

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Aplikace IAS/IFRS v zemědělském podniku ČR
IAS/IFRS application in the Czech agronomical company

Bc. Marie Veselá

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Marie VESELÁ**
Osobní číslo: **K14N0126P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Aplikace IAS/IFRS v zemědělském podniku ČR**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

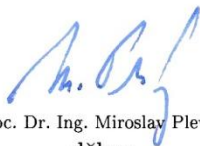
1. Zvolte cíl a metodický postup práce.
2. Charakterizujte pojmy biologická aktiva a zemědělská produkce, popište řešení účetního výkaznictví dle IAS/IFRS a dle českých právních předpisů.
3. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt z hlediska předmětu podnikání a dosahovaných ekonomických ukazatelů.
4. Aplikujte řešení standardu IAS 41 a IFRS 13 do podmínek vybraného podnikatelského subjektu.
5. Shrňte problematiku výkaznictví zemědělské činnosti a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveđen**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.* **Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6**
- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* **Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7**
- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších právních předpisů*

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2015**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2016**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Aplikace IAS/IFRS v zemědělském podniku ČR“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora práce

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat paní Ing. Janě Hinke, Ph.D., za vedení této diplomové práce, cenné připomínky a rady, které mi pomohly tuto práci zkompletovat.

Dále bych chtěla poděkovat paní Ing. Danuši Hřibové z podniku ZEAS Puclice a.s. za poskytnutí podkladů k vypracování praktické části této práce a za veškeré odborné rady, čas a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování diplomové práce věnovala.

Mé poděkování patří také Ing. Martinu Třečkovi za pomoc s korekturou této diplomové práce.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat mé rodině a blízkým za veškerou podporu v průběhu celého mého studia.

Obsah

ÚVOD.....	7
1 Cíl a metodický postup práce	8
1.1 Cíl diplomové práce.....	8
1.2 Metodický postup práce.....	8
2 Účetní výkaznictví dle právních předpisů České republiky	9
2.1 Právní úprava finančního účetnictví nekótovaných společností.....	9
2.2 Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků.....	10
2.3 Účtování biologických aktiv a zemědělské produkce	12
2.3.1 Účetnictví v živočišné výrobě	12
2.3.2 Účetnictví v rostlinné výrobě	17
2.4 Oceňování zemědělských aktiv	18
2.4.1 Oceňování při pořízení	19
2.4.2 Oceňování k rozvahovému dni	23
2.4.3 Oceňování úbytků zemědělských aktiv	24
2.5 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce.....	25
3 Finanční účetnictví a výkaznictví dle IAS/IFRS	27
3.1 Řešení biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS/IFRS	27
3.1.1 IAS 41 – Zemědělství	27
3.1.2 IAS 2 – Zásoby	29
3.1.3 IFRS 13 – Oceňování ve fair value	29
3.2 Klasifikace biologických aktiv	30
3.3 Účetní zachycení biologických aktiv a zemědělské produkce	30
3.4 Oceňování zemědělských aktiv	31
3.4.1 Oceňování při pořízení	33
3.4.2 Oceňování k rozvahovému dni	34
3.4.3 Oceňování úbytků zemědělských aktiv	35
3.5 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce.....	36
3.5.1 Vykazování dle IAS 41.....	36
3.5.2 Vykazování dle IAS 2.....	37
3.5.3 Vykazování dle IFRS 13.....	37

4	Komparace řešení BA a ZP finančního účetnictví a výkaznictví dle IAS/ IFRS s účetním výkaznictvím dle právních předpisů České republiky	38
5	Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu	41
6	Aplikace standardů IAS/IFRS ve vybraném podniku	45
6.1	Klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce.....	45
6.1.1	Klasifikace aktiv v rostlinné výrobě.....	45
6.1.2	Klasifikace aktiv v živočišné výrobě.....	46
6.1.3	Zhodnocení klasifikace BA a ZP dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS	48
6.2	Kalkulace a oceňování v ZEAS Puclice, a.s.....	49
6.3	Ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce fair value	52
6.3.1	Ocenění rostlinné výroby.....	53
6.3.2	Ocenění živočišné výroby	56
6.4	Model účtování biologických aktiv a zemědělské produkce.....	64
6.5	Analýza dopadu změn z přecenění na vykazování BA a ZP	68
6.6	Analýza vlivu přecenění na FV na finanční situaci a výkonnost podniku	69
7	Shrnutí problematiky účetního výkaznictví zemědělských podniků a stanovení doporučení pro podnikatelský subjekt	72
	Závěr	74
	Seznam tabulek.....	75
	Seznam obrázků.....	76
	Seznam zkratk	77
	Seznam použité literatury	78
	Seznam příloh	81

ÚVOD

„Hodnoty se rodí kvalitní prací, nikoliv jen investicí kapitálu.“

Ivan Sviták

[24, s. 259]

Uvedený výrok zcela vystihuje jedno z tradičních odvětví českého národního hospodářství – zemědělství. Historie tohoto odvětví úzce souvisí s historií lidstva samotného. S postupným zdokonalováním člověka se totiž rozvíjely i nástroje, které byly při obhospodařování půdy nezbytné. Rozvoj zemědělství byl nejprve velmi pomalý a primitivní, postupně však nabyl větší dynamiky a intenzity. Nynější zemědělci mají k dispozici kvalitní techniku, která jim usnadňuje veškeré pracovní procesy, které dříve dělali ručně. Úspěšní zůstávají však stále ti, kteří své práci rozumí a vykonávají ji s vysokým nasazením.

Moderní zemědělství se vyznačuje nejen kvalitními stroji, ale i celospolečenským požadavkem na *ochranu životního prostředí*. Hospodaření i účetní výkaznictví zemědělských podniků se tedy na rozdíl od jiných podnikatelských subjektů vyznačuje řadou specifik, která jsou spojena především s rostlinnou a živočišnou výrobou (tzv. biologickými aktivy).

Dalším znakem moderní společnosti je *globalizace*, která ovlivňuje samozřejmě i oblast zemědělství. V souvislosti se světovou globalizací je kladen stále větší důraz na harmonizaci národního účetního výkaznictví - nejen v rámci EU, ale i v rámci USA. Tato harmonizace zajišťuje lepší srovnatelnost účetních závěrek podnikatelských subjektů (nikoliv však jejich sjednocení).

Po vstupu České republiky do Evropské unie hraje mezinárodní harmonizace roli také v českém účetním výkaznictví. Nástrojem regulace evropského účetnictví jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Jednotlivé standardy upravují konkrétní oblasti týkající se finančního a účetního výkaznictví. Problematikou účetnictví v zemědělství se zabývá standard *IAS 41 – Zemědělství*.

Tato diplomová práce je zaměřena na aplikaci mezinárodního účetního standardu IAS/IFRS v zemědělském podniku ČR. Hlavním podnětem pro napsání této práce bylo hlubší seznámení se s okruhem znalostí mezinárodních účetních standardů a jejich zavedením ve vybraném podnikatelském subjektu.

1 Cíl a metodický postup práce

Stěžejní částí této kapitoly je stanovení cíle diplomové práce a definování metodického postupu práce.

1.1 Cíl diplomové práce

Teoretická část této diplomové práce má za cíl charakterizovat pojmy biologická aktiva a zemědělská produkce, popsat řešení účetního výkaznictví dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. V praktické části si klade autorka za cíl popsat vybraný podnikatelský subjekt, aplikovat v něm standardy IAS/IFRS, provést analýzu odchylek vzniklých mezi účtováním a vykazováním dle mezinárodních účetních standardů a dle českých právních předpisů. Dále shrnout problematiku výkaznictví zemědělské činnosti a uvést případná doporučení pro vybraný podnikatelský subjekt.

1.2 Metodický postup práce

Metodický postup diplomové práce obsahuje následující kroky:

- 1) vyhledání odborné literatury a ostatních zdrojů ke zvolenému tématu;
- 2) deskripce účetního výkaznictví zemědělských podniků dle právních předpisů ČR a dle IAS/IFRS, komparace informací z literárních zdrojů, syntéza poznatků;
- 3) po navázání kontaktu s odborným pracovníkem ZEAS Puclice a.s. byla absolvovaná odborná praxe, na základě které mohlo dojít k:
 - a. analýze účetního výkaznictví vybrané účetní jednotky;
 - b. aplikaci standardů IAS 41 a IFRS 13 a ostatních standardů vycházejících z Koncepčního rámce dle podmínek vybraného podnikatelského subjektu v oblasti biologických aktiv a zemědělské produkce;
- 4) analýza odchylek vzniklých z aplikace vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce, měření vlivu na finanční situaci a výkonnost zvoleného podniku, explanace závěrů pro výpočty finanční analýzy;
- 5) shrnutí problematiky výkaznictví zemědělské činnosti;
- 6) formulování závěru diplomové práce.

2 Účetní výkaznictví dle právních předpisů České republiky

Účetní výkaznictví zemědělských podniků je velmi specifickou oblastí, která je ovlivněna především charakterem zemědělské výroby. V této kapitole bude rozebráno účetní výkaznictví dle právních předpisů České republiky.

2.1 Právní úprava finančního účetnictví nekótovaných společností

Nejvyšším právním předpisem upravujícím účetnictví v České republice je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Osoby, na které se tento zákon vztahuje, jsou považovány za účetní jednotky. Zákon o účetnictví obsahuje obecná ustanovení, rozsah a vedení účetnictví, součásti účetní závěrky, způsoby oceňování, doby a způsob úschovy účetních písemností a sankce za porušení stanovených povinností. [22, s. 35-36]

Na zákon o účetnictví navazují vyhlášky, které jsou určeny pro jednotlivé podnikatelské subjekty ve vazbě na charakter jejich činnosti. Pro zemědělskou činnost je závazná Vyhláška č. 500/2002 Sb., která provádí jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví a upravuje zejména rozsah a jednotlivé části individuální účetní závěrky. Stanovuje též obsahové vymezení položek účetních závěrek, uspořádání a označování těchto položek, směrnou účtovou osnovu a účetní metody. [19, s. 12]

V souladu s § 36 odst. 1 zákona o účetnictví vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, jejichž cílem je sjednotit používání účetních metod účetními jednotkami. Obsahují účetní metody a postupy účtování. Postupy uvedené ve standardech nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. [21, s. 12]

Evropské finanční účetnictví a výkaznictví je dále regulováno směrnicemi Evropské unie. Směrnice jsou závazné pro všechny členské státy, nemají však charakter mezinárodních právních norem. Realizují se prostřednictvím národních úprav členských států, do nichž musí být zpracovány. V roce 2013 byla vydána nová směrnice 2013/34/EU Evropského parlamentu, zveřejněná Evropskou unií. Tato směrnice se týká ročních účetních závěrek a konsolidované účetní závěrky. Nahrazuje Čtvrtou a Sedmou směrnici Rady. V souvislosti se směrnicí 2013/34/EU byl v ČR novelizován zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláška č. 500/2002 Sb., které vstoupily v platnost 1. 1. 2016. [17, s. 139]

2.2 Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků

Za nejvýznamnější rys zemědělské činnosti lze považovat biologický charakter zemědělské výroby. Z biologického charakteru především vyplývá relativně menší ovladatelnost výrobního procesu podnikem, jeho vysoká závislost na přírodních podmínkách, specifická rizikovost zemědělské výroby (rizika klimatická, nakažová a genetická), obtížná určitelnost způsobu budoucího užití a jakosti produkce v průběhu výrobního procesu, sezónnost či nepřetržitý charakter zemědělské produkce. Účetnictví tak musí zachytit specifický charakter zemědělské činnosti, který má vliv především na možné varianty oceňování a klasifikaci aktiv, ale i na vyčíslení výsledku hospodaření, jenž informuje o výkonnosti podniku. [6, s. 31-32]

V zemědělství mají specifický význam zejména *biologická aktiva (BA)*, která jsou jak předmětem, prostředkem, tak i výstupem zemědělské činnosti. Biologické aktivum představují zvířata a rostliny, které jsou úzce spjaty se zemědělskou výrobou. Zvířata a rostliny jsou charakterem zemědělské výroby natolik ovlivněné, že je zapotřebí řešit odděleně otázky týkající se ocenění, klasifikace a rizik spojených s těmito aktivy. [6, s. 53]

Aktiva se člení dle výše uvedených právních předpisů na dlouhodobá a oběžná. Kategorii **dlouhodobá aktiva** tvoří konkrétně tyto položky:

a) z oblasti rostlinné výroby (RV)

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, pěstitelskými celky trvalých porostů se rozumí:
 - ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře větší než 0,25 hektaru (ha) a v hustotě nejméně 90 stromů na hektar;
 - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 1 000 keřů na hektar;
 - chmelnice;
 - vinice. [27, § 7 odst. 4]

b) z oblasti živočišné výroby (ŽV)

- dospělá zvířata a jejich skupiny, bez ohledu na jejich pořizovací cenu (PC). [8, s. 8]

Klasifikace a oceňování biologických aktiv vychází z očekávaných užitků, které aktiva zemědělskému podniku přinesou. Tyto užitky se dále člení na užitky těsně spjaté se zemědělskou činností a na užitky, které s touto činností spjaté nejsou. Jejich efekt může být dlouhodobý či jednorázový. Do převážně dlouhodobého efektu se řadí schopnost reprodukce biologických aktiv, užitek získaný ze sklizně částí biologických aktiv (sběr listů, kůry, mízy, vlny) a užitek spojený z přirozených vlastností biologických aktiv (produkce mléka). Jednorázovým efektem se rozumí prodej zemědělských zvířat nebo rostlin a užitek, který biologické aktivum přinese po ukončení biologického života. Mezi užitky, které nejsou spjaté se zemědělskou činností, patří doprava, jízda na koni, ostraha majetku a další. [5, s. 11 - 15]

Oběžná aktiva (OA) tvoří většinou aktiva s krátkodobým reprodukčním cyklem. Jedná se zejména o tyto položky:

a) z oblasti rostlinné výroby (RV)

- nedokončená výroba rostlinných kultur, které mají kratší dobu plodnosti než 3 roky (jednoleté a dvouleté rostliny).

b) z oblasti živočišné výroby (ŽV)

- mladá a chovná zvířata;
- zvířata ve výkrmu;
- užitkové a plemenné chovy drůbeže – slepice, kachny, krůty, perličky;
- ryby a včelstva;
- zvířata stád hospodářsky využívaných chovů, která nespĺnila podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku. [8, s. 9]

Správně provedená klasifikace BA a jejich vykázání v účetní závěrce má za cíl:

- poskytnout uživatelům v oblasti biologických aktiv informaci o členění biologických aktiv na dlouhodobá a krátkodobá v návaznosti na očekávané užitky;
- uvést informaci o biologických aktivech, která již přináší ekonomické užitky (tedy výnosy) a o biologických aktivech nepřinášející ekonomické užitky (nezralé rostliny, nedospělá zvířata, ovocné sady, které nedosáhly plné plodnosti). [5, s. 11 - 15]

Jakmile se provede rozlišení zemědělských aktiv na dlouhodobá a oběžná, následuje kategorizace těchto aktiv – rozdělení do věkových kategorií v rámci živočišné výroby a rozdělení na jednotlivé pěstitelské celky v rámci rostlinné výroby. Toto členění je důležité při samotné evidenci zemědělských aktiv. Každá kategorie se sleduje na samostatných evidenčních kartách a vede se pod specifickým označením analytické evidence. [8, s. 9]

Nedůsledná klasifikace biologických aktiv může zkreslit strukturu rozvahy, která následně nesprávně informuje o finanční situaci účetní jednotky. Také mohou být zkreslené veškeré ukazatele finanční analýzy, které se týkají likvidnosti (pracovní kapitál, ukazatele likvidity). Klasifikace biologických aktiv podle českých účetních předpisů nelze realizovat v rámci rozvahy, účetní jednotka by ji měla provést alespoň vhodným komentářem k účetním výkazům; [5, s. 11-15]

Zemědělská produkce (ZP) je výsledkem vlastní zemědělské výroby, případně ostatní výroby. Tyto výrobky jsou určeny k realizaci na trhu nebo k vlastní interní spotřebě zemědělského podniku.

2.3 Účtování biologických aktiv a zemědělské produkce

Model účtování BA a ZP je postaven na podvojnosti účetních operací s použitím syntetických účtů. Zemědělský podnik si může sám zvolit uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci svého účtového rozvrhu. Většina podniků však zůstává u číselného označení syntetických účtů dle Směrné účtové osnovy, která je uvedena ve Vyhláše č. 500/2002 Sb., v platném znění. Vzorový účtový rozvrh je uveden v příloze A. [8, s. 10]

2.3.1 Účetnictví v živočišné výrobě

Účetní zachycení zvířat v dlouhodobých aktivech

Dospělá zvířata a jejich skupiny jsou v účetnictví posuzována jako součást dlouhodobého hmotného majetku a jsou odpisována. V rámci účtu 026 jsou sledována dospělá chovná a tažná zvířata, dostihoví koně, sportovní koně a základní hejno hus chované za účelem produkce násadových vajec. [26, s. 38]

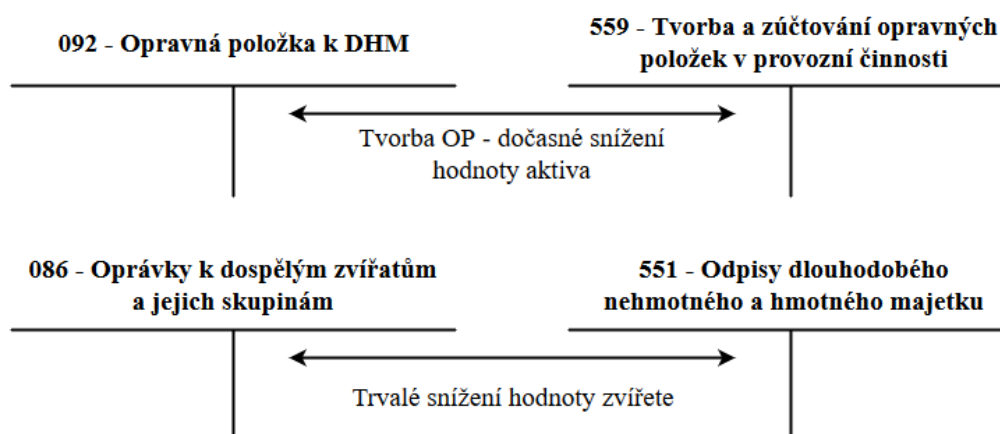
Úbytky dospělých zvířat a jejich skupin je možné rozdělit podle jejich příčin, tzn., zda byl úhyn zaviněný či nezaviněný, prodej a přeřazení zvířete do zásob k dokrmení.

Při zaviněném i nezaviněném úhynu zúčtuje účetní jednotka zůstatkovou cenu na vrub účtu 549 – Manka a škody (analytickou evidencí se rozliší příčina úhynu). Je zapotřebí poukázat na to, že u zvířat vykazovaných v dlouhodobém majetku (DM) nelze stanovit normy přirozených úbytků jako u mladých zvířat v oběžných aktivech. Do DM se totiž přerazují zdravá zvířata, která jsou vhodná k chovu, a nepředpokládá se tedy žádný přirozený úhyn slabšího zvířete. Veškeré úhyny vzniklé před uplynutím předpokládané doby životnosti zvířete účetní jednotka eviduje jako škodní událost. [6 s. 77]

Jedním ze specifických případů v účetnictví zemědělského podniku je tzv. *brakování dojnic převodem na výkrm*¹. Důvodem tohoto převodu je snaha podniku dosáhnout dokrmením vyšší hmotnosti prodávaných zvířat a tím i vyšší realizační ceny. Z účetního hlediska se jedná o převod z dlouhodobého hmotného majetku do oběžného. S tímto přerazením souvisí zúčtování aktivace. [26, s. 43]

Může však také nastat situace, kdy očekávané výnosy z dalšího chovu a z brakace jsou nižší než účetní hodnota zvířete. V tomto případě se jedná o tzv. *snížení hodnoty aktiva*. Dočasné snížení hodnoty aktiva účetní jednotka zachytí pomocí opravné položky. V opačném případě se přímo sníží hodnota zvířete. Postup snížení hodnoty aktiva je zachycen na obrázku č. 1. [6, s. 64]

Obrázek 1: Účetní zachycení snížení hodnoty zvířete



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková [6, s. 64]

¹ Brakací je v zemědělství označováno vyčlenění zvířete z chovného stáda, jeho porážka a eventuelní následný prodej masa a ostatních užitečných produktů. Jedná se o proces zkvalitnění chovu. Brakaci je nutné oddělit od výseku i nucené porážky. [6, s. 63]

Dále je zapotřebí poukázat na problematiku odpisování DM. Odpis vyjadřuje cenu opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při jeho využívání ve výrobním procesu (opotřebení může být fyzické či morální). Jednotlivá zvířata jsou sledována na samostatných analytických účtech v individuální ceně a jsou též individuálně odpisována podle odpisového plánu. Stejnému členění analytické evidence pak musí odpovídat analytické členění účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. V některých případech je individuální sledování jednotlivých zvířat technicky obtížné (chov ovcí, hus), a proto lze v těchto případech zvířata odpisovat skupinově. [10, s. 18]

Vonka rozlišuje odpisy na účetní a daňové. Pokud jde o odpisy daňové, podnik se dle platných právních předpisů rozhodne, zde bude majetek odpisovat rovnoměrně nebo zrychleně. Účetní odpisy jsou plně v kompetenci podniku a měly by odrážet reálné fyzické a morální opotřebení jednotlivých složek hmotného majetku. [26, s. 38]

Problematiku daňových odpisů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Hmotný majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny. Na začátku odpisování je účetní jednotkou zvolen způsob odpisování, který již nelze v průběhu odpisování měnit. Daňové odpisy jsou náklady spojenými s dosažením, zajištěním a udržením trvalých příjmů. Účetní jednotka o nich neúčtuje. [30, § 26 - § 33]

Zařazení vykazovaných zvířat v dlouhodobém majetku do jednotlivých odpisových skupin dle zákona je uvedeno v příloze B.

