

O B S A H

1.	Úvod	3
2.	Definování problémových témat a témat souvisejících	7
3.	Přehled o současném stavu řešené problematiky dle právní úpravy České republiky	12
3.1	Klasifikace zemědělských aktiv	12
3.2	Model účtování zemědělských aktiv v účetním systému České republiky	15
3.3	Oceňování zemědělských aktiv	28
3.3.1	Oceňování při pořízení zemědělských aktiv	28
3.3.2	Oceňování úbytků zemědělských aktiv	31
3.3.3	Vynaložené vlastní náklady	32
3.3.4	Historické náklady jako tradiční báze oceňování nejen v ČR a její hodnocení	37
3.3.5	Uplatňování reálné hodnoty v účetním systému České republiky	40
3.4	Tvrzení I.	42
4.	Přehled o současném stavu řešené problematiky ve světovém pojetí	43
4.1	Direktivy Evropské unie	44
4.2	Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS	47
4.2.1	Klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41	49
4.2.2	Rozpoznání, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41	51
4.2.3	Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41	55
4.2.4	Tvrzení II.	61
5.	Vztah řešené problematiky s daňovými aspekty	62
6.	Účel a cíl disertační práce	64
6.1	Účel disertační práce	64
6.2	Dílčí cíl pro sestavení přehledu o současném stavu řešené problematiky	65

6.3 Dílčí cíl pro vlastní část disertační práce	65
7. Metodika zpracování disertační práce	67
7.1 Systém axiomů	67
7.2 Systémový pohled na řešení disertační práce	69
7.3 Postup systémového zpracovávání disertační práce	70
8. Výsledky disertační práce s uvedením nových poznatků	76
8.1 Výzkum v oblasti současného řešení oceňování zemědělských aktiv v účetnictví zemědělských podniků ČR	76
8.1.1 Význam prováděného výzkumu	76
8.1.2 Popis způsobu výzkumu a náhled do řešené problematiky	77
8.1.3 Statistická podpora výzkumu	93
8.1.4 Shrnutí výsledků výzkumu	101
8.2 Výzkum v oblasti implementace řešení oceňování a vykazování zemědělských aktiv dle Mezinárodního účetního standardu IAS 41 ...	104
8.2.1 Význam prováděného výzkumu	104
8.2.2 Popis způsobu výzkumu a přehled řešené problematiky	108
8.2.3 Shrnutí výsledků výzkumu	120
8.3 Pokusná implementace mezinárodního řešení v oblasti oceňování, úctování a vykazování zemědělských aktiv do podmínek zemědělské praxe České republiky	122
8.3.1 Účel a cíl implementace	122
8.3.2 Reprezentace zúženého výběru zemědělských aktiv	123
8.3.3 Ocenění jednotlivých položek zemědělských aktiv v ČR a dle IAS 41	125
8.3.4 Návrh způsobu úctování	136
8.3.5 Shrnutí implementace s uvedením problematických témat	154
9. Závěry a doporučení pro využití poznatků v praxi nebo pro další rozvoj vědního oboru	190

Seznam odborné literatury

Seznam zkratk

Seznam tabulek, schémat a grafů

Přílohy

1. ÚVOD

Nové informační technologie, růst nadnárodních společností a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu přispívají k vývoji ekonomiky, která nabývá globálních rozměrů.

Přes hranice států proudí toky kapitálu a různého zboží, avšak nejvýznamnější součástí ekonomického života je tok informací. Zdroji těchto informací jsou výstupy finančního účetnictví – data obsažená v účetních závěrkách a to především v rozvahách, výsledovkách a výkazech o peněžních tocích. Úkolem těchto dat je nastínit věrný obraz o finanční pozici, finanční výkonnosti a o schopnosti vykazujícího podniku produkovat peněžní příjmy.

Právě tato data jsou potřebná pro investory, kteří se rozhodují, kam efektivně umístit svůj kapitál. Skutečnost, že účetní data obsažená ve finančních výkazech různých zemí nejsou vzájemně porovnatelná, vytváří závažný problém, který investorům znesnadňuje jejich ekonomická rozhodování.

Vzájemná neporovnatelnost účetních dat je dána rozdíly mezi jednotlivými národními úpravami účetnictví, které zapříčinil jejich odlišný historický a ekonomický vývoj.

O odstranění existujících, velice závažných rozdílů mezi národními účetními systémy formou **harmonizace** účetních zásad a řešení usilují odborníci již řadu let. V současné době je proces harmonizace účetnictví uskutečňován prostřednictvím vydávání tzv. standardů resp. vyhlášek, které však nejsou závazné, slouží spíše jako doporučení či inspirace pro jednotlivé národní úpravy. Povinnými se tyto standardy stávají pro velké podniky, jejichž akcie jsou kótovány na mezinárodních burzách.

Aktéry procesu harmonizace účetnictví v celosvětovém rámci jsou – Výbor pro vydávání amerických účetních standardů a Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů.

Výbor pro vydávání amerických účetních standardů (Financial Accounting Standards Board – FASB) je samostatná soukromá organizace složená ze sedmi členů (tři z nich zastupují účetní profesi, dva pocházejí z průmyslu, jeden člen je z odborného školství a jeden z vlády).

Tato profesní organizace se od roku 1972 (po ukončení činnosti výboru pro účetní postupy CAP – Committee on Accounting Procedure a rozhodnutí

burzovní instituce SEC – Security and Exchange Commission) ujala požadavku stanovit účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů s tím, že vydala jednotlivé standardy SFAS (Statements of Financial Accounting Standards). Tyto standardy spolu s fundamentálními postuláty a uceleným teoretickým základem tvoří celek zásad označovaný jako **US GAAP** (Generally Accepted Accounting Principles), který se stal všeobecně uznávaným. Na tvorbě US GAAP se podílí také auditorská komora USA AICPA (American Institute of Certified Public Accountants).

US GAAP je považován za nejpracovanější systém založený na zvykovém právu, který se vyvinul do dnešní podoby především díky pádu americké burzy v roce 1929.

Povinnost sestavit účetní závěrku na základě US GAAP mají pouze akciové společnosti, jejichž akcie jsou veřejně obchodovatelné. Tyto společnosti tedy musí sestavit výstupy z účetního systému na základě všeobecně uznávaných zásad. Pro ostatní subjekty jsou US GAAP sice nepovinné, avšak jejich ignorace při sestavování účetních výkazů může vést k určitým podnikatelským omezením (např. neochota bank poskytovat úvěry apod.).

Mezinárodní význam US GAAP je odvozen od váhy Spojených států amerických na kapitálových trzích, především na burze v New Yorku.

Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Committee – IASC) se sídlem v Londýně vydává od roku 1973, kdy započal svoji činnost, své výstupy v podobě mezinárodních účetních standardů **IAS** (International Accounting Standards).

Od počátku tvorby těchto standardů se jedná o projekt pro široké mezinárodní použití, do kterého bylo zapojeno 143 profesních účetních organizací ze 104 zemí (údaj za rok 2000). S činností tohoto výboru je úzce spjata tzv. konzultační skupina, která projednává odborné otázky projektů IASC, pracovní program a další strategii IASC. Tato skupina je tvořena zástupci Evropské komise, Výboru pro vydávání FASB, Světové banky, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, Bankovní federace EU a dalších, kteří napomáhají ke všeobecnému uznání těchto standardů ve světě.

Organizace vydávající Mezinárodní účetní standardy přes mnohé změny jak v institucionálním uspořádání, tak ve standardech samotných, usiluje vždy

o celosvětové zvýšení důvěry v prezentovaná účetní data prostřednictvím zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek.

Procesem harmonizace prochází i **Evropská unie**, kde značná rozdílnost úpravy účetních výkazů zejména v oblasti obsahu a formy narušovala ekonomickou spolupráci. Dlouhodobá aktivita EU směřující k harmonizaci účetnictví vyústila do podoby **kodexu účetní legislativy Evropské unie**, která se sestává ze tří direktiv.

Výše zmíněné direktivy sice přispěly ke kvalitativnímu posunu účetnictví v jednotlivých zemích Evropské unie, avšak v důsledku toho, že jsou jen jakýmsi zobecněnými pravidly, která plně nevyhovují praxi a u nichž chybí podrobnější rozpracování technik, metod a způsobů řešení účtování, staly se pro zbytek Evropy nepřijatelnými.

K novelizaci a harmonizaci bilančního práva EU přistoupila Evropská komise rozhodnutím, že nejpozději od roku 2005 budou všechny společnosti ze zemí EU, registrované na evropských burzách, předkládat své konsolidované účetní výkazy vyhotovené podle IAS/IFRS, které již nebudou v rozporu s direktivami EU. Podle Kovanicové (5) je těchto společností již kolem 7 000. Za zmíněným účelem vydala Komise (ES) Nařízení č. 1725/2003, kterým přijala některé Mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady ES.

Záměr Evropské komise přecházet postupně na řešení Mezinárodních účetních standardů se však nebude týkat pouze kótovaných podniků, neboť Komise Evropské unie doporučuje všem členským a přidruženým státům, aby do svých národních úprav účetnictví postupně zabudovaly v co největší míře řešení, která jsou ve shodě s IAS/IFRS.

Právě z tohoto důvodu je oblast účetnictví v České republice od roku 2004 regulována nejen Zákonem o účetnictví s novelami reagujícími na mezinárodní vývoj a Prováděcí vyhláškou k tomuto zákonu, ale také Českými účetními standardy, které jsou prostředkem pro implementaci IAS/IFRS.

Je tedy zřejmé, že celosvětová harmonizace spěje k neustálému růstu vlivu IAS/IFRS a to jednak v rámci národních úprav a jednak v rámci kapitálových trhů. Vývoj účetnictví je však nikdy nekončícím procesem, neboť právě účetnictví musí vždy pružně reagovat na měnící se ekonomické prostředí jednotlivých států a zároveň umožňovat vzájemnou porovnatelnost vykazovaných dat.

Veškeré účetní systémy ať již IAS/IFRS, US GAAP, Direktivy EU či účetní systém uplatňovaný v ČR mají za cíl poskytovat informace s maximální užitnou

hodnotou. Tato užitná hodnota je však v podstatné míře závislá na **způsobu ocenění** použitým při zúčtování jednotlivých hospodářských operací, zejména pak na způsobu ocenění položek uvedených v účetních výkazech. Na použitém principu ocenění nejen aktiv, ale také dluhů závisí obsah a vypovídací schopnost základních finančních veličin, zjišťovaných v účetnictví. Na tom, jaký způsob ocenění účetní jednotka zvolí, závisí peněžní vyjádření majetku (celková aktiva, celková pasiva) a tím i velikost vlastního kapitálu. Odvozeně pak z tohoto oceňování vyplývá výše nákladů vyjadřujících spotřebu či snížení aktiv a zvýšení závazků – ať už těch, které jsou aktivovány v nedokončené výrobě a hotových výrobcích na skladě, nebo těch, které ovlivňují výši výsledku hospodaření za dané účetní období.

Na základě toho, že z uvedených agregovaných finančních veličin se následně zjišťuje a hodnotí finanční pozice podniků respektive schopnost uchovat v daném účetním období kapitál investovaný vlastníky a dále schopnost podniku zajistit výnosnost investovaného kapitálu, lze argumentovat, že způsob ocenění zcela zásadně ovlivňuje kvalitu celkové finanční analýzy činnosti podniku.

Je tedy možné konstatovat, že bez důkladného zvládnutí problematiky oceňování, a to nejen biologických aktiv a zemědělské produkce, nelze opravdu dobrou finanční analýzu podniku provádět, vyvozovat z ní správné závěry o skutečné výkonnosti podniku a o tom, zda došlo za dané účetní období k růstu či poklesu kapitálu. Správné pochopení problematiky oceňování tedy napomáhá k přijímání správných rozhodnutí různých kategorií uživatelů účetních informací.

2. DEFINOVÁNÍ PROBLÉMOVÝCH TÉMAT A TÉMAT SOUVISEJÍCÍCH

V právní úpravě účetnictví České republiky chybí definice, které by se věnovaly přesnému vymezení pojmů týkajících se zemědělství resp. zemědělské činnosti.

Podporu je tedy nutno hledat v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS, které oblast zemědělství upravují zvláštním standardem s číslem 41.

Tento standard (2) definuje základní pojmy týkající se zemědělské činnosti takto:

Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina.

Zemědělská produkce je produktem sklizeným z biologických aktiv podniku, a to pouze v okamžiku sklizně.

Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva podniku.

Tabulka č. 1 Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	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 : International accounting standard n. 41 Agriculture (1)

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji, pro zemědělskou produkci, nebo ke vzniku dalších biologických aktiv.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní a kvantitativní změny v biologickém aktivu.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Sklizeň představuje oddělení produktu od biologického aktiva, nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

Aktivní trh je trhem, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- a) položky obchodované na trhu jsou stejnorodé,
- b) ochotní kupující a prodávající se běžně kdykoliv mohou vyhledat,
- c) ceny jsou veřejně známé.

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno v účetnictví.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Tyto definice budou dále používány v textu disertační práce a to jednak v její rešeršní části a dále ve vlastním pozorování a výsledcích práce. Některé definice, obsažené i v názvu disertační práce, však nejsou plně srovnatelné s terminologií používanou v České republice. Proto bude v této práci použito v souvislosti s řešením tématu disertace v ČR jako synonymum biologických aktiv a zemědělské produkce **souhrnného termínu zemědělská aktiva**, přičemž tento název bude zahrnovat veškerá zemědělská aktiva biologického charakteru včetně zemědělské produkce.

Další problém pojmosloví tvoří otázka, proč se u oceňovacíchází užívá někdy označení **”cena”** a někdy **”hodnota”**. Dle Kovanicové (13) se pojmový aparát tvořil a nadále tvoří spíše na základě toho, co přijala praxe jako dlouhodobě zavedené, než na základě solidního teoretického zdůvodnění.

Smith ve svém díle *”The Wealth of Nations”* (14) udává, že při vymezení obsahu pojmu **”hodnota”** je třeba vycházet z účelu, ke kterému má vlastníkovu sloužit. Pojem **”hodnota”** má tak dva odlišné významy: někdy vyjadřuje užitečnost nějakého

konkrétního předmětu (hodnota z užití), někdy schopnost nakoupit jiné zboží, což vlastnictví tohoto předmětu umožňuje (směnná hodnota).

Samuelson (15) uvádí, že trh je mechanismus, na němž na sebe vzájemně působí kupující a prodávající určité komodity, aby určily její cenu a kvantitu. V tržním systému má vše svoji cenu, což je hodnota zboží poměřená penězi. Ceny reprezentují smluvní podmínky, na základě nichž lidé a firmy dobrovolně směňují rozličné komodity.

Parkin (16) definuje ve své publikaci cenu a hodnotu takto: "Hodnota zboží je maximální částka, kterou by byla osoba ochotna za něj zaplatit. Částka, kterou osoba skutečně za zboží zaplatila, je jeho cenou."

Na základě těchto definic se zřejmě Kovanicová (13) domnívá, že pojem **cena** by se v zásadě měl používat v případech, kdy se jedná o částku již v minulosti uhrazenou, či o částku nyní na trhu požadovanou nebo nabízenou – tedy o částky, které není nutno odhadovat, neboť jsou v každém individuálním případě "potvrzeny trhem". V ostatních případech – tedy v případech, kdy se jedná o odhad částky, na níž by se s největší pravděpodobností dohodly obě strany (prodávající i kupující), by bylo vhodné použít spíše označení **hodnota**.

Předpoklady a principy spojené s oceňováním

S oceňováním jsou v účetních systémech spojeny prioritně tyto obecné předpoklady a principy (13):

- **Koncept ekonomické jednotky:** v účetnictví se ekonomické jevy vyjadřují vždy za určitý ekonomický celek – za účetní jednotku. Aktiva a pasiva dávají totiž smysl jen tehdy, je-li uživateli jasné, za jaký organizačně-právní celek byly údaje zjištěny.
- **Předpoklad trvání podniku:** při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů je třeba vycházet z předpokladu, že podnik bude ve svých aktivitách nadále pokračovat. Od toho se odvozuje výše vykazovaných aktiv, závazků a vlastního kapitálu a tím i výše výnosů i nákladů.
- **Akruální koncept:** zaznamenávání a vykázání transakce se provede v období, kdy nastala, bez ohledu na to, zda se již uskutečnil s ní spojený příjem či výdej peněz.

- **Předpoklad oceňování peněžní jednotkou:** majetek podniku je měřen monetární jednotkou, aby bylo možné slučovat jeho jednotlivé složky.
- **Předpoklad stálosti kupní síly peněžní jednotky:** na základě předpokladu lze konstatovat, že jevy jako je inflace a deflace neexistují.
- **Periodicita zjišťování zisku/ztráty** a finanční pozice podniku.
- **Princip oceňování v historických cenách:** hospodářské operace se mají účtovat a tím i vykazovat ve skutečných pořizovacích cenách. Pro smysluplné uplatnění historických cen musí být splněn předcházející předpoklad.
- **Princip opatrnosti:** do účetních výkazů se promítnou nejen již nastalé ztráty, ale i oprávněně očekávaná snížení ekonomického prospěchu, která vyplývají z minulých událostí a jsou podniku ke dni sestavení účetních výkazů známa. Pokud jde o zisky, měly by být vykázány jen ty, které podnik opravdu realizoval (kterých skutečně dosáhl), pokud není výslovně stanoveno jinak. Opatrnost však neznamená záměrné podhodnocování aktiv a nadhodnocování závazků, protože to by vedlo ke zkreslení skutečnosti.
- **Princip uznání výnosů:** výnos je uznán tehdy, (a) když je realizován či realizovatelný (zpeněžitelný), a současně (b) když byl vydělán, tj. když podnik jako dodavatel splnil vše, čím byl povinován, aby si peníze (či jejich příslib – pohledávku) zasloužil.
- **Princip přiřazování nákladů výnosům (matching principle):** požaduje aby veškeré náklady, které byly vynaloženy za účelem dosažení výnosů, byly vykázány ve stejném období jako tyto výnosy.
- **Konzistence:** metody oceňování mají zůstat v jednom podniku stejné nejenom uvnitř období, ale i mezi nimi, tj. musí zajišťovat srovnatelnost, kontinuitu.
- **Princip periodické alokace:** některé výdaje v období vynaložené nemohou být plně přiřazeny k výnosům v období dosaženým, protože nemají vztah jen k jedinému období. Jsou proto „rozprostírány“ do více účetních období na základě odhadu provedeného na racionálním a objektivním základě.
- **Princip věcné a časové souvislosti:** za účetní období mají být vykázány ty položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů, které jsou s vykazovaným obdobím ve věcné a časové souvislosti.
- **Obsah před formou:** transakce mají být prezentovány ve shodě s jejich ekonomickou podstatou, nikoliv přednostně podle jejich právní povahy.

- **Za nejvyšší, všem nadřazenou zásadu se zcela jednoznačně považuje zásad pravdivého a věrného zobrazení** – „true and fair view“, protože ta má pro rozhodování současných i potenciálních vlastníků, investorů a dalších subjektů naprosto prvořadý význam. V anglosaském pojetí to znamená, že účetní výkazy jsou vyhotoveny výhradně na účetních předpokladech a principech a že údaje v nich obsažené nejsou deformovány daňovými hledisky.

Dodržení všech výše uvedených principů v jediném účetním systému však není možné, neboť některé principy se vzájemně nejen podmiňují, ale i vylučují. Hlubší rozbor bude obsažen v dalších částech disertační práce.

3. PŘEHLED O SOUČASNÉM STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY DLE PRÁVNÍ ÚPRAVY ČESKÉ REPUBLIKY

3.1 Klasifikace zemědělských aktiv

V České republice se za základní členění nejen zemědělských aktiv považuje, dle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., Prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. Ministerstva financí ze dne 6. 11. 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., a dle Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, rozdělení na aktiva :

- 1) dlouhodobá,
- 2) oběžná (krátkodobá).

Podle výše zmíněných pramenů práva se do kategorie dlouhodobých aktiv zařazují tato zemědělská aktiva :

a) z oblasti rostlinné výroby:

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, jimiž se rozumí:
 - ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře větší než 0,25 hektarů a v hustotě nejméně 90 stromů na hektar,
 - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 1000 keřů na hektar (dle § 26, odst. 9 ZoDP - 24),
 - chmelnice,
 - vinice.

b) z oblasti živočišné výroby:

- základní stádo a tažná zvířata, bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Do základního stáda patří :

- veškerá plemenná zvířata kategorií skotu, prasat, ovcí a koz,
- hejna hus chovaná za účelem produkce násadových vajec (pozn. ze zootechnického hlediska jsou totiž pouze husy z veškerých

chovů drůbeže zařazeny v plemenných chovech déle než čtyři roky),

- tažní, sportovní a dostihové koně,
- osli, muly a mezci,
- podle rozhodnutí účetní jednotky také zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, například muflonů, daňků, jelenů a pštrosů.¹

Druhou kategorií tvoří oběžná aktiva většinou s krátkodobým reprodukčním cyklem.

Jedná se zejména o následující položky :

a) z oblasti rostlinné výroby:

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

b) z oblasti živočišné výroby:

- mladá chovná zvířata,
- zvířata ve výkrmu,
- užitkové a plemenné chovy drůbeže – slepice, kachny, krůty, perličky,
- ryby a včelstva,
- zvířata základního stáda hospodářsky využívaných chovů například muflonů, daňků, jelenů, pštrosů, apod., která nesplnila všechny uvedené podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Po rozlišení zemědělských aktiv na krátkodobá a dlouhodobá následuje kategorizace těchto aktiv, respektive rozdělení do vzrůstových kategorií (popřípadě chovatelských skupin) v rámci živočišné výroby a rozdělení na jednotlivé pěstitelské celky v rámci rostlinné výroby.

Dle Vonky a kol. (9) může být v zemědělském podniku použito například tohoto členění:

- v rámci živočišné výroby :
 - prasnice,
 - chovní kanci,
 - selata do odstavu,
 - prasata ve výkrmu,

¹ Pro zařazení uvedených zvířat do dlouhodobého majetku musí chov splňovat podmínky: (a) dospělá zvířata jsou chována po dobu přesahující jedno zúctovací období, (b) chov zvířat vykazuje průběžný užitek (výnosy), (c) chovem zvířat dochází k poklesu jejich ceny.

- dojnice,
 - býci ve výkrmu,
 - telata savá,
 - telata do odstavu.
- v rámci rostlinné výroby :
- sady jabloní,
 - sady broskvoní,
 - pšenice ozimá,
 - pšenice jarní,
 - vojtěška,
 - řepka ozimá.

Členění do těchto kategorií má svůj význam při evidenci zemědělských aktiv. Každá kategorie bývá sledována na samostatných evidenčních kartách a vedena pod zvláštním označením analytické evidence.

Analytická evidence v rámci kategorie - Základní stádo a tažná zvířata není dle Vonky a kol. (9) vedena zpravidla skupinově, ale podle jednotlivých kusů (míst ustájení), jimž jsou přidělena identifikační čísla a u nichž se účtují odpisy individuálně (jedná se například o dojnice, koně, prasnice, kance apod.). Skupinová evidence je využívána zpravidla jen u beranů, bahnic a chovných hejn hus.

Analytická evidence hraje významnou roli při účtování zemědělských aktiv, které je náplní další kapitoly.

3.2 Model účtování zemědělských aktiv v účetním systému České republiky

Novela zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. platná od 1. 1. 2003 v paragrafu 14 (5) pojednává o nové podobě účtové osnovy, označované jako směrné. Tato účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření.

Z výše uvedené osnovy vyplývá, že zemědělský podnik jako účetní jednotka si může sám volit uspořádání a obsah syntetických účtů zemědělských aktiv v rámci účtového rozvrhu.

Všichni autoři publikující o problematice zemědělských aktiv však zůstávají u číselného označení syntetických účtů dle účtové osnovy platné před novelou Zákona o účetnictví.

Pro účtování zemědělských aktiv jsou tedy využívány tyto účty:

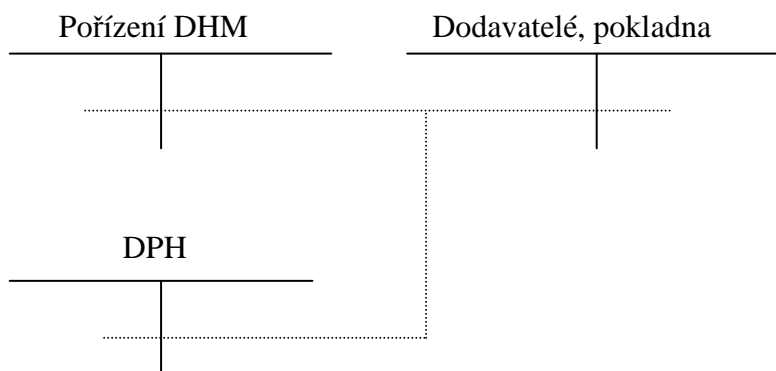
- 025 – Pěstitelské celky trvalých travních porostů
 - 026 – Základní stádo a tažná zvířata
 - 031 – Pozemky
 - 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (DHM)
 - 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
 - 086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
 - 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
 - 111 – Pořízení materiálu
 - 112 – Materiál na skladě
 - 121 – Nedokončená výroba a polotovary
 - 123 – Výrobky
 - 124 – Zvířata
 - 191 – Opravná položka k materiálu
 - 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě a polotovarům
 - 193 – Opravná položka k výrobkům
 - 195 – Opravná položka ke zvířatům
- a další účty související se zemědělskými aktivy:

- 343 – Daň z přidané hodnoty (DPH)
- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 549 – Manka a škody
- 551 – Odpisy dlouhodobého majetku
- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 611 – Změna stavu nedokončené výroby a polotovarů
- 613 – Změna stavu výrobků
- 614 – Změna stavu zvířat

1) Účtování zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru

a) Externí pořízení aktiv

□ *nákupem* :

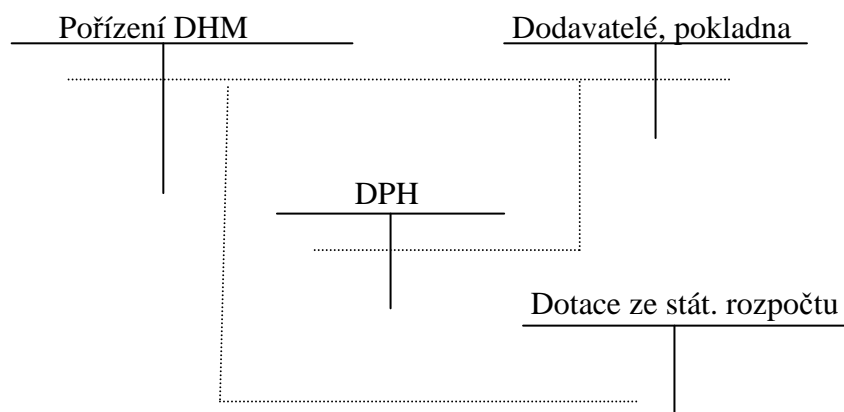


Dle Valdera (4) následuje po zahrnutí veškerých vedlejších nákladů převod do používání (do chovu) :

Základní stádo a tažná zvířata
Pěstitelské celky trvalých porostů

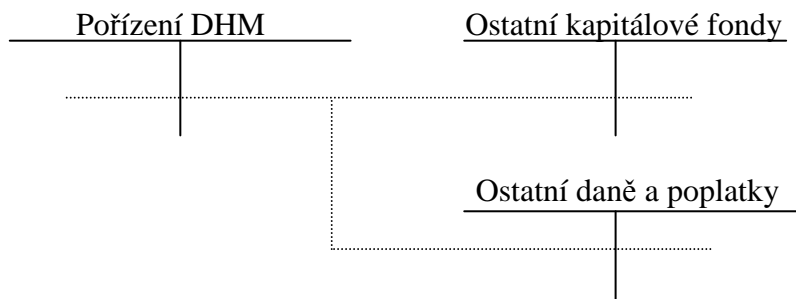


□ *nákupem s využitím dotace:*



Na konkrétní majetkový účet se poté převádí pouze saldo účtu – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, tedy částka po odečtení dotace.

□ *darem* :

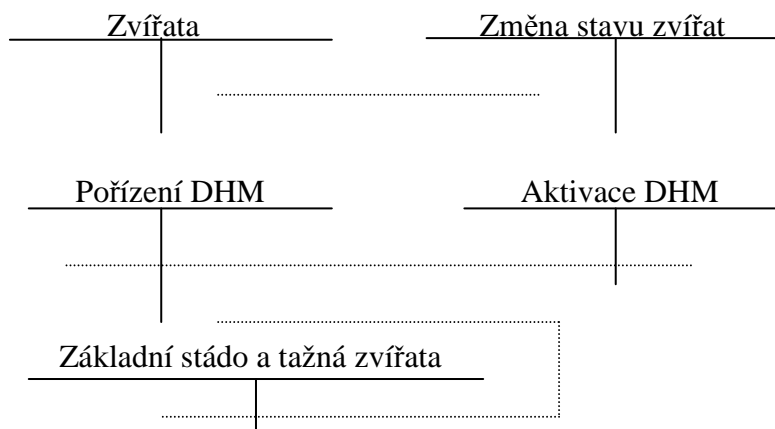


Pokud je zemědělský podnik subjektem obdarovaným, musí zaúčtovat předpis darovací daně a posléze tuto daň odvést místně příslušnému finančnímu úřadu.

b) Interní pořízení aktiv převodem z nižších kategorií (u živočišné výroby)

Před aktivací zvířete do dlouhodobého hmotného majetku musí nastat vyřazení z předešlé kategorie mladých zvířat či zvířat ve výkrmu. Do základního stáda se přeřadí zvířata podle toho, kdy dosáhnou ze zootechnického hlediska způsobilosti k plemenitbě nebo předepsané věkové hranice, popř. je tento okamžik určen narozením mláděte.

Z účtu - Pořízení DHM, který slouží ke kumulaci pořizovací ceny s vedlejšími náklady, dochází k převodu na konkrétní majetkový účet. Až po tomto převodu může být zahájeno odepisování majetku, protože až v tomto momentu je známo přesné ocenění majetku.



Může však dojít i k opačnému převodu – tedy k převodu zvířete z dlouhodobého majetku na výkrm (do oběžného majetku). Důvodem tohoto ojedinělého převodu,

ke kterému dochází jen u dojnic, je podle Vonky a kol. (9) snaha podniku dosáhnout dokrmením vyšší hmotnosti prodávaných zvířat a tím i vyšší realizační ceny. Postup účtování je v takovém případě následující :

Nejprve musí nastat vyúčtování zůstatkové ceny brakované dojnice, převáděné na výkrm :

Odpisy dlouhod. majetku	Oprávkky k základnímu stádu a taž. zvířatům
.....

Poté se dojnice vyřadí ve výši pořizovací ceny z dlouhodobého majetku podniku, což znamená, že se o její pořizovací cenu sníží konkrétní majetkový účet – Zvířata základního stáda a tažná zvířata a účet oprávek se vyrovná :

Oprávkky k základnímu stádu a taž. zvířatům	Základní stádo a taž. zvířata
.....

Po těchto operacích již může nastat aktivace zvířete převedeného ze základního stáda na výkrm mezi "ostatní zvířata mimo základní stádo". Dále jsou zpravidla zúčtovávány přírůstky hmotnosti.

c) Odpis dlouhodobých zemědělských aktiv

Dle Vonky a kol. (9) jsou zvířata základního stáda a tažná zvířata i pěstitelské celky trvalých porostů v účetnictví posuzována jako součást dlouhodobého hmotného majetku a jsou proto odpisována.

Odpis vyjadřuje cenu opotřebením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při jeho využívání ve výrobním procesu. Může se jednat o opotřebením fyzické (popř. morální).

U základního stáda a tažných zvířat může účetní jednotka rozhodnout, zda bude sledovat tato zvířata dlouhodobého charakteru skupinově či individuálně podle odpisového plánu. Zpravidla individuální sledování jednotlivých zvířat základního stáda je v některých případech technicky obtížné a vzhledem k používané technologii v chovu prakticky neschopné (chov ovcí, chov hus). V těchto případech lze zvířata odpisovat skupinově.

Analytická evidence na účtu 026 je vedena jednak podle míst ustájení a podle jednotlivých chovných a tažných zvířat v individuálním ocenění a dále dle druhů u zvířat, která nejsou sledována jednotlivě v individuálním ocenění.

Analytické členění účtu – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům, musí odpovídat stejnému členění jako u syntetického účtu – Základní stádo a tažná zvířata.

Z odpisování se vylučují pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky do dosažení plodonosného stáří.

Valder (4) rozlišuje odpisy zemědělských aktiv na :

- daňové,
- účetní.

Daňové odpisy upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů v § 26-33 (17). Zákonná úprava odpisů je všeobecně platná a stanoví všem účetním jednotkám jednotná pravidla a postupy.

Odpisy, které podnik vypočte ve shodě se zákonem o daních z příjmů, se uznávají jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a v této výši je lze v daňovém přiznání zahrnout do daňového základu. O daňových odpisech se neúčtuje.

Zákon o daních z příjmů ukládá zemědělskému podniku jako poplatníkovi zařadit zemědělská aktiva dlouhodobého charakteru do některé z šesti odpisových skupin. Podle zařazení do odpisových skupin jsou Zákonem o daních z příjmů přiděleny koeficienty pro výpočet odpisu a doba odpisu.

Tabulka č. 2 Zařazení zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru do odpisových skupin

Název aktiva	Odpisová skupina
Skot plemenný	1
Skot chovný	1
Ovce chovné a plemenné	1
Kozy chovné a plemenné	1
Oslí, muly a mezci chovní a plemenní	1
Prasata plemenná	1
Prasata chovná	1
Hejna husí plemenná	1
Hejna husí chovná	1
Koně užitkoví, plemenní, chovní	2
Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky	3
Konstrukce chmelnic*	3

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – znění roku 2005 (17)

* Pozn. Konstrukce chmelnic se evidují a odpisují odděleně od zemědělského aktiva – chmelnice.

Tabulka č. 3 Doba odpisování jednotlivých skupin v letech pro zemědělská aktiva

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let

Zdroj : Zákon o daních z příjmů – znění roku 2005 (17)

Tabulka č. 4 Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování u prvního vlastníka aktiva

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	v 1. roce odepisování	v dalších letech odepisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30 %	35 %	33,3 %
2	21 %	19,75 %	20 %
3	15,4 %	9,4 %	10 %

Zdroj : Zákon o daních z příjmů – znění roku 2005 (17)

Tabulka č. 5 Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	v 1. roce Ko	v dalších letech Kr	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10

Zdroj : Zákon o daních z příjmů – znění roku 2005 (17)

Na základě údajů z výše uvedených tabulek se vypočte částka daňových odpisů dosažením do následujících vzorců:

✓ pro lineární odpis
$$\frac{\text{Vstupní cena}}{100} \times \text{odpisová sazba}$$

✓ pro zrychlený odpis

- 1. rok odpisování
$$\frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Ko}}$$

- další zdaňovací období
$$\frac{2 \times \text{Zůstatková cena}}{\text{Kr} - \text{počet let odpisu}^*}$$

* Pozn.: Jde o počet let, po které byl dlouhodobý majetek již odpisován.

Jak již bylo uvedeno, o daňových odpisech nejen zemědělských aktiv se neúčtuje, na konci zdaňovacího období dochází k vyrovnání s účetními odpisy a rozdíl se stává připočitatelnou či odpočitatelnou částí daňového základu. Dle Valdera (4) představuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy po přepočtu stanovenou sazbou daně z příjmu daňovou povinnost (či pohledávku) odloženou do příštích účetních a zdaňovacích období.

Účetní odpisy upravuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon (3) v § 28 stanoví, že účetní jednotka sama sestaví odpisový plán, který je podkladem k vyčíslení opravek odpisovaného majetku v průběhu jeho užívání a sama si určí metodu odpisování.

Dlouhodobá, nejen zemědělská, aktiva se odpisují s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám užívání zemědělským podnikem. Dle Valdera (4) se tedy musí ve většině případů odlišovat od daňových odpisů.

Konkrétní vzorec pro výpočet účetních odpisů není Zákonem o účetnictví, ani žádným dalším předpisem určen. Valder (4) uvádí výpočet účetního odpisu zaměřený na hledisko ekonomické životnosti :

$$\% = \frac{100}{\text{ekonomická životnost v letech}}$$

Sazby účetních odpisů lze též stanovit ve vztahu k výkonům (např. u dopravních prostředků) apod. U základního stáda a tažných zvířat nahrazuje Vonka a kol. (9) ekonomickou životnost v letech (ve jmenovateli vzorce) počtem krmných dnů, tzn. počtem dnů ustájení zvířete ve stáji. Při rozvržení účetních odpisů podle krmných dnů přihlíží i k předpokládané zůstatkové ceně při vyřazení zvířete z chovu.

O účetních odpisech se účtuje a to následovně:

Odpisy dlouhodobého majetku	Oprávký k pěstitelským celkům trv. porostů Oprávký k zákl. stádu a taž. zvířatům
.....

Postupy odpisování se v průběhu účetního období nesmějí měnit. Postupy odpisování použité v jednom účetním období lze změnit v účetnictví a účetní závěrce bezprostředně následujícího období jen z důvodů dosažení věrného zobrazení

předmětu účetnictví. Důvody změn a peněžní částky z nich vyplývající musí být uvedeny v příloze k účetním výkazům. Částky ve výši vypočteného ročního odpisu z dlouhodobých zemědělských aktiv lze zúčtovat na konci hospodářského období, pokud nejsou zvláštní důvody k zúčtování odpisů v měsíčním intervalu.

Do výpočtu odpisů se zahrne dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek – odpisovaný, podle stavu na konci hospodářského období. Dle Valdera (4) se odpisy, vztahující se k přírůstkům dlouhodobých aktiv, jenž nastaly v průběhu hospodářského období, započítávají poměrnou částí z ročního odpisu podle počtu měsíců, po které byly evidovány na věcně příslušném majetkovém účtu.

d) Vyřazení zemědělských aktiv z chovu (z používání)

K vyřazení zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru může dojít z mnoha důvodů. Při každém vyřazení aktiva však musí dle Vonky a kol. (9) dojít nejprve k zúčtování zůstatkové ceny, respektive k vyrovnání účtu oprávek a až poté může být vyřazeno aktivum z majetku zemědělského podniku v pořizovací ceně.

Výše zmíněné zúčtování zůstatkové ceny je dle zákona o daních z příjmů nákladem vynaloženým k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nákladový účet částečně odráží charakter vyřazení, což ilustrují následující příklady:

- vyřazení zvířete převodem na výkrm, popř. nezaviněný úhyn

Odpisy dlouhodob. majetku	Oprávký k základnímu stádu a taž. zvířatům
.....

- prodej zvířete

Zůstatková cena prodaného DHM a DNM*	Oprávký k základ. stádu a taž. zvířatům
.....

**Pozn. DHM a DNM = dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku.*

V tomto případě by zemědělský podnik pokračoval zúčtováním tržeb včetně daně z přidané hodnoty (u plátce DPH).

- úhyn zvířete v důsledku onemocnění – např. epidemie – konfiskát, který je posuzován jako škoda

Manka a škody z provozní činnosti	Oprávký k základnímu stádu a taž. zvířatům
.....

- darování zvířete jinému zemědělskému subjektu

Dary	Oprávký k základnímu stádu a tažným zvířatům

S každou touto účetní operací musí být zúčtováno ještě vyřazení zemědělského aktiva z chovu (v RV – z pěstebního používání) :

Oprávký k pěstitelským celkům trvalých porostů Oprávký k základ. stádu a taž. zvířatům	Pěstitelské celky trval. porostů Základní stádo a taž. zvířata

Zemědělská aktiva dlouhodobého charakteru jsou důležitou součástí majetku zemědělských podniků a bude tedy důležité se zabývat správností nejen jejich oceňování, ale rovněž účtování.

2) Účtování zemědělských aktiv charakteru zásob

Zásoby představují oběžný majetek účetní jednotky. Zejména jde o předměty, které se spotřebovávají jednorázově. Součástí zásob jsou movité věci bez ohledu na pořizovací cenu, s dobou použitelnosti 1 rok a kratší.

V rámci zásob jsou rozeznávány kategorie (s označením syntetických účtů):

- **materiál 112** (popřípadě pořízení materiálu 111, materiál na cestě 119),
jde o nakupované zásoby za účelem spotřeby, např. osivo, sadba, hnojiva, krmiva, steliva, ruční nářadí pro rostlinnou a živočišnou výrobu,
- **nedokončená výroba a polotovary 121**,
jde o produkty, které již prošly částí výrobního procesu, ale nejsou ještě hotovým výrobkem – v zemědělské výrobě se za nedokončenou výrobu považuje pouze nedokončená rostlinná výroba a z živočišné výroby je nedokončenou výrobou pouze nedokončené líhnutí drůbeže,
- **výrobky 123**,
jde o předměty vlastní výroby určené k realizaci mimo účetní jednotku, popř. k výrobní spotřebě – např. pšenice, brambory, řepka a včelí matky určené k prodeji,
- **zvířata 124**,

jde o zvířata nakoupená i z vlastní produkce kromě zvířat, která jsou dlouhodobým majetkem, např. mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, psi a další,

- **zboží 132 na skladě a v prodejnách** (popřípadě pořízení zboží 131, zboží na cestě 139),

jde o movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje.

V praxi dle Valdera (4) vznikají případy, že i materiál a zboží lze pořídit vlastní činností (ve vlastní režii). Jde především o takové druhy zásob, které podnik běžně nevyrábí a v převážné míře je nakupuje od dodavatelů. Takový materiál nebo zboží potom supluje neuskutečněné externí dodávky a evidují se společně se zásobami podle jejich charakteru. Například výrobky (brambory) předané do závodní jídelny se evidují s ostatními nakupovanými potravinami jako materiál, výrobky předané do vlastní prodejny se evidují s ostatním nakupovaným zbožím jako zboží. V těchto případech jde o aktivaci materiálu a zboží.

Pro účtování zásob jsou stanoveny dva způsoby, v dříve platných postupech účtování pro podnikatele označených jako **způsob A a způsob B**. Způsob A lze charakterizovat tak, že na příslušných majetkových účtech se účtuje každý nákup a každá spotřeba. Při uplatnění způsobu B se v průběhu roku neprovádějí na účtech zásob žádné zápisy, pořízené zásoby se účtují přímo na příslušné účty nákladů. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob převedou z majetkových účtů do spotřeby nebo na změnu stavu zásob vlastní výroby. Stav podle skladové evidence se zachytí na vrub příslušných účtů zásob a ve prospěch účtů spotřeby nebo změny stavu zásob vlastní výroby. Tento způsob bezpodmínečně vyžaduje inventarizaci k okamžiku sestavení účetní závěrky. Rovněž tak klade zvýšené nároky na skladovou evidenci pomocí analytické evidence, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

Účtování o zemědělských aktivech charakteru zásob – Způsob A

- nákup aktiv od externích dodavatelů:

Pořízení materiálu (např. osivo pšenice)	Dodavatelé
Zvířata (např. tele, sele)	Pokladna

- aktivace vnitropodnikové přepravy spojené s nákupem zásob:
- a) různé náklady vynaložené na přepravu nakoupených zásob provedenou dopravními prostředky podniku :

Různé účty	Náklady
.....

- b) aktivace nákladů na přepravu nakoupených zásob – zahrnutí do pořizovací ceny zásob dle vnitropodnikové faktury:

Aktivace vnitropodnikových služeb (622)	Pořízení materiálu (RV) Zvířata (ŽV)
.....

- korekce účtu – Změna stavu zvířat

Dle Vonky a kol. (9) musí při nákupu mladých zvířat a zvířat ve výkrmu dojít ke korekci účtu 614 – změna stavu zvířat a to z toho důvodu, že při zúčtování nákupu se pořizovací cena na tento účet nepromítne. Při vyřazení zvířete se však účtuje právě přes účet 614, na kterém by absencí korekce vznikl nesoulad s účtem 124 – Zvířata.

Náklady (např. 501)	Změna stavu zvířat
.....

O opodstatněnosti této operace a pojetí účtu „Změna stavu vnitropodnikových zásob“ bude v návaznosti na oceňování pojednávat vlastní část této práce.

- zúčtování příchovek (v ŽV) respektive produkce zásob vlastní výroby (v RV)

Zvířata Nedokončená výroba a polotovary Výrobky	Změna stavu zvířat Změna stavu nedok. výroby a polotovarů Změna stavu výrobků
.....

Zvířata ve výkrmu a mladá chovná zvířata jsou svojí podstatou nedokončenou výrobou. V systému podvojného účetnictví ČR se však v tomto případě pro jednoduchost o nedokončené výrobě neúčtuje, pouze s výjimkou nedokončeného líhnutí drůbeže, kde se stav nedokončené výroby eviduje v ceně násadových vajec vložených do líhni.

- zúčtování přírůstků (ŽV i RV)

Zvířata Nedokončená výroba a polotovary	Změna stavu zvířat Změna stavu nedok. výroby a polotovarů
.....

- zúčtování úbytků (úhyn, prodej, převody zásob do dlouhodobého majetku, nedokončené výroby do výrobků)

Změna stavu zvířat	Zvířata
Změna stavu nedok. výroby a polotovarů	Nedokončená výroba a polotovary
Změna stavu výrobků	Výrobky

Pozn. převody mezi kategoriemi v rámci jedné rozvahové položky se uskutečňuje v rámci analytické evidence jednoho účtu – např. převod býčků do jednoho roku do kategorie býčků do dvou let je účtováno následovně:

Zvířata / anal. evidence býčků do 1 roku	Zvířata / anal. evidence býčků do 2 let
--	---

Účtování o zemědělských aktivech charakteru zásob – Způsob B

- nákup aktiv od externích dodavatelů:

Spotřeba materiálu (v RV např. osivo pšenice)	Dodavatelé
Změna stavu zvířat (v ŽV např. tele, sele)	Pokladna

- aktivace vnitropodnikové přepravy spojené s nákupem zásob:

Spotřeba materiálu (v RV např. osivo pšenice)	Aktivace vnitropod. služeb
Změna stavu zvířat (v ŽV např. tele, sele)	

- korekce účtu – Změna stavu zvířat:

není potřeba tuto korekci provádět, při nákupu zásob se pořizovací cena promítne na účet změn stavu zásob.

- zúčtování příchovek (ŽV) respektive produkce zásob vlastní výroby (RV) :
dle fyzického zjištění se tyto skutečnosti zaznamenají v evidenčních kartách (např. kartách zvířat),
- zúčtování přírůstků (ŽV i RV):
dle dokladu o zjištěném přírůstku (hmotnosti) se provede záznam na evidenčních kartách. V průběhu roku se totiž o změně stavu zásob neúčtuje,
- zúčtování úbytků (úhyn, prodej, převody):
nejprve je zapotřebí zapsat fyzický úbytek na evidenční karty a posléze zúčtovat tržbu či škodu dle charakteru úbytku,

- převod počátečních stavů rozvahových účtů koncem účetního období:

Materiál	Spotřeba materiálu
Nedokončená výroba	Změna stavu nedokončené výroby
<u>Zvířata</u>	<u>Změna stavu zvířat</u>
.....

- zaúčtování konečného stavu zásob dle inventarizace jako produkce běžného období:

Materiál	Spotřeba materiálu
Nedokončená výroba	Změna stavu nedokončené výroby
<u>Zvířata</u>	<u>Změna stavu zvířat</u>
.....

Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 15 může účetní jednotka účtovat zásoby způsobem A i způsobem B. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

3.3 Oceňování zemědělských aktiv

3.3.1 Oceňování při pořízení zemědělských aktiv

V České republice se oceňování nejen zemědělských aktiv řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Tento zákon vychází z principu historických cen a oceňovací základnu výše zmíněných aktiv tvoří :

a) Pořizovací cena

- touto cenou se oceňuje majetek pořízený za úplatu,
- obsahuje cenu majetku, za kterou byl tento majetek pořízen (cenu pořízení) a dále vedlejší náklady související s jeho pořízením,
- u pořízení zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru tvoří vedlejší náklady dle Valdera (4) zejména:
 - dopravné,
 - clo, pojistné,
 - provize,
 - veterinární a sanitární prohlídky,
 - zabezpečovací a konzervační práce.
- Součástí pořizovací ceny naopak netvoří položky, které jsou provozními náklady:
 - smluvní pokuty a úroky z prodlení, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů a peněžní náhrady škod související s pořízovaným majetkem,
 - výdaje na biologickou rekultivaci,
 - daně spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje nutné na dosažení příjmů,
 - kursové rozdíly.

b) Reprodukční pořizovací cena (zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem)

- cena, kterou majetek má v době, kdy se o něm účtuje,
- oceňují se jí zejména:
 - ✓ zemědělská aktiva v případě bezúplatného nabytí,
 - ✓ pokud vlastní náklady na vytvoření zemědělských aktiv vlastní činností nelze zjistit,
 - ✓ pokud je tato cena nižší než zjištěné vlastní náklady (zásada opatrnosti – platilo do konce roku 2003),

- ✓ zemědělská aktiva nově zjištěná a v účetnictví dosud nezachycená (např. inventarizační přebytek, odpad),
- ✓ dále dle Valdera (4): vklad dlouhodobého majetku, pokud není oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak,
- ✓ dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně pořízený z finančního leasingu.

c) Cena pořízení

- pro ocenění zemědělských aktiv není používána. Jde o cenu, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů souvisejících s jeho pořízením. Cenou pořízení se do 31. 12. 2001 oceňoval finanční majetek.

d) Reálná hodnota

- v České republice se k ocenění zemědělských aktiv nevyužívá. Dle Zákona o účetnictví může zemědělský podnik oceňovat reálnou hodnotou tyto složky svého majetku:
 - ✓ cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
 - ✓ deriváty,
 - ✓ finanční umístění a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, kromě veřejného zdravotního pojištění,
 - ✓ majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis,
 - ✓ část majetku a závazků zajištěná deriváty,
 - ✓ pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
 - ✓ závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.

e) Vlastní náklady

Vlastními náklady se ocení zemědělská aktiva vyrobená ve vlastní režii. Dle Zákona o účetnictví se jimi míní u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti.

Dle Valdera (4) se zahrnování správní režie do ocenění zásob nedoporučuje. Při uplatnění zásady opatrnosti lze jen výjimečně uvažovat o zahrnování správní režie do stavu zásob (např. tehdy, když se v podniku vyrábí jediný výrobek s delším výrobním cyklem).

U zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru se za vlastní náklady považují přímé náklady vynaložené na výrobu a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku – tzv. výrobní režie, popř. i správní režie, pokud byl majetek zhotovován dlouhodobě (déle než 1 rok).

Na bázi vlastních nákladů jsou tedy oceněny:

- 1) Příchovky zvířat (narozená mláďata, jednodenní drůbež, nově vzniklá včelstva), které se oceňují vnitropodnikovými cenami stanovenými na bázi vlastních nákladů. Nelze-li je zjistit, pak reprodukčními cenami na bázi tržní ceny odstaveného mláděte. U telat je možné dle Valdera (4) zaúčtovat polovinu ceny při narození, druhou polovinu doúčtovat při odstavu. Selata se při narození ocení cenou 1 kg živé hmotnosti odstaveného selete v závislosti na zjištěné živé hmotnosti vrhu. Pokud se vrh při narození neváží, je možné každé sele ocenit cenou 1 kg odstaveného selete. Při odstavu se vrh zváží a vypočítá se rozdíl mezi hmotností zjištěnou při odstavu a hmotností zaúčtovanou při narození. Tento přírůstek se ocení cenou za 1 kg živé hmotnosti odstaveného selete a doúčtuje. Hmotnost selat, která koncem roku zůstávají neodstavená, je nutno vzhledem ke správnému kalkulačnímu postupu stanovit alespoň odhadem (v případě, že se tato selata neváží).
- 2) Přírůsteky hmotnosti – oceňují se vnitropodnikovou cenou stanovenou na bázi vlastních nákladů, tzn. podloženou kalkulačním propočtem na podkladě minimálně jednoho zúčtovacího období, popř. operativní kalkulace.

Přírůstek živé hmotnosti určité kategorie se zjišťuje výpočtem. Vychází se z celkové živé hmotnosti dané kategorie zvířat zjištěné na základě vážení na konci období a všech změn, které v této kategorii od předchozího období nastaly.

Postupuje se podle následujícího vzorce:

Skutečná hmotnost určité kategorie zvířat na konci období

- + Výdaje z této kategorie zvířat během období
(úhyn, prodej, převod do jiné kategorie apod.)
- Příjmy do této kategorie zvířat během období
(nákup, převod z jiné kategorie aj.)

- Skutečná hmotnost této kategorie zvířat na počátku období
-
- = Přírůstek živé hmotnosti dané kategorie zvířat ve sledovaném období

Při umístění zvířat na pastvě je vhodné zjišťovat přírůstek živé hmotnosti odhadem na základě namátkového vážení popř. páskovými mírami. Vyúčtovaný přírůstek hmotnosti po ukončení pastevního období je nutno opravit na základě vážení a propočtu na skutečný přírůstek živé hmotnosti.

- 3) Vzrůstový přírůstek – zjišťuje se u zvířat, která se neváží, vyjadřuje se v krmných dnech (např. u vysokobřezích jalovic, mladých ovcí, hříbat, kůzlat, kožešinových zvířat aj.). Ocení se vlastními náklady jednoho krmného dne příslušné chovatelské skupiny.

Z těchto oceňovacích základů vycházejí další ustanovení Prováděcí vyhlášky č. 500/2002 pro podnikatele a České účetní standardy.

3.3.2 Oceňování úbytků zemědělských aktiv

Úbytky zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru za jakýmkoli účelem (prodej, úhyn, darování a pod.) jsou v účetnictví zemědělských podniků oceněny v :

- 1) individuálních cenách (u individuálně sledovaných zemědělských aktiv) tzn. v ocenění uvedeném na konkrétních majetkových účtech,
- 2) v průměrných účetních cenách jednoho aktiva (kusu) u skupinově evidovaných kategorií zvířat základního stáda. Valder (4) dodává, že tyto průměrné účetní ceny je nutné propočítávat alespoň jednou měsíčně.

Při vyřazení dlouhodobých zemědělských aktiv z používání (z chovu) je také zúčtovávána zůstatková cena do nákladů na věcně příslušný účet podle způsobu, jakým je tento majetek vyřazován (viz kapitola účtování zemědělských aktiv). Za zůstatkovou cenu se pro účely zákona o daních z příjmů považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného (nehmotného) majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku zahrnutých do nákladů na zajištění zdanitelného příjmu. Zůstatková cena vyřazeného zvířete základního stáda odpisovaného skupinově se stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat této skupiny ve zdaňovacím období. Průměrný stav se vypočte jako

aritmetický průměr stavů zvířat ve skupině na počátku a na konci zdaňovacího období.

Dle českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 (23) jsou úbytky zemědělských aktiv charakteru zásob při svém vyřazení oceněny v cenách, v nichž jsou zásoby oceňovány na skladě, to znamená:

- a) individuálními pořizovacími cenami nejstarších zásob (postupně v pořadí jejich naskladňování jsou oceňovány i vyskladněné zásoby, tedy cena první dodávky do skladu se použije pro ocenění první vyskladněné dávky zásob ze skladu – tento způsob oceňování úbytků je označován FIFO – první písmena anglických slov first in, first out).
- b) průměrnými účetními cenami zjištěnými z individuálních pořizovacích cen (nebo vlastních nákladů) a množství zásob na skladě. Průměrné účetní ceny se zjistí koncem měsíce a používají se pro oceňování úbytků v následujícím měsíci.

Úbytky zvířat sledovaných ve skupině se ocení buď průměrnými cenami za 1 kg živé hmotnosti u zvířat, která se váží, nebo průměrnými cenami za 1 kus u zvířat, která se neváží.

3.3.3 Vynaložené vlastní náklady

Dle § 3 Českého účetního standardu č. 015 – Zásoby (23) lze pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností využít skutečných nákladů nebo nákladů plánovaných podle plánované (operativní) kalkulace, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby.

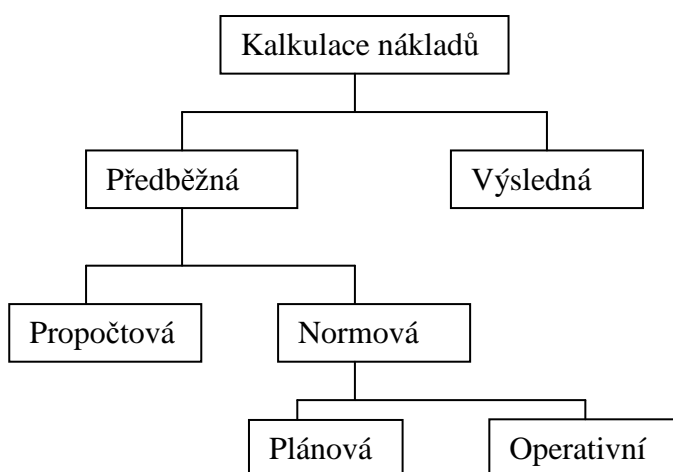
Kalkulace nákladů výkonů patří mezi základní nástroje řízení. Význam a využití se projevuje v celé řadě úloh, pro něž nákladové a manažerské účetnictví poskytuje podklady. Dle Fibírové (11) se kalkulace využívá zejména:

- 1) při řízení hospodárnosti, především při řízení jednicových (případně i dalších variabilních) nákladů, kalkulace umožňují porovnávat skutečné a předem stanovené náklady a kontrolovat hospodárnost při jejich vynakládání,
- 2) při tvorbě vnitropodnikových cen, z kalkulací nákladů obvykle vycházejí ceny vnitropodnikových výkonů, na základě kterých lze ocenit interní výkony a vyjádřit tak interní náklady a výnosy středisek,

- 3) při návrhu cen externím odběratelům, kalkulace nákladů výkonů představuje významný podklad pro posouzení tržní ceny, popřípadě při samotné tvorbě cen, při rozhodování o změnách cen, individuálních slevách atd.,
- 4) při sestavování plánů a rozpočtů, kalkulace nákladů poskytuje základní vstupní informace při sestavování plánů nákladů,
- 5) při rozhodování o objemu a struktuře výkonů, výše nákladů výkonů je jedním z kritérií, která ovlivňují rozhodování o objemu a struktuře výkonů,
- 6) při rozhodování o způsobu provádění výkonů, výkony a činnosti může podnik zajišťovat různými způsoby, ať již v rámci vlastní činnosti nebo nákupem od externích dodavatelů, při rozhodování o způsobu vytvoření výkonu jsou náklady jedním z významných kritérií, které je třeba zvažovat,
- 7) při ocenění aktiv vytvořených vlastní činností, ve finančním i nákladovém účetnictví kalkulace slouží pro ocenění především nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků, ale i dlouhodobých aktiv.

