určitě výhodnější než lineární odpisování stroje jako celku. Následující rok by základ daně snížila díky těmto odpisům o 365 000 Kč. Po těchto 5 letech by byl plně odepsán laserový interferometr. Další tři roky by společnost vykazovala roční odpisy v hodnotě 335 000 Kč, načež by došlo k plnému odepsání elektromotoru. Poslední dvě účetní období by roční odpisy činily už jen 310 000 Kč, což je rovno odpisům stroje bez komponent.

Pro lepší přehled autorka zpracovala následující graf, který zobrazuje porovnání lineárního způsobu odpisování stroje jako celku a komponentní odpisování jednotlivých komponent.

Graf 1: Porovnání vývoje odpisů stroje po dobu 10 let



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je viditelné, že pokud je dlouhodobý majetek odpisován pomocí české účetní legislativy, pak se jeho zůstatková cena snižuje konstantně po celou dobu odpisování.

Dále lze konstatovat, že odpisy podle IAS/IFRS jsou během první poloviny doby odpisování vyšší a to proto, že se dílčí komponenty odpisují rychleji, než když je odpisováno hmotné aktivum jako celek.

Rozvaha by po aplikaci IAS/IFRS byla v prvním roce nižší o 27 500 Kč. Tato změna by vznikla následkem uplatnění vyšší hodnoty odpisů, konkrétně 377 500 Kč v prvním roce. Podle ČÚL si podnik směl uplatnit pouze 350 000 Kč. Současně by s přechodem klesl i výsledek hospodaření v prvním roce. Konkrétně pak o 27 500 Kč vlivem odpisů.

V tomto případě by se podniku vyplatilo z hlediska finanční pozice a výkonnosti podniku využít odpisování komponentní metodou. Lze to odůvodnit tím, že by si podnik mohl tímto způsobem během prvních pěti let uplatnit větší hodnotu do nákladů a tím regulovat výši daní. Důvodem je, že nikdo nemůže přesně říct, zda za 10 let bude podnik ještě existovat.

Mikro podniky drží ve vlastnictví hmotné movité věci v průměrné hodnotě 2 258 tis. Kč, což je přibližně 6krát méně, než vlastní podnik AGRO-Brod. Celková hodnota hmotných movitých věcí průměrného mikro podniku tedy dosahuje úrovně 16,81 % HMV vlastněných společností AGRO-Brod. Pokud by tedy mikro podnik přecházel na mezinárodní účetní standardy, konkrétně aplikoval komponentní odpisování, došel by k závěru, že jeho finanční pozice a výkonnost je 6krát menší než v případě firmy AGRO-Brod.

Průměrný střední podnik vlastní hmotné movité věci v hodnotě 46 233 tis. Kč. Komparací hodnot hmotných movitých věcí se společností AGRO-Brod autorka dospěla k závěru, že jich průměrný střední podnik vlastní téměř 3,5krát více. Důsledkem přechodu středního podniku na IAS/IFRS, konkrétně komponentní odpisování by byla jeho finanční pozice a výkonnost 3,5krát větší oproti podniku AGRO-Brod.

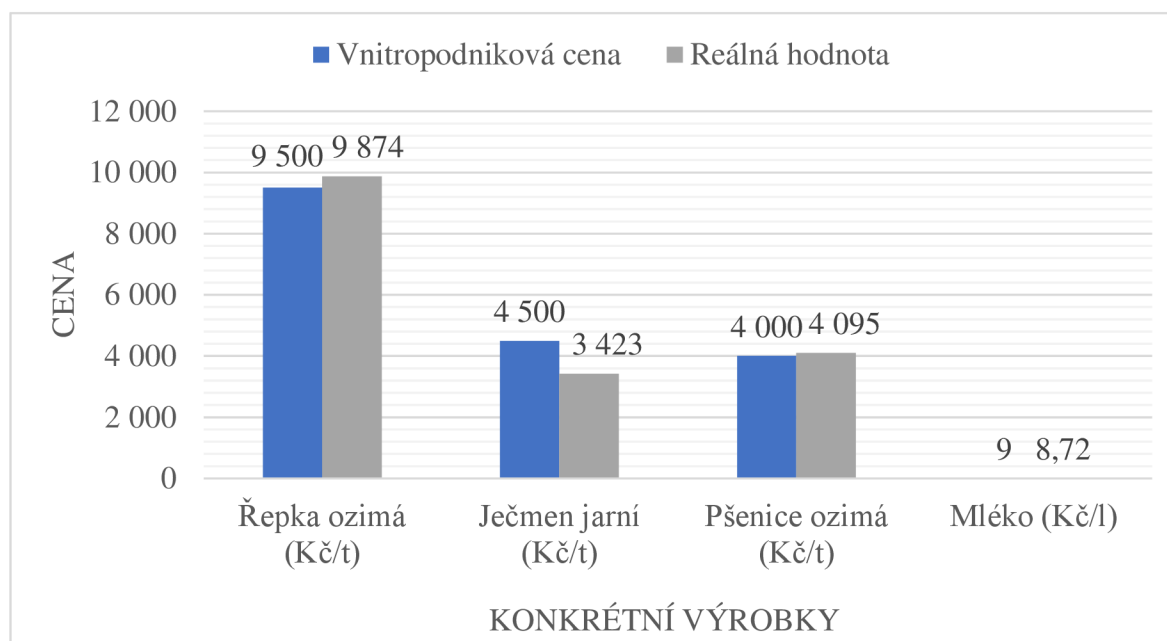
Velký podnik má hmotné movité věci v průměrné hodnotě 147 704 tis. Kč, což je skoro 11krát více, než kolik vlastní sledovaná společnost AGRO-Brod. V případě, že by velký podnik odpisoval HMV v souladu s IAS/IFRS, pak by jeho finanční pozice a výkonnost dosahovala hodnot 11krát vyšších než podnik AGRO-Brod.

