

# Nové příležitosti pro účetnictví zemědělských podniků<sup>#</sup>

(Diskuse k článku: Argilés, Josep Mária. – Slof, Eric John: *New opportunities for farm accounting*. *European Accounting Review*, 2004, roč. 10, č. 2, s. 361- 383.)

*Dana Dvořáková\**

Účetnictví v zemědělských podnicích je specifickou oblastí, které není v odborné literatuře věnována taková pozornost, jakou by si tento specifický obor zasloužil. Národní účetní předpisy (standards) upravující tuto oblast jsou většinou spíše stručné ve srovnání s tím, jakou pozornost věnují právní úpravě účetnictví v ostatních oblastech podnikatelské činnosti. Navíc je třeba konstatovat, že národní účetní přístupy užívané k zobrazení hospodářské činnosti zemědělských podniků jsou v jednotlivých zemích značně odlišné. Specifika zemědělské činnosti a biologických aktiv, se kterými zemědělské podniky hospodaří a velká odlišnost právní úpravy této oblasti v jednotlivých zemích vedla k přijetí Mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství, který je jedním z mála standardů zaměřených na konkrétní oblast podnikání (činnosti). Ostatní standardy jsou vesměs připravovány tak, že upravují určitou oblast účetní závěrky společně pro všechna odvětví hospodářské činnosti. Přijetí samostatného standardu, který upravuje do té doby i v mezinárodní standardizaci opomíjenou zemědělskou činnost (zejména pak klasifikaci a oceňování biologických aktiv), bylo tedy pro tuto oblast účetnictví průlomovou záležitostí.

S účetnictvím v zemědělství v nadnárodním měřítku souvisí, vedle zmíněného standardu IAS 41, i informační systém, který se vyvinul v rámci EU a je založen na sběru ekonomických dat týkajících se zemědělské činnosti – jedná se o systém „Farm Accountancy Data Network“ (FADN) – v ČR je pro tento systém užíván termín „Zemědělská účetní datová síť“. FADN je systém založený na účetních i mimoúčetních datech získaných z vybraných zemědělských farem (farmy jsou v každé zemi pečlivě vybírány tak, aby poskytovaly reprezentativní vzorek zemědělských podniků v daném ekonomickém prostředí). Tento systém umožňuje shromažďovat technická a ekonomická data tak, aby bylo možno získat informace o ekonomické situaci v zemědělství. Prostřednictvím harmonizované metodiky získávání dat umožňuje porovnávat stav zemědělství a zemědělských podniků v jednotlivých členských zemích. V Evropské unii byl systém FADN vytvořen v roce 1965, kdy byla nařízením Rady č. 79/56 vytvořena právní základna pro organizaci informační sítě.

Evropská komise se rozhodla vytvořit systém FADN, protože hledala nástroj schopný poskytovat informace nezbytné pro řízení Společné zemědělské politiky (Common Agricultural Policy – CAP). Potřebovala a potřebuje monitorovat celkovou situaci v zemědělství jednotlivých členských zemí i konkrétní situaci jednotlivých zemědělských podniků. V rámci oficiálních nařízení formujících FADN jsou stanoveny tyto dva cíle:

- umožnit roční určování příjmů ze zemědělských farem,
- poskytnout východiska pro finanční analýzu stavu zemědělských farem.

<sup>#</sup> Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

<sup>\*</sup> Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ddvorak@vse.cz>.

Jak bylo výše poznamenáno, řada údajů, které jsou shromažďovány v rámci šetření FADN, souvisí s účetními daty, která jsou pro účely šetření upravována. Proto je pochopitelné, že mohou vznikat úvahy zabývající se vztahem IAS 41, který upravuje v rámci IAS/IFRS oblast účetnictví v zemědělství, a mezi systémem FADN, který z účetních dat do značné míry vychází.

Právě problematice kompatibility IAS 41 a FADN je věnován článek „New opportunities from farm accounting“ autorů Argila a Slofa. S jejich závěry se však nelze v mnoha aspektech ztotožnit.

Výchozí myšlenkou článku je, že data požadovaná systémem FADN a účetní informace poskytované účetním systémem, který je v souladu s IAS 41, jsou natolik kompatibilní, že požadavky systému FADN mohou sloužit v podstatě jako podrobnější „aplikační příručka“, jejíž dodržení povede zároveň k respektování požadavků IAS 41. To je ovšem v řadě aspektů v rozporu se skutečností.

