

Comparison of accounting and valuation of agricultural primary production according to Czech legislation and International Financial Reporting Standards IFRS

Kristina Kabourková¹

¹ Institute of Technology and Business in České Budějovice, Okružní 517/10, 370 01 České Budějovice, Czech Republic

Abstract

The article compares the accounting and valuation of agricultural primary production under International Financial Reporting Standards (IFRS) and Czech legislation. IFRS uses fair value pricing, while Czech accounting relies on historical costs. This leads to discrepancies, particularly in land valuation—Czech accounting does not reflect actual market developments or timber growth in forest land. On the other hand, perennial and short-term crops, as well as livestock, are valued using internal calculations based on current market prices, ensuring a more accurate reflection of their value. For Czech accounting, perennial crops and animals classified as fixed assets are depreciated for both accounting and tax purposes. If a temporary decrease in value occurs, a write-down must be applied at the end of the accounting period. This ensures the financial statements present a true and fair view of the company's situation. Under IFRS, regular revaluation of these assets is not required due to high volatility in market prices, which are often beyond human control. Thus, while IFRS emphasizes market value, the Czech approach balances realism with caution, particularly for volatile agricultural assets.

Keywords: International accounting standards, Czech legislation, accounting for agricultural primary production, crop production, livestock production, accounting for land and forestry

Úvod

Základním dokumentem, podle něhož účtují čeští podnikatelé v zemědělské prvovýrobě je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona a dále pak České účetní standardy.

Nelze však ignorovat skutečnost, že světová ekonomika má stále více globální charakter. Z tohoto důvodu je nezbytné postupně sjednocovat informační systémy, zvýšit srovnatelnost výstupů z těchto systémů i jejich všeobecnou srozumitelnost.

Ve světě existuje více národních účetních standardů. Velmi významné je např. US GAAP (General Accepted Accounting Principles), což je soubor mezinárodních účetních standardů USA. Vzhledem k hospodářské síle USA má tento systém nezanedbatelnou úlohu. Je třeba též vzít v úvahu, že společnosti, které chtějí kótovat své cenné papíry na burze v New Yorku, musejí sestavovat své účetní závěrky dle metodiky UA GAAP. Pokud se jedná o mezinárodní společnosti, akceptuje tato burza též výkazy sestavené dle metodiky IFRS.

Evropská unie se snaží regulovat své účetnictví a výkaznictví již od roku 1978, kdy vešla v platnost první směrnice týkající se účetnictví, a to Čtvrtá směrnice Rady ES o individuální účetní závěrce. Tato směrnice definovala obsah roční účetní závěrky. Významná byla též Sedmá směrnice Rady z roku 1983, týkající se konsolidované účetní závěrky.

Tyto směrnice však v průběhu dalších let zastarávaly a bylo nutno je aktualizovat. Proto v roce 2000 vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii a za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS. Podle této strategie je nezbytné, aby společnosti registrované na evropských burzách cenných papírů své konsolidované účetní závěrky sestavovaly striktně dle metodiky Mezinárodních standardů IFRS.

Aby byla zajištěna implementace IFRS do národních účetních systémů, vznikl schvalovací mechanismus, jehož stěžejním úkolem je zajistit legislativní uznání IFRS v zemích Evropské unie.

Od roku 2001 nejsou nově vydávané standardy označovány jako Mezinárodní účetní standardy – IAS, ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS – International Financial Reporting Standards. Dříve vytvořené standardy zůstávají v platnosti, jsou aktualizovány a jsou i nadále označovány jako Mezinárodní účetní standardy IAS.

Tyto standardy jsou akceptovány i v zemích mimo Evropskou unii, zejména pak tam, kde není vlastní legislativní úprava účetnictví a výkaznictví.

Významnou součástí IFRS je Koncepční rámec, který definuje účetní zásady, základní prvky účetní závěrky a způsoby jejich ocenění. Pokud existuje rozpor mezi obecnými požadavky Koncepčního rámce a konkrétním standardem, pak má přednost úprava stanovená v tomto konkrétním standardu. Není-li určitá oblast upravena konkrétním standardem, pak je nutno vycházet z Koncepčního rámce.

Účetní závěrka dle IFRS má za cíl poskytovat informace pro ekonomické rozhodování majitelů, jsou použity odborné odhady a posudky. Účetní závěrka dle platné české legislativy má poskytnout věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci účetní jednotky.

Primárním úkolem účetnictví je poskytovat uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je konkrétní účetní jednotka ekonomicky zdatná a jaká je její finanční situace za dané účetní období. (Kovanicová, 2012).

Účetní praxe se v jednotlivých zemích liší, přesto však existují podstatné rysy společné účetnictví všech zemí. Zásadními výstupy účetních systémů jsou účetní výkazy, a to rozvaha, výsledovka, výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků. (Čespivová, 2011).

Po vstupu ČR do Evropské unie v roce 2004 vznikla povinnost, aby ČR implementovala do zákona o účetnictví i Mezinárodní účetní systémy. To však neznamená povinné využívání v individuálních účetních závěrkách, ale mohou vzniknout rozdíly ve vykazování účetních položek. (Havlová, 2015)

V současnosti se účetnictví ocitlo v dimenzi manipulace s daty. To vyplývá ze skutečnosti, že přeceňování hodnoty majetku může být účelové. Dřívější striktní postupy, kdy byl majetek oceňován výlučně historickými cenami, vylučovaly jakékoliv pochybnosti o úmyslech vlastního majetku. (Kouřilová, 2015).

Rada pro mezinárodní účetní standardy vypracovala novelizovaný Koncepční rámec pro účetní výkaznictví. Podle něj existují dvě oceňovací základny, a to historické náklady a dále pak současná hodnota. Historické náklady vycházejí z ceny transakce, současná hodnota zahrnuje reálnou hodnotu, hodnotu z užívání a náklady současné.

Dle Dvořákové (2022) je oceňování metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Koncepční rámec pak definuje výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky, a to historické náklady (historical cost), běžnou cenu (current cost), realizovatelnou – vypořádací hodnotu (realisable, settlement value) a konečně současnou hodnotu (present value). Nepreferuje žádnou z vedených metod, ale konstatuje, že nejčastěji užívanou bází jsou historické ceny.

Datem ocenění (Measurement date) je okamžik, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne službu. (Strouhal, 2019).

V ČR účetnictví platí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v pozdějších zněních, který definuje účetní jednotky, předmět účetnictví, podvojný účetnictví, základní povinnosti při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky, účetní metody, kategorie účetních jednotek, účetní knihy, pravidla pro oceňování a sankce, které hrozí při nedodržení povinností stanovených zákonem.

V ČR též platí vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Vyhláška upravuje zejména rozsah, jednotlivé části a obsahové vymezení položek individuální i konsolidované účetní závěrky pro podnikatele a vyhotovení výroční zprávy, směrnou účtovou osnovu a účetní metody a metody oceňování.

České účetní standardy zajišťují soulad při používání účetních metod, popisují tyto metody a postupy účtování.

Účetní předpisy v ČR nejsou formálně přímo navázány na daňové předpisy a vystupují navenek nezávisle. Ve skutečnosti jsou účetní postupy i účetní praxe v ČR významně

ovlivňovány i daňovými zákony, zejména pak zákonem o daních z příjmů či zákonem o rezervách. (Ryneš, 2024)

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části či technického zhodnocení cena, za kterou byl tento majetek pořízen a další náklady, např. průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy, licence, patenty použité při pořizování majetku, odměny za poradenství, správní poplatky atd.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou součástí pořizovací ceny zásob i náklady s pořízením související, zejména pak přepravné provedené samotnou účetní jednotkou či dodavatelem, provize, clo a pojistné či náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží. Vlastní náklady zásob, které byly vytvořeny vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace, kterou stanovila účetní jednotka.

Švecová (2020) uvádí, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví se zaměřují především na obsahovou strukturu a formát již finálních účetních výkazů. České předpisy dbají na jednotné používání účetních metod, kdy postupy účtování a formy účetních výkazů jsou podrobně popsány v jednotlivých českých účetních standardech. V ČR se z účetního výsledku hospodaření stanovuje základ daně, z něhož se po úpravách vypočítá i výše daně z příjmů. Přitom pro stanovení této daně nelze využít výsledku hospodaření, který vychází z IFRS předpisů.

Česká účetní legislativa i IFRS pokládají rozvahu za primární účetní výkaz. Podle IFRS závazný formát není předepsán. České předpisy stanovují minimální rozsah, uspořádání a označování jednotlivých položek. Oba účetní systémy pak vyžadují zveřejnění výkazu zisku a ztrát – výkazu o úplném výsledku hospodaření. (projekt PricewaterhouseCoopers, 2009),

Vojáčková (2018) uvádí, že podle standardu IAS 1 věrného obrazu bude dosaženo tehdy, pokud účetní jednotka bude postupovat v souladu s IFRS. Odklon je připuštěn ve velmi řídkých případech. České účetní předpisy určují, že pokud by použití účetních metod, které jsou stanoveny v právních předpisech bylo neslučitelné s dosažením poctivého a věrného obrazu, má za výjimečných okolností účetní jednotka povinnost se od těchto postupů odchýlit.