Při účetním odpisování si účetní jednotka stanoví dobu životnosti na základě předpokládaného počtu let zařazení zvířata v chovu. To je ovlivněno technologií chovu, chovatelským záměrem či dalšími faktory. Účetní jednotka tedy může zvířata odpisovat individuálně nebo skupinově. Individuální odpis je vhodný zejména v menších chovech a při vysoké hodnotě zvířete (například u plemenného býka). Individuální odpis je nejčastěji v zemědělství realizován lineární metodou:

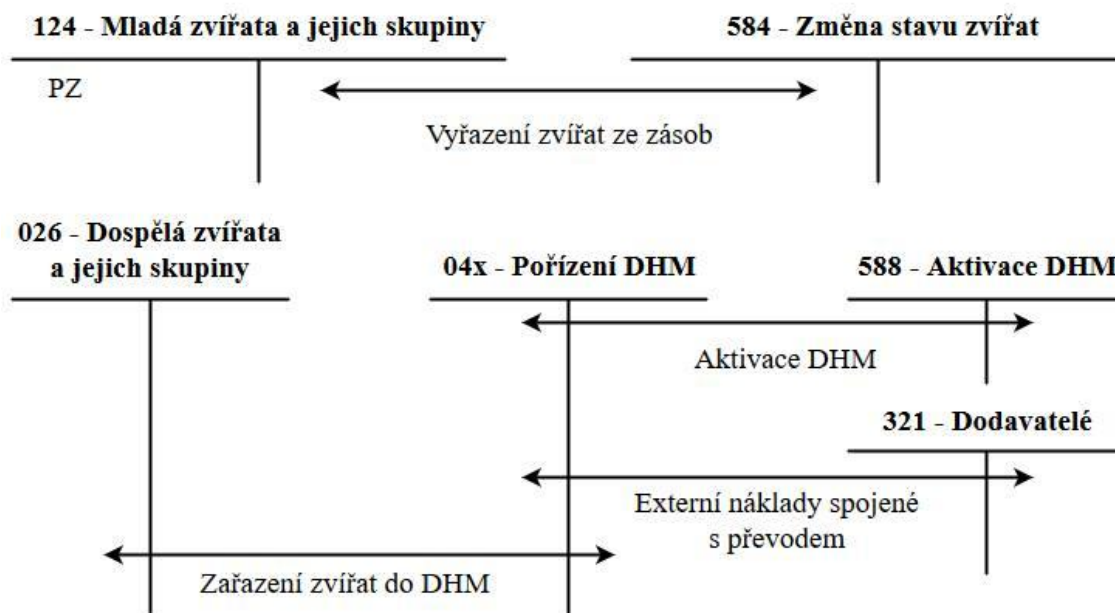
$$\text{Roční odpis} = \frac{PC - ZbH_{brakace}}{t} \quad (1)$$

kde: PC pořizovací cena (vlastní náklady pořízení)
 ZbH_{brakace} předpokládaná tržba při brakaci
 t předpokládaný počet let v chovu

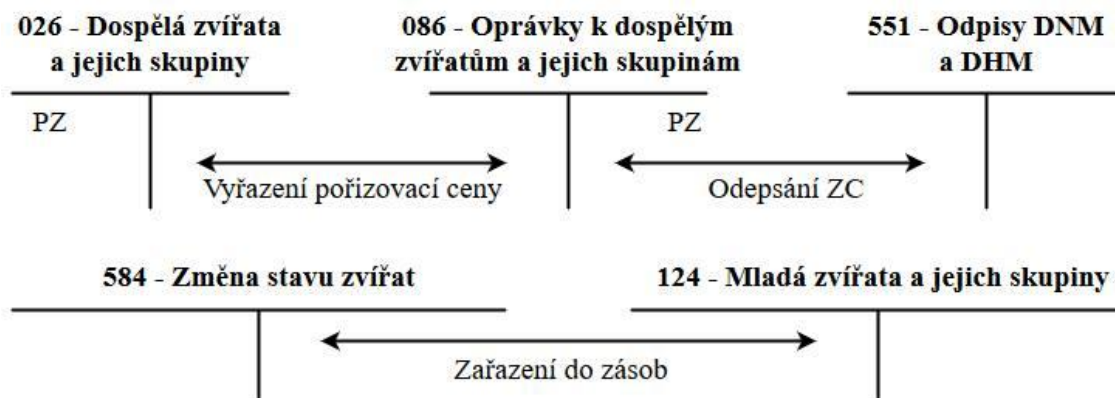
Následující schéma zobrazuje účtování zvířat v dlouhodobých aktivech². [6, s. 63]

Obrázek 2: Schéma účtování zvířat zařazených v dlouhodobých aktivech

Pořízení dospělého zvířete z vlastního chovu:



Přeřazení zvířat do výkrmu:



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2012 [6, s. 78]

V první části obrázku jsou zachyceny účetní operace spojené s pořízením dospělého zvířete z vlastního chovu, nejprve je uvedeno vyřazení zvířat z oběžných aktiv a poté jejich následné zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. V druhé části jsou naopak uvedeny účetní operace spojené s přeřazením zvířete z dlouhodobého hmotného majetku do oběžných aktiv.

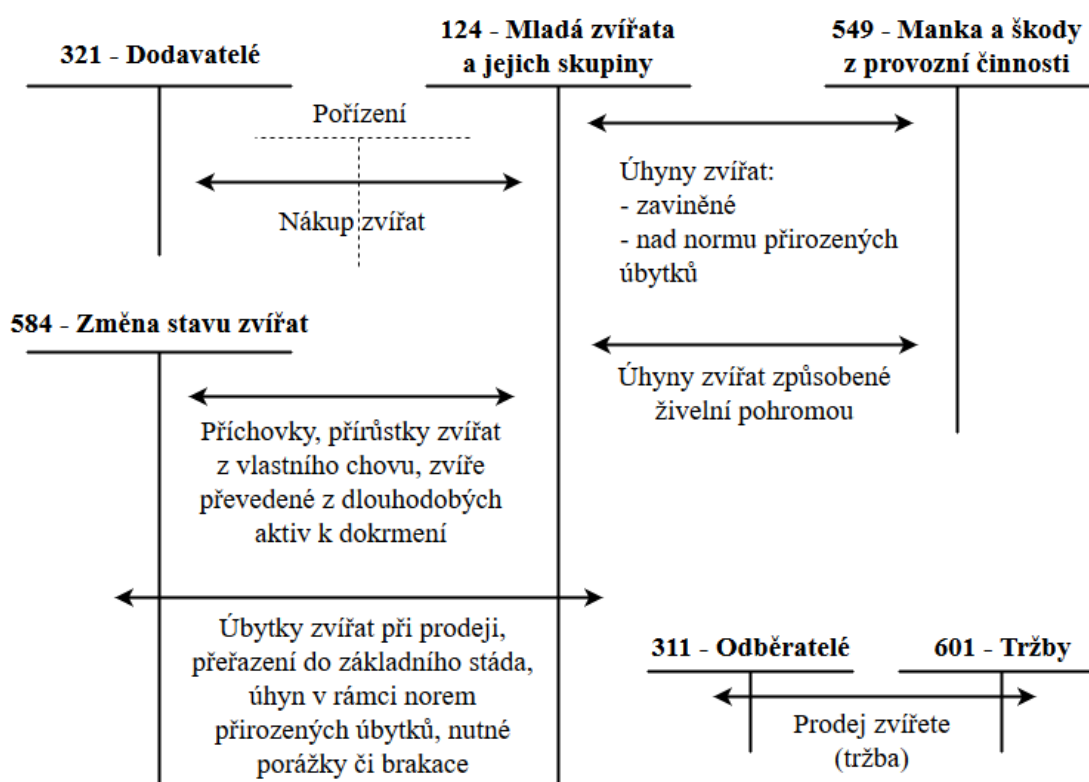
² Od 1. 1. 2016 se zakládá nová účtová skupina „58“ – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, která přebírá účtování zrušených skupin „61“ a „62“.

Účetní zachycení zvířat v oběžných aktivech

V rámci OA se zvířata vykazují jako součást zásob v samostatné položce. Obsahové vymezení této položky je definováno v § 9 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zvířata se v oběžném majetku sledují v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby. Pro tyto účely je vymezen samostatný syntetický účet 124 – Zvířata. Na vrub účtu 124 se účtuje pořízení zvířat z vlastního chovu a jejich přírůstky, ve prospěch účtu naopak úbytky zvířat. [27, § 9; 6, s. 71]

Účtování o pořízení a úbytku zásob se provádí způsobem A nebo B. V rámci analytických účtů může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. [3, 4.1] Základní schéma účtování zvířat vykazovaných v oběžném majetku je uvedeno na obrázku č. 3. Z obrázku vyplývá, že nákup zvířat je možné účtovat přímo na účtu 124 – Zvířata nebo přes účet pořízení.

Obrázek 3: Schéma účtování zvířat zařazených v OA



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2012 [6, s. 74]

Účetní jednotka by měla při inventarizaci ověřit, zda hodnota zvířat vykazovaných v oběžných aktivech nepřevyšuje čistou realizovatelnou hodnotu, tj. očekávanou prodejní cenu sníženou o náklady uvedení aktiva na trh. Pokud je účetní hodnota vyšší

než čistá realizovatelná hodnota, je zapotřebí účtovat o snížení hodnoty. Postup je identický s postupem uvedeným u snížení hodnoty zvířete v dlouhodobém majetku. V případě trvalého snížení hodnoty účetní jednotka přímo sníží hodnotu na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. U dočasného snížení hodnoty se tvoří opravná položka. [6, s. 62]

2.3.2 Účetnictví v rostlinné výrobě

Stejně jako živočišná výroba se i rostlinná člení na dlouhodobá a oběžná aktiva.

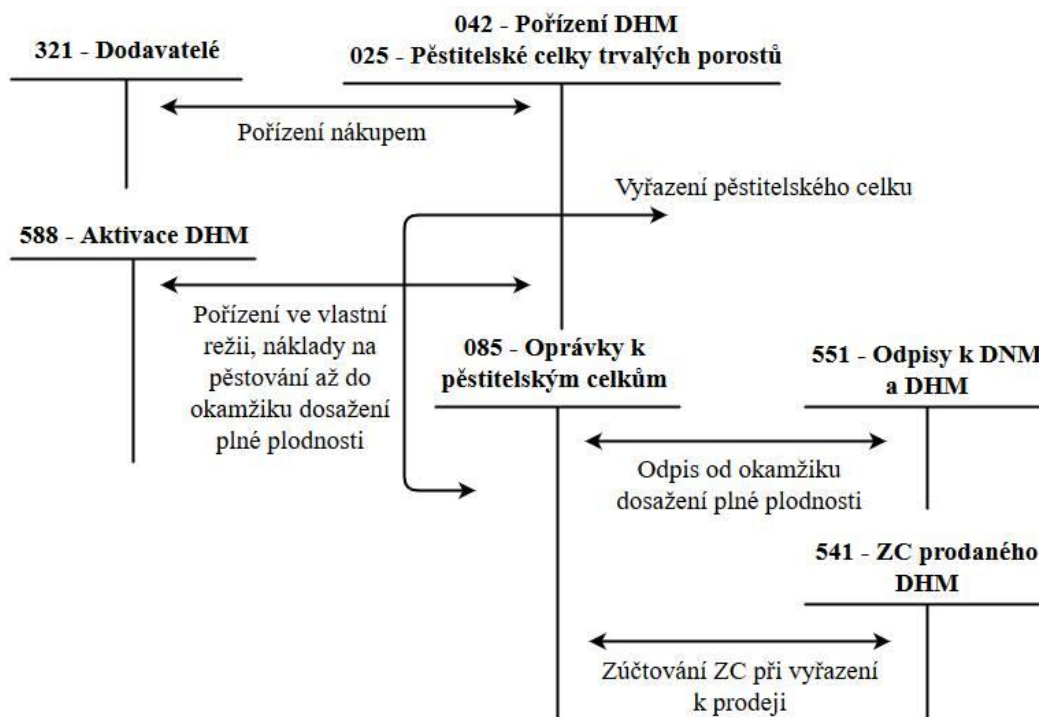
Účetní zachycení rostlinné výroby v dlouhodobých aktivech

Dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 do dlouhodobého majetku patří **pěstitelské celky trvalých porostů**, do kterých lze řadit ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha, a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Pěstitelské celky trvalých porostů se evidují na příslušných účtech účtové skupiny 02 – Dlouhodobý majetek odpisovaný. Část pěstitelských celků trvalých porostů, jež nedosáhla plné plodnosti, se neodpisuje. Dle Dvořákové by se měly nedokončené pěstitelské celky vykazovat s ostatními porosty, které již dosáhly plné plodnosti. Ovocné stromy a keře splňující hranici pro zařazení do DM jsou sledovány na účtu 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů. Na tomto účtu se účtuje pouze hodnota biologické části, ostatní výdaje spojené s pořízením trvalého porostu (například konstrukce trvalého porostu) se účtují na jiný aktivní účet. [27, § 7; 6, s. 93]

Odlišné účetní zachycení tvoří účetnictví lesních porostů. Les, který byl zakoupený společně s pozemkem, se eviduje v rámci hodnoty pozemku. Náklady na les vysázený ve vlastní režii se zahrnují do nákladů běžného období a neaktivují se – v účetnictví tedy les není vůbec sledován. [6, s. 99]

Obrázek 4: Schéma účtování pěstitelských trvalých porostů



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2012 [6, s. 95]

Účetní zachycení rostlinné výroby v oběžných aktivech

Jednoleté nebo dvouleté rostliny se v účetnictví sledují v oběžných aktivech v zásobách na účtu 121 – Nedokončená výroba. Účetní jednotka v rámci své analytické evidence uvede členění na sklizeň v současném a příštím období. Položka nedokončená výroba a polotovary obsahuje:

- produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou již materiálem, avšak ani hotovým výrobkem;
- oddělené evidované produkty, polotovary, které neprošly dosud všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu. [27, § 9]

2.4 Oceňování zemědělských aktiv

Při oceňování aktiv a závazků v České republice se vychází z požadavků zákona o účetnictví a navazující vyhlášky č. 500. Zákon o účetnictví je založen na principu historických cen a používá tyto oceňovací základny: pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu, cenu pořízení, vlastní náklady a reálnou hodnotu. [8, s. 15]

Dle § 27 zákona o účetnictví je reálnou hodnotou:

- tržní hodnota, popřípadě tržní hodnota odvozená z tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv (použije se, jestliže nelze tržní hodnotu pro některé aktivum nebo pasivum zjistit, ale lze ji zjistit pro jednotlivé složky nebo podobné aktivum či pasivum);
- hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty;
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce v případě, že tržní hodnota není k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu; ocenění tímto způsobem se však musí přiměřeně přibližovat k tržní hodnotě;
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, jestliže nelze postupovat podle výše uvedených metod. [28, § 27 odst. 3]

Kvalifikovaný odhad je pojem, který zákon blíže nevysvětluje. Je tak většinou označován takový odhad, který vypracuje dostatečně kvalifikovaná osoba. Problematické je však posoudit, zda je konkrétní osoba pro daný úkol dostatečně kvalifikována. V praxi je možné, že se její názor bude významně lišit od názoru auditora. Zákon o účetnictví sice upřesňuje, že je zapotřebí přiměřené přiblížení se k tržní ceně, ale pokud tržní cena nebyla dosud realizována, může být obtížné posoudit správnost tohoto odhadu (pokud není předmět ocenění s čím srovnat). [14; s. 89]

V § 27 odst. 1 zákona o účetnictví je uveden výčet položek, které se oceňují reálnou hodnotou. Z uvedeného výčtu vyplývá, že **ocenění reálnou hodnotou se nevztahuje na biologická aktiva** - ani na dlouhodobý hmotný majetek a oběžná aktiva, která zemědělský podnik ve své činnosti využívá. Na rozdíl od pojetí reálné hodnoty dle IAS/IFRS, které dbá na určení věrného obrazu majetku nejen zemědělských subjektů, je v ČR prioritní zásada opatrnosti. [8; s. 26]

2.4.1 Oceňování při pořízení

„Způsob ocenění závisí na způsobu pořízení aktiva. Nakoupená aktiva jsou v okamžiku pořízení oceněna pořizovací cenou, aktiva pořizovaná vlastní výrobou jsou oceněna ve vlastních nákladech (VN) a aktiva nabytá bezúplatně jsou oceněna tzv. *reprodukční pořizovací cenou*.“ [6, s. 37] Aktiva pořízená nákupem se oceňují pořizovací cenou

(PC), která kromě samotné ceny aktiva obsahuje i vedlejší pořizovací náklady³, které souvisejí s jejich pořízením. [28, § 24 - § 25]

V zemědělství se velmi často pořizuje více aktiv zároveň, aniž by byla stanovena jejich individuální cena. V tomto případě je tedy zapotřebí celkovou pořizovací cenu rozdělit na jednotlivá pořizovaná aktiva. Příkladem je nákup sadu, kdy se pořídí pozemek a trvalý porost (stromy). Rozdělení PC lze provést na základě znaleckých odhadů jednotlivých cen aktiv. Jestliže by cena stanovená znalcem byla příliš vysoká, lze použít cenu, kterou stanoví samotná účetní jednotka kvalifikovaným odhadem. Při pořízení souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které slouží k jednotnému účelu, je soubor oceněn jako celek (a případně i odepisován). [6, s. 37-38]

Vyhláška č. 500/2002 Sb., nespécifikuje ocenění dlouhodobých biologických aktiv. Pouze uvádí, že hodnotu trvalého porostu je zapotřebí oddělit od hodnoty pozemku, kromě pořízení lesního porostu (hodnota biologické části porostu je v účetnictví skryta v ocenění pozemku). Pořizovací ceny u zásob upravuje § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [27, § 49]

V živočišné výrobě jsou kalkulovány:

- vlastní náklady, které se vynakládají na chovná mladá zvířata – příchovky a přírůstky;
- průměrné vlastní náklady skupinových aktiv (u zvířat sledovaných ve skupinách);
- vlastní náklady zemědělských výrobků. [6, s. 55]

Problematickou záležitostí je oceňování zvířat z vlastního chovu. *Příchovkem* je označováno narozené mládě, jednodenní drůbež či nově vzniklá včelstva. Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu z biologického hlediska rostou, přibírají na váze, prochází změnami vyvolanými biologickou přeměnou. Přírůstky se rozdělují podle způsobu jejich zjišťování na přírůstky hmotnostní a vzrůstové. [6, s. 56 – 59]

Hmotnostní přírůstky se zpravidla zjišťují měsíčně u zvířat, která se váží, tj. zpravidla u zvířat ve výkrmu a u většiny mladých chovných zvířat. Při zjišťování přírůstku

³ Do vedlejších pořizovacích nákladů se zahrnuje dopravné, pojištění dopravy, náklady na veterinární kontrolu, poplatky obchodníkovi či zprostředkovateli obchodu, clo, instalace.

hmotnosti zvířete je zapotřebí přihlížet na veškeré změny, ke kterým došlo během daného období. Neplechová uvádí zjednodušený postup výpočtu přírůstku za dané období:

Skutečná hmotnost na konci období

+ *hmotnost úbytků zvířat během období (prodeje, úhyny, převody⁴)*

- *skutečná hmotnost na počátku období*

- *hmotnost příjmů zvířat během období (nákup, příchovky, převody.)*

= **přírůstek hmotnosti za dané období** [20, s. 49] (2)

Příchovky se oceňují ve VN. V případě, že tyto náklady nelze zjistit, oceňují se reprodukčními cenami, tj. na bázi tržní ceny odstaveného mláděte (je možné zúčtovat polovinu ceny ihned při narození a druhou polovinu doučtovat při odstavení). U zvířat umístěných trvale na pastvě je povoleno zjišťovat přírůstky hmotnosti odhadem [26, s. 79]

Zjištění reprodukční pořizovací ceny není zcela snadné, jelikož právě narozená zvířata nejsou předmětem obchodování a jsou prodávána až po odstavení od matky. V praxi je tento problém vyřešen tak, že východiskem pro ocenění příchovku jsou upravené tržní ceny, kterých je dosahováno při prodeji již odstaveného mláděte. [6, s. 58]

Živočišná výroba bývá obvykle výrobou sdruženou, pro kterou je typický vznik více výrobků najednou. Při zjišťování VN ve sdružené výrobě se nejprve zjišťují náklady vynaložené na produkt, poté se vyčíslují náklady jednotlivých nuceně vznikajících výrobků. Při vyčíslení lze použít dvě metody – metodu rozčítací nebo odčítací. Odčítací metoda je založena na předpokladu, že jeden výrobek je považován za hlavní a zbylé jsou vedlejší. V ŽV se tato metoda používá u kalkulací dojníc, mladého dobytka a dobytka ve výkrmu. Rozčítací metoda naopak považuje všechny výrobky za rovnocenné a u všech se zjišťují vlastní náklady. [6, s. 42-49, s. 55]

⁴ Převody zvířat do jiných chovatelských skupin.