Autorka zjistila, že s rostoucí velikostí podniku roste i vliv rozdílů v oblasti komponentního odpisování na finanční pozici a výkonnost podniku.

5.3 Zemědělská produkce

Následovalo porovnání oceňování a účtování zemědělské produkce. První rozdíl nastal ve způsobu oceňování těchto výrobků. Česká účetní legislativa oceňuje plodiny vnitropodnikovými cenami, které účetní jednotky stanovují v interních směrnících. Podle IAS/IFRS je povinností přecenit tuto zemědělskou produkci na biologická aktiva. Rozdíly mezi oceněním vnitropodnikovou a reálnou hodnotou znázorňuje graf 2.

Graf 2: Rozdíly mezi oceněním vnitropodnikovou a reálnou hodnotou plodin a mléka



Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka níže zobrazuje zjištěné rozdíly z přecenění celkové produkce plodin a mléka.

Tabulka 32: Rozdíly z přecenění produkce plodin a mléka

Název	Ocenění ve VPC (v Kč)	Ocenění v RH (fair value) (v Kč)	Rozdíl z přecenění (v Kč)	Procentuální rozdíl
Řepka ozimá	1 244 500	1 293 494	48 994	3,94 %
Ječmen jarní	1 152 000	876 288	-275 712	-23,93 %
Pšenice ozimá	1 828 000	1 871 415	43 415	2,38 %
Mléko	1 561 770	1 513 181,6	-48 588,4	-3,11 %
Celkem	5 786 270	5 554 378,6	-231 891,4	-4,01 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z hodnot uvedených v tabulce lze konstatovat, že společnost AGRO-Brod více svá aktiva nadhodnocuje. Přecenění a nahodnocení bylo rozpoznáno z porovnání cen vnitropodnikových a reálných hodnot, které autorka zjišťovala na aktivní burze.

Podhodnocení aktiv proběhlo jen ve dvou případech, a to při oceňování řepky ozimé a pšenice ozimé. Cena řepky byla celkem podhodnocena o 48 994 Kč a cena pšenice

o 43 415 Kč. Nelze říct, že by to byl následek špatného ocenění. Důvodem je spíše nestabilitnost cen těchto plodin.

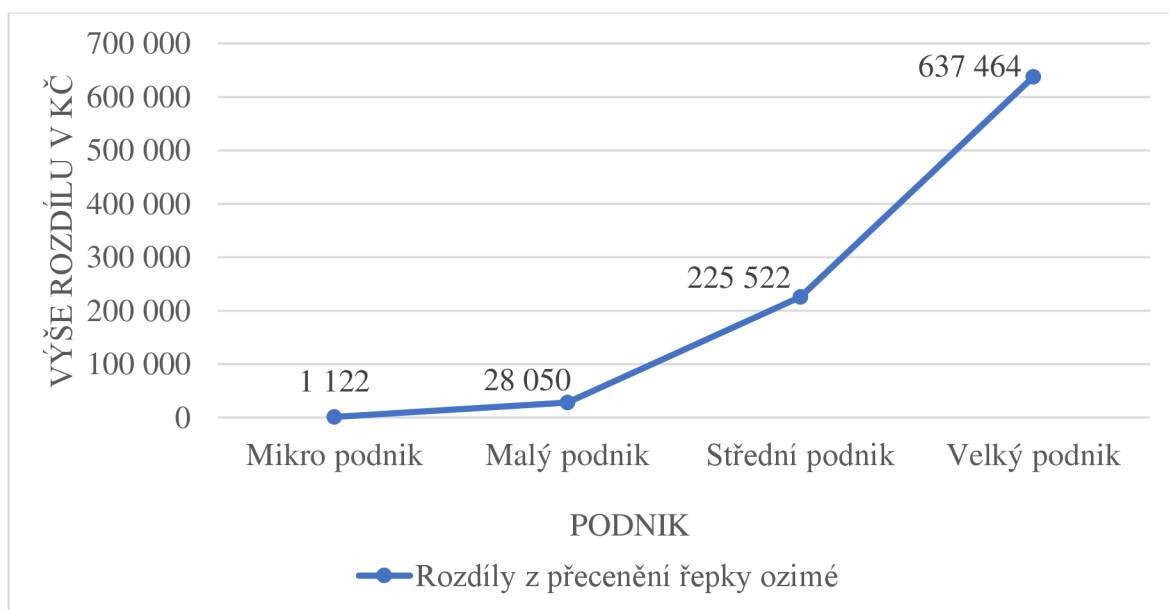
Z celkového pohledu na problematiku oceňování zemědělské produkce je v tomto konkrétním případě pro podnik finančně výhodnější její oceňování podle české účetní legislativy.