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji v podobě zemědělské produkce nebo na další biologická aktiva. Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva podniku. Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina. Společnými rysy je schopnost biologické přeměny rostliny či zvířete, řízení změn a měření těchto změn. (Dvořáková, 2011)

Mezinárodní účetní standardy se věnují zemědělství ve standardu 41, který byl publikován v Úředním věstníku Evropské unie v NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008,

Uvedené nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie.

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností.

Tento standard se používá pro účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:

- a) biologická aktiva s výjimkou rostlin přinášejících úrodu;
- b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně a
- c) státní dotace v odstavcích 34-35.

Předmětem tohoto standardu nejsou:

a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 Investice do nemovitostí)

b) rostliny přinášející úrodu související se zemědělskou činností (viz IAS 16).

Tento standard se však používá pro úrodu z těchto rostlin přinášejících úrodu;

c) státní dotace vztahující se na rostliny přinášející úrodu (viz IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory);

d) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS 38 Nehmotná aktiva).

e) aktiva z práva k užívání vznikající na základě leasingu pozemků spjatých se zemědělskou činností (viz IFRS 16 Leasingy). Tento standard se aplikuje na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv účetní jednotky, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je aplikován IAS 2 Zásoby nebo jiný využitelný Mezinárodní účetní standard. To znamená, že tento standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Přestože takové zpracování může být logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a probíhající události mohou nést určitou podobnost s biologickou přeměnou, není další zpracování zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.

Rostlinná výroba představuje specifickou oblast zemědělské činnosti. Specifika charakteru rostlinné výroby se odráží i v přístupech k jejímu účetnímu zachycení. Je založena na vytváření vhodných podmínek pro život rostlin, pro jejich biologickou přeměnu, která je hlavním faktorem vytvářejícím zisk zemědělského producenta. Biologická přeměna živých organismů vede v průběhu jejich života k růstu, zvyšování objemu, hmotnosti i ke změnám kvalitativním a k plození dalších generací. Rostlinná výroba je díky svému biologickému charakteru také vystavena rizikům nakažovým, rizikům nezamýšlených biologických poruch a mutací, rizikům spojeným s výkyvy počasí. Je často také výrobou sdruženou, takže v rámci jednoho výrobního procesu vzniká nuceně více výrobků najednou. Rostlinná výroba se vyznačuje různou délkou produkčního cyklu od délky několika týdnů či měsíců až po extrémně dlouhodobý produkční cyklus, například v lesnictví, a nerovnoměrnou pracovní náročností v průběhu produkčního cyklu, ze které také vyplývá nerovnoměrnost peněžních toků v průběhu hospodaření. Všechny tyto charakteristiky se více či méně odráží v konceptech účetního zachycení jednotlivých druhů rostlinné výroby. (Dvořáková, 2022)

Účetní jednotky v ČR si mohou stanovit účetní období, které je totožné s kalendářním rokem, nebo si mohou stanovit účetní období, které je v souladu s tzv. hospodářským rokem.

Pěstované rostliny jsou účetně sledovány v oběžných aktivech v rámci zásob na účtu 121 – Nedokončená výroba. Během roku se přímé náklady, které jsou vynakládány na pěstované rostliny, stávají součástí nedokončené rostlinné výroby. Tyto náklady jsou účtovány zvyšujícím se způsobem na účet 121 – Nedokončená výroba v souvislosti vyráběných zásob souvztažně s účtem 581 – Změna stavu nedokončené výroby. V okamžiku sklizně se odúčtuje nedokončená rostlinná výroba na vrub účtu 581 – Změna stavu nedokončené výroby. Vytvořená zemědělská produkce se následně ocení ve skutečně vynaložených vlastních nákladech a převezme se na sklad (MD 123 – Výrobky/D 583 – Změna stavu výrobků). (České účetní standardy). V okamžiku sklizně mohou nastat problémy s kalkulací režijních nákladů, které nejsou a často ani nemohou být zjištěny. Účetní jednotka může v tomto případě použít pro ocenění produkce kalkulaci na bázi předběžných plánových kalkulací. U ocenění na bázi předběžných plánových kalkulací poté může účetní jednotka setrvat, pokud se prokáže, že se významným způsobem nelišila od skutečně vynaložených nákladů, které jsou zjištěny po provedení výsledné kalkulace.

Je vhodné přistoupit k analytickému členění účtu 121 – Nedokončená výroba na nedokončenou rostlinnou výrobu v běžném účetním období a nedokončenou výrobu se sklizní v následujících účetním období.

Dvořáková (2022) uvádí, že nedokončená rostlinná výroba účtovaná v zásobách se zachycuje a oceňuje v českém účetnictví narůstajícím způsobem na bázi skutečných vlastních nákladů, které jsou vynaloženy v souvislosti s pěstováním. Kalkulační jednicí je v tomto případě osevní a sklizňová plocha.

Rostlinná výroba disponuje výrazně vyšší rizikovostí než jiné hospodářské činnosti.

Škoda na porostu je buď úplná nebo částečná. Úplná škoda se promítne v plném rozsahu v nákladech účetní jednotky, škoda částečná jen do výše pojistné náhrady od pojišťovny. (Dvořáková, 2022)

Čermáková (2013) uvádí, že české účetnictví zobrazuje les v souladu s lesním zákonem, který definuje lesní porosty s jejich prostředím a pozemky určenými k plnění funkcí lesa – viz § 2 odst. 2 lesního zákona.

Bartůňková uvádí, že pokud budou dodrženy zásady české legislativy v případě účtování o lesních porostech, nebude možné získat věrný obraz o hospodaření účetní jednotky, neboť nelze účetně zachytit aktuální hodnotu rostoucí zásoby dřeva na lesních pozemcích.

Dle české legislativy úkony spojené se založením lesního porostu jsou zobrazeny v účetním systému účetní jednotky v provozních nákladech běžného účetního období. Hodnota nově vysazeného lesního porostu nepředstavuje pro účetní jednotku technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a nenavyšuje tak účetní hodnotu rozvahové položky. V průběhu lesního výrobního cyklu vznikají v lesním hospodářství výnosy spojené s prodejem vánočních stromků z prořezávek lesního porostu (nejsou uvažovány plantáže vánočních stromků). Hodnota mladých stromků z probírek není v účetnictví zachycena, a proto je jejich hodnota při prodeji kalkulována na bázi vlastních vynaložených nákladů na jejich vyřezání z porostu. Těžba dříví je završením lesní výroby, při které jsou vytěženy různé sortimenty dříví různorodých dřevin. Těžba dříví je dnem uskutečnění účetního případu. V tu chvíli nastává

problém, jak ocenit vytěžené dříví pro potřeby účetnictví, protože rostoucí zásoba lesního porostu není v účetnictví v průběhu růstu stanovována a účetně zobrazována. Současná účetní praxe oceňuje vytěžené dříví na úrovni vlastních vynaložených nákladů na těžbu. Nezohledňuje se tedy cena dříví. (Čermáková, Stárová, 2014)

Česká metodika účtování o lesním pozemku je specifická, neboť pořídí-li se lesní pozemek, není hodnota lesa vůbec oddělována. Pokud účetní jednotka sama vypěstuje les, nedochází k jeho aktivaci. (Dvořáková, 2018).

Česká právní úprava týkající se účetnictví nedisponuje nástroji, které by umožňovaly lesní porost na lesních pozemcích ocenit a vykázat v rozvaze jako samostatnou položku. Management podniku tak nemá k dispozici přesné účetní informace z finančního účetnictví, které by přispěly ke správným manažerským rozhodnutím. Dle pojetí IFRS pak lesní porost je od pozemku oddělitelná samostatná účetní kategorie. (Čermáková, 2013).

Dle české legislativy nelze účtovat o snížení hodnoty pozemku, např. v důsledku ekologické havárie, ani o zvýšení hodnoty pozemku, které vyplývá ze situace na trhu. Naprosto nepravdivé jsou údaje o lesním pozemku, kdy není oddělen vlastní pozemek a lesní porost a kdy se vůbec neúčtuje o nárůstu dřevní hmoty. (Kabourková, Kalinová, 2022).

Pozemky se člení podle druhu na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní půda. Orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty jsou zemědělskými pozemky. (katastrální zákon § 3 odst. 2, Vychopen, 2022)

Zatopená část rybníka se vykazuje jako pozemek a neodepisuje se. Stavební části (hráz, bezpečnostní přeliv atd.) se vykazují jako stavba a odepisují se. (Lorinczová, 2014, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Ryneš (2023) uvádí, že pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky rozumíme ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 hektar a trvalý porost vinic a chmelnic. Tento majetek se odepisuje účetně i daňově dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Ryneš (2024) uvádí, že ocenění pořízeného pozemku je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud nejsou pěstitelskými celky trvalých porostů.

Dle téhož autora za dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stádo nebo hejno) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou zejména s přihlédnutím k hledisku významnosti lze považovat v souladu s rozhodnutím účetní jednotky stáda skotu, koní, prasat, ovcí, koz, hejna chovných hus, tažné, dostihové a sportovní koně i stáda ostatních hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů. Tento majetek je pak pokládán za dlouhodobý – účet 026 a odepisuje se účetně i daňově dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Do oběžného majetku – účet 124 - patří jatečná zvířata, zvířata vlastního chovu určená k prodeji a pokusná zvířata (účet 112).