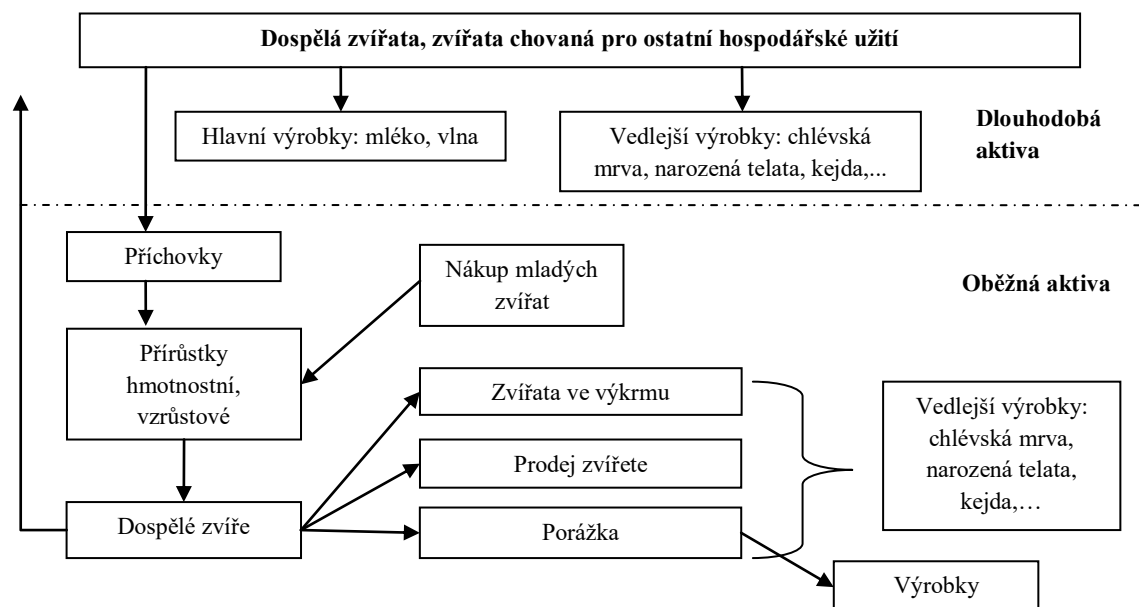
Ke kalkulaci vlastních nákladů se v živočišné výrobě používá tento typový kalkulační vzorec:

Kalkulační vzorec v živočišné výrobě:

1. Nakoupená krmiva a steliva
2. Vlastní krmiva a steliva
3. Léčiva a dezinfekční přípravky
4. Ostatní přímý materiál
5. Ostatní přímé náklady a služby
6. Mzdové a ostatní osobní náklady
7. Odpisy DHM a DNM
8. Odpisy dospělých zvířat
9. Práce vlastních mechanizačních prostředků a opravy a udržování
10. Výrobní režie
11. Správní režie [8, s. 20] (3)

Živočišná výroba vzniká jako produkt zvířete, které je chováno za účelem dosahování dlouhodobých efektů po dobu delší než jeden rok – oceňování produkce dospělých zvířat vychází z výrobních nákladů vynaložených na chov zvířat. ŽV vzniká jako produkt zvířete rovněž v momentu ukončení biologického života zvířete (porážkou). Zvířata chovaná za tímto účelem se zařazují do oběžného majetku a ocenění těchto produktů vychází z účetní hodnoty zvířat. V následujícím schématu jsou shrnuty návaznosti, z nichž vychází kalkulace. [6, s. 65]

Obrázek 5: Návaznosti výroby a kalkulací v živočišné výrobě



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2012 [6, s. 65]

Rostlinná výroba vykazovaná v rámci oběžných aktiv v nedokončené výrobě se zachycuje a oceňuje narůstajícím způsobem na bázi skutečných vlastních nákladů, které jsou vynakládány v souvislosti s pěstováním plodin. Nakoupený trvalý porost se oceňuje v pořizovací ceně, včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Jestliže účetní jednotka pořídí pozemek s porostem nákupem a je jí známa pouze cena za kombinované aktivum, musí tuto částku rozdělit mezi pozemek a trvalý porost. Pokud je však trvalý porost pořízen ve vlastní režii, ocení se ve výši přímých nákladů i adekvátního podílu nepřímých nákladů. [6, s. 83 - 84]

Typový kalkulační vzorec je v rostlinné výrobě identický s výše uvedeným kalkulačním vzorcem u ŽV. Místo krmiv a steliv obsahuje položky vztahující se k rostlinné výrobě, např. osiva, sadbu, hnojiva, přípravky na ochranu rostlin.

2.4.2 Oceňování k rozvahovému dni

K bilančnímu dni převažuje přístup ocenění aktiv založený na bázi historických cen. Oceňují se jimi dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, ale i zásoby. Za možnou variantu historické ceny lze považovat ocenění pohledávek a závazků v hodnotách budoucích plateb bez přihlídnutí k faktoru času, tj. v nominálních hodnotách. V průběhu držení aktiv se může historická hodnota snižovat (pravidelně o odpisy

dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv). Účetní hodnota aktiva se snižuje také v případě, jestliže dojde k poklesu užitečnosti aktiva. [6, s. 49 - 50]

Dle § 25 zákona o účetnictví zahrnuje účetní jednotka při oceňování pouze zisk, který byl dosažen k rozvahovému dni. V úvahu se berou všechna předvídatelná rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků, která jsou známá do okamžiku sestavení účetní závěrky (stejně jako všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta). [28, § 25]

V § 26 zákona o účetnictví je zdůrazněna důležitost inventarizace při kontrole ocenění jednotlivých položek majetku a závazků ke dni sestavení účetní závěrky. Položky majetku by neměly být v účetnictví nadhodnoceny a položky závazků naopak podhodnoceny. U položek zásob, které jsou v účetnictví nadhodnoceny, je zapotřebí provést korekci účetního ocenění formou opravných položek nebo přímým snížením hodnoty majetku. [6, s. 51; 28, § 26]

2.4.3 Oceňování úbytků zemědělských aktiv

Úbytky biologických aktiv dlouhodobého charakteru (účel nehraje roli) jsou oceněny v:

- individuálních cenách, tzn. v ocenění uvedeném na konkrétních majetkových účtech;
- průměrných účetních cenách jednoho aktiva (kusu) u skupinově evidovaných kategorií dospělých zvířat. Průměrné účetní ceny je zapotřebí propočítávat alespoň jednou měsíčně. [8, s. 17]

Při úbytku zvířat se průměrné ceny na 1 kg živé hmotnosti nebo 1 kusu zpravidla zjišťují na začátku měsíce a používá se jich pro ocenění všech úbytků zvířat v konkrétním období. Výpočet lze provést pouhým vydělením ceny stavu příslušné skupiny zvířat k začátku měsíce počtem kilogramů, anebo dle vzorce: [20, s. 51]

$$\frac{\text{Cena zvířat k 1.1.} + \text{cena všech příjmů od 1.1.}}{\text{Hmotnost zvířat k 1.1.} + \text{hmotnost všech příjmů zvířat od 1.1.}} \quad (4)$$

Při vyřazení dlouhodobých biologických aktiv se zúčtuje zbytková hodnota do nákladů na věcně příslušný účet podle způsobu, jakým bylo aktivum vyřazeno. Zbytkovou hodnotou vyřazeného odpisovaného dospělého zvířete zemědělský podnik stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat na konci zdaňovacího období

a průměrného stavu zvířat této skupiny ve zdaňovací období, který se vypočítá jako aritmetický průměr stavů zvířat ve skupině na počátku a ke konci zdaňovacího období. [8, s. 17]

U oběžných aktiv si účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob. Účetní jednotka také rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby. Vždy se však rozhoduje se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázána v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu. [3, č. 015]

2.5 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

Součástí účetní závěrky jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce⁵. V rozvaze se biologická aktiva a zemědělská produkce vykazují na straně aktiv v členění na dlouhodobý majetek a oběžná aktiva:

- **B. II. Dlouhodobý hmotný majetek**
 - B. II. 4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů
 - B. II. 4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny
- **C. Oběžná aktiva**
 - C. I. 2. Nedokončená výroba a polotovary
 - C. I. 3. Výrobky
 - C. I. 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny [27, s. 63 - 64]

V položce „Pěstitelské celky trvalých porostů“ se vyazuje účetní hodnota porostů s plnou plodností i hodnota trvalých porostů, které dosud výnosy nepřinášejí. Požadavkem na zveřejnění je vykazovat nejlépe odděleně za jednotlivé druhy trvalých porostů hodnotu plodonosné a zatím neplodonosné části. V příloze by měl být uveden popis stanovení účetních odpisů či informace o rizicích spojených s pěstováním trvalého porostu. [6, s. 98]

Položku „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ definuje vyhláška č. 500 v § 7 odst. 5. Obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok

⁵ V rozvaze jsou uspořádány a označeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány a označeny položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty v pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. [27, § 3 odst. 1 - 4]

a splňující ocenění určené účetní jednotkou. O ostatních zvířatech nevykázaných v této kategorii se účtuje jako o zásobách. Jsou vykazovány v rámci položky C. I. 4. [27, § 5]

Účetní jednotka by měla informovat v příloze o druzích chovaných zvířat, o zvířatech určených k plemenitbě (eventuelně ke šlechtění) a o zvířatech, která jsou určena k jinému hospodářskému využití. V příloze by měly být také uvedeny záměry v dalším chovu a jiné významné informace (rizika, pojištění, veterinární prevence, u příjemců dotací informace o dotacích). [6, s. 76, s. 81]

Položka C. I. 2 „Nedokončená výroba a polotovary“ zahrnuje produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem ani hotovým výrobkem, a odděleně evidované produkty (polotovary, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo komplementovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu). [27, § 9 odst. 2]

V rámci rozvahy jsou ve sloupci „Korekce“ uvedeny oprávkky k dlouhodobému hmotnému majetku a opravné položky. Ve výkazu zisku a ztráty jsou vykázána biologická aktiva a zemědělská produkce pouze v rámci účtů 58x (aktivace či změna stavu zvířat) a 55x (odpisy). [6, s. 81]

3 Finanční účetnictví a výkaznictví dle IAS/IFRS

Vznik mezinárodních účetních standardů lze spojovat s rokem 1973, kdy byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Již od počátku se jednalo o projekt, který si kladl za cíl celosvětové zvýšení důvěry v prezentovaná účetní data prostřednictvím zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek. [7, s. 19]

„V souvislosti se členstvím České republiky v Evropské unii a pokračující mezinárodní harmonizaci účetního výkaznictví lze účetní jednotky rozdělit do dvou zásadně odlišných skupin. První skupina podniků vykazuje podle lokálních účetních předpisů, druhá část aplikuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro sestavení účetní závěrky.“ [16, s. 816]

Nařízení Evropské unie totiž stanovuje povinnost společnostem kótovaným na burze připravovat konsolidovanou účetní závěrku pro potřeby regulovaných burz cenných papírů podle IFRS. Nařízení poskytuje dále prostor, aby se země Evropské unie rozhodly o povinném či dobrovolném užití IFRS pro jiné druhy účetních závěrek. [16, s. 816]

3.1 Řešení biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS/IFRS

Problematikou biologických aktiv a zemědělské produkce se v mezinárodním pojetí zabývá standard IAS 41 – Zemědělství, při oceňování je důležitý IFRS 13 – Oceňování ve fair value. Bude zmíněn také standard IAS 2 – Zásoby, který se zabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni.

3.1.1 IAS 41 – Zemědělství

Tento standard je věnován především klasifikaci, oceňování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce. IAS 41 byl vypracován s cílem řešení specifické účetní problematiky v oblasti zemědělství a zároveň použitelnosti i v menších účetních jednotkách. Po přijetí tohoto standardu byla biologická aktiva vyloučena z působnosti ostatních Mezinárodních účetních standardů. [6, s. 118 -120; 10, s. 49]

IAS 41 se používá pro účetní zobrazení následujících termínů, které souvisejí se zemědělskou činností:

- biologická aktiva,
- zemědělská produkce v okamžiku sklizně,
- státní dotace související se zemědělskou činností. [11, s. A1232]

Standard neupravuje ve své působnosti pozemky spjaté se zemědělskou činností a specifická nehmotná aktiva využívána v souvislosti se zemědělskou činností (produkční limity, mléčné kvóty). IAS 41 se rovněž nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, aplikuje se pouze na produkci v okamžiku sklizně. Poté je aplikován standard IAS 2 – Zásoby. [6, s. 120]

IAS 41 definuje následující pojmy, které upřesňují úpravu standardu:

Zemědělská činnost je účetní jednotkou řízená biologická přeměna a sklizeň biologických aktiv určených k prodeji nebo k přeměně na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva. **Zemědělský výrobek** je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky [11, s. A1233]

Velké skupiny biologických aktiv lze sledovat v rámci zjednodušení jejich evidence agregovaným způsobem. **Skupina biologických aktiv** je definovaná jako agregace podobných žijících zvířat nebo rostlin. [4, s. 175]

„**Biologická přeměna** zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.“
Biologická přeměna je proces, který vyvolává následující typy výsledků:

- změny aktiv, které se odehrávají v procesech růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat a rostlin), rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin), ale i degenerace (úbytek množství nebo zhoršení kvality zvířat a rostlin);
- získání zemědělských produktů, jako je například obilné zrno, ovoce, vlna, maso a mléko. [11, s. A1234]

V příloze C jsou uvedeny příklady BA, ZP a výrobků, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni dle IAS 41.

Sklizeň představuje oddělení produktu od biologického aktiva, nebo přerušení životních procesů biologického aktiva. Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva podniku. [11, s. A1233]

3.1.2 IAS 2 – Zásoby

Jak již bylo uvedeno, tento standard se zabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni. V platnost vstoupil o osm let dříve než IAS 41, tj. v roce 1995. Předmětem jeho úpravy jsou účetní jednotkou nakupované i vyráběné zásoby. Z působnosti standardu jsou vyjmuty tyto oblasti:

- nedokončená výroba vznikající na základě smluv o zhotovení;
- finanční nástroje;
- zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou v určitých stádiích výroby;
- biologická aktiva, která upravuje IAS 41. [4, s. 167]

IAS 2 se týká zejména otázek oceňování zásob v rozvaze. [10, s. 50]

3.1.3 IFRS 13 – Oceňování ve fair value

Mezi dlouhodobé cíle investorů na celém světě patří možnost využití účetní závěrky, pokud možno bez použití dalších dodatečných metod k získání spolehlivých informací ke svému rozhodování o investování. Odlišnosti v nástrojích používaných při sestavování účetních závěrek jsou totiž zásadní překážkou pro investory, kteří chtějí získat srovnatelné a spolehlivé informace. Zásadní průlom do účetního výkaznictví teprve přineslo zavedení oceňování *reálnou hodnotou*. [31, s. 44]

IFRS 13 – Oceňování ve fair value byl vydán v květnu 2011 s platností od roku 2013. Vydal se z důvodu sjednocení přístupů ke zjištění fair value (FV) v rámci IFRS, zkvalitnění informací zveřejňovaných o oceňování ve FV. Tento standard je výsledkem mnohaletých výzkumů v oblasti oceňování spjatých s procesem konvergence mezi US GAAP a IFRS. Východiskem IFRS 13 je zdůraznění, že FV není cenou, která vychází ze specifických podmínek účetní jednotky, nýbrž cenou, která vždy vychází z tržních podmínek a cen.[4, s. 58]

Ve svém obsahu standard stanovuje:

- definici reálné hodnoty;
- některé aspekty ocenění reálnou hodnotou;
- zveřejnění o ocenění reálnou hodnotou. [12, s. 277]

IFRS 13 se aplikuje v případě, že jiný standard IAS/IFRS vyžaduje nebo povoluje oceňování ve FV nebo zveřejnění ve FV, zahrnuje i situace, kdy je FV na základě požadavku konkrétního standardu upravována. Z působnosti standardu jsou vyjmuty transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie, leasingové transakce a testy na snížení hodnoty u zásob. [4, s. 58]

Tento standard bude více rozebrán v oblasti oceňování BA a ZP dle mezinárodních účetních standardů (viz kapitola 3.4).

3.2 Klasifikace biologických aktiv

IAS 41 požaduje, aby podnik poskytl kvantifikovaný popis každé skupiny BA, ve kterém se mají podle potřeby klasifikovat aktiva na:

- aktiva určená ke konzumaci (dobytek na maso, ryby, pšenice)
- plodící BA (dobytek produkující mléko, ovocné stromy). [10, s. 49]

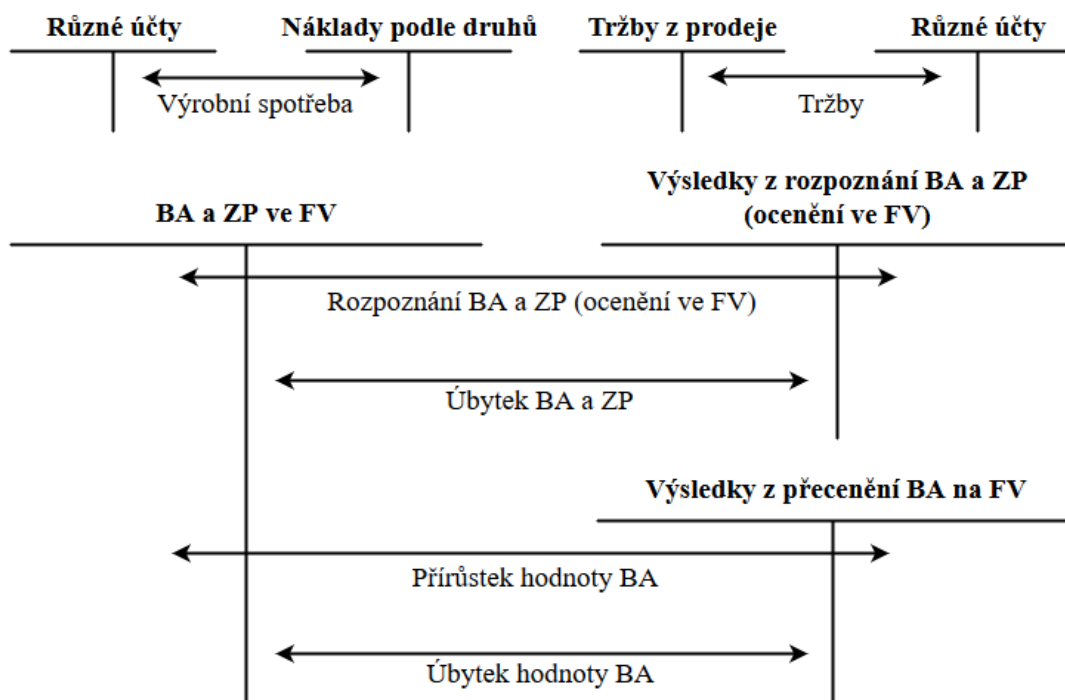
V rámci výše uvedených kategorií vykáže podnik odděleně hodnotu zralých (dospělých) a nezralých (mladých) aktiv. **Zralá biologická aktiva** jsou ve fázi vhodné k jejich užití. **Konzumovatelná biologická aktiva** jsou definována jako aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce, nebo prodávána jako biologická aktiva (zvířata ve výkrmu, dobytek chovaný na prodej, kukuřice, pšenice, stromy určené jako stavební dřevo). **Plodící biologická aktiva** nejsou zemědělskou produkcí, slouží k reprodukci sebe sama či k opakované sklizni plodů. [6, s. 135]

3.3 Účetní zachycení biologických aktiv a zemědělské produkce

Mezinárodní účetní standardy nechávají tvorbu účetních modelů, které by splňovaly jejich požadavky, plně v kompetencích účetních jednotek. Ty vytvoří účetní model na základě vlastních podmínek. V roce 2016 jsou účetní modely obvykle založeny na druhovém, či na účelovém členění nákladů. V rámci této kapitoly bude uveden

v následujícím obrázku model založený na druhovém členění nákladů (z důvodu jeho praktičnosti ve zpracování praktické části této diplomové práce). [4, s. 182]

Obrázek 6: Účetní systém založený na druhovém členění nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2016 [4 s. 182]

Mezinárodní účetní standardy se tedy zaměřují na výstup – výsledek účetnictví, nikoli na účetní postupy. Konkrétních zobrazení přes jednotlivé rozvahové a výsledkové účty může existovat více. Podstatné je, aby účetní jednotka využívala takový model, který splňuje veškeré požadavky standardu IAS 41. [10, s. 51]

3.4 Oceňování zemědělských aktiv

Mezi klíčové momenty při oceňování patří oceňování při rozpoznání (pořízení, vzniku) aktiv, oceňování k bilančnímu dni a oceňování při pozbytí aktiv. Problematiku oceňování zemědělských aktiv řeší IAS 41 a IFRS 13 odlišně, proto nejprve bude uvedeno pojetí oceňování ve FV dle IAS 41 a poté dle IFRS 13. Do roku 2013 se oblasti oceňování zemědělských aktiv věnoval pouze IAS 41. Jelikož IAS 41 preferuje oceňování BA a ZP ve fair value, aplikuje se také standard IFRS 13.

