

NĚKTERÉ OBLASTI PRO UPLATNĚNÍ ZNALOSTNÍ EKONOMIKY V ZEMĚDĚLSKÉM ÚČETNICTVÍ

SOME AREAS OF THE KNOWLEDGE ECONOMICS - APPLYING TO THE AGRICULTURAL ACCOUNTING INSTANCE

Jindra Kouřilová

Anotace:

Znalostní ekonomika, potažmo znalostní účty, mají své nezastupitelné místo i v zemědělském účetnictví. Obsáhlé vstupní informace vycházející ze současných potřeb teorie a praxe, by měly být zpracovány, upraveny a etablovány do nových doplňujících postupů v konkrétních problémových oblastech, ve kterých by znalostní ekonomika mohla dostat svou příležitost. Příspěvek je věnován oblastem: účtování o zvířatech, ekologizaci zemědělství, rybnářství.

Klíčová slova :

Účetnictví v zemědělství, účetní legislativa, ekologizace zemědělství.

Abstract:

The knowledge economics as well as with knowledge accounts have their indispensable place in agricultural accounting. The contribution deals with demonstration of subject matter, topics referring to regarding bookkeeping of animals, ecologically compatible farming, aquaculture, and to table a motion arrange-modify of standardised solution in the conditions of ours.

Key words:

Agricultural accounting, legislative, ecologically compatible farming.

ÚVOD

Představuje-li znalostní ekonomika relativně nový směr zabývající se ekonomikou nehmotných aktiv v podobě znalostí jednotlivců či skupin, znalostní účty poměřují efektivnost přeměny konkrétních vstupních informací, znalostí a podmínek na konečné přínosné znalosti a opatření. Principem znalostního účtu je kontrola, zda informace, které jedinec (skupina) získal, se podařilo transformovat v činnost, která přinesla přidanou hodnotu, potřebnou kvalitu konverze.

V našem případě mohou představovat vstupy např.: získané klíčové znalosti, co z nich lze využít ke zlepšení, návrh konkrétních kroků k využití znalostí, postup- jak bude změna provedena, způsob zhodnocení této investice; výstup pak by měl mít podobu konkrétního přínosu. Do jaké míry bude tento proces úspěšný, je odvislé i na jakémisi katalyzátoru, jímž bývá třeba klima na pracovišti. Znalostní ekonomika i znalostní účty se uplatňují v konkrétních oblastech; ty lze pak identifikovat i v oblasti účetnictví zemědělských podniků.

CÍLE A POSTUP

Cílem příspěvku je prezentovat některé aktuální okruhy účetnictví v zemědělství, které vyvstaly jako příhodné pro vedení potřebné diskuse na bázi uplatňování znalostní ekonomiky. Tato potřeba vyplynula z analýz různé problematiky týkající se specifiky zejména zemědělských aktivit, novelizace účetnictví a daní. Vybrané okruhy byly porovnávány v návaznosti na poznatky vycházející z praxe, jakož rovněž na výsledky teoreticky zaměřených

prací i jiných zemí, zejména EU. Jako ilustrace je uvedeno: užívání pojmu zemědělské účetnictví, účtování o zvířatech, ekologizace zemědělství, rybářství. Výchozími podklady byla současná legislativa, IAS 41 Zemědělství, poznatky z materiálů povětšinou získaných na www stránkách, uvedených v seznamu literatury.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Pojem zemědělské účetnictví,

Za vstupy jako základu znalostního účtu, lze označit dlouhou řadu specifíků zemědělské výroby, jakými jsou např.:

- klimatické a přírodní podmínky, zejména ve vztahu ke struktuře výroby;
 - podmínky ekonomicko politické, zejména pohyby kvót, dovozu, vývozu, cen, omezení;
 - společná zemědělská politika EU vyžadující i znalosti odlišných účetních a daňových metod a postupů, ukazatelů; užívání limitů, kvót, více způsobů vykazování, spíše daňově zaměřených;
 - společná zemědělská politika EU uplatňující diferencované přístupy a podmínky v různých zemích; plánování tvrdě převládá v rámci EU nad tržní formou;
 - značná diferencovanost sezónních a mimosezónních cen některých produktů;
 - významná role dotací, jejich přidělený objem, struktura, vliv na výsledek hospodaření; poměrně obtížná orientace v jejich daňové účinnosti, vztahy mezi donátory a příjemci;
 - vliv na krajinu, vodní hospodářství, rekreaci, zaměstnanost, škálu zpracovatelů, působení jiných aktivit či jinak zaměřených zemědělských aktivit - vzájemná interakce;
 - psychické vlivy, práce s živými organismy; stresy, důsledky BSE; extenzivní činnost je často preferována před intenzivní formou s důsledkem např. změn v poměrech fixních a variabilních nákladů, financování;
 - environmentálně zaměřená činnost, požadavky na vykazování a limity, ekologické zemědělství, environmentální účetnictví;
 - zvláštní používané metody, ukazatele, parametry chovu zvířat-welfare;
 - specifické teoretické problémy některých oborů a sfér činnosti, např. zvířata jako genetický materiál (v kontextu např. s IAS 41); často se aktualizující zvláštní pravidla, např. pro vedení účetnictví doprovázená opět specifiky danými poskytováním dotací z fondů EU vč. daňových.

Jako výstup by postačovalo akceptování pojmu zemědělské účetnictví v jeho běžném užívání s tím, že je tak uživatel seznámen se všemi specifiky, které tento pojem obnáší. Vlastní konverze pak by mohla patřit identifikaci všech důvodů pro a proti používání a odůvodnění možného přínosu.

Zvláštnosti účetnictví v zemědělství (resp. zemědělského účetnictví) a potřebu postihnout daleko širší okruh dění, dotvrzuje i třeba běžné používání pojmu agricultural accounting, dále mezinárodní účetní standard IAS 41, tzn. jediný standard, věnovaný konkrétnímu odvětví, stejně jako používání vícero druhů účetnictví, zejména FADN Farm Accountancy Data Network, účetní datová síť zemědělských podniků EU. Postupující harmonizace má před sebou ještě značné prostory, např. země EU nevykazují škody, používají zcela odlišné ukazatele a metody, se kterými se lze setkat v odborných textech EU vč. našich, zcela běžně. Úspěšné snahy bývají ve využívání účetnictví v pro nás méně standardních případech, např. sledování sociálních aspektů životaschopnosti farem, dopadů dělení pozemků do výsledku hospodaření, hodnocení působnosti nástrojů zemědělské politiky (Německo a Francie, Nizozemí a USA).

Zařazení a oceňování zvířat v účetnictví podniku.

Za vstupy můžeme označit stávající legislativu, potřeby praxe a zahraniční praxi; výstupem by mohl být podložený konkrétní návrh na doplnění legislativy a platných dispozic.

Důvody:

- IAS 41 dal najevo, že se jedná o zvláštnost, obdobně jako třeba rakouské zemědělské účetnictví. ČSÚ zahrnul živá, naprosto zvláštní aktiva zcela věcně mezi jiná.

- Datová báze ČSÚ obdobně jako účetní legislativa, je informačně velmi skoupá k velkému počtu firem, zabývajících se chovem, odchovem, prodejem zvířat různé provenience, ať už ta toho času patří do zemědělské činnosti či nikoliv. Vydávané publikace účetní a daňové mají téměř žádnou či naopak velice volně a diferencovaně zpracovanou partii věnovanou zvířatům, navíc rozdíly výkladů jsou zvláště patrné u daňové evidence.

- Uváděný pojem základní stádo - postihuje tradiční chov hospodářských zvířat (viz ČSÚ 013 Základní stádo a tažná zvířata); v praxi se jedná ale i o ryby, psy, ptáky, kteří jsou chovnými a plemennými zvířaty; možná by mohl být výčet rozšířen spolu s výčtem dalších uvedených zvířat na chovnou a plemennou skupinu, hejno, či podobně. V některých informačních publikacích jsou uváděna pouze plemenná zvířata, někdy - např. u odpisů v příloze zákona o dani z příjmu i chovná, což teoreticky v praxi může mít své dopady v nejasnosti zařazení. Hospodářsky využívaná zvířata - je rovněž pojem, který by snad mohl doznat upřesnění; versus zvíře co by ryze zboží, kombinace chovu a prodeje, a to ve vztahu k pojmu výsledek hospodaření.

