

# **Biologická aktiva v účetnictví zemědělského podniku**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**  
**doc. Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.**

**Bc. Jana Vašíčková**

**Brno 2017**



### **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala panu doc. Ing. Patriku Svobodovi, PhD., vedoucímu mé diplomové práce, za odborné rady a připomínky, které mi během zpracování této práce poskytl. Dále bych chtěla poděkovat společnosti Luka, a. s. za poskytnuté údaje ke zpracování praktické části práce.



Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Biologická aktiva v účetnictví zemědělského podniku**

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

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 4. ledna 2017

---



## **Abstract**

Vašíčková, J. Biological assets accounting in agricultural company. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This diploma thesis deals with the issue of biological assets accounting in agricultural company. The main goal is ambition for differences resulting from the use of different accounting standards. In the theoretical part are defined basic concepts, principles and methods. In the practical part is applied standard IAS41 - Agricultural in a chosen agricultural company.

## **Keywords**

Biological assets, agricultural, IAS 41 – Agricultural, International Accounting Standards, fair value, historical costs.

## **Abstrakt**

Vašíčková, J. Biologická aktiva v účetnictví zemědělského podniku, Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Tato diplomová práce se zabývá problematikou biologických aktiv v účetnictví zemědělského podniku. Hlavním cílem práce je indentifikace rozdílů plynoucích z použití odlišných účetních standardů. V teoretické části jsou definovány základní pojmy, principy a metody. V praktické části je aplikován standard IAS41 – Zemědělství na příkladu konkrétní účetní jednotky.

## **Klíčová slova**

Biologická aktiva, zemědělství, IAS 41 – Zemědělství, mezinárodní účetní standardy, reálná hodnota, historické náklady.





# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod, cíl a metodika práce</b>	<b>12</b>
1.1	Úvod.....	12
1.2	Cíl práce.....	13
1.3	Metodika.....	13
<b>2</b>	<b>Teoretická východiska</b>	<b>15</b>
2.1	Účetnictví a jeho regulace.....	15
2.1.1	Formy regulace účetnictví.....	16
2.1.2	Nástroje regulace účetnictví.....	17
2.1.3	Účetní systémy.....	19
2.1.4	Regulace účetnictví v ČR.....	21
2.2	Harmonizace účetnictví.....	22
2.2.1	Harmonizace v rámci Evropské unie.....	23
2.2.2	Harmonizace v USA.....	24
2.2.3	Celosvětová harmonizace – IAS/IFRS.....	25
2.3	Oceňování.....	26
2.3.1	Oceňování dle české právní úpravy.....	27
2.3.2	Oceňovací v rámci IAS/IFRS.....	28
2.3.3	Reálná hodnota.....	30
2.4	Účetnictví zemědělských podniků dle české právní úpravy.....	34
2.4.1	Klasifikace biologických aktiv.....	35
2.4.2	Specifika oceňování v živočišné výrobě.....	37
2.4.3	Účetnictví v živočišné výrobě.....	39
2.4.4	Účtování a oceňování pěstitelských celků trvalých porostů.....	42
2.5	IAS 41 – Zemědělství.....	43
2.5.1	Biologická aktiva.....	44
2.5.2	Rozpoznání a klasifikace biologických aktiv.....	45
2.5.3	Oceňování biologických aktiv.....	46
2.5.4	Účetní zachycení biologických aktiv.....	48

2.5.5	Vykazování a zveřejňování .....	49
<b>3</b>	<b>Účetní jednotka – Luka, a.s.</b>	<b>51</b>
3.1	Popis účetní jednotky.....	51
<b>4</b>	<b>Vykázání biologických aktiv dle IAS/IFRS</b>	<b>53</b>
4.1	Telata.....	53
4.1.1	Pořízení telat vlastním odchovem .....	54
4.1.2	Převod telat v rámci jednotlivých kategorií skotu.....	55
4.1.3	Prodaná telata.....	56
4.1.4	Uhynulá telata.....	57
4.1.5	Přírůstky hmotnosti telat během účetního období.....	58
4.1.6	Přecenění telat na reálnou hodnotu k rozvahovému dni.....	58
4.2	Dojnice .....	59
4.2.1	Prodané dojnice .....	60
4.2.2	Převedené dojnice.....	61
4.2.3	Uhynulé dojnice .....	61
4.2.4	Přírůstky hmotnosti dojnic během účetního období.....	62
4.2.5	Přecenění dojnic na reálnou hodnotu .....	63
4.3	Skot ve výkrmu.....	64
4.3.1	Převod skotu ve výkrmu v rámci jednotlivých kategorií skotu.....	64
4.3.2	Prodej skotu ve výkrmu.....	65
4.3.3	Úhyn skotu ve výkrmu.....	66
4.3.4	Přírůstky hmotnosti skotu ve výkrmu během účetního období .....	66
4.3.5	Přecenění skotu ve výkrmu na reálnou hodnotu .....	67
4.4	Rakytníkový sad.....	68
<b>5</b>	<b>Vyhodnocení dopadu aplikace IAS41</b>	<b>71</b>
5.1	Rozvaha .....	71
5.2	Výkaz zisku a ztráty .....	74
5.3	Finanční analýza .....	79
5.3.1	Ukazatel rentability aktiv (ROA) .....	79
5.3.2	Ukazatele rentability vlastního kapitálu (ROE).....	81

Obsah	11
<b>6 Diskuze</b>	<b>83</b>
<b>7 Závěr</b>	<b>88</b>
<b>8 Literatura</b>	<b>90</b>
<b>9 Seznam obrázků</b>	<b>93</b>
<b>10 Seznam tabulek</b>	<b>95</b>
<b>A Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele</b>	<b>99</b>

# 1 Úvod, cíl a metodika práce

## 1.1 Úvod

Ekonomika má stále více světový charakter. V současném globalizovaném světě vznikají nové informační technologie, dochází k nárůstu nadnárodních společností a také k rozvoji mezinárodních kapitálových trhů. Vyvstává potřeba sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost a všeobecnou srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Mezi významný zdroj informací patří účetní závěrka, která má poskytovat spolehlivé informace o účetní jednotce. Podle informací získaných z účetní závěrky provádí rozhodování nejen výkonný management společnosti, ale také ostatní subjekty stojící mimo podnik.

Spolehlivosti a srovnatelnosti informací uvedených v účetní závěrce je dosaženo prostřednictvím regulace účetnictví. Účetnictví je regulováno ve všech zemích světa. Míra prováděné regulace je však v jednotlivých zemích odlišná. Způsob i míra regulace uplatňované v dané zemi vyplývá především z národní tradice, zvyklostí, ekonomického a legislativního prostředí či ze zapojení do hospodářsko-politického seskupení.

Významné národní odlišnosti v ekonomických, právních a společenských systémech měly za následek vznik odlišných systémů účetnictví v jednotlivých zemích. Národní účetní systémy jsou ve většině případů odlišné, a proto nejsou vhodným zdrojem informací pro všechny externí uživatele. V posledních desetiletích vznikla snaha harmonizovat účetní výkazy, a to alespoň v jednotlivých politicko-ekonomických uskupeních.

V současné době existují tři významné linie harmonizace účetnictví ve světě – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS), účetní směrnice EU a národní účetní standardy USA (US GAAP). Hlavním cílem standardů je sjednocení postupů, vymezení základních předpokladů, cílů a pravidel pro potřeby zvýšení transparentnosti a časové konzistence vykazovaných informací. Tato diplomová práce bude zaměřena na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS.

Významnou charakteristikou účetních systémů, která podstatným způsobem určuje vypovídací schopnost účetních informací, je způsob ocenění jednotlivých segmentů účetní závěrky. Účetní teorie i praxe vyvinula širokou škálu možných přístupů k oceňování. Koncepte oceňování pracuje s různými oceňovacími bázemi od oceňování na bázi historických cen až k oceňování na bázi fair value.

Zemědělské podniky a jejich aktivity se vyznačují řadou specifických vlastností, kterými se liší od jiných odvětví podnikatelské činnosti. Zemědělská výroba se vyznačuje především biologickým charakterem výroby, který odlišuje zemědělskou výrobu od ostatních odvětví národního hospodářství. Je nutné, aby v účetnictví byla tato specifika zachycena a účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o činnosti účetní jednotky. Česká účetní legislativa neuvažuje odlišný charakter zemědělské činnosti. Používá obecně platné normy a metody bez ohledu na specifika konkrétních odvětví. Nekompatibilitnost řešení jednotlivých národních úprav vedla ke vzniku samostatného standardu IAS 41 – Zemědělství. Důvod volby

tohoto odvětví ke zpracování diplomové práce, byla existence významných odlišností od české právní úpravy a také specifčnost toho odvětví.

## 1.2 Cíl práce

S biologickými aktivy se setkáváme především v účetnictví zemědělských podniků. Tyto aktiva mají specifický význam i způsob využití, proto je potřeba je oddělit od ostatních aktiv. V této oblasti se setkáváme s řadou odlišností jak v účtování, tak i ve vykazování, v závislosti na použití ČÚS či mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Právě na tyto rozdíly bude diplomová práce zaměřena. Hlavním cílem diplomové práce bude identifikace rozdílů plynoucích z použití odlišných účetních standardů. Budou zhodnoceny dopady na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Stejně tak bude pozornost zaměřena i na finanční analýzu podniku. Ve finanční analýze bude zkoumán především výsledný dopad na její ukazatele, který plyne z rozdílného způsobu ocenění a vykazování biologických aktiv.

## 1.3 Metodika

Diplomová práce je zpracovaná za pomoci standardních metodických postupů, které jsou používány v odborných a vědeckých pracích. Pro vytvoření uceleného pohledu na danou problematiku je využita metoda analýzy a komparace. Analýzou je rozčleněna celá problematika na jednotlivé části. V práci je řešeno jak oceňování biologických aktiv, tak i jejich účetní zachycení a následně vykazování. Pomocí komparace dochází k porovnání českého účetního systému a mezinárodního účetního systému IAS/IFRS. V práci je využito také deskripce, syntézy, indukce a dedukce. Přičemž se jednotlivé metody vzájemně doplňují a kombinují.

První část této práce je věnována literární rešerši, která je vytvořena na základě literárních zdrojů a dalších pramenů souvisejících s problematikou mezinárodního účetního výkaznictví. Jsou zde definovány základní pojmy, principy a metody, se kterými se v rámci zkoumané problematiky můžeme setkat. Jsou zde popsány jednotlivé účetní systémy, způsoby regulace účetnictví a také proces harmonizace účetnictví v Evropě i ve světě. Dále je literární rešerše zaměřena na definici biologických aktiv, na jejich rozpoznání, ocenění a vykazování. Je zde provedena komparace národní úpravy účetnictví v oblasti biologických aktiv s úpravou dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Stěžejní částí této práce je aplikace mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství na konkrétní podnik, jehož předmětem podnikání je zemědělská činnost. Pomocí dat získaných jednak z výročních zpráv společnosti, tak i interních údajů společnosti bude provedeno vykazování biologických aktiv dle požadavků standardu. Vstupními daty pro ocenění biologických aktiv živočišné výroby jsou průměrné ceny masa za kg živé hmotnosti dle jednotlivých kategorií skotu.

Východiskem pro stanovení reálné hodnoty rakytníkového sadu je ustanovení obsažené ve standardu IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou. Pro ocenění sadu je zvolen výnosový přístup, který je uveden v IFRS 13 odstavcích B10-B14. V tomto

případě budou očekávané budoucí peněžní částky převedeny na jednu diskontovanou hodnotu. Vstupními daty pro určení reálné hodnoty sadu jsou odhady peněžních toků. Vzorec pro výpočet je následující:

$$DCF = \frac{CF}{(1+r)^1} + \frac{CF}{(1+r)^2} + \dots + \frac{CF}{(1+r)^n}$$

kde:

CF	peněžní tok,
r	úroková míra,
n	doba plodnosti sadu.

Pro výpočet je stanovena bezriziková úroková míra, která vychází z ročního výnosu státního dluhopisu. Jelikož se jedná o odhad budoucích peněžních toků, bude výpočet upraven o riziko. V této práci bude využita metoda 1 techniky očekávané současné hodnoty uvedená v odstavci B25 standardu IFRS 13. Výsledná výše ocenění bude stanovena dle vzorce:

$$FV = p_a * DCF_a + p_b * DCF_b + p_c * DCF_c$$

kde:

$p_a$	pravděpodobnost pro $DCF_a$ ,
$p_b$	pravděpodobnost pro $DCF_b$ ,
$p_c$	pravděpodobnost pro $DCF_c$ ,
DCF	očekávaná výše DCF.

Po provedení přecenění biologických aktiv na reálnou hodnotu je analyzován dopad použití rozdílných způsobů ocenění a účetního zachycení na jednotlivé položky rozvahy a výsledek zisku a ztráty. Využitím vybraných ukazatelů finanční analýzy je dále zjištěn dopad na hodnocení výkonnosti daného podniku. Pro finanční analýzu byl vybrán ukazatel rentability aktiv (ROA) a ukazatel rentability vlastního kapitálu (ROE). Vzorce pro jejich výpočet jsou:

$$ROA = \frac{EBIT}{aktiva}$$

$$ROE = \frac{EBIT}{VK}$$

## 2 Teoretická východiska

Účelem této kapitoly je pochopení základních pojmů, principů a metod, se kterými se v rámci zkoumané problematiky můžeme setkat. Nejprve se tato kapitola zabývá oblastí účetnictví, zejména jednotlivými účetními systémy, regulací účetnictví a také probíhající harmonizací v Evropě i ve světě. Dále je v této kapitole řešena oblast biologických aktiv, která jsou předmětem této diplomové práce. Pozornost je zaměřena především na rozpoznání, oceňování a vykazování biologických aktiv, jak v národním účetnictví České republiky, tak i dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Tato kapitola má především sloužit k pochopení vzájemných souvislostí, neboť zkoumaná problematika je velmi rozsáhlá.

### 2.1 Účetnictví a jeho regulace

Bokšová (2013) popisuje účetnictví jako část informačního systému, který zjišťuje, měří, zaznamenává, třídí a zpracovává data. Cílem těchto činností je získání ucelených informací, které podávají spolehlivé informace o ekonomické jednotce. Tyto informace jsou předkládány ve formě účetních výkazů. Podle informací z účetního systému provádí rozhodování nejen výkonný management společnosti, ale také ostatní subjekty stojící mimo podnik.

Výstupem finančního účetnictví jsou účetní výkazy. Mezi účetní výkazy patří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a v neposlední řadě také příloha k účetní závěrce. Dále je často součástí také výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Soubor těchto výkazů označujeme jako účetní závěrku. Jedná se o výkazy, které jsou veřejně dostupné. Často představují jediný zdroj informací o účetní jednotce, který může veřejnost získat a na jehož základě může provést kvalifikované rozhodnutí. Uživatel účetních informací si může vytvořit úsudek o tom, zda je podnik schopen dostát svým závazkům.

Účetnictví rovněž slouží pro řízení podnikatelských a dalších subjektů, pro daňové potřeby státních orgánů a v neposlední řadě také pro řízení na úrovni národního hospodářství, zejména pro sestavení národních účtů a uspokojování potřeb mezinárodních organizací. Požadavky na vykazované informace jednotlivých skupin uživatelů účetních výkazů jsou rozdílné. Valder (2008a) dělí požadavky na informace z účetnictví do tří základních úrovní:

- podniková úroveň,
- státní úroveň,
- mezinárodní úroveň.

Na *podnikové úrovni* jsou dle Bařinové a Vozňákové (2005) informace uvedené v účetnictví využívány především pro dlouhodobé i operativní řízení firmy. Tyto informace využívají ke své práci především manažeři firmy, neboť správné rozhodnutí manažerů je podmíněno znalostí finanční situace firmy. Finanční analýza vytvořená na základě dat z účetnictví, je schopna poskytnout relevantní informace.

Manažeři také využívají informace z účetních závěrek jiných firem, aby mohli provést konkurenční srovnání s jinými podniky ve svém oboru.

Bokšová (2013) uvádí následující otázky, na které musí manažeři najít odpověď, aby správně rozhodli. Jako zdroj informací jim mají posloužit právě údaje z účetnictví.

- Jaké byly zisky společnosti za minulá čtvrtletí?
- Je úroveň návratnosti vlastníkům, kteří vložili kapitál do podniku adekvátní?
- Máme v podniku dostatek likvidních prostředků?
- Které produkty a služby podniku jsou nejvíce ziskové?

Je tedy zřejmé, že účetnictví hraje klíčovou roli při manažerském rozhodování a dalším směřování vývoje firmy.

*Státní úroveň* vyžaduje dle Kovanicové (2004) takové informace z účetnictví, které poslouží především pro daňové účely. Účetnictví na této úrovni slouží jako podklad pro zjištění daňového základu jednotlivých daní. Dále se informace z účetnictví využívají pro statistická šetření či monitorování vládní politiky.

*Mezinárodní úroveň* vyžaduje, aby účetnictví respektovalo mezinárodně uznávané účetní standardy a direktivy Rady Evropské Unie. Jen tak může být zajištěna srovnatelnost účetních informací mezi jednotlivými zeměmi (Valder, 2008a).

### 2.1.1 Formy regulace účetnictví

Účetnictví je regulováno ve všech zemích světa. Míra prováděné regulace je však v jednotlivých zemích odlišná. Regulaci podléhá pouze finanční účetnictví. V manažerském účetnictví regulace neexistuje, neboť je vytvořeno pouze pro potřeby vnitřního řízení. Každá firma si tedy může zvolit vlastní způsob, kterým bude manažerské účetnictví provádět. Regulace může být zaměřena na dvě samostatné oblasti. Regulaci mohou tedy podléhat dle Müllerové a Šindeláře (2016):

- *účetní postupy*, které upravují způsob zachycení ekonomických jevů vzniklých během činnosti účetní jednotky, nebo
- *účetní výkazy obsažené v účetní závěrce*, které podléhají nařízením upravujícím obsah účetní závěrky, formu účetních výkazů a především naplní jednotlivých položek účetních výkazů.

Menší míra regulace se projevuje v oblasti účetních výkazů obsažených v účetní závěrce. Zde si může účetní jednotka stanovit způsob zachycení účetních případů dle svého uvážení. Naopak přísnější regulace je spojena s regulací účetních postupů, které musí být účetní jednotkou důsledně dodržovány.

Dle Kubíčkové (2010) může být řízení finančního účetnictví v jednotlivých zemích prováděno dvěma způsoby:

- vnější regulací,
- vnitřní regulací.



*Vnější regulace* je prováděna prostřednictvím státu nebo profesních institucí. Regulace může být velmi mírná, ale i velmi silná. Regulace se může týkat běžného účetnictví, nebo účetních výkazů. Taková regulace je prováděna formou předepsaných postupů účtování, závazné soustavy účtů či závaznou formou a obsahem údajů uvedených v účetních výkazech. U silné regulace mohou být také prosazovány povinné způsoby řešení konkrétních účetních případů. Tímto způsobem může být dosaženo až unifikace účetnictví. Tento způsob regulace je typický pro kontinentální Evropu.

*Vnitřní regulace* spočívá v tom, že usměrňování účetnictví si zajišťuje firma. Tento způsob regulace je označován také jako samoregulace. Základním předpokladem je mít k dispozici kvalitní účetní profesionály, kteří se při své práci řídí obecně uznávanými účetními zásadami a platnými účetními normami dané země, tzn. národními účetními standardy. Stát provádí regulaci pouze rámcovou, která je většinou zaměřena na konkrétní výstupy z účetnictví, tj. účetní výkazy. Splnění těchto podmínek je prokázáno účetním auditem. Na základě splnění podmínek je dané firmě povolen přístup na kapitálový trh.

Způsob i míra regulace uplatňované v dané zemi vyplývá především z:

- národní tradice,
- zvyklostí,
- ekonomického prostředí,
- legislativního prostředí a
- zapojení do hospodářsko-politického seskupení.

Konkrétní postupy, provedení a forma účetnictví a samozřejmě i účetních výkazů se v jednotlivých zemích liší vzhledem k rozdílnosti ekonomických systémů, legislativnímu pojetí a tradicím. Významnou roli hrají širší hospodářsko-politická seskupení (Kubíčková, 2010).

### **2.1.2 Nástroje regulace účetnictví**

K provádění regulace je využívána řada nástrojů. Tyto nástroje se vzájemně prolínají a doplňují. Při použití více nástrojů však nesmí dojít k tomu, aby se nástroje vzájemně vylučovaly. Mezi základní nástroje regulace účetnictví řadíme:

- obecně uznávané účetní zásady,
- mezinárodně uznávané účetní standardy,
- směrnice Evropského společenství a
- regulace účetnictví a účetního výkaznictví na národní úrovni.

*Obecně uznávané účetní zásady* představují dle Štekera a Otrusinové (2013) pravidla, kterých by se měla účetní jednotka držet při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky. S velkou většinou se můžeme setkat v zákonu o účetnictví. Nejčastěji jsou uváděny tyto účetní zásady:

- zásada věrného a poctivého zobrazení,
- zásada účetní jednotky,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky,
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada stálosti metod (konzistence),
- zásada nezávislosti účetního období (akruální princip),
- zásada opatrnosti,
- zásada objektivit účetních informací.

Nejedná se o úplný výčet všech účetních zásad, neboť existuje velké množství dalších zásad, které musí účetní jednotka respektovat a dodržovat.

*Mezinárodně uznávané účetní standardy* jsou podrobnými pravidly regulující obsah účetních informací v účetní závěrce. Hlavní snahou standardů je sjednocení postupů, vymezení základních předpokladů, cílů a pravidel pro potřeby zvýšení transparentnosti a časové konzistence vykazovaných informací. V současné době jsou mezinárodně uznávané dva soubory účetních standardů:

- IFRS,
- US GAPP.

Zkvalitnění informačního prostředí po přechodu z národní úpravy účetnictví na mezinárodně uznávané účetní normy je podmíněno splněním alespoň dvou předpokladů. Prvním předpokladem je, že přechod zajistí vyšší kvalitu informací vykázaných v účetní závěrce. Jako druhý předpoklad je, že nové účetní normy budou v souladu s institucionálním systémem konkrétní země (Soderstrom, Sun, 2007).

Dalším nástrojem regulace jsou *směrnice EU*, které společně tvoří Kodex účetní legislativy EU. Každý z členských států je povinen tyto směrnice akceptovat a zahrnout je do svého právního řádu. Směrnice nemají charakter mezinárodního práva, ale realizují se vždy prostřednictvím národní úpravy členského státu. Tím se do účetního výkaznictví jednotlivých členských zemí mohou promítat specifika vyplývající z odlišného ekonomického a právního prostředí. Tyto odlišnosti jsou však často překážkou srovnatelnosti účetních výkazů jednotlivých zemí EU. Tento nástroj je využíván Evropskou komisí k regulaci účetnictví zemí EU. Zahrnuje následující směrnice:

- čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC,
- sedmou směrnicí č. 83/349/EEC,
- osmou směrnicí č. 84/253/EEC.

Regulace účetnictví a výkaznictví v EU existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví. Jedná se o 4. směrnici z roku 1978 o individuální účetní závěrce. Tato směrnice byla dále doplněna o 7. směrnici z roku 1983. Směrnice se týká

konsolidované účetní závěrky a dále účetní závěrky bank, pojišťoven a ostatních finančních institucí (Bohušová, 2004)

Posledním, výše zmíněným nástrojem, je *regulace účetnictví a účetního výkaznictví na národní úrovni*. V tomto případě si každý stát určuje míru a způsob regulace, který bude ve své zemi uplatňovat.

### 2.1.3 Účetní systémy

Účetní systém je pojmem, kterým označujeme soustavu pravidel a postupů sloužících k získávání a předkládání ekonomických dat a jejich transformace do soustavy informací o procesech v podniku. Chceme-li porozumět účetním výkazům sestaveným podle národních požadavků konkrétní země, musíme se nejdříve seznámit se způsobem regulace účetnictví v dané zemi. Musíme rozpoznat, v jakém prostředí funguje, zda a jak hluboce je její účetnictví svázáno daňovými aspekty (Prokúpková, Svoboda, 2014).

Jednotlivé účetní systémy se liší v kvalitě poskytovaných dat. Vysoce kvalitní účetní systémy poskytují včasné a užitečné informace o společnostech, tak aby mohli investoři správně vyhodnotit a posoudit různé investiční příležitosti. Vysoce kvalitní účetní systémy přispívají ke snížení kapitálových nákladů. Neboť jsou-li investoři přesvědčeni o správnosti finančních údajů, jsou ochotni poskytnout kapitál za nižší úrokový náklad (Guggiola, 2010).

Ve světě se můžeme setkat s těmito modely účetních systémů:

- anglosaský,
- kontinentální,
- smíšený a
- jihoamerický.