Finanční pozice podniku by vypadala po přechodu následujícím způsobem. Bilanční suma by poklesla o 461 677,4 Kč. Tato částka vychází z přecenění zemědělské produkce na reálnou hodnotu zmíněné ve Schéma 1. Výkonnost podniku by se rovněž změnila. Výsledek hospodaření by poklesl o totožnou částku, tedy 461 677,4 Kč, která odpovídá rozdílu mezi náklady a výnosy vzniklými přeceněním na fair value, jež zobrazuje Schéma 1.

Na základě toho lze konstatovat, že by pro finanční situaci a výkonnost podniku bylo lepší zachovat účtování podle ČÚL.

Současně autorka porovnávala vlivy odlišností týkající se zemědělské produkce na podniky v závislosti na jejich velikosti. U všech dílčích plodin a mléka dospěla k závěru, že s rostoucím podnikem roste současně vliv rozdílů v jejich oceňování dle IAS/IFRS a ČÚL. Pro jednodušší zobrazení zpracovala grafy, kde jsou vidět rostoucí rozdíly napříč podniky. Graf 3 ztělesňuje rozdíly v přecenění z vnitropodnikové ceny na reálnou hodnotu u řepky ozimé.

Graf 3: Rozdíly z přecenění řepky ozimé

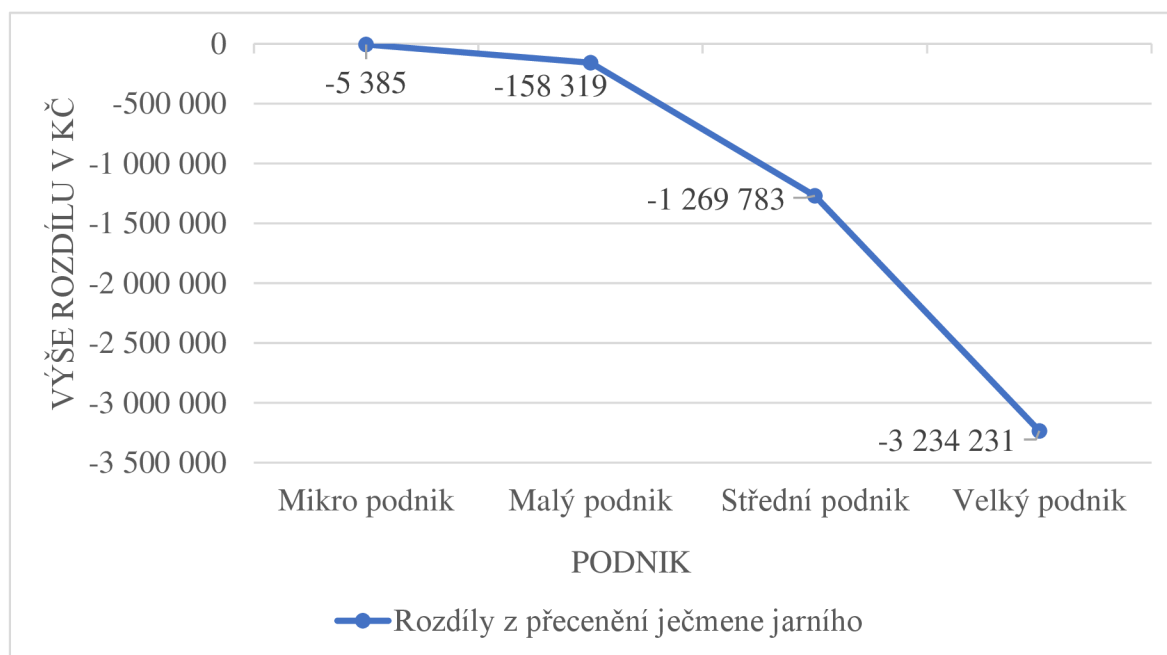


Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je možné vidět, že čím větší podnik je, tím větší vliv mají rozdíly. Lze konstatovat, že hodnota přecenění mezi podnikem mikro a podnikem velkým je zhruba 568násobná.

