

## HARMONIZACE ZEMĚDĚLSKÉHO ÚČETNICTVÍ

J. Sedláček

**Došlo: 30. června 2007**

### Abstract

SEDLÁČEK, J.: *Harmonisation of agricultural accounting*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2007, LV, No. 6, pp. 149–156

This paper deals with the accounting of the biological assets. There are described two approaches: Czech and international. The International Accounting Standards are emulative of more authentic presentment of economic processes in agricultural activities than Czech accounting legislation. From the comparison the both approaches accrued some differences, which can influent the financial statements of enterprises. The causation of main difference appears an application of fair value, which is prescribed for biological assets in international accounting standards. In international accounting standards is preferred principle of fair and true view, while in Czech accounting is preferred prudence principle.

biological assets, agricultural production, recognition of assets, methods of valuation, accounting procedure, fair value, historical cost, impairment, cost model, revaluation model

V českém zemědělství se projevují v posledních letech koncentrační snahy, které znamenají zvětšování zemědělských podniků při současném snižování jejich počtu. Koncentrace podnikatelských subjektů je spojena s vyšší výkonností, která s sebou přináší pro mnohé podnikatele (fyzické osoby) povinnost vést účetnictví. Jde o podnikatele, jejichž obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 mil. Kč. Na podniky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu v členských státech EU se dokonce vztahuje povinnost sestavit účetní závěrku i výroční zprávu podle Mezinárodních účetních standardů<sup>1</sup> upravených právem Evropských společenství. Smyslem světové harmonizace účetnictví je právě sjednocení účetního výkaznictví tak, aby zveřejňované finanční údaje byly srovnatelné mezi jednotlivými zeměmi (Kolektiv, 2005).

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)<sup>2</sup> věnovala zemědělství samostatný standard IAS 41 – Zemědělství, který vstoupil v platnost od 1. ledna 2003. Cílem standardu je stanovit účetní řešení zemědělských aktivit, sestavení účetních výkazů a zveřejnění účetních informací. Zemědělskou činností se rozumí účetní jednotkou řízená biologická přeměna živých zvířat nebo rostlin (biologických aktiv) určených k prodeji, pro zemědělskou výrobu nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. Tato přeměna aktiv probíhá v podmínkách zvýšeného rizika způsobeného přírodními procesy, které jsou člověkem často obtížně ovlivnitelné. Kromě klimatických podmínek je dalším specifickým faktorem riziko nákazy zvířat i rostlin škůdci a chorobami. S biologickým charakterem produkce je spojena i sezonnost zemědělské činnosti. Ta způsobuje nerovnoměrné peněžní přítoky v průběhu hospodářského roku a také kolísání zaměstna-

1 Ty jsou vydávány soukromou institucí založenou v roce 1973, se sídlem v Londýně, nazvanou Výbor pro mezinárodní účetní standardy (The International Accounting standards Committee), jejímiž členy jsou významné profesní organizace účetních a auditorů z různých zemí světa. Konzultanty jsou mezinárodní burzy, finanční, obchodní i právní instituce, banky aj. Standardy jsou celosvětově platné účetní normy, které jsou vydávány jako doporučení pro jednotlivé země a jejich přijímání je nezávazné.

2 International Accounting Standards Board.

nosti. Biologická přeměna aktiv je podmíněna nepřetržitou reprodukcí a omezuje rovněž možnost pružné reakce na poptávku na trhu. Pro zemědělskou činnost je charakteristická sdružená výroba, při které vzniká více produktů v závislosti na fyzikální a chemické podstatě procesu, což znesnadňuje jejich spolehlivé ocenění. Riziko v oceňování je prohlubováno obousměrností vazeb procesů rostlinné a živočišné produkce při stanovení druhotných nákladů pro převod hlavního nebo vedlejších produktů uvnitř účetní jednotky.

Výše uvedená rizika plynoucí z podstaty zemědělské činnosti vyvolávají nejasnosti a spory při využívání tradičních účetních modelů (Kovanicová, 2003). Modely založené na historických nákladech a principu realizace se jen obtížně dokážou vypořádat s kritickými momenty spojenými s biologickou přeměnou jako je růst, degenerace, produkce a rozmnožování, jež pozměňují podstatu biologických aktiv. Proto přistoupila Rada pro mezinárodní účetní standardy k vytvoření komplexního mezinárodního účetního standardu o zemědělství, který umožňuje sestavit účetní závěrku na spolehlivých a všeobecně přijímaných účetních zásadách.

