

MOŽNOSTI IMPLEMENTACE PRVKŮ MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO STANDARDU IAS 41 – ZEMĚDĚLSTVÍ DO ÚČETNICTVÍ ZEMĚDĚLSKÝCH PODNIKŮ ČR

IMPLEMENTING POSSIBILITIES OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 41 – AGRICULTURE INTO FARMING BUSINESS ACCOUNTING

Jana Hinke

Anotace:

Dle nařízení Komise EU ze dne 29. září 2003 byl přijat IAS 41 o zemědělství, který upravuje oceňování a vykazování zemědělské činnosti. Snahou Evropské komise je, aby podle IAS resp. IFRS vykazovaly nejen velké podniky, ale také podniky malé a střední.

Klíčová slova:

Účetnictví, zemědělství, biologické aktivum, zemědělská produkce, oceňování.

Abstract:

In accordance with the Commission Regulation EU from 29. september 2003 was carried IAS 41 about agriculture, that shows the measurement and the presenting financial data in farming business. European Commission tendency is the presenting financial data after IAS (let us say IFRS) in big business but also in small and medial business.

Keywords:

Accounting, agriculture, biological asset, agricultural production, valuation.

ÚVOD A CÍL

Stav poznání o tom, jak lze v zemědělských podnicích oceňovat biologická aktiva a zemědělskou produkci, lze shrnout do dvou tvrzení (IAS/IFRS versus účetnictví v ČR). Obě řešení vycházejí z tržního chování podniků a jsou založeny na základních účetních principech. Teoretický základ (zásady a principy) účetních systémů však vycházejí z odlišných cílů, které jsou dány jejich uživateli.

Zatímco v ČR musí účetní jednotky vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace (přičemž věrným a poctivým obrazem je míněno dodržování metod, principů a rozsahu vedení účetnictví jako základu pro sestavení daňového základu), účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví chápe věrný a poctivý obraz nejen jako vyhotovení výkazů podle definovaných předpokladů, všeobecných zásad a principů formulovaných zejména z hlediska potřeb externích uživatelů, ale také v pojetí nezaujatého „objektivního“ zobrazení. Cílem tedy není absolutní shoda s realitou (neboť účetnictví jako model nemůže realitu nikdy plně zobrazit), ale snaha informovat uživatele tak, aby si mohli učinit názor, který je v souladu s reálně existující finanční pozicí a výkonností podniku.

Evidentní je také opačný směr v předmětu regulace účetnictví zmíněných dvou účetních systémů. Na rozdíl od účetnictví ČR, které definuje metody evidence

a zúčtování hospodářských jevů pro správné sestavení účetní závěrky, mezinárodní standardy jsou určeny pro účetní závěrku a teprve jejich prostřednictvím se ovlivňuje i metodika a vedení běžného účetnictví.

Cílem příspěvku je tedy popsat proces přizpůsobování účetnictví v ČR Mezinárodním standardům účetního výkaznictví s důrazem na účetnictví malých a středních podniků, jimiž zemědělské podniky z větší části jsou.

METODY A VÝSLEDKY

Implementace Mezinárodních účetních standardů do národních účetních legislativ je procesem, kterému se v rámci globalizačních procesů (resp. vstupu ČR do EU) nelze vyhnout. Diskutabilní je zatím pouze rozsah této implementace.

Po vytvoření zvláštního standardu upravujícího problematiku zemědělské činnosti je pravděpodobné, že bude aplikace tohoto standardu vyžadována spolu s ostatními IAS/IFRS.

Novela zákona o účetnictví ČR (Zákon č. 353/2001 Sb.), která vstoupila v platnost k 1. 1. 2002 umožnila účetním jednotkám sestavovat konsolidované účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů. Další novela (vstupující v platnost od 1. 1. 2004) postoupila v harmonizaci dál a ukládá účetním jednotkám s akciemi kótovanými na burzách v zemích EU sestavovat účetní závěrky podle IAS/IFRS.

V dalším kroku harmonizace může dojít k vyžadování implementace IAS/IFRS na ostatní obchodní společnosti se zákonnou povinností auditu, či vyžadování implementace sady IAS/IFRS pro „SME“ (small and medium sized entities – malé a střední podniky) těmito podniky EU. Pokud by však zemědělské podniky vstupovaly na zahraniční trh, nebo v opačném případě vstupu zahraničního kapitálu na trh domácí (např. formou podnikového uskupení - zemědělská společnost dceřinnou společností agrokombinátu) našel by standard upravující zemědělskou činnost zajisté uplatnění. Vykazování účetní závěrky dle IAS/IFRS může být, vedle dalších novel právních předpisů ČR, vyžadováno také za účelem získání finančních podpor.