Zvířata evidovaná jako dlouhodobý hmotný majetek se oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Zvířata evidovaná jako zásoby se oceňují zejména reprodukční pořizovací cenou. (Neplechová 2007).

Nákup ryb se oceňuje v pořizovacích cenách, jejich vlastní chov pak v předem stanovených nákladech dle vnitropodnikového ceníku – podle stanovených kalkulací. (Lorinczová, 2014).

Vančurová (2014) uvádí, že úbytek zvířat se zachytí v průměrných cenách živé hmotnosti vyskladených zvířat. Tato cena se zjistí jako pořizovací cena příslušné skupiny zvířat k začátku měsíce dělená hmotností nebo počtem kusů těchto zvířat k začátku měsíce.

Podle IAS 41 je živé zvíře nebo rostlina biologickým aktivem. Základem zemědělské činnosti je pak biologická přeměna. Do ní patří procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování.

Standard IAS 41 podrobně neupravuje způsob ocenění biologických aktiv v historických cenách, tuto metodu však povoluje. Preferuje oceňování ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. To znamená, že pokud existuje aktivní trh s příslušným biologickým aktivem, doporučuje využití poslední dosažené tržní ceny v případě, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni. Po úpravě lze též využít tržní ceny biologických aktiv, která se odlišují jakostí nebo odrůdou.

Pokud vůbec není k dispozici tržní cena, pak účetní jednotka ke stanovení fair value využije současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

Je nepochybné, že v účtování a oceňování zemědělské prvovýroby existují rozdíly mezi platnou českou legislativou a pravidly IFRS. Cíle článku bude dosaženo za použití procesní analýzy, kdy budou zkoumány postupy předepsané českými předpisy a budou komparovány s postupy dle IFRS.

Cílem článku je charakterizovat rozdíly mezi účtováním zemědělské prvovýroby dle platné české legislativy a dle Mezinárodních účetních standardů.

Jsou položeny následující otázky:

1. Jaké jsou rozdíly při vykazování a oceňování zemědělské prvovýroby dle platné české legislativy a dle Mezinárodních účetních standardů?
2. Který systém dává pravdivější a aktuálnější informace o této činnosti?

Je nepochybné, že v účtování a oceňování zemědělské prvovýroby existují rozdíly mezi platnou českou legislativou a pravidly IFRS. Cíle článku bude dosaženo za použití procesní analýzy, kdy budou zkoumány postupy předepsané českými předpisy a budou komparovány s postupy dle IFRS. Primárním úkolem účetnictví je poskytovat uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je konkrétní účetní jednotka ekonomicky zdatná a jaká je její finanční situace za dané účetní období. (Kovanicová, 2012).

Účetní praxe se v jednotlivých zemích liší, přesto však existují podstatné rysy společné účetnictví všech zemí. Zásadními výstupy účetních systémů jsou účetní výkazy, a to rozvaha, výsledovka, výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků. (Čespivová, 2011).

Po vstupu ČR do Evropské unie v roce 2004 vznikla povinnost, aby ČR implementovala do zákona o účetnictví i Mezinárodní účetní systémy. To však neznamená povinné využívání v individuálních účetních závěrkách, ale mohou vzniknout rozdíly ve vykazování účetních položek. (Havlová, 2015)

V současnosti se účetnictví ocitlo v dimenzi manipulace s daty. To vyplývá ze skutečnosti, že přeceňování hodnoty majetku může být účelové. Dřívější striktní postupy, kdy byl majetek oceňován výlučně historickými cenami, vylučovaly jakékoliv pochybnosti o úmyslech vlastního majetku. (Kouřilová, 2015).

Rada pro mezinárodní účetní standardy vypracovala novelizovaný Koncepční rámec pro účetní výkaznictví. Podle něj existují dvě oceňovací základny, a to historické náklady a dále pak současná hodnota. Historické náklady vycházejí z ceny transakce, současná hodnota zahrnuje reálnou hodnotu, hodnotu z užívání a náklady současné (Deloitte. n.d.)

Dle Dvořákové (2022) je oceňování metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Koncepční rámec pak definuje výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky, a to historické náklady (historical cost), běžnou cenu (current cost), realizovatelnou – vypořádací hodnotu (realisable, settlement value) a konečně současnou hodnotu (present value). Nepreferuje žádnou z vedených metod, ale konstatuje, že nejčastěji užívanou bází jsou historické ceny.

Datem ocenění (Measurement date) je okamžik, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne službu. (Strouhal, 2019).

V ČR účetnictví platí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v pozdějších zněních, který definuje účetní jednotky, předmět účetnictví, podvojný účetnictví, základní povinnosti při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky, účetní metody, kategorie účetních jednotek, účetní knihy, pravidla pro oceňování a sankce, které hrozí při nedodržení povinností stanovených zákonem.

V ČR též platí vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Vyhláška upravuje zejména rozsah, jednotlivé části a obsahové vymezení položek individuální i konsolidované účetní závěrky pro podnikatele a vyhotovení výroční zprávy, směrnou účtovou osnovu a účetní metody a metody oceňování.

České účetní standardy zajišťují soulad při používání účetních metod, popisují tyto metody a postupy účtování.

Účetní předpisy v ČR nejsou formálně přímo navázány na daňové předpisy a vystupují navenek nezávisle. Ve skutečnosti jsou účetní postupy i účetní praxe v ČR významně ovlivňovány i daňovými zákony, zejména pak zákonem o daních z příjmů či zákonem o rezervách. (Ryneš, 2024)

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části či technického zhodnocení cena, za kterou byl tento majetek pořízen a další náklady, např. průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výroby a poplatky za dočasné nebo trvalé

odnětí lesní půdy, licence, patenty použité při pořizování majetku, odměny za poradenství, správní poplatky atd.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou součástí pořizovací ceny zásob i náklady s pořízením související, zejména pak přepravné provedené samotnou účetní jednotkou či dodavatelem, provize, clo a pojistné či náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží. Vlastní náklady zásob, které byly vytvořeny vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace, kterou stanovila účetní jednotka.

Švecová (2020) uvádí, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví se zaměřují především na obsahovou strukturu a formát již finálních účetních výkazů. České předpisy dbají na jednotné používání účetních metod, kdy postupy účtování a formy účetních výkazů jsou podrobně popsány v jednotlivých českých účetních standardech. V ČR se z účetního výsledku hospodaření stanovuje základ daně, z něhož se po úpravách vypočítá i výše daně z příjmů. Přitom pro stanovení této daně nelze využít výsledku hospodaření, který vychází z IFRS předpisů (Grant Thornton Czech Republic. n.d.).

Česká účetní legislativa i IFRS pokládají rozvahu za primární účetní výkaz. Podle IFRS závazný formát není předepsán. České předpisy stanovují minimální rozsah, uspořádání a označování jednotlivých položek. Oba účetní systémy pak vyžadují zveřejnění výkazu zisku a ztrát – výkazu o úplném výsledku hospodaření. (projekt PricewaterhouseCoopers, 2009).

Vojáčková (2018) uvádí, že podle standardu IAS 1 věrného obrazu bude dosaženo tehdy, pokud účetní jednotka bude postupovat v souladu s IFRS. Odklon je přípustěn ve velmi řídkých případech. České účetní předpisy určují, že pokud by použití účetních metod, které jsou stanoveny v právních předpisech bylo neslučitelné s dosažením poctivého a věrného obrazu, má za výjimečných okolností účetní jednotka povinnost se od těchto postupů odchýlit.

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji v podobě zemědělské produkce nebo na další biologická aktiva. Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva podniku. Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina. Společnými rysy je schopnost biologické přeměny rostliny či zvířete, řízení změn a měření těchto změn. (Dvořáková, 2011)

Mezinárodní účetní standardy se věnují zemědělství ve standardu 41, který byl publikován v Úředním věstníku Evropské unie v NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, Uvedené nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností.

Tento standard se používá pro účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:

- a) biologická aktiva s výjimkou rostlin přinášejících úrodu;
- b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně a
- c) státní dotace v odstavcích 34-35.

Předmětem tohoto standardu nejsou:

a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 Investice do nemovitostí)

b) rostliny přinášející úrodu související se zemědělskou činností (viz IAS 16).

Tento standard se však používá pro úrodu z těchto rostlin přinášejících úrodu;

c) státní dotace vztahující se na rostliny přinášející úrodu (viz IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory);

d) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS 38 Nehmotná aktiva).

e) aktiva z práva k užívání vznikající na základě leasingu pozemků spjatých se zemědělskou činností (viz IFRS 16 Leasingy). Tento standard se aplikuje na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv účetní jednotky, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je aplikován IAS 2 Zásoby nebo jiný využitelný Mezinárodní účetní standard. To znamená, že tento standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Přestože takové zpracování může být logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a probíhající události mohou nést určitou podobnost s biologickou přeměnou, není další zpracování zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.

