

BUDOUCNOST HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ ČESKÝCH ZEMĚDĚLSKÝCH PODNIKŮ

**Jaromír Ryska, Antonín Valder,
Dana Dvořáková, Daniela Adámková, Jaroslava Kučerová**

1. Úvod

Mezinárodní účetní standardy vydávané IASC (International Accounting Standards Committee) byly rozšířeny v únoru tohoto roku o další standard, určený pro vykazování a vedení účetnictví zemědělských podniků.

Záměrem tohoto standardu je harmonizovat účetní postupy a metody při oceňování a vykazování specifických zemědělských aktivit. Tím byl rozšířen soubor standardů IAS i pro podniky, které stály stranou mezinárodní globalizace. I když se zemědělské produkty běžně na mezinárodní úrovni obchodují, jejich výrobci nevystupují obvykle v mezinárodním obchodě přímo, jak je tomu u průmyslových odvětví. Co bylo tedy hlavním důvodem pro harmonizaci účetnictví v zemědělství?

Odpověď na tuto otázku zřejmě souvisí s rozvojem celosvětového obchodu, globalizací na konci minulého milénia. Samotné slovo “globalizace” tak nahání hrůzu, že vyvolává vize o velikosti a měřítku daleko mimo pochopení jednotlivce. Kryštof Kolumbus měl v úmyslu nově definovat slovo “zeměkoule” asi před půl tisíciletím a od té doby rozvoj spojů a dopravy zmenšil skutečné měřítko zeměkoule tak, že můžeme hovořit téměř okamžitě s někým kdekoliv na povrchu planety nebo jít kamkoliv během okamžiku prostřednictvím televizních obrázků. Výsledkem je svět změn, ve kterém se očekává, že rozsah globalizace, který jsme již zažili, bude v budoucích letech pouze špičkou ledovce.

Globalizace je fenomén současné doby, se kterým se musí vyrovnat každá národní ekonomika světa. Snahou každého státu světa je v současné době docílit vyšší efektivity národní ekonomiky a tím získat v mezinárodním obchodě výhody oproti ostatním zemím. Z tohoto ryze ekonomického pohledu však dochází v důsledku celosvětového trendu propojování národních ekonomik ke zvláštnímu jevu. Pojem národní, “naše” se jakoby vytrácí a již nelze přesně v ekonomické mluvě rozeznat, co je vlastně tím národním a “naším”.

Stále rychlejší přenos informací a vznikem informační společnosti dochází zákonitě k tendencím harmonizovat základní informace, se kterými společnost pracuje a kterých využívá. Mezi tyto základní informace patří i informace finančního charakteru, které vycházejí z účetních dat a popisují ekonomickou situaci podnikatelských subjektů. Pokud se má volný kapitál co nejlépe a nejvíce zhodnotit, musí mít investor pro svá rozhodnutí k dispozici takové finanční informace, které může vzájemně porovnávat.

Finanční účetnictví prošlo v posledním období bouřlivým vývojem. Přes národní úpravy, které respektují historické společensko-ekonomické podmínky jednotlivých států, až k mezinárodním účetním standardům. V poslední dekádě se prosazují silné tendence k odstranění rozdílů v účetních přístupech mezi kontinentální Evropou a zeměmi respektujícími anglosaský právní řád. I když není možné tyto zásadní společensko-historické přístupy zcela změnit, globalizace si vynutí jejich řešení.

2.Globalizace investic

Pro dnešní dobu je charakteristický nutný přechod od izolovaných regionálních nebo národních trhů zboží, služeb či kapitálu v jeden obrovský celosvětový trh. Tento, až na několik málo nepodstatných výjimek, celosvětově probíhající proces je podporován právě moderními technologiemi, které usnadňují a zrychlují výměnu informací. Globalizace světového hospodářství je spojena s velmi silným růstem mezinárodního obchodu jak v absolutních, tak i relativních hodnotách. Takovýto vývoj nachází odraz ve stejně prudkém rozvoji mezinárodních investic. Výnosnost mezinárodních investic lze vyhodnotit na základě jejich ocenění. Z hlediska možnosti vzájemného porovnání ziskovosti jednotlivých investic je nutné, aby bylo zavedeno jednotné kritérium pro jejich hodnocení. Tímto kritériem je jednotná aplikace všeobecně uznávaných účetních zásad a principů v oblasti oceňování. V posledním desetiletí nabývají na významu mezinárodní organizace účetních, zabývající se sjednocováním účetních výstupů (např. FASB - Financial Accounting Standards Board, IASC) a oceňovacích principů IVSC (International Valuation Standards Committee). Jejich hlavním cílem je koordinovat jednotný pracovní postup

při účtování, vykazování a oceňování majetku.