Všechny uvedené úkoly nemůže přirozeně plnit jedna kalkulace nákladů výkonů, ale celý systém druhů kalkulací a vztahů mezi nimi, které vytváří tzv. kalkulační systém.

Schéma č. 1 Kalkulační systém



Zdroj: Fibírová (11) : Nákladové účetnictví.

Mašková (10) ve svém článku uvádí, že se v zemědělské praxi nejčastěji používá ocenění náklady stanovenými na úrovni **plánové kalkulace**.

Plánová kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v daném období dosaženo. Z toho vyplývá, že plánová kalkulace se využívá v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího časového období.

Při sestavování plánové kalkulace se vychází z existujících podmínek daných konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy. Dále je třeba v plánové kalkulaci zohlednit všechny uvažované změny, které ovlivní výši nákladů a nastanou v období, na které se plánová kalkulace sestavuje.

Obsah a struktura nákladů zahrnutých do plánové kalkulace vyplývá z jejího využití jako nástroje řízení jednicových nákladů. Sestavuje se především v položkách jednicových nákladů a případně i variabilních režijních nákladů.

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Přestavují výši nákladů dle konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zodpovědných za přípravu výroby.

Tato kalkulace má klíčový význam při řízení hospodárnosti ve vynakládání nákladů útvarů výroby, na základě operativní kalkulace se stanovuje úkol v oblasti spotřeby jednicových nákladů a zároveň probíhá i kontrola hospodárnosti.

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonu vyrobenou v určitém období či dávce. Výsledná kalkulace při porovnání s operativní kalkulací slouží zejména jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů.

Struktura nákladových položek, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. **kalkulačním vzorci**. Pojem "vzorec" přitom nelze chápat jako jednoznačně danou formu vykazování kalkulovaných nákladů. Podstatným rysem kalkulací progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů, se vykazuje variantně s ohledem na rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět.

V zemědělských podnicích jsou využívány tyto kalkulační vzorce (19):

	V rostlinné výrobě:	V živočišné výrobě:
1) Přímý materiál	Osiva nakoupená, vlastní Hnojiva nakoup., vlastní Chemické ochr.prostředky	Krmiva nakoupená, vlastní Steliva nakoupená, vlastní Léčiva, dezinf. prostředky

	Ostatní materiál	Ostatní materiál
2) Přímé mzdy		+ mzdy pomocných činností
3) Odpisy dlouhodobého hmotného majetku		
4) Ostatní přímé náklady		
5) Výrobní režie		
<hr/>		
	Vlastní náklady výroby	
6) Zásobovací režie		
7) Správní režie		
<hr/>		
	Vlastní náklady výkonu	
8) Odbytové náklady		
	Úplné vlastní náklady	

Nejen vymezení pojmů v oblasti kalkulací nákladů, ale i systém kalkulačních metod není v ekonomické literatuře a ani v hospodářské praxi jednotný. Protože v zemědělství jde o složitou problematiku, je dle Nováka (12) nutno metody kalkulace nákladů v zemědělství zpřehlednit do následujícího schématu:

Schéma č. 2 Kalkulační metody používané v zemědělství

<u>Ve výrobě sdružené</u>	<u>Ve výrobě nesdružené</u>
Metoda odečítací	x
Metoda rozčítací	Metoda rozčítací
Kombinace metody odečítací a rozčítací	x
x	Metoda dělením
x	Metoda zakázková

Zdroj: Novák, J.(12): Metody kalkulace nákladů v zemědělství

Dle Nováka (12) je zemědělská výroba ve většině svých úseků výrobou sdruženou. To znamená, že jedním výrobním procesem nutně vzniká současně nebo postupně více různých výkonů (výrobků, prací), přičemž je možno jen do jisté míry nebo vůbec není možno ovlivnit jejich vzájemný poměr. V nesdružené výrobě naproti tomu jedním výrobním procesem vznikají výkony téhož druhu nebo pouze

jeden výkon. Při kalkulaci nákladů je nutno v zemědělství používat různých kalkulačních metod, na jejichž správnosti závisí pak výsledek kalkulace.

Metoda odečítací (zůstatková) spočívá v tom, že ze sdružených výkonů podniku, jejichž náklady se sledují souhrnně, se jeden druh výkonu označí za hlavní a ostatní za vedlejší. Kalkuluje se jen hlavní výkon. Vedlejší výrobky se nekalkulují a při kalkulaci se oceňují stanovenými cenami. Při kalkulaci se postupuje tak, že od celkových nákladů na sdružený výkon se nejprve odečte celková cena vedlejších výkonů a zbytek představuje náklady na hlavní výkon. Náklady stanovené kalkulačními jednotkami se pak zjistí dělením nákladů na hlavní výkon celkovým počtem kalkulačních jednotek (množství hlavních výrobků). Těto metody se používalo a ještě používá v zemědělských podnicích na mnoha úsecích rostlinné a živočišné výroby.

Metoda rozčítací spočívá v tom, že se sdružené výkony podniku nerozlišují na hlavní a vedlejší, ale považují se za rovnocenné a u všech se zjišťují náklady. Sdružené náklady se plně rozvrhují na příslušné druhy výkonů podniku pomocí rozčítacích základů vyjadřujících vzájemný vztah různých naturálních nebo peněžních ukazatelů u sdružených výrobků, kde se zároveň předpokládá, že vzájemný vztah nejlépe vyjadřuje i vztah u vlastních nákladů těchto výrobků. Podstatou rozčítací metody je rozdělení celkových nákladů sdruženého výkonu na příslušné druhy výkonů podle různých rozčítacích základů, z nichž nejobvyklejší jsou : poměrová čísla, procentní podíly a pomocná kalkulační jednotice.

Kombinace metody odečítací s rozčítací spočívá v tom, že se ze sdružených výrobků podniku jeden nebo několik označí jako vedlejší výrobek a ostatní pak za hlavní. Další postup pak vyplývá z objasnění obou uvedených metod, tj. ocenění vedlejších výrobků stanovenými cenami, odečtení této částky od celkových sdružených vlastních nákladů příslušného výkonu a rozvržení zbývajících sdružených nákladů na sdružené hlavní výkony pomocí stanovených rozčítacích základů.

Výpočetně nejjednodušší metodou je **metoda dělením**, které se používá tehdy, jestliže je produkován pouze jeden druh výkonu. Vlastní náklady kalkulační jednotice se pak vypočítávají prostým dělením celkových nákladů na nesdružený výkon množstvím kalkulačních jednotek.

Vzniká – li výrobním procesem pouze jedna jednotka výkonu, tzn. je-li předmět kalkulace současně kalkulační jednotkou, používá se **zakázkové metody**. Tato metoda

má v zemědělských podnicích použití hlavně při kalkulaci výkonů opravárenských a stavebních středisek zemědělského podniku.

Existuje ještě celá řada kalkulačních metod, zejména **fázová a stupňová metoda**, které se však v zemědělství nepoužívají.

Výše popsané informace o kalkulacích v konkrétních podmínkách zemědělské praxe budou prostředkem pro hodnocení správnosti oceňování ve vlastní části disertační práce.

Za zhodnocení rozhodně stojí vznikající rozdíly mezi plánovou cenou zemědělské produkce (vnitropodnikovou cenou) a skutečnými náklady. Tyto rozdíly mohou při zúčtování hrát významnou roli ve zkreslování daňového základu, nesprávném (podhodnoceném, nadhodnoceném) ocenění a následném vykázání zemědělských aktiv v podniku.

Dalším problémem souvisejícím s možností ocenění plánovými náklady je dle Maškové (10) systém ocenění, který se v zemědělské praxi velmi dlouho používá, ale který není zcela v souladu s metodikou účetnictví. Postupy účtování pro podnikatele, platné před rokem 2004, uváděly, že na účtu 123- Výrobky se účtuje o stavu a pohybu výrobků vlastní výroby v ocenění uvedeném na účtu 121 – Nedokončená výroba. Zatímco na účtu 121 – Nedokončená výroba oceňuje praxe ve skutečných nákladech, na účtu 123 – Výrobky v plánovaných vlastních nákladech.

V souvislosti s oceněním zemědělské produkce v plánovaných nákladech je tedy nutné sledovat negativní rysy jeho použití, periodicitu zjišťování skutečných nákladů a navrhnout možné způsoby řešení, které by přispěly k věrnému a pravdivému obrazu účetnictví.

3.3.4 Historické náklady jako tradiční báze oceňování nejen v ČR a její hodnocení

Úvod této kapitoly uvádí, že oceňování zemědělských aktiv v ČR je založeno na historických nákladech. Tato oceňovací základna je v současné době převládajícím způsobem oceňování aktiv a závazků ve finančním účetnictví. Vychází v zásadě z toho, že hospodářské operace, které jsou v souborné podobě uváděny v účetních výkazech, se již uskutečnily a že jejich finanční důsledky jsou v době vzniku objektivně měřitelné a dostatečně průkazné.

Oceňování na bázi historických nákladů (historical/acquisition cost) spočívá dle Kovanicové (13) na dvou ortodoxních pravidlech, jimiž jsou:

a) ocenění na bázi nákladů – tzn. princip nákladů (cost principle) :

shrnutο tento princip znamená, že se pořizovací náklad chápe jako oběť podstoupená podnikem při jeho ekonomických aktivitách – taková oběť, jíž se podnik něčeho vzdává, aby mohl něco nabýt a uchovat, spotřebovat, vyrobit či vyměnit,

b) realizační princip (realization principle) :

historické náklady zůstávají v účetních knihách v prvotním ocenění bez ohledu na změny tržních cen obdobných aktiv či na změny všeobecné kupní síly peněz, a to až do doby realizace aktiv. Historické náklady jsou tedy přiřazovány "vydělaným" výnosům, které s nimi korespondují a až poté je rozdíl mezi historickými náklady a korespondujícími výnosy vykázán jako zisk nebo ztráta účetního období.

V souvislosti s tím uvádí Kovanicová (13), že na bázi historických nákladů (neboli v konvenčním účetnictví) vzniká tzv. účetní zisk². Ten je na nejobecnější úrovni definován jako rozdíl mezi realizovanými výnosy pocházejícími z transakcí daného období a korespondujícími historickými náklady.

Mnozí autoři jsou účetnímu zisku velmi nakloněni a zdůvodňují to několika argumenty. Například tím, že tento ukazatel prošel úspěšně testem času, dále, že tento účetní systém je založen na faktických, skutečných transakcích, tzn. účetní zisk je měřen a vykazován objektivně (je ověřitelný). Objektivnost je všeobecně posílena přesvědčením stoupenců účetního zisku, že účetnictví by mělo vykazovat spíše fakta o realitě než hodnoty. Domnívají se, že účetnictví nikdy nebylo a není nástrojem "měření (běžných) hodnot", změn hodnot ani současné hodnoty aktiv nebo jejich skupin. Dalším pozitivním argumentem je, že tento účetní zisk vyhovuje kritériu opatrnosti a to tím, že se ignorují změny hodnot směrem nahoru a že se uznávají pouze realizované zisky a přírůstky hodnoty.

Na druhé straně je účetní zisk v odborné literatuře silně kritizován pro jeho nejružnější omezení. Hlavním argumentem proti němu je dle Kovanicové (13) jeho limitované použití k rozhodování. Účetní zisk tak selhává při potřebě uznat nerealizovaná zvýšení hodnot držených aktiv a to právě v důsledku aplikace historických nákladů a realizačního principu. To znemožňuje předkládat užitečné

² Lze namítnout, že každý zisk zjištěný v účetnictví je účetní zisk. Zde však pojem účetní zisk je použit v užším pojetí – jako zisk založený na určitém (konvenčním) přístupu.

informace, a naopak umožňuje prezentovat heterogenní mix zisků nejen běžného období, ale i předchozích období. Účetně vykázaný zisk tak nekoresponduje se ziskem vztahujícím se k běžnému období. To znamená, že je narušen jeden z pilířů účetního výkaznictví – akruální koncept.

Tento argument je jedním z mnoha, což vede ke stále větším sporům ohledně pojetí zisku. Výsledkem posouzení sporných problémů a jejich vlivu na výsledovku je, že v rozvaze nalézáme směsici položek, které jsou mnohdy obtížně definovatelné.

S hodnocením účetního zisku úzce souvisí klady a zápory konvenčního účetnictví založeného na bázi historických nákladů.

Prvním kladem, uváděným v mnoha literárních zdrojích je, že účetnictví založené na historických nákladech minimalizuje sféru subjektivních odhadů a vyhýbá se rozpoznávání a uznávání zisků, které nebyly dosud realizovány za peníze či za jejich příslib. Proto je často za neobjektivnější účetní metodu považováno oceňování.

Náklady pořízení jsou objektivní a ověřitelné. A dále : princip nákladů je plně ve shodě s postulátem trvání podniku (going concern). Ten předpokládá, že entita bude své činnosti nadále provádět po neurčitelně dlouhou dobu, což eliminuje potřebu používat pro oceňování běžné hodnoty nebo likvidační hodnoty. Pravidla oceňování touto veličinou jsou relativně jednoduchá a mohou být aplikována osobami bez vyššího profesního vzdělání, a tudíž bez nutnosti vlastního úsudku při určování, jakou jinou oceňovací veličinu pro dané aktivum použít.

Další výhodu uvádí Kovanicová (13): vývojem logických pravidel odvozených z principu nákladů, zejména zavedením pravidla přiřazování nákladů výnosům daného účetního období, byla praxe 19. století přes svoji rozmanitost udržována v určitých mantinelech, což zabraňovalo svévolnému zvyšování aktiv o náklady, jejichž užitek v daném období již plně vyhasl. Jinými slovy – dosáhlo se racionálního rozlišení mezi aktivovanými náklady a náklady vstupujícími do hospodářského výsledku. A nejen to. Prostřednictvím externího auditu účetních výkazů bylo bráněno businessmanům v přílišném optimismu, fantazírování, manipulacích se ziskem a oceňovacími hodnotami, případně v podvodech. Tím vším sehrály historické náklady důležitou roli ve vývoji účetnictví.

Avšak účetní systém založený na historických nákladech v řadě případů selhává, jestliže má být použit jako vodítko pro rozhodovací úlohy. Hlavní výhrada k použití principu nákladů pro ocenění vykazovaných položek spočívá podle mnoha autorů v ošidné spolehlivosti přijatého postulátu, že kupní síla peněžní jednotky je stabilní.

Jestliže účetní systém ignoruje změny hodnoty aktiv v průběhu času, pak ocenění na bázi historických nákladů vede k prezentaci klamných čísel. A obdobně : hodnoty týchž aktiv nabytých v různých časových periodách, v nichž došlo ke změnám kupní síly peněžní jednotky, by neměly být v rozvaze sčítány, neboť taková čísla nemají smysl. Ten, kdo na základě takového účetního systému má činit rozhodnutí, musí být dobře obeznámen s omezeními vykazovaných informací, jinak budou jeho úsudky zavádějící.

Výzkumy konceptu historických nákladů probíhaly (a dodnes probíhají) na různých úrovních. Kovanicová ve svém článku (13) uvádí, že je lze shrnout do dvou proudů:

- a) **Neoklasická škola** je (obdobně jako klasická, konvenční škola) primárně charakterizována zachováním historických nákladů jako báze oceňování, avšak navíc akceptuje nutnost rozpoznávat a vykazovat změny ve všeobecné cenové hladině. Účetní systém založený na neoklasické škole se obvykle označuje výrazem *general, price-level-adjusted historical cost-accounting* a na jeho základě zjištěný zisk jako *”general, price-level-adjusted accounting income”*.
- b) **Radikální škola** je charakterizována tím, že jako oceňovací základnu volí běžnou hodnotu (*current value*). Tato škola má dvě větve. První z nich (známá jako *current-value accounting – účetnictví na bázi běžných hodnot*) neupravuje účetní výkaznictví o změny ve všeobecné cenové hladině a její koncept zisku se označuje jako *běžný zisk (current income)*. Druhá větev (označovaná obvykle jako *general, price-level-adjusted current-value accounting*) uznává navíc nutnost upravovat účetní výkaznictví o změny ve všeobecné cenové hladině, ve shodě s tím se její koncept zisku označuje jako *upravený běžný zisk (adjusted current income)*.

Jak tuto situaci hodnotí účetní systémy ve světě bude náplní další kapitoly.

3. 3. 5 Uplatňování reálné hodnoty v účetním systému České republiky

Novela Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (3), provedená Zákonem č. 353/2001 Sb., s účinností od 1. 1. 2002 uvádí poprvé způsob oceňování reálnou hodnotou, jejímž účelem je postihnout co nejobektivněji a nejvěrohodněji stav aktiv

k okamžiku ocenění. Ve čtvrté části zákona věnované způsobům oceňování je vztaženo toto oceňování prozatím zejména na cenné papíry a deriváty.

Oceňováním těchto (v zákoně o účetnictví přesně vyjmenovaných položek) reálnou hodnotou se zabývá ve svých pravidelných příspěvcích do časopisů prof. Fireš.

Prvním problémem při zapracovávání FAIR VALUE do českého zákona o účetnictví bylo nalezení jeho vhodného překladu. V češtině totiž neexistuje přesný ekvivalent tohoto slovního spojení. Fireš (18) uvádí, že výraz fair je převzat z odlišného kulturního prostředí a proto se jeho význam mění v závislosti na tom, v jakém slovním spojení je použit (např. odlišný význam termínu fair ve spojení se slovy play, weather, hair, copy atd.). Vzhledem k tomu, že nebyl přijatelný názor použít v češtině výraz "férová hodnota", neboť je v rozporu s pravidly spisovné češtiny, zahrnul se do definitivního znění novely termín reálná hodnota, jeho obsah však není v novele definován, i když je zřejmé, že slovo reálná nelze chápat ve smyslu skutečná hodnota, ale primárně jako nestranně stanovenou, předpokládanou, resp. reálně dosažitelnou za tržních podmínek existujících k datu jejího stanovení, tedy objektivní.

U zemědělských aktiv tedy není v České republice přístup vycházející z reálné hodnoty uplatňován. Částečnou souvislost lze shledat u použití reprodukční pořizovací ceny, jejímž základem by měla být cena tržní, ale možnost využití tohoto ocenění pouze v případě její nižší hodnoty ve srovnání s vlastními náklady (což platilo do konce roku 2003) a v případě nemožnosti zjištění vlastních nákladů ukazuje na rozdílné pojetí. Na rozdíl od pojetí reálné hodnoty dle Mezinárodních standardů IAS/IFRS, které směřuje k určení věrného obrazu majetku nejen zemědělských subjektů, úprava účetnictví České republiky sleduje zásadu opatrnosti.

Proto pojednání o reálné hodnotě bude obsahem dalších kapitol, zaměřených na řešení oceňování dle mezinárodně uznávaných standardů.

O reálné hodnotě v zemědělství dosud publikují v České republice pouze tyto autoři:

- Kouřilová (Časopis: Účetnictví, daně a právo v zemědělství a pod.),
- Dvořáková (IAS v příkladech III. a pod.),

avšak publikace těchto autorů jsou ponejvíce komparacemi informací z IAS/IFRS a jako takové budou součástí dalších kapitol.

3.4 Tvrzení I.

Podnik X, zabývající se zemědělskou výrobou, postupuje při oceňování, účtování a vykazování zemědělských aktiv z právní úpravy účetnictví v České republice.

- Klasifikuje zemědělská aktiva z hlediska dlouhodobosti, které je ovlivňováno daňovými zákony. Vliv zákona o daních z příjmů slouží k přesnějšímu vymezení aktiv a pomáhá tím tedy k určení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.
- Oceňuje aktiva biologického charakteru jediným možným způsobem, tzn. historickými cenami: pořizovacími cenami respektive vlastními náklady skutečnými nebo stanovenými na základě plánové (operativní) kalkulace, přičemž není přesně stanoven způsob stanovení této kalkulace, ani periodicitu srovnávání ceny vzešlé z této kalkulace s cenou stanovenou na základě skutečných nákladů. Ocenění historickými cenami je správné z důvodu objektivitu a průkaznosti. Způsob a periodicitu stanovení vlastních nákladů nejsou jednoznačně určeny z důvodu variability podmínek zemědělské praxe.
- Vykazuje zemědělská aktiva v uvedeném ocenění spolu s ostatními majetkovými složkami v rozvaze. V příloze k tomuto výkazu uvádí pouze údaje týkající se změny metody oceňování (např. vypuštění či přidání některé položky nákladů v kalkulačním vzorci) a účtování. Vykazování podrobnějších údajů týkajících se těchto aktiv není z důvodů unifikace postupů nutné.
- Účtuje o výše zmíněných aktivech v účtových skupinách 02 a 12, které jsou určeny směrnou účtovou osnovou a dále se striktně řídí účtovými postupy danými právními normami.

Rozbor tohoto tvrzení bude náplní prováděných výzkumů.

3. PŘEHLED O SOUČASNÉM STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY VE SVĚTOVÉM POJETÍ

Za všeobecně uznávané a v rámci mnoha států používané účetní systémy, prostřednictvím kterých se v současné době uskutečňuje mezinárodní harmonizace účetnictví, jsou považovány :

- 1) Direktivy Evropské unie,
- 2) Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS,
- 3) Všeobecně uznávané zásady US GAAP.

Z důvodu zaměření disertační práce na problematiku oceňování v rámci Evropské unie nebude rešeršní ani vlastní část této práce přímo pojednávat o řešení dle US GAAP, i když přes znatelnou podobnost s řešením dle IAS/IFRS, a to nejen v oceňovacích bázích, to nelze důsledně tvrdit.

4.1 Direktivy Evropské unie

Evropská unie se pro podporu ekonomické spolupráce mezi jednotlivými zeměmi již více než 40 let snaží o harmonizaci v oblasti účetnictví a výsledkem se stal tzv. KODEX ÚČETNÍ LEGISLATIVY EVROPSKÉ UNIE, který je založen na direktivách (směrnících). Tyto direktivy (schválené Radou ministrů EU) jsou tedy členské státy Evropské unie povinny akceptovat při vytváření svého právního systému. Dle Březinové (8) jsou tyto variantně stanovené direktivy kompromisem mezi přístupem anglosaským a kontinentálním.

Z hlediska účetních výkazů je rozhodující Čtvrtá direktiva (78/660/EEC), která reguluje účetní výkazy, jejich zveřejnění a ověření. Čtvrtá direktiva byla sestavena podle německé koncepce účetnictví a pro anglosaské státy byla doplněna o různá variantní řešení. Rozdílný přístup k řešení některých situací z hlediska anglosaské koncepce a z pohledu kontinentálního vyústil v tzv. právo volby, které umožňuje členským státům zabudovat direktivy do své národní legislativy tak, aby byla respektována i národní specifika.

Kodex účetní legislativy zahrnuje ještě Sedmou direktivu (z roku 1983), která je zaměřena na konsolidaci účetních výkazů a Osmou direktivu (z roku 1984), jež se týká auditu účetní závěrky. Na přelomu 80. a 90. let minulého století byly přijaty ještě následující direktivy:

- direktiva o roční účetní závěrce a konsolidované závěrce bank a jiných finančních institucí,
- direktiva o zveřejňování výročních účetních zpráv úvěrových a finančních institucí, které mají své vrcholové vedení v jiné členské zemi EU anebo ve třetí zemi a
- direktiva o roční účetní závěrce a konsolidované účetní závěrce pojišťovacích společností.

Oceňování majetku a závazků v účetních výkazech je upraveno Čtvrtou direktivou v samostatném oddílu č. 7 nazvaném Pravidla oceňování (7). Konkrétní postup při oceňování položek výkazů je založen **na principu oceňování v historických cenách**, resp. vlastních nákladech (u výkonů prováděných ve vlastní režii). Ustanovení direktiv dále uvádí, že členské státy mohou vyhradit právo odchýlit se od principu oceňování v pořizovacích cenách a oceňovat těmito způsoby:

- 1) reprodukční cenou aktiv, které mají krátkou dobu životnosti a u zásob,
- 2) jiným, než je reprodukční cena, který bere v úvahu vliv inflace u položek ve výkazech uvedených, včetně základního jmění a rezervních fondů,
- 3) cenou, která je stanovena na základě odhadu u krátkodobých aktiv a to pouze v mimořádných případech, kdy dochází k ustavičným změnám cen v důsledku jejich kolísání,
- 4) pořizovací cenou popř. vlastními náklady u zásob, do které se zahrnují i výpůjční náklady (úroky z cizího kapitálu)(7).

Dle Adámkové (7) je zároveň toto právo volby doplněno ustanovením, že pokud ho členské státy ve své národní úpravě využijí, musí jasně definovat a stanovit zásady pro použití uvedených možností. Direktiva věnuje velkou pozornost oceňovacím rozdílům (mezi požadovaným způsobem oceňování v historických cenách a skutečně použitím způsobem ocenění) a stanoví jasná pravidla pro výpočet těchto rozdílů a pro zajištění jejich průkaznosti.

Současný vývoj direktiv EU (jejich novelizace) je charakterizován odklonem od modelu oceňování v historických cenách. Pozornost se obrací na možnost uplatnění ocenění ve FAIR VALUE (v reálné hodnotě).

Reálnou hodnotou je dle návrhu novely:

- a) tržní hodnota položky, v případě, že pro danou položku existuje aktivní trh, na kterém lze její hodnotu spolehlivě stanovit,
- b) tržní hodnota položky odvozená z tržní hodnoty jejích komponentů, pokud pro danou položku neexistuje aktivní trh, ale tento trh existuje pro její komponenty,
- c) hodnota položky zjištěná pomocí uznávaných oceňovacích modelů, pokud její hodnotu nelze stanovit postupy a) a b) za podmínky, že tyto modely zajišťují dostatečnou blízkost k tržní hodnotě položky.

Direktivy Evropské unie tedy vedle historických cen (pořizovací ceny a vlastních nákladů) umožňují použít i reálnou hodnotu. Adámková (7) uvádí, že dle IV. Direktivy nelze položky ocenit reálnou hodnotou, pokud je nelze ocenit dle postupů a), b) a c).

V rámci direktiv Evropské unie neexistuje žádný zvláštní předpis, který by se zabýval účtováním a oceňováním aktiv biologického charakteru, není jim tedy věnována hlubší pozornost.

Dále je v souvislosti s direktivami EU nutné uvést, že se Evropská komise, vzhledem k paralelní existenci evropské a mezinárodní harmonizace a vzrůstajícímu vlivu IAS/IFRS, rozhodla již v roce 1990 nevytvářet další direktivy a ubírat se cestou modernizace stávajících direktiv tak, aby nebyly v rozporu s IAS/IFRS. V roce 1995 pak nastínila novou účetní strategii, která spočívá v posílení spolupráce IASC (Komise pro vydávání IAS) a Evropské unie s cílem vypracovat společné bilanční právo akceptovatelné nejen na území Evropy. Tato strategie dostává konkrétní podobu až v roce 2000 na základě návrhu Evropské komise, aby společnosti kótované na světových burzách sestavovaly nejpozději do konce roku 2005 své konsolidované závěrky podle IAS/IFRS.

Stávající direktivy jsou tedy závazné pouze pro členy Evropské unie a nejsou uznávány světovými burzami, zároveň však nejsou v rozporu s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS, které na tyto direktivy budou v rámci celosvětové harmonizace v budoucnosti stále více navazovat.

4.2 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Jak již bylo naznačeno v úvodu této disertační práce, Mezinárodní účetní standardy jsou vydávány od roku 1973 Výborem pro mezinárodní účetní standardy.

Mezinárodní účetní standardy obsahují vedle úvodu a předmluvy koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů a dále jednotlivé standardy, kterých je početně 34 + 6 (stav platných IAS + IFRS v roce 2005, viz příloha č. 1). Poslední standard s označením IAS má přiděleno číslo 41 a to z důvodu sloučení, přepracování či vypuštění některých standardů.

Standardy tedy představují jakýsi obecně sdílený názor účetních profesionálů na zobrazení vybraných hospodářských jevů v účetnictví. Lze je rozdělit na standardy pojednávající o nárocích na účetní závěrku (příkladem mohou být IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IAS 7 – Výkazy peněžních toků), dále standardy, které se zabývají dílčími položkami účetních výkazů (např. IAS 2 – Zásoby, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 18 – Výnosy) a standardy zabývající se určitými specifickými transakcemi (např. IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 17 – Leasingy). Pokud se při uplatňování ustanovení standardů při praktickém využití vyskytnou sporné otázky, tzn. pokud se dá řešení některého ustanovení vykládat různými způsoby a vznikají tím dohady o tom, který výklad je správný, požádá se o vyjádření Stálého interpretačního výboru IAS – SIC (Standing Interpretations Committee). V případě významnějších sporů vydá SIC oficiální stanovisko.

Původní Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů IASC v roce 1999 přeměnil svoji formu na nadaci a došlo tudíž k přejmenování na IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) se sídlem v USA. Novelizované a nově vytvořené standardy IASCF se již nebudou označovat IAS, nýbrž IFRS (International Financial Reporting Standards), protože podle mínění odborníků název IAS nedostatečně zvýrazňoval, že se jedná o úpravu účetního výkaznictví, nikoli o úpravu účtování.

Účelem standardů je, aby účetní výkazy zpracované na jejich podkladě měly vysokou kvalitu vykazovaných informací, tzn. aby dávaly srovnatelné informace, které umožní účastníkům kapitálových trhů přijímat adekvátní ekonomická rozhodnutí.

Veškeré, dosud vydané standardy nejsou závazné, ale mohou být vyžadovány např. burzovními institucemi u společností, jejichž akcie jsou veřejně obchodovatelné na světových burzách (na základě dohody IASC a IOSCO).

Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – vznikl v roce 1973, sídlo v Londýně) se již od počátku devadesátých let zabýval myšlenkou vypracování Mezinárodního účetního standardu, který by řešil problematiku zemědělství, respektive problematiku účetního zobrazení specifických aktivit zemědělské činnosti.

Do této doby však vznikaly obvykle jen takové standardy, které jsou aplikovatelné v podnicích veškerých oborů a nezabývají se tudíž konkrétními problémy jednotlivých oborů plynoucích ze specifík jejich podnikatelské činnosti.

Avšak specifika zemědělské sféry byla uznána natolik významnými, že výše uvedený Výbor rozhodl o vypracování samostatného standardu. V roce 1994 byl vypracován Návrh hlavních principů, v němž byly vytyčeny základní problémové okruhy a možnosti jejich řešení. Po zveřejnění tohoto návrhu následovala, jak je zvykem, výzva odborné veřejnosti k připomínkám. Po zohlednění těchto komentářů byl roku 1999 schválen návrh E 65 – Zemědělství. Následovalo zapracování dalšího kola připomínek odborné veřejnosti a zkušební aplikace v konkrétních podnicích.

Tímto procesem byl vypracován a následně schválen **Mezinárodní účetní standard 41 – Zemědělství** s cílem stanovit účetní zachycení zemědělské činnosti, vykázání v účetní závěrce a zveřejnění. Tento standard vstoupil v platnost pro účetní závěrku zahrnující období počínající 1. lednem 2003 nebo později, přičemž dřívější aplikace byla podporována.

Nové přístupy tohoto standardu se projeví zejména ve zvolené oceňovací základně, dále pak v klasifikaci aktiv a řešení státních dotací.

4. 2. 1 Klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41

Předmětem úpravy IAS 41 jsou biologická aktiva (definovaná jako živá zvířata či rostliny), dále zemědělská produkce v okamžiku sklizně (produkty biologických aktiv podniku) a státní dotace. Přijetím tohoto standardu byla biologická aktiva pro svou specifickou vyloučena z působnosti ostatních, obecně užívaných Mezinárodních účetních standardů.

Tento standard (2) podporuje, aby podnik poskytl kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, ve kterém se mají rozlišit (podle potřeby) biologická aktiva na:

- a) aktiva určená ke konzumaci (dobytek na maso, ryby, pšenice)
a
- b) plodící aktiva (dobytek produkující mléko, ovocné stromy),

přičemž za biologická aktiva určená ke konzumaci se považují aktiva sklizená jako zemědělská produkce, nebo prodávaná jako biologická aktiva. Standard jako příklad uvádí dobytek určený pro výrobu masa, dobytek chovaný na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako je kukuřice a pšenice, stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo a podobně.

Plodící biologická aktiva slouží spíše k samoreprodukci, nejsou tudíž zemědělskou produkcí. Příkladem může být dobytek produkující mléko, dále vinná réva, ovocné stromy a stromy, které zůstávají uchovány a přitom je z nich sklízeno palivové dříví.

Dále mohou být biologická aktiva obou výše uvedených kategorií rozdělena na:

- a) zralá (dospělá),
- b) nezralá.

Konzumovatelné biologické aktivum je zralé v případě, že je schopno sklizně a plodící biologické aktivum je považováno za zralé pokud je schopno přinášet pravidelnou úrodu. V opačných případech se jedná o nezralé biologické aktivum.

Tento standard se aplikuje na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv podniku, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je aplikován **IAS 2 – Zásoby** popřípadě jiné Mezinárodní účetní standardy. To znamená, že standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni,

například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Další zpracování tedy není zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.

Pro účely zpracování této disertační práce bude tedy využito také **Mezinárodního účetního standardu č. 2 – Zásoby**, který byl přijat již v roce 1993 a v platnost vstoupil v roce 1995. Tento standard se týká problematiky zásob s výjimkou těchto oblastí (2):

- nedokončené výroby vyplývající ze stavebních smluv (dlouhodobých zakázek),
- finančních nástrojů,
- zásob výrobců zemědělských a lesních produktů, nerostných rud a zemědělské produkce a to v těch případech, kdy jsou oceněny – v souladu s běžně používanou praxí v daných odvětvích – v čisté realizovatelné hodnotě a
- biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností (tato odrážka přibyla v souvislosti s novelizací IAS 2 v roce 1993 spolu s dalším odstavcem, který udává, že zásoby zahrnují zemědělskou produkci, která byla podnikem sklizena z biologických aktiv a při výchozím rozpoznání v momentě sklizně oceněna v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění představuje pořizovací náklady zásob k datu aplikace tohoto standardu).

IAS 2 – „Zásoby“ se týká zejména otázek oceňování zásob v rozvaze.

4.2.2 Rozpoznání, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41

Podnik **rozpozná (identifikuje) a následně vykáže** biologické aktivum, nebo zemědělskou produkci dle IAS 41 (2) tehdy a jen tehdy, pokud:

- a) ovládnutí aktiva podnikem je výsledkem minulých událostí,
- b) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout podniku, a
- c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

V rámci zemědělské činnosti může být ovládnutí aktiva prokázáno například u legálně vlastněného skotu cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho koupi, narození, nebo odstavení. Budoucí prospěch je běžně určitelný oceňováním podstatných fyzických vlastností.

Mezinárodní účetní standard týkající se oblasti zemědělství, ani žádný jiný standard a dokonce ani koncepční rámec IAS neobsahuje žádnou formu **úctové osnovy**, a proto není v těchto standardech přímo uvedeno, jakých účtů se má při účtování biologických aktiv a zemědělské produkce použít (mimo některých výjimek, které určují například zachycení rozdílů z přecenění).

Důvodem je zaměření Mezinárodních účetních standardů na vykazovaná data, tedy na výstup – výsledek účetnictví, nikoli na konkrétní cesty – účetní postupy, jak ke správným výkazům dospět.

Konkrétních zobrazení přes jednotlivé rozvahové a výsledkové účty může tedy existovat více. V praxi je důležité, aby účetní jednotka využívala takovou z variant, která umožní splnit veškeré požadavky standardu IAS 41.

Návrh možné varianty bude náplní vlastní části této disertační práce.

V části IAS 41 týkající se **vykazování** tento standard (2) stanoví, že podnik vykazuje v rozvaze účetní hodnotu biologických aktiv odděleně. Dále podnik musí zveřejnit celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období výchozího ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv.

Podnik musí poskytnout popis každé skupiny biologických aktiv. Hlubší kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, v rozlišení na konzumovatelná a plodící nebo zralá a nezralá biologická aktiva, není vyžadován,

ale standard podporuje provádění tohoto odděleného popisu. Podnik může zveřejnit například účetní hodnotu konzumovatelných biologických aktiv a plodících biologických aktiv po skupinách. Podnik může dále oddělit účetní hodnotu zralých a nezralých aktiv. Informace poskytované v tomto rozčlenění mohou být užitečné při odhadování časového rozvržení budoucích peněžních toků. Podnik zveřejní, na jakém základě byla tato klasifikace provedena.

V účetní závěrce má podnik povinnost popsat, pokud nezveřejňuje na jiném místě v publikovaných informacích (6):

- a) druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv a
- b) nefinanční výši nebo odhad fyzického množství každé skupiny biologických aktiv podniku na konci období a zemědělské produkce sklizené v průběhu období.

Podnik dále zveřejní metody a významné předpoklady aplikované při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně a u každé skupiny biologických aktiv.

U zemědělské produkce sklizené v průběhu období má podnik zveřejnit její reálnou hodnotu, která byla určena v okamžiku sklizně, sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

Další odstavce IAS 41 (2) udávají povinnost zveřejnit:

- a) existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo a účetní hodnotu biologických aktiv, na kterých je vázáno zástavní právo jako zajištění dluhů,
- b) částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv,
- c) strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

Podnik vykazuje příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Srovnávací informace se nevyžadují. Vypořádání zahrnuje:

- a) zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje,
- b) zvýšení způsobená nákupem,
- c) snížení způsobená prodejem,
- d) snížení způsobená sklizní,
- e) zvýšení v důsledku podnikové kombinace,
- f) čisté kursové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky zahraniční entity a

g) jiné změny.

Standard (2) uvádí, že je velmi užitečné oddělené zveřejnění vlivu fyzických a cenových změn v ocenění reálnou hodnotou (viz další kapitola), a to pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý produkční cyklus. V takových případech se podporuje, aby podnik zveřejnil, podle skupin nebo jiným způsobem, hodnotu vlivu fyzických změn a hodnotu vlivu změn cen na celkovou změnu reálné hodnoty. Tato informace je však obecně méně užitečná, pokud je produkční cyklus kratší než jeden rok (například u chovu kuřat nebo pěstování obilnin).

Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nakažovým a ostatním přírodním rizikům. Jestliže tento případ nastane a svým rozsahem, podstatou, nebo dopadem je významný pro posouzení podnikové výkonnosti za dané období, musí být zveřejněna podstata a částka souvisejících položek výnosů a nákladů podle IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, základní chyby a změny v účetních pravidlech. Jako příklad je možno uvést záchvat virového onemocnění, povodeň, kruté sucho nebo mráz a napadení hmyzem.

Standard č. 41 (2) do důsledků požaduje i dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou. Jestliže podnik oceňuje biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, na konci období pro tato biologická aktiva zveřejní:

- a) popis biologických aktiv,
- b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná,
- c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží reálná hodnota,
- d) popis použitých metod odepisování,
- e) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby a
- f) hrubou účetní hodnotu a kumulované odpisy (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období.

Pokud podnik oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, zveřejní odděleně každý zisk nebo ztrátu rozpozanou při pozbytí těchto biologických aktiv a rovněž uvede její vypořádání. Navíc bude toto

vypořádání zahrnovat následující částky, které souvisí s danými biologickými aktivy a jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty:

- a) ztráty ze snížení hodnoty,
- b) zrušení ztrát ze snížení hodnoty a
- c) odpisy.

Stane – li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, během běžného období spolehlivě měřitelnou, podnik zveřejní o takových biologických aktivech:

- a) popis biologických aktiv,
- b) vysvětlení, proč se stala reálná hodnota spolehlivě měřitelnou, a
- c) účinek změny.

Oblasti vykazování je tedy Standardem č. 41 – Zemědělství věnována velká pozornost. Podnik má povinnost nejen uvést potřebná data v daném členění, ale dále i vysvětlit důvody a kvantifikovat jednotlivé vlivy. Tato informační povinnost do jisté míry nahrazuje direktivně stanovené postupy účtování a redukuje negativní stránky používání reálné hodnoty či jejích ekvivalentů (viz další kapitola).

4. 2. 3 Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41

Jak již bylo naznačeno v předcházejících kapitolách, Mezinárodní účetní standard upravující oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce vyžaduje pro tato aktiva od výchozího rozpoznání a ke každému rozvahovému dni **ocenění reálnou hodnotou** sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

Náklady prodeje jsou představovány platbami zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám a dále odvody daní a cel. Náklady prodeje však nezahrnují dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.

Předpokládá se, že reálná hodnota biologických aktiv je spolehlivě měřitelná. Tento předpoklad může být vyvrácen pouze při počátečním rozpoznání biologického aktiva, pro které není tržně určená cena nebo hodnota k dispozici a alternativně určené odhady reálné hodnoty by byly zjevně nespolehlivé. V takových případech IAS 41 (2) požaduje, aby podnik oceňoval biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile se však reálná hodnota biologických aktiv stane spolehlivě měřitelnou, podnik ji má k ocenění aktiva použít.

Pořizovací náklady se mohou v některých případech blížit reálné hodnotě, hlavně v případech, pokud:

- a) se od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum odehrála malá část biologické přeměny (například sazenice stromu vysazená v lese těsně před rozvahovým dnem), nebo
- b) se předpokládá, že vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný (například v počátečních stádiích růstu borovice pěstované produkčním cyklu 30 - 50 let).

Podnik, který dosud oceňoval biologické aktivum v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, nesmí použít pořizovací náklady, musí pokračovat v oceňování reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje až do pozbytí aktiva.

Ve standardu IAS 41 se také uvádí, že reálná hodnota zemědělské produkce v okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná, protože produkce je vyhotovována pro následný prodej resp. pro trh.

Standard (2) dále uvádí dva zvláštní případy stanovení reálné hodnoty :

1) u skupinových aktiv,

vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností může být usnadněno určení reálné hodnoty těchto aktiv. Za podstatné vlastnosti mohou být považovány např. stáří, nebo kvalita. Podnik vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jsou využívány trhem jako základ pro stanovení ceny,

2) u kombinovaných aktiv,

kdy je biologické aktivum často fyzicky spojeno s pozemkem (standard uvádí jako příklad strom v pěstěném lese). V takovém případě nejspíš nebude existovat samostatný trh s biologickými aktivy, která jsou pevně spojena s pozemkem, aktivní trh však může v tomto případě existovat s aktivy kombinovanými, tzn. s biologickým aktivem - s původním pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. Podnik může užít informace týkající se kombinovaných aktiv k určení reálné hodnoty biologických aktiv. Například, aby byla zjištěna reálná hodnota biologických aktiv, může být reálná hodnota původního pozemku a hodnota zlepšení půdy odečtena z reálné hodnoty kombinovaných aktiv.

Dále standard (2) uvádí způsoby určení této reálné hodnoty a vykazání změn vyplývajících z ocenění. Reálná hodnota aktiva je založena na jeho současném umístění a podmínkách. Z toho například plyne, že reálná hodnota skotu na farmě je cenou skotu na relevantním trhu sniženu o náklady přepravy a o ostatní náklady spojené s dodáním skotu na trh.

Kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí je vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty daného aktiva, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje. Jestliže má podnik přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro něj nejrelevantnější. Například, pokud podnik má přístup na dva aktivní trhy, použije cenu vyskytující se na trhu, který hodlá využít.

V opačném případě však aktivní trh pro dané biologické aktivum nebo zemědělskou produkci nemusí vůbec existovat. Poté lze pro určení reálné hodnoty použít jednu nebo několik z následujících možností, pokud jsou dosažitelné (2):

- a) nejposlednější dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že nenastaly od data transakce k bilančnímu dni významné změny v ekonomických poměrech,
- b) tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly (standard však neuvádí konkrétní způsoby, jak upravit tržní cenu o výše uvedené rozdíly),
- c) sektorová měřítko (benchmark), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravek, košů), nebo rozlohy v hektarech, hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa a podobně.

V některých podmínkách však nemusí být pro biologické aktivum k dispozici ani tržně určená cena, ani hodnota odpovídající současným podmínkám. V těchto případech má podnik využít k určení reálné hodnoty **současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků** z daného aktiva, diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním, přičemž účelem propočtu této čisté současné hodnoty očekávaných budoucích peněžních toků je určení reálné hodnoty biologického aktiva při jeho současném umístění a v současných podmínkách.

Standard se dále zabývá i takovými případy, kdy podniky uzavírají smlouvy o prodeji biologických aktiv a zemědělské produkce k budoucím datům. Může nastat situace, že reálná hodnota neodpovídá cenám v kontraktu. Pokud je rozdíl záporný, tzn. smlouva o prodeji biologických aktiv či zemědělské produkce je pro zemědělský podnik nevýhodná, standard navrhuje použít IAS 37, čímž naznačuje, že by se na tyto smlouvy měly tvořit rezervy.

Při tvorbě tohoto standardu byly vedeny rozsáhlé diskuse o **dopadu oceňování reálnou hodnotou**. Jedním přístupem bylo zachycení rozdílů z přecenění v rámci ostatních složek vlastního kapitálu ať již v rámci položky – Fond z přecenění nebo jiným způsobem. Druhým přístupem, ke kterému se standard nakonec přiklonil, je zachycení rozdílů z přecenění výsledkovým způsobem, to znamená přes účty :

- náklady z přecenění reálnou hodnotou,
- výnosy z přecenění reálnou hodnotou.

To znamená, že standard č. 41 – Zemědělství požaduje, aby změny v reálné hodnotě biologického aktiva a zemědělské produkce snížené o odhadnuté náklady prodeje ovlivnily čistý zisk, a nebo ztrátu v období, ve kterém nastaly. Změna

fyzických vlastností živého zvířete nebo rostliny v průběhu zemědělské činnosti totiž přímo zvyšuje, nebo snižuje ekonomické užitky podniku.

Otázkou však zůstává oblast zdaňování a případného rozdělení nerealizovaných zisků (v české terminologii lze použít výraz – výnosů) z přecenění.

4. 2. 3. 1 Reálná hodnota (fair value) jako oceňovací základna

Pro důkladnější pochopení obsahu pojmu reálná hodnota by mělo být východiskem jeho vymezení v příslušných jak Mezinárodních tak Českých účetních standardech. Z definic Mezinárodních účetních standardů (zejména IAS 16, IAS 22, IAS 32 a IAS 39 - (2)) vyplývá, že fair value vyjadřuje peněžní částku, za níž lze aktivum směnit (popř. dluh uhradit), mezi :

- znalými, tj. dostatečně informovanými stranami (kupujícím a prodávajícím),
- stranami ochotnými směnu provést (nejednajícími např. pod nátlakem v důsledku finanční nouze apod.),
- stranami nespřízněnými (personálně, ekonomicky apod.).

Z definic fair value podle Mezinárodních účetních standardů lze odvodit i obsah pojmu reálná hodnota, její podstatné definiční znaky i kritéria pro její používání v účetnictví, podle Fireše (18) je možno je vymežit následovně:

- Reálná hodnota je **v podstatě tržní hodnotou**, má k ní pojmově nejbližší a – pokud je pro danou rozvahovou položku k dispozici tržní cena z aktivního trhu – bude nejsprávnějším měřítkem reálné hodnoty.
- Pojmy reálná hodnota a tržní hodnota, i když v podstatě totožné, nelze co do obsahu a funkce zcela zaměňovat, reálná hodnota je oproti tržní hodnotě pojmově širší. Jen širší pojetí reálné hodnoty **umožňuje totiž začlenit do systému účetnictví i takové položky aktiv a dluhů, pro které není k dispozici tržní cena (hodnota aktivního trhu), např. derivátové finanční nástroje i další, u nichž je nutno použít takový oceňovací postup či model, který tržní hodnotu s dostatečnou mírou spolehlivosti simuluje**. Právě pro tyto případy je vhodnější výraz fair, oproti českému výrazu reálná hodnota.
- Z hlediska časového vztahu k tržním podmínkám, které vyjadřuje, je podstatné to, že reálná hodnota vyjadřuje konkrétní podmínky k datu, kdy je pro ocenění v účetnictví použita, tj. **aktuální běžné tržní podmínky** např. ke konci rozvahového dne, k datu prvotního zachycení aktiva či dluhu v účetnictví.

- Reálnou hodnotu nelze považovat za souřadnou s ostatními formami běžné hodnoty, tj. s reprodukční hodnotou, čistou realizovatelnou hodnotou, čistou současnou hodnotou nebo zpětně získatelnou hodnotou, neboť má **průřezový charakter**. Reálnou hodnotou bude v konkrétním případě ta z běžných hodnot, která nejlépe odpovídá kritériím vyplývajícím z její definice a je zároveň v souladu s povahou dané položky aktiva či dluhu. Je to zřejmé např. při jejím použití při povinném novém ocenění (přecenění) identifikovatelných položek aktiv a dluhů u nabývajících podniku v případě akvizic účtovaných metodou koupě.
- Jde o hodnotu **reálně předpokládanou**, tj. peněžní částku dosažitelnou ve směnné transakci za obvyklých tržních podmínek, výraz reálný je zde tedy použit ve stejném smyslu jako ve spojení slov reálný termín, reálný záměr atp.
- Podle konkrétních podmínek může reálná hodnota představovat jak hodnotu vstupní, tak výstupní.

4. 2. 3. 2 Nutnost zavedení reálné hodnoty do účetnictví a její přínos

Místo, význam a zejména též přínos reálné hodnoty při oceňování v účetnictví nelze pochopit odtrženě od (v současné době probíhajícího) procesu v mezinárodním účetnictví, který má ve své konečné, cílové podobě zajistit zásadní změnu v obsahu a funkci účetního výkaznictví (financial reporting).

Pokud jde o rozvahu, je dle Fireše (18) dlouhodobým záměrem dosáhnout stavu, kdy aktiva a dluhy podniku by byly v rozvaze vykazovány v takovém rozsahu a oceněny v takové výši, které by vyjadřovaly kvantifikovatelné vlivy pokud možno všech (a nikoli jen některých jako dosud) ekonomických podmínek a faktorů, které na ně působí, včetně např. vlivu změn úrokových sazeb, měnových kurzů i dalších typů změn cen. A tohoto záměru nelze dosáhnout bez uplatnění koncepce reálné hodnoty při oceňování rozvahových položek.

Dlouhodobým cílovým záměrem (uvádí se horizont 10 let) je, aby veškerá aktiva i dluhy v rozvaze byly oceňovány v reálných hodnotách, smyslem takto sestavené rozvahy by mělo být poskytnutí zainteresovaným stranám (investorům, trhům atd.) informaci o **ekonomické hodnotě podniku** (18).

V návaznosti na zamýšlené podstatné zvýšení vypovídací schopnosti rozvahy dochází postupně i k odlišnému pojetí a funkci druhého základního výkazu, pomocí

něhož se měří finanční výkonnost podniku za příslušné účetní období, tj. výsledovky, resp. výkazu zisků a ztrát. I zde je cílovým záměrem dosáhnout stavu, kdy vykázaný výsledek hospodaření za dané účetní období by zahrnoval nejen realizované zisky (v souladu se zásadou opatrnosti), ale i zisky nerealizované a veškeré ztráty, resp. všechny přírůstky či úbytky hodnoty vážící se k danému období. Vykázaná položka výsledku hospodaření by tak měla **vyjádřit vytvořenou hodnotu za dané účetní období**.

Konečným výsledkem uvedeného věcně i časově náročného procesu by tedy mělo být podstatné sblížení ekonomického a účetního pojetí kapitálu (ekonomická hodnota podniku) a výsledků jeho použitím dosažených (ekonomické pojetí výsledku hospodaření) v předkládaných účetních výkazech.

Dosažení cílového záměru účetního výkaznictví předpokládá začlenit do něj i četné informace nefinanční povahy, podstatné posílení strategické složky manažerského účetnictví i vytvoření řady dalších podmínek.

V předchozích odstavcích stručně charakterizovaný dlouhodobý záměr v oblasti účetního (finančního) výkaznictví je zřetelně patrný jak z některých již vydaných, tak i z řady připravovaných IAS/IFRS, včetně různých k veřejné diskusi předložených návrhů, které jsou součástí jejich přípravy.

Významnou skutečností je, že uvedené cílové myšlenky v účetním výkaznictví nelze dosáhnout bez použití reálné hodnoty jako oceňovací základny pro aktiva a dluhy.

Za její hlavní přínos lze považovat to, že umožňuje začlenit do systému účetnictví i takové položky rozvahy, které se v tradičním, na historických cenách založeném účetnictví nevykazovaly buď vůbec, nebo jen doplňkově (např. v příloze), popř. na podrozvahových účtech (např. deriváty). Umožňuje navíc i rozvahové zachycení vlivu změn těch ekonomických podmínek, které se při oceňování v historických cenách nebraly v úvahu. Umožňuje tak i podrobněji informovat o rozsahu a vlivu různých rizik, zakotvených v příslušných položkách aktiv a dluhů, poskytuje celkově lepší informace potřebné k predikování budoucích peněžních toků.

Naopak mezi problémy spojené s oceňováním v reálné hodnotě lze uvést (18):

- zajištění spolehlivosti reálných hodnot,
- nutnost většího rozsahu zveřejňovaných údajů,
- vyšší pracnost – vyšší náklady spojené se zjišťováním reálných hodnot,
- a další.

Hodnocení kladů a záporů oceňování aktiv reálnou hodnotou bude dílčím cílem disertační práce, která se však bude zaměřovat na klady a zápory ocenění reálnou hodnotou oblasti biologických aktiv a zemědělské produkce v zemědělských podnicích.

4. 2. 4 Tvrzení II.

Podnik Y vedoucí účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS :

- klasifikuje biologická aktiva a zemědělskou produkci podle charakteru jejich ekonomického přínosu na aktiva – určená ke konzumaci (jednorázový ekonomický přínos) a aktiva plodící (postupný ekonomický přínos). V rámci obou skupin může dále specifikovat tato aktiva dle stupně schopnosti poskytovat ekonomický přínos na aktiva zralá a nezralá. Členění podle charakteru ekonomického přínosu a schopnosti přinášet ekonomický prospěch je věrnějším popisem aktiv a slouží k lepší orientaci uživatelů účetních dat.
- oceňuje biologická aktiva a zemědělskou produkci reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, dle metodiky k určení této hodnoty. Reálná hodnota lépe odráží účinky změn, které přináší biologická přeměna, má přímý vztah ke změnám v očekávání budoucích ekonomických užitků podniku.
- vykazuje (zveřejňuje) údaje týkající se použitého způsobu klasifikace, způsobu stanovení reálné hodnoty a rozklad této hodnoty na část způsobenou fyzickými vlivy (např. růstem) a část způsobenou vlivem změn cen, a dále další údaje specifikované standardem IAS 41. Širší zveřejňovací povinnost plyne z možnosti použití různorodého řešení v oblasti klasifikace i oceňování. Vykázané údaje však přispívají uživatelům k učinění uceleného přehledu o stavu aktiva a probíhajících biologických procesech.
- účtuje o biologických aktivech a zemědělské produkci tak, aby byl spolehlivě schopen vykázat veškeré požadované informace. Konkrétní způsob účtování určen není. Určení a vyžadování konkrétního způsobu účtování by mohlo ve specifických situacích vést k deformaci ekonomické reality a posléze k neschopnosti správně vykázat požadované informace.

Rozbor tohoto tvrzení bude náplní prováděného výzkumu a pokusné implementace IAS 41 do zemědělské praxe České republiky.

5. VZTAH ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY S DAŇOVÝMI ASPEKTY

Dle Kovanicové (5) se od podniků v mnoha zemích požaduje, aby do finančního účetnictví a výkaznictví přejímaly daňová pravidla, či aby aplikovaly účetní pravidla způsobem, který jim přinese daňové výhody, a to dokonce i v případech, kdy takové zacházení nevyhovuje účelům finančního výkaznictví. V jiných zemích je problém ještě spletitější: zdanitelný zisk se stanoví z účetních pravidel a zásad, ale snaha o minimalizaci jeho výše vede k tomu, že účetní výkazy nezobrazují finanční pozici ani výkonnost podniku věrně. Takové situaci se snaží vyhnout jak IAS/IFRS, tak US GAAP.

První zmíněný účetní systém usiluje o to, aby žádný z jeho standardů nebyl ovlivňován daňovými pravidly. I když této snaze může být bráněno daňovými zákony jednotlivých zemí, žádný podnik nemůže prohlásit, že jeho výkazy finančního účetnictví jsou ve shodě s IAS/IFRS, pokud by usiloval o shodu s daňovými pravidly nebo získání daňových výhod, neboť by se tak dostal do sporu s IAS/IFRS.

Rozsah tohoto sporu mezi účetním pojetím IAS/IFRS a daňovými zákony se v jednotlivých státech různí, avšak jakýkoli rozpor může pro danou zemi resp. podniky dané země znamenat vážnou překážku aplikace IAS/IFRS.³

V USA se na základě odlišných cílů účetnictví a daní také odlišuje daňové právo od účetních zásad přijímaných v účetnictví, tzn. od účetního systému US GAAP.

Přes toto oddělení však nelze konstatovat, že se pro účely stanovení základnu daně z příjmů (ze zisku) účetnictví a daně v USA neovlivňují. To znamená, že pro zjištění daňového základu lze čerpat údaje z účetnictví (pokud použité účetní metody nezkrslují zobrazení výsledku hospodaření).