Zemědělské podniky patří v převážné míře pod pojem malé a střední podniky, a proto by měli být jejich ekonomové informováni o aktuálním stavu vytváření pravidel IAS/IFRS pro tyto podniky. Projekt vytváření specifických pravidel Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které by byly určeny pro SME, probíhá v rámci Rady pro tvorbu IAS/IFRS intenzivně od roku 2004, kdy byl vydán diskusní materiál : Předběžný pohled na účetní standardy pro malé a střední podniky.

1. března 2006 byl vydán předběžný návrh pravidel IAS/IFRS (tzv. Exposure Draft), která se připravují pro účetní jednotky spadající pod definici SME. Mezi tato pravidla spadají také některé prvky standardu IAS 41 – Zemědělství. Například v případě vládních dotací (grantů) budou pravidla IAS/IFRS pro SME primárně vycházet z následujících principů, které jsou v současné době ustanoveny v IAS 41 o zemědělství:

- a) dotace je oceněna v reálné hodnotě pořízeného aktiva,
- b) dotace, která je vázána na splnění určitých podmínek, je uznána ve výnosech v okamžiku, kdy jsou veškeré podmínky splněny,
- c) dotace, která je účetní jednotkou obdržena ještě před splněním kritérií, jež jsou nutná pro její uznání ve výnosech, je zachycena v rozvaze mezi závazky jako výnosy příštích období,
- d) dotace, která není vázána na splnění určitých podmínek, je uznána ve výnosech v okamžiku, kdy účetní jednotce vznikl nárok na její získání.

Ještě však existuje mnoho oblastí, které nejsou v souvislosti s IAS/IFRS pro SME zmiňovány. Podle časového harmonogramu budou další témata obsahem revidovaného

návrhu pravidel IAS/IFRS tak, aby nic nebránilo splnění plánovaného cíle, který zní: připravit sadu pravidel IAS/IFRS pro SME s plnou účinností od 1. ledna 2008.

Veškeré zmíněné argumenty vedou k doporučení vzdělávání pracovníků zemědělské praxe, resp. rozšíření jejich znalostí o IAS/IFRS, na základě kterých si budou schopni učinit ucelený názor na vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Vzdělávání ekonomických pracovníků zemědělských podniků je proveditelné jednak nepřímo – publikováním v časopisech odebíraných těmito pracovníky, a jednak přímo prostřednictvím seminářů. Z důvodu současné nadbytečnosti těchto informací by však vzdělávání v oblasti IAS/IFRS muselo být pouze součástí seminářů jiného zaměření.

V souvislosti s výkladem jednotlivých prvků IAS 41 – Zemědělství a jejich konkrétní implementace do účetního systému ČR si tento příspěvek dovoluje odkázat na závěry disertační práce s názvem: Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v rámci vstupu ČR do EU (autor: Hinke, obhájeno na PEF, ČZU v květnu 2006). Součástí této práce jsou výzkumy spojené s klasifikací, oceňováním, účtováním a hlavně vykazováním zemědělských aktiv biologického charakteru včetně praktické implementace prvků IAS 41 do zemědělské praxe ČR.

DISKUSE

Z výsledků jednotlivých analýz tato práce formuluje doporučení zavést možnost ocenění zemědělských aktiv biologického charakteru i v České republice reálnou hodnotou, jako prvního kroku k implementaci IAS 41, přičemž reálná hodnota by byla postavena na roveň historickým nákladům - tedy vnitropodnikovým cenám stanoveným na základě kalkulací vlastních nákladů, čímž by se předešlo upřednostňování subjektivních odhadů reálné hodnoty před vlastními náklady – resp. reálná hodnota by se použila pouze v případě znalosti tržní ceny aktivního trhu. Rozhodnutí o zvolené oceňovací základně by připadalo na zemědělské subjekty, které mohou nejobjektivněji posoudit vhodnost použitého ocenění.

Vznikl by tak určitý kompromis mezi vykazováním v zemědělské praxi ČR a vykazováním, které je navrženo tvůrci IAS/IFRS a které dle výzkumu vykazuje velkou subjektivitu v určování odhadů reálné hodnoty.

Technicky by částka reálné hodnoty byla analytickou evidencí podrobena rozkladu na část rovnající se výši vlastních nákladů (výši vnitropodnikové ceny) a reziduální část, která by měla charakter jakési oceňovací odchylky. Tato reziduální část by byla evidována separátně ve výnosech i vlastních zdrojích, nepodléhala by zdanění (jakožto nerealizovaný výnos) ani rozdělení (v rámci rozdělování výsledku hospodaření). Tento systém by podnikům umožňoval sestavit variantní rozvahy založené na různých oceňovacích modelech.

