

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Vliv harmonizace finančního účetnictví na výkazy  
zemědělských podniků ČR**

**The Influence of Harmonization of Financial Accounting on  
Accountant Statements of Agricultural Enterprises in Czech  
Republic**

Bc. Zuzana Tichá

Plzeň 2017

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Vliv harmonizace finančního účetnictví na výkazy zemědělských podniků ČR“

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

Plzeň dne .....

.....

podpis autora práce

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Janě Hinke, Ph.D., za vedení této diplomové práce, cenné připomínky a rady.

Mé poděkování patří také zaměstnancům společnosti Druhá Poběžovická, a.s. za veškeré poskytnuté odborné rady, kterými zásadně přispěli k vypracování diplomové práce.

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

## Obsah

Úvod.....	6
1. Cíl práce a metodika zpracování.....	7
1.1 Cíl diplomové práce .....	7
1.2 Metodický postup práce .....	7
2. Charakteristika účetnictví a jeho regulace v ČR.....	8
2.1 Vývoj účetnictví .....	8
2.2 Právní regulace účetnictví .....	9
2.2.1 Zákon o účetnictví .....	10
2.2.2 Prováděcí vyhlášky .....	10
2.2.3 České účetní standardy .....	11
2.2.4 Vazba účetnictví na obchodní právo.....	12
2.2.5 Vazba účetnictví na zákon o daních z příjmů .....	13
2.3 Definice účetní jednotky.....	13
2.3.1 Struktura právních forem zemědělských subjektů.....	14
3. Globalizace a harmonizace .....	16
3.1 Harmonizace účetnictví v Evropě .....	17
3.2 Harmonizace účetnictví ve světě .....	20
3.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS.....	20
3.3.1 Vývoj IAS/IFRS .....	21
3.3.2 Struktura IFRS .....	23
3.4 Americké všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP.....	25
3.4.1 Hierarchie US GAAP.....	26
4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu .....	28
4.1 Základní údaje .....	28
4.2 Profil a majetková účast .....	29
4.3 Kategorie účetní jednotky.....	29
4.4 Audit .....	30
4.5 Způsob vedení účetnictví.....	30
4.6 Ekonomická situace.....	30

5.	Deskripce změn právních předpisů v letech 2004 – 2016 .....	33
5.1	Změny právní předpisů finančního účetnictví (2003 – 2004) .....	33
5.2	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2004 – 2005) .....	44
5.3	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2005 – 2006) .....	46
5.4	Změny právní předpisů finančního účetnictví (2006 – 2007) .....	48
5.5	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2007 – 2008) .....	49
5.6	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2008 – 2009) .....	55
5.7	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2009 – 2010) .....	57
5.8	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2010 – 2011) .....	58
5.9	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2011 – 2012) .....	60
5.10	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2012 – 2013) .....	63
5.11	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2013 – 2014) .....	63
5.12	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2014 – 2015) .....	65
5.13	Změny právních předpisů finančního účetnictví (2015 – 2016) .....	66
6.	Kvantifikace vlivu změn právních předpisů .....	76
6.1	Oceňování souboru majetku .....	77
6.2	Preferenční limity .....	79
6.3	Odpisování pěstitelských celků trvalých porostů .....	80
6.4	Oceňování zásob vlastní výroby a vykazování změny jejich výše .....	81
	Závěr .....	84
	Seznam tabulek .....	86
	Seznam obrázků .....	87
	Seznam použité literatury .....	88
	Seznam příloh .....	90
	Abstrakt .....	95
	Abstract .....	96

## Úvod

Světová ekonomika je již několik desetiletí silně ovlivňována globalizačními procesy. Proces globalizace spočívá ve značném nárůstu přeshraničních aktivit, zejména pohybu zboží, kapitálu a pracovních sil. Podnikatelé mají možnost operovat na mezinárodních trzích a investoři investují své peníze i do vzdálených zemí. Pro tyto investory je nesmírně důležité získat relevantní ekonomické informace, na základě kterých uskutečňují svá investiční rozhodnutí. Mezi důležité zdroje ekonomických informací patří výstupy z účetnictví, zejména účetní výkazy a rozsáhlé komentáře. Národní účetnictví je upravováno právními předpisy příslušného státu, což způsobuje značné odlišnosti. V podmínkách globalizace je proto regulace účetnictví ohraničená národním rámcem zcela nedostačující. Všem potenciálním uživatelům, především zahraničním investorům, je důležité poskytovat informace o finanční pozici a výkonnosti podniku v takové podobě, které budou všichni rozumět.

Celosvětový vývoj finančního účetnictví je ovlivněn dvěma nejvýznamnějšími účetními systémy. Jde o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které jsou využívány především na evropské půdě, a Všeobecně uznávané účetní standardy US GAAP, které jsou využívány převážně finančními trhy ve Spojených státech amerických. Oba systémy jsou založeny na podobném principu, přesto mezi nimi existuje řada rozdílů.

Účetnictví České republiky je ovlivňováno především harmonizací v rámci Evropské Unie. Mezi dlouho využívané základní harmonizační nástroje Evropské unie patřily 4. a 7. direktiva. Jelikož se účetnictví neustále vyvíjí, je nutné aktualizovat i právní předpisy. Proto byly výše uvedené direktivy v roce 2013 zrušeny a nahrazeny jedinou směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, která upravuje roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a která vstoupila v platnost k 1. 1. 2016.

## **1. Cíl práce a metodika zpracování**

Tato kapitola je věnována stanovení cíle diplomové práce a definování metodického postupu práce.

### **1.1 Cíl diplomové práce**

Teoretická část této diplomové práce má za cíl charakterizovat podvojně účetnictví dle českých právních předpisů, popsat světově uznávané účetní systémy a proces jejich harmonizace. Cílem praktické části je charakteristika vybraného podnikatelského subjektu dle jeho předmětu činnosti a základních ekonomických údajů. Dalším cílem je provedení deskripce meziročních změn českých právních předpisů ve finančním účetnictví v letech 2004 – 2016, kvantifikace vlivu těchto změn na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků.

### **1.2 Metodický postup práce**

Metodický postup této diplomové práce obsahuje následující kroky:

- 1) vyhledání odborné literatury a jiných dostupných zdrojů dle zvoleného tématu;
- 2) charakteristiku podvojně účetnictví dle právních předpisů ČR a světových účetních systémů;
- 3) na základě absolvované praxe ve vybrané zemědělské účetní jednotce byla provedena formulace charakteristiky tohoto podniku z hlediska předmětu činnosti a základních ekonomických údajů;
- 4) deskripci meziročních změn právních předpisů v oblasti finančního účetnictví v letech 2004 – 2016; sestavení komparačních tabulek;
- 5) kvantifikaci vlivu změn právních předpisů významných pro zemědělské podniky dle průměrných hodnot 100 vybraných účetních jednotek z celé ČR, vybrané účetní jednotky mají právní formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva;
- 6) shrnutí problematiky vlivu změn právních předpisů na výkaznictví zemědělských podniků;
- 7) formulování závěru diplomové práce.

## 2. Charakteristika účetnictví a jeho regulace v ČR

Každý podnikatelský subjekt by měl mít přehled o své finanční situaci a výkonnosti. Nejdůležitějším nástrojem pro zjištění svých finančních výsledků je účetnictví. Dle Bishop Lane (Wharton Hight School, 2013) je účetnictví jazykem obchodu. Je to způsob komunikace mezi podnikem a jeho věřiteli, investory a ostatními subjekty, které se zajímají o jeho činnost a finanční výsledky.

### 2.1 Vývoj účetnictví

Vznik účetnictví nelze přesně stanovit. První písemný záznam o účetnictví se nachází v knize italského mnicha Luca Pacioliho z roku 1494. Účetnictví vystupovalo jako písemný záznam o podnikových jevech, podnikatelské zdatnosti a o průběhu hospodaření majitele. Původně účetnictví sloužilo výhradně pro potřeby podnikatele. To se změnilo s počátkem užívání účetnictví jako zdroje pro daňové účely, kdy se okruh zájemců o podnikové informace rozrostl o finanční a daňové orgány. (Skálová, 2016)

S postupným zvětšováním velikosti podniků vzrostla také potřeba jeho profesionálního řízení prostřednictvím nejrůznějších odborníků. Účetnictví muselo plnit více funkcí najednou. Na jedné straně tu stál majitel podniku, pro kterého účetnictví plnilo jistou funkci kontroly a ochrany majetku, na straně druhé tu byli řídicí pracovníci, kterým účetní informace sloužily jako nástroj pro rozhodování a efektivní řízení podniku. Tato situace nevyhnutelně vedla k rozlišení účetnictví na finanční a manažerské. (Skálová, 2016)

**Manažerské účetnictví** poskytuje různorodé informace určené především manažerům podniku. Rozsah a vedení tohoto účetnictví není regulováno žádnými zákony, ale je zcela v kompetenci manažerů. Na základě získaných informací vyplývajících z manažerského účetnictví uskutečňují vedoucí podniku svá strategická rozhodnutí.

**Finanční účetnictví**, které je předmětem této diplomové práce, vystupuje jako ucelený soubor informací. Formou účetních výkazů podává základní informace o finanční situaci externím uživatelům, jako jsou banky, pojišťovny, státní orgány apod. Pro potřeby finančního řízení podniků je důležité věrné zobrazení reality a srovnatelnost účetních informací jak v národním, tak mezinárodním měřítku. Způsob vedení a vykazování je regulován prostřednictvím zákonů, vyhlášek a v rámci Evropské unie (dále jen EU) také směrnicí. (Skálová, 2016; Sedláček, 2004)



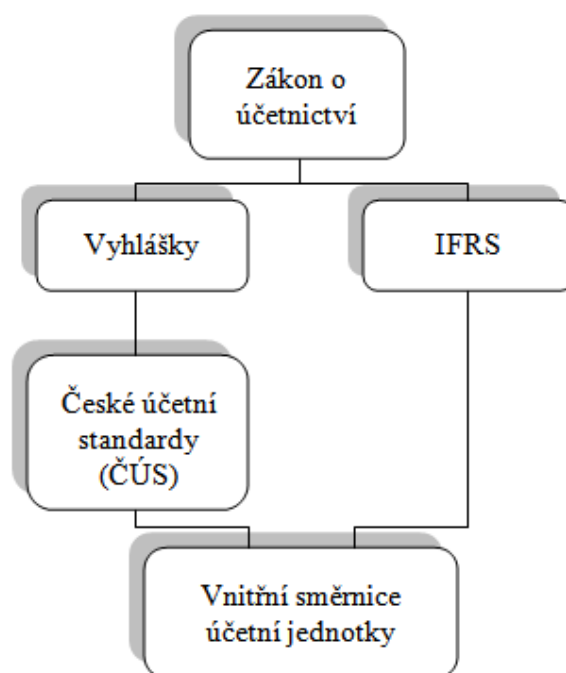
Při vedení finančního účetnictví je důležité řídit se určitými postupy a metodickými pokyny. Mezi základní metodické prvky účetnictví se řadí bilanční princip, prokázání všech účetních operací doklady, používání syntetických účtů, podvojnost a v neposlední řadě souvztažnost účetních záznamů. Při účtování se využívá vždy peněžní vyjádření. (Skálová, 2016)

Každá účetní jednotka musí při vedení svého účetnictví respektovat a dodržovat obecně uznávané účetní zásady. Většina z nich je zakomponována do zákona o účetnictví. Dominující nad všemi ostatními je zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a finanční situace podniku. (Sedláček, 2004)

## 2.2 Právní regulace účetnictví

V České republice (dále jen ČR) je účetnictví upravováno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem, které jsou v souladu s jinými věcně právními předpisy a zákony. Dohromady vytvářejí účetní systém. (Ryneš, 2015)

Obr. č. 1: Účetní regulace českého účetnictví



Zdroj: Müllerová a Šindelář (2016)

Základní právní předpis je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), který je závazný pro všechny účetní jednotky. Na

tento zákon navazují prováděcí vyhlášky vydávané Ministerstvem financí, které jsou specializované pro konkrétní typy účetních jednotek, české účetní standardy (dále jen ČÚS) a ostatní účetní předpisy. Společně stanovují metodické a také obsahové náležitosti účetnictví tak, aby bylo účetnictví průkazné a bylo zajištěno věrné a poctivé zobrazení finanční situace podniku.

V souladu s těmito právními předpisy si každá účetní jednotka sestavuje své vlastní vnitropodnikové směrnice, opatření a předpisy. Jedná se zejména o směrnice upravující metody oceňování, odpisování, účtový rozvrh a podobně. (Sedláček, 2004)

### **2.2.1 Zákon o účetnictví**

Zákon o účetnictví je speciálním účetním předpisem, který upravuje metodické a obsahové náležitosti tak, aby účetnictví bylo schopné plnit své cíle a úkoly. (Lada, 2011)

Tento zákon je hlavním předpisem, který upravuje podvojně účetnictví všech podnikatelů v ČR. Konsolidující společnosti a obchodní společnosti, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné na trhu cenných papírů, se navíc musí řídit při účtování a sestavování svých účetních závěrek Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS. (Ryneš, 2015)

Jak uvádí Ryneš (2015), zákon o účetnictví ve svém obsahu upravuje:

- definici účetní jednotky a soustavu podvojněho účetnictví,
- předmět účetnictví a účetní období,
- základní povinnosti při vedení účetnictví a při používání účetních metod,
- účetní knihy a jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady, směrnou účtovou osnovu a rozvrh, archivaci účetních záznamů, inventarizaci,
- účetní závěrku, požadavky na její obsah a prezentaci,
- pravidla pro oceňování,
- způsob vydávání další účetní metodiky.

### **2.2.2 Prováděcí vyhlášky**

V ČR existuje celkem šest prováděcích vyhlášek, které se vztahují ke konkrétnímu typu účetní jednotky. Svým obsahem se zaměřují na vymezení položek účetní závěrky

a konsolidované účetní závěrky, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití, metody pro konsolidované účetní závěrky apod. (Jílek a Svobodová, 2013)

Podnikatelům, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, je věnována samostatná prováděcí vyhláška č. 500/2002, Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška). Zbylé prováděcí vyhlášky jsou určeny pro jiné typy organizací, jako jsou například banky, pojišťovny a zdravotní pojišťovny. Mimo těchto existují také zvláštní vyhlášky, které se zaměřují na nepodnikatelské subjekty a na některé veřejné jednotky. Mezi nepodnikatelské subjekty patří například politické strany, církve, zájmová sdružení právnických osob apod. Veřejnou jednotkou můžou být organizační složky státu, územní samosprávné celky, svazky obcí atd. (Jílek a Svobodová, 2013; Vyhláška 500/2002 Sb., 2016)

Dle názoru Jílka a Svobodové (2013) není systém čtyř vyhlášek pro podnikající osoby vhodným řešením. Rozdílnost v účetních metodách a účetních operacích v jednotlivých vyhláškách způsobuje vzájemnou nesrovnatelnost finančních výkazů. Tento systém regulace je zcela v rozporu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Vyhláška se věnuje obsahu a uspořádání účetní závěrky. Účetní závěrka se standardně skládá z účetních výkazů a přílohy k účetní závěrce. Vyhláška definuje povinnou strukturu rozvahy a dvě varianty vyhotovení výsledovky. Varianty se liší ve způsobu vykázání nákladů, kdy je možné využít druhové či účelové členění nákladů. Vyhláška upravuje také podobu účtové osnovy pro podnikatele. Účtová osnova je rozčleněna do účtových tříd, které se dále dělí do účtových skupin. (Dvořáková, 2012)

### **2.2.3 České účetní standardy**

Jak je stanoveno v zákoně o účetnictví, na prováděcí vyhlášky navazují od 1. 1. 2004 České účetní standardy. Jde celkem o šest souborů standardů určených pro jednotlivé typy účetních jednotek. Tyto standardy popisují jednotlivé účetní metody a postupy účtování. I v tomto případě vytýkají Jílek a Svobodová (2013) jejich variantnost. Dle jejich názoru by se soubor šesti standardů měl sloučit do jednoho, který by byl zcela v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Tab. č. 1: Výčet českých účetních standardů pro podnikatele

Číslo	NÁZEV
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	zrušen
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016

Zdroj: České účetní standardy, 2017

Vydávání nových či aktualizovaných standardů se oznamuje vždy ve Finančním zpravodaji. Registr vydaných standardů má na starost Ministerstvo financí. (Ryneš, 2015)

#### 2.2.4 Vazba účetnictví na obchodní právo

Na výše zmíněné základní účetní pilíře navazuje celá řada zákonů a norem, které tvoří ve své podstatě základ pro účetnictví. Každá účetní jednotka při vedení účetnictví musí zohledňovat předpisy obchodního a občanského práva. **Občanský zákoník** stanovuje podrobná pravidla pro účtování v jednotlivých oblastech a uvádí definice některých pojmů, ke kterým se vztahují účetní předpisy. Jde o pojmy jako podnikatel, korporace, obchodní závod apod. **Zákon o obchodních společnostech a družstvech** ovlivňuje zejména účtování vlastního kapitálu a rozdělení výsledku hospodaření. Upřesňuje, jak

postupovat při snižování, respektive zvyšování základního kapitálu, při vytváření rezervních fondů atd. **Zákon o přeměnách** svým obsahem doplňuje zákon o účetnictví o další situace, kdy je nutné uzavřít účetní knihy, sestavit účetní závěrku či mezitímní účetní závěrku. Dalším významným předpisem je **zákon o veřejných rejstřících**, jenž jmenuje osoby zapisující se povinně do obchodního rejstříku. Podnikatelé ve formě fyzické osoby jsou na základě tohoto zákona povinni zapsat se do obchodního rejstříku, s čímž je spojena povinnost vedení účetnictví. Zákon také upravuje podmínky pro zveřejňování účetních informací ve Sbírce listin. (Ryneš, 2015)

### 2.2.5 Vazba účetnictví na zákon o daních z příjmů

Účetní zákony jsou silně ovlivněny zejména daňovými předpisy prostřednictvím daňových zákonů. Jak daňové, tak účetní zákony jsou tvořené a zveřejňované Ministerstvem financí. Mezi důležité daňové zákony patří:

- zákon o daních z příjmů,
- daňový řád,
- zákon o DPH,
- zákon o rezervách, atd. (Dvořáková, 2012)

Zákon o daních z příjmů ve svém obsahu stanovuje způsob zjištění základu daně u podnikatelů účtujících v soustavě podvojného účetnictví. K zjištění základu daně v tomto případě slouží výsledek hospodaření, který je dále doplňován o položky uvedené v tomto zákoně. Protože se tato diplomová práce vztahuje k zemědělským podnikům, je dobré zmínit, že zákonem o daních z příjmů je upravováno také vedení daňové evidence, již využívá celá řada menších zemědělských podniků. Drobní zemědělci velmi často využívají také možnost evidovat pouze příjmy a výdaje vykázat ve formě paušálu ve výši 80 % z příjmů. (Dvořáková, 2012)

## 2.3 Definice účetní jednotky

Účetní jednotka je podnikatelský i nepodnikatelský subjekt, který splňuje definici účetní jednotky vymezené v § 1 zákona o účetnictví. Účetní jednotkou je:

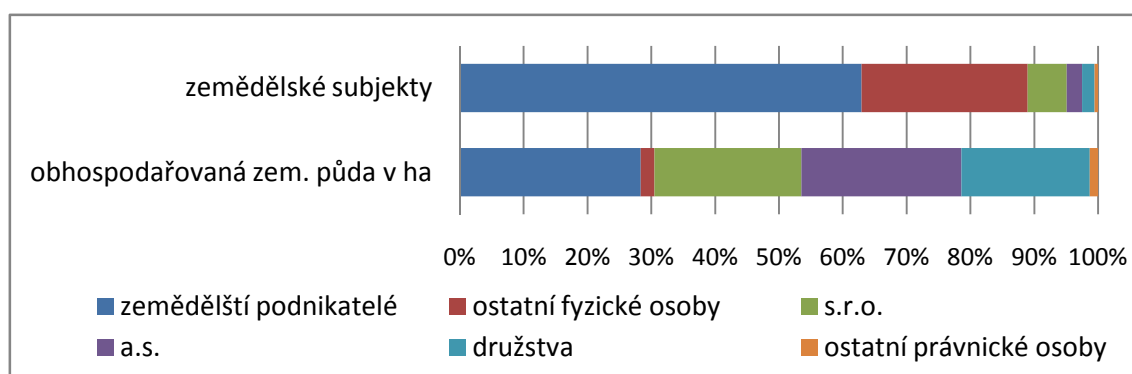
- a) právnická osoba se sídlem v ČR,
- b) zahraniční právnická osoba, která na území ČR podniká,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,

- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jejichž obrat přesáhl částku 25 000 000 Kč,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví dobrovolně,
- g) svěřenecké fondy dle občanského zákoníku atd. (Zákon o účetnictví, 2016)

### 2.3.1 Struktura právních forem zemědělských subjektů

Zemědělství má v ČR dlouholetou tradici. Během minulého století došlo k několika zásadním změnám v jeho struktuře. Významná změna nastala v roce 1918, kdy byla vydána pozemková reforma, která znamenala zánik feudálních velkostatků a upevnila pozice statkářů. Další zlom nastal s příchodem druhé světové války, kdy byl přerušen přirozený vývoj podnikání v zemědělství a započalo jeho direktivní řízení. Po druhé světové válce proběhlo několik pozemkových reforem. Třetí reforma přinesla zásadní změnu v agrární struktuře prostřednictvím celorepublikové kolektivizace zemědělství. Malá rolnická a selská hospodářství byla nahrazena velkými družstvy a státními statky. Další zlom v zemědělství nastal v roce 1989, kdy byl navrácen majetek původním majitelům. Další změny přinesl vstup ČR do EU, který znamenal nárůst předpisů a norem pro zemědělské podniky, ale také zpřístupnění evropských dotací. (Dvořáková, 2012)

Obr. č. 2: Struktura právních forem zemědělských subjektů



Zdroj: Vlastní zpracování dle ČSÚ (2014), 2017

Struktura právních forem v zemědělském sektoru jednadvacátého století se vyznačuje svou pestrostí. Zemědělské subjekty mají formu fyzických osob, obchodních společností (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti) a v neposlední řadě také družstev. Dle Českého statistického úřadu (ČSÚ) hospodařilo v roce 2013 na území ČR 26 246

zemědělských subjektů, které obhospodařují zemědělskou půdu o výměře 3 491 818 hektarů (ha). Přestože fyzické osoby tvoří dle grafu číslo 1 bezmála 90 % zemědělských subjektů, v rámci zemědělského odvětví mají rozhodující vliv obchodní společnosti a družstva, protože obhospodařují přes 70 % zemědělské půdy.