Oceňování ve fair value dle IAS 41

Dle IAS 41 existuje předpoklad, že reálná hodnota biologických aktiv je spolehlivě měřitelná. Nesplnění tohoto předpokladu může nastat pouze při počátečním rozpoznání

biologických aktiv, pro které není tržně určená cena nebo hodnota k dispozici a alternativně určené odhady reálné hodnoty by mohly být značně nespolehlivé. [15, s. 187]

IAS 41 upřednostňuje oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. U zemědělské produkce je toto ocenění pořizovacím nákladem vstupujícím do problematiky standardu IAS 2 – Zásoby nebo jiného aplikovatelného standardu. Podle standardu IAS 2 další přecenění neprobíhá, jelikož tento standard není založen na reálných hodnotách. [7, s. 108]

Základem pro určení fair value určitého aktiva je kótovaná cena na aktivním trhu (pokud existuje) s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí. V případě, že aktivní trh neexistuje, může podnik využít pro určení fair value následující možnosti tržního určení ceny nebo hodnoty, pokud jsou dosažitelné:

- poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni;
- tržní ceny podobných aktiv s úpravou o odrážející rozdíly (je možné využít například tržní cenu biologických aktiv, která se liší jakostí nebo odrůdou);
- vyjádření ceny pomocí sektorových měřítek (pomocných jednotek), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeno množstvím přepravků, košů) nebo rozlohy v hektarech; hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa. [7, s. 109]

Jestliže fair value není pro konkrétní biologické aktivum známá, využije se k jejímu určení současná hodnota očekávaných budoucích čistých peněžních toků z tohoto aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním (odhad musí být založen na současném stavu aktiva). [4, s. 177]

Rozdíly z přecenění majetku se pak zachycují výsledkovým způsobem, to znamená přes účty *Náklady z přecenění reálnou hodnotou* a *Výnosy z přecenění reálnou hodnotou*. [15, s. 188]

Lze konstatovat, že určení FV tímto způsobem je subjektivní a značně nepřesné, avšak jeho účelem je určení hodnoty aktiva při jeho současném umístění a v současných podmínkách. Je na úsudku účetní jednotky, zda použije úrokovou sazbu před zdaněním,

nebo po zdanění.“ Při oceňování biologických aktiv metodou čisté současné hodnoty očekávaných budoucích peněžních toků lze využít i další změny ve standardu IAS 41, podle které lze do této hodnoty zahrnout i peněžní toky související s další biologickou přeměnou, což povede k navýšení hodnoty těchto aktiv.“ [7, s. 109]

Oceňování ve fair value dle IFRS 13

Standard IFRS 13 přináší v odstavci BC27 novou, upřesněnou definici fair value. *Fair value je cena, která by mohla být ke dni ocenění obdržena při prodeji aktiva či zaplacená při úhradě závazku při běžné transakci mezi účastníky trhu ke dni ocenění.* Fair value je tedy cenou, která by mohla být sjednaná v transakci, která odpovídá obvyklým tržním podmínkám. [11, s. B932]

Běžnou tržní transakcí se rozumí hypotetická transakce, která by mohla být uskutečněna mezi nezávislými, informovanými, ke koupi svolnými stranami k datu ocenění, které se mohou na daném trhu vyhledat. Z těchto podmínek vycházelo zjištění fair value již před vydáním tohoto standardu. Je však již jasněji a více zdůrazněna skutečnost, že se jedná o ocenění na tržním základě (*market-based*), a nikoliv o ocenění na základě konkrétních podmínek účetní jednotky (*entity-specific*) [4, s. 59]

Nová definice fair value dle IFRS 13 upřesňuje, že se jedná o cenu z pohledu prodávajícího či z pohledu subjektu hradícího závazek. Jedná se o tzv. vypořádací cenu, *exit price*.⁶ Zjištění fair value musí vždy vycházet z cen na konkrétním trhu. Standard dále specifikuje, který trh má pro získání o obvyklých (běžných) tržních cenách účetní jednotka zvolit. Hlavním trhem se rozumí takový trh, na kterém je uskutečňován největší objem obchodů s oceňovaným aktivem či závazkem a je ve vztahu k oceňované položce nejaktivnější. [4, s. 59]

3.4.1 Oceňování při pořízení

Aktiva mohou být pořízena nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně či směnou. V případě prvotního rozpoznání biologických aktiv dle IAS 41 se používá ocenění aktiv ve fair value (tato informace bude dále využita v praktické části této práce). Ocenění vyráběných aktiv ve fair value požaduje nalézt takový systém účtů, který by naplnil požadavky IAS 41 a vykázal kvalitní účetní informace. [4, s. 29 - 32]

⁶ Toto upřesnění je důležité zejména pro sjednocení oblasti ocenění nefinančních aktiv. V této oblasti se totiž vstupní a prodejní cena může významně odlišovat.

„Zemědělská produkce, která je sklízena z biologických aktiv podniku, je v okamžiku sklizně oceněna dle IAS 41 ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění je k datu sklizně pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2 – Zásoby. Další přeceňování držené produkce na fair value již neprobíhá, neboť by to bylo v rozporu s IAS 2.“ [4, s. 176]

K ocenění zásob dle IAS 2 slouží metoda **Lower of Cost or Market (LCM)**. To znamená v hodnotě nižší z pořizovací ceny (nákladů) a čisté realizovatelné hodnoty (prodejní ceny). Při prvotním rozpoznání ocení účetní jednotka zásobu pořizovací cenou. Pokud se však prokáže poškození, zastarání nebo pokles prodejní ceny zásob, účetní jednotka sníží jejich hodnotu vytvořením opravné položky na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Ta by měla být snížena o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady nezbytné k uskutečnění prodeje. [7, s. 76]

3.4.2 Oceňování k rozvahovému dni

Existují dvě koncepce pro ocenění aktiv⁷ k bilančnímu dni – **na bázi historických cen** a **na bázi fair value**. Historický model vychází z oceňování aktiva v okamžiku pořízení a neumožňuje v účetnictví zachytit zvýšení cen aktiv. Podhodnocení původní historické ceny oproti současné tržní ceně je způsobeno inflací. Biologická aktiva patří v určité míře mezi ty části aktiv, u kterých v průběhu jejich držení dochází ke zvýšení hodnoty. Ocenění k bilančnímu dni ve FV je pro biologická aktiva a ZP povinné. [6, s. 111]

Dle IFRS 13 se ocenění provádí vždy u konkrétního aktiva. Při stanovení FV bere účetní jednotka na vědomí charakteristiky daného aktiva, které by účastníci trhu zohlednili při oceňování aktiva ke dni ocenění. Mezi tyto charakteristiky se řadí:

- stav a poloha aktiva;
- případná omezení prodeje či použití aktiva. [18, s. 88]

Standard IFRS 13 zapovídá vstup transakčních nákladů do ocenění ve fair value, tyto náklady nevyjadřují specifika aktiva, ale spíše konkrétní specifika uskutečněné transakce. Z transakčních nákladů je dle standardu vyloučeno dopravné. Jestliže je však charakteristickou vlastností umístění daného aktiva, tržní cena by měla být o dopravné upravena. Tento přístup je tedy konzistentní s přístupem dle IAS 41, který vyžaduje pro

⁷ Platí i pro závazky.

účely ocenění biologických aktiv odečtení anticipovaných transakčních nákladů od fair value. [4, s. 59]

Při oceňování BA reálnou hodnotou se dle IFRS 13 zohledňuje schopnost účastníka trhu vytvářet ekonomické užítky prostřednictvím nejvyššího a nejlepšího možného využití aktiva nebo za pomoci jeho prodeje jinému subjektu na trhu, který použije aktivum s ohledem na jeho nejvyšší a nejlepší využití. Dle nejvyššího a nejlepšího využití je možné použít aktivum, které je fyzicky možné, zákonné a finančně proveditelné, přičemž:

- fyzicky možným použitím se rozumí např. poloha nebo velikost aktiva;
- zákonným použitím jsou zohledněna veškerá právní omezení týkající se použití aktiva (např. právní předpisy);
- finančně proveditelné zohledňuje, zda je použití aktiva fyzicky možné a zákonné, vytváří přiměřený příjem nebo peněžní toky, aby se vytvořila investiční návratnost, kterou investoři vyžadují od investice do daného aktiva. [18, s. 212]

Standard stanovuje třístupňovou hierarchii stanovení fair value podle vstupů:

- **úroveň 1** – pozorovatelné (nekorigované) vstupy; jedná se o kótované ceny na aktivním trhu pro identická aktiva a závazky;
- **úroveň 2** – pozorovatelné (korigované) vstupy; zde jsou řazeny:
 - kótované ceny podobných aktiv a závazků na aktivním trhu;
 - kótované ceny identických aktiv a závazků na neaktivním trhu;
 - jiné vstupy, jako úrokové míry, výnosové křivky, implicitní volatility, úvěrové rozpětí apod.;
 - trhem podepřené vstupy (vstupy, které jsou primárně odvozeny z pozorovatelných tržních dat za využití například korelace;
- **úroveň 3** - nepozorovatelné vstupy. [12, s. 277]

3.4.3 Oceňování úbytků zemědělských aktiv

Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že transakce v prodeji aktiva či převodu závazku probíhá buď na hlavním trhu pro aktivum či závazek, nebo při neexistenci hlavního trhu na nejvýhodnějším trhu pro dané aktivum či závazek. Pokud pro aktivum či závazek existuje hlavní trh, ocenění reálnou hodnotou bude představovat cenu na

tomto trhu, i když je cena na jiném trhu ke dni ocenění potenciálně výhodnější. Ke dni ocenění musí mít účetní jednotka přístup k tomuto hlavnímu (nejvýhodnějšímu) trhu. [18, s. 88]

3.5 Vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce

V rámci této kapitoly bude obsaženo vykazování BA a ZP u doposud zmíněných mezinárodních standardů – IAS 41, IAS 2 a IFRS 13.

3.5.1 Vykazování dle IAS 41

Podle standardu IAS 41 je podnik povinen zveřejnit:

- metody a významné předpoklady aplikované při určení fair value u každé skupiny zemědělské výroby v období sklizně a u každé skupiny biologických aktiv;
- fair value zemědělské výroby sklizené v průběhu období určenou v okamžiku sklizně.
- příčiny změn v účetní hodnotě BA mezi počátkem a koncem běžného období v členění na:
 - zisk nebo ztrátu pocházející ze změn fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje;
 - zvýšení a snížení způsobená nákupem, prodejem, sklizní;
 - zvýšení důsledků 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 významné pro posouzení podnikové výkonnosti za dané období. [4, s. 181]

Účetní jednotka by měla dále také vysvětlit, proč ocenila daná biologická aktiva a zemědělskou produkci ve FV. Standard dále požaduje i dodatečná zveřejnění pro BA, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou. V tomto případě podnik na konci účetního období pro tuto skupinu BA zveřejní mimo jiné popis BA, vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná, případně pásmo odhadu, ve kterém pravděpodobně leží reálná hodnota. [10, s. 53]

3.5.2 Vykazování dle IAS 2

V rámci působnosti IAS 2 vykáže účetní jednotka účetní pravidla pro oceňování zásob, použité nákladové vzorce, účetní hodnotu zásob v obvyklém členění, celkovou výši zásob oceněných čistou realizovatelnou hodnotou, případná storna původního snížení hodnoty zásob. [4, s. 173]

3.5.3 Vykazování dle IFRS 13

Cílem zveřejnění je umožnit uživatelům těchto účetních informací zvážit rizika, která ocenění ve fair value přinášejí. Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit oceňovací techniky, které byly využity při zjišťování fair value, charakter vstupních informací, hodnotu fair value, úroveň zjištění fair value (výše uvedené hierarchie) a jiné. Důležité je, že povinnost zveřejnění se týká i oblastí vyloučených z předmětu IFRS 13. [4, s. 62]

4 Komparace řešení BA a ZP finančního účetnictví a výkaznictví dle IAS/ IFRS s účetním výkaznictvím dle právních předpisů České republiky

Česká právní úprava účetnictví se v mnoha směrech liší od pojetí dle mezinárodních účetních standardů. V českých právních předpisech není vymezena zemědělská činnost jako celek, ani aktiva, která s touto činností souvisí. Není uplatněn sjednocující prvek, který by dokázal analyzovat specifika zemědělské činnosti. V České republice, na rozdíl od IAS 41, nejsou biologická aktiva a zemědělská produkce odlišeny od ostatních aktiv. [6, s. 135]

Rozdíly byly zjištěny především v oblasti oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce. IAS 41 stanovuje při prvotním rozpoznání biologického aktiva ocenění reálnou hodnotou, v České republice se používá ocenění pořizovací cenou. Rozdíly v oceňování lze pak sledovat u jednotlivých kategorií biologických aktiv. [15, s. 188]

V České republice se na rozdíl od IAS/IFRS neuplatňuje ocenění ve fair value.

Při zpracování teoretické části této diplomové práce byly zjištěny rozdíly, které jsou uvedeny v následujících tabulkách. Tabulka č. 1 zachycuje rozdíly ve vykazování biologických aktiv dle českých právních předpisů (ČPP) a dle IAS/IFRS.

Tabulka 1: Komparace vykazování BA dle ČPP a dle IAS/IFRS

Prvek komparace	České účetní předpisy	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Koncepční pojetí BA	neexistuje speciální úprava	řeší standard IAS 41
Klasifikace BA	<p><u>Dlouhodobý majetek</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Pěstitelské celky trvalých porostů • Dospělá zvířata a jejich skupiny <p><u>Oběžná aktiva</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Mladá zvířata a jejich skupiny • Nedokončená výroba a polotovary 	<ul style="list-style-type: none"> • Konzumovatelná • Plodící • Zralá • Nezralá
Oceňování BA při pořízení	Vychází z principu historických cen. Aktivum je při pořízení oceněné pořizovací cenou, v případě vlastní výroby se používá ocenění ve vlastních nákladech nebo reprodukční pořizovací cena.	Při prvotním rozpoznání aktiva se vychází z FV
Oceňování BA k rozvahovému dni	Vychází z principu historických cen.	Vychází se z FV
Oceňování úbytků BA	Úbytky dlouhodobých aktiv jsou oceněny v individuálních cenách či průměrných účetních cenách jednoho aktiva u skupinově evidovaných zvířat. Při úbytků OA se stanoví předpisem normy přirozených úbytků zásob.	Vychází se z FV
Dopad přecenění na reálnou hodnotu	Nelze aplikovat FV	Výsledkový
Zveřejnění informací o BA	Zveřejnění obdobné jako u ostatních aktiv	Účetní jednotka je povinna zveřejnit metody, významné předpoklady při určení FV, ...

Zdroj: Vlastní zpracování [6, s. 135 – 137; 8, s. 39 - 40], 2016

Komparace řešení BA a ZP finančního účetnictví a výkaznictví dle IAS/IFRS s účetním výkaznictvím dle právních předpisů České republiky

Tabulka č. 2 vyjadřuje rozdíly ve vykazování zemědělské produkce dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS.

Tabulka 2: Komparace vykazování ZP dle ČPP a dle IAS/IFRS

Prvek komparace	České účetní předpisy	Účetní výkaznictví dle IAS/IFRS
Koncepční pojetí ZP	neexistuje speciální úprava	řeší standard IAS 41, IAS 2
Klasifikace ZP	<p><u>Oběžná aktiva</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Nedokončená výroba • Výrobky 	<ul style="list-style-type: none"> • Konzumovatelná • Plodící • Zralá • Nezralá
Oceňování ZP v okamžiku sklizně	Vychází z principu historických cen. Aktivum je při pořízení oceněné pořizovací cenou, v případě vlastní výroby se používá ocenění ve vlastních nákladech nebo reprodukční pořizovací cena.	V okamžiku sklizně se vychází z IAS 41 a při ocenění se používá FV.
Oceňování ZP po sklizni	Vychází z principu historických cen.	Vychází se z IAS 2 – Zásoby
Zveřejňování informací o ZP	Zveřejnění obdobné jako u ostatních aktiv	Účetní jednotka je povinna zveřejnit metody, významné předpoklady při určení fair value, aktiv,...

Zdroj: Vlastní zpracování [6, s. 135 – 137; 8, s. 39 - 40], 2016

5 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

Pro vypracování této diplomové práce byl zvolen zemědělský podnik ZEAS Puclice, a.s. Tato společnost vznikla 7. 9. 2001 z původního Zemědělského družstva Puclice změnou právní formy na základě rozhodnutí členské schůze. Tabulka č. 3 představuje základní informace o podniku.

Tabulka 3: Základní informace o vybraném podnikatelském subjektu

Obchodní firma	ZEAS Puclice, a.s.
Právní forma podnikání	Akciová společnost
Datum zahájení podnikání	7. 9. 2001
Místo podnikání	Puclice 99, 345 61 Staňkov
IČO	001 15 592
Základní kapitál	62 661 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Předmětem podnikání je:

- rostlinná výroba – pěstování zrnin, olejnin a pícnin;
- živočišná výroba – chov hospodářských a jiných zvířat za účelem získávání živočišných produktů;
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence;
- kovářství, podkovářství;
- hostinská činnost;
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona;
- silniční a motorová doprava:
 - nákladní doprava provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí;
 - nákladní doprava provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí.

Základní kapitál společnosti je rozvržen na 62 661 ks akcií na jméno o jmenovité hodnotě jedné akcie 1 000 Kč. Akcie podniku jsou kmenové, v listinné podobě a nejsou

registrované. Jediným akcionářem společnosti je akciová společnost Primagra, která sídlí v Milíně.

Statutární orgán společnosti tvoří představenstvo o pěti členech. V čele představenstva je předseda – Ing. Jan Rymeš, dále místopředseda a tři členové představenstva. Na činnost představenstva dohlíží dozorčí rada o třech členech. Členové představenstva a dozorčí rady jsou voleni na pětileté funkční období. Mezi řídicí pracovníky společnosti lze řadit ředitele, ekonomku, hlavního agronoma, hlavního zootechnika a vedoucí středisek. Vývoj počtu zaměstnanců ZEAS Puclice v rozmezí let 2010 – 2013 uvádí tabulka č. 4.

Tabulka 4: Vývoj počtu zaměstnanců společnosti v letech 2010 - 2013

	2010	2011	2012	2013
Řídící pracovníci	5	5	5	5
Statutární orgány	5	5	5	5
Dozorčí orgány	3	3	3	3
Zaměstnanci	93	92	89	90
Celkem	106	105	102	103

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Ke společnosti patří celkem 11 středisek, která jsou tvořena zemědělskými areály určenými pro živočišnou a rostlinnou výrobu a provozními budovami. Hlavní provozní budova sídlí přímo v Puclicích.

U zemědělských podniků je výsledek hospodaření ovlivněn celou řadou faktorů – *sezónní charakter výroby, rizika* (klimatická, nakažová, genetická). Dále výsledek hospodaření ovlivňuje výše přijatých dotací. V následující tabulce jsou uvedeny vybrané položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát od roku 2010 – 2013. Hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 5: Vybrané položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát za 2011 – 2013 (v tis. Kč)

Položka	2011	2012	2013
AKTIVA CELKEM	242 316	229 668	235 826
Dlouhodobý majetek	138 142	133 604	133 914
Dlouhodobý hmotný majetek	123 456	122 648	123 163
Pozemky	28 308	29 616	31 748
Dospělá zvířata a jejich skupiny	10 963	10 520	10 515
Dlouhodobý finanční majetek	14 686	10 956	10 751
Oběžná aktiva	102 095	95 518	101 139
Zásoby	67 417	68 072	77 136
Nedokončená výroba a polotovary	16 526	18 763	22 138
Výrobky	28 548	26 662	30 344
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	16 766	17 482	21 180
Krátkodobé pohledávky	23 343	27 023	23 576
Krátkodobý finanční majetek	11 335	423	427
Časové rozlišení	2 079	546	773
PASIVA CELKEM	242 316	229 668	235 826
Vlastní kapitál	144 315	145 632	154 454
Základní kapitál	62 661	62 661	62 661
Kapitálové fondy	10 833	10 936	10 936
Rezervní fondy	64 518	63 843	66 410
Výsledek hospodaření minulých let		6 303	8 192
Výsledek hospodaření běžného období	6 303	1 889	6 255
Cizí zdroje	97 799	83 851	81 235
Rezervy			1 340
Dlouhodobé závazky	21 121	18 959	16 151
Krátkodobé závazky	52 535	42 899	53 602
Bankovní úvěry a výpomoci	24 143	21 993	10 142
Časové rozlišení	202	185	137

Položka	2011	2012	2013
Výkony	158 340	151 417	153 533
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	148 200	142 972	133 120
Výkonová spotřeba	127 666	127 580	129 743
Přidaná hodnota	30 649	23 837	23 790
Osobní náklady	37 074	36 209	36 520
Daně a poplatky	2 423	2 270	2 120
Odpisy DNM a DHM	15 162	16 527	17 753
Provozní výsledek hospodaření	9 286	3 270	8 575
Finanční výsledek hospodaření	- 1 019	- 829	- 1 142
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	6 303	1 889	6 544

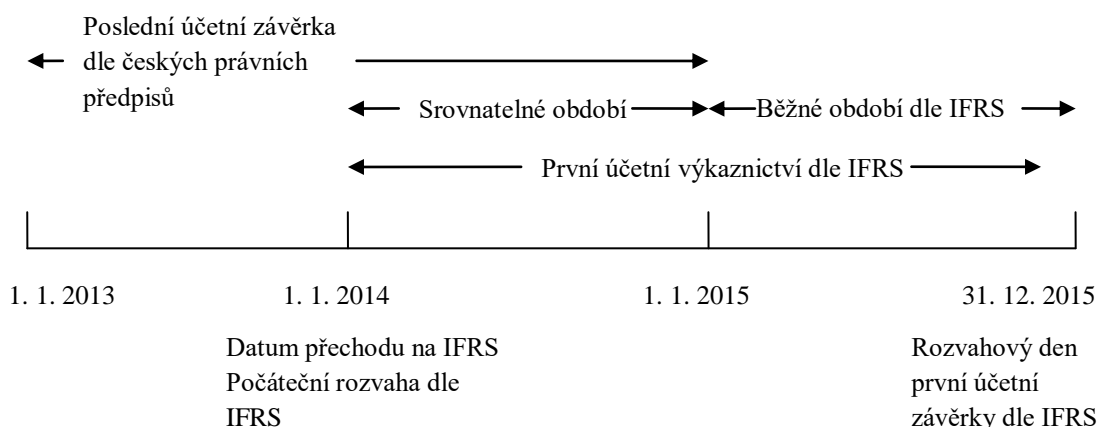
Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

V roce 2013 dosáhl podnik výsledku hospodaření ve výši 6 254 781,65 Kč. Tento zisk byl při respektování všech platných právních předpisů převeden do nerozděleného zisku minulých let.

