



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF MANAGEMENT

Návrh metodiky převodu účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Methodology of Financial Statements Transformation in Accordance with the International Financial Reporting Standards

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

BC. STANISLAV KUDIOVSKÝ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

ING. MICHAELA BERANOVÁ, PHD.

BRNO 2012

Abstrakt

Diplomová práce pojednává o problematice převodu účetní závěrky zpracované dle českých účetních předpisů na účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V první části diplomové práce jsou zpracována teoretická východiska práce, ve druhé části je zpracován převod účetní závěrky vybrané účetní jednotky a vymezeny závěry k oběma systémům vykazování účetních informací.

Abstract

This master's thesis deals with problems of transformation of financial statements prepared in accordance with Czech accounting regulations on the financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. In the first section of the thesis elaborated theoretical work, in the second part contains a translation of financial statements of an entity selected and defined by the conclusions of both systems for reporting financial information.

Klíčová slova

České účetní předpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), standard IAS, převod

Key words

Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards (IFRS), the standard IAS, transformation

Bibliografická citace mé práce:

KUDIOVSKÝ, S. *Návrh metodiky převodu účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 71 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Michaela Beranová, Ph.D..

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 25. 5 . 2012

Stanislav Kudiovský

Poděkování

Rád bych poděkoval Ing. Michaele Beranové, PhD. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce. Dále Ing. Jitce Kalouskové, oponentce, za vynaložený čas a námahu.

Obsah

Úvod	7
1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	8
1.1 Koncepční rámec	10
1.2 Základní prvky účetní závěrky	15
1.2 Oceňování položek účetní závěrky	17
1.3 Výkazy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	18
2 Účetnictví dle české legislativy	25
3 Převod účetní závěrky	29
3.1 Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	30
3.1.1 Standardy potřebné pro účetní jednotku	30
4 Metodika převodu účetní závěrky	59
5 Vliv převodu účetní závěrky na finanční ukazatele	62
Závěr	68
Seznam literatury	70
Použité zkratky, seznam tabulek	71
Přílohy	

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kudiovský Stanislav, Bc.

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Návrh metodiky převodu účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

v anglickém jazyce:

Methodology of Financial Statements Transformation in Accordance with the International Financial Reporting Standards

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení řešené problematiky a cíle práce

Teoretická východiska diplomové práce

Analýza existujících rozdílů mezi platnou českou účetní legislativou a IFRS

Návrh metodiky převodu účetní závěrky v souladu s IFRS

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3.vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 987-80-251-3652-2.
- FICBAUER, J., FICBAUER, D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 4. aktualizované vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2011. ISBN 978-80-7148-104-7.
- HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. Praha: Kernberg Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-1-0.
- JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. 2011. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3427-9.
- MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 22.05.2012

Úvod

Vzhledem k současné globalizaci, která podniky svým způsobem nutí orientovat se i na zahraniční trhy, je nutné přizpůsobit těmto měnícím se podmínkám i oblast účetnictví, resp. finančního výkaznictví.

V Evropě, zejména v rámci Evropské unie, je kladen vysoký důraz na jednotnost finančních výkazů. Tato jednotnost se zejména týká podniků, které se chtějí realizovat na kapitálových trzích, chtějí žádat o evropské dotace, podpory a granty.

Z výše uvedeného je tedy kladen důraz na harmonizaci účetnictví. Harmonizace účetnictví znamená srovnatelnost informací zjišťovaných a vykazovaných v účetnictví, sjednocení účtování, oceňování a vykazování stejných transakcí. Hlavním důvodem je zajištění srovnatelnosti vykazovaných informací pro potřeby jejich uživatelů, jelikož tyto výkazy jsou mnohdy jediným zdrojem informací o podniku, jeho výkonnosti a o změnách ve finanční situaci. Harmonizace je tedy proces celkového sbližování finančního účetnictví a výkaznictví.

Hlavními zdroji harmonizace účetnictví jsou:

- Účetní směrnice Evropské unie,
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

K výše uvedeným zdrojům lze přiřadit i „US GAAP“. Jedná se o soubor národních účetních standardů USA, které jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Jedním z hlavních důvodů pro vykazování údajů dle US GAAP je silná ekonomická pozice USA. Dle těchto standardů je nutno postupovat ve chvíli, kdy chce účetní jednotka kótovat svoje cenné papíry na newyorské burze. Dle mých zkušeností využívají tento systém i společnosti, které nekótují cenné papíry, ale tento systém je pro ně přehledný, kvalitní.

Tato diplomová práce je zaměřena na problematiku rozdílů vyplývajících z odlišností IFRS/IAS a českých účetních standardů, resp. české účetní legislativy. V počátku práce budou uvedena teoretická východiska práce, v konečné fázi budou tyto poznatky aplikovány do praxe.

1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Po vstupu do Evropské unie v roce 2004 vyplynula pro české účetní jednotky povinnost aplikovat IFRS v případech, kdy chtěly být tyto jednotky kótovány na burze cenných papírů. Jednalo se o přípravu individuálních a konsolidovaných účetních uzávěrek. Dalším důvodem bylo vykazování dle IFRS pro mateřské společnosti nebo jako součást dodatečných informací pro banky (v případě žádostí o úvěry).

V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). Jednalo se o soukromou nezávislou profesní organizaci sdružující státy jako Austrálie, Kanada, Německo, Japonsko ad. Standardy vydané touto radou jsou známy jako IAS.¹

V roce 2001 vznikla struktura, která měla zajistit vyšší nezávislost na společnostech a vyšší důraz na tvorbu účetních standardů. IASC se změnila na Radu pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Vznikla také nadace IASC, která se v roce 2010 přejmenovala na Nadaci IFRS.²

V roce 2001 započal svoji činnost IASB - Výbor pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Tento výbor je plně odpovědný za tvorbu globálně platných standardů účetního výkaznictví. Takto vydávané standardy již nejsou označovány jako IAS, ale jako IFRS.³

Standardy, resp. jejich tvorba jsou promyšlenou záležitostí. Postup tvorby je následující:

- návrh tématu,
- studium národních úprav,
- konzultace s poradním sborem o vhodnosti zařazení,
- vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat doporučení,

¹ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 5

² JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, s. 15

³ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 6

- publikování diskusních materiálů,
- publikování Zveřejněného návrhu,
- publikování Zdůvodnění závěrů,
- posouzení připomínek,
- uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi,
- schválení standardu,
- publikování zdůvodněných závěrů.⁴

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je nutno aplikovat na všechny ziskově orientované jednotky v soukromém i veřejném sektoru, přičemž nezáleží na jejich velikosti. U všech účetních jednotek má určitá ekonomická skutečnost stejný ekonomický dopad. Je tedy nutné, aby účetnictví odpovídalo těmto ekonomickým skutečnostem, nikoli velikosti účetní jednotky.

Přesto byl v roce 2007 vydán návrh pro SME (small and medium-size entities). Standard pro malé a střední jednotky (IFRS for SMEs), který představuje zjednodušenou variantu plných IFRS. Malé a střední jednotky jsou v tomto standardu definovány jako jednotky, které:

- nemají veřejnou odpovědnost,
- uveřejňují obecné účetní závěrky pro externí uživatele.

Účetní jednotka má veřejnou odpovědnost, pokud:

- se s jejími dluhovými nebo akciovými cennými papíry obchoduje na veřejném trhu nebo je jednotka v procesu emise dluhových nebo akciových cenných papírů,
- drží aktiva ve svěřenectví pro velkou skupinu externích osob jako svoji hlavní činnost (banky, družstevní záložny, pojišťovny, obchodníci s cennými papíry, podílové fondy, investiční společnosti).

⁴ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 7

O použití IFRS for SMEs může rozhodnout každá jednotlivá země individuálně. Na úrovni EU není žádná směrnice, která by aplikaci IFRS for SMEs požadovala.⁵

Komplex IFRS obsahuje Koncepční rámec, Mezinárodní účetní standardy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace.

1.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec má svoje nezastupitelné místo při aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Nejedná se přímo o účetní standard. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky, jako jsou aktiva, pasiva, vlastní kapitál, výnosy, náklady, dále kritéria pro uznání a vyjádření těch prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění.

„Definice a zásady uvedené v Koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí“.⁶

V Koncepčním rámci jsou specifikovány:

- informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí,
- cíle účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, tvořících obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Účetní závěrka je základním informačním pramenem pro všechny její uživatele, tzv. stakeholders. Jedná se tedy o všechny, kteří mají s účetní jednotkou určitou spojitost – dodavatelé, zákazníci, majitelé (akcionáři), zákazníci, stát.

⁵ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, s. 20

⁶ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 15

Cílem účetní závěrky je podat informace o finanční situaci účetní jednotky a o změnách ve finanční situaci účetní jednotky.

Informace o finanční situaci jsou generovány zejména z rozvahy (balance sheet). Tyto informace jsou schopny poskytnout údaje o budoucích potřebách cizích zdrojů, ale i údaje o tom, jak bude účetní jednotka úspěšná při jejích získávání.

Informace o změnách ve finanční situaci umožní uživateli zhodnotit finanční výkonnost účetní jednotky. Jedná se o informace o výkonnosti účetní jednotky – výkaz o úplném výsledku hospodaření (statement of comprehensive income). Dalším zdrojem je analýza v minulosti uskutečněných peněžních toků – výkaz peněžních toků.⁷

Koncepční rámec stanovuje⁸:

- ***cíl obecného účetního výkaznictví*** – poskytnout takové informace, které jsou užitečné stávajícím a potencionálním investorům, věřitelům, institucím poskytující úvěry pro jejich rozhodnutí poskytnout či neposkytnout potřebné zdroje, obecné účetní výkaznictví poskytuje informace o ekonomických zdrojích účetní jednotky a o nárocích vůči účetní jednotce,
- ***kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací*** – požadavek na relevantnost a věrný obraz o hospodaření účetní jednotky, užitečnost finančních informací se zvyšuje těmito kvalitativními vlastnostmi:
 - srovnatelností – informace o vykazující účetní jednotce je užitečná, je-li možné ji srovnat s podobnou informací jiné účetní jednotky a s podobnou informací téže účetní jednotky za jiné období,
 - ověřitelností – pomáhá ubezpečit uživatele, že informace věrně zobrazuje ekonomické jevy,

⁷ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 17

⁸ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, s. 73

- včasností – toto znamená mít informace pro rozhodnutí v době, kdy je informace schopná ovlivnit rozhodnutí,
 - srozumitelností – jasná klasifikace, popis a prezentace informace,
- **podkladový předpoklad** – předpoklad trvání účetní jednotky,
 - **části účetní uzávěrky** – „účetní závěrka prezentuje finanční dopad transakcí a jiných událostí tím, že je seskupuje podle jejich ekonomických vlastností do jednotlivých částí účetní závěrky“, části týkající se finanční pozice účetní jednotky (aktiva, závazky, vlastní kapitál), části týkající se výkonnosti (výnosy, náklady),
 - **zaúčtování položek v účetní závěrce** – jde v podstatě o zahrnutí jednotlivých položek do výkazů,
 - **oceňování položek účetní uzávěrky** – k ocenění se užívá několik základů – historické náklady, momentální náklady, realizovatelná hodnota, současná hodnota,
 - **koncept kapitálu a jeho udržení** – jedná se o udržení:
 - finančního kapitálu – zisk má být produkován jen tehdy když čistá aktiva na konci účetního období převyšují čistá aktiva na počátku období po „vyloučení rozdělení vlastníků a příspěvků vlastníků během období“
 - fyzického kapitálu – zisk byl produkován pouze tehdy, kdy výrobní kapacity účetní jednotky na konci období převyšují výrobní kapacity z počátku období.

Při sestavování účetní závěrky vychází Koncepční rámec ze dvou základních předpokladů, a to:

- aktuální báze,
- předpokladu trvání účetní jednotky.

„Účetní závěrka sestavená na aktuální bázi odráží (rozpoznává, uznává) výsledky transakcí a jiných nastalých skutečností v období, kdy k nim dochází (se kterými věcně

a časově souvisí), a nikoliv jen/až v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky.“

Výše uvedené tedy vyvolává potřebu časově rozlišit výdaje a příjmy, tvorbu dohadných položek a rezerv.

Výsledek hospodaření zjištěný na základě aktuální báze, tedy vyčíslení na základě nákladů a výnosů, lépe odráží výkonnost účetní jednotky za dané účetní období než výsledek zjištěný na základě peněžní báze (rozdíl příjmů a výdajů).⁹

Účetní závěrka za normálních okolností vychází z předpokladu, že účetní jednotka neuvažuje o ukončení svojí činnosti (tzv. going concern), není nucena likvidovat nebo podstatným způsobem zužovat rozsah podnikatelské činnosti a v dohledné budoucnosti bude ve svém podnikání pokračovat.

Management účetní jednotky musí objektivně posoudit, zda je tento požadavek splněn a zachován. Pokud se vyskytnou pochybnosti o dodržení tohoto principu, mají účetní jednotky povinnost tuto nejistotu zveřejnit.

Účetní výkazy se standardně sestavují periodicky, nejméně však jednou ročně. V případě, že se výkazy sestavují za období delší nebo kratší, než jeden rok, je třeba vždy uvést důvod tohoto sestavení.

Účetnictví, resp. účetní závěrka by měla poctivě a pravdivě prezentovat finanční situaci účetní jednotky, měla by poskytovat pravdivé informace o stavu aktiv a pasiv účetní jednotky. Obecně lze říci, že by účetnictví mělo být vedeno takovým způsobem, aby podávalo pravdivý a poctivý obraz o výkonnosti účetní jednotky. V souvislosti s tímto je nutno zmínit i požadavek zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví. Jedná se o požadavek na vedení účetnictví takovým způsobem, který zajistí trvalost účetních záznamů.