### 3. Globalizace a harmonizace

Globalizace a harmonizace jsou dva velmi často skloňované pojmy, které spolu úzce souvisí. Globalizace vyvolává silnou potřebu harmonizace nejen v ekonomické sféře, ale i v dalších oblastech lidského života.

Globalizace světové ekonomiky je jedním z nejrozebíranějších témat posledních let. Pojem globalizace lze definovat jako rostoucí tok zboží, služeb, kapitálu, informací a osob přes národní hranice. Globalizace se váže k dalším procesům, které probíhají současně, a to k internacionalizaci a transnacionalizaci. (Kunešová, 2006)

Internationalizaci lze charakterizovat jako mezinárodní obchod se zbožím, jehož výroba je organizována v rámci národního hospodářství. Globalizace navazuje na internacionalizaci tím, že odbourává omezení v podobě hranic států a umožňuje přesun výrobních procesů do jiných zemí. Tento přesun dal vzniknout nadnárodním společnostem. Vývoj internacionalizace až ke globalizaci umožnily především moderní informační technologie.

Dalším procesem je transnacionalizace. Jde o nadnárodní formu podnikání, která se vyznačuje růstem a expanzí nadnárodních společností.

Tyto tři výše zmíněné procesy způsobily, že svět je brán jako jeden vzájemně provázaný celek. (Kunešová, 2006)

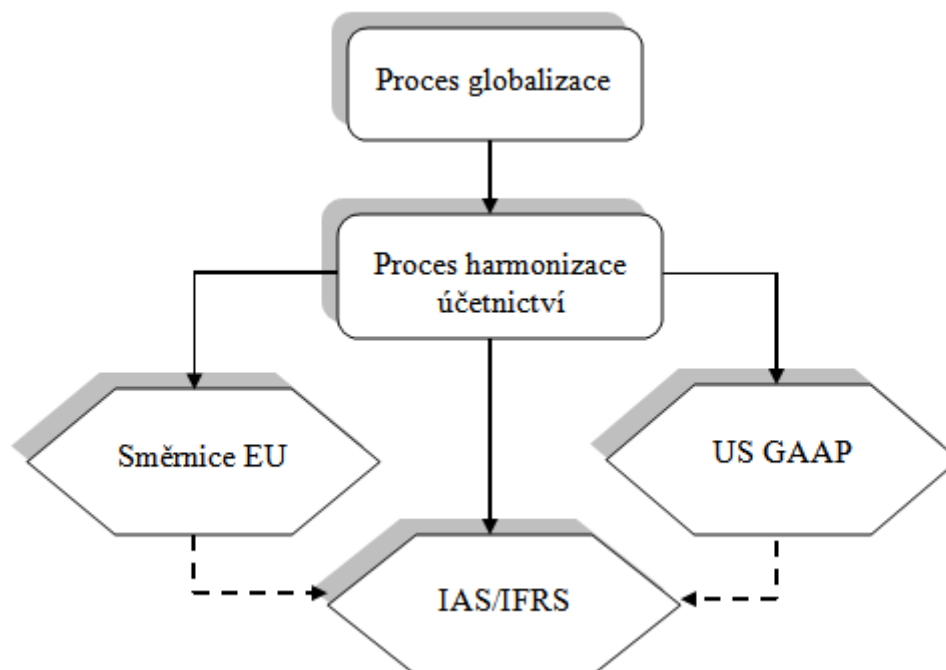
Jak již bylo řečeno, světová ekonomika získává stále více globální charakter. V důsledku toho jsou zvyšovány požadavky na sjednocení informačních systémů, které jsou jedním z klíčových aspektů dalšího rozvoje celosvětové ekonomiky. Je zapotřebí urychlit komunikaci a zajistit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Do popředí je stavěna zejména harmonizace účetního výkaznictví. (Dvořáková 2014)

Dle Ficbauera (2012) je vznik poptávky po uceleném jednotném světovém účetnictví ovlivněn zejména:

- rostoucím tokem zboží a služeb mezi jednotlivými státy,
- nárůstem využití finančních operací v podnikatelské sféře,
- nárůstem aktivit investorů.



Obr. č. 3: Proces harmonizace účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Harmonizace účetnictví probíhá ve třech významných liniích. V rámci zemí EU se jedná o účetní směrnice EU, v celosvětovém měřítku jde o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (Internacional Financial Reporting Standards – IFRS) a neméně významnou roli mají také národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles). (Dvořáková 2012; Sedláček, 2004)

### 3.1 Harmonizace účetnictví v Evropě

První snaha o harmonizaci finančního účetnictví v Evropě proběhla již v 50. letech minulého století po podepsání římské smlouvy. Tato smlouva odstartovala integrační proces, který postupně vedl až ke vzniku uceleného hospodářského a politického celku. Zavedení jednotných pravidel mělo zabezpečit, že EU bude konkurenceschopná vůči největším světovým ekonomikám. Účetnictví celé EU je významně ovlivňováno harmonizačním programem, především účetními směrnicemi EU a nedávno přijatým IFRS pro konsolidované podniky s veřejně obchodovatelnými cennými papíry. Každá členská země je povinna tyto směrnice zapracovat do svého národního zákonodárství (Ficbauer, 2012; Kovanicová, 2004; Žárová, 2016)

Vedení účetnictví bylo dlouhou dobu upravováno prostřednictvím tří zásadních směrnic, a to čtvrté, sedmé a osmé směrnice:

- **Čtvrtá směrnice**, která byla přijata 25. července 1978 Radou evropského společenství, upravovala harmonizaci ročních účetních výkazů z hlediska jejich formy, oceňování a způsobů zveřejňování. Tato směrnice byla charakteristická svým benevolentním přístupem ve formě velkého počtu variantních řešení, ze kterých si členské státy mohly vybrat. Tento přístup na jedné straně umožňoval respektovat jistá specifika a zvyklosti národních systémů, ale na straně druhé vytvářel překážky pro srovnatelnost účetních výkazů mezi zeměmi EU.
- **Sedmá směrnice** vydaná v roce 1983 byla věnována konsolidované účetní závěrce. Týkala se podniků, jež měly charakter holdingu, koncernu apod. (Bohušová, 2008; Kovanicová, 2004)

Po vydání těchto dvou směrnic byly ve vývoji účetnictví zaznamenány četné změny, na základě kterých došlo ke zrušení směrnic č. 4 a č. 7, a jejich nahrazení jedinou směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách. Česká republika tuto novou směrnici uvedla v platnost prostřednictvím novely zákona o účetnictví v roce 2016. (Müllerová a Šindelář, 2016)

- **Osmá směrnice** z roku 2006 pojednává o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Stanovuje mimo jiná pravidla pro získání profese auditora, možnosti výkonu této profese ve všech členských zemích EU a zavedení veřejného dohledu nad auditory. (Ficbauer, 2012; Kovanicová, 2004)

Směrnice EU, které sloužily výhradně k regulaci a harmonizaci účetnictví v rámci členských států EU, však nevyhovovaly požadavkům světových finančních trhů. Podniky emitující své cenné papíry na burzách měly povinnost vyhotovovat účetní výkazy dle všeobecně uznávaných účetních standardů, to znamená podle IFRS nebo podle US GAAP. EU byla nucena na tuto situaci reagovat a upravit svou harmonizační strategii. Evropská komise nakonec dospěla k rozhodnutí zvolit IAS/IFRS jako nástroj harmonizace evropského účetnictví. (Dvořáková, 2012; Bohušová 2008; Kovanicová, 2004)

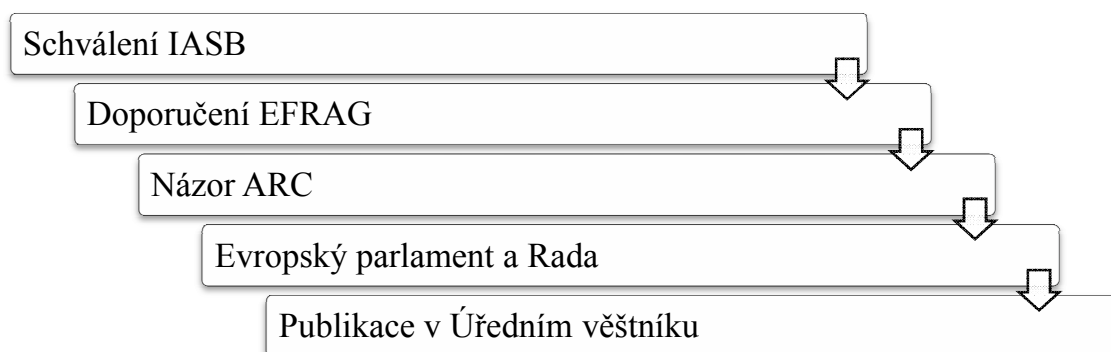
Pro zajištění implementace IFRS do národních účetních systémů byl zaveden schvalovací mechanismus IFRS. Cílem tohoto mechanismu je zabezpečení právního uznání IFRS v rámci EU. Podniky z členských států EU jsou povinné řídit se pouze těmi standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví a jsou zveřejněny v Úředním věstníku. (Dvořáková, 2014)

### **Schvalovací proces v EU**

Schválení standardu či interpretace v EU je poměrně zdlouhavý proces, do jehož průběhu zasahuje několik organizací (viz obr. č. 4):

- Evropská poradní skupina účetního výkaznictví (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) tvořená skupinou účetních expertů a dozorčí rady, v níž jsou zástupci evropských organizací. Tato organizace vznikla za účelem přesvědčit členské země o důležitosti přijetí IFRS v EU.
- Výbor pro regulaci účetnictví (Accounting Regulatory Committee – ARC), který je tvořen zástupci členů EU a jenž je řízen Evropskou komisí. Tento výbor poskytuje názor na IFRS a jednotlivé interpretace.
- Evropský parlament a Rada. (Jílek a Svobodová, 2013)

Obr. č. 4: Schvalovací proces standardů



Zdroj: Vlastní zpracování dle Jílka a Svobodové (2013), 2017

Proces začíná tím, že EFRAG podrobně prostuduje jednotlivé standardy a na základě této analýzy vyhotoví doporučení pro přijetí či zamítnutí standardu respektive interpretace. Poté přichází na řadu vyjádření ARC. Jestliže ARC rozhodne ve prospěch přijetí, tak Evropská komise předloží materiál ke kontrole Evropskému parlamentu a Radě. Evropský parlament a Rada mají pro vyjádření svého stanoviska lhůtu 3 měsíce. Pokud v tomto časovém rozmezí nevyjádří žádné připomínky, standard je přijat. Pokud

však Evropský parlament a Rada s daným materiálem nesouhlasí, má Evropská komise možnost předložit upravený materiál.

### **3.2 Harmonizace účetnictví ve světě**

Mezinárodní harmonizace účetnictví je významně ovlivněna procesem konvergence účetních zásad US GAAP a IFRS. Cílem procesu konvergence je postupné odstranění diferencí mezi těmito systémy a vytvoření jediného světového systému.

IFRS a US GAAP vycházejí ze stejné filozofie a zastávají podobný přístup k řešení problémů ve sdílení informací a účetnictví obecně. Nicméně v jistých ohledech se od sebe zásadně odlišují. Především US GAAP jsou účetním systémem USA a jsou tedy vytvořené speciálně pro americké prostředí. Naproti tomu IFRS nemá vždy vhodné podmínky pro jeho hladké přijetí. Úspěšná harmonizace účetnictví podléhá zejména celkové vyspělosti, vymahatelnosti a harmonizaci práva, vyspělosti kapitálového trhu a vysoké úrovni finančního řízení a vedení podniků. (Ficbauer, 2012; Bohušová, 2008; Kovanicová, 2004)

Je nutné zmínit, že systémy IFRS a US GAAP nejsou zaměřené na sestavování vnitropodnikových reportů ani na vytváření finančních zpráv pro daňové účely, jako je tomu u národních systémů. Tyto systémy slouží primárně vlastníkům a investorům, kterým podává informace o tom, jak vedení firmy hospodaří s jejich vloženými finančními prostředky. Podrobnější charakteristika systémů bude obsažena v samostatných kapitolách. (Mládek, 2005)

### **3.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS**

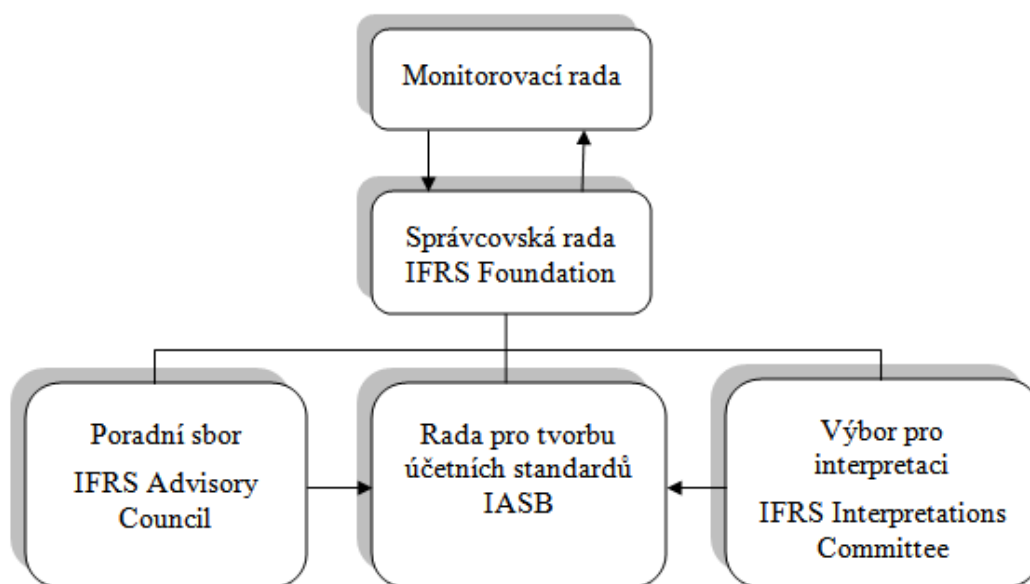
Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (do roku 2002 Mezinárodní účetní standardy – IAS) jsou výsledkem harmonizačních procesů. Podnětem k jejich tvorbě bylo politické rozhodnutí členských zemí EU. V roce 1973 byla proto zřízena soukromá instituce Rada pro Mezinárodní účetní standardy – IASC (od roku 2000 Nadace pro mezinárodní účetní standardy – IASCF), jejímž cílem bylo vytvořit ucelený soubor účetních standardů pro účetní výkaznictví, který by byl celosvětově uznáván. S rostoucím vlivem a mocí EU rostl také význam a důležitost IFRS. V budoucnu by měly tyto standardy zaujmout postavení jediného světového účetnictví. (Ficbauer, 2012; Kovanicová, 2004)

Uplatnění IFRS je povinné pro všechny společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejných obchodovatelných trzích. Stejně, jako US GAAP ani IFRS není systém, který by umožňoval státní dozor nad organizacemi či snad výkon daňové správy. Jde o systém zaměřený výhradně na sestavování finančních výkazů, které mají poskytovat odpovídající informace finančnímu trhu. Filozofie obou systémů jsou tedy v jádru stejné. (Ficbauer, 2012)

### 3.3.1 Vývoj IAS/IFRS

Jak již bylo řečeno v předešlých kapitolách, IAS/IFRS jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů pro celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví. Od jejich vzniku uběhlo téměř půl století. Tato dlouhá doba se podepsala nejen na podobě standardů. K významným změnám došlo také v organizační struktuře instituce, která tyto standardy vydává.

Obr. č. 5: Struktura orgánů pro tvorbu IFRS



Zdroj: Hinke (2013)

#### I. Období 1973 – 2000

Počátek vzniku Mezinárodních účetních standardů (IAS – International Accounting Standards) spadá do sedmdesátých let dvacátého století. Vznikly pod taktovkou Výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC – International Accounting Standards Committee) jenž byl v roce 1973 založen jako nezávislá profesní organizace.

Na činnost výboru IASC dohlížela Rada složená ze zástupců 13 zemí, které jmenovala Rada Mezinárodní federace účetních (IFAC – International Federation of Accounting).

Pro udržení nezávislosti IASC bylo nutné vyřešit problém týkající se jeho financování. Proto byl v roce 1995 zřízen poradní sbor (SAC – Standing Advisory Committee), který se skládal z účetních specialistů. Jeho hlavním úkolem bylo zajišťovat spolupráci mezi IASC a odbornou veřejností a zajišťovat takové zdroje financování činnosti IASC, Jež by zabezpečily jeho nezávislost.

V roce 1997 byla založena další organizace, a sice Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee), jehož hlavním úkolem je přispívat k hlubšímu a jednoznačnému porozumění účetním standardům. (Dvořáková, 2016; Kovanicová, 2004)

## **II. Období po roce 2000**

Na přelomu roku 1999 došlo k výrazné změně v organizační struktuře IASC, jejímž smyslem bylo zefektivnění jeho činnosti. Vznikla tak Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation). Nadace je řízena 22 správci z různých zemí vykonávajícími různé profese. Úkolem organizace je zajistit finanční prostředky ve formě příspěvků od velkých účetních firem, soukromých finančních institucí, průmyslových podniků z celého světa a dalších profesních a mezinárodních organizací. (Dvořáková, 2016; Ficbauer, 2012)

V roce 2000 rozšířil IASCF svou organizační strukturu o další dvě organizace. První z nich byla Rada pro tvorbu účetních standardů (IASB – International Accounting Standards Board) vykonávající funkci hlavního výkonného orgánu, který řídí tvorbu jednotlivých standardů. Nově vydávané standardy se začaly označovat jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Původní standardy značené jako IAS zůstávají i nadále platné, a to do doby jejich novelizace či zrušení.

Druhou organizací byl Poradní sbor. Tato organizace umožňuje odborné veřejnosti podílet se na tvorbě standardů. (Dvořáková, 2016; Kovanicová, 2004)

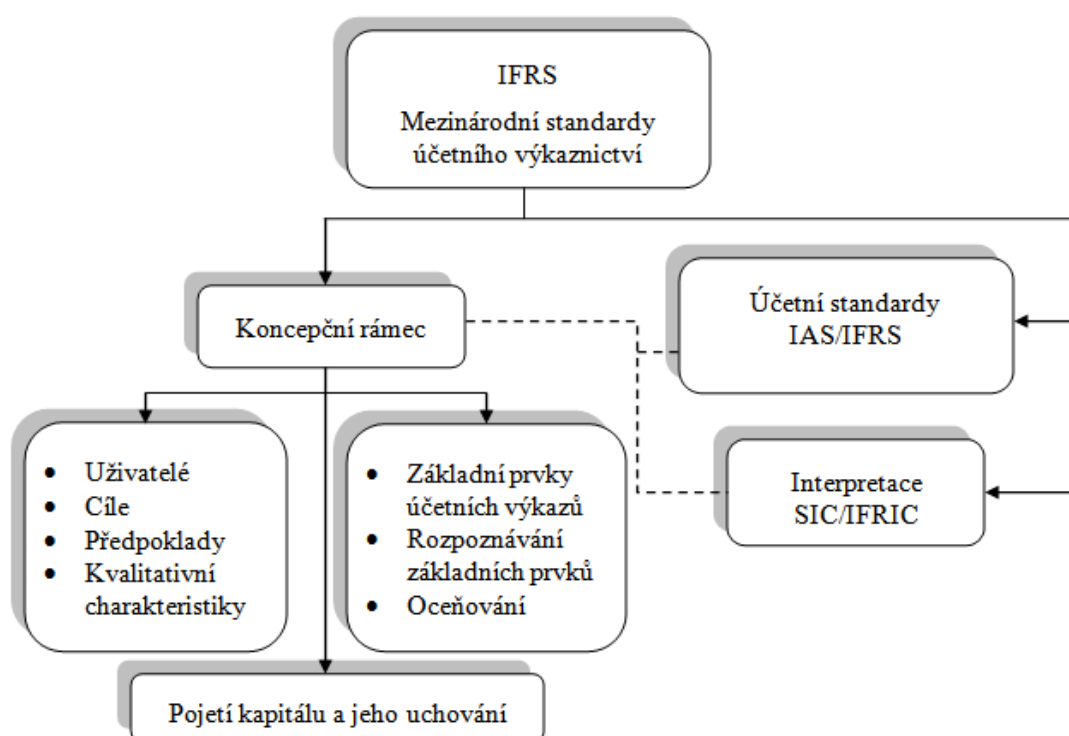
Ani Výbor pro interpretace SIC se nevyhnul změnám a byl v roce 2002 nahrazen Výborem pro interpretace Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee). Tento výbor navazuje na práci SIC. Vydává

interpretace k jednotlivým standardům, aby zabezpečil jejich jednotnou aplikaci v případě sporných otázek. (Dvořáková, 2016)

### 3.3.2 Struktura IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou vydávány v aktualizované verzi každý rok institucí IASB. Jde o velmi obsáhlou mnohostránkovou publikaci, která je strukturována do několika hlavních kapitol.