V roce 2013 se podnik stal součástí nadnárodní skupiny AGROFERT. Tento koncern sdružuje v roce 2016 více než 250 podnikatelských subjektů z různých odvětví národního hospodářství. Podnik jako součást tohoto koncernu použije dle § 19a) zákona o účetnictví pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky **mezinárodní účetní standardy**, které jsou upravené právem EU. To je z důvodu, že AGROFERT je konsolidující kótovaná společnost.

Implementace mezinárodních účetních standardů do podniku ZEAS Pučlice je rozdělena do několika fází, testovací fáze byla zahájena 1. 1. 2014 a první IFRS závěrku podnik sestavil k 31. 12. 2015. Následující schéma znázorňuje milníky implementace mezinárodních účetních standardů ve vybraném podnikatelském subjektu.

Obrázek 7: Milníky implementace mezinárodních účetních standardů do vybraného podnikatelského subjektu



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Podnik nadále vede účetnictví dle českých právních předpisů a je auditován společností BDO Audit s.r.o.

Tato diplomová práce bude dále zaměřena na implementaci mezinárodních účetních standardů spojených s problematikou biologických aktiv a zemědělské produkce.

6 Aplikace standardů IAS/IFRS ve vybraném podniku

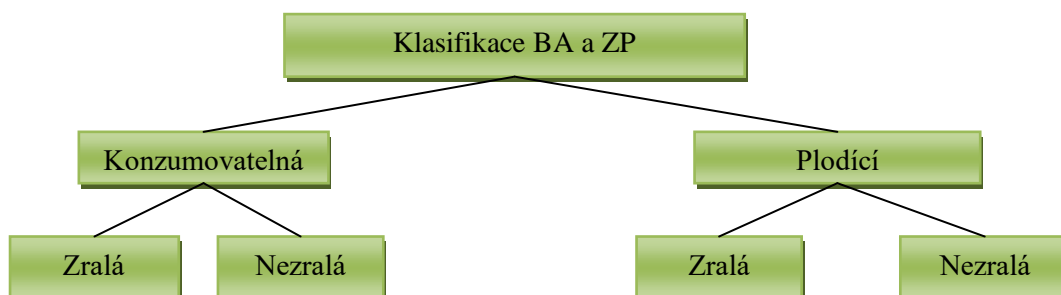
V rámci této kapitoly bude provedena implementace mezinárodních účetních standardů IAS 41 a IFR 13 do vybraného podniku. První část této kapitoly je zaměřena na klasifikaci biologických aktiv a zemědělské produkce, je rozebrána také oblast kalkulací ve společnosti ZEAS Puclice, a.s. Ve vybraném podniku bude provedeno přecenění BA a ZP na reálnou hodnotu. V poslední části této kapitoly je uvedeno účetní zachycení BA a ZP.

Veškeré údaje využitě v praktické části této diplomové práce jsou použity z roku 2013. Prvotní ocenění BA a ZP bude provedeno dle dikcí standardu IAS 41 k 31. 12. 2013, respektive k 1. 1. 2014.

6.1 Klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce

Klasifikace BA a ZP bude provedena dle standardu IAS 41. Nejprve budou BA a ZP roztržiděna na konzumovatelná a plodící. Poté dojde u každé z těchto skupin k rozdělení komodit na zralé a nezralé. Postup klasifikace BA a ZP je uveden v obrázku č. 8.

Obrázek 8: Postup klasifikace BA a ZP v podniku ZEAS Puclice, a.s.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

6.1.1 Klasifikace aktiv v rostlinné výrobě

V rostlinné výrobě společnosti dominuje pěstování obilovin. Jednotlivé pěstované komodity v podniku k 31. 12. 2013 jsou zobrazeny v tabulce č. 6.

Tabulka 6: Přehled RV podniku ZEAS Pučlice, a.s. k 31. 12. 2013

Komodita	ha
Pšenice ozimá	1 057
Ječmen ozimý	323
Ječmen jarní	119
Žito	72
Oves	18
Kukuřice	189
Ostatní zrniny	14
Řepka	700
Kukuřice na siláž	629
Víceleté pícniny	220
Ostatní pícniny	293

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Existence biologických aktiv v rostlinné výrobě končí okamžikem jejich sklizně. Výše uvedená aktiva lze posuzovat jako *konzumovatelná*, jelikož žádná z uvedených plodin se nevyznačuje schopností reprodukce či opakované sklizně plodů. Konzumací se zde tedy rozumí sklizeň těchto rostlin (okamžik ukončení dalších schopností biologických přeměn plodin).

Rostliny budou od okamžiku jejich zasetí až do uzrání považovány za nezralé. Posouzení zralosti konkrétního aktiva provádí hlavní agronom podniku podle dosažených odborných znalostí, zkušeností a podle stavu pole, na kterém jsou plodiny pěstované.

Účetní jednotka k bilančnímu dni posoudí zralost či nezralost plodin. Klasifikace *konzumovatelných* aktiv by v případě uvedených obilovin mohla být provedena v následujícím členění:

- nezralá – plodiny zaseté na poli, kde rostou a zrají;
- nezralá – nedokončená výroba, zralost plodin nastane v budoucím účetním období;
- zralá – plodiny na skladě (jsou zemědělským produktem).

6.1.2 Klasifikace aktiv v živočišné výrobě

V živočišné výrobě podniku je dominující především chov hovězího skotu. Podnik evidoval v rámci své ŽV také prasata ve výkrmu. V červenci roku 2013 byla však tato

zvířata prodána v živém. V tabulce č. 7 jsou uvedeny jednotlivé kategorie zvířat z živočišné výroby k 31. 12. 2013.

Tabulka 7: Přehled ŽV podniku ZEAS Pučlice, a.s. k 31. 12. 2013

Kategorie zvířat	Počet kusů k bilančnímu dni
Telata mléčná	135
Telata masná	2
Telata mléčná do 6 měsíců	223
Jalovice mléčné	327
Jalovice masné	213
Býk – výkrm bez TPM	175
Krávy mléčné	809
Krávy masné	248
Býci plemenní masní	11
Jalovice VB mléčné	137
Jalovice VB masné	80

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

V živočišné výrobě podniku jsou konzumovatelnými aktivy býci chovaní za účelem produkce masa. Jejich zralost je udána tzv. jateční zralostí charakterizovanou věkem a hmotností daného zvířete. Za zralého je považován býk starší **jednoho roku** (uvádí se věk 19 měsíců) **o hmotnosti cca 600 kg**, krávy masné, které již neprodukují telata, jsou určena k prodeji na jatka.

Biologická aktiva, která nespĺnila podmínky jateční hmotnosti, budou klasifikována jako nezralá. Do konzumovatelných nezralých biologických aktiv budou zařazeni býci ve výkrmu s nedostatečnou hmotností, jalovice masné a telata masná.

Konzumovatelná

- **Zralá:**
 - plemenní býci masní (dosáhli jateční hmotnosti)
 - krávy masné neprodukující telata
- **Nezralá:**
 - telata masná do 3 měsíců
 - telata masná 3 – 6 měsíců
 - jalovice masné
 - býk

Plodícími aktivy se rozumí aktiva držena za účelem biologické reprodukce a získávání zemědělských produktů. Z plodících aktiv je ve společnosti hlavním zemědělským produktem mléko a narozená telata mléčná. Mezi **nezralá aktiva** se budou v podniku řadit právě narozená telata mléčná do 3 měsíců, telata mléčná od 3 – 6 měsíců a jalovice mladší věku 2 let. Jalovice by se do této kategorie řadily z důvodu, že nejsou schopné biologické reprodukce ani produkce mléka. K jejich „zralosti“ dojde v momentě otelení a schopnosti produkce mléka. Poté by se jalovice zařadily do kategorie dojnic. Dospělé krávy mléčné (TPM – tržní produkce mléka) a masné (BTPM – bez tržní produkce mléka) se klasifikují jako plodící **zralá aktiva**.

Plodící

- **Zralá**
 - krávy mléčné – dojnice
 - krávy masné produkující telata
- **Nezralá**
 - telata mléčná do 3 měsíců
 - telata mléčná 3 – 6 měsíců
 - jalovice mléčné
 - jalovice vysokobřezí mléčné
 - jalovice vysokobřezí masné

6.1.3 Zhodnocení klasifikace BA a ZP dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS

ZEAS Puclice klasifikuje biologická aktiva a zemědělskou produkci dle platných právních předpisů České republiky. Dle českého pojetí není zcela rozlišena klasifikace dospělých a mladých zvířat. Dospělá zvířata lze sledovat jak v dlouhodobém majetku, tak v oběžných aktivech. Do oběžných aktiv mohou spadat dospělá zvířata ve výkrmu nebo dospělá zvířata, která podnik neklasifikuje jako dlouhodobé hmotné aktivum. Podnik vychází především z užitků, které od daného zvířete očekává (krátkodobý užitek – oběžné aktivum, dlouhodobý užitek – dlouhodobý hmotný majetek).

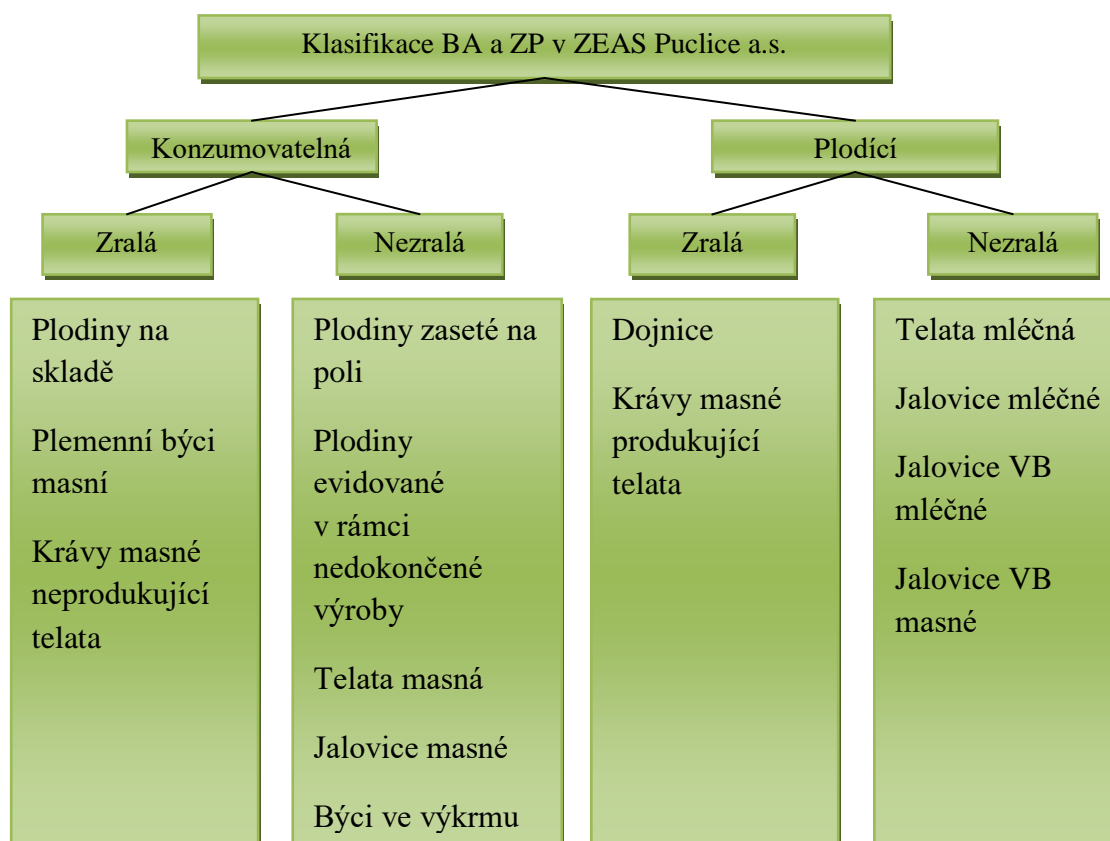
Po implementaci mezinárodních účetních standardů ZEAS Puclice svá biologická aktiva neklasifikuje dle výše uvedených členění, ale řídí se požadavky skupiny AGROFERT,

jehož je součástí. Dle požadavku koncernu vykazuje svá BA a ZP na dlouhodobá a krátkodobá.

Pro podnik by však byla rozhodně přínosnější klasifikace dle IAS 41. Členění na zralá a nezralá aktiva by mu umožnila zlepšení přehledu o výkonnosti jednotlivých druhů biologických aktiv. Bylo by přesně vidět, která BA a ZP přináší či nepřináší užitek. Klasifikací BA a ZP dle IAS 41 by se též mohla zvýšit vypovídací schopnost účetní závěrky.

Klasifikaci BA a ZP by účetní jednotka zveřejnila v příloze své účetní závěrky. Její možný grafický návrh je uvedený na následujícím obrázku.

Obrázek 9: Návrh klasifikace BA a ZP v ZEAS Pučlice a.s.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

6.2 Kalkulace a oceňování v ZEAS Pučlice, a.s.

V rámci této kapitoly budou charakterizovány používané kalkulační techniky v podniku ZEAS Pučlice. Vnitropodnikové kalkulace budou dále použity při ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce v následující kapitole. Při kalkulování BA a ZP postupuje

podnik dle zásad „Metodiky kalkulací nákladů a výnosů v zemědělství“, která je zpracována Ústavem zemědělské ekonomiky a informací (ÚZEI).

Je nutné specifikovat **kalkulační jednici** v rostlinné a živočišné výrobě. V rostlinné výrobě tvoří kalkulační jednici 1ha, 1 tuna nebo 1kg výrobku. Podnik definuje v živočišné výrobě jako kalkulační jednici krmný den či násobek KD, 1 kus, 1kg přírůstku hmotnosti a 1 litr mléka.

Vlastní krmiva podniku tvoří základní nákladovou položku, která působí na hospodářské výsledky živočišné výroby. Skupina AGROFERT s cílem dosažení co největší porovnatelnosti výsledků živočišné výroby v rámci všech „členských podniků“ stanovuje jednotné ceny základních druhů krmiv, které jsou platné pro všechny podniky prvovýroby. Jednotné ceny se stanovují jako plánové, na základě skutečných nákladů spojených s výrobou krmiv vykázaných společnostmi v předešlém účetním období a s přihlédnutím k prognózám na příští účetní období. Nadále si však ZEAS Puclice kalkuluje skutečné náklady na plodiny a krmiva.

Jestliže se skutečné náklady na výkony krmiv podniku budou výrazně odchylovat od ceny stanovené AGROFERTEM, v rámci svojí účetní závěrky podnik přecení tyto zásoby. Významné odchylky se pak zaučtují obecným účetním dokladem bez vlivu na ocenění jednotlivých položek skladových zásob krmiva (v roce 2013 se účtuje na účty 613/123). Odchylku pak podnik rozpustí v následujícím účetním období.

Nakoupené zásoby jsou v podniku oceňovány pořizovací cenou, do které se zahrnují náklady související s pořízením zásob. Zásoby vlastní výroby oceňuje podnik na úrovni vlastních nákladů dle plánované kalkulace. Plánované kalkulace obsahují přímé náklady a část nepřímých nákladů. Zároveň však vylučují rozdíly, které vyplývají z mimořádných klimatických vlivů.

Hovězí skot a jeho produkty (mléko, telata) podnik oceňuje též podle plánové kalkulace. Příchovky a přírůstky zvířat jsou oceňovány vlastními náklady podle vedené vnitropodnikové evidence (obsahuje přímé náklady vynaložené na zvířata a úměrnou část nepřímých nákladů, která se vztahuje k jednotlivým výrobkům či druhům zvířat). Vnitropodnikový ceník ZEAS Puclice je uveden v příloze D.

Zvířata (dojnice, krávy, býci) se dle vnitropodnikové směrnice odpisují 3 roky, samostatně podle každého kusu zvířete. Nově pořízená zvířata zařazena do

dlouhodobého majetku se dle směrnice odpisují rovnoměrně z ceny, za kterou byl majetek pořízen.

V kalkulačním vzorci společnosti jsou obsaženy následující položky:

Spotřeba nakoupeného materiálu představuje pro podnik přímý náklad, který lze přiřadit velmi snadno k jednotlivým výkonům. Podnik při účtování zásob používá způsob A. Tento způsob umožňuje podniku zobrazit jeho okamžitý přehled o prostředcích, které jsou vázané v konkrétních položkách zásob.

Položka **spotřeba energie** je tvořena stavý z účtu 502 – Spotřeba energie. Do tohoto nákladového účtu je zařazena spotřeba elektrické energie, plyn a voda.

Do kategorie **Služby + léky + inseminační dávky** se zahrnují nákladové účty 511 – 518 a také léčiva, desinfekční prostředky a veterinární ošetření pro konkrétní hospodářské zvíře. Veterinární vyšetření a léčiva eviduje podnik v rámci analytické evidence k syntetickým účtům 501 a 518.

Mzdy a sociální pojištění tvoří pracovní náklady podniku (dle účtové osnovy jsou zde zahrnuty účetní stavý z účtů 521 – 524). Případné náhrady za dovolenou se zahrnují k jednotlivým úsekům živočišné výroby (v případě stálých pracovníků).

Při kalkulaci **odpisů** podnik postupuje dle zákona o účetnictví. Odpisy se zařazují do kalkulací nákladů od zařazení dlouhodobého hmotného majetku a účtují se lineárním způsobem podle odpisového plánu měsíčně od prvního měsíce následujícím po měsíci zařazení majetku do užívání.

Spotřeba vlastních krmiv a steliv byla tvořena k 31. 12. 2013 analytickými účty k účtu 613 – Změna stavu výrobků. Při ocenění krmiv pocházející z vlastních zdrojů podnik vychází z vlastních nákladů. Při kalkulaci je zahrnována také práce traktorů prováděná pro jednotlivé chovy živočišné výroby. Podnik sem zařazuje také opravy a udržování strojů, které provádí ve vlastní režii, a opravy dílen a stavební práce. Tuto kategorii lze klasifikovat jako *náklady pomocných činností*.

Do **správní režie** podnik zahrnuje veškeré náklady, které nelze jednoznačně směřovat na některý konkrétní výkon, nebo se dotýkají více výkonů zároveň. Měsíčně pak podnik provádí rozpouštění režijních nákladů pro jednotlivé výkony na základě přímých nákladů účtové třídy 5. Základna přímých nákladů pro rozpouštění režii je tvořena tedy všemi účty třídy 5 (s výjimkou účtů 504, 541 – 547, 552 – 561, 569 -599). Na výkony

režijních nákladů však nelze směřovat ty náklady, které nepatří do kalkulací, např. prodej majetku a materiálu, opravné položky, rezervy, odpisy pohledávek, škody, odložená daň. Tyto položky eviduje podnik v rámci výkonů 975 - nepotřebný majetek a 978 – ostatní náklady a výnosy.

Režie celkem je položkou, která vznikla součtem režie střediskové a režie správní. Náklady třídy 8 jsou sumarizací součtu účtů 800.

Další položkou je odpočet **vedlejších produktů u zvířat** (chlévká mrva uležená, chlévká mrva od stájí, kejda skotu, kejda prasat, močůvka). Produkci vlastních hnojiv podnik účtuje jako vedlejší produkt u výkonů živočišné výroby, současně lze pak účtovat jako spotřebu pro rostlinnou výrobu na výkonech hnojení. K 31. 12. 2013 vykazoval podnik tuto položku dle účtové osnovy AGROFERTU v rámci účtu 613 (analytickou evidencí pak rozlišuje, o jaký druh vedlejšího výrobku se jedná).

