PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ZEMĚDĚLSKÝCH PODNIKŮ A ZOBRAZENÍ HOSPODÁŘSKÝCH OPERACÍ PODLE IAS 41

CONVERSION OF FINANCIAL STATEMENT IN AGRICULTURAL COMPANIES AND INDICATION OF TRANSACTIONS IN ACCORDANCE WITH IAS 41

Jana Lukešová

Abstrakt:
Účetnictví prochází v současné době dynamickým rozvojem. Musí odpovídat potřebám praxe – například pro získání cizího kapitálu. Proto by účetnictví mělo směřovat k věrnému zobrazení skutečnosti a ke zvýšení kompatibility s Mezinárodními účetními standardy, zvláště pak s Mezinárodním účetním standardem 41 – Zemědělství.

Klíčová slova:
Účetnictví, zemědělství, rozvaha, oceňování, vykazování, aktiva.

Abstract:
The accounting is going through the dynamic development nowadays. It must correspond to needs of the practice, e.g. for getting the loan capital. Therefore the accounting should focus on the true displaying of the reality and increasing the compatibility with International accounting standards, especially with International accounting standard number 41 – Agriculture.

Key words:
Accounting, agriculture, balance sheet, valuation, reporting, assets.

ÚVOD

Významným rysem vývoje světové ekonomiky je v současné době mezinárodní integrace, která nabývá globálních rozměrů. Přes hranice států proudí nejen tok kapitálu a různého zboží, ale spolu s nimi i toky ekonomických informací. Jedním ze základních zdrojů těchto informací jsou výstupy finančního účetnictví – data obsažená v účetních závěrkách a to především v rozvahách, výkazech zisků a ztrát a výkazech o peněžních tocích [1].

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

O odstranění existujících, velice závažných rozdílů mezi národními účetními systémy formou harmonizace účetních zásad a řešení usilují odborníci již řadu let. V současné době je proces harmonizace účetnictví uskutečňován prostřednictvím vydávání tzv. standardů, resp. vyhlášek, které však nejsou závazné, slouží spíše jako doporučení či instipace pro jednotlivé národní úpravy.

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

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

Organizace vydávající mezinárodní účetní standardy přes mnohé změny jak v institucionálním uspořádání, tak ve standardech samotných, usiluje vždy o celosvětové zvýšení důvěry v prezentovaná účetní data prostřednictvím zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek.

Procesem harmonizace prochází i **Evropská unie**, kde značná rozdílnost úpravy účetních výkazů zejména v oblasti obsahu a formy narušovala ekonomickou spolupráci. Do světových vývojových trendů vstoupila Evropská komise s rozhodnutím, že nejpozději od roku 2005 budou všechny společnosti ze zemí EU registrované na evropských burzách předkládat své konsolidované účetní výkazy vyhotovené podle IAS/IFRS, které již nebudou v rozporu s direktivami EU. Záměr Evropské komise přecházet postupně na řešení Mezinárodních účetních standardů se však nebude týkat pouze kótovaných podniků, neboť Komise Evropské unie doporučuje všem členským a přidruženým státům, aby do svých národních úprav účetnictví postupně zabudovaly v co největší míře řešení, která jsou ve shodě s IAS/IFRS.

CÍL A METODIKA

Cílem tohoto příspěvku je vysvětlit jeden z mezinárodních účetních standardů, který se týká zemědělství a naznačit způsob praktického použití v konkrétních podmínkách zemědělských podniků ČR.

K dosažení cíle budou po studiu IAS 41 vysvěleny hlavní principy, na kterých je tento standard vybudován, dále bude navržena vzorová rozvaha zemědělského podniku v České republice, jejíž jednotlivé položky budou upravovány dle výše zmíněného standardu.

VÝSLEDKY

Standard č. 41 – Zemědělství si klade za cíl stanovit věrné účetní zachycení zemědělské činnosti, vykázání v účetní závěrce a zveřejnění. Tento standard podporuje, aby podnik poskytl kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, ve kterém se mají rozlišit biologická aktiva na aktiva určená ke konzumaci a plodící aktiva, přičemž za biologická aktiva určená ke konzumaci se považují aktiva sklízená jako zemědělská produkce, nebo prodávaná jako biologická aktiva. Plodící biologická aktiva slouží spíše k samoreprodukci, nejsou tudíž zemědělskou produkcí. Dále mohou být biologická aktiva obou výše uvedených kategorií rozdělena na aktiva zralá (dospělá) a nezralá.

Markantním rozdílem je skutečnost, že standard vyžaduje pro biologická aktiva a zemědělskou produkci od výchozího rozpoznání a ke každému rozvahovému **dni ocenění reálnou hodnotou** sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

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

Alternativně určeným odhadem reálné hodnoty může být :

a) nejposlednější dosažená tržní cena transakce,
b) tržní cena podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly,
c) sektorové měřítko (benchmark).

Pokud není pro dané biologické aktivum k dispozici ani tržně určená cena, ani hodnota odpovídající současným podmínkám, má podnik využít ocenění současnou hodnotou očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním.

