

VYUŽITÍ ZEMĚDĚLSKÉHO ÚČETNICTVÍ EU PŘI REALIZACI SPOLEČNÉ ZEMĚDĚLSKÉ POLITIKY

THE USE OF EU AGRICULTURAL ACCOUNTING FOR THE MANAGEMENT OF COMMON AGRICULTURE POLICY

Jindra Kouřilová

Anotace:

Data získaná z účetnictví zůstávají hlavním vstupním zdrojem informací o hospodaření podniku. Nezbytnost využívat tuto datovou bázi k řízení podniku, poskytovat data dalším institucím, potřeba hodnotit dopady realizace nástrojů společné zemědělské politiky na společném základě, si vynutila mimo jiné rozvoj účetních institucí. Za tu lze považovat v tomto směru zejména FADN (Farm Accountancy Data Network), zemědělskou účetní datovou síť, která se stala nejen zpracovatelem a zpětně distributorem zpracovaných dat, ale i motivačním elementem tvorby mezinárodního účetního standardu IAS 41 k zemědělství. Spolu s dalšími navazujícími institucemi pomáhá vytvářet informační základnu o vznikajících a řešených problémech, která může být přínosem i pro naše podmínky; zejména pak, jestliže zemědělské účetnictví zemí EU se liší od účetnictví v ČR. Příspěvek je pak věnován stručnému přehledu vybraných problémových okruhů.

Summary:

The farm accounting is one of the basic information sources of CAP. The necessity to use the accounting for the management of farms and for the harmonisation of EU accounting leads to the FADN activity by to the formation and publication of IAS 41. The EU farm accounting is different from CZ accounting. It means, that to take over the demands of FADN and CAP brings more problems. A possibility how to improve the situation is, to study experiences of EU countries concerning of the use the accounting in research, farm praxis. This contribution deals with some of these issues.

Klíčová slova:

Účetnictví zemědělských podniků, společná zemědělská politika SZP, EU, FADN

Key words:

The farm accounting, Common Agricultural Policy CAP, EU, FADN

Úvod

Data získaná z účetní evidence zůstávají hlavním zdrojem informací o hospodaření podniku a zároveň zpracovaná zpětně umožňují jich využít k řízení podniku; dále umožňují sledovat tendence a výsledky působení nástrojů společné zemědělské politiky (SZP). Není však mnoho zemědělských podniků, které by se věnovaly se zájmem účetnictví. To platí nejen o podnicích v ČR, ale zejména o podnicích EU, kde hlavně malé podniky mají v tomto směru významné problémy. Navíc vznikla nezbytnost vycházet ze stejné báze a harmonizovat účetnictví. Potřeba zlepšit situaci vedla k založení a rozvoji FADN přispívající k harmonizaci

účetnictví zemědělských podniků, k možnostem informovat své klienty, ke zpětnému využití zpracovaných dat v podnicích samých, ale i k zaměření zajímavých výzkumných prací navazujících institucí EU.

V našich podmínkách přistupující země není ani tak zapotřebí řešit problémy vedení účetnictví na podnicích jako v některých zemích EU, ale vyvstává zde další, významnější problém nežli pociťují země EU a sice harmonizace účetnictví v zemědělství. Zemědělské účetnictví zemí EU je odlišné od účetnictví ČR, spíše odpovídá vnitropodnikovému účetnictví. Přebírání společné politiky v našich podmínkách přidružené a potencionálně členské země, když ČR dodává data potřebné kvality do Bruselu, zpětně zpracovaná přijímá zpět do ČR, má své obtíže, ale zároveň i možnosti.

Jeví se jako příhodné využít celé řady informací z materiálů EU založených právě na účetních datech, ať ta se týkají oblasti produkční, sociální, environmentální a dalších. Neměly by zůstat nepovšimnuty poznatky a zkušenosti EU z působení nástrojů SZP, které mohou motivovat či ušetřit naši výzkumnou kapacitu, ale i třeba jen nepřímo informovat o vývoji některých procesů v zemích EU.

Cíle a metodika

Některé probíhající procesy v zemědělství EU získaly podobu problému, jehož řešení se ať už v rámci EU či jen v rámci konkrétního státu, stalo velmi aktuálním. Cílem příspěvku je pak přispět k přehledu v EU řešených problémů v oblasti SZP na bázi účetních dat, o kterých se dá předpokládat byť potencionální aktuálnost poplatná i pro naše poměry.