Kategorii **vlastní náklady** lze specifikovat dle následujícího vzorce:

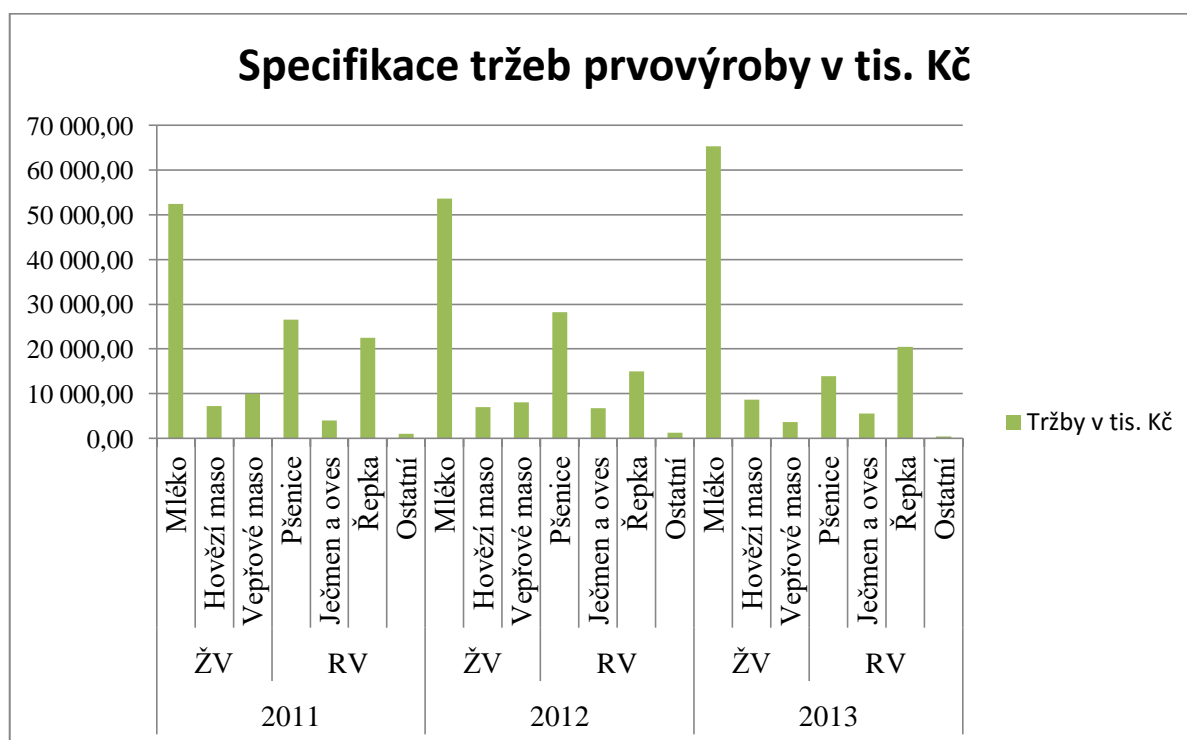
$$VN = \text{Náklady tř. 5} + \text{Spotřeba vlast. krmiv} + \text{Náklady tř. 8} - \text{Odpočet (mrva)} \quad (5)$$

6.3 Ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce fair value

Na výše uvedených aktivech podniku bude provedeno přecenění dle IAS 41 a IFRS 13, a to k 31. 12. 2013. U BA a ZP, u kterých je vliv přecenění na reálnou hodnotu posouzen jako nevýznamný, se bude postupovat dle českých právních předpisů.

Významnost bude posouzena dle podílu komodit na tržbách společnosti. Na obrázku č. 10 jsou uvedeny tržby vybraných komodit živočišné a rostlinné výroby.

Obrázek 10: Specifikace tržeb prvovýroby v tis. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Vliv přecenění na reálnou hodnotu je sledován jako významný u **pšenice ozimé, řepky, býků ve výkrmu, dojníc a masných krav**. Tyto komodity tvoří z pohledu podniku procentuálně největší podíl na tržbách. U těchto biologických aktiv a zemědělské produkce bude provedeno prvotní přecenění na reálnou hodnotu. Z obrázku č. 10 vyplývá, že největší tržby podniku přináší produkce kravského mléka. Vzhledem k tomu, že je mléko každý den odváženo mlékárnou Klatovy a má nulovou skladovou hodnotu, není přecenění u mléka považováno za významné. Avšak v rámci modelového příkladu bude znázorněno přecenění mléka na reálnou hodnotu.

Při prvotním ocenění BA a ZP budou použity tržní ceny stanovené koncernem AGROFERT. Tyto ceny již obsahují náklady na dopravu či jiné služby (v rostlinné výrobě se jedná např. o čištění obilovin).

6.3.1 Ocenění rostlinné výroby

Pšenice ozimá

V roce 2013 bylo v podniku sklizeno 1 500 t pšenice ozimé. Podnik tuto sklizeň ocenil vlastními náklady ve výši 2 826,6 Kč/t. Celková zásoba pšenice vyjádřená v Kč činila

k datu ocenění 4 239 900 Kč. Jako reálná hodnota zde bude použita tržní cena stanovená průměrem z prodejů AGROFERTU. K 31. 12. 2013 se nacházela tržní cena ve výši 3 915 Kč/t. Vynásobením tržní ceny s množstvím zásoby získáme reálnou hodnotu pšenice, tedy 5 872 500 Kč. Vzniká tak kladný rozdíl z přecenění ve výši 1 632 600 Kč. Postup stanovení reálné hodnoty uvádí tabulka č. 8.

Tabulka 8: Stanovení reálné hodnoty u pšenice ozimé (zemědělský produkt)

Položka	Měrná jednotka	Kč
Sklizené množství	t	1 500,00
Ocenění zásoby	Kč/t	2 826,60
Ocenění dle českých právních předpisů	Kč	4 239 900,00
Tržní cena	Kč/t	3 915,00
Reálná hodnota celkem	Kč	5 872 500,00
Rozdíl z přecenění	Kč	+1 632 600,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Dále je zapotřebí stanovit reálnou hodnotu u pšenice ozimé, kterou podnik eviduje dle českých právních předpisů na účtu 121 v rámci nedokončené výroby. Dle informací z účetnictví podniku byl celkový stav nedokončené výroby u pšenice ozimé k datu přecenění ve výši 8 438 833,73 Kč.

Ocenění BA dle standardu IAS 41 vyžaduje použití reálné hodnoty. Aby došlo k souladu se standardem IFRS 13, biologické aktivum by mělo být oceněno ve výši očekávané prodejní ceny. Z tohoto důvodu jsou ve výpočtu zahrnuty položky vyjadřující očekávaný stav v následujícím účetním období.

V roce 2013 pšenice byla osetá na 1 038 ha. V rámci plánovaných kalkulací podnik určil očekávaný výnos v následujícím účetním období ve fyzickém množství 5,5 t/ha. Očekávaná produkce byla stanovena součinem oseté plochy a očekávaného výnosu.

U pšenice v nedokončené výrobě stanovil AGROFERT tržní cenu ve výši 4 064 Kč/t. Dle podnikových kalkulací za roky 2011, 2012, 2013 byly také vypočteny očekávané náklady pro následující rok. Součinem očekávané produkce a prognózy nákladů pro rok 2014 jsou vyjádřeny celkové anticipované náklady pro rok 2014. Výnosy jsou zjištěny součinem oseté plochy a očekávaného výnosu.

Proces stanovení reálné hodnoty u pšenice je uveden v tabulce č. 9.

Tabulka 9: Stanovení reálné hodnoty u pšenice ozimé (nezralé aktivum)

Položka	Měrná jednotka	Kč
Stav nedokončené výroby k 31.12.	Kč	6 783 369,05
Rozpuštění hnojení	Kč	1 655 464,68
Ocenění dle českých právních předpisů	Kč	8 438 833,73
Osetá plocha	ha	1 038,00
Očekávaný výnos	t/ha	5,50
Očekávaná produkce	t	5 709,00
Tržní cena	Kč/t	4 064,00
Očekávané náklady pro rok 2014	Kč/t	3 636,00
Náklady celkem pro rok 2014	Kč	20 757 924,00
Výnosy celkem pro rok 2014	Kč	23 201 376,00
Reálná hodnota celkem	Kč	10 882 285,73
Rozdíl v ocenění	Kč	+ 2 443 452,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Reálná hodnota je stanovena součtem účetního stavu nedokončené výroby a rozdílu výnosů a nákladů za rok 2014. Účetní stav nedokončené výroby činí 8 438 833,73 Kč a reálná hodnota je stanovena ve výši 10 882 285,73 Kč. Vznikl tedy kladný rozdíl z přecenění ve výši 2 443 452 Kč.

Řepka

K 31. 12. 2013 bylo v podniku vyprodukováno 23,85 tun řepky, kterou podnik ocenil vlastními náklady ve výši 9 000 Kč/t. Dle českých právních předpisů podnik ocenil řepku částkou 214 650 Kč. Tržní cena se nacházela ve výši 9 410 Kč/t. Celkové ohodnocení zásoby řepky reálnou hodnotou je 224 428,50 Kč. Vznikl opět kladný rozdíl z přecenění ve výši 9 778,50 Kč.

Tabulka 10: Stanovení reálné hodnoty u řepky (zemědělský produkt)

Položka	Měrná jednotka	Kč
Zásoba	t	23,85
Ocenění zásoby	Kč/t	9 000,00
Ocenění zásoby dle českých právních předpisů	Kč	214 650,00
Tržní cena	Kč/t	9 410,00
Reálná hodnota celkem	Kč	224 428,50
Rozdíl z přecenění	Kč	+ 9 778,50

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Stejně jako u pšenice ozimé, je nutné ocenit reálnou hodnotou i řepku, která je vykazována jako nezralé aktivum. Tržní hodnota se nacházela ve výši 8 538 Kč/t.

V následující tabulce č. 11 je uvedeno stanovení reálné hodnoty u nezralého aktiva, řepky.

Tabulka 11: Stanovení reálné hodnoty u řepky (nezralé aktivum)

Položka	Měrná jednotka	Kč
Stav nedokončené výroby k 31.12.	Kč	6 773 528,56
Rozpuštění hnojení	Kč	1 047 823,02
Ocenění dle českých právních předpisů	Kč	7 821 351,58
Osetá plocha	ha	657,00
Očekávaný výnos	t/ha	3,30
Očekávaná produkce	t	2 168,10
Tržní cena	Kč/t	8 538,00
Očekávané náklady pro rok 2014	Kč/t	8 400,00
Náklady celkem pro rok 2014	Kč	18 212 040,00
Výnos celkem pro rok 2014	Kč	18 511 237,80
Reálná hodnota celkem	Kč	8 120 549,38
Rozdíl v ocenění	Kč	299 197,80

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Podnik ve svém účetnictví evidoval řepku v rámci účtu 121 v celkové výši 7 821 351,58 Kč. Řepka byla oseta na ploše 657 ha. Následující postup je identický s postupem ocenění u nezralého aktiva, pšenice. Ocenění reálnou hodnotou je stanoveno ve výši 8 120 549,30 Kč.

6.3.2 Ocenění živočišné výroby

V rámci živočišné výroby dojde k ocenění reálnou hodnotou u býků ve výkrmu, dojníc a masných krav. Dále bude znázorněn možný příklad ocenění zemědělského produktu, mléka.

Býci ve výkrmu

Na následující tabulce č. 12 je uvedena obratová soupiska býků k 31. 12. 2013.

Tabulka 12: Obratová soupiska býků k 31. 12. 2013

Druh pohybu		KS	Množství (kg)	Cena
Počáteční stav	+	248	81 521	3 002 337,79
Nákup na fakturu	+	56	14 160	927 190,00
Hmotnostní přírůstek kg	+		81 962	4 917 720,00
Prodej jatky	-	121	72 090	3 399 383,45
Prodej chovných zvířat	-	1	646	30 949,86
Prodej na vývoz	-	56	36 045	1 774 421,05
Úhyny mladých zvířat	-	13	4 865	232 857,55
Přeřazení s převodem	+	62	16 342	630 335,20
Konečný stav		175	80 339	4 039 971,08

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

K 1. 1. 2013 podnik evidoval 248 kusů býků o celkové váze 81 521 kg. Během účetního období došlo k následujícím pohybům – nákup zvířat, hmotnostní přírůstek zvířat, úbytek zvířat (prodej na jatky, prodej chovných zvířat, prodej na vývoz, úhyn), přeřazení z jiného chovu. K bilančnímu dni se v podniku nacházelo 175 kusů býků o celkové váze 80 339 kg. V tabulce č. 13 je uveden postup ocenění býků reálnou hodnotou. Dle českých právních předpisů byla zvířata ohodnocena účetní jednotkou ve výši 4 039 971,08 Kč.

Tabulka 13: Stanovení reálné hodnoty u býků k 31. 12. 2013

Položka	Jednotka	Kč
Ocenění dle českých právních předpisů	Kč	4 039 971,08
Stav zvířat k 31. 12. 2013	ks	175,00
Průměrná váha kusu na jatky	kg/ks	611,13
Prodej na jatky v živém	kg	106 947,75
Tržní cena v živém	Kč/kg	47,00
Tržby z prodeje masa	Kč	5 026 544,25
Produkce hnoje	Kč	281 600,00
Výnosy celkem	Kč	5 308 144,25
Hmotnost býků na skladě	kg	80 339,00
Přírůstky do jateční váhy	kg	26 608,75
Náklad na 1 kg přírůstku	Kč/kg	43,67
Náklady na přírůstky	Kč	1 162 004,11
Náklady celkem	Kč	5 201 975,19
Změna reálné hodnoty	Kč	106 169,06
Reálná hodnota dle IAS/IFRS	Kč	4 146 140,14

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Hovězí skot je komoditou, která je běžně na trhu obchodovatelná. Na burzách se obchoduje s živými býky, kteří musí splňovat již zmíněnou jateční hmotnost. V roce 2013 činila průměrná váha kusu na jatky 611,13 kg/ks dle Státního zemědělského intervenčního fondu, dále jen SZIFU. K 31. 12. 2013 se pohybovala tržní cena živého masa na úrovni 47 Kč/kg.

Výpočet přecenění býků na reálnou hodnotu je upraven o stanovení očekávaných nákladů a výnosů pro následující účetní období. Tržby z prodeje masa byly vypočteny součinem prodeje na jatky v živém a tržní ceny v živém. Produkce hnoje byla zjištěna dle vnitropodnikových kalkulací. Součtem tržeb z prodeje masa a produkce hnoje jsou stanoveny výnosy pro rok 2014.

Celkové očekávané náklady pro rok 2014 ovlivňují zejména náklady, které jsou vynaložené na přírůstky zvířat v kg. K 31. 12. 2013 byla celková hmotnost býků na skladě 80 339 kg. Přírůstky do jateční váhy byly vypočteny rozdílem prodeje na jatky v živém a hmotnosti býků na skladě. Náklady pro rok 2014 jsou stanoveny ve výši 5 201 975,19 Kč.

Dále byla vypočtena rozdílem výnosů a nákladů za rok 2014 změna reálné hodnoty. Reálná hodnota dle mezinárodních standardů IAS/IFRS byla zjištěna součtem účetního stavu býků k datu ocenění a změny reálné hodnoty. Reálná hodnota dle IAS/IFRS byla stanovena na 4 146 140,14 Kč.

Dojnice

Podnik chová dojnice za účelem produkce mléka a telat. Dojnice patří mezi zvířata, která podnik chová dlouhodobě, starší zvířata jsou poté určena k prodeji na jatky. Dojné krávy podnik eviduje dle českých právních předpisů na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Obratová soupiska dojnic je uvedena v tabulce č. 14.

Tabulka 14: Obratová soupiska dojnic k 31. 12. 2013

Druh pohybu		KS	Cena
Počáteční stav	+	762	17 373 458,50
Prodej jatky	-	213	4 813 852,35
Prodej chovných zvířat	-	3	70 327,98
Nutné porážky	-	14	317 009,86
Úhyny dospělých zvířat	-	23	514 183,07
PŘEVOD	-	1179	26 882 881,63
PŘEVOD	+	1179	26 882 881,63
Přeřazení s převodem	+	304	7 798 686,00
Přeřazení s převodem	-	4	94 513,56
Konečný stav		809	19 362 257,68

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Stav ke konci roku 2013 byl 809 kusů krav ve výši 19 362 257,68 Kč. Oprávky činily 10 436 229,14 Kč, netto hodnota dojnic dle českých právních předpisů byla tedy 8 926 028,54 Kč.

Při přeceňování dojnic na reálnou hodnotu byly stanovené očekávané výnosy a náklady pro následující účetní období. Postup stanovení očekávaných výnosů je uveden v následující tabulce.

Tabulka 15: Stanovení očekávaných výnosů u dojnic pro rok 2014

Položka	Měrná jednotka	Kč
Průměrný počet krav	ks	790,00
Očekávané krmné dny za rok	den	288 350,00
Dojivost	l/den	26,40
Prodej mléka za rok	l	7 612 440,00
Tržní cena mléka	Kč/l	9,37
Tržba z prodeje mléka	Kč/rok	71 328 562,80
Příchovky	ks/rok	790,00
Ztráty - % úhynu telat	%	9,80
Příchovky celkem	Kč/rok	1 389 531,00
Produkce hnoje	Kč/rok	2 351 800,00
Brakace krav	%	31,30
Prodej krav na jatky	ks	247,00
Průměrná hmotnost v živém	kg	583,00
Prodej krav na jatky celkem	kg	144 001,00
Tržní cena masa v živém	Kč/kg	29,82
Tržba z prodeje krav	Kč	4 294 109,82
Očekávané výnosy celkem	Kč	79 364 003,62

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Celkové očekávané výnosy jsou součtem tržeb z prodeje mléka, celkových příchovků, produkcí hnoje a tržeb z prodeje krav. Dále byly vypočteny očekávané náklady pro rok 2014. Postup je uveden v následující tabulce.

Tabulka 16: Stanovení očekávaných nákladů u dojnic pro rok 2014

Položka	Měrná jednotka	Kč
Očekávané krmné dny za rok	den	288 350,00
Náklad na KD dojnice	Kč/den	192,00
Náklad na KD telete	Kč/den	67,00
Náklad na KD jalovice	Kč/den	39,00
Náklad na KD VB jalovice	Kč/den	43,00
Náklad celkem dojnice	Kč	55 472 773,00
Náklad celkem telata	Kč	2 973 485,00
Náklad celkem jalovice	Kč	2 675 800,00
Náklad celkem VB jalovice	Kč	1 274 816,00
Očekávané náklady celkem	Kč	62 396 875,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Očekávané náklady jsou tvořeny součtem celkových nákladů na dojnice, telata, jalovice a vysokobřezí jalovice. Po výpočtu nákladů a výnosů pro rok 2014 již lze stanovit

reálnou hodnotu mléčných krav. Proces stanovení reálné hodnoty zobrazuje tabulka č. 17.

Tabulka 17: Stanovení reálné hodnoty dojnic k 31. 12. 2013

Položka	Měrná jednotka	Kč
Pořizovací cena krav	Kč	19 362 257,68
Oprávky	Kč	10 436 229,14
Hodnota krav dle ČPP	Kč	8 926 028,54
Očekávané výnosy	Kč	79 364 003,62
Očekávané náklady	Kč	62 396 874,60
Změna reálné hodnoty	Kč	16 967 129,02
Produktivní věk dojnic v podniku	rok	2,07
Reálná hodnota dle IAS/IFRS	Kč	35 121 957,07
Rozdíl v přecenění	Kč	26 195 928,53

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Reálná hodnota dojnic je pak zjištěna součinem změny reálné hodnoty a produktivního věku dojnic v podniku. Reálná hodnota dojnic se pohybuje ve výši 35 121 957,07 Kč. Vznikl tedy kladný rozdíl z přecenění ve výši 26 195 928,53 Kč.

Masné krávy

Stav masných krav k rozvahovému dni je uveden v následující tabulce.

Tabulka 18: Obratová soupiska krav BTPM za rok 2013

Druh pohybu		KS	Cena
Počáteční stav	+	307	7 164 571,20
Odchod z dojných	0	4	
Prodej jatky	-	42	943 731,81
Nutné porážky	-	4	82 786,84
Prodej na vývoz	-	26	582 527,82
Úhyny dospělých zvířat	-	24	526 794,86
PŘEVOD	+	46	1 046 989,97
PŘEVOD	-	46	1 046 989,97
Přeřazení	+	38	625 106,00
Přeřazení s převodem	+	5	115 072,76
Krádeže	-	6	141 631,82
Konečný stav		248	5 627 276,81

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Konečný stav masných krav k 31. 12. 2013 činil 248 ks, v ocenění 5 627 276,81 Kč. Masné krávy patří mezi aktivum, které se v českých právních předpisech zahrnuje mezi

dlouhodobý majetek odpisovaný. Pořizovací cena je tedy následně upravena o oprávky. Netto hodnota krav činí po odečtu opravek 416 541,36 Kč. Za rok 2013 podnik průměrně choval 290 ks krav. Tržní cena masa v živém byla stanovena na 29,82 Kč/kg.

V následující tabulce jsou stanoveny očekávané výnosy u masných krav pro rok 2014.

Tabulka 19: Stanovení očekávaných výnosů u masných krav pro rok 2014

Položka	Měrná jednotka	Kč
Průměrný počet krav	ks	290,00
Očekávané krmné dny za rok	den	105 850,00
Příchovky	ks/rok	290,00
Ztráty - % úhynu telat	%	13,00
Produkce hnoje	Kč/rok	304 760,00
Brakace krav	%	25,00
Prodej krav na jatky	ks	72,00
Průměrná hmotnost v živém	kg	555,83
Prodej krav na jatky celkem	kg	40 019,76
Tržní cena masa v živém	Kč/kg	33,11
Tržba z prodeje krav	Kč	1 325 054,25
Tržby z narozených telat	Kč	4 698 000,00
Roční výnosy	Kč	6 327 814,25

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Celkové roční náklady jsou ve výši 6 198 162,5 Kč, jejich stanovení je uvedeno v tabulce č. 20.

Tabulka 20: Stanovení očekávaných nákladů u masných krav pro rok 2014

Položka	Měrná jednotka	Kč
Náklad na KD masná kráva	Kč/den	43,85
Náklad na KD masné tele	Kč/den	19,75
Náklad na KD masná jalovice	Kč/den	34,12
Náklad na KD masná VB jalovice	Kč/den	41,15
Náklad celkem na masné krávy	Kč	4 641 522,50
Náklad celkem na masné tele	Kč	341 280,00
Náklad celkem na masné jalovice	Kč	859 824,00
Náklad celkem na masné VB jalovice	Kč	355 536,00
Náklady celkem	Kč	6 198 162,50

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

V tomto momentě lze již stanovit reálnou hodnotu masných krav. Změna reálné hodnoty vyjadřuje rozdíl mezi očekávanými výnosy a náklady pro rok 2014.