Rostlinná výroba představuje specifickou oblast zemědělské činnosti. Specifika charakteru rostlinné výroby se odráží i v přístupech k jejímu účetnímu zachycení. Je založena na vytváření vhodných podmínek pro život rostlin, pro jejich biologickou přeměnu, která je hlavním faktorem vytvářejícím zisk zemědělského producenta. Biologická přeměna živých organismů vede v průběhu jejich života k růstu, zvyšování objemu, hmotnosti i ke změnám kvalitativním a k plození dalších generací. Rostlinná výroba je díky svému biologickému charakteru také vystavena rizikům nakažovým, rizikům nezamýšlených biologických poruch a mutací, rizikům spojeným s výkyvy počasí. Je často také výrobou sdruženou, takže v rámci jednoho výrobního procesu vzniká nuceně více výrobků najednou. Rostlinná výroba se vyznačuje různou délkou produkčního cyklu od délky několika týdnů či měsíců až po extrémně dlouhodobý produkční cyklus, například v lesnictví, a nerovnoměrnou pracovní náročností v průběhu produkčního cyklu, ze které také vyplývá nerovnoměrnost peněžních toků v průběhu hospodaření. Všechny tyto charakteristiky se více či méně odráží v konceptech účetního zachycení jednotlivých druhů rostlinné výroby. (Dvořáková, 2022)

Účetní jednotky v ČR si mohou stanovit účetní období, které je totožné s kalendářním rokem, nebo si mohou stanovit účetní období, které je v souladu s tzv. hospodářským rokem. Pěstované rostliny jsou účetně sledovány v oběžných aktivech v rámci zásob na účtu 121 – Nedokončená výroba. Během roku se přímé náklady, které jsou vynakládány na pěstované rostliny, stávají součástí nedokončené rostlinné výroby. Tyto náklady jsou účtovány zvyšujícím se způsobem na účet 121 – Nedokončená výroba v souvislosti vyráběných zásob souvztažně s účtem 581 – Změna stavu nedokončené výroby. V okamžiku sklizně se odúčtuje nedokončená rostlinná výroba na vrub účtu 581 – Změna stavu nedokončené výroby. Vytvořená zemědělská produkce se následně ocení ve skutečně vynaložených vlastních nákladech a převezme se na sklad (MD 123 – Výrobky/D 583 – Změna stavu výrobků). (České účetní standardy). V

okamžiku sklizně mohou nastat problémy s kalkulací režijních nákladů, které nejsou a často ani nemohou být zjištěny. Účetní jednotka může v tomto případě použít pro ocenění produkce kalkulaci na bázi předběžných plánových kalkulací. U ocenění na bázi předběžných plánových kalkulací poté může účetní jednotka setrvat, pokud se prokáže, že se významným způsobem nelišila od skutečně vynaložených nákladů, které jsou zjištěny po provedení výsledné kalkulace.

Je vhodné přistoupit k analytickému členění účtu 121 – Nedokončená výroba na nedokončenou rostlinnou výrobu v běžném účetním období a nedokončenou výrobu se sklizní v následujících účetním období.

Dvořáková (2022) uvádí, že nedokončená rostlinná výroba účtovaná v zásobách se zachycuje a oceňuje v českém účetnictví narůstajícím způsobem na bázi skutečných vlastních nákladů, které jsou vynaloženy v souvislosti s pěstováním. Kalkulační jednicí je v tomto případě osevní a sklizňová plocha.

Rostlinná výroba disponuje výrazně vyšší rizikovostí než jiné hospodářské činnosti.

Škoda na porostu je buď úplná nebo částečná. Úplná škoda se promítne v plném rozsahu v nákladech účetní jednotky, škoda částečná jen do výše pojistné náhrady od pojišťovny. (Dvořáková, 2022)

Čermáková (2013) uvádí, že české účetnictví zobrazuje les v souladu s lesním zákonem, který definuje lesní porosty s jejich prostředím a pozemky určenými k plnění funkcí lesa – viz § 2 odst. 2 lesního zákona.

Bartůňková uvádí, že pokud budou dodrženy zásady české legislativy v případě účtování o lesních porostech, nebude možné získat věrný obraz o hospodaření účetní jednotky, neboť nelze účetně zachytit aktuální hodnotu rostoucí zásoby dřeva na lesních pozemcích.

Dle české legislativy úkony spojené se založením lesního porostu jsou zobrazeny v účetním systému účetní jednotky v provozních nákladech běžného účetního období. Hodnota nově vysazeného lesního porostu nepředstavuje pro účetní jednotku technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a nenavysuje tak účetní hodnotu rozvahové položky. V průběhu lesního výrobního cyklu vznikají v lesním hospodářství výnosy spojené s prodejem vánočních stromků z prořezávek lesního porostu (nejsou uvažovány plantáže vánočních stromků). Hodnota mladých stromků z probírek není v účetnictví zachycena, a proto je jejich hodnota při prodeji kalkulována na bázi vlastních vynaložených nákladů na jejich vyřezání z porostu. Těžba dříví je završením lesní výroby, při které jsou vytěženy různé sortimenty dříví různorodých dřevin. Těžba dříví je dnem uskutečnění účetního případu. V tu chvíli nastává problém, jak ocenit vytěžené dříví pro potřeby účetnictví, protože rostoucí zásoba lesního porostu není v účetnictví v průběhu růstu stanovována a účetně zobrazována. Současná účetní praxe oceňuje vytěžené dříví na úrovni vlastních vynaložených nákladů na těžbu. Nezohledňuje se tedy cena dříví. (Čermáková, Stárová, 2014)

Česká metodika účtování o lesním pozemku je specifická, neboť pořídí-li se lesní pozemek, není hodnota lesa vůbec oddělována. Pokud účetní jednotka sama vypěstuje les, nedochází k jeho aktivaci. (Dvořáková, 2018).

Česká právní úprava týkající se účetnictví nedisponuje nástroji, které by umožňovaly lesní porost na lesních pozemcích ocenit a vykázat v rozvaze jako samostatnou položku. Management podniku tak nemá k dispozici přesné účetní informace z finančního účetnictví, které by přispěly ke správným manažerským rozhodnutím. Dle pojetí IFRS pak lesní porost je od pozemku oddělitelná samostatná účetní kategorie. (Čermáková, 2013).

Dle české legislativy nelze účtovat o snížení hodnoty pozemku, např. v důsledku ekologické havárie, ani o zvýšení hodnoty pozemku, které vyplývá ze situace na trhu. Naprosto nepravdivé jsou údaje o lesním pozemku, kdy není oddělen vlastní pozemek a lesní porost a kdy se vůbec neúčtuje o nárůstu dřevní hmoty. (Kabourková, Kalinová, 2022).

Pozemky se člení podle druhu na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní půda. Orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty jsou zemědělskými pozemky. (katastrální zákon § 3 odst. 2, Vychopen, 2022)

Zatopená část rybníka se vykazuje jako pozemek a neodepisuje se. Stavební části (hráz, bezpečnostní přeliv atd.) se vykazují jako stavba a odepisují se. (Lorinczová, 2014, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Ryneš (2023) uvádí, že pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky rozumíme ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 hektar a trvalý porost vinic a chmelnic. Tento majetek se odepisuje účetně i daňově dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Ryneš (2024) uvádí, že ocenění pořízeného pozemku je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud nejsou pěstitelskými celky trvalých porostů.

Dle téhož autora za dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stádo nebo hejno) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou zejména s přihlédnutím k hledisku významnosti lze považovat v souladu s rozhodnutím účetní jednotky stáda skotu, koní, prasat, ovcí, koz, hejna chovných hus, tažné, dostihové a sportovní koně i stáda ostatních hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů. Tento majetek je pak pokládán za dlouhodobý – účet 026 a odepisuje se účetně i daňově dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Do oběžného majetku – účet 124 - patří jatečná zvířata, zvířata vlastního chovu určená k prodeji a pokusná zvířata (účet 112).

Zvířata evidovaná jako dlouhodobý hmotný majetek se oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Zvířata evidovaná jako zásoby se oceňují zejména reprodukční pořizovací cenou. (Nepřechová 2007).

Nákup ryb se oceňuje v pořizovacích cenách, jejich vlastní chov pak v předem stanovených nákladech dle vnitropodnikového ceníku – podle stanovených kalkulací. (Lorinczová, 2014).

Vančurová (2014) uvádí, že úbytek zvířat se zachytí v průměrných cenách živé hmotnosti vyskládaných zvířat. Tato cena se zjistí jako pořizovací cena příslušné skupiny zvířat k začátku měsíce dělená hmotností nebo počtem kusů těchto zvířat k začátku měsíce.

Podle IAS 41 je živé zvíře nebo rostlina biologickým aktivem. Základem zemědělské činnosti je pak biologická přeměna. Do ní patří procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování.

Standard IAS 41 podrobně neupravuje způsob ocenění biologických aktiv v historických cenách, tuto metodu však povoluje. Preferuje oceňování ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. To znamená, že pokud existuje aktivní trh s příslušným biologickým aktivem, doporučuje využití poslední dosažené tržní ceny v případě, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni. Po úpravě lze též využít tržní ceny biologických aktiv, která se odlišují jakostí nebo odrůdou.

Pokud vůbec není k dispozici tržní cena, pak účetní jednotka ke stanovení fair value využije současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

Je nepochybné, že v účtování a oceňování zemědělské prvovýroby existují rozdíly mezi platnou českou legislativou a pravidly IFRS. Cíle článku bude dosaženo za použití procesní analýzy, kdy budou zkoumány postupy předepsané českými předpisy a budou komparovány s postupy dle IFRS.