⁹ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 17

„Aby byly informace pro uživatele užitečné, musejí být z hlediska jejich informačních potřeb relevantní, to znamená, že ovlivní jejich rozhodování.“¹⁰

Informace je relevantní tehdy, pokud tedy umožní svému uživateli objektivně zhodnotit stávající situaci, pomůže zhodnotit situaci minulou a pomůže odhadnout situaci budoucí. Relevance je významně ovlivněna významností informace. Významná informace je taková, jejíž vynechání by významně ovlivnilo ekonomické rozhodnutí, která na základě údajů z účetní závěrky provádějí uživatelé těchto informací. Relevance informace je úzce s tím, zda je informace podána včas. Závisí také ve velké míře na charakteru účetní jednotky.

Vedle relevantnosti informací je kladen požadavek na věrné zobrazení skutečnosti. Dle podmínek Koncepčního rámce věrné a poctivé zobrazení skutečnosti nemůže být v mnoha případech absolutně přesné.

V mnoha případech nelze jednoznačně určit hodnotu transakce. S tímto se lze setkat například při ocenění pojistné události. Tato informace je relevantní, na druhé straně však může být v účetních výkazech zavádějící.

Další důležitou podmínkou spolehlivosti je jejich ověřitelnost a průkaznost. Ověření lze provést tzv. přímo nebo nepřímo. Přímé ověření spočívá v porovnání se skutečností, nepřímé ověření „vychází z kontroly vstupních dat do určitého modelu či vzorce a přepočítání s užitím té samé metody, které bylo užito při původním výpočtu“. Pokud nelze tyto údaje ověřit výše uvedenými způsoby ověřit, je nutno uvést vysvětlující informace tak, aby mohl uživatel posoudit spolehlivost informací.¹¹

¹⁰ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 18

¹¹ DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 20

1.2 Základní prvky účetní závěrky

Prvky účetní závěrky se v této souvislosti člení na:

- prvky vyjadřující finanční situaci
 - aktiva,
 - závazky,
 - vlastní kapitál,
- prvky vyjadřující výkonnost
 - výnosy,
 - náklady.

AKTIVUM

Aktivum je výsledkem minulých skutečností a aktivit účetní jednotky. Účetní jednotka očekává, že aktiva přinesou budoucí podnikatelský prospěch.

Aktiva využívá účetní jednotka k výrobě výrobků nebo poskytování služeb. Budoucím ekonomickým prospěchem je dle [1] potenciál přímo nebo nepřímo přispět k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Budoucí zájem může do účetní jednotky plynout řadou způsobů. Aktivum může být užito samostatně nebo může být kombinováno s jinými aktivy při výrobě nebo poskytování služeb.

Důležitou podmínkou je, aby bylo aktivum účetní jednotkou kontrolováno a budoucí prospěch si mohla tato jednotka „přivlastnit“. Aktivum musí být také spolehlivě ocenitelné. V některých případech se používají odhady, které však nesnižují spolehlivost účetní závěrky.

ZÁVAZKY

Závazek je současnou povinností, která „vznikla na základě minulých skutečností“ a „od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku“.

Závazek se vykazuje v rozvaze, pokud je pravděpodobné, že jeho vyrovnaní vyvolá odliv „nositelů ekonomického prospěchu“, tedy většinou peněžních prostředků. Další podmínkou pro uznání a vykázání v rozvaze je, že lze vypořádání závazku spolehlivě ocenit.

VLASTNÍ KAPITÁL

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky při současném odečtení všech závazků účetní jednotky. Výše vlastního kapitálu je závislá na způsobu ocenění aktiv i závazků.

VÝNOSY

Výnosy zvyšují ekonomické užítky v průběhu účetního období, a to prostřednictvím zvyšování aktiv nebo snižováním závazků. V Koncepčním rámci jsou rozlišeny dva typy výnosů (income), a to gains a revenues. Income lze tedy volně přeložit jako výnos. Revenues je označení pro výnosy z běžné činnosti. Revenues představují tržby z prodeje zboží, služeb, vlastních výrobků, nájemné ad. Zisk představují zisk z prodeje aktiv, zisk z přecenění cenných papírů, zisk ze zvýšení účetní hodnoty aktiv ad.¹²

¹²JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, s. 75

NÁKLADY

Náklad (expense) představuje snížení ekonomického prospěchu, ke kterému dochází formou zvýšení závazků, úbytkem aktiv nebo snížením užitečnosti aktiv a které vede ke snížení vlastního kapitálu jinou cestou, než rozdělení prostředků vlastníkům.

Z pohledu Koncepčního rámce jsou rozlišovány *náklady vznikající běžnou činností* a *náklady vznikající formou ztrát (losses)*. Expenses a losses ovlivňují v běžném účetním období výsledek hospodaření, procházejí tedy výsledovkou. Od expenses a losses je nutno odlišit „costs“, což jsou náklady na pořízení aktiv.¹³

1.3 Oceňování položek účetní závěrky

Oceňování je základním metodickým prvkem, který ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací a výkazů. Pro jakýkoli přijatý způsob oceňování je nutný předpoklad trvání účetní jednotky.

Koncepční rámec definuje následující způsoby oceňování, které označuje také jako oceňovací základny:

- **historické náklady** – historical cost – jedná se o ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených na pořízení majetku, v případě, že byl majetek pořízen bezúplatně, využívá se ocenění odhadem,
- **běžná cena** – current cost – cena, která „by musela být zaplacená, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění“,
- **realizovatelná hodnota** – relisable value – jedná se o ocenění takovým způsobem, které oceňuje aktiva na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiva, jedná se vlastně o odhadovanou cenu z pozice účetní jednotky, která hodlá majetek prodat,

¹³ DVORÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 24

- **současná hodnota** – present value – jedná se o ocenění aktiv diskontovanou hodnotou budoucích čistých přílivů peněz, závazky účetní jednotky se oceňují v diskontované hodnotě budoucích čistých odlivů peněz.

1.4 Výkazy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Účetní závěrka dle IFRS je uspořádané vyhodnocení finanční pozice a finanční výkonnosti účetní jednotky. Obecnou závěrkou se zabývá standard IAS 1.¹⁴

Základními komponenty účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) jsou:

- rozvaha
- výkaz zisků a ztrát – výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- výkaz o změnách ve finanční situaci.

Standard IAS 1 je aplikován na standardní individuální a konsolidované účetní závěrky, které jsou sestavovány a předkládány veřejnosti. Požadavky stanovení tímto standardem musí respektovat všechny účetní jednotky, vč. bank, pojišťoven a ostatních finančních institucí, které sestavují závěrku dle IFRS.¹⁵

Výkaz o finanční situaci

Účelem a posláním výkazu o finanční situaci je dle ¹⁶ odpovědět na následující otázky:

- jakou skladbu aktiv má účetní jednotka k dispozici,
- jaké jsou zdroje financování těchto aktiv, které z nich jsou krátkodobé, tedy vyžadující brzké uhrazení, a které jsou dlouhodobé.

IAS 1 se věnuje řazení a struktuře položek v rozvaze a určuje podrobná kritéria pro rozlišení aktiv na dlouhodobá a krátkodobá. Zároveň dává účetním jednotkám možnost,

¹⁴ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 76

¹⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 75

¹⁶ (DVOŘÁKOVÁ)

zda toto rozlišení využijí nebo ho nahradí (zkombinuje) s řazením položek rozvahy dle likvidnosti.

Standard IAS 1 navazuje na Koncepční rámec, který definuje aktiva, závazky a vlastní kapitál (viz 2.6.1). V tomto standardu je také stanoveno:

- řazení aktiv a pasiv v rozvaze,
- určení položek, které by měly být zveřejněny přímo v rozvaze,
- vymezení informací, které je třeba zveřejnit přímo v rozvaze nebo v příloženém komentáři.

Účetní jednotka musí v závislosti na požadavcích standardu IAS 1 vykazovat v rozvaze minimálně tyto položky:

Aktiva a pasiva se vykazují v rozvaze nekompenzovaně. Existují však případy, kdy je kompenzace povolena nebo vyžadována některým účetním standardem. Za kompenzaci není např. považováno vykázání čisté hodnoty aktiv po odečtení vytvořených opravných položek odrážejících snížení hodnoty aktiv.

Účetní jednotka zveřejňuje buď přímo v rozvaze nebo v komentáři k rozvaze podrobnější strukturu aktiv a pasiv. Toto zveřejnění vyžadují IFRS zabývající se jednotlivými oblastmi. Jako příklad lze uvést standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který vyžaduje zveřejnit určité třídy dlouhodobých hmotných aktiv. Dále například standard IAS 1 vyžaduje v rámci fondů vytvářených ze zisku, zveřejnit podstatu fondů a účel jejich tvorby.

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Základním účelem tohoto výkazu je informovat uživatele účetních výkazů o celkové výkonnosti účetní jednotky. V této souvislosti se jedná o tzv. úplný výsledek hospodaření, který zahrnuje změny ve vlastním kapitálu pocházející z transakcí a jiných

skutečností, které v průběhu účetního období nastaly a následně ovlivnily vlastní kapitál účetní jednotky.¹⁷

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje veškeré náklady a výnosy, které v rámci účetního období ovlivňují výsledek hospodaření, tedy zisk nebo ztrátu účetní jednotky. Dále obsahuje ostatní změny vlastního kapitálu, které nevznikají v důsledku transakcí s vlastníky.¹⁸

Jak z výše uvedeného vyplývá, základními prvky Výkazu o úplném výsledku hospodaření, jsou náklady a výnosy (viz 2.6.2).

Účetní jednotka může prezentovat informace o výsledku hospodaření:

- a) v rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, který zahrnuje veškeré výnosy a náklady, které mají dopad na výsledek hospodaření,
- b) v rámci dvou výkazů – výsledovky a výkazu o úplném výsledku hospodaření, v tomto případě na sebe oba výkazy navazují, výkaz o úplném výsledku hospodaření přebírá z výsledovky zisk či ztrátu a doplňuje ostatní výsledky hospodaření.

Výsledovka může být součástí výkazu o úplném hospodaření účetní jednotky nebo může být prezentována samostatně. Výsledovka je účetní výkaz umožňující zjištění faktorů, které ovlivnily výsledek hospodaření, ať už se jedná o zisk či ztrátu. Uživatelům by výsledovka měla přinést nejen účetní informace o dosaženém hospodářském výsledku, ale i umožnit odhad budoucí výkonnosti podniku.

Výsledek hospodaření je ovlivněn jednak výnosy z běžných činností, tedy tržbami za výrobky, zboží, či služby, přijatými úroky, dividendami aj. (dle IAS 18 – Výnosy) a s nimi souvisejícími náklady. Dále je výsledek hospodaření ovlivněn ostatními výnosy, dosahovanými např. z přecenění aktiv a závazků.

¹⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*.

¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s.277

Standard umožňuje sestavit výsledovku v druhovém nebo účelovém členění nákladů. Při volbě klasifikace účetní jednotka vždy zváží, které členění nákladů je ve vztahu k její činnosti spolehlivější a relevantnější.

Klasifikace nákladů dle druhového členění je schopna podat uživateli informace o tom, co bylo v podniku v rámci účetního období spotřebováno. Prostřednictvím tohoto členění nákladů lze posoudit základní strukturu vstupů do podniku.

Klasifikace nákladů dle účelového členění je schopna uživateli podat informace o účelu, na který byly náklady vynaloženy. Při této formě členění je účetní jednotka schopna vykázat náklady např. na prodej.¹⁹

Výkaz o změnách ve finanční situaci

Výkaz o změnách ve finanční situaci je dle [1] upraven standardem IAS 7. Novela tohoto standardu z roku 1992 požaduje jako základní východisko pro sestavení vycházet z peněžních prostředků a jejich ekvivalentů.

Hlavní úkolem a posláním tohoto výkazu je analýza vývoje peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období a odhadnout budoucí schopnost podniku generovat peněžní prostředky v rovnováze s jejich potřebou.

Výkaz o změnách ve finanční situaci umožňuje:

- posoudit schopnost účetní jednotky generovat v budoucnu peněžní toky a přizpůsobit se podmínkám,
- analyzovat vztah mezi peněžními toky a ziskovostí,
- srovnávat výsledky provozní výkonnosti.

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 282

Standard IAS 7 požaduje sestavení a zveřejnění výkazu pro všechny účetní jednotky bez ohledu na jejich předmět činnosti. Standard také uvádí definice zde zveřejňovaných základních kategorií.

Jedná se o²⁰:

- peněžní prostředky – zahrnují peněžní hotovost a vklady na běžných účtech. U vkladů na běžných účtech není omezováno právo disponovat s peněžními prostředky. Peněžní prostředky jsou v podniku k dispozici jednak tedy ve formě peněžní hotovosti a jednak ve formě peněz na běžných účtech.
- peněžní ekvivalenty – vzhledem ke svým vlastnostem jsou rovny peněžním prostředkům. Peněžní ekvivalenty jsou standardem IAS 7 definovány jako krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou lehce směnitelné za peněžní prostředky a u kterých je riziko změny hodnot téměř nulové.
- peněžní toky – jedná se o přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
- nepeněžní transakce – transakce nevyžadující použití peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Peněžní toky jsou dále děleny dle činností, které je vyvolaly:

- a) **peněžní toky z provozní činnosti** – informace o těchto tocích pomáhají posoudit, do jaké míry je hlavní činnost účetní jednotky schopna generovat dostatečné množství peněžních prostředků umožňujících úhradu závazků vznikajících v průběhu provozní činnosti, bez potřeby dodatečných zdrojů financování,
- b) **peněžní toky z investiční činnosti** – objasňují, jak velká část peněžních prostředků byla alokována na aktiva, která budou dlouhodobě generovat podniku užitek,

²⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 287

- c) **peněžní toky z financování** – jedná se jednak o peněžní toky vyvolané změnami vlastního kapitálu (příjmy z emitovaných akcií, výdaje spojené s odkupem vlastních akcií), a jednak o peněžní toky spojené s opatřováním krátkodobých a dlouhodobých cizích zdrojů financování (příjmy z emitovaných dluhopisů, směnek, přijatých úvěrů, výdaje na splácení vypůjčených částek, včetně závazků z finančních leasingů)[1, str. 289].