Tabulka 21: Stanovení reálné hodnoty masných krav k 31. 12. 2013

Položka	Měrná jednotka	Kč
Pořizovací cena krav	Kč	5 627 276,81
Oprávky	Kč	5 210 735,45
Hodnota krav dle ČPP	Kč	416 541,36
Očekávané výnosy	Kč	6 327 814,25
Očekávané náklady	Kč	6 198 162,50
Změna reálné hodnoty	Kč	129 651,75
Produktivní věk masné krávy v podniku	let	3,61
Reálná hodnota	Kč	468 042,83
Rozdíl z přecenění		51 501,47

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Reálná hodnota byla stanovena ve výši 468 042,83 Kč. Rozdíl mezi přeceněním dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS činí 51 501,47 Kč.

Modelový příklad stanovení reálné hodnoty u ZP - mléka

Mléko je každý den odebíráno mlékárenskými vozy mlékárny Klatovy. V tomto případě mlékárna hradí dopravu, proto budou abstrahovány dopravní náklady.

Mléko bude přeceněno za měsíc prosinec, kdy celková produkce mléka byla 669 927 litrů. Podnik v rámci své kalkulace ocenil mléko ve výši 7 Kč/l. Ocenění ve vlastních nákladech se pohybuje ve výši 65 314 736,20 Kč. Tržní cena mléka je stanovena ve výši 9,37 Kč/l, reálná hodnota mléka se pohybuje ve výši 6 277 215,99 Kč. Proces stanovení reálné hodnoty u mléka je uveden v tabulce č. 22.

Tabulka 22: Stanovení reálné hodnoty u zemědělského produktu (mléka) k 31. 12. 2013

Položka	Měrná jednotka	Hodnota
Prodej mléka	litry	669 927,00
Výsledná kalkulace	Kč/l	7,00
Ocenění ve vlastních nákladech	Kč	4 689 489,00
Tržní cena	Kč/l	9,37
Ocenění reálnou hodnotou	Kč	6 277 215,99
Rozdíl z přecenění	Kč	1 587 726,99

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Z výše uvedené tabulky je patrné, že při ocenění reálnou hodnotou je toto ocenění o 1 587 726,99 Kč vyšší než ocenění dle českých právních předpisů. Jelikož mléko je každodenně odváženo mlékárnou, podnik disponuje nulovou skladovou zásobou mléka.

6.4 Model účtování biologických aktiv a zemědělské produkce

Dlouhodobá biologická aktiva jsou evidována v registru majetku. Dle českých právních předpisů jsou oceněna v pořizovací hodnotě, případně vlastními náklady a jsou postupně odpisována do nákladů po dobu stanovené životnosti biologického aktiva. Dle IAS 41, IFRS 13 byla tato BA dále přeceněna na reálnou hodnotu. Změna v ocenění bude zaúčtována přímo do pozice pořizovací hodnoty.

Konečný stav na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny (dojnice) byl k datu přecenění ve výši 19 362 257,68 Kč. Oprávky činily 10 436 229,14 Kč. V souladu si IAS 41 je zapotřebí upravit účetní výkazy o oprávky. O této položce totiž podnik nesmí účtovat v souvislosti s biologickým aktivem, které bylo oceněno ve fair value. Vznikla netto hodnota ve výši 8 926 028,54 Kč. V kapitole ocenění byly zjištěny u individuálních skupin BA A ZP rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu, které zde budou zaúčtovány.

Při účtovní dojníc vzniknou tyto účetní operace:

- 1a) odúčtování pořizovací ceny dle českých právních předpisů (ČPP)
- 1b) odúčtování opravek k dospělým zvířatům a jejich skupinám dle ČPP
- 1c) zúčtování zůstatkové hodnoty zvířete dle ČPP
- 2) zúčtování kladného rozdílu z přecenění na FV dle IAS/IFRS

Obrázek 11: Účtování dojníc po přecenění na FV k 31. 12. 2013

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny (dojnice)		428 - Nerozdělený zisk minulých let	
KS 19 362 257,68	1a) 19 362 257,68	1a) 19 362 257,68	1b) 10 436 229,14
			1c) 8 926 028,54
			2) 26 195 928,53
Σ 35 121 957,07			
086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám (dojnice)			
1b) 10 436 229,14	KS 10 436 229,14		
Σ 0			

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Zrušené oprávky se projeví na kreditní straně účtu 428 – Nerozdělený zisk minulých let. Na účtu 086 jsou kumulovány veškeré odpisy. Při přechodu na IAS/IFRS by měly být zrušeny veškeré zaúčtované odpisy. Vzhledem k tomu, že se podnikové náklady sledují ročně, bude použit účet 428 – Nerozdělený zisk minulých let. Oprávky jsou úhrnem odpisů za celou dobu užívání biologického aktiva, které ovlivňují výsledek hospodaření (snižují náklady a následně dochází ke zvýšení výsledku hospodaření).

V operaci 1c) je zaúčtována zůstatková hodnota biologického aktiva (086/428). Zaúčtování rozdílu z přecenění proběhne prostřednictvím operace 2, kdy se přímo navýší hodnota účtu 026. Změna se projeví na kreditní straně účtu 428. Účet 026 je nyní ve výši 35 121 957,07 Kč, což představuje ocenění reálnou hodnotou.

Na obrázku č. 12 je provedeno účtování masných krav po přecenění na FV. Jelikož se jedná též o odpisovaný majetek dlouhodobý, účetní operace budou identické s operacemi uvedeným u dojníc:

- 1a) Odúčtování pořizovací ceny dle ČPP
- 1b) Odúčtování opravek k dospělým zvířatům a jejich skupinám dle ČPP
- 1c) Zúčtování zůstatkové hodnoty zvířete dle ČPP
- 2) Zúčtování kladného rozdílu z přecenění na FV dle IAS/IFRS

Obrázek 12: Účtování masných krav po přecenění na FV k 31. 12. 2013

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny (masné krávy)		428 - Nerozdělený zisk minulých let	
KS 5 627 276,81	1a) 5 627 276,81	1a) 5 627 276,81	1b) 5 210 735,45
			1c) 416 541,36
1c) 416 541,36			2) 51 501,47
2) 51 501,47			
Σ 468 042,83			
086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám (masné krávy)			
1b) 5 210 735,45	KS 5 210 735,45		
Σ 0			

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Býci jsou evidováni na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Představují kategorii biologických aktiv, které nejsou odpisovány. Při účtování býků po přecenění bude tedy použita pouze jedna účetní operace – a to zúčtování rozdílu vzniklého z přecenění na FV.

Obrázek 13: Účtování býků po přecenění na FV k 31. 12. 2013

124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny (býci)		428 - Nerozdělený zisk minulých let	
KS 4 039 971,08			1) 106 169,06
1) 106 169,06			
Σ 4 146 140,14			

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Konečný stav na účtu 124 je tedy navýšen prostřednictvím operace 1) o částku 106 169,06 Kč, která představuje rozdíl z přecenění na FV. Reálná hodnota býků je tedy ve výši 4 146 140,14 Kč.

Stejný postup bude proveden i u účtování nedokončené výroby, pšenice a řepky.

Obrázek 14: Účtování nedokončené výroby po přecenění na FV k 31. 12. 2013

121 – Nedokončená výroba (pšenice)		428 - Nerozdělený zisk minulých let	
KS	8 438 833,72		1) 2 443 452,00
	1) 2 443 452,00		2) 299 197,80
Σ	10 882 285,73		
121 – Nedokončená výroba (řepka)			
KS	7 821 351,58		
	2) 299 197,80		
Σ	8 120 549,38		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Dále je zapotřebí také zaúčtovat zemědělskou produkci po přecenění na FV – pšenici a řepku. I v tomto případě bude použita pouze jedna účetní operace a to zúčtování rozdílu z přecenění na FV (operace 1 se týká pšenice, operace 2 řepky a operace 3 mléka).

Obrázek 15: Účtování zemědělské produkce po přecenění na FV k 31. 12. 2013

123 – Výrobky (Pšenice)		428 - Nerozdělený zisk minulých let	
KS	4 239 900,00		1) 1 632 600,00
	1) 1 632 600,00		2) 9 778,50
Σ	5 872 500,00		
123 – Výrobky (Řepka)			
KS	214 650,00		
	2) 9 778,50		
Σ	224 428,50		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Účet 428 Nerozdělený zisk minulých let je účtem pasivním rozvahovým. Po veškerých provedených účetních operacích se účet 428 navýší vlivem přecenění celkem o 30 740 tis. Kč.

6.5 Analýza dopadu změn z přecenění na vykazování BA a ZP

Úpravy, které byly provedené v souladu s mezinárodními účetními standardy IAS 41 a IFRS 13 budou ovlivňovat strukturu položek účetních výkazů sestavených k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2013. Tyto změny se budou projevovat v rozvaze, a to jak na straně aktiv, tak na straně pasiv. V následující tabulce je uvedena struktura aktiv zobrazující původní hodnoty, změny při přecenění a konečné hodnoty po aplikaci mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Tabulka 23: Struktura aktiv v rozvaze společnosti k 31. 12. 2013

	<i>Dle české legislativy</i>	<i>Změna při přecenění</i>	<i>Dle IAS/IFRS</i>
AKTIVA CELKEM	235 826	30 740	266 566
Dlouhodobý majetek	133 914	26 249	160 163
Dlouhodobý hmotný majetek	123 163	26 249	149 412
<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny - brutto</i>	<i>25 870</i>	<i>10 602</i>	<i>36 472</i>
<i>Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám</i>	<i>-15 355</i>	<i>15 647</i>	<i>292</i>
Dospělá zvířata a jejich skupiny - netto	10 515	26 249	36 764
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	112 648		112 648
Dlouhodobý finanční majetek	10 751		10 751
Oběžná aktiva	101 139	4 491	105 630
Zásoby	77 136	4 491	81 627
Materiál	3 474		3 474
Nedokončená výroba a polotovary	22 138	2 742	24 880
Výrobky	30 344	1 643	31 987
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	21 180	106	21 286
Krátkodobé pohledávky	23 576		23 576
Krátkodobý finanční majetek	427		427
Časové rozlišení	773		773

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Přecenění vybraných biologických aktiv a zemědělské produkce na reálnou hodnotu se projevilo v dlouhodobém hmotném majetku v položce dospělá zvířata a jejich skupiny. Hodnoty byly dále upraveny o oprávky, které se u BA odpisovaných „rušily“.

V oběžných aktivech působilo přecenění na položky nedokončená výroba a polotovary, výrobky, a na mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Přecenění BA a ZP mělo vliv i na položky pasiv rozvahy, a to na výsledek hospodaření minulých let, který se zvýšil o 30 740 Kč. Pasiva společnosti jsou uvedena v následující tabulce.

Tabulka 24: Struktura pasiv v rozvaze společnosti

	<i>Dle české legislativy</i>	<i>Změna při přecenění</i>	<i>Dle IAS/IFRS</i>
PASIVA CELKEM	235 826	30 740	266 566
Vlastní kapitál	154 454	30 740	185 194
Základní kapitál	62 661		62 661
Kapitálové fondy	10 936		10 936
Rezervní fondy	66 410		66 410
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	<i>8 192</i>	<i>30 740</i>	<i>38 932</i>
Výsledek hospodaření běžného účetního období	6 255		6 255
Cizí zdroje	81 235		81 235
Rezervy	1 340		1 340
Dlouhodobé závazky	16 151		16 151
Krátkodobé závazky	53 602		53 602
Bankovní úvěry a výpomoci	10 142		10 142
Časové rozlišení	137		137

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

V následující kapitole bude provedeno zhodnocení vlivu přecenění reálnou hodnotou na finanční situaci a výkonnost podniku.

6.6 Analýza vlivu přecenění na FV na finanční situaci a výkonnost podniku

Přecenění BA a ZP mělo vliv na některé z ukazatelů finanční analýzy. V rámci posouzení vlivu přecenění na finanční výkonnost podniku budou vypočteny ukazatele likvidity, zadluženosti a aktivity.

Z ukazatelů likvidity má přecenění vliv na běžnou likviditu a čistý pracovní kapitál. Výpočet ukazatelů před oceněním a po něm je uveden v následující tabulce.

Tabulka 25: Stanovení běžné likvidity a ČPK v ZEAS Pučlice a.s.

Rok	OA	Krátkodobé závazky	Běžná likvidita	Čistý pracovní kapitál
2013 (před aplikací IAS/IFRS)	101 139	53 602	1,887	47 537
2013 (po aplikaci IAS/IFRS)	105 630	53 602	1,971	52 028

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Ukazatelé likvidity obecně vyjadřují schopnost podniku dostát svým závazkům. Běžnou likviditou je vyjádřeno, kolikrát jsou závazky společnosti kryty oběžnými aktivy. Běžně se doporučuje, že by se měl ukazatel pohybovat v rozmezí 1,5 - 2,5. V případě společnosti ZEAS Puclice bylo těchto hodnot dosaženo již před přeceněním, vlivem přecenění došlo k mírnému nárůstu hodnoty běžné likvidity. Důvodem je nárůst hodnoty oběžných aktiv. Tuto skutečnost lze hodnotit pozitivně, pro společnost to znamená zachování platební schopnosti.

S ukazateli likvidity je spojován i ukazatel čistého pracovního kapitálu. Jeho hodnota po přecenění oběžných aktiv vzrostla právě o částku přecenění. Kladná hodnota ukazatele vyjadřuje, že má podnik dostatek oběžných aktiv k zabezpečení svých závazků. V tomto případě však dosahuje příliš vysokých hodnot, což může snižovat rentabilitu společnosti.

Přecenění ZP má vliv i na ukazatele zadluženosti, jelikož se promítá do nerozděleného zisku minulých let. Vybranými ukazateli jsou celková zadluženost a zadluženost vlastního kapitálu.

Tabulka 26: Stanovení celkové zadluženosti a zadluženosti VK v ZEAS Puclice a.s.

Rok	Vlastní kapitál	Cizí zdroje	Aktiva	Celková zadluženost	Zadluženost VK (cizí/vlastní)
2013 (před aplikací IAS/IFRS)	154 454	81 235	235 826	34,447%	52,595%
2013 (po aplikaci IAS/IFRS)	185 194	81 235	266 566	30,475%	43,865%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Je zřejmé, že při konstantní výši cizích zdrojů bude přecenění způsobovat pokles ukazatelů zadluženosti. V případě celkové zadluženosti dochází k poklesu o 4 procentní body. Zadluženost vlastního kapitálu je ponížena o více jak 8 bodů. To je výhodné v případě, kdy by společnost žádala o úvěr.

Poslední skupinou ukazatelů, na kterých se přecenění zemědělské produkce podepíše, jsou ukazatelé aktivity. Napřed bude zanalyzován dopad na hodnoty obratu aktiv a obratu stálých aktiv, což je znázorněno níže.

Tabulka 27: Stanovení obratu aktiv a obratu stálých aktiv v ZEAS Pučlice a.s.

Rok	Tržby	Celková aktiva	Dlouhodobý majetek	Obrat aktiv	Obrat stálých aktiv
2013 (před aplikací IAS/IFRS)	133 120	235 826	123 163	0,564	1,081
2013 (po aplikaci IAS/IFRS)	133 120	266 566	149 412	0,499	0,891

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Jak obrat aktiv, tak i obrat stálých aktiv vykazuje po přecenění ZP na reálnou hodnotu nižší hodnoty. Ukazatelé jsou základním měřítkem využití majetku, v tomto případě se ukazatelé zhoršily. Nelze však usuzovat zhoršení využití majetku společnosti, jelikož majetek jako takový se ve společnosti vůbec nezměnil, pouze došlo k jeho přecenění.

Tabulka 28: Stanovení obratu zásob a doby obratu zásob v ZEAS Pučlice a.s.

Rok	Tržby	Zásoby	Obrat zásob	Doba obratu zásob
2013 (před aplikací IAS/IFRS)	133 120	77 136	1,73	211,50
2013 (po aplikaci IAS/IFRS)	133 120	81 627	1,63	223,81

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

Obrat zásob přináší informace o likviditě zásob. Oba dva tyto ukazatele jsou ovlivněny také charakterem zemědělské prvovýroby, zejména sezónností. Dobu obratu zásob lze chápat jako rychlost, se kterou podnik prodá zásoby. Dle tabulky 28 je patrné, že snížením obratu zásob se zvýší průměrný počet dní, po který je daná zásoba vázána v podniku. I v tomto případě jsou však rozdíly způsobené pouze přecenění majetku, nikoliv jeho změnou.

Závěrem této kapitoly lze konstatovat, že přecenění biologických aktiv a zemědělské produkce vždy ovlivní výsledek hospodaření vybraného podniku. Při provedení prvotního přecenění BA a ZP na reálnou hodnotu byl navýšen výsledek hospodaření minulých let o 30 740 Kč.

7 Shrnutí problematiky účetního výkaznictví zemědělských podniků a stanovení doporučení pro podnikatelský subjekt

Účetní výkaznictví zemědělských podniků tvoří jednu z mála oblastí, která je v rámci jednotlivých účetních systémů upravována odlišně. Důvodem této diferenciaci není však pouze samotná úprava národního účetního výkaznictví jednotlivých zemí, ale také specifika spojená s charakterem zemědělské činnosti. Těžko lze najít odvětví, které by se vyznačovalo tolika specifickými znaky jako zemědělství. Podniky působící v zemědělské prvovýrobě ovlivňuje celá řada faktorů, např. biologický charakter výroby, sezónnost výroby, přírodní a klimatické podmínky.

Finanční účetnictví a výkaznictví zemědělských podniků v České republice je upraveno dle platných právních předpisů. Dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS problematiku zemědělství řeší standard IAS 41 – Zemědělství. Tento standard upřesňuje termíny spojené se zemědělskou výrobou, klasifikaci biologických aktiv a zemědělské produkce, jejich oceňování a vykazování. Lze konstatovat, že dle řešení českých právních předpisů oblast zemědělství žádný předpis neupravuje v takové komplexnosti jako právě IAS 41.

Jednu z oblastí, ve kterých vznikají specifické problémy, tvoří oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce. Dle českých právních předpisů vychází oceňování aktiv a závazků z požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. V České republice je model oceňování sestaven na bázi historických cen a navrhuje použití reálné hodnoty při oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce. IAS 41 naopak použití reálné hodnoty vyžaduje. Do roku 2013 byla reálná hodnota upravována dle dikce jednotlivých standardů. V rámci synchronizace metod vznikl nový standard *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*, který se touto oblastí zabývá.

Analýza vzniklých odchylek při účtování a vykazování BA a ZP mezi ČPP a IAS/IFRS byla provedena v praktické části této diplomové práce. Byl představen zemědělský podnik ZEAS Puclice, a.s., do kterého byl implementován standard IAS 41 v souladu se standardem IFRS 13. Byla provedena klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41, a to v členění na konzumovatelná a plodící. V rámci každé skupiny byly jednotlivé položky posouzeny z hlediska zralosti. Klasifikace jednotlivých rostlin a zvířat podniku byla značně problematická. Rozporuplné je zobrazení klasifikace zejména u masných krav, kdy je poměrně obtížné určit, zda je biologické

aktivum plodící či konzumovatelné. Masné krávy v podniku nejsou chovány za účelem produkce mléka, ale jak již z názvu vyplývá z důvodu produkce masa. Z tohoto pohledu by bylo možné posoudit zvířata jako konzumovatelná. Krávy však produkují i telata, což by je přesouvalo z kategorie konzumovatelných na plodící.

Podnik klasifikuje svá BA a ZP dle koncernu AGROFERT. Ten člení biologická aktiva a zemědělskou produkci na dlouhodobá a oběžná aktiva. **Doporučením je použití klasifikace BA a ZP dle IAS 41.** Tato klasifikace zvyšuje vypovídací schopnost účetních výkazů a informuje věrohodněji o stavu biologických aktiv a zemědělské produkce podniku. Standardy IAS/IFRS si kladou za cíl co nejvěrnější zobrazení skutečného stavu, ve kterém se podniky nalézají. Takto provedená klasifikace je v souladu s tímto cílem.

Podnik by měl dále v rámci své evidence rozčlenit masné krávy na ty, které produkují telata a ty, které jsou určeny na maso. Opět by se tímto provedením zvýšil přehled o BA a ZP podniku a byla by rovněž zvýšena vypovídací schopnost účetních výkazů.

V praktické části této práce bylo také provedeno prvotní přecenění vybraných BA a ZP na reálnou hodnotu. Přecenění na reálnou hodnotu se vztahovalo na pšenici, řepku, býky ve výkrmu, masné krávy a dojnice. Tyto položky byly vybrány, jelikož se podílí procentuelně nejvíce na tržbách společnosti. **Dle obrázku č. 10, který specifikuje tržby z prvovýroby podniku, by měla být zvážena možnost přecenění na reálnou hodnotu u dalších komodit – zejména u ječmene a ovsu, případně u kukuřice.**

Při prvotním přecenění BA a ZP podnik využíval ceny stanovené dle Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF). **Vhodnější by bylo však používat ceny hlavního trhu dle analýzy celosvětových komoditních burz.**

Závěr

Tato diplomová práce se zabývá problematikou finančního účetnictví a výkaznictví českého zemědělského podniku, a to dle českých právních předpisů a dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Cílem práce je aplikovat vybrané mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS do podmínek podniku ZEAS Puclice, a.s.