Na následujícím grafu jsou zobrazovány rozdíly vzniklé přeceněním z vnitropodnikové ceny na reálnou hodnotu u ječmene jarního.

Graf 4: Rozdíly z přecenění u ječmene jarního

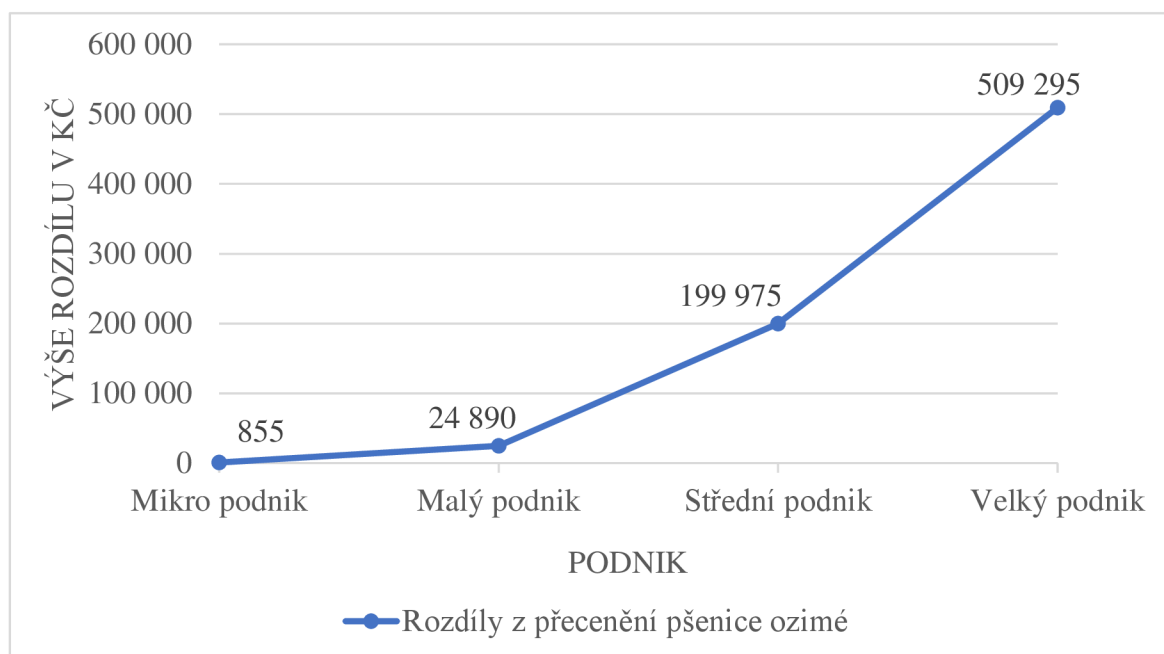


Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je viditelné, že vliv rozdílu se odvíjí od velikosti podniku. Čím je podnik většího rozměru, tím na něj dopadají vlivy odlišností více.

Následující graf představuje rozdíly vzniklé přeceněním pšenice ozimé na reálnou hodnotu.

Graf 5: Rozdíly z přecenění u pšenice ozimé

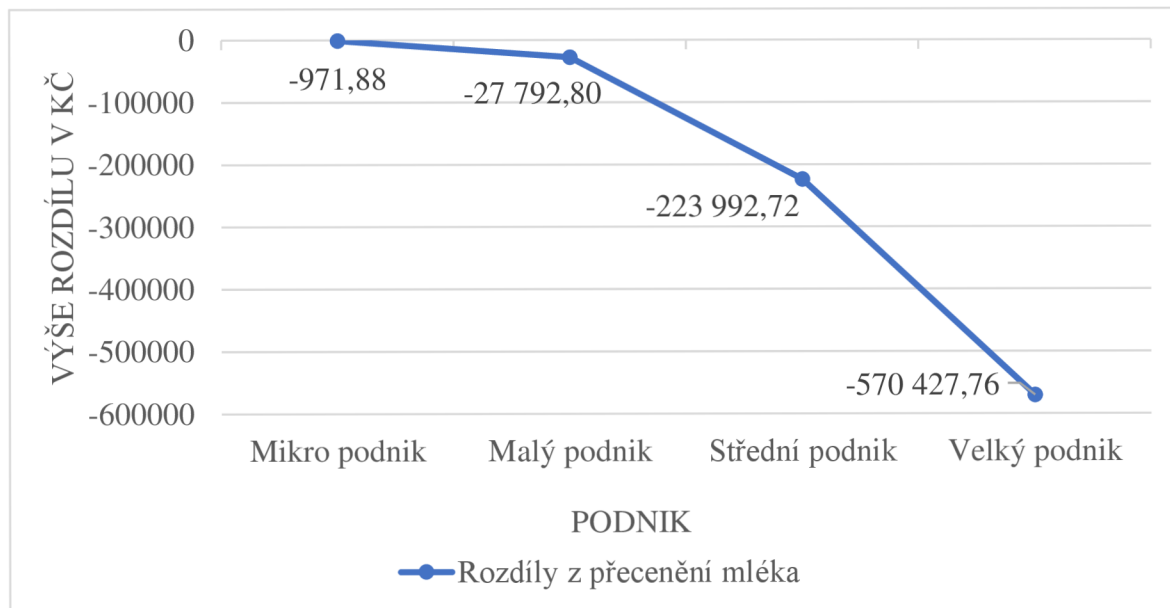


Zdroj: vlastní zpracování

Pro tento graf opět platí přímá úměra mezi velikostí podniku a vlivem rozdílů na jeho finanční pozici a výkonnost.