Standard IAS 7 se zabývá sestavením výkazů. Výkaz v oblasti investiční a finanční je sestavován na bázi hrubých příjmů nebo výdajů.

Výkaz peněžních toků v provozní oblasti lze sestavit prostřednictvím dvou metod:

- a) **přímou metodou** – tato metoda je založena na zveřejnění hlavních tříd příjmů a výdajů, informace pro sestavení výkazu jsou získávány z účetních záznamů analýzou jednotlivých peněžních toků, lze použít i upravená data z výsledovky (tržby z prodeje a nákladů na prodej a upravit je tak, aby odrážely skutečné peněžní toky).
- b) **nepřímou metodou** – čistý peněžní tok z provozní činnosti je zjištěn prostřednictvím úprav dosaženého výsledku hospodaření.

Komentář k účetním výkazům

Komentář k účetním výkazům musí být vyhotoven ke všem účetním výkazům, protože poskytuje uživateli návod a vysvětlení, jak porozumět číslům obsažených v účetních výkazech. IAS 1 dává určitý návod, který však podnik může přizpůsobit své povaze a činnosti. V komentáři musí být uvedeny následující informace:

- prohlášení, že účetní výkazy byly zpracovány dle platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví,
- jaká účetní pravidla a jaký způsob oceňování podnik používá,
- další informace týkající položek uvedených v účetních výkazech, jejich pořadí a další finanční a nefinanční informace.

Každý účetní jednotka je individuální a každý účetní jednotka může využít odlišné metody při vykazování daných transakcí, aniž by tím porušoval účetní standardy. Použité metody však musí být zveřejněny v komentáři tak, aby byly účetní výkazy srozumitelné a také vzájemně srovnatelné. Je vhodné zveřejnit účetní pravidla i u položek, které nejsou příliš významné.

Standard také ukládá zveřejnit ta účetní pravidla, která nejsou výslovně stanovena v Mezinárodních účetních standardech, ale jsou podnikem využívána na základě vnitřních předpisů.

Komentář k účetním výkazům by měl také obsahovat údaje o právní formě podniku, sídle, zemi a adresu místa podnikání, popis hlavní činnosti podniku, jméno mateřského podniku a počet zaměstnanců ke konci období nebo průměr počtu zaměstnanců za dané období.

2 Účetnictví dle české legislativy

Základní právní normou, kterou se řídí české účetnictví, je zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Zákon o účetnictví dále odkazuje na:

- vyhlášky Ministerstva financí, vydané pro jednotlivé typy společností, např. banky, neziskové organizace apod.,
- České účetní standardy podle jednotlivých typů účetních jednotek, které vypracovává a vyhlašuje ministerstvo financí.

Zákon o účetnictví vymezuje a stanovuje způsob a rozsah vedení účetnictví, dále se zabývá problematikou zachování účetních záznamů a výkazů pro potřeby státu. V rámci tohoto předpisu je definován předmět účetnictví, účetní jednotky, povinnosti týkající se účetní závěrky, vlastní povinnost vedení účetnictví a účetní jednotky, které této povinnosti podléhají.

V dalších částech je uveden:

- rozsah vedení účetnictví,
- účetní závěrka,
- způsob oceňování majetku,
- inventarizace majetku a závazků

Některá ustanovení zákona o účetnictví jsou prováděna vyhláškou č. 500/2002 Sb. Vyhláška se soustředí na oblast sestavování účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisků a ztrát, obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích, změnách vlastního kapitálu. Dále vymezuje účtový rozvrh, účetní metody a pravidla pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

České účetní standardy pro podnikatele

Účetní závěrku a nutné výkazy definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb. Součástí účetní uzávěrky jsou:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetní závěrce vysvětlující významné události týkající se účetní jednotky.

Výše uvedené výkazy tvoří nedílný celek účetní závěrky. Účetní závěrka může také obsahovat „přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu“.²¹

Vzhledem k tomu, že přehled o peněžních tocích není povinný, většina společností tento výkaz nezpracovává. Tento nedostatek by bylo vhodné dle mého názoru odstranit. Je sice důležité znát výsledek hospodaření, stav aktiv a pasiv, ale neméně důležité je mít přehled o tocích peněz v podniku, což umožňuje snadnější rozhodování a objektivnější pohled na podnik ze strany stakeholderů.

Rozvaha je základním účetním výkazem, který se na majetek dívá ze dvou hledisek. Jednak je to hledisko konkrétního druhu majetku – aktiva. Druhým hlediskem jsou zdroje, za které byl daný majetek pořízen – pasiva.

Je nutno mít na zřeteli, že rozvaha vyjadřuje stav majetku a zdrojů jeho krytí k určitému časovému okamžiku. V průběhu účetního období dochází ke změnám ve složení majetku. V tomto koloběhu mění majetek svoji formu. Jedná se o nákup materiálu, výrobu, prodej. Rozvaha je v podstatě statickou záležitostí. Abychom vnesli do této situace dynamiku, porovnáváme rozvahy za více účetních období. Až tento pohled nám je schopen podat informace o vývoji účetní jednotky.

Rozvaha se vytváří ve zjednodušeném nebo plném rozsahu (příloha č. 1). Rozsah výkazu je určen tím, zda je nutno mít účetní uzávěrku ověřenu auditorem. Účetní jednotky, na které se tato povinnost nevztahuje, mohou sestavovat tento výkaz ve zjednodušeném rozsahu.

²¹ <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Vzhledem k tomu, že účetní jednotky potřebují průběžně sledovat stav majetku a zdroje jeho krytí, sestavují se obecně i rozvahy za kratší účetní období – měsíční, čtvrtletní. V dnešní, plně automatizované době, je možno sestavit rozvahu v podstatě k jakémukoliv okamžiku.

Výkaz zisku a ztráty podává přehled o hospodářském výsledku, jaký daná účetní jednotka za sledované období dosáhla. Výkaz zisků a ztrát dále podává přehled o dosažených tržbách za dané účetní období, nákladech v základním členění a informace o dosaženém zisku, případně ztrátě. Základními prvky výsledovky jsou výnosy a náklady.

Stejně jako rozvaha, se sestavuje v plném (příloha č. 2) nebo zjednodušeném rozsahu. Podmínkou pro rozsah sestavení je opět skutečnost, zda musí mít účetní jednotka ověřenu závěrku auditorem.

Výkaz zisku a ztráty se na rozdíl od rozvahy, která se zpracovává k určitému časovému okamžiku, vztahuje k určitému časovému, účetnímu období.

Výkaz zisku a ztráty rozděluje výsledek hospodaření na:

- provozní – jedná se o výsledek hospodaření z běžného provozu účetní jednotky, resp. z její hlavní činnosti,
- finanční – tento výsledek hospodaření vzniká z hospodaření s finančními deriváty,
- mimořádný – mimořádný výsledek hospodaření vzniká v souvislosti s mimořádnými událostmi v účetní jednotce, např. mimořádné náklady vyvolané živelnou pohromou. Dále se v této části uvádějí manka a škody, které nelze nárokovat, záporné rozdíly ze změn použitých způsobů oceňování majetku.

Příloha k účetní závěrce je nedílnou součástí závěrky společně se dvěma výše popsanými výkazy. V této příloze se uvádějí podstatné náležitosti, které nezachycuje ani rozvaha, ani výkaz zisků a ztrát.

V příloze uvádí účetní jednotka dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- obchodní firmu a sídlo účetních jednotek, ve který má účetní jednotka podstatný nebo rozhodující vliv,
- výše vlastního kapitálu u ovládaných účetních jednotek,
- obchodní firmu, sídlo a právní formu účetních jednotek, v nichž je účetní jednotka společníkem s neomezeným ručením,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců za účetní období, z toho počet členů řídicích orgánů, výše osobních nákladů vynaložených na zaměstnance s rozdělením na běžné zaměstnance a členy řídicích orgánů,
- výše půjček, úvěrů s uvedením úrokové sazby a hlavních podmínek, poskytnutá zajištění a ostatní plnění v peněžní i nepeněžní formě osobám, které jsou statutárním orgánem, členům řídicích a dozorčích orgánů,

3 Převod účetní závěrky

AGRO Záblatí a.s. (dále účetní jednotka) byla zapsána do obchodního rejstříku dne 30. 11. 1994. Společnost vznikla rozdělením původního Jednotného zemědělského družstva Osová Bítýška. Základní kapitál společnosti činí 1.400 tis. Kč, je tvořeno 180 ks akcií ve jmenovité hodnotě 5 tis. Kč a 500 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 1. Tis Kč. Statutárním orgánem účetní jednotky je představenstvo, které má 7 členů, na chod účetní jednotky dohlíží tříčlenná dozorčí rada. Podepisování za společnost se děje tak, že k názvu společnosti připojí svůj podpis předseda představenstva nebo místopředseda představenstva, respektive ředitel společnosti

Předmětem podnikatelské činnosti účetní jednotky je:

- rostlinná výroba – pěstování řepky olejky, máku, obilovin, zejména pšenice a ovsa,
- živočišná výroba – výkrmna prasat, chov skotu všeho stáří, produkce mléka, jatečních zvířat,
- silniční motorová doprava – nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně, nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Účetní jednotka je členem Agrární komory České republiky a Svazu pěstitelů olejnin. V rámci zkvalitnění řídicích procesů, zlepšení vztahu se zákazníky a snížení dopadu činnosti účetní jednotky na životní prostředí, je postupováno v rámci norem ISO 9000 a ISO 14000.

Účetní jednotka hospodaří na pozemcích o celkové výměře 4.609 ha. Jedná se o ornou půdu, lesní půdu a louky. Účetní jednotka má ve vlastnictví zhruba polovinu celkové výměry, polovinu využívá účetní jednotka formou pronájmu od fyzických osob.

Účetní jednotka zaměřuje svoji činnost jednak na dosahování zisku, což je jeden ze základních účelů a smyslů podnikání, jednak se zaměřuje na zvýšení tržní hodnoty

podniku. Dalším cílem je ochrana životního prostředí, snižování emisí do ovzduší, minimalizaci hluku ze zemědělských strojů ad.

3.1 Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka působí pouze na českém trhu, účetní závěrku sestavuje pouze dle zákona o účetnictví a dalších navazujících předpisů. Pro případ, že by účetní jednotka chtěla rozšířit svoji činnost i na trhy zahraniční, či se kotovat na burze cenných papírů, je nutné vykazovat účetní závěrku dle požadavků IFRS.

3.1.1 Standardy potřebné pro účetní jednotku

Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard se vztahuje na všechny pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka využívá při své podnikatelské činnosti. Aplikuje se na pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka drží z důvodu užívání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, k administrativním účelům, a které budou užívány déle, než jedno účetní období.

Nutností při vykazování těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek. Je také nutná možnost pořizovací náklady spolehlivě měřit, tedy musí být spolehlivě ocenitelná.²²

Oceňování se provádí na bázi pořizovacích nákladů. V pořizovacích nákladech jsou obsaženy všechny náklady nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek. Pořizovací náklady obsahují:

- nákupní cenu aktiva sníženou o poskytnuté slevy,
- clo,
- náklady na přípravu místa, dopravu, manipulaci,

²² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 97

- náklady na výkony provedené ve vlastní režii, pokud jsou nezbytně nutné pro vlastní pořízení aktiva,
- náklady na záběh výroby,
- odhadnuté náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu.

V případě aktiva vyrobeného ve vlastní režii se toto aktivum oceňuje vlastními náklady vynaloženými na jeho zhotovení.

Jako následné výdaje se označují výdaje na technické zhodnocení aktiva. O technickém zhodnocení je možno hovořit ve chvíli, kdy toto zhodnocení zvýší resp. prodlouží životnost aktiva, sníží jeho provozní náklady, např. zateplení u budovy, vylepšení stroje, které povede ke zvýšení kvality produkce. Tyto výdaje se tzv. aktivovány. Výdaje na pravidelnou údržbu a opravy nepřinášející technické zhodnocení, jsou vykazovány ve výsledovce, jsou tedy uznány jako náklad.

Aktiva mohou být oceněna v průběhu držení (k rozvahovému dni) modelem pořizovací ceny (historická cena) nebo modelem fair value. **Model pořizovací (historické) ceny** vyjadřuje ocenění pořizovací, tedy historickou cenou sníženou o odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. **Model fair value** je založen na tržních cenách zjištěných průzkumem trhu v dané oblasti a je obvykle určován kvalifikovaným znaleckým posudkem. Pro ocenění je nutné vybrat si pouze jeden druh oceňování, není přípustné tyto druhy kombinovat.²³

Odpisy představují alokaci pořizovací ceny dlouhodobého majetku do nákladů podniku. Účetní jednotka začne aktivum odpisovat v okamžiku, kdy jej uveden do užívání a je zastaveno v okamžiku, kdy je prodáno, zlikvidováno nebo je zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Odpisování lze přerušit z jakéhokoliv důvodu, např. pokud není dočasně používáno. Výše odpisů dlouhodobých hmotných aktiv závisí na výši vstupní ceny aktiva, na délce použitelnosti a na použité metodě odpisování.

²³ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 104

Při stanovení délky použitelnosti daného aktiva je třeba brát v úvahu fyzické opotřebení, které je závislé na kvalitě a způsobu použití aktiva, intenzitě používání. Dalším faktorem je morální zastarání aktiva, toto zastarání je odhadováno na základě dostupných informací o předpokládaném technologickém pokroku v daném oboru. Ve standardu je doporučeno, aby plánovaná doba používání aktiva byla kratší než doba odhadnuté použitelnosti.