Aplikace standardů IAS/IFRS proběhla k rozvahovému dni v roce 2013, tj. k 31. 12. 2013. Do podnikatelského subjektu byl aplikován standard *IAS 41 – Zemědělství* v souladu se standardem *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*. Bylo provedeno prvotní přecenění vybraných BA a ZP na reálnou hodnotu. U všech přeceněných položek byl zjištěn kladný rozdíl z přecenění.

Rozdíl z přecenění biologických aktiv a zemědělské produkce ovlivnil zejména strukturu aktiv v rozvaze. V rámci dlouhodobých aktiv byla navýšena položka „Dospělá zvířata a jejich skupiny“. Došlo také ke korekci opravek, které účetní jednotka v souladu s IAS 41 nevykazuje. Kladné rozdíly z přecenění ovlivnily také oběžná aktiva, a to nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

V rámci pasivní strany rozvahy podniku byl navýšen o 30 740 tis. Kč výsledek hospodaření minulých let. Veškeré změny byly provedeny v souladu s provedenými účetními operacemi, které vznikly v souvislosti s přeceněním BA a ZP na reálnou hodnotu.

Kromě samotného vykazování BA a ZP mají vzniklé rozdíly z přecenění vliv také na ukazatele finanční analýzy, které posuzují finanční zdraví daného podniku. Rozdíly byly znázorněny v rámci kapitoly 6.6.

Následné přecenění na reálnou hodnotu u vybraných biologických aktiv a zemědělské produkce nebude vykazovat neměnný trend. Tím však bude dosaženo kvalitnější vypovídací schopnosti účetních výkazů a důvěryhodnějších informací o finanční situaci a výkonnosti daného podniku.

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Komparace vykazování BA dle ČPP a dle IAS/IFRS</i>	39
<i>Tabulka 2: Komparace vykazování ZP dle ČPP a dle IAS/IFRS.....</i>	40
<i>Tabulka 3: Základní informace o vybraném podnikatelském subjektu.....</i>	41
<i>Tabulka 4: Vývoj počtu zaměstnanců společnosti v letech 2010 - 2013.....</i>	42
<i>Tabulka 5: Vybrané položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát za 2011 – 2013 (v tis. Kč)</i>	43
<i>Tabulka 6: Přehled RV podniku ZEAS Puclice, a.s. k 31. 12. 2013</i>	46
<i>Tabulka 7: Přehled ŽV podniku ZEAS Puclice, a.s. k 31. 12. 2013</i>	47
<i>Tabulka 8: Stanovení reálné hodnoty u pšenice ozimé (zemědělský produkt).....</i>	54
<i>Tabulka 9: Stanovení reálné hodnoty u pšenice ozimé (nezralé aktivum).....</i>	55
<i>Tabulka 10: Stanovení reálné hodnoty u řepky (zemědělský produkt)</i>	55
<i>Tabulka 11: Stanovení reálné hodnoty u řepky (nezralé aktivum)</i>	56
<i>Tabulka 12: Obratová soupiska býků k 31. 12. 2013</i>	57
<i>Tabulka 13: Stanovení reálné hodnoty u býků k 31. 12. 2013.....</i>	57
<i>Tabulka 14: Obratová soupiska dojnic k 31. 12. 2013</i>	59
<i>Tabulka 15: Stanovení očekávaných výnosů u dojnic pro rok 2014.....</i>	60
<i>Tabulka 16: Stanovení očekávaných nákladů u dojnic pro rok 2014.....</i>	60
<i>Tabulka 17: Stanovení reálné hodnoty dojnic k 31. 12. 2013</i>	61
<i>Tabulka 18: Obratová soupiska krav BTPM za rok 2013</i>	61
<i>Tabulka 19: Stanovení očekávaných výnosů u masných krav pro rok 2014</i>	62
<i>Tabulka 20: Stanovení očekávaných nákladů u masných krav pro rok 2014.....</i>	62
<i>Tabulka 21: Stanovení reálné hodnoty masných krav k 31. 12. 2013</i>	63
<i>Tabulka 22: Stanovení reálné hodnoty u zemědělského produktu (mléka) k 31. 12. 2013</i>	63
<i>Tabulka 23: Struktura aktiv v rozvaze společnosti k 31. 12. 2013</i>	68
<i>Tabulka 24: Struktura pasiv v rozvaze společnosti</i>	69
<i>Tabulka 25: Stanovení běžné likvidity a ČPK v ZEAS Puclice a.s.</i>	69
<i>Tabulka 26: Stanovení celkové zadluženosti a zadluženosti VK v ZEAS Puclice a.s.</i>	70
<i>Tabulka 27: Stanovení obrátu aktiv a obrátu stálých aktiv v ZEAS Puclice a.s.</i>	71
<i>Tabulka 28: Stanovení obrátu zásob a doby obrátu zásob v ZEAS Puclice a.s.</i>	71

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1: Účetní zachycení snížení hodnoty zvířete.....</i>	13
<i>Obrázek 2: Schéma účtování zvířat zařazených v dlouhodobých aktivech</i>	15
<i>Obrázek 3: Schéma účtování zvířat zařazených v OA</i>	16
<i>Obrázek 4: Schéma účtování pěstitelských trvalých porostů.....</i>	18
<i>Obrázek 5: Návaznosti výroby a kalkulací v živočišné výrobě.....</i>	23
<i>Obrázek 6: Účetní systém založený na druhovém členění nákladů</i>	31
<i>Obrázek 7: Milníky implementace mezinárodních účetních standardů do vybraného podnikatelského subjektu</i>	44
<i>Obrázek 8: Postup klasifikace BA a ZP v podniku ZEAS Pučlice, a.s.....</i>	45
<i>Obrázek 9: Návrh klasifikace BA a ZP v ZEAS Pučlice a.s.</i>	49
<i>Obrázek 10: Specifikace tržeb prvovýroby v tis. Kč</i>	53
<i>Obrázek 11: Účtování dojnic po přecenění na FV k 31. 12. 2013</i>	65
<i>Obrázek 12: Účtování masných krav po přecenění na FV k 31. 12. 2013</i>	66
<i>Obrázek 13: Účtování býků po přecenění na FV k 31. 12. 2013</i>	66
<i>Obrázek 14: Účtování nedokončené výroby po přecenění na FV k 31. 12. 2013.....</i>	67
<i>Obrázek 15: Účtování zemědělské produkce po přecenění na FV k 31. 12. 2013.....</i>	67

Seznam zkratk

BA	Biologická aktiva
ČPP	České právní předpisy
ČR	Česká republika
D	Dal
FV	Fair value (reálná hodnota)
ha	Hektar
IAS/IFRS	Mezinárodní účetní standardy
IAS 2	Mezinárodní účetní standard: Zásoby
IAS 41	Mezinárodní účetní standard: Zemědělství
IFRS 13	Mezinárodní účetní standard: Oceňování ve fair value
MD	Má dáti
RV	Rostlinná výroba
t	Tuna
VB	Vysokobřezí
VN	Vlastní náklady
ZP	Zemědělská produkce
ŽV	Živočišná výroba

Seznam použité literatury

- [1] BARTŮŇKOVÁ, LUCIE. *Vykazování lesních porostů dle české účetní úpravy a IFRS* [online]. Brno, 2013, 2015-11-16 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: http://tvp.fek.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbormik/3.pdf. Mendelova univerzita v Brně.
- [2] BOHUŠOVÁ, HANA. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- [4] DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků. Účetnictví: daně a právo v zemědělství: odborný měsíčník pro podnikatele, ekonomy a účetní v zemědělství, potravinářství, agroslužbách, lesním a vodním hospodářství*. 2009, roč. 2009, č. 2. ISSN 1212-9453
- [6] DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6.
- [7] HINKE, JANA. *IAS/IFRS a vykazování finanční pozice podniku*. 1.vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [8] HINKE, JANA. *Implementace IAS 41 do účetního výkaznictví podniků České republiky*. 1. Vydání. Plzeň: Nava, 2013. ISBN 978-80-7211-456-6.
- [9] HINKE, JANA; BÁRKOVÁ, DANA. *Účetnictví 2: Pokročilé aplikace*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-2477-542-5.
- [10] HINKE, JANA. *Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce*. Praha, 2006. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze. Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Antonín Valder.

- [11] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Financial Reporting Standards 2012*. London: IFRS Foundation Publications Department, 2012. ISBN 978-1-907877-45-2.
- [12] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-247-8430-4.
- [13] KNÁPKOVÁ, ADRIANA. PAVELKOVÁ, DRAHOMÍRA, ŠTEKER, KAREL. *Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady – 2., rozšířené vydání*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-2474-456-8.
- [14] LOUŠA, František. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2942-8.
- [15] LUKEŠOVÁ, Jana. *Převod účetní závěrky zemědělských podniků a zobrazení hospodářských operací podle IAS 41* [online]. Praha [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: http://www.agris.cz/Content/files/main_files/70/148513/33Lukesova.pdf. Česká zemědělská univerzita.
- [16] MEJZLÍK, Ladislav, Markéta ARLTOVÁ, David PROCHÁZKA a Leoš VÍTEK. Implementace mezinárodních standardů účetního výkaznictví v České republice a vliv na zdanění podniků. *Politická ekonomie*. Praha: VŠE Praha, 2015, (7), 22. ISSN 0032-3233.
- [17] MÜLLEROVÁ, Libuše. Změní nová evropská směrnice české účetnictví?: Diskuse k zavedení Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU do praxe. *Český finanční a účetní časopis*. Praha, 2014, 9(2), 10. ISSN 1802-2200.
- [18] NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) č. 1255/2012 ze dne 11. prosince 2012 [online]. 2012 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:360:0078:0144:CS:P>
DF
- [19] NEPLECHOVÁ, MARTA. *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc: Anag, 2007. ISBN 978-80-7263-393-7.
- [20] NEPLECHOVÁ, MARTA; NOVÁK, JAROSLAV. *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*. Praha: Bilance, 1996

- [21] SKÁLOVÁ, JANA. *Podvojně účetnictví 2015*. Praha: GRADA, 2015. ISBN 978-80-247-5418-511
- [22] ŠTEKER, KAREL; OTRUSINOVÁ, MILANA. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: GRADA, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.
- [23] VALDER, ANTONÍN. *Účetnictví I*. Praha: ČZU v Praze, 2008. ISBN 978-80-213-1771-0.
- [24] VANĚK, ZDENĚK. *Kaleidoskop: moudré, poetické, humorné i rozverně střípky*. Plzeň: Zdeněk Vaněk, 2009. ISBN 978-80-254-5071-0.
- [25] Vnitřní materiály společnosti ZEAS Puclice, a.s.
- [26] VONKA, JOSEF. *Cvičení z účetnictví II*. Praha, 1995. ISBN 80-213-0214-3.
- [27] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších právních předpisů
- [28] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů
- [29] Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších právních předpisů
- [30] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů
- [31] ŽÁROVÁ, Marcela. Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaznictví v Evropě? *Český finanční a účetní časopis*. Praha, 2013, 8(3), 2. ISSN 1802-2200.

Seznam příloh

- Příloha A:** Účtový rozvrh
- Příloha B:** Zařazení zvířat do odpisových skupin dle českých právních předpisů
- Příloha C:** Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni dle IAS 41
- Příloha D:** Vnitropodnikový ceník společnosti ZEAS Pučlice, a.s.

Příloha A: Účtový rozvrh platný k 1. 1. 2016

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek**
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ostatní ocentelná práva
- 015 – Goodwill
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**
- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**
- 031 – Pozemky
- 032 – Umelecká díla a sbírky
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**
- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**
- 051 – Poskytnuté zálohy a závadky na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy a závadky na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy a závadky na dlouhodobý finanční majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek**
- 061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 – Podíly – podstatný vliv
- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 068 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 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 ostatním ocentelným 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 pěstelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 087 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 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 a závadkám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál**
- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě
- 12 – Zásoby vlastní činnosti**
- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata
- 13 – Zboží**
- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby**
- 151 – Poskytnuté zálohy a závadky na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy a závadky na zvířata
- 153 – Poskytnuté zálohy a závadky na zboží
- 19 – Opravné položky k zásobám**
- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 – Opravná položka k výrobkům
- 195 – Opravná položka ke zvířatům
- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k poskytnutým zálohám (závadkám) na zásoby

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

- 21 – Peněžní prostředky v pokladně**
- 211 – Peněžní prostředky v pokladně
- 213 – Ceniny
- 22 – Peněžní prostředky na účtech**
- 221 – Peněžní prostředky na účtech
- 23 – Krátkodobé úvěry**
- 231 – Krátkodobé úvěry
- 232 – Eskontní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoc**
- 241 – Emittované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobý finanční majetek**
- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty**
- 261 – Peníze na cestě
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**
- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Příloha A: Účtový rozvrh platný k 1. 1. 2016

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky**
 - 311 – Odběratelé
 - 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
 - 314 – Poskytnuté provozní zálohy a závdavky
 - 315 – Ostatní pohledávky
- 32 – Závazky (krátkodobé)**
 - 321 – Dodavatelé
 - 322 – Směnky k úhradě
 - 324 – Přijaté zálohy a závdavky
 - 325 – Ostatní dluhy
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**
 - 331 – Zaměstnanci
 - 333 – Ostatní dluhy 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
- 35 – Pohledávky za společníky**
 - 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 352 – Pohledávky – podstatný vliv
 - 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
 - 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
 - 355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
 - 358 – Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti
- 36 – Závazky ke společníkům**
 - 361 – Dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 362 – Dluhy – podstatný vliv
 - 364 – Dluhy ke společníkům obchodních korporací při rozdělování zisku
 - 365 – Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace
 - 366 – Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti
 - 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
 - 368 – Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti
- 37 – Jiné pohledávky a závazky**
 - 371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu
 - 372 – Dluhy z koupě obchodního závodu
 - 373 – Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací
 - 374 – Pohledávky z pachtu
 - 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
 - 376 – Nakoupené opce
 - 377 – Prodané opce
 - 378 – Jiné pohledávky
 - 379 – Jiné dluhy
- 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 ve společnosti

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy**
 - 411 – Základní kapitál
 - 412 – Ážio
 - 413 – Ostatní kapitálové fondy
 - 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
 - 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
 - 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací
 - 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
 - 419 – Změny základního kapitálu
- 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**
 - 421 – Rezervní fond
 - 423 – Statutární fondy
 - 424 – Ostatní fondy
 - 427 – Jiný výsledek hospodaření minulých let
 - 428 – Nemzdělený zisk minulých let
 - 429 – Neuhrazená ztráta minulých let
- 43 – Výsledek hospodaření**
 - 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
 - 432 – Rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku
- 45 – Rezervy**
 - 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 452 – Rezerva na důchody a jiné dluhy
 - 453 – Rezerva na daň z příjmů
 - 459 – Ostatní rezervy
- 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím**
 - 461 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím
- 47 – Dlouhodobé závazky**
 - 471 – Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
 - 472 – Dlouhodobé dluhy – podstatný vliv
 - 473 – Emitované dluhopisy
 - 474 – Dluhy z pachtu
 - 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky
 - 476 – Dlouhodobé dluhy z obchodních vztahů
 - 477 – Dlouhodobé dluhy ke společníkům
 - 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
 - 479 – Ostatní dlouhodobé dluhy
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka**
 - 481 – Odložený daňový dluh 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 obchodní korporace ze závislé činnosti
 - 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
 - 524 – Zákonem sociální pojištění
 - 525 – Ostatní sociální pojištění

Příloha A: Účtový rozvrh platný k 1. 1. 2016

- 526 – Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 – Zákonně 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 – Zůstatková cena prodaného materiálu
- 543 – Dary
- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky
- 547 – Mimořádné provozní náklady
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady přístích období a opravné položky v provozní oblasti**
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv
- 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů přístích období
- 557 – Odpis kladného goodwillu a aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
- 559 – Tvorba a zúčtování účetních opravných položek
- 56 – Finanční náklady**
- 561 – Prodané cenné papíry a podíly
- 562 – Úroky
- 563 – Kurzové ztráty
- 564 – Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 565 – Mimořádné finanční náklady
- 566 – Náklady z finančního majetku
- 567 – Náklady z derivátových operací
- 568 – Ostatní finanční náklady
- 569 – Manka a škody na finančním majetku
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**
- 574 – Tvorba a zúčtování rezerv
- 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek
- 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktívace**
- 581 – Změna stavu nedokončené výroby
- 582 – Změna stavu polotovarů
- 583 – Změna stavu výrobků
- 584 – Změna stavu zvířat
- 585 – Aktívace materiálu a zboží
- 586 – Aktívace vnitropodnikových služeb
- 587 – Aktívace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 – Aktívace 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
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 – Převod provozních nákladů
- 598 – Převod finančních nákladů
- 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

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 – Odpis záporného goodwillu a pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku
- 648 – Jiné provozní výnosy
- 649 – Mimořádné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy**
- 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 – Úroky
- 663 – Kurzové zisky
- 664 – Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
- 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 – Výnosy z derivátových operací
- 668 – Ostatní finanční výnosy
- 669 – Mimořádné finanční výnosy
- 69 – Převodové účty**
- 697 – Převod provozních výnosů
- 698 – Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – Závěrkové 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

Příloha B: Zařazení zvířat do odpisových skupin

Aktivum	Odpisová skupina
Skot plemenný	1
Skot chovný	1
Oslí, muly, mezci chovní a plemenní	1
Ovce chovné a plemenné	1
Kozy chovné a plemenné	1
Prasata plemenná	1
Prasata chovná	1
Hejna husí plemenná	1
Hejna husí chovná	1
Koně a jiní koňovití	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Příloha C: Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni

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

Zdroj: Vlastní zpracování [11, s. A1233]

Příloha D: Vnitropodnikový ceník společnosti ZEAS Puclice, a.s.

ZEAS Puclice a.s. **Puclice č.p. 99**

Vnitropodniková směrnice

Zásoby a jejich evidence, oceňování zásob, zúčtovací ceny

Zúčtovací ceny příchovků, přírůstků a výrobků v ŽV

Doplněk směrnice č. 3, oddíl B, písmeno C

Výrobky:

Mléko plnotučné	1 lt	7,00 Kč
Chlévská mrva uložena	t	300,00 Kč
Chlévská mrva od stáje	t	200,00 Kč
Kejda	t	80,00 Kč
Močůvka	t	10,00 Kč

Přírůstky a příchovky:

Telata - narození	kg	65,00 Kč
Telata masná- narození	kg	65,00 Kč
Telata - přírůstek	kg	75,00 Kč
Telata masná - přírůstek	kg	35,00Kč
Telata do 6 měsíců - přírůstek	kg	80,00 Kč
Jalovice	kg	50,00 Kč
Jalovice masné	kg	40,00 Kč
VB jalovice	KD	55,00 Kč
VB jalovice masné	KD	40,00 Kč
Hovězí žír masný	kg	60,00 Kč
Selata do odstavu a narozená	kg	60,00 Kč
Výkrm prasat	kg	30,00 Kč

Ostatní:

- převody mezi kategoriemi provádět v průměrných cenách
- prodeje, vyskladnění apod. v průměrných cenách za kilogram
- u investičního majetku (dojnice, kanci, býci) v cenách jednotlivých kusů a to dle inventárních čísel IM
- převody mezi středisky, stájemi v průměrných cenách u všech kategorií a u IM v cenách vedený na příslušný IM (investiční číslo)

V Puclicích dne 2.1.2013
Hřibová Danuše

Ing. Chromek Miroslav, ředitel

Abstrakt

Veselá M. *Aplikace IAS/IFRS v zemědělském podniku ČR*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, XX s. 81, 2016

Klíčová slova: diplomová práce, České právní předpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, biologická aktiva, zemědělská produkce, reálná hodnota, oceňování

Předložená diplomová práce se zabývá problematikou biologických aktiv a zemědělské produkce v pojetí českých právních předpisů a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. První část práce je zaměřena na teoretické předpoklady v oblasti klasifikace, účtování, oceňování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. V práci je dále uvedena komparace těchto účetních systémů.

Praktická část práce je věnována nejprve aplikaci standardů IAS/IFRS ve společnosti ZEAS Puclice, a.s. Následně dojde k zhodnocení vlivu aplikace těchto standardů na finanční situaci a výkonnost zvoleného podniku. Dále je stanovena metodika aplikování standardů IAS/IFRS do podnikatelského subjektu v České republice. V závěru práce je shrnuta problematika výkaznictví zemědělské činnosti a formulování závěrů diplomové práce.

Abstract

Veselá M. *IAS/IFRS application in the Czech agronomical company*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, xx s.81, 2016

Key words: Diploma thesis, Czech legal regulation, International Financial Reporting Standards, biological asset, agricultural production, fair value, valuation

This submitted diploma thesis deals with the biological asset and agricultural production issues in the concept of the Czech legal regulation and the International Financial Reporting Standards. The first part of this thesis is focused on the theoretical assumptions in the area of classification, accounting, valuation and reporting biological asset and agricultural production by the Czech legal regulation and by the IAS/IFRS. In the thesis is also mentioned differentiation of these accounting systems.

The practical part of this work is dedicated to the application of the IAS/IFRS in the company ZEAS Puclice, a. s. There will be reviewed the influence on the application of these standards on the financial situation and productivity of the company. As the next point there will be assigned procedure of the application IAS/IFRS to the company in the Czech Republic. Issues of the reporting agricultural procedures and formulating conclusions of the thesis are at the end of the work.