To znamená, že v řadě případů může být transakce zobrazena shodně jak pro účely finančního výkaznictví, tak pro účely daňové. Odlišnosti od tohoto „komfortu“ jsou dány specifickými daňovými důsledky takových operací jako je

³ Mnohé země, mezi které patří i Česká republika, resp. podniky překonávají tuto překážku tím, že aplikují IAS/IFRS nikoli v individuálních, ale v konsolidovaných účetních výkazech (sestavovaných za skupinu podniku), které obecně nejsou subjektem zdanění.

snížení hodnoty (aktiv), tvorba rezerv, amortizace goodwillu apod. Vliv daňových zákonů na účetnictví se projevuje v USA zejména u malých a středních podniků. Pokud nepodléhají povinnosti ročního auditu, vedou účetnictví obvykle ve shodě s daňovými zákony. Tím minimalizují své náklady, protože jim odpadá vyhotovování dvojích (účetních a daňových) výkazů (5).

V České republice je také dlouhodobým záměrem (schváleným Ministerstvem financí ČR v roce 2000) oddělení účetnictví a daní. Přes dílčí změny zapracované do novel právních norem se však i nadále vychází při výpočtu daně z příjmu z výsledku hospodaření vyčísleného v účetnictví, což znamená, že výše daňového základu je ovlivňována účetními standardy a účetní standardy jsou prostřednictvím řízení daňových příjmů ovlivňovány daněmi.

Problematika ovlivňování věrného obrazu účetnictví požadavky daňových zákonů a nutnost neustálého sladování účetních a daňových principů v oblasti zemědělských aktiv bude součástí analýz disertační práce.

6. ÚČEL A CÍL DISERTAČNÍ PRÁCE

6.1 Účel disertační práce

Účetnictví jako jeden z oborů informační soustavy, umožňuje podnikatelským subjektům zachytit skutečnosti související s jejich činností, přehledně je zaznamenat v náležité syntetičnosti a vytvořit z nich ucelený systém informačních toků tak, aby podle věrného obrazu vyjadřovaly jevy, které nastaly či ještě nenastaly, ale ovlivní všeobecný záměr podnikajících subjektů, kterým je jejich dlouhodobá existence.

Výše zmíněný obor se v minulosti vyvíjel v jednotlivých zemích světa a politických zřízeních různě. Vývoj byl ovlivněn rozličnými podmínkami, ať již sociálními, ekonomickými či politickými. Přestože obsah a prostředky účetnictví odrážejí nastalé události dané oblasti a jsou proto ve srovnání odlišné, podstata účetnictví je ve svém širším rámci jednotná.

Zmíněné odlišnosti se týkají především vykazování, odpisování, uznávání jednotlivých položek a **oceňování**.

Pokud evidence veškerého stavu a pohybu hospodářských prostředků během účetního období probíhá v peněžním vyjádření, hraje **oceňování, jako stanovení hodnoty, důležitou roli** pro vedení účetnictví a vykazování výsledku hospodaření v nezkrácené podobě. Věrný a pravdivý obraz předmětu účetnictví je důležitým východiskem pro rozhodování nejen investorů a jejich poradců, ale také věřitelů, dodavatelů, zaměstnanců, zákazníků a v neposlední řadě vlády, jejích úřadů a široké veřejnosti.

Dále je účel zpracování disertační práce shledáván v existenci specifík oceňování a na něj navazujícího účtování resp. vykazování zemědělské činnosti. Tato specifika jsou mnohými odborníky opomíjena, čímž může dojít k uznávání účetních řešení, která mohou v zemědělství ztrácet své opodstatnění.

V neposlední řadě tato disertační práce reaguje na změnu účetní strategie Evropské unie, v rámci níž byl Evropskou komisí přijat (mimo jiné také) Mezinárodní účetní standard č. 41 „Zemědělství“. Je tedy vhodné na tuto skutečnost reagovat a seznamovat s ní odborníky ze zemědělské praxe.

6.2 Dílčí cíl pro sestavení přehledu o současném stavu řešené problematiky

Po prostudování dostupné literatury zmapovat metody a postupy oceňování (a následného účtování resp. vykazování) biologických aktiv a zemědělské produkce podle platné právní úpravy účetnictví v České republice a podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, včetně konkretizace těchto postupů a použitých definic.

Hlavním přínosem literární rešerše je tedy vytvoření dostatečné znalostní báze pro vlastní část disertační práce, resp. pro použití již zkonkretizované podoby jako zdroje pro zpracování obecných postupů a návrhů oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce.

Další přínos je vnímán komparací jednotlivých účetních pojetí zemědělské činnosti v různých účetních systémech.

6.3 Dílčí cíl pro vlastní část disertační práce

Na základě údajů uvedených v přehledu o stavu řešené problematiky a na základě provedeného výzkumu v zemědělských podnicích zhodnotit pozitivní a negativní stránky platných metod a postupů oceňování (účtování, vykazování) biologických aktiv a zemědělské produkce, prokázat tyto pozitivní a negativní stránky na praktických příkladech a posléze navrhnout takové způsoby oceňování, které budou eliminovat negativní rysy, využívat pozitiva a zároveň budou vzhledem ke specifikům v zemědělské praxi České republiky realizovatelné, tzn. takové, které budou vytvářet pravdivý a věrný obraz skutečnosti a zároveň budou v souladu s novým evropským pojetím účetnictví.

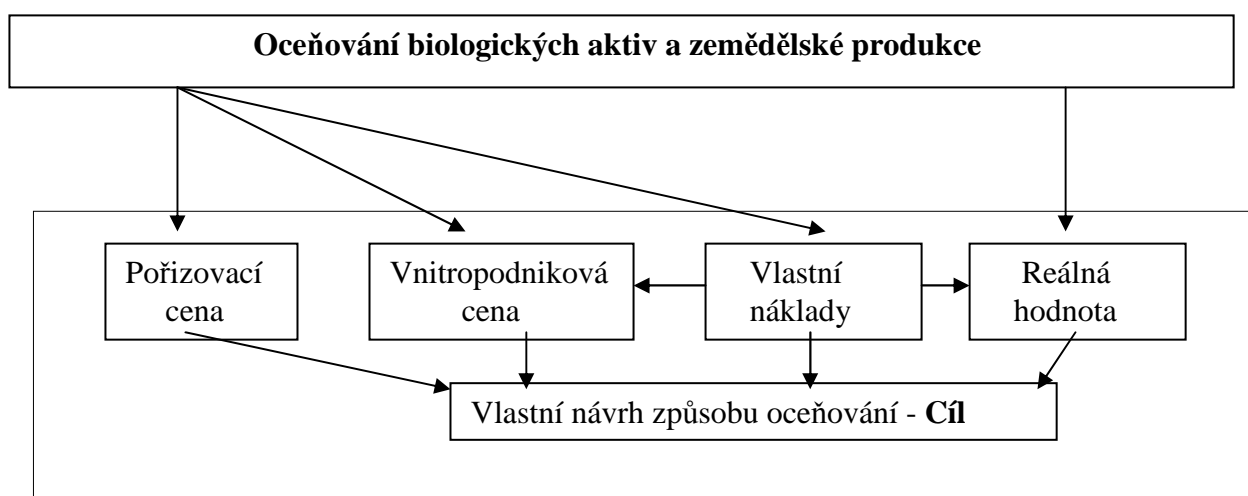
Hlavním cílem disertační práce je tedy navrhnout způsoby oceňování (účtování, vykazování) biologických aktiv a zemědělské produkce, které budou nejlépe vyhovovat zvoleným kritériím.

Možnosti řešení budou navrženy po provedení výzkumu v oblasti současného řešení oceňování v účetnictví zemědělských podniků České republiky s provedením šetření v oblasti implementace způsobů oceňování dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Disertační práce si ve svém souhrnu klade úkol – stát se komplexním pojednáním o oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce uplatňovaném v současné době v Evropě a sloužit tak zemědělské praxi:

- jako souhrn používaných metod a dále
- jako metodický návod k přechodu a vykazování zemědělské činnosti podle mezinárodních účetních standardů.

Schéma č. 3 Znárodnění cíle disertační práce



Zdroj: vlastní.

7. METODIKA ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

Motto:

”Ve světově uznávaných účetních standardech se během posledních dvou let začal poznenáhlu – o to však stále intenzivněji – zabydlovat koncept fair value (reálné hodnoty), a to tak rychle, že využívání této hodnoty předběhlo její solidní teoretické zdůvodnění a to zejména ve specifických oblastech použití”.

Kovanicová, 2004 (13)

Metodika disertační práce s názvem oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce je zaměřena na vymezení komplexního systému této disertační práce, formulací základních prvků a jejich vzájemných vztahů, včetně logického postupu systémového řešení vlastní disertační práce.

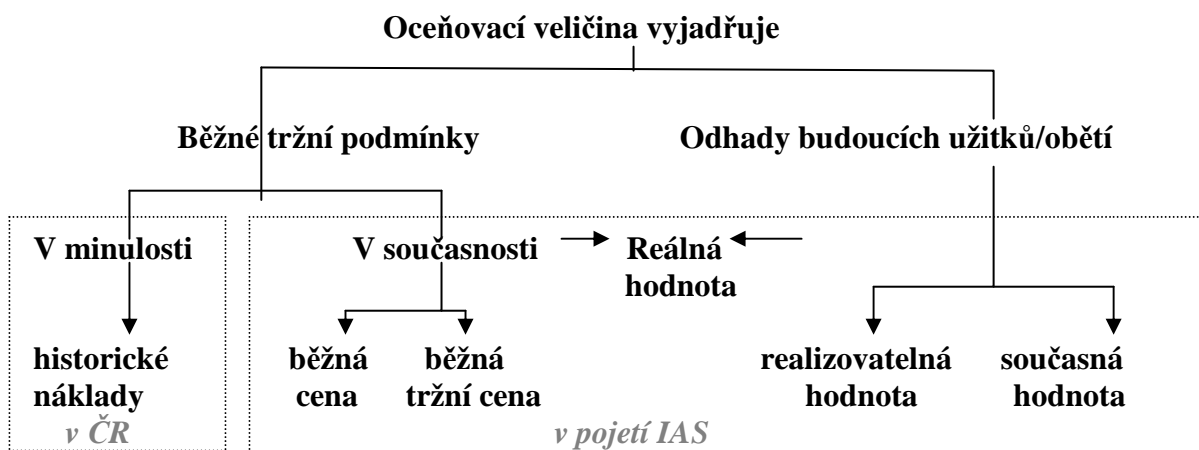
7.1 Systém axiomů

Disertační práce vychází z několika předpokladů:

a) nezpochybnitelné předpoklady :

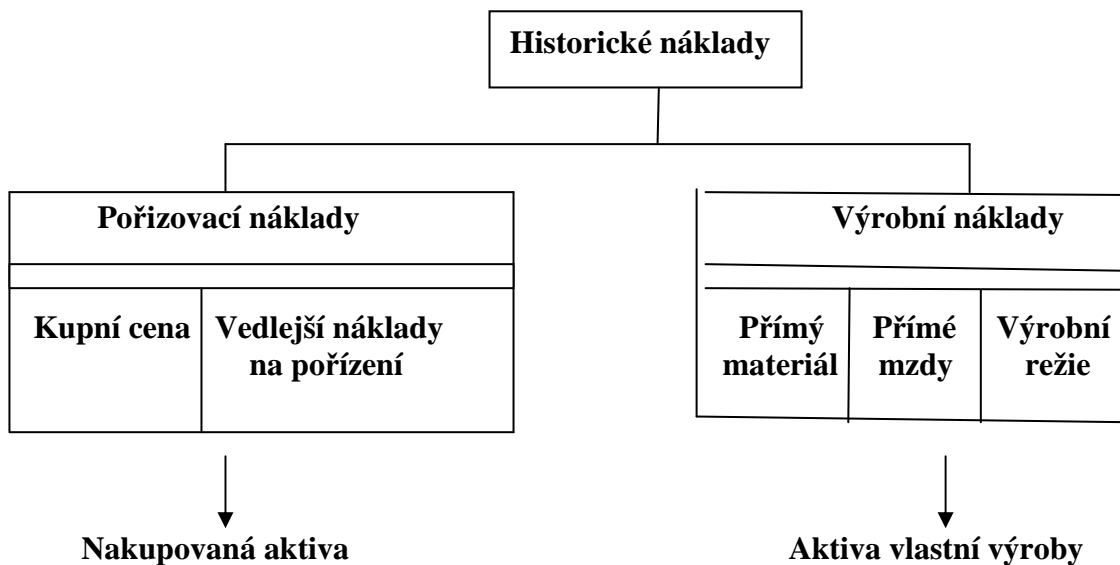
- rozdílné pojetí oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v účetním systému České republiky a v evropském pojetí dle IAS/IFRS (znázorněno v následujícím schématu):

Schéma č. 4 Klasifikace oceňovacích veličin ve vztahu k času



Zdroj: Kovanicová, 2003 (5)

Schéma č. 5 Dvě varianty historických nákladů (výchozí ocenění aktiv)



Zdroj: Kovanicová, 2003 (5)

- Česká republika patřila mezi kandidátské země pro přijetí do Evropské unie, horizont jejího přijetí byl květen 2004 a toto přijetí bylo uskutečněno,
- po vstupu ČR do EU budou muset české společnosti postupně přecházet na účetní systém uplatňovaný v rámci EU – Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Nejprve bude tato podmínka vyžadována u společností, jejichž akcie jsou registrovány na evropských burzách a u společností žádajících zdroje z fondů EU,
- bude kladen stále větší důraz na celosvětovou harmonizaci účetních systémů (včetně konvergence IAS/IFRS s US GAAP).

b) zpochybnitelné předpoklady:

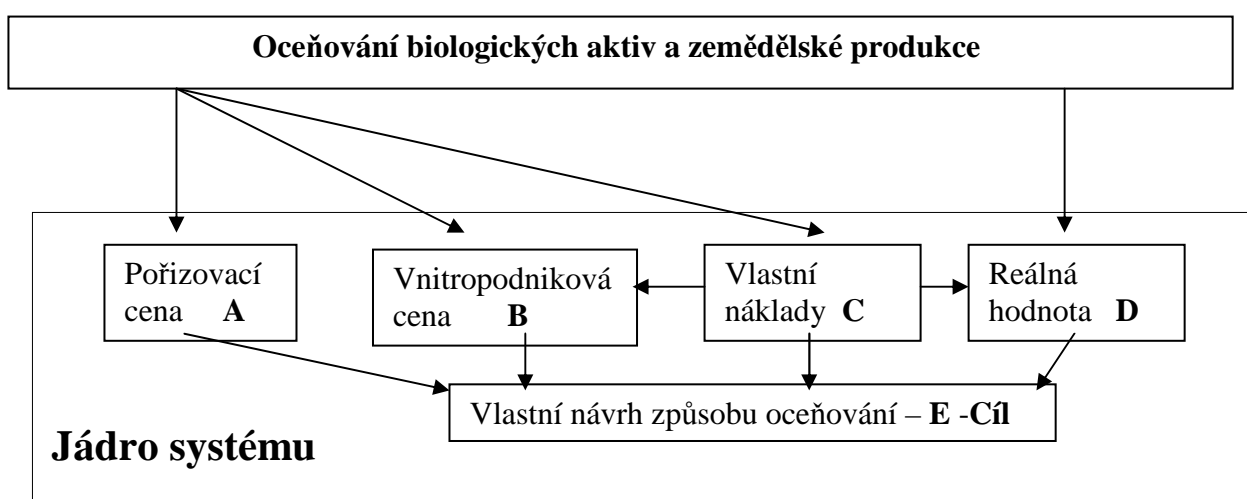
- otázka dostupnosti dat potřebných k provedení výzkumu v oblasti současného řešení oceňování v účetnictví zemědělských podniků České republiky,
- neexistence jednotné metodiky pro stanovení vnitropodnikových cen v účetnictví zemědělských podniků ČR,

- míra spolupráce zemědělských podniků při šetření v oblasti zavedení reálné hodnoty pro ocenění zemědělských aktiv a důsledků z tohoto ocenění vyplývajících.

7.2 Systémový pohled na řešení disertační práce

Systém disertační práce bude složen z těchto prvků:

Schéma č. 6 Prvky systému disertační práce



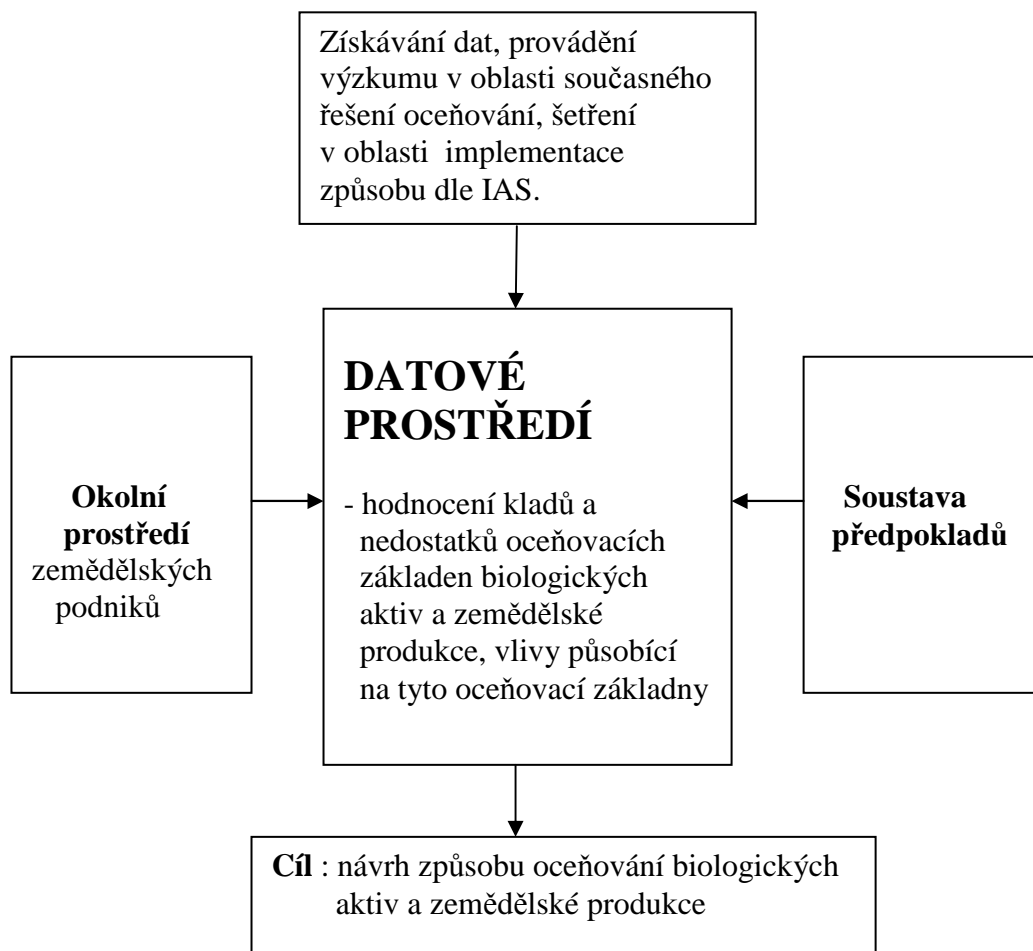
Zdroj: vlastní

Základními fázemi logického postupu systémového řešení jsou :

- a) analýza problémové situace,
- b) přesná formulace problémů a dílčích cílů řešení,
- c) definice systému, identifikace, zobrazení,
- d) analýza vytyčeného systému,
- e) syntéza vytyčeného systému,
- f) interpretace výsledků.

Posloupnost těchto kroků ukazuje na primární nutnost získání dat (datové báze) a posléze budování aktivních znalostí, které povedou k dosažení cíle disertační práce (viz následující schéma).

Schéma č. 7 Znalostní model disertační práce



Zdroj: vlastní

7. 3. Postup systémového zpracování disertační práce

Zpracování disertační práce bude složeno z následujících konkretizovaných kroků:

1. Zmapování řešení problematiky disertační práce v rámci České republiky

- řešení v rámci klasifikace, účtování a oceňování zemědělských aktiv,
- je součástí přehledu o stavu řešené problematiky dle právní úpravy ČR.

2. Zmapování řešení problematiky disertační práce ve světě

- klasifikace, účtování a oceňování zemědělských aktiv ve světových účetních systémech,
- je součástí přehledu o stavu řešené problematiky ve světovém pojetí.

Zpracování disertační práce v rámci výše zmíněných kroků je součástí literární rešerše. Tzn. kapitoly č. 2, 3, 4 a 5 slouží jako rešerše (získávání dat) pro další – vlastní část práce.

3. Zkontaktování podniků zemědělské praxe:

Základem je výběr vzorku zemědělských podniků na území České republiky pro účely provedení dotazníkového šetření. Záměrem je vybrat podniky:

- a) s velkým objemem zemědělských aktiv – tzn. zemědělské podniky, jejichž zemědělská činnost je natolik významná, že budou ochotny participovat na řešení problému oceňování zemědělských aktiv,
- b) vedoucí (podvojně) účetnictví – bude přijata hypotéza, že zemědělské subjekty (resp. soukromě hospodařící rolníci), kteří nespĺňují kritéria pro vedení (podvojně) účetnictví, většinou zadávají vedení svého (jednoduchého účetnictví) resp. daňové evidence účetním firmám jako službu a nemají tudíž zájem řešit problematiku oceňování. Naopak zemědělské podniky vedoucí účetnictví většinou disponují zaměstnanci, kteří se při své práci velice často setkávají s problematikou oceňování zemědělských aktiv a jsou tudíž schopni participovat na níže uvedeném šetření.
- c) zahrnující rostlinnou i živočišnou výrobu – z důvodu šetření v oblasti oceňování aktiv obou výroby. Vybrané podniky by měly být zaměřeny zejména na produkci:
 - v rámci rostlinné výroby : pšenice (ozimá, jarní),
 - v rámci živočišné výroby : telata, dojnice (mléko).

Tato zemědělská aktiva byla vybrána jako reprezentanti RV a ŽV pro účely analýzy rozdílných způsobů oceňování.

- d) ochotné k poskytování dat, zkušeností a názorů pro provedení daného dotazníkového šetření.

Zemědělské podniky vybrané podle výše uvedených kritérií budou kontaktovány (osobně, poštou, e-mailem či jinými prostředky) a požádány o spolupráci, přičemž **nebude kladen důraz na množství vybraných podniků. Rozhodující bude kvalita spolupráce (míra odbornosti a ochoty, tzn. kvalita poskytovaných informací).**

Při zpracování disertační práce bude vyvíjena snaha také o spolupráci auditorů těchto vybraných zemědělských podniků.

4. Sestavení okruhu problémových otázek k provedení šetření (tvorba dotazníku)

Otázky se budou týkat těchto problémových okruhů:

- ocenění zemědělských aktiv historickými náklady:
 - tvorba vnitropodnikových cen,
 - četnost tvorby vnitropodnikových cen,
 - rozdílnost vnitropodnikových cen a vlastních nákladů,
 - způsoby účtování vlastní produkce,
 - vykazování zemědělských aktiv,
 - zdaňování výnosů ze zemědělské činnosti a další.
- ocenění zemědělských aktiv reálnou hodnotou:
 - informovanost o této oceňovací základně,
 - četnost měření reálné hodnoty,
 - nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty,
 - změny reálné hodnoty a jejich zveřejnění,
 - problematika účtování a vykazování zemědělských aktiv oceněných v reálné hodnotě,
 - zdanění nerealizovaných zisků apod..

Otázky budou sdělovány nejprve v pilotní studii osobně, v dotazníkovém šetření samotném poté písemně a budou konstruovány tak, aby:

- a) odpovědi na ně byly otevřené, tzn. aby tázaný mohl vyjádřit názory, zkušenosti, postřehy na dané téma,
- b) neovlivňovaly tázaného,
- c) byly snadno pochopitelné, resp. logicky navazující.

5. Provedení pilotní studie – dotazník s otázkami sestavenými výše uvedeným způsobem bude nejprve zkušebně vyplněn s pracovníky Katedry obchodu a financí ČZU v Praze, doplněn o jejich připomínky a posléze použit v pilotní studii u pěti respondentů (ekonomů) zemědělských společností. Po provedení

pilotní studie mohou být otázky dále zpřesněny, pro kompatibilitu výsledků však již nebudou žádné otázky vypuštěny či nově zařazovány.

6. Provedení dotazníkového šetření v rámci zemědělských podniků

V rámci zemědělských podniků budou vybraným pracovníkům:

- ekonomům,
- hlavním účetním,
- účetním zemědělských aktiv

předkládány otázky týkající se oceňování (úctování a vykazování) zemědělských aktiv dlouhodobého i krátkodobého charakteru.

7. Zpracování výsledků dotazníkového šetření, uvedení nových poznatků a vyvozování nových závěrů

Z uvedeného dotazníkového šetření budou metodou komparace odpovědí získány nové poznatky z praxe o problematice oceňování zemědělských aktiv historickými náklady a dále bude zmapována odezva na možnost oceňování zemědělských aktiv podle koncepce Mezinárodních účetních standardů. Přidanou hodnotou tohoto dotazníkového šetření bude tedy definování kladů a záporů obou možností, jak přistoupit k oceňování zemědělských aktiv ve specifických podmínkách zemědělské praxe (klady a zápory oceňování na bázi historických cen a reálné hodnoty), dále jejich výklad a hodnocení důsledků v oblasti daní a účetnictví.

Tato část disertační práce bude označována jako výzkum. Označení - výzkum plyne ze skutečnosti, že výsledky dotazníkového šetření budou dále zpracovávány, analyzovány a budou z nich vyvozeny nové závěry.

8. Provedení zkušební implementace principů IAS 41 na konkrétních podmínkách zemědělské praxe ČR

Cílem zkušební implementace bude sestavení metodického návodu k použití standardu č. 41 pro zemědělské podniky ČR.

Lze také předpokládat, že z této případové studie vyvstanou kritické body, které přispějí k definování negativních aspektů IAS 41, ale také pozitiv, která odbourají vědomé nedostatky řešení dle právní úpravy oceňování v ČR.

Implementace bude prováděna na zúženém vzorku zemědělských aktiv biologického charakteru – fiktivní zemědělské společnosti, v průběhu její činnosti, za jedno účetní období, od zahajovací rozvahy až po konečnou rozvalu a vykazání náležitých údajů dle IAS 41.

Po provedení implementace bude provedena analýza principů IAS 41, ze které vyplynou klady a zápory nejen reálné hodnoty, ale veškerých řešení standardu věnovaného zemědělské činnosti.

9. Návrh možného způsobu oceňování zemědělských aktiv, který bude vyhovovat zvoleným kritériím a bude schopen uplatnění v praxi

Výsledky výše uvedeného výzkumu a implementace IAS 41 spolu s teoretickým zázemím z přehledu o současném stavu řešené problematiky disertační práce budou sloužit k navržení takového způsobu oceňování zemědělských aktiv, který splní následující kritéria:

- a) bude vycházet z představ nastíněných zaměstnanci zemědělských podniků, tzn. budou eliminovat zápory oceňování zemědělských aktiv historickými náklady (řešení v ČR) či zápory oceňování reálnou hodnotou (řešení dle IAS) a využívat jejich klady,
- b) bude splňovat základní kritéria zákona o účetnictví (konceptního rámce), zejména spolehlivost,
- c) bude technicky proveditelný - realizovatelný (dle konzultací s ředitelem firmy Ekosoft, s.r.o., která dodává účetní a ekonomický software zemědělským podnikům ve středočeském a západočeském kraji, či dle konzultací s jinými softwarovými firmami),
- d) v zásadě nebude v rozporu s právními předpisy České republiky (obchodní zákoník, zákon o účetnictví, daňové zákony).

Navržené postupy budou kromě popisu obsahovat i logické zdůvodnění návrhu, dále účetní zobrazení, nároky na vykazování a rozbor vlivů na daňový systém v České republice (zajištěno zkušební implementací).

10. Publikace výsledků výzkumu a zkušební implementace

V průběhu vypracovávání disertační práce budou dílčí výsledky upravovány a používány k publikaci:

- na vědeckých konferencích,
- v časopisech (např. Účetnictví, daně a právo v zemědělství).

11. Syntéza výsledků disertační práce, shrnutí dané problematiky s uvedením nových poznatků, vypracováním závěrů pro další rozvoj vědy, resp. pro uplatnění v praxi:

výsledky disertační práce vyústí v konkrétní závěry pro další vývoj v oblasti oceňování, účtování a zdaňování zemědělských aktiv. Pro uplatnění navržených způsobů oceňování v praxi budou uvedeny požadavky na změny zákonů platných v daném období v České republice.

Dále bude nastíněna predikce procesu oceňování nejen zemědělských aktiv, ale i dalších aktiv a závazků zemědělských podniků v rámci celosvětových harmonizačních proudů.

Všechny tyto kroky budou realizovány v návaznosti na konzultace se zaměstnanci zemědělských podniků, školitelem a dalšími odborníky tak, aby bylo možné vypracovat komplexní závěry pro realizaci v praxi.

K vypracování výše stanoveného cíle disertační práce, resp. pro návrh způsobu oceňování, bude použita hlavně **metoda komparace** na základě definovaných kladů a záporů dosud používaných metod oceňování a jejich vlivu na věrný a pravdivý obraz skutečnosti a další statistické metody, sloužící:

- a) k vyhodnocení prováděného výzkumu (např. bazické a řetězové indexy, vykazování trendů v časových řadách cen, popis závislostí ukazatelů atd.),
- b) k popisu oceňovacích základů.

8. VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE S UVEDENÍM NOVÝCH POZNATKŮ

8.1 Výzkum v oblasti současného řešení oceňování zemědělských aktiv v účetnictví zemědělských podniků ČR

8.1.1 Význam prováděného výzkumu

Od roku 1989 je agrární politika České republiky založena na předpokladu liberálního trhu. Liberalizací cen zemědělských produktů byl odstraněn jeden z podstatných účelů sledování a následného vyhodnocování vlastních nákladů jako základu centrálního stanovování cen. V současném tržním hospodářství se cena tvoří na agrárním trhu vzájemnou konfrontací nabídky s poptávkou a nemá tudíž bezprostřední vztah k nákladům vynaloženým na jejich výrobu.

Přesto má však toto sledování a vyhodnocování vlastních nákladů svůj smysl, který lze definovat ve dvou rovinách.

Z hlediska národohospodářského jsou výsledky analýz vlastních nákladů využitelné při státní regulaci agrárního trhu, např. v rámci stanovování garantovaných cen zemědělských komodit, dále pro získání nestranného (nezaujatého) pohledu na diferenciaci vlastních nákladů v důsledku hospodaření zemědělských subjektů v rozdílných přírodních a klimatických podmínkách, což vede k objektivizaci propočtu výše diferenciální renty.

Ze soustavného analyzování vlastních nákladů lze posuzovat konkurenceschopnost českých zemědělských výrobců jednak v rámci vnitřního trhu, ale také na společném trhu všech členských států EU, či na trhu celosvětovém.

Druhá rovina sledování a vyhodnocování vlastních nákladů spočívá na **podnikové úrovni zemědělských subjektů**. Ekonomika výroby a její efektivnost založená na znalostech předpokládaných či dosahovaných vlastních nákladů jednotlivých výrobců je důležitou podmínkou pro strategické řízení zemědělských podniků za účelem dosahování (jak krátkodobých, tak dlouhodobých) cílů.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví však ze svých ustanovení vypustil veškeré předpisy pro kalkulace vlastních nákladů, tzn. neurčuje žádnou metodiku nákladového (resp. vnitropodnikového) účetnictví. Tento okruh účetnictví dává plně do kompetence jednotlivých účetních jednotek, které si ho samy utvářejí pro uspokojování potřeb vnitřního řízení.

Cílem prováděného výzkumu je zjistit na vybraném vzorku zemědělských podniků:

- a) zda je sledování vlastních nákladů a jejich následné použití pro tvorbu vnitropodnikových cen dostatečně přesné pro evidenci majetkových složek v účetnictví a pro vykazování v účetních závěrkách, na základě kterých je hodnocena finanční situace zemědělských podniků,
- b) zda systém oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru založený na historických nákladech nebrání věrnému a pravdivému zobrazení skutečnosti dle pojetí IAS/IFRS – tedy „objektivnímu“ nezaujatému zobrazení majetku.

8. 1. 2 Popis způsobu výzkumu a náhled do řešené problematiky

a) Výběr vzorku podniků

Základem pro výběr vhodného vzorku zemědělských subjektů byl soubor 120 podniků Plzeňského a Středočeského kraje.

Tento soubor byl podroben testování, zda splňuje předem zadaná kritéria:

- 1) velký objem zemědělských aktiv (více než 600 000 Kč),
- 2) vedení „podvojného“ účetnictví,
- 3) produkce rostlinné i živočišné výroby,
- 4) ochota k poskytování dat, zkušeností a názorů.

Výsledky tohoto testování uvádí následující tabulka:

Tabulka č. 6 Testování zemědělských podniků stanovenými kritérii

Charakteristika	Počet podniků
Celkový počet	120
Bilanční suma > 600 000 Kč	117
Vedení účetnictví	118
RV + ŽV	92
Ochota ke spolupráci	69
Výsledný vzorek	64

Zdroj: vlastní

Dále byl vypracován dotazník, který byl zkušebně vyplněn pracovníky KOF ČZU v Praze a poté použit v pilotní studii u 5 zemědělských podniků. Výsledky pilotní studie jsou zahrnuty do výsledků výzkumu.

Z celkového počtu 64 zemědělských podniků došlo (mnohdy po četných žádostech) k vyplnění dotazníku v 38 případech, což znamená, že bylo dosaženo návratnosti dotazníku ve výši 59 %.

V průběhu zpracovávání dotazníků však byly zjištěny v 11 případech velké nejasnosti uvedených tvrzení, které měly zřejmě zakrýt řešení oceňování a vykazování používaná danými ekonomickými pracovníky zemědělských podniků.

Do uvedeného výzkumu resp. ke zpracování komplexních závěrů z prováděného dotazníkového šetření byly zahrnuty informace od **27 zemědělských subjektů**, což činí 42 % ze vzorku zmíněných 64 podniků⁴.

Tabulka č. 7 Charakteristika zemědělských podniků zahrnutých do výzkumu

Právní forma		
a. s.	družstvo	jiná forma
15	9	3
Vztah k auditu		
auditované	neauditované	x
25	2	x
Počet obhospodařovaných hektarů		
PAP*	medián	VVR**
3 387	2 811	3 875
Počet zaměstnanců		
PAP*	medián	VVR**
123	115	140
Charakter výrobní aktivity		
pomocná a přidružená		nezemědělská
17		10
Přístup k internetu		
ano	ne	x
27	0	x
Odebíraná účetní periodika		
žádná	jedno	více
14	13	0
Např.: Profex, Účetnictví (13) apod.		

⁴ Dle odborné literatury věnující se problematice dotazníkových šetření (např. Svatošová a kol.: Zdroje a zpracování sociálních a ekonomických dat (22)) vyhoví žádosti o vyplnění a navrácení jedna třetina oslovených respondentů. 42 % lze tedy považovat za zdařilou míru návratnosti, která byla dosažena osobním kontaktováním respondentů a opakovaným apelováním ke splnění zadaného úkolu.

Zdroj: vlastní

Pozn. * PAP = prostý aritmetický průměr

** VVR = výběrové variační rozpětí (je definováno jako rozdíl největší a nejmenší hodnoty znaku)

b) Výsledky prováděného výzkumu

b₁) problematika zemědělských aktiv krátkodobého charakteru

- oceňování v živočišné výrobě

Zvířata klasifikovaná jako oběžný majetek, resp. jejich příchovky a přírůstky jsou u všech dotazovaných zemědělských podniků oceňovány vnitropodnikovými cenami stanovenými na základě výsledných kalkulací několika předcházejících let (většinou jsou do kalkulací zahrnuty výsledky tří účetních období) s vyloučením extrémních údajů ve výši kalkulovaných položek. Dle poskytnutých informací pilotní studie je irelevantní zahrnovat do tvorby vnitropodnikových cen výsledné kalkulace více období, neboť mezi těmito je minimální variabilita.

Ohledně periodicity stanovování vnitropodnikových cen panuje mezi zemědělskými podniky nejednotnost. Akciové společnosti a některá družstva se zabývají procesem kalkulace jednotlivých výkonů čtyřikrát do roka. Jejich výsledky jsou však většinou průměrovány za společnost či vnitropodnikový útvar jako celek a slouží ke srovnávání výrob (rentability výrob) v časové řadě, resp. slouží pro vnitropodnikové řízení. Tyto kalkulace bývají zemědělskými společnostmi prezentovány ve zprávách hospodaření a jsou předkládány představenstvům, dozorčím radám a v upravené podobě prezentovány na valných hromadách. Tyto průběžné kalkulace však neslouží k tvorbě vnitropodnikových cen.

Vnitropodnikové ceny jsou revidovány u 9 zemědělských společností (v 33 %) pravidelně každým rokem a ve zbylých 18 případech (67%) respondenti uvedli, že vnitropodnikové ceny mění při změnách v ekonomických či jiných poměrech společnosti, přičemž ekonomickými změnami je myšleno navýšení či snížení cen kalkulovaných položek a jinými poměry jsou myšleny hlavně výrazné změny

technologií odchovu (neboť ty ovlivňují nákladovost výroby značnou měrou), dále zvýšená úmrtnost zvířat a podobně.

Periodicita promítání takovýchto změn do vnitropodnikových cen nelze proto obecně stanovit. Některé ze zmíněných 9 společností provádí inovaci vnitropodnikových cen sice každým rokem, avšak pouze dílčí, tzn. v rámci vybraných kategorií a podobně. Dle jejich názoru se změna ve vnitropodnikové ceně např. mladého skotu promítne odpovídajícím způsobem do ocenění dalších kategorií, čímž je dosahováno daného účelu zpřesnění ocenění.

13 respondentů (48 %) projevilo názor, že ocenění zvířat vnitropodnikovou cenou stanovenou na základě výsledných kalkulací minulých let s výše popsanými obměnami věrně zobrazuje skutečnost. Zbýlých 14 dotázaných (52 %) sice uvádí, že toto řešení přímo nevede k věrnému zobrazení skutečnosti, avšak nedokáží si představit systém, který by je přesvědčil o věrnějším způsobu oceňování této kategorie majetku.

Nepřímé náklady (tzn. výrobní a správní režie – v některých zemědělských podnicích členěné na vnitropodnikové náklady, střediskové režie a správní režie) jsou dle šetření rozvrhovány tak, aby byl dodržen úzký vztah resp. příčinná souvislost mezi jednicovými a režijními náklady. Stanovení rozvrhové základny pro režijní náklady musí vedle požadavku na úzkou příčinnou souvislost respektovat také požadavek praktické upotřebitelnosti a možnosti využití účetního softwaru.

V současné době považuje zemědělská praxe (tzn. celý vzorek podniků) za nejvhodnější rozvrhovou základnu pro živočišnou výrobu přímé pracovní a materiálové náklady (celkové přímé náklady).

Popsaný způsob přiřazování režijních nákladů považuje 13 respondentů (48 %) za objektivní, a proto správný. Ostatních 14 dotazovaných (52 %) různým způsobem vyjádřilo názor, že vzhledem k různému charakteru režijních nákladů by bylo přesnější jejich rozdělování nikoliv podle jedné rozvrhové základny, nýbrž na základě seskupení jednotlivých položek režijních nákladů do menších skupin podle přibližně stejného charakteru s jejich následným rozvržením podle několika rozvrhových základen, které by mohly být odlišného typu (peněžní, naturální apod.), a které jsou v nejužší příčinné souvislosti k jednicovým nákladům. Prakticky by však tento způsob většího počtu rozvrhových základen znamenal složité třídění nákladů

tzn. pracnost v rozvrhování režijních nákladů, přičemž vliv tohoto přesnějšího rozvrhování resp. objektivnější výsledek by neodpovídal zvětšenému úsilí.

Veškeré zemědělské podniky používají **kalkulační vzorec s obdobnou náplní** kalkulačních položek. Nejvýznamnější položkou ve struktuře nákladů chovu skotu či ostatních chovů s výrazným vlivem na vlastní náklady jednotlivých výrobků jsou vlastní krmiva a steliva, proto respondenti tvrdí, že oceňování krmiv vlastní výroby je třeba věnovat zvýšenou pozornost a vycházet přitom ze skutečných vlastních nákladů vynaložených na výrobu vlastních krmiv a steliv.

Dalšími položkami jsou odpisy dlouhodobého majetku či odpisy zvířat základního stáda (např. v kalkulačním vzorci pro výkon – mléko). Ve všech případech se účetní odpisy liší od odpisů daňových, čímž zemědělské podniky vyjadřují skutečný stav majetku a zamezují vzniku tichých rezerv, nehledě na skutečnost, že ignorace účetních odpisů by se u auditovaných společností jistě stala výhradou auditorů.

Při stanovování účetních odpisů zvířat základního stáda je počítáno se zůstatkovou (zbytkovou) hodnotou tohoto majetku, tzn. zvířata dlouhodobého majetku nejsou ve všech dotazovaných společnostech odpisována do nuly.

Výrobní a správní režie jsou z výše uvedených důvodů rozvrhovány na základě celkových přímých nákladů.

Jedna z dalších otázek dotazníku vedla ke zjišťování způsobu stanovování kalkulačních výkonů živočišné výroby a rozčítání celkových nákladů mezi výkony hlavní a vedlejší. Protože se disertační práce omezila (dle metodiky) v rámci živočišné výroby pouze na chov hovězího dobytka, byl dotazníkovým šetřením zjišťován způsob rozčítání celkových nákladů na výkon dojnice mezi výrobky a dále bylo zjišťováno, které výrobky (mléko, tele, chlévská mrva, močůvka) jsou považovány za hlavní, a které za vedlejší.

Do nákladů na výkon - základní stádo skotu zahrnují zemědělské podniky veškeré náklady spojené s krmením a ošetřováním dojnic, včetně nákladů na telata do jejich (velmi brzkého) odstavu. Tyto náklady nezahrnují náklady na odchov telat a náklady na vysokobřezí jalovice. Naopak zahrnují se náklady spojené s odklizením chlévské mrvy, někteří z respondentů zahrnují i náklady uložení mrvy na hnojiště

či náklady na úpravu hnojiště. Další dotazovaní však tyto náklady zahrnují do zvláštního výkonu a poté je rozčítávají ke hnojeným plodinám.

22 respondentů (81,5 %) uvedlo, že za hlavní výrobek výkonu dojnice považují pouze mléko, neboť telata se na celkových nákladech podílejí minimální měrou (ve stáji se prakticky vyskytují pouze krátkodobě) a poté vytvářejí svůj vlastní výkon, v rámci něhož jsou prováděny kalkulace hmotnostních přírůstků.

Při kalkulacích vlastních nákladů poté používají pouze odečítací metodu. Od celkových nákladů je odečtena hodnota telete stanovená na základě výsledné kalkulace minulých let. Tato hodnota vychází z předem stanoveného odhadu hmotnosti narozeného telete, která se u zemědělských společností pohybuje kolem 40 kg. Pokud narozený kus nedosahuje této hmotnosti, je toto ocenění hodnotou přírůstku – nikoliv hodnotou čistého příchovku. Dále je od celkových nákladů odečtena hodnota chlévské mrvy a močůvky. O způsobu jejich ocenění bude pojednáno dále. Tímto způsobem se z celkových nákladů získají čisté náklady na výkon – mléko (na 1 lt mléka), což považují respondenti za účelné.

5 respondentů (18,5 %) považuje za hlavní výrobek mléko i telata, neboť získání telat od krav je podle jejich názoru přinejmenším stejně důležité jako získání mléka.

Při kalkulacích vlastních nákladů poté používají kombinovanou metodu odečítací a rozčítací. Za vedlejší výrobky jsou označeny: chlévská mrva a močůvka, ty jsou oceněny a odečteny od celkové hodnoty nákladů. Zbývající částka nákladů je považována za vlastní náklady hlavních výrobků a rozčítací metodou – tj. stanoveným poměrem hodnoty mléka a hodnoty telete jsou zjištěny vlastní náklady na kalkulační jednici mléka a telat. Za důležité při této metodě rozčítání nákladů považují respondenti stanovení vhodné rozčítací základny. Z pěti respondentů však způsob stanovování rozčítací základny uvedli pouze dva, kteří stanovují výše popsaný poměr nákladů podle průměrných realizačních cen mléka a telat předchozího účetního období. Jejich postup by se dal tedy demonstrovat následovně:

- průměrná cena mléka roku 2004 činila 8,20 Kč, při průměrné dojivosti 5 255 litrů
= 43 091 Kč,
- průměrná realizační cena narozeného telete roku 2004 činila 44 Kč/kg * 40 kg
= 1760 Kč.

- Výpočet poměru (trojčlenkou) tedy činí:

43 091	96 %
1 760	4 %
44 851	100 %

Z uvedených propočtů vychází, že vlastní náklady výroby mléka by měly činit 96 % a vlastní náklady 1 telete 4 % celkových vlastních nákladů.

V oceňování chlévské mrvy se v zemědělské praxi vžilo řešení založené na odvozování ceny tohoto organického hnojiva podle relativní nákupní hodnoty, která se vyjadřuje přibližným nákladem, který by vznikl, kdyby byly živiny ve chlévské mrvě obsažené (o stejné účinnosti) v průmyslových hnojivech a kdyby bylo nakoupeno stejné množství organických látek v zeleném hnojení, slámě, nebo rašelině.

Odvozování hodnoty chlévské mrvy z nákupních cen průmyslových hnojiv (jednotkové ceny živin) používají veškeré subjekty výběrového vzorku 27 podniků. Z pilotní studie bylo zjištěno, že se jedná o nákupní ceny průmyslových hnojiv zjišťované na začátku každého účetního období.

Někteří respondenti si však byli vědomi toho, že takto provedené kalkulace nejsou úplné, neboť bakteriální hodnotu chlévské mrvy, hodnotu růstových látek, hormonálních a jiných faktorů lze jen ztěží číselně vyjádřit resp. použít při stanovování hodnoty chlévské mrvy.

Další nepřesnost vyvstává v důsledku skutečnosti, že mrva od různých druhů zvířat má rozdílný obsah živin (rozdíl je dokonce i v rámci jednoho druhu zvířat) a tento obsah je ovlivněný výživou, způsobem jejího ošetření, aplikací k plodinám a podobně. Proto lze také předpokládat rozdíl v propočtech hodnot živin, které v násobení s rozdílnými nákupními cenami průmyslových hnojiv povedou u jednotlivých zemědělských podniků k rozdílnému ocenění chlévské mrvy.

V mnohých zemědělských podnicích ČR jsou také zaváděny technologické systémy založené na bezstelivovém provozu (či částečně bezstelivovém provozu), který neumožňuje výrobu chlévské mrvy. Dochází tedy k výrobě tekutého hnoje, který obsahuje malé množství organických látek, a proto při stanovení ocenění je nutné počítat jen s oceněním minerálních živin.

V **oceňování močůvky** panovaly mezi podniky zemědělské praxe velké rozdíly. Mnohé zemědělské podniky ji neoceňovaly vůbec, neboť cena 1 hl dosahovala minimální výše a ostatní se ve tvorbě její ceny značně lišily.

Dle prováděného výzkumu (prostřednictvím pilotní studie) se situace změnila po prováděných kontrolách organizace ÚKZUZ. Tato organizace dbá na dodržování obecných zemědělských zásad, do kterých je zahrnuta také řádná evidence a výkaznictví hnojiv (jakožto přímých nákladů plodin). Dle vyjádření respondentů v rámci pilotní studie je potvrzení ÚKZUZ⁵ o dodržování obecných zásad potřebné s ohledem na Operační program Zemědělství.

V současné době je dle výzkumu **močůvka ohodnocena na základě obsahu živin v ní obsažených a jejich oceněním nákupními cenami průmyslových hnojiv**.

Takto stanovené ocenění bývá ještě poníženo, neboť vzhledem k míře ošetřování a aplikaci močůvky může dojít k velkým ztrátám živin.

- oceňování v rostlinné výrobě

Nedokončená výroba rostlinných kultur je ve všech sledovaných podnicích oceňována přímými náklady vynaloženými od zasetí do sklizně.

Ve 24 případech (88 %) jsou k těmto přímým nákladům přičteny režijní náklady a to každý měsíc nápočtovým způsobem. Ostatní subjekty vybraného vzorku podniků (3 - 12 %) oceňují nedokončenou výrobu pouze ve výši přímých nákladů.

Produkce krátkodobých rostlinných kultur (pšenice, ječmen, žito) jež byla sklizena a přijata na sklad je dle výzkumu oceňována vnitropodnikovou cenou stanovenou na základě výsledných kalkulací minulých účetních období.

Do procesu tvorby vnitropodnikových cen je tak jako v ŽV zahrnováno rozdílné množství výsledných kalkulací (dvou až pěti let) s vyloučením extrémních pohybů v nákladových položkách.

Vnitropodnikové ceny v případě produkce krátkodobých rostlinných kultur jsou tak jako v ŽV revidovány každým rokem (uvedeno v 9 případech – 33 %), nejčastěji však (ve zbylých 18 případech – 37 %) je toto ocenění měněno pouze v případě změn

⁵ ÚKZUZ – Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský

a i v tomto případě respondenti vyjádřili názor, že je lépe s přepočítáváním vnitropodnikové ceny počkat a zjistit, zda změny nejsou pouze krátkodobého charakteru.

Výrobní a správní režie – resp. jejich rozvrhování k jednotlivým výkonům jsou v rámci rostlinné či živočišné výroby shodné. Zemědělské podniky v podstatné míře preferují jako rozvrhovou základnu celkové přímé náklady. V současné době se dle dotazníkového šetření režijní náklady podílejí na vlastních nákladech jednotlivých výrob:

- v rámci živočišné výroby průměrně 10,5 %,
- v rámci rostlinné výroby průměrně 13,8 %.

S růstem podílu režijních nákladů roste i význam správného řešení problematiky jejich rozvrhování. Na druhé straně velké procento nepřímých nákladů může svědčit o malé snaze umístit co nejvíce nákladových položek k přímým nákladům.

V rámci pilotní studie respondenti (většinou ekonomové zem. podniků) vyjádřili názor, že zvažovali i volbu dalších rozvrhových základen. V úvahu připadaly zejména tyto základny :

- hrubá zemědělská produkce,
- tržby,
- přímé mzdy (pouze pro ŽV),
- a další.

Stejně jako v předchozí sekci ŽV považuje způsob tvorby vnitropodnikových cen krátkodobých rostlinných kultur za objektivní, a proto správné 13 respondentů (48 %). Ostatních 14 dotázaných (52 %) zopakovalo názor, že si nedokáží představit systém lépe zobrazující skutečnost, v souvislosti s tím také vyslovili názor, že pokud by byli někým přesvědčeni o lepším (přesnějším, reálnějším, průkaznějším) řešení oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru, nebyli by proti jeho zavedení, i když v postupných krocích.

Podniky zemědělské praxe používají pro kalkulování nákladů rostlinných výrob kalkulační vzorce s téměř identickými položkami.

Mezi důležité kalkulační položky patří jednak nakoupené osivo a sadba, vlastní osivo a sadba (jako typický přímý druhotný náklad), průmyslová a organická hnojiva atd.

Průmyslová hnojiva jsou ve všech podnicích zahrnutých do výzkumu zahrnována jako přímý náklad jednotlivých výkonů. Dochází tak k určité nepřesnosti, neboť hnojená plodina většinou nevyužije všechna průmyslová hnojiva a část jich tedy zůstane pro plodinu následující. Výši tohoto zůstatku lze však jen ztěží objektivizovat, a proto lze přijmout tezi, že nelze najít odůvodněnou rozvrhovou základnu pro náklady na hnojení období současného a následujícího.

Problematikou oceňování položky organických hnojiv se zabývala předcházející sekce zaměřená na živočišnou výrobu.

Zbývá však uvést výsledek dotazníkového šetření týkající se rozvrhování nákladů na organická hnojiva mezi jednotlivé plodiny v rostlinné výrobě.

Většina zemědělských podniků (22 - 81 %) vychází ze skutečnosti, že plodiny přímo hnojené chlévskou mrvou nevyužijí veškeré živiny v ní obsažené a v některých případech je dokonce ani využít nemohou z důvodu jejich krátkodobé nepřijatelnosti. Mobilizace živin probíhá různě také v závislosti na vlastnostech půdy (v těžkých půdách lze účinky hnojiv rozdělit na delší časový horizont než na půdách lehkých).

Dále je také nutné uvažovat různé požadavky jednotlivých plodin na množství a kvalitu živin (některé rostliny vyžadují přebytek živin aniž by je spotřebovaly, tzn. živiny jsou nevyužitelné a část z nich může být ztracena denitrifikačními pochody, vyplavením apod.).

Z výše uvedeného vyplývá, že většina zemědělských podniků přijala v souvislosti s organickým hnojením zásadu těsného sepětí všech plodin osevního postupu a rozvrhuje tedy náklady na spotřebovaná organická hnojiva podle přepočtených osevních ploch jednotlivých plodin sklizených v běžném roce. Způsoby přepočítávání osevních ploch (pokud je respondenti uvedli) se velmi lišily a byly výsledkem osobního rozhodnutí pracovníků podniku (ekonomů, agronomů).

V 5 zemědělských podnicích (19 %) jsou náklady organického hnojení přiřazovány k přímo hnojeným plodinám na základě své prosté výměry.

Náklady na zelené hnojení se ve všech případech započítávají plně do vlastních nákladů plodiny zaseté (resp. zasázené) na vyhnojeném pozemku.

Další otázka dotazníku zjišťovala způsob rozčítání celkových nákladů obilovin (šetření se omezilo v rámci rostlinné výroby na výkon – pšenice ozimá) mezi zrno a slámu.

Pro rozlišení celkových nákladů pěstování obilovin (do kterých zemědělské podniky zahrnují veškeré náklady na pěstování včetně podmítky, včetně nákladů na sklizeň, posklizňové úpravy, uložení plodin do skladu, nákladů na úklid slámy a její uskladnění) mezi zrno a slámu je možno použít tři kalkulačních metod:

- odečítací,
- rozčítací pomocí poměrových čísel (např. 1: 4),
- rozčítací pomocí procentického vyjádření (např. 88 : 12).

Dle dotazníkového šetření však veškeré zkoumané podniky využívají pouze odečítací kalkulační metodu, v rámci které se však postup stanovení ocenění slámy značně odlišuje.

Zhruba polovina respondentů (13 dotazovacích) tvrdí, že podkladem pro ocenění slámy jsou její užité vlastnosti – tzn. obsah živin (škrobových jednotek a stravitelných dusíkatých látek), konkrétní úpravu tohoto řešení však neuvádějí.

Druhá polovina respondentů (14 dotazovaných) uvádí, že sumarizují náklady na sklizeň a v některých případech i skladování slámy na zvláštním výkonu a celková hodnota výkonu je poté odečítána od celkových nákladů obiloviny. Sláma je tedy oceněna výší vynaložených sklizňových popř. i skladovacích nákladů.

Někteří dotazovaní k odečítací metodě poznamenali, že jsou si vědomi jejich nedostatků, které spočívají hlavně v těchto skutečnostech:

- a) hodnota slámy nezohledňuje vztah s celkově vynaloženými vlastními náklady (rozčítací metoda tuto závislost vyjadřuje),
- b) odečítací metoda považuje slámu za vedlejší výrobek i když její hmotnost je mnohdy vyšší než hmotnost zrna, škrobová hodnota slámy činí kolem 30 % škrobové hodnoty zrna a krmná či stelivová sláma je nezbytným meziproduktem zemědělských podniků,
- c) odečítaná hodnota nemusí být stanovena objektivně – je diskutabilní, jaká základna má být podkladem pro ocenění slámy.

Proti použití rozčítací metody v zemědělské praxi existují však také argumenty, např. že poměr hmotnosti sklizeného zrna a slámy značně klesá (kolísá), což by znamenalo, že v každém podniku budou jiné poměry pro zrno a slámu, které by se v jednotlivých letech obměňovaly (opět dle více či méně kvalifikovaných odhadů).

Další zjišťování dotazníku vedlo **do oblasti užití kalkulace neúplných nákladů** (tzv. neabsorpčních kalkulací), které striktně oddělují fixní náklady od variabilních.

Uplatněním tohoto prvku, tzn. důsledného rozlišení fixních a variabilních složek nákladů, má být dosaženo toho, aby vnitřní účetnictví běžně podávalo obraz o vztazích mezi náklady, objemem výkonů a ziskem a aby vycházelo z běžně dostupných údajů.

Dotazníkové šetření zjistilo použití tohoto způsobu kalkulace, avšak nikoliv pro tvorbu vnitropodnikových cen, nýbrž buď pro rozhodování o zavedení nové výroby či naopak pro rozhodování o ukončení výroby podnikem provozované. Z odpovědí jsou definovatelná **pozitiva metody kalkulace** variabilních nákladů:

- 1) usnadňuje rozhodovací proces využití či nevyužití výrobních kapacit (variabilní náklady dané kalkulační jednotice tvoří spodní hranici ceny),
- 2) je jednodušší a dopouští se méně chyb tím, že odpadá rozvrhování nepřímých nákladů fixního charakteru na kalkulované výkony.

Negativa definovaná respondenty jsou:

- 1) nelze stanovit podíl fixních nákladů připadající na výrobek,
- 2) nelze stanovit zisk na jednotku výrobku,
- 3) nelze kvantifikovat, nakolik jednotlivé výrobky přispívají k tvorbě zisku (výsledku hospodaření),
- 4) na základě této kalkulace nelze stanovit vnitropodnikovou cenu ani cenu prodejně.

Právě poslední zmíněná nevýhoda je dotazovanými vnímána jako nejdůležitější. Oceňování zásob (výrobků, nedokončené výroby, zvířat apod.) pouze variabilními náklady není v souladu s požadavky na oceňování zásob účetního systému ČR právě z důvodu vyloučení fixních nákladů obsažených v režii.

Z tohoto důvodu využívají zemědělské podniky tyto kalkulace v rozhodování o zavedení/zrušení výrob (ve vnitropodnikovém řízení), nikoliv pro účely ocenění stávajících výrob.