V účetním řešení praktických hospodářských jevů se vyskytují tři základní problémové okruhy (Aboody, Barth, Kasznik, 1999; Dietrich, Harris, Muller, 2000), které je nutno jednoznačně vymezit:

- zaúčtování aktiva nebo pasiva (jeho uznání v účetnictví, rozpoznání, identifikace),
- ocenění aktiva nebo pasiva,
- vykázání a zveřejnění.

Právě postupy účtování biologických aktiv, metody oceňování a podmínky jejich vykázání podle české a mezinárodní úpravy jsou předmětem tohoto příspěvku.

### Biologická aktiva v českém účetnictví

České účetnictví je regulováno státem formou zákonů, vyhlášek, účetních standardů a interních směrnic (viz schéma na obr.1). Výjimku tvoří manažerské (nákladové) účetnictví, které si vytváří podnik pro vnitřní řízení na základě potřeb managementu. Zemědělská činnost podléhá zákonu o účetnictví a prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb., platné pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. Základním účetním principem zakotveným v zákoně o účetnictví je věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

### Zaúčtování biologických aktiv

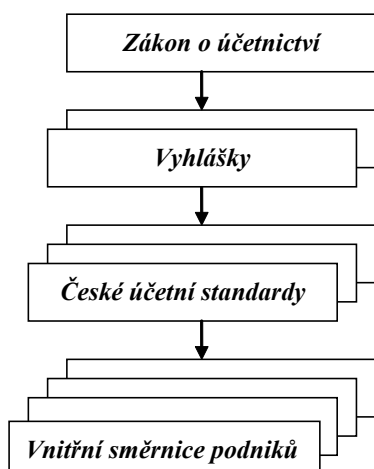
Pro zaúčtování aktiva platí realizační princip, který vyžaduje účtovat o aktivu v okamžiku jeho pořízení, dále při změnách, ke kterým dochází v průběhu držby aktiva a konečně při jeho vyřazení (Hýblová, 2006). Účtování probíhá na akruálním principu, tzn. že náklady a výnosy spojené s aktivem se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí bez ohledu na tok peněz. Biologická aktiva se člení podle vykázání v rozvaze podniku na rostliny a zvířata.

#### Rostliny

Rostliny jsou zaúčtovány jako **dlouhodobá** aktiva, jde-li o trvalé porosty (jejich plodnost je delší než jeden rok) a splňuje-li výsadba parametry v rozloze a hustotě osázení. Pro sady ovocných stromů a keřů musí platit, že jsou vysázeny na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na jeden hektar. Do dlouhodobého majetku jsou zařazeny rovněž trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Rostliny se zaúčtují v okamžiku nákupu nebo po uskutečnění výsadby ve vlastní režii na majetkový účet 02X – Pěstitelské celky trvalých porostů.

Výjimkou je les pořízený spolu s pozemkem, který je zachycen na účtu 03X – Pozemky, a pokud je vysázen účetní jednotkou, považuje se za náklady běžného účetního období. Při těžbě lesa je oproti výnosům z prodeje vytvářena z nákladů období rezerva na obnovu lesa. Tuto daňově uznatelnou rezervu vytváří účetní jednotka povinně podle Lesního zákona na obnovu vytěžených lesních porostů (Dvořáková, 2007). K čerpání rezervy dochází v obdobích, kdy je prováděna obnova lesních porostů ve výši nákladů, které byly vynaloženy na obnovu vytěžených lesních porostů.

O rostlinách, které nejsou dlouhodobými aktivy, se účtuje stejně jako o kterýchkoli jiných zásobách vlastní produkce. Patří do kategorie **oběžných** aktiv a mohou se sklízet v prvním nebo druhém roce po zasetí. Náklady vynaložené na pěstební činnost se zachycují v průběhu roku narůstajícím způsobem a aktivují do majetku účetní jednotky na účtu 12X – Nedokončená výroba. Škody úplné, které mají charakter znemožnění sklizně (úhynu rostliny), se zachytí na účtu 54X – Manka a škody, jde-li o provozní škody nebo na účtu 58X – Manka a škody, jde-li o škody mimořádné způsobené, např. živelnými pohromami. Škody částečné, které způsobily snížení očekávaných výnosů z rostliny (např. z důvodů nepříznivých klimatických podmínek), se daňově uznávají pouze do výše přijaté pojistné náhrady.