2. Harmonizace účetnictví

Rozdíly mezi účetními výstupy (daty obsaženými v rozvaze, výsledovce a dalších výkazech) podniků na mezinárodním poli jsou dány odlišným historickým vývojem a vznikem jednotlivých účetních systémů. Obecně lze konstatovat, že se státy dle přístupu k účetnictví dělí do dvou základních skupin: anglosaská skupina (USA, GB...) a kontinentální skupina (Německo, Francie, ČR...). Účetní systém anglosaské skupiny lze stručně charakterizovat následujícími znaky: jako systém orientovaný na informační potřeby investorů, regulovaný profesionálními organizacemi, založený na tzv. zvykovém právu, uplatňující striktně zásadu pravdivého a věrného obrazu (fair and true view) a zásadu přednosti obsahu před formou (ekonomická realita má přednost před právní úpravou). Oproti tomu kontinentální účetní systém je těsně spjatý s potřebami věřitelů (bankovního sektoru) a potřebami státu – daňových orgánů, regulaci zajišťuje stát závaznými právními předpisy, uplatnění zásady přednosti obsahu před formou není povoleno, pravdivý a věrný obraz je zde posuzován jako soulad s právními předpisy.

Z výše uvedených skutečností vyplývá potřeba sjednocení účetních postupů a metod tak, aby byly účetní výstupy jednotlivých podniků mezinárodně srovnatelné.

V současné době se realizuje **mezinárodní harmonizace** finančního účetnictví a jeho výstupů ve třech formách:

I, Mezinárodní účetní standardy - International Accounting Standards (IAS),

II, Obecně uznávané zásady – Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

III, Bilanční direktivy EU.

Ad I) Mezinárodní účetní standardy vydává Komise pro mezinárodní účetní standardy - IASC se sídlem v Londýně. Standardy představují obecně sdílený názor účetních profesionálů o optimální praxi tj. o praktické aplikaci účetnictví jako vědy o věrném zobrazení finančního stavu a výsledku hospodaření účetního subjektu. Standardy jsou určeny pro účetní závěrku a teprve jejím prostřednictvím je ovlivněna metodika účtování. Nejsou závazné. Jsou formulovány obecně a umožňují i variantní postupy. Účelem standardů IAS je, aby na jejich podkladě zpracované účetní výkazy měly vysokou kvalitu, byly transparentní a dávaly srovnatelné informace, které umožní účastníkům kapitálových trhů provádět adekvátní ekonomická rozhodnutí.

Do současné době byly přijaty následující účetní standardy IAS:

označení	Název	platnost od	Poznámka
IAS 1	Prezentace účetních výkazů	1975	Revize 1997
IAS 2	Zásoby	1975	Revize 1997
IAS 3	Neplatný	1976	Nahrazen IAS 27 a 28
IAS 4	Neplatný	1976	Nahrazen IAS 16 a 38
IAS 5	Neplatný	1976	Nahrazen IAS 1
IAS 6	Neplatný	1977	Nahrazen IAS 15
IAS 7	Výkazy peněžních toků	1977	Revize 1992
IAS 8	Čistý zisk nebo ztráta za období, základní chyby a změny v účetních pravidlech	1978	Revize 1993
IAS 9	Náklady na výzkum a vývoj	1978	Revize 1993
IAS 10	Události po datu účetní závěrky	1978	Revize 1999

