

Co by pro zemědělské podniky znamenala implementace IFRS pro SME?

Hana Bohušová, Patrik Svoboda

Abstrakt: *Specifický charakter zemědělské výroby ve srovnání s ostatními podnikatelskými aktivitami uskutečňovanými za účelem dosažení zisku vyžaduje použití odlišných metodických postupů pro své rozpoznání, ocenění, zachycení a vykazání. Jelikož většinu zemědělských podniků v EU představují malé a střední podniky, a standardizace finančního výkaznictví pro tyto podniky v podobě IFRS pro SME dosud nebyla Evropskou komisí schválena, nebyly dosud v oblasti zemědělství aplikovány metodické postupy finančního výkaznictví, které tato specifika odrážejí. Příspěvek se zabývá dopadem potenciální implementace IFRS pro SME v oblasti zemědělské činnosti a navrhuje možné metodické postupy pro její účetní řešení, které jsou v souladu s IFRS pro SME včetně vyhodnocení dopadu do ukazatelů finanční analýzy, které jsou volbou metodického postupu ovlivněny.*

Keywords: SME · IFRS pro SME · Biologická aktiva · Zemědělská produkce · Reálná hodnota

Jel Classification: M41

1 Úvod

Přibližně polovinu rozlohy Evropské unie představuje zemědělská půda. Vliv zemědělství na životní prostředí je významný. Zemědělské oblasti představují podle EC (2007) domov pro více než 56 % evropské populace. Zemědělská činnost se však výrazně odlišuje od ostatních činností, které jsou provozovány za účelem dosažení zisku. Na rozdíl od ostatních odvětví je zemědělství výrazně závislé na klimatických podmínkách a dalších faktorech, které mohou být lidskou činností ovlivněny pouze v minimálním rozsahu. Významným charakteristickým rysem je i biologický charakter zemědělské činnosti. V případě zemědělské produkce i biologických aktiv v podobě trvalých porostů či zvířat základního stáda, která jsou v některých případech základním předpokladem pro vznik zemědělské produkce realizovatelné na trhu, musí být respektována sezonnost a délka reprodukčního cyklu, který v řadě případů přesahuje délku jednoho roku. Specifičnost zemědělství tkví rovněž ve skutečnosti, že část produkce může být dále spotřebována v rámci další zemědělské aktivity jako krmivo pro hospodářská zvířata, osivo či stelivo. Dle Sedláčka (2010) je zemědělská činnost natolik specifická, že ji není možno prostřednictvím standardních metodických postupů pro zachycování a vykazování podnikatelské činnosti věrohodně zachytit. Jelikož zemědělská činnost představuje pouze marginální podíl na podnikatelských aktivitách (IASB, 2008), Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB – předchůdce IASB) se vykazováním biologických aktiv a zemědělské produkce a jejich specifiky dlouho nezabýval. I přesto existují významné podniky, které provozují zemědělskou činnost a přitom mají povinnost vykazovat v souladu s plnými IFRS. Jako příklad lze uvést LVMH (Luis Vuitton Moët Hennessy), Christian Dior, Unilever, Chiquita Brands, Kraft.

První snahy o odlišení vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce od ostatních aktiv a výsledků jiných činností provozovaných za účelem dosažení zisku a vytvoření samostatné metodiky týkající se zemědělské činnosti se objevily na půdě IASC v roce 1974 a samotný standard

doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D., doc. Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.

Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Ústav účetnictví a a daní, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: hana.bohusova@mendelu.cz, patrik.svoboda@mendelu.cz

pro rozpoznání, zachycování a vykazování zemědělské činnosti, který postihuje specifika zemědělství, vznikl až v roce 2001. Podnikání v zemědělství je realizováno jak prostřednictvím rodinných farem, tak i velkými veřejně obchodovanými podniky. Dle Eurostatu (2011)³ bylo v EU v roce 2007 7,3 milionu zemědělských podniků, dalších 6,4 milionu představovaly mikropodniky pod hranici jedné evropské velikostní jednotky (ESU)⁴. Jak je patrné z předchozího textu, většinu podniků představují podniky typu SME (malé a střední podniky), pro které výkaznictví podle IAS/IFRS není primárně určeno, nicméně v roce 2009 vznikl mezinárodní standard finančního výkaznictví primárně určený pro malé a střední podniky (IFRS pro SME), který jistým způsobem ve své úpravě rovněž zohledňuje specifika zemědělství.

Tímto směrem je zaměřen i předložený příspěvek, jehož cílem je navrhnout vhodné metodické postupy pro rozpoznání, ocenění, zachycení a vykázání zemědělské činnosti v podmínkách malých a středních podniků v České republice, které jsou v souladu s ustanoveními IFRS pro SME a zhodnotit přínos těchto postupů v oblasti výkaznictví.

2 Literární přehled

I když se Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), předchůdce současné Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB), se zabýval myšlenkou vytvořit zvláštní účetní standard odrážející specifika zemědělství od roku 1974, až v roce 1994 byla tato problematika zařazena mezi řešené projekty. Od roku 1996 IASB pracoval na projektu týkajícím se zemědělství, tento projekt byl podporován i Světovou bankou. Výsledkem úsilí bylo vydání návrhu standardu E65 – Agriculture v červenci roku 1999. V tomto návrhu se objevil zcela odlišný pohled na vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce, než které byly ve většině systémů finančního výkaznictví do té doby uplatňovány. IASB vycházel z přístupu, který byl používán od roku 1998, a to pouze v Austrálii – AASB 1037- Self Generating and Regenerating Assets. V tomto standardu jsou uplatňována zvláštní pravidla pro rozpoznání, zachycování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce. Přístup je založen na oceňování v reálné hodnotě a postupném vykazování změny reálné hodnoty biologických aktiv a zemědělské produkce k rozvahovému dni v průběhu jejich životního cyklu. Použití zmíněného přístupu v návrhu standardu týkajícího se zemědělství znamenalo revoluční změnu. Proto je zcela logické, že IASB obdržel řadu reakcí na E65. Navrhovaný přístup byl většinou podroben ostré kritice, a to i od Evropské komise, která byla zcela proti tomuto návrhu. Z jejího pohledu neměl mít návrh možnost úspěš, a to minimálně ze tří základních důvodů:

- nesouladu s podstatou ostatních standardů,
- logické návaznosti,
- praktické aplikovatelnosti.