Obr. č. 6: Struktura IFRS

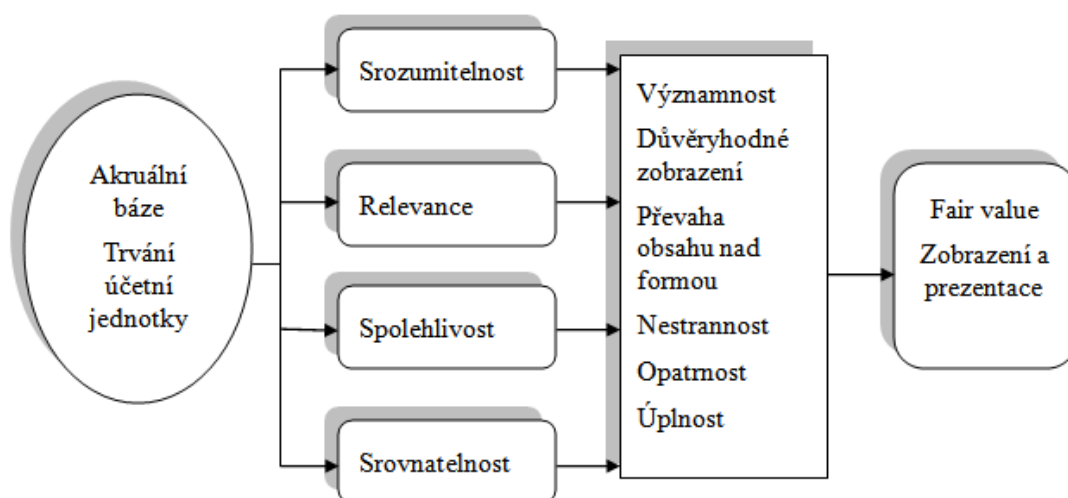


Zdroj: Kovanicová (2004)

První částí publikace je předmluva k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Zde jsou uvedeny základní cíle IFRS, cíle orgánů IASC a jejich pracovní program.

Další částí je Koncepční rámec, který představuje teoretický základ IFRS. Je důležitým klíčem k porozumění IFRS. Ve svém obsahu shrnuje obecně platné principy mezinárodních účetních standardů. Definiuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, stanovuje základní účetní zásady a předpoklady, formuluje jednotlivé účetní kategorie, způsoby oceňování a pojetí uchování podnikové podstaty. Primárně se tedy vztahuje na vykazování a účetní závěrku. Následující obrázek ukazuje nároky Koncepčního rámce na účetní závěrky. (Dvořáková, 2016; Ficbauer, 2012)

Obr. č. 7: Filozofický základ IFRS



Zdroj: Ficbauer (2012)

Základem systému IFRS jsou následující principy:

- *akruální báze*, která zabezpečuje, že výsledky transakcí a dalších skutečností budou uznány v době jejich vzniku a ne v době přijetí či výdeje peněžních prostředků;
- *trvání podniku*, čímž je myšleno, že společnost bude i nadále pokračovat ve své podnikatelské činnosti, a to bez podstatných obtíží;
- *srozumitelnosti*, tedy všechny informace obsažené v účetní závěrce musí být pro jejího uživatele, který má dostatečné ekonomické a účetní znalosti, srozumitelné;
- *relevance*, která spočívá v užitečnosti informací obsažených v účetní závěrce, na základě které uskutečňují její uživatelé svá ekonomická rozhodnutí;
- *spolehlivosti*, která zaručuje, že informace uvedené v účetních výkazech nesmí obsahovat žádnou významnou chybu. S tímto principem přímo souvisí pojmy:
  - důvěryhodné zobrazení,
  - přednost obsahu před formou,
  - nestrannost,
  - opatrnost,
  - úplnost.



- *srovnatelnosti*, která umožňuje informace z účetních výkazů porovnávat v čase. (Ficbauer, 2012)

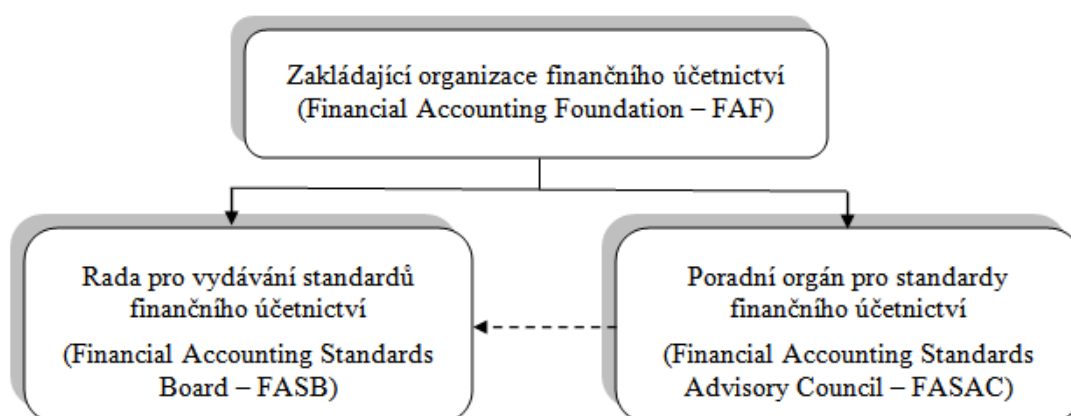
Ostatní části publikace IFRS jsou věnovány jednotlivým standardům IFRS a IAS. K 1. lednu roku 2017 existuje 16 standardů s označení IFRS a 9 standardů s označením IAS. Tyto standardy se zabývají problematikou věcné náplně účetních výkazů. Standardy jsou dle potřeb aktualizovány nebo rušeny a nahrazeny jinými. (Bohušová, 2008; IFRS, 2017)

V posledních kapitolách publikace jsou uvedeny jednotlivé interpretace SIC a IFRIC, dále významový slovník některých pojmů – glossary a nakonec rejstřík. (Dvořáková, 2016)

### 3.4 Americké všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP

Všeobecně uznávané účetní standardy – US GAAP spadají mezi anglosaské účetní systémy a jsou postaveny na zvykovém právu. US GAAP je nejstarším a zároveň nejpropracovanějším souborem předpisů, zabývajících se sestavováním a zveřejňováním účetních výkazů kapitálových společností, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány na burzách. Tyto zásady vznikly jako důsledek hospodářské krize ve 20. letech minulého století v USA. O vytvoření nových účetních zásad, metod a forem sestavování účetních výkazů rozhodla Komise pro cenné papíry a burzy (Security and Exchange Commission – SEC) a tímto úkolem pověřila následující tři organizace. (Kovanicová, 2004; Ficbauer, 2012)

Obr. č. 8: Struktura orgánů pro tvorbu US GAAP



Zdroj: Hinke (2013)

**FAF – Zakládající organizace finančního účetnictví**

Tato nezisková organizace vystupuje jako mateřská společnost FASB a FASAC. Je tvořena 16 členy, kteří mají postavení nejvyššího orgánu celé organizační struktury. Hlavním účelem FAF je pomáhat při vzdělávání všech uživatelů finančního účetnictví a zároveň získávat finanční prostředky pro zabezpečení chodu celé organizace. V její kompetenci je také jmenování členů FASB a FASAC. Členové FAF se nesmí žádným způsobem angažovat do tvorby účetních standardů. Tvorba účetních standardů je v kompetenci FAB. (Müllerová, 2004)

**FASB – Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví**

Jde o soukromou nezávislou organizaci mající na starost tvorbu účetních standardů. Struktura FASB zajišťuje demokratický i autokratický přístup. Je tvořena sedmičlenným týmem v čele s předsedou a dále 40 až 50 odborníky z Výzkumně-technického oddělení, kteří se podílejí na výzkumu, přípravě návrhů, analýz apod. Do procesu schválení a přijetí účetních standardů zasahuje více organizací, účastníků a osobností, přičemž se každý snaží hájit své zájmy. Rozhodující a poslední slovo mají však členové FASB. (FASB, 2012)

**FASAC – Poradní sbor pro standardy finančního účetnictví**

Posledním členem organizační struktury je FASAC. Tento orgán je složen minimálně z 20 členů jmenovaných členy FAF. Jejich hlavním úkolem je radit FASB v oblasti finančního účetnictví a realizace projektů. (Müllerová, 2004)

US GAAP vychází z filozofie podávat odpovídající a relevantní informace investorům, akcionářům, držitelům dluhopisů a dalším zájmovým skupinám, které jim poskytnou pravdivý a věrný obraz o finančním stavu společnosti a výsledků jejího podnikání. (Ficbauer, 2012; Mládek, 2005)

Je nutné zmínit, že US GAAP nejsou povinné, ale dobrovolné. Jejich vliv vychází se skutečnosti, že jsou akceptovány burzami cenných papírů, především komisí SEC a jí blízkými institucemi. (Kovanicová, 2004; Müllerová, 2004)

**3.4.1 Hierarchie US GAAP**

US GAAP jsou kombinací teoretických postupů, směrnic a popisů praktických řešení zaměřenou na uspokojení potřeb jak podnikání, tak i veřejnosti. Hierarchie obecně

uznávaných účetních standardů je dle Hinke (2013) tvořena čtyřmi hlavními kategoriemi shrnutými v následující tabulce:

Tab. č. 2: Hierarchie US GAAP

<b>Kategorie A</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Standardy finančního účetnictví vydané FAB</li> <li>- Interpretace vydané FASB</li> <li>- Názory vydané APB, resp. AICPA</li> <li>- Bulletin výzkumu v účetnictví vydané CAO, resp. AICPA</li> </ul>
<b>Kategorie B</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Technické zprávy vydané FASB</li> <li>- Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice AICPA</li> <li>- Prohlášení o pozici vydané AICPA</li> </ul>
<b>Kategorie C</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky</li> <li>- Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný AICPA</li> </ul>
<b>Kategorie D</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interpretace vydané AICPA</li> <li>- Prováděcí směrnice FASB</li> <li>- Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti</li> </ul>
<b>Další účetní literatura</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Koncepční stanoviska vydaná FASB</li> <li>- Prohlášení vydané APB</li> <li>- Oběžníky vydané AICPA</li> <li>- Prohlášení Mezinárodní komise pro účetní standardy</li> <li>- Přehledy, interpretace a technické zprávy GASB</li> <li>- Prohlášení jiných profesních organizací a orgánů regulace a dohledu</li> <li>- Pomocná technická praktika AICPA</li> <li>- Učebnice, příručky a články týkající se účetnictví</li> </ul>

Zdroj: Hinke (2013)

Hierarchie GAAP vznikla na základě směrnice 69 (Statement on Auditing Standards – SAS). Smyslem této hierarchie je jasně určit význam jednotlivých standardů, prohlášení či bulletinů a stanovit jejich váhu při sestavování účetních výkazů. V případě, že dojde k nějakému rozporu v rámci principů jednotlivých úrovní, postupuje se dle účetních zásad stanovených vyšší kategorií. Pokud nesoulad principů vznikne v rámci jedné kategorie, má se zvolit takový postup řešení, který vede k věrnějšímu zobrazení. Může nastat také situace, kdy účetní jednotka narazí na problém, který není řešen v dosud vydaných standardech. Pro takové případy je vytvořena samostatná kategorie s názvem Další účetní literatura, kde lze najít dosud standardem nepublikované řešení. (Müllerová, 2004)

## **4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu**

Pro vypracování této diplomové práce byl zvolen zemědělský podnik Druhá Poběžovická, a.s. (dále jen Druhá Poběžovická). Působnost této společnosti spadá do oblasti západních Čech. Její hlavní činností je rostlinná a živočišná výroba. V rámci rostlinné výroby se společnost soustředí především na úpravu, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby. Dále se věnuje výrobě osiv, sadbě školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin. V živočišné výrobě převládá produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického potenciálu. V roce 2016 obhospodařovala společnost Druhá Poběžovická přibližně 3 000 ha zemědělské půdy v okolí města Poběžovice a obcí Zámělič, Mutěnin a Drahotín.

### **4.1 Základní údaje**

Obchodní firma: Druhá Poběžovická, a.s.

Sídlo společnosti: Poběžovice, Vranovská 142, okres Domažlice, PSČ 34522

Právní forma: 121- Akciová společnost

Datum vzniku: 1.12.1998

Identifikační číslo: 252 27 131

Základní kapitál: 135.000.000,- Kč

Předmět podnikání:

- zemědělství a lesnictví včetně prodeje nezpracovaných zemědělských a lesních výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje,
- silniční motorová doprava- nákladní,
- pronájem mechanizačních prostředků a vybavení budov,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- zprostředkování obchodu,
- ubytovací služby,
- vedení účetnictví.

Základní kapitál je rozdělen na 135 000 ks akcií na jméno o jmenovité hodnotě jedné akcie 1 000 Kč. Akcie společnosti jsou kmenové, v listinné podobě a nejsou registrované.

#### **4.2 Profil a majetková účast**

Společnost Druhá Poběžovická byla založena roku 1989 jako dceřiná společnost společnosti Poběžovická, a.s. (dále Poběžovická). Společnost Poběžovická vystupuje jako ovládající osoba této společnosti s podílem přes 94 % na jejím základním kapitálu. Mateřská společnost pronajímá Druhé Poběžovické část svého movitého majetku k zajištění její výrobní činnosti a zemědělské pozemky v katastrálním území Drahotín, Zámělíč a Mutěnín. Smlouva o pronájmu movitých věcí a pozemků byla uzavřena již v roce 1999 a trvá dosud za nezměněných finančních podmínek. Druhá Poběžovická zpracovává mateřské společnosti za úplaty účetnictví, zajišťuje styk s finančním úřadem a jinými institucemi a zpracovává firmě daňová přiznání.

Společnost Druhá Poběžovická se podílí i na základním kapitálu jiných společností. Vlastní 100% podíl v dceřiné společnosti Farma Mutěnín, s.r.o., jejíž základní kapitál dosahuje 200 tis. Kč.

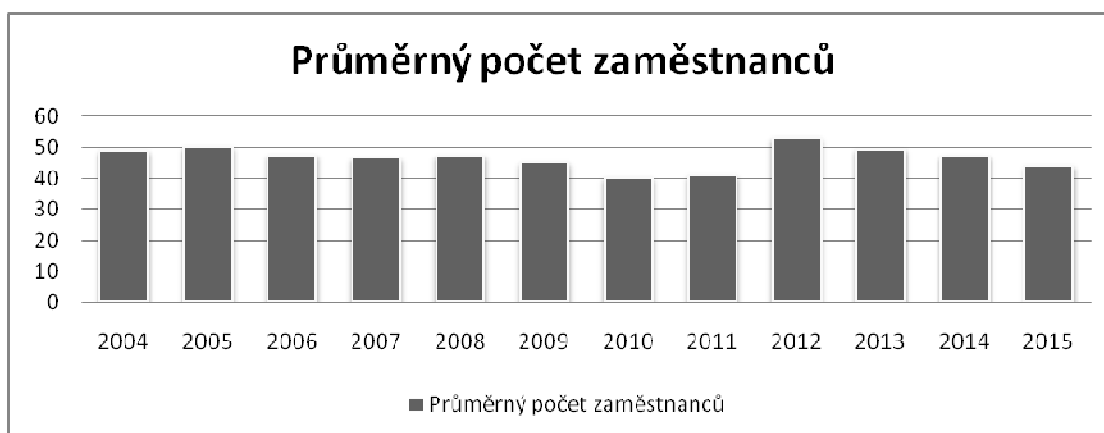
Druhá Poběžovická je dále členem družstva ODBYT Poběžovice, v němž má 20% podíl na základním kapitálu. Prostřednictvím tohoto družstva realizovala společnost do konce roku 2010 prodej všech svých výrobků rostlinné a živočišné výroby. V roce 2011 došlo k pozastavení činnosti družstva a nedošlo k její obnově ani v roce 2016.

#### **4.3 Kategorie účetní jednotky**

Pro správnou kategorizaci účetní jednotky je nutné znát výši aktiv, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců za účetní období. (Zákon o účetnictví, 2016)

Druhá Poběžovická vykázala na konci účetního období roku 2015 celkovou hodnotu aktiv ve výši 318 003 tisíc Kč a její čistý obrat za účetní období byl 127 934 tisíc Kč. Během roku 2015 zaměstnávala společnost v průměru 44,15 pracovníků. Z těchto dat vyplývá, že účetní jednotka Druhá Poběžovická se řadí mezi malé účetní jednotky. Ze stanovených limitů pro malou účetní jednotku překračuje společnost Druhá Poběžovická pouze jeden, a to hodnotu aktiv celkem.

Obr. č. 9: Průměrný počet zaměstnanců v letech 2004 – 2015



Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2017

Společnost působí jako zaměstnavatel v průměru 50 zaměstnanců. Vývoj průměrného počtu zaměstnanců Druhé Poběžovické v letech 2004 – 2015 znázorňuje obrázek výše.

#### 4.4 Audit

Společnost Druhá Poběžovická je od svého založení auditovanou společností. Její audit každoročně provádí Ing. Jan Motejzík a Ing. Václav Motejzík.

#### 4.5 Způsob vedení účetnictví

Již od svého založení vede tato účetní jednotka účetnictví v plném rozsahu dle českých právních předpisů. Společnost do budoucna neuvažuje o vedení účetnictví dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

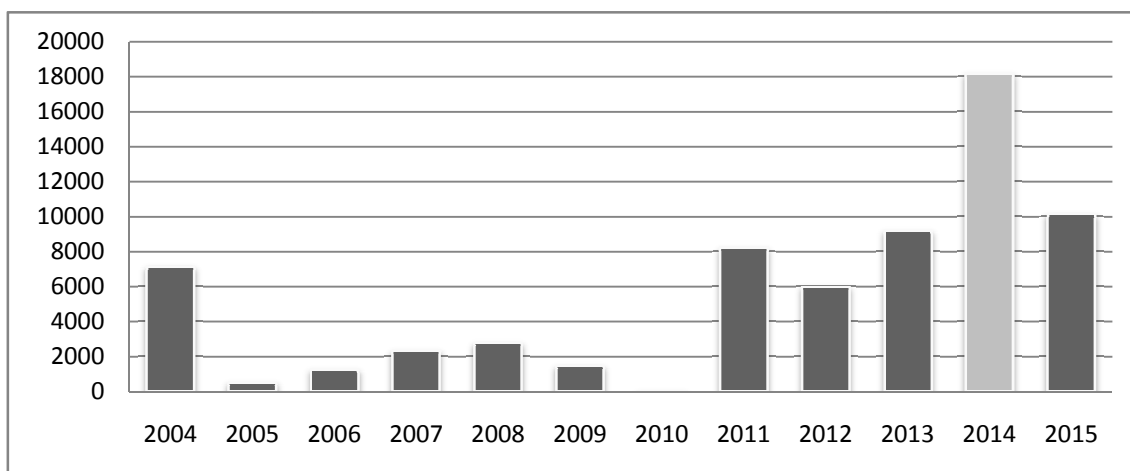
#### 4.6 Ekonomická situace

Ekonomika a účetnictví zemědělských podniků jsou silně ovlivňovány biologickým charakterem zemědělské výroby. Biologický charakter zpřičiňuje menší ovladatelnost výrobního procesu člověkem, vysokou závislost na přírodních podmínkách, přináší klimatická, nakažová či genetická rizika. (Dvořáková, 2012)

Účetnictví musí pracovat se zvláštním charakterem zemědělské činnosti, který přímo ovlivňuje možné varianty oceňování, klasifikaci aktiv a v neposlední řadě tvorbu výsledku hospodaření, který reprezentuje výkonnost podniku.

