

Posudek oponenta na disertační práci

Autor : Ing. Jiří Pšenčík

Disertační práce : Zemědělské účetnictví a daňová soustava v rozvoji zemědělských podniků jako základ pro finanční řízení

V předkládané disertační práci se autor zaměřil na problematiku zdrojů financování zemědělských podniků – konkrétně na DPH a na dotace investičního (i neinvestičního) charakteru v kontextu s příjmovou situací podniků, resp. finanční analýzou a v kontextu se způsobem účtování. Toto zaměření je významné, jak z hlediska makroekonomického, tak mikroekonomického-a to v případě zemědělských podnikatelských subjektů zejména.

Posudek je věnován :

1. věcné stránce zpracování disertační práce
2. formální stránce disertační práce

ad 1) Věcná stránka disertační práce

Práce je autorem strukturovaná do dvou dimenzí.

V první autor provádí deskripci a analýzu zvoleného problému, a to za pomoci odborné literatury, zákonných předpisů a dokumentů (v tomto směru velmi pozitivně hodnotím rozsáhlý soubor literatury). Konkrétně je v této části zpracována problematika daně z přidané hodnoty, problematika dotací včetně účetních přístupů a vybrané problémy finanční analýzy, které se zpracovávaným tématem přímo souvisejí.

Ve druhé části práce autor to, co zpracoval v obecné rovině, konkretizuje na příkladu dvou vybraných podnikatelských subjektů , konvenčního zemědělského podniku (zemědělské družstvo) a ekologického zemědělce hospodařícího jako fyzická osoba.

Celkově k této části práce nemám závažnější připomínky – snad jen místy jsou v práci formulační nepřesnosti.

Např. na str. 9 – autor mluví v souvislosti s multifunkčností zemědělství o výsledcích zemědělské činnosti („ lze na ně aplikovat zásady finanční analýzy“). Zemědělská činnost tvoří sice podstatnou část podnikatelských aktivit zemědělských podniků, ale v rámci diverzifikace nemusí představovat 100%. V tomto případě v rámci finanční analýzy lze(s ohledem na výkaznictví podniku) těžko odlišit výsledky původem v zemědělské činnosti a v činnostech ostatních.

Jinak pokud se týká vlastní problematiky DPH, dotací a účetních systémů, je tato část zpracována velmi precizně, do hloubky a se znalostí věci.

Trochu nestandardně působí zařazení „vzorových příkladů“. I když je zcela evidentní, že autor chtěl to, co zjistil v obecné rovině doložit na příkladu, přesto tento způsob prezentace se spíše hodí pro formát učebnic.

Pokud se týká praktické části, jak již bylo zmíněno, autor zvolil dva typy podnikatelských subjektů- zemědělské družstvo- konvenční způsob výroby a fyzickou osobu-ekologického zemědělce. Nejsem si zcela jistá, proč autor komparoval podniky s rozdílným způsobem hospodaření, protože výsledek komparace byl v podstatě (mimo konkrétní číselné hodnoty) předem znám. Vliv dotací na hospodaření je u ekologického podniku výraznější, nicméně ani v případě konvenčně hospodařícího podniku bych netvrdila, že jde zevšeobecnit zjištění (platící pro 1. subjekt), že dotace hrají doplňkovou roli.

Ad 2) Formální stránka práce

V odborné práci hraje i formální stránka významnou roli. K formálnímu zpracování mám následující připomínky:

- nestandardně nejsou číslovány „kapitoly“ vztahující se k cíli, metodice a řešerši práce,
- u značení tabulek, schémat a grafů není dodržena norma- nemají číslo, některé nemají název, nestandardní uvádění jednotek, u některých chybí pramen dat. Autor se na ně odkazuje v textu „...“ v následující tabulce(grafu,schématu)....“: pokud by se „čtenář“ chtěl na některou z tabulek odvolat, tak pouze za pomoci čísla stránky,
- v odborném textu se zásadně nedoporučuje používat „ich formu“, kterou autor v průběhu celé práce používá, ale práce se píše „neosobně“,
- neobvyklý způsob citace autorů v textu literární řešerše, citace je uváděna i v kapitolách, které řeší konkrétní podnik.