*Anglosaský model* je zaměřený především na potřeby peněžního a kapitálového trhu. Velké množství velkých a nadnárodních společností je financována prostřednictvím volného kapitálu, který získává na kapitálových trzích. Vlastnictví kapitálu je velmi rozptýlené, neboť akcie patří velkému množství investorů. Vlastníci akcií se zpravidla nepodílejí na správě a řízení podniku. Z tohoto důvodu je zde velký tlak na získávání pravdivých a srovnatelných informací o finanční situaci a výkonnosti dané společnosti. Prostřednictvím finančních výkazů informuje management společnosti akcionáře o stavu a zhodnocení majetku společnosti. Na základě těchto informací provádí akcionář rozhodnutí o setrvání ve společnosti, nebo prodeji akcií. Účetnictví není v tomto případě primárně využíváno pro stanovení výše daňové povinnosti. Tento model je aplikován ve Velké Británii, Holandsku, Austrálii či Mexiku (Kubíčková, 2010).

*Model kontinentální* se od předchozího modelu značně liší. Projevuje se zde velká spjatost společností s bankovním systémem. Financování činností podniků probíhá z velké části především přes finanční instituce, tedy přes banky, investiční fondy či penzijní fondy. Tyto instituce využívají své volné finanční prostředky k nákupu cenných papírů. Nákupem se stávají rozhodujícími vlastníky se zastou-

pením v managementu společnosti. Mají přístup k interním informacím, proto nejsou odkázáni na údaje zveřejněné v účetní závěrce. Účetnictví je tedy koncipováno především pro daňové účely. Je chápáno především jako nástroj, s jehož pomocí by měla být zjištěna daňová povinnost účetní jednotky. Jedná se spíše o konzervativní účetnictví. Zaměřeno je primárně na informační požadavky státu, nikoliv pro účely vlastníků. Model je využíván v Německu, Francii, Itálii, Lucembursku či Norsku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

*Smíšený model* se vyskytuje v zemích bývalého Sovětského svazu, také v zemích východní a střední Evropy, včetně České republiky. Projevuje se zde silný vliv mezinárodní harmonizace účetnictví. Problémem je v tomto modelu silné propojení účetnictví s daněmi (Kubíčková, 2010)

*V jihoamerickém modelu* se uplatňuje tzv. inflační účetnictví, které respektuje vliv inflace při tvorbě účetních výkazů. V tomto modelu jsou pevně stanoveny jednotné postupy. Upřednostňovány jsou především potřeby vlády. Model se vyskytuje v Chile, Argentině, Bolívii a Brazílii (Kubíčková, 2010).

Z definice jednotlivých účetních modelů můžeme odvodit základní odlišnosti:

- okruh uživatelů účetních výkazů,
- míra regulace účetnictví,
- vztah mezi účetnictvím a daněmi,
- stupeň uplatňování zásady opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření,
- volba oceňovacích veličin či
- stupeň zohlednění inflace.

Podstata odlišného přístupu k regulaci účetních výkazů spočívá dle Březinové (2014) především v tom, na jakém základě je založen právní systém v konkrétní zemi. Lze definovat dvě základní skupiny:

- právní systém založený na zvykovém právu,
- právní systém mající oporu v kodifikovaném zákonodárství.

*V právním systému založeném na zvykovém právu* se regulace v účetnictví děje prostřednictvím všeobecně uznávaných principů a zásad. Je nezbytná vysoká etika účetních pracovníků a auditorů. Při sestavování účetních výkazů se používají kvalifikované odhady, profesní úsudky, stanoví se odpisová politika, vychází se z určitých předpokladů o budoucím vývoji, což vede například k tvorbě rezerv. Důsledkem je problém při srovnatelnosti vykázaných údajů. Nutným nástrojem je regulace prostřednictvím účetních standardů.

*Právní systém mající oporu v kodifikovaném zákonodárství* provádí regulaci prostřednictvím zákonů a dalších závazných právních norem, které se snaží postihnout každou skutečnost, což je samozřejmě velmi obtížné, ne-li nemožné. Celková úroveň účetních výkazů je tedy závislá na kvalitě příslušných právních norem. Snaha o uplatnění věrného a pravdivého obrazu je daná proklamací, že účetní výkazy poskytují věrný a pravdivý obraz, jestliže byly v účetnictví a následně v účetních výkazech dodrženy všechny požadavky kladené zákonem a dalšími

právními normami. Vzhledem k variantnosti ekonomické praxe však žádná právní norma nemůže detailně postihnout všechny skutečnosti, které mohou nastat.

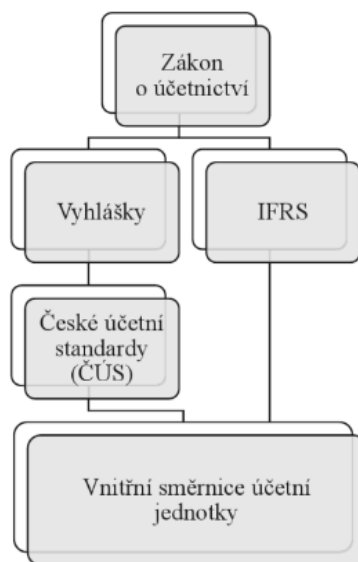
I přes všechny tyto odlišnosti mezi světovými účetními systémy mají všechny účetní systémy stejný základní cíl. Tímto cílem je poskytování kvalitních informací svým uživatelům. Nastavený systém a charakter účetního systému vždy odpovídá dané společensko-ekonomické formaci. Nejedná se pouze o pasivní produkt teoretického bádání a následného praktického usměrňování (Prokúpková, Svoboda, 2014).

#### 2.1.4 Regulace účetnictví v ČR

Právní systém v České republice je založen na kodifikovaném právu. Z toho vyplývá, že regulace se provádí zejména na úrovni zákonů, nařízení vlády, vyhlášek a dalších právních aktů. Zákon o účetnictví jako základní právní norma, kterou je účetnictví upraveno, je provázán s řadou dalších zákonů a ovlivňuje ho silně i mezinárodní regulace účetnictví.

Všechny typy účetních jednotek v České republice se musí řídit zákonem o účetnictví. Tento zákon je základní právní normou, která je nadřazená všem ostatním právním normám. Zákon o účetnictví zmocňuje ministerstvo vydávat prováděcí vyhlášky. Dále je ministerstvo zmocněno i tvorbou a vydáváním národních účetních standardů. Účetní jednotka si následně upravuje jednotlivé oblasti účetnictví vnitřními směrnici dle svých potřeb. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Hierarchii regulace českého účetnictví znázorňuje níže uvedené schéma.



Obr. 1 Hierarchie účetní regulace českého účetnictví  
Zdroj: Müllerová, Šindelář (2013)

Podniky, které nemají povinnost sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů, se řídí regulací uvedenou v první linii. Druhá linie je určena

pro podniky, které emitují své cenné papíry na veřejných regulovaných trzích. Tyto podniky musí vydávat své účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy. Důvodem je zajištění srozumitelnosti a srovnatelnost pro široký okruh uživatelů, kteří se rozhodují o umístění svých volných peněžních zdrojů. Pro tyto společnosti je rovněž nejvyšší právní normou zákon o účetnictví (Bokšová, 2013).

Podniky v obou liniích regulace mají povinnost danou právními předpisy či doporučenou vydávat vnitřní předpisy. Tyto vnitřní předpisy jsou nazývány vnitropodnikovými směnicemi, které upravují různé oblasti účtování. Jejich hlavním cílem je zajištění jednotného metodického postupu při sledování a zachycování uskutečněných hospodářských transakcí. Dále slouží k zjednodušení výkladu regulace účetnictví formou srozumitelného popisu jednotlivých procesů (Králíček, Molín, 2014).

## 2.2 Harmonizace účetnictví

Významné národní odlišnosti v ekonomických, právních a společenských systémech měly za následek vznik odlišných systémů účetnictví v jednotlivých zemích. Národní účetní systémy jsou ve většině případů odlišné, a proto nejsou vhodným informačním zdrojem pro všechny externí uživatele. Účetní modely v zemích střední a východní Evropy naznačují jak podobnosti, tak rozdílnosti. Vystává potřeba sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost a všeobecnou srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Výhody harmonizace účetnictví jsou zejména viditelné pro podniky, které často využívají externí financování.

V posledních desetiletích vznikla snaha harmonizovat účetní výkazy, a to alespoň v jednotlivých politicko-ekonomických uskupeních, anebo v portfoliu subjektů kótovaných na veřejných kapitálových trzích. Jednoznačně lze mít za to, že čím větší je stupeň standardizace, zejména zveřejňovaných účetních výkazů, tím lépe je možné využít informace v nich obsažené pro rozhodování o umístění kapitálu. Nobes a Parker (2002) uvádí hlavní faktory, které vedly ke snaze o harmonizaci:

- dominanci USA a expanzi Evropské unie,
- ekonomickou globalizaci, včetně liberalizace a dramatického nárůstu mezinárodního obchodu a přímých zahraničních investic,
- vznik globálních finančních trhů,
- změny v mezinárodním měnovém systému,
- nárůst nadnárodních společností.

Harmonizací se rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a obecně srozumitelné. Jak uvádí Kovanicová (2004), tyto snahy probíhají ve světě v několika proudech a projevují se jako:

- *harmonizace v rámci určitého společenství zemí*, na světě jich existuje celá řada, pro Českou republiku je nejzávažnější sbližování účetnictví uvnitř Evropské unie.
- úsilí o *celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví*, dnes existují dva ucelené soubory účetních standardů - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a americké účetní standardy (US GAPP).

Jak uvádí Diaconu (2007), důvodů pro harmonizaci účetnictví je hned několik. Jedním z hlavních důvodů je dosažení srovnatelnosti finančních informací a jejich větší spolehlivosti. Tím dochází k odstranění jedné z významných překážek pohybu volného kapitálu mezi jednotlivými zeměmi. Harmonizace tak napomáhá získání cizího kapitálu, neboť investoři jsou schopni porozumět účetním závěrkám zahraničních firem. To vede ke snazšímu porovnání investičních příležitostí a k přijetí správného rozhodnutí o investici. V neposlední řadě harmonizace šetří čas a peníze, které musí účetní jednotky vynaložit ke konsolidaci účetních výkazů. Hlavní význam má tedy harmonizace především pro nadnárodní společnosti.

V současné době existují 3 významné linie harmonizace účetnictví ve světě:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS),
- účetní směrnice EU – zejména 4., 7. a 8. směrnice,
- národní účetní standardy USA – US GAAP.

Všechny tři formy harmonizace účetnictví se netýkají vedení běžného účetnictví, ale obsahují požadavky na formu účetní závěrky. Orientují se zejména na oblast finančního výkaznictví. Jednotlivé formy harmonizace účetnictví tvoří komplexní a vyčerpávající úpravu účetního výkaznictví, ale týká se určených položek, které jsou považovány za klíčové pro vzájemnou komparaci.

### **2.2.1 Harmonizace v rámci Evropské unie**

Založením Evropského hospodářského společenství v roce 1957 vzniklo zcela nové hospodářské uskupení, jehož životaschopnost a dlouhodobá perspektiva vedla až k současné vysoké úrovni sjednocení Evropy v jeden ucelený hospodářský a následně i politický celek. Má-li být EU jako hospodářský celek konkurenceschopná největším světovým ekonomikám a přinášet tak i odpovídající efekt svým obyvatelům v podobě růstu jejich životní úrovně, pak budou muset v řadě oblastí platit jednotná pravidla. Tyto záležitosti jsou řešeny v rámci uspořádání EU vydáváním jednotlivých legislativních předpisů regulujících dané oblasti.

Značná rozdílnost úpravy jednotlivých zemí v Evropě na úseku účetních výkazů, zejména jejich obsahu a formy, narušovala ekonomickou spolupráci evropských zemí. Zhruba čtyřicetiletá aktivita v Evropě směřovala k harmonizaci v rámci Evropské unie, přinesla jisté výsledky pro oblast účetnictví v podobě kodexu účetní legislativy Evropské unie.

Jak uvádí Bohušová (2008), tyto variantně stanovené směrnice jsou určitým kompromisem mezi přístupem anglosaským a kontinentálním, které se vzájemně velmi odlišují. Neboť kontinentální přístup vychází ze zákonem daných účetních

předpisů. Zároveň je pro tento systém typická vazba mezi daněmi a účetnictvím. Naopak přístup anglosaský je založený na zákoně o podniku. V tomto systému jsou metodické postupy účetnictví založeny na uzancích a zvykovém právu.

V rámci účetnictví jsou pak řešeny prostřednictvím direktiv Evropské unie. Tyto direktivy jsou využívány jako nástroj harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie. K vedení účetnictví se vztahují celkem tři zásadní direktivy a sice:

- 4. směrnice č. 78/660/EEC,
- 7. směrnice č. 83/349/EEC a
- 8. směrnice č. 84/253/EEC.

Účetnictví samozřejmě ovlivňují i některé další směrnice, výše uvedené jsou však klíčové pro účetní praxi.

### **2.2.2 Harmonizace v USA**

Ve Spojených státech amerických se jako všeobecné účetní zásady využívají US GAPP. Tyto zásady jsou považovány za nejpropracovanější systém, který se týká zveřejňování účetních výkazů. Jedná se o velmi kvalitní systém, který splňuje náročné požadavky světových burz. Proto se řadí mezi světové účetní standardy, ačkoliv se jedná o národní účetní standardy USA. Podnětem k tvorbě standardů byl pád americké burzy v roce 1929, jehož příčinou byla mimo jiné nevěrohodnost účetních výkazů. Aby se tato krize již v budoucnu neopakovala, byla pověřena americká Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) vypracováním účetních zásad, metod a forem sestavování účetních výkazů. Tato nařízení se měla vztahovat především na společnosti, které umísťují své akcie na newyorskou burzu (Kovanicová, 2004).

Hlavním cílem US GAAP je tedy umožnit efektivní alokaci kapitálu v ekonomice. Kapitál tak poplyne do investiční příležitosti, která přinese maximální možné zhodnocení volného kapitálu (Lambert, 2010).

US GAPP vznikly zevšeobecněním postupů, které postupně vyvinula účetní praxe a kterou byly všeobecně přijaty. Nejsou kodifikovány žádným zákonem, ale shromažďuje je soukromá instituce, kterou je Rada pro vydávání účetních standardů (FASB). US GAAP na sebe bere podobu standardů, které se označují SFAS. Vedení společnosti má povinnosti vést účetnictví tak, jak uzná za vhodné, avšak výstup musí být na základě všeobecně uznávaných zásad. Americký licencovaný veřejný auditor má pak povinnost a právo vyjádřit názor, zda účetní výkazy společnosti odpovídají US GAAP (Bohušová, Svoboda, Nerudová, 2013).

Všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP lze rozdělit do tří částí:

- fundamentální postuláty,
- ucelený teoretický základ,
- účetní standardy.



Fundamentální postuláty jsou základními předpoklady, které představují elementární východiska. Jsou rozhodující pro stanovení konkrétních metod a postupů účetnictví. Jestliže je splněn konkrétní předpoklad, lze na základě toho dále modelovat zásady a principy, které budou použity.

Ucelený teoretický základ finančního účetnictví je prezentován v řadě obecných konceptů, které určují cíle účetních výkazů, požadované kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, vymezení základních prvků účetních výkazů, zásady kvantifikace těchto prvků, jejich rozpoznávání, uznávání a zveřejňování. Tyto koncepty představují východiska pro konkrétní účetní postupy obsažené ve standardech (Hinke, 2007).

### 2.2.3 Celosvětová harmonizace – IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS představují soubor pravidel pro uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování informací o událostech a transakcích, které jsou významné z hlediska účetních závěrek prezentovaných účetními jednotkami realizujícími aktivity směřující k dosažení zisku. Vzhledem k tomu, že tyto účetní závěrky jsou určeny pro uspokojování všeobecných informačních potřeb širokého spektra uživatelů, musí poskytovat takové informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích generovaných účetní jednotkou, které umožní těmto uživatelům činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí.

IFRS jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v zemích sjednocené Evropy a následné celosvětové harmonizace. Jedná se o systém plně odpovídající potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh a poskytování informací majitelům, investorům a dalším uživatelům – zkrátka všem těm, kteří využívají kapitálový trh a všechny jeho dostupné nástroje k podnikání.

Zastánci IFRS tvrdí, že přijetím jednotné sady globálních účetních předpisů dojde k zlepšení kvality předkládaných zpráv a také dojde k posílení srovnatelnosti finančních výkazů v jednotlivých zemích. Navíc povinné přijetí IFRS v jednotlivých zemích sníží informační asymetrii na kapitálovém trhu. Jiní však upozorňují, že přínosy z přijetí IFRS nemusí být tak pozitivní, jak se očekává. Neboť vše závisí na implementaci v jednotlivých zemích. Institucionální rámec dané země je důležitým faktorem, který ovlivňuje změnu účetních standardů dané země (Kozloski, et al., 2016).

Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS). Od roku 2003 jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), neboť toto označení lépe vystihuje zaměření standardů na účetní výkaznictví. Stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou v budoucnu nahrazeny novými IFRS.

Struktura je následující:

- Úvod
- Předmluva k výkladu standardů
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů

- Účetní standardy (IAS/IFRS)
- Interpretace standardů (SIC/IFRIC)

Cílem předmluvy je stanovení úkolů a pracovních postupů IASB, vysvětlení předmětu, závaznosti a účinnosti IFRS. Hlavními úkoly IASB jsou:

- vytvořit celosvětově dodržované a vymahatelné účetní standardy, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,
- prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
- aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení.

Koncepční rámec představuje ideovou základnu pro řešení konkrétních problémových oblastí. Jde o rámcové zásady, které představují základní přístup, z něhož vychází pro jednotlivé problémové okruhy více přijatelných řešení. Tvoří jejich filosofický základ. Je klíčem k porozumění IFRS. Koncepční rámec není účetním standardem a neřeší tudíž žádný konkrétní problém. Nemá přednost před IAS/IFRS, neruší ani nezakazuje žádný IAS/IFRS.

Slouží k:

- vymezení pojmů, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,
- přispění ke konzistenci a logičnosti IFRS,
- východisko při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů.

Na koncepční rámec navazují standardy, které řeší jednotlivé konkrétní okruhy účetnictví. Dosud bylo vydáno více než 45 standardů. Účetní standardy se neustále aktualizují a současně vydávají nové. Kromě standardů jsou vydávány též takzvané interpretace, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu. Již bylo vydáno kolem 47 standardů, které se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Jejich předností je řešení jednotlivých problémových oblastí na bázi obecných principů, nikoliv na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů. Některé dřívější standardy jsou revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými.

### 2.3 Oceňování

Významnou charakteristikou účetních systémů, která podstatným způsobem určuje vypovídací schopnost účetních informací, je způsob ocenění jednotlivých segmentů účetní závěrky. Účetní teorie i praxe vyvinula širokou škálu možných přístupů k oceňování. Koncepce oceňování pracuje s různými oceňovacími bázemi od oceňování na bázi historických cen až k oceňování na bázi fair value. V záměru spo-

lehlivosti, srozumitelnosti a v neposlední řadě srovnatelnosti účetních údajů jsou přístupy k oceňování v účetnictví významnou součástí regulace účetnictví jak na národní úrovni, tak i v rámci mezinárodní harmonizace účetnictví.

### 2.3.1 Oceňování dle české právní úpravy

Způsob oceňování má každá země vymezena v konkrétních právních předpisech, které byly pro účely oceňování přijaty. Česká republika vymezuje postupy a metody oceňování zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, konkrétně se jedná o čtvrtou část tohoto zákona. Dále je oceňování upraveno vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele. Podle těchto právních norem je účetní jednotka povinna postupovat při oceňování majetku.

Zákon č. 563/1991 Sb, o účetnictví v §24 rozlišuje mezi oceněním majetku:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne, nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

Z tohoto ustanovení zákona tedy vyplývá, že je nutné provádět oceňování aktiv a závazků nejen při jejich vzniku, ale i při jejich každoročním vykazování.

**Oceňování k okamžiku účetního případu** představuje ocenění při prvotním uznání v účetnictví. Při prvotním rozpoznání se vychází nejčastěji z pořizovacích nákladů, které je potřeba vynaložit. Konkrétní způsob ocenění závisí na způsobu pořízení aktiva. Rozlišujeme následující způsoby ocenění:

- pořizovací cena,
- reprodukčně pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- jmenovitá hodnota,
- symbolická hodnota 1 Kč.

*Pořizovací cena* je cenou, která se skládá z vlastní ceny pořízení majetku a z nákladů, které souvisejí s jejím pořízením. Náklady související s pořízením musí mít příčinnou souvislost s pořizovaným majetkem a také musí existovat reálná možnost je k majetku přiřadit. Prováděcí vyhlášky k Zákonu o účetnictví stanoví pro jednotlivé druhy majetku výčet položek, které jako náklady s pořízením související vstupují do pořizovací ceny. Pořizovací cena se používá při pořizování majetku od externích dodavatelů.

*Reprodukčně pořizovací cena* je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukčně pořizovací cena se používá při nabytí majetku bezúplatně. Tato cena se používá také tehdy, kdy nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření majetku vlastní činností.

*Vlastní náklady* představují vnitropodnikovou cenu, která je stanovena na základě vynaložených nákladů na vytvoření majetku. Zákon o účetnictví v § 25 odst. 5 písm. c) a d) a dále v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví stanovuje podrob-

nější způsob určení vlastních nákladů. Vlastní náklady se používají pro ocenění majetku vytvořeného vlastní činností, a to u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a také zásob.

*Jmenovitá hodnota* je nominální hodnotou udanou na majetku samém nebo v souvisejícím dokumentu. Jmenovitou hodnotou se oceňují peněžní prostředky, ceniny, pohledávky a závazky či dluhy.

*Symbolickou hodnotou 1 Kč* se oceňují kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty či církevní stavby, pokud není známa pořizovací cena.

V případě **oceňování k okamžiku sestavení účetní závěrky** řešíme oceňování majetku a závazků k okamžiku sestavení účetní závěrky. Zajímá nás, zda majetek, který účetní jednotka má, není proti realitě nadhodnocen nebo podhodnocen. Vždy je nutné dodržovat zásadu opatrnosti. Ta spočívá v tom, že majetek uvedený v rozvaze, by neměl být nadhodnocen proti realitě. Dle Březinové (2014) je opatrný v účetnictví ten, kdo při oceňování k rozvahovému dni:

- zahrnuje jen zisky, které byly dosaženy,
- bere v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků,
- bere v úvahu všechna snížení hodnoty.

Snížení hodnoty může být dočasné nebo trvalé. Dočasné snížení se provádí pomocí tzv. opravné položky. Opravné položky jsou tvořeny pouze v modelu historických nákladů a používají se v případě, že došlo ke snížení hodnoty daného aktiva a snížení nemusí být trvalé. Opravné položky se mohou tvořit maximálně do 100 % hodnoty aktiv. Pro účetní jednotku představuje opravná položka náklad a nepřímé snížení hodnoty aktiv. V rozvaze jsou vykázány ve sloupci korekce. Jakmile pomine důvod pro vykázání opravných položek, jsou opravné položky rozpouštěny jako snížení nákladů.

Naopak trvalé snížení hodnoty provádíme pomocí odpisů. Odpisováním se postupně přenáší hodnota majetku do nákladů. Toto snižování hodnoty majetku se provádí nepřímo, tzn., že se zachovává původní hodnota majetku v položce brutto a nasčítávají se v čase prováděné odpisy, které korigují původní brutto hodnotu majetku na netto hodnotu.

### 2.3.2 Oceňovací v rámci IAS/IFRS

Kritéria pro výběr oceňovací báze určují tvůrci účetních standardů. Východiskem by měly být informační potřeby uživatelů účetních informací. Pro kontinentální Evropu je při volbě odpovídající oceňovací báze typické silné působení zásady opatrnosti. Tento princip může významně ovlivnit kritéria pro výběr oceňovací báze a zablokovat či zpomalit průnik ocenění v reálných hodnotách do účetnictví.

V koncepčním rámci jsou uvedeny principy a konvence, které se uplatňují v případě oceňování v souladu IAS/IFRS. Koncepční rámec rozeznává tyto čtyři základní výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky:

- historická cena,
- běžná cena,
- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota.

*Historická cena* v případě aktiv závisí na způsobu pořízení. U nakoupených aktiv představuje historická cena pořizovací náklady. Jedná se tedy o výši peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů potřebných k získání aktiv a uvedení na místo a do podmínek nezbytných k jejich užívání. U aktiv vlastní výroby představuje historická cena výrobní náklady. Do těchto nákladů jsou zahrnovány náklady přímo přiřaditelné a výrobní režie. IAS/IFRS označuje tyto náklady jako náklad na přeměnu. Je založena na výši nákladů spojených s pořízením aktiva a na dalším setrvání na bázi této ceny (Bohušová, 2008).