1: Hierarchie regulace českého účetnictví

Analyticky se účet nedokončené výroby člení podle doby sklizně na nedokončenou výrobu se sklizní v běžném roce a v následujícím roce. Pro potřeby managementu se obvykle člení nedokončená výroba podle plodin, podle skupin plodin, podle honů atd. Sklizní je produkční proces ukončen a další náklady vynaložené na podmltku, hlubokou orbu a případný výsev ozimů jsou účtovány v analytické evidenci jako nedokončená výroba následujícího období.

#### Zvířata

Jako **dlouhodobá** hmotná aktiva podniku se vždy klasifikují bez ohledu na výši jejich ocenění plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat ovcí, koz a hus, dále též tažná zvířata jako koně, osli, muly a mezci a dostihoví koně. Mohou sem být zařazena i zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů, u nichž se předpokládá využitelnost delší než jeden rok a účetní jednotka takto rozhodla. Při pořízení zvířete nákupem se postupuje standardně přes účet 04X – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, na kterém se kalkulují náklady vynaložené na pořízení a v tomto ocenění se převádí na majetkový účet 02X – Základní stádo a tažná zvířata. Jde-li o zvíře z vlastního chovu, které dosáhlo hranice dospělosti, převede se do dlouhodobého hmotného majetku formou aktivace (Dvořáková, 2007).

Úbytky zvířat základního stáda a tažných zvířat se vyjádří ve výši doúčtovaných opravek na nákladové účty podle příčiny úbytku. V případě úhynu (zaviněného či nezaviněného) se použijí účty mank a škod 54X, resp. 58X, v případě prodeje či brakace se použije účet 54X – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a v případě přerazení do zásob jde o odpis na vrub účtu 55X a současně o aktivaci ve stejné hodnotě.

Do kategorie **oběžných** aktiv se zařadí mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, perliček a hus na výkrm. Patří sem rovněž dospělá užitková zvířata, která nejsou zařazena do dlouhodobých aktiv. Nákup zvířete se zachytí prostřednictvím účtu pořízení zásob a následně převede na majetkový účet v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby. Zvířata narozená ve vlastním chovu se aktivují do oběžného majetku a jejich hodnota se zvyšuje o hmotností nebo vzrůstové přírůstky prostřednictvím účtu 61X – Změna stavu zvířat.

Úbytky se obdobně jako u dlouhodobých aktiv zachytí v závislosti na jejich příčině, kterou může být prodej zvířete, přerazení do základního stáda nebo uhynutí. Hodnota úbytku je vyjádřena ve skutečně vynaložených nákladech, jsou-li zvířata oceňována individuálními cenami nebo v průměrných cenách jednoho kilogramu živé hmotnosti (při kalkulaci hmotnostních přírůstků), resp. jednoho kusu (při kalkulaci vzrůstových přírůstků). Průměrná cena se určí buď na počátku nebo ke konci období. Úbytky se zaúčtují na vrub účtů změny stavu zvířat (i v případě nutné porážky), provozních, resp. mimořádných mank a škod, příp. mank do normy.

#### **Oceňování biologických aktiv**

Česká legislativa ukládá (Zákon, 1991) účetním jednotkám oceňovat majetek i závazky:

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

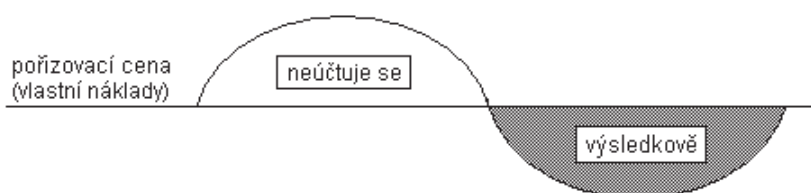
Současně vymezuje následující oceňovací základny:

- pořizovací cenu, kterou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením,
- reprodukční pořizovací cenu, tj. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- vlastní náklady, které reprezentují u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na produkci nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, jež se vztahuje k produkci nebo k jiné činnosti,
- vlastní náklady, které reprezentují u dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na produkci nebo jinou činnost, a nepřímé náklady, jež se vztahují k produkci nebo k jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Pořizovací cena se přitom použije při nákupu hmotných aktiv, reprodukční pořizovací cena při bezúplatném nabytí aktiv a vlastní náklady v případě hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Příchovky zvířat se oceňují rovněž vlastními náklady.