Práce je rozsáhlá, ale proporčně vyrovnaná.


Formální stránka práce není sice tou stěžejní charakteristikou, tou je stránka věcná, nicméně i ona ovlivňuje kvalitativní úroveň práce.

Závěrečné shrnutí:

Předkládaná práce představuje způsobem zpracování práci velmi solidní, autor prokázal, že je schopen zpracovat konkrétní problém, a to jak po stránce teoretické, tak praktické. Doporučuji ji k obhajobě a v jejím rámci zodpovězení následujících otázek:

1. Co je podle autora důvodem, že i když je vliv duálního systému sazeb DPH odborné veřejnosti znám, rovněž tak vliv investičních dotací na oceňování majetku (a prostřednictvím odpisů vliv na hospodářský výsledek), přesto účetní systém včetně konstrukce výkazů na tuto skutečnost nereaguje.
2. Nadměrné odpočty i snížení základu daně z příjmu v případě snížení odpisů (vlivem snížení hodnoty investičního majetku díky odpočtu investičních dotací) představují částky „ku prospěchu“ zemědělských podniků- jakousi formu „nepřímé podpory“. Jsou tyto podpory součástí konstrukce ukazatelů vyjadřujících souhrnnou úroveň podpor jdoucích do zemědělství ?
3. Domnívá se autor, že dlouhodobý majetek i v případě, že jeho ocenění nebude zkresleno způsobem účtování o investičních dotacích, je oceněn reálně? Lze hodnotu vykazovanou účetně pokládat za reálnou?

V Praze 16.6.2009


Doc. Ing. Ivana Boháčková, CSc.
Katedra ekonomiky, PEF
ČZU v Praze

Oponentský posudek

doktorské disertační práce Ing. Jiřího Pšečníka, zpracované na téma

„Zemědělské účetnictví a daňová soustava v rozvoji zemědělských podniků jako základ pro finanční řízení“

Předmětem disertační práce Ing. Jiřího Pšečníka jsou informační systémy na bázi daní a účetnictví, které umožňují sledovat účinky dotací v zemědělství jak na mikroekonomické tak i makroekonomické úrovni. Teoretické úvahy jsou podloženy empirickými výzkumy prováděnými na datech uvedených v příznáních k dani z přidané hodnoty. Dotace jsou významným zdrojem financování zemědělské činnosti a proto lze považovat předmět disertační práce za aktuální a prospěšný pro transparentní zobrazování ekonomické výkonnosti zemědělských podniků. Z tohoto úhlu pohledu se jeví žádoucí zejména analyzovat informační systémy zemědělského podniku, nalézt dosud opomíjené souvislosti v oblasti dotací a navrhnout nové přístupy k finanční analýze s ohledem na specifické zdroje financování, ke zobrazování investičních dotací v účetnictví a možné přístupy k základním zásadám distribuce těchto dotací.

K naplnění výše uvedeného předmětu disertační práce je formulováno deset dílčích cílů z toho pět v teoretické a pět v praktické části:

- teoretická část:

1. analýza DPH jako prorůstového faktoru zemědělských podniků, resp. analýza schopnosti zemědělského podniku nastavit systém této daně tak, aby se její odvodová povaha změnila na dotační, dále definice determinant nadměrných odpočtů, teoretické vymezení jejich vlivu a dopadů,
2. vytvoření a popis systému ukazatelů výnosnosti a produkční efektivnosti zemědělských podniků,
3. vytvoření systému finanční analýzy na bázi daní a dotací a jejich vzájemných vztahů, vytvoření systému finančních toků z dotací a daní zemědělského podniku včetně makroekonomické analýzy těchto toků,
4. návrhy změny účtování – systém aktivní a zůstatkové dotace s ohledem na požadavek věrného zobrazení předmětu účetnictví v případě investičních dotací
5. návrh přístupů k distribuci investičních dotací.