IAS 11	Stavební smlouvy	1979	Revize 1993
IAS 12	Daně ze zisku	1979	Revize 1996
IAS 13	Neplatný	1979	Nahrazen IAS 1
IAS 14	Účetní informace o segmentech	1981	Revize 1997
IAS 15	Informace odrážející účinky měnících se cen	1981	Přepsán 1994
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	1982	Revize 1998
IAS 17	Pronájmy	1982	Revize 1997
IAS 18	Výnosy	1982	Revize 1993
IAS 19	Penzijní náklady	1983	Revize 2000
IAS 20	Účtování a zveřejnění státní podpory	1983	Přepis 1994
IAS 21	Účinky změn ve směnných kurzech zahraničních měn	1983	Revize 1993
IAS 22	Podnikové kombinace	1983	Revize 1998
IAS 23	Výpůjční náklady	1984	Revize 1993
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	1984	Přepis 1994
IAS 25	Neplatný	1986	Nahrazen IAS 39 a 40
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů	1987	Přepis 1994
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a účtování investic do dceřinných podniků	1989	Revize 2000
IAS 28	Účtování investic do přidružených podniků	1989	Revize 2000
IAS 29	Finanční vykazování při hyperinflaci	1989	Přepis 1994
IAS 30	Zveřejnění ve finančních výkazech bank a podobných finančních institucích	1990	Přepis 1994
IAS 31	Účetní vykazování účastí ve spol. podnicích	1990	Revize 2000
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a zobrazení	1995	Revize 2000
IAS 33	Zisk na akcii	1997	-
IAS 34	Meziroční vykazování	1998	-
IAS 35	Přerušení činností	1998	-
IAS 36	Znehodnocení aktiv	1998	-
IAS 37	Rezervy, dohadné pasivní a aktivní položky	1998	-
IAS 38	Nehmotná aktiva	1998	-
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	1998	-
IAS 40	Finanční investice ve formě majetku	2000	-
IAS 41	Zemědělství	2001	-

Z přehledu je zřejmé, že zatím posledním vydaným standardem je Mezinárodní účetní standard “Zemědělství” (“International Accounting Standard ”Agriculture”), který se zabývá výlučně zemědělskou problematikou.

Ad II) Obecně uznávané zásady a praktické principy vznikly v USA.¹ Původně měla pravomoc k jejich vydávání Komise pro cenné papíry a burzu (Security and Exchange Commission - SEC), od roku 1973 přešla tato pravomoc především na úseku účetního výkaznictví na Výbor pro vydávání standardů finančního účetnictví – FASB (Financial Accounting Standards Board).

Principy jsou hierarchicky uspořádány do tří úrovní:

(1) Fundamentální postuláty - ideové předpoklady a principy v angl. bývají označovány jako fundamentals underlying accounting, basic assumptions či postulates.

(2) Ucelený teoretický základ - obsažený v řadě obecných konceptů angl. Statemens of Accounting Concepts No 1 - 6.

¹ Proto často bývají označovány v odborné literatuře také zkratkou *US GAAP*.

(3) Účetní standardy angl. Statemens of Financial Accounting Standards.

Mezinárodní význam GAAP se odvozuje od váhy USA na kapitálových trzích, především na burze v New Yorku. Jsou závazné pro společnosti, s jejichž cennými papíry se zde obchoduje.

III) Bilanční direktivy EU. Pro harmonizaci účetnictví členských zemí EU je určující **IV. direktiva** (78/660/EEC), která upravuje účetní závěrku vybraných typů společností. Tato direktiva byla inspirována německou koncepcí účetnictví včetně poznámek. V porovnání s IAS má úzké zaměření jen na účetní závěrku a neobsahuje podrobnější úpravu různých úseků účetnictví. Direktiva obsahuje různé variantní řešení a výjimky dočasné či dlouhodobé a to umožňuje její aplikaci ve všech státech do doby než dojde k postupné harmonizaci jejich legislativy. Je závazná pouze pro členy EU. V současné době je tato direktiva již zastaralá² proto výbor EEA pracuje na její novelizaci. Novelizace vyplynula z potřeby upravit účetní zobrazení nových hospodářských jevů, které v době tvorby direktivy nebyly ještě dostatečně známy a v praxi obecně aplikované. Lze konstatovat, že hlavním úkolem novelizace IV. direktivy je harmonizovat účetnictví členských zemí EU v souladu se světovým vývojem a to především na bázi IAS. O tom svědčí i skutečnost, že komise EU schválila pro velké podniky členských států EU, že mohou plně aplikovat ve svém účetnictví od roku 2005 IAS. Dalšími bilančními direktivami EU jsou: VII. direktiva (upravující konsolidaci účetní závěrky) a VIII. direktiva (týkající se auditu účetní závěrky).

V poslední době se proces **harmonizace světového účetnictví** v návaznosti na již zmiňovanou globalizaci zintenzivňuje a prohlubuje. Můžeme konstatovat, že vliv IAS vzrůstá a to ve formě referenčního nástroje v národní úpravě popř. jako jednoho z možných referenčních nástrojů na některých kapitálových trzích. Kontinentální Evropa se dostává pod tlak světového vývoje účetnictví, který směřuje k jeho liberálnějšímu pojetí.