Následující obrázek znázorňuje vývoj výsledku hospodaření společnosti Druhá Poběžovická od roku 2004 až do roku 2015.

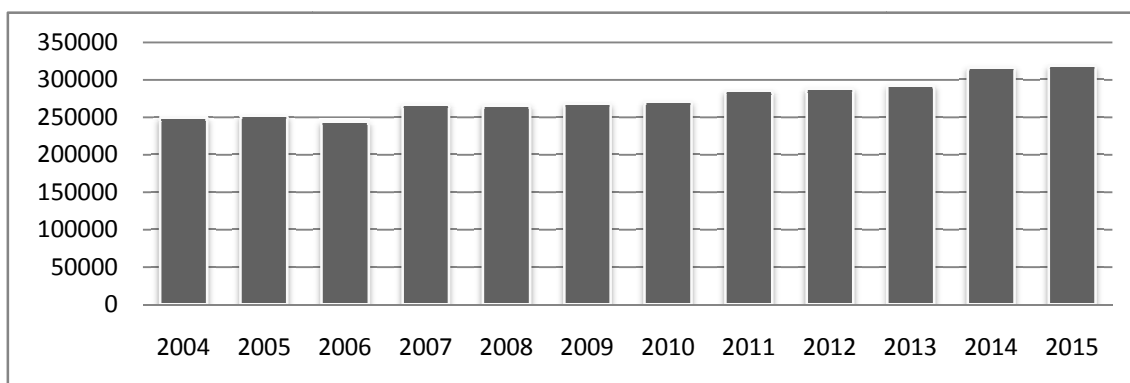
Obr. č. 10: Vývoj výsledku hospodaření [v tis. Kč] v letech 2004 – 2015



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2017

Jak je vidět, výsledek hospodaření společnosti se od roku 2004 pohybuje v kladných číslech. Rok 2004 byl pro společnost velmi příznivým rokem. Díky klimaticky příznivým podmínkám bylo dosaženo rekordních výsledků v rostlinné výrobě. Velký propad nastal v roce 2005, kdy výsledek hospodaření klesl o téměř 93 %. Dosažený výsledek byl postižen nízkými výkupními cenami, které byly důsledkem nadprodukce předešlého roku. Rekordně nejnižších hodnot 8 000 Kč dosáhl výsledek hospodaření v roce 2010. Vzhledem k roku minulému došlo k poklesu o 1,447 milionu Kč. Největší podíl na tom měl pokles realizační ceny pšenice, řepky i vepřového masa. Dalším negativním faktorem bylo snížení dotací. Rok 2014 byl naopak pro společnost nejvydařenějším. V tomto roce dosáhl výsledek hospodaření výše přes 18 milionů Kč. Došlo k významnému nárůstu výkonů o 10,6 miliónů Kč vůči předešlému roku díky vyšší sklizni obilovin, řepky a kukuřice.

Obr. č. 11: Vývoj bilanční sumy [v tis. Kč] v letech 2004 – 2015



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2017

Jak ukazuje obrázek výše, společnost Druhá Poběžovická rok co rok navyšuje svůj majetek. Od roku 2004 do roku 2015 vzrostla bilanční suma o téměř 28 %.

Lze říci, že po finanční situaci společnosti Druhá Poběžovická je dobrá. Velkou zásluhu na tom má také dotační politika ČR a EU.



## **5. Deskripce změn právních předpisů v letech 2004 – 2016**

Tato kapitola představuje praktickou část diplomové práce. Hlavní náplní této kapitoly je deskripce meziročních změn zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví), Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen Vyhláška) a Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS) v letech 2004 – 2016. Na konci každé podkapitoly jsou uvedeny komparační tabulky shrnující všechny změny, které mají vliv na finanční situaci (rozvahu), výkonnost (VZZ) nebo kvalitu výkaznictví podniků. Poslední sloupec tabulek posuzuje, zda tyto změny nějakým způsobem ovlivňují také výkazy společnosti Druhá Poběžovická, a.s.

### **5.1 Změny právní předpisů finančního účetnictví (2003 – 2004)**

Rok 2004 byl pro ČR významný, jelikož se dne 1. května tohoto roku stala členským státem EU. Mnohým podnikům včetně zemědělských se naskytla možnost získání různých podpor a dotací z fondů EU, které napomohly oživit jejich finanční situaci a výkonnost. K tomu bylo zapotřebí, aby zemědělské podniky i ostatní účetní jednotky poskytovaly odpovídající informace nutné k rozhodnutí o poskytnutí dotací a pro kontrolu jejich užití. Český stát tak musel novelizovat a harmonizovat své právní předpisy upravující účetnictví tak, aby byly v souladu s evropskými právními předpisy.

#### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2004*

#### **Obecná ustanovení**

V úvodu zákona je nově zakomponován soulad s právem Evropských společenství. Tento dodatek znamená, že účetnictví bude nově podléhat požadavkům čtvrté směrnice Rady o účetních závěrkách určitých forem podniků a sedmé směrnice Rady o konsolidovaných účetních závěrkách. Na základě přijetí těchto směrnic došlo ke zrušení soustavy jednoduchého účetnictví. Účetní jednotky tak musí začít vést buď daňovou evidenci upravovanou zákonem o daních z příjmů, nebo podvojně účetnictví.

Zároveň vznikla povinnost pro účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány na burze s cennými papíry, řídit se při sestavování svých účetních výkazů mezinárodními účetními standardy. Toto nařízení vstoupilo v platnost v roce 2005. Pro sestavení daňového přiznání musí tyto společnosti transformovat svůj zisk před zdaněním z mezinárodních účetních standardů na zisk před zdaněním dle českých standardů. Tuto oblast řeší také novela zákona o dani z příjmů.

#### Vymezení účetních jednotek

Zákon o účetnictví vymezuje všechny účetní jednotky, které jsou povinny vést účetnictví. Ti, kdo nejsou zákonem určeni, podléhají daňové evidenci.

Změny nastaly v definování fyzické osoby jako účetní jednotky. Aby se fyzická osoba stala účetní jednotkou, musela splnit jednu z následujících podmínek: být buď jako podnikatel zapsána v obchodním rejstříku, nebo její obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl nebo dosáhl hodnoty 6 miliónů Kč, nebo se sama rozhodla vést účetnictví, nebo jim povinnost vést účetnictví stanovuje zvláštní právní předpis. Účetní jednotkou se stává i fyzická osoba, která je podnikatelem a zároveň účastníkem sdružení bez právní subjektivity, pokud nejméně jeden z účastníků sdružení je účetní jednotkou.

Znamená to tedy, že fyzické osoby, jejichž obrat za rok 2003 přesáhl 6 miliónů Kč, se stávají k 1. 1. 2004 účetní jednotkou, ale povinnost vést účetnictví mají až od 1. 1. 2005. Během roku 2004 vedly tyto fyzické osoby pouze daňovou evidenci.

Ostatní definice účetních jednotek zůstaly beze změny.

Pro jednotlivé typy účetních jednotek stanovuje zákon různé požadavky či úlevy, a to v:

- rozsahu vedení účetnictví (plný/ zjednodušený),
- rozsahu sestavení účetní závěrky (plný/ zjednodušený),
- povinnosti vyhotovit výroční zprávu,
- rozsahu a způsobu zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy,
- stanovení účetních metod, postupů a způsobů zveřejňování,
- povinnosti auditu účetní závěrky,
- začátku a konce povinnosti vést účetnictví.

### Účetní období

Pro uplatnění hospodářského roku jako účetního období není již třeba souhlasu místně příslušného správce daně či ministerstva financí. Stačí, když účetní jednotka nahlásí svůj záměr místně příslušnému správci daně nejpozději 3 měsíce před plánovanou změnou.

### Vedení účetnictví

Nově je stanoven pro každou skupinu účetních jednotek počátek a konec období, ve kterém jsou tyto účetní jednotky povinny vést účetnictví. Fyzické osoby, které se staly účetními jednotkami a vznikla jim tak povinnost vést účetnictví, mohou ukončit vedení účetnictví (s výjimkou ukončení své činnosti) až po 5 po sobě jdoucích účetních obdobích, ve kterých vedly účetnictví. Platí to i v případě, kdy během těchto 5 let nesplňují definici účetní jednotky (např. jejich roční obrat nedosahuje 6 miliónů Kč)

### Rozsah vedení účetnictví

Protože byla soustava jednoduchého účetnictví zrušena a zůstala pouze soustava podvojného účetnictví, upravuje tento paragraf nově rozsah vedení účetnictví (původně účetní soustavy).

Účetnictví je možné vést v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Druhá varianta je však přípustná jen u organizačních složek státu a u některých účetních jednotek stanovených tímto zákonem.

Z právnických osob mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- občanská sdružení, církve, náboženské společnosti a církevní instituce, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- bytová družstva, jejichž účetní závěrka nepodléhá kontrole auditora a družstva, založená s úmyslem zajistit hospodářské, sociální či jiných potřeb svých členů,
- územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace na základě rozhodnutí jejich zřizovatele.

Fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jen v případě, že jejich účetní závěrka nepodléhá kontrole auditora.

Účetní jednotky, které emitují své cenné papíry na regulovaném trhu cenných papírů, se řídí při účtování a sestavování účetní závěrky metodami podle Mezinárodních účetních standardů.

Ostatní účetní jednotky vedou své účetnictví v plném rozsahu.

#### Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Účetní jednotky, které splňují podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou ve svém účtovém rozvrhu uvést pouze účtové skupiny, spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nemusí účtovat o rezervách a opravných položkách (s výjimkou rezerv a opravných položek podle zvláštních právních předpisů), neoceňují svůj majetek reálnou hodnotou (s výjimkou přeměny bytových družstev) a svou účetní závěrku sestavují ve zjednodušeném rozsahu.

#### Účetní knihy

Otevírání a uzavírání účetních knih je nově sjednoceno pro všechny typy účetních jednotek. Účetní jednotka otevírá či uzavírá své účetní knihy s ohledem na situaci, ve které se ocitá, např. vznik povinnosti vést účetnictví, vstup do likvidace, zrušení konkurzu, při povolení vyrovnání nebo při přeměně společnosti.

#### Účetní závěrka

Účetní závěrka se standardně skládá z rozvahy (bilance), výkazu zisku a ztráty a z přílohy. Může být doplněna také o přehled o peněžních tocích či o přehled o změnách vlastního kapitálu. Pokud tento zákon nestanoví jinak, mohou účetní jednotky, jejichž účetní závěrka nepodléhá kontrole auditora, sestavit svou účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. Výjimkou jsou pouze akciové společnosti, které sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Výkaz zisku a ztráty nejsou nyní povinni sestavovat Fond národního majetku České republiky, Pozemkový fond České republiky a státní fondy.

Příloha musí nově obsahovat informace o:

- výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a
- výši evidovaných daňových nedoplatků.

### Rozvahový den a obsah účetní závěrky

Rozvahovým dnem je den, kdy účetní jednotky uzavírají své účetní knihy. Řádná účetní závěrka je sestavena k poslednímu dni účetního období, v ostatních případech se jedná o účetní závěrku mimořádnou.

Informace uvedené v účetní závěrce se hodnotí z hlediska významnosti. Významná informace je ta, jejíž neuvedení nebo zkreslené uvedení by mohlo ovlivnit názor či rozhodování uživatele těchto informací. Nově je za významnou považována i informace o nehmotném majetku v oceňovací hodnotě převyšující 60 000 Kč a informace o samostatných movitých věcech či souboru movitých věcí nad hodnotu 40 000 Kč.

### Povinnost auditu účetní závěrky

Zákon stanovuje tři kritéria, která rozhodují o tom, zda bude řádná či mimořádná účetní závěrka účetní jednotky podléhat kontrole auditora či nikoli.

- aktiva celkem přesahují 40 miliónů Kč, celková aktiva nejsou upravena o opravné položky či odpisy (brutto hodnota),
- roční úhrn čistého obratu přesahuje 80 miliónů Kč; roční úhrn čistého obratu se získá z výše výnosů odečtením prodejních slev, vydělením počtem započatých měsíců účetního období a vynásobením 12; (dříve se čistý obra vypočítal jako rozdíl výnosů, prodejních slev, daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo souvisejících s obratem),
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců během účetního období byl více než 50.

Dříve byly akciové společnosti auditovány vždy. Nyní jsou povinny ověřit svou účetní závěrku auditorem pouze v případě, že za běžné účetní období a účetní období předcházející překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho z výše uvedených kritérií.

Pro ostatní účetní jednotky je tolerance vyšší. Aby byly auditovány, musí překročit alespoň dvě z výše uvedených kritérií nebo jim tuto povinnost stanovuje zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky, které prohlásily konkurs, nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem po dobu 36 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, s výjimkou té účetní závěrky, která byla sestavena ke dni zrušení konkursu.

### Povinnost sestavit výroční zprávu

Účetní jednotky, které splňují podmínky pro audit, musí sestavit také výroční zprávu, jejímž cílem je uceleně, vyváženě a komplexně podat informace o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a v neposlední řadě také o stávajícím hospodářském postavení za běžné účetní období (dříve nejméně za dvě předcházející účetní období). Ve výroční zprávě nemusí již účetní jednotka zmiňovat informace o pořízování vlastních akcií či obchodních podílů. Nově však musí výroční zpráva obsahovat informace o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích.

### Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje konsolidující účetní jednotka. Konsolidující společností je zpravidla ta obchodní společnost, která zastává funkci řídicí nebo ovládající osoby v jiné účetní jednotce nebo v této účetní jednotce vlastní nejméně 20 % hlasovacích práv. Tato konsolidující společnost má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za celý konsolidační celek, pokud účetní jednotky v rámci konsolidačního celku překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií:

- celková aktiva převyšují 350 miliónů Kč; celková aktiva jsou neupravena o opravné položky či odpisy (brutto hodnota),
- roční úhrn čistého obratu převyšuje 700 miliónů Kč (počítáno stejným postupem jako v § 20),
- průměrný počet zaměstnanců během účetního období byl větší než 250 (z původních 500).

Tato tři kritéria, která osvobozují konsolidované účetní jednotky od sestavování konsolidované účetní závěrky, se nevztahují na banky, pojišťovny a účetní jednotky účtující podle Mezinárodních účetních standardů.

### Mezinárodní účetní standardy v konsolidaci

Ty konsolidující účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burze cenných papírů, mají povinnost sestavit svou konsolidovanou účetní závěrku a taktéž výroční zprávu dle Mezinárodních účetních standardů. Možnost řídit se Mezinárodními účetními standardy při sestavování konsolidované účetní závěrky mají i ostatní konsolidující účetní jednotky.

### Způsoby oceňování

Novinkou ve způsobu oceňování je rozpracování metody ocenění souboru majetku, jehož složky nelze samostatně ocenit podle postupů stanovených § 25. Pokud jde o nabytí podniku či jen jeho části, může účetní jednotka buď převzít ocenění tohoto majetku z účetnictví nabytého podniku, nebo tento majetek ocenit dle zvláštního právního předpisu. V případě, že se nejedná o nabytí jiné účetní jednotky, oceňuje účetní jednotka jednotlivé složky pořízeného majetku poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny. Podrobnější popis těchto oceňovacích metod je obsažen v prováděcím právním předpise.

Novinkou je také možnost použít pevné kurzy při oceňování cizoměnových hodnot.

Ocenění reálnou hodnotou se nyní využívá také u dluhopisů neurčených k obchodování, pohledávek určených k obchodování a majetku a závazků při přeměně společnosti, a to i častěji než jen k okamžiku sestavení účetní závěrky.

### Odpisování majetku

Majetek je odpisován v souladu s účetními metodami. Ve zvláštních právních předpisech a prováděcích právních předpisech jsou uvedeny některé formy majetku, jako jsou např. pozemky, které se neodpisují.

Nově zákon stanovuje osoby odpovědné za odpisování majetku dle způsobu nakládání s majetkem:

- majetek odpisuje účetní jednotka, která ho na základě smlouvy o nájmu, výpůjčce či finančním leasingu poskytuje jiné osobě,
- majetek odpisuje nájemce jen v případě, že mu to smlouva o nájmu podniku dovoluje,
- účetní jednotka, která daný majetek užívá a provede na něm technické zhodnocení na své náklady, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami.

### Inventarizace majetku

Nově je možné provádět průběžnou inventarizaci také u zásob účtovaných podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob. Dříve bylo možné průběžnou inventarizaci uskutečnit jen u zásob, které byly účtovány dle druhu.

### Ustanovení společná, přechodná a závěrečná

Účetní jednotky, jejichž účetní záznamy jsou přenášeny mimo účetní jednotku ve fyzické formě, musí tento záznam podepsat vlastnoručním podpisem. V případě přenosu účetního záznamu v technické podobě může být tento záznam nově podepsán elektronickým podpisem nebo jiným průkazným účetním záznamem v technické formě.

### Sankce

Nově jsou v zákonu definovány všechny možné nedostatky či porušení předpisů, za které účetní jednotka může dostat pokutu ve výši 3 – 6 % z hodnoty aktiv celkem dle vážnosti přestupku.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2004*

### Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Účetním jednotkám účtujícím ve zjednodušeném rozsahu byly uděleny jisté úlevy. Tyto účetní jednotky tvoří opravné položky dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2004, rezervy podle zákona o rezervách, zároveň nemusí oceňovat svůj majetek a závazky reálnou hodnotou (pouze s výjimkou přeměny bytových družstev) a sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

### Rozvaha

Rozvaha byla doplněna o nové řádky:

- *B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,*
- *B.III.4. Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv,*
- *B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek.*

„*Dlouhodobé poskytnuté zálohy*“ jsou nyní vykazovány na samostatném řádku s označením C.II.5. Zavedením tohoto řádku došlo k přečíslování původních řádků.

Nově byla změněna definice položky „*C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly.*“ Tato položka se nyní týká cenných papírů určených k obchodování, které byly drženy maximálně 12 měsíců. Účetní jednotka je drží za účelem dosažení zisku z cenových rozdílů. Původní definice rozdělovala krátkodobé cenné papíry na obchodovatelné na veřejných trzích a na realizovatelné, které nebyly obchodovatelné na veřejných trzích.



Rozdíl mezi nimi byl ve způsobu zaúčtování reálného přecenění, kdy obchodovatelné cenné papíry byly oceňovány výsledkově, zatímco realizovatelné papíry rozvahově. Nyní se ocenění krátkodobých cenných papírů účtuje pouze výsledkově.

U některých položek rozvahy byl upraven pouze název položky. U goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku došlo pouze k upřesnění stávajícího textu. Goodwill se odpisuje rovnoměrně místo původních 5 let nově 60 měsíců. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně z původních 15 let nově 180 měsíců.

Ke změně došlo také v ustanovení týkajícího se časového rozlišení. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je nyní skutečnost, že je současně znám jejich účel, částka a období, kterých se týkají.

#### Výkaz zisku a ztráty

Ve vyhlášce se objevil nový paragraf § 38a upravující výpočet jednotlivých druhů výsledků hospodaření, a to jak pro druhové členění výsledovky, tak i pro účelové členění. Novinkou je také zavedení nové položky *\*\*\*\*Výsledek hospodaření před zdaněním*.

#### Příloha

Účetní jednotka musí ve své příloze uvádět informace o rozsahu a podstatě každého druhu derivátů, včetně údajů o všech okolnostech, které mohou změnit jejich výši či časový průběh. Tyto informace musí být doplněny o tabulku s vývojem reálné hodnoty těchto derivátů během účetního období.

Příloha účetní jednotky musí mimo jiné nově obsahovat také informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Dále musí uvést výši evidovaných daňových nedoplatků a výši pohledávek držených k obchodování oceněných reálnou hodnotou.

#### Směrná účtová osnova

Účtový rozvrh účetní jednotky, která vede účetnictví v plném rozsahu, se skládá ze syntetických účtů v rámci účtových skupin. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou svůj účtový rozvrh poskládat pouze z účtových skupin, pokud nějaký zvláštní předpis nestavoví jinak.

### Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty

V případě derivátů došlo ke změně vymezení jejich skupin. Nyní má účetní jednotka možnost účtovat o derivátech k obchodování, které jsou přeceňovány výsledkově nebo o zajišťovacích derivátech, které jsou přeceňovány rozvahově. Vyhláška nově umožňuje účetním jednotkám postupovat při přeceňování dle pokynů vyhlášky č. 501/2002 Sb., upravující banky a jiné finanční instituce.

Novela zákona o účetnictví umožnila reálné přecenění pohledávek určených k obchodování. S ohledem na to bylo do Vyhlášky zakomponováno nové ustanovení „*§ 53a – Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u pohledávek, které účetní jednotky nabyly a určila k obchodování.*“ Vyhláška stanovuje, že změny reálné hodnoty pohledávek určených k obchodování se budou účtovat výsledkově.

### Odpisování majetku

Na základě novely zákona o účetnictví umožňuje Vyhláška odepisovat technické zhodnocení majetku účetní jednotce, která tento majetek užívá a technické zhodnocení provedla na svůj účet.