Metodika

Nejprve pomocí metody procesní analýzy bude rozebráno pojetí problematiky vykazování a oceňování zemědělské prvovýroby dle IFRS. Následně stejným způsobem bude analyzováno pojetí této problematiky dle platné české legislativy. Konečně budou obě pojetí komparována a budou definovány přednosti i nedostatky obou těchto systémů.

Výsledky

Základem zemědělské výroby je využívání schopností živých organismů. Lidský faktor má nižší schopnost ovlivnit výsledky výrobního procesu. Velký vliv na celý proces i jeho výsledky má teplotní pásmo, v němž se konkrétní zemědělská činnost realizuje, teplota, množství i intenzita srážek, půdní poměry atd. Zejména v současné době, v době významných klimatických změn, rozkolísanost a nejistota počasí velkou měrou ovlivňuje celý proces i jeho výsledky, zejména pak v rostlinné výrobě.

Právě zvláštnost výrobního procesu v zemědělské prvovýrobě byla příčinou vytvoření samostatného standardu – IAS 41 – Zemědělství. Tento standard se nezabývá pozemky, na nichž se zemědělská výroba odehrává, ani již sklizenou produkcí. Produkci sleduje nejpozději v okamžiku sklizně.

Standard definuje živé zvíře či rostlinu jako biologické aktivum. Skupina biologických aktiv je pak definována jako agregace podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Standard IAS 41 Zemědělství vyžaduje, aby biologická aktiva byla rozdělena a vykazována jako konzumovatelná biologická aktiva a jako plodící biologická aktiva. V rámci obou těchto skupin je nutno ještě aktiva rozdělit na zralá a nezralá. Zralá jsou vhodná k plánovanému užití.

Oceňování ve fair value vyžaduje již od okamžiku, kdy došlo k prvotnímu rozeznání biologického aktiva. Existuje-li aktivní trh, pak účetní jednotka využije ceny určené tímto trhem. Další přecenění se pak uskutečňuje k datu sestavení účetní závěrky.

Zemědělská produkce je v okamžiku sklizně oceněna ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje, což jsou např. platby zprostředkovatelům, komoditním burzám, odvody cel a daní. Dopravné a další náklady související s uvedením komodity na trh se odečítají již při stanovení fair value. V takto stanovené ceně se pak sklizené aktivum zaeviduje ve standardu IAS 2 – Zásoby.

Pokud aktivní trh pro konkrétní komoditu neexistuje, pak je možno využít k ocenění aktiva poslední dosažené tržní ceny transakce v případě, pokud nenastaly významné ekonomické změny od data transakce k bilančnímu dni. Je též možno využít tržní ceny podobného aktiva s přihlédnutím k rozdílům mezi těmito aktivy. Konečně je možné využít sektorových měřítek, například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce nebo rozlohy sadu v hektarech. V krajním případě pak je možno při stanovení fair value využít současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

Některá biologická aktiva jsou pevně spojená s pozemkem. Zejména se jedná o sady či lesy. Nazývají se kombinovanými aktivy. V tomto případě pro zjištění fair value kombinovaného aktiva se odečte fair value vlastního pozemku a případně hodnota zlepšení půdy.

Standard IAS 41 připouští ve výjimečných případech ocenění biologických aktiv historickými náklady.

Při použití této metody v případě pořizovacích nákladů je nutno postupovat v souladu s IAS 2 – Zásoby. Podle tohoto standardu do zásob patří zásoby nakoupené a zásoby vyráběné. Jsou to aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a suroviny či materiál, který je spotřebován ve výrobním procesu.

V okamžiku pořízení se pak zásoby oceňují ve výši pořizovacích nákladů – costs – pořizovací cenou.

Náklady pořízení zásoby zahrnují náklady na nákup, kam náleží cena pořízení, dovozní cla, dopravné a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám.

Dále sem patří náklady na přeměnu, kam náležejí např. mzdy a další výrobní náklady. Standard přitom vyžaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část.

Výše variabilní části závisí na množství výrobků. Fixní režie jsou takové výrobní náklady, jejichž výše zůstává relativně neměnná bez ohledu na změny objemu výroby.

Do ocenění vyráběné produkce nelze zahrnout náklady na neobvyklé množství odpadu, na neúčelně vynaloženou práci, na skladování mimo skladování, které je nezbytné pro výrobní proces (výroba sýrů, vína), správní a odbytovou režii.

Pokud účetní jednotka vyrábí zásoby ve sdružené výrobě, pak použije pro oceňování zásob kalkulaci, a to metodu odečítací nebo metodu rozčítací.

Sdružená výroba je v zemědělské prvovýrobě častá. Je typická tím, že při ní vzniká více výrobků najednou.

Princip metody odečítací spočívá v tom, že se vzniklé výrobky rozdělí na hlavní a vedlejší. Náklady na hlavní výrobek se získají odečtením čisté realizovatelné hodnoty vedlejších produktů. Cena těchto vedlejších produktů bývá zpravidla ve srovnání s produktem hlavním výrazně nižší.

Pokud při výrobě vznikne více hlavních produktů, pak se použije metoda rozčítací. Náklady na jednotlivé druhy hlavních výrobků se k nim pak přiřadí na základě rozvrhové základny.

V průběhu držení zásob může dojít ke snížení jejich hodnoty. Přecenění se pak provádí na individuálním základě.

Hodnota spotřebovaných zásob se oceňuje individuálním ocenění nebo pomocí nákladových vzorců.

Individuálního ocenění se používá tehdy, jde-li o zásoby které mají individuální charakter, nelze je běžně zaměnit.

Do nákladových vzorců patří metody FIFO – first in first out či metoda váženého aritmetického průměru.

IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení - předmětem tohoto standardu jsou pozemky účetní jednotkou využívané při běžné činnosti, rostliny, které jsou v rámci zemědělské výroby pěstovány za účelem opakované sklizně plodů nebo jiných částí rostlin. Jsou to tedy trvalé porosty stromů a keřů, které již dosáhly plné plodnosti.

Při pořízení jsou tato aktiva oceněna na bázi pořizovacích nákladů, což jsou všechny náklady nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek. Zde je důležité zmínit tvorbu rezervy na budoucí potřebu, např. na uvedení místa do původního stavu atd. O výši tvorby rezervy se zvýší hodnota pořizovaného aktiva. Povinnost vytvořit tuto rezervu je zásadním rozdílem oproti českým předpisům. Prostřednictvím odepisování se pak do jednotlivých účetních období rozprostřou i výdaje související s uvedením místa do původního stavu.

Pokud se aktivum pořídí ve vlastní režii, pak se při ocenění pracuje se stejnými principy jako při jeho nákupu. Je-li na pořízení aktiva poskytnuta dotace, pak se o její hodnotu sníží hodnota pořizovaného aktiva. Aktivum je však v tomto případě vykazováno oproti tržní ceně jako podhodnocené. Druhou možností je, že se přijatá dotace účtuje jako výnos příštích období a následně v dalších letech se rozpouští do výnosů běžných období.

Oceňování tohoto majetku dle standardu IAS 16 v průběhu držení aktiva – k rozvahovému dni - je možné buď na základě historické ceny nebo modelem fair value. U jedné rozvahové položky je nutno používat jednoho modelu ocenění.

V případě historické ceny jsou aktiva oceněna původní pořizovací cenou, která je snížena o kumulované odpisy – oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Model fair value vychází z tržních cen a znaleckého odhadu. Není-li tržní cena známa, pak se fair value určí na bázi reprodukčních nákladů snížených o adekvátní opotřebení.

Odpisy představují alokaci pořizovací ceny do nákladů účetní jednotky. Odepisování se začíná tehdy, když je aktivum způsobilé k používání a končí okamžikem prodeje, likvidace nebo když je zařazeno mezi aktiva určená k prodeji. Z jiného důvodu nelze odepisování přerušit. Pozemky se zpravidla neodepisují, neboť používáním neztrácejí hodnotu.

Cílem standardu IAS 41 – Zemědělství je upravit účetní zachycení biologických aktiv v zemědělské činnosti, jejich vykazání v účetní závěrce a zveřejnění. Biologická aktiva jsou schopna biologické přeměny a její důsledky takřka nelze postihnout tradičními účetními metodami.

Základem zemědělské prvovýroby je biologická přeměna. Při ní dochází ke změně aktiv a jsou získávány zemědělské produkty.

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv. Patří sem chov hospodářských zvířat, pěstování rostlin, vodní hospodářství. Tato biologická činnost je řízena člověkem.

Oceňovat biologická aktiva je možno ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění se provádí v okamžiku prvotního rozpoznání biologického aktiva. Další přecenění se realizuje k datu sestavení účetní závěrky. Vychází se z kótované ceny na aktivním trhu s příslušným biologickým aktivem. Pokud aktivní trh neexistuje, pak se určí tržní cena nebo hodnota biologického aktiva dle IFRS 13. Rozdíly z přecenění vždy ovlivní výsledek hospodaření.

Sklizené aktivum je vždy oceňováno ve fair value v okamžiku sklizně. To nemusí být vždy správné, neboť např. dalším testováním se může upřesnit jakost produkce.

Na biologické aktivum může být poskytnuta nepodmíněná státní dotace, která je rozpoznána jako výnos v okamžiku, kdy je účetní jednotce přiznána.