Graf 6 zachycuje rozdíly vzniklé přeceněním mléka z vnitropodnikové ceny na fair value, neboli reálnou hodnotu.

Graf 6: Rozdíl z přecenění u mléka



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 6 je zřejmé, že nejvyšší rozdíl z přecenění mléka má velký podnik, konkrétně -570 427,76 Kč, což je přesně o 569 455,88 Kč více než eviduje podnik mikro.

6 Závěr

Záměr autorky této bakalářské práce bylo porovnat oceňování, účtování a vykazování majetku podle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů a dále také kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost korporací v závislosti na jejich velikosti. Byly zjištěny jak rozdíly mezi těmito standardy, tak i důsledky na finanční situaci podniku.

Bylo zjištěno, že v České republice se účetní jednotky řídí zákonem o účetnictví č. 563/1992 Sb., Českými účetními standardy či vyhláškami. Oproti tomu v poměrech globálních musejí účetní jednotky podávat výkazy jednotným způsobem. A právě k tomu byly vytvořeny Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS.

V teoretické části práce byla na začátku představena harmonizace účetnictví. Poté byla blíže identifikována problematika oceňování, účtování a vykazování majetku podle ČÚL a IAS/IFRS. Na konci teoretické části byly rozdíly převedeny do přehledné tabulky, ze které následně autorka vycházela pro tvorbu vlastní části práce.

Pro vlastní část bakalářské práce autorka vytvořila fiktivní podnik, jež byl tvořen následujícím způsobem. Nejprve bylo vybráno 20 zemědělských podniků, jejichž výkazy za rok 2020 sloužily k dalšímu zpracování. Z těchto výkazů byly vyjmuty jednotlivé číselné údaje, které autorka zaznamenala do přehledné tabulky. Dalším krokem bylo vzestupné seřazení údajů tak, aby bylo možné použít funkci medián. Důvodem využití této funkce bylo, že rozdělí číselnou řadu na dvě totožné poloviny. Následně proběhla drobná korekce výsledných hodnot získaných užitím funkce mediánu v rámci smysluplnosti obou výkazů. Z těchto výsledků byla vytvořena fiktivní rozvaha a výkaz zisku a ztrát, jež se nacházejí v příloze této práce. Tyto výkazy autorka tvořila z důvodu bližšího seznámení s majetkem podniků v realitě.

Následně byly demonstrovány rozdíly, jež vybraná báze vykazovala. Konkrétní číselné hodnoty uváděné v příkladech jsou ekvivalentní těm, jež byly získány prostřednictvím mediánu aplikovaném na údajích získaných ze vzorku zemědělských podniků.

První demonstrováný příklad se zabýval tématikou investic do nemovitostí. Bylo zjištěno, že ČÚL tuto problematiku neupravují, kdežto mezinárodní účetní standardy ano. Problematikou se zabývá konkrétně standard IAS 40. Autorka zjistila, že pokud by podnik účtoval v souladu s IAS/IFRS, nemohl by si uplatnit odpisy z nakoupené administrativní

budovy, jelikož si zvolil přeceňování na reálnou hodnotu ke každému rozvahovému dni. Na základě výsledků uvedených v předchozí kapitole lze konstatovat, že pro podnik by z hlediska finanční situace bylo lepší uplatňovat do nákladů co největší částky, aby se mu základ daně co nejvíce snížil.

Následující příklad byl zaměřen na odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Zde autorka zjistila, že ČÚL dávají možnost využití odpisování stroje jako celku i jednotlivých komponent. Zatímco u mezinárodních účetních standardů je komponentní odpisování povinné, pokud mají komponenty v porovnání s celkovou pořizovací cenou aktiva významnou hodnotu a odlišnou dobu životnosti. Odpisy v souladu s IAS 16 jsou tedy během první části odpisovaného období vyšší, protože se jednotlivé komponenty odpisují rychleji, než stroj jako celek. Autorka na základě výsledků zhodnotila, že pro finanční situaci a výkonnost podniku by bylo lepší uplatnit komponentní odpisy, jelikož se nikdy nedá predikovat, jak dlouho podnik na trhu ještě setrvá.