Závěrečná otázka dvou výše uvedených sekcí zjišťuje, zda respondenti shledávají v oceňování krátkodobých aktiv biologického charakteru podle platných účetních norem ČR nějaké chyby či problematická řešení. Tato otázka v dotaznících zůstala buď nevyplněna, nebo v ní respondenti řešili specifické problémy oceňování – např. oceňování a účtování ryb prostřednictvím nedokončené výroby apod.

- **účtování zemědělských aktiv krátkodobého charakteru**

V této sekci byly kladeny otázky týkající se způsobu účetního zachycení zemědělských aktiv biologického charakteru. Dotazníkové šetření však prokázalo, že problematice „procesu zaznamenávání“ jednotlivých hospodářských či účetních operací věnují zemědělské podniky jen velmi málo pozornosti.

První otázka sekce zjišťovala názory na charakter účtové skupiny – Změna stavu zásob vlastní výroby, přes kterou je v zemědělství zúčtovávána veškerá biologická přeměna (rostlinného i živočišného původu). Všichni uvedení respondenti považovali tuto skupinu za „běžný“ výnos finančního účetnictví a neviděli tudíž potřebu jakékoliv změny.

V rámci pilotní studie došlo po odpovědi na otázku k vysvětlení jejího významu a k hlubšímu rozboru problematiky, při němž si dotazovaní uvědomili slabá místa svého tvrzení. Tento problémový prvek bude analyzován v další kapitole disertační práce.

Při externím pořízení aktiv biologického charakteru v účetnictví zemědělských podniků není účet: změna stavu zásob vlastní výroby využíván vůbec - tzn. 27 respondentů (100 %) neúčtuje při nákupu např. mladých zvířat či zvířat ve výkrmu účetní operaci související s korekcí účtu 614 – změna stavu zvířat (tedy nákup: na vrub účtu 124 / ve prospěch účtu 321 a korekce – na vrub účtu 5xx / ve prospěch účtu 614) tak, aby se na účtu 614 – změna stavu zvířat vyskytla totožná částka jako na účtu 124. Korekce je považována za nadbytečnou, nehledě na skutečnost, že zemědělské podniky majetkové druhy zúčtovávané v případě interního pořízení přes změnu stavu nakupují jen velmi zřídka.

Nikdo z respondentů také neshledává v účtování krátkodobých aktiv zemědělského charakteru podle platné účetní úpravy ČR nějaké chyby či problematiku řešení.

- **vykazování zemědělských aktiv krátkodobého charakteru**

Při zjišťování, zda respondenti (ekonomové, hlavní účetní apod.) postrádají v účetních předpisech definice některých účetních kategorií (např. aktiv, pasiv, závazků, biologické činnosti, biologických aktiv apod.), byly zaznamenány buď strohé negativní odpovědi, či negativní odpovědi s výrokem, že je v některých případech účelná jejich neexistence.

Dotazovaní v tomto momentu také komentovali jejich vztah s finančními úřady a dospěli ke shodě, že oblast oceňování a účetního zachycení biologických aktiv není ze stran finančních úřadů podrobována přísné kontrole (mnohdy prý i z důvodu nedostatečné znalosti účetní problematiky této majetkové složky).

Klasifikaci biologických aktiv krátkodobého charakteru používanou v ČR považují respondenti za správnou čili odpovídající skutečnosti, neregistrují žádné kritické momenty.

Ve vykazování krátkodobých aktiv biologického charakteru používaného v ČR se zemědělská praxe shledává s nedostatečným řešením ve vykazování úhynů a prokazování jejich opodstatněnosti (resp. opodstatněnosti škod) v závislosti na stanovování mzdových nároků. I v případě, kdy zemědělské společnosti vytváří ve svých vnitropodnikových směrnících hranice přirozených úhynů, lze chybu lidského faktoru (s vlivem do mzdového ohodnocení) potvrdit či vyloučit jen prostřednictvím veterinárního vyšetření, což je finančně i organizačně zatěžující.

b₂) problematika zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru

- **oceňování zemědělských aktiv**

Dle praktických zkušeností dotazovaných pracovníků zemědělských společností nepřispívá historické ocenění (tzn. ponechání pořizovací ceny v účetnictví)

k věrnému zobrazení skutečnosti, avšak tuto skutečnost vidí jako problém hlavně u budov (pro vykázání skutečné hodnoty v rozvaze)⁶ a dále u zemědělské techniky, kde jsou dle principu přiřazování nákladů výnosům přiřazeny k výnosům odpisy stanovené z nižší pořizovací ceny aktiv. Tato skutečnost může narušit produkční schopnost podniku, tzn. ovlivňuje uchování produkčního kapitálu. Jinými slovy – podniky neodpisují částku potřebnou na obnovu, ale pouze částku v minulosti vydanou na pořízení aktiva.

Princip historického ocenění v dotazníkovém šetření zemědělských aktiv biologického charakteru se však s tak výrazně kritickým postojem neseťkává. Dotazníkové šetření totiž prokázalo, že podniky disponují v rámci biologických aktiv dlouhodobého charakteru především chovným dobytkem převážně vlastního chovu. Pokud zemědělský podnik špatně ocení (ve většině případů spíše podhodnotí) např. narozenou jalovičku (úctování: 124/614), po (zhruba 20 měsících) se tato skutečnost projeví v nižší vstupní ceně dojnice a posléze nižší částce odpisů (úctování: 551/086). Daňové zatížení zemědělského podniku je však shodné se situací správného ocenění zvířete, neboť dojnice se bude odpisovat z nízké vstupní ceny. Časový nesoulad mezi náklady a výnosy je v tomto příkladu znatelný, respondenti ho však nepovažují za markantní.

Všichni dotazovaní tedy uvedli, že by pravděpodobně nevyužívali možnost přecenění biologických aktiv dlouhodobého charakteru směrem nahoru (pro věrnější zobrazení skutečného stavu).

Důvodem jejich tvrzení byl sám biologický charakter zvířat – ocenění zvířat je závislé na jejich zdravotním stavu, který se může často měnit ve velmi krátkých časových intervalech. Za lepší řešení považují opatrné ocenění této majetkové složky (čímž mají na mysli mírné podhodnocení), než navyšovat hodnoty zvířat a v případě snížení užitné hodnoty je měnit (zemědělské společnosti zpravidla netvoří na biologická aktiva opravné položky).

Také proto jsou respondenti toho názoru, že dlouhodobá aktiva biologického charakteru jsou v jejich zemědělských společnostech oceněna ve správné výši.

Někteří však dodávají, že toto tvrzení se nedá zobecňovat na veškerý majetek těchto podniků.

⁶ Pokud běžné ceny konkrétních položek aktiv podniku rostou v určitém účetním období rychleji než celkový růst cen měřený mírou inflace, dochází ke vzniku tzv. „zisku z vlastnění aktiv“ – holding gain. V České republice tento přínos dle Kovanicové (5) vykázán vůbec není.

Průzkum správnosti ocenění dlouhodobých aktiv biologického charakteru je také do určité míry ovlivněn tím, že žádná ze společností zúčastňujících se šetření nedisponovala dlouhodobým biologickým aktivem rostlinného původu (lesem, sadem apod.), tudíž nepřemýšlí nad správností ocenění a vykázání této (problematické) majetkové složky (kdy se během celé biologické přeměny účtují, oceňují a vykazují náklady na biologickou přeměnu a výnosy jsou zúčtovány najednou až v okamžiku sklizně).

Žádná další problematika řešení v oblasti oceňování, účtování či klasifikace dlouhodobých aktiv biologického charakteru v účetním systému uplatňovaném v ČR respondenti neshledávají.

Podle jejich názoru je (dle účetního pojetí ČR) vykazováno dostatečné množství informací pro učinění správného obrazu o stavu tohoto majetku.

Novým přístupům jsou však všechny dotazované osoby otevřeny, i přesto, že si nedokáží představit metodiku, která by zkvalitnila dosavadní řešení.

8.1.3 Statistická podpora výzkumu

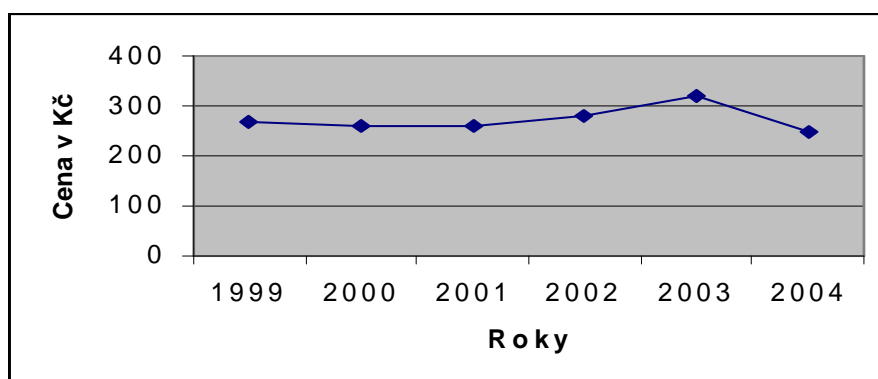
a) *variabilita vnitropodnikových cen, realizačních cen a průměrných vlastních nákladů u zemědělské produkce konkrétního zemědělského podniku zahrnutého do výzkumu*

Tabulka č. 8 Vnitropodnikové ceny 1q pšenice ozimé – potravinářské

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	270	x	x
2000	260	0,96	0,96
2001	260	1,00	0,96
2002	280	1,08	1,04
2003	320	1,14	1,19
2004	250	0,78	0,93

Zdroj: vlastní

Graf č. 1 Vývoj vnitropodnikových cen pšenice ozimé



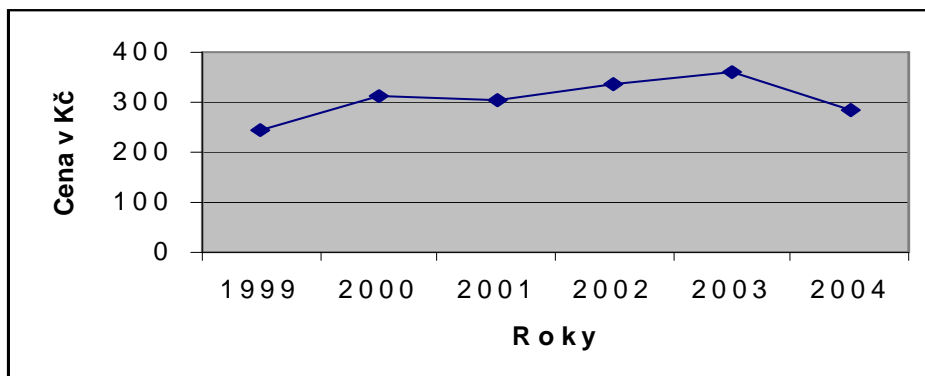
Zdroj: vlastní

Tabulka č. 9 Realizační ceny 1q pšenice ozimé – potravinářské

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	242,17	x	x
2000	310,25	1,28	1,28
2001	304,98	0,98	1,26
2002	335,97	1,10	1,39
2003	361,25	1,08	1,49
2004	285,07	0,79	1,18

Zdroj: vlastní

Graf č. 2 Vývoj realizačních cen pšenice ozimé



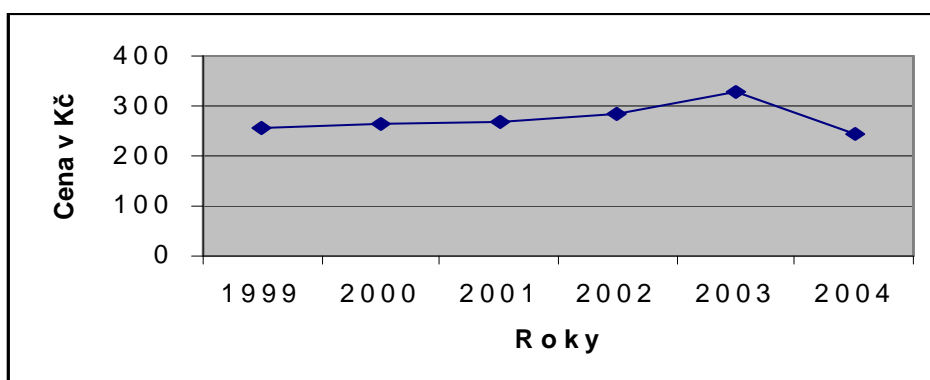
Zdroj: vlastní

Tabulka č. 10 Průměrné vlastní náklady 1q pšenice ozimé – potravinářské

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	255,09	x	x
2000	266,16	1,04	1,04
2001	267,05	1,00	1,05
2002	285,33	1,07	1,12
2003	326,02	1,14	1,28
2004	245,39	0,75	0,96

Zdroj: vlastní

Graf č. 3 Vývoj průměrných vlastních nákladů pšenice ozimé



Zdroj: vlastní

Za účelem porovnání jednotlivých hodnot ukazatelů cen (vnitropodnikových, realizačních a průměrných nákladů) ke stejnému období (roku 1999) byly sestrojeny bazické indexy. Tyto indexy tedy jednoduše přinášejí informace o změně hodnoty daného roku vzhledem ke zvolené bázi. Z analýzy bazických indexů lze vyčíst míru růstu či poklesu, přičemž největší stálost vykazují vnitropodnikové ceny.

Řetězové indexy charakterizují tento růstu (resp. poklesu) ukazatelů. Byly sestrojeny k porovnání hodnot jednotlivých cen vzhledem k předchozímu období.

Průměrný koeficient růstu nebyl do analýzy cen zařazen, neboť je závislý pouze na první a poslední hodnotě a výkyvy hodnot časové řady by znesnadňovaly jeho interpretaci.

Cílem této první části statistické podpory výzkumu zaměřené na variabilitu cen není komentovat důvod této variability, tzn. komentovat extrémní vychýlení (snížení či zvýšení) hodnot v jednotlivých cenách, ale ukázat, že vnitropodnikové ceny spolu s průměrnými vlastními náklady vykazují podobnou variabilitu.

Z toho plyne, že tyto dva soubory vykazují podobný trend vývoje, což je správné, neboť vnitropodnikové ceny by měly kopírovat vývoj průměrných vlastních nákladů.

Graf vývoje vnitropodnikových cen pšenice ozimé – potravinářské a graf vývoje průměrných vlastních nákladů pšenice ozimé – potravinářské vykazují podobnou křivku, která se po proložení grafu trendem stává velice mírně rostoucí přímkou (k zobrazení trendu nedošlo, protože by překrýval křivku grafu).

Rozdíl mezi hodnotami vnitropodnikových cen a průměrných vlastních nákladů je dán skutečností, že ekonomové zem. podniků považují za neúčelné měnit zavedené vnitropodnikové ceny při každé změně průměrných vlastních nákladů, neboť tyto změny mohou být způsobeny faktory působícími jednorázově či krátkodobě.

Z tohoto důvodu vykazují vnitropodnikové ceny nejstálější hodnoty – dle řetězových a bazických indexů – tzn. vykazují nejnižší měnlivost, tato měnlivost je však udržována uměle ekonomickými pracovníky.

Naopak realizační ceny vykazují (nejen u pšenice ozimé – potravinářské, ale i u dalších produktů – viz dále) nejvyšší hodnoty bazických a řetězových indexů, tzn. vykazují nejvyšší měnlivost.

Křivka vývoje realizačních cen se většinou odlišuje od křivek vnitropodnikových cen a průměrných vlastních nákladů, což lze také logicky zdůvodnit, neboť tvorba realizačních cen vychází ze zcela odlišných faktorů (střet nabídky s poptávkou, státní regulace, vliv zahraničních producentů) než tvorba předcházejících dvou cen.

Pro potvrzení výše uvedených skutečností jsou uvedeny ještě vnitropodnikové ceny, realizační ceny a průměrné vlastní náklady u dalších zemědělských produktů: jatečného masa býků a mléka.

Tabulka č. 11 Vnitropodnikové ceny 1 kg jatečného masa – býků

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	28,00	x	x
2000	29,00	1,04	1,04
2001	28,00	0,97	1,00
2002	28,00	1,00	1,00
2003	28,00	1,00	1,00
2004	28,00	1,00	1,00

Zdroj: vlastní

Tabulka č. 12 Realizační ceny 1 kg jatečného masa – býků

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	35,53	x	x
2000	39,97	1,13	1,13
2001	33,27	0,83	0,94
2002	36,47	1,10	1,03
2003	36,26	0,99	1,02
2004	37,90	1,05	1,07

Zdroj: vlastní

Tabulka č. 13 Průměrné vlastní náklady 1 kg jatečného masa – býků

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	28,03	x	x
2000	28,11	1,01	1,01
2001	29,70	1,06	1,06
2002	31,81	1,07	1,14
2003	28,07	0,88	1,00
2004	24,62	0,88	0,87

Zdroj: vlastní

Tabulka č. 14 Vnitropodnikové ceny 1 l mléka

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	8,00	x	x
2000	8,00	1,00	1,00
2001	8,00	1,00	1,00
2002	8,00	1,00	1,00
2003	8,10	1,01	1,01
2004	8,10	1,00	1,01

Zdroj: vlastní

Tabulka č. 15 Realizační ceny 1 l mléka

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	7,34	x	x
2000	7,46	1,02	1,02
2001	8,04	1,08	1,10
2002	8,42	1,05	1,15
2003	7,91	0,94	1,08
2004	8,24	1,04	1,12

Zdroj: vlastní

Realizační ceny mléka v období kolem roku 2000 byly vyjádřením kvality produkce. V současné době je (dle pilotní studie) výše realizačních cen hlavně výsledkem smluvního vyjádření.

Tabulka č. 16 Průměrné vlastní náklady 1 l mléka

Období	Cena v Kč	Řetězový index	Bazický index
1999	7,26	x	x
2000	7,29	1,01	1,00
2001	8,06	1,11	1,11
2002	8,36	1,04	1,15
2003	7,76	0,93	1,07
2004	8,23	1,06	1,13

Zdroj: vlastní

b) vzájemná závislost mezi soubory vnitropodnikových cen, realizačních cen a průměrných vlastních nákladů u zemědělské produkce konkrétního zemědělského podniku zahrnutého do výzkumu

Závislost lze očekávat u vnitropodnikových cen, jejichž výše se stanovuje na základě vývoje průměrných vlastních nákladů.

Těsnost této závislosti je však „pokřivena“ záměrnou stabilizací vnitropodnikových cen ekonomy zemědělských subjektů zahrnutých do výzkumu.

Závislost lze vyloučit u časových řad vnitropodnikových cen či průměrných vlastních nákladů s realizačními cenami, neboť realizační ceny jsou založeny na odlišných principech tvorby.

V případě jejich shodného vývoje by statistické výpočty mohly prokazovat vzájemnou závislost dokonce i vysokou těsnost závislosti, avšak tato závislost by byla pouze náhodná a při změně faktorů působících na realizační cenu (které jsou odlišné od faktorů působících na tvorbu průměrných vlastních nákladů či vnitropodnikových cen) by se okamžitě vývoj realizační ceny zvrátil a odchýlil od průměrných vlastních nákladů resp. velmi rychle by došlo k vyvrácení vzájemné závislosti mezi zmíněnými ukazateli.

- výpočet regresní přímky:

nezávisle proměnná = průměrné vlastní náklady pšenice ozimé

závisle proměnná = vnitropodnikové ceny pšenice ozimé

$$b_{yx} = 0,8325 \quad a_{yx} = 45,225 \quad y_i' = 45,225 + 0,8325 x_i$$

a = určuje posunutí přímky na ose

b = udává, o kolik (Kč) se v průměru změní vnitropodnikové ceny, pokud se průměrné vlastní náklady změní o jednotku (o 1 Kč)

Tzn. pokud se průměrné vlastní náklady změní o korunu, vnitropodnikové ceny se změní o 0,83 Kč. Z výpočtu je patrná větší stálost, resp. pomalejší vývoj vnitropodnikových cen vzhledem k průměrným vlastním nákladům, což je

zapříčiněno opatrností v inovaci vnitropodnikových cen ekonomy zemědělských podniků.

Těsnost závislosti – mezi dvěma kvantitativními statistickými znaky, tzn. mezi průměrnými vlastními náklady a vnitropodnikovými cenami (např. u pšenice ozimé – potravinářské) lze určit z výpočtu koeficientu korelace a koeficientu determinace:

- koeficient korelace: $r_{yx} = 0,9566$

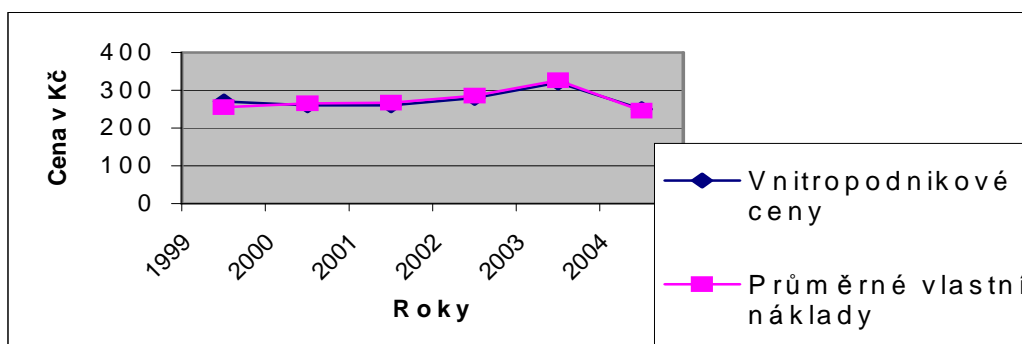
Komentář k výpočtu: jde o závislost kladnou – jako regresní koeficient, jedná se o závislost přímou, dle výše koeficientu korelace jde o závislost silnou, přestože je tato závislost „pokřivena“ záměrnou stabilizací vnitropodnikových cen ekonomy zemědělských subjektů zahrnutých do výzkumu.

- koeficient determinace : $r^2_{yx} = 0,915 = 91,5 \%$

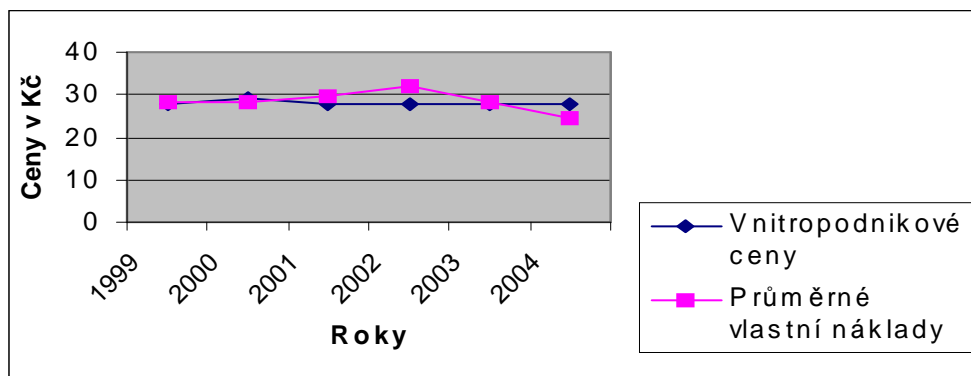
Komentář k výpočtu: tento koeficient udává, z kolika procent jsou změny závisle proměnné (vnitropodnikových cen) vysvětlitelné změnami nezávisle proměnné. Doplněk do 100 % tvoří jiné faktory působící na změny vnitropodnikových cen.

Pro úplnost jsou uvedeny časové řady dvou zkoumaných cen v rámci jednoho grafu tak, aby byla zřetelná podobnost jejich vývoje:

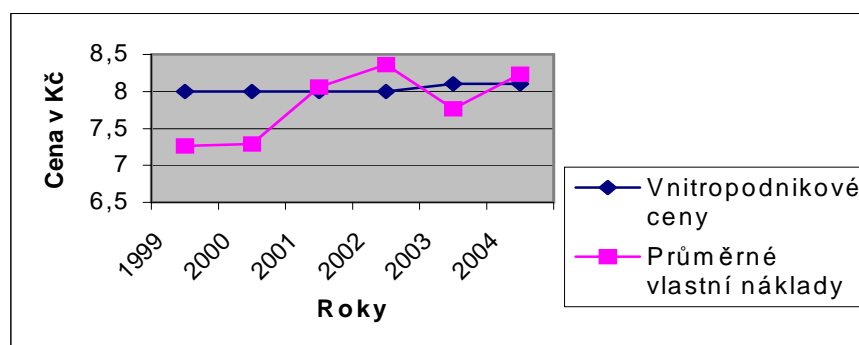
Graf č. 4 Vnitropodnikové ceny a průměrné vlastní náklady u pšenice ozimé - potravinářské



Zdroj: vlastní

Graf č. 5 Vnitropodnikové ceny a průměrné vlastní náklady u jatečného masa – býků

Zdroj: vlastní

Graf č. 6 Vnitropodnikové ceny a průměrné vlastní náklady u mléka

Zdroj: vlastní

8. 1. 4 Shrnutí výsledků výzkumu

Dle dotazníkového šetření jsou v České republice k ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru používány vnitropodnikové ceny stanovené na základě výsledných kalkulací několika předcházejících účetních období. Vnitropodnikové ceny jsou revidovány buď každým rokem nebo při změnách v ekonomických či technologických poměrech. Periodicita promítání takovýchto změn do vnitropodnikových cen tedy nelze objektivně stanovit.

V souvislosti s tvorbou vnitropodnikových cen vyjádřili respondenti názor, že ocenění biologických aktiv vnitropodnikovými cenami stanovenými na základě výsledných kalkulací minulých let s výše uvedenými obměnami věrně zobrazuje skutečnost, respektive nedokáže si představit systém tvorby vnitropodnikových cen, který by je přesvědčil o věrnějším způsobu oceňování tohoto druhu majetku.

I když veškeré zemědělské podniky zahrnuté do dotazníkového šetření používají kalkulační vzorec s obdobnou náplní kalkulačních položek, obsah vnitropodnikových cen se odlišuje (šíří režijních nákladů, metodami oceňování vedlejších výrobků - způsobem jejich rozčítání atd.).

Respondenti jsou si vědomi skutečnosti, že rozdílná řešení v kalkulačním procesu snižuje porovnatelnost jejich výsledků a mnozí by uvítali návrat k jednotné metodice kalkulací vlastních nákladů (podobně jako před rokem 1993 pomocí stálých zúčtovacích cen). Jednotná metodika by však vycházela z průměrných podmínek a zemědělské podniky by tak neměly možnost zobrazit vlastní realitu.

Pilotní studie potvrdila, že myšlenka jednotné metodiky pro kalkulace vlastních nákladů plyne z pocitu chaosu v kalkulačním procesu, jehož řešením by bylo zavedení určitého řádu.

Pro splnění cíle výzkumu lze, na základě studia teoretických pramenů, pilotní studie a hlavně dotazníkového šetření v podnicích zemědělské praxe, konstatovat, že sledování vlastních nákladů a jejich následné použití pro tvorbu vnitropodnikových cen je dostatečně přesné, neboť:

- tyto náklady vycházejí z kalkulačních procesů konkrétních zemědělských podniků odrážejících jejich individuální ekonomické či jiné podmínky,
- kalkulační proces je v zemědělských podnicích prováděn po každé významné změně v ekonomických či technologických podmínkách (periodicitu provádění kalkulací tudíž nelze jednoznačně stanovit),

- náplň kalkulačních vzorců není direktivně stanoven, tzn. položky tohoto vzorce mohou kopírovat nové technologie výrobních procesů či jiné změny v zemědělské praxi,
- je zřetelná snaha o přesné a úplné rozvrhování nepřímých nákladů,
- rozvrhování celkových nákladů mezi hlavní a vedlejší výrobu je prováděno na základě průměrných realizačních cen a tato rozčítací základna je v příčinné souvislosti s vyráběnou produkcí, neboť produkce je vyráběna za účelem realizace, atd..

Dotazníkové šetření, podložené poznatky z literární rešerše, prokázalo, že při současné legislativní úpravě účetního systému ČR je v rámci zemědělských aktiv biologického charakteru vykazováno dostatečné množství informací pro učinění správného obrazu o stavu výše zmíněných majetkových složek, neboť vnitropodnikové ceny vycházejí vždy z obdobného kalkulačního vzorce, který bývá v zemědělské praxi zveřejňován ve výročních zprávách hospodaření a dále v přílohách k účetním závěrkám. V přílohách k účetním závěrkám jsou také k dispozici další informace k použitým metodám ocenění a postupům účtování, pokud nejsou tyto metody a postupy direktivně stanoveny některou z právních norem.

Dle názorů vyslovených zemědělskými ekonomy, systém oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru založený na historických nákladech nebrání věrnému a poctivému (tzn. „reálnému“) zobrazení skutečnosti. Toto tvrzení však lze označit za diskutabilní. Tvrzení zemědělské praxe vyplývá z následujících skutečností:

- **zemědělská produkce – určená ke spotřebě** v dalším výrobním procesu – je spotřebována v krátkém období (do 1 roku), tzn. způsob ocenění ovlivní účetní výkaznictví pouze dočasně,
- **zemědělská produkce – určená k realizaci** – zde je cílem zemědělských podniků realizovat tuto produkci co nejdříve po sklizni, neboť dále jsou s produkcí spojeny náklady na uskladnění, resp. uchování vlastností dané produkce. Prioritním úkolem zem. ekonomů je tedy hledat vhodná odbytíště zemědělské produkce, aby ocenění zemědělské produkce ovlivnilo účetní výkaznictví po co nejkratší dobu,

- **zemědělská aktiva dlouhodobého charakteru** – zemědělské podniky zahrnuté do dotazníkového šetření disponují především chovným dobyt看kem převážně vlastního chovu. Tato aktiva jsou součástí dlouhodobého majetku pouze ve střednědobém období (cca 5 let) a dále u nich nedochází k výrazným disproporcím mezi vykázanými růsty a poklesy ekonomického prospěchu – ve srovnání s biologickými aktivy rostlinného původu (např. lesem), kdy jsou náklady vykazovány v průběhu produkčního cyklu, ale výnosy (růsty ekonomického prospěchu) až na samotném konci produkčního cyklu, který je velmi dlouhodobý (cca 30 – 80 let).

Proti názoru zemědělské praxe však stojí argument, že ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru v podnicích nekoresponduje s jejich skutečnou hodnotou (tržní cenou), tzn. je prokazatelné, že ocenění těchto aktiv na bázi historických cen konzervuje podmínky trhu v okamžiku pořízení, resp. nelze akceptovat názor zemědělské praxe, že věrnost ocenění spočívá v opatrnosti při ocenění. Dále lze namítat, že průběh nákladů a výnosů není v úzké souvislosti s průběhem produkčního cyklu.

Výsledky tohoto výzkumu budou sloužit jako výchozí argumenty v dalších částech disertační práce, resp. při návrhu řešení oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce.

Novým přístupům v oceňování jsou, dle dotazníkového šetření, ekonomičtí pracovníci zemědělské praxe otevření, i přesto, že si nedokáží představit metodiku, která by zkvalitnila dosavadní řešení.

Z hlediska kvantity získaných dat v provedeném dotazníkovém šetření, resp. počtu respondentů zahrnutých do výzkumu lze konstatovat, že odpovědi respondentů se velice často opakovaly v několika málo obměnách, a proto je velice pravděpodobné, že při provedení výzkumu na širším vzorku zemědělských podniků by nebyly získány podstatnější (odlišnější) informace. Změny by dostály poměry uváděných odpovědí, názory ekonomických pracovníků zemědělské praxe se však projeví jako jednotné a ucelené. Pilotní studie prokázala také vysokou míru reliability, což znamená, že opakováním výzkumu za stejných podmínek by byly získány obdobné výsledky.

8. 2. Výzkum v oblasti implementace řešení oceňování a vykazování zemědělských aktiv dle Mezinárodního účetního standardu IAS 41

8. 2. 1. Význam prováděného výzkumu

České republice, jakožto členu Evropské unie, přísluší akceptovat bilanční právo EU. V rámci EU však došlo ke změně účetní strategie, neboť Evropská komise se již v roce 1990 rozhodla dále nevytvářet bilanční direktivy EU, nýbrž novelizovat stávající direktivy tak, aby nebyly v rozporu s IAS/IFRS. Nastartovala tak proces spolupráce s IASC⁷ s cílem vypracovat účetní systém akceptovatelný nejen v Evropě.

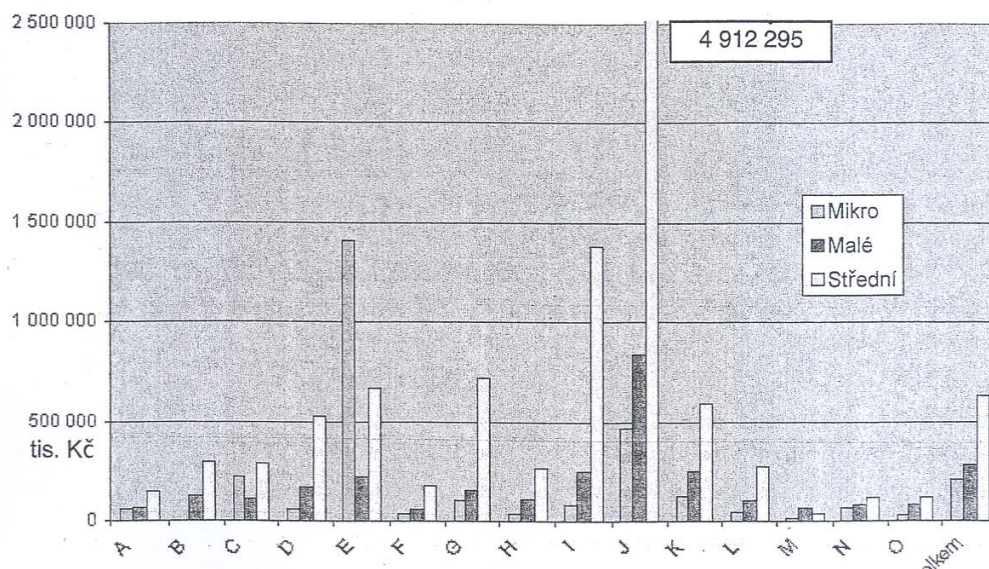
Na základě návrhu Evropské komise (z roku 2000) plyne všem společnostem EU kótovaným na světových burzách povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky podle schválených IAS/IFRS. Mezi standardy schválenými Evropskou komisí - dle nařízení č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003 (24) je také IAS 41 o zemědělství.

V případě, že by zemědělské podniky měly své akcie kótovány na burze či byly součástí konsolidovaných celků (např. v rámci potravinářských koncernů), týkala by se jich problematika vykazování dle IAS/IFRS včetně IAS 41.

Z Oberreiterova výzkumu (21), který byl zaměřen na analýzu kvantitativních kritérií (bilanční sumy, čistého obratu a počtu zaměstnanců) českých účetních jednotek, lze rozpoznat velikost podniků v zemědělství ve srovnání s ostatními odvětvími národního hospodářství dle jednotlivých kvantitativních kritérií. Analyzovány byly průměrné hodnoty celkových aktiv, čistého obratu a počtu zaměstnanců u společností, které byly rozděleny předběžně podle počtu zaměstnanců na intervaly : do 5 zaměstnanců – mikro podnik, 6 až 50 zaměstnanců – malý podnik, 51 – 250 zaměstnanců střední podnik:

⁷ IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy – byl přeměněn v nadaci se sídlem v USA. S touto změnou souvisí také přejmenování této organizace na IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation).

Graf č. 7 Průměrné hodnoty celkových aktiv u mikro-, malých a středních podniků v jednotlivých odvětvích

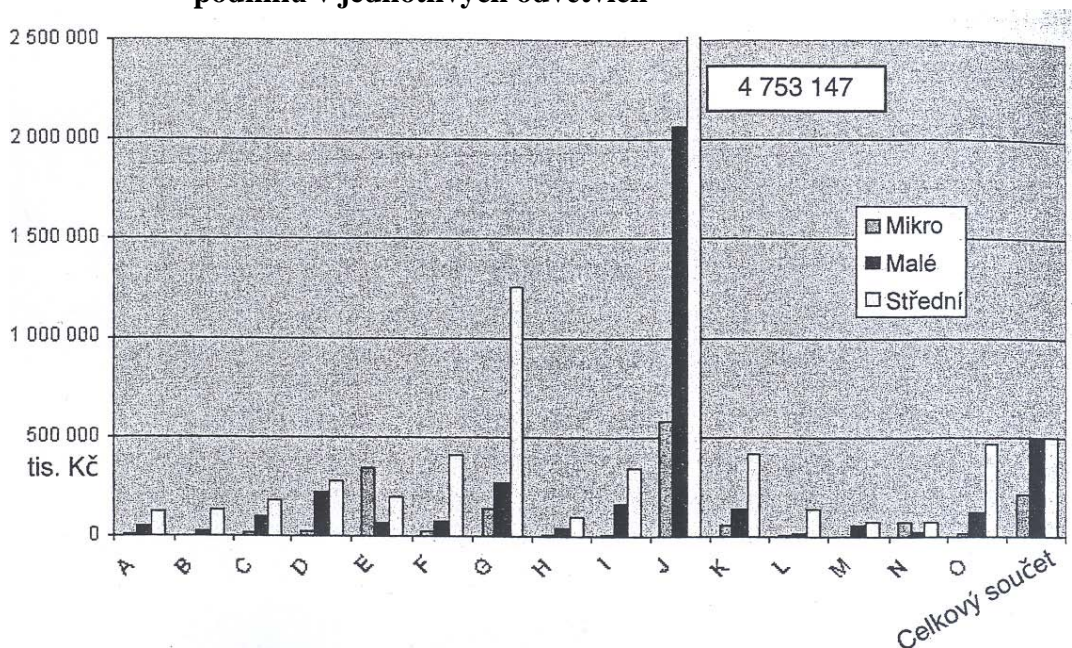


Zdroj : Oberreiter (21)

Pozn.: Odvětví podle oborových kódů ekonomických činností:

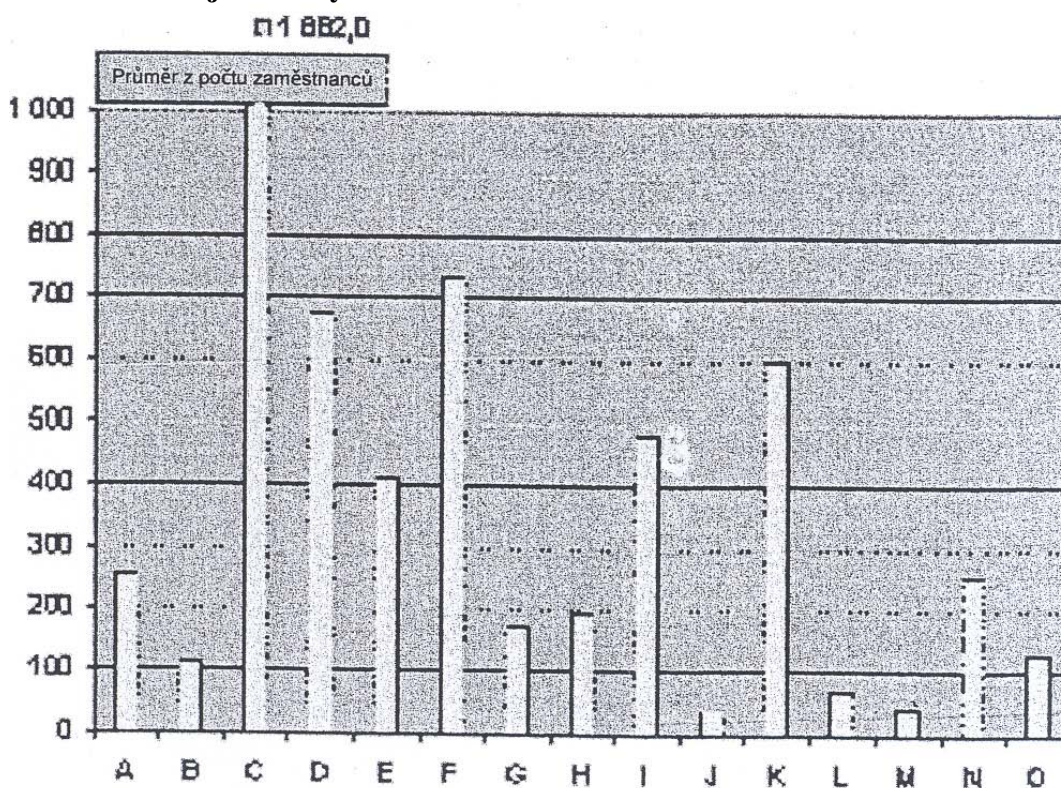
- A Zemědělství, myslivost, lesnictví
- B Rybolov a chov ryb
- C Těžba nerostných surovin
- D Zpracovatelský průmysl
- E Výroba a rozvod elektřiny, plynu a vody
- F Stavebnictví
- G Obchod, opravy vozidel a potřeb pro domácnost
- H Ubytování a stravování
- I Doprava, skladování a spoje
- J Finanční zprostředkování
- K Činnosti v oblasti nemovitostí a pronájmu, podnikatelská činnost
- L Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení
- M Vzdělání
- N Zdravotní a sociální péče, veterinární činnosti
- O Ostatní veřejné, sociální a osobní služby
- P Činnosti domácností
- Q Exteritoriální organizace a instituce

Graf č. 8 Průměrné hodnoty čistého obrátu u mikro-, malých a středních podniků v jednotlivých odvětvích



Zdroj : Oberreiter (21)

Graf č. 9 Výše přepočteného průměrného počtu zaměstnanců podniků v jednotlivých odvětvích



Zdroj : Oberreiter (21)

Výše uvedené grafy (hodnoty tvořící graf) vedly ke konstatování, že zemědělské podniky se ve většině případů pohybují v hranicích malých a středních firem.

V rámci podniků této velikosti lze usuzovat na možnost použití IAS/IFRS (resp. IAS 41) z těchto důvodů:

- 1) IAS 41 může být součástí Mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky. Tento standard by byl dle Kovanicové (5) založen na Koncepčním rámci IAS/IFRS a dále by byl koncipován jako zestručněný soubor Mezinárodních účetních standardů. Pokud byl pro obor zemědělství vydán speciální standard, je pravděpodobné, že budou určitá ustanovení tohoto standardu zapracovány do uceleného standardu pro SME (SME – z anglického small and medium – sized entities).
- 2) Použití IAS 41 může být vyžadováno pro přidělení finančních prostředků z programů na podporu malého a středního podnikání Evropské unie či pro prokázání využití těchto podpor v zemědělské činnosti.

V každém případě by měly být ekonomičtí pracovníci zemědělské praxe České republiky informováni o mezinárodním řešení účetního výkaznictví ve svém oboru.

Následující výzkum se zabývá tématem **stupně informovanosti a připravenosti** zemědělských společností v České republice na implementaci mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Hlavním úkolem výzkumu je monitorování problémů spojených s přechodem na řešení oceňování, účtování a vykazování dle IAS 41 – Zemědělství u zemědělských společností většinou střední velikosti (ponejvíce akciových společností, případně společností s ručením omezeným, družstev apod.).

8. 2. 2. Popis způsobu výzkumu a přehled řešené problematiky

a) Výběr vzorku podniků

Cílem výběru vzorku podniků je získat informace o úrovni znalostí resp. o připravenosti a možných problémech, které by vyvstaly u zemědělských společností při implementaci IAS 41.

Jako základ pro výběr vhodného vzorku byl **použit soubor 120 společností** Plzeňského a Středočeského kraje. Veškeré podniky tohoto souboru byly kontaktovány a testovány, zda splňují kritéria (nastíněná v předchozí kapitole disertační práce a metodice disertační práce).

Z celkového počtu 120 podniků **splnilo veškerá kritéria 64 zemědělských společností**. Zbýlých 56 podniků buď nedisponovalo současně rostlinnou a živočišnou výrobou, či se odmítlo k problematice výzkumu vyjadřovat a to z mnoha důvodů (nedostatek času, nezáměr o problematiku IAS/IFRS apod.).

Výběr pomocí kritérií vedl tedy ke stanovení vzorku 64 zemědělských podniků. Vlastnímu dotazníkovému šetření předcházelo sestavení dotazníku, který byl nejprve předložen ke zkušebnímu vyplnění pracovníkům Katedry obchodu a financí PEF ČZU v Praze.

Poté byla provedena pilotní studie vyplněním dotazníku s osobní účastí - pro zachycení případných problémů respondentů při odpovídání na otázky v dotazníku uvedené. Tato pilotní studie byla provedena u 5 zemědělských podniků (shodně s prvním výzkumem analyzovaným v předešlé kapitole disertační práce).

Z výběrového vzorku 64 podniků vyplnilo dotazník 59 %, tzn. 38 zemědělských podniků (často však po opakovaných apelacích). **Komplexně**, tzn. v dostačující míře pro výzkum **byl dotazník vyplněn v 31 případech** (ostatních 7 dotazníků bylo vyplněno jen za účelem splnění úkolu, dotazníky obsahovaly protichůdné a bezmyšlenkovité poznámky). Konečné procento správně vyplněných dotazníků z celkového počtu kontaktovaných respondentů činí tedy 48 %.

Výsledky dotazníkového šetření byly v dalších částech disertační práce analyzovány, resp. byly z nich vyvozovány nové závěry.

b) Výsledky, které vyplynuly z dotazníkového šetření

Informovanost o IAS/IFRS

První dotazy výzkumného šetření se týkaly rozsahu informovanosti o IAS/IFRS.

Z 31 dotázaných :

- žádný respondent neabsolvoval speciální školení zaměřené na IAS/IFRS,
- žádný respondent nečetl text standardů IAS/IFRS,
- 18 dotázaných (58 %) bylo seznámeno s existencí IAS/IFRS v rámci ostatních školení – např.: školení o DPH (informace o IAS 18 – Výnosy, IAS 17 – Leasingy), dále školení o zásobách (informace o IAS 2 – Zásoby) a školení o změnách v účetnictví (informace o koncepčním rámci IAS/IFRS, o existujících standardech IAS/IFRS včetně IAS 41 se stručnými obsahy, stručné informace o direktivách EU + US GAAP),
- 25 dotázaných (80 %) se setkala s články na téma IAS/IFRS (které byly zaměřeny na určitou účetní problematiku) v časopisech věnovaných účetnictví. Zbýlých 6 dotázaných přiznává, že o IAS/IFRS je publikováno, avšak o tuto problematiku se nezajímá.

Přednosti IAS/IFRS dokázali formulovat pouze respondenti, jimž byla tato problematika osobně nastíněna na školení (9 respondentů, 29 %), avšak tyto přednosti byly spíše zopakováním obecných principů. Z výsledků pilotní studie lze konstatovat, že těmto přednostem respondenti v dostatečné míře nevěří (nedokáží si pod nimi představit konkrétní přednosti pro praxi). Jediná přednost, o které byli respondenti přesvědčeni, souvisela s tím, že účetní systém IAS/IFRS není deformován daňovými zákony.

Na otázku, zda si respondenti myslí, že by od jejich organizace mohlo být vyžadováno účetnictví dle IAS/IFRS, odpovědělo:

- 16 dotázaných (52 %) záporně, neboť účetnictví je podkladem pro výpočet daní a jako takové bude vždy vycházet z daňově regulovaných pravidel,
- 12 dotázaných (38 %) kladně, pokud může být po příjemcích dotací vyžadováno „podvojně“ účetnictví – pro účely správného vykázání finanční podpory přidělené na dotační tituly, může být v budoucnu požadováno i účetnictví dle IAS/IFRS,

- 3 respondenti nedokázali na otázku odpovědět.

Uživatelé účetnictví

Další částí dotazníkového šetření bylo zjišťování, kdo je cílovým uživatelem účetních výkazů zpracovávaných dle právních předpisů ČR a komu jsou tyto výkazy určeny.

Dotazovaní zdůraznili, že účetní výkazy jež v současné době předkládají, jsou určeny především řídicím orgánům, bankám a leasingovým společnostem. Dále slouží jako podklady pro žádosti o dotace ze státního rozpočtu a zdrojů EU.

Dle jednotného názoru respondentů se o výkazy finančního účetnictví akcionáři či společníci zemědělských podniků většinou nezajímají. Za jediné důležité informace považují:

- dosažený výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta),
- výše výsledku hospodaření (příčemž dále nezjišťují, jak se k výsledku dospělo, pouze požadují zdůvodnění extrémního výsledku),
- počet zaměstnanců.

Výše uvedené informace jsou akcionářům resp. společníkům sdělovány 1 x ročně na řádných valných hromadách, což akcionáři (společníci) vnímají jako postačující.

Přípravenost pro implementaci IAS

Třetí část dotazníkového šetření zaměřená na zjištění míry aplikovatelnosti IAS 41 – Zemědělství byla na základě provedené pilotní studie koncipována tak, že nejprve byl vysvětlen patřičný princip IAS 41 a až poté položena otázka zjišťující názor respondentů.

Otázky vždy jevily určitou míru otevřenosti a byly položeny takovým způsobem, aby se tázaný nad daným principem zamyslel a poté prezentoval svůj názor či mínění vycházející z praktických zkušeností v konkrétním podniku.

První otázku týkající se **specifičnosti zemědělské činnosti** zodpověděli všichni respondenti shodně. Zemědělství považují za více či méně odlišné od ostatních odvětví národního hospodářství jednak pro biologický charakter výroby, dále

z důvodu vlivu klimatických a přírodních podmínek a dalších rizik zemědělské činnosti.

Právě pro tato specifika by většina dotazovaných (19 respondentů - 61 %) ocenila Český účetní standard týkající se účetnictví zemědělské činnosti (oceňování, klasifikace, účtování a vykazování zemědělské činnosti). Ostatní respondenti (12 - 39 %) považují dosavadní právní úpravu účetnictví za dostatečnou.

Další okruh otázek byl směřován k problematice **klasifikace** zemědělských aktiv biologického charakteru a odlišnosti klasifikace dle úpravy ČR od úpravy IAS 41.

21 dotázaných (68 %) vyslovilo názor, že klasifikace dle IAS 41 je logicky správnější, než klasifikace aplikovaná v ČR. Někteří z těchto 68 % různou měrou projeví názor, že nevidí technický problém v překlasifikování aktiv na podobu dle IAS 41.

10 respondentů (32 %) nevidí markantní rozdíly v uvedených dvou klasifikacích. Jeden respondent v rámci pilotní studie dokonce zpochybnil řešení klasifikace dle IAS 41. Podle jeho názoru je správné např. vykazovat dojnice na výkrm v rámci oběžného majetku, neboť toto aktivum již nebude přinášet pravidelný dlouhodobý užitek (nebude dojít) – což je definice plodícího aktiva, ani se nebude rozmnožovat (již nikdy se neotělí), což je kritérium pro zralé biologické aktivum. Zpochybnil však také rozdílné řešení (aplikované v ČR) pro pěstitelské celky trvalých porostů do 0,25 ha a nad 0,25 ha, respektive do 90 stromů / 1000 keřů a nad 90 stromů / 1000 keřů (dle Zákona o daních z příjmů ČR).

Velký prostor byl v dotazníkovém šetření věnován problematice oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou. Nejprve bylo vysvětleno, co standard č. 41 považuje za reálnou hodnotu, v kterých okamžicích se toto ocenění aplikuje a za jakým účelem byla tato oceňovací základna pro biologická aktiva a zemědělskou produkci zvolena.

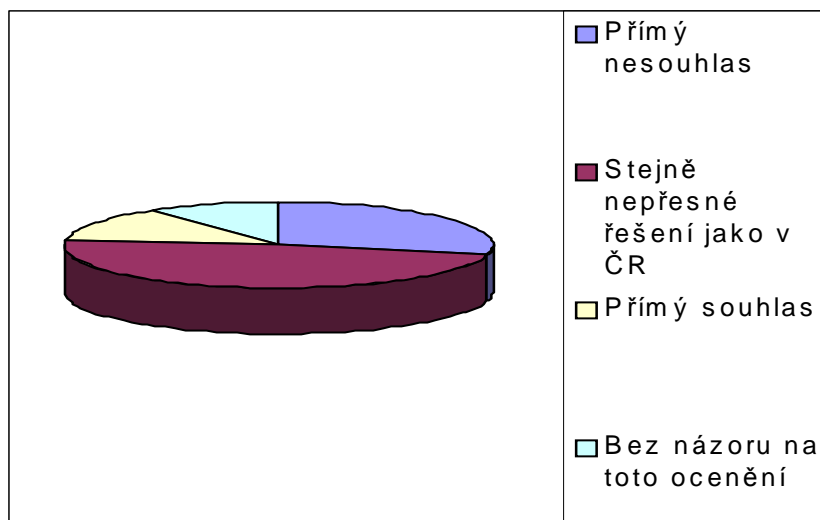
Otázky následující po uvedených tezích měly mapovat reakce na odlišný přístup IAS 41 k oceňování v ČR, proto byly koncipovány otevřeně a přitom neustranně (nezaujatě).

Odpovědi této části dotazníku jeví největší variabilitu. Všichni respondenti sice dle uvedené teze pochopili systém oceňování reálnou hodnotou, avšak také všichni z nich různým způsobem dali najevo, že pokud by pro ocenění měli používat

kótovanou cenu (pod kterou si většinou představují cenu na jim vzdálené burze zemědělských komodit), musely by být údaje o kótovaných cenách technicky dosažitelné a to u všech zemědělských aktiv biologického charakteru (např. na internetu, ve speciálních věstnících – formou zveřejnění MZe ČR apod.).

Použití kótovaných cen zhodnotili respondenti takto:

- 9 respondentů (29 %) vyjádřilo přímo nesouhlas s používáním tohoto ocenění. Pokud své produkty nebudou zpeněžovat prostřednictvím těchto burz, nevidí důvod, proč toto ocenění používat pro vykazování ve svých výkazech.
- Pro 15 respondentů (48 %) je použití kótované ceny např. na plodinových burzách (v případě jejich nevyužití) pro ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru nepřesné minimálně ve stejné míře jako při použití vnitropodnikových cen. Vnitropodnikové ceny vycházejí z kalkulace nákladů běžných podmínek podniku, tzn. měly by se alespoň přibližovat nákladům skutečným. Tato skupina však zastává názor, že kótovaná cena, která nebude pro zpeněžování zemědělských produktů natož biologických aktiv využita, se nemusí ani přibližovat cenám skutečným, a proto by toto ocenění jejich zemědělských aktiv nepřinášelo věrný a pravdivý obraz skutečnosti.
- 4 respondenti (13 %) se ztotožnili s použitím kótované ceny aktivního trhu (pokud by byla k dispozici), neboť je nezaujatým a objektivně průkazným stanovením reálné hodnoty. Problém by viděli pouze v případě, kdy by kótované ceny nebyly zveřejňovány, či v případě, že by neexistovaly pro všechna zemědělská aktiva.
- 3 respondenti (10 %) si nedokáží vůbec představit použití reálné hodnoty pro ocenění zemědělských aktiv prostřednictvím kótovaných cen.

Graf č. 10 Reakce respondentů na oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru reálnou hodnotou prostřednictvím kótovaných cen

Zdroj: vlastní

Další navazující otázka souvisela s tím, jaké aktivní trhy používají oslovené zemědělské podniky pro zpeněžování zemědělské produkce a pro pořízení příp. pozbytí biologických aktiv.

V případě rostlinné zemědělské produkce jsou hlavními odběrateli:

- zemědělská zásobování a nákupy a jiné velkoobchody zemědělských komodit,
- státní zemědělský a intervenční fond,
- zpracovatelská zařízení typu : škrobárny, pivovary, mlýny, výroby krmných směsí⁸, zpracovatelé olejnin, výrobci bramborových chipsů a dalších pochutin, lihovary,
- maloobdoběratelé (pro vlastní potřeby).

V případě živočišné zemědělské produkce jsou hlavními odběrateli:

- mlékárny a odbytová družstva (např. Pragolaktos),
- jateční zpracovatelé (soukromé podniky),
- export – zahraniční odběratelé mléka a hovězího masa (zemědělské podniky ze západních Čech vyvázejí část produkce do SRN).

⁸ Výroby krmných směsí byly až do roku 1989 součástí koncernu – Zemědělské zásobování a nákup.

V případě biologických aktiv jsou hlavními odběrateli:

- rostlinného charakteru (lesy, sady) - přímo neexistují aktivní trhy,
- živočišného charakteru – je obnova zabezpečována z vlastních chovů, případně nákupem speciálních plemen (většinou skotu – Blonde d'aquitane, Charolais, Limousine) od zahraničních dodavatelů. Po zřízení těchto chovů může docházet k obchodování chovných zvířat mezi jednotlivými podniky v rámci ČR.

Tématem dotazníku bylo i **alternativní stanovování reálné hodnoty** pomocí tržního určení ceny (poslední transakce, podobných aktiv, sektorových měřítek a současné hodnoty budoucích peněžních toků).

V případě ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce pomocí **poslední dosažené tržní ceny transakce** za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny, si pod těmito změnami respondenti představili následující:

- 1) výrazné změny inflace,
- 2) významné výkyvy cen v důsledku přírodních vlivů,
- 3) významné výkyvy cen v důsledku regulace (státní, či regulace EU – v rámci společné zemědělské politiky).

V případě ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce pomocí **tržní ceny podobných aktiv** s úpravou odrážející rozdíly byli respondenti schopni naznačit cenové úpravy na konkrétních případech z jejich praxe (např. u jahod jiné odrůdy apod.), ale vyjádřili obavu o velké míře subjektivity těchto úprav.

V této souvislosti je zapotřebí zdůraznit, že ekonomičtí pracovníci zemědělských podniků svými odpověďmi v obou hodnocených dotaznících dávali najevo svou **nedůvěru k jakémukoli subjektivnímu stanovení ocenění**, neboť doposud bylo subjektivní hledisko v právní úpravě ČR neakceptovatelné (s výjimkou odhadů délky ekonomické životnosti pro stanovení účetních odpisů, apod.) a ze stran auditorů negativně komentované.