- praktická část:

1. agregace praktických údajů z příznání k dani z přidané hodnoty u homogenních statistických vzorků zemědělských plátců DPH a testy jejich schopnosti dosahovat nadměrných odpočtů,

2. základní analýza dotací a podle jejich druhů, syntetická analýza dotací a daňových aspektů a tím tak vymezení dopadů státního finančního zasahování do zemědělského podnikání na individuální úrovni vybraných zemědělských podniků.
3. předvedení systému výkaznictví u aktivní a zůstatkové dotace na úrovni vybraných zemědělských podniků.
4. výpočty ukazatelů navržených pro distribuci dotací.
5. sumární přílohy.

Tyto poměrně široké cíle korespondují se strukturou vlastní disertační práce, která směřuje k postupnému naplnění vytčených cílů. Před vlastním řešením vytčených problémů jsou popsány metody a prostředky k dosažení cíle řešení a literární přehled o současném stavu řešené problematiky.

V první části práce jsou analyzovány determinanty vývoje daňové povinnosti DPH u zemědělských podniků a navrženy postupy ke konkrétní kvantifikaci

- dvou sazeb DPH na schopnost zemědělského podniku dosahovat nadměrného odpočtu.
- vlivu dotací na schopnost zemědělského podniku dosáhnout dotační povahy DPH.
- vlivu dotací na skutečný peněžní tok DPH.

Ve druhé části jsou odvozeny z empirických dat uvedených v přiznáních k DPH ukazatele produkční a daňové výkonnosti, které vhodně doplňují klasické ukazatele finanční analýzy. Na makroekonomické i mikroekonomické úrovni byly kvantifikovány finanční toky z dotací ve vztahu k veřejným rozpočtům a bylo prokázáno, že přijetí dotací vyvolá následné peněžní toky z veřejných rozpočtů.

Třetí část je věnována postupům účtování o investiční dotaci. Zavedený postup účtování dotací vztahujících se k aktivům je rozšířen o zobrazení dotace (aktivní a zůstatkové) v podobě dlouhodobého kapitálu, který se nevrací a jeho hodnota je postupně snižována po dobu používání aktiva analogicky k odpisům dlouhodobého aktiva. V této části je rovněž odvozen matematický vztah, který umožňuje podniku rozhodnout o potřebě dotace vzhledem k aktuálnímu stavu opotřebení dlouhodobého majetku a k výši využití dosud poskytnutých dotací.

Čtvrtá část aplikuje navržené postupy a výpočtové modely na konkrétní příklad a interpretuje jejich výsledky.

Hlavním zdrojem informací byly literární prameny v podobě odborných monografií, časopiseckých článků, právních norem, příspěvků ve sbornících a zejména metodických pokynů a příruček. Nezanedbatelné jsou i vlastní praktické zkušenosti autora z oblasti správy daně z přidané hodnoty, kterou se profesně zabývá. V tomto směru je třeba vyzvednout úsilí, které musel vynaložit na shromáždění relevantních informací, jejich utřídění a zpracování tak, aby poskytly aktuální obraz o nejnovějších poznatech vědy v daném oboru. Správně pochopil význam účetních a daňových informací, které se pokusil vymezit a zobrazit v podobě umožňující objektivnější rozhodování. Autorovi se podle mého názoru podařilo splnit zadané cíle disertační práce a dospět k novým poznatkům.