Třetí předváděnou problematikou bylo oceňování zemědělské produkce. Bylo zjištěno, že v případě ČÚL je oceňována vnitropodnikovými cenami. Avšak mezinárodní účetní standardy udávají povinnost přecenit zemědělskou produkci na fair value, tedy reálnou hodnotu. Po aplikaci IAS/IFRS lze dospět k výsledku, že pokud by účetní jednotka oceňovala zemědělskou produkci na základě mezinárodních účetních standardů, poklesla by mu bilanční suma i výsledek hospodaření. A proto by bylo z hlediska finanční situace a výkonnosti podniku lepší ponechat oceňování v souladu s ČÚL.

Zároveň byl zkoumán vliv všech demonstrovaných odlišností na finanční situaci a výkonnost podniků v závislosti na jejich velikosti. Autorka zjistila, že s rostoucím podnikem roste zároveň i vliv rozdílů na bilanční sumu i výsledek hospodaření.

Závěrem lze říci, že existuje velmi mnoho rozdílů mezi oceňováním, účtováním a vykazováním majetku dle české účetní legislativy a mezinárodních standardů IAS/IFRS.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje:

Bartková, Helena a Paseková, Marie. 2006. *Mezinárodní účetnictví.* Ostrava : VŠB - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2006. ISBN 80-248-1181-2.

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

Deloitte. 2019. *IFRS in your pocket 2019.* místo neznámé : Deloitte, 2019.

Dvořáková, Dana. 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno : BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

Hinke, Jana. 2007. *Účetní systém IAS/IFRS.* Praha : Kernberg Publishing , 2007. ISBN 978-80-903962-2-7.

Chalupa, Jaroslav, a další. 2021. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021.* Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-316-5.

Košťálová, Mlada a Mendelova zemědělská a lesnická univerzita. 2003. *Účetnictví.* Brno : B.I.B.S., 2003. ISBN 80-86575-82-9.

Kovanicová, Dana. 1993. *Abeceda účetních znalostí pro každého.* Praha : Trizonia, 1993. ISBN 978-80-7273-169-5.

Krupová, Lenka a kol. 2003. *IAS v příkladech: srovnávání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou.* Praha : VOX, 2003. ISBN 80-86324-33-8.

Opletalová, Alena. 2006. *Základy účetnictví.* Olomouc : Univerzita Palackého, 2006. str. 7. ISBN 80-244-1296-9.

Ryneš, Petr. 2021. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021.* Olomouc : ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-303-5.

s., **DEK a. justice.cz.** *Veřejný rejstřík a sbírka listin.* [Online] [Citace: 28. Zář 2021.] <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=327712&typ=UPLNY>.

Sedláček, Jaroslav. 2010. *Finanční účetnictví*. Brno : Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80-210-5268-0.

Skálová, Jana a Suková, Anna. 2019. *Podvojně účetnictví 2019*. Praha : Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2249-3.

Stárová, Marta. 2018. *Účetnictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha : Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2018. ISBN 978-80-213-2877-8.

Šrámková, Alice a Janoušková, Martina. 2006. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha : Institut Svazu účetních , 2006. ISBN 80-86716-28-7.

Wolters Kluwer, ČR. 2017. *Účetnictví podnikatelů*. Praha : Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-518-5.

Právní předpisy:

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2021 [cit. 28. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2021 [cit. 10. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Internetové zdroje:

AGRIS. 1999. Agrární WWW portál AGRIS. *AGRIS*. [Online] 1999. [Citace: 06. 01 2022.] <http://www.agris.cz/Prices/TimeSeries/431?district=0>.

8 Přílohy

Příloha 1: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

Příloha 2: Fiktivní rozvaha

Příloha 3: Fiktivní výkaz zisku a ztráty

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**
- 021 - Stavby
- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**
- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek**
- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 - Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
- 068 - Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**
- 081 - Oprávky ke stavbám

- 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku**
- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k oceňovacím rozdílům k nabytému majetku
- Účtová třída 1 - ZÁSObY**
- 11 - Materiál**
- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě
- 12 - Zásoby vlastní činnosti**
- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 13 - Zboží**
- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby**
- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží
- 19 - Opravné položky k zásobám**
- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží

- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 - Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně**
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceníny
- 22 - Peněžní prostředky na účtech**
- 221 - Bankovní účty
- 23 - Krátkodobé úvěry**
- 231 - Krátkodobé úvěry
- 232 - Eskontní úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci**
- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek**
- 251 - Majtkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty**
- 261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)**
- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky
- 32 - Závazky (krátkodobé)**
- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté provozní zálohy
- 325 - Ostatní závazky
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace
- 349 - Spojovací účet k DPH

35 - Pohledávky za společníky

- 351 - Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsané základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 - Pohledávky ke společníkům společnosti

36 - Závazky ke společníkům

- 361 - Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky ke společníkům společnosti