Pojem – **současná hodnota budoucích peněžních toků** z biologického aktiva byl známý pouze 8 respondentům (26 %), kteří v úvodu dotazníku přiznali, že byli s koncepcí IAS/IFRS seznámeni formou školení. I když se nejednalo speciálně o školení IAS/IFRS, rozuměli tomuto pojmu a dokázali načrtnout způsob výpočtu.

Tito respondenti však poukázali na náročnost a subjektivitu při určování úrokové míry použité k diskontování peněžních toků a také na nesnadnost spolehlivého stanovení očekávaných budoucích příjmů. Kombinace těchto dvou hodnot s vysokou mírou subjektivity podle respondentů činí popsany způsob oceňování nevěrohodný resp. nepřispívá k věrnému a pravdivému vykázání majetku biologického charakteru.

Celkové zhodnocení oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou naznačuje následující tabulka.

Tabulka č. 17 Zhodnocení oceňování reálnou hodnotou respondenty (v počtech odpovědí)

Kritérium	Škála hodnocení					Kritérium
	5	4	3	2	1	
Pracné	12	9	8	2	0	Snadné
Zbytečné	2	6	19	4	0	Přínosné
Subjektivní - nespolehlivě měřitelné	10	15	1	3	2	Objektivní
Manipulovatelné	16	6	9	0	0	Nemanipulovatelné
Neprůkazné	8	7	10	4	2	Průkazné
Složité	5	7	8	7	4	Jednoduché

Zdroj: vlastní

Z vykázaných dat vyznívá názor zemědělské praxe ČR, že ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou by nevedlo k přílišnému zkvalitnění účetních informací. Tento názor však do jisté míry může pramenit z averze k odhadům a kótovaným cenám, resp. k jiným způsobům stanovení ceny než je objektivní (průkazné) prokázání vynaložených nákladů na pořízení aktiv.

Při mapování dostupnosti informací nutných ke spolehlivému ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce byla většina respondentů (28 - 90 %) toho mínění, že cena aktivního trhu je spíše zjistitelná u zemědělské produkce a biologických aktiv krátkého produkčního cyklu (např. dobytek na maso apod.), avšak právě u těchto položek aktiv je rozdíl mezi pořizovacími náklady a budoucími ekonomickými užitky méně významný, neboť k vynaložení nákladů na biologickou přeměnu a zpeněžení výsledků této biologické přeměny dochází v rámci jednoho

roku, resp. v krátkém časovém horizontu. Zbylí 3 respondenti (10 %) buď nevyjádřili žádný názor, nebo tento názor postrádal logické zdůvodnění.

Oceňování na bázi historických cen, na které se respondenti v průběhu celého dotazníkového šetření odkazovali, dle jejich názoru deformuje hlavně výši aktivních položek vykazovaných v dlouhodobém majetku zemědělských podniků (a nejedná se zdaleka jen o aktiva biologického charakteru, ale také o budovy, stavby, dopravní prostředky, další mechanizaci apod.).

Reálná hodnota vyjmenovaných položek je dle odpovědí zjistitelná spíše u „nebiologických aktiv“. Ocenění biologických aktiv s dlouhým produkčním cyklem by spíše vycházelo z alternativních stanovení reálné hodnoty než z tržní ceny aktivního trhu.

Respondenti, kteří odhadovali procento biologických aktiv dlouhého produkčního cyklu se zjistitelnou tržní cenou (zmíněných 28 respondentů, 90 %) uváděli různé hodnoty – podle toho, zda v majetku jejich podniku figurovaly pěstitelské celky trvalých porostů, či zda aktiva dlouhého produkčního cyklu tvořilo jen základní stádo. Zvířata s delším produkčním cyklem jsou snáze ocenitelná, tzn. existuje pro ně aktivní trh.

Pro příklad – s jakými aktivy nebude existovat aktivní trh uvedli respondenti:

- všechny druhy pěstitelských celků trvalých porostů (vinice, chmelnice, ovocné sady stromů a keřů),
- dále lesy,
- některá zvířata – např. koně pro práci v lesích apod..

Pozitiva ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou uvedli respondenti následující:

- 1) spolehlivější ocenění avšak pouze u aktiv, pro které existuje aktivní trh,
- 2) spravedlivější ocenění v případě sdružené výroby,
- 3) vyjádření biologické přeměny podle skutečného stavu – nikoli celé při dokončení a realizaci,
- 4) možnost ke každému rozvahovému dni přeceňovat majetkové složky k věrnějšímu zobrazení.

Ve třech dotaznících však byla pozitiva zcela proškrtnuta. Tato skutečnost však svědčí spíše o tom, že respondenti nebyli předem seznámeni se základními principy IAS/IFRS a nad tezemi nastíněnými v dotazníku se hlouběji nezamýšleli.

Většina respondentů (28 - 90 %) byla schopna uvést alespoň některé, i když se v dalších sekcích dotazníku vyjadřovali k IAS 41 negativně.

Negativa ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou ze strany respondentů jsou následující:

- 1) nedostupnost kótovaných cen,
- 2) kótované ceny nesouvisí s cenami, za které budou aktiva realizována (budou – li vůbec realizována),
- 3) vysoká míra subjektivity při stanovování alternativního určení reálné hodnoty,
- 4) pracnost zjišťování reálné hodnoty,
- 5) manipulovatelnost dat základních účetních výkazů.

V dalších tezích se respondenti dozvěděli, že IAS 41 povoluje ocenění v pořizovacích cenách – pokud při prvotním rozpoznání biologických aktiv není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady jsou zjevně nespolehlivé.

9 respondentů (29 %), kteří věnovali vyplňování dotazníku zvýšenou pozornost a důkladně zvažovali své odpovědi, tzn. tací, z jejichž odpovědí vyplynulo porozumění dané problematice, opět zpochybnili definici použití pořizovací ceny.

Podle jejich názorů není zřejmá hranice, do které jsou alternativní odhady ještě zjevně spolehlivé a od kdy je lépe použít pořizovací ceny. Tento postoj zřejmě souvisí s tím, že účetní a daňové předpisy ČR často určují hranice pro různá řešení, nebo dbají na jejich striktním stanovení ze stran účetních jednotek.

Všechny podniky, jejichž pracovníci (ekonomové, hl. účetní) se stali respondenty tohoto dotazníkového šetření, uzavírají se svými odběrateli smlouvy o prodeji zemědělské produkce či biologických aktiv k budoucím datům.

V tezi bylo vysvětleno řešení dle IAS 41, podle kterého se má v případě nevýhodných smluv na tento titul vytvářet rezerva. S tímto řešením souhlasili všichni respondenti. Hlubší vysvětlení této problematiky respondentům by však vyžadovalo větší prostor, než stručná teze dotazníku.

Negativní postoj respondentů se objevil také v řešení IAS 41, týkající se vykázání změn v reálných hodnotách. Krátká teze informovala respondenty o zahrnování těchto změn do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikly.

Problémy neviděli respondenti ani tak ve zdaňování nerealizovaných zisků resp. ztrát, neboť podle názorů zjištěných v pilotní studii respondenti nevěří, že by mohla být daň z příjmů zjišťována z výsledku hospodaření zjištěného dle IAS/IFRS.

Problém je podle respondentů v případném rozdělení takto stanoveného zisku.

Obecně však respondenti zastávali názor, že výsledek hospodaření by se měl spíše oprošťovat od nerealizovaných zisků a ztrát, aby takto stanovená částka (zisku nebo ztráty) mohla být po právu zdaněna a rozdělena či efektivně investována.

Poslední otázka této sekce dotazníku následovala po výčtu informací nutných ke zveřejnění dle IAS 41. 16 dotazovaných (51 %) respondentů si je vědomo, že nastíněné principy IAS 41 vyžadují širší vykazovací povinnost, zbylých 15 dotázaných (49 %) se utvrdilo v pravosti řešení dle IAS 41 a vyslovili námitku, zda by složitost vykazování nepřevýšila přínos všech požadovaných informací.

V souhrnu kladných stránek IAS 41 respondenti uvedli následující:

- standard komplexně řeší problematiku zemědělské činnosti, tzn:
 - klasifikaci aktiv,
 - oceňování aktiv a
 - vykazování,
- standard se snaží řešit specifika zemědělské činnosti,
- standard obsahuje logickou klasifikaci zemědělských aktiv biologického charakteru,
- ocenění reálnou hodnotou věrně zobrazuje skutečnou hodnotu aktiv, pokud je tato hodnota stanovená trhem, který účetní jednotka (zemědělský subjekt) hodlá využít,
- možnost nahrazení reálné hodnoty pořizovacími cenami.

Mezi záporné stránky standardu IAS 41 (v oblasti oceňování, klasifikace i vykazování) respondenti řadí zejména:

- oceňování reálnou hodnotou je v mnoha případech založeno na subjektivních odhadech,

- vykazování změn reálných hodnot vede k vykazování nerealizovaných zisků/ztrát,
- nutnost široké zveřejňovací povinnosti,
- možnost ovlivňování výše rozvahových položek a prostřednictvím nich i výše výsledku hospodaření,
- složité obhajování zvolené výše ocenění v procesu auditu,
- nevhodnost výsledku hospodaření k případnému zdanění či rozdělení.

Problematika IAS/IFRS v obecném rámci

V tomto problémovém okruhu otázek respondenti uvedli, že ze strany svých auditorů, ani jiných zainteresovaných osob nezaznamenali zatím žádost či návrh k (např. jen pokusné) implementaci IAS/IFRS.

K zavedení účetního systému dle IAS/IFRS by v současné době nestačila pouze vize věrnějšího zobrazení účetních výkazů daných zemědělských společností. Argumentem k jejich zavedení by bylo získání finančního prospěchu např. z dotačních titulů EU a podobně. I v těchto případech by však zemědělské podniky čekaly detailní předpis Ministerstva zemědělství ČR případně Ministerstva financí ČR s rozpracovanými postupy IAS 41.

Dle tvůrce softwarových produktů pro ekonomické úseky zemědělských společností (Ing. Jan Polida – majitel společnosti Ekosoft s.r.o.) není výrazným problémem vytvořit modul pro evidenci stavu a registraci změn biologických aktiv a zemědělské produkce s požadovanými výstupy dle IAS 41. Vyžadovalo by to však počáteční investice do pořízení takového softwaru a dále rovněž proškolení pracovníků.

Problém však tvůrci ekonomických softwarů vidí v případě, kdy by společnosti měly vést účetnictví v rozsahu veškerých IAS/IFRS (kompletní sady IAS/IFRS). Převody účetních závěrek z právních předpisů ČR na IAS/IFRS jsou dosti zdlouhavé a vyžadují velkou účetní erudici (i za pomoci účetního softwaru).

V závěru prováděného výzkumu všichni oslovení respondenti konstatovali, že by uvítali internetové stránky, které by aktuálně informovali o IAS/IFRS, problémech přechodu na IAS/IFRS a poskytovali průběžnou podporu tomuto typu společností – např. pod nějakým agro portálem.

8. 2. 3. Shrnutí výsledků výzkumu

Dotazníkové šetření odhalilo nízkou připravenost na zpracovávání účetní závěrky v souladu s IAS 41 a ostatními standardy IAS/IFRS, což pramení ze skutečnosti, že žádná společnost neuvažuje o jejich implementaci, resp. v žádné společnosti (zahrnuté do výzkumu) neprobíhá příprava k zavedení IAS/IFRS.

Veškeré společnosti vyjádřily názor, že by k jejich zavedení nestačilo pouze konstatování o věrnějším zobrazení účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS. Motivem by bylo podmínění určitého finančního prospěchu těmito Mezinárodními účetními standardy.

I poté by však většina podniků očekávala detailní předpis Ministerstva zemědělství, příp. Ministerstva financí ČR před převzetím počáteční aktivity k přípravě vykazování dle IAS/IFRS. S tímto stanoviskem se neztotožnily pouze čtyři společnosti, pro které by bylo vykazování podle dalšího účetního systému nad jejich možností.

Lze tedy konstatovat, že v souvislosti s probíhajícími změnami v účetní a daňové legislativě zastávají veškeré podniky zemědělské praxe spíše **vyčkávající postavení**.

Veškeré auditované společnosti zmíněného vzorku 31 společností jsou auditovány individuálními auditory nebo „malými“ českými auditorskými společnostmi. Spolupráce zemědělských společností s auditory však neovlivnila ani nepodmínila aktivitu v přípravě výkaznictví podle principů IAS/IFRS.

V rámci školení a podpory aplikace IAS/IFRS dotazníkové šetření zaznamenalo velmi nízkou úroveň. Pokud ekonomičtí pracovníci měli základní představu o IAS/IFRS, získali ji pouze jako „vedlejší produkt“ školení zaměřených na jiné problematiky.

Odpovědi na otázky týkající se IAS 41 – Zemědělství byly tedy jen reakcí po krátkém nastínění problematiky prostřednictvím tezí.

Z dotazníkového šetření vyplynuly mnohé sporné otázky, týkající se oceňování pomocí reálné hodnoty a jejich ekvivalentů, dále vykazování nerealizovaných zisků/ztrát a problémy s rozdělením stanoveného výsledku hospodaření. Tyto sporné otázky budou součástí analýzy principů IAS 41 v další části disertační práce.

Pro úplnost prováděného výzkumu by bylo zajímavé nejprve totožný vzorek respondentů proškolit v problematice IAS/IFRS včetně IAS 41 a poté předložit dotazník k vyplnění znovu. Lze předpokládat, že by se mnohá řešení IAS 41 nesetkala s tak vyhraněnými názory a pravděpodobně by došlo k reálnějšímu nahlížení na používání odhadů v účetnictví.

Z konzultací prováděných během pilotní studie vyplynula potíž se zavedením takových informačních systémů, které by produkovaly nezbytné informace pro sestavování výkazů účetní závěrky podle pravidel IAS/IFRS. Podle tvůrců softwarových produktů pro účetní systémy zemědělských společností by zavedení takového softwaru vyžadovalo počáteční finanční investice do vyspělejšího účetního systému, který by však musel minimalizovat lidský faktor, neboť pracovníci účtáren jsou zvyklí účtovat a oceňovat ve své celoživotní praxi pouze dle Českých účetních standardů a jejich činností by mohlo dojít k narušení principů IAS/IFRS.

Dle některých názorů ekonomů v rámci pilotní studie by v případě nutnosti zavedení vykazování dle IAS/IFRS byla zvažována spíše možnost externího vypracování převodu účetní závěrky z Českých účetních standardů na IAS/IFRS, neboť v zemědělských společnostech chybí dostatek kvalifikovaných pracovníků, kteří by museli být ještě proškoleni jednak v problematice IAS/IFRS a jednak v práci s novým účetním softwarem, jehož pořízení by bylo rovněž finančním zatížením zemědělských podniků.

Na základě znalostí problematiky IAS/IFRS a zkušeností s převody účetních závěrek ČR na řešení IAS/IFRS však lze konstatovat, že jednorázovým převodem (bez průběžného vykazování hospodářských operací) by výkaznictví dle IAS/IFRS utrpělo na svém věrném zobrazení, neboť pouhý převod účetní závěrky nemůže nahradit její sestavení na základě požadovaných principů od samého počátku účetního období.

Všichni respondenti zemědělských společností dali najevo zájem o problematiku IAS 41, respektive celý účetní systém IAS/IFRS, uvítali by internetové stránky věnované aplikaci IAS/IFRS se zaměřením na obor zemědělství (např. pod nějakým agro-portálem) a rádi se vyjádřili k novým řešením, které pro ně byly zajímavým a přínosným obohacením jejich odbornosti.

8. 3. Pokusná implementace mezinárodního řešení v oblasti oceňování, účtování a vykazování zemědělských aktiv do podmínek zemědělské praxe České republiky

8. 3. 1. Účel a cíl implementace

V literární rešerši této disertační práce byl detailně popsán ekvivalentní přístup účetního zobrazení biologických aktiv a zemědělské produkce k řešení zavedenému v zemědělské praxi České republiky.

Je však otázkou, zda je toto pojetí realizovatelné, tzn.:

- zda jej lze implementovat v ekonomických podmínkách ČR,
- zda obtížnost (nákladnost) této implementace nepřevýší užitek plynoucí z nových postupů,
- zda opravdu dojde k věrnému a pravdivému zobrazení skutečnosti (k reálné podobě skutečnosti).

Veškeré tyto námitky lze potvrdit či vyvrátit až poté, co bude provedena pokusná implementace zahraničního řešení IAS 41 do ekonomických podmínek agrárního sektoru ČR⁹.

Lze předpokládat, že při této zkušební implementaci vyvstanou jednak kritické body, které přispějí k definování negativních aspektů jednotlivých řešení IAS 41, ale také pozitiva těchto řešení, která odbourají vědomé nedostatky řešení dle právní úpravy ČR. Vliv negativních i pozitivních aspektů na vyslovená tvrzení I. a II. je účelem implementace.

Cíl zkušební implementace tkví v sestavení metodického návodu použití tohoto standardu v konkrétních ekonomických podmínkách českého zemědělského podniku. Tzn. předvést možný výklad veškerých zásad, na kterých je IAS 41 založen (zásady klasifikace, oceňování, vykazování, účtování).

⁹ Před schválením a vydáním IAS 41 samozřejmě došlo k pokusným implementacím jednotlivých řešení uvedených v tomto standardu. Implementace byla prováděna v síti FADN zemědělských podniků EU. V době těchto pokusných implementací (rok 1999) však ČR ještě nebyla členským státem EU, a proto nebyla výše zmíněná řešení aplikována do ekonomických podmínek agrárního sektoru ČR.

8.3.2. Reprezentace zúženého výběru zemědělských aktiv

Název této disertační práce prozrazuje, že obsahem je rozpracování problematiky tzn. biologických aktiv a zemědělské produkce. Jelikož však právní předpisy ČR tyto definice neznají, je v souvislosti s těmito termíny zaveden pojem zemědělské aktivum, resp. zemědělské aktivum biologického charakteru.

Pro účely zkušební implementace IAS 41 byla sestavena rozvaha, v níž byl kladen důraz právě na klasifikaci a ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru. Z těchto aktiv bylo vybráno několik reprezentativních položek, jež tvoří základní prvky biologické přeměny typického subjektu podnikajícího v agrárním sektoru České republiky. Je tedy abstrahováno od rozvah úzce zaměřených zemědělských podniků, které se zabývají pouze rostlinnou či živočišnou výrobou, reprezentovanou několika málo zemědělskými aktivy (např. zemědělských podniků specializujících se ponejvíce na chov kaprů, na pěstování chmele atd.).

Implementace bude z finančních důvodů prováděna bez specializovaného softwaru, proto je výběr zemědělských aktiv biologického charakteru zúžen na třináct položek. Ostatní položky aktiv jsou komparovány do souhrnných položek:

- ostatní dlouhodobá aktiva nebiologického charakteru a
- ostatní oběžná aktiva nebiologického charakteru.

V České republice je přípustný pouze horizontální vzor rozvahy (na rozdíl od direktiv EU, IAS/IFRS či US GAAP) s rovnicí aktiva = pasiva.

Souhrn pasiv bude v této případové studii rozdělen v poměru 50:50 (poměr vlastního kapitálu k cizímu kapitálu), neboť právě tento poměr se v zemědělských podnicích velmi různí. Detailní členění pasivní strany rozvahy není pro implementaci potřebné, proto bude obsahovat jen hlavní rozdělení rozvahových položek.

Tabulka č. 18 Konečná rozvaha k 31. 12. 200x zemědělského podniku XY, a. s. – sestavená dle českých právních předpisů

Položka aktiv	Stanovení PC	Brutto úč. hod.	Oprávky	Netto účet. hodnota	Položka pasiv	Kč
AKTIVA CELKEM				5 309 310	CELKEM	5 309 310
025 Pěstitelské celky trvalých porostů, z toho:					Vlastní zdroje	2 654 655
1) ovocný sad, 5 ha, 80 stromů/ha, 14 let	Drobný maj,3.odpis.sk.	690 000	386 000	304 000	Základní kap.	2 000 000
026 Základní stádo a tažná zvířata, z toho :					Ostatní kapitál	654 655
1) dojnice, stáří 2 roky, 5 ks	29 tis.x5ks	145 000	62 060	82 940		
2) dojnice, stáří 3 roky, 5 ks	27 tis.x5ks	135 000	96 390	38 610		
3) kůň, stáří 2 roky, 1 ks		35 000	9 380	25 620		
031 Pozemky, z toho:						
1) normální les, 2 ha, stáří 40 let	Neodepisovaný maj.	400 000	0	400 000		
2) pole, 15 ha (10 ha – pole, 5 ha – sad)		600 000	0	600 000		
Ostatní dl. aktiva nebiologického charakteru		4 Mil.	800 000	3 200 000		
Zásoby, z toho:					Cizí zdroje	2 654 655
121 nedokončená výroba rostlinných kultur :						
pšenice ozimá 10 ha	1 200Kč/hax10ha	12 000	0	12 000		
123 výrobky - zrno pšenice ozimé 10 t	2 800Kč/t	28 000	0	28 000		
123 výrobky - mléko 1 hl	8,00Kč/l x 100l (31.12.)	800	0	800		
124 narozený chovný skot, 0 ks	0ksx35kgx44,68	0	0	0		
124 telata do 6 měsíců, stáří 1/2 roku, 20 ks	135kgx20ksx30Kč/kg	81 000	0	81 000		
124 vysokobřezí jalovice	vnitropod. cena	28 340	0	28 340		
124 dojnice na výkrm, stáří 4 roky, 1 ks	ZC	8 000	0	8 000		
Ostatní nebiologická aktiva oběžného majetku		500 000	0	500 000		

Zdroj: vlastní

Rozvaha, která by byla v souladu s IAS 41, by rozdělovala aktiva biologického charakteru na aktiva plodící a konzumovatelná, popř. v rámci obou skupin podrobněji na aktiva zralá a nezralá. Došlo by tedy ve srovnání s rozvahou ČR nejen k přeskupení položek, jež dle tvůrců standardu věrohodněji popisuje skutečnost, ale některá aktiva by zcela změnila své zařazení. Např. dojnice ve výkrmu je v rozvaze ČR vnímána jako zvíře na výkrm – tedy zvíře oběžného majetku, které je sledováno spolu s mladými zvířaty, na rozdíl od IAS 41, který vnímá toto aktivum jako zralé – zvíře je tedy evidováno mezi ostatními dospělými (zralými) zvířaty. Konkrétní vzhled rozvahy, který by byl v souladu s IAS 41 bude součástí závěru implementace, jako součást vykazovaných informací.

8. 3. 3. Ocenění jednotlivých položek zemědělských aktiv v ČR a dle IAS 41

Při zamyšlení nad jednotlivými položkami rozvahy uvedené v tab. č. 18 je zřejmé, že v rámci shody s IAS 41 musí dojít k přecenění uvedeného majetku.

Ovocný sad:

v **České republice** je oceněn zvlášť pozemek a zvlášť hodnota sadu, která bývá oceněna skutečnými pořizovacími náklady (tzn. náklady výsadby: pořizovací cena sazenic, náklady na přípravu půdy a ocenění lidské práce, případně část režii) – v příkladu pro implementaci tedy stanoveno na 690 000 Kč.

V důsledku časté korekce účetnictví daňovými hledisky je v ČR sad dlouhodobým majetkem pouze v případě, pokud je na souvislém pozemku vysázeno nejméně 90 ovocných stromů na hektar, nebo více než 1000 keřů na hektar. Další podmínkou zákona o daních z příjmů je, že tento pozemek musí mít výměru větší než 0,25 ha. Pokud nejsou splněny obě z uvedených podmínek, je sad ovocných stromů či keřů drobným hmotným majetkem. Dle Českých účetních standardů si účetní jednotka může vybrat, zda evidovat tento majetek jako zásobu účtovanou do spotřeby (účetní jednotka má v tomto případě možnost jednorázově zvýšit náklady ihned v účetním období vynaložení těchto nákladů), nebo evidovat drobný majetek stejným způsobem, jako by se jednalo o dlouhodobý hmotný majetek (tzn. účetní jednotka nezvýší náklady jednorázově první rok, ale bude tyto náklady

zatěžovat rovnoměrně během celé doby odpisu sadu). Druhý jmenovaný způsob byl zvolen na demonstrování způsobu oceňování v ČR.

Dle Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., jsou pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vyloučeny z odpisování do dosažení plodonosného stáří. Po dosažení plodnosti jsou odpisovány ve 3. odpisové skupině.

Účetně je sad nejčastěji odpisován rovnoměrně po celou dobu plodnosti.

Dle IAS 41 by se tento sad měl ocenit k datu rozpoznání, či k rozvahovému dni reálnou hodnotou. Protože však s tímto aktivem nejspíše nebude existovat aktivní trh (trh ochotných kupujících), nejvhodnějším řešením je ocenit sad pomocí sektorových měřítek – například vyjádřením hodnoty ovocného sadu pomocí předpokládaného množství sklizeného ovoce do konce doby plodnosti. Pokud by se například jednalo o ovocný sad jabloní – polokmenů s plodností do 25. roku stáří stromů (stáří stromu nyní = 14 let), byla by reálná hodnota vypočtena následujícím způsobem:

80 stromů/ha x 5 hektarů x 15 kg výnos plodů/strom x 11 let zbývající plodnosti = 66 000 kg sklizeného ovoce do předpokládaného ukončení plodnosti sadu x předpokládaná výkupní cena 10 Kč/kg = 660 000 Kč.

Výše vypočtený výnos je velmi nízký hlavně kvůli malé hustotě osázení pozemku stromy. Tato varianta byla zvolena hlavně kvůli poukázání na nedostatky klasifikace položek v ČR a na vliv daňových zákonů na řešení v ČR.

Vykázaný výnos by byl k datu každé další účetní závěrky přepočten aktuálními výkupními cenami relevantního trhu, popřípadě by mohlo dojít k diskontaci zmíněné částky, což však ze standardu IAS 41 přímo nevyplývá.

V případě jarního umrznutí květů, či přírodních pohrom (krupobití, záplavy) by se vždy k následujícímu rozvahovému dni upravila reálná hodnota této rozvahové položky o zmíněnou „zmařenou úrodu“.

Do doby plodnosti je ovocný sad dle IAS 41 vykazován jako plodící - nezralé aktivum, po dosažení doby plodnosti je toto aktivum evidováno jako plodící - zralé, což lépe popisuje danou skutečnost.

Dojnice – obdobně i plemenní býci a koně:

jsou v účetnictví ČR oceněny buď pořizovací cenou (v případě externího pořízení) či náklady vzniklémi v průběhu vlastního odchovu (skutečnými či kalkulovanými).

Pro příklad sloužící k implementaci byly náklady chovu dvouletých dojnic stanoveny na 29 000 Kč/ks a náklady chovu tříletých dojnic na 27 000 Kč/ks. V praxi by ocenění jednotlivých zvířat bylo stanoveno individuálně u jednotlivých zvířat dle hmotnosti kusu. Ocenění vyššími náklady dvouletých dojnic (v porovnání s tříletými dojnicemi) je stanoveno na základě růstu cen vstupů vynaložených v chovu dojnic. Hodnota koně byla v rozvaze stanovena ve výši pořizovací ceny od externího dodavatele (jen velmi zřídka se zemědělské podniky věnují odchovu hříbat). Tyto objektivně stanovené externí náklady činily 35 000 Kč/ks.

V průběhu chovu je hodnota těchto aktiv upravována účetními odpisy vypočtenými např. dle krmných dnů, daňově jsou aktiva zařazena do 1. odpisové skupiny (pro skot plemenný a chovný), resp. do 2. odpisové skupiny (pro koně užitkové, plemenné a chovné). Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou) zakládají titul odložené daně, o které mají povinnost účtovat a vykazovat ji účetní jednotky, tvořící konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky mohou odloženou daň zjišťovat dobrovolně.

Podniky by však v každém případě měly účtovat o účetních odpisech, protože právě ty mají zajistit věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Pokud by účetní jednotka vypočítávala pouze odpisy daňové, které by postavila na roveň odpisů účetních, nebyla by tato základní zásada vyplývající ze Zákona o účetnictví dodržena. V případě auditované účetní jednotky by jistě tato nepřesnost doznala námitek auditora.

Vzhledem k tomu, že jsou tato aktiva (dojnice, koně) v praxi běžně obchodována, lze stanovit reálnou hodnotu ve výši tržní ceny mezi znalými a ochotnými nespřízněnými stranami **pro ocenění dle IAS 41**. Reálná hodnota ve stanoveném příkladu pro implementaci IAS 41 je tedy předpokládánou tržní cenou těchto aktiv k rozvahovému dni.

V případě neexistence aktivního trhu (která by přicházela v úvahu hlavně u položky – tažní koně) by se pro ocenění těchto aktiv dala použít poslední dosažená tržní cena transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k rozvahovému dni. I když významné změny v ekonomických poměrech standard nepopisuje, lze předpokládat, že je jimi myšlen např. významný růst inflace (příp. desinflace), vliv státních zásahů či přírodních katastrof na tvorbu tržní ceny apod..

Dalším řešením ocenění pro zajištění souladu s IAS 41 by bylo použití současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva, jimiž by byly například diskontované příjmy plynoucí z práce koně v lesích apod..

Většina zemědělských podniků má ve svých aktivech (majetku) velmi malé plochy **lesů a polí**. Lesy bývají majetkem zemědělských podniků ČR pouze v případě přidružené výroby dřeva nebo v případě vkladu lesa do společnosti spolu s pozemky.

Rovněž převážná část polí je zemědělskými společnostmi v ČR najímána za pachtovné či za poskytované protislužby (např. vodné a stočné z vodovodního řadu zemědělské společnosti, popř. poskytnutí výrobků ke zkrmování atd.). Pokud se však tato aktiva v rozvahách zemědělských podniků vyskytují, jsou oceněna reprodukční pořizovací cenou jako vklad akcionáře, člena či společníka. Vždy se jedná o neodpisované aktivum, tzn. ocenění této položky se dlouhodobě nemění.

V případě lesa je opět zvlášť oceněn a evidován pozemek a hodnota výsadby (stromků včetně chemické a mechanické ochrany, nákladů pracovní síly na přípravu pozemku a výsadbu, popř. část režii) je buď jednorázově či formou časového rozlišení zahrnuta do nákladů (běžného období, ve kterém k vynaložení těchto nákladů došlo nebo období více). V případě nového pořízení (nákupem, vkladem) již osázeného lesa (např. nákup osázeného lesa – stromy 40 let) by jeho pořizovací cena či reprodukční pořizovací cena kromě ocenění pozemku obsahovala i zhodnocení výsadby a další vynaložené náklady prodávajícího subjektu (tento případ je uvažován při implementaci).

Hodnota polí a lesů uvedená v zadání příkladu sloužícího pro implementaci byla stanovena na základě odborného odhadu, který vycházel z vyhlášky č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Na základě této vyhlášky byly stanoveny úřední ceny:

u lesa – dle stáří (40 let), předpokládaného počtu sazenic (4 000 ks), střední kvality půdy (relativní výšková bonita =5, zakmenění = 1,8, obmýtí 100 let, 3. lesní vegetační stupeň, kyselá řada),

u pole - dle bonitované půdně ekologické jednotky.

Tyto úředně stanovené ceny byly poté poníženy tak, aby dle odborníků odpovídaly situaci v praxi (dle ekonomů zemědělských podniků hodnota polí a lesů v rozvahách je vždy na nižší úrovni vzhledem k úředně stanovené ceně). Takto

stanovené účetní ceny lesů a polí však nejsou pro implementaci IAS 41 nijak relevantní. Slouží pouze k zadání počátečních hodnot u jednotlivých rozvahových položek a k demonstraci převodu této hodnoty na oceňovací základnu stanovenou Mezinárodním standardem 41.

Dle IAS 41 jsou pozemky polí a lesů upravovány standardem č. 16, který povoluje při první implementaci IAS/IFRS přecenit tyto položky na reálnou hodnotu. Reálná hodnota bude poté výchozím oceněním pro cost model (princip historického ocenění). Protože jde o aktiva neodpisovaná, přeceněním na reálnou hodnotu nebudou zvýšeny náklady formou odpisů a rozvaha bude vykazovat pozemky ve věrném a pravdivém ocenění. Řešení IAS 16 založené na opakovaném přeceňování na reálnou hodnotu tedy v tomto případě nebude využito.

Reálnou hodnotou by v případě **polí** v první řadě byla tržní hodnota aktivního trhu. Tato tržní cena zemědělských pozemků je v praxi v mnohých případech nižší než úředně stanovená cena půdy.

Alternativu k tržní hodnotě při ocenění polí tvoří jednak poslední dosažená tržní cena transakce (za předpokladu neměnných podmínek), nebo tržní cena podobných aktiv. Tržní cena dosažená v minulé transakci by vedla k reálnému zobrazení skutečnosti pouze v případě, že by nedošlo k žádné podstatné změně vnitřního ani vnějšího prostředí podniku. V úvahu musí být brán také časový horizont minulé transakce (lze přijmout tezi : čím delší doba uplynula od minulé transakce, tím je větší pravděpodobnost změny podmínek).

Další zmíněná varianta ocenění polí je tržní cena podobných aktiv, jejíž použití by bylo vhodné v případě prodeje (resp. nákupu) těchto aktiv téhož zemědělského subjektu v jiné lokalitě (při úpravě tohoto ocenění zohledňující kamenitost, svažitost apod.) nebo pokud by např. další zemědělský subjekt, podnikající v obdobných ekonomických podmínkách, prodával obdobná aktiva. Vystává však otázka, zda by se podnik provádějící ocenění, dozvěděl výši této dosažené transakční ceny.

V případě **lesa** by účetní jednotka mohla k ocenění použít také tržní hodnotu (pokud by existoval s tímto aktivem aktivní trh), nebo by použila alternativní stanovení reálné hodnoty – např. tržní hodnotu podobného aktiva.

V úvahu by připadalo i použití současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků (budoucí příjem z vytěženého dřeva) diskontované běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním. Tento způsob ocenění by byl však komplikován

tím, že „normální les“ (les složený ze stromů různého stáří) bude těžen postupně. Diskontování by tedy muselo respektovat i tento aspekt. Spolehlivé ocenění by bylo reálné také díky ocenění lesa pomocí sektorových měřítek. Pracovníci oboru lesnictví dokáží určit množství dřevní hmoty a ocenit ji aktuální tržní cenou.

V případě polomů, či jiného mimořádného úbytku dřeva, by musela být reálná hodnota k dalšímu rozvahovému dni opět přepočtena, neboť by došlo ke snížení předpokládaného množství těženého dřeva.

Dalším řešením je použití pořizovacích nákladů, jejichž použití standard akceptuje, pokud:

- a) od vynaložení počátečních nákladů na dlouhodobé aktivum se odehrála malá část biologické přeměny,
- b) vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný.

Výše zmíněná teze tedy naznačuje, že by k přecenění těchto majetkových složek nemuselo dojít, pokud by vysázené stromy nezaznamenaly podstatnou biologickou přeměnu. V této studii u stáří stromů 40 let se však vzhledem k obmýtí ve 100 letech biologická přeměna předpokládá.

Vzhledem k tomu, že v rozvaze ČR této případové studie se pod položkou les skrývá jak ocenění pozemku, tak dřevní hmoty, je pro implementaci IAS 41 nutné tyto dvě složky oddělit. Standard 41 doporučuje zjistit tržní cenu kombinovaného aktiva (pozemku se stromy) a odečíst reálnou hodnotu biologického aktiva (stromů) zjištěnou např. pomocí pomocné jednotky – množství m^3 vytěženého dřeva oceněného tržní cenou. Takto bylo postupováno také při implementaci: odborníci z oboru lesnictví odhadli tržní cenu 1 ha lesa (půda s porostem) na 204 000 Kč. Výtěžnost 1 ha ve 40 letech je $220 m^3$ dřeva x tržní cena $700 \text{ Kč}/m^3 = 154 000 \text{ Kč}$, zbytek tvoří ocenění půdy ($5 \text{ Kč}/m^2$) $50 000 \text{ Kč}/ha =$ celkem $204 000 \text{ Kč} \times 2 \text{ ha} = 408 000 \text{ Kč}$. Reálná hodnota lesa se bude zvyšovat přímo úměrně přibývání dřevní hmoty.

Nedokončená výroba (např. pšenice ozimé)

je v účetnictví ČR oceňována ve výši vlastních nákladů (skutečných, či plánovaných) vynaložených k rozvahovému dni.

K docílení souladu s IAS 41 však nelze použít ocenění ve výši reálné hodnoty založené na tržní ceně, a to z důvodu nedokončené biologické přeměny.

Nejlepším řešením pro ocenění tohoto aktiva by byla nejspíše současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků (jimiž je peněžní příjem za pšeničné zrno). Diskontování této částky by se však nepoužilo, neboť k diskontaci se obvykle přistupuje při překročení časového horizontu jednoho roku, k čemuž by v tomto případě nedošlo. Současná hodnota by tedy byla spíše vyjádřením hodnoty nedokončené výroby pomocí sektorových měřítek – tzn. pomocí předpokládaného množství sklizeného zrna oceněného aktuálními tržními cenami relevantního trhu.

Výrobky zemědělského charakteru – jako jsou obiloviny, brambory, nebo mléko:

jsou **v účetnictví zemědělských podniků ČR** oceněny ve výši vynaložených vlastních nákladů (nejčastěji stanovených na základě plánové kalkulace).

Tyto výrobky jsou **dle IAS 41** označovány jako zemědělská produkce, která se v okamžiku sklizně ocení reálnou hodnotou (tržní cenou) sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění je k datu sklizně pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2 – Zásoby (IAS 41 se již na tyto produkty nevztahuje).

Reálná hodnota zemědělské produkce by měla být zjizitelná vždy, neboť tato produkce je vyráběna pro trh (ZZN, maloobchodní prodej, jatka, mlékárny a další podniky zpracovatelského průmyslu).

Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu – tzn. veškeré kategorie skotu, případně prasat atd.:

se **dle českých účetních předpisů** oceňují pořizovací cenou (v případě externího pořízení) nebo vlastními náklady (v případě vlastního chovu). Ocenění se zvyšuje po každém zúčtování přírůstků, popř. příchovků.

Výše zmíněný mezinárodní účetní standard týkající se zemědělství ukládá ocenit tato aktiva k okamžiku rozpoznání a dále ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou – v tomto případě – kdy bude nejspíše existovat aktivní trh – tržní cenou. Pokud má podnik přístup na více aktivních trhů (např. několik jatek, několik mlékáren atd.), použije cenu trhu, který hodlá využít.

Zemědělský subjekt by tedy přecenil tyto rozvahové položky aktuální tržní cenou jednotlivých zpracovatelských podniků rozvahového dne (tzn. většinou 31. prosince daného roku).

Dojnice ve výkrmu:

v účetnictví ČR patří mezi ostatní zvířata určená na výkrm a zvířata mladá, tzn. patří do oběžného majetku. Výkrm dospělého zvířete, které pozbylo reprodukční (hlavní produkční) schopnost, je však vždy krátkodobý, a proto by k překlasifikování během roku teoreticky nemuselo dojít.

Dle IAS 41 by toto aktivum bylo zřejmě považováno stále za dospělé a tudíž by nedošlo k jeho překlasifikování. Pokud by však ke ztrátě produkční schopnosti došlo právě před rozvahovým dnem, bylo by důležité přecenit zvíře na reálnou hodnotu (snížit ocenění) na úroveň výkupní ceny jatečního masa vynásobené aktuální hmotností kusu (viz implementace IAS 41).

Zemědělské subjekty by dle výše naznačeného způsobu postupovaly při přeceňování veškerých biologických aktiv a veškeré zemědělské produkce a to nejlépe výběrem nejvhodnější oceňovací základny z **následujících variant**:

- 1) kótovaná cena na aktivním trhu (tržní cena),
- 2) pokud aktivní trh neexistuje, zemědělský podnik použije některou z hodnot odvozených od tržních údajů:
 - poslední dosaženou tržní cenu transakce,
 - tržní ceny obdobných aktiv upravené tak, aby ocenění zohledňovalo existující rozdíly,
 - benchmarking pro dané odvětví.
- 3) Pokud nemá zemědělský subjekt k dispozici hodnoty odvozené od tržních údajů, použije se současná hodnota očekávaných čistých peněžních toků plynoucích z daného aktiva diskontovaná běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.
- 4) V některých případech je možné použít pořizovací náklady (pořizovací ceny). Tyto případy již byly výše vyjmenovány, je však nutné si uvědomit, že použití této oceňovací základny připadá v úvahu až v posledním případě a jen u zúženého výběru aktiv.

Uvedené pořadí jeví známky určení hierarchie, Výbor pro mezinárodní účetní standardy však rozhodl, že podrobné pořadí by nemuselo poskytovat dostatečnou pružnost k přiměřenému zohlednění všech okolností, které mohou nastat a rozhodl tudíž neurčovat podrobnou hierarchii v případech, kdy neexistuje aktivní trh.

V souvislosti s demonstrací přecenění jednotlivých rozvahových položek na podmínky IAS 41 je nutné zmínit, že na výši reálné hodnoty k rozvahovému dni nemá vliv existence smluvní ceny (v prodejní smlouvě) za biologické aktivum, nebo zemědělskou produkci.

Po aplikaci uvedených oceňovacích základů na demonstrativní příklad, bude souhrn aktiv i pasiv ovlivněn (změněn) výší hodnot jednotlivých položek biologických aktiv a zemědělské produkce, což dokládá následující tabulka č. 19.

**Tabulka č. 19 Rozvaha zemědělské společnosti XY, a.s. k 1. 1. 200x+1
dle IAS/IFRS**

AKTIVA	Stanovení ocenění	Výpočet	Ocenění CZK
Dlouhodobá aktiva			
Sad – hodnota pozemku, 5 ha	Rozdíl v ocenění kombin. aktiva	5 x 50 000	250 000
Sad – hodnota sadu	Benchmark	80x5x15x11 x10	660 000
Pole, 10 ha	TC min. transakce	10 x 80 000	800 000
Les – hodnota pozemku, 2 ha	Rozdíl v ocenění kombin. aktiva	2 x 50 000	100 000
Les – hodnota lesu	Benchmark	220x700x2	308 000
Zvířata dospělá:			
dojnice, stáří 2 roky, 5 ks	TC aktivního trhu	31 000*5	155 000
dojnice, stáří 3 roky, 5 ks	TC aktivního trhu	30 000*5	150 000
kůň, stáří 2 roky, 1 ks	TC aktivního trhu	33 000*1	33 000
dojnice ve výkrmu	TC aktivního trhu	18,50*500	9 250
Ostatní dl. aktiva nebiol. charakteru	Požizovací cena		3 200 000
Krátkodobá aktiva			
Nedokončená výroba pšenice oz.10 ha	Benchmark	3477Kč*45t	156 465
Výrobky:			
zrno pšenice ozimé, 10 t	TC aktivního trhu	3420Kč/t*10 t	34 200
mléko, 1 hl	TC aktivního trhu	8,50 Kč*100 l	850
Zvířata nedospělá (mladá):			
telata do 6 měsíců	TC aktivního trhu	32,70*135*2 0	88 290
vysokobřezí jalovice	TC aktivního trhu	29 000*1	29 000
Ostatní oběžná aktiva nebiol. charakteru	Požizovací cena		500 000
AKTIVA celkem			6 474 055
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY			Ocenění CZK
Vlastní kapitál			
základní kapitál			2 000 000
nerozdělený zisk/ztráta			1 164 745
ostatní položky vl. kapitálu			654 655
Dluhy			2 654 655
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY celkem			6 474 055

Zdroj: vlastní

Pozn.: reálné hodnoty jsou uvažovány po snížení o odhadnuté náklady prodeje.

V souvislosti s implementací IAS/IFRS je nutno podotknout, že při převodu vzniká odložená daň z rozdílného pohledu na aktiva a závazky. Protože jsou aktiva častěji vyřazována než zařazována, vzniká většinou odložená daňová pohledávka.

Dle Krupové (20) je také reálné, že se v rozvaze dle IAS/IFRS může objevit velká ztráta spolu s velkou splatnou daní (která se přenáší z českého účetního systému).

Dle IFRS 1 se mohou účetní politiky, které společnost používá ve své zahajovací rozvaze podle IFRS, lišit od těch, které používala ke stejnému datu v rámci předcházejících principů.

Dále tento standard uvádí, že z transakcí a událostí před datem přechodu na IAS/IFRS vyplývají související úpravy. Tyto úpravy proto společnost vykáže jako součást nerozdělených zisků k datu přechodu na IAS/IFRS.

8.3.4. Návrh způsobu účtování

Během účetního období (většina zemědělských subjektů stále zůstává u kalendářního roku, tzn. u období od 1. 1. do 31. 12.) dochází ke změnám ve stavech biologických aktiv a zemědělské produkce – ať již jde o biologické přeměny (narození, přírůstky apod.), či prodeje a nákupy (tzn. změny externího charakteru).

V účetnictví regulovaném právními předpisy ČR jsou tyto změny průběžně evidovány a zúčtovávány na základě dokladů.

Mezinárodní účetní standard č. 41 – Zemědělství, tak jako ostatní IAS/IFRS, je koncipován za účelem věrného zobrazení skutečnosti k určitému okamžiku – k rozvahovému dni a k tomuto zobrazení se nemusí dospět prostřednictvím účtování jednotlivých hospodářských (popř. účetních) operací v průběhu účetního období.

Lze tedy konstatovat, že po výchozím rozpoznání biologických aktiv mohou být změny ve stavech biologických aktiv zjištěny až poslední den účetního období a upraven o ně stav zjištěný k minulému rozvahovému dni.

Přestože koncepční rámec ani jednotlivé standardy IAS/IFRS neobsahují (ani směrnou) účtovou osnovu, je podle názoru odborné veřejnosti žádoucí zaúčtovat změny (nejen biologických aktiv a zemědělské produkce) vzniklé během účetního období tak, aby byl na konci účetního období správně zjištěn skutečný stav těchto majetkových složek, jako základ pro jejich ocenění.

Výčet a zaúčtování jednotlivých hospodářských operací uvádějí následující tabulky. Nejprve jsou uvedeny tabulky s hospodářskými operacemi a jejich zúčtováním dle právních předpisů České republiky a dále následuje vyjádření shodné reality dle systému IAS 41 – Zemědělství.

Tabulka č. 20

Zobrazení běžných hospodářských operací souvisejících se zemědělskými aktivy biologického charakteru dle právní úpravy ČR

Datum	Hospodářská operace	Jednotka	Stáří	Kč	MD	D
1. 1.	Rozdělení skotu do kategorií					
	1) MCHS	10 ks	6 měsíců	40 500	124/2	124/1
	2) Jalovice do 5 měs.březosti	10 ks	6 měsíců	40 500	124/3	124/1
1. 1.	Vyřazení mléka (8,00Kč)	100 l		800	613	123/1
1. 1.	Tržba za mléko (8,50Kč)	100 l		850	311	601
31.1.	Zúčtování přírůstků					
	1) dojnice 20 kg*32 Kč			640	124/4	614

Datum	Hospodářská operace	Jednotka	Stáří	Kč	MD	D
	2) MCHS					
	31dní*0,98kg*10ks*26,17 Kč			7 951,5	124/2	614
	3) Jalovice do 5. měsíce břez.					
	31dní*0,76kg*10ks*30,76Kč			7 247,1	124/3	614
	4) Vysokobřezí jalovice					
	vzrůst. přírůstky 20kg*30Kč			600	124/5	614
1. 2.	Vyřazení zrna pšenice ozimé	10 t		28 000	613	123/2
	Tržba za zrno (3420 Kč/t)	10 t		34 200	311	601
1. 2.	Prodej dojnice na výkrm	1 ks	4roky,1m.	8 640	614	124/4
1. 2.	Tržby za dojnici					
	520 kg * 17,27 Kč/kg			8 980,40	311	601
1. 2.	Převod VBJ do zákl. stáda	1ks	20 měsíců	28 940	614	124/5
				28 940	026.	624
28. 2.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	28dní*1kg*10ks*26,17Kč			7 327,60	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	28dní*0,7kg*10ks*30,76Kč			6 028,96	124/3	614
31.3.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	31dní*1,1kg*10ks*26,17kg			8 923,97	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	31dní*0,70kg*10ks*30,76			6 674,92	124/3	614
1. 4.	Vyřazení MCHS pro prodej	5 ks	9 měsíců	32 351,1	614	124/2
	Vyřazení jalovic pro prodej	5 ks	9 měsíců	30 225,5	614	124/3
1. 4.	Tržby za mladá zvířata					
	2 138,2kg*36,40Kč			77 830,48	311	601
30.4.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	30dní*1,03kg*5ks*26,17Kč			4 043,30	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	30dní*0,77kg*5ks*30,76Kč			3 552,78	124/3	614
31.5.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	31dní*1,05kg*5ks*26,17Kč			4 259,20	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	31dní*0,75kg*5ks*30,76Kč			3 575,85	124/3	614
30.6.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	30dní*1,1kg*5ks*26,17Kč			4 318,10	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	30dní*0,78kg*5ks*30,76Kč			3 598,90	124/3	614
30.7.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					

Datum	Hospodářská operace	Jednotka	Stáří	Kč	MD	D
	31dní*0,98kg*5ks*26,17Kč			3 975,20	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	31dní*0,70kg*5ks*30,76Kč			3 337,50	124/3	614
1. 8.	Narození telat 1820Kč/ks	5 ks	1 den	9 100	124/1	614
31.8.	Doučtování nákladů na nedok.					
	výrobu pšenice ozimé			13 000	121	611
31.8.	Sklizeň pšenice ozimé	48 t	48*2800	134 400	123	613
	a) zkrmeno 2800Kč/t	10,5 t		29 400	613	123/2
	b) vyskl. k prodeji 2800 Kč/t	37,5 t		105 000	613	123/2
	c) tržby za zrno 3477 Kč/t	37,5 t		130 388	311	601
31.8.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	31dní*1,10kg*5ks*26,17Kč			4 462	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	31dní*0,66kg*5ks*30,76			3 146,80	124/3	614
	3) Narozená telata					
	31dní*0,7kg*5ks*30Kč			3 255	124/1	614
30. 9.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	30dní*1,05kg*5ks*26,17Kč			4 121,70	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	30dní*0,70kg*5ks*30,76Kč			3 229,80	124/3	614
	3) Telata do 6. měsíců					
	30dní*0,75kg*5ks*30Kč			3 375	124/1	614
31.10.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	31dní*1,11kg*5ks*26,17Kč			4 502,50	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	31dní*0,66kg*5ks*30,76Kč			3 146,70	124/3	614
	3) Telata do 6. měsíců					
	31dní*0,81kg*5ks*30Kč			3 766,50	124/1	614
1. 11.	Vyřazení telat pro prodej	3 ks	3 měsíce	11 697,90	614	124/1
1. 11.	Tržby 47,24Kč*312,93kg			14 782,80	311	601
30.11.	Zúčtování přírůstků					
	1) MCHS					
	30dní*1,03kg*5ks*26,17Kč			4 043,30	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	30dní*0,76kg*5ks*30,76			3 506,60	124/3	614
	3) Telata do 6. měsíců					
	30dní*0,80kg*2ks*30Kč			1 440	124/1	614
20.12.	Vyřazení MCHS pro prodej	5 ks	18 měsíců	68 667,23	614	124/2
20.12.	Tržby za MCHS					
	35Kč* 2 525,1 kg			88 378,50	311	601
31.12.	Zúčtování přírůstků					

Datum	Hospodářská operace	Jednotka	Stáří	Kč	MD	D
	1) MCHS					
	20dní*0,99kg*5ks*26,17Kč			2 590,83	124/2	614
	2) Jalovice do 5. měs. březosti					
	(vzrůstové přírůstky)			3 718,88	124/3	614
	3) Telata do 6. měsíců					
	31dní*0,85kg*2ks*30Kč			1 581	124/1	614
31.12.	Zúčtování odpisů za úč. obd.					
	1) ovocný sad			27 600	551	085.
	2) dojnice 2 – resp. 3 roky			41 470	551	086/1
	3) dojnice 3 – resp. 4 roky			38 610	551	086/2
	4) kůň			6 405	551	086/4
	5) vysokobřezí jalovice – resp. dojnice- prvotelka*			4 800	551	086/3

Zdroj: vlastní

Pozn.: produkce mléka by byla zúčtovávána pravidelně po celé účetní období podle sumáře mléčných rejstříků. Průběžně by byly zúčtovávány také výdeje mléka a tržby za něj. Proto tento příklad nebude tímto výrobkem zatěžován.

* Zúčtování odpisů – částka účetních odpisů v poměrné části = 11/12 roku.

Analytické účty: 124/1 – narozená telata a telata do 6 měsíců,
124/2 – mladý chovný skot,
124/3 – jalovice do 5. měsíce březosti,
124/4 – dojnice ve výkrmu,
124/5 – vysokobřezí jalovice,
123/1 – výrobky ŽV,
123/2 – výrobky RV,
086/1 – oprávky k základnímu stádu – dojnice 2 resp. 3 leté,
086/2 – oprávky k základnímu stádu – dojnice 3 resp. 4 leté,
086/3 - oprávky k základnímu stádu – vysokobřezí jalovice-
resp. dojnice – prvotelka,
086/4 – oprávky k základnímu stádu – kůň.

Seznam zkratk použitých v tabulce:

Vyskl. – vyskladnění, Břez. – březosti,
Měs. – měsíce, Zákl. – Základní.
Nedok. – nedokončená,

Tabulka č. 21 Hospodářské operace včetně ocenění dle IAS 41

Datum	Hospodářské operace	Prodejní cena Kč	Účetní cena Kč
1. 1.	Vyskladnění a prodej mléka mlékárnám	8,50*100 l = 850	8,50*100 l =850
1. 1.	Převod VBJ* do dospělých zvířat 1 ks, stáří 29 měsíců		29 000
1. 2.	Prodej pšenice ozimé, 10 t	34 200	34 200
1. 2.	Prodej dojnice na výkrm, 1 ks, 4 roky, 1 měsíc	17,27Kč*520kg = 8 980,40	18,50*500=9 250,00
1. 4.	Prodej zvířat z kategorie MCHS a JD5MB,5ks+5ks, 9 měsíců	36,40*2138,2=77 830,48	32,70*135*10=44 145
1. 8.	Narození telat, 5 ks, stáří 1 den		p ¹ 46,68*35*5=8 169
31.8.	Skližeň pšenice ozimé, 48 t	48 t*3477 Kč/t=166896	45t*3477Kč/t=156 465
31.8.	Prodej pšenice ozimé, 37,5 t	37,5t*3477Kč/t=130 387,5	130 387,5
31. 8.	Vyskladnění zbylé pšenice ozimé ke zkrmení, 10,5 t	10,5t*3477Kč/t=36 508,5	36 508,5
1. 11.	Prodej telat na jatka, 3 ks, stáří 3 měsíce	p ² 47,24*312,93=14782,813	46,68*35*3=4 901,4
20.12.	Prodej 5 ks MCHS, stáří 18 měsíců	35*2525,1=88 378,5	32,70*135*5=22 072,5
		RH k 31.12. násled.obd.	Účetní hodnota v Kč
31.12.	Přecenění sadu, 10 ha, 80 stromů, 15 let	600 000	660 000
31.12.	Přecenění dojníc stáří 2 roky, na RH tříletých dojníc	25 000*5 = 125 000	31 000*5=155 000
31.12.	Přecenění dojníc stáří 3 roky, na RH čtyřletých dojníc	19 000*5 = 95 000	30 000*5 = 150 000
31.12.	Přecenění koně stáří 2 roky, na RH tříletého kusu	35 000*1 = 35 000	33 000*1 = 33 000
31.12.	Přecenění vysokobřezí jalovice na 1 roční dojnici	31 000*1 = 31 000	29 000*1 = 29 000
31.12.	Přecenění telat do 6. měsíců, 2 ks	309,32kg*47Kč = 14 538	35*2*46,68 = 3 267,6
31.12.	Přecenění jalovic do 5. měsíce březosti	25 000*5 = 125 000	5*135*32,7 = 22 072,5

Zdroj: vlastní

pozn.: p¹ reálná hodnota – tržní cena aktivního trhu k 1. 8. 200x+1,p² reálná hodnota – tržní cena aktivního trhu k 1. 11. 200x+1.

pozn.: přecenění lesa nebylo k 31. 12. 200x+1 provedeno, protože v období od 1. 1. 200x+1 do 31. 12. 200x+1 se udála jen malá část biologické přeměny.

Účtování skutečností vzniklých během účetního období, ani skutečností upravujících stav biologických aktiv a zemědělské produkce na konci účetního období není v IAS 41 upraveno ani nijak naznačeno (např. v dodatcích apod.).

Pro úplnost prováděné implementace je však zapotřebí ukázat, jakým způsobem lze zúčtovat změny stavu biologických aktiv a zemědělské produkce.

Uvedené účtování respektuje základní principy IAS 41 (např. přecenění aktiv zúčtovat výsledkovým způsobem), ale také principy ostatních standardů. Bude zvolen způsob účtování, který by mohl vést k sestavení výkazu zisku a ztráty jak v účelovém členění nákladů, tak v druhovém členění nákladů.