Materiály zmíněného zaměření jsou převážně zahraniční provenience, zejména DG VI v Bruselu, dále výzkumného ústavu zemědělské ekonomiky LEI DLO v Haagu -gestora metodik pro země EU, FADN se svými zkušenostmi za 30 let činnosti a programu Pacioli s vydávanými materiály ze svých seminářů; dále Rakouska a Německa; z české provenience se jedná především o materiály VÚZE v Praze, zabezpečující instituci FADN CZ. Dostupné materiály byly seříděny, analyzovány a dle možností vzájemně doplňovány o souvislosti tak, aby poskytovaly za daných podmínek co možná nejvyšší vypovídací schopnost. Kromě teoretických a metodologicky zaměřených prací zejména z oblasti sběru a úprav dat, bylo možno setkat se s materiály diskutujícími konkrétní, praktické problémy, z nichž byly jako ilustrace vybrány následující z odlišných sfér.

Výsledky a diskuse:

Analýzou dostupných materiálů a jejich porovnáním bylo zjištěno, že mnoho problémových okruhů je společných našim současným problémům, další se stanou zřejmě aktuálními v blízkém období a některé zatím identifikovány nebyly. Zjištěné informace ze strany zemí EU a EU samé, lze rozdělit na: nově vypracovávané metody, sdělené zkušenosti a informace o vnitřních problémech.

V našem příspěvku zůstaneme na bázích jednotlivých problémových okruhů, které povětšinou v různém poměru obsahují zmíněné tři druhy informací a sice v podobě stručného přehledu:

Potřeba účetních dat v rozhodovacích procesech zemědělců, její financování .

Vedení účetnictví na farmách s nároky na finanční podporu částečně ze strany konkrétní země, částečně i EU samé, v našich podmínkách není zapotřebí. Další diskutovaný problém obdobný našemu je využívání účetnictví pro potřeby řízení podniku, jestliže ten vede převážně účetnictví daňové. Řešení v podobě výzkumných prací (zde Nizozemí a Norska, Öhlmer 1999), je zaměřeno na sledování čistého pracovního příjmu farmy jako

ukazatele s odlišnými hodnotami v manažerském a daňovém účetnictví a to v jeho průměru i absolutní hodnotě. Jedná se o důsledek zápočtu různých položek; zejména o vklad práce rodiny, zajištění farmářů v důchodu. Zjišťovány jsou rozdíly u částečných pracovních úvazků, druhů činnosti (např. chov ovcí) a plným zápočtem pracovní doby (zpravidla mléčné farmy), když se farmáři brání dvojímu zdanění. Problémy nastávají např. i při změnách hodnoty ploch v bilanci, zaznamenávaném jen v manažerském účetnictví. Předpokládá se pokračování prací ve smyslu pomoci tvorbou určité metodiky farmářům samým.

Vzhledem k logické potřebě využívání řádně vedeného účetnictví k řízení podniku a omezeným možnostem farem, se nabízí i pro naše podmínky zpracovat pro tuto sféru obdobně přehled dat, která jsou nejvíce zapotřebí a co nejjednodušší vazby finančního (daňového) a vnitropodnikového, event. manažerského účetnictví (zatím viz Nepelchová, Novák 1996). Už i proto, že situace v tomto směru se stane ještě postupně obtížnější z důvodu postupující harmonizace účetnictví a zavádění IAS 41 do podnikové sféry.

Finančně ekonomický (simulační) model FES

Původně vyvinutý model pro nizozemskou vládu se od roku 1990 rozvíjí do dalších podob (Mulder 1996). Je charakterizován jako spolehlivý nástroj pro zodpovídání otázek o možném budoucím finančním vývoji v zemědělství s konkrétními otázkami: kolik podniků se setká v blízké budoucnosti s finančními obtížemi (předpověď finančního stresu), jaké vlastnosti mají podniky s malou a velkou nadějí na přežití, dopady na odvody daní či poklesu tržeb na příjmy. Koncepce modelů vychází především z existence rodinných farem (tzn.: vlastnictví a vedení je ve stejných rukou, převzetí farmy probíhá uvnitř rodiny, rozhodnutí o produkci a spotřebě jsou integrovaná), ve třech fázích: ustavení farmy, její přežití a převzetí. V každé fázi jsou řešeny specifické finanční problémy a předpokládá se, že farma musí vytvářet dostatečný příjem alespoň pro pokrytí stávajících výrobních nákladů vč. udržení pracovní síly, placení nájemného a úroků, pokrytí nákladů na odpisy a pokrytí životních nákladů rodiny. Byl vyvinut signál nebezpečí přerušení existence farmy. Teoreticky má farmář možnost reagovat na problémy s likviditou způsobem poplatným pro naše poměry; pokud nikoliv, jedná se o tzv. technický bankrot. Soustava rovnic se týká: obnovy investic, dostupnosti vlastních finančních prostředků, zadluženosti s hlavní veličinou čistého očekávaného provozního cash flow (Veen, van der H., Vrolijk, H. 2000).