Při následném oceňování (ke konci rozvahového dne) ukládá zákon<sup>3</sup> účetním jednotkám vzít v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Biologické aktivum je tak vykázáno a zveřejněno v nové (přeceněné) účetní hodnotě, která vychází z pořizovacích nákladů

snížených o kumulované odpisy a další potenciální ztráty. Použije se tzv. model pořizovací ceny (cost model), který vyžaduje přecenění aktiva, jestliže jeho účetní hodnota je vyšší než skutečná (reálná) hodnota aktiva k daném okamžiku. Snížení hodnoty aktiva se zaúčtuje výsledkově, podle schématu na obr. 2, jako náklad běžného účetního období.



2: Cost model – pořizovací cena v kombinaci s principem opatrnosti

### Rostliny

Při nákupu se rostliny ocení pořizovací cenou a v případě vlastní produkce vlastními náklady vynaloženými na výsadbu porostů nebo pěstování plodin.

**Pěstitelské celky trvalých porostů** se zaúčtují v hodnotě biologické části, ostatní náklady spojené s pořízením trvalého porostu, např. nosné konstrukce chmelnic a vinic se vykáží v rámci jiného dlouhodobého majetku (staveb). Při následném ocenění se promítají do účetního ocenění veškerá snížení hodnoty a ztráty vysazených trvalých porostů. Po dosažení plné plodnosti pěstitelského celku trvalých porostů se zahájí odpisování, které představuje trvalé snížení hodnoty aktiva. Odpisuje se nepřímě do nákladů běžného období prostřednictvím opravek. Dočasné snížení hodnoty trvalých porostů se účtuje rovněž nepřímě podle cost modelu vytvářením tzv. opravných položek. V období od výsadby do plné plodnosti se nezjišťuje ekonomický užitek aktiv a nevzniká ani nedokončená výroba, ani kategorie nedokončeného dlouhodobého majetku.

Rostliny, které **nejsou dlouhodobými aktivy**, jsou oceňovány vlastními náklady vynaloženými v souvislosti s jejich pěstováním. Jde o přímé náklady jako jsou náklady na přípravu půdy, setí, příp. sázení sazenic, náklady na pěstění rostlin a náklady na sklizeň. Do ocenění lze zahrnout i část nepřímých nákladů, které se vztahují k produkci rostlin. Vynaložené náklady se postupně aktivují jako změna stavu nedokončené výroby a po sklizni představují skladní hod-

notu produktu. Obdobně jako u dlouhodobých aktiv je nutno při přecenění zahrnout veškerá snížení hodnoty rostlin podle cost modelu, v souladu se zásadou opatrnosti.

### Zvířata

Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, tj. včetně souvisejících pořizovacích nákladů.

Jde-li o zvířata, která byla převedena do **dlouhodobých aktiv** z vlastního chovu, použije se ocenění na úrovni vynaložených vlastních nákladů, zvýšených o případné externí náklady spojené s převodem, např. na přepravu nebo veterinární kontrolu. Zvířata základního stáda a ostatní dlouhodobě hospodářsky využívaná zvířata se odpisují po dobu životnosti, kterou stanoví účetní jednotka. Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata skupinově. Odpis se stanoví na jeden krmný den. Ve vstupní ceně pro odpisování lze zohlednit zbytkovou cenu zvířete např. ve výši předpokládaného výnosu z brakace. Kromě odpisování je třeba při přecenění zvířat v dlouhodobém majetku zohlednit veškerá snížení hodnoty podle cost modelu.