Předmětem kritiky se rovněž stal předpoklad, že lze určit reálnou hodnotu biologických aktiv a zemědělské produkce v jakýchkoliv stádiích růstu, a že lze použít stejné metodické postupy pro zachycení veškeré zemědělské činnosti (od pěstování obilí, přes ovocnářství, po lesnictví či chov zvířat na maso či dojníc na mléko a nosnic na vejce). Jako další problém byl zmíněn i značný nesoulad s Evropskými účetními směrnici, a to především v oblasti oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou (EC, 2000). I přes velmi silnou kritiku byl v únoru 2001 vydán IAS 41 – Zemědělství. Standard obsahuje zvláštní metodické postupy týkající se biologických aktiv a zemědělské produkce. Tyto postupy se týkají především rozpoznání a oceňování biologických

³Novější údaje nejsou v tuto chvíli k dispozici, neboť jsou v procesu vyhodnocování a ověřování a budou k dispozici na konci roku 2012.

⁴Evropská velikostní jednotka (ESU) představuje standardní příspěvek na úhradu ve výši 1 200 EUR, který se používá k vyjádření ekonomické velikosti na zemědělském podniku nebo farmy.

aktiv a zemědělské produkce, zachycování a vykazování zemědělské činnosti, zachycení a vykázání změny hodnoty biologických aktiv a zemědělské produkce k rozvahovému dni v průběhu reprodukčního cyklu a oceňování produkce v okamžiku sklizně. Standard je určen pro účetní jednotky, které mají povinnost vykazovat v souladu s plnými IFRS nebo vykazují v souladu s plnými IFRS dobrovolně a provozují zemědělskou činnost.

Přestože Evropská unie dává možnost sestavovat i finanční výkazy malých a středních podniků v souladu s plnými IFRS, dává většina podniků přednost sestavování finančních výkazů v souladu s národními předpisy týkajícími se finančního výkaznictví. Hlavním důvodem je především skutečnost, že náklady na implementaci plných IFRS pro tyto podniky by výrazně přesáhly jejich přínos, na druhé straně je třeba uvést, že finanční výkazy sestavené podle národních pravidel nejsou schopny postihnout celou realitu týkající se podnikatelské činnosti těchto jednotek. Ve většině případů tyto výkazy nejsou vhodné pro sestavování rozpočtů a plánování, neboť podle řady výzkumů (Levin & Travis, 1987; Baskerville & Cordery, 2006; McMahon, 1998) jsou tyto výkazy používány především pro účely retrospektivního potvrzení činnosti podniku a hodnocení úspěšnosti rozhodnutí uskutečněných v minulosti. V řadě zemí slouží tyto výkazy navíc především pro daňové účely, a tímto hlediskem jsou značně ovlivněny. Jako východisko z uvedené situace lze spatřovat adopci harmonizovaného mezinárodně uznávaného systému finančního výkaznictví, který by byl určen především pro potřeby malých a středních podniků a výrazně je nezatěžoval, jako národní pravidla týkající se finančního výkaznictví. V současné době se jeví jako nástroj, který splňuje uvedené podmínky standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME).

IFRS pro SME byl vydán v červenci 2009. Vychází ze základních principů uplatněných v plných IFRS a lze předpokládat, že bude odpovídat potřebám uživatelů finančních výkazů SME a zároveň se nepředpokládá, že bude tyto účetní jednotky významně zatěžovat. Bylo žádoucí, aby standardy účetního výkaznictví určené pro SME vycházely z podobného koncepčního rámce jako IFRS, což by umožňovalo případný přechod na plné IFRS. Vypracováním tohoto standardu byla roku 2001 pověřena IASB. Okruh podniků, kterých by se měl účetní standard týkat, vymezila IASB jako podniky, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu a zveřejňují svoje všeobecné účetní výkazy. Jedná se zejména o podniky označované jako SME a velké podniky, které nejsou emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů a nejsou správci aktiv široké skupiny obyvatel – tedy nejsou subjekty veřejného zájmu. Okruh podniků, pro které by měl být standard vytvořen, je značně rozsáhlý a velmi různorodý. Zahrnuje široké spektrum podniků – od subjektů označovaných jako mikro-podniky až po velké jednotky. Z tohoto důvodu bylo značně složité vytvořit soubor pravidel a metodických postupů (standardů), které by plně odpovídaly potřebám těchto podniků a nadměrně je nezatěžovaly. Proces tvorby IFRS pro SME byl završen 9. července 2009 jeho vydáním. IFRS pro SME je samostatný standard zaměřený na potřeby menších účetních jednotek s rozsahem přibližně 230 stran, což představuje zhruba jednu desetinu rozsahu plných IFRS. Na nich je zcela nezávislý, což umožňuje adopci i v zemích, které plné IFRS nepřijaly. Standard pro SME je vytvořen tak, aby mohl být aplikován při sestavování finančních výkazů pro podnikatelské subjekty a aby informace poskytované finančními výkazy byly srovnatelné v čase i při mezipodnikovém srovnávání. Jelikož jednoznačně nevymezuje okruh účetních jednotek, které by jej měly používat, je v pravomoci každé země, která jej přijme, přesné vymezení účetních jednotek, pro které bude standard určen. V IFRS pro SME došlo ke zjednodušení souboru pravidel pro účetní výkaznictví, které vycházejí z plných IAS/IFRS a jsou především určeny pro velké kapitálové společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na finančních trzích. Ve srovnání s plnými IFRS, které jsou určeny pro veřejně obchodované velké kapitálové společnosti (ve světě je jich však pouze kolem 45 000) (IASB, 2010), je IFRS pro SME určen milionům společností, které představují až 99%ní podíl na podnikatelských subjektech ve světě. V Evropě se jedná o více než 25 milionů soukromých

společností a přes 20 milionů v USA. V současné době již byl standard přijat nebo je plánováno jeho přijetí v 66 zemích, přesto EU s jeho implementací dosud váhá.