*Běžná cena* je báží, při níž jsou aktiva oceněna na úrovni peněžních prostředků, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum používalo v současné době. Lze je přesněji označit jako reprodukční cenu či cenu obnovy, neboť tyto ocenění odrážejí odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice kupujícího, který chce majetek obnovit. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazků v současnosti. Jedná se o pohled nakupujícího, který hodlá majetek znovu pořídit. Prostřednictvím běžné ceny lze odstranit nedostatek oceňování na bázi historických cen, protože běžná cena se vztahuje k současným tržním podmínkám (Dvořáková, 2014)

*Realizovatelná (vypořádací) hodnota* zakládá ocenění aktiva na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možné získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Toto ocenění odrážejí odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice účetní jednotky. Tedy prodejce, který hodlá majetek prodat. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách, tj. v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání. Pokud odečteme přímé náklady prodeje, lze získat čistou realizovatelnou hodnotu (Bokšová, 2013).

*Současná hodnota* je oceňovacím přístupem, při němž jsou aktiva oceněna současnou hodnotou budoucích příjmů peněz, které bude aktivum dle očekávání účetní jednotce přinášet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých výdajů peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání. Oceňování současnou hodnotou nejlépe odpovídá definici aktiva jako očekávaného užítku. Jeho provedení je často málo spolehlivé a obtížné (Loja, Vojáčková, 2005).

Koncepční rámec se zabývá vymezením oceňovacích bází, přičemž nepreferuje žádnou z nich. Poměrně široký vějíř oceňovacích bází je důsledkem toho, že každá z oceňovacích základů je sama o sobě shledávána nedostatečnou k tomu, aby ona jediná mohla být základnou ocenění všech aktiv a závazků. Snaha o minimalizaci nedostatků každé z nich vedly k řešení označovanému jako „combination-of-values approach“. S postupem času se vyvinul nevelký počet kombinací, jež lze dnes označit za základní modely oceňování. Znamená to, že v účetním systému

fungují vedle sebe souběžně všechny oceňovací báze. A to nikoli náhodně, ale podle předem určených pravidel. Každý účetní systém má vypracovaná poměrně striktní pravidla. Ty určují, jaká oceňovací báze může být zvolena pro danou položku s ohledem na daný časový okamžik a s přihlédnutím k transakci, která se s ní provádí (Kovanicová, 2004).

IAS/IFRS dále využívá jako oceňovací bázi reálnou hodnotu. Tato oceňovací báze není v koncepčním rámci definovaná, ale řada standardů ji využívá při oceňování konkrétních skupin aktiv a pasiv. Jelikož je reálná hodnota významná při oceňování biologických aktiv, bude jí věnována samostatná kapitola.

### 2.3.3 Reálná hodnota

Nejprve je nutné určit definici reálné hodnoty. Bohušová (2008) definuje reálnou hodnotu v souladu s IAS/IFRS jako „částku za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek – cena aktivního trhu.“ Dvořáková (2014) uvádí, že reálná hodnota není cenou konkrétní uskutečněné transakce. Jedná se o cenu, která by mohla být sjednaná mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu. Motivem směnné transakce obou stran je zisk.

Barth (2014) ve své studii zdůrazňuje, že ocenění ve fair value nejlépe odpovídá definici aktiv. Neboť fair value zohledňuje budoucí ekonomický přínos z aktiva. Dnešní světová ekonomika vyžaduje větší využití oceňování reálnou hodnotou v oblasti účetního výkaznictví. Je vnímáno, že toto ocenění podává investořům relevantnější informace než informace vykázané v ocenění pořizovací cenou. Cílem ocenění reálnou hodnotou je odhadnutí ocenění na základě aktuálních informací a podmínek. Nicméně spolehlivost stanovení reálné hodnoty závisí na dostupnosti aktivního trhu.

Kubíčková (2010) vymezují podmínky, které musí splňovat trh, aby mohl být označován aktivním trhem. Těmito podmínkami jsou:

- běžně a pravidelně se na něm obchodovat se stejnorodými, podobnými či srovnatelnými aktivy,
- kupující a prodávající, kteří jsou ochotni transakci uskutečnit, lze kdykoli najít,
- informace o dosahovaných cenách jsou běžně a veřejně dostupné.

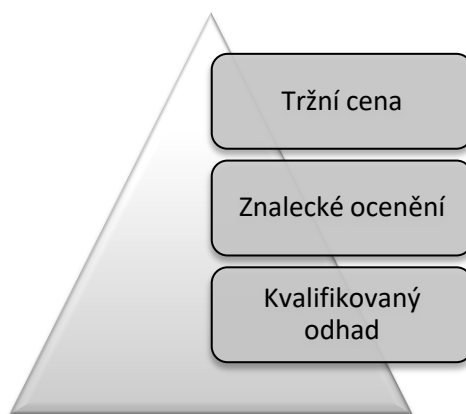
Trhem má být ústřední, nejdůležitější trh pro dané aktivum či závazek. Hlavní, ústřední trh popisuje Strouhal (2013) jako takový trh, na kterém se uskutečňuje největší objem obchodů s oceňovaným aktivem či závazkem a je ve vztahu k oceňovanému aktivu trhem nejaktivnějším. Pokud není zřejmé, který trh je tím hlavním, užije účetní jednotka cenu toho trhu, na kterém je cena nejvýhodnější.

IASB připouští nedostatky v definici reálné hodnoty, které je nutné v nejbližší době odstranit. Nedostatky definice reálné hodnoty jsou:

- není jednoznačně určeno, zda účetní jednotka vystupuje v pozici kupujícího nebo prodávajícího,

- není jasné, co je myšleno vyrovnáním závazku, neboť definice neodvolává na věřitele, ale na znalé a ochotné strany,
- není explicitně stanoveno, jestli se směna nebo úhrada provádí v den ocenění nebo v jiný den (IFRS, 2009).

Účetní jednotka musí při zjišťování reálné hodnoty v maximální míře vycházet z relevantních, na trhu přímo zjistitelných informací. Z této zásady také vychází závazné pořadí preferovaných oceňovacích přístupů, které má účetní jednotka užívat při zjištění reálné hodnoty. Hierarchie reálné hodnoty popisuje Strouhal (2013) ve třech úrovních.



Obr. 2 Hierarchie reálné hodnoty  
Zdroj: Strouhal (2013)

- *První úroveň*: použití kótované ceny identického aktiva či závazku buď na ústředním, hlavním trhu nebo na trhu s nejvýhodnější cenou. Tato cena, která je určena přímým zjištěním na trhu, by se neměla principiálně dále nějak upravovat.
- *Druhá úroveň*: odvození reálné hodnoty z informací aktivního trhu. Pokud kótovanou cenu nelze zjistit z trhu, má účetní jednotka pokud možno odvodit reálnou hodnotu z jiných charakteristik, které jsou na trhu dostupné. Východiskem pro ocenění jsou kótovaná cena podobného aktiva na aktivním trhu, poslední kótovaná cena identického či podobného aktiva v případě, kdy trh přestal být aktivní. Dále účetní jednotka vychází z dalších tržních informací, například z tržní úrokové míry či výnosové křivky.
- *Třetí úroveň*: odvození reálné hodnoty z jiných než tržních informací. Odvození z netržních informací leží na konci požadované hierarchie. Je jej možné užít jen do té míry, ve které jsou tržní informace zjistitelné. Určení reálné hodnoty vychází z vlastních informací účetní jednotky.

Kovanicová (2003) upozorňuje, že možnost určení fair value několika způsoby dává prostor subjektivnímu úsudku. Je proto nutné stanovit dostatečná pravidla a postupy stanovení fair value. Je zde velké riziko manipulace s daty podle potřeb manažerů. Ti mohou argumentovat obtížností či nemožností určit tuto veličinu.

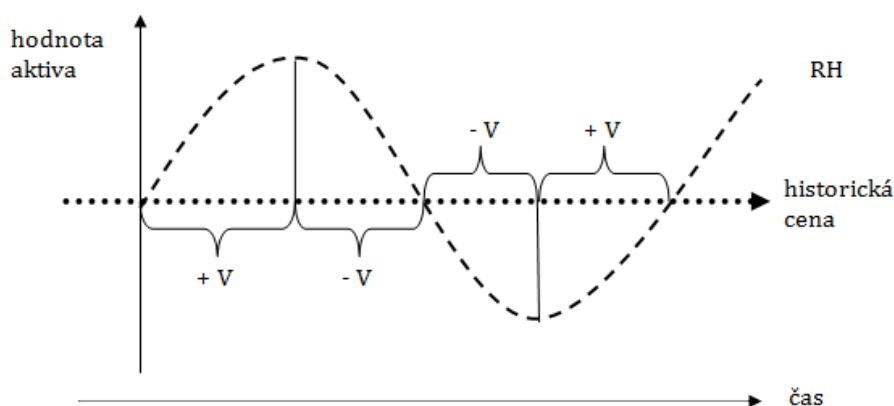
Vzhledem k tomu, že investoři požadují důvěryhodná data, nezbyvá tvůrcům standardů než vypracovat velmi podrobné příručky a pravidla.

Pokud účetní jednotka oceňuje aktiva reálnou hodnotou, vyplývá ji povinnost **přeceňovat aktiva k okamžiku sestavení účetní závěrky**. Přecenění provádí na výši zjištěné reálné hodnoty. Model reálné hodnoty totiž umožňuje hodnotu aktiva nejen snižovat, ale i zvyšovat. Způsob, kterým bude vypořádán rozdíl z přecenění aktiva, určují jednotlivé standardy, které model reálné hodnoty využívají.

Dvořáková (2014) definuje dopady přecenění na reálnou hodnotu, které mohou být:

- přecenění ovlivňující výsledek hospodaření,
- přecenění neovlivňující výsledek hospodaření,
- kombinace obou přístupů.

*Přecenění ovlivňující výsledek hospodaření* bude mít vždy vliv na výši vykázaného výsledku hospodaření. Zvýšení reálné hodnoty aktiv bude výsledek hospodaření vždy zvyšovat (+V). Naopak jeho snížení bude výsledek snižovat (-V). Přeceňovací model s výsledkovým dopadem kopíruje fair value daného aktiva, avšak rozdíly z přecenění se promítají výsledkově. Nebezpečím tohoto modelu je, že výsledek hospodaření obsahuje i nerealizované zisky vniklé pouze v důsledku přecenění na fair value, je-li tato hodnota vyšší než účetní hodnota aktiva. Tento model přecenění je využíván u IAS 39 – Finanční nástroje, IAS 40 - Investice do nemovitostí a IAS 41 – Zemědělství.

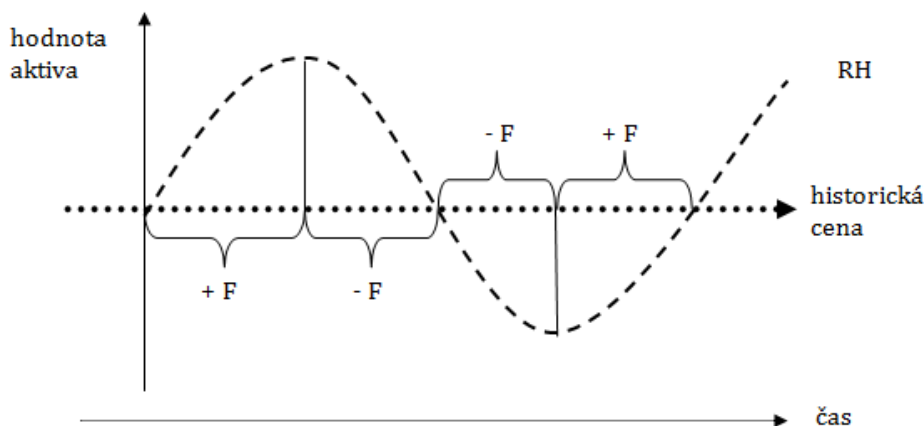


Obr. 3 Přeceňování ovlivňující výsledek hospodaření  
Zdroj: Bokšová (2013), vlastní zpracování

*Přecenění neovlivňující výsledek hospodaření* nemá vliv na výsledek hospodaření, ale má vliv na zvláštní fond z přecenění, který je k tomuto účelu vytvořen v rámci vlastního kapitálu. Jak je z grafu patrné, pokud roste reálná hodnota aktiva nad historickou cenu, dochází k tvorbě fondu z přecenění (+F). Pokud dochází k poklesu reálné hodnoty, klesá i fond z přecenění (-F). Tímto zachycením dojde



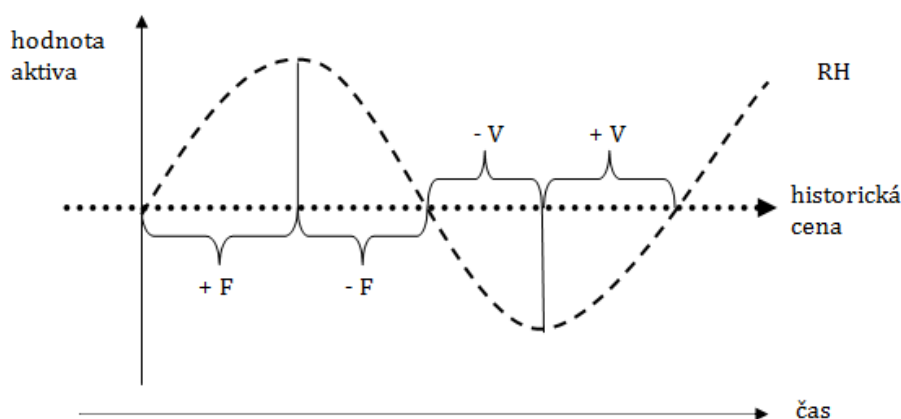
k tomu, že přecenění nezvýší vykázaný výsledek hospodaření o eventuálně nerealizované zisky. Z výsledku z přecenění nemohou být v tomto případě vyplaceny podíly na zisku majitelům. Zachycení přecenění uvedeným způsobem je využíváno v IAS 39 pro oceňování finančních nástrojů na prodej.



Obr. 4 Přecenění neovlivňující výsledek hospodaření

Zdroj: Bokšová (2013), vlastní zpracování

Poslední možností je *kombinace obou přístupů*. Přeceňovací model na fair value s kombinovaným dopadem výsledků z přecenění znamená, že účetní hodnota kopíruje fair value předmětu ocenění. Rozdíly z přecenění provedeného nad úroveň historických nákladů se projeví rozvahově do fondu z přecenění ( $+/- F$ ) a rozdíly z přecenění provedeného pod úroveň historických nákladů se však projeví výsledkově ( $+/- V$ ). Kombinovaný model přecenění na fair value do určité míry zohledňuje zásadu opatrnosti v účetnictví, proto se nerealizované zisky vykazují kapitálově, nicméně nerealizované ztráty přímo ovlivňují výši výsledku hospodaření běžného roku.



Obr. 5 Kombinovaný model přecenění na reálnou hodnotu  
Zdroj: Bokšová (2013)

Z hlediska uchování podnikové podstaty je lepší při zvýšení účetní hodnoty aktiv využít cesty kapitálové. Dojde sice k rozkrytí tiché rezervy v případě zvýšení ceny aktiv, ale nedojde k vykázání nerealizovaného zisku. Neboť v případě vykázání nerealizovaného zisku existuje vždy riziko, že se bude jednat o zisk fiktivní. Tedy takový zisk, který nebude v budoucnu realizován.

## 2.4 Účetnictví zemědělských podniků dle české právní úpravy

Zemědělské podniky a jejich aktivity se vyznačují řadou specifických vlastností, kterými se liší od jiných odvětví podnikatelské činnosti. Mezi specifika patří především silná závislost na přírodních a environmentálních podmínkách. V neposlední řadě je důležitým faktorem také geografické umístění výkonu zemědělské výroby. Definici zemědělské výroby nalezneme v Zákoně č. 252/1997 Sb., o zemědělství v §2e. Dle tohoto zákona je zemědělská výroba:

- rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, vinařství a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin, rostlin pro technické užití na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků,
- živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,
- produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického materiálu,
- výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
- úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby včetně výroby potravin z ní,

- chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu.

Jak je z výčtu patrné, zemědělská výroba je velmi různorodá. Vyznačuje se především biologickým charakterem výroby, který odlišuje zemědělskou výrobu od ostatních odvětví národního hospodářství. Je nutné, aby v účetnictví byla tato specifika zachycena a účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o činnosti účetní jednotky podnikající v odvětví zemědělské výroby.

Účetnictví podniků, které se zabývají zemědělskou činností, upravují především tyto právní normy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy.

Výše uvedené účetní předpisy jsou pojaty ve velmi obecné rovině, neboť se vztahují na podniky v různých odvětvích podnikání. Nemohou tedy obsahovat řešení všech účetních případů, které jsou pro konkrétní činnost účetních jednotek specifické. Případně tato řešení obsahují, avšak je velmi problematické je v praxi využít.

Česká účetní legislativa neuvažuje odlišný charakter zemědělské činnosti. Používá obecně platné normy a metody. Je tedy velmi obtížné v účetnictví vhodně zachytit specifika, která jsou charakteristická pro biologická aktiva. Především je velmi obtížné až nemožné zachytit biologickou přeměnu pomocí ocenění historickými náklady.

#### **2.4.1 Klasifikace biologických aktiv**

Nejprve bude provedena klasifikace biologických aktiv, neboť pro správné vykazování biologických aktiv je nutné tato aktiva správně klasifikovat. Správná klasifikace zajistí, že budou biologická aktiva vykazována v účetní závěrce správně a budou:

- podávat uživatelům v oblasti biologických aktiv informace o rozdělení biologických aktiv na dlouhodobá a krátkodobá v návaznosti na očekávané užítky, které z těchto aktiv v souladu se záměrem účetní jednotky poplynou. Pokud je klasifikace biologických aktiv z tohoto pohledu provedena nedůsledně, dochází ke zkreslení struktury rozvahy, která nesprávně informuje o finanční situaci účetní jednotky.
- rozvaha či příloha k účetní závěrce by měla obsahovat informaci o biologických aktivech, která již přináší ekonomický užitek, a o biologických aktivech, která dosud užítky nepřinášejí. Důvodem je vyšší rizikovost u nedokončených biologických aktiv (Dvořáková, 2009).

Důležité je přiřazení jednotlivých aktiv do kategorie oběžného a dlouhodobého majetku. Tato klasifikace se také odvíjí od toho, zda se jedná o biologická aktiva živočišné výroby nebo aktiva rostlinné výroby.

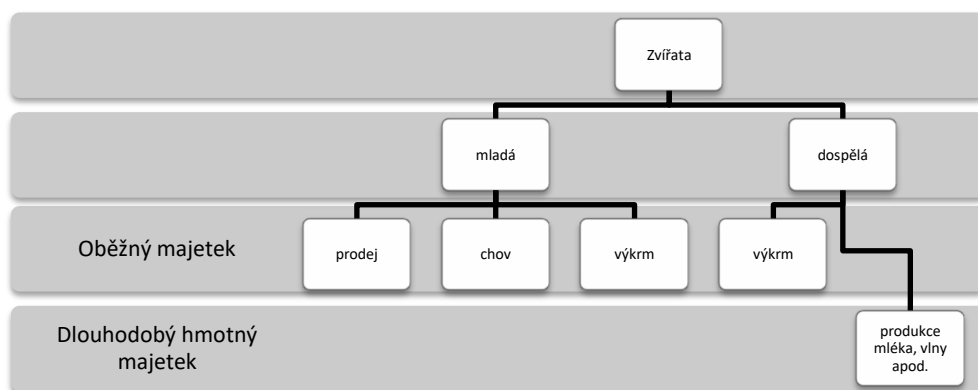
**Živočišná výroba** má svá specifika, která se promítají i do způsobu zachycení v účetnictví. Jedním ze specifíků je převod aktiv živočišné výroby z oběžného majet-

ku do dlouhodobého majetku. Převod se provádí po dosažení určitého stáří aktiva. Ve většině případů se jedná o dosažení dospělosti zvířete. V úvahu se bere i účel, za kterým účetní jednotka aktivum drží. Zařazení do skupin je v kompetenci účetní jednotky, která si stanoví pravidla pro klasifikaci. Rozdělení je však prováděno s ohledem na zásadu významnosti.

Mladá zvířata mají široké možnosti využití. Účetní jednotka je může využít k prodeji, porážce, nebo si je může ponechat k chovu. Do dlouhodobého majetku jsou dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. zahrnuta pouze zvířata a jejich skupiny, která mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a dosahují ocenění stanovené účetní jednotkou. Pokud nejsou splněny tyto podmínky, musí být aktivum zahrnuto do oběžného majetku, tedy do zásob.

Je požadováno, aby si účetní jednotka stanovila ve vnitropodnikové směrnici hranici ceny, nad kterou bude zvířata zařazovat do dlouhodobého majetku. Stanovení hranice zvířat pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku vychází ze zootechnických zásad, kde určujícími momenty jsou způsobilost k plemenitbě, věková hranice či narození mláďete.

Účetní jednotka si může vykázaní živočišné výroby usnadnit tím, že vytvoří skupinu. Skupina dospělých zvířat je označována jako stádo. Valder (2008b) při definici pojmu stádo vychází ze zootechnického pojetí, kdy za zvířata základního stáda se považují dospělá chovná a plemenná zvířata, která vedle svých dalších užitných vlastností zabezpečují i reprodukci chovu. Od ostatního dlouhodobého majetku se stádo liší svojí biologickou úlohou. Základní stádo je tvořeno skupinou dospělých zvířat jednoho druhu, které mají stejnou užitkovou vlastnost. Účtování i odepisování základního stáda lze provádět za celou skupinu jako jeden celek.



Obr. 6 Klasifikace živočišné výroby  
Zdroj: vlastní zpracování

**Rostlinná výroba** má také svá specifika, neboť rostliny pěstované v zemědělství mohou být jednoleté, dvouleté či víceleté. Opět je důležité rozdělit aktiva na dlouhodobá a oběžná. Základní klasifikace z účetního hlediska vychází z očekávaných užitků z pěstovaných rostlin a z doby plodnosti rostlinných kultur.

V dlouhodobém majetku jsou samostatně sledovány dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., v §7 (4) pouze ovocné stromy či keře. A to pouze v případě, je-li plodnost vysázených rostlin vyšší než jeden rok a splňuje-li výsadba minimální parametry v rozloze a hustotě osázení. Aby byly ovocné stromy, nebo ovocné keře zařazeny do dlouhodobého majetku musí splňovat:

- výsadbu na pozemku o výměře nad 0,25 ha,
- hustota nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha.

Není-li podmínka dána vyhláškou splněna, je aktivum evidováno v oběžném majetku jako zásoba.

#### **2.4.2 Specifika oceňování v živočišné výrobě**

Oceňování aktiv živočišné výroby se odvíjí od způsobu pořízení. Zvířata mohou být nakoupena od externího dodavatele, však častější bývá pořízení zvířat vlastní činností. Ocenění se řídí dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015. V případě pořízení nákupem se aktivum oceňuje v pořizovací ceně. K této ceně se započítají i náklady, které s pořízením souvisejí. Pokud zvířata nepořizuje účetní jednotka nákupem, ale ve vlastní režii, tedy vlastním odchovem, využije pro ocenění nejprve příchovky zvířat a následně přírůstky. Účetní zápisy se provádějí na základě vážných listin, příp. protokolů o přeřazení. Příchovky zvířat se oceňují vnitropodnikovými cenami stanovenými na bázi vlastních nákladů. Nelze-li je zjistit, pak reprodukčními cenami na bázi tržní ceny odstaveného mláďete. Jedná se o cenu, za kterou by mohlo být mláďe pořízeno v současné době na trhu.

S přírůstky se lze setkat pouze u zvířat vedených v oběžném majetku. Jak uvádí Brychta a kol. (2016) rozlišujeme přírůstky dvojího typu:

- vzrůstový přírůstek,
- hmotnostní přírůstek.

*Vzrůstový přírůstek*, nazýván také jako chovatelský přírůstek, se oceňuje ve vlastních nákladech a zjišťuje se u zvířat, která se neváží. Kalkuluje náklady účetní jednotky na jeden krmný den života zvířete.

*Hmotnostní přírůstek* se stanovuje u zvířat, která se váží. V závislosti na zvýšení jejich hmotnosti se zvyšuje jejich ocenění. Hmotnostní přírůstky stanovují na základě skutečných vlastních nákladů a určují, jaká výše nákladů se musí vynaložit na to, aby zvíře přibralo o 1 kg hmotnosti. Nejčastěji se využívají u selat a telat. Je možné je stanovit pro jedno zvíře, nebo pro skupinu zvířat. Hmotnostní přírůstek skupinového aktiva se vypočítá dle níže uvedeného vzorce (Valder, 2008b).

Tab. 1 Vzorec pro výpočet hmotnostního přírůstku skupinového aktiva

	Skutečná hmotnost určité kategorie zvířat na konci období
+	Výdaje hmotnosti z této kategorie zvířat během období
-	Příjmy hmotnosti do této kategorie zvířat během období
-	Skutečná hmotnost této kategorie zvířat na počátku období
=	Přírůstek živé hmotnosti dané kategorie zvířat ve sledovaném období

Zdroj: vlastní zpracování

Při kalkulaci v živočišné výrobě se uplatňuje nejčastěji tzv. dvoustupňová kalkulace. Jedná se o kalkulaci sdružených výkonů, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků. Nejdříve se kalkulují náklady na hlavní výkony, poté se kalkulují průměrné náklady na 1 kg živé hmotnosti nebo na kus. Nejčastěji rozlišujeme tyto dvě varianty kalkulací sdružených výkonů:

- odečítací,
- rozčítací.