Mezi hmotná aktiva patří také pozemky, které se obvykle neodpisují zejména proto, že nelze stanovit dobu použitelnosti, používáním neztrácejí svojí hodnotu. V případě, kdy při určitém způsobu využívání, by šla doba použitelnosti určit, pak by byl pozemek odpisován. Pozemky je nutno přecenit cenou, za kterou je možno pozemky obchodovat. Pro tyto potřeby využiji níže uvedenou tabulku z různých statistických zdrojů. Cena pro rok 2010 pro ornou půdu stanovená Pozemkovým fondem České republiky je 7,30 Kč/1 m². Účetní jednotka hospodaří na vlastních i pronajatých pozemcích. Rozloha vlastních pozemků činí 1935 ha.

Dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotky je tvořen budovami, samostatnými movitými věcmi a soubory movitých věcí a dospělými zvířaty a jejich skupinami.

Stavby byly převzat z původního Jednotného zemědělského družstva Osová Bítýška. Ocenění budov bylo provedeno na základě znaleckého posudku. Ceny stanové znaleckým posudkem byly použity jako pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku a byly tedy východiskem pro stanovení odpisů. Účetní jednotka stanovila pro stavby účetní dobu odepisování 50 let. Jedná se zejména o správní budovy, budovy kravínů, a ostatních hospodářských budov. Tato doba je, vzhledem k životnosti staveb, dostačující. Tato doba se stanovuje u budov zděných. V majetku účetní jednotky jsou i stavby sestávající se z kovových součástí. U těchto kovových budov je stanovena doba odepisování na 30 let. Budovy jsou chráněny ochranným nátěrem, který dobu životnosti 30 let zabezpečí.

V položce stavby jsou dále zahrnuty jímky, silážní jámy, vodovody a kanalizace, rozvodny elektrické energie a další. U těchto položek majetku stanovila účetní jednotka dobu odepisování 25 let. U staveb a majetku, jehož pořizovací cena je nižší než 35 tis. Kč je stanovena doba odepisování 2 roky.

Účetní jednotka zahrnuje do položky „**samostatné movité věci**“ veškeré zemědělské stroje a zařízení, traktory, rozmetadla mrvy, postřikovače, secí a orné stroje. U všech těchto položek je stanovena doba odpisování v souladu s dobou odpisování použitelnou pro daňové účely. Takto stanovená doba však odporuje zásadě věrného a poctivého obrazu hospodaření účetní jednotky. Veškeré stroje a zařízení jsou účetní jednotkou používány i po ukončení odepisování. V rámci převodu účetní závěrky je třeba přehodnotit dobu používání hmotného majetku a stanovit ji tak, aby odpovídala skutečné době používání v účetní jednotce. Účetní jednotka využívá tato zařízení po dobu 10 let, proto je nutný přepočet doby odepisování a výše odpisů.

Účetní jednotka tímto nesprávním postupem neoprávněně zvýšila svoje náklady o částku 19.478 tis. Kč, čímž snížila hodnotu majetku. V rámci tohoto je třeba provést operace na straně aktiv a pasiv rozvahy. Jedná se o zvýšení hodnoty majetku o výše uvedenou částku a zároveň o zvýšení nerozděleného zisku minulých let. Odpisy za aktuální rok (rok, za který se účetní závěrka sestavuje) činí částku 4.732 tis. Kč, jsou tedy o 227 tis. Kč vyšší než odpisy vykazované při sestavení účetní závěrky dle českých účetních předpisů. O částku 227 tis. Kč je třeba zvýšit náklady na odpisy a zároveň snížit hodnotu majetku.

Dospělá zvířata a jejich skupiny obsahuje dva plemenné býky a 301 ks laktančních krav. Průměrná cena krav a býků odpovídá průměrným cenám dosahovaným na trhu, tedy 50 Kč/kg živé váhy. Dle IAS 41 – biologická aktiva, je třeba ocenit právě touto cenou dosahovanou na trhu výše uvedená biologická aktiva. Tuto podmínku účetní jednotka splňuje, proto není třeba provádět žádné úpravy.

Pozemky, které účetní jednotka využívá ke své činnosti má jednak ve svém vlastnictví, jednak část pozemků užívá formou pronájmu. Ve svém vlastnictví má účetní jednotka pozemky v celkové výměře 2.569 ha. Výměra orné půdy tvoří 70% celkové výměry vlastních pozemků. Průměrná cena vykazovaná účetní jednotkou činí 0,45 Kč za 1 m². Tato cena neodpovídá současným tržním podmínkám. Z tohoto důvodu je třeba provést přecenění pozemků dle aktuálních cen. K tomuto účelu jsou využity ceny uvedené v tabulce č. , konkrétně cena stanovená Pozemkovým fondem pro ornou půdu. Dle tohoto zdroje činí cena na 1 m² orné půdy 7,31 Kč. Účetní jednotka po celou dobu

užívání pozemků neprováděla přecenění dle aktuálních cen. V souvislosti s přeceněním pozemků je třeba na straně pasiv rozvahy zaúčtovat výši přecenění majetku v částce 186,617 tis. Kč.

Tabulka č. 1 – Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouh. hmotný majetek	ČSÚ	IFRS
Pozemky (tis.Kč)	1.177	187.794
Stavby (tis.Kč)	21.030	21.030
Samost. movité věci (tis.Kč)	11.136	26.994
Dospělá zvířata a jejich skupiny	5.487	5.487
Poskytnuté zálohy na DHM	237	237

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Tabulka č. 2 – Vývoj cen zemědělské půdy

T7.2/03 - Vývoj cen zemědělské půdy (Kč/ha) podle různých zdrojů

Databázový zdroj	2003	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ČSÚ ¹⁾	48 481	48 279	46 806	51 848	59 257	59 471	61 849
ÚZEI šetření odhadců ²⁾	-	-	-	-	63 800	77 800	-
ÚZEI obchodní smlouvy ³⁾					73 900	92 800	96 512
PF ČR celkový průměr podle §7 ⁴⁾	41 651	38 066	40 032	41 443	51 498	53 687	59 900
PF ČR převody podle §7 orná půda	51 787	46 684	49 697	48 640	61 764	55 699	73 100
PF ČR převody podle § 7 TTP	19 717	21 108	22 305	22 535	34 541	45 200	34 460
PGRLF ⁵⁾	-	43 504	42 693	52 741	46 851	69 938	95 265

1) Databáze ČSÚ podle údajů z přiznání k dani z nemovitostí. Pro rok 2010 kvalifikovaný propočet.

2) Odhadovaná tržní cena zemědělské půdy autorizovanými odhadci pro účely poskytování hypotečních úvěrů (šetření začalo v roce 2009).

3) Reprezentativní šetření obchodních smluv se zemědělskou půdou. Pro rok 2010 kvalifikovaný propočet.

4) Obsahuje jak cenu vyhlášenou (v případě uplatnění předkupního práva), tak výslednou ze soutěže (u nákupů bez předkupního práva).

5) Nákup soukromé půdy s využitím programu "Podpora nákupu půdy" (podpora úroků z úvěru).

Pramen: ČSÚ, ÚZEI, PF ČR, PGRLF

Zpracoval: L. Jelínek, V. Voltr (ÚZEI)

Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje majetkové účasti ve společnostech, jejichž služeb účetní jednotka využívá. Jedná se o služby v oblasti chemického ošetření polností, zpracování mléka.

Konkrétně se jedná o společnosti uvedené v následujícím výčtu.

• AGROFARM a.s.	účetní hodnota akcií	2.285 tis. Kč
• AGROPODNIK a.s.	účetní hodnota akcií	374 tis. Kč
• Mlékárna Velké Meziříčí	účetní hodnota podílu	68 tis. Kč
• ZD AFROGARM	účetní hodnota podílu	5 tis. Kč

CELKEM: 2.732 tis. Kč

Účetní jednotka může v souladu se standardem využít pro ocenění dlouhodobého aktiva v průběhu jeho držení, jak je uvedeno výše buď historickou pořizovací cenu nebo cenu v hodnotě vlastnického podílu na vlastním kapitálu. Základní kapitál jednotlivých společností je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 3 – Přepočet hodnoty podílu

	Hodnota VK	Podíl	Hodnota podílu
AGROFARM a.s.	293.445 tis. Kč	3 %	8.803 tis. Kč
AGROPODNIK a.s.	111.235 tis. Kč	4 %	4.449 tis. Kč
Mlékárna Velké Meziříčí	0	0	0
ZD Agrofarm – členský vklad	5,4 tis. Kč		5,4 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora, vlastní zpracování

Společnost Mlékárna Velké Meziříčí ukončila svoji činnost k 5. květnu 2010, z tohoto důvodu není přípustné, aby účetní jednotka vykazovala hodnotu podílu ve svém majetku.

Tabulka č. 4 – Dlouhodobý finanční majetek

Dlouh. finanční majetek	ČSÚ	IFRS
Ost. dlouh. cenné papíry	2.732	13.257

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastn zpracování

Standard IAS 2 - Zásoby

Zásoby jsou dle tohoto standardu aktiva družená za účelem prodeje v běžném provozu účetní jednotky, aktiva v procesu výroby určená k prodeji a suroviny a materiál spotřebovaný ve výrobním procesu. Účetní jednotka tržby z prodeje zboží nevykazuje.

Nakupované zásoby a materiál využívá pro vlastní spotřebu ve výrobním procesu. Další formou zásob jsou výrobky a nedokončená výroba, popř. náklady vynaložené na služby, pokud u nich nedošlo k uznání výnosů a s nimi souvisejících nákladů.²⁴

V případě, kdy by účetní jednotka uváděla významné náhradní díly jako součást materiálu, nepostupovala by v souladu se standardem IAS 2 – Zásoby. Významné náhradní díly jsou dle standardu IAS 16 díly držené účetní jednou a jedná se o díly, které se stanou součástí budov, pozemků a zařízení. Takto účetní jednotka postupuje, pokud předpokládá, že bude významné náhradní díly využívat déle než jedno účetní období. Ostatní náhradní díly jsou vykazovány v rámci zásob.²⁵

Oceňování probíhá na bázi pořizovacích cen v okamžiku pořízení, tedy ve výši pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady obsahují náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu ve výrobním procesu. **Náklady na nákup** obsahují cenu pořízení, cla, náklady dopravní a manipulační. V případě, že je poskytnuta sleva či rabat, hodnota zásob se tímto nesnižuje. V případě dopravních nákladů, kdy je dopravováno více druhů zásob, je nutno určit poměr těchto nákladů na jednotlivé položky zásob. **Náklady na přeměnu** jsou náklady vynaložené na nedokončenou výrobu, potažmo dokončené výrobky. Mohou zahrnovat mzdy výrobních dělníků. Dle standardu IAS 2 je nutno rozdělit náklady výrobní režie na část fixní a část variabilní.²⁶

Ocenění zásob, které jsou nezaměnitelné, se provádí tak, aby bylo možno stanovit jejich konkrétní pořizovací náklady, tento postup znamená, že se konkrétním druhům zásob přiřazují konkrétní náklady. Způsob pořízení zásob není pro oceňování podstatný. Tuto metodu ocenění zásob nelze použít v případě velkého zaměnitelného počtu zásob. U zaměnitelných zásob lze tedy použít nákladový vzorec FIFO nebo nákladový vzorec váženého průměru, podle kterého je ocenění položek stanoveno váženým průměrem ocenění počátečního stavu jednotlivých položek zásob a ocenění zásob, které byly

²⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 167

²⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 107

²⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 167

v průběhu období vyrobeny či nakoupeny. Vážený průměr lze počítat periodicky nebo při každé nové dodávce zásob.²⁷

Účetní jednotka zahrnuje do cen pořízených zásob a materiálu dopravu externí, dopravu vlastní, poštovné a balné a spotřební daň. Do nákladů na nedokončenou výrobu a polotovary zahrnuje účetní jednotka náklady spotřebu materiálu, nakoupené služby, mzdy vlastní služby a výrobní režii.

Pro ocenění spotřeby zásob využívá účetní jednotka nákladové vzorce. Jedná se o ocenění metodou FIFO – first in, first out. Metoda FIFO spočívá v tom, že zásoby pořízené nejdříve, jsou i nejdříve spotřebovávány. Ve spotřebě se tedy odepisují zásoby nejstarší cenou, která je na skladě, až do úplného vyčerpání zásoby.²⁸

V položce „Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“ účetní jednotka zachycuje mladá zvířata určená k prodeji popř. k vlastnímu využití. Zachycují se zde mladí býčci a jalovičky. Ocenění těchto zvířat provádí účetní jednotka ve výši 3 letého průměru přímých nákladů. Pro účetní období 2010 byla stanovena cena za kg ve výši 88,29 Kč. Účetní jednotka eviduje ke dni účetní závěrky zvířata, jejich souhrn je uveden v tabulce níže.

Tabulka č. 5 – Seznam mladých a ostatních zvířat

	Počet ks	Průměrná váha	Hodnota
Jalovice (nad 6 měsíců)	120	250 kg	2.649
Jalovičky	175	120 kg	1.854
Býci (nad 6 měsíců)	92	470 kg	3.818
Býčci	140	135 kg	1.669
Celkem	527		9.990

Zdroj: Interní dokumenty účetní jednotky, vlastní zpracování

²⁷ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 85

²⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 167

Tabulka č. 6 – Zásoby účetní jednotky

	ČSÚ	IFRS
Zásoby	31.347	31.473
Materiál	1.221	1.263
Nedokončená výroba a polotovary	5.875	5.917
Výrobky	14.261	14.303
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	9.990	9.990

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Materiál, nedokončená výroba a polotovary a výrobky jsou oceněny vlastními náklady. V případě materiálu se jedná o nakoupená maziva, vybavení dílen, pohonné hmoty pro vlastní potřeby. V případě nedokončené výroby a polotovarů a výrobků se jedná o zpracované obilniny, ze kterých se vyrábí krmné směsi. V případě, že by pro výrobu těchto krmných směsí byly použity nástroje, přístroje a zařízení zařazené v dlouhodobém majetku, bylo by třeba započítat odpisy tohoto majetku do hodnoty produktů. V tomto případě účetní jednotka nepostupuje v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Majetek, který účetní jednotka využívá po dobu delší než jeden rok, je nutno účetně odepisovat po dobu předpokládané životnosti daného drobného dlouhodobého majetku. V případě účetní jednotky se konkrétně jedná o šrotovníky, míchačky, plničky pytlů. Jednotlivé účetní odpisy poté musí být zahrnuty do ceny nedokončené výroby a polotovarů a výrobků.