Zvířata zařazená v **oběžných aktivech** jako zásoby se následně přeceňují v závislosti na jejich růstu nebo zvyšování hmotnosti prostřednictvím přírůstků (hmotnostních nebo vzrůstových). Zvýšení hodnoty zvířat ve výkrmu a mladých zvířat se stanoví podle kalkulace vynaložených vlastních nákladů na jeden kilogram hmotnostního přírůstku nebo na jeden krmný den. Při-

3 Viz § 25 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.



chovky, u nichž nelze zjistit vlastní náklady, se ocení reprodukční pořizovací cenou a po odstupu se použijí vlastní náklady pro zachycení změny stavu (Dvořáková, 2007). Vedle přírůstků hodnoty je nutno při přeceňování zvířat zařazených v oběžných aktivech brát v úvahu veškerá snížení hodnoty, např. v důsledku poklesu prodejních cen k rozvahovému dni.

#### Vykázání a zveřejnění

Biologická aktiva jsou zveřejňována v rámci účetní závěrky, vložení do sbírky listin obchodního rejstříku. V rozvaze jsou umístěna v dlouhodobých hmotných aktivech pod položkou B.II.4 Pěstitelské celky trvalých porostů a B.II.5 Základní stádo a tažná zvířata. V oběžných aktivech se vykazují samostatně zvířata v položce C.1.4, zatímco rostliny v pěstební činnosti jsou skryty pod položkou C.1.2 Nedokončená výroba a polotovary.

#### **Biologická aktiva v mezinárodním účetnictví**

Mezinárodní pravidla upravují účetní zobrazení biologických aktiv a zemědělské produkce v okamžiku sklizně. Nezabývají se zpracováním zemědělské produkce po sklizni, např. zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Další zpracování produktu sklizeného z biologických aktiv je řešeno v jiném standardu, např. IAS 2 – Zásoby. Zemědělskou činností se rozumí podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji, na zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv (např. chov dobytka, lesnictví, jednoletá nebo víceletá sklizeň, setí, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstění květin, vodní hospodářství vč. chovu ryb atd.). Biologickými aktivy jsou živá zvířata nebo rostliny, které jsou schopny biologické přeměny.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu. Biologickou přeměnu usnadňuje řízení změny zlepšením nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (např. úrovní výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením a světelnými podmínkami). Takovéto řízení odděluje zemědělskou činnost od jiných činností, např. využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě jako jsou mořský rybolov a odlesňování. Součástí řídicí funkce je sledování změn v kvalitě (genetických vlastností, hustoty, zralosti, tukové vrstvy, obsahu bílkovin a síly vláken) nebo v kvantitě (potomstvu, váze, objemu, délce vlákna, průměru a množství pupat) způsobených biologickou přeměnou. Výsledkem biologické přeměny jsou:

- a) změny aktiv, které se odehrávají v procesech růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvali-

- ty zvířat a rostlin), degenerace (úbytek množství, nebo zhoršení kvality zvířat nebo rostlin), nebo rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin),
- b) získání zemědělských produktů jako je vlna, čajový list, latex a mléko.

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

#### ***Zaúčtování (uznání) biologických aktiv***

Pro zahrnutí do majetku podniku (uznání) musí biologické aktivum nebo zemědělská produkce (Loja, Vojáčková, 2005) splňovat tři podmínky, aby mohly být vykázány v rozvaze podniku:

- a) existuje přiměřená jistota, že aktivum přinese v budoucnu ekonomický prospěch a tento prospěch bude plynout do podniku,
- b) právo ovládat a kontrolovat tento prospěch (schopnost zabránit ostatním subjektům, aby tento prospěch odčerpávaly pro sebe), který získal podnik na základě minulé transakce nebo události,
- c) reálná hodnota nebo pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být spolehlivě stanoveny.

Budoucí prospěch lze běžně určit oceňováním podstatných fyzických vlastností biologických aktiv. Ovládnutí aktiva může být v rámci zemědělské činnosti prokázáno např. jako vlastnické právo ke skotu cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho koupi, narození nebo odstavení. Standard IAS 41 předpokládá, že reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě určit po celou dobu jeho života v podniku. Pripouští jedinou výjimku v okamžiku prvotního zaúčtování aktiva, kdy není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě lze použít k ocenění biologického aktiva pořizovací náklady snížené o oprávkou a ztráty ze snížení hodnoty.