*Metoda odečítací* spočívá v tom, že ze sdružených výkonů podniku, jejichž náklady se sledují souhrnně, se jeden druh výkonu označí za hlavní výkon a ostatní za výkony vedlejší. Kalkuluje se však jen hlavní výkon. Vedlejší výrobky se nekalkulují a při kalkulaci se oceňují stanovenými vnitropodnikovými cenami. Při kalkulaci se postupuje tak, že od celkových nákladů na sdružený výkon se nejprve odečte celková cena vedlejších výkonů a zbytek představuje náklady na hlavní výkon. Vlastní náklady stanovené kalkulačními jednotkami se zjistí dělením nákladů na hlavní výkon počtem kalkulačních jednotek.

*Metoda rozčítací* spočívá v tom, že se sdružené výkony podniku nerozlišují na hlavní a vedlejší, ale považují se za rovnocenné a u všech se zjišťují vlastní náklady. Sdružené vlastní náklady se plně rozvrhují na jednotlivé výkony podniku pomocí rozmítacích základů, které vyjadřují vzájemný vztah různých naturálních nebo peněžních ukazatelů u sdružených výrobků (Popesko, 2009).

V níže uvedené tabulce je uvedený kalkulační vzorec, který je určen pro kalkulaci v živočišné výrobě.

Tab. 2 Kalkulační vzorec v živočišné výrobě

	Položky kalkulačního vzorce	Návaznost na účty
1	Nakoupená krmiva a steliva	501
2	Vlastní krmiva a steliva	613 <sup>1</sup> MD
3	Léčiva a desinfekční prostředky	501
4	Ostatní přímý materiál	501 a 613 MD
5	Ostatní přímé náklady a služby	502, 503, 555, 562 a účty skupiny 51, 53, 54
6	Pracovní náklady celkem	Účty skupiny 52
7	Odpisy DHM a DNM	551
8	Odpisy dospělých zvířat	551
9	Náklady pomocných činností	Náklady vnitropodnikového účetnictví
10	Výrobní režie	Náklady vnitropodnikového účetnictví
11	Správní režie	Náklady vnitropodnikového účetnictví
12	Náklady celkem	

Zdroj: Poláčková (2010)

Vzhledem k charakteru živočišné výroby daného biologickou podstatou a technologií chovu, je kalkulace vlastních nákladů v živočišné výrobě komplikovanější než v rostlinné výrobě. Zvířata nelze uchovat v nezměněné podobě, neboť jejich hodnota se neustále zvyšuje a tím jak rostou. Na rozdíl od rostlinné výroby mohou být předmětem prodeje v každé fázi odchovu.

Úhyn zvířete, přeřazení do dospělých zvířat, brakace<sup>2</sup>, nebo prodej zvířete je příčinou zachycení úbytku zvířat v účetnictví. Pokud účetní jednotka nevede ke zvířatům individuální evidenci, ale vede je jako skupinu, oceňují se zvířata, která se váží, průměrnými cenami na 1 kg živé hmotnosti. Zvířata, která se neváží, se oceňují průměrnými cenami na 1 kus zvířete. Průměrná cena se stanoví jako podíl zůstatkové ceny stáda zjištěný na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat stáda ve zdaňovacím období<sup>3</sup> (Valder, 2008b).

### 2.4.3 Účetnictví v živočišné výrobě

Pro zvířata uvedená v oběžném majetku je v účtovém rozvrhu vyhrazen účet **124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**. Na tomto účtu se evidují jak zvířata nakoupená, tak zvířata z vlastního chovu. Tento účet je vhodné analyticky členit podle jednotlivých druhů zvířat.

<sup>1</sup> od 1.1.2016 nahrazen účtem 583

<sup>2</sup> vyřazení zvířete ze zootechnických či zdravotních důvodů za účelem zkvalitňování chodu

<sup>3</sup> průměrný stav zvířat stáda ve zdaňovacím období je aritmetický průměr stavů zvířat ve stádě na počátku a na konci zdaňovacího období

Účtování zásob zvířat v oběžném majetku lze vést dvěma způsoby, které se označují:

- způsob A,
- způsob B.

Zákon o účetnictví umožňuje provádět účtování zásob způsobem A nebo způsobem B. Záleží na účetní jednotce, pro který způsob se rozhodne. *Způsob A* je považován za časově náročnější, má však výhodu v tom, že účetní jednotka může v každém okamžiku účetního období zjistit stav na účtech zásob. Časová náročnost je spojena s nutností průběžného zachycení změn stavu zásob během účetního období. V průběhu roku se nakupované zásoby účtují na majetkových účtech, které jsou určeny k evidenci těchto zásob. Dokladem pro zaúčtování je příjemka. Odtud se pak na základě výdejky vyskladňují do spotřeby.

Při *způsobu B* se v průběhu roku nakupované zásoby účtují přímo do spotřeby, jako kdyby se v okamžiku pořízení ihned spotřebovaly. Neevidují se tedy žádné přírůstky a úbytky během účetního období na majetkových účtech. Na konci roku se zaúčtují zůstatky zásob na příslušný účet. V případě použití způsobu B, stanovují účetní předpisy podmínku, že kdykoliv v průběhu účetního období musí být možné prokázat stav zásob, včetně ocenění. Pro účetní jednotku představuje stanovení způsobu účtování o zásobách zásadní rozhodnutí (Rubáková, 2008).

Na konci účetního období účetní jednotka provádí inventarizaci zvířat vedených v oběžném majetku. Stanovuje rozdíly mezi stavem skutečným a stavem zjištěným v účetnictví. Případné rozdíly zachycuje v účetnictví a tím účetní a skutečný stav dostává do vzájemného souladu. Při inventarizaci může účetní jednotka zjistit i rozdíly ocenění. Pokud dojde k tomu, že účetní hodnota je vyšší než hodnota tržní, je tato skutečnost v účetnictví řešena snížením stavu zvířat formou opravné položky. Na účet **195 – Opravná položka ke zvířatům** evidují zemědělské podniky zjištěné dočasné snížení ocenění zvířat. Opravná položka se účtuje na vrub účtu **559-Tvorba a čerpání ostatních opravných položek**.

Tab. 3 Účtování živočišné výroby v oběžném majetku

Popis účetního případu	MD	D
Pořízení zvířete vlastní činností	124	584
Nákup zvířat, která nejsou ještě dospělá	124	321
Vzrůstové a váhové přírůstky	124	584
Manka mladých zvířat	584	124
Škoda na mladých zvířatech	549	124
Nezaviněný úhyn mladých zvířat	584	124
Snížení ocenění mladých a ostatních zvířat	559	195
Částečné nebo úplné zrušení snížení ocenění	195	559

Zdroj: vlastní zpracování



Do účetní kategorie **dlouhodobého majetku** se řadí základní stádo a tažná zvířata. V dlouhodobém majetku se evidují pouze dospělá zvířata, která jsou vhodná pro rozšiřování chovu a využívána pro opakované získávání produktů v průběhu života zvířete, jakými jsou např. mléko, vlna atd. Zvířata základního stáda jsou spolu s ostatními dlouhodobě hospodářsky využívanými zvířaty evidována na samostatném účtu **026- Dospělá zvířata a jejich skupiny**.

Pořízení zvířat do dlouhodobého majetku se v zásadě může dít dvěma způsoby. Může tomu být nákupem, nebo z vlastního chovu, kdy se do dlouhodobého hmotného majetku zařadí zvířata převodem z kategorie mladých zvířat účtovaných v zásobách. Účetní ocenění odpovídá vlastním nákladům chovu k datu převodu včetně vnitropodnikových nákladů, pokud s převodem souvisejí. Okamžik zařazení je v kompetenci chovatele. Chovná a užitková zvířata, která ponese užitek po dobu delší než jeden rok a jejichž pořizovací cena přesáhne cenovou hranici určenou účetní jednotkou, se v účetnictví sleduje na účtu **026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny**. Je přitom nutno ctít účetní princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Tab. 4 Účtování živočišné výroby v dlouhodobém majetku

Popis účetního případu	MD	D
Nákup dospělých zvířat a jejich skupin	042	321
Externí doprava, pojištění, apod.	042	321
Vnitropodnikové vedlejší pořizovací náklady	042	622
Zařazení zvířat do dlouhodobého hmotného majetku	026	042
Převod zvířete z vlastního chovu – vyřazení ze zásob	614	124
Převod zvířete z vlastního chovu – aktivace do DHM	026	624
Pořízení zvířete darem	026	413
Inventarizační přebytek	026	086
Vyřazení zvířete z důvodu prodeje	086	026
Zaúčtování zůstatkové ceny při prodeji	541	086

Zdroj: vlastní zpracování

Uplatnění účetních odpisů předpokládá sestavení odpisového plánu, na jehož základě provádí účetní jednotka účtování odpisů. Účetní odpisy dospělých zvířat se stanoví jako:

- individuální odpisy,
- skupinové odpisy.

*Individuální odpisy* se stanoví v případě individuální evidence dospělých zvířat. Vstupní cenou pro odpisování je většinou pořizovací cena individuálně nakoupeného zvířete. Individuální odpis lze stanovit pouze v případě vedení analytické evidence jednotlivých zvířat. Při výpočtu účetních odpisů lze postupovat podle Českých účetních standardů pro podnikatele č. 013. Vzorec pro výpočet individuálního odpisu tento standard stanovuje takto:

$$RO = \frac{PC - T_{brak}}{t}$$

kde	RO	roční odpis
	PC	pořizovací cena v Kč
	$T_{brak}$	předpokládaná tržba při brakaci
	t	předpokládaný počet let v chovu stáda

Alternativou stanovení individuálních odpisů je stanovení odpisové sazby na jeden krmný den. Ten se stanoví podle předpokládané doby zařazení zvířat v chovu a vstupní ceny.

*Skupinové odpisy* se stanoví v případě skupinové evidence dospělých zvířat. Vstupní cenou je při zahájení odpisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období.

#### 2.4.4 Účtování a oceňování pěstitelských celků trvalých porostů

Specifickou částí v rostlinné výrobě jsou pěstitelské celky trvalých porostů. Jedná se o sady ovocných stromů a keřů, které mají dobu plodnosti delší než jeden rok a splňují parametry minimální rozlohy souvislého osázení a minimální hustotu osázení. Rostliny, které jsou součástí pěstitelského celku, jsou do dlouhodobého hmotného majetku zařazeny ihned po nákupu či po uskutečnění výsadby ve vlastní režii. Nebere se ohled na to, že porost ještě nedosáhl plodonosného stáří. U tohoto typu majetku neexistuje tedy ani nedokončená výroba. Tato aktiva se účtují na účet **025 – Pěstitelské celky trvalých porostů**.

Dle Zákona o účetnictví se pěstitelské celky trvalých porostů oceňují v případě nákupu pořizovací cenou. V případě vlastní produkce se oceňují vlastními náklady vynaloženými na výsadbu těchto porostů. Zjištění vlastních nákladů na výsadbu pěstitelských celků trvalých porostů není v praxi vždy důsledně uplatňováno v souladu se zásadou přiřazování nákladů souvisejícím výnosům. V souladu s touto zásadou by měly být veškeré náklady vynaložené na pěstování sadu, které ještě nenabývaly plné plodnosti, aktivovány a měly by se stát součástí hodnoty sadu. Veškeré tyto náklady je třeba alokovat do nákladů prostřednictvím odpisů až v období, kdy sad dosáhl plné plodonosnosti a přináší výnosy.

Na účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů je účtována pouze hodnota biologické části, ostatní výdaje spojené s pořízením trvalého porostu jsou součástí hmotného majetku evidovaného na účtu 021 - Budovy, haly a stavby a do hodnoty ocenění trvalého porostu nejsou zahrnuty.

Pěstitelské celky trvalých porostů jsou odpisovány prostřednictvím účtu **085-Oprávký k pěstitelským celkům trvalých porostů**. Důležitým specifickým odlišujícím znakem odpisování tohoto aktiva je, že ačkoliv se pěstitelské celky trvalých porostů zachycují na tomto účtu v momentu, kdy je dokončena jejich výsadba, odpisování se zahájí až po dosažení plné plodnosti porostů.

Tab. 5 Účtování pěstitelských celků trvalých porostů

Popis účetního případu	MD	D
Pořízení pěstitelského celku nákupem	042	321
Vyúčtování nákladů vynaložených během roku	042	321
Zařazení pěstitelského celku do užívání	025	042
Bezplatné nabytí pěstitelského celku	025	413
Odpis pěstitelského celku	551	085
Vyřazení pěstitelského celku v ZC - prodej	541	085
Vyřazení pěstitelského celku v PC	085	025

Zdroj: vlastní zpracování

Pěstitelské celky trvalých porostů jsou v rozvaze v plném rozsahu dle § 7 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vykazovány v samostatné položce. V této položce jsou ovšem vykázány, jak již bylo výše uvedeno, jak aktiva plodící, tak i aktiva, která ještě nedosáhla plné plodnosti. To znamená, že je vykazován dohromady majetek dokončený i nedokončený. Je tedy vhodné uvést v příloze účetní závěrky rozčlenění pěstitelských celků na majetek dokončený a nedokončený.

## 2.5 IAS 41 – Zemědělství

Zemědělství je významným sektorem národního hospodářství. Jedná se však o sektor, který je spojený s řadou specifik. Důvodem pro vznik tohoto standardu byla hlavně nekompatibilita řešení jednotlivých národních úprav účetnictví a dále poznatek, že zemědělskou činnost lze jen velmi těžko zachytit v účetních modelech založených na historických nákladech. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností. Neupravuje ale komplexně účetnictví zemědělských podniků. Pouze se podrobněji zabývá problematikou biologických aktiv, která jsou pro tento sektor specifická.

Zavedení tohoto standardu bylo klíčové pro účetní praxi, neboť přineslo řadu změn. Lefter a Roman (2007) upozorňují na hlavní změny, které tento standard přinesl. První změnou bylo vydání standardu, který se zaměřuje na konkrétní oblast podnikatelské činnosti, tedy na odvětví zemědělské výroby. Druhou změnou je vykázání výnosů ve výkazu zisku a ztráty plynoucí ze změny v ocenění aktiva. Jde o významný odklon od historických cen k oceňování ve fair value. Především je zde patrné upozadění zásady opatrnosti.

Pokud zemědělské podniky sestavují účetní závěrku v souladu s IFRS jsou povinny aplikovat všechny standardy IFRS, nejen IAS 41 - Zemědělství. Standard IAS 41 neupravuje komplexně problematiku účetnictví a výkaznictví v zemědělství jako ve specifickém odvětví. Je pouze zaměřen na problematiku specifických aktiv využívaných v zemědělské činnosti. Příčinou vydání biologických aktiv z dlouhodobého majetku a zásob je zejména potřeba jiného způsobu oceňování.

Standard IAS 41 se používá po účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:

- biologická aktiva,
- zemědělská produkce v okamžiku sklizně,
- státní dotace související se zemědělskou činností.

Naopak předmětem standardu nejsou dle IAS 41.2 pozemky spjaté se zemědělskou činností a dále nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností. Také se tento standard nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, i když se jedná o navazující proces mnohdy zahrnující další biologickou přeměnu.



Obr. 7 Příklady rozdělení biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků  
Zdroj: IAS 41.4, vlastní zpracování

Výše uvedené schéma znázorňuje příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků z nich dále zpracovaných. Biologická aktiva a zemědělská produkce jsou oblasti, na které se vztahuje standard IAS 41. Výrobky dále zpracované však tomuto standardu již nepodléhají. Dělicím prvkem je sklizeň. V okamžiku sklizně je tedy aplikován standard IAS 41, posléze se však zemědělská produkce řídí standardem IAS 2, neboť tato produkce je již považovaná za zásobu.

### 2.5.1 Biologická aktiva

Zemědělské podniky využívají řadu aktiv, jejichž funkce a způsob využití je v podstatě shodný jako u aktiv užívaných v jakémkoliv jiném oboru podnikatelské činnosti. Najdeme zde však i aktiva, která mají specifický význam. Těmito aktivy jsou právě biologická aktiva. Jsou předmětem, prostředkem i výsledkem zemědělské činnosti. Biologická aktiva jsou živá zvířata a rostliny. Pro svoji specifickou jsou vyloučena z působení ostatních obecně užívaných mezinárodních účetních standardů.

Biologická přeměna je základním hodnotovým faktorem, který přináší užitek. Je základem zemědělské činnosti. Standard zemědělskou činnost definuje jako rozmanitou řadu činností, která má tyto společné rysy (IAS41.6):

- schopnost přeměny,
- řízení změny,
- měření změn.

Schopnost přeměny mají živá zvířata a rostliny, neboť jsou schopna růstů, degenerace, produkce a rozmnožování. Biologickou přeměnu je však nutné řídit. Řízení přeměny vede ke zlepšení či stabilizaci podmínek nutných k realizaci daného procesu. Změny, které nastaly biologickou přeměnou, musí být měřitelné. Přičemž změna se může projevit buď v kvalitě, nebo v kvantitě.

Sedláček (2010) se při oceňování biologických aktiv přiklání k ocenění reálnou hodnotou. Neboť tento model je schopný odrážet lépe realitu. Změna fyzických vlastností živých zvířat a rostlin v průběhu zemědělské činnosti je vyjádřena změnou reálné hodnoty. Dochází přímo k nárůstu či poklesu zisku, který je vykázán v daném účetním období. Tato změna má vliv na informace vykázané za dané účetní období. Reálná hodnota zachycuje jak změny pozitivní, tak i negativní.

### 2.5.2 Rozpoznání a klasifikace biologických aktiv

Aby mohlo být biologické aktivum vykázáno v rozvaze, musí splňovat tyto obecné požadavky rozpoznání aktiva, které jsou dány v koncepčním rámci:

- očekávání pravděpodobného budoucího ekonomického prospěchu,
- právo disponovat aktivem,
- spolehlivá ocenitelnost aktiva.

Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Důležitou podmínkou pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu z aktiva je jistota, že si podnik bude moci prospěch z aktiva přisvojit. Důležité je, že pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo. Podstatná je pouze existence práva užívat a přisvojit si užitek v něm obsažené (Bohušová, 2008).

V tomto bodě se zásadně liší přístup k aktivům v IFRS a v České republice. Dle české právní úpravy není možné za aktivum považovat nic, co by nebylo majetkem podniku v právním slova smyslu. Pokud nejsou splněny výše uvedené podmínky, je nutné transakci vykázat jako náklad běžného období a vykázat ji ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Pokud dojde ke splnění podmínek, které klada koncepční rámce na vykazovaná aktiva, jsou tato aktiva dále rozdělena do několika skupin. Základní klasifikace biologických aktiv je následující:

- biologická aktiva určená ke konzumaci,
- biologická aktiva plodící.

*Biologická aktiva určená ke konzumaci*, jsou taková biologická aktiva, která jsou sklizena jako zemědělská produkce nebo prodávána jako biologická aktiva. Jedná se například o dobytek určený pro výrobu masa, dobytek chovaný na prodej, ryby

v sádkách, plodiny, jako je kukuřice a pšenice, stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo.

*Biologická aktiva plodící* jsou taková aktiva, která nejsou zemědělskou produkcí, slouží výhradně k reprodukci svého druhu. Užitek z těchto aktiv je získáván dlouhodobě a je založen na schopnosti biologické reprodukce, resp. obnovy, např. dobytek, který produkuje mléko, ovocné stromy, vinná réva atd.

V rámci obou výše uvedených kategorií lze dále rozlišit biologická aktiva:

- zralá, resp. dospělá: jedná se o aktiva schopná sklizně nebo schopná přinášet pravidelnou úrodu nebo se rozmnožovat,
- nezralá: jsou všechna ostatní aktiva nespádající do kategorie zralá.

Aktiva musí být rozdělena na dlouhodobá a na krátkodobá. Rozdělení se provádí v návaznosti na očekávané užítky, které z těchto aktiv poplynou. Pokud není provedena správná klasifikace, dojde ke zkreslení struktury rozvahy, která bude nesprávně informovat o finanční situaci. Především veškeré ukazatele finanční analýzy, které se týkají likvidity, budou zavádějící a nesprávné.

Převážně dlouhodobé efekty plynou:

- ze schopnosti biologických aktiv plodit další generace zvířat a rostlin,
- ze schopnosti regenerace živých organismů, které umožňují sklizeň jejich částí – sběr listů, kůry, mízy, vlny apod.
- z jiných přirozených vlastností biologických aktiv spojených s jejich biologickými funkcemi – produkce mléka, ovoce

Zvláštním případem jsou tzv. skupinová aktiva. Skupina se vytváří dle podstatných vlastností. Výhodou je usnadnění určení reálné hodnoty. Výběr se provádí například podle stáří, kvality atp. Výběr vlastnosti, která je využívána trhem jako základ pro stanovení ceny.

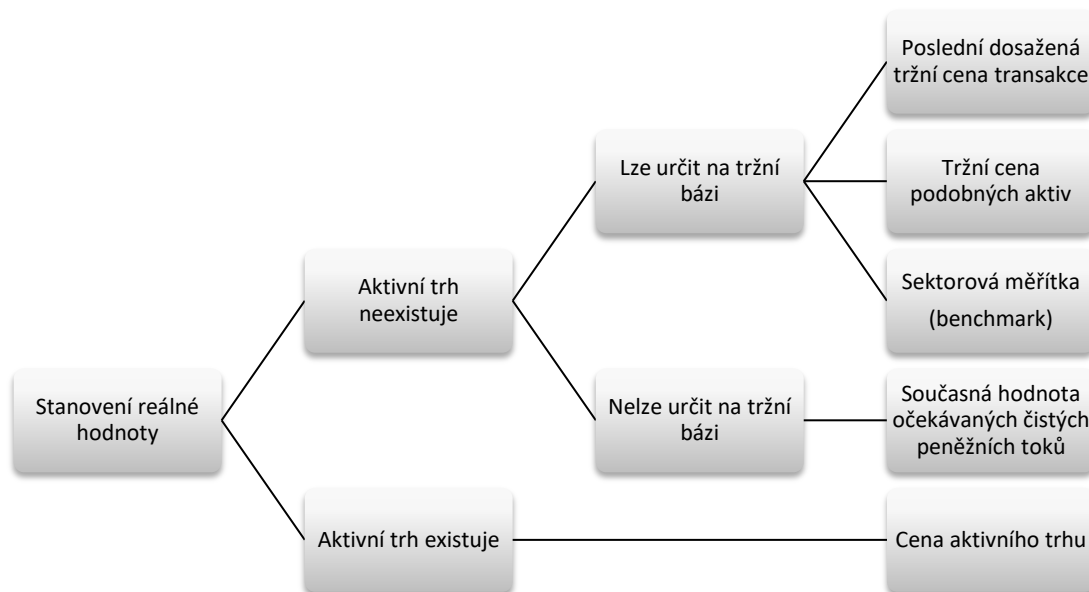
### 2.5.3 Oceňování biologických aktiv

Standard IAS 41.13 vyžaduje oceňování biologických aktiv i zemědělské produkce v okamžiku slizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Prodejní náklady definuje standart v odstavci 5 jako přírůstkové náklady, které se přímo vztahují k vyřazení aktiva. Dvořáková (2006) uvádí, že náklady prodeje zahrnují odvody daní a cel, platby zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám, a naopak nesmí zahrnovat dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na zvolený trh, neboť o ty je již ponížena reálná hodnota při jejím určování.

Obecně je reálná hodnota částkou, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek. Dle IAS 41 by měla být touto reálnou hodnotou kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí.

Základnou pro určení fair value daného aktiva je kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí, pokud ovšem trh s daným

aktivem existuje. V případě, kdy není pro biologické aktivum k dispozici tržně určená cena nebo hodnota odpovídající současným podmínkám, podnik využije k určení fair value současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním. Odhad budoucích peněžních toků, které podniku z aktiva poplynou, však musí být založen na současném stavu aktiva a nesmí zahrnovat biologickou přeměnu očekávanou v budoucnosti.



Obr. 8 Způsoby stanovení reálné hodnoty  
Zdroj: IAS 41 – Zemědělství, vlastní zpracování

Pro část biologických aktiv nelze na trhu zjistit fair value samostatně, protože jsou pevně spojena s pozemkem. Jedná se především o trvalé porosty – sady a lesy, může se však jednat i o rostlinnou výrobu jiného typu. Tato biologická aktiva, fyzicky spojená s pozemkem, jsou označována jako kombinovaná aktiva (IAS41.25).