Je-li poskytnuta podmíněná státní dotace, pak je rozpoznána jako výnos v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky s ní související. To může být případ, kdy účetní jednotka obdrží státní dotaci k tomu účelu, aby přesně stanovenou zemědělskou činnost nevykonávala.

České účetnictví je na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů založeno na bázi historických cen. Při pořízení je použita skutečná pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena či vlastní náklady a tato cena se následně nemění. To je tedy zásadní rozdíl oproti IFRS, kde se preferuje využití fair value stanovené dle hodnoty dosažené na aktivním trhu. Avšak pozemky a rostliny, které jsou v zemědělské prvovýrobě pěstovány za účelem opakované sklizně plodů, se v momentě pořízení oceňují pořizovací cenou.

Dle platné české legislativy se majetek potřebný pro provozování zemědělské prvovýroby nebo vytvořený zemědělskou prvovýrobou dělí na dlouhodobý hmotný a oběžný.

Do dlouhodobého hmotného majetku jsou řazeny pozemky, dospělá zvířata a jejich skupiny a pěstitelské celky trvalých porostů. V oběžném majetku jsou zařazena mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Za dospělá zvířata a jejich skupiny lze na základě vnitropodnikové směrnice účetní jednotky považovat stáda skotu, koní, prasat, ovcí, koz, hejna chovných hus, tažné a dostihové koně, případně muflony, daňky, jeleny a pštrosy. Doba použitelnosti tohoto majetku je delší jednoho

roku a výši ocenění si stanoví sama účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici s přihlédnutím k hledisku významnosti.

Základním stádem se rozumí skupina dospělých zvířat jednoho druhu se stejnými užitkovými vlastnostmi, kterou lze účtovat a odepisovat skupinově. Jsou to dospělá chovná a plemenná zvířata, která vedle svých dalších užitných vlastností zabezpečují i reprodukci chovu.

Mezi mladá a ostatní zvířata patří např. hejna hus na výkrm, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, ryby, včelstva, hlídací psi.

Dlouhodobý hmotný majetek – zvířata - se oceňuje pořizovací cenou, která zahrnuje veškeré náklady s pořízením související, např. veterinární službu, převoz atd. Jedná-li se o vlastní odchovaná zvířata, pak se použije ocenění ve vlastních nákladech. U dospělých zvířat je do jejich ceny zahrnuta reprodukční pořizovací cena nebo vlastní náklady narozeného mláďete a cena přírůstků hmotnosti.

Neplechová (2007) uvádí, že příchovky zvířat se oceňují ve vlastních nákladech případně reprodukční pořizovací cenou. Jejich přírůstky se následně oceňují ve vlastních nákladech, které jsou stanoveny kalkulací ve vnitřní směrnici. Tuto kalkulaci je nezbytné aktualizovat a tím zajistit věrný a poctivý obraz účetní jednotky v účetní závěrce.

Úbytky dospělých zvířat se oceňují v případě individuálně evidovaných zvířat v individuálních cenách, u skupinově evidovaných zvířat v průměrných účetních cenách.

U zvířat evidovaných jako zásoby se v případě jejich přeřazení mezi jednotlivými kategoriemi a při vyřazení použije průměrná cena.

Oceňování živočišné výroby v českém účetnictví se děje na základě kalkulace vlastních nákladů. Tyto kalkulace jsou zpracovány ve vnitropodnikovém ceníku a je nutné je průběžně aktualizovat. V těchto cenách se oceňují jak příchovky, tak přírůstky chovaných hospodářských zvířat. Na stejném principu se oceňují zvířata i při převodu ze zásob do dlouhodobého hmotného majetku. V tomto případě může být pořizovací cena převedeného zvířete navýšena o případné externí související náklady, např. veterinární kontrola.

Podrobně evidují zvířata v chovu karty zvířat, které umožňují individuální evidenci i skupinové členění.

Daňové odpisy dospělých zvířat vycházejí ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktuálním znění. Pro uplatnění účetních odpisů je nezbytné sestavit odpisový plán. Zde je nutno respektovat český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Účetní jednotka vychází z předpokládaného počtu let setrvání dospělých zvířat v chovu. Je možno daňově i účetně odepisovat individuálně, v případě dospělých zvířat, která tvoří stáda, lze využít skupinového odpisu. Při skupinovém odepisování lze daňově odepisovat pouze rovnoměrně. (Valder, 2008).

Český účetní standard pro podnikatele č. 005 umožňuje v případě přechodného snížení hodnoty dlouhodobého majetku účtovat dle výsledků inventarizace o opravných položkách.

Dle české legislativy jsou dotace bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků, z prostředků Evropského společenství atd. V případě porušení

podmínek se dotace musí vrátit. Účtuje se o nich ve věcné a časové souvislosti, a to buď jako o výnosu, nebo v případě poskytnutí dotace na pořízení dlouhodobého majetku se o její výši snižuje pořizovací cena nebo vlastní náklady vynaložené na pořízení tohoto majetku. Pokud musí být dotace vrácena, pak se snížená pořizovací cena navýší o částku vrácené dotace.

Dle občanského zákoníku je pozemek nemovitou věcí, která se oceňuje pořizovací cenou resp. reprodukční pořizovací cenou. Ocenění je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů.

Les je účetně i daňově jednou majetkovou hodnotou, lesním pozemkem. O přírůstku lesa v důsledku růstu stromů se neúčtuje. O výnosu se účtuje až ve chvíli vytěžení dřeva, které je oceněno v reprodukční ceně.

Dle platné české legislativy se pozemky neodepisují.

Zvláštním druhem majetku je rybník. Je to způsob využití pozemku. V jeho případě se odepisují pouze jeho stavební části, jako je hráz, stavidla, vypouštěcí zařízení atd.

Pěstitelskými celky trvalých porostů se rozumí trvalé porosty s dobou plodnosti delší tři let, a to ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Odepisování se zahajuje až po dosažení plodonosného stáří.

Hodnota tohoto pěstitelského celku se zvyšuje o veškeré náklady vynaložené na jeho pěstování až do doby dosažení plné plodonosnosti. Po celou dobu pěstování je tento majetek evidován jako nedokončený dlouhodobý majetek a náklady související s jeho pěstováním vstupují do jeho konečné pořizovací ceny formou aktivace.

Pokud se např. v důsledku živelné pohromy sníží hodnota tohoto majetku, je nutno posoudit, zda toto snížení je trvalé či dočasné. V případě trvalého snížení hodnoty je proveden mimořádný odpis a jsou upraveny odpisy v dalších účetních obdobích. Je-li snížení hodnoty dočasné, je vytvořena opravná položka.

Rostlinné kultury, které nesplňují podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku (obiloviny, zelenina, ovoce, jahodník atd.) se evidují jako zásoby. V rostlinné výrobě neexistuje převod mezi oběžným a dlouhodobým majetkem. V průběhu roku se skutečné vlastní náklady související s příslušným produktem koncentrují na účtu 121 – nedokončená výroba a v okamžiku sklizně se vzniklá hodnota přeúčtuje na účet 123 - výrobky. Tyto účty je nutno analyticky rozlišovat.

Tyto rostlinné kultury se oceňují ve skutečných vlastních nákladech na základě vnitropodnikové kalkulace. Má-li rostlinná výroba sdružený charakter, to znamená, že současně vzniká více výrobků, stejně jako v IFRS se musí pro potřeby ocenění produkce rozdělit. Je použita metoda kalkulace rozčítací nebo odečítací.

V případě pořizovací ceny pozemků a rostlin, u nichž dochází k opakované sklizni plodů, existuje shoda mezi českými předpisy a IFRS.

V průběhu dalšího období v českém pojetí lze skutečnou cenu snižovat, a to v případě dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného prostřednictvím odpisů nebo tvorbou

opravných položek. Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty, opravné položky vycházejí z ceny, kterou má příslušná komodita v konkrétním okamžiku na trhu nebo jakou hodnotu má v konkrétním okamžiku pro účetní jednotku.

Na rozdíl od českého pojetí Mezinárodní účetní standardy vyžadují přeceňování všech biologických aktiv k datu účetní závěrky.

Metodika odepisování dlouhodobého hmotného majetku je víceméně totožná. Odpisy jak v českém pojetí tak v IFRS představují alokaci pořizovací ceny do nákladů účetní jednotky. Odepisování se začíná tehdy, když je aktivum způsobilé k používání a končí okamžikem prodeje, likvidace nebo když je zařazeno mezi aktiva určená k prodeji. Z jiného důvodu nelze odepisování přerušit. Pozemky se neodepisují, neboť používáním neztrácejí hodnotu.

Zásadním rozdílem je nutnost vytvořit dle Mezinárodních účetních standardů rezervu na budoucí potřebu, např. na uvedení místa do původního stavu atd. O výši tvorby rezervy se zvýší hodnota pořizovaného aktiva. Tuto povinnost česká legislativa nenařizuje ani neumožňuje.

Oceňování produktů v průběhu jejich vzniku probíhá v případě IFRS na principu tzv. nákladů na přeměnu. Česká legislativa vyžaduje v průběhu vzniku produktu účtování o tzv. změně stavu, které probíhá na základě kalkulace.

V okamžiku sklizně je produkce dle Mezinárodních účetních standardů oceněna ve fair value snížené o náklady prodeje.