Majetek, který účetní jednotka využívá k produkci krmných směsí a šrotů je pořízen v roce 2007 a později. Jedná se o majetek v celkové výši 225,960 tis. Kč. Celkové odpisy, které měly být zahrnuty do ceny zásob činí 85,12 tis. Kč. O tuto částku je třeba v rámci převodu účetní závěrky zvýšit výsledek hospodaření a zároveň zvýšit hodnotu zásob. V rámci věrného a poctivého zobrazení hospodaření účetní jednotky je tedy nutné, aby byly tyto náklady vykazovány postupně v ceně zásob, nikoli zaúčtovány jednorázově do nákladů.

IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum je rozpoznatelné (identifikovatelné) nepeněžní aktivu, jehož podstata není fyzická. Nehmotné aktivum splňuje podmínku rozpoznatelnosti pokud je oddělitelné, tedy pokud je možno nehmotné aktivum oddělit od jednotky a prodat,

převést, poskytnout licenci a to buď samostatně nebo společně se souvisejícím závazkem nebo aktivem. O nehmotném aktivu účtuje účetní jednotka pouze tehdy, když je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek z nehmotného aktiva poplyne do účetní jednotky a pokud je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady na nehmotné aktivum.²⁹

Dle standardu IAS 38 je nutné, aby bylo nehmotné aktivum identifikovatelné (v této souvislosti se tedy nejedná o goodwill). Nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže je možno ho oddělit od účetní jednotky (prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci) nebo pokud jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy nebo zákona.

Pokud jsou nehmotná aktiva uložena na hmotném nosiči, je nutné posoudit, která složka (hmotná nebo nehmotná) je významnější a na základě tohoto posouzení je aktivum vedeno a sledováno. Jako příklad lze uvést software, který je nutný pro provoz výrobního zařízení, v tomto případě je součástí ocenění daného hmotného aktiva.

Oceňování nehmotných aktiv v okamžiku pořízení je založeno na pořizovací ceně, zahrnující veškeré náklady vynaložené k tomu, aby mohlo být toto aktivum využíváno. Náklady, které dle standardu nelze zahrnout do pořizovací ceny, jsou náklady na zaškolení zaměstnanců, na reklamu, náklady zbytečně vynaložené.

Je-li nehmotné aktivum pořízeno **bezúplatně**, oceňuje se ve „fair value“. V případě zemědělského podniku, kdy fair value není známá, lze využít standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory. Zde se pak jedná o cenu určenou administrativně, např. produkční kvóty v zemědělství či povolenky na emise. Pokud je nehmotné aktivum pořízeno vlastní činností je obtížné určit okamžik, kdy lze s jistotou rozpoznat, že nehmotné aktivum bude vytvářet ekonomické užitky. Pro rozpoznání interně vyprodukovaného nehmotného aktiva je důležité, v jaké fázi se nachází. Jedná se o fázi:

²⁹ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 186

- výzkumu – činnosti směřující k získávání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků výzkumu, výsledek není uznán jako samostatné aktivum, náklady ovlivní hospodářský výsledek období, ve kterém byly vynaloženy,
- vývoje – náklady jsou aktivovány, jestliže splňují předpoklad týkající se jistoty dokončení a jistotu budoucího efektu, pak je toto aktivum rozpoznáno a vykázáno v rozvaze s oceněním pořizovacími náklady.

Standard vyžaduje velice precizní zjištění, v souladu se zásadou opatrnosti, že nehmotné aktivum přinese skutečně užitek.

K ocenění nehmotného aktiva v průběhu držení aktiva se využívá stejně jako u hmotných aktiv model historických cen a model přecenění na fair value.

Standard IAS 38 také upravuje problematiku určitelnosti doby použitelnosti aktiva a amortizace. Na základě tohoto jsou určeny dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv. Jedná se o aktiva, u nichž **dobu použitelnosti lze určit** a aktiva s **neurčitelnou dobou použitelnosti**. Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou nejsou amortizována.

Doba použitelnosti se stanovuje kvalifikovaným odhadem, který bere v úvahu očekávané využití aktiva účetní jednotce, typický životní cyklus aktiva, stabilitu odvětví, očekávané chování konkurence.

Odpisy nehmotných aktiv účetní jednotka aplikuje v případě, že je známá doba použitelnosti nehmotného aktiva. Přístup k odpisům je stejný jako v případě aktiv hmotných.³⁰ Účetní jednotka musí v souvislosti s odepisováním nehmotných aktiv posoudit, zda je doba životnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitá. Pokud je doba životnosti konečná, musí účetní jednotka stanovit délku nebo počet výstupů z používání aktiva do konce doby jeho životnosti. Pokud na základě analýz všech podstatných faktorů není účetní jednotka schopna určit dobu životnosti nehmotného aktiva, je toto aktivum považováno za aktivum s neurčitou dobou životnosti. U nehmotného aktiva s neurčitou dobou životnosti není možno dohlédnout na konec

³⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 87

období, po které lze předpokládat a očekávat, že bude aktivum produkovat čistý peněžní tok k užítku účetní jednotky. Nehmotné aktivum s konečnou dobou životnosti je odepisováno, naproti tomu nehmotné aktivum s neurčitou dobou životnosti odepisováno není. Odepisovatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou životnosti musí účetní jednotka rozložit na celé období, kdy bude nehmotné aktivum využívat.³¹

Jako nehmotné aktivum vykazuje účetní jednotka preferenční limity mléka. Preferenční limit mléka je množství mléka, které může producent mléka vyprodukovat. Účetní jednotka ocenila preferenční množství mléka cenou 3,50 Kč/1 litr mléka. Tato cena byla stanovena na základě kalkulace vlastních nákladů na jeden litr mléka. Princip mléčných kvót spočívá v tom, že účetní jednotka dostane maximální limit pro produkci mléka v daném období. V roce 2005 získala účetní jednotka preferenční limit mléka ve výši 231,143 tis. litrů mléka na měsíc. Účetní jednotka ocenila tento preferenční limit ve výši 3,50 Kč/litr a zaúčtovala jej jako dlouhodobý nehmotný majetek se stanovenou dobou odepisování 10 let. Účetní jednotka má možnost s těmito preferenčními limity obchodovat. V případě překročení limitu je povinna zaplatit penále z tohoto překročení. Tato skutečnost postihla účetní jednotku v účetním roce 2006, penále za překročení činilo 280 tis. Kč. Naopak v roce 2011 tyto preferenční limity nakoupila od zemědělce z vedlejší obce, kterému uhynuly dojné kusy dobytka. Takto nakoupené preferenční limity účtuje účetní jednotka přímo do nákladů, jedná se o nákupy do 30 tis. Kč. Jiný nehmotný majetek, o kterém by byla účetní jednotka povinna účtovat, nemá.

Tabulka č. 7 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouh. nehmotný majetek	ČSÚ	IFRS
Jiný DNM	352	352

Zdroj: Výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

IAS 36 – Znehodnocení aktiv³²

Standard IAS 36 stanoví identifikaci znehodnoceného aktiva, stanovení zpětně získatelné částky, zaúčtování a ocenění ztráty ze znehodnocení, rezervotvorné ztráty ze znehodnocení.

³¹ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 188

³² JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 175

Účetní jednotka má dle standardu IAS 36 stanovit, zda existuje náznak, že aktivum může být znehodnoceno. V případě, že takový náznak znehodnocení existuje, musí účetní jednotka odhadnout zpětně ziskatelnou částku aktiva. Zpětně ziskatelná částka je vyšší ze dvou hodnot. Jedná se o reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady prodeje a hodnoty k užívání aktiva.

Reálná hodnota snížená o náklady prodeje je suma, kterou může účetní jednotka získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých tržních podmínek. Náklady prodeje jsou náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva, s výjimkou finančních nákladů a daňových nákladů.

Bez ohledu na existenci náznaku znehodnocení aktiva, musí účetní jednotka ročně testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti nebo nehmotná aktiva, která účetní jednotka doposud nevyužívá. Testování probíhá na snížení hodnoty nehmotných aktiv a to porovnáním jejich účetní hodnoty a jejich zpětně ziskatelnou částkou.

Při posouzení existence náznaku na znehodnocení aktiva musí brát účetní jednotka v úvahu několik známek znehodnocení. Mezi známky znehodnocení aktiva patří:

- snížení tržní hodnoty více, než se dalo předpokládat v důsledku užívání aktiva a plynutí času,
- nastalé významné změny s negativním dopadem na jednotku v tržním, ekonomickém, legislativním nebo technologickém prostředí nebo se tyto změny v blízké budoucnosti předpokládají,
- vzrůst tržních úrokových měr, což ovlivní diskontní míru použitou při stanovení zpětně ziskatelné částky,
- existence důkazu o zastarávání či fyzickém poškození aktiva,
- významné změny nastalé v průběhu období s negativním dopadem na účetní jednotku; jedná se např. o nečinnost aktiva, plán na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, plány prodeje aktiva před původně očekávaným datem,

- existence důkazu, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než účetní jednotka původně předpokládala.

U aktiv nemusí účetní jednotka stanovovat reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej i jeho hodnotu užívání. Převyšuje-li tato hodnota účetní hodnotu, aktivum není znehodnocené a není nutné stanovit druhou hodnotu.

„Nejlepším důkazem reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej je cena při transakci za obvyklých podmínek, upravená o přímé přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k prodeji aktiva, a to podle závazné prodejní smlouvy.“ Pokud smlouva neexistuje, ale existuje aktivní trh, je reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej tržní cena aktiva snížená o náklady prodeje.

Aktivním trhem se rozumí trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- položky obchodované na trhu jsou stejnorodé,
- je možné kdykoliv najít ochotné prodávající a kupující,
- ceny jsou veřejně dostupné.

Ztráta ze znehodnocení je suma, o kterou je účetní hodnota aktiva vyšší než zpětně získatelná částka aktiva. Je-li zpětně získatelná částka aktiva nižší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota daného aktiva. Takové snížení je ztráta ze znehodnocení. Tato ztráta musí být zaúčtována do výsledku hospodaření.

V návaznosti na standard IAS 36 provedla účetní jednotka testování znehodnocení aktiv a dospěla k rozhodnutí, že ke znehodnocení aktiv nedošlo.

IAS 41 – Zemědělství

Standard IAS 41 – Zemědělství se zabývá definicí biologických aktiv a zemědělské produkce, zaúčtováním a oceněním biologických aktiv a zemědělské produkce a zaúčtováním státních dotací souvisejících s biologickými aktivy. Účetní jednotka účtuje o biologických aktivech, jestliže je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy

z biologického aktiva budou plynout do účetní jednotky a pokud lze reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady na biologické aktivum spolehlivě určit.³³

Cílem standardu je zachycení biologických aktiv používaných k zemědělské činnosti. Základním důvodem vydání biologických aktiv z rámce dlouhodobých aktiv je nutnost jiného přístupu k jejich ocenění. Biologická aktiva jsou schopna růstu, produkce, rozmnožování, degenerace. A právě tato změna lze jen stěží postihnout v rámci účetních modelů založených na historických cenách.

Standard se zabývá biologickými aktivy, zemědělskou produkcí v okamžiku sklizně a státními dotacemi, souvisejícími se zemědělskou činností. **Biologické aktivum** je živé zvíře či rostlina. Standard definuje skupinu biologických aktiv jako spojení podobných žijících zvířat nebo rostlin, může se jednat např. o skupiny zvířat rozdělených dle stáří.

Oceňování je prováděno prostřednictvím **fair value** snížené o odhadnuté náklady. Pro určení fair value je důležitá cena na aktivním trhu s biologickými aktivy. V případě, že tento trh neexistuje, lze pro určení fair value použít poslední tržní cenu uskutečněné transakce, tržní ceny podobných aktiv nebo vyjádření ceny pomocí sektorových měřítek, jako je např. hodnota sklizně z ovocného sadu, hodnota skotu lze měřit pomocí kilogramů masa.

Základem zemědělské činnosti je biologická přeměna. Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, produkce a rozmnožování, které způsobují změny, ať kvantitativní tak kvalitativní, v biologické aktivu.

Přeměny se uskutečňují v procesech růstu (přírůstek množství, zlepšení kvality zvířat, rostlin), v procesech rozmnožování, ale i v procesu úbytku množství, zhoršení kvality zvířat, popř. rostlin. Přeměny se dále uskutečňují v procesu získávání zemědělských produktů, například obilí, ovoce, vlna, maso, mléko.

³³ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 224

Zemědělská činnost je řízená biologická přeměna aktiv určených k prodeji, pro další zemědělské zpracování nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. Zemědělská činnost zahrnuje řadu činností, jako jsou chov dobytka, sklizeň, obdělávání ovocných sadů a mnoho dalších.³⁴

Státními dotacemi se zabývá podrobněji standard IAS 20. Státní dotace se člení na dotace nepodmíněné a dotace podmíněné. Nepodmíněné státní dotace vztahující se k biologickému aktivu se zaúčtují jako výnos v okamžiku, kdy se stanou pohledávkou. V případě podmíněné státní dotace, zaúčtuje účetní jednotka dotaci jako výnos v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro přiznání státní dotace.³⁵

Účetní jednotka vykazuje v rozvaze položku „dospělá zvířata a jejich skupiny“ v účetní hodnotu 5.487 tis. Kč. Konkrétně se jedná o 301 ks dojnic a dva plemenné býky. Stanovená doba účetního odepisování je 5 let. Po uplynutí této doby jsou dojnice i plemenní býci obměňováni. V souvislosti s účetními a daňovými odpisy vykazuje účetní jednotka odloženou daň. Ocenění jednotlivých kusů dobytka je v Kč/kg. Průměrná cena se pohybuje ve výši 50 Kč/kg.

Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek je upraven standardem IAS 37/IAS 39. Vzhledem ke skutečnosti, že účetní jednotka vykazuje pokladni hotovost a vklady na bankovních účtech pouze v české měně (CZK), není třeba provádět úpravy dle IFRS.

Ocenění položek krátkodobého finančního majetku se provádí reálnou hodnotou. Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnám závazek.³⁶

³⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 175

³⁵ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 225

³⁶ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 191

Tabulka č. 8 – Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek	ČSÚ	IFRS
Peníze (tis. Kč)	40	40
Účty v bankách (tis. Kč)	6076	6076

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Pohledávky z obchodního styku

Pohledávky z obchodního styku nejsou upraveny v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví žádným samostatným standardem. Účetní jednotka vykazuje krátkodobé pohledávky z obchodního styku, z titulu daní a zaplacené zálohy. Pohledávky po lhůtě splatnosti tvoří minimální část vykazovaných pohledávek. Nicméně je vhodné, aby měla účetní jednotka v rámci vnitropodnikových směrnic, řádně upraven postup, jak s pohledávkami po lhůtě splatnosti nakládat. V souvislosti s tím, že účetní jednotka neeviduje významné pohledávky po lhůtě splatnosti, lze částku vykázanou dle českých účetních předpisů aplikovat i v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Tabulka č. 9 – Krátkodobé pohledávky

Krátkodobé pohledávky	ČSÚ	IFRS
Pohl. z obchodních vztahů (tis. Kč)	5.393	5.393
Stát – daňové pohledávky	121	121
Krátkodobé poskytnuté zálohy	196	196
Dohadné účty aktivní	1090	1090
Jiné pohledávky	959	959

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Časové rozlišení

Časové rozlišení, tedy náklady příštích období tvoří nevýznamnou položky rozvahy, není třeba je přeceňovat. Toto přecenění by bylo nutné pouze v případě, kdy by se jednalo o časové rozlišení nákladů na nerovnoměrné splátky finančních leasingů. V případě účetní jednotky se jedná o předem vyplacené nájemné za pronajaté pozemky, dle smluvního vztahu s pronajímateli. Toto nájemné vstoupí do nákladů účetní jednotky v účetním období, ke kterému se vztahuje.

Tabulka č. 10 – Časové rozlišení

Časové rozlišení	ČSÚ	IFRS
Náklady příštích období	204	204

Zdroj: Výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je Koncepčním rámcem definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků. Vlastní kapitál je tvořen vklady společníků (vlastníků společnosti), ziskem (ztrátou).³⁷

V případě analyzované účetní jednotky je vlastní kapitál tvořen vklady akcionářů, nerozděleného výsledku hospodaření minulých let, rezervními fondy, nedělitelným fondem a ostatními fondy ze zisku.

Rezervní fond je vyžadován legislativou jednotlivých zemí, v zájmu ochrany věřitelů i podniku, před negativními vlivy a výkyvy dalšího hospodaření. Tvorba rezervního fondu stanovená legislativou zabraňuje majitelům podniku, akcionářům odčerpat zisk. Vytvoření rezervního fondu vede ke kumulování zisku v účetní jednotce a umožňuje financovat rozšířenou produkci. V případě, kdy účetní jednotka hospodář v některých letech se ztrátou, lze prostředky rezervního fondu využít k úhradě této ztráty.³⁸

Výsledek hospodaření minulých let je třeba zvýšit o částku 19.478 tis. Kč. Jedná se o neoprávněně zvýšené náklady v minulých letech. Jednalo se o náklady na odpisy. Tento rozdíl vznikl nesprávním postupem při stanovení účetní doby odepisování samostatných movitých věcí (traktory, automobily, rozmetadla mrvy, secí stroje, žací stroje, vleky).

³⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 217

³⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 222

Tabulka č. 11 – Vlastní kapitál

Vlastní kapitál	ČSÚ	IFRS
Základní kapitál	1.400	1.400
Zákonný rezervní fond	281	281
Statutární a ostatní fondy	1094	1094
Výsledek hospodaření min. let	34758	49.157

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky

Dlouhodobé závazky

Účetní jednotka vykazuje jako dlouhodobé závazky „Jiné závazky“. Jedná se o závazky z restitucí a odložený daňový závazek. Závazky z restitucí vyplácí účetní jednotka v průběhu celého účetní roku, a to formou odběru stanovených komodit. Může se jednat například o odběr obilovin nebo odběr jatečních kusů vepřového dobytka. Dále mohou restituenti využít zemědělských služeb účetní jednotky (orba pozemků, setí a jiné aktivity). Snížení závazku probíhá tak, že se daná komodita či aktivita ocení dle platného ceníku a sníží se touto položkou závazek vůči restituentovi. Pro vykázání dlouhodobých závazků pro potřeby Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je třeba tuto částku diskontovat náklady na kapitál. Pro tyto potřeby bude využita úroková sazba, za kterou byly účetní jednotce poskytnuty dlouhodobé úvěry. Tato sazba činí v průměru 6,23 %.

Celková hodnota závazku při vzniku účetní jednotky činila 72.293 tis. Kč. Diskontovanou částku dostaneme přepočtem původního závazku na současnou hodnotu.

Přepočet závazku na současnou hodnotu v prvním roce vzniku:

$$72.293 \text{ tis. Kč} / (1 + 0,0623)^{27} = 14.139 \text{ tis. Kč}$$

Tento závazek umořuje účetní jednotka ročním úmorem uvedeným v tabulce V roce 1999 došlo k navýšení závazku o částku 11.332 tis. Kč. Účetní období roku 2010 je, dle propočtu činí současná hodnota závazku 18.022 tis. Kč. Hodnota závazku včetně úroků je tedy 37.842 tis. Kč. Dále je nutno zohlednit ve výši závazku i úroky a o tuto částku snížit výsledek hospodaření minulých let.

Tabulka č. 12 – Přepočet závazku na současnou hodnotu

Rok	Současná hodnota	Roční úmor	Roční úrok	Mezisoučet	Konečný stav
1995	14140	1500	881	15021	13521
1996	13521	1500	842	14363	12863
1997	12863	290	801	13664	13374
1998	13374	500	833	14207	13707
1999	13707	-9032	854	14561	23593
2000	23593	700	1470	25063	24363
2001	24362	1500	1518	25880	24380
2002	24380	1200	1519	25899	24699
2003	24699	2000	1539	26238	24238
2004	24238	1980	1510	25748	23768
2005	23768	2300	1481	25249	22949
2006	22949	2300	1430	24379	22079
2007	22079	2300	1376	23455	21155
2008	21155	2300	1318	22473	20173
2009	20173	2300	1257	21430	19130
2010	19130	2300	1192	20322	18022
			19820		

Zdroj: autor

Tabulka č. 13 – Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky	ČSÚ	IFRS
Jiné závazky	29.093	37.842
Odložený daňový závazek	420	420

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky účetní jednotky sestávají ze závazků z obchodních vztahů, závazků k zaměstnancům, závazků ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a dohadných účtů pasivních.

Závazky z obchodních vztahů jsou závazky vzniklé na základě dodavatelsko-odběratelských vztahů, jedná se o přijaté faktury s dobou splatnosti do 30-ti kalendářních dnů. Z tohoto titulu lze hodnotu dodavatelsko-odběratelských vztahů

vyjádřit i pro potřeby IFRS v jejich nominální hodnotě, není třeba vzhledem k jejich krátkodobosti diskontovat.

Závazky vůči zaměstnancům neboli zaměstnanecké požitky jsou upraveny standardem IAS 19 a lze rozdělit do několika skupin, jedná se o:

- krátkodobé zaměstnanecké požitky, zaplacené do 12 měsíců po ukončení účetního období (mzdy, sociální pojištění hrazené účetní jednotkou, nepeněžní požitky),
- požitky po ukončení pracovního poměru (penze, služby poskytované pracovníkovi po jeho odchodu do penze),
- ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (dary k jubileu, věnostní dovolená),
- požitky z předčasného skončení pracovně-právního vztahu,
- požitky vázané na vlastní kapitál (podíly na zisku účetní jednotky).

Účetní jednotka, i když má možnost poskytovat i ostatní zaměstnanecké požitky, využívá pouze zákonem stanovené, tedy krátkodobé požitky (mzda, sociální pojištění, zdravotní pojištění). Vzhledem k jejich možné splatnosti 12 měsíců, je účetní jednotka vykazuje dle standardu IAS 19 v nediskontované podobě.

Státní dotace a podpory jsou upraveny standardem IAS 20 – vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Položka „Dohadné účty pasivní“ obsahuje odhadnuté náklady na doposud nevyfakturované dodávky materiálu.

Tabulka č. 14 – Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky	ČSÚ	IFRS
Závazky z obchodních vztahů	699	699
Závazky k zaměstnancům	513	513
Závazky ze soc. a zdr. pojištění	234	234
Stát – daňové závazky	1.995	1.995
Dohadné účty pasivní	488	488
Jiné závazky	2.309	2.309

Zdroj: výroční zpráva společnosti, vlastní zpracování

Bankovní úvěry a výpomoci účetní jednotka využila na nákup zemědělské techniky. Rozpis jednotlivých úvěrů a pořízených položek dlouhodobého majetku je uveden v tabulce.

Tabulka č. 15 – Soupis úvěrů a majetku

Pořízený majetek	Rok pořízení/výše úvěru v tis. Kč	Výše úvěru	Úmor v roce 2010
Traktor J.D. vč. pluhu	2009	1.900	844
Secí stroj	2010	1.993	1.494
Osobní automobil	2010	235	223
Traktor J.D. vč. postik.	2008	2.300	766

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Tabulka č. 16 – Bankovní úvěry a výpomoci

Bankovní úvěry a výpomoci	ČSÚ	IFRS
Bankovní úvěry dlouhodobé	1.454	1.454
Krátkodobé fin. výpomoci	1.873	1.873

Zdroj: výroční zpráva společnosti, vlastní zpracování

Výnosy upravuje standard IAS 18 – Výnosy. IAS 18 upravuje výnosy z prodeje zboží a výrobků, výnosy z poskytování služeb a výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend. Standard upravuje výnosy jak provozní, tak i finanční. Výnosy jsou dle standardů hrubé přírůstky ekonomických užitků vznikajících běžnou činností účetní jednotky, a to v případě, kdy tyto přírůstky vedou ke zvýšení hodnoty vlastního kapitálu.

Účetní jednotka vykazuje výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb. Pro uznání výnosů je třeba, aby byla na kupujícího převedena všechna rizika a odměny z vlastnictví výrobků, prodávající účetní jednotka není dále angažována v řízení dalšího prodeje ani v kontrole nakládání s prodaným výrobkem či službou, výnos lze spolehlivě ocenit. Může existovat nejistota úhrady transakce. Pokud se tato nejistota objeví až po provedení transakce, jedná se o ohrožení dobytnosti pohledávky. V tomto případě nelze dodatečně snížit výnos, je nutno zaúčtovat nedobytnou pohledávku do nákladů.

V souvislosti s výnosy je třeba dbát na okamžik realizace. Tímto okamžikem je předání výrobků, prací či služeb odběrateli, zároveň v tomto okamžiku vzniká nárok na úhradu těchto výnosů.³⁹

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě uskutečněné transakce. Částky vzniklé z transakce jsou ve většině případů stanoveny smlouvou mezi účetní jednotkou a kupujícím či uživatelem aktiva. Úhrada výnosů probíhá ve formě hotovostní nebo ve formě hotovostních ekvivalentů. V případě, kdy je příjem hotovosti nebo ekvivalentů odložen, reálná hodnota úhrady může být menší než jmenovitá hodnota hotovosti. Jedná se o případy, kdy účetní jednotka poskytne svým odběratelům a obchodním partnerům bezúročný úvěr nebo úvěr s úrokovou mírou nižší, než je tržní úroková míra. V tomto případě je třeba určit reálnou hodnotu pomocí diskontování všech budoucích příjmů při užití efektivní úrokové míry.⁴⁰ Vzhledem k tomu, že účetní jednotka poskytuje dobu splatnosti svých faktur vydaných v délce 14 dnů, z tohoto důvodu není třeba provádět úpravy v oblasti výnosů.

Náklady, které účetní jednotka vykazuje, se vztahují k období, kdy jsou realizovány výnosy. Opět není třeba provádět úpravy pro potřeby mezinárodních účetních standardů. K úpravě vykazované výše nákladů dojde pouze u položky „odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“, kde vzhledem k přecenění samostatných movitých věcí dojde ke zvýšení vykazovaných odpisů o částku 227 tis. Kč.

Státní dotace

Státní dotace jsou upraveny standardem IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Standard se zabývá definicí státní podpory a jejími formami, zveřejňováním informací o státních podporách poskytnutých účetní jednotce.

Dotace se považuje za státní dotaci, pokud je poskytnuta vládou, vládní agenturou. Standard se vztahuje i na dotace poskytované v rámci Evropské unie. Státní dotace jsou

³⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 269

⁴⁰ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 119

spojeny s převodem prostředků ve prospěch účetní jednotky za předpokladu splnění stanovených podmínek týkajících se činnosti podniku, které byly splněny v minulosti, či budou splněny v budoucnu. Za státní dotace nejsou považovány transakce, které nelze nijak odlišit od běžných obchodních transakcí, např. státní zakázky.