Při **přecenění aktiv na fair value** je třeba rozhodnout, zda rozdíly vzniklé z přecenění ovlivní hospodářský výsledek, který účetní jednotka vykazuje, nebo zda budou zachyceny v rámci ostatních složek vlastního kapitálu. Standard se přiklonil k důslednému zachycování rozdílu z *přecenění výsledkovým způsobem*.

Aryanto (2011) potvrzuje oprávněnost přecenění biologických aktiv výsledkovým způsobem, neboť jsou v souladu s definicí výnosu. Konceptní rámec definuje výnos jako přírůstky ekonomických užitků, které nastanou během účetního období. U biologických aktiv dochází během účetního období k přeměně, která zvyšuje ekonomické užitky. Proto je pro biologická aktiva přecenění výsledkovým způsobem nejvhodnější.

Při prvotním ocenění, v momentě rozpoznání nabytého biologického aktiva ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje, může vzniknout zisk nebo ztráta.

Ztráta může vzniknout při výchozím ocenění biologického aktiva v důsledku toho, že odhadnuté náklady prodeje jsou při určení fair value odečítány a mohou převýšit v momentě rozpoznání aktiva jeho fair value.

Zisk i ztráta z výchozího ocenění je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla. Rovněž výsledek vzniklý při výchozím ocenění zemědělské produkce v okamžiku sklizně ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje, je zahrnut do čistého zisku nebo ztráty v období. Obdobně zisk nebo ztráta ze změn ocenění biologických aktiv ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje ke dni sestavení účetních výkazů je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

#### **2.5.4 Účetní zachycení biologických aktiv**

Účetní zachycení biologických aktiv vyžaduje hledání takového systému účtů, který by naplňoval požadavky standardu a umožňoval vykazání kvalitních účetních informací. Standardy nechávají tvorbu účetních modelů, které by splňovaly jejich požadavky plně na účetních jednotkách, které vytvoří účetní model na základě jejich konkrétních podmínek. Účetní modely jsou v současné době obvykle založeny buď na druhovém, či na účelovém členění nákladů, obě členění lze rovněž v rámci jednoho systému syntetických účtů hlavní knihy kombinovat.

V níže uvedené tabulce je uveden jeden z možných způsobů účetního zachycení biologických aktiv.



Tab. 6 Účetní zachycení biologických aktiv

<b>Popis účetního případu</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Nákup mladých zvířat	Mladá zvířata	Peníze (závazky)
Narození mladých zvířat	Mladá zvířata	Výnosy z rozeznání příchovek
Vyřazení části mladých zvířat pro prodej	Náklady na prodaná zvířata	Mladá zvířata
Prodej mladých zvířat	Peníze (pohledávky)	Tržby za mladá zvířata
Přecenění zbytku mladých zvířat na reálnou hodnotu	Mladá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
Převod mladých zvířat do základního stáda	Dospělá zvířata	Mladá zvířata
Přecenění zvířat dl. majetku na reálnou hodnotu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>zvýšení reálné hodnoty</li> </ul>	Dospělá zvířata	Výnosy z přecenění na reálnou hodnotu
<ul style="list-style-type: none"> <li>snížení reálné hodnoty</li> </ul>	Náklady z přecenění na reálnou hodnotu	Dospělá zvířata

Zdroj: Hinke (2007)

### 2.5.5 Vykazování a zveřejňování

Podnik popíše v účetní závěrce dle IAS 41.46:

- druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv,
- nefinanční výši nebo odhad fyzického množství každé skupiny biologických aktiv podniku na konci období, zemědělské produkce sklizené v průběhu období,
- existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků,
- částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv,
- strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

Podnik dle standardu povinně zveřejní údaje týkající se oceňování ve fair value:

- metody a významné předpoklady aplikované při určení fair value u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku slizně a u každé skupiny biologických aktiv (IAS41.47),

- fair value zemědělské produkce sklizené v průběhu období určenou v okamžiku sklizně (IAS 41.48).

Dále podnik má dle standardu vykázat příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období v členění (IAS 41.50):

- zisk nebo ztráta pocházející ze změn fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje,
- zvýšení a snížení způsobená nákupem, prodejem, sklizní,
- zvýšení v důsledku podnikové kombinace,
- čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky zahraniční entity,
- náklady a výnosy související s nepříznivými klimatickými podmínkami, nákazovými stavy a ostatními přírodními faktory, pokud jsou rozsahem, podstatou nebo dopadem významné pro posouzení podnikové výkonnosti za dané období,
- ostatní.

Fair value biologických aktiv se může změnit v důsledku fyzických změn – růstu, zlepšování kvalitativních vlastností, degenerace a změn cen na trhu. Standard navrhuje oddělené zveřejnění obou vlivů (IAS 41.52). Neboť tato informace je užitečná pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý produkční cyklus.

## 3 Účetní jednotka – Luka, a.s.

Aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství bude provedena na příkladu konkrétní účetní jednotky, která sestavuje účetní závěrku dle české právní úpravy. Biologická aktiva tedy oceňuje v historických nákladech. Vybraná účetní jednotka bude podrobněji popsána v této kapitole.

### 3.1 Popis účetní jednotky

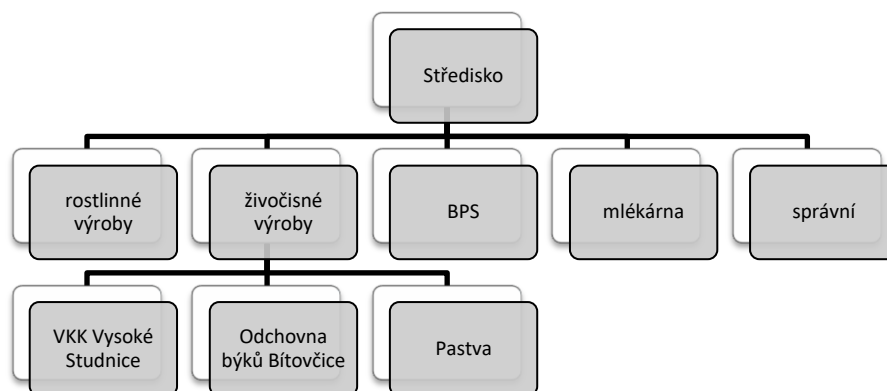
Luka a.s. se nachází v malebné části Českomoravské vrchoviny, v samém srdci Vysočiny. Tato oblast je významná různorodou nadmořskou výškou, která s sebou přináší rozmanitou přírodu a komplikované podmínky pro zemědělskou výrobu.

Účetní jednotka se zaměřuje především na živočišnou výrobu, kde hlavní činností je chov mléčného skotu Holštýnsko-fríského plemene. V chovu skotu získala spoustu ocenění, neboť užítkovost se stabilně pohybuje na úrovni 10 500 litrů mléka na dojnici za rok.

V rostlinné výrobě se účetní jednotka věnuje pěstování obilovin, kukuřice, víceletých píceňin na orné půdě a okrajově výrobě brambor. Vše je podřízeno potřebám živočišné výroby a zajištění krmivové základny pro chov skotu. Luka a. s. vlastní také rakytníkové sady o výměře 15 ha.

Zde jsou uvedené základní údaje o účetní jednotce:

- *obchodní firma*: Luka, a.s.,
- *právní forma*: akciová společnost,
- *sídlo*: Vysoké Studnice 120 (kraj Vysočina),
- *IČ*: 00136760,
- *základní zapisovaný kapitál*: 2 100 000 Kč,
- *předmět podnikání*: zemědělská výroba, opravy silničních vozidel, opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, výroba elektřiny,
- *datum vzniku účetní jednotky*: 8. 1. 1953,
- *organizační struktura*: členění na závody – střediska



Obr. 9 Organizační struktura účetní jednotky  
Zdroj: výroční zpráva za rok 2015, vlastní zpracování

## 4 Vykazání biologických aktiv dle IAS/IFRS

Tato část diplomové práce je stěžejní částí, neboť zde bude provedena praktická aplikace přecenění vybraných biologických aktiv na reálnou hodnotu. Bude zde i naznačen možný způsob účetního zachycení operací, které popisují změny stavu biologických aktiv. Nejprve je nutné provést ocenění biologických aktiv a následně zvolit účty, které nejdříve zachytí danou operaci.

V živočišné výrobě se nejčastěji setkáváme s účetními operacemi, které se týkají pořízení biologických aktiv. Může se jednat o pořízení nákupem, ale častější je pořízení vlastním odchovem, tedy ve vlastní režii. Běžné jsou zde také převody mezi jednotlivými skupinami biologických aktiv. Dále se zde vyskytují úbytky biologických aktiv, které jsou zapříčiněny buď prodejem či úhynem zvířete.

Koncepční rámec ani standard IAS 41 – Zemědělství neobsahuje směrnou účtovou osnovu. Je tedy plně v kompetenci účetní jednotky jak zachytí změny stavu biologických aktiv během účetního období. V této části práce bude naznačen možný způsob účetního zachycení změn stavu vybraných biologických aktiv účetní jednotky.

Reálná hodnota je v této práci stanovena jako cena za kg živé hmotnosti jatečného skotu. Od nákladů prodeje, které by snižovaly výši reálné hodnoty, je abstrahováno. Výše reálné hodnoty, která bude použita v této práci, je pro jednotlivé kategorie skotu uvedena v tabulce.

Tab. 7 Reálná hodnota biologických aktiv živočišné výroby (tis. Kč)

Reálná hodnota	Rok				
	2011	2012	2013	2014	2015
Telata	0,05764	0,06127	0,05485	0,05036	0,0500
Dojnice	0,02756	0,03173	0,03115	0,02987	0,03057
Skot ve výkrmu	0,04208	0,04642	0,04553	0,04588	0,04706

Zdroj: Komoditní karta – skot

### 4.1 Telata

Telata tvoří v účetní jednotce největší část biologických aktiv živočišného charakteru. Reprodukci stáda si účetní jednotka zajišťuje vlastní činností. Nedochozí tedy k nákupu telat od dodavatele. Mezi telaty jsou mladé jalovice, které účetní jednotka chová za účelem reprodukce základního stáda dojníc. A také mladí býci, kteří jsou po dosažení požadované hmotnosti převedeni do skotu ve výkrmu. Po výkrmu jsou prodáni na jatka.

Níže uvedená tabulka popisuje pohyby telat, které nastaly během sledovaného období. Následně budou jednotlivé operace oceněny v reálné hodnotě a bude na-

značen možný způsob účetního zachycení dle požadavku standardu IAS 41 - Zemědělství.

Tab. 8 Změny stavu telat v jednotlivých letech (ks, kg)

Telata	Rok				
	mj.	2012	2013	2014	2015
Počáteční stav	ks	671	710	738	681
	kg	257664	281160	276750	257418
Narozená telata	ks	722	676	699	752
	kg	32490	30420	31455	33840
Převedená telata do dojníc	ks	222	277	267	222
	kg	99900	124650	120150	99900
Převedená telata do skotu ve výkrmu	ks	393	289	367	374
	kg	56985	41905	53215	54230
Prodaná telata	ks	13	29	70	76
	kg	2548	5684	13720	14896
Uhynulá telata	ks	55	53	52	41
	kg	5390	5194	5096	4018
Konečný stav	ks	710	738	681	720
	kg	281160	276750	257418	272160

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů účetní jednotky

#### 4.1.1 Pořízení telat vlastním odchovem

Účetní jednotka pořizuje telata výhradně vlastním odchovem. Za sledované období tedy nedošlo k nákupu telat od dodavatele. Reprodukci stáda má účetní jednotka zcela ve vlastní režii. Průměrná hmotnost narozeného telete je 45 kg. V případě ocenění dle IAS/IFRS, jsou telata oceněna reálnou hodnotou. Reálná hodnota vychází z ceny telat za kilogram živé váhy, za kterou byla v daném roce vykoupěna na jatkách.

Tab. 9 Ocenění pořízených telat vlastním odchovem dle IAS/IFRS

Narozená telata	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	722	676	699	752
Průměrná váha (kg)	45	45	45	45
Celková hmotnost (kg)	32490	30420	31455	33840
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	1991	1669	1584	1692

Zdroj: vlastní zpracování

V případě účetního zachycení v souladu s IAS/IFRS dojde k navýšení biologických aktiv na účtu telat a zároveň je vykázán výnos z rozpoznání biologických aktiv. Ten bude mít přímý vliv na výši výsledku hospodaření v daném účetním období, ve kterém se telata narodila.



Obr. 10 Účetní zachycení narozených telat dle IAS/IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.2 Převod telat v rámci jednotlivých kategorií skotu

Telata, která dosáhnou předem stanovených kritérií, jsou dále převedena buď do dlouhodobého majetku, nebo do majetku oběžného. Do dlouhodobého majetku účetní jednotka převádí mladé jalovice, které následně plní úlohu dojníc. Do oběžného majetku jsou převáděni mladí býci, které účetní jednotka po výkrmu prodává na jatka. V případě mezinárodní právní úpravy je ocenění provedeno na základě vývoje reálné hodnoty v jednotlivých letech.

Tab. 10 Ocenění převedených telat do dojníc dle IAS/IFRS

Převedená telata do dojníc	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	222	277	267	222
Průměrná váha (kg/ks)	450	450	450	450
Celková hmotnost (kg)	99900	124650	120150	99900
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	6120	6837	6051	4995

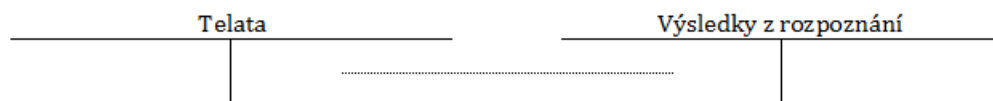
Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 11 Ocenění převedených telat do skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

Převedená telata do skotu ve výkrmu	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	393	289	367	374
Průměrná váha (kg/ks)	145	145	145	145
Celková hmotnost (kg)	56985	41905	53215	54230
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	3491	2298	2680	2711

Zdroj: vlastní zpracování

Dle IAS/IFRS je možné vyřazení telat z důvodu převodu do jiné kategorie zachytit jako snížení výsledku z rozpoznání biologických aktiv. Také dojde k odúčtování stavu telat na účtu biologických aktiv.



Obr. 11 Účetní zachycení převodu telat do dojníc a skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS  
Zdroj: vlastní zpracování

### 4.1.3 Prodaná telata

Účetní jednotka prodává ze svého chovu menší podíl telat, který překračuje kapacitu základního stáda. Počet telat ve sledovaném období vzrostl z 13 prodaných telat v roce 2013 na 76 prodaných telat v roce 2015. V případě ocenění dle IAS/IFRS jsou prodaná telata oceněna v reálné hodnotě. Tržby z prodeje vychází z ceny, za kterou byl prodej realizován. Výše tržeb z prodeje telat se tedy nebude lišit od ocenění dle ČÚS.

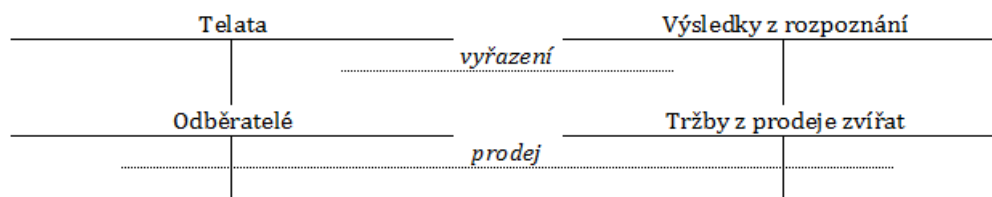
Tab. 12 Ocenění prodaných telat dle IAS/IFRS

Prodaná telata	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	13	29	70	76
Průměrná váha (kg/ks)	196	196	196	196
Celková hmotnost (kg)	2548	5684	13720	14896
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	156	312	691	745
Průměrná prodejní cena (tis. Kč/ks)	3,420	4,419	10,711	4,485
Tržby z prodeje (tis. Kč)	44	128	750	341

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní zachycení prodeje telat v systému mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS znázorňuje níže uvedené schéma. V tomto případě dochází ke snížení jednak hodnoty biologických aktiv a také ke snížení výsledku z rozpoznání biologických aktiv. Aby byl prodej zachycen komplexně, je nutné vykázat tržby z prodeje. Prodejem vzniká účetní jednotce tržba z prodeje a zároveň pohledávka za odběrateli.





Obr. 12 Účetní zachycení prodeje telat dle IAS/IFRS  
Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.4 Uhynulá telata

V živočišné výrobě je časté, že dojde k neplánovanému úbytku aktiv vlivem úhynu zvířat. Pro účetní jednotku představuje úhyn zvířat snížení ekonomického prospěchu. Aby bylo možné stanovit výši škody, je nutné nejprve provést ocenění uhynulého zvířete. V případě ocenění dle IAS/IFRS jsou uhynulá zvířata oceněna reálnou hodnotou. Výše ocenění uhynulých telat je uvedeno v tabulce.

Tab. 13 Ocenění uhynulých telat dle IAS/IFRS

Uhynulá telata	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	55	53	52	41
Průměrná váha (kg/ks)	98	98	98	98
Celková hmotnost (kg)	5390	5194	5096	4018
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	330	285	257	201

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní zachycení dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS lze provést jako úbytek biologických aktiv, v tomto případě telat. Zároveň musí být vykázán záporný výsledek z rozpoznání biologických aktiv. O výši ocenění uhynulých telat bude výsledek hospodaření snížen.



Obr. 13 Účetní zachycení uhynulých telat dle IAS/IFRS  
Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.5 Přírůstky hmotnosti telat během účetního období

Během účetního období dochází k nárůstu hmotnosti telat. Ocenění je možné provést na základě zjištěných hmotnostních přírůstků a výše reálné hodnoty v daném účetním období.

Tab. 14 Ocenění přírůstku hmotnosti telat během účetního období

Přírůstky hmotnosti telat	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Přírůstek hmotnosti (kg)	155829	142603	141394	153946
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	9548	7822	7121	7697

Zdroj: vlastní zpracování

Přírůstky hmotnosti je účetně zachytí na účet biologických aktiv a na účet výsledky z rozpoznání biologických aktiv.



Obr. 14 Účetní zachycení přírůstku hmotnosti telat během účetního období dle IAS/IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.6 Přecenění telat na reálnou hodnotu k rozvahovému dni

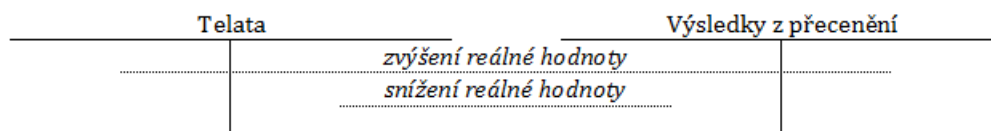
Požadavkem mezinárodního účetního standardu IAS41 – Zemědělství je přecenění biologických aktiv k rozvahovému dni na reálnou hodnotu. Přecenění se provádí prostřednictvím vykázání zisku či ztráty z přecenění na reálnou hodnotu. Ve sledovaném období došlo k poklesu reálné hodnoty v letech 2013, 2014 a 2015. V těchto letech musí účetní jednotka vykázat ztrátu z přecenění na reálnou hodnotu. Dojde tedy ke snížení hospodářského výsledku z důvodu poklesu reálné hodnoty. Pouze v roce 2012 bude účetní jednotka vykazovat v kategorii telat zisk z přecenění na reálnou hodnotu. Tato skutečnost bude mít přímý vliv na výsledek hospodaření, v tomto případě dojde k jeho navýšení.

Tab. 15 Přecenění telat na reálnou hodnotu

Přecenění telat na reálnou hodnotu	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Reálná hodnota na počátku účetního období (tis. Kč/kg)	0,05764	0,06127	0,05485	0,05036
Reálná hodnota na konci účetního období (tis. Kč/kg)	0,06127	0,05485	0,05036	0,05000
Rozdíl reálných hodnot (tis. Kč/kg)	0,00363	-0,00642	-0,00449	-0,00036
Hmotnost na počátku účetního období (kg)	257664	281160	276750	257418
Výsledek z přecenění na reálnou hodnotu (tis. Kč)	935	-1805	-1243	-93

Zdroj: vlastní zpracování

Níže uvedené schéma popisuje způsob zachycení přecenění telat na reálnou hodnotu. Změny v reálné hodnotě budou mít vliv na výsledek z přecenění biologických aktiv. V případě nárůstu reálné hodnoty dochází k vykázání zisku z přecenění na reálnou hodnotu, v opačném případě je vykázána ztráta z přecenění.



Obr. 15 Účetní zachycení přecenění telat na reálnou hodnotu

Zdroj: vlastní zpracování

## 4.2 Dojnice

Dojnice tvoří základní stádo, které slouží k reprodukci chovu a k dalšímu hospodářskému využití. Hlavní ekonomický prospěch z chovu dojníc má účetní jednotka z produkce mléka. Průměrně jedna dojnice vyprodukuje 10 500 litrů mléka za rok. Dojnice jsou získávány výhradně z vlastního chovu, nedochází k nákupu od externího dodavatele. Níže uvedená tabulka popisuje změny stavu dojníc v jednotlivých letech. Zaznamenány jsou zde jak pohyby kusové, tak i váhové.

Tab. 16 Změny stavu dojnic v jednotlivých letech (ks)

Dojnice	Rok				
	mj.	2012	2013	2014	2015
Počáteční stav	ks	595	610	666	699
	kg	312375	320250	349650	366975
Prodané dojnice	ks	179	199	210	187
	kg	93975	104475	110250	98175
Převedené dojnice	ks	222	277	267	222
	kg	99900	124650	120150	99900
Uhynulé dojnice	ks	28	22	24	29
	kg	14000	11000	12000	14500
Konečný stav	ks	610	666	699	705
	kg	320250	349650	36675	372975

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů účetní jednotky

#### 4.2.1 Prodané dojnice

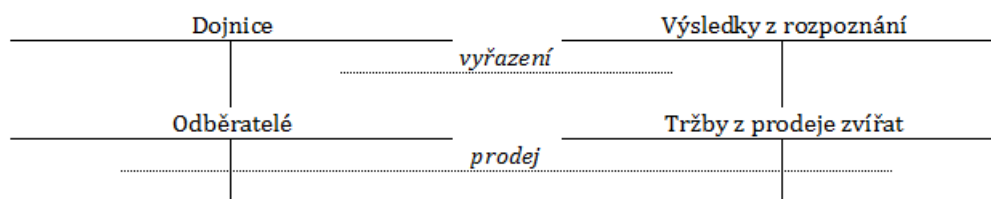
Účetní jednotka prodává ze svého stáda v průměru 200 ks dojnic za rok. Průměrná hmotnost prodané dojnice činí 525 kg. Účetní jednotka prodanou dojnici ocení v reálné hodnotě dle ceny za kg živé hmotnosti a váhy prodané dojnice. Dále je nutné ocenit výši tržeb z prodeje dojnic. Ta se odvíjí od prodejní ceny, za kterou byl prodej realizován.

Tab. 17 Ocenění prodaných dojnic dle IAS/IFRS

Prodané dojnice	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	179	199	210	187
Průměrná váha (kg/ks)	525	525	525	525
Celková hmotnost (kg)	93975	104475	110250	98175
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,03173	0,03114	0,02987	0,03057
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	2982	3253	3293	3001
Průměrná prodejní cena (tis. Kč/ks)	12,786	10,449	12,226	13,057
Tržby z prodeje dojnic (tis. Kč)	2289	2079	2567	2442

Zdroj: vlastní zpracování

Vyřazení dojnic z důvodu prodeje bude dle IAS/IFRS zachyceno jako úbytek biologických aktiv a současně dojde ke snížení výsledku z rozpoznání biologických aktiv. Prodejem dojnic následně vzniká účetní jednotce pohledávka vůči odběrateli a také tržba z prodeje.



Obr. 16 Účetní zachycení prodeje dojníc dle IAS/IFRS  
Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.2.2 Převedené dojnice

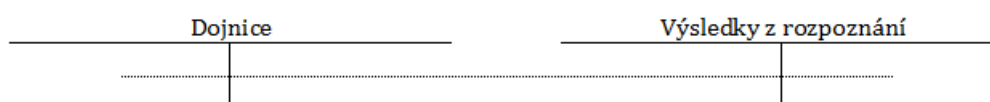
Dojnice jsou v účetní jednotce získávány vlastním odchovem. Z narozených telat jsou mladé jalovice po splnění předem daných kritérií převedeny do dojníc. Zpravidla jsou převáděny při průměrné hmotnosti 450 kg. Dle IAS/IFRS se provádí ocenění dle reálné hodnoty.

Tab. 18 Ocenění převedených dojníc z telat dle IAS/IFRS

Převedené dojnice z telat	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	222	277	267	222
Průměrná váha (kg/ks)	450	450	450	450
Celková hmotnost (kg)	99900	124650	120150	99900
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,03173	0,03114	0,02987	0,03057
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	3170	3882	3589	3054

Zdroj: vlastní zpracování

Dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS je převod zachycen jako zvýšení výsledku z rozpoznání biologických aktiv a přírůstek na účtu dojníc.