Uvedená kritéria účetní „uznatelnosti“ dlouhodobých hmotných aktiv musí být v průběhu jejich používání prověřována, zejména pokud jde o jejich schopnost přinášet ekonomický prospěch a úměrně ztrátám této schopnosti upravována jejich hodnota v účetnictví podle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv (Krupová, Cvečková, Demčáková, 2005).

#### ***Ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce***

Mezinárodní standard vyžaduje ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje již při prvotním zaúčtování a následně při každém přecenění prováděném k rozvahovému dni. Zemědělská produkce sklizená z biologických aktiv podniku je v okamžiku sklizně oceněna stejným způsobem a tato cena se stává pořizovacími náklady,

když je produkce dále skladována jako zásoba podle IAS 2. Náklady prodeje zahrnují provize zprostředkovatelům a obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám, odvody daní a cel. Do nákladů prodeje se nezahrnuje doprava a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.

Reálná hodnota by měla odrážet běžný trh, na kterém ke koupi svolný kupující a prodávající mohou uzavírat obchody. Vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty je kótovaná cena na aktivním trhu. Má-li podnik přístup na více trhů, použije cenu trhu, který je pro něj relevantní (toho, který hodlá využít). Při neexistenci aktivního trhu použije podnik pro stanovení reálné hodnoty některou z níže uvedených možností:

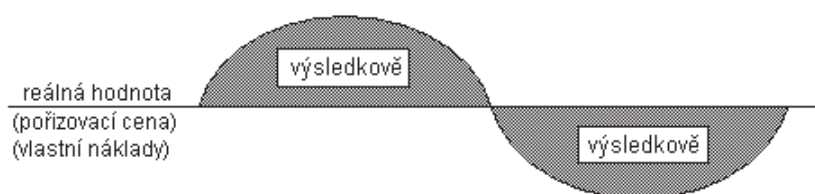
- a) poslední dosaženou tržní cenu transakce, pokud nedošlo k významným ekonomickým změnám od data transakce k rozvahovému dni,
- b) tržní ceny podobných aktiv s úpravou zohledňující rozdíly,
- c) sektorová měřítko (benchmark), např. vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravek nebo košů) nebo rozlohy v hektarech; hodnoty skotu měřené prostřednictvím kilogramů masa,
- d) současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním (když pro biologické aktivum není k dispozici tržně určená cena),
- e) vynaložené počáteční pořizovací náklady, pokud se od jejich vynaložení odehrála malá část biologické přeměny (např. sazenice ovocného stromu

vysazená těsně před rozvahovým dnem) nebo se předpokládá, že vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný (např. v počátečních stadiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu),

- f) u kombinovaných aktiv (např. strom v pěstěném lese) se zjistí reálná hodnota biologického aktiva odečtením reálné hodnoty neobdělávaného pozemku od reálné hodnoty kombinovaného aktiva (stromů s pozemkem).

Pořizovací cenu nebo vlastní náklady snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty lze použít k ocenění biologických aktiv pouze v jediném případě, a to při jejich prvním zaúčtování, když není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. Zemědělská produkce je podle standardu IAS 41 v okamžiku sklizně vždy spolehlivě měřitelná, a proto se v každém případě ocení reálnou hodnotu sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

Rozdíly, které vznikají při prvotním ocenění biologického aktiva a zemědělské produkce reálnou hodnotou nebo při následném přecenění, se účtují výsledkově jako zisk nebo ztráta běžného účetního období, viz obr. 3. Při výchozím ocenění biologického aktiva může vzniknout ztráta v důsledku odečtení odhadnutých nákladů na jeho prodej a naopak zisk např. v okamžiku narození tele. Výchozí ocenění zemědělské produkce, která je výsledkem sklizně, může zapříčinit rozdíl, který bude ziskem nebo ztrátou běžného období.



3: Revaluation model – na bázi reálné hodnoty (fair value)

### **Zveřejnění a vykázání biologických aktiv a zemědělské produkce**

Podnik musí zveřejnit popis každé skupiny biologických aktiv formou slovních nebo číselných údajů. Doporučuje se rozlišit podle potřeby biologická aktiva určená ke konzumaci (sklizená jako zemědělská produkce nebo prodávána jako biologická aktiva) a biologická aktiva plodící, která nejsou zemědělskou produkcí, pouze spíše obnovují sama sebe (např. dobytek, který produkuje mléko, ovocné stromy atd.). V obou skupinách lze dále rozlišit, zda jde o aktiva

zralá (např. aktiva schopná sklizně nebo přinášet pravidelnou sklizeň) nebo nezralá.