Aniž bych chtěla zabíhat do příliš obšírného výkladu požadavků a principů, na kterých pracuje FADN, je v zájmu argumentace výše uvedeného názoru třeba uvést alespoň minimální informaci o východiscích FADN. Základní informační veličinou systému FADN je tzv. „standardní příspěvek na úhradu“. Standardní příspěvek na úhradu je v rámci FADN sledován pro potřeby srovnávání a klasifikace zemědělských podniků podle ekonomické velikosti a podle typů výrobního zaměření. Klasifikace provedené prostřednictvím standardního příspěvku na úhradu ve vybraných zemědělských podnicích v rámci jednotlivých členských zemí a prostřednictvím určitých průměrných veličin tohoto ukazatele jsou využívány pro poskytování dotací a ke sjednocení přístupu k jednotlivým zemědělským podnikům v rámci EU. Standardní příspěvky na úhradu jsou zjišťovány za jednotlivé podniky, za jejich jednotlivé oblasti činností a zároveň jsou stanoveny jejich průměrné hodnoty pro všechny plodiny, kategorie zvířat a typy zemědělských podniků podle reálných podmínek dané země. Zpravidla jsou diferencovány podle různých klimatických přírodních oblastí a pravidelně aktualizovány. Pro zamezení průniku výkyvů (v přírodních podmínkách v jednotlivých letech apod.) do výpočtu „průměrných“ standardních příspěvků na úhradu jsou využívány průměry daných veličin za tři roky. Důležitost, která je této oblasti v rámci EU přikládána, se odráží v pečlivě propracované metodice výpočtu. Metodika stanovení standardního příspěvku na úhradu zabezpečuje jednotnost a srovnatelnost vypočteného ukazatele. Metodika výpočtu standardního příspěvku na úhradu se vyvinula jako modifikace kalkulace variabilních nákladů. Kalkulace variabilních nákladů do jisté míry eliminují velikost a vybavení podniku, nejsou závislé ani na míře využití kapacity v konkrétním podniku, tím jsou mezipodnikově lépe srovnatelné a umožňují analýzy rozdílů v jednotlivých podnicích stejného odvětví. Vzhledem ke specifickým účelům je vypracována zvláštní metodika pro výpočet standardního příspěvku na úhradu, která metodu kalkulace variabilních nákladů modifikuje.

Standardní příspěvek na úhradu je vyčíslen jako rozdíl hrubé produkce a směrnici definovaných specifických nákladů. Z uvedeného vzorce výpočtu vyplývá, v čem spočívá modifikace standardního příspěvku na úhradu oproti příspěvku na úhradu využívanému v kalkulaci variabilních nákladů. Místo výnosů je použit ukazatel hrubé produkce (výkonů), což je blízké naší koncepci zjišťování vyprodukovaného hospodářského výsledku. Na místo variabilních nákladů, které by měly vycházet především z analýzy charakteru jednotlivých nákladů v konkrétním podniku, je použito kategorie specifických nákladů – což jsou směrnici explicitně definované druhy nákladů, které mají obvykle fixní charakter (ke specifickým podmínkám v jednotlivých podnicích není přihlíženo).

Hrubá produkce je definována dle směrnice jako suma hodnot hlavních a vedlejších výrobků. Hodnoty jsou vypočítány vynásobením produkce (po odečtení ztrát) farmářskou – prodejní cenou. Hrubá produkce rovněž zahrnuje dotace spojené s výrobkem, plochou nebo zvířetem.

Při vymezení hrubého produktu pro účely výpočtu standardního příspěvku na úhradu je možno, s ohledem na dostupnost podkladů, fakultativně vycházet pro kvantifikaci hrubého produktu:

- a) z hrubého produktu, který lze vyjádřit jako souhrn:
  - tržeb za prodané výrobky;
  - změn stavu zásob a zvířat;
  - spotřeba rodiny podnikatele; a
  - spotřeba meziprojektu.
- b) z hrubé produkce, která představuje množství hlavních a vedlejších výrobků (po odečtení ztrát) oceněných realizační cenou,
- c) z výnosů jednotlivých výrobků, kde realizovaná část produkce je oceněna cenami prodeje a nerealizovaná část produkce se ocení ve vlastních nákladech, nebo v prodejních cenách, respektive v průměrných cenách, která výrobce v daném roce dosáhl.