Obr. 17 Účetní zachycení převedených dojníc z telat dle IAS/IFRS  
Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.2.3 Uhynulé dojnice

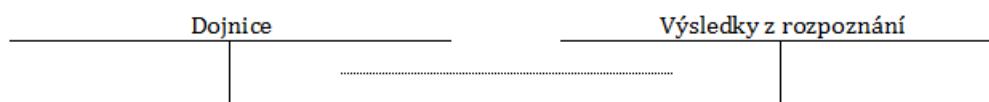
V účetní jednotce dochází k úhynu 20 až 30 dojníc ročně. Uhynulé dojnice musí být vyřazeny z majetku účetní jednotky. Dojnice budou oceněny reálnou hodnotou a v tomto ocenění budou vyřazeny z aktiv účetní jednotky. Vypočet ocenění uhynulých telat je popsán v tabulce.

Tab. 19 Ocenění uhynulých dojnic dle IAS/IFRS

Uhynulé dojnice	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	28	22	24	29
Průměrná váha (kg)	500	500	500	500
Celková hmotnost	14000	11000	12000	14500
Reálná hodnota (Kč/kg)	0,03173	0,03114	0,02987	0,03057
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	444	343	358	443

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní zachycení uhynulých dojnic je znázorněno ve schématu. Dojde jednak k úbytku dojnic na účtu biologických aktiv a také k vykázání ztráty z rozpoznání biologických aktiv.



Obr. 18 Účetní zachycení uhynulých dojnic dle IAS/IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.2.4 Přírůstky hmotnosti dojnic během účetního období

Během účetního období dochází k nárůstu hmotnosti dojnic, tento nárůst již není tak znatelný jako u mladých telat. Ocenění se provádí na základě zjištěného hmotnostního přírůstku a reálné hodnoty.

Tab. 20 Ocenění přírůstku hmotnosti dojnic během účetního období dle IAS/IFRS

Přírůstky hmotnosti dojnic	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Přírůstek hmotnosti (kg)	15950	20225	19425	18775
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,03173	0,03114	0,02987	0,03057
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	506	630	580	574

Zdroj: vlastní zpracování

O přírůstek hmotnosti je navýšeno ocenění dojnic na účtu biologických aktiv, konkrétně dojnic. Současně bude vykázán zisk z rozpoznání biologických aktiv.



Obr. 19 Účetní zachycení přírůstku hmotnosti dojníc dle IAS/IFRS  
Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.2.5 Přecenění dojníc na reálnou hodnotu

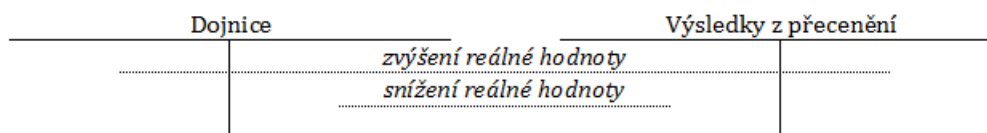
Dle IAS/IFRS jsou dojnice k rozvahovému dni přeceňovány na reálnou hodnotu. V níže uvedené tabulce jsou zaznamenány rozdíly z přecenění.

Tab. 21 Přecenění dojníc k rozvahovému dni na reálnou hodnotu

Dojnice	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Reálná hodnota na počátku účetního období (tis. Kč/kg)	0,02756	0,03173	0,03114	0,02987
Reálná hodnota na konci účetního období (tis. Kč/kg)	0,03173	0,03114	0,02987	0,03057
Rozdíl reálných hodnot (tis. Kč/kg)	0,00417	-0,00059	-0,00127	0,0007
Hmotnost na začátku účetního období (kg)	312375	320250	349650	366975
Výsledek z přecenění na reálnou hodnotu (tis. Kč)	1303	-189	-444	257

Zdroj: vlastní výpočty

Zjištěné rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu jsou následně účetně zachyceny. V případě zvýšení reálné hodnoty se navýší ocenění dojníc a zároveň je vykázán zisk z přecenění na reálnou hodnotu. Pokud dojde naopak k poklesu reálné hodnoty je zaúčtováno snížení hodnoty dojníc a vykázána je ztráta z přecenění na reálnou hodnotu.



Obr. 20 Účetní zachycení přeceněných dojníc na reálnou hodnotu  
Zdroj: vlastní zpracování

### 4.3 Skot ve výkrmu

Poslední kategorií skotu, kterou účetní jednotka eviduje, je skot ve výkrmu. Tuto kategorii tvoří mladí býci, které účetní jednotka chová za účelem výkrmu a následného prodeje na jatka. Býky si účetní jednotka pořizuje z vlastního chovu. V níže uvedené tabulce jsou zachyceny změny stavu skotu ve výkrmu.

Tab. 22 Změny stavu skotu ve výkrmu ve sledovaném období

Skot ve výkrmu	Rok				
	mj.	2012	2013	2014	2015
Počáteční stav	ks	342	327	284	350
	kg	177840	151401	131492	162050
Převod	ks	393	289	367	374
	kg	56985	41905	53215	54230
Prodej	ks	398	308	286	348
	kg	218900	169400	157300	191400
Úhyn	ks	10	24	15	13
	kg	2850	6840	4275	3705
Konečný stav	ks	327	289	350	363
	ks	151401	131492	162050	131769

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů účetní jednotky

#### 4.3.1 Převod skotu ve výkrmu v rámci jednotlivých kategorií skotu

Z telat se převádí do skotu ve výkrmu mladí býčci, které účetní jednotka následně vykrmí a prodá na jatka. Ocenění se opět provádí v reálné hodnotě. Postup ocenění skotu ve výkrmu reálnou hodnotou je uveden níže.

Tab. 23 Ocenění převedeného skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

Převedený skot ve výkrmu	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	393	289	367	374
Průměrná váha (kg)	145	145	145	145
Celková hmotnost (kg)	56985	41905	53215	54230
Reálná hodnota (tis. Kč/ks)	0,04642	0,04553	0,04588	0,04706
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	2645	1908	2442	2552

Zdroj: vlastní zpracování

Mladí býčci, kteří byli dříve evidováni v rámci telat, jsou nyní převedeni na účet skot ve výkrmu. Současně je vykázán kladný výsledek z rozpoznání biologických aktiv.





Obr. 21 Účetní zachycení převedeního skotu ve výkrmu z telat  
Zdroj: vlastní zpracování

### 4.3.2 Prodej skotu ve výkrmu

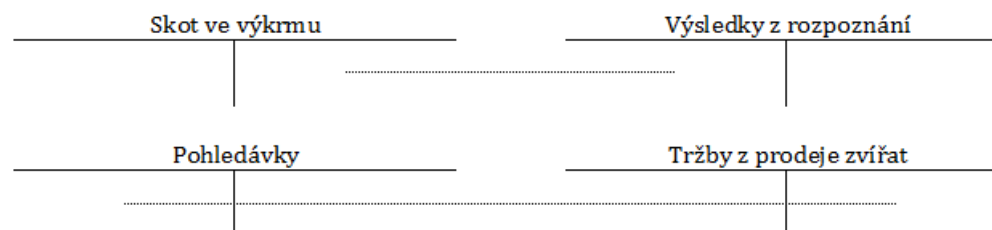
V případě ocenění dle IAS/IFRS je prodaný skot oceněn reálnou hodnotou. Tržby z prodeje jsou určeny na základě ceny, za kterou byl prodej realizován.

Tab. 24 Ocenění prodaného skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

Prodáný skot ve výkrmu	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	389	308	286	348
Průměrná váha (kg/ks)	563	550	550	550
Celková hmotnost (kg)	218900	169400	157300	191400
Fair value (tis. Kč/kg)	0,04642	0,04553	0,04588	0,04706
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	10161	7713	7217	9007
Průměrná prodejní cena (tis. Kč/ks)	20,001	18,533	18,608	22,464
Tržby z prodeje (tis. Kč)	7780	5708	5322	7817

Zdroj: vlastní zpracování

V mezinárodním účetním systému IAS/IFRS je možné zaúčtovat úbytek prodaných biologických aktiv jako snížení výsledku z rozpoznání. A zároveň jako snížení biologických aktiv. S touto operací je také spojeno účetní zachycení prodeje, kdy vzniká pohledávka a tržba z prodeje biologických aktiv.



Obr. 22 Účetní zachycení prodaného skotu ve výkrmu  
Zdroj: vlastní zpracování

### 4.3.3 Úhyn skotu ve výkrmu

Skot ve výkrmu, který uhyne, je nutné ocenit a v tomto ocenění ho vyřadit z majetku účetní jednotky. V systému IAS/IFRS bude skot ve výkrmu oceněn v reálné hodnotě.

Tab. 25 Ocenění uhynulého skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

Uhynulý skot ve výkrmu	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Počet (ks)	10	24	15	13
Průměrná váha (kg/ks)	285	285	285	285
Celková hmotnost (kg)	2850	6840	4275	3705
Reálná hodnota (tis. Kč/ks)	0,04642	0,04553	0,04588	0,04706
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	132	311	196	174

Zdroj: vlastní zpracování

Dle mezinárodních účetních standardů bude úhyn skotu ve výkrmu zachycen jako snížení výsledku z rozpoznání biologických aktiv a dojde k úbytku na účtu biologických aktiv – skot ve výkrmu. Názorně operaci popisuje níže uvedené schéma.



Obr. 23 Účetní zachycení uhynulého skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

### 4.3.4 Přírůstky hmotnosti skotu ve výkrmu během účetního období

Přírůstky hmotnosti skotu ve výkrmu, ke kterým došlo během účetního období, je nutné ocenit v reálné hodnotě a o toto ocenění navýšit hodnotu biologických aktiv účetní jednotky.

Tab. 26 Ocenění přírůstku hmotnosti skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

Přírůstek hmotnosti	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Přírůstek hmotnosti (kg)	138326	114426	138918	110594
Reálná hodnota (tis. Kč/kg)	0,04642	0,04553	0,04588	0,04706
Ocenění dle IAS/IFRS (tis. Kč)	6421	5210	6374	5205

Zdroj: vlastní zpracování

Níže je uvedeno schéma, která zachycuje účetní zobrazení přírůstu hmotnosti skotu ve výkrmu.



Obr. 24 Účetní zachycení přírůstku hmotnosti skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS

#### 4.3.5 Přecenění skotu ve výkrmu na reálnou hodnotu

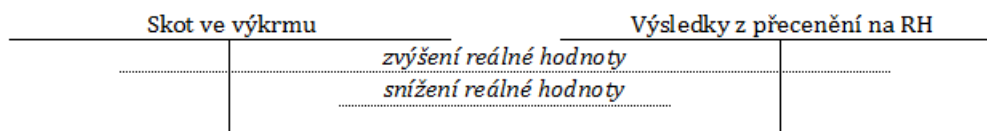
Dle mezinárodních účetních standardů je nutné biologická aktiva k rozvahovému dni přecenit na reálnou hodnotu. Při přecenění skotu ve výkrmu vznikla ztráta z přecenění pouze v roce 2013. V ostatních sledovaných letech byl vykázán zisk z přecenění, neboť došlo k nárůstu reálné hodnoty.

Tab. 27 Přecenění skotu ve výkrmu na reálnou hodnotu

Skot ve výkrmu	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Reálná hodnota na počátku účetního období (tis. Kč/kg)	0,04208	0,04642	0,04553	0,04588
Reálná hodnota na konci účetního období (tis. Kč/kg)	0,04642	0,04553	0,04588	0,04706
Rozdíl reálných hodnot (tis. Kč/kg)	0,00434	-0,00089	0,00035	0,00118
Hmotnost na počátku účetního období (kg)	177840	151401	131492	162050
Výsledek z přecenění na reálnou hodnotu (tis. Kč)	772	-135	46	191

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly z přecenění, které byly v jednotlivých letech zjištěny, je nutné následně účetně zachytit. V případě zvýšení reálné hodnoty dochází k vykázání zisku z přecenění na reálnou hodnotu. V opačném případě je nutné zaúčtovat ztrátu z přecenění. Účtování je naznačeno na níže uvedeném schématu.

Obr. 25 Účetní zacení přecenění skotu ve výkrmu na reálnou hodnotu  
Zdroj: vlastní zpracování

## 4.4 Rakytníkový sad

Rakytníkový sad je dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS zařazen do skupiny tzv. plodících biologických aktiv. Plodící biologická aktiva přinášejí pravidelnou úrodu. Účelem jejich držení je pěstování zemědělské produkce po dobu několika období v závislosti na druhu sadu. Po konci jejich plodného období jsou zpravidla pokácena a nahrazena novou výsadbou. Jediným významným budoucím ekonomickým užitekem je tedy zemědělská produkce, která na nich roste.

Ocenění rakytníkového sadu a jiných plodících biologických aktiv je velmi obtížné, jelikož se jedná o aktivum nehomogenní a pevně spojené s místem výsadby. Není tedy reálné, aby pro plodící biologické aktivum tohoto druhu existoval aktivní trh. Se snižující se obchodovatelností aktiva narůstá praktický problém, jak danou položku rozvahy ocenit reálnou hodnotou, která by teoreticky byla dosažena mezi ochotnými nespřízněnými stranami. Především pro dlouhodobé položky aktiv se jeví jako nejlepší alternativní způsob ocenění metoda diskontovaných peněžních toků. Pro ocenění rakytníkového sadu je tedy nutné využít alternativního způsobu stanovení reálné hodnoty.

Východiskem pro stanovení reálné hodnoty rakytníkového sadu budou ustanovení obsažená ve standardu IFRS 13 - Ocenění reálnou hodnotou. Standard IFRS 13 nabízí tři oceňovací techniky, které může účetní jednotka využít pro stanovení reálné hodnoty. Mezi tyto techniky ocenění patří:

- tržní přístup,
- nákladový přístup,
- výnosový přístup.

V této práci bude pro ocenění rakytníkového sadu využít výnosový přístup. Budoucí peněžní částky budou převedeny na jednu diskontovanou hodnotu, tak jak je postup uveden v IFRS 13 odstavcích B10 – B14. Tato technika je vhodným způsobem pro stanovení reálné hodnoty nefinančních aktiv, která nejsou obchodovaná na volném trhu.

Pro ocenění rakytníkového sadu bude v této práci využito ocenění pomocí současné hodnoty. Její určení je založeno na běžném odhadu současné diskontované hodnoty budoucích čistých peněžních toků, které za normálních podmínek daná položka aktiv vytvoří. Vzorec pro výpočet je následující:

$$DCF = \frac{CF}{(1+r)^1} + \frac{CF}{(1+r)^2} + \dots + \frac{CF}{(1+r)^n}$$

kde:

CF	peněžní tok
r	úroková míra
n	doba plodnosti sadu

K ocenění rakytníkového sadu pomocí současné hodnoty je nutné nejprve určit z pohledu konkrétní účetní jednotky:

- odhad budoucích peněžních toků,
- očekávané možné odchylky ve výši budoucích peněžních toků,
- časovou hodnotu peněz vyjádřenou sazbou bezrizikových peněžních aktiv.

Odhad budoucích peněžních toků bude na základě odhadu předpokládané výše zisku v jednotlivých letech. Jelikož se jedná o odhad, budou do výpočtu zahrnuty i možné odchylky ve výši očekávaných peněžních toků. Bezriziková úroková míra bude v tomto případě stanovena ve výši 0,62%. Výše bezrizikové úrokové míry vychází z ročního výnosu státního dluhopisu. (Traxler, 2016).

Je zřejmé, že stanovení reálné hodnoty za použití technik současné hodnoty, se provádí za podmínek nejistoty. Neboť budoucí peněžní toky jsou pouze odhady možných příjmů z držení aktiva. Standard IFRS 13 na tuto skutečnost reaguje stanovením technik, které mají výši reálné hodnoty upravit o riziko plynoucí z nejistoty výše a průběhu peněžních toků.

Jednou z technik úpravy o riziko, která bude v této práci využita, je metoda 1 techniky očekávané současné hodnoty. Blíže je popsána v IFRS 13 odstavci B25. Tato technika využívá pro určení reálné hodnoty skupinu peněžních toků, které představují pravděpodobně vážený průměr všech možných budoucích peněžních toků. Nejpravděpodobnější je varianta B, zde je pravděpodobnost stanovena na 70 %. Nižší pravděpodobnost je u variant A a C, zde činí shodně 15%. Vzorec pro výpočet reálné hodnoty je stanoven takto:

$$FV = p_a * DCF_a + p_b * DCF_b + p_c * DCF_c$$

kde:

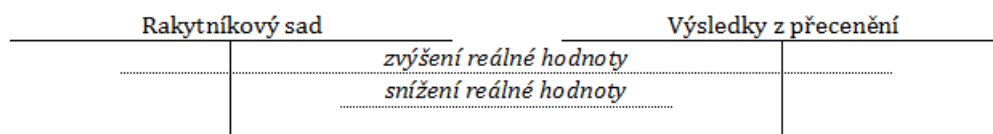
$p_a$	pravděpodobnost pro $DCF_a$ ,
$p_b$	pravděpodobnost pro $DCF_b$ ,
$p_c$	pravděpodobnost pro $DCF_c$ ,
$DCF_x$	očekávaná výše DCF.

Tab. 28 Stanovení reálné hodnoty pro rakytníkový sad (tis. Kč)

Rok	Odhad diskontovaných cash flow			Reálná hodnota	Změna reálného hodnoty
	varianta A	varianta B	varianta C		
1999	5127	5537	6152	5567	0
2000	4908	5301	5890	5330	-237
2001	4689	5064	5627	5092	-238
2002	4468	4825	5361	4852	-240
2003	4246	4585	5095	4611	-241
2004	4022	4344	4826	4368	-243
2005	3797	4101	4556	4123	-244
2006	3570	3856	4284	3877	-246
2007	3342	3610	4011	3630	-247
2008	3113	3362	3736	3381	-249
2009	2883	3113	3459	3130	-251
2010	2650	2862	3180	2878	-252
2011	2417	2610	2900	2625	-254
2012	2182	2356	2618	2369	-255
2013	1945	2101	2334	2113	-257
2014	1707	1844	2049	1854	-258
2015	1468	1585	1762	1594	-260
2016	1227	1325	1472	1333	-262
2017	985	1063	1182	1069	-263
2018	741	800	889	805	-265
2019	495	535	594	538	-267
2020	248	268	298	269	-269

Zdroj: vlastní zpracování

Během sledovaného období dochází k postupnému snižování reálné hodnoty rakytníkového sadu. Snižování reálné hodnoty bude k rozvahovému dni účetně zachyceno jako ztráta z přecenění na reálnou hodnotu. Zároveň bude docházet ke snižování hodnoty ocenění rakytníkového sadu na příslušném účtu.



Obr. 26 Účetní zachycení přecenění rakytníkového sadu k rozvahovému dni

Zdroj: vlastní zpracování

## 5 Vyhodnocení dopadu aplikace IAS41

V této kapitole bude provedeno vyhodnocení dopadu aplikace standardu IAS41 Zemědělství na konkrétním případu účetní jednotky. Hlavní rozdíl ve vykazování biologických aktiv dle IAS 41 je ve způsobu ocenění biologických aktiv. Zatímco dle české právní úpravy jsou aktiva oceňována historickými náklady, v účetním systému IAS/IFRS se uplatňuje ocenění v reálné hodnotě.

### 5.1 Rozvaha

Za účelem srovnání vykazovaných informací v odlišných systémech účetního výkaznictví, bude sestavena rozvaha jednak podle českého účetního systému a také podle mezinárodního účetního systému IAS/IFRS. Jak již bylo několikrát zmíněno, hlavním rozdílem v těchto systémech je způsob oceňování. V českém účetním systému převládá ocenění historickými náklady, naopak v mezinárodním účetním systému IAS/IFRS je využíváno pro oceňování reálné hodnoty.

V tabulce níže jsou uvedena aktiva účetní jednotky, která jsou oceněna a vykázána dle české právní úpravy.

Tab. 29 Aktiva účetní jednotky v netto hodnotě dle ČÚS (tis. Kč)

Aktiva dle ČÚS	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Dlouhodobý majetek	188002	175011	169398	180293
<i>Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	0	0	0	0
<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	4646	5788	5794	5072
<i>Ostatní dlouhodobá aktiva nebiologického charakteru</i>	183356	169223	163604	175221
Oběžný majetek	53684	61164	59328	54595
<i>Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny</i>	17070	12214	11341	10974
<i>Ostatní nebiologická aktiva oběžného majetku</i>	36614	48950	47987	43621
Časové rozlišení	632	622	738	1023
<b>Aktiva celkem</b>	<b>242318</b>	<b>236797</b>	<b>229464</b>	<b>235911</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy 2012, 2013, 2014, 2015

V živočišné výrobě jsou zastoupeny v dlouhodobém majetku dospělá zvířata a jejich skupiny, v tomto případě se jedná o dojnice. Dojnice jsou účetní jednotkou oceňovány v nákladech, které jí vznikly v průběhu vlastního odchovu. V průběhu chovu je hodnota dojnic upravována o účetní odpisy. Výše provedených odpisů je zahrnuta do položky korekce. O tuto položku je snižováno ocenění dospělých zvířat. Biologické aktivum zařazené v dlouhodobém majetku je tak vykázáno v přeceněné

účetní hodnotě, která vychází z pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy a další potenciální ztráty. Snížení hodnoty je zaúčtováno výsledkově, proto bude mít vliv na výsledek hospodaření v daném účetním období.

Tab. 30 Ocenění biologických aktiv živočišné výroby - dojnice dle ČÚS (tis. Kč)

Dospělá zvířata a jejich skupiny - dojnice	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Brutto	10928	11768	12171	11910
Korekce	6302	5980	6377	6838
Netto	4626	5788	5794	5072
Průměrná cena zařazené dojnice	17,313	15,750	16,322	16,893

Zdroj: výroční zpráva za rok 2012, 2013, 2014, 2015

V oběžném majetku účetní jednotka eviduje mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. V případě vybrané účetní jednotky se jedná o telata a skot ve výkrmu. Dle české právní úpravy se zvířata v oběžném majetku oceňují pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Účetní jednotka za sledované období oceňovala telata i skot ve výkrmu pouze vlastními náklady, neboť k externímu pořízení ve sledovaném období nedošlo. Příchovky a přírůstky zvířat jsou oceňovány v cenách na úrovni kalkulovaných předem stanovených nákladů na jejich odchov. Účetní jednotka zahrnuje do ocenění zásob vlastní výroby tyto druhy nákladů:

- přímý materiál,
- nakupované služby,
- přímé mzdy,
- ostatní přímé náklady,
- podíl výrobní režie.

Konkrétní výše ocenění příchovků a přírůstků je uvedena v tabulce.

Tab. 31 Ocenění příchovků a přírůstků živočišné výroby dle ČÚS (Kč/kg)

Příchovky a přírůstky	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Telata narozená	91	91	60	60
Telata odstavená	33	33	33	33
Skot výkrmu	37	37	37	37

Zdroj: výroční zpráva za rok 2012, 2013, 2014, 2015

Výše ocenění vykázaných biologických aktiv oběžného majetku je uvedena v tabulce. Ve sledovaném období nedošlo ke snížení hodnoty zvířat evidovaných v oběžném majetku.



Tab. 32 Ocenění biologických aktiv živočišné výroby – mladá zvířata dle ČÚS (tis. Kč)

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Brutto	17070	12214	11314	10974
Korekce	0	0	0	0
Netto	17070	12214	11314	10974

Zdroj: výroční zpráva za rok 2012, 2013, 2014, 2015

Rakytňkový sad je vykazován jako pěstitelský celek trvalých porostů, neboť splňuje požadavky dané zákonem. Ve sledovaném období je sad již plně odepsán, proto je vykázán v nulové netto hodnotě.

Tab. 33 Ocenění rakytňkového sadu dle ČÚS

Rakytňkový sad	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Brutto	400	400	400	400
Korekce	400	400	400	400
Netto	0	0	0	0

Zdroj: výroční zprávy za rok 2012, 2013, 2014, 2015

Dle operací, které byly zachyceny v předchozí kapitole, je možné sestavit rozvahu dle IAS/IFRS. Biologická aktiva mají být rozdělena na aktiva zralá a nezralá. Přeskupení položek má vliv především kategorii skot ve výkrmu. V rozvaze dle české právní úpravy je skot ve výkrmu evidován v oběžném majetku spolu s telaty. Dle IAS 41 je toto aktivum považováno za zralé, proto je evidováno spolu s ostatními dospělými (zralými) biologickými aktivy. Konkrétní vzhled rozvahy je uveden níže.