Při hodnocení přínosu disertační práce pro další rozvoj vědy a významu pro společenskou praxi je třeba vycházet z požadavků kladených na tento typ prací. Předložená práce přináší relativně ucelený pohled na problematiku zachycení dotací zemědělského podniku v rámci jeho účetních subsystémů a na možnosti jejich vyhodnocování z makro i

2. základní analýza dotací a podle jejich druhů, syntetická analýza dotací a daňových aspektů a tím tak vymezení dopadů státního finančního zasahování do zemědělského podnikání na individuální úrovni vybraných zemědělských podniků.
3. předvedení systému výkaznictví u aktivní a zůstatkové dotace na úrovni vybraných zemědělských podniků.
4. výpočty ukazatelů navržených pro distribuci dotací.
5. sumární přílohy.

Tyto poměrně široké cíle korespondují se strukturou vlastní disertační práce, která směřuje k postupnému naplnění vytčených cílů. Před vlastním řešením vytčených problémů jsou popsány metody a prostředky k dosažení cíle řešení a literární přehled o současném stavu řešené problematiky.

V první části práce jsou analyzovány determinanty vývoje daňové povinnosti DPH u zemědělských podniků a navrženy postupy ke konkrétní kvantifikaci

- dvou sazeb DPH na schopnost zemědělského podniku dosahovat nadměrného odpočtu.
- vlivu dotací na schopnost zemědělského podniku dosáhnout dotační povahy DPH.
- vlivu dotací na skutečný peněžní tok DPH.

Ve druhé části jsou odvozeny z empirických dat uvedených v přiznáních k DPH ukazatele produkční a daňové výkonnosti, které vhodně doplňují klasické ukazatele finanční analýzy. Na makroekonomické i mikroekonomické úrovni byly kvantifikovány finanční toky z dotací ve vztahu k veřejným rozpočtům a bylo prokázáno, že přijetí dotací vyvolá následné peněžní toky z veřejných rozpočtů.

Třetí část je věnována postupům účtování o investiční dotaci. Zavedený postup účtování dotací vztahujících se k aktivům je rozšířen o zobrazení dotace (aktivní a zůstatkové) v podobě dlouhodobého kapitálu, který se nevrací a jeho hodnota je postupně snižována po dobu používání aktiva analogicky k odpisům dlouhodobého aktiva. V této části je rovněž odvozen matematický vztah, který umožňuje podniku rozhodnout o potřebě dotace vzhledem k aktuálnímu stavu opotřebení dlouhodobého majetku a k výši využití dosud poskytnutých dotací.

Čtvrtá část aplikuje navržené postupy a výpočtové modely na konkrétní příklad a interpretuje jejich výsledky.

Hlavním zdrojem informací byly literární prameny v podobě odborných monografií, časopiseckých článků, právních norem, příspěvků ve sbornících a zejména metodických pokynů a příruček. Nezanedbatelné jsou i vlastní praktické zkušenosti autora z oblasti správy daně z přidané hodnoty, kterou se profesně zabývá. V tomto směru je třeba vyzvednout úsilí, které musel vynaložit na shromáždění relevantních informací, jejich utřídění a zpracování tak, aby poskytly aktuální obraz o nejnovějších poznatcích vědy v daném oboru. Správně pochopil význam účetních a daňových informací, které se pokusil vymezit a zobrazit v podobě umožňující objektivnější rozhodování. Autorovi se podle mého názoru podařilo splnit zadané cíle disertační práce a dospět k novým poznatkům.

Při hodnocení přínosu disertační práce pro další rozvoj vědy a významu pro společenskou praxi je třeba vycházet z požadavků kladených na tento typ prací. Předložená práce přináší relativně ucelený pohled na problematiku zachycení dotací zemědělského podniku v rámci jeho účetních subsystémů a na možnosti jejich vyhodnocování z makro i

mikroekonomického pohledu. Přínos práce spatřuji především v možném použití jako studijní literatury v pedagogickém procesu a také, vzhledem ke specifické zpracované problematice, jako inspiraci pro management podniků, které se budou rozhodovat a ucházet o dotaci.