Rozdíly z přecenění majetku biologického charakteru jsou zachyceny výsledkovým způsobem, to znamená přes účty – náklady z přecenění reálnou hodnotou a výnosy z přecenění reálnou hodnotou.

Pro aplikaci IAS 41 je sestavena rozvaha – tabulka č. 1, v níž je kladen důraz na klasifikaci a ocenění položek aktiv biologického charakteru. V České republice je přípustný pouze horizontální vzor rozvahy (výčet aktiv stojí na stejné úrovni jako výčet pasiv) s rovnicí aktiva = pasiva. Souhrn pasiv je v tomto případě rozdělen v poměru 50:50 (vlastní kapitál ku cizímu kapitálu).

Rozvaha, která by byla v souladu s IAS by rozdělovala aktiva biologického charakteru na aktiva plodící a konzumovatelná, popř. na aktiva zralá a nezralá. Došlo by tedy nejen k přeskupení položek, jež dle tvůrců standardu věrohodněji popisuje skutečnost, ale některá aktiva by zcela změnila své zařazení. Např. dojnice ve výkrmu je v rozvaze ČR vnímána jako zvíře na výkrm – tedy zvíře oběžného majetku, které je sledováno spolu s mladými zvířaty, na rozdíl od IAS 41, který vnímá toto aktivum jako zralé – zvíře je tedy evidováno mezi ostatními dospělými (zralými) zvířaty. Při zamyšlení nad jednotlivými položkami rozvahy naznačené v tab. č. 1 je zřejmé, že v rámci shody s IAS 41 by došlo k přecenění uvedeného majetku.

Ovocný sad a. – v ČR oceněn zvlášť pozemek a zvlášť hodnota sadu, která bývá oceněna skutečnými pořizovacími náklady (tzn. náklady výsadby). V důsledku časté korekce účetnictví daňovými hledisky je v ČR sad dlouhodobým majetkem pouze pokud je na souvislém pozemku vysázeno nejméně 90 ovocných stromů na 1 ha, nebo více než 1000 keřů na 1 ha, další podmínkou zákona o daních z příjmů je, že tento pozemek musí mít výměru větší než 0,25 ha. Dle zákona o daních z příjmů jsou pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vyloučeny z odpisování do dosažení plodonosného stáří. Po dosažení plodnosti je odpisován ve 3. odpisové skupině.

Dle IAS 41 by se tento sad měl ocenit k datu rozpoznání, či k rozvahovému dni reálnou hodnotou. Protože však s tímto aktivem nejspíše nebude existovat aktivní trh, nejvhodnějším řešením je ocenit sad pomocí sektorových měřítek – například vyjádřením hodnoty ovocného sadu pomocí předpokládaného množství sklizeného ovoce do konce doby plodnosti.

Dojnice b. – obdobně i plemenní býci c. a koně d. jsou v účetnictví ČR oceněny buď pořizovací cenou (v případě externího pořízení) či náklady vzniklými v průběhu vlastního odchovu. V průběhu chovu je hodnota těchto aktiv upravována účetními odpisy vypočtenými např. dle krmných dnů, daňově jsou aktiva zařazena do 1. odpisové skupiny (skot), resp. do 2. odpisové skupiny (koně). Vzhledem k tomu, že jsou tato aktiva obchodována, lze stanovit reálnou hodnotu ve výši tržní ceny pro ocenění dle IAS 41.

Tabulka č. 1 Rozvaha zemědělské společnosti XY, a.s. ke konci rozvahového dne

AKTIVA	**PC**	**Oprávky**	**Netto účetní**	**PASIVA**	**Účetní**
			hodnota		**hodnota**
DLOUHODOBÁ AKTIVA				VLASTNÍ KAPITÁL, z toho:	50% z x
025 Pěstitelské celky trvalých porostů, z toho:				1) základní kapitál	2 000 000
1) ovocný sad,10 ha, 80 stromů/ha,14 let	a1	a2	a3=(a1-a2)		
026 Základní stádo a taž. zvířata, z toho:					
1) dojnice	b1	b2	b3=(b1-b2)		
2) plemenní býci	c1	c2	c3=(c1-c2)		
3) koně	d1	d2	d3=(d1-d2)		
031 Pozemky, z toho:					
1) lesy, 2 ha			e		
2) pole 10 ha			f		
Ostatní dl. aktiva nebiologického charakteru			g		
OBĚŽNÁ AKTIVA				CIZÍ KAPITÁL	50 % z x
121 Nedokončená výroba, z toho:					
1) nedokončená výroba pšenice ozimé			h		
123 Výrobky, z toho:					
1) zrno pšenice ozimé, 20 t			i		
2) brambory, 10 t			j		
3) mléko, 1 hl			k		
124 Zvířata, z toho:					
1) telata do 6. měsíců			l		
2) skot ve výkrmu			m		
3) dojnice ve výkrmu			n		
4) selata po odstavu			o		
Ostatní oběžná aktiva nebiol. charakteru			p		
AKTIVA celkem			**x**	**PASIVA cekem**	**y**