Odděleně musí podnik vykázat celkový zisk nebo celkovou ztrátu dosaženou v běžném účetním období z prvotního ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou a ze změn v reálné hodnotě. Změny reálné hodnoty mohou být způsobeny vlivem fyzických nebo také cenových. Oddělené vykázání příčin změn je užitečné pro hodnocení výkonnosti podniku v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště jde-li o víceletý produkční

cyklus. Vliv na budoucí ekonomický užitek má zejména fyzická změna biologického aktiva. Z vykázaného zisku podniku se tak oddělí nerealizovaný zisk z přecenění.

### Komparace mezinárodního a českého přístupu

Česká účetní legislativa nezohledňuje odlišný charakter zemědělské činnosti, která spočívá především v řízené biologické přeměně živých zvířat nebo rostlin. Nevěnuje zemědělství ani samostatný účetní standard a používá i pro tyto specifické podmínky obecně platné účetní principy, zásady a metody. Chybí tak definice základních pojmů spojené se zemědělstvím, postupy pro uznání (rozlišení) biologických aktiv a zemědělské produkce, metody jejich oceňování i vykazování (Svoboda, 2006). Co do struktury, formy i množství informací požadovaných ke zveřejnění jsou mezinárodní účetní standardy mnohem náročnější.

Hlavní rozdíly v obou účetních přístupech lze shrnout do následujících bodů:

- standardy definují a odlišují biologická aktiva a zemědělskou produkci v činnosti zemědělského podniku,
- standardy neumožňují zahrnout do bilance podniku biologická aktiva nebo zemědělskou produkci, aniž by splňovaly požadavky uznatelnosti (ekonomický užitek, kontrolu podnikem a spolehlivé ocenění),
- česká legislativa neodlišuje biologická aktiva ze zemědělské činnosti od ostatních aktiv získaných z volných přírodních zdrojů,
- klasifikace aktiv na konzumovatelná a plodící, resp. na zralá a nezralá, která je doporučena v IAS 41, se v českých účetních pravidlech nenalézá,

- oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje vyžadované mezinárodními standardy od prvotního zaúčtování a následně vždy k rozvahovému dni (revaluation model) ovlivňuje výsledek hospodaření podniku dosažený v běžném období oboustranně (zvýšení nebo snížení),
- změna fyzických vlastností živého zvířete nebo rostliny v průběhu zemědělské činnosti vyjádřená změnou jejich reálné hodnoty přímo zvyšuje nebo snižuje, podle autorů standardu IAS 41, ekonomické užítky zemědělského podniku (farmy),
- pořizovací (historické) náklady (cost model) vyžadované českou legislativou působí asymetricky na výsledek hospodaření podniku (pouze ve směru jeho snižování),
- logicky se projeví odlišný přístup k zobrazování biologických aktiv v účetnictví i v požadavcích na zveřejňování, např. samostatné vykazání částky závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv, zisky nebo ztráty pocházející ze změn v reálné hodnotě (nerealizované zisky nebo ztráty),
- standard požaduje uvést u každé skupiny biologických aktiv na konci účetního období a u zemědělské produkce sklizené v průběhu období odhad fyzického množství nebo nefinanční výši.

Odlišné pojetí obou přístupů v účetnictví se v konečném důsledku projeví jednak ve vykázané bilanční sumě zemědělského podniku a jednak v dosaženém výsledku hospodaření (Sedláček, Křížová, Hýblová; 2005).

### SOUHRN

Nadnárodní účetní pravidla usilují o věrnější zachycení ekonomických procesů v zemědělské činnosti než česká účetní legislativa. Vymezují základní účetní pojmy a účetní řešení související se zemědělskou činností. Zobrazují celý proces řízené biologické přeměny živých zvířat nebo rostlin určených k prodeji, pro zemědělskou výrobu nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. Účetní řešení zahrnuje postupy v období růstu biologických aktiv, jejich degenerace, produkce a rozmnožování a výchozí ocenění zemědělské produkce v okamžiku sklizně.