Schéma č. 8 Zúčtování hospodářských operací dle IAS 41

Zvířata dospělá		Náklady/výnosy z přecenění			
PSD2 155 000	30 000	13	30 000		
PSD3 150 000	55 000	14	55 000		
PSK 33 000	Náklady- prodaná dosp. zvířata				
PSDV 9 250					
2 000		15	2 000		
	9 250	4	9 250		
		KS 9 250			
29 000					
2 000		16	2 000		
KS 284 000					
	2				
Zvířata mladá		Náklady na prodaná zvířata			
PST6M 88 290					
PS VBJ 29 000	29 000				
	44 145	5	44 145		
8 169					
	4 901,4	10	4 901,4		
	22 072,5	11	22 072,5		
102 927,5			18 102 927,5		
11 270,4			17 11 270,4		
KS 139 538		KS 71 119			
V-rozeznání příchovku		Tržby		Peníze	
6	8 169	8 980,4	4	8 980,4	
		850	1	850	
	KS 8 169	34 200	3	34 200	
		77 830,5	5	77 830,5	
		130 387,5	8	130 387,5	
		14 782,8	10	14 782,8	
		88 378,5	11	88 378,5	
		KS 355 410		KS 355 410	
Výrobky		Náklady na výrobu		V- produkce výr.	
PSM 850	850	1	850		
PSZOP 34 200	34 200	3	34 200		
166 896	130 387,5	8	130 387,5		
	36 508,5	9	36 508,5		
KS 0		KS 201 946		7	166 896
				KS	166 896

Schéma č. 8 Zúčtování hospodářských operací dle IAS 41 - pokračování

		Náklady/výnosy z přecenění (pokračování účtu)	
<u>Nedokončená výroba</u>		<u>Náklady na nedok. výrobu</u>	
PS PO 156 465		156 465	7 156 465
<hr/>		<hr/>	
KS 0		KS 156 465	
<u>Zralá aktiva RV</u>			
PS OS 660 000		60 000	12 60 000
PS LS 308 000			
<hr/>		<hr/>	
KS 908 000		KS 26 802,1	

Zdroj: vlastní

Zkratky použité ve schématu:

V – výnosy,

PS D2 – počáteční stav dojnic dvouletých,

PS D3 – počáteční stav dojnic tříletých,

PS K – počáteční stav – kuň,

PS DV – počáteční stav – dojnice ve výkrmu,

PS T6M – počáteční stav – telat do 6. měsíce,

PS VBJ – počáteční stav – vysokobřezí jalovice,

PS OS – počáteční stav – ovocný sad,

PS LS – počáteční stav – les,

PS M – počáteční stav výrobku – mléko,

PS ZOP – počáteční stav výrobku – zrno ozimé pšenice,

PS OP – počáteční stav nedokončené výroby ozimé pšenice.

Tabulka č. 22 Rozvaha zemědělské společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS (v Kč)

AKTIVA	Stanovení ocenění	Výpočet	Ocenění CZK
Dlouhodobá aktiva			
Sad – hodnota pozemku, 5 ha	cost model		250 000
Sad – hodnota sadu	benchmark	$80*5*15*10*10$	600 000
Pole, 10 ha	cost model		800 000
Les – hodnota pozemku, 2 ha	cost model		100 000
Les – hodnota lesa	benchmark	$220*700*2$	308 000
Zvířata dospělá:			
dojnice, stáří 3 roky, 5 ks	Tržní cena aktiv. trhu	$25\ 000*5$	125 000
dojnice, stáří 4 roky, 5 ks	Tržní cena aktiv. trhu	$19\ 000*5$	95 000
kůň, stáří 3 roky, 1 ks	Tržní cena aktiv. trhu	$35\ 000*1$	35 000
dojnice jednoleté (dříve VBJ) 1 ks	Tržní cena aktiv. trhu	$31\ 000*1$	31 000
Ostatní dl. aktiva nebiol. charakteru	Požizovací cena		3 200 000
Krátkodobá aktiva			
Pokladna			355 410
Zvířata nedospělá (mladá):			
telata do 6 měsíců, 2 ks	Tržní cena aktiv. trhu	$47*309,32$	14 538
jalovice do 5. měsíce březosti, 5 ks	Tržní cena aktiv. trhu	$25\ 000*5$	125 000
Ostatní oběžná aktiva nebiol. charakteru	Požizovací cena		500 000
AKTIVA celkem			6 538 948
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY			CZK
Vlastní kapitál			3 884 293
základní kapitál			2 000 000
nerozdělený zisk/ztráta			1 164 745
výsledek hospodaření běž. období			64 893
ostatní položky vl. kapitálu			654 655
Dluhy			2 654 655
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY celkem			6 538 948

Zdroj: vlastní

Tabulka č. 23 Výkaz zisku a ztráty společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS v účelovém členění nákladů (v Kč)

Položka	Pozn.	CZK
Tržby		355 410
Náklady na prodej		
nedospělých zvířat		71 119
dospělých zvířat		9 250
Hrubá marže		275 041
Provozní výnosy	1	293 263
Náklady na výrobu	2	358 411
Ostatní náklady		
z přecenění na reálnou hodn.		145 000
Zisk/Ztráta z provozních aktivit		64 893

Zdroj: vlastní

- 1 Jedná se o výnosy z rozeznání příchovku, produkce výrobků a výnosy z přecenění.
- 2 Jedná se o náklady na výrobu výrobků a nedokončené výroby.

Tabulka č. 24 Výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS (v Kč)

Položky	Základní kapitál	Kumu- lované zisky	Ost. položky vl. kapitálu	Celkem
Zůstatek k 1. 1. 200x+1	2 000 000	1 164 745	654 655	3 819 400
Zisk za období 200x+1		64 893		64 893
Zůstatek k 31. 12. 200x+1	2 000 000	1 229 638	654 655	3 884 293

Zdroj: vlastní

Tabulka č. 25 Výkaz peněžních toků společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS (v Kč)

Položka	Pozn.	CZK
Peněžní toky z provozní činnosti:		
Peněžní toky z prodeje výrobků RV	A	164 587,50
Peněžní příjmy z prodeje mléka		850
Peněžní příjmy z prodeje dobytka	B	189 972,20
Čistý peněžní tok z provozní činnosti		355 410
Čisté zvýšení peněžních prostředků		355 410
Peněžní prostředky na začátku období		0
Peněžní prostředky na konci období		355 410

Zdroj: vlastní

A Příjmy z prodeje již skladovaného zrna loňské sklizně a zrna letošní sklizně pšenice ozimé.

B Příjmy z prodeje dospělých i nedospělých zvířat.

Poznámka k výkazům: v příkladu není počítáno se splatnou daní, neboť by její výpočet pravděpodobně vycházel z výsledku hospodaření účetního systému ČR upraveného dle právě platných daňových zákonů.

Příloha k účetním výkazům společnosti XY, a.s. za rok 200x+1 dle IAS/IFRS (srovnávací období 200x)

1. Stručná charakteristika společnosti

Společnost XY, a.s. (dále jen „společnost“) působí v oblasti zemědělství. Náplní její činnosti je z převážné části rostlinná a živočišná výroba, dále provozuje autodopravu, stavební práce a pronájem zemědělské techniky.

K 31. 12. 200x+1 společnost chovala 11 ks dojnic a 1 koně (zralá aktiva ŽV). Obhospodařovala 5 ha sadu, 10 ha porostu ozimé pšenice a 2 ha lesa. Podnikový chov k tomuto datu čítá také 2 ks telat do 6 měsíců a 5 ks jalovic do 5. měsíce březosti (nezralá aktiva) pro vlastní odchov dojnic.

Společnost vyprodukovala za rok 200x+1 48 t pšenice ozimé a xx litrů mléka.

Prohlášení o shodě s IAS/IFRS

Společnost předkládá výkazy období 200x+1, které jsou sestaveny v souladu s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS, interpretacemi SIC a IFRIC, které jsou účinné k datu sestavení závěrky.

(Pozn.: toto prohlášení je pro společnost vždy povinné.)

2. Účetní pravidla

FUNKČNÍ MĚNA

Společnost podniká především na trhu ČR a její aktivity jsou financovány výhradně z českých zdrojů. Funkční měnou společnosti dle znění IAS 21 – Dopady změn kurzů cizích měn je česká koruna (CZK). Účetní výkazy jsou proto sestaveny v korunách českých.

(Pozn.: toto zveřejnění je po novele IAS 21 povinné.)

ZÁSoby

Zásoby společnosti tvoří zemědělská produkce, jejímž výchozím oceněním je reálná hodnota. Dále je se zásobami nakládáno dle IAS 2 - zásoby se ocení v souladu se zásadou LCM (lower of cost or market), tzn. v nižší částce z nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Úbytky zásob se vypočítávají metodou váženého aritmetického průměru.

POZEMKY

K datu prvního převodu, tzn. k 1. 1. 200x+1 bylo u této rozvahové položky využito dle IFRS 1 přecenění na reálnou hodnotu (reálnou hodnotou je v případě 10 ha polí tržní cena minulé transakce ((dne x.x. 200x-1)), dále v případě pozemků s lesem a sadem tržní cena kombinovaného aktiva po odečtení hodnot stanovených na základě benchmarku.

V dalších obdobích bude aplikován cost model (model pořizovacích cen), tzn. v dalších obdobích tedy nebude v rámci této třídy docházet k pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu.

BIOLOGICKÁ AKTIVA

Zvířata dospělá a zvířata mladá (nedospělá) jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Reálná hodnota dobytka je určena na základě tržních cen dobytka stejného stáří, plemene a genetických kvalit.

Výchozím oceněním výrobků (mléka a pšenice ozimé) v okamžiku dojení resp. sklizně je jejich reálná hodnota snížena o odhadnuté náklady prodeje.

Zralá aktiva rostlinného původu (sad, les) jsou oceněna ekvivalentním způsobem určení reálné hodnoty pomocí sektorových měřítek, tzn.:

- v případě sadu dle množství sklizeného ovoce,
- v případě lesa dle množství dřeva k vytěžení.

Stanovení hodnoty sadu:

80 stromů/ha x 5 ha x 15 kg plodů/strom x 10 let zbývajících plodnosti x 10 Kč (tržní cena aktivního trhu) = 600 000 Kč

Stanovení hodnoty lesa:

$220 \text{ m}^3 \text{ dřeva/ha} \times \text{tržní cena dřeva aktivního trhu} = 220 \text{ m}^3 / \text{ha} \times 700 \text{ Kč/ m}^3 \times 2 \text{ ha} = 308 000 \text{ Kč}$

Veškeré reálné hodnoty jsou určeny na základě tržních cen v oblasti, kde společnost podniká.

Pozn.: výše uvedené výsledky stanovení hodnot sadu a lesa by měly být ještě diskontovány na současnou hodnotu peněžních toků. Z ustanovení IAS 41 tato diskontace sice nevyplývá, avšak celkové pojetí IAS/IFRS tento úkon zavádí. V případě lesa je však diskontování budoucích toků komplikováno skutečností, že příjmy nebudou dosaženy v jeden časový okamžik (z důvodu postupné těžby dřeva).

DANĚ Z PŘÍJMŮ

Splatná daň je vypočtena na základě českých daňových předpisů a do výkazů dle IAS/IFRS by tato částka byla jen mechanicky připsána. Protože nehraje při implementaci IAS 41 roli, bylo od zanesení daně upuštěno.

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

Podle IAS 14 společnost není povinna vykazovat účetní informace podle segmentů. Společnost se však rozhodla zveřejňovat informace o segmentech v případě, kdy aktiva, závazky, tržby a náklady bude možno přiřadit jednotlivým segmentům na racionální a konzistentní bázi. Prozatím tohoto dosaženo.

Pokud společnost začne vykazovat dle segmentů, půjde o segmenty geografické – tvořené výrobně - organizačními jednotkami.

VLÁDNÍ PODPORA

Společnost neobdržela (ve zjednodušené verzi určené k implementaci) pro toto období žádné dotace ani zvýhodněné půjčky.

INFLAČNÍ ZMĚNY

Společnost neuskutečnila žádné transakce vykázané ve vysoce inflačních měnách. Neaplikuje tedy IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách.

ZMĚNY ÚČETNÍCH POLITIK A ÚČETNÍ CHYBY

Ve vykazovaném období nedošlo ke změně v účetních politikách společnosti a nebyly zjištěny žádné významné účetní chyby.

3. Rozbor výkazů

Oddělení vlivu změn fyzických a cenových z celkové změny reálné hodnoty biologických aktiv k 31. 12. 200x+1:

DOSPĚLÁ ZVÍŘATA

Podkladová data:

1.1.200x+1	dojnice, stáří 2 roky	5ks x 31 000 = 155 000 Kč
	dojnice, stáří 3 roky	5 ks x 30 000 = 150 000 Kč
	kůň, stáří 2 roky	1 ks x 33 000 = 33 000 Kč
	dojnice – výkrm	500 kg x 18,50 = 9 250 Kč
31. 12. 200x+1	dojnice, stáří 3 roky	5 ks x 25 000 = 125 000 Kč
	dojnice, stáří 4 roky	5 ks x 19 000 = 95 000 Kč
	kůň, stáří 3 roky	1 ks x 35 000 = 35 000 Kč
	dojnice, stáří 1 rok	1 ks x 31 000 = 31 000 Kč*
	dojnice – výkrm	0 Kč**

* Změna způsobená převodem,

** Změna způsobená prodejem.

Podkladová data k analýze změn reálné hodnoty:

<u>Položka</u>	<u>RH k 1. 1. 200x+1</u>	<u>RH k 31. 12. 200x+1</u>
dojnice, stáří 2 roky	31 000Kč/ks	31 500 Kč/ks
dojnice, stáří 3 roky	30 000 Kč/ks	25 000 Kč/ks
kůň, stáří 2 roky	33 000 Kč/ks	33 500 Kč/ks
kůň, stáří 3 roky	34 500 Kč/ks	35 000 Kč/ks
dojnice, stáří 1 rok	30 500 Kč/ks	31 000 Kč/ks
dojnice – výkrm	18,50 Kč/kg	18 Kč/kg
dojnice, stáří 4 roky	19 500 Kč/ks	19 000 Kč/ks

Položka	RH k 1. 1. 200x+1	RH k 31. 12. 200x+1
vysokobřezí jalovice	29 000 Kč/ks	30 000 Kč/ks
jablka dané odrůdy	10 Kč/kg	10 Kč/kg
dřevo – neopracované	700 Kč/m ³	700 Kč/m ³

Analýza změn:**DOSPĚLÁ ZVÍŘATA**

Celková změna 286 000 Kč – 347 250 Kč = **61 250 Kč – pokles**

Tabulka č. 26 Analýza změn dospělých zvířat (v Kč)

Biologické aktivum	Dojnice 2-3 roky	Dojnice 3-4 roky
Fyzické změny	5*(31500-31000)= 2 500	5*(25000-30000)=-25 000
Cenové změny	5*(25000-31500)=-32 500	5*(19000-25000)=-30 000
Celkem	-30 000	-55 000
Biologické aktivum	Kůň 2-3 roky	Dojnice ve výkrmu
Fyzické změny	1*(33500-33000)= 500	(520-500)*17,27= 345,4
Cenové změny	1*(35000-33500)= 1 500	500*(17,27-18,50)=-615,0
Celkem	2 000	-269,6
Biologické aktivum	Vysokobř.jalovice-dojnice	
Fyzické změny	1*(30000-29000)= 1 000	
Cenové změny	1*(31000-30000)= 1 000	
Celkem	2 000	

Zdroj: vlastní

PLODÍCÍ AKTIVA

Celková změna 2 058 000 Kč – 2 118 000 Kč = **60 000 Kč – pokles**

Tabulka č. 27 Analýza změn plodících aktiv (v Kč)

Biologické aktivum	Sad	Les
Fyzické změny	(10-11let)*80*5*15*10= -60000	0(jen malá část přeměny)
Cenové změny	(10Kč-10Kč)= 0	0(tržní cena je stabilní)
Celkem	-60 000	0

Zdroj: vlastní

MLADÁ ZVÍŘATA**Podkladová data:**

1.1.200x+1	telata do 6 měsíců	20ksx135kg x 32,70 Kč	PS
	vysokobřezí jalovice	29 000 Kč	PS
1.2.200x+1	vysokobřezí jalovice	- 29 000 Kč	převod
1.4.200x+1	mladý chovný skot	5ksx213,82kgx36,40=38 915,24 Kč	prodej
	jalovice do 5 m. bř.	5ksx213,82kgx36,40=38 915,24 Kč	prodej
1.8.200x+1	telata do 6 měsíců	5ksx35kgx46,68Kč=8 169 Kč	narození
1.11.200x+1	telata do 6 měsíců	3ksx104,31x47,24=14 782,813 Kč	prodej
20.12.200x+1	mladý chovný skot	5ksx505,02kgx35Kč = 88 378,5 Kč	prodej
31.12.200x+1	jalovice do 5. měs. bř.	5ks x 25 000 Kč = 125 000 Kč	KS
31.12.200x+1	telata do 6 měsíců	2 ksx154,66kgx47Kč = 14 538 Kč	KS

Tabulka č. 28 Analýza změn mladých zvířat a kumulace celkových změn (v Kč)

Biologické aktivum	Skot	Narozená telata - prodaná
Fyzické změny	$10 \cdot (213,82 - 135) \cdot 36,40 = 28690,48$	$3 \cdot (104,31 - 35) \cdot 47,24 = 9822,61$
Cenové změny	$10 \cdot (36,4 - 32,7) \cdot 135 = 4995,0$	$3 \cdot (47,24 - 46,68) \cdot 35 = 58,80$
Celkem	33 685,48	9 881,41
Biologické aktivum	Mladý chovný skot	Jalovice do 5. měs. březosti
Fyzické změny	$5 \cdot (505,02 - 135) \cdot 35 = 64753,50$	$5 \cdot (400,21 - 135) \cdot 62,47 = 82838,34$
Cenové změny	$5 \cdot (35 - 32,70) \cdot 135 = 1552,50$	$5 \cdot (62,47 - 32,70) \cdot 135 = 20094,75$
Celkem	66 306	102 933,09
Biologické aktivum	Telata do 6 měsíců	Telata narozená
Fyzické změny	$2 \cdot (154,66 - 35) \cdot 47 = 11248$	$5 \cdot (35 - 0) \cdot 46,68 = 8 169$
Cenové změny	$2 \cdot (47 - 46,68) \cdot 35 = 22,4$	0
Celkem	11 270,4	8 169
Biologické aktivum	CELKOVÁ ZMĚNA AKTIV	
Fyzické změny	124 867,33	
Cenové změny	- 33 891,55	
Celkem	90 975,78	

Zdroj: vlastní

Schéma č. 9 Sesouhlasení analýzy změn biologických aktiv s výsledkovkou podle účtů (v Kč)

Výsledovka změn biologických aktiv podle účtů	
Náklady z přecenění na RH 145 000	118 198 Výnosy z přecenění na RH
Náklady – prodaná dospělá zvířata 9 250	8 169 Výnosy - příchovky
Náklady na prodaná zvířata 71 119	189 972,2 Tržby za biolog. aktiva
225 369	316 339,2
90 970,2	

Zdroj: vlastní

Schéma č. 10 Sesouhlasení analýzy změn biologických aktiv s jednotlivými položkami (v Kč)

Výsledovka změn biologických aktiv podle změn v položkách	
Dojnice 2-3 roky 30 000	2 000 Kůň 2-3 roky
Dojnice 3-4 roky 55 000	2 000 VBJ
Dojnice ve výkrmu 615	345,4 Dojnice ve výkrmu
Změna ocenění sadu 60 000	33 685,4 Skot
	9 881,4 Telata - prodaná
	66 306 MCHS
	102 927,5 Jalovice do 5. m. bř.
	11 270,4 Telata do 6. m.
	8 169 Telata narozená
145 615	236 585,18
90 970,18*	

Zdroj: vlastní

* Pozn.: Rozdíl v 5 Kč je dán zaokrouhlením jednotlivých hodnot.

Tabulka č. 29 Rozbor druhů ve výkazu zisků a ztráty společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1

Položka	Pozn.	CZK
Tržby		355 410
Zisk/Ztráta dosažené přeceněním na RH	1	-26 802
Odpisy	2	146 260
Mzdové náklady	3	146 260
Změna stavu zásob	4	-28 805
Provozní zisk		64 893

Zdroj: vlastní

- 1 Saldo účtu : Náklady/výnosy z přecenění
- 2 Poměrná část (1/3) nákladů výroby
- 3 Poměrná část (1/3) nákladů výroby
- 4 Tato položka je korekcí nákladů. Výše je stanovena jako poměrná část (1/3) nákladů výroby mínus výnosy z rozeznání příchovek mínus výnosy z produkce výrobků (146 260 Kč – 8 169 Kč – 166 896 Kč)

4. Strategie řízení finančních rizik

Společnost je vystavena finančními rizikům, která mohou nastat v důsledku změn cen hovězího masa, mléka a zrna pšenice ozimé.

Společnost nepředpokládá, že se tyto ceny budou v dohledné budoucnosti významně snižovat a proto neuzavírá smlouvy vedoucí ke vzniku derivátů nebo jiné smlouvy, aby se zabezpečila před rizikem z možného snížení cen zemědělských produktů.

Společnost XY, a.s. pravidelně přezkoumává svůj předpoklad týkající se cen zemědělských produktů a zvažuje potřebu aktivního ovládní finančních rizik.

8. 3. 6. Shrnutí implementace s uvedením problematických témat

Uvedený příklad ilustrující implementaci Mezinárodního účetního standardu č. 41 – Zemědělství do konkrétních podmínek zemědělské praxe České republiky se zaměřil v první řadě na biologická aktiva a zemědělskou produkci a v míře možné bez softwarové podpory demonstroval základní principy řešení mezinárodních standardů, které se velkou měrou odlišují od stávajícího pojetí dle právní úpravy České republiky.

Tento názorný příklad vybízí k evaluaci následujících problémových témat:

a) forma sestavování výkazů

Platné právní předpisy ČR stanovují závazný vzor **rozvahy** jehož podoba byla převzata ze čtvrté direktivy EU – prvního vzoru, tzn. vychází z bilanční rovnice: aktiva = pasiva. Pro **výkaz zisku a ztráty** je stanovena vertikální forma s daným obsahem jednotlivých položek.

Do roku 2002 obsahoval tento výkaz výhradně druhové členění nákladů (náklady byly vykazovány na základě své podstaty: mzdy, odpisy, spotřeba materiálu apod.). Od 1. 1. 2003 je v České republice možné sestavovat výkaz zisku a ztráty i v účelovém členění nákladů. Tento způsob (někdy označovaný jako „cost of sales“) člení náklady podle své funkce (náklady na výrobu, náklady na odbyt, náklady na administrativu). Účelové členění výkazu zisku a ztráty je zavedeným řešením jak v účetním systému US GAAP, IAS/IFRS, tak ve IV. Direktivě EU. Do právní úpravy ČR byl tento způsob členění nákladů zapracován v rámci harmonizačních úprav, které mají napomoci ekonomické spolupráci evropských zemí.

V zemědělské praxi ČR však není možnost účelového členění nákladů využívána, s čímž souvisí **problém chybného pojetí „změny stavu zásob vlastní výroby“**. Zatímco účetní systém IAS/IFRS považuje tuto položku za úpravu nákladů, účetní systém zavedený v ČR vykazuje „změnu stavu“ jako výnos finančního účetnictví.

Aplikace obou pojetí na konkrétním příkladu (produkce mléka) doloží negativa pojetí zavedeného v ČR:

Předpoklady:

- zemědělský podnik vyrobil za den 100 l mléka,
- vynaložil náklady ve výši 800 Kč (jednotkové výrobní náklady 8 Kč/l),

- 80 l mléka prodal za 680 Kč (jednotková prodejní cena 8,50 Kč/l),
- veškeré výrobní náklady jsou náklady výrobku (11 mléka).

Schéma č. 11 Zúčtování zadaného příkladu s pojetím změny stavu výrobků jako výnosu finančního účetnictví

Souvztažné účty	Mzdové náklady	Výrobky/mléko	Změna stavu výrobků
800	300	800	2 800
		640	3 640
	Odpisy		
1	300		
	Spotřeba materiálu		
	200		
		Peníze	Tržby za výrobky
		680	4 680

Zdroj: vlastní

Popis hospodářských operací:

1. Vynaložení různých nákladů ve výrobním procesu za 800 p. j. (peněžních jednotek).
2. Výroba výrobků a jejich převod na sklad (800 p.j.).
3. Vyskladnění části výrobků k prodeji (640 p. j.).
4. Prodej části výrobků (prodejní cena 680 p.j.).

- toto pojetí vede k nesprávnému vyčíslení ukazatelů finanční analýzy, např.:
 - výnosová rentabilita = $\text{zisk} / \text{výnosy} = 40 / 840 = 0,05 \text{ Kč}$
tento ukazatel porovnává zisk z prodaného mléka se součtem tržeb včetně ještě nerealizovaných výkonů.
 - rentabilita nákladů = $\text{zisk} / \text{náklady} = 40 / 800 = 0,05 \text{ Kč}$
tento ukazatel porovnává opět zisk z realizovaných výrobků s náklady na veškeré vyrobené výrobky.

Ke správnému řešení těchto ukazatelů vede následující řešení:

Schéma č. 12 Pojetí změny stavu zásob vlastní činnosti jako úpravy nákladů

Účet zisků a ztrát																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 60%;">Náklady na výrobu mléka</td><td style="width: 40%; text-align: right;">800</td></tr> <tr><td>Změna stavu výrobků</td><td style="text-align: right;">- 160</td></tr> <tr><td>Zisk</td><td style="text-align: right;">40</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black;"></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">680</td></tr> </table>	Náklady na výrobu mléka	800	Změna stavu výrobků	- 160	Zisk	40				680	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 60%;">Tržby z prodeje mléka</td><td style="width: 40%; text-align: right;">680</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black;"></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">680</td></tr> </table>	Tržby z prodeje mléka	680				680
Náklady na výrobu mléka	800																
Změna stavu výrobků	- 160																
Zisk	40																
	680																
Tržby z prodeje mléka	680																
	680																

Zdroj: vlastní

- výnosová rentabilita = zisk / výnosy = 40 / 680 = 0,06
- rentabilita nákladů = zisk / náklady = 40 / 640 = 0,06.

Sklon k nesprávnému pojetí změny stavu zásob vlastní činnosti odstraňuje účelově členěný výkaz zisku a ztráty, při jehož sestavení se nepoužívají účty:

- změna stavu vnitropodnikových zásob a
- aktivace,

ale veškeré náklady jsou uznány – zachyceny na rozvahových účtech. Na účelově členěný účet nákladů jsou zúčtovány náklady zásob (mléka) až v okamžiku realizace. Předšlý příklad účtování mléka pro sestavení výkazu zisku a ztráty v účelovém členění nákladů vypadá následovně:

Schéma č. 13 Příklad účtování výroby a prodeje mléka při sestavení účelové výsledovky

Souvztažné účty		Výrobky – mléko		Náklady na prodané výrobky
800	1,2	800	640	3
				640
		Peníze	Tržby	
		680	4	680

Zdroj: vlastní

Pozn.¹: sestavení výkazu zisku a ztráty nesmí mít vliv na výši výsledku hospodaření.

Pozn.²: popis hospodářských operací je shodný s popisem v předešlém schématu.

Pojetí změny stavu zásob vlastní činnosti jako korekce nákladů vychází ze základních prvků Koncepčního rámce IAS/IFRS, dle nichž:

- a) **náklady** jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než přidělem z vlastního kapitálu vlastníkům,
- b) **výnosy** jsou zvýšením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníkům.

Stejné pojetí uvádí i SFAS 3 (standard vymezující základní prvky finančního účetnictví) v rámci US GAAP.

Z výše uvedených definic je zřejmé, že náklady vymezené v českém účetním systému pátou účtovou skupinou a výnosy vymezené šestou účtovou skupinou nekorrespondují s pojetím nákladů a výnosů ostatních světových účetních systémů.

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Z výše naznačených skutečností lze odvodit nutnost doplnit zákonné normy upravující účetní terminologii (Zákon o účetnictví ČR) o chybějící definice základních prvků účetních výkazů, které by byly základem pro sladění pojetí změny stavu vnitropodnikových zásob se světově respektovaným názorem jak IAS/IFRS, tak US GAAP.

Prozatímní řešení se skrývá v sestavování výkazu zisku a ztráty v účelovém členění nákladů. Změna pojetí by však v zemědělské praxi znamenala úpravy účetního softwaru a zvýšené úsilí zaměstnanců účtáren, což se dle prováděných výzkumů jeví jako nadbytečné.

b) vlastní náklady versus skutečně vynaložené náklady versus reálná hodnota

V účetním systému ČR založeném v převážné míře na oceňování historickými cenami se v průběhu produkčního cyklu při evidenci nákladů a výnosů objevují tři oceňovací modely:

- skutečně vynaložené náklady,
- vnitropodnikové ceny (plánované náklady),
- tržní hodnota (prodejní cena).

Úskalí použití vnitropodnikových cen demonstruje následující příklad:

Účetní jednotka stanovila v roce 200x plánovou kalkulaci na 1l mléka 8 Kč. Tržba za 1l mléka je 8,50 Kč. Z těchto údajů by se mohlo předpokládat, že výroba mléka je zisková, což však nemusí odpovídat skutečnosti. Cena plánovaných nákladů se může od výše skutečných nákladů i výrazně lišit.

Výsledek 0,50 Kč zisku z prodeje mléka není skutečným ziskem, ale „pouze rozdílem“ mezi tržní (prodejní) cenou a plánovaným nákladem na 1l mléka. Blízkost plánovaných nákladů nákladům skutečným tedy určuje přesnost výsledku z výroby mléka.

Skutečné náklady na výrobu mléka jsou zúčtovány na různých nákladových účtech (praxe zná výlučně druhovou výsledovku) a jsou sumarizovány na výkonu – Dojnice, pokud daná účetní jednotka využívá směřování nákladů na střediska a výkony. Kvalita vstupních dat (směřování nákladů) je stěžejní pro kvalitu výsledných kalkulací.

Pokud by skutečné náklady zjištěné v roce 200x+1 činily 8,20 Kč/l mléka (celý rok 200x byla používána kalkulace 8 Kč/l) skutečný zisk při prodeji mléka by byl 0,30 Kč/l a nikoli 0,50 Kč/l.

Vzhledem k tomu, že mléko je výrobek s omezenou dobou skladování, tzn. k prodeji dochází v krátkém časovém horizontu – nedochází ke zkreslení daňového základu, avšak obraty na účtu – Změna stavu výrobků jsou podhodnoceny plánovou kalkulací. Skutečný výsledek výroby mléka nelze zjistit porovnáním nákladů na prodej (účet změna stavu) a dosažené tržní ceny (tržby za výrobky).

Dle odborné veřejnosti (Mašková - 10) se v souvislosti se změnou výše plánovaných nákladů hovoří o zákazu změny metody. Avšak změna výše ceny

na jednotku produkce by neměla být v žádném případě považována za změnu metody ocenění. Tou by bylo například vypuštění či přidání některé položky nákladů v kalkulačním vzorci.

Problematika výrazných rozdílů mezi plánovanou cenou a skutečně vynaloženými vlastními náklady se nevyskytuje jen u výrobků (zemědělské produkce), ale i u biologických aktiv rostlinného a živočišného původu. Například nízká cena narozeného telete - jalovičky (stanovená na základě plánovaných nákladů) se (zhruba po dvaceti měsících) projeví v nižší vstupní ceně dojnice při převodu do základního stáda a dále v nižších odpisech. Lze tedy konstatovat, že v roce narození jalovičky došlo k podhodnocení výnosů a snížení daňového základu. Daňový odvod za celou životnost tohoto biologického aktiva však zkrácen nebude, neboť dojnice bude odpisována z nízké vstupní ceny, což se odrazí v nižších hodnotách odpisů. Zřejmý je zde však časový nesoulad mezi náklady a výnosy. Tentýž problém je definovatelný u přírůstků a příchovek ostatních zvířat určených k chovu.

V produkci rostlinné výroby je problém ocenění v plánovaných vlastních nákladech umocňován, pokud daná produkce není realizována resp. pokud zůstává uskladněna do dalšího roku.

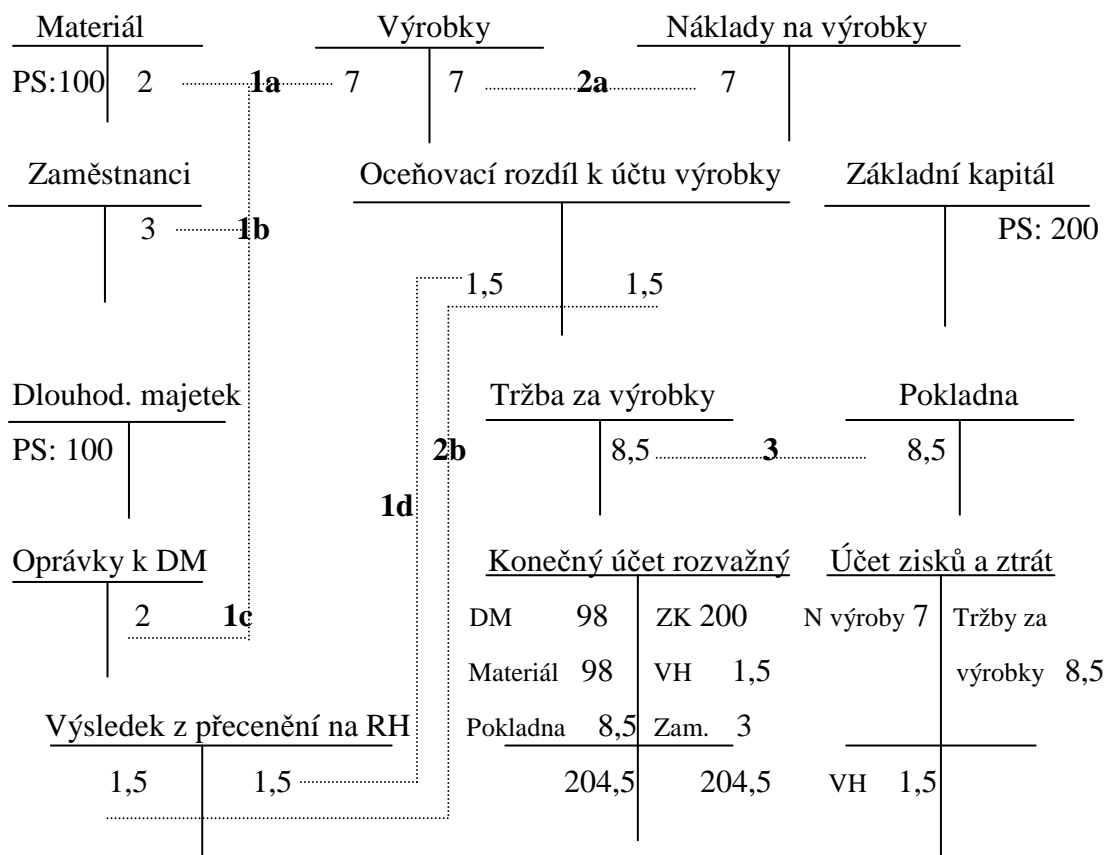
Podhodnocená nebo nadhodnocená cena plánovaných vlastních nákladů zkresluje (i když v různé míře) věrný obraz výsledku hospodaření a tím i vlastního kapitálu zemědělských společností.

Řešení oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41 vypouští ze své úvahy jakkoli stanovené plánované (kalkulované) náklady. V průběhu produkčních cyklů je tedy využíváno:

- skutečně vynaložených nákladů (pro biologická aktiva),
- reálných hodnot (pro biologická aktiva i zemědělskou produkci).

Aplikaci aspektů IAS 41 na příklad produkce mléka znázorňuje schéma č. 14 při sestavení výkazu zisku a ztráty v účelovém členění nákladů a schéma č. 15 při sestavení výkazu zisku a ztráty ve druhovém členění nákladů.

Schéma č. 14 Znázornění účtování produkce mléka při sestavení účelové výsledovky dle IAS/IFRS



Zdroj: vlastní

Schéma č. 15 Znázornění účtování produkce mléka při sestavení druhové výsledovky dle IAS/IFRS

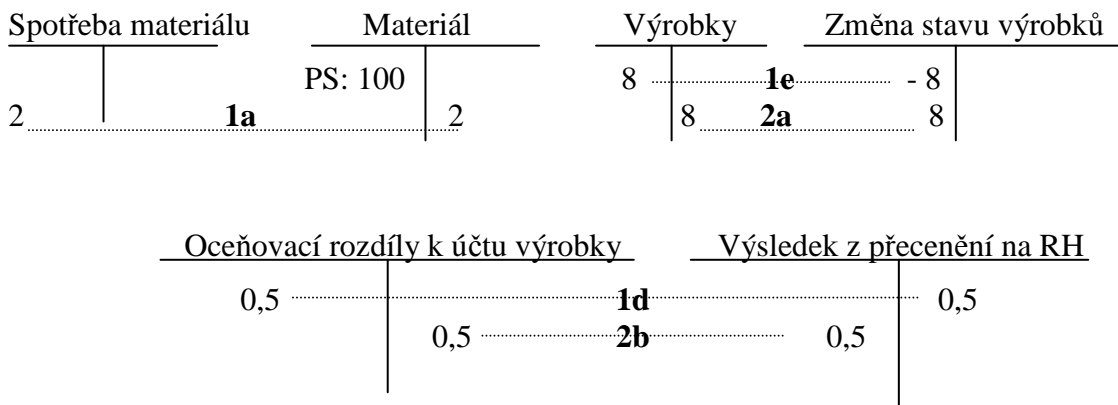


Schéma č. 15 Znázornění účtování produkce mléka při sestavení druhové výsledovky dle IAS/IFRS – pokračování

<u>Mzdové náklady</u>		<u>Zaměstnanci</u>		<u>Tržba za výrobky</u>		<u>Pokladna</u>	
3	1b	3		8,5	3	8,5	
<u>Odpisy DM</u>		<u>Oprávky k DM</u>		<u>Konečný účet rozvahový</u>		<u>Účet zisků a ztrát</u>	
2	1e	2		DM 98	ZK 200	Provoz. N 7	Tržby 8,5
				Materiál 98	VH 1,5		
<u>Dl. majetek</u>		<u>Základní kapitál</u>		Pokladna 8,5	Zaměst. 3	VH 1,5	
PS: 100		PS: 200		204,5	204,5		

Zdroj: vlastní

Schéma č. 16 Znázornění účtování produkce mléka při sestavení druhové výsledovky v účetním systému České republiky

<u>Spotřeba materiálu</u>		<u>Materiál</u>		<u>Výrobky</u>		<u>Změna stavu výrobků</u>	
2	1a	PS: 100	2	8	1e	8	8
				8	2a	8	
<u>Mzdové náklady</u>		<u>Zaměstnanci</u>		<u>Tržba za výrobky</u>		<u>Pokladna</u>	
3	1b	3		8,5	3	8,5	
<u>Odpisy DM</u>		<u>Oprávky k DM</u>		<u>Konečný účet rozvahový</u>		<u>Účet zisků a ztrát</u>	
2	1e	2		DM 98	ZK 200	Provoz. N 7	Tržby
				Mater. 98	VH 1,5		8,5
<u>Dl. majetek</u>		<u>Základní kapitál</u>		Poklad. 8,5	Zaměst. 3	VH 1,5	
PS: 100		PS: 200		204,5	204,5		

Zdroj: vlastní

Popis hospodářských operací ke schématům (č. 14, 15 a 16):

- 1) výroba zemědělské produkce a související aktivace nákladů :
 - a) spotřeba materiálu – skutečně vynaložené náklady (2 p.j.)

- b) spotřeba lidské práce – skutečně vynaložené náklady (3 p.j.)
- c) opotřebenění strojů při výrobě zemědělské produkce – náklady stanovené na základě předpokladu míry opotřebenění (2 p.j.)
- d) oceňovací rozdíl mezi RH a vlastními náklady - skutečnými či kalkulovanými
- e) převod výrobků na sklad – plánované náklady (8 p.j.)

konec účetního období 200x**začátek účetního období 200x+1**

- 2a) vyskladnění zemědělské produkce k prodeji – vlastní náklady
- 2b) zúčtování podílu oceňovacích odchylek k vyskladněným výrobkům
- 3) tržba za zemědělskou produkci přijatá do pokladny – prodejní (tržní) cena (8,5 p.j.)

Ze schémat č. 14, 15, 16 je patrné, že oba dva přístupy (přístup dle IAS 41 a dle právní úpravy ČR) vedou k vykázání nerealizovatelného zisku. Řešení IAS 41 při sestavení výkazu zisku a ztráty v účelovém členění nákladů redukuje počet oceňovacích základů, neboť v tomto modelu se vyskytují skutečně vynaložené náklady (přímo vynaložené při výrobě výrobků – tzn. výrobní náklady) a reálné hodnoty (tržní ceny) zemědělské produkce (v tomto případě mléka). Absence účtu – Změna stavu výrobků vede k vykázání částky nerealizovatelného zisku ve výši výnosu z přecenění na RH.

V případě sestavení výkazu zisku a ztráty dle IAS/IFRS ve druhovém členění vzniká nerealizovaný zisk částečně z rozdílu mezi skutečně vynaloženými vlastními náklady (7 p.j.) a kalkulovanými náklady (vnitropodnikovou cenou 8.p.j.). Druhá část nerealizovaného zisku vzniká z důvodu přecenění na reálnou hodnotu (0,5 p.j.). V účetním systému ČR je nerealizovaný zisk tvořen „pouze“ z rozdílu mezi skutečně vynaloženými vlastními náklady (7 p.j.) a vnitropodnikovou cenou (8 p.j.).

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

IAS 41 nepožaduje resp. nepojednává o sestavování kalkulací vlastních nákladů. V účetním zobrazení biologických aktiv a zemědělské produkce při sestavení účelové výsledovky se vyskytují pouze skutečně vynaložené (přímé) náklady a reálné hodnoty. V případě, že podnik veškerou produkci neprodá, vede tento způsob sice k vykázání nerealizovaného zisku/ztráty, tento nerealizovaný výsledek hospodaření se při následném prodeji (a úvaze stejné reálné hodnoty) stane tržbou

ve stejné výši. Je však otázkou, zda bude reálná hodnota alespoň u většiny produktů zachována (resp. tak blízká skutečné prodejní hodnotě, jako se blíží vnitropodniková cena skutečným nákladům).

V účetním systému ČR vznikají při ocenění vnitropodnikovými cenami stanovenými na základě plánovaných nákladů rozdíly jednak:

- mezi skutečnými náklady a plánovanými náklady,
- mezi plánovanými náklady a prodejní cenou.

Doporučením pro současné řešení ČR je zkvalitnit (a neustále věnovat pozornost) provádění kalkulací tak, aby v co největší míře korespondovala výše kalkulovaných nákladů s náklady skutečnými.

c) nerealizované zisky/ztráty

Dle schémat uvedených v předchozím problémovém tématu vzniká v obou účetních systémech (IAS/IFRS a ČR) určitá výše nerealizovaných zisků resp. ztrát, které tvoří fiktivní výsledek hospodaření.

I když nerealizované zisky (ztráty) vyplývají u zmíněných dvou účetních systémů z jiných ocenění, faktem zůstává, že jejich existence může mít negativní důsledky na vypovídací schopnost výkazu zisku a ztráty.

Zatímco v pojetí ČR je nerealizovaný zisk/ztráta zahrnut do „běžných“ výnosů (účty změna stavu 6xx), pojetí IAS 41 je již opatrnější a prostřednictvím účtu – výnosy/náklady z přecenění na reálnou hodnotu odděluje dosud nerealizovaný výsledek hospodaření související se zemědělskou činností. Mezinárodní účetní standardy jsou však systémem „čistě účetním“, což znamená, že se přímo nezabývají daňovými důsledky.

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Veškeré společnosti podnikající na území ČR a sestavující účetní závěrku podle IAS/IFRS mají dle Zákona o účetnictví povinnost sestavovat (v jisté míře duplicitně) účetní závěrky i podle právních předpisů ČR. Hlavním důvodem pro sestavování účetní závěrky dle Zákona č. 563/1992 Sb., Provděcí vyhlášky k tomuto zákonu a Českých účetních standardů je skutečnost, že takto zjištěný výsledek hospodaření je základním údajem pro výpočet daně z příjmů.

Z důvodu těsné provázanosti účetního systému ČR s daňovými zákony lze s vysokou pravděpodobností předpokládat, že i kdyby se počet podniků sestavujících účetní závěrku dle IAS/IFRS zvýšil, nadále bude muset výpočet daňového základu vycházet z účetního systému ČR.

Proto je nutné klást důraz na separování či minimalizování výše především nerealizovaných zisků v českém účetním systému tak, aby tím nebyla narušena ekonomická situace zemědělských subjektů. Zlepšení (které se projeví ve věrném zobrazení zisku a ztráty) lze dospět neustálým zpřesňováním prováděných kalkulačních procesů v zemědělských podnicích a dále plošné harmonizační procesy vedoucí ke stírání zásadních rozdílů v koncepcích světových účetních systémů a účetního systému ČR.

V případě, že by byl Zákon o daních z příjmů ČR novelizován tak, že by výstupy z účetního systému IAS/IFRS sloužily jako podklad pro výpočet daňového základu a posléze výpočet splatné daňové povinnosti, měly by být účty sloužící k přecenění biologických aktiv a zemědělské produkce na reálnou hodnotu daňově neúčinné.

Přijetí novely Zákona o daních z příjmů, která by dovoľovala ovlivňovat výši daňové povinnosti Mezinárodními účetními standardy je však velice nepravděpodobné, neboť by tím byla narušena daňová nezávislost státu v řízení výše daňových příjmů. Schůdné řešení lze však shledat ve vytvoření Zákona o daních z příjmů, který by vycházel z nové vize – vyčíslit daňovou povinnost nezávisle na jakýchkoli účetních předpisech či standardech, tedy tak, aby výše daně z příjmů nebyla ovlivněna použitým systémem účetnictví. Je zřejmé, že tuto vizi nelze aplikovat v krátkém časovém horizontu, avšak pro pokračování procesu harmonizace je důležitá.

d) Dodržení základních účetních principů při oceňování a účtování biologických aktiv a zemědělské produkce

Výstavba účetních systémů (ať již IAS/IFRS, US GAAP či účetního systému ČR) spočívá vždy v určitých ideových principech, které tvoří teoretický základ finančního účetnictví.

Mezi tyto principy patří například princip opatrnosti (*conservatism*), princip uznání výnosů (*revenue recognition principle*), princip věcné a časové souvislosti, princip přednosti obsahu před formou (*substance over form*), princip uznání nákladů (*matching principle*) a princip konzistence (*consistency*).

Princip opatrnosti – znamená, že účetní jednotka musí brát v úvahu určitý stupeň nejistoty spojený s podnikáním, což znamená, že do účetních výkazů se promítnou nejen již nastalé ztráty, ale i oprávněně očekávaná snížení ekonomického prospěchu, která vyplývají z minulých událostí a jsou podniku ke dni sestavení účetních výkazů známa. Pokud jde o zisky, měly by být vykázány jen ty, které podnik opravdu realizoval.

Ze schématu č. 14, který dokládá způsob zúčtování produkce mléka dle IAS 41 prostřednictvím účelové výsledovky je patrná jednak skutečnost, že na výrobu byly vynaloženy příslušné náklady, ale tyto náklady jsou zúčtovány až při vyskladnění, tzn. až za jistoty prodeje, proti principu opatrnosti však stojí to, že dochází k nerealizovaným ziskům, v důsledku rozdílu mezi skutečně vynaloženými náklady a reálným ohodnocením zemědělské činnosti. Tyto rozdíly nenarušují zobrazení ekonomické reality ve výkazu zisku a ztráty, ale porušují jeden ze základních účetních principů.

Realizační princip – princip rozpoznání a uznání výnosů znamená, že výnos je uznán tehdy, je-li realizován (předán odběratelům) – tedy nikoli jenom když je realizovatelný.

Realizovatelnost u biologických aktiv a zemědělské produkce může být totiž určována dle požadavků odběratelů v různých stádiích zralosti či různém věku zvířat. Nelze tento okamžik tedy s určitostí stanovit. Dle realizačního principu není dovoleno trhem neověřené vykazování výnosů – tzn. vykázání výnosů v momentě dokončení výroby. Při vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce však za určitých podmínek dochází ke vzniku výnosů z přecenění aktiv na reálnou hodnotu a tyto výnosy se danému principu vymykají.

Primární charakteristikou reálné hodnoty je oproštění od realizačního principu při rozpoznávání a vykazování výnosů. Oceňování všech biologických aktiv a zemědělské produkce v reálné hodnotě vede v případě růstu cen k účtování a vykazování veškerých přírůstků hodnot již v době, kdy byly rozpoznány, nikoli až v době, kdy byly realizovány.

Princip věčné a časové souvislosti – znamená, že mají být vykázány ty položky aktiv, závazků, výnosů, nákladů a vlastního kapitálu, které s vykazovaným obdobím věčně a časově souvisejí.

Způsob účtování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41 prostřednictvím účelové výsledovky však v případě, kdy nedojde k prodeji produkce,

nevykáže vynaložené náklady, které souvisí právě s obdobím, ve kterém k výrobě zemědělské produkce došlo.

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Z výše definovaných účetních principů je patrná jejich vzájemná konfrontace. Zejména princip opatrnosti působí protisměrně k dalším jmenovaným zásadám. Pokles ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce v případě jejich nižší reálné hodnoty dle IAS 41, dle i LCM (lower of cost or market) – ocenění v nižší částce z nákladů na pořízení a čisté realizovatelné hodnoty u zásob dle IAS 2 a dalších standardů opouští objektivně stanovené ocenění pořizovací cenou, dochází tedy jednak k rozporu s principem objektivnosti a dále s principem konzistence a účetní kontinuity. Podle těchto principů mají účetní jednotky zachovat věcnou a metodickou stálost nejen oceňování, ale i účtování a vykazování položek ve výkazech. V případě nutných změn musí podnik uvést takovou skutečnost v poznámkách k publikovaným výkazům.

Opuštění uvedených principů je kompenzováno přínosnějšími informacemi reálnějšího charakteru pro uživatele.

Realizační princip může vést k ignorování nerealizovaných zisků v účetních výkazech, což vede ke vzniku tichých rezerv, přesouvání výsledku hospodaření mezi účetními obdobími (vykazování fiktivních výsledků hospodaření), důsledkem čehož dochází k narušení principu pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti (true and fair view).

Charakteristika výše uvedených účetních principů je vždy podmíněna koncepcí účetního systému, avšak doporučení lze zaměřit na potřeby uživatelů účetních závěrek zemědělských podniků, které by měly určovat míru aplikace jednotlivých účetních principů.

e) Věrné a pravdivé zobrazení ekonomické reality prostřednictvím výkazů

Za nejvyšší, všem nadřazený princip se zcela jednoznačně považuje princip pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti, protože právě ten má pro rozhodování současných i potenciálních uživatelů (vlastníků, investorů a dalších subjektů) prvořadý význam. Cílem IAS 41 je právě stanovení účetního zachycení zemědělské činnosti, vykazování v účetní závěrce a zveřejnění v rámci „true and fair view“.

V některých případech však striktní uplatňování již definovaných principů resp. snaha o věrné zobrazení může vést k nesourodému vykázání aktiv a dluhů v rozvaze a v návaznosti pak k nesourodému vykázání nákladů a výnosů ve výkazu zisku a ztráty.

Dodržení zásad vymezených standardem IAS 41 přináší tyto problémy také. Jestliže reálná hodnota k datu přecenění je nižší než účetní ocenění, snížení hodnoty biologického aktiva je uznáno ve výsledovce jako náklad. Je-li tato skutečnost zaznamenána ve výsledovce, snižuje vykázaný výsledek hospodaření a představuje dosud nerealizovanou ztrátu. Tento postup lze označit za správný, neboť vyhovuje zásadě opatrnosti.

Jestliže však reálná hodnota k datu přecenění biologického aktiva převyšuje účetně stanovenou částku, kterou bylo aktivum doposud oceněno, pak zvýšení hodnoty je uznáno (ve výsledovce) jako výnos. Je-li tento výnos uznán ve výsledovce, zvyšuje výsledek hospodaření, kde představuje nerealizovaný zisk. Problém tvoří riziko, že v budoucnosti podnik tohoto přínosu nemusí nedosáhnout, neboť se mohou změnit podmínky. Z důvodu biologického charakteru aktiv nelze dokonce ani zcela vyloučit, že v budoucnu v souvislosti s pozbytím aktiva dokonce žádný zisk nevznikne. Podniky by se sice měly do jisté míry proti případné ztrátě zajistit, ale přesto uznání nejistých nerealizovaných zisků vyplývajících z držení aktiva porušuje zásadu opatrnosti a tím ohrožuje samotnou existenci podniku, neboť nejistý nerealizovaný zisk může být rozdělen na úkor uchování majetkové podstaty podniku.

I toto pojetí má však na druhé straně pozitivní přínos – je-li vlastní kapitál podniku (prostřednictvím výsledovky) zvyšován v důsledku růstu reálných hodnot aktiv, finanční pozice zemědělského podniku se zlepšuje (avšak zlepšení může být dočasné), což podniku umožní např. snazší přístup k získání potřebných finančních zdrojů (pozitivní právě pro zemědělské podniky). Jestliže však brzy po přecenění aktiv reálnou hodnotou dojde k rychlému a znatelnému poklesu těchto hodnot, mohou uživatelé účetních informací utrpět ztráty plynoucí ze skutečnosti, že svá stanoviska založili na příznivějším obraze o finanční pozici podniku. Z tohoto důvodu nemusí být pro externí uživatele ocenění reálnou hodnotou vždy pozitivem.

Odborná veřejnost v posledních letech také naráží na problém nekonzistence v oceňovacích základnách základního účetního výkazu – rozvahy (tzn. rozvaha

při použití více oceňovacích modelů sumarizuje vzájemně nesrovnatelné hodnoty).

Obecně lze k tomuto problému přistoupit dvěma způsoby:

- a) direktivně stanovit jeden oceňovací model, který bude pro dané majetkové složky určen jako nejvhodnější,
- b) připustit použití více oceňovacích modelů, neboť použití různých oceňovacích modelů vyplývá z odlišného charakteru rozvahových položek (je nezbytné např. rozlišovat mezi položkami finančních aktiv a dluhů na jedné straně a aktiv nefinanční povahy na straně druhé).

V případě rozvahy – je dlouhodobým (celosvětově přijatým) stanoviskem dosáhnout toho, aby aktiva a dluhy podniku byly v rozvaze vykazovány takovým způsobem, který by pomáhal vyjadřovat kvantifikovatelné vlivy co nejvíce ekonomických podmínek (např. vliv inflace, změny úrokových sazeb, měnových kurzů) a dalších faktorů (státní zásahy, počasí) působící na tyto položky. Tohoto záměru nelze dosáhnout bez uplatnění více oceňovacích modelů včetně pojetí reálné hodnoty při oceňování nejen biologických aktiv a zemědělské produkce.

Výše uvedené pojetí zvýšení vypovídací schopnosti rozvahy však zavádí odlišné chápání na rozvahu navazujícího výkazu zisku a ztráty. Pokud má tento výkaz přinést informace vedoucí k věrnému hodnocení finanční výkonnosti podniku za příslušné účetní období, měl by výsledek hospodaření zahrnovat nejen realizované zisky (jež jsou však v souladu se zásadou opatrnosti), ale i nerealizovatelné zisky (případně ztráty) tzn. veškeré přírůstky/úbytky hodnoty vytvořené zemědělským podnikem k danému účetnímu období.

Takto vykázaná výše výsledku hospodaření by sice nebyla relevantní k výpočtu daňové povinnosti z titulu daně z příjmů, avšak napomohla by k vyjádření vytvořené hodnoty sledovaného účetního období.

Výsledek hospodaření by rovněž nebyl vhodný k rozdělení v celé jeho výši, neboť část nerealizovaných zisků v případě rozdělení výsledku hospodaření by narušila koncept uchování podnikového kapitálu, tzn. mohla vést k erozi majetkové podstaty podniku.

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Popsané pojetí základních účetních výkazů dle IAS/IFRS je založeno na myšlence poskytnout všem zainteresovaným stranám správné informace

o ekonomické hodnotě podniku. Jde však o hodnotu vykázanou k určitému datu (nejčastěji k rozvahovému dni, k datu prvotního zachycení aktiva atd.), tzn. vyjadřuje aktuální běžné tržní podmínky a v případě nenadálých změn podmínek v zemědělské praxi, mohou uživatelé těchto informací utrpět ztráty.

V obou výkazech je však patrné sblížení ekonomické a účetní koncepce kapitálu resp. ekonomické hodnoty podniku jako celku.

Tyto výkazy nejsou koncipovány jako zdroje dat k daňovým účelům, mohou však sloužit jako alternativní pohled na ekonomickou hodnotu zemědělských podniků (a to nejen v případě prodeje či likvidace podniků, ale i za plynulé podnikatelské činnosti).

f) Zachycení rozdílů z přecenění

V rešeršní části této disertační práce již bylo uvedeno, že při tvorbě standardu č. 41 byly vedeny rozsáhlé diskuse o dopadu oceňování reálnou hodnotou.

Jedním navrženým přístupem bylo zachycení rozdílů z přecenění v rámci ostatních složek vl. kapitálu (fond z přecenění). Další možností bylo zachycení těchto rozdílů výsledkovým způsobem, což znamená, že tvůrce standardu¹⁰ požadoval ovlivnění čistého zisku/či ztráty za dané období jednotlivými změnami reálných hodnot biologických aktiv a zemědělské produkce.

Druhý popsáný způsob se stal platným řešením s konstatováním, že změny fyzických vlastností živého zvířete nebo rostliny v průběhu zemědělské činnosti přímo zvyšuje, nebo snižuje ekonomické užitky podniku, a že takto vykázaná biologická přeměna je základem k posouzení podnikové výkonnosti (v souladu s aktuální bází účetnictví).

Při rozboru této problematiky je lépe uvažovat ve třech kategoriích:

- 1) **Zemědělská produkce** – v případě oceňování zemědělské produkce v období sklizně již došlo k dokončení výdělečného procesu, tzn. výsledek biologické přeměny v období sklizně je jistý. Výsledek plynoucí z této přeměny je spolehlivě měřitelný a proto vykazatelný jako výnos. Pokud vykázaním vzniknou nerealizovatelné zisky, jedná se o vykázaní pouze dočasné – do okamžiku zúčtování tržeb.

¹⁰ IASC – Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů

2) **Biologická aktiva s dlouhým produkčním cyklem** (lesy, sady atd.) – u této kategorie biologických aktiv je zpravidla nižší schopnost stanovení reálné hodnoty. Tržní cena aktivního trhu nebývá v mnohých případech k dispozici, tzn. je nutné použít alternativní ocenění. U aktiv se stabilní biologickou přeměnou (stromy v lese) či produkčním množstvím (vinice, chmelnice, ovocné stromy) lze k vyjádření ceny použít sektorových měřítek či současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daných aktiv. Z výše uvedeného plynou následující problémové aspekty:

- a) obtížná zjistitelnost vhodných odhadů budoucích cen,
- b) obtížné stanovení odpovídající diskontní sazby,
- c) obtížná měřitelnost efektu plynoucího z biologické přeměny,
- d) vysoké riziko dosažení výsledku biologické přeměny vzhledem k dlouhému produkčnímu cyklu (např. les 100 let).

