

Odraz evidence zvířat v účetnictví, dopady do problematiky způsobů hospodaření

The account animal reflex, impact of problems farming system

Jindřiška Kouřilová, doc. Ing, CSc, Zita Drábková, Ing.

Souhrn

Poslední novelizace daňové a účetní legislativy v evidenci hospodářských zvířat se nepříznivě promítají nejen do objektivitu, ale také ve vykazovaných výsledcích finančních výkazů. Potažmo reflektují i horší vztah k zemědělské veřejnosti, nežli je v okolních zemích. Příspěvek je věnován okruhům týkajícím se zařazení, oceňování, další problémové oblasti a jejich dopady.

Abstract:

Registered results of animal husbandry are influenced by its methods and conditions. An updated legislation is not getting to to say that it reflects specific features of the sector. The most up-to-date problems deal with assessing of animal as non-living tangible assets resulting into lower comparability, public opinions. There are many problems with assessing of more valuable animals such as animals for breeding, insemination products etc.

Úvod

Od zemědělců je vyžadováno vykazování poměrně značného množství informací, zvláště pak v případě ekologického systému hospodaření. Přitom evidence a vykazování v oblasti chovu hospodářských zvířat nejen nepostihuje četná rizika spojená s chovem zvířat, ale vzhledem k vypovídací schopnosti dat patří mezi obtížnější oblasti, má-li odrážet požadovanou podobu. Cílem příspěvku je stručně prezentovat vybrané problémové okruhy, které považujeme za příhodné, krátce diskutovat z pohledu současných změn legislativy a slabších stránek ve smyslu omezené vypovídací schopnosti.

Materiál a metodika

Základem informační báze je znění legislativních předpisů, jejichž změny jsou logicky prověřovány praxí. Mimo učebnic účetnictví pro zemědělce zůstává základem především materie komplexně zaměřených publikací týkající se účetnictví zemědělských podniků (Nepřechová, Novák 1996), novelizovaných publikací (Nepřechová 2007). Jako další prioritní materiály s vysokou informační hodnotou je potřeba akceptovat přímé zkušenosti praxe a to zejména přímé informace z podniků, vč. výsledků bakalářských a diplomových prací, zpracovávaných na podnicích (např. Lhotková 2009). Jako zvláštní informační základnu můžeme uvést přístupy mezinárodních účetních standardů, zejména IAS 41 k zemědělství, zajímavé pro odbornou veřejnost zejména pro otázky oceňování biologických aktiv (např. Dvořáková 2009, Kouřilová 2002)

Výsledky a diskuse.

Na základě analýzy materiálů, poznatků z podniků, i poznatků vlastních, je možno identifikovat okruhy, které činí či mohou činit problémy mnohým podnikům, nejasnosti při hodnocení výsledků hospodaření a porovnávání. Pověětšinou se odvíjejí od nevhodně stanovené legislativy, abstrahující od zootechnických parametrů, s dopadem i mimo odvětví.

Jako významné v těchto směrech můžeme označit následující okruhy:

A. Volba způsobu evidence zvířat:

Možnosti odpočtu 80 % paušálních výdajů od dosažených příjmů jako základu daně z příjmů, většinou u specializovaných chovů, umožňuje reflektovat především zootechnické požadavky. Dle současného znění zákona o daních z příjmů ale byla tato relativně výhodná sazba přiznána i řemeslným oborům s nižším rizikem. Zaniká tak výhoda zohlednění podmínek a rizik zemědělské činnosti.

B) Zařazení a ocenění zvířat

Od roku 2008 došlo k novému vymezení evidence zvířat: „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“. Do této doby se jednalo o základní stádo a tažná zvířata jako součásti dlouhodobého majetku, spolu s vyjmenovanou skupinou zvířat bez ohledu na jejich vstupní cenu. Zamlčeným předpokladem a zároveň logickým hlediskem byla hlediska zootechnická, tzn. 3 – 4 roky v chovu, datum otelení jalovice, atd. Nevyjmenovaná zvířata pak při předpokládané ekonomické využitelnosti v chovu delším než 4 roky.