Možnosti kategorizace účetních jednotek SME

Podniky, které jsou označovány jako malé a střední podniky nepředstavují homogenní skupinu. Jednotky by měly být dále diferencovány (s ohledem na jejich velikost) do skupin: střední, malé a mikro. Výsledky tohoto výzkumu jsou akceptovány i Evropskou komisí. Doporučení 2003/361/EC týkající se vymezení SME bylo přijato v květnu 2003. Tento dokument rozděluje podniky do tří skupin. Jako kritéria pro začlenění jednotek do jednotlivých velikostních skupin jsou zvoleny počet zaměstnanců, obrat a bilanční suma:

- střední podniky - méně než 250 zaměstnanců, obrat nižší než 50 mil EUR bilanční suma nižší než 43 mil EUR;
- malé podniky - méně než 50 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 10 mil EUR;
- mikro-podniky - méně než 10 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 2 mil EUR.

Každá z výše uvedených skupin se významně odlišuje. Za významný lze v tomto ohledu považovat rozdílný přístup k regulaci finančního výkaznictví pro jednotlivé skupiny ve většině zemí. Řada zemí například nepožaduje pro malé jednotky povinný audit, mohou sestavovat závěrku ve zkráceném rozsahu a jsou snižené požadavky na obsah a rozsah přílohy. IFRS pro SME na tyto skutečnosti svým obsahem reaguje. Na druhé straně však IASB definice účetních jednotek, pro které je standard určen neobsahuje kvantitativní kritéria a nečlení SME do kategorií. Je to zejména z toho důvodu, že standard není určen pouze pro země EU a mohl by být využíván ve více než 100 různých zemích světa, není tedy možné vytvořit taková kvantitativní kritéria, která by měla delší trvanlivost a byla vhodná pro všechny země, které hodlají IFRS pro SME implementovat. Vymezení kvantitativních kritérií zůstává v pravomoci jednotlivých zemí. Přístup IASB uplatňovaný v IFRS pro SME je přednostně zaměřen na tzv. typickou SME, kterou představuje podnik s přibližně 50 zaměstnanci. Tento přístup se spíše než na velikost účetní jednotky soustředí na typické transakce, události a podmínky, které jsou pro podobné účetní jednotky charakteristické. Při jeho aplikaci však může vyvstat problém, neboť IFRS pro SME, vzhledem k tomu, jak jsou vytvořeny, nemusejí vyhovovat všem účetním jednotkám, pro které je jejich použití zamýšleno. Jedná se zejména o mikro-podniky, které sestavují svoje výkazy především pro účely zdanění, vyvstává tedy otázka, zda je aplikace IFRS pro SME v tomto typu podniků racionální.

V současné době již byl standard přijat nebo je plánováno jeho přijetí v 66 zemích, přesto Evropská komise s jeho povinnou implementací v zemích EU ještě váhá. Pro malé a střední podniky, které dosud vykazovaly v souladu s národní účetní legislativou, by přechod na výkaznictví znamenal obrovskou změnu. Přestože v obou systémech jsou uplatňovány srovnatelné principy, zásadní rozdíl však spočívá v míře poskytnuté volnosti jednotlivým podnikům při sestavování účetní závěrky.

3 Materiál a metodika

Príspevek je zaměřen na návrh a hodnocení metodických postupů pro rozpoznání, ocenění, zachycení a vykazání zemědělské činnosti v podmínkách malých a středních podniků, které jsou v souladu s ustanoveními IFRS pro SME. Výchoziskem pro zpracování příspěvku byla identifikace hlavních odlišností zemědělské výroby ve vztahu k ostatním činnostem provozovaným pro dosažení zisku. Na základě statistických údajů o zemědělské činnosti v Evropské unii byla pozornost zaměřena na malé a střední podniky (SME), které představují převažující formu podnikání v zemědělství.

Předpokladem pro splnění stanoveného cíle byla deskripce a analýza standardu pro vykazování zemědělské činnosti v rámci plných IFRS – IAS 41 – Zemědělství a způsobu jeho aplikace v praxi

vykazujících jednotek. Tato analýza byla provedena prostřednictvím sekundárního výzkumu s využitím studií týkajících se aplikace IAS 41 zemědělskými podniky zejména ve Francii, Velké Británii a Austrálii. Následně byla provedena komparace oddílu 34 IFRS pro SME, který upravuje mj. upravuje i vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce u malých a středních firem.