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 - Pohledávky z prodeje závodu
- 372 - Závazky z koupě závodu
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Rezervní fondy
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 424 - Ostatní fondy ze zisku
- 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Zálohy na podíly na zisku

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 - Rezerva na daň z příjmů
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 - Dlouhodobé úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv

- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z nájmu a pachtu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY

50 - Spotřebované nákupy

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

51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

- 523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací

- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění

- 525 - Ostatní sociální pojištění

- 526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele

- 527 - Zákonné sociální náklady

- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 531 - Daň silniční

- 532 - Daň z nemovitých věcí

- 538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

- 542 - Prodaný materiál

- 543 - Dary

- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

- 545 - Ostatní pokuty a penále

- 546 - Odpis pohledávek

- 547 - Mimořádné provozní náklady

- 548 - Ostatní provozní náklady

- 549 - Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného

- majetku
- 552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů

- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období

- 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti

- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly

- 562 - Úroky

- 563 - Kursové ztráty

- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů

- 565 - Náklady z finančního majetku

- 566 - Náklady z derivátových operací

- 567 - Mimořádné finanční náklady

- 568 - Ostatní finanční náklady

- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv

- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 - Změna stavu nedokončené výroby

- 582 - Změna stavu polotovarů

- 583 - Změna stavu výrobků

- 584 - Změna stavu zvířat

- 585 - Aktivace materiálu a zboží

- 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb

- 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

- 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů splatná

- 592 - Daň z příjmů odložená

- 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů

- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům

- 597 - Převod provozních nákladů

- 598 - Převod finančních nákladů

- 599 - Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 - VÝNOSY

- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 - Tržby za vlastní výrobky

- 602 - Tržby z prodeje služeb

- 604 - Tržby za zboží

64 - Jiné provozní výnosy

- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

- 642 - Tržby z prodeje materiálu

- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek

- 647 - Mimořádné provozní výnosy

- 648 - Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

- 662 - Úroky

- 663 - Kursové zisky

- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů

- 665 - Výnosy z finančního majetku

- 666 - Výnosy z derivátových operací

- 667 - Mimořádné finanční výnosy

- 668 - Ostatní finanční výnosy

69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů

- 698 - Převod finančních výnosů

- 699 - Výnosy hospodářských středisek

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvahové

- 701 - Počáteční účet rozvahový

- 702 - Konečný účet rozvahový

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha 2: Fiktivní rozvaha

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších
předpisů

ROZVAHA (BILANCE)

ke dni 31.12.2020

(v celých tisících Kč)

IČ

876 54 321

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

AGRO-Brod a. s.

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

K zemědělcům 104,
Český brod

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001	151 150	-65 040	86 110	71 024
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003	127 388	-65 040	62 348	37 764
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004	32	-12	20	12
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0	0
2	Ocenitelná práva	006	24	-11	13	10
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007	24	-11	13	10
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008	0	0	0	0
3	Goodwill	009	0	0	0	0
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	4	-1	3	0
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	4	0	4	2
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012	0	0	0	0
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	4	0	4	2
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014	115 219	-65 028	50 191	25 615
B. II. 1	Pozemky a stavby	015	54 773	-21 345	33 428	19 365
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016	15 872	0	15 872	11 347
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017	38 901	-21 345	17 556	8 018
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	53 736	-40 302	13 434	3 279
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	6 351	-3 381	2 970	2 759
	<i>B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021	0	0	0	0
	<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	6 351	-3 381	2 970	2 759
	<i>B.II.4.3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	0	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	359	0	359	212
	<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	297	0	297	98
	<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	62	0	62	114
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027	12 137	0	12 137	12 137
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	6 120	0	6 120	6 120
2	Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	029	0	0	0	0
3	Podíly - podstatný vliv	030	3 010	0	3 010	3 010
4	Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0	0
5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	5	0	5	5
6	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	3 002	0	3 002	3 002
7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
	<i>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</i>	035	0	0	0	0
	<i>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>	036	0	0	0	0

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037	23 595	0	23 595	33 127
C. I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038	11 794	0	11 794	9 302
C. I. 1	Materiál	039	486	0	486	372
	2 Nedokončená výroba a polotovary	040	1 174	0	1 174	930
	3 Výrobky a zboží	041	6 824	0	6 824	6 004
	C.I.3.1. Výrobky	042	5 786	0	5 786	5 140
	C.I.3.2. Zboží	043	1 038	0	1 038	864
	4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	3 310	0	3 310	1 996
	5 Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046	6 113	0	6 113	6 078
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	2 022	0	2 022	1 993
	C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů	048	286	0	286	0
	C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	1 432	0	1 432	1 498
	C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv	050	0	0	0	0
	C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka	051	0	0	0	0
	C.II.1.5. Pohledávky - ostatní	052	304	0	304	495
	C.II.1.5.1. Pohledávky za společnosti	053	0	0	0	0
	C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
	C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
	C.II.1.5.4. Jiné pohledávky	056	0	0	0	0
	2 Krátkodobé pohledávky	057	4 091	0	4 091	4 085
	C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	058	3 501	0	3 501	3 589
	C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0	0
	C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv	060	0	0	0	0
	C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	061	590	0	590	496
	C.II.2.4.1. Pohledávky za společnosti	062	0	0	0	0
	C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	152	0	152	148
	C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	064	346	0	346	261
	C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	0	0	0	0
	C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	066	0	0	0	0
	C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	067	92	0	92	87
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068	26	0	26	26
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0	0
	2 Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	26	0	26	26
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071	5 662	0	5 662	17 721
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	072	168	0	168	154
	2 Peněžní prostředky na účtech	073	5 494	0	5 494	17 567
D. I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074	167	0	167	133
D. I. 1	Náklady příštích období	075	28	0	28	32
	2 Komplexní náklady příštích období	076	129	0	129	93
	3 Příjmy příštích období	077	10	0	10	8