Současná legislativní úprava zákona o daních z příjmů od 1.1.2009 stanovuje položku „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ s dobou použitelnosti! (viz dále) delší než jeden rok a od výše ocenění vyšší než 40.000 Kč (ZDP § 26, odst. 1,2) Tímto se sice sjednocuje účetní i daňový pohled těchto kategorií, ovšem je obtížné ve většině podniků při obtížnosti kalkulací stanovit okamžik dosažení limitního ocenění. A naopak při ocenění ve vlastních nákladech (např. chovný skot ve výši 39 tis. Kč), vyšší tržní hodnoty, ji může ponechat v zásobách. U zvláště cenných zvířat jako je geneticky, plemenářsky a jinak cenné zvíře, pak může vysoce převyšovat cenu účetní. Důsledkem tohoto je zkrácení výše majetku, problémy s náhradami škod při nehodách a jiné. Teoreticky by mělo být možné nechat si zpracovat znalecký posudek ocenění 1 kusu a aktualizovat jej odsouhlasením při použití benchmarkingu a porovnáním s oceněním v jiných podobných podnicích. Zahraniční materiály uvádějí i pro tyto účely použití čisté současné hodnoty propočítané z realizační, tržní ceny k aktuálnímu datu. Pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci dle §7b ZDP platí navíc jiná pravidla.

C) Nové zařazení staví zvířata na úroveň neživého dlouhodobého hmotného majetku. Nové vymezení daňové a účetní legislativy od 1.1. 2009 staví zvířata na úroveň neživého dlouhodobého hmotným majetku. Současné zařazení zvířat je uvedeno slovem nejméně s jedním rokem *použitelnosti!!!* (namísto dříve užívaného dobou v chovu). Podobně zařazení pokusných zvířat do materiálu. Tzn. další prohřešek proti snahám o přístup k ochraně zvířat jako živým bytostem, nikoliv jako věci. Toto působí negativně zejména na nezemědělskou veřejnost a bohužel na legislativce samotné také .

D) Doba odepisování skotu, ovcí atd. je daňově 3 roky. V ekologických a malých hospodářstvích jsou chována zvířata zpravidla delší dobu. Takto může nastat tzv. účetní tichá rezerva a odložená daň z příjmu, mění se také výsledky finanční analýzy v čase a samozřejmě jsou poznamenány výsledky hospodaření daného účetního období. Tyto rozdíly se poté promítají zejména ve vyšší nadmořské výšce, kde je chován především skot.

E) Oceňování příchovků a přírůstků

Ocenění *příchovků* narozených mláďat a nově vzniklých včelstev ve vlastních nákladech dle dispozic legislativy se může jevit jako problém; zejména opět u chovu skotu. Jednak často neexistují podklady pro stanovení vlastních nákladů, přestože je používána kalkulace vedená různými metodami: od stanovení objemu mléka jako ekvivalence ocenění telete, přes odvození od nákladů na kombinaci reprodukční tržní ceny telete a mléka; vyskytuje se často individuální oceňování. Situaci komplikuje významný pohyb cen na trhu, tedy reprodukční tržní hodnota.

Podniky se snaží v rámci platných předpisů o co nejobektivnější ocenění a tak užívají vlastní ceník. Je možno doporučit např. ocenění hmotnosti narozeného mláděte reprodukční cenou za 1 kg při odstavu, kdy jsou již běžné ceny na trhu známy (viz zmíněné ocenění obdobou reálné hodnoty či čisté současné hodnoty a dále na bázi ocenění u zemědělských podniků z okolí či zprostředkovaná reprodukční cena, tj. váha narozeného mláděte v kg x cena za 1 kg odstaveného mláděte; Ke dni narození telete je z kalkulace známo ocenění jalovice, náklady spojené s jejím chovem za např. 5 měsíců.

G) *Úbytky zvířat* se obvykle účtují v průměrných cenách. Staré země EU ve svých farmách zpravidla o ztráty snižují výrobu, není potřebný přehled o úhynech, ztrátách. Metoda vychází z potřeb malých podniků, nelze tedy dost dobře možné srovnávat.