Vzhledem k charakteru standardu, který je přednostně určen pro účely finančního výkaznictví, nejsou detailní metodické postupy pro zachycení zemědělské činnosti jednoznačně určeny. Na základě detailní analýzy požadavků na vykazování byly vyvozeny alternativní způsoby pro zachycování a vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce při rozpoznání, v průběhu období a k rozvahovému dni, které jsou v souladu s požadavky oddílu 34 IFRS pro SME. K naplnění požadavků oddílu 34 IFRS pro SME lze využít variantní metodické postupy, jejichž dopad do finančního výkaznictví může být odlišný. Na základě zjednodušeného modelového příkladu byl demonstrován vliv odlišného metodického postupu na vybrané ukazatele finanční analýzy charakterizující výkonnost účetní jednotky. Byly identifikovány prvky účetní závěrky, které jsou ovlivněny uplatněním odlišných metodických postupů a následně zvoleny ukazatele finanční analýzy, které ve své konstrukci využívají tyto prvky. Byly použity ukazatele nákladové rentability a rentability vložených prostředků (RVP):

$$RVP = \frac{\text{zisk nebo ztráta}}{\text{vložené prostředky}} \quad (1)$$

$$\text{nákladová rentabilita} = \frac{\text{zisk nebo ztráta}}{\text{náklady}} \quad (2)$$

Na základě výsledků modelového příkladu byla vyvozena doporučení pro externí uživatele finančních výkazů pro účely finančního rozhodování.

4 Výsledky a diskuze

V IFRS pro SME je věnován řešené problematice oddíl 34 – Specialised Activities. Úprava týkající se rozpoznání, zachycování a vykazování biologických aktiv, zemědělské transformace a zemědělské produkce je analogická s úpravou v IAS 41 – Zemědělství s ohledem na základní požadavky výkaznictví pro malé a střední podniky (náklady na získání informací nesmí přesáhnout předpokládané přínosy, nesmí účetní jednotku nadměrně zatěžovat). IFRS pro SME vymezuje základní filozofii pro rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování informací týkajících se zemědělských činností. Jedná se o informace o biologických aktivech, kterými jsou živá zvířata a rostliny a o zemědělské produkci získané z biologických aktiv. Porovnáme-li požadavky oddílu 34 IFRS pro SME a IAS 41 – Zemědělství, jsou v oblasti oceňování reálnou hodnotou v IFRS pro SME tyto požadavky výrazně zredukovány tak, aby byly v souladu se základní filozofií IFRS pro SME. V souladu s oddílem 34 účetní jednotka oceňuje biologická aktiva v reálné hodnotě snížené o předpokládané náklady prodeje v případech, kdy lze reálnou hodnotu okamžitě spolehlivě určit bez vynaložení nepřiměřených nákladů či úsilí, to znamená, že tento způsob oceňování je využitelný především pro biologická aktiva a zemědělskou produkci, pro kterou existuje aktivní trh. V ostatních případech může účetní jednotka použít pro oceňování biologických aktiv, na rozdíl od IAS 41, ocenění v pořizovací (historické) ceně snížené o oprávky nebo ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky).

Reálná hodnota snížená o předpokládané náklady prodeje u zemědělské produkce představuje vstupní ocenění (historickou cenu) v případě, že je dále účetní jednotkou zpracovávána. V takovém případě však účetní jednotka při zachycování informací o následném zpracování již dále nepostupuje v souladu s oddílem 34, ale použije oddíl 13 – Zásoby, nebo jiný oddíl IFRS pro SME. Při určení

reálné hodnoty účetní jednotky vychází z ustanovení IFRS pro SME, který stanovuje následující hierarchii:

- existuje-li aktivní trh biologickými aktivy nebo zemědělskou produkcí v příslušném místě a podmínkách, je kotovaná cena tohoto trhu vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty, v případě, že by existovalo více potenciálních aktivních trhů, použila by účetní jednotka cenu toho trhu, u kterého předpokládá, že jej použije,
- v případě, že aktivní trh s danou komoditou neexistuje, použije účetní jednotka jednu z následujících možností:
 - cenu poslední tržní transakce, pokud nedošlo k významné změně ekonomických podmínek mezi okamžikem uskutečnění transakce a koncem účetního období,
 - tržní cenu pro podobná aktiva s úpravou, která odráží rozdíly,
 - odvětvová měřítka – například určení hodnoty sadu prostřednictvím počtu sklizených přepravek, košů ovoce.
- v některých případech může použití výše uvedených bodů vést k odlišné výši reálné hodnoty biologických aktiv nebo zemědělské produkce, účetní jednotka by měla posoudit důvodu těchto rozdílů tak, aby dospěla k nejspolehlivějšímu odhadu reálné hodnoty,
- v některých případech lze určit reálnou hodnotu bez vynaložení nepřiměřených nákladů a úsilí i přesto, že tržní ceny pro dané aktivum nejsou k dispozici – lze použít současnou hodnotu očekávaných čistých peněžních příjmů z tohoto aktiva.

V oddíle 34 IFRS pro SME je stejně jako v IAS 41 patrný výrazný odklon od historických cen při oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce. Obecně k přechodu na oceňování reálnou hodnotou vedou zejména tyto hlavními důvody:

- nízká informační hodnota historických cen pro uživatele finančních výkazů (ve většině situací je při oceňování historickou cenou majetek podhodnocen),
- podhodnocení aktiv a následné rozdělení vyššího zisku vlastníkům (odpisováním z historické ceny aktiv dochází k vykazování nižších nákladů a následnému vykazání vyššího zisku).

V případě zemědělství tomu však může být právě naopak. Reálná hodnota v zemědělství je považována praxí za příliš teoretickou a za nevhodnou pro účely měření biologických aktiv. Existují studie, které se zabývají použitím reálné hodnoty pro oceňování biologických aktiv (Booth & Walker, 2006; Herbohn, 2006; Elad & Herbohn 2011; PricewaterhouseCoopers, 2009). Většina studií dospěla k obdobným závěrům týkajícím se používání oceňování reálnou hodnotou pro biologická aktiva a zemědělskou produkci a identifikovala obdobné obtíže spojené s jejím praktickým použitím:

- oddělené oceňování biologických aktiv fyzicky spojených s pozemkem, na kterém se nacházejí (vinohrady, lesní porosty),
- obtížné určení reálné hodnoty v případě, že neexistuje aktivní trh nebo v rozvojových zemích,
- většina účetních jednotek vychází při určování reálné hodnoty z postupů platných pro oceňování používaných v jejich národních účetních pravidlech⁵.