Ze studia práce vyplynuly některé otázky či připomínky, na které by mohl autor reagovat při obhajobě a sice:

- Práce působí vzhledem k více relativně samotným problematikám neuspořádaným dojmem bez vzájemné provázanosti jednotlivých výstupů.
- V jednotlivých kapitolách se opakují již dříve uvedené postupy.
- Tvzení, že majetek pořízený z dotačních zdrojů musí být evidován v rozvaze, neboť její účetní jednotka vlastní a využívá není v souladu s účetními zásadami pro identifikaci aktiv. Příloha k účetní závěrce a podrozvahové účty jsou rovněž užitečnými účetními informacemi pro uživatele.
- Nevýhody současného postupu účtování uvedené na s. 46 jsou zřejmě vztaženy k externímu uživateli, na výsledek hospodaření účetní jednotky však nemají vliv.
- Ve vzorci pro výpočet ČPV jsou uvedena čísla řádků, ale není zřejmé o jaký výkaz se jedná.
- Na s. 84 je nesprávně uvedeno číslo účtu 081 001.
- Ve výkazu o aktivní dotaci na s. 101 je uveden termín „suma opravek“, který je zavedený v účetnictví. Pro daňové účely bych navrhoval raději výraz „kumulované daňové odpisy“. Také termíny „opotrebení dotace“ nebo „aktivní dotace“ ve vzorci, bych doporučoval nahradit vhodnějšími výrazy.

Pokud jde o formální úpravu nemám zásadních připomínek až na drobné překlepy (např. na s. 7, 45 a 46). Seznam použité literatury neodpovídá platné normě a označení příloh chybí.

Závěry

Ing. Jiří Pšenčík prokázal svojí disertační prací schopnost zpracovat na odpovídající úrovni specifickou ekonomickou problematiku týkající se využití dat z příznání k DPH pro stanovení produkční a daňové výkonnosti, zobrazování dotací v účetních systémech a integrace daní do finanční analýzy u zemědělských podniků. Přispěl tak k dalšímu rozvoji analytických metod na daňové bázi a účetních postupů při zobrazování investičních dotací. Doporučuji práci přijmout k obhajobě a v případě úspěšného obhájení navrhuji, aby Ing. Jiřímu Pšenčíkovi byla udělena vědecko - akademická hodnost PhD.

V Brně dne 8. 6. 2009



Doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc.
Katedra financí ESF
Masarykova univerzita v Brně



Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studentská 13, 370 05 České Budějovice

prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.
vedoucí katedry

tel: 387 772 457

fax: 387 772 475

e-mail: strellec@ef.jcu.cz

Oponentský posudek na doktorskou práci Ing. Jiřího Pšenčíka zpracované na téma

Zemědělské účetnictví a daňová soustava v rozvoji zemědělských podniků jako základ pro finanční řízení podniku

Předkládaná práce má 140 číslovaných stran a 13 číslovaných příloh. Sestává se z čtyř kapitol:

1. Analýza daně z přidané hodnoty jako přírůstkového faktoru zemědělských podniků a definice determinant tvorby nadměrných odpočtů, určení jejich vlivů a dopadů.
2. Finanční analýza u zemědělských subjektů
3. Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci
4. Praktické aplikace a závěry

Kromě toho je prvních devět stran věnováno cíli, literárnímu přehledu o současném stavu problematiky.

Cíl disertační práce je definován takto: Na základě účetních daňových dat analyzovat vybrané okruhy aktivních zdrojů financování zemědělského podniku, které zatím finanční analýza ne zcela postihuje, a to i přesto, že pro schopnost zajištění finančních prostředků v zemědělském podniku mají zásadní význam.

V teoretické části se v poměrně rozsáhlé literární rešerši autor zabývá konstrukcí daně z přidané hodnoty a názory jednotlivých autorů na tuto problematiku.