### Odložená daň

Povinnost účtovat o odležené dani a vykazovat ji mají účetní jednotky tvořící konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu (auditované společnosti a akciové společnosti). Ostatní účetní jednotky se mohou svobodně rozhodnout, zda o odležené dani budou účtovat a vykazovat ji či nikoli.

### Metoda ocenění souboru majetku

Za soubor majetku je nově považován také soubor pohledávek, který je vytvořený v souladu se zákonem o daních z příjmů.

S ohledem na novelu zákona o účetnictví bylo do Vyhlášky zakomponováno nové ustanovení „*§ 61a – Metoda ocenění při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem podle § 24 odst. 3 písm. b) zákona.*“ V tomto ustanovení je detailně rozpracována oblast poměrného rozúčtování celkové pořizovací ceny či reprodukční pořizovací ceny na jednotlivých složek pořízeného majetku.

### Metoda přechodu z daňové evidence na účetnictví

Toto ustanovení se týká fyzických osob, které vedly daňovou evidenci, ale dle novelizovaného zákona o účetnictví, ve znění platném od 1. 1. 2004, splňují kritéria pro vedení účetnictví. Svou zahajovací rozvahu vytvoří tyto fyzické osoby ze záznamů daňové evidence. Přejít se dotkne také daňové oblasti. Podnikatelé musí zvýšit svůj základ daně o hodnotu pohledávek a zásob evidovaných při zahájení vedení účetnictví. Základ daně si následně může snížit o hodnotu přijatých záloh a závazků.

### České účetní standardy

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 31. 12. 2003*

V roce 2004 začalo ministerstvo financí publikovat České účetní standardy ve finančním zpravodaji.

Tab. č. 3: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2003 – 2004)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Stanovení povinnosti pro některé účetní jednotky vést účetnictví dle IAS/IFRS	x	x	x	
Stanovení metody ocenění souboru majetku	x	x	x	
Snížení hodnoty jednoho z kritérií pro sestavení konsolidované účetní závěrky (z 500 na 250)			x	
Změna způsobu oceňování krátkodobých cenných papírů, derivátů, pohledávek určených k obchodování	x	x	x	x
Možnost odpisování technického zhodnocení	x		x	x
VZZ doplněn o položku "Výsledek hospodaření před zdaněním"		x	x	x
Změna v definici a vykazování krátkodobých cenných papírů	x		x	x
Stanovení povinnosti pro některé účetní jednotky účtovat o odložené dani	x	x		x

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Ze změn uvedených v tabulce výše je pro zemědělské podniky významná především nová úprava metody ocenění souboru majetku při jeho nabytí. V zemědělství se tato metoda využívá například při nákupu sadu, jehož částí tvoří pozemek a jednotlivé stromy. Ostatní změny právních předpisů nejsou pro zemědělské podniky významné.

## **5.2 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2004 – 2005)**

Rok 2005 nebyl v oblasti účetnictví nikterak zásadní. V právních prepisech proběhly pouze drobné opravy a byla doplněna některá ustanovení.

### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2005*

#### **Vymezení účetních jednotek**

Zákon nově mění kritérium pro účetní jednotku. Fyzická osoba, která je vedena jako podnikatel, se stane účetní jednotkou, pokud její obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 milionů Kč. Původně stačilo přesáhnout hodnotu obratu ve výši 6 milionů Kč. Pro fyzické osoby to tedy znamená, že pokud nepřekročí výše změnžené kritérium a ostatní kritéria platná pro fyzické osoby, která byla stanovena tímto zákonem, mohou vést při svém podnikání pouze daňovou evidenci. Zvýšení hodnoty kritéria je tedy pro fyzické osoby pozitivní změnou.

#### **Odložení přechodu na podvojný účetnictví**

Ustanovení nového paragrafu § 38a umožňuje vybraným účetním jednotkám, které během roku 2004 vedly jednoduché účetnictví, tak dále pokračovat až do 31. 12. 2006. V této stanovené době se řídí zákonem o účetnictví a jeho prováděcími právními předpisy ve znění účinném k 31. 12. 2003.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2005*

#### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Do dlouhodobého nehmotného majetku jsou nově zakomponovány povolenky na emise skleníkových plynů bez ohledu na výši jejich ocenění a preferenční limity jako např. individuální množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit

prémiových práv bez ohledu na výši jejich ocenění (u prvního majitele jen v situaci, kdy náklady na získání údajů o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýší její významnost.) Povolenky a preferenční limity jsou vykazovány v položce „*B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek.*“

#### Ostatní provozní náklady

Spotřeba povolenek na emise a spotřeba preferenčních limitů, které není možné odpisovat dle času či výkonů, jsou zahrnuty do položky „*H. Ostatní provozní náklady.*“

#### Obsah přílohy k účetní závěrce

Každá účetní jednotka je nyní povinna ve své příloze k účetní závěrce uvést obchodní firmu či název, sídlo a právní formu účetní jednotky, ve které vystupuje účetní jednotka jako společník s neomezeným ručením.

Další novou povinností účetní jednotky je uvést informace o výše zmíněných referenčních limitech, o kterých nemohla účtovat na rozvahových ani výsledkových účtech (náklady na získání informace o jejich ocenění by převýšily její významnost).

Účetní jednotky emitující registrované cenné papíry musely vždy ve své příloze k účetní závěrce rozvrhnout tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb dle druhů činnosti a zároveň podle zeměpisného umístění trhů. Nyní tyto informace musí uvést pouze v případě, že se druhy činnosti a trhy v oblasti prodeje zboží, výrobků a poskytování služeb výrazně liší.

#### Náklady související s pořízením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

První majitel či provozovatel, který bezúplatně získal povolenky na emise a preferenční limity, o nich účtuje jako o dotacích, a to ve výši reprodukční pořizovací ceny. Ocenění těchto dotací není sníženo o částku zaúčtovanou ve prospěch účtu účtové skupiny 34. V případě spotřeby, prodeje nebo jiného úbytku těchto aktiv se částka zaúčtovaná ve prospěch účtu účtové skupiny 34 zaúčtuje jako výnos.

#### Postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku

Vyhláška upřesnila definici konsolidačního celku a jeho účastníků. Zavedla také výjimky osvobozující konsolidující účetní jednotku vytvářet konsolidační celek.

#### České účetní standardy

V roce 2005 se neuskutečnily žádné změny ČÚS.

Tab. č. 4: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2004 – 2005)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Odložená povinnost přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví	x	x	x	
Povolenky na emise a preferenční limity - vykazování, účtování a oceňování	x	x	x	
Nové požadavky na obsah přílohy k účetní závěrce			x	x
Osvobození od vytváření konsolidačního celku	x	x	x	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro oblast zemědělství je významná především změna ve vykazování, účtování a oceňování preferenčních limitů. Z preferenčních limitů jsou důležité zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limity premiových práv.

### 5.3 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2005 – 2006)

V roce 2006 došlo ke zrušení Fondu národního majetku České republiky, což zapříčinilo zrušení ustanovení týkajícího se jmenovitě tohoto fondu a také úpravy v některých dalších ustanoveních právních předpisů finančního účetnictví. Došlo také ke sjednocení dozoru nad finančním trhem. Po zrušení Komise pro cenné papíry začala dohled nad finančním trhem od tohoto roku zastávat Česká národní banka.

#### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2006*

#### **Způsoby zveřejňování**

Účetní jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá kontrole auditora, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu uložením do sbírky listin obchodního rejstříku a nově také v Obchodním věstníku.

#### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2006*

### Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u cenných papírů

Trvalé snížení hodnoty realizovatelných cenných papírů se zaúčtuje na příslušné účty finančních nákladů. V případě, že dojde následně ke zvýšení reálné hodnoty těchto cenných papírů, zaúčtuje se toto zvýšení na účty finančních výnosů, a to maximálně ve výši zaúčtovaného znehodnocení.

### Deriváty

Nově vyhláška upřesňuje, co není považováno za derivát. Derivátem není smluvní vztah za účelem koupě, prodeje či užívání komodity, k jehož splnění dojde předáním komodity.

### Tvorba rezerv

Každá účetní jednotka musí nejméně při každé inventarizaci přezkoumat výši a odůvodněnost svých rezerv.

### Kurové rozdíly

Nově vyhláška upravuje účtování kursových rozdílů z aktiv a závazků v cizí měně, které účetní jednotka vykazuje v rozvaze v položce „*vlastní kapitál*.“ O těchto kursových rozdílech se účtuje jen v případě, že splňují kritéria pro zajišťovací deriváty. Účetní jednotka tyto kursové rozdíly zahrne do svých nákladů či výnosů až v okamžiku, kdy dojde k zaúčtování příslušných smluvních vztahů, nebo se očekávané smluvní vztahy neuskuteční.

### **České účetní standardy**

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2006*

Změna se týká Českého účetního standardu č. 022. V tomto standardu došlo k nahrazení slova „Fond národního majetku České republiky“ slovem „Ministerstvo financí“. Změna byla vyvolána zrušením Fondu národního majetku České republiky, jehož působnost byla delegována na ministerstvo financí. Ostatní standardy zůstaly v původním znění.

Tab. č. 5: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2005 – 2006)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Vykázání ocenění realizovatelných cenných papírů		x	x	
Inventarizace rezerv			x	x
Vykazování kurzových rozdílů	x	x	x	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Změny v právních předpisech finančního účetnictví nebyly v tomto roce pro zemědělské podniky nikterak významné.

#### **5.4 Změny právní předpisů finančního účetnictví (2006 – 2007)**

Rok 2007 nepřinesl příliš mnoho změn v právních předpisech finančního účetnictví. Změnila se pouze některá ustanovení Zákona o účetnictví.

##### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění 1. 1. 2007*

##### **Způsob zveřejňování účetní závěrky**

Pro účetní jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá kontrole auditora, byla zrušena povinnost zveřejňovat svou účetní závěrku a výroční zprávu v Obchodním věstníku, jak jim nařizovala novela tohoto zákona z roku 2006. Svou účetní závěrku a výroční zprávu zveřejňují pouze ve sbírce listin obchodního rejstříku.

##### **Odložení přechodu na podvojný účetnictví**

Nové ustanovení paragrafu § 38a prodlužuje dobu přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví o další rok. Účetní jednotky tedy mohou dále využívat soustavu jednoduchého účetnictví až do 31. 12. 2007. V této stanovené době se řídí zákonem o účetnictví a jeho prováděcími právními předpisy ve znění účinném k 31. 12. 2003.

##### **Prováděcí vyhláška**

V roce 2007 nedošlo v této vyhlášce k žádným změnám.

##### **České účetní standardy**

V roce 2007 nedošlo k žádným změnám.



Tab. č. 6: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2006 – 2007)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Odložená povinnost přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně účetnictví	x	x		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V roce 2007 nedošlo v účetních předpisech pro účetní jednotky k žádným zásadním změnám. Ani oblast zemědělství nebyla nijak významně ovlivněna.

### **5.5 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2007 – 2008)**

Velká část změn právních předpisů finančního účetnictví v tomto roce vznikla v důsledku změn insolvenčního zákona, obchodního zákoníku a zákona o daních z příjmů. Došlo k úpravám terminologie a také obsahu některých ustanovení.

#### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2008*

#### **Vymezení účetní jednotky**

Novinkou je opětovné zvýšení kritéria pro přechod fyzické osoby, která je vedena jako podnikatel, z daňové evidence na vedení účetnictví z 15 miliónů Kč na 25 miliónů Kč obratu, který byl dosažen za bezprostředně předcházející kalendářní rok.

#### **Změna terminologie**

Na základě změny, která proběhla v zákoně o úpadku a způsobech jeho řešení, se mění terminologie v některých ustanoveních tohoto zákona. Termín „*konkursní a vyrovnávací řízení*“ je nyní nahrazen termínem „*insolvenční řízení*.“ Změna se dotýká ustanovení o okamžiku uzavírání a otevírání účetních knih, o kontrole účetní závěrky auditorem, inventarizaci majetku a závazků a úschově účetních záznamů.

#### **Mezitímní účetní závěrka**

Nově je zrušena povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku v případě, že je účetní jednotce současně stanovena povinnost sestavit řádnou či mimořádnou účetní závěrku.

### Ověřování účetní závěrky auditorem

Zákon nově stanovuje další případy, kdy účetní jednotka nemusí mít svou účetní závěrku ověřenou auditorem. Výjimky souvisí s oblastí konkursu, reorganizačních změn nebo s nařízením zvláštního právního předpisu.

### Přeměna společnosti

Nově je oblast přeměn společností upravována zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev (původně obchodním zákoníkem).

### Soustava jednoduchého účetnictví

Povinnosti vést podvojně účetnictví byly nově zbaveny občanská sdružení, církve a náboženské společnosti či církevní instituce, které jsou právnickou osobou, a honební společenstva v případě, že jejich příjmy za poslední uzavřené období nepřesáhly 3 milióny Kč. Při splnění uvedené podmínky se tyto účetní jednotky řídí i nadále ustanovením tohoto zákona ve znění účinném k 31. 12. 2003.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2008*

### Změny v terminologii

Termín „prohlášení konkursu“ je nyní nahrazen výrazem „rozhodnutí o úpadku“.

### Účetní závěrka

Položky účetní závěrky se standardně vykazují v řádech tisících Kč. Nově mohou ty účetní jednotky, jejichž aktiva celkem v netto vyjádření dosahují alespoň 10 miliard Kč, vykazovat jednotlivé položky v řádech miliónů Kč.

### Dlouhodobý nehmotný majetek

Vyhláška stanovuje výčet položek, které nepatří mezi dlouhodobý nehmotný majetek. Jsou jimi například znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí apod.

### Účtování o zvířatech

Při účtování o zvířatech se bere v úvahu jejich druh, doba použitelnosti, výše ocenění či způsob využití. Na základě toho jsou účetní jednotkou klasifikována jako dlouhodobá hmotná aktiva nebo jako zásoby.

V rámci dlouhodobých hmotných aktiv je zvířatům vymezena položka s novým názvem „*B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny.*“ Spadají sem zvířata, jejichž doba použitelnosti přesahuje jeden rok.

V rámci zásob jsou zvířatům věnovány položky „*C.I.1. Materiál*“, „*C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny*“ a „*C.I.5. Zboží*“

Nově vyhláška upravuje dva způsoby oceňování zásob. Účetní jednotka může zvolit průběžné účtování způsobem A nebo periodické účtování vždy ke konci rozvahového dne způsobem B.

#### Obsah přílohy k účetní závěrce

Účetní jednotky nyní musí ve své příloze k účetní závěrce uvádět mimo jiné informace o druzích zvířat, které jsou účetní jednotkou vykazovány jako dlouhodobý hmotný majetek a zásoby.

V dalších částech přílohy musí být uvedeny významné informace, které nejsou vykázány v rozvaze a informace o výši odměn statutárnímu auditorovi či auditorské společnosti

#### Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a zásob

Ve vyhlášce je doplněn výčet nákladů, který je součástí ocenění majetku či zásob nebo se naopak v ocenění majetku či zásob nesmí vůbec projevit.

#### Deriváty

Účetní jednotka má nyní možnost neúčtovat o derivátech (zajišťovacích i určených k obchodování), které jsou součástí finančního nástroje.

#### Oceňovací rozdíly při přeměně účetní jednotky

Zanikající účetní jednotky vykážou rozdíl z přecenění svého majetku na reálnou hodnotu v položkách „*A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách*“ nebo „*A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.*“

#### Obsah přílohy ke konsolidované účetní závěrce

Nyní nemusí konsolidující účetní jednotka podat informace o zisku a ztrátě z prodeje zásob či dlouhodobého majetku mezi účetními jednotkami v rámci konsolidačního celku.

Naopak nově musí uvést informace o charakteru a obchodním účelu významných nebo rizikových operací, transakcích a výši odměn pro statutárního auditora či auditorskou společnost.

### **České účetní standardy**

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2008*

Změny v ČÚS jsou ve většině případů pouze formální povahy (změna terminologie). Některá ustanovení standardů byla přesunuta do vyhlášky.

#### **ČÚS č. 005**

Zrušilo se ustanovení zakazující vytvářet při snížení hodnoty majetku současně rezervu a opravnou položku. Tato problematika je upravena v ustanovení vyhlášky, která zakazuje úpravu výše ocenění aktiv pomocí rezervy.

#### **ČÚS č. 010**

Tento standard, jehož předmětem byly pohledávky po lhůtě splatnosti, byl v návaznosti na novelu zákona o daních z příjmů zrušen.

#### **ČÚS č. 011**

Tento standard již neupravuje problematiku ocenění jmění. Touto oblastí se nově zabývá vyhláška.

Konečný zůstatek příslušného účtu účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy se v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky rozdělí na jednotlivé účty účtových skupin 41 a 42 kromě účtu 418 – Oceňovací rozdíly při přeměnách.

Další novinkou je vypořádání obchodních podílů a akcií zanikajících účetních jednotek. Tyto cenné papíry se nově vylučují ve výši ocenění (dříve ve výši pořizovací ceny), ve kterém byly zaúčtovány zanikající účetní jednotkou.

#### **ČÚS č. 013**

Nově je doplněno ustanovení upravující postup odpisování pěstitelských celků trvalých porostů, které účetní jednotka obhospodařuje na cizím pozemku. Účetní jednotka se řídí stejnými pravidly pro odpisování, které platí pro odpisování tohoto majetku na vlastních pozemcích.

V ustanovení upravující technické zhodnocení došlo k upřesnění technického zhodnocení nehmotného majetku v souladu s novelou zákona o daních z příjmů k 1. 1. 2004.

Postup účtování o převodu zásob vlastní výroby do vlastních prodejen se nyní vztahuje také na převod dospělých zvířat vlastního chovu určených k prodeji kromě jatečních zvířat.

#### ČÚS č. 015

Reprodukční pořizovací cenou se mohou nyní ocenit renovované náhradní díly a nástroje, ale pouze v případě, že nelze zjistit výši vlastních nákladů na jejich vytvoření.

Stejná pravidla platí také při ocenění příchovky zvířat reprodukční pořizovací cenou.

#### ČÚS č. 017

Novinkou je změna v postupu účtování o dotacích. Dotace se zaúčtují ve dvou krocích. V prvním kroku se zaúčtuje nezpochybnitelný právní nárok na dotaci na stranu Má dáti příslušného účtu účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky a na stranu Dal příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. Ve druhém kroku je zaúčtováno použití dotace. Každý účel dotace má jiný postup (viz následující tabulka).

Tab. č. 7: Zúčtování dotací dle ČÚS č. 017 ve znění k 1. 1. 2008

Účel dotace	MD	D
úhrada nákladů či jiné ekonomické újmy	34 – Zúčtování daní a dotací	ostatní provozní či finanční výnosy
úhrada úroků nezahrnovaných do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technické zhodnocení	34 – Zúčtování daní a dotací	ostatní finanční výnosy
pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technické zhodnocení a úhrada úroků zahrnovaných do pořizovací ceny	34 – Zúčtování daní a dotací	0 – Dlouhodobý majetek

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Došlo k upřesnění obsahového vymezení účtové skupiny 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*. V rámci této účtové skupiny se účtuje o časovém rozlišení a o dohadných položkách.

ČÚS č. 019

Ocenění naturální mzdy potřebné pro její zaúčtování je upraveno v zákoníku práce.

ČÚS č. 021

Změny tohoto standardu souvisí se zrušením zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání a jeho nahrazením zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení.

Tab. č. 8: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2007 – 2008)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Nové výjimky osvobozující od kontroly účetní závěrky auditorem			x	
Povolení pro některé účetní jednotky vést jednoduché účetnictví	x	x	x	
Možnost vykazovat položky ve výkazech v řádech milionů Kč			x	
Vykazování zvířat – název položek	x		x	x
Nové požadavky na obsah přílohy k účetní závěrce			x	x
Ocenění obchodních podílů a akcií zanikajících účetních jednotek	x		x	
Odpisování pěstitelských celků trvalých porostů na cizím pozemku	x	x	x	
Upřesnění postupu účtování o dotacích	x	x		x

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Rok 2008 přinesl hned dvě změny dotýkající se zemědělských podniků. Změna názvů položek rozvahy určených pro vykazování zvířat má spíše formální charakter. Finanční dopad má ale druhá změna týkající se odpisování pěstitelských celků trvalých porostů na cizím pozemku. Účetní jednotky vykazující ve svých rozvahách pěstitelské celky, které obhospodařují na pronajatém pozemku, mohou tato aktiva nyní odepisovat. Ostatní změny v právních předpisech nejsou pro zemědělské podniky významné.

## **5.6 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2008 – 2009)**

V roce 2009 docházelo v právních předpisech většinou pouze k formálním úpravám, např. k úpravě terminologie. Některá ustanovení účetních předpisů byla doplněna o nové postupy a požadavky, v některých byly zpřesněny účetní postupy.

### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2009*

#### **Účetní doklady**

Vazba mezi účetním záznamem a účetním dokladem se dokládá společným identifikátorem.