Ve srovnání s IAS 41 IFRS pro SME umožňuje ve větší míře používat i model založený na oceňování v historických cenách, proto je účetním jednotkám doporučeno požívat model založený na reálné hodnotě zejména v případech, kdy ji lze určit snadno a bez nadbytečného úsilí.

Prvotní rozpoznání biologických aktiv podle IFRS pro SME

V souladu se standardem lze pro prvotní rozpoznání použít ocenění založené na reálné hodnotě, tedy v reálné hodnotě snížené o náklady prodeje. Znamená to, že při prvotním rozpoznání je biolog-

⁵ Výsledky studie Nobese (2006) zaměřené na vliv národního GAAPu na způsob aplikace IFRS ve vybraných zemích.

ické aktivum oceněno hodnotou nižší, než je jeho reálná hodnota, neboť toto ocenění je sníženo o předpokládané náklady spojené s jeho prodejem, jako jsou například náklady na dopravu do místa potenciálního prodeje. Náklady na jeho vstup do procesu biologické transformace nebo reprodukčního procesu nejsou v ocenění při rozpoznání uvažovány a při jejich vynaložení jsou zachyceny a vykázány jako náklady období. Jedná se například o zasetí osiva či zasazení sazenic. V účetní jednotce tak je zpravidla vykázána prvotní ztráta, neboť pořizovací cena se obvykle rovná nebo velmi přibližuje reálné hodnotě a je tak vyšší než prvotní ocenění. Model založený na nákladech (náklady snižené o oprávky a opravné položky) je vhodné používat pro případy, že reálná hodnota není k dispozici nebo je obtížné ji určit.

Specifickým případem rozpoznání biologických aktiv je narození nových hospodářských zvířat, jako například selat či telat. Při jejich narození a rozpoznání ve finančním výkaznictví je vykázán zisk. Pro nově narozená hospodářská zvířata však neexistuje aktivní trh (aktivní trh existuje až pro zvířata od určitého stáří), což je podstatným argumentem proti použití reálné hodnoty pro účely jejich ocenění. Přestože ve velké většině národních účetních systémů převládá použití nákladového modelu pro oceňování biologických aktiv, není vhodné jej pro tento případ použít, neboť prakticky není možné změřit náklady vynaložené účetní jednotkou na nově narozené zvíře. Vykazující jednotky proto používají odvětvová měřítka (benchmarks) jako je vyjádření hodnoty nově narozeného zvířete prostřednictvím hmotnosti a ceny za kilogram masa nebo pevně stanovenou cenou.

Následné ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce

V průběhu procesu biologické transformace je vynaloženo značné množství nákladů - v rostlinné výrobě se může jednat o náklady spojené s obděláváním, hnojením, zavlažováním, postřiky proti plevelům a náklady vynaložené v souvislosti se sklizní. V případě živočišné výroby se může jednat o krmení, ošetřování, či náklady na porážku. Tyto náklady jsou podle řady národních účetních systémů kapitalizovány do ocenění biologických aktiv (Elad, 2010). Tento postup je použit především pro náklady vynaložené do okamžiku dosažení plodonosného stáří v případě rostlinné produkce či produktivního věku u živočišné výroby. Další náklady mohou být zachyceny jako náklady období. IFRS pro SME neobsahuje žádný návod, jak náklady vynaložené v průběhu života biologických aktiv zachycovat a vykazovat. Je v kompetenci každé účetní jednotky, jaký postup pro zachycování těchto nákladů zvolí (kapitalizace či vykázání jako nákladů období). To vyplývá i ze základní filozofie standardu, neboť ten je přednostně zaměřen na prezentaci ve finančních výkazech. Volba metodického postupu je, jak bylo prokázáno studií týkající použitých metodických postupů (Nobes, 2006), výrazně ovlivněna metodami užívanými v národním účetním systému.

Zemědělská činnost zahrnuje širokou škálu zcela heterogenních činností, jediným společným znakem je, že výsledná hodnota jejich výstupů je kromě lidského činitele výrazně závislá na činitelích, které člověk může ovlivnit pouze minimálně. Z tohoto důvodu by bylo vhodné rozdělit zemědělskou činnost podle povahy minimálně na dvě skupiny, a to:

- na biologická aktiva transformovaná za účelem jejich použití ke spotřebě (obilí, zelenina, stromy na dřevo, prasata ve výkrmu, drůbež chovaná na maso či masné typy hovězího dobytka),
- plodící biologická aktiva (ovocné stromy, vinná réva, dojnice, nosnice), tato aktiva nepředstavují zemědělskou produkci.

IFRS pro SME se konkrétními metodickými postupy pro zachycení biologických aktiv nezaobývá, na odlišnosti mezi uvedenými dvěma skupinami nebere zřetel. Přesto již samotná možnost jejich ocenění reálnou hodnotou je pro každou skupinu odlišná. Pro skupinu biologických aktiv transformovaných za účelem jejich použití ke spotřebě platí, že tato aktiva jsou sklízena nebo porážena, v okamžiku sklizně nebo porážky představují zemědělskou produkci. Zemědělskou produkci lze poměrně snadno ocenit za použití reálné hodnoty, to znamená, že je oceněna v reálné hodnotě