označ	PASIVA	řád	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období	období
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	078	86 110	71 024
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079	62 198	58 631
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 83)	080	44 055	44 055
1	Základní kapitál	081	44 055	44 055
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082	0	0
3	Změny základního kapitálu	083	0	0
A. II.	Ážio (ř. 85 až 86)	084	2 540	1 893
A. II. 1	Ážio	085	2 540	1 893
2	Kapitálové fondy	086	0	0
	A.II.2.1.Ostatní kapitálové fondy	087	0	0
	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	0	0
	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089	0	0
	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0	0
	A.II.2.5.Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0	0
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	092	1 103	1 012
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	325	318
2	Statutární a ostatní fondy	094	778	694
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	095	12 940	10 780
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096	12 940	10 780
2	Neuhrazená ztráta minulých let	097	0	0
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	099	1 560	891
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100	0	0
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101	23 912	12 393
B. I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102	118	98
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	103	0	0
2	Rezerva na daň z příjmů	104	107	94
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	11	4
4	Ostatní rezervy	106	0	0
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	23 647	12 117
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 +115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108	12 312	6 734
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109	0	0
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110	0	0
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111	0	0
2	Závazky k úvěrovým institucím	112	10 441	4 278
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113	0	0
4	Závazky z obchodních vztahů	114	0	0
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	0	0
7	Závazky - podstatný vliv	117	0	0
8	Odložený daňový závazek	118	1 871	2 456
9	Závazky - ostatní	119	0	0
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120	0	0
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121	0	0
	C.I.9.3. Jiné závazky	122	0	0

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)	123	11 335	5 383
C. II. 1	Vydané dluhopisy	124	0	0
	<i>C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy</i>	125	0	0
	<i>C.II.1.2. Ostatní dluhopisy</i>	126	0	0
2	Závazky k úvěrovým institucím	127	959	1 139
3	Krátkodobé přijaté zálohy	128	0	0
4	Závazky z obchodních vztahů	129	8 304	3 801
5	Krátkodobé směnky k úhradě	130	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	0	0
7	Závazky - podstatný vliv	132	0	0
8	Závazky ostatní	133	2 072	443
	<i>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</i>	134	0	0
	<i>C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci</i>	135	0	0
	<i>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</i>	136	1 020	286
	<i>C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	137	592	105
	<i>C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace</i>	138	380	52
	<i>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</i>	139	56	0
	<i>C.II.8.7. Jiné závazky</i>	140	24	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)	141	147	178
D. I. 1	Výdaje příštích období	142	67	81
2	Výnosy příštích období	143	80	97
Právní forma účetní jednotky :		akciová společnost		
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :		zemědělská výroba		
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
15.03.21				

Příloha 3: Fiktivní výkaz zisku a ztráty

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY				
Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		ke dni 31. prosince 2020		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
		(v celých tisících Kč)		AGRO-Brod a. s.
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
		876 54 321		K zemědělcům 104, Český brod
Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu - druhové členění				
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	19 738	18 875
II.	Tržby za prodej zboží	02	158	140
A.	Výkonová spotřeba	03	12 012	10 826
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	04	-1 850	-1 321
C.	Aktivace	05	2 043	1 892
D.	Osobní náklady	06	6 187	5 083
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	07	8 134	6 865
III.	Ostatní provozní výnosy	08	12 971	11 093
F.	Ostatní provozní náklady	09	2 588	2 429
*	Provozní výsledek hospodaření	10	3 753	4 334
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	11	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	13	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	14	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	15	8	6
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	16	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	17	234	212
VII.	Ostatní finanční výnosy	18	42	37
K.	Ostatní finanční náklady	19	175	164
*	Finanční výsledek hospodaření	20	-359	-333
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	21	3 394	4 001
L.	Daň z příjmů	22	645	761
**	Výsledek hospodaření po zdanění	23	2 749	3 240
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	24	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	25	2 749	3 240
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	26	32 917	30 151
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
15.03.21				