Harmonizace účetnictví jako taková s sebou přináší i řadu nevyřešených problémů a dilemat. Proto je potřeba se o některých z nich zmínit. Jestliže se výrazně liší národní ekonomické, právní, společenské i politické systémy, které determinují i národní účetní systémy, pak zavedení mezinárodních účetních standardů do tak odlišných prostředí se neobejde bez rozsáhlých kompromisů. Tato zkušenost vychází například z praktické aplikace IV direktivy EU, která je kritizována z pohledu velkého množství variantních řešení, jež vycházejí právě z kompromisu mezi anglosaským a kontinentálním pojetím účetnictví. Dalším problémem nadnárodní harmonizace je skrytá válka mezi SEC a IASC, ve které jde o prosazení pouze jednoho nástroje regulace účetnictví na mezinárodním poli a to US GAAP kontra IAS. Navíc, efektivní prosazení standardů do hospodářské praxe nemůže být dosaženo bez existence silného vynucovacího mechanismu, např. ve formě uzavřených multilaterálních smluv.

Česká republika se k mezinárodní harmonizaci připojila do značné míry účetní legislativou platnou od roku 1993. (od roku 1993 je členem IASC) Vzhledem k budoucímu vstupu do EU budou pro naši úpravu účetnictví určující direktivy EU.

5. Harmonizace v oblasti oceňování

Oceňování aktiv podniku a jeho dluhů je **zásadním problémem** každého finančního účetnictví. Na použitém způsobu ocenění totiž závisí obsah a **vypovídací schopnost** všech základních finančních veličin uváděných v účetních výkazech (výše vykázaných aktiv a dluhů podniku z toho pak výše vlastního jmění a v neposlední řadě i výše vykázaného HV). Problematika oceňování souvisí primárně se způsobem ocenění rozvahových položek, kterým je pak sekundárně ovlivněna i výše položek výsledovky.

Společně s celosvětovým rozvojem harmonizace účetnictví se začala rozvíjet i harmonizace v oblasti oceňování majetku.

Harmonizace v oblasti oceňování probíhá logicky v rámci harmonizace účetnictví jako

² byla vydána již v roce 1978

takového. V nástrojích nadnárodní harmonizace účetnictví (IAS, US GAAP, IV.direktiva EU) jsou stanoveny a definovány oceňovací základny pro dané kategorie majetku a dluhů.

Dalším nástrojem pro harmonizaci v této oblasti jsou mezinárodní standardy oceňování, které vypracovala mezinárodní organizace IVSC (International Valuation Standards Committee). Nové evropské iniciativy TEGoVA (The European Group of Valuer's Associations) navazují na tento celosvětový trend.

5.1. Oceňování majetku a dluhů dle IAS

Pro oceňování aktiv a dluhů uvádí a definuje IASC tyto oceňovací základny:

- **Historická cena** (Historical cost). Aktiva podniku se podle ní oceňují v peněžních částkách, které byly na jejich získání vynaloženy v době pořízení. Dluhy se evidují v částce přijatého prospěchu získaného výměnou za závazek.

- **Běžná reprodukční cena** (Current cost). Aktiva podniku se oceňují v peněžních částkách, jež by bylo nutno vynaložit v případě, že by stejná či obdobná položka aktiv byla pořízena v současnosti (např. ke dni sestavení účetní závěrky, kdy se o ní účtuje). Dluhy se vedou v nediskontované částce peněz, která by byla běžně požadována jako jejich úhrada.

- **Běžná (čistá) realizační cena** (Realisable value, Settlement value). Aktiva jsou oceňována v peněžních částkách, které by bylo možno v současnosti (např. k rozvahovému dni) získat jejich prodejem za normálních, standardních podmínek. Dluhy se vedou v hodnotě jejich úhrady, tou je nediskontovaná částka peněz, kterou by podnik podle očekávání za normálních podmínek vynaložil na uspokojení dluhu.

Současná hodnota (Present value). Aktiva se vedou v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které podle očekávání položka za normálních okolností přinese. Dluhy se vedou v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou podle očekávání požadovány za normálních podmínek k úhradě dluhů.

- **Tržní (pocitivá) hodnota** (Fair value)

Tržní hodnota (Fair value) je účetní pojem obsažený v Mezinárodním účetním standardu č. 16 (IAS 16). Je definována jako "částka, za kterou by mohlo být směněno aktivum mezi informovanými, ochotnými stranami v arm's length transaction".