snížené o předpokládané náklady prodeje (do předpokládaných nákladů prodeje zahrne účetní jednotka zejména přepravní náklady do místa prodeje). Při vykázání sklizené zemědělské produkce je rozdíl mezi oceněním biologických aktiv a zemědělské produkce vykázán jako zisk nebo ztráta. Náklady vynaložené v souvislosti se sklizní či porážkou mohou být opět zachyceny a vykázány v souladu se zvyklostmi v účetní jednotce nebo v národním účetním systému. Je vysoce pravděpodobné, že pro biologická aktiva v době jejich transformace nebude existovat aktivní trh, proto lze předpokládat, že většina účetních jednotek bude v období biologické transformace upřednostňovat oceňování biologických aktiv za použití nákladového modelu, neboť ocenění za použití modelu reálné hodnoty by znamenalo vynaložení nadměrného úsilí, přičemž užitek pro účetní jednotku by nebyl významný. Zcela zvláštní skupinu biologických aktiv představují biologická aktiva, která lze podle jejich charakteru zařadit do skupiny biologických aktiv transformovaných za účelem jejich použití ke spotřebě, jejich doba transformace výrazně přesahuje délku účetního období. Jedná se především o lesní porosty. V tomto případě lze jednoznačně upřednostnit model oceňování reálnou hodnotou pro ocenění lesního porostu. Půda, na které se lesní porost nachází, má však v souladu s IFRS pro SME být vykazována podle oddílu 17 - pozemky, budovy a zařízení. Ocenění lesního porostu v souladu s IFRS pro SME preferuje tržní cenu, ale pokud není spolehlivé ocenění tržní cenou k dispozici, může být reálná hodnota vyjádřena jako současná hodnota očekávaných čistých peněžních toků z příslušného aktiva diskontovaných za použití běžné tržní úrokové míry (metoda DCF)⁶. V praxi účetních jednotek je právě metoda DCF dosud nejrozšířenější pro oceňování lesních porostů, hlavní důvod lze spatřovat v nedostatečných informacích o tržních cenách dřeva v podobě porostu.

Na rozdíl od biologických aktiv určených ke spotřebě, při sklizni zemědělské produkce z plodících aktiv (sklizeň ovoce, chmele, hroznů vína, dojení mléka) zůstává biologické aktivum i nadále účetní jednotce, pouze se jeho hodnota okamžikem sklizně snižuje. Pro ocenění těchto biologických aktiv lze použít model založený na nákladech snižovaných o odpisy a opravné položky. Použití modelu reálné hodnoty a vykazování jejich změn jako zisků a ztrát by mohlo vést k zavádějícím informacím, a to zejména z toho důvodu, že většina výnosů spojených s těmito aktivy nikdy nebude realizována. Typickým příkladem by mohly být dojnice a nosnice.

Praktický dopad použití IFRS pro SME v zemědělských podnicích

Zemědělská produkce je oceňována v okamžiku sklizně v reálné hodnotě snížené o předpokládané náklady spojené s jejím prodejem. V průběhu produkčního cyklu je tato produkce oceňována a vykazována stejně jako při použití IAS 41. Nárůst reálné hodnoty je vykazován jako přínos (gain) a pokles reálné hodnoty je vykázán jako úbytek (loss) v období, ve kterém ke změně reálné hodnoty došlo. Účetní jednotka může zachytit veškeré změny týkající se příslušného období jednorázově k rozvahovému dni, nebo je může zachycovat postupně v okamžicích, kdy k této změně dochází. To znamená, že účetní jednotka v prvním případě zachycuje náklady vynaložené v souvislosti se zemědělskou produkcí a biologickými aktivy jako náklady období a k rozvahovému dni vykáže veškerý nárůst reálné hodnoty zemědělské produkce nebo biologických aktiv jako zisk, jak vyplývá ze schématu 1. V tomto případě téměř vždy dochází k rozpoznání přínosu, neboť lze předpokládat nárůst reálné hodnoty v souvislosti s vynaloženými náklady, i když v některých případech může být tento nárůst nižší než vynaložené náklady. Úbytek lze v tomto případě předpokládat pouze ve zcela výjimečných případech (úhyn zvířat, živelní pohromy, nemoci). Druhou možností je kapitalizace nákladů na zemědělskou činnost již v okamžiku jejich vynaložení, což znamená, že reálná hodnota zemědělské produkce se zvyšuje úměrně vynaloženým nákladům již v průběhu období. K rozvahovému dni tak může být vykázán zisk nebo ztráta, a to v závislosti na tom, zda nárůst

⁶ Výsledky studií Herbohn (2006) a Pricewaterhouse Coopers (2009) dokazují, že DCF je nejpoužívanějším způsobem stanovení reálné hodnoty v oblasti lesnictví.

reálné hodnoty zemědělské produkce je vyšší než suma vynaložených nákladů či nikoliv. Dopad aplikace příslušných postupů na vykázaný zisk nebo ztrátu je, jak ukazuje tabulka č. 1, v obou případech stejný, ale dopad na hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy je výrazně odlišný (nákladová rentabilita a rentabilita vložených prostředků). V modelovém příkladu, který je využit pro demonstraci vlivu výběru metodického postupu pro zachycování zemědělské činnosti jsou uvažovány vynaložené režijní náklady ve výši 300 peněžních jednotek (p.j.), reálná hodnota pořízených biologických aktiv je 2 500 p.j., předpokládané náklady prodeje jsou 500 p.j. Předpokládá se vynaložení přímých nákladů v průběhu období ve výši 1 000 p.j. a reálná hodnota snížená o náklady spojené s prodejem je k rozvahovému dni 3 500 p.j.