Změny reálné hodnoty této kategorie biologických aktiv v případě zahrnutí do výkazu zisku a ztráty zvyšují míru neurčitosti zisku, neboť výsledek biologické přeměny není do značné míry jistý, resp. efekt této přeměny není spolehlivě měřitelný.

V souvislosti se zásadou opatrnosti by tedy v tomto případě bylo lépe vykázat změny reálné hodnoty těchto aktiv ve vlastním kapitálu prostřednictvím výkazu o změnách vlastního kapitálu.

3) **Biologická aktiva s krátkým produkčním cyklem (1-2 roky)** – i u této skupiny biologických aktiv může dojít ke vzniku nerealizovaných zisků (ztrát) vykazáním změn reálné hodnoty výsledkovým způsobem. Zde vyvstává otázka, zda riziko takového postupu při kterém může dojít k rozdělení části výsledku hospodaření složeném z nerealizovaných zisků, není příliš vysoké. Tržní cena takovýchto aktiv k bilančnímu dni nemusí totiž těsně souviset s cenou, za kterou bude totéž biologické aktivum prodáno v budoucím čase a mnoho biologických aktiv ani není k prodeji předurčeno.

Tvůrce standardu č. 41 si však tohoto rizika byl vědom, proto IAS 41 obsahuje požadavek na oddělené vykazování zisků a ztrát, které pocházejí ze změny reálné hodnoty a zisků příp. ztrát z fyzických změn.

Na základě nutnosti separace těchto dvou druhů změn je možné konstatovat, že změny reálné hodnoty v důsledku fyzické přeměny aktiv lze vykázat výsledkovým způsobem, neboť plynou z biologické transformace. Změny reálné

hodnoty vzniklé v důsledku cenové nestability (cenových posunů) je tedy v duchu zásady opatrnosti lépe vykázat odděleně a to buď výsledkovým způsobem s důrazem na zachování (nerozdělení) takto vzniklého výsledku hospodaření či zahrnout tyto změny přímo do vlastního kapitálu zemědělské společnosti.

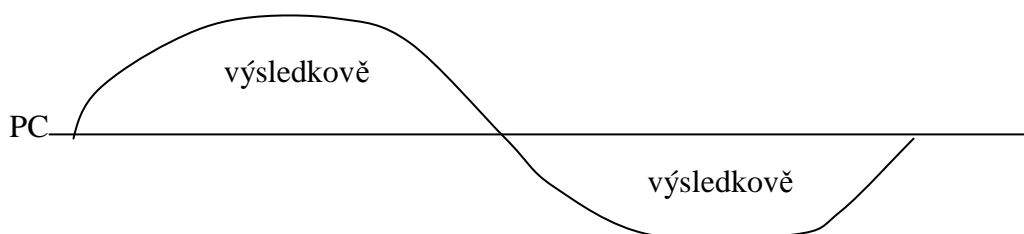
Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Problematiku rozdílů z přecenění reálnou hodnotou řeší několik mezinárodních účetních standardů, v jejichž rámci existuje několik verzí zachycení rozdílů z přecenění:

1) IAS 39 (Finanční nástroje: účtování a oceňování), IAS 40 (Investice do nemovitostí), IAS 41 (Zemědělství)

Uplatňují model FAIR VALUE (reálné hodnoty), jehož podstatou je přecenění (zvýšení či snížení ocenění) zachycené výsledkově. To znamená, že přecenění ovlivňuje výsledek hospodaření v účetním období ve kterém je provedeno.

Schéma č. 17 Zobrazení ocenění pomocí výsledkového modelu FAIR VALUE

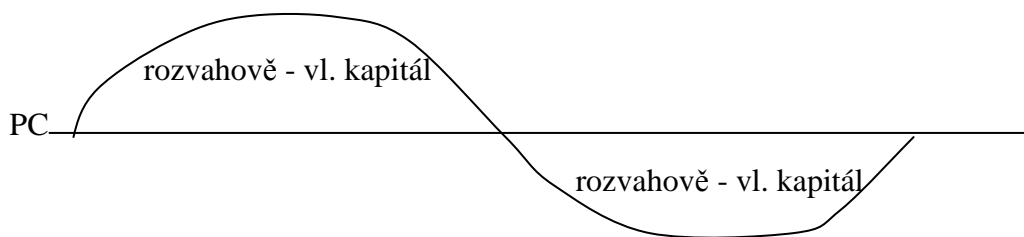


Zdroj: Krupová (20)

2) IAS 39 (Finanční nástroje: účtování a oceňování) – tento standard používá model pro ocenění finančních nástrojů vhodných k prodeji¹¹. Změny v reálné hodnotě (jak zvýšení, tak snížení) se účtují rozvahově – do vlastního kapitálu.

¹¹ Aktiva vhodná k prodeji = available for sale.

Schéma č. 18 Zobrazení ocenění pomocí rozvahového modelu FAIR VALUE



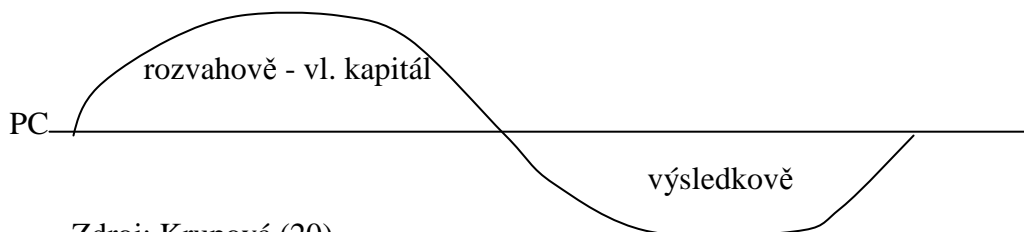
Zdroj: Krupová (20)

- 3) **IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení) a IAS 38 (Nehmotná aktiva)** – tyto dva standardy mají pro oceňování majetku dvě možná řešení. Prvním řešením je model pořizovací ceny a druhým je možnost přecenit tento majetek na reálnou hodnotu. V původním znění obou standardů byla tato řešení označena jako základní a alternativní řešení, po kritice alternativních řešení ze strany US GAAP došlo v rámci IAS k jejich rušení. Rušení však nebylo plošné, proto IAS 16 a IAS 38 obsahuje stále obě možnosti ocenění (novelizované standardy však označení základního a alternativního řešení nepoužívají).

Druhé řešení spočívá ve zvýšení ceny oproti pořizovací ceně snížené o oprávky rozvahovou formou (do fondu – přírůstky z přecenění), ale opak – snížení ceny je účtováno výsledkově¹².

V praxi však pro ocenění pozemků, budov a zařízení převažuje model pořizovací ceny. IAS 38 vyžadují výhradně reálnou hodnotu zjištěnou na aktivním trhu, který v případě nehmotných aktiv většinou neexistuje (výjimkou jsou povolenky, případně jiné kvóty).

Schéma č. 19 Zobrazení ocenění pomocí modelu přecenění (Revaluation model)



Zdroj: Krupová (20)

- 4) IFRS 1 (První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví) podle něhož lze ocenit pozemky, budovy a zařízení k datu přechodu na IAS/IFRS mimo jiné také reálnou hodnotou, která je jednou možností z výběru:
- a) pořizovací ceny snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty,
 - b) náhrady reálné hodnoty, která je založena na předpokladu, že společnost v předcházející úpravě majetek přecenila na cenu, která byla zjevně srovnatelná buď s reálnou hodnotou nebo s pořizovací cenou nebo pořizovací cenou sníženou o oprávky podle IFRS,
 - c) reálné hodnoty s následným používáním tzv. cost modelu, tj. modelu pořizovací ceny,
 - d) reálné hodnoty s následným používáním modelu přecenění.

Rozdíly z přecenění v případě využití možnosti b) či c) jsou vykazovány ve vlastním kapitálu (v nerozdělených ziscích) v případě využití čtvrté možnosti jsou rozdíly z přecenění účtovány do vlastního kapitálu (do fondu – přírůstky z přecenění).

Z výše uvedeného vyplývá, že IAS/IFRS nemají jednotný přístup k vykazování rozdílů z přecenění reálnou hodnotou. Logickým se jeví zdůvodnění, aby ocenění aktiv reálnou hodnotou a vykázání rozdílů z přecenění nebylo odtrženo od účelu, pro nějž je toto aktivum drženo. Některé IAS/IFRS tento požadavek zřetelně formulují.

V případě IAS 41 mají své opodstatnění obě možnosti vykázání rozdílů z přecenění (výsledkové i rozvahové), každé však u jiné kategorie biologických aktiv. Zavedení obou možností by však mohlo vést ke zvýšení náročnosti implementace a v neposlední řadě ke kreativnímu účetnictví (modelování výsledku hospodaření, ovlivňování nákladů a výnosů podle momentální potřeby podniku, nikoli podle principu věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti).

Negativní důsledky zavedení pouze výsledkového vykazování rozdílů z přecenění se standard snaží zmírňovat požadavkem na separátní vykazování

- rozdílů hodnot plynoucích z fyzických změn a
- rozdílů hodnot plynoucích z cenových změn.

¹² Pokud v minulých obdobích nebyl z titulu růstu hodnoty aktiva vytvořen fond z přecenění.

Vedení zemědělských společností by poté měla dbát na uchování výsledku hospodaření tvořeného změnami biologických aktiv cenového charakteru.

Dle komentářů k IAS 41 odmítl Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů (IASB) vykázání změn v reálné hodnotě přímo ve vlastním kapitálu z důvodu obtížného nalezení koncepční základny pro vykázání podílu změn v reálné hodnotě biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností přímo ve vlastním kapitálu. Koncepční rámec IAS/IFRS nečiní žádný rozdíl mezi vykázáním v rozvaze a vykázáním ve výsledovce.

g) Pozemky související se zemědělskou činností

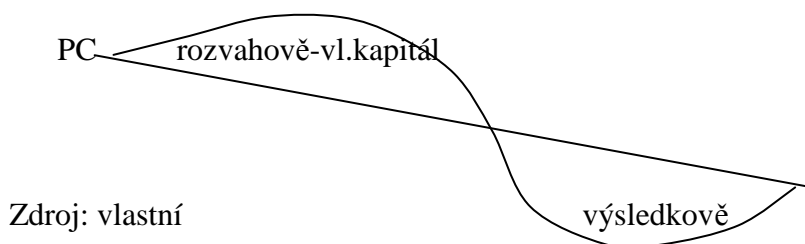
IAS 41 nepřijal žádná nová pravidla pro pozemky, které souvisejí se zemědělskou činností, což znamená, že tato aktiva zůstávají v dikci IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, případně IAS 40 – Investice do nemovitostí (IAS 16 upravuje pozemky užívané vlastníkem, IAS 40 pozemky nakoupené za účelem zhodnocení peněžních prostředků).

Jak již bylo v této kapitole disertační práce zmíněno, IAS 16 upravuje oceňování pozemků dvěma řešeními:

- a) modelem pořizovací ceny,
- b) modelem přecenění (revaluation model).

I když model přecenění se v praxi téměř nevyskytuje, jeho použití je oprávněné právě u pozemků a to z důvodu stálosti pořizovací ceny (pozemky se neodpisují). Na schématu č. 19 **Zobrazení ocenění pomocí modelu přecenění** lze tedy u pozemků jednoznačně určit bod, od kterého se rozdíl nevykáže rozvahově (do vlastního kapitálu), ale výsledkově. U budov a zařízení zemědělských podniků (tedy u odpisovaných aktiv) by uvedené schéma mělo při lineárním odpisu následující obměnu:

Schéma č. 20 Zobrazení ocenění pomocí modelu přecenění u aktiv se snižující se hodnotou



Důvodem pro nízké používání je jednak obtížné nalezení průsečíku přímky s elipsou, tzn. bodu odlišného vykazování rozdílů z přecenění, ale také skutečnost, že v případě přecenění směrem nahoru se odpisy dlouhodobého majetku určují z přeceněné částky, tudíž společnost vykáže nižší zisk než kdyby k přecenění nedošlo.

IAS 40 také vyžaduje, aby se pozemek, který je investicí do nemovitostí, oceňoval v pořizovacích nákladech snížených o kumulované ztráty ze snížení hodnoty, nebo v reálné hodnotě (ovšem při přecenění výsledkovým způsobem).

V souvislosti s výše popsány řešeními vyvstávají tři problémové otázky:

- 1) zda neměly být pozemky související se zemědělskou činností zahrnuty pod dikci IAS 41,
- 2) zda by nebylo v rámci modelu pořizovací ceny průkaznější řešení dle US GAAP,
- 3) jak řešit odlišnosti IAS 16 od řešení účetního systému ČR.

K první problémové otázce je nutno podotknout, že tento návrh na zahrnutí zemědělských pozemků pod IAS 41 byl vznesen jako doporučení odborné veřejnosti po zveřejnění návrhu E 65 – Zemědělství, který předcházel standardu č. 41. Připomínající veřejnost argumentovala, že pozemky spojené s biologickými aktivy souvisejícími se zemědělskou činností by měly být také oceňovány v reálné hodnotě. Hlavním argumentem bylo to, že oceňování pozemků reálnou hodnotou je konzistentní s oceňováním biologických aktiv v reálné hodnotě. Dále také odborná veřejnost připomněla, že je někdy obtížné měřit reálnou hodnotu takových biologických aktiv odděleně od pozemku, protože aktivní trh často existuje pro aktiva kombinovaná (např. pozemek + biologické aktivum = stromy v pěstěném lese).

IASB však tento přístup odmítl s tím, že oceňování pozemků v reálné hodnotě by bylo nekonzistentní s IAS 16, avšak reakcí na tyto připomínky bylo doplnění IAS 41 (oproti původnímu E 65) o speciální možnost stanovení reálné hodnoty: pokud existuje aktivní trh pouze s aktivy kombinovanými (tzn. s biologickým aktivem, původním pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem), může podnik využít informace týkající se ceny kombinovaných aktiv k určení reálné hodnoty biologických aktiv.

Pokud podnik použije k ocenění pozemků souvisejících se zemědělskou činností modelu pořizovací ceny, tzn. modelu, kdy je zakázáno přeceňovat majetek směrem nahoru, vzniká v rámci tohoto modelu rozdíl v pojetí IAS/IFRS oproti US GAAP.

Dle účetního systému US GAAP je zakázáno rušit ztráty ze snížení hodnoty, resp. dle terminologie ČR opravné položky (např. při kontaminaci pozemků močůvkou – ve velkochovech a pod). Nevzniká tedy zásadní rozdíl mezi oprávkami a opravnými položkami – obojí má trvalý charakter. Důvodem pro řešení dle US GAAP je zásada opatrnosti. Vytvoření opravných položek s možností tytéž opravné položky v dalších obdobích zrušit může vést k modelování účetnictví, tzn. k „přelévání“ výsledku hospodaření mezi účetními obdobími. Lze předpokládat, že toto řešení bude jedním z prvků konvergenčního procesu IAS/IFRS versus US GAAP.

V účetním systému vymezeném platnými právními předpisy ČR jsou pozemky související se zemědělskou činností většinou vykazovány ve shodě s IAS 16 – tzn. zvláště od biologické produkce (např. pozemek/sad, pozemek/chmelnice-porost/konstrukce chmelnic, pozemek/krátkodobé plodiny) a oceněny ve výši pořizovací ceny. Výjimku tvoří externí pořízení pozemků souvisejících se zemědělskou činností buď formou nákupu, kdy tržní cenu tvoří hodnota pozemku spolu se zhodnocením pozemku a výsadbou či výsetbou nebo formou např. vkladu akcionáře, člena nebo společníka, kdy ocenění reprodukční pořizovací cenou většinou zahrnuje ohodnocení pozemku spolu s biologickými aktivy. V takovém případě by jedním řešením při implementaci IAS 41 bylo oddělení obou složek z tržní hodnoty stanovené při nákupu či z reprodukční pořizovací ceny stanovené znalcem za účelem vkladu pozemků do zemědělské činnosti. Další řešení vyplývá ze změny IFRS 1, podle kterého lze pozemky, budovy a zařízení k datu prvního přechodu na IAS/IFRS přecenit na:

- a) novou pořizovací cenu,
- b) reálnou hodnotu.

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

V otázce vykazování a oceňování pozemků je účetní systém ČR většinou ve shodě s IAS/IFRS. Doporučením je aplikace IFRS 1, která stírá případné rozdíly při externím pořízení pozemků souvisejících se zemědělskou činností. Tento

standard povoluje přecenit pozemky k datu prvního přechodu na IAS/IFRS buď novou pořizovací cenou (sníženou o ztráty ze snížení hodnoty) či reálnou hodnotou.

h) Zemědělská produkce v díkci IAS 2 versus IAS 41

Zemědělská produkce, která je sklizena z podnikových biologických aktiv je v okamžiku sklizně oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění je vstupní cenou při uplatnění IAS 2 – Zásoby, což znamená, že se standard č. 41 nezabývá zpracováním či dokonce další biologickou přeměnou zemědělské produkce po sklizni.

IAS 41 se aplikuje na produkty sklizené z biologických aktiv a to pouze k okamžiku sklizně. Poté má být aplikován především IAS 2 zabývající se problematikou zásob, případně jiný IAS podle účelu užití této produkce.

V některých případech je však další zpracování navazující fází výrobní činnosti zemědělského podniku a dokonce procesy (jako zrání sýrů, šunky či vína) tzn. procesy dlouhodobého stárnutí či dozrávání jsou identifikovatelné jako biologická přeměna – jsou tedy důležité pro posouzení výkonnosti podniku. Dále by se také dalo argumentovat skutečností, že velké množství zemědělských podniků je vertikálně propojeno (a věnuje se např. jak výrobě hroznů, tak následně vína).

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Přes mnohé námitky vznesené veřejností k návrhu E 65 se stejnou koncepcí zemědělských aktiv, IAS 41 nevčlenil do své působnosti případy, kdy se po sklizni odehrává dlouhý proces stárnutí či dozrávání a to kvůli obtížím s jejich odlišením od jiných výrobních procesů (např. přeměna surovin na zásobu schopnou prodeje). Pravdou je, že účetní zachycení zemědělské produkce dle IAS 2 (či dalších standardů) po sklizni je vhodným řešením.

i) Reálná hodnota jako ekvivalent pořizovacích nákladů

„Většina z dnešních inovací účetních systémů se soustředuje na podporu nových paradigmat směřujících k nahrazení historických nákladů jinými hodnotami, jež by lépe vystihly ekonomický prospěch oceňované položky“.

Kovanicová (13)

Autorka citovaného tvrzení rozděluje oceňovací základny na dvě významné skupiny. První z nich, do níž lze zařadit historickou cenu, běžnou vstupní cenu resp. reprodukční cenu, běžnou výstupní cenu - tzn. čistou realizovatelnou hodnotu a v některých případech i reálnou hodnotu (v případě, kdy ji lze zjistit z aktivního trhu), vyjadřuje stav na trhu. Historická cena odráží stav trhu v minulých obdobích, ostatní veličiny odrážejí stav trhu k současnému okamžiku. Při určování ocenění se vychází u těchto veličin z běžných (zjistitelných) podmínek.

Do druhé skupiny lze zařadit současnou hodnotu a reálnou hodnotu v případě, kdy neexistuje aktivní trh, a kdy musí dojít k jejímu odhadnutí. Tato skupina je založena na odhadu budoucích částek, tzn. současné ocenění se opírá o odhad budoucích užiteků či obětí.

Z výše uvedeného lze konstatovat, že pojetí reálné hodnoty není jednoznačné. V případě běžného obchodování s biologickými aktivy a zemědělskou produkcí, je reálnou hodnotou kótovaná cena na burze – běžná tržní cena. Pro neobchodovatelnou položku těchto aktiv lze reálnou hodnotu stanovit dle aktuální tržní hodnoty obdobné položky či na základě odhadů užiteků jež položka přinese resp. obětí, které je nutno přinést.

V okamžiku, kdy jsou vyjmenovány oceňovací základny spolu s pravidly jejich použití, by se mohlo zdát, že stačí jen vhodně vybrat základnu pro ocenění konkrétní položky a řídit se pravidly jejího ocenění. Přesto však v oblasti oceňování zůstává řada **problémových otázek**, které se vyskytují i v účetních řešení zemědělské činnosti.

- 1) **Nižší spolehlivost ocenění položek prostřednictvím reálné hodnoty**, s čímž souvisí nižší prověřitelnost:
 - jde o hodnotu reálně předpokládanou, tj. peněžní částku dosažitelnou ve směnné transakci za obvyklých tržních podmínek např. na kótovaném trhu,
 - naproti tomu historické náklady podávají důkaz o hodnotě ověřené v daném časovém okamžiku otevřeným trhem a jsou nezávisle prověřitelné,
 - historické náklady poskytují nestrannější a konzistentnější ocenění.
- 2) **Nižší spolehlivost měření reálné hodnoty** :
 - reálnou hodnotou je v první řadě kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí,
 - komoditní burzy však dle odborné veřejnosti stagnují, obchodují jen některé komodity (příklad komoditní burzy - Plodinová burza Brno),

- zdaleka ne všechny zemědělské subjekty realizují své produkty prostřednictvím burz a některé produkty pro trh ani určeny nejsou (podnikový meziprodukt),
- další možností určení reálné hodnoty je použití prodejních cen výkupních organizací. Tyto ceny mohou splňovat podmínky aktivního trhu, pokud výkupní organizace obchodují s homogenními produkty a jejich ceny jsou veřejně k dispozici,
- všeobecně se však dostupnost informací o cenách snižuje. Z mediálních zdrojů (včetně internetu) se postupně tyto informace ztrácejí a to z těchto důvodů:
 - a) biologická aktiva i zemědělské produkty z nich sklizené se stále více odlišují (podle stupně vyšlechtění apod.), což znamená, že cena v okamžiku zjišťování nemusí vůbec existovat. Odborná veřejnost poukazuje na možnost publikovat alespoň průměrné tržní ceny zemědělské produkce v některém z praxí běžně odebíraných periodik, či např. v Komoditním zpravodaji MZe ČR. Průměrné ceny však neodpovídají definici IAS 41, proto by jejich použití bylo ze stran uživatelů účetních výkazů napadnutelné.
 - b) Některé produkty nejsou prodávány veřejně na kótovaném trhu a obchodní partneři nemají zájem zveřejňovat jejich aktuální ceny,
- tržní ceny biologických aktiv a zemědělské produkce jsou často nestabilní. Působí na ně řada jak biologických i ekonomických vlivů. Dále jsou uvedeny některé z nich:

Ekonomické vlivy (působící na tržní cenu biologických aktiv a zemědělské produkce)

- a) Inverzní chování nabídky – při poklesu cen, nabízené množství nemusí klesat, ale může vyvíjet opačný trend. Je to jeden z vysvětlujících faktorů důchodové disparity v zemědělství, který je dán omezenou skladovatelností a cykličností výroby.
- b) Velké časové zpoždění na straně nabídky – nabídka reaguje o jedno nebo několik období později (nepružná nabídka), což je závislé na výrobním charakteru v zemědělství (biologický charakter).
- c) Stabilní poptávka s nízkou cenovou pružností – nízkou cenovou pružnost vykazují veškeré statky, které uspokojují základní životní potřeby.

- d) Narušení trhu dokonalé konkurence – na trhu faktoru se často vyskytuje MONOPOL, na trhu produktu MONOPSON, tzn. tyto firmy mohou na svých dílčích trzích ovlivnit tržní cenu. Zemědělské podniky přitom zastávají postavení DOKONALÉ KONKURENCE.
- e) Diferenciální renta – výrobci s lepšími výrobními podmínkami jsou ochotni prodávat výrobky za nižší individuální ceny než je tržní cena rovnovážná.
- f) Dlouhé výrobkové vertikály – cena zemědělských farmářů na spotřebitelské ceně činí 40 – 50 %.
- g) Vznik veřejného zboží (biodiverzita, rekreační plochy) a externalit - kladných i záporných (mimoprodukční funkce zemědělství, nízký vliv na kvalitu potravin), které nejsou tržně ocenitelné.
- h) Zásahy státu – k podpoře zemědělství, k ochraně před zahraničními zemědělskými politikami apod. formou:
 - řízené produkce,
 - plateb výrobcům,
 - placené diverzifikace.
- i) Nástroje zemědělské politiky pro mezinárodně obchodované komodity a nástroje společné zemědělské politiky – pokud si stát (nebo celek jehož je stát členem: ČR – EU) přeje zvýšit ceny pro své zemědělce, musí izolovat svůj domácí trh od vnějšího prostředí.
- j) Vytváření tzv. reálného kapitálu – statků, které jsou samy vyráběny a slouží k výrobě finálních statků (část disponibilních zdrojů v přítomném čase není použita k výrobě finálních statků a služeb).

Výše jmenované ekonomické vlivy ovlivňují tržní ceny biologických aktiv a zemědělské produkce spolu s vlivy biologickými:

Biologické vlivy (působící na tržní cenu biologických aktiv a zemědělské produkce)

- a) Působení klimatu a počasí - typický faktor spojený se zemědělskou činností, který by však měl být eliminován pojištěním (např. v rámci PGRLF). Počasí ovlivňuje množství produkce (neúroda, nadúroda) a to zpětně působí na výši tržní ceny. Lze tedy konstatovat, že předpokládaná výše budoucí úrody významně ovlivňuje tržní cenu na domácím trhu.

- b) Možnost nákazy, chorob, napadení škůdců – tyto vlivy jsou dalším regulátorem množství produkce a tudíž i tržní ceny.
- c) Údržnost kvality zemědělské produkce, resp. biologicky daná délka skladování – těžce skladovatelné, výrobně vysoce sezónní produkty (např. čerstvé ovoce, listová zelenina apod.) mají specifický cenový vývoj.

Účetnictví však musí brát v úvahu cenu vytvořenou v dané ekonomice pro konkrétní položku biologického aktiva či zemědělské produkce jako výchozí bez ohledu na množství či charakter vlivů (biologické vlivy či inflace – výsledkem je cena trhu).

- tržní cenu není možné spolehlivě změřit, pokud zemědělská společnost nedokáže stanovit, v jaké jakosti zemědělskou produkci vyrobí. Přičemž ceny zemědělské produkce jsou značně diferencovány podle směru užití této produkce. Např. pšenice pro potravinářské užití, sladovnický ječmen či zelenina pro dětskou výživu musí vykazovat vyšší kvalitu a tím je dosahována (při jejím dodržení) i vyšší tržní cena. Tato kvalita však nebývá předem (např. k rozvahovému dni) identifikovatelná. V některých případech nemusí být zjistitelná ani v okamžiku sklizně (pro prvotní ocenění zemědělské produkce) – např. u zeleniny pro dětskou výživu se po sklizni nejprve provádí testy k určení kvality této produkce. Tento fakt je umocňován tím, že u zemědělské produkce standard 41 připouští ocenění pouze reálnou hodnotou, nepřipouští ekvivalenty.
- Tržní cenu není možné stanovit, pokud zemědělský podnik ještě neví, v jakém okamžiku zralosti zemědělskou produkci realizuje. Stupeň zralosti (vína, skotu) si může odběratel určit podle vlastních požadavků.
- V případě neexistence tržní ceny aktivního trhu pro určitá biologická aktiva je použito několika alternativních stanovení reálné hodnoty. Ta však vykazují určitou míru subjektivity, mohou být klamavá – nespolehlivě stanovená. K tomuto dochází často právě u biologických aktiv dlouhého produkčního cyklu (např. stromy v pěstěném lese) – tzn. tam, kde nalézá ocenění na bázi reálné hodnoty své opodstatnění.

Určení ceny na základě poslední dosažené tržní ceny transakce je vhodné, pokud však nenastaly významné změny v ekonomických poměrech. Přitom standard

nespecifikuje (neuvádí hranice) změny ekonomických poměrů, od kdy by byly změny významné a podnik je měl zohlednit.

Určení ceny biologických aktiv pomocí tržních cen podobných aktiv vykazuje prvky subjektivního stanovení úpravy odrážející rozdíly mezi oceňovaným aktivem a aktivem se známou cenou.

Vyjádření ceny pomocí současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků naráží jednak na problém stanovení budoucích toků (například odhad vytěženého dřeva z lesa a odhady budoucích cen) a jednak na problém výběru vhodné diskontní sazby. Dle jednání Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví, které se konalo v prosinci 2003 a zabývalo se implementací IAS 41, se má riziko, že účetní jednotka nezíská očekávané peněžní toky v plné výši, zohlednit prostřednictvím diskontování (tj. buď prostřednictvím diskontní sazby, nebo úpravou peněžních toků).¹³ Stanovení výše diskontní sazby nechává na úsudku konkrétní účetní jednotky, která má její stanovení „obhájit“ v příloze k účetní závěrce. Rozhodnutí výboru o tom, že zemědělské podniky mají užívat všech dostupných tržně určených cen nebo hodnot, však umožnilo mimo jiné, že si podniky mohou zvolit používání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků pro dané biologické aktivum dokonce i tehdy, když jsou pro něj dostupné tržně určené ceny nebo hodnoty (k určení současné hodnoty očekávaných čistých peněžních toků není standardem 41 vyžadováno externí nezávislé ocenění – z důvodu přílišného zatěžování zemědělských podniků těmito odhady).

Spolehlivé odhady tržních hodnot se mohou v některých specifických případech stát nedostupnými. Standard přesto nepovoluje podnikům změnu v oceňovací základně z reálné hodnoty na pořizovací náklady (dle standardu IAS 41 hlavně proto, aby podnik nemohl omlouvat přerušení účtování v reálné hodnotě zhroucením trhu). V opačném případě však lze přejít z ocenění na bázi pořizovacích nákladů na oceňování reálnou hodnotou, i když rozhodnutí o tom, kdy se stane určení reálné hodnoty spolehlivým, může být subjektivní a může vést ke zneužití.

- Je užívána typická reprezentativní tržní cena určená relevantním trhem. Ta může vycházet z předpokladu homogenní skupiny produktů, ačkoliv se jedná

¹³ pozn.: Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví se také zabýval problematikou účtování o závazku obnovit výsadbu. V této záležitosti však výbor zatím k žádnému závěru nedospěl.

o jedince s výraznou kvalitativní odchylkou. Kvalitní jedinci mohou být vyrovnáním v ceně za jedince s horší kvalitou. Vysoce kvalitní jedinci jsou však zpravidla zpeněžováni zvlášť.

3. **Konvence historických nákladů je dobře zavedená a obecně vžitá.**

Užívání jiné základny (v tomto případě reálné hodnoty) by mělo být doprovázeno změnami v Koncepčním rámci pro přípravu a předkládání účetní závěrky a dále v IFRS 1- První přijetí IAS/IFRS. Tento standard neobsahuje žádná speciální ustanovení upravující přechod na IAS/IFRS v souvislosti s IAS 41. Ani samotný standard 41 neobsahuje žádná přechodná ustanovení, účetní jednotky jsou proto povinny prezentovat údaje v souladu s tímto standardem ve všech obdobích zahrnutých do účetní závěrky.

4. **Oceňování reálnou hodnotou vyúsťuje do rozpoznání nerealizovaných zisků a ztrát** a dostává se do konfliktu se zásadami rozpoznání výnosů v Mezinárodních účetních standardech.

5. **Tržní cena biologických aktiv na aktivním trhu stanovená k rozvahovému dni nemusí být totožná (dokonce ani podobná) ceně, za kterou budou tato aktiva prodána** a některá biologická aktiva ani k prodeji určena nejsou.

Tržní cena se může (někdy i podstatným způsobem) lišit od ceny smluvní, sjednané s odběratelskými organizacemi ještě před rozvahovým dnem. Reálná hodnota biologických aktiv a zemědělské produkce nemá být v důsledku existence smlouvy přizpůsobována.

V tomto případě je otázkou, zda by standard 41 neměl požadovat také ocenění prodejních smluv v reálné hodnotě. Bylo by logické oceňovat smlouvy o prodeji reálnou hodnotou, pokud související biologická aktiva jsou rovněž oceněna reálnou hodnotou. Z důvodu rozsáhlého revidování IAS 39, které by si tento přístup vyžádal, bylo přijato jiné řešení: přezkoumávání smluv o prodeji podle IAS 37 (Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky) – tzn. tvořit na nevýhodné smlouvy rezervy.

6. **Nutnost širšího vykazování (větší zveřejňovací povinnost)** – důležité hlavně u položek, kde není k dispozici tržní cena, tzn. je zapotřebí vykázat způsob stanovení náhradního řešení (kvalifikovaný odhad, porovnání atd.).

7. **Zvýšení nároků na audit reálných hodnot** – lze uvést, že náplní procesu auditu bude podrobné prověření těchto skutečností:

- zhodnocení, zda je ocenění v reálné hodnotě v souladu s požadavky účetního systému IAS/IFRS,
- splnění požadavků na zveřejňování informací o reálných hodnotách,
- postup zemědělských podniků při stanovení reálných hodnot, resp. účelnost a spolehlivost oceňování v reálných hodnotách u příslušných položek biologických aktiv a zemědělské produkce.

Audit oceňování a zveřejňování reálných hodnot však bude složitým procesem, který si nejspíše vyžádá důkladnou úpravu zvláštním předpisem (pro usnadnění práce auditorů).

8. **Vyšší pracnost, a tedy i vyšší náklady spojené se zjišťováním reálných hodnot** v případech, kdy není k dispozici cena aktivního trhu a pro jejichž stanovení je nutno použít náhradní řešení. Lze také předpokládat, že nejvíce práce bude při první implementaci českého účetního systému na IAS/IFRS.

Na druhé straně použití reálné hodnoty v zemědělství je založeno především na potřebě věrně a poctivě zobrazit ekonomickou situaci zemědělských podniků v daném okamžiku a zároveň reagovat na proces harmonizace metod a postupů všech odvětví (avšak při akceptování zvláštností zemědělské činnosti). V tomto smyslu je nutné uvést i nesporné **výhody ocenění reálnou hodnotou:**

- 1) dle vyjádření IASC (2) - účinky změn, které přináší biologická přeměna, se nejlépe odrážejí v údajích o změnách reálné hodnoty biologických aktiv. Reálná hodnota změn biologických aktiv má přímý vztah ke změnám v očekávání budoucích ekonomických užitků podniku. Náklady vynaložené na řízení biologické přeměny mají ve většině případů pouze volnou souvislost se samotnou biologickou přeměnou a tudíž vzdálenější vztah k očekávaným budoucím ekonomickým užitkům.

Jako příklad standard 41(2) uvádí: velikost očekávaných užitků je přímo úměrná růstu stromů v lese. Mezi vynaloženými náklady na pěstování stromů a růstem stromů v pěstěném lese je však závislost velice malá, toto ocenění nevystihuje dostatečně skutečnost. Podniky využívající tedy pro ocenění pěstěného lesa účetní model založený na historických nákladech nemohou vykázat výnos až do okamžiku sklizně a prodeje (např. 30 let). Na druhé straně při použití účetního

modelu rozpoznávajícího a měřícího biologický proces růstu a užívajícího reálnou hodnotu, lze výnos měřit a vykázat v průběhu období až do první sklizně.

- 2) Reálná hodnota je pro vyjádření budoucích ekonomických užitků z biologických aktiv a zemědělské produkce spolehlivější oceňovací základnou než historické náklady, avšak za podmínky, že lze pro biologická aktiva obchodovaná na aktivních trzích zjistit tržní cenu. Aktivní trh s biologickými aktivy a zemědělskou produkcí slouží ke spolehlivému vyjádření tržních očekávání budoucích ekonomických užitků **k danému okamžiku**.

- 3) V zemědělství vzniká u velkého množství biologických aktiv a zemědělské produkce kromě hlavní výroby ještě výroba vedlejší (sdružená).

U sdružené výroby resp. sdružených nákladů může oceňování biologických aktiv v pořizovacích nákladech vykazovat vyšší míru nepřesnosti než oceňování reálnou hodnotou a to v případě, kdy je vzájemný vztah mezi vstupy a výstupy zavádějící a vede ke složitému - subjektivnímu přiřazení nákladů mezi několik rozdílných výstupů biologické přeměny. Toto zde popsané přiřazení nákladů se stává ještě subjektivnější v případě, kdy biologická aktiva dávají vzniknout dalším biologickým aktivům (tzn. potomstvu) a ta jsou zemědělským podnikem rovněž využívána k vlastní činnosti.

- 4) Některé produkční cykly v zemědělských podnicích jsou natolik dlouhé, že je nelze zobrazit v jednom účetním období. Pro zjištění finanční výkonnosti a pozice zemědělských podniků poté nabývá svého opodstatnění odvozování a měření.

- 5) V rámci zemědělských podniků se vyskytují tzv. obnovitelné zdroje zvířat a rostlin, které mohou být různého původu (vlastní chov či vypěstování/nákup) a vyvolávají tudíž rozdílné pořizovací náklady. Aktiva obdobných fyzických parametrů či vlastností by však měla vzhledem k budoucím užitkům vyvolávat podobná ekonomická očekávání. Pokud jsou podobná aktiva oceňována a vykazována s použitím stejné oceňovací základny – reálné hodnoty, dochází ke zvýšení srovnatelnosti resp. srozumitelnosti výsledků plynoucích ze zemědělské činnosti.

- 6) Standard vyžaduje oceňování biologických aktiv v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, přičemž náklady prodeje zahrnují platby zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám

a odvody daní (např. DPH u neplátce) a cel. Náklady prodeje nezahrnují dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh (2).

Při vytváření standardu byly vedeny diskuse o řešení nákladů na odbyt (pozbytí) – zda je v modelu reálné hodnoty odečítat či nikoli. Konečné znění standardů však konstatuje, že náklady prodeje by měly být odečítány. Účetní hodnota tak reprezentuje ekonomické užitky, které z tohoto aktiva budou plynout, nebude vznikat odložená ztráta až do okamžiku prodeje nebo až do okamžiku vyřazení aktiva (pokud by tyto náklady nebyly zaplacený – např. u plodícího biologického aktiva, které nebude prodáno) a dojde tedy k objektivizaci reálné hodnoty při využití různých trhů s různými náklady odbytu.

- 7) Standard odráží stanovisko, že mají být použity ty nejvýznamnější výsledky ocenění z trhu, který se podle předpokladů použije. Proto má podnik použít cenu toho trhu, který hodlá využít (na kterém bude podle očekávání prodávat), nikoli nejvýhodnější z cen na přístupných trzích, či průměrnou cenu všech relevantních trhů.
- 8) Oceňovací základna zemědělské produkce je v souladu s oceňovací základnou biologických aktiv. Reálná hodnota biologických aktiv bere v úvahu podmínky zemědělské produkce, která z něj bude sklízena, a proto by bylo nerelevantní oceňovat zemědělskou produkci v pořizovacích cenách. Standard jako příklad uvádí ovci s poloviční vlnou. Její reálná hodnota se bude rozhodně lišit od reálné hodnoty podobné ovce s plnou vlnou. Vykázání výkonnosti běžného období by tudíž bylo zkreslující.
- 9) Ocenění reálnou hodnotou lze aplikovat i na jiný majetek zemědělských podniků, než jsou biologická aktiva a zemědělská produkce. Jako příklad lze uvést ocenění dlouhodobého nehmotného majetku, např. mléčných kvót. Tyto kvóty by se však do rozvahy podniků dostaly až jako úplatně získané. Ocenění reálnou hodnotou takové kvóty by bylo v souladu s oceněním zemědělské produkce, na kterou kvóta zní a kvóta by ovlivňovala výnosy podniku pouze prostřednictvím změny v reálné hodnotě, nikoli formou pravidelného odpisu.

Standard 41 však nezavádí pro nehmotná aktiva související se zemědělskou činností žádná nová pravidla. Podniky se tedy řídí dikcí IAS 38 – Nehmotná aktiva.

- 10) Zveřejněný návrh E 65 navrhoval, aby výdaje vynaložené na výrobu a sklizeň biologických aktiv byly účtovány do nákladů běžného období, ve kterém byly

vynaloženy a dále aby výdaje, které vyvolaly zvýšení množství jednotek biologických aktiv vlastněných či využívaných podnikem, byly přičteny k účetní hodnotě aktiv. Ve standardu 41 již není výslovně určeno, jak účtovat následné výdaje související s biologickými aktivy, což je správné a logické, neboť by jistě existovala celá řada případů, kdy by nešlo jednoznačně rozeznat výdaje účtované do nákladů a výdaje aktivovatelné.

11) Metody vykazování státních dotací dle IAS 41 jsou v souladu s modelem reálné hodnoty biologických aktiv, na které se státní dotace vztahuje.

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Závěrem tohoto problémového tématu lze konstatovat, že pozornost věnovaná oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou ze strany IASC resp. ze strany zemí EU se jeví jako oprávněná, neboť se od této oceňovací základny obecně očekává vyšší vypovídací schopnost, resp. srovnatelnost finančních výsledků zemědělských podniků. Na základě výše popsané analýzy kladů a záporů reálné hodnoty dle pojetí IAS 41 lze vyvodit závěry využitelné při rozhodování, které aspekty standardu jsou v podmínkách zemědělské praxe ČR vhodné k zavedení, které je možné přijímat postupně po přípravě zemědělských podniků, a které aspekty se jeví jako nepřijatelné.

Z hlediska využití oceňování reálnou hodnotou u biologických aktiv a zemědělské produkce je opodstatněná teze IAS 41, že reálná hodnota lépe vystihuje hodnotu biologického aktiva a její využití je v souladu se zásadou věrného zobrazení skutečnosti v účetnictví, pokud je však známa cena aktivního trhu, případně pokud alternativní stanovení reálné hodnoty je „dostatečně“ spolehlivé. K odbourání nespolehlivosti v odhadech by přispělo posílení postavení oceňování historickými náklady. Pokud by příjemci účetních výkazů zemědělských podniků ČR byli čeští uživatelé, lze předpokládat, že by více ocenili průkazné ocenění na bázi historických cen, než nespolehlivě zkonstruované ocenění alternativním řešením odhadu reálné hodnoty (srovnáním s jinou transakcí, s jiným aktivem apod.).

Z řešeného vyplývá, že při přejímání principů IAS 41 v České republice by zemědělská praxe nejspíše apelovala na přijetí jak možnosti oceňování reálnou hodnotou, tak historickými náklady (v duchu bývalého znění standardů IAS/IFRS: reálná hodnota – vzorové řešení, historické náklady – alternativní řešení). Otázkou by však bylo, zda by zemědělské podniky, ve snaze vyhnout se novému, ještě

neosvědčenému a pracnějším postupu, nezpochybňovaly spolehlivost určení reálné hodnoty plošně.

Z výsledků prováděných analýz lze formulovat doporučení zavést možnost ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru ČR reálnou hodnotou, jako prvního kroku k implementaci IAS 41, přičemž reálná hodnota by byla postavena na roveň historickým nákladům - tedy vnitropodnikovým cenám stanoveným na základě kalkulací vlastních nákladů, čímž by se předešlo upřednostňování subjektivních odhadů reálné hodnoty před vlastními náklady – resp. reálná hodnota by se použila pouze v případě znalosti tržní ceny aktivního trhu. Rozhodnutí o zvolené oceňovací základně by připadalo na zemědělské subjekty, které mohou nejobektivněji posoudit vhodnost použitého ocenění. Vznikl by tak určitý kompromis mezi Tvrzeáním I., ze kterého vychází zemědělská praxe ČR a Tvrzeáním II, který je navržen tvůrci IAS/IFRS a který dle výzkumu vykazuje velkou subjektivitu v určování odhadů reálné hodnoty.

Technicky by částka reálné hodnoty byla analytickou evidencí podrobena rozkladu na část rovnající se výši vlastních nákladů (výši vnitropodnikové ceny) a reziduální část, která by měla charakter jakési oceňovací odchylky. Tato reziduální část by byla evidována separátně ve výnosech i vlastních zdrojích, nepodléhala by zdanění (jakožto nerealizovaný výnos) ani rozdělení (v rámci rozdělování výsledku hospodaření). Tento systém by podnikům umožňoval sestavit variantní rozvahy založené na různých oceňovacích modelech. Po zavedení tohoto řešení by měly podniky možnost fakultativně vykazovat svá biologická aktiva a zemědělskou produkci dle plného znění IAS 41.

Rozšíření použití reálné hodnoty na aktiva biologického charakteru by si však vyžádalo nejen změnu zákona o účetnictví, včetně vyhlášky (provádějící tento zákon) a účetních standardů, ale hlavně změnu koncepce zákona o dani z příjmu. Tento zákon by již neměl vycházet z výsledku hospodaření stanoveného na základě účetních předpisů ČR upravovaného na daňový základ, ale měl by umožnit vycházet z účetních dat jakéhokoli účetního systému (tzn. i IAS/IFRS). Tímto pojetím by se odbourala současná povinnost účetních jednotek vést dvojí účetnictví (jedno pro splnění povinnosti vykazovat účetní informace dle IAS/IFRS a druhé pro účely výpočtu daňové povinnosti).

Pokud však budou zemědělské podniky na území ČR nuceny vyhotovovat své účetní závěrky ve shodě s IAS 41 (IAS/IFRS) pro účely dotací EU či konsolidace

se zahraniční mateřskou společností apod., tzn. budou své závěrky předkládat zahraničním (jak interním, tak externím) uživatelům, budou muset dodržet dikci IAS 41 v plném znění, podle které jsou historické náklady akceptovatelné jen ve výjimečných případech a jsou tudíž upřednostňovány odhady reálné hodnoty.

Jakékoliv odchýlení (byť přechodné) od principů IAS 41 by tudíž ovlivnilo srovnatelnost a srozumitelnost účetních informací předkládaných zemědělskými podniky.

j) Zemědělská činnost dle IAS/IFRS versus US GAAP

US GAAP biologická aktiva a zemědělskou produkci formálně neřeší – neobsahují žádnou vyhlášku podobnou IAS 41, která by se věnovala této oblasti.

Nicméně o zemědělské produkci se tento systém zmiňuje ve vyhlášce ARB 43, kapitole 4, odstavec 16. Podle této vyhlášky má farmář nárok na výnos v okamžiku sklizně (pokud existuje tržní cena na aktivním trhu) nebo v okamžiku prodeje (pokud aktivní trh neexistuje). Do okamžiku sklizně/prodeje (na rozdíl od IAS/IFRS) žádné výnosy účtovat nesmí.

Polemizovat lze s problematikou nákladů na pořízení (costs -náklady na pořízení). Protože opět žádná vyhláška neexistuje, je nutné vytvořit analogii s jinou podobnou vyhláškou. Tou by mohla být SFAS 19 (ropný průmysl). Podle této vyhlášky těžební společnost zahrne do zásob všechny náklady pořízení nafty, včetně, podle jednoho modelu, nákladů na neúspěšné vrty.

Pokud by se tato logika aplikovala na zemědělskou produkci, farmář by do ceny pořízení zásob zahrnul veškeré náklady související s vypěstováním svého produktu (včetně pracovní síly, hnojiva, osiva, paliva, odpisu strojů atd.). Poté, jak úrodu sklídí nebo prodá, „uskladněné costs“ uvolní do nákladů (cost of farm products sold) a zaúčtuje výnosy (v tržní/prodejní ceně produkce).

Závěr problémového tématu a formulace doporučení

Zemědělská činnost není v US GAAP řešena samostatným standardem (vyhláškou), což znamená, že je nutné pro jednotlivá řešení v oblasti oceňování, účtování a vykazování hledat analogie v řešení US GAAP pro jiné majetkové složky.

Řešení zemědělské činnosti však může vycházet také z účetních standardů založených na obdobném koncepčním rámci, kterými IAS/IFRS bezesporu jsou.

9. ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ PRO VYUŽITÍ POZNATKŮ V PRAXI NEBO PRO DALŠÍ ROZVOJ VĚDNÍHO OBORU

Stav poznání o tom, jak zemědělské podniky oceňují biologická aktiva a zemědělskou produkci lze shrnout do dvou tvrzení, která jsou součástí literární rešerše disertační práce.

Z rešeršní části vyplývá odlišnost obou pojetí oceňování spolu s dopady do účtování a vykazování těchto majetkových složek. Obě řešení vycházejí z tržního chování podniků a jsou založeny na základních účetních principech. Teoretický základ (zásady a principy) účetních systémů však vycházejí z odlišných cílů, které jsou dány jejich uživateli. Zatímco v ČR musí účetní jednotky vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace (příčemž věrným a poctivým obrazem je míněno dodržování metod, principů a rozsahu vedení účetnictví jako základu pro sestavení daňového základu), účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví chápe věrný a poctivý obraz nejen jako vyhotovení výkazů podle definovaných předpokladů, všeobecných zásad a principů formulovaných zejména z hlediska potřeb externích uživatelů, ale také v pojetí nezaujatého „objektivního“ zobrazení. Cílem tedy není absolutní shoda s realitou (neboť účetnictví jako model nemůže realitu nikdy plně zobrazit), ale snaha informovat uživatele tak, aby si mohli učinit názor, který je v souladu s reálně existující finanční pozicí a výkonností podniku.

Evidentní je také opačný směr v předmětu regulace účetnictví zmíněných dvou účetních systémů. Na rozdíl od účetnictví ČR, které definuje metody evidence a zúčtování hospodářských jevů pro správné sestavení účetní závěrky, mezinárodní standardy jsou určeny pro účetní závěrku a teprve jejich prostřednictvím se ovlivňuje i metodika a vedení běžného účetnictví.

Koncepce účetnictví dle právní úpravy ČR a koncepce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byly v této práci pojaty za teoretická východiska zkoumání oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce.

Celá disertační práce je založena na porovnávání (kontrastování) těchto dvou koncepcí, a to jak v rovině teoretické – v rešeršní části (kapitoly č.1 - 5), dále v rovině výzkumné (podkapitoly č. 8.1 – 8.2) a implementační (podkapitola č. 8.3.).

V rešeršní části jsou analyzovány rozdíly uvedených teorií z hlediska oceňování, účtování a vykazování se zaměřením na biologická aktiva a zemědělskou produkci.

Výzkumná část disertační práce obsahuje dva prováděné výzkumy. První z nich ověřoval tezi podniku X (uvedenou v literární rešerši), tzn. současné oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru historickými cenami, způsob účtování (dle účtových rozvrhů) a vykazování v zemědělských podnicích ČR.

Cílem výzkumu bylo jednak zjistit, zda je sledování vlastních nákladů a jejich následné použití pro tvorbu vnitropodnikových cen dostatečně přesné pro evidenci zemědělských aktiv biologického charakteru v účetnictví a pro vykazování v účetních závěrkách, na základě kterých je hodnocena finanční situace zemědělských podniků, a dále zda systém oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru založený na historických nákladech nebrání „objektivnímu“ zobrazení skutečnosti – tedy věrnému a pravdivému obrazu skutečnosti.

Výsledky tohoto výzkumu prováděného ve 27 zemědělských společnostech Středočeského a Plzeňského kraje zejména střední velikosti vedly ke konstatování, že oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru vnitropodnikovými cenami stanovenými na základě výsledných kalkulací několika předcházejících účetních období (s úpravami vylučujícími extrémny) je v zemědělské praxi objektivní a dostatečně přesné.

Dotazníkové šetření, podložené poznatky z literární rešerše, prokázalo, že při současné legislativní úpravě účetního systému ČR je v rámci zemědělských aktiv biologického charakteru vykazováno dostatečné množství informací pro učinění správného obrazu o stavu výše zmíněných majetkových složek, neboť vnitropodnikové ceny vycházejí vždy z obdobného kalkulačního vzorce, který bývá v zemědělské praxi zveřejňován ve výročních zprávách hospodaření a dále v přílohách k účetním závěrkám. V přílohách k účetním závěrkám jsou také k dispozici další informace k použitým metodám ocenění a postupům účtování, pokud nejsou tyto metody a postupy direktivně stanoveny některou z právních norem.

Dle názorů vyslovených zemědělskými ekonomy, systém oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru založený na historických nákladech

nebrání věrnému a poctivému (tzn. „reálnému“) zobrazení skutečnosti. Toto tvrzení však lze označit za diskutabilní. Proti názoru zemědělské praxe stojí argument, že ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru v podnicích nekoresponduje s jejich skutečnou hodnotou (tržní cenou), tzn. je prokazatelné, že ocenění těchto aktiv na bázi historických cen konzervuje podmínky trhu v okamžiku pořízení, resp. nelze akceptovat názor zemědělské praxe, že věrnost ocenění spočívá v opatrnosti při ocenění. Dále lze namítat, že průběh nákladů a výnosů není v úzké souvislosti s průběhem produkčního cyklu.

I když je problematika tvorby vnitropodnikových cen plně v kompetenci zemědělských podniků a jako taková nepodléhá přílišné (finanční) kontrole, lze doporučit neustálou snahu o zpřesňování (zkvalitňování) procesu kalkulací vedoucí k tvorbě vnitropodnikových cen, neboť toto ocenění ovlivňuje celkovou výši aktiv, výnosů, výši vykázaného výsledku hospodaření a jeho prostřednictvím i výši vlastního kapitálu. Tyto informace poté slouží k rozhodování nejen externích uživatelů (bank, investorů), ale i zemědělských podniků samotných (např. výše aktiv určuje zda bude subjekt účetní jednotkou, zda bude auditován apod.).

V oblasti účtování a vykazování zemědělských aktiv biologického charakteru v účetním systému ČR zemědělská praxe shledává pouze drobná či ryze specifická problematická řešení. Je však zřejmé, že účtování zemědělských aktiv biologického charakteru přes výnosové účty změn stavů vnitropodnikových zásob není správné. Nejen proto, že tento názor (který by chápal změnu stavu zásob jako výnos) není součástí světově uznávaných účetních systémů, ale hlavně proto, že změna stavu zásob vlastní činnosti zůstává z hlediska informačních potřeb externích uživatelů úpravou nákladů, vynaložených v souvislosti se všemi v období vytvořenými výkony, na náklady souvisejícími s výkony prodanými. Lze předpokládat, že toto řešení bude jedním z prvků zabudovaných do účetního systému ČR (např. formou novelizace prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví) v rámci dalších vln harmonizace s evropským pojetím účetnictví.

Další problematická řešení v účtování a klasifikaci zemědělských aktiv biologického charakteru v ČR pramení z těsné vazby tohoto účetního systému a daňové soustavy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, tak jako americké Všeobecně uznávané účetní standardy jsou od daňových aspektů oproštěny a zaručují tak „čistotu“ účetního hlediska. Je tedy pravděpodobné, že proces přizpůsobování účetnictví ČR požadavkům Evropské unie (související se vstupem ČR do EU) bude

vyvíjet tlak také na odstraňování daňových vlivů a zavedení účetního systému s jednotnou vizí.

Druhý prováděný výzkum se týkal implementace řešení oceňování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle Mezinárodního účetního standardu č. 41 – Zemědělství.

Cílem výzkumu – prováděného v rámci 31 převážně středních podniků, bylo monitorování problémů spojených s přechodem na řešení dle IAS 41.

Dotazníkové šetření, které bylo základem výzkumu, odhalilo nízkou připravenost na zpracovávání účetních závěrek zemědělských podniků v souladu s IAS 41 a ostatními standardy IAS/IFRS, což pramení ze skutečnosti, že žádná společnost neuvažuje o jejich implementaci, resp. v žádné společnosti neprobíhá příprava k zavedení IAS/IFRS.

Implementace mezinárodních účetních standardů do národních účetních legislativ je však procesem, kterému se v rámci globalizačních procesů (resp. vstupu ČR do EU) nelze vyhnout. Diskutabilní je zatím pouze rozsah této implementace.

Po vytvoření zvláštního standardu upravujícího problematiku zemědělské činnosti je pravděpodobné, že bude aplikace tohoto standardu vyžadována spolu s ostatními IAS/IFRS. Novela zákona o účetnictví ČR (Zákon č. 353/2001 Sb.), která vstoupila v platnost k 1. 1. 2002 umožnila účetním jednotkám sestavovat konsolidované účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů. Další novela (vstupující v platnost od 1. 1. 2004) postoupila v harmonizaci dál a ukládá účetním jednotkám s akciemi kótovanými na burzách v zemích EU sestavovat účetní závěrky podle IAS/IFRS.

V dalším kroku harmonizace může dojít k vyžadování implementace IAS/IFRS na ostatní obchodní společnosti se zákonnou povinností auditu, či vyžadování implementace sady IAS/IFRS pro „SME“ těmito podniky EU. Pokud by však zemědělské podniky vstupovaly na zahraniční trh, nebo v opačném případě vstupu zahraničního kapitálu na trh domácí (např. formou podnikového uskupení, např. zemědělská společnost dceřinnou společností agrokombinátu) našel by standard upravující zemědělskou činnost zajisté uplatnění. Vykazování účetní závěrky dle IAS/IFRS může být, vedle dalších novel právních předpisů ČR, vyžadováno také za účelem získání finančních podpor.

Veškeré zmíněné argumenty vedou k doporučení vzdělávání pracovníků zemědělské praxe, resp. rozšíření jejich znalostí o IAS/IFRS, na základě kterých

si budou schopni učinit ucelený názor na vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vzdělávání ekonomických pracovníků zemědělských podniků je proveditelné jednak nepřímo – publikováním v časopisech odebíraných těmito pracovníky, a jednak přímo prostřednictvím seminářů. Z důvodu současné nadbytečnosti těchto informací by však vzdělávání v oblasti IAS/IFRS muselo být pouze součástí seminářů jiného zaměření.

Z výzkumu vyplynuly i mnohé sporné otázky týkající se oceňování pomocí reálné hodnoty a dalších řešení dle IAS 41, které se staly součástí analýzy principů IAS 41 v další části disertační práce.