Účetní záznam může být v listinné, technické či smíšené podobě. Zákon nově upravuje převod účetního záznamu z jedné formy do nové formy a způsob jeho zabezpečení prostřednictvím vlastnoručního či elektronického podpisu.

Opravou účetního záznamu není myšleno doplnění informace, pokud se tím nezmění jeho obsah, zůstane zachován jeho smysl a nedojde k narušení jeho průkaznosti, neměnnosti a trvalosti.

#### **Způsoby oceňování**

V případě, že účetní jednotka oceňuje svůj majetek vyjádřený v cizí měně, u které se nezveřejňuje kurs devizového trhu denně, využije k jejímu přepočtu poslední známý kurs stanovený Českou národní bankou či kurs mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru.

Nově zákon upravuje ocenění kulturních památek, různých sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb. V případě, že nelze doložit jejich pořizovací cenu, ocení se tyto položky ve výši 1 Kč.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2009*

#### **Povolenky na emise**

Do povolenek na emise se mimo povolenek na emise skleníkových plynů a jednotek snížení emisí nově řadí také jednotky přiděleného množství.

### Zásoby

Do zásob se budou nově řadit také náhradní díly komponent, a to s účinností od 1. 1. 2010.

### Kapitálové fondy

Ve vyhlášce jsou nově upřesněny postupy účtování na kapitálových fondech při přeměně společnosti. Rozvaha je doplněna o novou položku „*A.II.5. Rozdíly z přeměn společnosti*“ a je také upraven obsah položky „*A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti*“

### Obsah přílohy k účetní závěrce

Vyhláška požaduje zveřejnění dalších informací v příloze k účetní závěrce od společností, které:

- vlastní lesní pozemky ve velikosti více než 10 ha či na těchto pozemcích hospodaří,
- jsou právnickou osobou a přesáhly ke konci účetního období minimálně dvě ze tří kritérií:
  - aktiva celkem převyšují 350 miliónů Kč,
  - roční úhrn čistého obratu překročil 700 miliónů Kč,
  - průměrný přepočtený stav zaměstnanců byl větší než 250,
- jsou akciovou společností.

### Odpisování majetku

Účetní jednotky sestavují odpisový plán a aktualizují ho na základě změn během používání majetku. Odpisový plán může být změněn ve vazbě na zohlednění zbytkové hodnoty majetku.

Vyhláška nově upravuje komponentní metodu odpisování pro majetek ve formě bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí. Tuto metodu odpisování může účetní jednotka aplikovat od 1. 1. 2010.

### České účetní standardy

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2009*



ČÚS č. 008

Přesuny mezi jednotlivými skupinami cenných papírů jsou upravovány ČÚS č. 108 pro finanční instituce (původně vyhláškou č. 501/2002 Sb.).

ČÚS č. 011

Jsou zde upřesněny postupy účtování při přeměnách účetních jednotek v souladu se zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev.

Tab. č. 9: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2008 – 2009)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Ocenění určitých forem majetku 1 Kč	x		x	
Zařazení jednotek přiděleného množství do povolenek	x			
Náhradní díly komponent se účtují do zásob	x			x
Účtování na kapitálové fondy při přeměně společnosti	x			
Nové požadavky na obsah přílohy k účetní závěrce			x	x
Komponentní metoda odpisování	x	x		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Rok 2009 nepřinesl významné změny účetních předpisů dotýkající se specifík zemědělské činnosti.

### **5.7 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2009 – 2010)**

V roce 2010 byla provedena účetní reforma v oblasti veřejných financí. Tato reforma se týká účetních jednotek veřejné správy, jejichž účetní výkazy budou dohromady tvořit konsolidovanou účetní závěrku. Všechny výkazy budou shromažďovány prostřednictvím Centrálního systému účetních informací státu.

#### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2010*

### Účetnictví státu

Nově zákon určuje podmínky pro sestavení účetnictví státu, jehož hlavní náplní je získávání účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a jejich evidování v Centrálním systému účetních informací státu. Na základě těchto získaných záznamů budou sestaveny účetní výkazy za Českou republiku. Do ročních účetních výkazů sestavených za Českou republiku patří výkaz majetku a závazků státu, výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha. Všechny tyto činnosti má na starost ministerstvo financí.

Mezi zmíněné vybrané účetní jednotky patří organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Pozemkový fond České republiky, Regionální rady regionů soudržnosti, zdravotní pojišťovny a také příspěvkové organizace. Většina změn v tomto zákoně se týká specifik účtování a vykazování pro tyto vybrané jednotky.

### **Prováděcí vyhláška**

Ve vyhlášce určené pro podnikatele nedošlo během roku 2010 k žádným změnám.

### **České účetní standardy**

V tomto roce neproběhla žádná změna ČÚS.

## **5.8 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2010 – 2011)**

V roce 2011 byly v právních předpisech finančního účetnictví zaznamenány v mnohých případech opět pouze formální úpravy. Některá ustanovení účetních předpisů byla doplněna o nové postupy a požadavky, v některých byly zpřesněny účetní postupy.

### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2011*

### Účetní jednotky

Zahraniční fyzické osoby, které podnikají na území České republiky, vedou své účetnictví stejným způsobem jako české fyzické osoby.

### Mezinárodní účetní standardy

Zákon nově stanovuje pravidla pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů.

### Konsolidovaná účetní závěrka

Novela tohoto zákona opět upravuje a mění povinnosti pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

### Měnový kurs

Nové ustanovení upravuje postup přepočtu cizí měny, u které není vyhlášen kurs devizového trhu denně. Dle tohoto ustanovení mohou postupovat i ty účetní jednotky, které pevný kurs využívat nemohou.

### Inventarizace majetku

Dle předpisů, které se týkají inventarizace majetku a závazků, se postupuje i v případě inventarizace jiných aktiv či jiných pasiv.

### Správní delikty

Zákon upřesňuje výčet přestupků, za jejichž uskutečnění bude účetní jednotce vyměřena pokuta.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2011*

### Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní jednotky mají nyní možnost odpisovat goodwill po dobu kratší nebo delší než 60 měsíců. V případě, že se tak účetní jednotka rozhodne, musí tuto skutečnost odůvodnit v příloze k účetní závěrce.

Do dlouhodobé nehmotného majetku se nyní zahrnují i povolenky na emise způsobené letectvím.

### Dlouhodobý hmotný majetek

Nové ustanovení umožňuje účetním jednotkám stanovit dobu odpisování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku kratší než 180 měsíců, pokud do tohoto majetku nebyla zařazena aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let.

### Dlouhodobý finanční majetek

Do položky rozvahy „B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek“ obsahující především dlouhodobé půjčky a úvěry, se nyní můžou zahrnout také drahé kovy a kameny či

předměty z drahých kovů a kamenů, pokud tyto předměty nejsou zahrnuty již v položkách „*B.II. Dlouhodobý hmotný majetek*“ či „*C.I. Zásoby*.“

#### Obsah přílohy k účetní závěrce

Účetní jednotky, u kterých hrozí, že nebudou schopny nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a plnit tak své závazky, musí uvádět tuto skutečnost v příloze k účetní závěrce. Dále by měly uvést potřebná opatření či návrh řešení tohoto problému.

#### Měnový kurs

Bylo zrušeno ustanovení upravující přepočtení cizí měny, která není vyhlášovaná Českou národní bankou.

#### Konsolidační celek

Znovu došlo ke změně postupu a metod pro zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku. Nově je také uveden výčet požadavků na obsah přílohy v konsolidované účetní závěrce.

#### České účetní standardy

V tomto roce neproběhla žádná změna ČÚS.

Tab. č. 10: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2010 – 2011)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Způsob přepočtu cizí měny	x	x	x	
Doba odpisování goodwillu	x	x		
Doba odpisování oceňovacího rozdílu majetku	x	x		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Rok 2011 nepřinesl významné změny účetních předpisů upravující specifika zemědělské činnosti.

### **5.9 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2011 – 2012)**

Ustanovení zákona o účetnictví byla v tomto roce ovlivněna především novelou Zákona o kolektivním investování a také novelou Zákona o přeměnách obchodních společností a družstev. Druhý zmíněný zákon měl dopad také na ustanovení prováděcí vyhlášky.

## **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2012*

### Vybrané účetní jednotky

Nové ustanovení klade ministerstvu financí povinnost zajišťovat metodickou podporu pro vybrané účetní jednotky.

### Účetní období

Jsou upřesněny situace, kdy je možné, aby účetní období bylo delší než 12 měsíců. Vzniklo také nové ustanovení upravující podmínky pro uplatnění hospodářského roku.

### Centrální systém účetních informací

V zákoně jsou upřesněny podmínky správy centrálního systému účetních informací a předávání a přebírání účetních záznamů z tohoto systému.

### Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka nově podléhá kontrole auditora.

### Inventarizace

V zákoně se vyskytla nová ustanovení upřesňující postup inventarizace majetku a závazků a náležitosti inventurního soupisu.

## **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2012*

### Odpisování při přeměně společnosti

Záporný goodwill, který účetní jednotka odpisuje rovnoměrně maximálně 60 měsíců, se v této situaci účtuje do nákladů. Kladný rozdíl z ocenění nabytého majetku se účtuje do nákladů. Naopak záporný rozdíl z ocenění tohoto majetku se zaúčtuje do výnosů.

### Rezervy

Rezerva na daň z příjmů se vytvoří v předpokládané výši daně. Pokud je rozdíl vytvořené rezervy a uhrazených záloh na daň z příjmů kladný, vykáže se tento rozdíl v položce „*B.I.3 Rezerva na daň z příjmů.*“

V případě, že účetní jednotka zvolila komponentní způsob odpisování, neúčtuje již o rezervě na opravy hmotného majetku.

Účtování a oceňování při přeměně společnosti

Ve vyhlášce jsou uvedena nová ustanovení upravující a doplňující účetní metody a postup pro sestavení zahajovací rozvahy při přeměnách obchodních společností či družstev.

**České účetní standardy**

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2012*

ČÚS č. 003

Nové znění tohoto ustanovení odkazuje účetní jednotky při účtování o odložené dani na vyhlášku.

ČÚS č. 011

Účetní závěrky a zahajovací rozvahy při přeměně společnosti jsou sestavovány dle zákona o přeměnách (dříve dle obchodního zákoníku).

Nové ustanovení upravuje také účtování rozdílů z přecenění při přeměnách společností. Postup se liší dle způsobu ocenění jednotlivých složek majetku.

Tab. č. 11: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2011 – 2012)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Účetní období a uplatnění hospodářského roku			x	x
Konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem	x	x	x	
Upřesnění postupu inventarizace			x	x
Způsob odpisování při přeměně společnosti	x	x		
Vytváření rezervy na daň z příjmů	x			x

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Rok 2012 nepřinesl významné změny účetních předpisů upravující specifika zemědělské činnosti.

## **5.10 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2012 – 2013)**

V roce 2013 došlo ve většině případů pouze k formálním úpravám, např. k úpravě terminologie v důsledku zrušení Pozemkového fondu České republiky. Došlo také ke změně některých názvů položek účetních výkazů.

### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2013*

#### **Změna terminologie**

Z ustanovení zákona jsou vyškrtnuta slova „*Pozemkový fond České republiky*“ v důsledku toho, že byl tento fond k 1. 1. 2013 zrušen. Jeho kompetence převzal Státní pozemkový úřad.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2013*

Jedinou změnou je zavedení položky „*A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let*“, ve které se vykazují rozdíly změn účetních metod a také část odložené daně. V této položce jsou zahrnuty také opravy chybného účtování o nákladech a výnosech v předešlých účetních obdobích.

### **České účetní standardy**

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2013*

#### **ČÚS č. 002**

Rozdíly vzniklé při změně metod oceňování majetku se zaúčtují na příslušné účty účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* (dříve na vrub mimořádných nákladů nebo ve prospěch mimořádných výnosů), které jsou vykazované v položce „*A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let*“.

## **5.11 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2013 – 2014)**

Právní předpisy finančního účetnictví byly v roce 2014 ovlivněny především novým občanským zákoníkem a také zákonem o obchodních korporacích. V některých

ustanoveních zákona o účetnictví a vyhlášky došlo k úpravě terminologie v důsledku rekodifikace soukromého práva.

### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2014*

#### **Vymezení účetních jednotek**

Dochází k upřesnění definic účetních jednotek ve formě zahraničních osob, svěřeneckých fondů, fondů obhospodařovaných penzijní společností a investičních fondů bez právní osobnosti. Ustanovení tohoto zákona je nyní platné také pro osoby odpovědné za vedení účetnictví.

#### **Změna terminologie**

Slova „společnosti“ na „obchodní korporace“, „účastníci sdružení“ na „společníky sdružení ve společnosti“, „právní subjektivita“ na „právní osobnost.“

#### **Ověřování účetní závěrky auditorem**

Co se týče povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, jsou nyní pro svěřenecké fondy nastavena stejná pravidla jako pro akciové společnosti. To znamená, že pokud překročí jedno z kritérií (aktiva celkem v hodnotě větší než miliónů Kč, roční úhrn čistého obrátu větší než 80 miliónů Kč a průměrný přepočtená stav zaměstnanců více než 50), pak musí nechat prověřit svou účetní závěrku auditorem.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2014*

#### **Změna terminologie**

Slovo „podnik“ se změnilo na „obchodní závod“, „půjčka“ na „zápůjčka“, „dividenda“ na „podíl ze zisku.“

#### **Zjednodušený rozsah**

Rozvaha účetních jednotek, které mohou sestavit své účetní výkazy ve zjednodušeném rozsahu, obsahuje položky s označením velkých písmen latinské abecedy a římskými číslicemi. Mezi výjimky patří položka „A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/“ a „A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/.“



### Dlouhodobý majetek

Byla upravena definice technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a jeho ocenění.

Došlo k úpravě obsahu položky „*B.II.1. Pozemky*“ a způsobu ocenění jejích částí. Byl upraven také název položky „*B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí.*“

Nově se upravuje účtování a vykazování věcných břemen, která spadají do položky „*B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek*“, do položky „*B.II.2. Stavby*“ nebo do položky „*C.I. Zásoby*“.

Součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku je nově také právo stavby.

Byla upřesněna metoda ocenění při nabytí více než jedné složky majetku.

### České účetní standardy

V tomto roce nedošlo k žádným změnám ČÚS.

## **5.12 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2014 – 2015)**

Právní předpisy finančního účetnictví z roku 2015 byly zachovány ve stejném znění jako předpisy z předešlého roku. K drobným úpravám došlo pouze v prováděcí vyhlášce.

### Zákon o účetnictví

V tomto roce nedošlo k žádným změnám v zákoně o účetnictví

### Prováděcí vyhláška

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2015*

Jedinou změnou je nové vymezení práva stavby a způsob jeho oceňování a odpisování.

### České účetní standardy

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 31. 12. 2014*

Změny ČÚS se v tomto roce týkají zejména úpravy terminologie některých ustanovení ve vztahu k rekodifikaci soukromého práva.

### ČÚS č. 002

Pro zaúčtování vyrovnání účtu účtové skupiny 43 - *Výsledek hospodaření* existuje několik možností. Dosažený zisk se zaúčtuje ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy* nebo 42 – *Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*. Další možností je zaúčtování ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 36 – *Závazky ke společníkům* nebo na vrub příslušného účtu účtové skupiny 35 – *Pohledávky za společníky*.

### ČÚS č. 018

Nové ustanovení upravuje způsob účtování záloh na výplatu podílu na zisku. Účetní jednotka provede zápis na vrub příslušného účtu účtové skupiny 43 – *Výsledek hospodaření* a se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 36 – *Závazky ke společníkům*. Opačný zápis účetní jednotka provede v případě rozhodnutí o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů.

## **5.13 Změny právních předpisů finančního účetnictví (2015 – 2016)**

Rok 2016 byl rokem významným v oblasti harmonizace finančního účetnictví. Do ustanovení právních předpisů bylo zapracováno velké množství změn v důsledku přijetí směrnice EU, která měla být implementována do konce roku 2015.

### **Zákon o účetnictví**

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2016*

#### Účetní jednotky

Zákon nově převzal ze zákona o auditorech vymezení kategorie účetních jednotek, které jsou považovány za subjekty veřejného zájmu. Mezi ně patří:

- účetní jednotky, které účtují a sestavují svou účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů,
- banky, spořitelny a úvěrní družstva,
- pojišťovna či zajišťovna,
- penzijní společnost,
- zdravotní pojišťovna.

Nově zákon kategorizuje účetní jednotky na mikro, malé, střední a velké. Důvodem je větší míra diferenciacce rozsahu vykazování a zveřejňování účetních informací mezi jednotlivými kategoriemi účetních jednotek.

Jednotlivé kategorie jsou vymezeny dle hraniční hodnoty aktiv celkem, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců během účetního období. Účetní jednotky se zařadí do té kategorie, v rámci které překračují maximálně jednu z uvedených hraničních hodnot parametrů, počínajíc srovnáním s mikro účetní jednotkou. V následující tabulce jsou vymezeny jednotlivé kategorie.

Tab. č. 12: Kategorizace účetních jednotek

Velikost účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců za účetní období
Mikro	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
Malá	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká	ty, které překračují nejméně dvě hraniční hodnoty pro střední podniky		
	vždy subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro jednotlivé kategorie účetních jednotek zákon stanovuje odlišná pravidla v následujících oblastech:

- ve vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- v povinnosti sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu,
- v povinnosti nechat účetní závěrku ověřit auditorem,
- v povinnosti sestavit výroční zprávu a nároky na její obsah,
- ve zveřejňování výkazu zisku a ztráty.

Nové ustanovení zákona kategorizuje také konsolidované účetní jednotky na malou, střední a velkou skupinu. Jednotlivé kategorie jsou vymezeny dle stejných parametrů jako je tomu u kategorizace účetních jednotek a pro jejich zařazení platí stejná pravidla. Neliší se ani hraniční hodnoty těchto parametrů.

Tab. č. 13: Kategorizace skupin účetních jednotek

Velikost skupiny účetních jednotek	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců za účetní období
Malá	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká	ty, které překračují nejméně dvě hraniční hodnoty pro střední podniky		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Při pohledu na přehled kategorií konsolidačních skupin je zjevné, že došlo k snížení limitů pro konsolidaci oproti předcházejícím rokům. Tento fakt povede k rostoucímu počtu konsolidovaných účetních jednotek.

V případě, že účetní jednotky ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích překročí nebo přestanou překračovat dvě z uvedených hraničních hodnot, mohou změnit svou kategorii v nadcházejícím účetním období.

Tato nová pravidla vymezení účetních jednotek měla zpřehlednit rozlišení rozsahu povinného výkaznictví.

#### Jednoduché účetnictví

Novela zákona opět vrátila možnost vedení jednoduchého účetnictví. Tuto možnost mohou využít pouze zákonem stanovené účetní jednotky, kterými jsou:

- spolek a pobočný spolek,
- odborová organizace,
- organizace zaměstnanců
- církev a náboženská společnost či církevní instituce,
- honební společenstvo.

Zároveň nesmí být tyto účetní jednotky plátcí daně z přidané hodnoty, jejich celkové příjmy a hodnota majetku za poslední účetní období nepřesahuje 3 milióny Kč. Pokud účetní jednotky nesplní tato nařízení, vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní jednotky, které mohou vést jednoduché účetnictví, zřizují pouze peněžní deník, knihu pohledávek a knihu závazků a pomocné knihy o jiných složkách majetku. Musí sestavit přehled i majetku a závazků a přehled o příjmech a výdajích a to nejpozději do

6 měsíců od konce účetního období. Úpravou vedení jednoduchého účetnictví se dále zabývá nová vyhláška č. 325/2015 Sb.

Toto nové ustanovení nepřineslo velkou změnu, jelikož výše zmíněné účetní jednotky mohly vést dle § 38a tohoto zákona jednoduché účetnictví i dosud.

### Účetní závěrka

Účetní závěrka obchodních společností se skládá z rozvahy a výkazu zisku a ztráty a zároveň také z přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Tyto dva přehledy nově musí sestavovat velká a střední účetní jednotka. Smyslem je, aby účetní závěrka poskytovala úplnější informace a zabezpečila věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti účetních jednotek. Naopak pro malé a mikro účetní jednotky přináší novela zákona o účetnictví řadu úlev a zjednodušení. Tyto účetní jednotky mohou sestavovat rozvahu ve zkráceném rozsahu a nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty v případě, že nemají povinnost auditu. Ušetřeny byly také sestavování přehledu o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí mimo jiné obsahovat také významné informace o dění v době mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Pokud jsou tyto informace významné, uvede je účetní jednotky do přílohy.

### Ověřování účetní závěrky auditorem

Zákon upřesňuje vymezení těch účetních jednotek, které musí nechat ověřit svou řádnou či mimořádnou účetní závěrku auditorem. Patří mezi ně:

- velké účetní jednotky vyjma těch, které nepatří mezi subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky v případě, že jsou to akciové společnosti nebo svěrenecké fondy a přesáhly nebo dosáhly minimálně jednu z následujících hodnot:
  - aktiva celkem 40 miliónů Kč,
  - roční úhrn čistého obratu 80 miliónů Kč,
  - průměrný počet zaměstnanců 50.