Dle platné české legislativy je tato produkce oceněna v kalkulované ceně, která zahrnuje náklady na vznik produktu a přiměřený zisk.

Výhodou metody fair value je skutečnost, že tyto ceny jsou následně srovnatelné a pokud existuje s danou komoditou aktivní trh, pak odrážejí skutečnou hodnotu tohoto aktiva. Pokud však aktivní trh s danou komoditou neexistuje, je nutno použít ocenění v historických nákladech.

Výhodou historických cen je skutečnost, že jsou nezávisle prověřitelné. Tržní ceny jsou navíc zpravidla nestabilní, sezonní. Tržní cena aktiva, která je stanovená k rozvahovému dni, se může podstatně lišit od ceny, která je nakonec realizována.

Je pravdou, že oceňování aktiva v aktuální tržní ceně zobrazuje skutečnou hodnotu tohoto majetku, je zde ovšem značné nebezpečí, že záměrně či nechtěně bude s tržní cenou manipulováno a tím uživatelé účetní závěrky budou uvedeni v omyl. Tomu v podstatě nelze nijak zabránit. Oproti tomu historická cena je dána jednou provždy. Pak je možnost v příloze účetní závěrky u konkrétního aktiva, jehož současná tržní cena je výrazně odlišná od ceny historické, tuto skutečnost dokumentovat.

Velkým problémem při použití historických cen je dle mého názoru ocenění lesních porostů. Fair value umožňuje ocenit lesní porost včetně pozemku v aktuální hodnotě, oproti tomu česká legislativa nikterak nereflektuje nárůst hodnoty lesa. Pokud je les na zakoupeném pozemku, pak hodnotu porostu je možno oddělit pouze formou analytického účtování na účtu pozemky. Lesní porost, který si vypěstovala sama účetní jednotka, není aktivován vůbec. Detailní informace pak musí účetní jednotka uvést v příloze účetní závěrky. V tomto případě nepochybně postup dle IFRS podává pravdivější obraz o skutečnosti.

Diskuze

První výzkumná otázka zkoumala rozdíly při účtování a oceňování zemědělské prvovýroby dle platné české legislativy a dle IFRS.

Druhá výzkumná otázka zněla, který systém dává pravdivější a aktuálnější informace o dané problematice.

Bylo zjištěno, že dle české právní úpravy se majetek při svém pořízení eviduje výlučně v historických – pořizovacích cenách. Oproti tomu Mezinárodní účetní standardy preferují oceňování ve fair value, tj. v aktuální ceně na aktivním trhu s daným aktivem.

V českém účetnictví jsou pozemky zaevidovány v pořizovací ceně, která se v budoucnu nemění. Mezinárodní účetní standardy oproti tomu vyžadují, aby kvalifikovaný znalec přehodnocoval cenu příslušného pozemku dle jeho aktuálního stavu i ceny na trhu.

V případě lesního pozemku česká legislativa nerozděluje vlastní pozemek a rostliny na něm rostoucí. V případě nákupu takového pozemku je tento majetek zaevidován v pořizovací ceně a hodnotu vlastního pozemku a porostu lze vyjádřit odděleně pomocí analytiky účtu 031 Pozemky. O tom, že se zvyšuje hodnota tohoto majetku v důsledku nárůstu dřevní hmoty české účetnictví vůbec neúčtuje. Pokud je na pozemku les nově vysázen, opět je tento pozemek oceněn výlučně v ceně, za kterou byl původně pořízen.

Mezinárodní účetní standardy oproti tomu nařizují průběžné přeceňování lesního pozemku dle aktuální ceny na aktivním trhu, ponížené o odhadnuté náklady prodeje. U lesního pozemku je oddělen vlastní pozemek a lesní porost.

Mezinárodní účetní standardy nařizují při nákupu pozemku vytvoření rezervy na budoucí potřebu, např. uvedení pozemku do původního stavu. To česká legislativa nenařizuje ani neumožňuje.

Dle české legislativy ani dle Mezinárodních účetních standardů se pozemky neodepisují, IFRS však nařizuje jejich přeceňování dle situace na aktivním trhu.

Co se týče pozemků a lesních porostů lze říci, že pravdivější obraz o skutečné hodnotě tohoto majetku dává metodika IFRS. Uživatel účetní závěrky z ní získá aktuální informace o skutečné tržní hodnotě těchto aktiv.

Rostliny pěstované za účelem opakované sklizně, v českém účetnictví Pěstitelské celky trvalých porostů, jsou zaevidovány dle české legislativy v pořizovací ceně. Jako dlouhodobý majetek se evidují až ve chvíli, kdy dosáhnou plodonosného stáří a náklady související s jejich pěstováním se do tohoto okamžiku evidují jako nedokončený dlouhodobý majetek. Takto stanovená pořizovací cena je reálná, neboť zohledňuje všechny aspekty ovlivňující konečnou pořizovací cenu. V dalších účetních obdobích dochází k odepisování tohoto majetku. Na základě inventarizace lze účtovat i o opravných položkách, pokud došlo k přechodnému snížení hodnoty tohoto majetku.

Dle IFRS se tato aktiva oceňují na bázi pořizovacích nákladů a v dalších obdobích se preferuje opět přeceňování formou fair value.

Domnívám se, že v případě tohoto majetku je stanovení pořizovací ceny dle obou systémů v podstatě totožné. Následné přeceňování dle situace na trhu je podle mého názoru nadbytečné, neboť skutečné tržní hodnoty se mohou radikálně měnit. Výraznou změnu lze a je povinnost kromě toho uvést v příloze účetní závěrky.

V obou systémech se tento majetek odepisuje až od chvíle, kdy byl zařazen do používání až do okamžiku, kdy je vyřazen z aktiv účetní jednotky v důsledku prodeje nebo škody či kdy je určen k prodeji.

Pokud je na pořízení tohoto majetku poskytnuta dotace, pak dle české legislativy se pořizovací cena tohoto majetku snižuje o výši dotace. I dle IFRS je možno o tuto dotaci snížit cenu aktiva.

U rostlin pěstovaných za účelem opakované sklizně i u Pěstitelských celků trvalých porostů nejsou dle mého názoru zásadní rozdíly v oceňování.

Rostlinné kultury, které nesplňují podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku (obiloviny, zelenina, jahodník atd.) se dle české legislativy evidují jako zásoby. V průběhu roku se skutečné vlastní náklady související s příslušným produktem koncentrují na účtu nedokončená výroba a v okamžiku sklizně se vzniklá hodnota přeúčtuje na účet výroby.

Tyto rostlinné kultury se oceňují ve skutečných vlastních nákladech na základě vnitropodnikové kalkulace. Kalkulace musí být průběžně aktualizována na základě skutečných tržních cen vstupů.

Biologická aktiva, rostliny pěstovaná po jeden či dva roky, se oceňují dle IFRS v okamžiku prvotního rozpoznání tohoto aktiva. Oceňují se ve fair value a následně k datu roční účetní závěrky se provádí přecenění dle údajů o kótované ceně na aktivním trhu. Sklizené aktivum je vždy oceňováno ve fair value v okamžiku sklizně, což vždy nemusí odpovídat reálné hodnotě příslušného aktiva. Následně totiž může dojít k přehodnocení kvality příslušného aktiva.

Stanovená cena tedy v tomto případě může být zavádějící.

O ceně spotřebovaných zásob se v obou systémech účtuje dle metodiky FIFO nebo na základě váženého aritmetického průměru.

I české předpisy povolují účtovat o přechodném snížení hodnoty zásob, a to pomocí opravných položek.

Dle mého názoru česká metodika oceňování tohoto majetku dává pravdivý obraz o hodnotě tohoto majetku. Kalkulace odrážejí realitu v oblasti vstupů na trhu. Přeceňování dle Mezinárodních účetních standardů dle mého názoru vlastně představuje žonglování s tržními cenami.

Dle české legislativy se živá zvířata v zemědělské prvovýrobě rozdělují na dlouhodobý hmotný majetek a na zásoby. Oceňují v pořizovacích cenách, reprodukčních pořizovacích cenách resp. ve vlastních nákladech stanovených vnitropodnikovou kalkulací. Tyto kalkulace se průběžně aktualizují. Znamená to, že odrážejí aktuální ceny vstupů.

Dle Mezinárodních účetních standardů lze oceňovat biologická aktiva ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění se provádí v okamžiku prvotního rozpoznání

biologického aktiva. Další přecenění se realizuje k datu sestavení účetní závěrky. Vychází se z kótované ceny na aktivním trhu s příslušným biologickým aktivem.

Cena na bázi fair value je zejména v zemědělské prvovýrobě často stanovena nereálně, neboť v praxi jsou časté výkyvy ve skutečně realizovaných cenách. Na skutečnou výši cen mají vliv neovlivnitelné faktory, jako je počasí, vznik nákaz apod. Tržní ceny se též velmi často v průběhu sezóny mění.

Rozdíly z přecenění dle IFRS vždy ovlivňují výsledek hospodaření.

V případě přechodného snížení hodnoty majetku stanovuje Český účetní standard pro podnikatele č. 005 a vyhláška č. 500/2002 Sb. povinnost vyjádřit přechodné snížení hodnoty majetku na základě inventarizace.