Státní dotace je dle Mezinárodních účetních standardů vykazována v okamžiku, kdy existuje jistota, že podnik bude schopen plnit podmínky s dotací spojené a že dotace budou přijaty. V případě přijetí dotací a současně při existenci nejistoty splnění stanovených podmínek, je nutné tyto dotace zachytit jako závazek.⁴¹

Státní dotace se účtují na stejném základě jako výnosy, a to v obdobích, kdy jsou vynakládány související náklady. Mezinárodní účetní standardy popisují dva přístupy k účtování státních dotací:

- kapitálový přístup, kdy jsou státní dotace zachyceny ve vlastním kapitálu; dle tohoto přístupu jsou státní dotace nástrojem financování, účtují se tedy rozvahově, účtování výsledkově není vhodné, protože nebyly vydělány vlastní činností účetní jednotky, jsou motivací poskytnutou vládou,
- výnosový přístup, kdy jsou státní dotace zachyceny do výnosů jednoho, popř. více období; tento přístup využívají zastánci názoru, že státní dotace jsou jiným zdrojem než vklady od společníků, z tohoto důvodu se účtují výsledkově, jako výnos v příslušném období; státní dotace jsou poskytovány při splnění stanovených podmínek a dodržení stanovených závazků, proto se účtují jako výnosy.⁴²

Účetní jednotka ve sledovaném období přijala státní dotace na investiční a provozní činnosti uvedené v následující tabulce.

⁴¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 264

⁴² JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 132

Tabulka č. 17 – Seznam státních dotací

Poskytovatel	Účel	Přijatá částka (tis. Kč)
SZIF	KU skotu	75,25
SZIF	přímé platby LFA	972,8
PGRLF	na úroky z úvěrů	107,4
SZIF	kadávery (uhynulá zvířata)	17,4
SZIF	na plochu	7.856
SZIF	na zem. půdu	995
SZIF	na přežvýkavce	1.185
SZIF	za dodané mléko	171
Přijato celkem		11.379,85

Zdroj: výroční zpráva účetní jednotky

Tyto státní dotace účetní jednotka využije vždy v účetním období, ve kterém je přijme a účtuje o nich jako o ostatních provozních výnosech, tedy výnosově. Z tohoto důvodu není třeba provádět úpravy pro potřeby vykazování v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Účetní jednotka vykazuje tržby uvedené v následující tabulce.

Tabulka č. 18 – Tržby účetní jednotky

	ČSÚ	IFRS
Tržby z prodeje vl. výrobků a služeb	42.324	43.324
Změna stavu zásob vlastní činnosti	1.687	1.687
Aktivace	4.264	4.264
Tržby pro prodeje DHM	1.432	1.432
Tržby z prodeje materiálu	405	405

Zdroj: Výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

Vedle výše uvedených tržeb vykazuje účetní jednotka ostatní provozní náklady, jejichž součástí jsou přijaté státní dotace, dále výnosové úroky a ostatní finanční výnosy.

Náklady, které účetní jednotka vykazuje, se vztahují k období, ve kterém jsou vykázány a na základě kterých byly realizovány výnosy. Výše vykazovaných nákladů odpovídá reálnému ocenění. Výčet nejvýznamnějších nákladů je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 19 – Významné náklady účetní jednotky

	ČSÚ	IFRS
Spotřeba materiálu a energie	21.214	24.214
Osobní náklady	13.680	13.680
Mzdové náklady	10.213	10.213
Odměny členů orgánů	168	168
Náklady na soc. a zdr.poj.	3.299	3.299
Odpisy DNM a DHM	9.071	9.298
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	-5.447	-5.447

Zdroj: Výroční zpráva účetní jednotky, vlastní zpracování

V rámci nákladů není třeba provádět žádné úpravy. Zrušené rezervy ve výši 5.447 tis. Kč byly rezervy vytvořené pro potřebu meliorace polností. Účetní jednotka je začala tvořit v roce 2007. V roce 2010 představenstvo účetní jednotky rozhodlo, že se tato meliorace neuskuteční, přičemž nebylo stanoveno ani budou možné datum této práce.

Standard IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech⁴³

Důležitým standardem pro správné účtování a zachycování skutečnosti je i standard IAS 8 – účetní pravidla, změny v účetních odhadech. Standard upravuje definici účetních pravidel, výběr a aplikací účetních pravidel, účtování změn v účetních odhadech a účtování chyb.

Účetní pravidla jsou principy, základny a postupy, které účetní jednotka přijala pro přípravu a prezentaci účetní závěrky. V případě, že se určitý standard vztahuje k určité transakci, události či podmínce, pak se použijí účetní pravidla stanovená tímto standardem. Pokud standard vztahující se k určité transakci, události či podmínce neexistuje, užije účetní jednotka při stanovení účetních pravidel úsudek. Účetní jednotka si zvolí účetní pravidla konzistentně u obdobných transakcí, událostí či podmínek. Je třeba zaručit, aby byly tyto informace relevantní pro potřeby uživatelů a spolehlivé v tom, že účetní závěrka věrně zobrazuje svoji finanční pozici, finanční

⁴³ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 92

výkonnost a peněžní toky, odráží ekonomickou podstatu transakcí, událostí či podmínek, je neutrální, obezřetná a kompletní.

Je nutné, aby uživatelé účetní závěrky měli možnost porovnat účetní závěrky za více účetních období, aby byly patrné trendy ve finanční pozici účetní jednotky. Z tohoto důvodu musí v jednotlivých obdobích používat účetní jednotka stejná účetní pravidla.

Změny v účetním odhadu jsou úpravy účetní hodnoty aktiv nebo závazku, které jsou výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích užiteků a povinností spojených s danými aktivy popř. závazky. V důsledku nejistot podnikatelské činnosti nemůže být část položek účetní závěrky stanoveno přesně, mohou být pouze odhadnuty. Odhady se týkají pohledávek po splatnosti, zastaralých zásob, doby použitelnosti odepisovaných aktiv, závazků ze záruk.

Chyby minulých období představují opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetní závěrce za jedno nebo více účetních období, které vznikly z důvodu nepoužití spolehlivých informací nebo chybného použití spolehlivých informací. Může se jednat o chyby matematické, chyby při aplikaci účetních pravidel, chyby způsobené přehlédnutím.

Chybná uvedení položek jsou významná v případě, kdy jednotlivě nebo společně ovlivňují rozhodnutí uživatelů na základě účetní závěrky. Rozhodujícím faktorem pro označení chyby za významnou, je velikost nebo povaha položky.

IAS 10 – Události po rozvahovém dni⁴⁴

Standard IAS 10 definuje události po rozvahovém dni, zaúčtování událostí po rozvahovém dni a aplikaci předpokladu trvání účetní jednotky po rozvahovém dni. Události po rozvahovém dni jsou nepříznivé a příznivé události, které nastanou v období mezi rozvahovým dnem a dnem schválení účetní závěrky. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví popisují dva druhy těchto událostí. Jedná se o události prokazující okolnosti, které již k rozvahovému dni existovaly, tyto události upravují

⁴⁴ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 95

účetní závěrku a události, které vznikly nové až po rozvahovém dni. Události vzniklé po rozvahovém dni účetní závěrku neupravují.

Události upravující účetní závěrku mohou být:

- informace, které svědčí o znehodnocení aktiv, ke kterému došlo k rozvahovému dni,
- po rozvahovém dni byly zjištěny náklady na pořízení určitého aktiva nebo výnos z prodeje aktiva a zároveň koupě nebo prodej tohoto aktiva se uskutečnil před rozvahovým dnem,
- odhalení chyb, které způsobují, že účetní závěrka není správná.

Událost, která neupravuje účetní závěrku, může být snížení tržní hodnoty investice po rozvahovém dni. Jestliže účetní jednotka oznámí dividendy držitelům akcií po rozvahovém dni, účetní jednotka dividendy nezaúčtuje jako závazek k rozvahovému dni, zveřejní je pouze v komentáři k účetní závěrce.

IAS 12 – Daně ze zisku⁴⁵

Dalším podstatným standardem, kterým se musí řídit účetní jednotka v případě, kdy vykazuje účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, je standard IAS 12. Standard IAS 12 definuje daňovou základnu, zaúčtování splatných daňových závazků, zaúčtování odložených daňových závazků, ocenění daňových závazků, prezentaci daňových nákladů.

Daňová základna aktiva je částka, která je odečitatelná pro daňové účely proti jakémukoliv zdanitelnému ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek pokryje účetní hodnotu aktiva. V případě že ekonomické užítky nejsou zdanitelné, daňová základna aktiva je stejná jako účetní hodnota aktiva. Daňová základna závazku je účetní hodnota závazku snižena o položky, které jsou odečitatelné pro daňové účely.

⁴⁵ JÍLEK, J. S. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, s. 100

Standard IAS 12 rozlišuje **účetní výsledek hospodaření**, tedy zisk nebo ztrátu za účetní období před odečtením daňového nákladu a **zdanitelný výsledek hospodaření**. Zdanitelný hospodářský výsledek je zisk nebo ztráta za období, vypočítaný dle pravidel v souladu s příslušnými zákony, jedná se o tzv. splatný daňový závazek. Splatným daňovým závazkem rozumí standard IAS 12 daň ze zisku, která je splatná za běžné a předchozí období. Nesplacená daň se zaúčtuje jako závazek.

4 Metodika převodu účetní závěrky

Podle standardu IAS 1 má účetní jednotka povinnost sestavit rozvahu (příloha č. 1), výkaz o úplném výsledku hospodaření (příloha č. 2), výkaz peněžních toků (příloha č. 3) a komentář k účetní závěrce (příloha č. 4), ve kterém jsou vedeny všechny významné události ovlivňující činnost a hospodaření účetní jednotky.

Při aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je nezbytně nutné, aby této problematice účetní jednotka přizpůsobila svoji činnost v oblasti účetnictví. Vyhne se situaci, kdy bude muset na konci účetního období problematiku převodu z Českých účetních standardů.

V oblasti dlouhodobého majetku je třeba vždy stanovit předpokládanou dobu životnosti daného aktiva. Není správné vycházet z doby životnosti stanovené § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Tato doba je stanovena pouze pro daňové účely. Skutečná životnost jednotlivých aktiv se může a ve většině případů odlišuje.

U staveb stanovila účetní jednotka dobu odepisování v souladu s předpokládanou dobou životnosti. Tato doba je stanovena vzhledem k použití příslušné stavby. U správních budov je stanovena na dobu 50 let. U staveb, které jsou využívány pro chovatelské účely, zejména porodny prasat, je tato doba stanovena na 25 let. Je tomu tak zejména z důvodu vlivu chovaných zvířat na stavební hmoty.

Chybně postupovala účetní jednotka při stanovení účetních odpisů u samostatných movitých věcí. Zde byla stanovena doba životnosti v souladu s dobou životnosti dle § 30 zákona č. 586/1992 Sb., tedy podle doby uvedené v následující tabulce.

Tabulka č. 20 – doba odepisování daňová

Odpisová skupina	Doba odepisování
1	3
2	5
3	10

Zdroj: autor

Takto stanovená doba odepisování odporovala zásadě věrného a poctivého obrazu hospodaření účetní jednotky, zejména z toho důvodu, že některé položky majetku byly již daňově odepsány, měly tedy nulovou účetní hodnotu, přesto je účetní jednotka ve své činnosti používala i nadále. Jednalo se zejména o traktory, secí stroje, rozmetadla. Tyto stroje využívá účetní jednotka po dobu 10 let.

Z tohoto důvodu byly třeba provést nové propočty dle předpokládané doby životnosti jednotlivých aktiv. O částky odpisů, které byly vedeny v účetnictví, bylo nutné zvýšit výsledek hospodaření minulých let a zaúčtovat odpisy ve správně výši za účetní období roku 2010 na účet 551 – odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

V oblasti dlouhodobého finančního majetku je nutné hodnotu těchto aktiv vykazovat v diskontované výši, není přípustné vykazovat dlouhodobý finanční majetek v jeho účetní hodnotě.

V oblasti krátkodobého finančního majetku není třeba provádět žádné úpravy, účetní jednotka vykazuje peníze v hotovosti a na bankovních účtech pouze v české měně, lze tedy použít pro ocenění nominální hodnotu majetku.

V oblasti oběžných aktiv je třeba zhodnotit, zda v kategorii zásob, je pro produkci těchto zásob využit dlouhodobý hmotný majetek, který je odepisován. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vyrábí krmné směsi a produkuje šrotované obilniny pro zemědělská zvířata, využívá patřičné stroje. Jedná se o šrotovníky, míchačky, plničky pytlů. Tento majetek účetní jednotka účtovala při pořízení přímo do nákladů, a to vzhledem k pořizovací ceně majetku. Pořizovací ceny byly do hodnoty 35 tis. Kč. Tento postup opět odporuje zásadě zobrazení věrného a poctivého hospodaření účetní jednotky. Náklady na tento drobný dlouhodobý majetek je nutné rozvrhnout do ceny vyráběné produkce a to v závislosti na předpokládané době využití příslušného aktiva.

Standard IAS 1 klade důraz na rozlišení krátkodobých závazků a krátkodobých pohledávek. Tuto podmínku účetní jednotka splňuje. V oblasti vlastního kapitálu, rezervních fondů a dlouhodobých bankovních úvěrů není třeba provádět žádné úpravy. Jedinou úpravou v oblasti pasiv je přepočet dlouhodobých závazků. Jedná se o závazek

z restitucí, který je průběžně vyplácen od roku 1994. Tento závazek je třeba diskontovat, k čemuž lze využít úrokovou sazbu rovnající se průměrným nákladům na cizí kapitál.

Účetní jednotka dále musí posoudit, zda se vykazované výnosy a náklady se vztahují k příslušnému účetnímu období a zda spotřebované náklady byly realizovány v tržbách za příslušné účetní období.

5 Vliv převodu účetní závěrky na finanční ukazatele

Finanční analýza je systematický rozbor získaných dat. Tato data jsou obsažena zejména v účetních výkazech, jako jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz cash flow. Finanční analýza nám poskytuje představu o vývoji hospodářském vývoji účetní jednotky, lze hodnotit jednotlivé roky, je podkladem pro předpověď budoucího vývoje účetní jednotky.

Finanční analýza dává svým uživatelům společně s ostatními výkazy ucelený přehled o finančním zdraví účetní jednotky. Základním cílem účetní jednotky je maximalizace tržní hodnoty, zástupným cílem je maximalizace zisku a užítku pro vlastníka. Dalšími, neméně důležitými cíli jsou trvalá platební schopnost, rentabilita vloženého kapitálu a trvalý, dostatečně vysoký hospodářský výsledek.