5.2. Oceňování majetku a závazků podle 4.direktivy EU

Oceňování majetku a závazků v účetních výkazech je upraveno v samostatném oddílu č.7 nazvaném Pravidla oceňování.

Konkrétní postup při oceňování položek výkazů je založen na **principu oceňování v historických cenách**, resp. vlastních nákladech (u výkonů prováděných ve vlastní režii). Ustanovení direktivy dále uvádí, že si členské státy mohou vyhradit právo odchýlit se od principu oceňování v pořizovacích cenách a oceňovat těmito způsoby:

- a) reprodukční cenou u hmotných investic aktiv, které mají krátkou dobu životnosti a pro zásoby,
- b) jiným, než je reprodukční cena, který bere v úvahu vliv inflace u položek ve výkazech uvedených, včetně základního jmění a rezervních fondů,
- c) cenou, která je stanovena na základě odhadu u krátkodobých aktiv a to pouze v mimořádných případech, kdy dochází k ustavičným změnám cen v důsledku jejich kolísání,
- d) pořizovací cenou popř. vlastními náklady u zásob, do které se zahrnují i výpůjční náklady (úroky z cizího kapitálu).

Direktiva věnuje velkou pozornost oceňovacím rozdílům (mezi požadovaným způsobem oceňování v historických cenách a v účetních výkazech skutečně použitým způsobem ocenění) a stanoví jasná pravidla pro výpočet těchto rozdílů a pro zajištění jejich průkaznosti.

5.3. Mezinárodní oceňovací standardy IVSC

Je třeba říci, že prvotní idea na vytvoření mezinárodních oceňovacích standardů vznikla v Británii a byl iniciován RICS (The Royal Institution of Chartered Surveyors). Tento vliv se projevoval v silně proanglofoním britském vlivu, zejména v definici hodnoty na volném trhu (HVT) jako základ tržní hodnoty. Tento přístup k tržní hodnotě však neodpovídal přesně požadavkům investorů na kapitálovém trhu. Iniciativu v přípravě mezinárodních oceňovacích standardů převzal IVSC.

Odhadci na celém světě jsou konfrontováni s řadou možných definic tržní hodnoty. Jelikož každá definice je trochu odlišná, je velmi těžké určit správné východisko. Problémy nastávají tehdy, když se odhadci příliš soustředí na sémantiku. Jakmile odhadce přestane chápat jednotlivé definice jako výjimečné a výhradní, bude schopen nahlížet na každou z nich jen jako na prostou cenovou definici. Rozdíly pak budou jen v datu prodeje. Pokud by majetek byl prodáván dnes, použila by se definice hodnoty na volném trhu. Pokud má být prodán v budoucnosti po příslušné tržní nabídce, bude vhodná definice tržní hodnoty nebo ORC.

Oceňovací základny dle IVSC a obdobných institucí:

- **Cena** (Worth - Concept of)

Pojem cena (worth) je založen na subjektivním, netržně odvozeném ohodnocení ekonomické užitečnosti aktiva pro podnikání. Někdy se také nazývá investiční hodnota (Investment Value). Tento termín (tj. investiční hodnota) je potenciálně náchylný ke zmýlení, neboť naznačuje z trhu odvozené ocenění, což by mohlo být zaměněno s tržní hodnotou (Market Value). Výpočet ceny (worth) může mít formu subjektivního ocenění odhadovaných nákladů a zisků investora narůstajících v průběhu času a diskontovaných v souladu s investorem vnitřně odvozenými kritérii.

- **Užitná hodnota** (Value in use)

V účetnictví pojem užitná hodnota (value in use) představuje maximální částku hrazenou z dalšího vlastnictví a konečné likvidace majetku.

- **Tržní hodnota** (Market Value)

Podle definice přijaté IVSC a TEGoVA je tržní hodnota odhadovaná částka, za kterou by aktivum mělo být směřeno k datu ocenění mezi ochotným kupujícím a ochotným prodávajícím při arm's length transakci po náležitém marketingu, přičemž obě strany jednaly informovaně, uvážlivě a bez nátlaku. Je třeba interpretace v souvislosti s detailním komentářem v EVS 4.3.