Za aktiva celkem je nově považována hodnota aktiv netto po korekci (bilanční suma). Do hodnoty obratu se již nezapočítávají směny stavu zásob vlastní činností a aktivace.

### Konsolidovaná účetní závěrka

Zákon nově upravuje zahrnutí účetních jednotek do konsolidačních skupin a povinnost konsolidující účetní jednotky sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

### Způsoby oceňování

V oblasti oceňování vlastními náklady u zásob a hmotného majetku došlo k upřesnění vymezení přímých nákladů. Dříve mohly být zásoby vlastní výroby oceněny buď čistě přímými náklady, nebo se k nim mohly započítat také oprávněné režie. Nyní zákon přesně stanovuje, že do přímých nákladů musí být započtena pořizovací cena a jiné spotřebované výkony a ostatní náklady, jejichž vznik je přímo spojen s danou výrobou či jinou činností.

Dochází také k úpravě vymezení rezerv. Rezervy jsou tvořeny k zajištění závazků či nákladů, jejichž charakter je jasně definovaný a u kterých je v okamžiku rozvahového dne pravděpodobné nebo jisté, že vzniknou, ale není známa jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. Tato definice si klade za cíl zamezit vytváření rezerv na jiné než jasně definované případy.

Mikro účetní jednotky až na pár výjimek nesmí oceňovat svůj majetek reálnou hodnotou.

### Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země

Tato zpráva se týká pouze velkých účetních jednotek a subjektů veřejného zájmu, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které vykonávají svou činnost v těžebním průmyslu či v odvětví těžby dřeva. Ustanovení tohoto zákona vymezuje požadavky na rozsah působnosti, obsah a zveřejňování této zprávy.

### Správní delikty

Dochází k upřesnění a doplnění některých přestupků a výše pokut za jejich uskutečnění.

### **Prováděcí vyhláška**

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2016*

Ve vyhlášce proběhla celá řada změn, které se dotkly především struktury rozvahy a výkazu zisku a ztráty, vybraných účetních metod a obsahu přílohy k účetní závěrce.

### Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky

Mění se zejména uspořádání, označování a také obsah položek účetních výkazů tvořících účetní závěrku v plném či zkráceném (dříve zjednodušeném) rozsahu a obsah přílohy k účetní závěrce dle jednotlivých kategorií účetních jednotek.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu může mít dvě podoby. První varianta je určena pro malé účetní jednotky, jejichž účetní závěrka nemusí být ověřena auditorem. Tato forma rozvahy obsahuje pouze položky označené písmeny a římskými číslicemi s výjimkou položek „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky“. Druhá varianta rozvahy je určena pro mikro účetní jednotky, jejichž účetní závěrka nemusí být ověřena auditorem. V tomto případě se rozvaha skládá pouze z položek označených písmeny. Ostatní kategorie účetních jednotek sestavují rozvahu v plném rozsahu.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu může být sestaven pouze malou nebo mikro účetní jednotkou, která nepatří mezi obchodní společnosti a nemá povinnost ověřit svou účetní závěrku auditorem. Tato forma výkazu obsahuje jen položky označené římskými číslicemi, písmeny a také výpočtové položky. Ostatní kategorie účetních jednotek sestavují výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu.

Přílohu k účetní závěrce sestavují pouze velké, střední, malé a mikro účetní jednotky, pro které platí povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem.

### Položky rozvahy

V rámci rozvahy došlo k přejmenování, přečíslování nebo zrušení některých položek. Novinkou je zrušení vykazování zřizovacích výdajů u dlouhodobého nehmotného majetku. Výdaje spojené se založením společnosti se tedy již neaktivují, ale vykazují se hned jako náklad do hospodářského výsledku. Tato metoda platí pro zřizovací výdaje od roku 2016.

Nově je prodloužena doba odpisování goodwillu, a to v maximální délce 120 měsíců. Z preferenčních limitů bylo vyřazeno individuální referenční množství mléka.

### Položky výkazu zisku a ztráty

V rámci výkazu zisku a ztráty došlo k přejmenování, přečíslování, zrušení nebo změně obsahového vymezení některých položek.

Došlo ke zrušení položky „*Obchodní marže*“, „*Přidaná hodnota*“, „*Mimořádné výnosy*“ a „*Mimořádné náklady*“.

Velká změna nastala u účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Dříve se změna stavu zásob vlastní činnosti účtovala jako výnos. Nyní se účtuje jako náklad, kdy přírůstek se účtuje na stranu Dal a úbytek na stranu Má dáti příslušného účtu účtové skupiny „58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*“. Změna zásob vlastní činnosti se ve výkazu zisku a ztráty objeví v položce „B. *Změna stavu zásob vlastní činnosti*“. Stejný princip platí i v případě aktivace zásob, která je vykazována v položce „C. *Aktivace*“ vždy se záporným znaménkem. Tato nová úprava má zajistit, že nebude docházet ke zkreslování výše skutečných výnosů a tím i ke zvýšení vypovídající hodnoty účetní závěrky.

Vznikla nová položka „E. *Úpravy hodnot v provozní oblasti*“, ve které se vykazují změny v ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, zásob a pohledávek ve formě odpisů nebo opravných položek.

Do položky „III.3. *Jiné provozní výnosy*“ se nově řadí přijaté dary v provozní oblasti a také mimořádné provozní výnosy.

Vyhláška také upřesnila podobu výkazu zisku a ztráty v účelovém členění. Zároveň zrušila ustanovení upravující všechny formy výsledku hospodaření.

#### Příloha k účetní závěrce

Vyhláška stanovuje základní informace, které účetní jednotky uvedou nezávisle na své kategorii. V následujících ustanoveních jsou stanoveny další informace rozdělené dle kategorie účetních jednotek, které jsou závazné pouze pro konkrétní kategorii účetních jednotek.

Zpřesněn byl rovněž obsah přílohy ke konsolidované účetní závěrce.

#### Způsoby oceňování

Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je sníženo o výši přijaté dotace určené k pořízení majetku či úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku. Toto ustanovení se nevztahuje na bezúplatně nabyté povolenky na emise a preferenční limity prvním provozovatelem.



Účetní jednotka oceňuje vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností ve skutečné výši nebo dle kalkulace výroby. Vlastní náklady se skládají z přímých nákladů a mohou obsahovat také část variabilních a fixních nepřímých nákladů, které lze jednoznačně přiřadit k danému výkonu.

### **České účetní standardy**

*České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění k 1. 1. 2016*

ČÚS byly ovlivněny především novým vymezením některých položek účetních výkazů.

#### **ČÚS č. 004**

Účetní jednotky si mohou samy určit, které rezervy budou vytvářet a následně stanoví jejich obsah, výši a způsob jejich vytváření.

Rezervy podle zvláštních právních předpisů jsou tvořeny buď procentem ze stanoveného základu, nebo absolutní částkou.

#### **ČÚS č. 005**

Doplňná ustanovení upravují způsob tvorby a zrušení opravných položek aktiv. V následující tabulce je uveden postup pro tvorbu opravných položek. Jejich zrušení či snížení se zaúčtuje obráceným zápisem.

Tab. č. 14: Tvorba opravných položek

Druh aktiv	Má dáti	Dal
Dlouhodobý majetek	55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku
Zásoby	55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	19 – Opravné položky k zásobám
Krátkodobý finanční majetek	57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
Pohledávky	55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pokud se během inventarizace zjistí, že hodnota závazků je vyšší než jejich hodnota zaznamenaná v účetnictví, zaúčtuje se tento rozdíl přímo na účet závazků se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů.

#### ČÚS č. 006

Standarty nově upravují účtování o kursových rozdílech při ocenění majetku či závazků. Kursový zisk je zaúčtován zápisem na stranu Má dáti příslušného účtu majetku či závazku se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného účtu účtové skupiny 66 – *Finanční výnosy*. Kurzová ztráta se účtuje na stranu Má dáti příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Finanční náklady* a zároveň na stranu Dal příslušného účtu majetku či závazků.

#### ČÚS č. 015

Aktivace materiálu, služeb či zboží se nyní účtuje na stranu Má dáti příslušného účtu zásob a souvztažně na stranu Dal příslušného účtu účtové skupiny 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* (dříve 62 – *Aktivace*).

#### ČÚS č. 019

Nové ustanovení upravuje účtování na příslušných účtech účtové skupiny 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. V případě, že je stav tohoto účtu vykazován v položce „B. *Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)*“, jsou souvztažnými účty příslušné účty účtové skupiny 1.

Pokud je stav tohoto účtu vykazován v položce „C. *Aktivace*“, jsou souvztažnými účty příslušné účty účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*, 11 – *Materiál*, 13 – *Zboží* či 50 – *Spotřebované zboží*.

Splatná daň z příjmu se zaúčtuje na stranu Má dáti příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a souvztažně na stranu Dal příslušného účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací*.

Tab. č. 15: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2015 – 2016)

Změny	Vliv změn			
	Rozvaha	VZZ	Kvalita výkaznictví	Druhá Poběžovická
Kategorizace účetních jednotek	x	x	x	x
Stanovení vlastních nákladů		x	x	x
Nová definice rezerv	x			
Možnost odpisovat goodwill až 120 měsíců	x	x		
Způsob účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci		x	x	x
Snižování hodnoty majetku o výši přijaté dotace	x		x	x
Ocenění vlastní nákladů u zásob vytvořených vlastní činností		x		x

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Významnou změnou pro zemědělské podniky je změna metody oceňování a vykazování zásob vyrobených vlastní činností. Tyto změny budou rozpracovány v následující kapitole.

## 6. Kvantifikace vlivu změn právních předpisů

Tato kapitola je věnována kvantifikaci změn právních předpisů, které jsou významné pro účetnictví a výkaznictví zemědělských podniků.

V první řadě je nutné uvést základní charakteristiku zemědělské činnosti. Zemědělská činnost se vyznačuje celou řadou specifíků, která ji odlišují od ostatních činností. Ekonomika a účetnictví zemědělských podniků je ovlivněna zejména biologickým charakterem zemědělské výroby. Ten způsobuje omezení v ovladatelnosti výrobních procesů člověkem, zapříčiňuje velkou závislost na přírodních podmínkách apod. Předmětem zemědělské činnosti jsou biologická aktiva, což jsou zvířata a rostliny. Zásadním problémem této skupiny aktiv je jejich klasifikace a variantnost způsobu oceňování. Pochopení těchto specifíků je klíčové pro porozumění účetnictví v zemědělství.

Oblast zemědělství je silně ovlivňována státem. Hlavním důvodem je snaha státu o udržení konkurenceschopnosti zemědělských podniků v mezinárodním prostředí. Prostřednictvím vydávání různých kvót a své dotační politiky ovlivňuje fungování trhu a hlavně tvorbu cen. Státní regulace tak může významně ovlivnit výsledek hospodaření a posouzení efektivnosti.

Za nedostatečnou lze považovat českou právní úpravu účetnictví, která řadu specifických aspektů zemědělství dostatečně nezohledňuje, což zemědělským podnikům způsobuje značné problémy v procesu běžného účtování a sestavení účetní závěrky. Problém nastává v oblasti oceňování biologických aktiv v historických cenách či vlastních nákladech a oceňování zásob na základě skutečně vynaložených nákladů nebo dle předběžných kalkulací. Existuje velké množství kalkulací, přičemž si je účetní jednotka může volit samovolně. Účetní jednotka může být do jisté míry kreativní i v oblasti oceňování vedlejších produktů ve sdružené výrobě.

V reakci na podstatné nedostatky v národním účetnictví různých států vznikl standard *IAS 41 – Zemědělství* jako součást Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jak vyplývá z názvu, je tento standard věnován pouze problematice zemědělství. Upravuje vykazování a oceňování biologických aktiv, zemědělské produkce v době sklizně a státní dotace.

Z výše uvedených informací lze vyvodit, že specifickými aspekty účetnictví v zemědělství jsou zejména metody oceňování a klasifikace biologických aktiv a zemědělské produkce.

Tab. č. 16: Výběr změn právních předpisů finančního účetnictví

Rok	Změna
2004	Metoda oceňování souboru majetku
2005	Vykazování preferenčních limitů
2008	Odpisování pěstitelských celků trvalých porostů na cizím pozemku
2016	Oceňování zásob vlastní výroby a vykazování změny jejich výše

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V tabulce výše je uveden výčet změn právních předpisů, které se týkají specifických oblastí zemědělství a budou v následujících subkapitolách kvantifikovány.

### 6.1 Oceňování souboru majetku

V zemědělství je poměrně běžné pořizování více aktiv současně, přičemž není známa individuální cena těchto aktiv. Typickým příkladem je pořízení sadu, který lze rozdělit na pozemek a jednotlivé stromy, které jsou vykazovány jako dlouhodobé aktivum v položce „*Samostatné pěstitelské celky trvalých porostů*“. Do konce roku 2003 zákon ukládal povinnost ocenit tato aktiva jako soubor majetku dle platných metod. V ustanoveních vyhlášky se však nikde nevyskytoval jasný postup, jak tento soubor majetku ocenit. Záleželo tedy na uvážení účetní jednotky, jak tento majetek ocení. V praxi se hojně využívala metoda rozúčtování pořizovací ceny dle odhadů účetní jednotky. Tato metoda byla v roce 2004 zakomponována také do ustanovení zákona o účetnictví, který zavádí postup poměrového rozúčtování pořizovací ceny na základě znaleckých odhadů cen jednotlivých složek. Pokud by však náklady na pořízení znaleckého odhadu převýšily významnost této položky, může účetní jednotky tento majetek ocenit dle vlastního odhadu.

V dlouhodobém majetku vykazují účetní jednotky pouze dlouholeté rostliny, kterými jsou trvalé porosty stromů a keřů, vinice a chmelnice. Pro ovocné stromy a keře stanovuje česká právní úprava ještě podmínku, že musí být vysázeny na souvislém pozemku o minimální výměře 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů či 1 000 keřů na 1 hektar. Pokud není splněno toto kritérium, vykazují se rostliny přímo do nákladů. Pro vinice a chmelnice není žádné dodatečné omezení. (Zákon o účetnictví, 2004)

Nakoupené ovocné sady jsou zařazeny ihned do dlouhodobého majetku i v případě, že ještě nedosáhly plodonosného stáří, tedy nerealizují výnosy. Doba plodonosného stáří je důležitá pro zahájení daňových odpisů. Dle daňových předpisů lze odpisovat pouze pěstitelské celky trvalých porostů, které dosáhly plodonosného stáří a budou realizovat výnosy po dobu delší než 3 roky. Pěstitelské celky se řadí do 3. odpisové skupiny a doba odpisování je stanovena na 10 let. Určení doby plodonosného stáří rostlin není stanoveno žádným zákonem. Účetní jednotka si jej stanoví ve svých vnitřních směrnících na základě agrotechnických lhůt. Z toho vyplývá, že mezi zvýšením položky pěstitelské celky a počátek jejich odpisování vzniká časový nesoulad.

Ovocné sady vlastní pouze 5 účetních jednotek z vybraného vzorku.

Tab. č. 17: Vliv změny metody oceňování souboru majetku

Položka	Průměrné hodnoty v [tis. Kč]		Upravené hodnoty v [tis. Kč]	Vliv změny v [tis. Kč]	
	2003	2004	2003	Bilanční suma	VH
Samostatné pěstitelské celky	1 696	1 860	1648,2	pokles o 47,8	růst o 4,78
Pozemky	764	845	811,8	růst o 47,8	-
Poměr	69 : 31	67 : 33	67 : 33	-	růst o 4,78

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V tabulce výše jsou uvedeny průměrné hodnoty aktiv v letech 2003 a 2004. Jak je vidět, hodnota samostatných pěstitelských celků vzrostla více než hodnota pozemku. V roce 2003 se pořizovací cena sadu dělila v poměru 69 : 31 mezi samostatné pěstitelské celky a pozemky. V roce 2004 se tento poměr vlivem změny v oceňovací metodě změnil na 67 : 33. Po přepočtu hodnot z roku 2003 dle nového rozúčtovacího poměru poklesla hodnota *Samostatných pěstitelských celků* o 47,8. Položka *Pozemky* naopak o tuto hodnotu vzrostla. Hodnota bilanční sumy tak zůstala beze změny. Co se týče výsledku hospodaření, tak ten ovlivněn byl. Snížení hodnoty položky *Samostatných pěstitelských celků* měl dopad na výši odpisů této položky. Při ohledu na stanovenou dobu odpisování pěstitelských celků (10 let) se výše odpisů snížila o 4,78 tisíc Kč, což mělo pozitivní vliv na hodnotu Výsledku hospodaření.

Změna metody oceňování souboru majetku ovlivnila také některé ukazatele finanční analýzy. Ukazatele rentability mají ve svém čitateli výsledek hospodaření. Protože

došlo ke zvýšení hodnoty výsledku hospodaření, zvýšila se také hodnota tohoto ukazatele.

## 6.2 Preferenční limity

Novela zákona o účetnictví pro rok 2005 ukládá účetním jednotkám povinnost vykazovat preferenční limity v rozvaze. Dříve se preferenční limity v účetnictví vykazovaly pouze na podrozvahových účtech a v příloze k účetní závěrce. Nově se preferenční limity u prvního držitele vykazují jako dlouhodobá nehmotná aktiva (v položce *B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek*) ve výši reprodukční pořizovací ceny a zároveň jako přijaté dotace (krátkodobé závazky). Zvýšení krátkodobých závazků zapříčiňuje i jistá negativa v podobě snížení likvidity podniku. Nový způsob vykazování se týká pouze preferenčních limitů nabytých poprvé v roce 2005. Dříve získané kvóty jsou vykazovány původní metodou.

Získat informace o reprodukční pořizovací ceně tohoto aktiva je velmi složité. Tento problém pramení z faktu, že pro preferenční limity neexistuje žádný registrovaný trh. Proto bylo vyhláškou ustanoveno, že pokud by náklady na zjištění reprodukční pořizovací ceny převýšily významnost této informace, je účetní jednotka osvobozena od jejího vykazování v rozvaze a údaje o preferenčních limitech zveřejní pouze v příloze k účetní závěrce.

Ze vzorku účetních jednotek vybraného pro potřeby této diplomové práce vykazuje preferenční limity pouze 10 účetních jednotek. Po prostudování účetních výkazů bylo zjištěno, že do rozvahy zařadila tento majetek pouze jediná společnost. Ostatní účetní jednotky svou přidělenou kvótu na mléko i nadále zveřejňují pouze v příloze k účetní závěrce, a to především z důvodu, že v roce 2005 nenabýly nové kvóty.

Společnost zveřejňující preferenční limity vykazovala v roce 2005 ve své rozvaze produkční kvótu v hodnotě 148 tisíc Kč, kterou v tomto roce nabyla bezúplatně. Preferenční limity nabyté před rokem 2005 vykazovala tato účetní jednotka pouze v příloze k účetní závěrce v celkové hodnotě 2 173 tisíc Kč.

Povinnost vykazovat preferenční limity v rozvaze způsobila zvýšení bilanční sumy této účetní jednotky o 148 tisíc Kč. Saldo aktiv a pasiv však zůstalo nulové. Zvýšila se hodnota dlouhodobých nehmotných aktiv a zároveň krátkodobých závazků.

Zvýšení hodnoty aktiv a krátkodobých závazků ovlivnilo také některé ukazatele finanční analýzy. Změna hodnoty krátkodobých závazků má dopad zejména na ukazatele likvidity podniku, ve kterých tato položka vystupuje jako jmenovatel. Zvýšení hodnoty krátkodobých závazků tak mělo způsobit snížení hodnoty těchto ukazatelů.

Tab. č. 18: Likvidita podniku vykazujícího preferenční limity v rozvaze (2004 – 2005)

<b>Položka</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Oběžná aktiva [tis. Kč]	42 167	39 135
Zásoby [tis. Kč]	26 954	26 712
Krátkodobý finanční majetek [tis. Kč]	234	3 132
Krátkodobé závazky [tis. Kč]	9 739	6 139
$Běžná\ likvidita = \frac{oběžná\ aktiva}{krátkodobé\ závazky}$	4,33	6,37
$Pohotová\ likvidita = \frac{oběžná\ aktiva - zásoby}{krátkodobé\ závazky}$	1,56	2,02
$Okamžitá\ likvidita = \frac{finanční\ majetek}{krátkodobé\ závazky}$	0,02	0,51

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Jak ukazuje tabulka výše, všechny tři likvidity této účetní jednotky se i navzdory přijetí dotace na preferenční limity zvýšily, a to v důsledku dalších účetních operací, které proběhly během roku 2005.

Zvýšení hodnoty dlouhodobých nehmotných aktiv má vliv především na ukazatele obratu aktiv a rentability aktiv, jejichž jmenovatele tvoří celková aktiva. Hodnota těchto dvou ukazatelů se tedy při zvýšení hodnoty dlouhodobých nehmotných aktiv měla snížit.