- Druhy zvířat trvale uváděné, např. stádo chovných husí, tvoří sporadické případy, většinou omezené na ojedinělé podniky a dovoz. Vedle klasicky uváděných zvířat je zde celá řada dalších, významného finančního ocenění a určených pro další reprodukci a zlepšování genetického potenciálu druhu, plemene, na rozdíl od zvířat, v chovech frekventovanějších. Lze se domnívat, že by se mělo jednat o téměř všechny druhy zvířat, které mají atributy chovného nebo plemenného zvířete, s diskusí období do dosažení dospělosti, předpokladu zootechnického s využitelností “ alespoň 4 let v chovu a zároveň vazby na dobu odepisování 3-5 let”. Odpisové skupiny by mohly být doplněny o další frekventované druhy zvířat.

- Oceňování zvířat, když v různých publikacích je uváděna povětšinou cena pouze pořizovací, nikoliv vstupní cena, což by mohlo znamenat, že i přes nepodstatnost výše ocenění, se k ocenění ve vlastních nákladech se nevztahuje; zde budiž uvedeno, že Český účetní standard vyhovuje.

Chov geneticky cenné ryby se nemusí, ale i může, v důsledku zvláštních, náročných chovných postupů při ocenění zvířete ve vlastních nákladech značně přiblížit ceně tržní. Zpravidla tomu tak není u chovu ptáků či hospodářských zvířat, kde tržní cena tvoří násobek vlastních nákladů. Kůň průběžně výcvikem získává výrazně na faktickém ocenění (jistá obdoba “technického zhodnocení), ale ta se v účetní hodnotě neprojeví.

Např. cena chovného papouška může dosáhnout několika desítek tisíc korun, generačního kapra o hmotnosti 5-10 kg při ocenění 100 až 500 Kč za 1 kg, jesetera viza 60 kg při 500 Kč až 3 tis. Kč za kg. Přitom evidence plemenných ryb je důsledná (odlovní a komorové knihy), stejně jako i evidence neplemenných ryb (Vyhláška č. 136/2004 Sb.); počet, hmotnost, původ, dle analytické evidence.

Jen podoby oceňování selat postupem užívaným v našich podmínkách, prostřednictvím čisté současné hodnoty, či dokonce nedokončené výroby mají své zastánce i odpůrce a v rámci harmonizace bude hledána prostřednictvím diskuse alespoň rámcová forma.

Aktuální otázkou je pak např. ztráta, resp. úhyn plemenných i chovných zvířat a nutný nákup nového zvířete za tržní cenu; důležitost ocenění zvyšuje vazba na DPH. V tomto případě by i úvaha o oceňování reálnou hodnotou IAS 41 nepostrádala jistý smysl.

EKOLOGIZACE ZEMĚDĚLSTVÍ

Vstupy:

Pro auditované podniky doporučuje Evropská komise zveřejnit informaci v účetní závěrce - v rozvaze: rezervy na environmentální opatření a environmentální závazky; v příloze pak například výdaje na tyto účely. Pro zemědělské podniky pak jsou stanoveny jako hlavní cíle zaměřené na bezpečnost potravin a ochranu krajiny. Jedná se o aspekty zabudovávané postupně právě i do zemědělské praxe, potažmo do účetnictví podniků.

K dispozici je poměrně široká škála informací od environmentálních podmínek podniku jako zamlčeného předpokladu nebo naopak retardující podmínky jeho potencionálního rozvoje, přes úvahu kvality prostředí jako externího aktiva podniku, po objem spotřebovaných sledovaných látek, sloužících jako environmentální indikátory; jsou shromažďována data o vstupech do zemědělské výroby a nárazově odhadnuty emise touto výrobou zapříčiněné. Většinou jsou tyto hodnoty dány formou omezení, kvót sledovaných v účetních výkazech.