Po zavedení tohoto řešení by měly podniky možnost fakultativně vykazovat svá biologická aktiva a zemědělskou produkci dle plného znění IAS 41.

Dle tvůrců účetních softwarů pro zemědělské společnosti měly tyto podniky možnost zakomponovat do svých programů nadstavbu pro vykazování dle IAS/IFRS. Po nabídnutí modulu IAS/IFRS zemědělským společnostem byl shledán velmi malý zájem, proto běžnou součástí účetních softwarů není a v blízké budoucnosti nebude.

Zemědělská praxe se kloní spíše k řešení spočívajícím v sestavení „pouze“ dvojí podoby účetních výkazů (závěrek) popsáním a vysvětlením rozdílů, neboť dvojí účetní evidence by významně zatěžovala administrativní činnost podniků. Na základě znalostí problematiky IAS/IFRS a zkušeností s převody účetních závěrek ČR na řešení IAS/IFRS však lze konstatovat, že jednorázovým převodem (bez průběžného vykazování hospodářských operací) by výkaznictví dle IAS/IFRS utrpělo na svém věrném zobrazení, neboť pouhý převod účetní závěrky nemůže nahradit její sestavení na základě požadovaných principů od samého počátku účetního období.

ZÁVĚR

Současná ekonomická, ale i společenská situace v zemědělských podnicích České republiky nutí vedoucí pracovníky, aby se přednostně věnovali aktuálním problémům, jakými je tíživá finanční situace, zabezpečování optimálního vývoje mezd a zdrojů nejen k jejich výplatě, ale i k obnově výrobních prostředků, dále prodejní problémy včetně exportu, organizační i věcná restrukturalizace atd.

Situaci těchto podniků ovlivňují nejen téměř každoroční výkyvy počasí (záplavy, sucha) a ostatní faktory přírodního (biologického) charakteru, ale hlavně postavení zemědělských podniků v soukolí monopolu na straně nabídky (hnojiv, osiv, krmiv, léčiv) a zároveň monopsonu na straně poptávky (po zemědělských produktech).

Z výše uvedeného je pochopitelné, že zemědělské podniky nevynakládají své úsilí a náklady k zavádění účetního systému IAS/IFRS, jehož vyžadování není zaručené.

V případě, že by pro pokračování procesu harmonizace České republiky s Evropskou unií či pro získání finančních zdrojů z Evropské unie došlo k zavádění účetního výkaznictví dle IAS/IFRS, měla by být poskytnuta zemědělským podnikům (nejspíše ze strany Ministerstva financí ČR či Ministerstva zemědělství ČR) podpora a to nejprve na úrovni vzdělávání a informovanosti (pořádání školení či vydávání publikací) a poté na úrovni legislativní – postupným zaváděním řešení také IAS 41 do účetní (a současně i daňové) legislativy ČR.

Především na zmíněných ministerstvech však leží úkol monitorovat harmonizační kroky a požadavky institucí EU na podobu vykazovaných informací a včas zahájit přípravu na implementaci IAS/IFRS.

Rozhodně zajímavé bude sledovat postupy harmonizace – a to nejen účetního systému ČR s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, ale i konvergenci IAS/IFRS s americkými Všeobecně uznávanými účetními zásadami US GAAP – resp. celosvětovou harmonizaci účetních systémů.

Z dosavadního vývoje oblasti oceňování aktiv a dluhů lze predikovat rostoucí význam reálné hodnoty, neboť ve světově uznávaných účetních systémech je znatelný dlouhodobý záměr dosáhnout stavu, kdy by veškeré rozvahové položky byly oceněny způsobem vyjadřujícím veškeré vyčíslitelné vlivy, které na ně působí. Tento úkol však nelze bez pojetí reálné hodnoty jako oceňovací základny aktiv a dluhů plnit.

Z komparace dlouhodobých záměrů tvůrců světově uznávaných účetních systémů

a vlastně i z komparace jednotlivých novel Zákona o účetnictví ČR je zřejmé, že není udržitelné trvat pouze na jednom oceňovacím modelu – historických nákladech, ale že je pouze otázkou času, kdy praxe přistoupí na přednosti reálné hodnoty a začne jich využívat.

LITERATURA:

1. HINKE, J.: *Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v rámci vstupu ČR do EU*. Disertační práce KOF, obhájena na PEF ČZU, květen 2006.
2. VAŠEK, L.: *Novinky a aktuální procesy v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví*. Časopis Účetnictví 4/2006, str. 87. Svaz účetních. ISSN 0139-5661.

Adresa autora:

Ing. Jana HINKE, Ph. D.

KOF, PEF ČZU, Kamýcká ul., Praha 6 Suchbátka

Tel.: 224 382 366

e-mail: hinke@pef.czu.cz