V teoretické části autor konstatuje, že stávající systém účtování dotací je nevyhovující, a hledá postupy jeho změny. V praktické části se pak snaží demonstrovat uvedené změny na 29 subjektech s konvenčním zemědělstvím, 7 subjektech zabývajících se ekologickým zemědělstvím a 10 dalších subjektů. Dotace diskutuje jak z daňového hlediska, tak i z hlediska účetního. Trochu rušivě v této části působí vyjmenování priorit a opatření Programu rozvoje venkova a multifunkčního zemědělství.

V praktické aplikaci autor navrhuje osobitě řešení účtování a zdaňování dotací. Jedná se o originální systém, který v řadě případů má reálný základ, ale je v rozporu s celkovým pojetím činnosti podniku jako reprodukce podnikových financí.

Velké množství výpočtu uvedených v práci i množství shromážděných dat, která byla užitá pro ukázky praktické aplikace navržených výpočtů a postupů, svědčí o preciznosti ověření navržené změny v účtování dotací a jejich zdaňování. Ve finanční analýze autor navrhuje úpravu řady finančních ukazatelů.

Vedle vlastního návrhu autor předkládá řadu zajímavých výsledků, které mohou být využity k dalšímu řešení.

Práce je velmi zajímavá a lze ji pokládat za jednu variantu přístupu, jak se vypořádat s některými nedostatky účtování a zdaňování dotací. Pro její realizaci by bylo užitečné se věnovat i jiným zvýhodněným způsobům financování, které mají podobný charakter.

K práci mám tyto připomínky:

1. Na straně 6 autor popisuje, že stávající investiční majetek vychází z filozofie, že reprodukce podnikové hodnoty tj. pořízení investičního majetku je evidováno ve skutečné vynaložených nákladech podniku. Namítá, že tento postup účtování zásadním způsobem zkresluje výsledky finanční analýzy. Také principy finanční analýzy jsou založeny na posuzování reprodukce hodnot podniku. Při hodnocení efektivnosti investic se zásadně používají vynaložené náklady podniku a efektivnost pořízení investice je posuzována také z hlediska variantnosti investic, která má přispívat ke snížení pořizovacích nákladů při srovnatelné kvalitě investice. Také celkové odpisy a oprávky jsou založeny na reprodukci hodnoty podniku. To má určité výhody, ale i nevýhody. Základní nevýhoda spočívá v tom, že ukazatele účinnosti jsou při levně pořízeném investičním majetku nadhodnoceny a také oprávky nezajišťují možnost prosté reprodukce dané investice. V tomto okamžiku předpokládám neměnné ceny pro stejnou investici. Tento problém je obecný a v případě investičních dotací je nejzřetelnější. Autor se snaží tento problém řešit. V tom smyslu jde o inovativní postup, ale postup nesystémový, neboť se týká pouze dotací. Bylo by vhodné, aby autor vysvětlil své stanovisko k jiným způsobům pořízení investice.
2. Na straně 10 je problematické tvrzení o snižování nákladů v živočišné výrobě, které by bylo užitečné vysvětlit. „Z morálního hlediska podnikatelského chovu živých zvířat, které neumožňuje snižovat náklady na jejich chov na nejnutnější minimum, tak jako lze snižovat náklady u strojů.“
3. Na str. 36 by autor měl upřesnit definici čisté přidané hodnoty.
4. Na str. 40 bych chtěl podpořit názor podporující výnosový přístup k dotacím. Dotace v řadě případů vyrovnávají omezení pro zemědělskou výrobu a tak vlastně jsou ohodnocení práce zemědělce na zhodnocení veřejných statků, které zemědělec udržuje.

Z formálního hlediska postrádám citaci literatury v textu v souladu s normou.

V souladu s předpisy pro doktorské práce navrhuji uvedenou práci k obhajobě, neboť jsem přesvědčen, že autor plně využil svých teoretických i praktických znalostí a tvůrčím způsobem řešil jeden z významných problémů hodnocení dotací.

Č. Budějovice 8. června 2009


Prof. Ing. František Střeleček