### 6.3 Odpisování pěstitelských celků trvalých porostů

Nové ustanovení v ČÚS č. 013 umožňuje od roku 2008 účetním jednotkám odepisovat také pěstitelské celky trvalých porostů, které účetní jednotka obhospodařuje na cizím pozemku. Jak již bylo zmíněno, mezi pěstitelské celky se řadí ovocné stromy, keře a trvalý porost vinic a chmelnic.

Účetní jednotky ve své příloze k účetní závěrce nezveřejňují žádné informace o množství cizích pozemků, které obhospodařují. Pro potřeby kvantifikace vlivu změny bude použit hrubý odhad hodnoty Samostatných pěstitelských celků, které



obhospodařují vybrané účetní jednotky na cizím pozemku. Dle odhadu obhospodařují účetní jednotky přibližně 1/3 Samostatných pěstitelských celků na cizím pozemku. Změna je kvantifikována v následující tabulce.

Tab. č. 19: Kvantifikace vlivu změny odpisování (2007 - 2008)

Položka	Průměrné hodnoty v [tis. Kč] za rok 2007	Vliv změny v [tis. Kč]	
		Bilanční suma	VH
Samostatné pěstitelské celky	2789		
Samostatné pěstitelské celky na cizím pozemku (1/3)	930	-	pokles o 93

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Průměrná hodnota položky Samostatné pěstitelské celky v roce 2003 byla ve výši 2 789 tisíc Kč. Z této hodnoty byly na cizím pozemku vyprodukované pěstitelské celky v hodnotě 930 tisíc Kč. Změna ve způsobu odpisování pěstitelských celků na cizím pozemku způsobí zvýšení hodnoty odpisů o 93 tisíc Kč. Zvýšení odpisů má vliv zejména na výši Výsledku hospodaření, který bude o stejnou částku snížen v roce 2008 snížen. Pro účetní jednotky to také znamená snížení základu daně a rovněž snížení daňové povinnosti díky působení daňového štítu. Na výši bilanční sumy tato změna vliv nemá.

Snížení výsledku hospodaření ovlivní také ukazatele rentability. Výsledek hospodaření tvoří čítec tohoto ukazatele. V důsledku poklesu jeho hodnoty dojde také k poklesu hodnoty ukazatele rentability.

#### 6.4 Oceňování zásob vlastní výroby a vykazování změny jejich výše

Způsob oceňování zvířat a rostlin pořizovaných vlastní činností je v zemědělství velkým problémem. Zákon o účetnictví stanovuje ocenění zásob či dlouhodobých aktiv ve výši vlastních nákladů. Původní úprava platná do konce roku 2015 dávala účetním jednotkám možnost volby mezi oceněním zásob vlastní výroby pouze na základě přímých nákladů, nebo včetně oprávněných režii. Účetní jednotky tak mohly libovolně volit z různých způsobů ocenění a mohly tím do jisté míry ovlivňovat výši výsledku hospodaření a s ním spojenou daňovou povinnost. Novela zákona o účetnictví z roku 2016 však tuto variantnost odstraňuje a stanovuje, že ocenění musí obsahovat všechny oprávněné a přiřaditelné náklady. Toto nové ustanovení přispělo k harmonizaci způsobu ocenění v rámci českých právních předpisů a standardu IAS 2.

Pro oceňování zásob vlastními náklady existují dva způsoby. Buď se oceňují dle skutečné výše vynaložených nákladů, nebo dle výše nákladů na základě kalkulace. Bylo zjištěno, že 100 % vybraných účetních jednotek využívá pro stanovení svých vlastních nákladů pro potřebu ocenění zásob vytvořených vlastní činností plánovou kalkulaci. Tato kalkulace vyjadřuje pouze průměrné podmínky výroby, a tudíž také průměrné náklady na kalkulační jednici za určité období. Plánové kalkulace jsou sestavovány většinou jednou za rok. Pokud by došlo k nějakým významným změnám, mohou se během roku aktualizovat.

Jelikož účetní jednotky nezveřejňují přesnou strukturu své kalkulace, není možné tuto změnu vyčíslit.

Další změna nastala ve způsobu vykazování změny stavu zásob vlastní výroby. Dlouhé roky byly zásoby vyrobené na sklad považovány za výnos, aniž by došlo k jejich prodeji. Docházelo tedy k úpravě výnosů vůči nákladům. Nová právní úprava s účinností od 1. ledna 2016 ustanovila způsob vykazování této položky jako úpravu nákladů. Tato změna by měla zabezpečit zvýšení vypovídající schopnosti účetní závěrky a přiblížení se IFRS.

Následující tabulka zobrazuje komparaci provozní části výkazu zisku a ztrát sestavených dle pravidel platných pro rok 2015 a následně pro rok 2016. V tabulce jsou uvedeny průměrné hodnoty položek za rok 2015 z výběrového vzorku účetních jednotek. Jak je vidět, nový způsob vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace nijak neovlivnily výsledek hospodaření účetních jednotek. Změna je však patrná v uspořádání položek provozní oblasti VZZ. V roce 2015 byly změna stavu zásob vlastní výroby a aktivace zahrnovány do položky výkony, zatímco od roku 2016 byly tyto položky vykazovány na samostatných řádcích jako úprava nákladů.

Tab. č. 20: Struktura provozní části výsledovky pro roky 2016 a 2015

	Uspořádání pro rok 2016	Průměrné hodnoty v [tis. Kč]		Uspořádání pro rok 2015	Průměrné hodnoty v [tis. Kč]
I.	Tržby za prodej výrobků a služeb	59 492	I.	Tržby za prodej zboží	3 796
II.	Tržby za prodej zboží	3 796	A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4 295
A	Výkonová spotřeba	48 597	II.	Výkony	60 602
<b>B</b>	<b>Změna stavu zásob vlastní výroby</b>	<b>2 383</b>	B.	Výkonová spotřeba	44 302
<b>C</b>	<b>Aktivace</b>	<b>- 3 493</b>	C.	Osobní náklady	15 050
D	Osobní náklady	15 050	D.	Daně a poplatky	541
E	Úprava hodnot v provozní oblasti	8 382	E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8 382
III.	Ostatní provozní výnosy	17 379	III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	3 010
F	Ostatní provozní náklady	4 036	F.	Zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku a materiálu	2 140
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>5 713</b>	G.	Změna stavu rezerv a opravných položek	320
			IV.	Ostatní provozní výnosy	14 369
			H.	Ostatní provozní náklady	1 035
			*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>5 713</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Celková hodnota výnosů a nákladů v důsledku změny způsobu vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace klesla o 1 110 tisíc Kč. Tento pokles byl způsoben přesunem položek změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace v celkové hodnotě 1 110 tisíc Kč z výnosů do nákladů. Poměr mezi výnosy a náklady tak zůstal zachován 52 : 48.

## Závěr

Tato diplomová práce se zabývá vlivem harmonizace finančního účetnictví na výkazy zemědělských podniků. Cílem této práce je provedení deskripce meziročních změn právních předpisů finančního účetnictví a kvantifikace vlivu těchto změn na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků.

Deskripce meziročních změn právních předpisů finančního účetnictví byla provedena od roku 2004 do roku 2016. Změny jednotlivých let, které měly vliv na finanční situaci, výkonnost či kvalitu výkaznictví, byly shrnuty prostřednictvím komparačních tabulek.

Další část práce byla věnována kvantifikaci meziročních změn právních předpisů finančního účetnictví významných pro zemědělské podniky. Kvantifikace byla provedena na základě průměrných hodnot sta náhodně vybraných zemědělských podniků z území celé ČR. Jako významné změny byly shledány změny dotýkající se metod oceňování souboru majetku, vykazování preferenčních limitů, odpisování pěstitelských celků, oceňování zásob vlastní výroby a vykazování změn jejich výše.

Změna ve způsobu oceňování souboru majetku byla kvantifikována pro zemědělské podniky vykazující ve své rozvaze pěstitelské celky. Bylo zjištěno, že pořizovací cena souboru majetku v podobě nakoupeného sadu se v roce 2003 dělila v poměru 69 : 31. Vyšší částkou byl oceněn pořízený pěstitelský celek. Vlivem změny ve způsobu oceňování se však rozúčtovací poměr pořizovací ceny změnil na 67 : 33. Tato změna neovlivnila výši bilanční sumy, protože ke změně došlo pouze u dvou položek v rámci aktiv, a to o stejnou částku 47,8 tisíc Kč. Výsledek hospodaření byl pozitivně ovlivněn snížením hodnoty odpisů o 4,78 tisíc Kč.

Povinnost od roku 2005 vykazovat preferenční limity v rozvaze se týkala 10 účetních jednotek z vybraného vzorku, ale pouze jedna z nich je ve své rozvaze vykázala. Nový způsob vykazování preferenčních limitů zvýšil hodnotu bilanční sumy o 148 tisíc Kč, tedy o hodnotu preferenčních limitů, které účetní jednotka v tomto roce získala bezúplatně.

Možnost odpisovat Samostatné pěstitelské celky trvalých porostů vyprodukovaných na cizím pozemku, kterou účetní jednotky mohly začít využívat od roku 2008, měla vliv především na výši Výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření byl vlivem změny

odpisování sníženo o výši nových odpisů v hodnotě 93 tisíc Kč. Na výše bilanční sumy změna vliv neměla.

Poslední důležitá změna právních předpisů se týkala způsobu vykazování změny stavu zásob vlastní výroby. Tato změna ovlivnila především podobu provozní části výkazu zisku a ztrát. Bylo zjištěno, že celkové provozní výnosy dosažené v roce 2015 byly nadhodnocené v průměru o 1 110 tisíc Kč. Nová úprava vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace odstranila možnost nadhodnocování výnosů a zvýšila tak vypovídající schopnost účetních výkazů.

Změny právních předpisů finančního účetnictví v důsledku harmonizace účetních systémů napomáhají k vytváření pravdivého a věrného obrazu finanční výkonnosti a finanční pozice všech podniků. Navzdory tomu, má právní úprava účetnictví zemědělských podniků i nadále velké mezery, kterých zemědělské účetní jednotky přirozeně využívají.

**Seznam tabulek**

Tab. č. 1: Výčet českých účetních standardů pro podnikatele.....	12
Tab. č. 2: Hierarchie US GAAP .....	27
Tab. č. 3: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2003 – 2004)....	43
Tab. č. 4: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2004 – 2005)....	46
Tab. č. 5: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2005 – 2006)....	48
Tab. č. 6: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2006 – 2007)....	49
Tab. č. 7: Zúčtování dotací dle ČÚS č. 017 ve znění k 1. 1. 2008 .....	53
Tab. č. 8: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2007 – 2008)....	54
Tab. č. 9: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2008 – 2009)....	57
Tab. č. 10: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2010 – 2011)..	60
Tab. č. 11: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2011 – 2012)..	62
Tab. č. 12: Kategorizace účetních jednotek .....	67
Tab. č. 13: Kategorizace skupin účetních jednotek .....	68
Tab. č. 14: Tvorba opravných položek .....	73
Tab. č. 15: Komparační tabulka meziročních změn právních předpisů (2015 – 2016)..	75
Tab. č. 16: Výběr změn právních předpisů finančního účetnictví .....	77
Tab. č. 17: Vliv změny metody oceňování souboru majetku .....	78
Tab. č. 18: Likvidita podniku vykazujícího preferenční limity v rozvaze (2004 – 2005) .....	80
Tab. č. 21: Kvantifikace vlivu změny odpisování (2007 - 2008).....	82
Tab. č. 20: Struktura provozní části výsledovky v roce 2016 a 2015.....	83

**Seznam obrázků**

Obr. č. 1: Účetní regulace českého účetnictví .....	9
Obr. č. 2: Struktura právních forem zemědělských subjektů.....	14
Obr. č. 3: Proces harmonizace účetnictví .....	17
Obr. č. 4: Schvalovací proces standardů.....	19
Obr. č. 5: Struktura orgánů pro tvorbu IFRS .....	21
Obr. č. 6: Struktura IFRS .....	23
Obr. č. 7: Filosofický základ IFRS .....	24
Obr. č. 8: Struktura orgánů pro tvorbu US GAAP.....	25
Obr. č. 9: Průměrný počet zaměstnanců v letech 2004 – 2015.....	30
Obr. č. 10: Vývoj výsledku hospodaření [v tis. Kč] v letech 2004 – 2015.....	31
Obr. č. 11: Vývoj bilanční sumy [v tis. Kč] v letech 2004 – 2015 .....	31

**Seznam použité literatury**

- [1] About The FASB. *FASB* [online]. 2012 [cit. 2017-04-12]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>
- [2] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6.
- [5] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Vyd. 2. Ostrava: Key Publishing, 2009. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-045-3.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.
- [7] KLVAČOVÁ, Eva. *Vstup do Evropské unie: oslabení, nebo posílení národního státu?: (proměny role státu v ekonomice - vliv globalizace, transformace a integrace)*. Praha: Professional Publishing, 2003. ISBN 80-864-1955-X.
- [8] KUNEŠOVÁ, Hana. *Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy*. 2., dopl. a přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-717-9455-4.
- [9] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-720-1519-2.
- [10] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.
- [11] MÜLLEROVÁ, Libuše. Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů). *Acta Oeconomica Pragensia* [online]. 2004, 2004(1), 22-



- 41 [cit. 2017-02-28]. DOI: 10.18267/j.aop.240. ISSN 0572-3043. Dostupné z: <http://www.vse.cz/aop/240>
- [12] Peggy Bishop Lane. *Wharton Hight School* [online]. 2013 [cit. 2017-04-12]. Dostupné z: <http://kwhs.wharton.upenn.edu/2013/09/peggy-bishop-lane-on-why-accounting-is-the-language-of-business/>
- [13] Prezentace a tiskové konference - Zemědělství. *Český statistický úřad* [online]. České Budějovice: Ing. Jiří Hrbek, 2014 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: [https://ww.czso.cz/csu/czso/prezentace\\_a\\_tiskove\\_konference\\_zemedelstvi\\_](https://ww.czso.cz/csu/czso/prezentace_a_tiskove_konference_zemedelstvi_)
- [14] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2015*. 15. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-924-3.
- [15] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*. Praha: C.H. Beck, 2004. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9859-2.
- [16] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví*. 22. dopl. vyd. Praha: Grada, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.
- [17] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.
- [18] Unaccompanied Standards. *IFRS* [online]. 2017 [cit. 2017-04-12]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- [19] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších právních předpisů
- [20] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů
- [21] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů
- [22] Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších právních předpisů
- [23] ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. *Financial reporting in the Czech Republic*. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2146-6.

## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Rozvaha společnosti Druhá Poběžovická, a.s.

**Příloha B:** Výkaz zisku a ztráty společnosti Druhá Poběžovická, a.s.

**Příloha A: Rozvaha společnosti Druhá Poběžovická, a.s.**

	Aktiva [v tis. Kč]	Účetní období	
		2015	2014
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>318003</b>	<b>316214</b>
B.	Dlouhodobý majetek	201848	197394
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	201680	197230
B.II.1	Pozemky	43037	34203
B.II.2	Stavby	134194	135325
B.II.3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	20124	22844
B.II.5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	4315	4858
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	10	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	168	164
B.III.1	Podíly- ovládaná osoba	168	164
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0	0
C.	Oběžná aktiva	116001	118488
C.I.	Zásoby	58313	62137
C.I.1	Materiál	7334	3293
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	8978	11727
C.I.3	Výrobky	24116	31133
C.I.4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	17885	15984
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	38	62
C.III.	Krátkodobé pohledávky	22776	13787
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	8593	6205
C.III.2	Pohledávky- ovládaná nebo ovládající osoba	22	22
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	0	0
C.III.6	Stát- daňové pohledávky	461	388
C.III.7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	34	48
C.III.8	Dohadné účty aktivní	9308	28
C.III.9	Jiné pohledávky	4358	7096
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	34874	42502
C.IV.1	Peníze	344	345
C.IV.2	Účty v bankách	34530	42157
D.I.	Časové rozlišení	154	322
D.I.1	Náklady příštích období	61	18
D.I.3	Příjmy příštích období	93	314

## Příloha A: Rozvaha společnosti Druhá Poběžovická, a.s.

	Pasiva [v tis. Kč]	Účetní období	
		2015	2014
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>318003</b>	<b>316214</b>
A.	Vlastní kapitál	259136	248987
A.I.	Základní kapitál	135000	135000
A.I.1	Základní kapitál	135000	135000
A.II.	Kapitálové fondy	28	28
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	28	28
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ost. fondy ze zisku	131938	131937
A.III.1	Zákonný rezervní fond/ Nedělitelný fond	126938	126937
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	5000	5000
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-17977	-36132
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	-17977	-36132
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	10147	18154
B.	Cizí zdroje	58846	67181
B.I.	Rezervy	825	2667
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	825	2567
B.I.4	Ostatní rezervy	0	100
B.II.	Dlouhodobé závazky	22849	23497
B.II.10	Odložený daňový závazek	22849	23497
B.III.	Krátkodobé závazky	16103	16351
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	8780	8764
B.III.2	Závazky- ovládající a řídicí osob	149	5
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	20	178
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	890	942
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	562	590
B.III.7	Stát- daňové závazky a dotace	206	329
B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	7	8
B.III.10	Dohadné účty pasivní	21	62
B.III.11	Jiné závazky	5468	5473
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	1969	24666
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	13934	18428
B.IV.2	Krátkodobé bankovní úvěry	5135	6238
C.I.	Časové rozlišení	21	46
C.I.1	Výdaje příštích období	21	46

**Příloha B: Výkaz zisku a ztráty společnosti Druhá Poběžovická, a.s.**

	Výkaz zisku a ztráty [v tis. Kč]	Účetní období	
		2015	2014
I.	Tržby za prodej zboží	7247	4626
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	6992	4558
	Obchodní marže	255	68
II.	Výkony	82959	997762
II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	88772	86475
II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-9130	7413
II.3	Aktivace	3312	3874
B.	Výkonová spotřeba	61949	67512
B.1	Spotřeba materiálu a energie	50015	56360
B.2	Služby	11934	11152
	Přidaná hodnota	21265	30318
C.	Osobní náklady	21316	21818
C.1	Mzdové náklady	14275	14832
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1443	1285
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5288	5377
C.4	Sociální náklady	310	324
D.	Daně a poplatky	727	771
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	13560	12774
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	5238	5290
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2539	2408
III.2	Tržby z prodeje materiálu	2699	2882
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3726	3159
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1180	428
F.2	Prodaný materiál	2546	2731
G.	Zm. stavu rezerv a opr. položek v provozní oblasti a komplexních nákl. příštích obd.	-787	7
IV.	Ostatní provozní výnosy	26091	27275
H.	Ostatní provozní náklady	1078	1397
*	Provozní výsledek hospodaření	12974	22597
X.	Výnosové úroky	104	195
N.	Nákladové úroky	1100	1438
XI.	Ostatní finanční výnosy	482	760
O.	Ostatní finanční náklady	145	142
*	Finanční výsledek hospodaření	-659	-625
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	2168	4178
Q.1	splatná	2815	4094
Q.2	odložená	-647	84
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	10147	18154
***	Výsledek hospodaření za úč. období (+/-)	10147	18154
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	12315	22332

## **Abstrakt**

Tichá Z. *Vliv harmonizace finančního účetnictví na výkazy zemědělských podniků ČR*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, XX s. 90, 2017

**Klíčová slova:** diplomová práce, České právní předpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, US GAAP, podvojný účetnictví

Tato diplomová práce se zabývá problematikou harmonizace českého finančního účetnictví a jejího dopadu na zemědělské podniky. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou část. Teoretická část práce je věnována charakteristice českého podvojného účetnictví a světových účetních systémů.

V praktické části je nejprve uvedena deskripce meziročních změn právních předpisů finančního účetnictví od roku 2004 do roku 2016. Následně jsou vybrány ty změny, které výrazně ovlivnily účetnictví zemědělských podniků. Tyto změny jsou kvantifikovány prostřednictvím průměrných hodnot sta náhodně vybraných zemědělských podniků. V závěru diplomové práce je zhodnocen dopad změn právních předpisů finančního účetnictví na finanční výkazy zemědělských podniků.

**Abstract**

Tichá Z. *The Influence of Harmonization of Financial Accounting on Accountant Statements of Agricultural Enterprises in Czech Republik*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, XX s. 90, 2017

**Key words:** Diploma thesis, Czech legal regulation, International Financial Reporting Standards, US GAAP, double-entry bookkeeping

This diploma thesis deals with the issue of harmonization of Czech financial accounting and its impact on agricultural enterprises. The thesis is divided in two main sections, theoretical and practical. The theoretical section describes general characteristic of Czech double-entry accounting system and global accounting systems.

In the practical section, at the beginning, the description of year-on-year changes in accounting principles of financial accountancy from 2004 to 2016 is explained. There are some changes that have influenced the agricultural enterprises substantially. These changes are quantified through the average value of randomly chosen agricultural enterprises. In the last chapter of this diploma thesis the impact of changes in financial accounting principles on financial statements of the agricultural enterprises is evaluated.