Jak vyplývá z tabulky 1, vzhledem k možnosti použití odlišných metodických postupů pro zachycování zemědělské činnosti není ukazatel nákladová rentabilita pro jejich hodnocení relevantní, neboť dochází vlivem odlišné metodiky k výrazným rozdílům v hodnotách tohoto ukazatele, zatímco ukazatel výnosové rentability není volbou metodiky ovlivněn. Tuto skutečnost by měli zohledňovat zejména externí uživatelé při svých investičních rozhodováních. Míra ovlivnění nákladové rentability u konkrétních podnikatelských subjektů bude do značné míry záviset na podílu zemědělských aktiv na celkovém rozsahu podnikatelské činnosti i vztahu přímých a nepřímých nákladů vynaložených v účetní jednotce. Proto lze doporučit externím uživatelům, aby se při hodnocení výkonnosti podniků, v jejichž předmětu činnosti významný podíl představuje zemědělská prvovýroba, zaměřovali především na ukazatele, které ve své konstrukci nevyužívají kategorii nákladů (rentabilita aktiv, kapitálová rentabilita, rentabilita vložených prostředků).

5 Závěr

Skutečnost, že vznikl IFRS pro SME jako nástroj harmonizace finančního výkaznictví malých a středních podniků, je třeba hodnotit pozitivně. Za jistý problém lze v současné době považovat fakt, že tento standard nebyl v zemích Evropské unie přijat a samotná Evropská komise dosud nevydala jednoznačné stanovisko k jeho přijetí. Existují země, které se přiklání k jeho implementaci jako národního systému finančního výkaznictví, mezi tyto země patří Velká Británie a Irsko. Na druhé straně jsou země, které přijetí IFRS pro SME jednoznačně odmítají. Mezi tyto země patří zejména Francie či Německo. Pro malé a střední podniky by harmonizace finančního výkaznictví mohla přinést jisté výhody. Je důležité, že při jeho tvorbě IASB vzala v úvahu specifický charakter zemědělské činnosti a její odlišnosti od ostatních odvětví a že tato skutečnost je zohledněna v oddíle 34, který upravuje požadavky na vykazování a zveřejňování informací týkajících se zemědělství.

Praktické aplikace ustanovení IFRS pro SME však budou podobné jako i v případě plných IFRS do značné míry ovlivněny národními účetními systémy v konkrétních zemích, a proto se mohou v jednotlivých zemích do jisté míry lišit. Externí uživatelé finančních informací musí tento fakt zohlednit při svém rozhodování a využívat zejména informace, které by mohly být pouze minimálně ovlivněny volbou metodického postupu pro zachycování a vykazování zemědělské činnosti.

Poděkování

Príspevek je součástí řešení projektu: Konvergence systémů US GAAP a IAS/IFRS pro vznik jediného systému finančního výkaznictví s ohledem na úpravu metodických postupů finančních analýz Grantové agentury České republiky č. P403/11/0849.

Literatura

- Baskerville, R. F., & Cordery, C. J. (2006). Small GAAP: a large jump for the IASB. Paper presented at the *Tenth Annual Conference for Financial Reporting and Business Communication*, Cardiff Business School, Cardiff.
- Booth, P., & Walker, R. (2003). Valuation of SGARAs in the wine industry: time for sober reflection. *Australian Accounting Review*, 13(31), 52-60. ISSN 1035-6908

- EC. (2000). *Comment Letter on Exposure Draft E65 - Agriculture* No. 58. Retrieved from: <http://media.ifrs.org/CommentsE65.zip>
- EC. (2007). *EU farm structure*. Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Farm_structure
- Elad, Ch., & Herbohn, K. (2011). *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. ISBN 978-1-904574-73-6
- Eurostat – Farm structure statistics. (2011). [online][cit. 20120701]. Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Farm_structure_statistics.
- Herbohn, K. F. (2006). Accounting for SGARAs: A stock take of practice before compliance with AASB 141 Agriculture, *Australian Accounting Review*, 16(39), 63-77, ISSN 0963-8180
- IASB. (2010). Recent adoptions of the IFRS for SMEs, *IASB Newsletters*, IFRS for SMEs update No.2, London.
- IASB. (2008). *A guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008: including the full text of the Standards and Interpretations and accompanying documents issued by the International Accounting Standards Board as approved at 1 July 2008* : with extensive cross-references and other annotations. London: International Accounting Standards Committee Foundation. 2827 s. ISBN 978-1-905590-68-1
- Levin, R. I., & Travis, V. R. (1987). *Small business finance: what the books don't say*. Harvard Business Review 65(6), 30–32. ISSN 00178012
- Mc Mahon R. G. P. (1998). *Putting SME Financial Reporting into Theoretical and Practical Perspective*. Retrieved from: [http://catalogue.nla.gov.au/Record/2226503?lookfor=author McMahon,%20 Richard,%201948-&offset=1&max=26](http://catalogue.nla.gov.au/Record/2226503?lookfor=author%20McMahon,%20Richard,%201948-&offset=1&max=26). <http://www.iasplus.com/resource/0909financialexecutivepaper.pdf>. cit. 20110629.
- Nobes, C. (2006). Survival of International differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233-245.
- PWC. (2009). *Forest Industry: Application Review of IAS 41, Agriculture: The Fair Value of Standing Timber*. [online] available on: <http://www.pwc.com/gx/en/forms/forest-industry-application-review-of-ias-41-agriculture-the-fair-value-of-standing-timber.jhtml>.
- Sedláček J. (2010). The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics*. No. 2, 59-66. ISSN 0139-570X

What will the Implementation of IFRS for SME bring for Agricultural Enterprises?