Většina zemědělských podniků má ve svých aktivech (majetku) velmi malé plochy **lesů e. a polí f.**. Lesy bývají majetkem pouze v případě přidružené výroby dřeva. Rovněž převážná část polí je zemědělskými společnostmi najímána za pachtovné či za poskytnuté protislužby. Pokud se však tato aktiva v rozvahách vyskytují, jsou oceněna reprodukční pořizovací cenou jako vklad akcionáře či společníka a jsou neodepisovatelná. V případě lesa je opět oceněn pozemek a k tomuto ocenění je připočtena hodnota výsadby (popř. hodnota výsadby zvyšuje náklady běžného období). Dle IAS 41 by tato aktiva měla být rovněž zachycena pomocí reálné hodnoty, kterou by v případě pozemků byla tržní hodnota určená dle bonity půdy. Tržní cena je v mnohých případech nižší než úředně stanovená cena půdy. V případě lesa by účetní jednotka mohla k ocenění také použít tržní hodnotu (pokud by existoval s tímto aktivem aktivní trh), nebo by použila alternativní stanovení reálné hodnoty – např. tržní hodnotu podobného aktiva. V úvahu by připadalo i použití současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků (budoucí příjem z vytěženého dřeva) diskontované běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním. Tento způsob ocenění by byl však komplikován tím, že „normální les“ (les složený ze stromů různého stáří) bude těžen postupně. Diskontování by tedy muselo respektovat i tento aspekt. Dalším řešením je použití pořizovacích nákladů, jejichž použití standard akceptuje, pokud:

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

Výše zmíněná teze tedy naznačuje, že by k přecenění těchto majetkových složek nemuselo prozatím dojít.

Nedokončená výroba **pšenice ozimé h.** je v účetnictví ČR oceňována ve výši vlastních nákladů (skutečných, či plánovaných) vynaložených k rozvahovému dni. K docílení souladu s IAS 41 však nelze použít ocenění ve výši reálné hodnoty založené na tržní ceně, a to z důvodu nedokončené biologické přeměny. Nejlepším řešením pro tato aktiva by byla nejspíše současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků (jimiž je peněžní příjem za pšeničné zrno).

Výrobky zemědělského charakteru – jako jsou **obiloviny i., brambory j., nebo mléko k.** jsou v účetnictví zemědělských podniků ČR oceněny ve výši vynaložených vlastních nákladů (nejčastěji stanovených na základě plánové kalkulace). Tyto výrobky jsou dle IAS 41 označovány jako zemědělská produkce, která se v okamžiku sklizně ocení reálnou hodnotou (tržní cenou) sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění je k datu sklizně pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2 – Zásoby (IAS 41 se již na tyto produkty nevztahuje). Reálná hodnota zemědělské produkce by měla být zjistitelná vždy, neboť tato produkce je vyráběna pro trh.

Mladá zvířata a zvířata ve výkrmu – tzn. l., m., n., o., se dle českých účetních předpisů oceňují pořizovací cenou (v případě externího pořízení) nebo vlastními náklady (v případě vlastního chovu). Ocenění se zvyšuje po každém zúčtování přírůstků, popř. příchovků. Výše zmíněný standard týkající se zemědělství ukládá ocenit tato aktiva k okamžiku rozpoznání a dále ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou – v tomto případě – kdy bude nejspíše existovat aktivní trh – tržní cenou. Pokud má podnik přístup na více aktivních trhů (např. několik jatek), použije cenu trhu, který hodlá využít.

Mezinárodní účetní standard č. 41 – Zemědělství, tak jako ostatní IAS, je koncipován za účelem věrného zobrazení skutečnosti k určitému okamžiku – k rozvahovému dni a k tomuto zobrazení se nemusí dospět prostřednictvím účtování jednotlivých hospodářských (popř. účetních) operací v průběhu účetního období. Proto se tento příspěvek nebude zabývat zúčtováváním přírůstků, převody mezi kategoriemi, ani jinými operacemi.

DISKUSE A ZÁVĚR

Mezinárodní účetní standardy – označované IAS/IFRS jsou oproštěny od jakýchkoliv daňových právních předpisů. V České republice však stále přetrvává jak silná vazba mezi účetně vykázaným ziskem a základem pro výpočet daně, tak podřízenost účetního zobrazení jednotlivých hospodářských operací. Daňové zákony mají tedy velký vliv na metodiku vedení účetnictví a mnohdy tedy mohou vést až k potlačení obecných účetních principů a tím k deformaci obrazu o finanční situaci.

Podřízenost účetnictví ČR daňovým zákonům vede k tomu, že podniky vedoucí účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů (ať již za účelem získání dotací z fondů EU, nadnárodní kapitálové účasti či z jiných důvodů) bude muset vést toto účetnictví spolu s účetnictvím regulovaným právními předpisy ČR, protože právě tato podoba účetnictví se stává podkladem pro výpočet daně z příjmů.

Literatura:

[1] Kovanicová, D.: ***Finanční účetnictví – světový koncept***, Polygon, Praha 2003, ISBN 80-7273-090-8.

Kontaktní adresa:

Ing. Jana Lukešová, KOF – PEF – ČZU v Praze, Kamýcká 129, PRAHA 6 – Suchdol, 224 382 371, lukesova@pef.czu.cz