Tab. 34 Aktiva účetní jednotky dle IAS/IFRS (tis. Kč)

Aktiva dle IAS/IFRS	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Zralá aktiva	19559	18988	20251	19197
<i>Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	<i>2369</i>	<i>2113</i>	<i>1854</i>	<i>1594</i>
<i>Dojnice</i>	<i>10162</i>	<i>10888</i>	<i>10962</i>	<i>11402</i>
<i>Skot ve výkrmu</i>	<i>7028</i>	<i>5987</i>	<i>7435</i>	<i>6201</i>
Nezralá aktiva	17227	15180	12964	13608
<i>Telata</i>	<i>17227</i>	<i>15180</i>	<i>12964</i>	<i>13608</i>
Ostatní aktiva	37246	49572	48725	44644
Aktiva celkem	74032	83740	81940	77449

Zdroj: vlastní zpracování

## 5.2 Výkaz zisku a ztráty

Vlivem změny způsobu oceňování biologických aktiv dojde ke změně nejen v položkách rozvahy, ale také dojde ke změně výkazu zisku a ztráty. Pomocí úprav původního výkazu zisku a ztráty sestaveného dle české právní úpravy bude sestaven nový výkaz, který bude odpovídat ocenění a způsobu účetního zachycení dle požadavků standardu IAS 41 – Zemědělství.

Tab. 35 Výkaz zisku a ztráty - provozní činnost (tis. Kč)

VZZ – provozní činnost dle ČÚS	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Výkony	93763	82273	88764	82602
Výkonová spotřeba	51333	66623	65954	61274
Osobní náklady	17789	18852	21036	22942
Daně a poplatky	347	289	288	238
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	20377	22208	22116	22825
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	4129	4044	2768	2514
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	966	1357	1085	788
Změna stavu rezerv	0	0	0	100
Ostatní provozní výnosy	14082	31008	31035	33057
Ostatní provozní náklady	1494	1448	1590	1945
Provozní výsledek hospodaření dle ČÚS	19668	6548	10498	8061

Zdroj: výroční zpráva 2012, 2013, 2014, 2015

Nejprve je nutné původní výkaz zisku a ztráty upravit o položky, které souvisí s oceněním a účetním zachycením biologických aktiv dle ČÚS. Mezi tyto položky patří jednat změna stavu zásob vlastní výroby, aktivace dlouhodobého majetku, zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku tak i odpisy dlouhodobého majetku.

První tabulka popisuje úpravu výnosové položky výkazu zisku a ztráty, kterou jsou výkony. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb zůstanou v původní výši, neboť se vlivem ocenění reálnou hodnotou nezmění ani výše tržeb ani způsob účetního zachycení. Je nutné však provést úpravu změny stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby. V ČÚS jsou zvířata v oběžném majetku oceňována historickými náklady a změny jsou zachyceny na výnosový účet změna stavu zvířat. O tuto položku je nutné snížit změnu stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby. Dále je nutné provést úpravu položky aktivace, neboť zde je zahrnuto ocenění dojnic,

kteřé byly převedeny z vlastního chovu. Výše popsané úpravy jsou vyčísleny v tabulce.

Tab. 36 Úprava položky VZZ - výkony (tis. Kč)

Výkony	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	84145	77461	85593	81244
Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	5599	-726	-1826	-2608
Změnu stavu zvířat	1788	-4856	-873	-367
Upravená změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	3811	4130	-953	-2241
Aktivace	4039	5538	4997	3966
Aktivace dojnic	3876	4836	4289	3566
Upravená aktivace	163	702	708	400
Upravené výkonů	88119	82293	85348	79403

Zdroj: vlastní zpracování

V případě ocenění reálnou hodnotou nedochází ke snižování hodnoty ocenění prostřednictvím tvorby odpisů. Z tohoto důvodu musí být odečtena výše odpisů vybraných biologických aktiv. Rakytníkový sad je již plně odepsán, proto bude korekce provedena pouze u dojnic, tak jak je to uvedeno v tabulce.

Tab. 37 Úprava položky VZZ – odpisy DHM a DNM (tis. Kč)

Odpisy DHM a DNM	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Původní výše odpisů	20377	22208	22116	22825
Odpis dojnic	2730	2950	3149	3234
Upravená výše odpisů	17647	19258	18967	19591

Zdroj: vlastní zpracování

Dále je nutné upravit ve výkazu zisku a ztráty položku Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku. Během sledovaného období došlo k prodeji dojnic, které ještě nebyly plně odepsány. Jejich zůstatková cena musí být od celkové zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku odečtena.

Tab. 38 Úprava položky VZZ – zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku (tis. Kč)

ZC prodaného dlouhodobého majetku	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Původní výše ZC prodaného DM	966	1357	1085	788
ZC prodaných dojnic	756	903	974	761
Upravená výše ZC prodaného DM	210	454	111	27

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní budou provedeny úpravy, které se týkají ocenění reálnou hodnotou. Jednotlivé změny stavu biologických aktiv během účetního období jsou zachyceny na účtu Výsledek z rozpoznání biologických aktiv. Tento účet ovlivňuje výsledek hospodaření z provozní činnosti. Tabulka níže zaznamenává změny, které byly zachyceny v průběhu účetního období a jejich výsledný dopad na výsledek hospodaření.

Tab. 39 Výsledky z rozpoznání biologických aktiv (tis. Kč)

Výsledky z rozpoznání biologických aktiv	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Výsledky z rozpoznání telata	1439	-241	-974	1055
<i>vlastní odchov</i>	<i>1991</i>	<i>1669</i>	<i>1584</i>	<i>1692</i>
<i>prodej</i>	<i>157</i>	<i>312</i>	<i>691</i>	<i>426</i>
<i>úhyn</i>	<i>330</i>	<i>285</i>	<i>257</i>	<i>201</i>
<i>převod jalovic</i>	<i>6121</i>	<i>6837</i>	<i>6051</i>	<i>4995</i>
<i>převod býčků</i>	<i>3491</i>	<i>2298</i>	<i>2680</i>	<i>2712</i>
<i>Přírůstky hmotnosti</i>	<i>9548</i>	<i>7822</i>	<i>7121</i>	<i>7697</i>
Výsledky z rozpoznání dojnice	250	916	518	184
<i>prodej</i>	<i>2982</i>	<i>3253</i>	<i>3293</i>	<i>3001</i>
<i>převod</i>	<i>3170</i>	<i>3882</i>	<i>3589</i>	<i>3054</i>
<i>úhyn</i>	<i>444</i>	<i>343</i>	<i>358</i>	<i>443</i>
<i>přírůstek hmotnosti</i>	<i>506</i>	<i>630</i>	<i>580</i>	<i>574</i>
Výsledky z rozpoznání skot ve výkrmu	-1227	-906	1403	-1424
<i>prodej</i>	<i>10161</i>	<i>7713</i>	<i>7217</i>	<i>9007</i>
<i>převod</i>	<i>2645</i>	<i>1908</i>	<i>2442</i>	<i>2552</i>
<i>úhyn</i>	<i>132</i>	<i>311</i>	<i>196</i>	<i>174</i>
<i>přírůstky</i>	<i>6421</i>	<i>5210</i>	<i>6374</i>	<i>5205</i>
Celkový výsledek z rozpoznání	462	-231	947	-185

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední položkou, která bude zahrnuta do výkazu zisku a ztráty sestaveného dle IAS/IFRS, je výsledek z přecenění biologických aktiv na reálnou hodnotu. Zde jsou zachyceny změny reálných hodnot k rozvahovému dni.

Tab. 40 Výsledek z přecenění na reálnou hodnotu (tis. Kč)

Výsledky z přecenění biologických aktiv	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Telata	935	-1805	-1243	-92
Dojnice	1303	-189	-444	257
Skot ve výkrmu	772	-135	46	191
Rakytňkový sad	-255	-257	-258	-260
<b>Celkový výsledek z přecenění</b>	<b>2755</b>	<b>-2386</b>	<b>-1899</b>	<b>96</b>

Zdroj: vlastní výpočty

Výše popsané změny jsou promítnuty do výkazu zisku a ztráty, který je uveden níže.

Tab. 41 Výkaz zisku a ztráty - provozní činnost dle IAS/IFRS (tis. Kč)

VZZ – provozní činnost dle IAS/IFRS	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Výkony	88118	82292	85347	79402
Výkonová spotřeba	51333	66623	65954	61274
Osobní náklady	17789	18852	21036	22942
Daně a poplatky	347	289	288	238
Odpisy	17647	19258	18967	19591
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	4129	4044	2768	2514
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	210	454	111	27
Změna stavu rezerv	0	0	0	100
Ostatní provozní výnosy	14082	31008	31035	33057
Ostatní provozní náklady	1494	1448	1590	1945
Výsledky z rozpoznání biologických aktiv	462	-231	947	-185
Výsledky z přecenění biologických aktiv	2755	-2386	-1899	96
<b>Provozní výsledek hospodaření dle IAS/IFRS</b>	<b>20726</b>	<b>7803</b>	<b>10252</b>	<b>8967</b>

Zdroj: výroční zprávy 2012, 2013, 2014, 2015

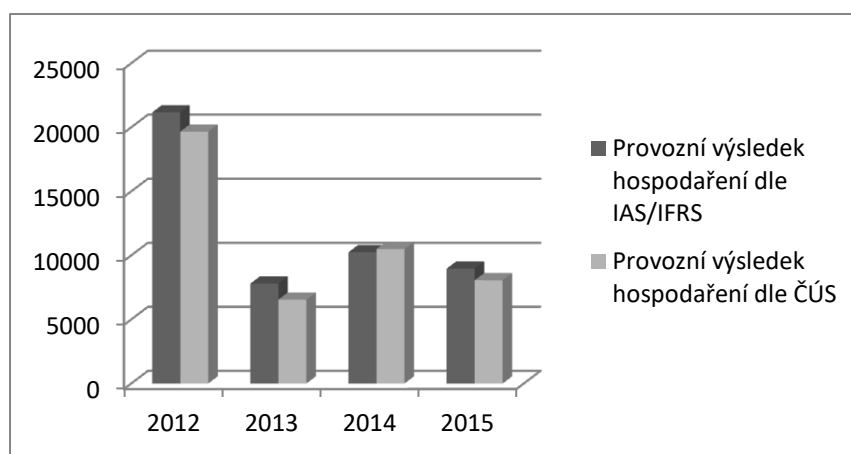
Ke změně ve výkazu zisku a ztráty došlo pouze ve výsledku hospodaření z provozní činnosti. Výsledek hospodaření z finanční činnosti a z mimořádné činnosti zůstal beze změn.

Tab. 42 Výkaz zisku a ztráty – finanční a mimořádný výsledek hospodaření (tis. Kč)

VZZ – provozní a mimořádná činnost	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Výnosové úroky	1	0	4	0
Nákladové úroky	3758	3338	2724	2536
Ostatní finanční výnosy	848	728	582	738
Ostatní finanční náklady	224	216	224	485
Finanční výsledek hospodaření	-3133	-2826	-2362	-2283
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0

Zdroj: výroční zprávy 2012, 2013, 2014, 2015

Níže uvedený graf znázorňuje srovnání provozních výsledků hospodaření. Je zřejmé, že je zpravidla ve všech sledovaných obdobích vykázán vyšší výsledek hospodaření při vykázání biologických aktiv pomocí reálné hodnoty.



Obr. 27 Srovnání provozních výsledků hospodaření (tis. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

## 5.3 Finanční analýza

Nyní bude sledován dopad rozdílného způsobu ocenění na ukazatele finanční analýzy. Vybranými ukazateli jsou ukazatele rentability, které vyjadřují schopnost podniku dosáhnout zisku na základě vložených prostředků. Ukazatele rentability mohou mít různou podobu. V této práci bude sledován dopad na ukazatele rentability aktiv (ROA) a rentability vlastního kapitálu (ROE). Vstupními údaji pro jeho výpočet jsou výkaz zisku a ztráty a rozvaha.

Při výpočtu tohoto ukazatele se nejčastěji vychází ze zisku před úroky a zdaněním. Pro zisk před zdaněním a úroky se využívá označení EBIT (Earnings Before Interests and Taxes). Jeho výši lze snadno zjistit z výkazu zisku a ztráty, neboť odpovídá výsledku hospodaření před zdaněním se zahrnutím nákladových úroků.

Tab. 43 Výpočet EBIT pro ocenění biologických aktiv v historických nákladech

EBIT	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Výsledek hospodaření před zdaněním dle ČÚS	16535	3722	8136	5778
Nákladové úroky	3758	3338	2724	2536
<b>EBIT</b>	<b>20293</b>	<b>7060</b>	<b>10860</b>	<b>8314</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 44 Výpočet EBIT pro ocenění biologických aktiv v reálné hodnotě

EBIT	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Výsledek hospodaření před zdaněním dle IAS/IFRS	17593	4977	7890	6684
Nákladové úroky	3758	3338	2724	2536
<b>EBIT</b>	<b>21351</b>	<b>8315</b>	<b>10614</b>	<b>9220</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.3.1 Ukazatel rentability aktiv (ROA)

Ukazatel rentability celkových aktiv (ROA) poměřuje zisk k celkovým aktivům investovaným do podnikání. Čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím lepších výsledků účetní jednotka dosahuje. V první tabulce je popsán výpočet ukazatele rentability aktiv v případě, že jsou biologická aktiva oceněna v historických nákladech. Výše ukazatele se pohybuje v rozmezí 3% až 8%. Hodnoty ukazatele ROA byly vypočítány dle vzorce:

$$ROA = \frac{EBIT}{aktiva}$$

Tab. 45 Výpočet ukazatele ROA – ocenění biologických aktiv historickými náklady

ROA	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Aktiva (tis. Kč)	242318	236797	229464	235911
EBIT (tis. Kč)	20293	7060	10860	8314
ROA	0,0837	0,0298	0,0473	0,0352
ROA (%)	8,37	2,98	4,73	3,52

Zdroj: vlastní zpracování

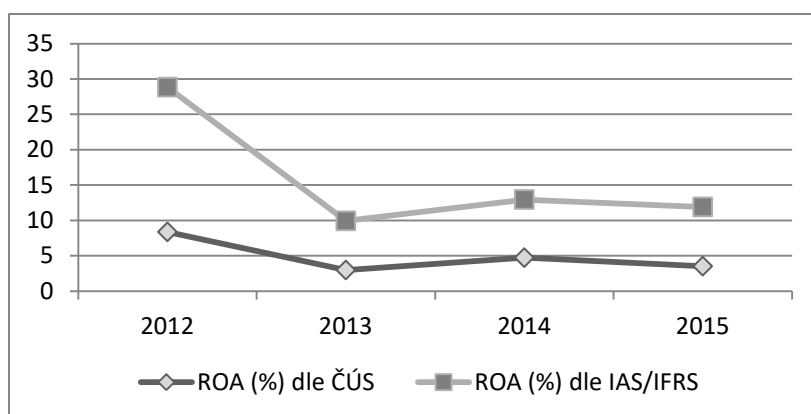
Druhá tabulka popisuje výpočet ukazatele rentability aktiv, v případě že jsou biologická aktiva oceněna v reálné hodnotě, tak jak to vyžaduje standard IAS 41 Zemědělství. V tomto případě ukazatel dosahuje vyšších hodnot. Především v roce 2012 je rozdíl značný.

Tab. 46 Výpočet ukazatele ROA – ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou

ROA	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Aktiva (tis. Kč)	74032	83740	81940	77449
EBIT (tis. Kč)	21351	8315	10614	9220
ROA	0,2884	0,0993	0,1295	0,1190
ROA (%)	28,84	9,93	12,95	11,90

Zdroj: vlastní zpracování

Srovnání je nejlépe patrné z grafu. Zde je vidět, že ukazatel se vyvíjí ve stejném trendu, ale výše ukazatele v případě ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou je vyšší. Pokud by tedy účetní jednotka vykazovala biologická aktiva v reálné hodnotě, byla by její výkonnost hodnocena s lepšími výsledky.



Obr. 28 Srovnání ukazatele rentability aktiv (ROA)

Zdroj: vlastní zpracování



### 5.3.2 Ukazatele rentability vlastního kapitálu (ROE)

Tento ukazatel vyjadřuje, jak je zhodnocen celkový vlastní kapitál. Představuje výši výnosu akcionářů a dalších majitelů, kteří oprávněně očekávají, že vložením kapitálu do společnosti získají vyšší výnos, než kdyby nechali volné peněžní prostředky uložené např. v bance. Ukazatel rentability vlastního kapitálu se vypočítá podle následujícího vzorce:

$$ROE = \frac{EBIT}{VK}$$

V tabulce jsou uvedené proměnné, které vstupují do vzorce pro výpočet rentability vlastního kapitálu. Je zde uvedena také výše sledovaného ukazatele. Výše ukazatele rentability vlastního kapitálu nepřekročila ve sledovaném období hodnotu 10 %.

Tab. 47 Výpočet ukazatele ROE – ocenění biologických aktiv historickými náklady

ROE	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Vlastní kapitál (tis. Kč)	148269	151829	157931	131502
EBIT (tis. Kč)	20293	7060	10860	8314
ROE	0,0904	0,0197	0,0415	0,0355
ROE (%)	9,04	1,97	4,15	3,55

Zdroj: vlastní zpracování

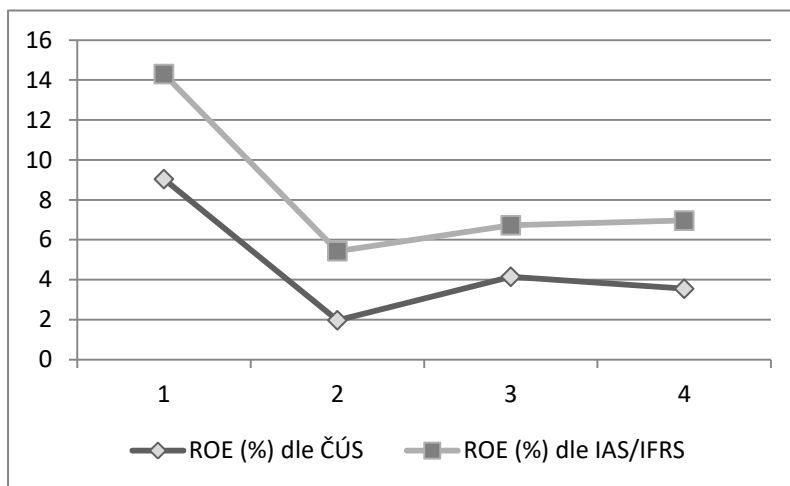
Při výpočtu ukazatele rentability vlastního kapitálu v případě ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou, bylo nutné upravit výši vlastního kapitálu. Jelikož má vliv přecenění dopad na výsledek hospodaření v daném účetním období, je nutné upravit výši vlastního kapitálu. Po provedení úprav vlastního kapitálu, které jsou uvedeny v tabulce, je možné určit výši ukazatele ROE pro jednotlivé roky.

Tab. 48 Výpočet ukazatele ROE – ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou

ROE	Rok			
	2012	2013	2014	2015
Původní výše VK (tis. Kč)	148269	151829	157931	131502
Úpravy VK (tis. Kč)	1058	1255	-246	906
Nová výše VK (tis. Kč)	149327	153084	157685	132408
EBIT (tis. Kč)	21351	8315	10614	9220
ROE	0,1430	0,0543	0,0673	0,0696
ROE (%)	14,30	5,43	6,73	6,96

Zdroj: vlastní zpracování

V případě ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou dosahuje ukazatel rentability vlastního kapitálu ve všech sledovaných letech vyšších hodnot než je tomu při ocenění historickými náklady.



Obr. 29 Vývoj ukazatele rentability vlastního kapitálu (ROE)  
Zdroj: vlastní zpracování

## 6 Diskuze

Tato diplomová práce je zaměřena na jeden ze standardů Mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS, tímto standardem je IAS 41 - Zemědělství. Tento standard byl pro zpracování diplomové práce zvolen z důvodu existence významných odlišností od české právní úpravy. Jeho odlišnost je především ve způsobu ocenění, účetního zachycení a vykazání vybraných aktiv. Předmětem tohoto standardu jsou biologická aktiva, která jsou hlavním předmětem činnosti zemědělských podniků.

Zemědělská činnost je natolik specifická, že vznikla potřeba vytvořit pro tuto oblast samostatný standard. V současné době převládá názor, že informace získané z účetnictví zemědělských podniků, nezachycují specifika této činnosti a nejsou často srovnatelné s dalšími odvětvími národního hospodářství. Argumenty, které myšlenku potřeby samostatného standardu potvrdily, byly především:

- biologická podstata zemědělské činnosti,
- závislost na přírodních podmínkách,
- vyšší míra rizika zemědělské činnosti,
- reprodukční cyklus živých organismů.

Současná právní úprava účetnictví nebere v úvahu biologickou podstatu zemědělské činnosti. V průběhu času, kdy dochází k biologické přeměně daného aktiva, nedochází k přesnému zachycení ocenění hodnoty biologického aktiva. V české právní úpravě je důvodem striktní dodržování zásady opatrnosti, která nepřipouští změnu ocenění, která by vedla k navýšení hodnoty aktiva. Naopak dochází k odpisu biologického aktiva, který snižuje hodnotu ocenění.

Hlavním cílem tohoto standardu je věrné a poctivé zachycení skutečností, které jsou spojeny se zemědělskou činností. Jednou ze skutečností, která tvoří podstatu zemědělské činnosti, je biologická přeměna. Biologická přeměna vyvolává kvantitativní i kvalitativní změny, které lze velmi těžko ocenit a účetně zachytit. Ocenění biologických aktiv podstatným způsobem ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací, které účetní jednotka poskytuje zainteresovaným stranám. Ocenění historickými náklady se v této oblasti jeví jako nevhodné, neboť nelze přesně stanovit náklady vynaložené na biologickou přeměnu.

Ve standardu IAS 41 – Zemědělství je pozornost zaměřena především na způsob ocenění biologických aktiv. Biologická aktiva jsou dle tohoto standardu oceňována v reálné hodnotě snížené o náklady prodeje. Tento způsob ocenění biologických aktiv je vnímán jako nejvhodnější způsob zachycení biologické přeměny a všech dalších specifik biologických aktiv.

Česká právní úprava účetnictví aplikuje pro biologická aktiva stejné principy jako na aktiva nebiologického charakteru. Ocenění se provádí pomocí historické ceny, která je založena na pořizovacích nákladech. Tyto náklady vycházejí buď z pořizovací ceny či vlastních nákladů. K rozvahovému dni jsou aktiva přeceněna jak v systému ČÚS, tak i dle IAS/IFRS. Významným rozdílem je v této oblasti to, že dle ČÚS nemohou být aktiva přeceněna na hodnotu vyšší než je hodnota účetní. Lze

tedy výši ocenění pouze snižovat. Tento fakt je v rozporu s charakterem biologických aktiv, neboť nemůže dojít k zachycení biologické přeměny, která je často spojena s růstem ekonomického užítku. Zisk je rozpoznán až v okamžiku prodeje biologického aktiva.

Biologická aktiva oceněná historickou hodnotou jsou často podhodnocena. Hlavní příčinou, která vede k podhodnocení biologických aktiv je způsob ocenění zásob vlastní výroby. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány v cenách na úrovni kalkulovaných předem stanovených nákladů na jejich výrobu. Určení kalkulace předem stanovených nákladů biologických aktiv je velmi obtížné. Většina zemědělských podniků si zajišťuje reprodukci chovu ve vlastní režii. Vstupní cenou pro dojnice zařazené v dlouhodobém majetku je ocenění jaloviček.

V tabulce níže je uveden vývoj ocenění dojnic v historických nákladech. Ocenění vychází z kalkulace předem stanovených nákladů na jejich odchov. Ocenění se skládá z příchovku zvířete při narození telete a dále je ocenění navyšováno v závislosti na přírůstcích hmotnosti zvířete či počtu krmných dnů.

Tab. 49 Vnitropodnikové ocenění dojnic dle ČÚS – historické náklady

Dojnice	Hmotnost (kg)	Přírůstek hmotnosti (kg)	Počet krmných dní	Ocenění přírůstků (Kč)	Ocenění (Kč)
Narozené tele	40	40	0	2400	2400
Tele 10 dní	50	10	10	330	2730
Tele 42 dní	70	20	42	660	3390
Tele 70 dní	90	20	70	660	4050
Tele 90 dní	120	30	90	2970	7020
Tele 180 dní	190	70	180	2310	9330
Jalovice pastva	440	250	257	6183	15513
Vysokobřezí jalovice	450	10	120	1800	17313

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních údajů

Posledním stupněm vnitropodnikového ocenění jsou vysokobřezí jalovice. Následně dochází k převodu do dlouhodobého majetku. V kategorii dlouhodobého majetku již nedochází k navyšování hodnoty ocenění. Naopak hodnota ocenění dojnic je postupně snižována pomocí odpisů.

Tab. 50 Odpis dojnic

Odpis dojnic	Výše odpisu	Zůstatková cena
1. rok	5771	11542
2. rok	5771	5771
3. rok	5771	0

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů ÚJ

V praxi se můžeme setkat s výraznými rozdíly mezi předem stanovenými náklady a skutečně vynaloženými vlastními náklady. Důsledkem nesprávného stanovení kalkulace vlastních nákladů je zkreslený výsledek hospodaření a následně i vlastní kapitál zemědělské společnosti.