- **Tržní hodnota stávajícího užití** (Market value for existing use)

Tržní hodnota stávajícího užití je definována jako odhadovaná částka, za kterou by mělo být aktivum směřeno k datu ocenění založeného na pokračování stávajícího užití, ale předpokládá, že aktivum je unoccupied, mezi ochotným kupujícím a ochotným prodávajícím při arm's length transakci po náležitém marketingu, přičemž obě strany jednaly informovaně, uvážlivě a bez nátlaku. Je třeba interpretace v souvislosti s detailním komentářem v EVS 4.4.

- **Hodnota nahrazení** (Reprodukční hodnota) (Replacement value)

Hodnota nahrazení se obecně užívá pro účely pojištění jako odhad celkových nákladů na uvedení budovy do původního stavu (odškodnění za budovy). Oceňovací postupy užívající reprodukční náklady nebo náklady znovuvýstavby jako základny pro odhad hodnoty pro účely finančních výkazů se uznávají za vhodné za omezených okolností, jak je uvedeno v EVS 4.7. o snížených reprodukčních nákladech (Depreciated Replacement Cost).

- **Hodnota nuceného prodeje** (Forced sale value)

Hodnota nuceného prodeje (forced sale value) neboli likvidační hodnota (liquidation value) se někdy vyžaduje pro ocenění majetku, který bude nebo se zamýšlí použít jako záruka za úvěr nebo dluhopis. Hodnota nuceného prodeje je totožná s definicí tržní hodnoty (Market Value) s dodatkem, že doba pro marketing je příliš krátká, propagace a vystavení trhu jsou nepřiměřené ve srovnání s dobou a propagačními opatřeními nutnými pro dosažení nejlepší ceny na trhu. Proávající může být také pod nátlakem.

- **Nejvyšší a nejlepší užití** (Highest and best use)

Nejvyšší a nejlepší užití je termín používaný IVSC a v širokém měřítku se užívá v Severní

Americe. Je synonymem tržní hodnoty (Market Value). IVSC definuje nejvyšší a nejlepší užití takto: "Nejpravděpodobnější užití aktiva, které je fyzicky možné, oprávněné, právně přípustné, finančně proveditelné a které přináší nejvyšší hodnotu oceňovaného aktiva."

Účetnictví v ČR je založeno na **principu historických cen**. Transakce se tedy v zásadě vyjadřují ve skutečných pořizovacích cenách či cenách pořízení (popř. vlastních nákladech), i když je možno výjimečně užít i jiných oceňovacích základů.³ Pro oceňování majetku a dluhů jsou v ČR stanoveny a definovány následující oceňovací základny:

a) pořizovací cena, kterou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s pořízením související,

b) reprodukční pořizovací cena, kterou se rozumí cena, za niž byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (dále RPC),

c) cena pořízení, kterou se rozumí cena, za niž byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízením související,

d) vlastními náklady u majetku vytvořeného vlastní činností, kterými jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popř. i část nepřímých nákladů, jež se vztahuje k výrobě či jiné činnosti,

Úpravy oceňování majetku lze provést jen směrem dolů a to buď přímým odpisem dané položky anebo formou opravné položky - OP.

Přeceňování investičního a oběžného majetku v důsledku změn cen směrem nahoru není v ČR povoleno.

V současné době existuje podle platného zákona o oceňování z roku 1997 č. 151/1997 Sb. právně definovaná pouze cena obvyklá, viz § 2 tohoto zákona. Tu je možné ztotožnit s tržní hodnotou, tak jak je užívána v zahraničí. Definice "fair value" však chybí.

6. Dopady na účetnictví zemědělských podniků

Účetnictví v zemědělských podnicích má oproti jiným odvětvím četná specifika, která vyplývají z výlučnosti zemědělské výroby (biologický charakter aktiv, vedle hlavního produktu existuje souběžně řada tzv. vedlejších produktů, spotřeba vlastní produkce v podniku – meziprodukt, mimoprodukční funkce zemědělství atd.

Direktiva EU ani účetní předpisy v České republice neupravují zvlášť účetní metody a postupy pro zemědělskou činnost.

To však neznamená, že by tato oblast nepotřebovala specifické přístupy, což je zřejmé z vývoje mezinárodního harmonizačního procesu, konkrétně vydáním mezinárodního účetního standardu "Zemědělství", který se zabývá výhradně zemědělskou problematikou:

- vykazováním a oceňováním biologických aktiv,
- charakteristikou zemědělské produkce a
- vykazováním a postupy účtování vládních podpor, které plynou do zemědělského sektoru.