Zde se nabízí zpracovat obdobný, pro naše podmínky doplněný materiál pro rodinné farmy, které právě postrádají nejvíce poradní materiály.

Softwar jako nástroj mikroekonomického výzkumu

Shromažďování velkého objemu dat má za následek nedostatečně pružný systém, navíc velice nákladný. FADN dostává dotace i ze stran komerčních účetních institucí a dalších, neboť ze strany uživatelů jsou mimo ekonomických dat požadována stále častěji zemědělská technická data. Tato ochota platit pak umožňuje průběžně sběr dalších, zejména environmentálních dat. Technické vybavení umožňuje zpracování různých analýz pro monitorování politiky. FADN není schopna standardizovat své uživatele, neboť další definice jako národní účetnictví, překáží opětovnému užití drahých dat. Diskutuje se zajištění kvality dat ve vztahu k jejich zpoplatnění (typ X a typ Y informací), možný prodej, užití reklamy. Hledají se různé formy optimální podoby a způsobu využívání softwaru, což je spíše záležitostí specializovaných center. Zlevňování dat pro ekonomický výzkum se jeví velmi potřebné stejně jako hledání možností jak přispět větší měrou k řízení farem prostřednictvím internetu. Odborníci odpovídají na otázky: zda je daný systém určen pro všechny farmáře, zda obsahuje národní a evropské cíle, k finanční účasti řídící instituce. Za problém není považován přístup farmářů k internetu; rizika projektů jsou ale asi našim obdobná: časová náročnost zpracování dat, příliš významná rozdílnost způsobů shromažďování dat,

dlouhodobé diskuse k rozvoji systému, odlišná technická úroveň jednotlivých zemí, nedostatečná politická ochota řešit problematiku přes její relativně nízkou finanční náročnost, harmonizace a vzájemná pomoc při řešení problémů, riziko vysokých ztrát v investicích, ochota farmářů, vlády omezující platby, zachování důvěrnosti (Poppe 2000, Current research 1999, Pacioli 7,8).

Metodická stránka sběru dat z účetnictví zemědělských podniků, kromě dat tradičních statistickými orgány, je řešena VÚZE Praha; přístup k internetu ze strany farmářů zřejmě bude vyžadovat pomoc a čas, stejně jako potřebu výroby specifického softwaru pro rodinné farmy.

Environmentální politika

Vývoj nových technologií, biotechnologií a komunikace, zároveň vývoj požadavků na ekologickou bezpečnost zemědělských produktů a ochranu krajiny, přináší sebou jednoznačně potřebu sledovat další potřebné údaje. Tradiční finanční účetnictví prezentované finančními daty je tak prostřednictvím adaptace systému (např. FADN) doplněno i o 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. Ty jsou sledovány v účetních výkazech a podléhají auditu. Prozatím v pěti zemích EU jsou odhadovány minerální balance pro všechny sledované podniky, v ostatních zemích probíhá příprava, povětšinou závislá na finančních možnostech. Spolu s požadavky musí být korigovány náklady a kapacity (dle Poppe, Mouse 2000, na sběr posledních 20% dat se odhaduje nárůst nákladů na 80%). Byl vyvinut účetní software umožňující zpracování dat o užití minerálií, pesticidů, energií a vody na úrovni farem a jejich alokaci k produktům (provozován je již delší dobu v Nizozemí). LCA (Life Cycle Assessment) jako systém sloužící k tvorbě environmentálních modelů má dvě metody sběru dat o produktech environmentálně významných a sice:

- prostřednictvím účetnictví farmy. Je nákladnější, ale kvalitnější, kontrolovaná data; usnadněna je integrace s jinými typy dat; vhodnost pro tvorbu politiky, výzkum, ovšem při úvaze změn vlivu komunikačních technologií vč. legislativy;

- prostřednictvím „inženýrského“ přístupu, založeného na sledování technických koeficientů probíhajících procesů v podmínkách průměrné farmy v daném regionu. Koeficienty jsou zpravidla získávány prostřednictvím odborníků s dostatečnými zkušenostmi a současně prostřednictvím dotazníků od farmářů. Tato metoda vede při nižších nákladech ke kompletním a relevantním datům, jejichž přesnost a koherence nemusí být vždy zajištěna. Je využívána pro strategické rozhodování, tvorby fází vládní politiky;

V této sféře jako velmi aktuální je uvažován aspekt environmentálních podmínek podniku jako zamlčený předpoklad nebo naopak retardující podmínka jeho potencionálního rozvoje; hovoří se dokonce o těchto podmínkách jako externím aktivu podniku.