Rozvíjené environmentální účetnictví, jako účetnictví vztahující se k prostředí, je důležité stejně jako svým způsobem opačný postup v případě ekologického zemědělství (hledání vhodné formy účetnictví pro svým způsobem specifickou výrobu), s otázkou způsobu vykazování a hodnocení aktivit v účetnictví. Jedná se o samostatná obsáhlá témata, kterým bude dáván v nejbližší budoucnosti potřebný prostor.

Výstupy:

pravidla a evidence pro ekologické, multifunkční či konvenční zemědělství s limity v návaznosti na pravidla a opatření EU a USA. Systém souvislostí, článků a vazeb (zejména u ekologického zemědělství se jedná o specializaci bez možnosti výchylek), s potřebou určit potřebu přísně systémového přístupu v podobě sledování všech dotčených článků, vč. např. SWOT analýz, hlídání kritických článků (např. marketing, dodržení norem, např. pro welfare zvířat).

Spíše jako doplněk lze uvést potřebu z oblasti **Rybářství**, kde mimo zmíněných otázek, vystupuje zde ještě problém sporu ochránců přírody a rybářů, rozhodnutí státu. Škody způsobené predátory (vydry, kormoráni, volavky, norkové), kdy do škod hrazených státem (vstupy uvažované), nejsou započítávány škody vyvolané (nová obsádka, čas a cesty akterů, posudky atd.), působení časového a lokálního faktoru; chov ryb v těchto souvislostech nemá svou odezvu ani ve znění předpisů ekologického zemědělství, ačkoliv tyto atributy by mohl mít, ani v legislativě a předpisům k ochraně zvířat (zraňování ryb).

Zatím mimo větší pozornost zůstává chov a export akvarijních a ozdobných ryb ve svých objemech.

ZÁVĚR

Zemědělství je odvětvím s nejvíce specifickými jevy, komplikovanou návazností na země EU, doprovázené neustálými změnami zákonů, vyhlášek, opatření, vč. vedení účetnictví, daňové evidence, agendy daní. Především praxe by měla dostat potřebné propozice v takové podobě, aby se mohla bez větších problémů v nich nalézt a současně reagovat již s mírným předstihem na plánovaná opatření, např. welfare zvířat, odbyt, služby. Na základě zmíněných oblastí a četných dalších, dále nerozváděných, se jeví jako příhodné soustředit zemědělství jako celek do samostatného účetního standardu či alespoň aktuálním způsobem rozpracovat partie, týkající se např. zvířat nebo biologických aktiv, nejen ryze zemědělské činnosti. Užitek by mohla mít jak podnikatelská sféra, tak instituce, které s účetními daty pracují, jakož

i návaznost na EU účetnictví a vytvořeno určité vodítko i pro subjekty vedoucí daňovou evidenci.

Príspevek byl zpracován v rámci MSM 6007665806

LITERATURA

Homme, del' B., Pradel, M., De Bordeaux, E.: Agro-environmental diagnosis at farm level:

French experiences, In: Pacioli 8, 2000, www.lei.dlo.nl.

Schmauz, F.: Buchführung in der Landwirtschaft, Vrlg. Stuttgart, ULMER 2003.

Agricultural Science Department, <http://www.cac.cc.az.us/ag/>

Zákon o účetnictví 563/1991 Sb.

České účetní standardy

IAS 41, mezinárodní účetní standard k zemědělství

<http://europa.eu.int/>

<http://europa.net.int.comm/agriculture/rica..>

www.extension.usu.edu/agecon/pubs

www.ag-careers.com/ag

<http://www.lei.dlo.nl/Research/ResearchHome.html>

<http://www.lei.dlo.nl/binternet/showtable.exe>

http://www.lei.dlo.nl/lei_engels/HTML

Kontaktní adresa

Doc. Ing. Jindra Kouřilová, CSc.

JČU České Budějovice

Zemědělská fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studentská 13

370 05 České Budějovice

tel.: +420 387 772 479

e-mail: kourilova@zf.jcu.cz