³ Oceňovat RPC lze pouze ve výjimečných případech a to:

- a) NIM a HIM nabytý darováním,
- b) NIM vytvořený vlastní činností, pokud je RPC nižší než vlastní náklady,
- c) HIM bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci,
- d) HIM a NIM v účetnictví nově zjištěný a dosud nevidovaný,
- e) vklad HIM nebo NIM s výjimkou případů, kdy je tento vklad oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak,
- f) příchovky zvířat pokud nelze stanovit vlastní náklady. (ZOU čl. IV a postupy účtování čl. III, odst. (3))

Standard definuje zemědělskou činnost jako řízený proces biologické přeměny živých zvířat nebo rostlin (biologických aktiv) za účelem prodeje, za účelem dosažení zemědělské produkce a dodatečných biologických aktiv.

Standard klade největší důraz na problematiku oceňování biologických aktiv.

Standard vyžaduje ve většině případů měřit biologická aktiva v tzv. "reálné hodnotě" "fair value". V případě, že reálnou hodnotu biologických aktiv nelze zjistit (např. neexistence aktivního trhu, nemožnost stanovit "reálnou hodnotu" alternativním odhadem), nahradí se ocenění touto hodnotou vlastními náklady. K tomu dochází zejména na začátku rozpoznání biologických aktiv.

Pro zemědělské podniky by to znamenalo vykazovat prakticky veškerou zralou produkci v tržních cenách.

Problematika stanovení "fair value" je však natolik složitá, že se budou postupy IAS 41 aplikovat zřejmě pouze při žádostech o dotace z fondů nadnárodních organizací.

Významnou změnou, která má dopad na strukturu aktiv v rozvaze je klasifikace biologických aktiv dle níže uvedených požadavků.

Podnik by měl popsat v rozvaze nebo v příloze k účetním výkazům vlastnosti a produkční cyklus každé ze skupin biologických aktiv v následujícím rozčlenění:

- Hodnota konzumovatelných biologických aktiv v rozdělení na:
 - zralá
 - nezralá
- Hodnota nekonzumovatelných biologických aktiv v rozdělení na:
 - zralá
 - nezralá

Rozlišení aktiv na zralá a nezralá je důležité z hlediska rozlišení doby, kdy převážně přinesou tato aktiva užitek, zda v následujícím účetním období, či převážně až v obdobích dalších.

Z uvedeného stručného popisu je patrná řada odlišností mezi řešením ve standardu a přístupem české právní úpravy účetnictví. Nejvýznamnějším rozdílem je přístup k ocenění zralé zemědělské produkce, kde standard vyžaduje striktně užití reálné hodnoty, naproti tomu česká legislativa oceňuje zemědělskou produkci na bázi historické ceny. Pouze v mimořádných případech je umožněno oceňovat zemědělské produkty tzv. reprodukční pořizovací cenou (např. příchovky, pokud je nelze stanovit na bázi vlastních nákladů). Reprodukční pořizovací cena je sice tržní cenou (popř. jejím odhadem), ale pouze v okamžiku zařazení aktiva do účetnictví, postupem času v případě pohybu tržních cen se stává rovněž cenou historickou.

Za předpokladu přijetí IAS EU a vstupu ČR do EU budou klíčovými problémy při harmonizaci účetnictví zemědělských podniků:

- porovnání přístupu k oceňování,
 - definování nových termínů
- posouzení možné aplikace doporučovaných oceňovacích základem IAS 41 v českých tržních poměrech.

Rovněž oblast klasifikace biologických aktiv (konkrétně u položky zvířata a pěstelské celky trvalých porostů) by měla při naplnění uvedených předpokladů prodělat dílčí změny.

Vzhledem k tomu, že zemědělství plní důležitou funkci v životě lidí a zemědělská výroba je charakteristická mnoha specifickými prvky, nelze takovou oblast opominout. Chce-li se nějaká země zapojit do určitého hospodářsko-politického uskupení, musí se ztotožňovat s podmínkami, které v daném uskupení platí.

Porovnatelné způsoby vykazování a oceňování, příp. stejné (či obdobné) použité metody při vedení účetnictví v zemědělství mohou vést k lepšímu přístupu k finančním prostředkům, které by bylo možno na

základě kvalitně a srovnatelně zpracovaného účetnictví poskytnout, v případě, že podnik bude splňovat určité podmínky.