Modulace přímých plateb

Na základě účetních dat byly na základě kontraverzních diskusí kolem financování zemědělské politiky CAP vypracovány studie porovnávající návrhy Německa a Francie (Chattelier, Kleinhanss 2000). Německo je pro přeskupení sil, změnu společného financování, zatím co Francie je pro degresivní platby nad prahem 100 tis. euro na jednu farmu. Výsledkem je analýza dostupných dat a predikce do r. 2008. Použité ukazatele uvedené v užitých modelech byly konfrontovány s účetním a ekonomickým obsahem. Přímé platby jsou uvažovány v rozmezí let 1999 až 2008; jsou propočítávány dle zastoupení farem dle ekonomické velikosti, přepočítávané na jednotky práce a užívanou zemědělskou půdu.

V konečné podobě jsou porovnávány navrhované přístupy na skupinách farem obou států při použití účetních dat.

Využití účetnictví ke zjišťování hodnoty parcel

Účetní data mohou tvořit i výchozí bázi pro zjišťování ztrát vzniklých v důsledku snížení výměry pozemků (dělení, výstavba cest atd.), ke zjištění kompenzace na základě právního rozhodnutí, ve směru sledování produktivity pozemku, redukce výstupu (Samseth a kol. 2000). Byl propočten marginální výnos dle klimatických zón a vzato v úvahu, že mnoho farem není provozováno optimálně a že jsou zde předimenzované kapacity některých vstupních faktorů. V modelu je spojena možnost ekonomiky a vypovídací schopnost faktorů vztahujících se k půdě. Je možno odhadnout hodnotu malých parcel pro určitou kombinaci vstupu, kapitálu a práce. Zmíněná metoda může být užita i k odhadu kompenzací a to i na základě individuálních dat farmy o redukováných výnosech v důsledku měření chyb kapitálových nákladů vlivem použitých účetních metod (oceňování fixních a variabilních nákladů).

Závěr:

V předchozím textu byly ilustrovány některé snahy a již uplatňovaná či navrhovaná řešení problémů, které se dotýkají či patrně budou dotýkat i našich poměrů. Lze se domnívat, že možnosti, které mohou vylepšit bilanci aktiv a pasiv přidružení a vstupu do EU je příhodné hledat ve větší míře právě i v informacích, poskytovaných institucemi EU, pokud je k nim přístup. Pro oblast zemědělství sice je v ČR vybudována funkční výzkumná a statistická základna, s daty a výsledky analýz vycházejících jak z tradičních dat finančního účetnictví, tak z dat akceptujících specifika účetnictví patřící zemím EU (VÚZE Praha). Konkretní řešené problémové okruhy by mohly však být i možná vyšší měrou předmětem individuálního odborného zájmu, který by svůj cíl mohl nalézt nejen v uvedených, ale i dalších materiálech uvedené provenience a za předpokladu uvážení aspektů srovnatelnosti, což představuje již jiné téma.

Literatura:

- Hanibal, J. a kol.: Výběrové šetření hospodářských výsledků podnikatelských subjektů v zemědělství za rok 2000 v síti testovacích podniků FADN CZ, VÚZE, Praha 2001.
- Chattelier, V., Kleihanss, W.: Modulation of direct payments within Agenda 2000: A comparison between France and Germany, In: Pacioli 8, 2000, s. 127-144.
- Mulder, M.: Financial economic simulation (FES) model 1996,
<http://www.lei.dlo.nl/Scenarios/FES>
- Neplechová, M., Novák, J.: Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství, Balance, Praha 1996
- Poope, K.J.: Experiens with ARTIS, In Pacioli 8, 2000
- Poope, K.J., Meeusen, M.J.: Using FADN in data management for LCA. In: Pacioli 7, 1999, s. 143-153
- Öhlmer, B.: Need for accounting data in managerial decision making process: In Pacioli 7, 1999, s. 119-124.
- Veen, van der H., Vrolijk, H.: Towards dynamic growth in the Financial Economic Simulation model. In: Pacioli 8, 2000, s. 21-29
- Samseth, K. a kol.: The use of farm accounting and regression analyses in determining a value on small parcels of landed property. In: Pacioli 8, 2000, s. 59-74.
- Program Pacioli viz [www stránky LEI DLO](http://www.stranky.lei.dlo.nl).

Adresa autora:

Jindra Kouřilová, Ing., CSc., Katedra účetnictví a financí Zemědělské fakulty JU, České Budějovice, Studentská 13, 37005 České Budějovice, kourilova@zf.jcu.cz