Třetí část vlastní disertační práce (podkapitola 8.3.) je pokusnou implementací řešení oceňování, účtování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41 do podmínek zemědělské praxe ČR, resp. vytvořením metodického návodu použití IAS 41 v konkrétních podmínkách zemědělského podniku. V této implementaci bylo abstrahováno od daňového zatížení (daně z příjmu splatné a odložené), neboť daňová povinnost by vycházela (alespoň zpočátku) z účetnictví založeném na českých účetních předpisech.

Výše uvedená implementace poté vyústila v analýzu problémových řešení standardu č. 41 – Zemědělství, která ověřovala tezi podniku Y (tvrzení II. obsažené v literární rešerši).

Z výsledků analýzy lze formulovat doporučení zavést možnost ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru ČR reálnou hodnotou, jako prvního kroku k implementaci IAS 41, přičemž reálná hodnota by byla postavena na roveň historickým nákladům - tedy vnitropodnikovým cenám stanoveným na základě kalkulací vlastních nákladů, čímž by se předešlo upřednostňování subjektivních odhadů reálné hodnoty před vlastními náklady – resp. reálná hodnota by se použila pouze v případě znalosti tržní ceny aktivního trhu. Rozhodnutí o zvolené oceňovací základně by připadalo na zemědělské subjekty, které mohou nejobektivněji posoudit vhodnost použitého ocenění.

Vznikl by tak určitý kompromis mezi Tvrzením I., ze kterého vychází zemědělská praxe ČR a Tvrzením II, který je navržen tvůrci IAS/IFRS a který dle výzkumu vykazuje velkou subjektivitu v určování odhadů reálné hodnoty.

Technicky by částka reálné hodnoty byla analytickou evidencí podrobena rozkladu na část rovnající se výši vlastních nákladů (výši vnitropodnikové ceny) a reziduální část, která by měla charakter jakési oceňovací odchylky. Tato reziduální

část by byla evidována separátně ve výnosech i vlastních zdrojích, nepodléhala by zdanění (jakožto nerealizovaný výnos) ani rozdělení (v rámci rozdělování výsledku hospodaření). Tento systém by podnikům umožňoval sestavit variantní rozvahy založené na různých oceňovacích modelech.

Po zavedení tohoto řešení by měly podniky možnost fakultativně vykazovat svá biologická aktiva a zemědělskou produkci dle plného znění IAS 41.

Dle tvůrců účetních softwarů pro zemědělské společnosti měly tyto podniky možnost zakomponovat do svých programů nadstavbu pro vykazování dle IAS/IFRS. Po nabídnutí modulu IAS/IFRS zemědělským společnostem byl shledán velmi malý zájem, proto běžnou součástí účetních softwarů není a v blízké budoucnosti nebude.

Zemědělská praxe se kloní spíše k řešení spočívajícím v sestavení „pouze“ dvojí podoby účetních výkazů (závěrek) popsáním a vysvětlením rozdílů, neboť dvojí účetní evidence by významně zatěžovala administrativní činnost podniků. Na základě znalostí problematiky IAS/IFRS a zkušeností s převody účetních závěrek ČR na řešení IAS/IFRS však lze konstatovat, že jednorázovým převodem (bez průběžného vykazování hospodářských operací) by výkaznictví dle IAS/IFRS utrpělo na svém věrném zobrazení, neboť pouhý převod účetní závěrky nemůže nahradit její sestavení na základě požadovaných principů od samého počátku účetního období.

Současná ekonomická, ale i společenská situace v zemědělských podnicích České republiky nutí vedoucí pracovníky, aby se přednostně věnovali aktuálním problémům, jakými je tíživá finanční situace, zabezpečování optimálního vývoje mezd a zdrojů nejen k jejich výplatě, ale i k obnově výrobních prostředků, dále prodejní problémy včetně exportu, organizační i věcná restrukturalizace atd.

Situaci těchto podniků ovlivňují nejen téměř každoroční výkyvy počasí (záplavy, sucha) a ostatní faktory přírodního (biologického) charakteru, ale hlavně postavení zemědělských podniků v soukolí monopolu na straně nabídky (hnojiv, osiv, krmiv, léčiv) a zároveň monopsonu na straně poptávky (po zemědělských produktech).

Z výše uvedeného je pochopitelné, že zemědělské podniky nevykládají své úsilí a náklady k zavádění účetního systému IAS/IFRS, jehož vyžadování není zaručené.

V případě, že by pro pokračování procesu harmonizace České republiky s Evropskou unií či pro získání finančních zdrojů z Evropské unie došlo k zavádění účetního výkaznictví dle IAS/IFRS, měla by být poskytnuta zemědělským podnikům

(nejspíše ze strany Ministerstva financí ČR či Ministerstva zemědělství ČR) podpora a to nejprve na úrovni vzdělávání a informovanosti (pořádání školení či vydávání publikací) a poté na úrovni legislativní – postupným zaváděním řešení také IAS 41 do účetní (a současně i daňové) legislativy ČR.

Především na zmíněných ministerstvech však leží úkol monitorovat harmonizační kroky a požadavky institucí EU na podobu vykazovaných informací a včas zahájit přípravu na implementaci IAS/IFRS.

Rozhodně zajímavé bude sledovat postupy harmonizace – a to nejen účetního systému ČR s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, ale i konvergenci IAS/IFRS s americkými Všeobecně uznávanými účetními zásadami US GAAP – resp. celosvětovou harmonizaci účetních systémů.

Z dosavadního vývoje oblasti oceňování aktiv a dluhů lze predikovat rostoucí význam reálné hodnoty, neboť ve světově uznávaných účetních systémech je znatelný dlouhodobý záměr dosáhnout stavu, kdy by veškeré rozvahové položky byly oceněny způsobem vyjadřujícím veškeré vyčíslitelné vlivy, které na ně působí. Tento úkol však nelze bez pojetí reálné hodnoty jako oceňovací základny aktiv a dluhů plnit.

Z komparace dlouhodobých záměrů tvůrců světově uznávaných účetních systémů a vlastně i z komparace jednotlivých novel Zákona o účetnictví ČR je zřejmé, že není udržitelné trvat pouze na jednom oceňovacím modelu – historických nákladech, ale že je pouze otázkou času, kdy praxe přistoupí na přednosti reálné hodnoty a začne jich využívat.

SEZNAM ODBORNÉ LITERATURY

1. International Accounting Standards Board : *International Financial Reporting Standards 2004*, Londýn 2004, ISBN 1-904230-44-x
2. International Accounting Standards Committee : *Mezinárodní účetní standardy 2003*, HZ Praha, Praha 2003, ISBN 80-238-2029-X
3. *Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví*, ve znění platném v roce 2002, vydavatelství SAGIT, Ostrava 2002, ISBN 80-7208-237-2
4. Valder, A. : *Účetnictví II*. Skriptum PEF ČZU v Praze, vydavatelství Credit Praha, 2002, ISBN 80-213-0901-6
5. Kovanicová, D.: *Finanční účetnictví – Světový koncept*. Polygon, Praha 2003, ISBN 80-7273-090-8
6. Krupová, L. a kol.: *IAS v příkladech III.*. VOX, Praha 2003, ISBN 80-86324-33-8
7. Adámková, D.: *Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů*. Skriptum ČZU, CREDIT, Praha 2003, ISBN 80-213-1034-0
8. Březinová, H.: *Účetní závěrka v mezinárodním rámci*. Skriptum ČZU, CREDIT, Praha 2000, ISBN 80-213-0628-9
9. Vonka, J. a kol.: *Cvičení z účetnictví II.*. Skriptum ČZU, CREDIT, Praha 2002, ISBN 80-213-0930-X
10. Mašková, I.: *Oceňování vlastní produkce*. Časopis Účetnictví, daně a právo v zemědělství 9/2000, ISSN 1212-9453
11. Fibírová, J., a kol.: *Nákladové účetnictví*. Skriptum VŠE, 2001, ISBN 80-245-0212-7
12. Novák, J.: *Metody kalkulace nákladů v zemědělství*. Časopis Účetnictví, daně a právo v zemědělství 10/2002, ISSN 1212-9623
13. Kovanicová, D.: *Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví*. Časopis – Účetnictví 1/2004, ISSN 0139-5661
14. Smith, A.: *The Wealth of Nations*. Edited by A. Skinner. Penguin Books, 1974, str. 131
15. Samuelson P.A., Nordhaus W.D.: *Economics*. 14. ed., McGraw-Hill, 1992, str. 37
16. Parkin M.: *Economics*. Addison-Wesley Publishing, 1990, str. 168

17. **Daňové zákony České republiky** – úplná znění platná v roce 2005, vydavatelství ANAG, Olomouc 2005, ISBN 80-723-27-7
18. Fireš, B.: **Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví**. Časopis – Účetnictví 3/2002, ISSN 0139-5661
19. Neplechová, M., Novák J.: **Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství**. Bilance, Praha 1996
20. Krupová, L.: **Případová studie na převod účetní závěrky z české legislativy na IAS/IFRS**. Studijní materiál k semináři VOX, VOX, Praha 2005
21. Oberreiter, M.: **Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků**. Časopis Účetnictví 2/2005, Svaz účetních ČR, str. 67 – 72, ISSN 0139-5661
22. Svatošová, L. a kol.: **Zdroje a zpracování sociálních a ekonomických dat – učební texty**. ČZU v Praze, Praha 2004, ISBN 80-213-1189-4
23. **České účetní standardy** pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů – úplné znění platné k 1. 1. 2005, vydavatelství SAGIT, Ostrava 2005, ISBN 80-7208-537-9
24. **Nařízení Komise (ES) č. 1725/2003** ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. cit. 2006-02-05. URL: <http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_en.htm#adopted-commission>

SEZNAM ZKRATEK

ČR	- Česká republika
DM	- Dlouhodobý majetek
DHM	- Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	- Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	- Evropská unie
IAS/IFRS	- Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
p. j.	- peněžní jednotka
RV	- Rostlinná výroba
US GAAP	- Všeobecně uznávané standardy USA
VH	- Výsledek hospodaření
Zam	- Zaměstnanci
ZK	- Základní kapitál
ZoDP	- Zákon o daních z příjmů
ŽV	- Živočišná výroba

SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A GRAFŮ

ČÍSLO	Název	Str.
Tabulka č. 1	Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků.....	7
Tabulka č. 2	Zařazení zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru do odpisových skupin.....	19
Tabulka č. 3	Doba odpisování jednotlivých skupin v letech pro zemědělská aktiva.....	20
Tabulka č. 4	Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování u prvního vlastníka aktiva.....	20
Tabulka č. 5	Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	20
Tabulka č. 6	Testování zemědělských podniků stanovenými kritérii.....	77
Tabulka č. 7	Charakteristika zemědělských podniků zahrnutých do výzkumu.....	78
Tabulka č. 8	Vnitropodnikové ceny 1q pšenice ozimé – potravinářské.....	93
Tabulka č. 9	Realizační ceny 1q pšenice ozimé – potravinářské.....	93
Tabulka č. 10	Průměrné vlastní náklady 1q pšenice ozimé – potravinářské.....	94
Tabulka č. 11	Vnitropodnikové ceny 1 kg jatečného masa – býků.....	96
Tabulka č. 12	Realizační ceny 1 kg jatečného masa – býků.....	96
Tabulka č. 13	Průměrné vlastní náklady 1 kg jatečného masa – býků.....	96
Tabulka č. 14	Vnitropodnikové ceny 1 l mléka.....	97
Tabulka č. 15	Realizační ceny 1 l mléka.....	97
Tabulka č. 16	Průměrné vlastní náklady 1 l mléka.....	97
Tabulka č. 17	Zhodnocení oceňování reálnou hodnotou respondenty (v počtech odpovědí).....	115
Tabulka č. 18	Údaje z konečné rozvahy k 31. 12. 200x zemědělského podniku XY, a. s. dle českých právních předpisů.....	124
Tabulka č. 19	Rozvaha zemědělské společnosti XY, a.s. k 1. 1. 200x+1 dle IAS/IFRS.....	134
Tabulka č. 20	Zobrazení běžných hospodářských operací souvisejících se zemědělskými aktivy biologického charakteru dle právní úpravy ČR.....	137
Tabulka č. 21	Popis hospodářských operací včetně ocenění dle IAS 41.....	140

Tabulka č. 22 Rozvaha zemědělské společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS v Kč.....	144
Tabulka č. 23 Výkaz zisků a ztráty společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS v účelovém členění nákladů (v Kč).....	145
Tabulka č. 24 Výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS (v Kč).....	145
Tabulka č. 25 Výkaz peněžních toků společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1 dle IAS/IFRS (v Kč).....	145
Tabulka č. 26 Analýza změn dospělých zvířat (v Kč).....	150
Tabulka č. 27 Analýza změn plodících aktiv (v Kč).....	150
Tabulka č. 28 Analýza změn mladých zvířat a kumulace celkových změn (v Kč).....	151
Tabulka č. 29 Rozbor druhů ve výkazu zisků a ztráty společnosti XY, a.s. k 31. 12. 200x+1.....	153
<hr/>	
Graf č. 1 Vývoj vnitropodnikových cen pšenice ozimé.....	93
Graf č. 2 Vývoj realizačních cen pšenice ozimé.....	94
Graf č. 3 Vývoj průměrných vlastních nákladů pšenice ozimé.....	94
Graf č. 4 Vnitropodnikové ceny a průměrné vlastní náklady u pšenice ozimé - potravinářské.....	99
Graf č.5 Vnitropodnikové ceny a průměrné vlastní náklady u jatečného masa - býků.....	100
Graf č. 6 Vnitropodnikové ceny a průměrné vlastní náklady u mléka.....	100
Graf č. 7 Průměrné hodnoty celkových aktiv u mikro-, malých a středních podniků v jednotlivých odvětvích.....	105
Graf č. 8 Průměrné hodnoty čistého obrátu u mikro-, malých a středních podniků v jednotlivých odvětvích.....	106
Graf č. 9 Výše přepočteného průměrného počtu zaměstnanců podniků v jednotlivých odvětvích.....	106
Graf č.10 Reakce respondentů na oceňování zemědělských aktiv biologického charakteru reálnou hodnotou prostřednictvím kótovaných cen.....	113
<hr/>	
Schéma č. 1 Kalkulační systém.....	33
Schéma č. 2 Kalkulační metody používané v zemědělství.....	35

Schéma č. 3	Znázornění cíle disertační práce.....	66
Schéma č. 4	Klasifikace oceňovacích veličin ve vztahu k času.....	67
Schéma č. 5	Dvě varianty historických nákladů (výchozí ocenění aktiv).....	68
Schéma č. 6	Prvky systému disertační práce.....	69
Schéma č. 7	Znalostní model disertační práce.....	70
Schéma č. 8	Zúčtování hospodářských operací dle IAS 41.....	142
Schéma č. 9	Sesouhlasení analýzy změn biologických aktiv s výsledkovkou podle účtů v Kč.....	152
Schéma č. 10	Sesouhlasení analýzy změn biologických aktiv s jednotlivými položkami v Kč.....	152
Schéma č. 11	Zúčtování zadaného příkladu s pojetím změny stavu výrobků jako výnosu finančního účetnictví.....	155
Schéma č. 12	Pojetí změny stavu zásob vlastní činnosti jako úpravy nákladů.....	156
Schéma č. 13	Příklad účtování výroby a prodeje mléka při sestavení účelové výsledovky.....	156
Schéma č. 14	Znázornění účtování produkce mléka při sestavení účelové výsledovky dle IAS/IFRS.....	160
Schéma č. 15	Znázornění účtování produkce mléka při sestavení druhové výsledovky dle IAS/IFRS.....	160
Schéma č. 16	Znázornění účtování produkce mléka při sestavení druhové výsledovky v účetním systému ČR.....	161
Schéma č. 17	Zobrazení ocenění pomocí výsledkového modelu FAIR VALUE.....	171
Schéma č. 18	Zobrazení ocenění pomocí rozvahového modelu.....	172
Schéma č. 19	Zobrazení ocenění pomocí modelu přecenění (Revaluation model).....	172
Schéma č. 20	Zobrazení ocenění pomocí modelu přecenění u aktiv se snižující se hodnotou	174

SEZNAM PŘÍLOH

- č. 1 Seznam IAS/IFRS (stav k 1. 1. 2005)
- č. 2 Seznam interpretací k IAS/IFRS (stav k 1. 1. 2005) s uvedením standardů, ke kterým se interpretace vztahují
- č. 3 Dotazník k výzkumu v oblasti současného řešení oceňování zemědělských aktiv v účetnictví zemědělských podniků České Republiky
- č. 4 Dotazník k výzkumu v oblasti implementace řešení oceňování a vykazování zemědělských aktiv dle Mezinárodního účetního standardu IAS č.41
- č. 5 Základní soubor zemědělských podniků sloužící k dotazníkovému šetření v zemědělské praxi ČR

PŘÍLOHY

Příloha č. 1

Seznam standardů IAS / IFRS (stav k 1. 1. 2005)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných surovin

Mezinárodní účetní standardy

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 3	Zrušen a nahrazen standardem IAS 27 a IAS 28
IAS 4	Zrušen a nahrazen IAS 16, IAS 22 a IAS 38
IAS 5	Zrušen a nahrazen standardem IAS 1
IAS 6	Zrušen a nahrazen standardem IAS 15
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetní politice
IAS 9	Zrušen a nahrazen IAS 38
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 13	Zrušen a nahrazen IAS 1
IAS 14	Výkazy podle segmentů
IAS 15	Informace vyjadřující dopady měnících se cen
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

IAS 21	Dopady změn směnných kursů cizích měn
IAS 22	Podnikové kombinace
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 25	Zrušen a nahrazen IAS 39 a IAS 40
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje : zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví
IAS 35	Ukončované činnosti
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Příloha č. 2

**Seznam interpretací k IAS/IFRS (stav k 1. 1. 2005)
s uvedením standardů, ke kterým se interpretace vztahují**

SIC 7	Zavedení Eura	IAS 21
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	IAS 20
SIC 13	Konsolidace - jednotky zvláštního určení	IAS 27
SIC 15	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků	IAS 31
SIC 21	Operativní leasingy - pobídky	IAS 17
SIC 25	Daně ze zisku - zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv	IAS 12
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu	IAS 1, IAS 17, IAS 18
SIC 29	Zveřejňování - Ujednání o poskytování licencovaných služeb	IAS 1
SIC 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby	IAS 18
SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky	IAS 38
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích	IAS 37
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje	IAS 32
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing	IAS 17
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí	IAS 8, IAS 27, IAS 28, IAS 31, IAS 37, IAS 39

Zdroj: Krupová (20)

**Příloha č. 3 Dotazník k výzkumu v oblasti současného řešení oceňování
zemědělských aktiv v účetnictví zemědělských podniků
České republiky**

Výzkum v oblasti současného řešení oceňování zemědělských aktiv v účetnictví zemědělských podniků České republiky

Česká zemědělská univerzita v Praze, r. 2005

ČÁST I. OBECNÉ INFORMACE O ÚČETNÍ JEDNOTCE

- 1) Název organizace
- 2) Právní forma
- 3) Velikost organizace
- 3a) počet obhospodařovaných hektarů
- 3b) přepočtený počet zaměstnanců
- 4) Charakter výrobní aktivity:
- Rostlinná výroba v rámci RV – pšenice ozimá
- Živočišná výroba v rámci ŽV skot a dojnice
- Pomocná či přidružená výroba
- Jiná nezemědělská výroba
- 5) Vztah k auditu 5a) auditovaná
- 5b) neauditovaná
- 6) Kontaktní osoba : jméno a příjmení
- kontakt (tel., e-mail):
- 7) Přístup k internetu kontaktní osoby 7a) ano 7b) ne
- 8) Odebírání periodika zaměřeného na účetnictví
- 8a) ano Jaké
- 8b) ne
- 9) Datum a místo vyplnění
-

ČÁST II. PROBLEMATIKA ZEMĚDĚLSKÝCH AKTIV KRÁTKODOBÉHO CHARAKTERU

Sekce A1. Oceňování v živočišné výrobě

1) Narozené zvíře v kategorii krátkodobého majetku a jeho přírůstky v průběhu biologické přeměny jsou ve Vaší společnosti oceňovány:

- a₁) na základě předběžné kalkulace vlastních nákladů vycházející z výsledné kalkulace jakého období?
- a₂) kalkulace skutečně vynaložených nákladů
- a₃) jiné kalkulace.....

V případě 1a) : pokud byste věděl (a), že ve srovnání s obdobím, ke kterému se váže výsledná kalkulace, došlo k navýšení (snížení) některé kalkulované položky, upravil(a) byste výši položky v předběžné kalkulaci tak, aby vnitropodniková cena stanovená na základě upravené kalkulace lépe zobrazovala skutečnost?

ano

ne

Důvod tvrzení :

.....

Pokud ano, jak často upravujete vnitropodnikové ocenění stanovené na základě výsledné kalkulace se skutečně vynaloženými náklady?

.....

.....

2) Myslíte si, že ocenění zvířat způsobem popsaným v bodě 1) věrně zobrazuje skutečnost?

ano

ne

Důvod tvrzení :

.....

3a) Jakým způsobem přiřazujete nepřímé náklady (výrobní a správní režie) při kalkulování výkonů živočišné výroby?

3aa) prostřednictvím kolika rozvrhových základů

3ab) prostřednictvím jakých rozvrhových základů

.....

- 3ac) jinak, než prostřednictvím rozvrhových základů
- 3b) Kolik procent činí režijní náklady na celkových nákladech u výkonů živočišné výroby?
- 4) Považujete Vámi popsaný způsob přiřazování režijních nákladů za:
- a) objektivní, a proto správný
 - b) subjektivní, zkreslující, a proto sporný
 - c) jiný názor
- 5) Popište kalkulační vzorec živočišné výroby a případně okomentujte důležité nákladové položky:
- 6a) Jaké náklady zahrnujete do nákladů na dojnice
- 6b) Jakým způsobem rozčítáte celkové náklady na výkrm dojnice mezi výrobky
- 6c) Které výrobky související s výkonem dojnice považujete za hlavní a které za vedlejší?
- 7a) Jakým způsobem oceňujete chlévskou mrvu?.....
- 7b) Jakým způsobem oceňujete močůvku?

Sekce A2. Oceňování v rostlinné výrobě

1. Nedokončenou výrobu ozimé pšenice (účet 121) oceňujete ve Vaší společnosti:
- a) ve výši skutečně vynaložených nákladů
 - b) vnitropodnikovou cenou ve výši plánové kalkulace vycházející z výsledné kalkulace
 - jakého období
 - c) jiným způsobem:

2. Zobrazuje podle Vašeho názoru ocenění nedokončené výroby (popsané v předcházející otázce) reálně skutečnost?

- 2a) ano 2b) ne

Důvod tvrzení:

3. Obsahuje vnitropodniková cena nedokončené výroby také nepřímé (režijní) náklady?

- 3a) ano 3b) ne

V případě 3a): Podle jakého klíče jsou přiřazovány nepřímé náklady?
.....

4. Jaké ocenění se vztahuje na produkci krátkodobých rostlinných kultur (pšenice, ječmen, žito...), jež byla sklizena a přijata na sklad?

4a) vnitropodniková cena ve výši plánové kalkulace vycházející z výsledné kalkulace

- jakého období

4b) ocenění ve výši skutečných nákladů

4c) jiné ocenění

5a) Jakým způsobem přiřazujete nepřímé náklady (výrobní a správní režie) při kalkulování celkových nákladů na hektar plochy krátkodobých rostlinných kultur?

a) prostřednictvím kolika rozvrhových základů

b) prostřednictvím jakých rozvrhových základů

.....

c) jinak, než prostřednictvím rozvrhových základů

.....

5b) Kolik procent činí režijní náklady na celkových nákladech u výkonů rostlinné výroby?

6. Považujete ocenění krátkodobých rostlinných kultur na základě kalkulací - včetně přiřazených režijních nákladů za:

a) objektivní, a proto správné

b) subjektivní, a proto spojné

c) jiný názor:

.....

7. Popište kalkulační vzorec rostlinné výroby a případně okomentujte důležité nákladové položky
-
-
-
8. Jakým způsobem přiřazujete náklady na průmyslová hnojiva k výkonům (zohledňujete skutečnost, že plodina nevyužije všechna průmyslová hnojiva a část jich zůstává pro plodinu následující)?
-
-
9. Jakým způsobem rozvrhujete náklady na chlévskou mrvu a močůvku k jednotlivým plodinám rostlinné výroby?
-
-
10. Jakým způsobem rozčítáte celkové náklady výkonu obilovin (např. pšenice ozimé) mezi zrna a slámu (typ kalkulace)?
-
-
11. Shledáváte v **oceňování** krátkodobých aktiv biologického charakteru (zvířata mladá, zvířata ve výkrmu, nedokončená výroba rostlinných kultur...) podle platné účetní legislativy ČR nějaké chyby či problematická řešení?
-
-
-
-
-
-

Sekce B. Účtování

- 1) Považujete změnu stavu zásob vlastní výroby za výnos finančního účetnictví (61x účtováno na vrub i ve prospěch)?
- 1a) ano 1b) ne
- Důvod tvrzení:
-
-

2) Účtujete při nákupu mladých zvířat a zvířat ve výkrmu účetní operaci související s korekcí účtu 614 – změna stavu zvířat (tedy nákup 124/321, korekce 501/614 tak, aby se na účtu 614 – změna stavu zvířat „vyskytla“ stejná částka jako na účtu 124).

2a) ano 2b) ne

Důvod tvrzení:

3) Popište systém analytické evidence používaný k syntetickým účtům zvířat a porostů krátkodobého charakteru:

.....
.....

4) Shledáváte v **účetování** krátkodobých aktiv zemědělského charakteru (zvířata mladá, zvířata ve výkrmu, nedokončená výroba rostlinných kultur...) podle platné účetní úpravy ČR nějaké chyby či problematická řešení?

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

Sekce C. Vykazování

1) Postrádáte v účetních předpisech definice některých účetních kategorií (např. aktiv, pasiv, závazků, biologické činnosti, biologických aktiv atd.)?

1a) ano 1b) ne

Důvod tvrzení

2) Považujete klasifikaci biologických aktiv krátkodobého charakteru – používanou v ČR za správnou a odpovídající skutečnosti? Respektive, jsou, podle Vás, v klasifikačních skupinách uvedeny pouze položky, které do uvedené klasifikace opravdu patří? (např. v oblasti ŽV – užitkové a plemenné chovy drůbeže, zvířata základního stáda hospodářsky využívaných chovů muflonů, jelenů, daňků, dojnice vyřazená na dokrmění a následný prodej na jatka atd.)

2a) ano 2b) ne

Důvod tvrzení:

.....

- 3) Shledáváte **ve vykazování** krátkodobých aktiv zemědělského charakteru (zvířata mladá, zvířata ve výkrmu, nedokončená výroba rostlinných kultur...) podle platné účetní úpravy ČR nějaké chyby či problematická řešení?

.....

.....

.....

.....

.....

ČÁST III. PROBLEMATIKA BIOLOGICKÝCH AKTIV DLOUHODOBÉHO CHARAKTERU

Sekce A. Oceňování

- 1) Přispívá, podle Vás, historické ocenění (tzn. ponechání pořizovací ceny v účetnictví) k věrnému zobrazení skutečnosti?

1a) ano

1b) ne

Důvod tvrzení:

.....

- 2) Zavedl(a) byste možnost přecenění zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru směrem nahoru – zvýšení ocenění?

2a) ano

2b) ne

Důvod tvrzení:

.....

- 3) Účetní odpisy stanovené Vaší účetní jednotkou jsou:

3a) ve stejné výši jako daňové odpisy

3b) účetní odpisy se liší od daňových

- 4) Považujete výčet nákladů, které se smějí aktivovat do ceny zemědělského aktiva dlouhodobého charakteru za úplný a správný?

4a) ano

4b) ne

Důvod tvrzení:

.....

5) Myslíte si, že jsou dlouhodobá aktiva biologického charakteru ve Vaší společnosti oceněna ve správné výši?

5a) ano 5b) ne

Důvod tvrzení

.....

6) Je (podle Vašeho názoru) správné řešení, kdy se během celé biologické přeměny účtují, oceňují a vykazují náklady na tuto biologickou přeměnu (u lesa např. 30 let) a výnosy jsou zúčtovány najednou až v okamžiku sklizně?

6a) ano 6b) ne

Důvod tvrzení:

.....

7) Vykazujete zůstatkovou hodnotu u biologických aktiv dlouhodobého charakteru? např. u dojnic ano ne

jestliže ano, v jaké procentní výši a z jakého důvodu

.....

u ostatních dl. aktiv biologického charakteru ano ne

jestliže ano, v jaké procentní výši a z jakého důvodu

.....

8) Používáte v procesu kalkulací **kalkulace neúplných nákladů** (tzv. neabsorpční kalkulace)? ano ne

Důvod tvrzení

Pokud ano, jaké výhody a nevýhody vnímáte u této kalkulační metodiky?

.....

.....

9) Shledáváte v oceňování dlouhodobých aktiv biologického charakteru (pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata) podle platné účetní úpravy ČR nějaké chyby či problematická řešení?

.....

.....

.....

.....

.....

Sekce B. Vykazování

1) Je v ČR (podle Vašeho názoru) vykazováno dostatečné množství informací pro učinění správného obrazu o stavu dlouhodobého majetku, tzn. i dlouhodobého majetku biologického charakteru (pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a taž. zvířata)?

1a) ano 1b) ne

Důvod tvrzení:
.....

2) Považujete **klasifikaci** zemědělských aktiv dlouhodobého charakteru za správnou a odpovídající skutečnosti? Respektive, jsou, podle Vás, v klasifikačních skupinách uvedeny pouze položky, které do uvedené klasifikace opravdu patří? (např. v oblasti RV ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře větší než 0,25 hektarů a v hustotě nejméně 90 stromů na hektar, v ŽV hejna hus chovaná za účelem produkce násadových vajec, atd.)

2a) ano 2b) ne

Důvod tvrzení:
.....

3) Shledáváte **ve vykazování** dlouhodobých aktiv zemědělského charakteru (pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, základní stádo a tažná zvířata atd.) podle platné účetní legislativy ČR nějaké chyby či problematická řešení?

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

Děkujeme za pečlivé a uvážlivé vyplnění dotazníku.

Příloha č. 4 Dotazník k výzkumu v oblasti implementace řešení oceňování a vykazování zemědělských aktiv dle Mezinárodního účetního standardu č. 41

Výzkum v oblasti implementace řešení oceňování a vykazování zemědělských aktiv dle Mezinárodního účetního standardu IAS 41

Česká zemědělská univerzita v Praze, r. 2005

ČÁST I. VŠEOBECNÉ INFORMACE

1) Byl(a) jste již nějakým zdrojem informován(a) o IAS/IFRS?

1a) ano 1b) ne

V případě 1a): odkud jste získal(a) informace, popř. jakým školením jste prošel(a):.....
.....
.....

V případě 1a): četl(a) jste někdy text IAS/IFRS? ano ne

Pokud ano, jevil se Vám text IAS/IFRS srozumitelný (do jaké míry)?
.....

2) Jaké přednosti vidíte ve vedení účetnictví dle IAS/IFRS?

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

3) Myslíte si, že by od Vaší organizace mohlo být vyžadováno vedení účetnictví dle IAS/IFRS? 3a) ano 3b) ne

Pokud ano, kým :
.....

ČÁST II. ÚČETNÍ VÝKAZY

1) Kdo jsou cílový uživatelé účetních výkazů Vaší společnosti ?

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

2) Pokud je právní formou Vaší organizace akciová společnost: zajímají se akcionáři o Vámi předložené účetní výkazy?

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

3) Pokud Vaše organizace publikuje výroční zprávu: jací uživatelé o ni jeví největší zájem?

.....
.....

4) Využila Vaše organizace v minulosti služeb odborného znalce k ocenění majetku?

4a) ano 4b) ne

V případě 4a): víte, zda jsou služby tohoto charakteru uznávány Zákonem o daních z příjmů jako náklady nutné na dosažení, zajištění a udržení příjmů?

.....
.....

ČÁST III. MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD č. 41 – ZEMĚDĚLSTVÍ

1) **TEZE :**

Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC vydává od roku 1978 standardy, jejichž cílem je zvýšení důvěry v prezentovaná data prostřednictvím zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek. Převážná většina standardů se týká účetní problematiky využitelné ve všech oborech činnosti (IAS 2- Zásoby, IAS 17- Leasingy). V roce 2000 byl – po široké

diskusi o potřebě samostatné úpravy účetnictví v zemědělství, schválen IAS 41 Zemědělství. Zemědělství bylo určeno za oblast natolik specifickou, že bylo rozhodnuto, věnovat této oblasti samostatný standard.

OTÁZKA:

Považujete zemědělskou činnost z hlediska účetnictví za specifickou oblast?

- 1a) ano 1b) ne

V případě 1a): jaké argumenty by Vás vedly k rozhodnutí o samostatném standardu (o samostatném řešení oceňování, klasifikaci, účtování a vykazování zemědělské činnosti)?

.....
.....

2) TEZE :

Mezinárodní účetní standard č. 41 se používá pro účetní zobrazení těchto oblastí souvisejících se zemědělskou činností :

- a) biologická aktiva (živá zvířata nebo rostliny),
- b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně,
- c) státní dotace.

OTÁZKA :

Bylo by, podle Vašeho názoru, pro zemědělskou praxi přínosné, kdyby byly České účetní standardy rozšířeny o účetní standard se stejným či obdobným obsahem jako IAS 41? 2a) ano 2b) ne

Důvod tvrzení

.....
.....

3) TEZE:

Standard klade následující požadavky na klasifikaci biologických aktiv:

- a) aktiva určená ke konzumaci rozčleněná do jednotlivých skupin (podle plodin, druhů zvířat apod.),
- b) biologická aktiva plodící rozčleněná po skupinách (podle plodin, druhů zvířat apod.).

V rámci obou výše uvedených kategorií se dále aktiva rozlišují na :

- a) zralá (neboli dospělá),
- b) nezralá.

Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce, nebo prodávána jako biologická aktiva. Standard uvádí příklady : dobytek určený pro výrobu masa, dobytek chovaný na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako je kukuřice a pšenice, stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo atd.

Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskou produkcí, slouží k reprodukci svého druhu. Efekt z těchto aktiv je získáván dlouhodobě a je založen na biologické schopnosti reprodukce a obnovy živých organismů. Standard uvádí příklady – dobytek, který produkuje mléko, vinná réva, ovocné stromy a stromy, ze kterých je sklízeno palivové dříví a které přitom zůstávají uchovány.

Zralá biologická aktiva jsou aktiva schopna sklizně (pro konzumovatelná biologická aktiva), nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu, respektive rozmnožovat se (pro plodící biologická aktiva). Ostatní aktiva jsou nezralá.

OTÁZKA:

- a) Jaký způsob klasifikace považujete za správnější (tzn. který přispívá k věrnějšímu zobrazení reality)?
 - * klasifikace dle právní úpravy ČR (aplikovaná v zemědělských podnicích ČR)
 - * klasifikace dle IAS 41 (viz teze)

- b) Jaké problémy by podle Vás vyvstaly při překlasifikování aktiv na podobu dle IAS 41?
-
-

4) **TEZE :**

Biologická aktiva a zemědělská produkce jsou podle IAS 41 v okamžiku výchozího rozpoznání a ke každému rozvahovému dni oceněny v **Reálné hodnotě** snížené o odhadnuté náklady prodeje. Náklady prodeje zahrnují platby zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám a

odvody daní a cel. Náklady prodeje nezahrnují dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.

Základnou pro určení reálné hodnoty daného aktiva je kótovaná **cena na aktivním trhu** s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí, pokud trh s daným aktivem existuje. Jestliže má podnik přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro něj nejrelevantnější. Pokud podnik má přístup na více aktivních trhů, použije cenu trhu, který hodlá využít.

Aktivní trh je trh, kde jsou splněny následující podmínky:

- a) položky, které se na něm obchodují jsou homogenní,
- b) kdykoliv lze nalézt ochotné kupující a prodávající,
- c) ceny jsou veřejně k dispozici.

Jestliže aktivní trh neexistuje, podnik využije pro určení reálné hodnoty následující možnosti tržního určení ceny nebo hodnoty, pokud jsou dosažitelné:

- a) poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni,
- b) tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly (lze využít například tržní cenu biologických aktiv, která se odlišují jakostí, či odrůdou),
- c) vyjádření ceny pomocí sektorových měřítek (pomocí jednotek), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravek, košů), nebo rozlohy v hektarech, hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa.

V případech, kdy není pro biologické aktivum k dispozici tržně určená cena nebo hodnota odpovídající současným podmínkám, podnik využije k určení reálné hodnoty **současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků** z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

OTÁZKA:

- a) Je pro Vás z výše uvedené teze srozumitelný způsob, jak ocenit biologická aktiva a zemědělskou produkci?
 - a₁) ano
 - a₂) ne

b) Co si představujete pod pojmem – kótovaná cena na aktivním trhu?

.....

c) Kde konkrétně byste zjišťoval(a) reálnou hodnotu k rozvahovému dni (např. k 31. 12.) u:

- narozeného telete
- 10 ha porostu ozimého ječmene
- tříleté dojnice
- 10 ha lesa

d) Účetní jednotka může zvolit k ocenění biologických aktiv poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny (viz teze).

Jaké změny si pod tímto výrazem představujete?

.....

e) Účetní jednotka může zvolit k ocenění biologických aktiv tržní cenu podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíl (viz teze).

Jakou úpravu odrážející rozdíl si pod tímto pojmem představíte? (uvedte příklad):

.....

f) Rozumíte pojmu – současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků z daného aktiva diskontovaná běžnou tržní úrokovou mírou před zdaněním?

- f₁) ano f₂) ne

f₁) Pokud tomuto pojmu rozumíte: jaká data byste použil(a) k výpočtu, kde byste tato data zjišťoval(a) a jak byste postupoval(a) při výpočtu:

.....

g) Považujete způsob ocenění reálnou hodnotou za (zaškrtněte známku: 1- nejlepší hodnocení, 5 - nejhorší hodnocení):

Kritérium	Škála hodnocení					Kritérium
	5	4	3	2	1	
Pracné						Snadné
Zbytečné						Přínosné
Subjektivní - nespolehlivě měřitelné						Objektivní
Manipulovatelné						Nemanipulovatelné
Neprůkazné						Průkazné
Složitě						Jednoduché

jiné hodnocení

.....

.....

h) Přispělo by, podle Vašeho názoru, ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou obecně ke zkvalitnění účetních informací?

h₁) ano h₂) ne

Důvod tvrzení :

.....

i) Myslíte si, že jsou k dispozici potřebné informace o reálných hodnotách biologických aktiv a zemědělské produkce, tzn. že byste při oceňování reálnou hodnotou neměl(a) potíže s dostupností dat?

i₁) ano i₂) ne

j) Odhadněte, kolik procent biologických aktiv a zemědělské produkce ve Vaší společnosti je obchodováno na aktivních trzích se zjištělou tržní cenou:

.....

Uveďte opodstatnění uvedeného čísla

.....

k) S jakými aktivy (podle Vašeho názoru) **nebude** existovat aktivní trh?

k₁) aktivy dlouhého produkčního cyklu
 k₂) s aktivy krátkého produkčního cyklu
 k₃) jakými konkrétními aktivy:

.....

.....

.....

- l) Jaká pozitiva vidíte v oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou?

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

- m) Jaká negativa vidíte v oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou?

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

5) **TEZE :**

IAS 41 v některých případech akceptuje ocenění v pořizovacích cenách. Pořizovací náklady se mohou přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:

- a) od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum se odehrála malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu vysazená těsně před rozvahovým dnem), nebo
b) vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný (například v počátečních stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).

Předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě měřit, může být vyvrácen jen při prvotním rozpoznání biologického aktiva, pro které není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno v jeho pořizovacích nákladech snížených o oprávků a ztráty ze snížení hodnoty.

Jakmile je reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelná, podnik jej ocení v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje.

Zemědělská produkce musí být oceněna v každém případě k okamžiku sklizně **reálnou hodnotou**.

OTÁZKA:

- a) Souhlasíte s použitím pořizovací ceny za podmínek uvedených v tezi?
 - a₁) ano
 - a₂) ne
- b) Přispívá, podle Vašeho názoru, zavedení další oceňovací základny k věrnějšímu zobrazení biologických aktiv, nebo spíše dochází k různorodosti v oceňovacích základnách a tudíž k nepřehlednosti způsobu ocenění jednotlivých položek biologických aktiv?
-
-

6) **TEZE :**

Biologická přeměna může být tedy vyjádřena:

- a) reálnou hodnotou – dle IAS 41,
- b) náklady vynaloženými na řízení biologické přeměny – v ČR.

OTÁZKA:

Které vyjádření bude lépe vyjadřovat účinky změn :

- 1) růstu stromů v lese a) reálná hodnota b) vynaložené náklady
Důvod tvrzení:
- 2) výkrm brojlerů a) reálná hodnota b) vynaložené náklady
Důvod tvrzení:

7) **TEZE:**

Zisk nebo ztráta, která vznikla při výchozím rozpoznání biologického aktiva a zemědělské produkce oceněných v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologického aktiva a zemědělské produkce, je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla. Změna reálné hodnoty biologických aktiv nebo zemědělské produkce se tedy vykazuje výsledkovým způsobem (účtováno např. přes účty – výnosy ze změny reálné hodnoty, náklady ze změny reálné hodnoty).

OTÁZKA:

Je, podle Vašeho názoru, správné zachycovat změnu ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce výsledkovým způsobem – tzn. ovlivnit výsledek hospodaření – čistý zisk nebo ztrátu v období, kdy ke změně došlo?

7a) ano 7b) ne

Důvod tvrzení :
.....

8) **TEZE :**

Podniky často uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělské produkce k budoucím datům. Ceny sjednané v těchto kontraktech nejsou nutně relevantní pro určení reálné hodnoty, neboť reálná hodnota odráží běžný trh, na kterém ke koupi svolní kupující a prodávající mohou uzavírat obchody. Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělské produkce se tudíž nepřizpůsobuje ceně sjednané v daném kontraktu. V některých případech může být smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělské produkce smlouvou nevýhodnou. V takových případech IAS 41 doporučuje tvořit rezervy (dle IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky).

OTÁZKA:

8a) Je, podle Vašeho názoru, správné vytvářet rezervu na zmíněný titul?

8aa) ano 8ab) ne

Důvod tvrzení :

8b) Uzavíráte se svými odběrateli smlouvy o budoucích dodávkách?

8ba) ano 8bb) ne

9) **TEZE :**

Podnik dle standardu č. 41 popíše v účetní závěrce:

- druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv,
- nefinanční výši nebo odhad fyzického množství jednak každé skupiny biologických aktiv podniku na konci období, a dále zemědělské produkce sklizené v průběhu období,

- existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků,
- částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv,
- strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

Podnik dále povinně zveřejní následující údaje:

- metody a významné předpoklady aplikované při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce a u každé skupiny biologických aktiv,
- reálnou hodnotu zemědělské produkce sklizené v průběhu období určenou v okamžiku sklizně,
- zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje,
- zvýšení nebo snížení způsobená nákupem, prodejem, sklizní,
- zvýšení v důsledku podnikové kombinace,
- čisté kursové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky zahraniční entity,
- náklady a výnosy související s nepříznivými klimatickými podmínkami, nákazovými stavy a ostatními přírodními faktory, pokud jsou rozsahem, podstatou, nebo dopadem významné pro posouzení podnikové výkonnosti za dané období,
- ostatní.

Dodatečně musí podnik dle IAS pro biologická aktiva oceňovaná na bázi pořizovacích nákladů tyto údaje:

- popis biologických aktiv,
- vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná,
- pokud je to možné, pásmo odhadu uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží reálná hodnota,
- popis použitých metod odepisování,
- doby použitelnosti, nebo používané odpisové sazby,
- hrubou účetní hodnotu a oprávkou (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období,
- tvorbu a rozpouštění opravných položek (ztráty ze snížení hodnoty),

- odpisy.

OTÁZKA :

Považujete rozsah zveřejněných informací dle IAS 41 za (nehodící se škrtněte):

9a) nedostačující / dostačující / nadbytečně rozsáhlý

9b) jednoduchý / složitý / složitost převyšuje přínos informací

10) Dle uvedených tezí shrňte Vámi vnímané výhody IAS 41 – Zemědělství :

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

11) Dle uvedených tezí shrňte Vámi vnímané nevýhody IAS 41 – Zemědělství :

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

ČÁST IV. PROBLEMATIKA IAS/IFRS V OBECNÉM RÁMCI

1a) Pokud patříte mezi auditované účetní jednotky: zmínil se auditor Vaší organizace o možnosti implementace IAS/IFRS? 1aa) ano 1ab) ne

Pokud ano, v jaké souvislosti?

1b) Pokud nepatříte mezi auditované účetní jednotky: zmínila se již některá zainteresovaná strana Vaší organizace o možnosti implementace IAS/IFRS?

1ba) ano 1bb) ne

Pokud ano, v jaké souvislosti?

2) V případě, že by bylo z nějakého důvodu (např. k získání dotací z prostředků EU) vyžadováno vedení účetnictví dle IAS/IFRS, jaký byste zaujal(a) postoj:

2a) přihlásil(a) bych se na školení IAS/IFRS

2b) očekával(a) bych detailní předpis MF ČR, případně Mze ČR

2c) zadal(a) bych převod stávající úpravy účetnictví na IAS/IFRS specializované společnosti

2d) jiný postoj :

3) Viděl(a) byste potíže se zavedením informačního systému, který by produkoval výstupy dle IAS/IFRS? 3a) ano 3b) ne

Pokud ano, jaké: 3aa) obtížnost
3ab) nákladnost
3ac) jiné :

.....
.....

4) Uvítal(a) byste internetové stránky, které by aktuálně informovali o IAS/IFRS, problémech přechodu na IAS/IFRS a poskytovali průběžnou podporu společností:

4a) ano 4b) ne

Důvod tvrzení :

Děkujeme za pravdivé a pečlivé vyplnění dotazníku.

Příloha č. 5 Základní soubor zemědělských podniků sloužící k dotazníkovým šetřením v zemědělské praxi ČR

	Název	Adresa	Tel.:	Kontaktní osoba
1.	Příkosická zemědělská a.s.	Mirošov, 338 43	371 783 041	Ing. Zbraslavský
2.	ZD Trhový Štěpánov	Trhový Štěpánov		Ing. Jandejsek
3.	ČZU - zemědělský podnik Lány	Lány		
4.	Zbirožská zemědělská, a.s.	Bezručova Zbiroh,	371 746 211	Ing. Tomec
5.	Meclovská zemědělská, a.s.	Meclov 72	379 428 825	
6.	ZEOS Brnířov, a.s.	Brnířov	379 731 294	
7.	Kladrubská a.s.	Kladruby 81, 338 08	371 796 662	p. Mazal
8.	Agrodružstvo Klas	Kříčeň 533 44	466 921 834	mala@agd.cz
			f:466 921 834	p.Malá
9.	Kalenská zemědělská, a.s.	Dolní Kalná 543 74	449 448 250	
			449 448 175	
10.	Agro Bílá	Český Dub 463 43	485 147 441-2	Růžena Košková
			f:485 147 459	hl. ekonom
11.	Zeměděl. družstvo chov. a pěst.	Zahájská 369,57001	461 615 369	p. Janeček
		Litomyšl		
12.	Zeměd. a obchodní družstvo	Kluky U Písku,398 19	382 286 530	p. Hrnečková
13.	Rolnické družstvo "Úhlava"	Dolany 80,339 01	376 313 527	p. Balín
		Klatovy 1	376 313 559	
14.	Předměřická a.s.	Předměřice nad	326 374 050-1	p. Benešová
		Jizerou 251,294 74		
15.	Havlíčková Borová	Pivovarská 162,	569 642 223	p. Hájek
16.	zemědělská a.s.	582 23		

	Název	Adresa	Tel.:	Kontaktní osoba
17.	Zem. družstvo Doubrava	Haňovice 18,783 21	585 100 303	mala@zধানovice.cz
18.	Statek Beňovy, s.r.o.	Beňovy 4, 339 01	376 310 028	p. Bělíková
19.	Zem. družstvo Světnov	Polička 232,591 02	723 493 504	p. Hemza
		Žďár nad Sázavou 2	566 622 648	
20.	Zem. družstvo Lnáře	Lnáře 195,387 42	383 495 113	p. Keller
			383 495 291	zd.lnare@tiscali.cz
21.	Zem. družstvo Čížová	Čížová 85,398 31	777 169 200	p. Matějček
22.	Zem. družstvo Horal	Vysoké nad Jizerou	481 593 910	p. Vedral
		512 11 Vysoké n. Ji.		
23.	Kozákov - družstvo	Chuchelna 1,513 01	481 688 165	p. Richtr
		Semily	481 688 149	
24.	Chornická z.o.s., a.s.	Trnavská 50,569 42	461 322 050	p. Geziová
		Chornice		
25.	Agros, s.r.o., Semínova Lhota	Újezd pod Troskami	493 591 124	p. Kraus
		č.p.1, 512 63		
26.	Zemědělská a.s. Lučice	Lučice 224,582 35	569 489 130	p. Mareš
27.	Zem. a obch. družstvo RASOŠKY	Rasošky 83,552 21	491 810 617	p. Kodůusková
28.	Zemědělské družstvo Dřísy	Dřísy 1,277 14	602 210 027	p. Šofrová
29.	Zemědělské družstvo Horní Bělá	H.B.137.331 52	373 394 438	p. Pašek
30.	Zemědělská společ. Dubné,a.s.	Žabovřesky č.p.114	603 906 721	p. Návára
		373 41,Hlub.nad.VI.		
31.	OPAVICE,a.s. - Bolatice	Mírová 627/17,	553 655 082	p. Motyková
		747 23 Bolatice		
32.	Zemědělské družstvo Těšetice	č.34,783 46	585 954	p. Zedníčková

	Název	Adresa	Tel.:	Kontaktní osoba
33.	SVOM s.r.o. Mišovice,	398 06, Mirovice	382 274 828	p. Mrvík
34.	Zeměděl. společ. Horní Krupá a.s.	49,580 01	569 436 600	p. Sedláková
		Havlíčkův Brod 1	569 436 137	
35.	Družstvo Heřmanov,	č.1,594 58	566 543 113	p. Sysel
36.	Agrochov Kasejovice-Smolivec,a.s.	č. 379,335 44	371 595 111	p. Sedlák
37.	Zemědělské družstvo Petrovice	č.50,582 53 Stoky	569 459 325	p. Medová
38.	Zem. družstvo "Skalka", Jankov	č.19,373 84 Dubné	602 272 872	p. Houška
39.	Zem. družstvo Dublovice-Příčovy	č. 21,262 51	318 822 621	p. Dědina
40.	Zem. Družstvo DEBLÍN	č.354, 664 75	549 430 175-6	p. Juříček
41.	ZEAS Agro, a.s., Rábín	č.31,384 11 Malovice	338 324 334	p. Muller
42.	Zem. a obchod. družstvo Brniště	č.1,471 29	487 850 132	p. Heřmanová
43.	Zem. spol. Dobříš, spol. s.r.o.	Jezírka,263 01	318 541 950	p. Neudorfl
44.	Zem. Spol. PALAVA,spol. s.r.o.	Družstevní 177, 692	519 515 216	p. Strapina
		01 Mikulov na Moravě	602 566 430	
45.	Chyňavská rolnická,spol s r.o.	Chyňava 429,267 07	311 691 133	p. Švestková
46.	Zem. Družstvo Předhradí	Kpt. Svatoně 22,539	469 350 153	p. Bouška
		74 Předhradí		
47.	Zemědělské družstvo Mostek	č.1,565 01	608 667 756	p. Dostál
48.	Rolnické družstvo Sukorady	č. 35,294 06	723 920 037	p. Zdobinský
49.	Zem. družstvo Březina nad Jizerou	č. 41,294 11 Loukov	326 789 020	p. Kaplanová
50.	MILZA zem. Družstvo, Zaječice	č.10,538 35	469 665 431	p. Víšek
51.	Zem. společnost Ostřetín, a.s.	č. 217,534 01 Holice	466 686 153	p. Kaplan
52.	Zem. a obch. Družstvo "Bratranců	č.205,533 42	466 924 359	p. Cimfl
	Veverkových", Živanice			

	Název	Adresa	Tel.:	Kontaktní osoba
53.	AGRO Otročin, a.s.	č.140,364 01 Toužim	353 394 348	p. Urik
54.	Pošumaví, a.s. Střelecké Hoštice	č.194,387 15	383 399 111	p. Soukup
55.	Agroprim, zem. Výroba, s.r.o.	Všetice 10,257 44	317 741 413	p. Kraif
56.	Zem. družstvo Smilovy Hory	č. 59, 391 52	381 218 127	p. Mrázek
57.	Zem. družstvo Nížkov	č. 193,592 12	566 675 133	p. Šorf
58.	Zemědělská a.s. Koloveč	Tyršova 146	379 494 250	
59.	Zeměděl. a obchodní spol. Plánice	Plánice	376 394 242	
60.	Zem. společnost KOMORNO, a.s.	Chocenice 146	371 522 740	hl. ekonom
61.	Zem. společnost SRBICE, a.s.	Srbice	379 494 411	
62.	Zemědělské družstvo Měčín	Měčín 202	376 395 136	
63.	AGRIMA Draženov, a.s.	Draženov 78	379 760 311	
64.	Agro Dolní Žandov,	Dolní Žandov 218	354 693 406	hl. ekonom
65.	Agro Staňkov, a.s.	Plzeňská 350	379 492 211-4	
66.	Agroklas Staré Sedliště, a.s.	Staré Sedliště 357	374 787 747	
67.	Agrospol Malý Bor a.s.	Malý Bor 144	376 512 695	
68.	Alimex Nezvěstice, a.s.	Nezvěstice	377 891 386	
69.	Arimex Trade, s.r.o. Domažlice	Prokopa Velikého 572	379 778 237	
70.	Dnešická zemědělská, a.s.	Dnešice	377 988 862	
71.	Druhá poběžovická, a.s. Poběžovice	Vranovská 142	379 410 211	
72.	JZD Budovatel, Jonovice n. Úhlavou	Janovice nad Úhlavou	376 392 246	
73.	Kralovická zemědělská, a.s.,	Tyršova 560, Kralovice	373 300 311	
74.	Maňovická zemědělská, a.s.	Mileč 21	371 592 116	
75.	Měcholupská zemědělská, a.s.	Měchoupy	376 310 894	
76.	Osecká zemědělská a obch. Spol.	Osek u Rokycan	371 781 381	

	Název	Adresa	Tel.:	Kontaktní osoba
77.	Polana Horšice, a.s.	Horšice 31	377 986 672	
78.	Probitas, spol.s r.o., Teplá	Šafařské domky 500	353 392 223	
79.	Třemošenská a.s., Třemošná	Brožíkova 862	377 855 674	
80.	Výrobně hospodářské družstvo	Hradiště 80	371 595 114	
81.	Výrobně obchodní družstvo	Velký Bor 114	376 514 208	
82.	Vysoká a.s. Dobřany	Dobřany	377 279 011	
83.	ZD Červený Hrádek, Pízeň	Červenohrádecká 186	377 460 754	
84.	ZD Erpužice	Erpužice	374 696 114	
85.	ZD Kralovice	Dolní Hradiště	373 397 060	
86.	ZD Merklín u Přeštic	Družstevní 276	377 912 134	
87.	ZD Novosedý	Pšov 48	353 393 426	
88.	ZD Přeštice	Hlávkova 1218	377 982 325	
89.	ZD Příchovice 5	Příchovice	377 982 105	
90.	ZD Vlastníků, Štichovice	Štichovice 24	373 399 369	
91.	ZD Vlastníků Manětín	Manětín 263	373 392 321	
92.	ZD Železný Újezd, Čížkov	Čížkov	371 597 115	
93.	ZEAS Puclice, a.s.	Puclice 99	379 492 325	
94.	ZD Horka - Čichalov	Čichalov 18	353 393 212	
95.	ZD HVOZD	Hvozď 27	373 394 321	
96.	ZD KBEL	Kbel 37	376 395 237	
97.	ZD Koryta	Bezděkov 63	376 312 837	
98.	ZD Křižovatka	Křižovatka 60	354 596 301	
99.	ZD Mezholezy	Mezholezy 35	379 493 117	
100.	ZD Obora	Obora	373 332 165	

	Název	Adresa	Tel.:	Kontaktní osoba
101.	ZD Osvračín	Osvračín	379 427 065	
102.	ZD Rozvoj Trstěnice 13	Trstěnice 13	354 671 130	
103.	Zem. obchod. družstvo Dlažov	Buňky 62	376 392 402	
104.	Zem. výrobní družstvo Oselce	Oselce 35	371 595 257	
105.	ZESPOL Kanice, a.s.	Kanice	379 494 208	
106.	ZOD Kolinec	Kolinec 295	376 546 110	
107.	ZOD Vrčeň	Vrčeň	371 526 211	
108.	Žihelský statek a.s.	Žihle 106	373 395 107	
109.	Žichlická zemědělská, a.s.	Třemošná, Žichle 85	377 959 171	
110.	Bílovská zemědělská, a.s.	Kralovice 50	373 395 314	
111.	Lubská zemědělská, a.s.	Klatovy, Na Šíji 257	376 310 251	
112.	Nečtinská zemědělská, a.s.	Nečtiny 216	373 313 129	
113.	Úněšovský statek, a.s.	Úněšov 76	373 300 711	
114.	ZD Břeží	Klášteř 105	371 591 191	
115.	ZD Dřevce Kožlany	Kožlany 42	373 396 827	
116.	ZD Mladotice	Mladotice 129	373 399 223	
117.	ZD Horní Bělá	Horní Bělá 134	373 394 311	
118.	ZD Žilov	Žilov 36	377 958 277	
119.	ZOD Němětice- sídlo Nihošovice	Nihošovice	383 372 492	
120.	Zemědělská a.s. Čejkovice	Čejkovice, Kamzíkova	24215499	