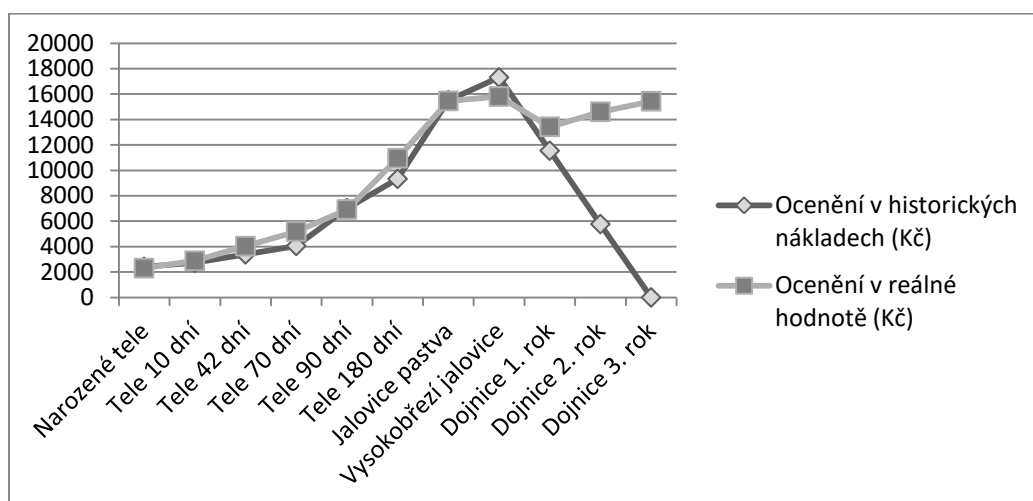
Naopak oceňování biologických aktiv reálnou hodnotu nebere vůbec v úvahu plánovanou kalkulaci nákladů na odchov. Ocenění se provádí po celou dobu odchovu zvířete pomocí reálné hodnoty. Níže uvedená tabulka ukazuje průběh ocenění dojnice. Ocenění je stanoveno od narození telete až po vyřazení dojnice z chovu.

Tab. 51 Ocenění dojnic dle IAS/IFRS – fair value

Dojnice	Hmotnost (kg)	Přírůstek hmotnosti (kg)	Reálná hodnota (Kč/kg)	Reálná hodnota (Kč)
Narozené tele	40	40	57,64	2305,6
Tele 10 dní	50	10	57,64	2882
Tele 42 dní	70	20	57,64	4034,8
Tele 70 dní	90	20	57,64	5187,6
Tele 90 dní	120	30	57,64	6916,8
Tele 180 dní	190	70	57,64	10951,6
Jalovice pastva	440	250	35,13	15457,2
Vysokobřezí jalovice	450	10	35,13	15808,5
Dojnice	487	37	27,56	13421,72
Dojnice	530	56	27,56	14606,8
Dojnice	560	30	27,56	15433,6

Zdroj: vlastní zpracování

Graf znázorňuje porovnání ocenění dojnic v průběhu jednotlivých fází života za pomoci ocenění jednak v historických nákladech, tak i v reálné hodnotě.



Obr. 30 Porovnání ocenění historickými náklady a reálnou hodnotou

Zavedení standardu IAS 41 – Zemědělství bylo pro účetní praxi v odvětví zemědělství bezesporu přínosné, neboť standard komplexně řeší problematiku zemědělské činnosti. Ve standardu je uvedena podrobná klasifikace biologických aktiv, jejich způsob ocenění a vykázání. Projevuje se zde snaha o řešení specifík v oblasti zemědělské činnosti. Naopak v účetnictví dle české právní úpravy chybí podrobnější úpravy tohoto odvětví národního hospodářství a způsob zachycení specifík zemědělské činnosti.

Mezi hlavní výhody ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou můžeme zařadit:

- spolehlivé ocenění biologických aktiv,
- zachycení ocenění biologické přeměny,
- možnost přecenění biologických aktiv na konci rozvahového dne,
- zaznamenání aktuální úrovně cenové hladiny na trhu.

Ačkoliv má tato koncepce řadu výhod, jsou zde i nevýhody, které snižují vypovídací schopnost ocenění v reálné hodnotě.

- nedostupnost kótovaných cen aktivního trhu,
- nestabilita tržních cen,
- nerealizace kótovaných cen,
- vysoká míra subjektivity,
- vykázání nerealizovaných zisků a ztrát.

Hlavní nevýhoda způsobu oceňování reálnou hodnotou je v nedostupnosti cen aktivního trhu. Je velmi obtížné najít trh, který by splňoval požadavky kladené standardem IAS 13 Ocenění reálnou hodnotou. Především pro malou ekonomiku, jako

je Česká republika, je velmi těžké najít aktivní trh s daným biologickým aktivem, který by mohla účetní jednotka reálně využít k obchodování.

Další nevýhodou je nestabilita tržních cen, která se projevuje na aktivním trhu. Situace na trhu se neustále mění vlivem působení nabídky a poptávky. Projevují se zde tedy ekonomické vlivy. Dále je situace na trhu ovlivňovaná neekonomickými vlivy. Například v důsledku klimatu, změny počasí, výskytu nálezů a chorob. Všechny tyto vlivy působí na výši tržní ceny, která vstupuje do ocenění biologických aktiv v účetnictví zemědělského podniku.

Pokud existuje aktivní trh s daným biologickým aktivem, není povinností účetní jednotky realizovat svoji produkci na tomto trhu. Kótovaná cena tedy musí souviset s cenou, za kterou budou biologická aktiva realizována. Stejně tak není zaručeno, že k realizaci vůbec dojde.

Dalším významným problémem v této oblasti je vysoká míra subjektivity. V případě, že neexistuje aktivní trh, má účetní jednotka povinnost dle standardu využít alternativního způsobu stanovení reálné hodnoty. Způsob určení reálné hodnoty ve velké míře závisí na rozhodnutí účetní jednotky. S tím však souvisí nebezpečí ovlivňování hodnoty daného aktiva.

Oblastí, která je často diskutovaná, je způsob zachycení rozdílu z přecenění. Tvůrci standardu se přiklonili k variantě, kdy je změna reálné hodnoty biologických aktiv zachycena do zisku či ztráty v období, kdy vznikla. Dochází tedy k přímému vlivu na výsledek hospodaření v období, kdy byla biologická aktiva přeceněna. Lafter a Roman (2007) vidí výhodu tohoto způsobu zachycení výsledku z přecenění v lepší relevantnosti účetních výkazů pro rozhodovací proces. Na druhou stranu upozorňuje, že okamžité rozpoznání zisku nebo ztráty vlivem změny reálné hodnoty vede k vyšší proměnlivosti výsledku hospodaření a tím k vyššímu riziku přijetí nesprávného rozhodnutí pro uživatele účetní závěrky.

## 7 Závěr

Tato diplomová práce se zabývala problematikou biologických aktiv v účetnictví zemědělského podniku. Hlavním cílem diplomové práce byla identifikace rozdílů plynoucích z použití odlišných účetních standardů. Dále bylo cílem zhodnocení dopadu odlišného způsobu oceňování a účetního zachycení biologických aktiv na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Stejně tak byla pozornost zaměřena na vývoj ukazatelů finanční analýzy podniku.

Aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství byla provedena na příkladu konkrétní účetní jednotky, která sestavuje účetní závěrku v souladu s českou právní úpravou účetnictví. Biologická aktiva jsou tedy účetní jednotkou oceňována v historických nákladech. Vybraná účetní jednotka se zaměřuje především na živočišnou výrobu, kde hlavní činností je chov mléčného skotu Holštýnsko-fríského plemene. Účetní jednotka také vlastní rakytníkový sad.

Stěžejní částí této diplomové práce byla praktická aplikace přecenění vybraných biologických aktiv na reálnou hodnotu. Také je zde naznačen možný způsob účetního zachycení operací, které popisují změny stavu biologických aktiv. Nejprve bylo nutné provést ocenění biologických aktiv a následně byly vybrány účty, které dokážou nejlépe zachytit danou operaci.

V živočišné výrobě byly oceněny a účetně zachyceny operace týkající se pořízení biologických aktiv. Dále byly zachyceny operace spojené s úbytkem zvířat, převodem zvířat mezi jednotlivými kategoriemi a prodejem. Jelikož koncepční rámec ani standard IAS 41 – Zemědělství neobsahují směrnou účtovou osnovu, je zde zachycen jeden z možných způsobů účetní zachycení vybraných biologických aktiv účetní jednotky.

Reálná hodnota, která je pro vykázání biologických aktiv v systému IAS/IFRS klíčová, byla v této práci stanovena jako cena za kg živé hmotnosti jatečního skotu. Od nákladů prodeje, které by snižovaly výši reálné hodnoty, bylo abstrahováno. Byla zde také zachycena účetní operace, se kterou se v účetnictví dle ČÚS nesetkáme. Touto operací je přecenění biologických aktiv k rozvahovému dni na reálnou hodnotu. Zjištěné rozdíly z přecenění byly následně zachyceny jako zisk či ztráta z přecenění na reálnou hodnotu. Dopad měly na výsledek hospodaření v účetním období, ve kterém bylo přecenění provedeno.

Aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství byla provedena také u rakytníkového sadu. Pro tento druh biologického aktiva neexistuje aktivní trh, proto bylo ocenění provedeno pomocí alternativní metody stanovení reálné hodnoty, která je uvedena ve standardu IAS 13. Ocenění sadu bylo tedy provedeno převedením budoucích peněžních toků na jednu diskontovanou hodnotu, která odráží reálnou hodnotu aktiva.

Na závěr bylo provedeno vyhodnocení dopadu aplikace standardu IAS 41 – Zemědělství. Za účelem srovnání vykázaných informací v odlišných systémech účetního výkaznictví byla sestavena rozvaha jednak podle českého účetního systému, tak i podle mezinárodního účetního systému IAS/IFRS. Dle české právní úpravy jsou v dlouhodobém majetku evidovány dojnice, které vycházejí z ocenění



převedených telat. V průběhu jejich životnosti je jejich hodnota snižována prostřednictvím odpisů. V oběžném majetku účetní jednotka eviduje mladá a ostatní zvířata. V případě zvolené účetní jednotky se jedná o telata a skot ve výkrmu. Účetní jednotka oceňuje telata vlastními náklady, které vycházejí z ocenění na úrovni kalkulovaných předem stanovených nákladů na jejich odchov. Rakytníkový sad účetní jednotka vykazuje jako pěstitelský celek trvalých porostů, neboť splňuje požadavky dané zákonem. Ve sledovaném období je již rakytníkový sad plně odepsán.

Vlivem způsobu ocenění biologických aktiv došlo ke změně nejen v položkách aktiv, ale i ke změně výkazu zisku a ztráty. Ve všech sledovaných obdobích byl vykázan vyšší výsledek hospodaření při vykázáni biologických aktiv pomocí reálné hodnoty. I v případě výpočtu ukazatelů rentability aktiv a vlastního kapitálu dosahují ukazatele vyšších hodnot.

## 8 Literatura

- ARYANTO, Y. H. *Theoretical Failure of IAS 41* [online]. 2011. [cit. 2016-09-01]. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1808413>.
- BAJER, Jiří. *Rakytník: zázračná rostlina, oranžový poklad*. 1. vyd. Praha: Mladá fronta, 2014. ISBN 978-80-204-3385-5.
- BARTH, M. (2014). *Measurement in financial reporting: The need for concepts*. Accounting Horizons, 28(2), 331-352.
- BAŘINOVÁ, Dagmar a Iveta VOZŇÁKOVÁ. *Vyhodnocení a využití účetních výkazů pro manažery, společníky a akcionáře*. Praha: Grada, 2005. Účetnictví a daně. ISBN 80-247-115-X.
- BOHUŠOVÁ, Hana, SVOBODA, Patrik a Danuše NERUDOVÁ. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Brno. Policy Research Center, 2013, ISBN 978-80-87909-00-3.
- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou. I., Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.
- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů: 2016*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Meritum. ISBN 978-80-7552-050-0.
- BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-640-2.
- DIACONU, P. (2007). *Impact of globalization on international accounting harmonization*. Available at SSRN 958478.
- Dvořáková, D. (2009). Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků. Účetnictví, daně a právo v zemědělství č. 2/2009
- DVOŘÁKOVÁ, Dana (2006): *Fair value a její aplikace v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IAS/IFRS)*. Český finanční a účetní časopis, 2006, vol. 1, no. 2. pp. 25-38.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.
- GUGGIOLA, G. (2010). *IFRS adoption in the EU, accountig harmonization and markets efficiency: A review*. The international business & economics reasearch journal, 9(12). 99.
- HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. Praha: Kernberg, 2007. Management praxe. ISBN 978-80-903962-2-7.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008, ISBN 978-80-247-2471-3.

- IFRS. Snapshot: Fair Value Measurement [online]. (2009).[cit. 2016-09-15] Available at: <http://www.ifrs.org/High-level-summaries/Documents/FairValueSnapshot.pdf>.
- Kovanicová D. (2003): Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví (The Problems of Valuation in the Light of Modern Financial Accounting). In: Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska. VŠE, Praha, pp. 326–379.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
- KOZLOSKI, T., MECKFESSEL, M., MOEHRLE, S., WILLIAMS, T. (2016). *Developments in accounting regulation: A synthesis and annotated bibliography of evidence and commentary in the 2014 academic literature*. Research in Accounting Regulation 28(1), 22–41.
- KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-557-3.
- KUBÍČKOVÁ, Dana. *Účetní systémy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. Učební texty. ISBN 80-86754-72-3.
- LAMBERT, R. (2010). *Discussion of „Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting*. Journal of Accounting and Economics, 50 (2-3), 287-295.
- LEFTER, V., & ROMAN, A. G. (2007). *IAS 41 Agriculture: Fair value accounting*. Theoretical and Applied Economics Review, 5, 15-22.
- LOJA, Radka a Helena VOJÁČKOVÁ. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Praha: Bilance, 2005. ISBN 80-86371-48-4.
- LUKA A. S. *Výroční zpráva za rok 2012*. Vysoké Studnice: Luka a. s., 2013. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=553327>.
- LUKA A. S. *Výroční zpráva za rok 2013*. Vysoké Studnice: Luka a. s., 2014. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=553327>.
- LUKA A. S. *Výroční zpráva za rok 2013*. Vysoké Studnice: Luka a. s., 2015. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=553327>.
- LUKA A. S. *Výroční zpráva za rok 2014*. Vysoké Studnice: Luka a. s. 2016. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=553327>.
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005: včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005. Praha: Svaz účetních, 2005. ISBN: 80-239-5721-X.
- MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ ČR. *Komoditní karta skot – hovězí maso únor 2016*. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/zemedelstvi/zivocisne-komodity/skot/>
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.

- NOBES, Ch. & PARKER, R. (2002). *Comparative international accounting* (7th Edition). New York: Prentice Hall.
- PEŠTUKA, JAROSLAV. *České účetní standardy: české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a vyhlášky č. 504/2002 Sb.: komentář: doporučený účtový rozvrh*. Praha: Eurounion, 2007. ISBN 978-80-7317-057-8.
- POLÁČKOVÁ, Jana. *Metodika kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství* [online]. Praha: ÚZEI, 2010 [cit. 2016-09-17]. Dostupné z: [http://www.uzei.cz/data/usr\\_001\\_cz\\_soubory/metodika\\_kalkulace.pdf](http://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/metodika_kalkulace.pdf).
- POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-247-2974-9.
- PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-522-1.
- RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetní případy: příklady účtování na všech účtech*. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně.
- SEDLÁČEK, JAROSLAV, ET AL. THE METHODS OF VALUATION IN AGRICULTURAL ACCOUNTING. *AGRICULTURAL ECONOMICS–CZECH*, 2010, 56: 59-66.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*. Praha: C.H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-859-2.
- SODERSTROM, N. S. & SUN, K. J. (2007) *IFRS adoption and accountig quality: a review*. *European Accounting Review*. 16(4), 675-702.
- STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.
- TRAXLE, JAN. *Dluhopisy. 2015: Dna jsme se dotkli. 2016: Neodrazíme se* [online]. 2016. [cit. 20. 12. 2016]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dluhopisy/307669-dluhopisy-2015-dna-jsume-se-dotkli-2016-neodrazime-se>.
- VALDER, Antonín. *Účetnictví I*. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2008a. ISBN 978-80-213-1771-0.
- VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, 2008b. ISBN 978-80-7357-388-1.
- VALÍČEK, Pavel a Emil Václav HAVELKA. *Rakytník řešetlákový: rostlina budoucnosti*. 1. vyd. Benešov: Start, 2008. ISBN 978-80-86231-44-0.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některká ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 2802.

## 9 Seznam obrázků

Obr. 1	Hierarchie účetní regulace českého účetnictví	21
Obr. 2	Hierarchie reálné hodnoty	31
Obr. 3	Přeceňování ovlivňující výsledek hospodaření	32
Obr. 4	Přecenění neovlivňující výsledek hospodaření	33
Obr. 5	Kombinovaný model přecenění na reálnou hodnotu	34
Obr. 6	Klasifikace živočišné výroby	36
Obr. 7	Příklady rozdělení biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků	44
Obr. 8	Způsoby stanovní reálné hodnoty	47
Obr. 9	Organizační struktura účetní jednotky	52
Obr. 10	Účetní zachycení narozených telat dle IAS/IFRS	55
Obr. 11	Účetní zachycení převodu telat do dojnic a skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS	56
Obr. 12	Účetní zachycení prodeje telat dle IAS/IFRS	57
Obr. 13	Účetní zachycení uhynulých telat dle IAS/IFRS	57
Obr. 14	Účetní zachycení přírůstku hmotnosti telat během účetního období dle IAS/IFRS	58
Obr. 15	Účetní zachycení přecenění telat na reálnou hodnotu	59
Obr. 16	Účetní zachycení prodeje dojnic dle IAS/IFRS	61
Obr. 17	Účetní zachycení převedených dojnic z telat dle IAS/IFRS	61
Obr. 18	Účetní zachycení uhynulých dojnic dle IAS/IFRS	62
Obr. 19	Účetní zachycení přírůstku hmotnosti dojnic dle IAS/IFRS	63
Obr. 20	Účetní zachycení přeceněných dojnic na reálnou hodnotu	63
Obr. 21	Účetní zachycení převedeného skotu ve výkrmu z telat	65

---

<b>Obr. 22</b>	<b>Účetní zachycení prodaného skotu ve výkrmu</b>	<b>65</b>
<b>Obr. 23</b>	<b>Účetní zachycení uhynulého skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>66</b>
<b>Obr. 24</b>	<b>Účetní zachycení přírůstku hmotnosti skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>67</b>
<b>Obr. 25</b>	<b>Účetní zacení přecenění skotu ve výkrmu na reálnou hodnotu</b>	<b>67</b>
<b>Obr. 26</b>	<b>Účetní zachycení přecenění rakytníkového sadu k rozvahovému dni</b>	<b>70</b>
<b>Obr. 27</b>	<b>Srovnání provozních výsledků hospodaření (tis. Kč)</b>	<b>78</b>
<b>Obr. 28</b>	<b>Srovnání ukazatele rentability aktiv (ROA)</b>	<b>80</b>
<b>Obr. 29</b>	<b>Vývoj ukazatele rentability vlastního kapitálu (ROE)</b>	<b>82</b>
<b>Obr. 30</b>	<b>Porovnání ocenění historickými náklady a reálnou hodnotou</b>	<b>86</b>

## 10 Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Vzorec pro výpočet hmotnostního přírůstku skupinového aktiva</b>	<b>38</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Kalkulační vzorec v živočišné výrobě</b>	<b>39</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Účtování živočišné výroby v oběžném majetku</b>	<b>40</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Účtování živočišné výroby v dlouhodobém majetku</b>	<b>41</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Účtování pěstitelských celků trvalých porostů</b>	<b>43</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Účetní zachycení biologických aktiv</b>	<b>49</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Reálná hodnota biologických aktiv živočišné výroby (tis. Kč)</b>	<b>53</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Změny stavu telat v jednotlivých letech (ks, kg)</b>	<b>54</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Ocenění pořízených telat vlastním odchovem dle IAS/IFRS</b>	<b>54</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Ocenění převedených telat do dojnic dle IAS/IFRS</b>	<b>55</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Ocenění převedených telat do skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>55</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Ocenění prodaných telat dle IAS/IFRS</b>	<b>56</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Ocenění uhynulých telat dle IAS/IFRS</b>	<b>57</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Ocenění přírůstku hmotnosti telat během účetního období</b>	<b>58</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Přecenění telat na reálnou hodnotu</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Změny stavu dojnic v jednotlivých letech (ks)</b>	<b>60</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Ocenění prodaných dojnic dle IAS/IFRS</b>	<b>60</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Ocenění převedených dojnic z telat dle IAS/IFRS</b>	<b>61</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Ocenění uhynulých dojnic dle IAS/IFRS</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Ocenění přírůstku hmotnosti dojnic během účetního období dle IAS/IFRS</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 21</b>	<b>Přecenění dojnic k rozvahovému dni na reálnou hodnotu</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 22</b>	<b>Změny stavu skotu ve výkrmu ve sledovaném období</b>	<b>64</b>

<b>Tab. 23</b>	<b>Ocenění převedeného skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>64</b>
<b>Tab. 24</b>	<b>Ocenění prodaného skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>65</b>
<b>Tab. 25</b>	<b>Ocenění uhynulého skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 26</b>	<b>Ocenění přírůstku hmotnosti skotu ve výkrmu dle IAS/IFRS</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 27</b>	<b>Přecenění skotu ve výkrmu na reálnou hodnotu</b>	<b>67</b>
<b>Tab. 28</b>	<b>Stanovení reálné hodnoty pro rakytníkový sad (tis. Kč)</b>	<b>70</b>
<b>Tab. 29</b>	<b>Aktiva účetní jednotky v netto hodnotě dle ČÚS (tis. Kč)</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 30</b>	<b>Ocenění biologických aktiv živočišné výroby - dojnice dle ČÚS (tis. Kč)</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 31</b>	<b>Ocenění příchovků a přírůstků živočišné výroby dle ČÚS (Kč/kg)</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 32</b>	<b>Ocenění biologických aktiv živočišné výroby – mladá zvířata dle ČÚS (tis. Kč)</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 33</b>	<b>Ocenění rakytníkové sadu dle ČÚS</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 34</b>	<b>Aktiva účetní jednotky dle IAS/IFRS (tis. Kč)</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 35</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty - provozní činnost (tis. Kč)</b>	<b>74</b>
<b>Tab. 36</b>	<b>Úprava položky VZZ - výkony (tis. Kč)</b>	<b>75</b>
<b>Tab. 37</b>	<b>Úprava položky VZZ – odpisy DHM a DNM (tis. Kč)</b>	<b>75</b>
<b>Tab. 38</b>	<b>Úprava položky VZZ – zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku (tis. Kč)</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 39</b>	<b>Výsledky z rozpoznání biologických aktiv (tis. Kč)</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 40</b>	<b>Výsledek z přecenění na reálnou hodnotu (tis. Kč)</b>	<b>77</b>
<b>Tab. 41</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty - provozní činnost dle IAS/IFRS (tis. Kč)</b>	<b>77</b>
<b>Tab. 42</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty – finanční a mimořádný výsledek hospodaření (tis. Kč)</b>	<b>78</b>
<b>Tab. 43</b>	<b>Výpočet EBIT pro ocenění biologických aktiv v historických nákladech</b>	<b>79</b>



---

<b>Tab. 44 Výpočet EBIT pro ocenění biologických aktiv v reálné hodnotě</b>	<b>79</b>
<b>Tab. 45 Výpočet ukazatele ROA – ocenění biologických aktiv historickými náklady</b>	<b>80</b>
<b>Tab. 46 Výpočet ukazatele ROA – ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou</b>	<b>80</b>
<b>Tab. 47 Výpočet ukazatele ROE – ocenění biologických aktiv historickými náklady</b>	<b>81</b>
<b>Tab. 48 Výpočet ukazatele ROE – ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou</b>	<b>81</b>
<b>Tab. 49 Vnitropodnikové ocenění dojnic dle ČÚS – historické náklady</b>	<b>84</b>
<b>Tab. 50 Odpis dojnic</b>	<b>85</b>
<b>Tab. 51 Ocenění dojnic dle IAS/IFRS – fair value</b>	<b>85</b>

# **Přílohy**

# A Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

## 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 - Ocenovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k ocenovacímu rozdílu 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 - Nedokončení 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 PENEŽNÍ PROSTŘEDKY

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně**
- 211 - Pokladna
- 213 - Cenniny
- 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 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - 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 - ZŮČTOVACÍ 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 za 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 - Ažio  
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 oceňovacím 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 odvoody 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 - ZÁVĚROVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

##### 70 - Účty rozvahné

701 - Počáteční účet rozvahný  
702 - Konečný účet rozvahný

##### 71 - Účet zisků a ztrát

710 - Účet zisků a ztrát  
75 až 79 - Podrozvahové účty

#### Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