Z uvedeného je patrné, že důležitým faktorem pro vyčíslení standardního příspěvku na úhradu bude ocenění produkce, ke kterému se může přistoupit různým způsobem. Již v tomto momentu je patrná značná obsahová diference mezi požadavky FADN na ocenění výstupů zemědělské činnosti a mezi požadavky na ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce, které klade IAS 41. IAS 41 je v oblasti oceňování důsledně založen na oceňování ve fair value (IASB, 2005), k ocenění tedy není možno užít „jakoukoliv“ prodejní cenu. Autoři článku tento významný obsahový rozdíl naprosto ignorují, v tom spatřují jednu z významných slabín publikovaného článku. Je zřejmé, že standardní příspěvek na úhradu dle požadavků EU (FADN) nelze zjistit z údajů v účetnictví vedeném v souladu s IAS/IFRS, aniž bychom se zabývali diferenciemi v ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce dle IAS 41 a podle požadavků FADN a toto tvrzení neplatí rozhodně ani obráceně – tedy, že z účetních údajů přizpůsobených požadavkům na ocenění v souladu s FADN lze zjistit údaje pro sestavení účetní závěrky, která by byla v souladu s IAS /IFRS. Lze jen konstatovat, že závěr autorů o plné kompatibilitě obou přístupů je chybný.

Autoři článku rovněž vycházejí z toho, že údaje pro výpočet standardního příspěvku na úhradu jsou v podstatě kompatibilní s položkami výsledovky, která využívá účelové členění nákladů, byť se jedná o dvě rozdílné věci – podstatou i smyslem vykazovaných účetních dat.

## **Závěr**

Domnívám se, že autoři ve svém článku podcenili rozsah i dopad IAS 41 a pokud tvrdí, že „přizpůsobení účetního systému“ pro získávání v podstatě statistických údajů pro účely FADN zabezpečí zároveň soulad s IAS 41, hluboce se mýlí. Je zřejmé, že zaměňují principiální přístupy účetnictví a požadavky v podstatě statistického zpracování dat, které je navíc zabezpečováno pouze výběrovým způsobem a to tak, že data nejsou získávána každoročně od stejných podniků. Vzhledem k tomu se domnívám, že hledání účetní metodiky

kompatibilní s oběma systémy je nejen obtížné, ale v podstatě i zbytečné. Mnohem důležitější než řešení autory zkoumaného problému je analyzovat velké množství otázek, které vyvstávají v souvislosti s praktickou aplikací IAS 41, což ovšem nebylo předmětem výzkumu autorů v publikované stati.

## **Literatura**

- [1] Argilés, J. M. – Slob, E. J.: *New opportunities for farm accounting*. European Accounting Review, 2004, roč. 10, č. 2, s. 361-383.
- [2] IASB (2005): *International financial reporting standards 2005*. London, IASB, 2005.

## **Nové příležitosti pro účetnictví zemědělských podniků**

*Dana Dvořáková*

### **ABSTRAKT**

Příspěvek je věnován polemice s článkem autorů Argila a Slofa na téma „Nové příležitosti pro účetnictví zemědělských podniků“. Kritickému zhodnocení bylo podrobena východisko článku, kterým bylo tvrzení, že metodika užívaná v rámci informačního systému „Zemědělská účetní datová síť“ (FADN) je do značné míry kompatibilní s požadavky IAS 41 – Zemědělství. Východiska IAS 41 a FADN se liší v přístupu k oceňování, ale i v dalších aspektech, jak bylo v rámci polemiky prokázáno.

**Klíčová slova:** Oceňování; Reálná hodnota; Zemědělství, FADN.

## **New opportunities from farm accounting**

### **ABSTRACT**

This paper is focused on polemic with the article „New opportunities from farm accounting” from authors Argilés and Slof. The polemic was aimed at critical assessment of this article base that the method which is used in „Farm Accountancy Data Network“(FADN) is compatible with requirements of IAS 41 – Agriculture. Bases from IAS 41 and the system FADN are different in approach to measurement and in other areas too.

**Key words:** Measurement; Fair value; Agriculture, FADN.

**JEL classification:** M41.