V rámci převodu účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů na účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví došlo ke změně některých položek aktiv a pasiv. Tímto krokem došlo i ke změně v rentabilitě, likviditě a ostatních podstatných finančních ukazatelích.

Likvidita

Likvidita je poměrovým ukazatelem finanční analýzy. Analýza likvidity zkoumá schopnost účetní jednotky hradit krátkodobé závazky. Likvidita je schopnost účetní jednotky přeměnit majetek na pohotové prostředky, které je možno použít na úhradu závazků. Solventnost je schopnost hradit svoje závazky ke stanovenému termínu, ve stanovené výši a na stanoveném místě.

Jsou používány tři úrovně likvidity, a to:

- okamžitá (likvidita 1. stupně)
- pohotová (likvidita 2. stupně)
- běžná (likvidita 3. stupně)

Likvidita okamžitá

$$\text{okamžitá likvidita} = \frac{\text{krátkodobý finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$\text{OL} = \frac{6116}{6238} = 0,98$$

$$\text{OLp} = \frac{6116}{6238} = 0,98$$

OL – likvidita dle dat ČSÚ

OLp – likvidita dle dat IFRS

Okamžitá likvidita vyjadřuje okamžitou schopnost účetní jednotky hradit své krátkodobé závazky. Pro úhradu krátkodobých závazků může být použit pouze finanční majetek, tedy hotovost v pokladnách, na běžných účtech účetní jednotky a hotovost uložená v krátkodobých finančních instrumentech. Doporučená hodnota se pohybuje mezi hodnotami 0,2 – 0,5.⁴⁶ Vyšší hodnoty okamžité likvidity se považují za špatné hospodaření účetní jednotky s kapitálem. Z výše uvedeného výpočtu vyplývá, že účetní jednotka špatně hospodaří se svým kapitálem, na bankovních účtech váže velké množství finančních prostředků. Finanční prostředky by mohly přinést účetní jednotce, v případě lepšího využití, zhodnocení vložených finančních prostředků formou termínovaných vkladů, popř. formou nákupu finančních derivátů.

Porovnáním ukazatele vycházejícího z účetní závěrky dle českých právních předpisů a ukazatele vycházejících z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, lze konstatovat, že převod účetní závěrky nemá na ukazatel okamžité likvidity žádný vliv.

⁴⁶ <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-likvidity>

Likvidita pohotová

$$\text{pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$PL = \frac{13875}{6238} = 2,22$$

$$PLp = \frac{13875}{6238} = 2,22$$

PL – likvidita dle dat ČSÚ
PLp – likvidita dle dat IFRS

Ukazatel pohotové likvidity vylučuje z výpočtu položku zásob. Zásoby jsou nezbytné pro zachování chodu účetní jednotky a je relativně nesnadné změnit zásoby na peněžní prostředky. Účetní jednotky, které se zabývají službami, je pohotová likvidita totožná s likviditou okamžitou. V případě výrobních a jiných podniků je tento rozdíl výrazný. Doporučená hodnota se pohybuje mezi 1 – 1,5.⁴⁷ V případě, kdy by účetní jednotka žádala o finanční úvěr v bance a měla ukazatele pohotové likvidity ≤ 1 , měla by se získáním úvěru problém. Bankovní instituce považují tyto nízké ukazatele za nepřijatelné.

Účetní jednotka vykazuje nadstandartní hodnoty pohotové likvidity a výrazně převyšuje požadované hodnoty. Převod účetní závěrky nemá na vykazované údaje žádný vliv.

Likvidita běžná

$$\text{běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$BL = \frac{45230}{6238} = 7,25$$

$$BLp = \frac{45306}{6238} = 7,26$$

BL – likvidita dle dat ČSÚ
BLp – likvidita dle dat IFRS

⁴⁷ <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-likvidity>

Ukazatel běžné likvidity představuje schopnost subjektu uspokojit pohledávky věřitelů v případě, když promění všechna svá oběžná aktiva na peněžní prostředky. Optimální hodnoty se mohou lišit dle autorů. Vezmeme-li v potaz bankovní standardy, pak je doporučená hodnota mezi 2 – 3. Pro banky jsou zcela nepřijatelné hodnoty nižší než jedna. Tato hodnota ukazuje, že účetní jednotka není schopna hradit své závazky z oběžných aktiv.⁴⁸

Běžná likvidita zůstává po převodu účetní závěrky zachována, mírně se zvyšuje. Tento stav je dán tím, že v rámci převodu účetní závěrky došlo k navýšení hodnoty oběžných aktiv o odpisy drobného dlouhodobého majetku.

Rentabilita kapitálu

Rentabilita kapitálu (výnosnost) představuje schopnost účetní jednotky dosahovat zisk na základě vložených prostředků. Výnosnost, efektivnost hospodaření se počítá jako poměr výnosu k vynaloženým prostředkům a vyjadřuje se v procentech. Rentabilita je jedním ze základních ukazatelů, kterými se měří efektivnost podnikání. Výpočet rentability pracuje se ziskem hospodaření před zdaněním (EBIT), výsledkem hospodaření po zdanění (EAT).

Rentabilita vloženého kapitálu ROI

$$ROI = \frac{EBIT}{\text{celkový kapitál}}$$

$$ROI = \frac{11867}{87577} = 0,14$$

$$ROI_p = \frac{11640}{299549} = 0,04$$

ROI – rentabilita vloženého kapitálu dle ČSÚ

ROI_p – rentabilita vloženého kapitálu dle IFRS

Ukazatel rentability vloženého kapitálu, který se pro účetní jednotku sestavuje pro investory kapitálu. Na základě tohoto ukazatele může investor zjistit, jaká je možná

⁴⁸ <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-likvidity>

rentabilita jeho investice. Ukazatel rentability vloženého kapitálu se vypočítá jako podíl výsledku hospodaření za běžné období a výše investovaného kapitálu.⁴⁹

Optimální výsledek tohoto poměrového ukazatele je 0,12 – 0,15, kdy jsou tyto hodnoty považovány za dobré. V případě, kdy je ukazatel větší než 0,15, pak je hodnocení „velmi dobré“.

Porovnáním výsledku ukazatele rentability počítaného z údajů účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů, pak je rentabilita vloženého kapitálu hodnocena jako „dobrá“. Po převodu účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se hodnota ukazatele podstatně změnila. Bylo třeba provést úpravy jednat na straně pasiv a jednak na straně aktiv. Aktiva byla zvýšena přepočtem pozemků dle jejich reálného ocenění, čímž se zvýšila i aktiva, dále bylo nutno provést úpravy v odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Tento krok také ovlivnil bilanci aktiv a pasiv. Po převodu účetní závěrky je rentabilita vloženého kapitálu na velmi nízké úrovni.

Rentabilita celkových aktiv ROA

$$ROA = \frac{EAT}{\text{celková aktiva}}$$
$$ROA = \frac{10337}{87577} = 0,12$$
$$ROAp = \frac{10110}{299549} = 0,03$$

ROA – rentabilita celkových aktiv dle ČSÚ
ROAp – rentabilita celkových aktiv dle IFRS

Rentabilita aktiv ukazuje schopnost účetní jednoty generovat z dostupných aktiv zisk. V čitateli se uvádí zisk před zdaněním a nákladovými úroky (EBIT), ve jmenovateli se uvádí hodnota celkových aktiv.⁵⁰ Ukazatel rentability tedy poměří zisk s celkovými

⁴⁹ <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-rentability>

⁵⁰ <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-rentability>

aktivy investovanými do podnikání bez ohledu na to, z jakých zdrojů jsou tato aktiva financována. Hodnota ROA se hodnotí srovnáním s odvětvovým průměrem.

Zhodnotím-li rentabilitu aktiv dle údajů účetní závěrky sestavené na základě českých právních předpisů a údajů účetní závěrky po převodu, je možné opět konstatovat, že rentabilita celkových aktiv vlivem navýšení aktiv poklesla.

Rentabilita vlastního kapitálu ROE

$$ROE = \frac{EAT}{\text{vlastní kapitál}}$$

$$ROE = \frac{10337}{47870} = 0,22$$

$$ROEp = \frac{10110}{251093} = 0,04$$

ROE – rentabilita vlastního kapitálu dle ČSÚ

ROEp – rentabilita vlastního kapitálu dle IFRS

Rentabilita vlastního kapitálu poměřuje zisk po zdanění a vlastní kapitál. Tento ukazatel ukazuje výnosnost vlastního kapitálu a je tedy zajímavý zejména pro vlastníky účetní jednotky, případné další investory a konkurenci.

6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo vypracovat účetní závěrku vybrané účetní jednotky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. První část práce se věnuje teoretické základně Mezinárodních účetních standardů, procesu harmonizace s českými účetními předpisy. Problematika harmonizace je složitá. Tato složitost vychází zejména z rozdílů anglosaského a kontinentálního modelu. Dále je zřejmá snaha o harmonizaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a US GAAP. V procesu harmonizace je více využívám anglosaský model účetního výkaznictví. Anglosaský model není ovlivněn daňovými normami, tím umožňuje kvalitnější porovnatelnost a snadnější zavádění norem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V případě, kdy by účetní jednotka chtěla získat zahraničního investora, popř. by se chtěla stát veřejně obchodovatelnou společností, je nutnost, nikoliv možnost sestavovat účetní závěrku dle mezinárodního práva.

Při porovnání závěrky dle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, je možné konstatovat, že česká legislativa postupně přejímá prvky Mezinárodních standardů. Přesto se rozdíly vyskytují. Těmito rozdíly jsem se v diplomové práci zabýval.

Celosvětově existuje trend sjednocování účetního výkaznictví. K tomuto trendu dochází v rámci globalizace trhů, v zájmu potřeby srovnatelnosti účetních jednotek. Velkou výhodou využívání Mezinárodních standardů je možnost získat zahraniční kapitál pro další rozvoj podnikání účetní jednotky. Při aplikaci Mezinárodních standardů však české účetní jednotky řeší problém vykazování hospodářského výsledku pro účely daně. Pro tyto účely je třeba vykázat výsledek hospodaření v souladu s Českými účetními standardy. Tato nutnost mnohdy vede k náročnosti na účetní systémy v rámci účetních jednotek. Současně tato „podvojnost“ vede ke značné náročnosti na znalosti pracovníků finančních útvarů, kteří musí ovládat dva právní systémy.

Ve své práci jsem se tedy zaměřil na zhodnocení účetní závěrky sestavené na základě českých účetních předpisů ve srovnání s účetní závěrkou sestavenou na základě

Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Základní odlišnosti se vyskytovaly zejména ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Jednalo se konkrétně o samostatné movité věci, kde účetní jednotka stanovila dobu odepisování shodně s dobou odepisování pro daňové účely. Tento postup není v souladu s požadavky Mezinárodních standardů. Další problém se vyskytl v ocenění pozemků, kde účetní jednotka vykazovala hodnotu, ve které byly pozemky oceněny v době pořízení. Touto operací se jednoznačně hodnota majetku účetní jednotky zvýšila, zároveň se zvýšil základní kapitál účetní jednotky.

Převod účetní závěrky dle požadavků Mezinárodních účetních standardů má vliv také na finanční ukazatele, kterými se hodnotí finanční zdraví účetní jednotky. V oblasti likvidity vlivem převodu účetní závěrky nedošlo k významným změnám, naproti tomu rentabilita kapitálu byla převodem účetní závěrky dotčena významně.

Seznam literatury:

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3.vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 987-80-251-3652-2.
- [2] FICBAUER, J., FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4.aktualizované vydání. Ostrava. KEY Publishing, 2011. ISBN 978-80-7148-104-7.
- [3] HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. Praha. Kernberg Publishing, 2007. ISBN: 978-80-903962-1-0.
- [4] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1.vydání. Praha. Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [5] KISLINGEROVÁ, Eva a Jiří HNILICA. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, xiii, 135 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-713-5.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2006, vii, 418 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-727-3130-0.
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures*. 1. vydání. Praha. Leges, 2009. ISBN: 978-80-87212-13-4.
- [9] Dostupné z www: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_legislativa.html
- [10] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online] Dostupné z www: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
- [11] Dostupné z www: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=60786>
- [12] ZIKMUND, M., *Ukazatele likvidity*. [online] Dostupné z www: <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-likvidity>
- [13] ZIKMUND, M., *Ukazatele rentability*. [online] Dostupné z www: <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-rentability>

Použité zkratky:

IFRS – International Financial Reporting Standards

IAS – International Accounting Standards

US GAPP – General Accepted Accounting Principles

SZIF – Státní zemědělský a intervenční fond

PGRLF – Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond

LFA – méně příznivé oblasti

KU – kontrola užitkovosti skotu

Seznam tabulek:

Tabulka č. 1 – Dlouhodobý hmotný majetek

Tabulka č. 2 – Vývoj cen zemědělské půdy

Tabulka č. 3 – Přepočet hodnoty podílu v jiných účetních jednotkách

Tabulka č. 4 – Dlouhodobý finanční majetek

Tabulka č. 5 – Seznam mladých a ostatních zvířat

Tabulka č. 6 – Zásoby účetní jednotky

Tabulka č. 7 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Tabulka č. 8 – Krátkodobý finanční majetek

Tabulka č. 9 – Krátkodobé pohledávky

Tabulka č. 10 – Časové rozlišení

Tabulka č. 11 – Vlastní kapitál

Tabulka č. 12 – Přepočet závazku na současnou hodnotu

Tabulka č. 13 – Dlouhodobé závazky

Tabulka č. 14 – Krátkodobé závazky

Tabulka č. 15 – Soupis úvěrů a majetku

Tabulka č. 16 – Bankovní úvěry a výpomoci

Tabulka č. 17 – Seznam státních dotací

Tabulka č. 18 – Tržby účetní jednotky

Tabulka č. 19 – Významné náklady účetní jednotky