Domnívám se, že oceňování živočišné výroby dle české metodiky dává správný a pravdivý obraz o situaci účetní jednotky. Oproti tomu oceňování dle IFRS může vykazovat zcela nereálné hodnoty. České účetnictví pracuje s kalkulacemi, které musí aktuálně odrážet hodnotu vstupů na trhu. Pokud by kalkulace nezohledňovaly skutečnou hodnotu vstupů, účetní jednotka by vůbec neměla představu o konkurenceschopnosti své produkce.

Je-li poskytnuta účetní jednotce dotace, v obou systémech je účtována jako výnos nebo jako snížení pořizovací hodnoty příslušného majetku

Závěr

Cílem příspěvku je komparace metodiky oceňování a vykazování zemědělské prvovýroby dle české legislativy a dle Mezinárodních účetních standardů a posouzení, který systém podává pravdivější a aktuálnější informace.

Bylo zjištěno, že v případě rostlin pěstovaných pro opakované sklizně se pořizovací cena i metodika odepisování stanovuje shodně.

Rostlinné kultury nezařazené do dlouhodobého majetku se dle české legislativy oceňují na základě vnitropodnikové kalkulace, která nepochybně musí reflektovat aktuální tržní ceny vstupů.

Dle IFRS se tato aktiva oceňují dle fair value, následně se k datu roční účetní závěrky přeceňují a další přeceňování nastává k v okamžiku sklizně. Jedná se tedy o neustálé přeceňování, které zdaleka nemusí odpovídat skutečně dosažené realizované ceně při prodeji. Nelze opomenout vliv počasí, chorob rostlin nebo konečnou jakost příslušného aktiva.

V případě lesního pozemku metodika dle IFRS nepochybně výstižněji zobrazuje skutečnou cenu vlastního pozemku a cenu lesního porostu, který na něm roste. Pozemek a lesní porost – biologické aktivum se vykazují odděleně a dochází průběžně k přeceňování dle údajů na aktivním trhu. Uživatel účetní závěrky tak získá aktuální informace a může učinit správné ekonomické rozhodnutí. Vzniká ovšem nutnost zajistit si služby kvalifikovaného znalce.

Dle české legislativy je tento majetek zařazen a oceněn jednou provždy ve výši pořizovací ceny bez ohledu na možné změny fyzického stavu pozemku i na měnící se situaci na trhu. Vlastní pozemek a lesní porost lze oddělit pomocí analytických účtů, avšak cena zůstává stále na úrovni pořizovací ceny. Účetní jednotka si nemusí zajišťovat služby kvalifikovaného znalce,

avšak údaje z účetní závěrky nereflektují aktuální finanční situaci účetní jednotky v tomto segmentu.

Zvířata náležející do dlouhodobého majetku se v okamžiku pořízení evidují dle české legislativy v pořizovacích cenách, reprodukčních pořizovacích cenách, které zohledňují aktuální situaci na trhu či ve vnitropodnikové kalkulaci. I tato kalkulace musí vycházet z tržních hodnot vstupů. Zvířata evidovaná jako zásoby se oceňují též na základě kalkulací.

Zvířata v zemědělské prvovýrobě dle IFRS se oceňují na bázi fair value. To může být v praxi velmi problematické, neboť na trhu s biologickými aktivy dochází často k výkyvům, zejména pak s ohledem na neovlivnitelné činitele jako je počasí nebo vznik nákaz atd.

Česká legislativa uvádí, že pokud dojde k přechodnému snížení hodnoty majetku, je nutno podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a podle Českých účetních standardů vyjádřit tuto skutečnost pomocí opravných položek.

Domnívám se, že pouze v oblasti lesních pozemků je metodika stanovení ceny na bázi fair value dle Mezinárodních účetních standardů správnější, neboť takto stanovená aktualizovaná cena pravdivěji odráží situaci na trhu a tím i aktuální finanční situaci účetní jednotky.

V ostatních případech je dle mého názoru zcela vyhovující postup, který definuje česká metodika, neboť kalkulace vždy musejí odrážet aktuální hodnotu vstupů. Pokud by účetní jednotka své kalkulace průběžně neaktualizovala, pak by neměla informace o své konkurenceschopnosti na trhu s příslušnou komoditou. Jak bylo výše uvedeno, existuje kromě toho dle české metodiky institut opravných položek, který umožňuje zobrazit v roční účetní závěrce aktuální tržní hodnotu konkrétního majetku.

Seznam zdrojů

Bartůňková, L., n.d. *Vykazování lesních porostů dle české účetní úpravy a IFRS*. [online] Dostupné na: <http://www.tvp.zcu.cz> [Accessed 16 Apr. 2025].

Čermáková, H., 2013. *Komparace zobrazení lesního porostu v podnikovém informačním systému dle právních norem ČR a dle přístupu IFRS*. Zprávy lesnického výzkumu. [online] Dostupné na: <https://www.vulhm.cz/files/uploads/2019/01/289.pdf> [Accessed 16 Apr. 2025].

Čermáková, H. and Stárová, M., 2014. *Specifika účtování lesního hospodářství u vybraných účetních jednotek (UNES)*. [online] Silvarium.cz. Dostupné na: <https://www.silvarium.cz/zpravy-z-oboru-lesnictvi-a-drevarstvi/specifika-uctovani-lesniho-hospodareni-u-vybranych-ucetnich-jednotek-unes> [Accessed 16 Apr. 2025].

Čespivová, D., 2011. *Prezentace rozvahy podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS*. [online] Dostupné na: https://aak.slu.cz/artkey/aak-201104-0005_PREZENTACE-ROZVAHY-PODLE-MEZINARODNICH-STANDARDU-IAS-IFRS.php [Accessed 16 Apr. 2025].

Dvořáková, D., 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví dle mezinárodních účetních standardů IFRS*. Brno: Computer Press.

Dvořáková, D., 2018. *Specifika účetnictví v rostlinné výrobě*. Účetnictví v praxi. [online] Dostupné na: <https://www.dauc.cz/clanky/9138/specifika-ucetnictvi-v-rostlinne-vyrobe> [Accessed 16 Apr. 2025].

Dvořáková, D., 2022. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha: BizBooks.

Havlová, K., 2015. *Shrnutí praktických poznatků a identifikace výzkumných otázek*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Podnikohospodářská fakulta.

Kabourková, K. and Kalinová, E., 2022. Comparison of land accounting according to Czech legislation and international accounting standards. *Ad Alta: Journal of Interdisciplinary Research*, 12(1), pp.70–74.

Kouřilová, J., 2015. K vývoji a pojetí účetnictví, vnímání předmětu. In: *Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní (2. díl)*. České Budějovice: JČU – Ekonomická fakulta, pp.9–11.

Kovanicová, D., 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon.

Lorinczová, E., 2014. *Účtování o chovu a prodeji ryb*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. [online] Dostupné na: <https://www.dauc.cz/clanky/7266/uctovani-o-chovu-a-prodeji-ryb> [Accessed 16 Apr. 2025].

Neplechová, M., 2007. *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc: Anag.

Ryneš, P., 2023. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2023*. Olomouc: Anag.

Ryneš, P., 2024. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2024*. Olomouc: Anag.

Strouhal, J., 2019. *Slovník pojmů IFRS*. Praha: Wolters Kluwer.

Švecová, M., 2020. *Rozdíly ve vedení účetnictví podle IFRS vs. ČÚS – 1. část*. [online] Dostupné na: <https://www.grantthornton.cz/clanek/rozdil-y-ve-vedeni-ucetnictvi-podle-ifrs-vs-cus-1-cast/> [Accessed 16 Apr. 2025].

Valder, A., 2008. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer.

Vančurová, P., 2014. *Účtování zvířat v zemědělském podniku*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. [online] Dostupné na: <https://www.dauc.cz/clanky/7275/uctovani-zvirat-v-zemedelskem-podniku> [Accessed 16 Apr. 2025].

Vančurová, P., 2014. *Účtování rostlinných kultur v zemědělském podniku*. Účetnictví, daně a právo v zemědělství. [online] Dostupné na: <https://www.dauc.cz/clanky/7284/uctovani-rostlinnych-kultur-v-zemedelskem-podniku> [Accessed 16 Apr. 2025].

Vojáčková, M., 2018. *Hlavní rozdíl mezi IFRS a českými předpisy*. [online] Dostupné na: <https://www.du.cz/onicfrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-IFRS-a-ceskymi-predpisy-> [Accessed 16 Apr. 2025].

Vychopeň, J., 2022. *Pozemky z právního, účetního a daňového pohledu*. Účetnictví v praxi. [online] Dostupné na: <https://www.dauc.cz/clanky/10583/pozemky-z-pravniho-ucetniho-a-danoveho-pohledu> [Accessed 16 Apr. 2025].

České účetní standardy.

IFRS – Mezinárodní účetní standardy.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 289/1995 Sb., lesní zákon.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

IASPlus, n.d. *IAS Plus*. [online] Dostupné na: <https://www.iasplus.com/en/home> [Accessed 16 Apr. 2025].

PwC Česká republika, 2009. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. [online] Dostupné na: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz/gaap-podobnosti-rozdily.pdf> [Accessed 16 Apr. 2025].

Contact address of the author(s):

Ing. Kristina Kabourková, Skupina Finance podniku, Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Okružní 517/10, 37001 České Budějovice, Česká republika, e-mail: kabourkova@mail.vstecb.cz