H) Porovnání jednotlivých metod vykazování zvířat: dle daňové evidence, účetnictví a mezinárodních účetních standardů.

Nejreálnější výsledek hospodaření se jeví dle vykazování podle Mezinárodních účetních standardů, protože v běžném období je promítnut vliv realizační ceny. Nejvyšší zisk byl vykázan při evidenci zvířat v daňové evidenci v konkrétním období; výdaje spojené se zvířaty snižují základ daně; v období prodeje je dosahován vyšší příjem.

H) Mezi další problémové oblasti, které bude třeba řešit na základě požadavků praxe, je např. zmíněný případ plemenářsky obzvlášť cenných zvířat, v souvislosti s oceněním nových přírůstků ve vazbě na inseminace tj. k rozvahovému dni. Takto nenarozená inseminovaná zvířata, resp. hodnota zvířete, která inseminovaný přírůstek nosí, se nabízí otázka, jak inventarizovat zamražená embrya a jak ocenit, pokud tržní hodnota embrií vysoce převyšuje náklady na nakoupené insemináty a vlastní náklady se nedají dost dobře stanovit dále problém s oceněním nenarozeného a narozeného přírůstku (reprodukční pořizovací cena x historická cena ve vlastních nákladech). Obdobně chybí pravidla přirozené úbytky (v praxi je velký počet neúspěšných inseminátů).

Změny v daňové oblasti

DPH je zpravidla placena dobrovolně; jednak z důvodu samozásobení a zejména z důvodu rozdílu sazeb na vstupu a výstupu. Od roku 2008 se zvýšila snížená sazba DPH z 5 % na 9 %. V zahraničí existuje diskuse kolem možné nulové sazby pro ekologické zemědělství. Snížený rozdíl sazeb má za následek i nižší prostředky, zdroje, které zůstávají v podnicích odvětví. Předpokládaným dalším zvýšením sazeb DPH v důsledku tzv. finanční krize může dojít k dalším změnám.

Daň z nemovitosti

Je novou určitou šancí pro zemědělce v obcích, pokud ta by je měla zájem podpořit. Novela zákona č. 338/1992 Sb., kromě omezení možností navyšování daňové povinnosti, umožňuje

obcím od vybírání daně ze zemědělských pozemků úplně upustit a podpořit případné osvobození poplatníků od placení daně třeba za trvalé travní porosty a ornou půdu, mohou změnit objem a strukturu vlastních nákladů na chovy zvířat. Poprvé se uplatní pro zdaňovací období roku 2009. Je zde však obava, že silně redukované zdroje obcí tuto možnost silně potlačí. Rokem 2008 došlo také ke změnám v dani dědické, darovací, rozšíření osvobození od daně dědické při nabytí majetku děděním i na poplatníky zařazené do II. skupiny osob, což platí i pro předání chovu zvířat, nemovitostí. Úspory na daních nejsou však součástí ocenění dospělých zvířat.

Závěr

Výsledek novelizace legislativy týkající se evidence a oceňování zvířat v účetnictví a daních, vykazuje spíše zhoršení a odhlédnutí ke specifikám odvětví, zootechnických hledisek. Jedná se zejména o náhled na zvířata jako na živé bytosti s posunem k neživému majetku, což je v rozporu s welfare zvířat, tak o zvýšení nároku na podnikovou evidenci, tzn. složitost určení okamžiku ocenění zvířete ve výši 40 tis. Kč; tzn. bude tam patřit více zvířat a tedy nemusí být srovnatelnost s minulými obdobími. Odlišné podmínky chovu mají větší význam, nežli se mu při hodnocení zpravidla přikládá. V příspěvku byly prezentovány okruhy, které dle našeho názoru by bylo možno řešit souběžně a další, které budou vyžadovat další rozpracování. Pokud podniková praxe bude mít zájem přispět svými názory, připomínkami, informacemi, rádi je uvítáme.

Příspěvek byl zpracován v rámci MSM 6007665806

Literatura je k dispozici u autorů.