Za účelem zjištění diferencí mezi mezinárodním a českým účetním přístupem k zemědělské činnosti jsou sledována biologická aktiva a zemědělská produkce ve třech oblastech:

- zaúčtování aktiva nebo pasiva (jeho uznání v účetnictví, rozpoznání, identifikace),
- ocenění aktiva nebo pasiva,
- vykazání a zveřejnění.

Zjištěné rozdíly z provedené komparace obou přístupů ovlivňují účetní závěrky zemědělských podniků a také jejich finanční pozici. Patrně největší vliv na vykázaný výsledek hospodaření podniku bude mít zavedení reálné hodnoty (Damodaran, 2001) namísto historických nákladů, kterou považují mezinárodní standardy za jedinou vhodnou a spolehlivou metodu oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v okamžiku sklizně. Např. v podniku zabývajícím se lesnictvím, nelze při použití účetního modelu založeného na historických nákladech vykázat výnos do doby první sklizně a prodeje, tj. asi po dobu

30 let. Na druhé straně podle modelu současné reálné hodnoty vykazuje podnik změny v reálné hodnotě po celou dobu mezi setbou a sklizní.

Mezinárodní standardy tak zjevně dávají přednost principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví na rozdíl od české úpravy, která lpí na zásadě opatrnosti vyvolávající asymetrii v oceňování aktiv podniků.

biologická aktiva, zemědělská produkce, uznávání aktiv, oceňovací metody, postupy účtování, reálná hodnota, historická cena, znehodnocení, nákladový model, model reálné hodnoty

Tento příspěvek vznikl v rámci specifického výzkumu MU ESF č. 56 1704.

#### LITERATURA

- ABOODY, M. F., BARTH, M. E., KASZNIK, R.: Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the U.K. *Journal of Accounting and Economics*, 1999, 26, 1–3, ISSN 0165-4101.
- DAMODARAN, A.: *Investment valuation*. 2. print. New York: John Wiley and Sons, 2001, ISBN 0-471-41490-5.
- DIETRICH, J. R., HARRIS, M. S., MULLER, K. A.: The reliability of investment property fair value estimates. *Journal of Accounting and Economics*, 2000, 30, 2, 125–138, ISSN 0165-4101.
- DVOŘÁKOVÁ, D.: Specifika účetnictví v zemědělství. *Auditor*, 2007, XIV, 2, 17–21, ISSN 1210-9096.
- HÝBLOVÁ, E.: *Metody uznávání a oceňování majetku a závazků v českém účetnictví a Mezinárodních standardech účetního výkaznictví*. In: Mezinárodní konference „Evropské finanční systémy 2006“. Brno: MU ESF, 2006, 161–165, ISBN 80-210-4018-1.
- KOLEKTIV: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2005*. Praha: HZ, 2005, ISBN 80-239-5721-X.
- KOVANICOVÁ, D.: *Problémy oceňování ve světle moderního finančního účetnictví*. In: Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska. Praha: VŠE, 2003, s. 326–379, ISBN 80-245-0602-5.
- KRUPOVÁ, L., CVEČKOVÁ, M., DEMČÁKOVÁ, I.: Dlhodobý hmotný majetek s praktickými příklady podle IAS/IFRS. *Účetnictví – Auditorstvo – Daňovníctvo*, 2005, XIII, č. 4, 146–162, ISSN 1335-2024.
- LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H.: *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vydání. Praha: Bilance, 2005, 325 s., ISBN 80-86371-48-4.
- SEDLÁČEK, J., KRÍŽOVÁ, Z., HÝBLOVÁ, E.: *Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku*. 1. vydání, Brno: MU ESF, 2005, 96 s., ISBN 80-210-3893-4.
- SVOBODA, P.: *Komparace vybraných oblastí českého a švýcarského účetnictví*. In: Mezinárodní konference „Evropské finanční systémy 2006“. Brno: MU ESF, 2006, 242–247, ISBN 80-210-4018-1.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

#### Adresa

Doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc., Katedra financí, Masarykova univerzita, Lipová 41a, 602 00 Brno, Česká republika, e-mail: sedl@econ.muni.cz