Hana Bohušová, Patrik Svoboda

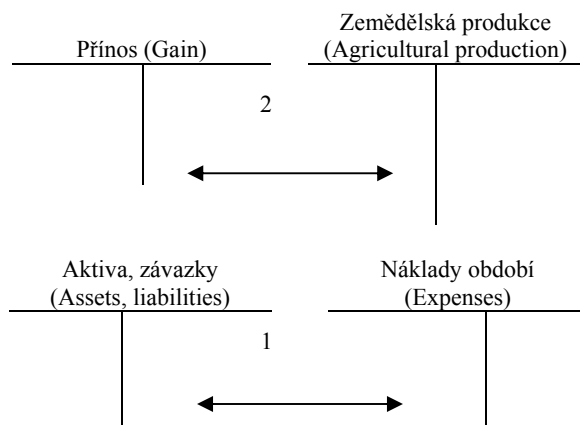
Abstract: *The specific nature of agricultural activity compared to other business activities undertaken for profit requires different methodological approaches for its recognition, measurement, recording and reporting. Since most farms in the EU are SMEs and standardization of financial reporting for these businesses in the form of the IFRS for SMEs has not yet been approved by the European Commission, special financial reporting of methodological approaches has not been applied in the agricultural sector yet. This contribution deals with the potential impact of implementation of IFRS for SMEs in agricultural activities and proposes possible methodological procedures for accounting solutions that are in accordance with the IFRS for SMEs, including indicators for evaluation of the impact of the financial analysis that are affected by the choice of methodological approach.*

Keywords: SME · IFRS for SMEs · Biological Assets · Agricultural Produce · Fair Value

Jel Classification: M41

Přílohy:**Schéma 1** Zachycení nákladů spojených se zemědělskou činností – varianta 1

Scheme 1 Agricultural activity costs recording – option 1

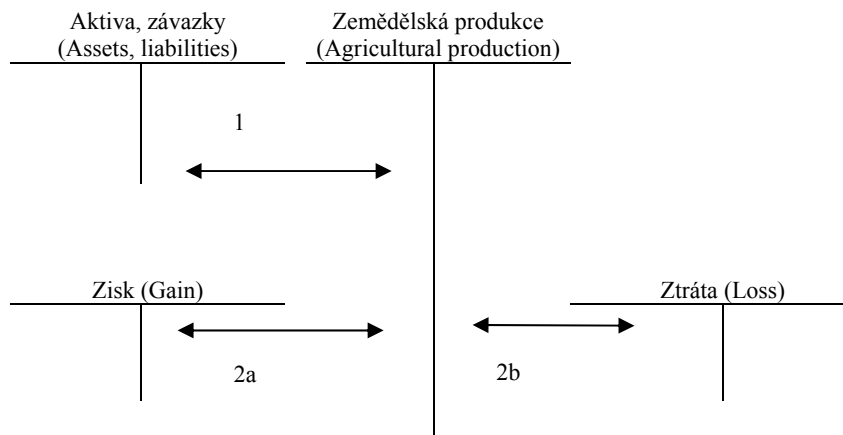


1) náklady vynaložené v průběhu roku v souvislosti se zemědělskou produkcí nebo biologickým aktivem

2) nárůst reálné hodnoty zemědělské produkce rozpoznáný a vykázáný k rozvahovému dni

Schéma 2 Zachycení nákladů spojených se zemědělskou činností – varianta 2

Scheme 2 Agricultural activity costs recording – option 2



1) náklady vynaložené v průběhu roku v souvislosti se zemědělskou produkcí nebo biologickým aktivem (v průběhu roku jsou veškeré náklady spojené se zemědělskou produkcí kapitalizovány)

2a,b) nárůst či pokles reálné hodnoty zemědělské produkce rozpoznáný a vykázáný k rozvahovému dni

Tabulka 1 Vliv použití odlišné metodiky zachycení nárůstu reálné hodnoty
 Table 1 Impact of different metodological approach on fair value increase

Položka ¹	Zachycení jako součást ocenění (kapitalizace) ²	Zachycení jako náklad období ³
Rozpoznání biologických aktiv (nákup) cena 2500 p.j. ⁴	Biologické aktivum/Peníze 2000 p.j. ⁵ Ztráta/Peníze 500 p.j. ⁶	Biolog. aktivum/Peníze 2 000 p.j. ⁵ Ztráta/Peníze 500 p.j. ⁶
Přímé náklady vynaložené na biologické aktivum (1 000 p.j.) ⁷	Biologické aktivum/Peníze 1 000 p.j. ⁵	Náklady/Peníze 1 000 p.j. ⁸
Režijní náklady 300 p.j. ⁹	Náklady/Aktiva, závazky 300 p.j. ¹⁰	Náklady/Aktiva, závazky 300 p.j. ¹⁰
Změna v reálné hodnotě biologických aktiv ¹¹ Reálná hodnota na konci roku ¹² (3 500 p.j.)	Biologické aktivum/zisk 500 p.j. ¹³	Biologické aktivum/zisk 1 500 p.j. ¹³
Čistý vliv na zisk nebo ztrátu ¹⁴	Přínosy ¹⁵ 500 p.j. Náklady ¹⁶ 300 p.j. Vliv na zisk nebo ztrátu ¹⁷ 200 p.j.	Přínosy ¹⁵ 1 500 p.j. Náklady ¹⁶ 1 300 p.j. Vliv na zisk nebo ztrátu ¹⁷ 200 p.j.
Nákladová rentabilita ¹⁸	66,67 %	15,38 %
Rentabilita vložených prostředků ¹⁹	5,71 %	5,71 %

Notes: ¹Item, ²Recording as a part of cost, ³Recording as an expense, ⁴Biological assets recognition, ⁵Biological asset/Cash, ⁶Loss/Cash, ⁷Direct costs connected with biological asset, ⁸Expenses/Cash, ⁹Overhead costs, ¹⁰Expenses/Assets, Liabilities, ¹¹Change in biological assets fair value, ¹²Fair value at the end of reporting period, ¹³Biological asset/gain, ¹⁴Net impact in profit or loss, ¹⁵Gain, ¹⁶Expenses, ¹⁷Impact in profit or loss, ¹⁸Costs ratio, ¹⁹Return on investment.

Source: own research

Zdroj: vlastní výzkum