

Oddíl 4

Účtování v podniku zemědělské prvovýroby

Rostlinná výroba:

Rostliny pěstované v zemědělské prvovýrobě mohou být jednoleté, dvouleté a víceleté. Do dlouhodobého hmotného majetku se řadí víceleté rostliny, tzn. trvalé porosty stromů, keřů, vinice, chmelnice. Plodnost těchto rostlin je delší než jeden rok a musí být současně splněny minimální parametry v rozloze a hustotě osázení. Tento majetek se účtuje na rozvahovém účtu aktivním 025 – pěstitelské celky trvalých porostů, je ve třetí odpisové skupině. Konstrukce vinic se účtují samostatně a z hlediska odpisování jsou zařazeny ve 4. odpisové skupině, konstrukce chmelnic se též evidují samostatně a jsou zařazeny ve 3. odpisové skupině. Trvalé porosty se začínají daňově odepisovat až po dosažení plodonosného stáří.

Specificky se účtuje o lesním porostu. Pokud jsou lesy vysázeny vlastní činností, účtují se výdaje spojené s touto činností přímo do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy. Lesy se tedy v tomto případě v účetnictví vůbec neobjeví. Pokud je les zakoupen či přijat jako dar s pozemkem, na kterém se nachází, je současně s hodnotou pozemku evidována hodnota tohoto lesa na rozvahovém účtu aktivním 031 – pozemky a nedochází k odepisování. O přírůstku lesní hmoty se neúčtuje.

Obiloviny, luskoviny, léčivé byliny, jahodník a zelenina se evidují jako zásoby v kategorii nedokončená výroba. V analytické evidenci je vhodné rozčlenit účet 121 – nedokončená výroba a polotovary na sklizeň v běžném období a sklizeň příštího roku.

Částečná škoda, vzniklá v důsledku počasí nebo působením škůdců, se neúčtuje. Úplná škoda se účtuje na účtu 549 – manka, škody a mimořádné provozní náklady.

Živočišná výroba:

Do dlouhodobého hmotného majetku na rozvahový účet aktivní 026 – dospělá zvířata a jejich skupiny se účtují chovné kusy skotu, koní, prasat, ovcí, koz, hejna

chovných hus, dostihoví a sportovní koně, případně další zvířata dle rozhodnutí účetní jednotky.

Do oběžného majetku na účtu 124 – mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny patří mladá i dospělá zvířata, která jsou ve výkrmu, dále hejna slepic, kachen, krůt, perliček, ryby, včelstva, kožešinová zvířata, hejna hus na výkrm a hlídací pes.

Nedokončená výroba v živočišné výrobě se účtuje pouze při líhnutí drůbeže či v rybníkářství.

Pokud zemědělský podnik má vlastní prodejnu, do které předává produkty ze svých poražených zvířat, účtuje o aktivaci těchto produktů do zboží.

Úhyn zvířat v rámci stanovených norem přirozených úbytků se účtuje na účtech ve skupině 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti na straně Má dáti, na straně Dal je pak účet 124.

Úhyn zvířat nad normu přirozených úbytků nebo zaviněný se účtuje na účtu 549 – manky, škody a mimořádné provozní náklady.

Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám vést účetnictví v české měně a současně též povinnost účtovat v cizí měně o vybraných položkách aktiv a závazků. Jedná se o cizí měny v hotovosti, na bankovních účtech, pohledávky, podíly, cenné papíry, ceniny vedené v cizí měně a závazky.

Kurzové rozdíly jsou projevem kurzového rizika, které vzniká proto, že hodnota majetku a závazků se mění v důsledku vývoje měnového kursu mezi cizí měnou a českou korunou, ve které se vede účetnictví.

Kursy je možno používat ve formě:

- a) platných směnných kursů vyhlášených Českou národní bankou ke dni uskutečnění účetních případů, což je např. den vystavení nebo přijetí faktury. Česká národní banka vyhláší aktuální kurs každý pracovní den po 14. hodině. Účetní jednotka si tak musí ve vnitřní směrnici stanovit, zda denním kursem bude aktuální kurz příslušného dne či kurz dne předchozího.

b) pevných kursů, které si účetní jednotka stanoví ve vnitřní směrnici pro předem vymezené časové období, maximálně však na jedno účetní období. Tyto kurzy jsou využívány v období kurzové stability. V případě, že je oficiálně vyhlášena devalvace či revalvace, musí účetní jednotka používaný pevný kurz upravit.

Při účtování o kurzových rozdílech se používají účty 563 – kurzové ztráty či 663 – kurzové zisky.

Náklady, výnosy a výsledek hospodaření

Náklady a výnosy je nezbytné účtovat do toho časového období, se kterým věcně i časově souvisejí.

Náklady vyjadřují spotřebu účetní jednotky v penězích, účtují se v třídě páté.

Výnosem se rozumí přijatý nebo nárokovaný přírůstek ekonomických užitků účetní jednotky, účtuje se v třídě šesté.

Opravy nákladových a výnosových účtů z minulého účetního období se účtují na těch nákladových a výnosových účtech, kterých se týkají. V případě významných chyb a oprav, které se týkají minulých období, se v běžném roce účtují tyto položky do vlastního kapitálu na účtu 426 – jiný výsledek hospodaření minulých let.

Je nutno upozornit, že změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace se od roku 2016 účtuje ve skupině účtů 58.

Výsledek hospodaření za účetní jednotku se zjistí jako rozdíl mezi náklady a výnosy.

Při vykazování se tento hospodářský výsledek člení na:

- a) Provozní výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy ve skupině 60 až 64 a náklady ve skupině 50 až 55 a 58
- b) Finanční výsledek hospodaření – rozdíl mezi výnosy ve skupině 66 a náklady ve skupině 56 a 57
- c) Výsledek hospodaření před zdaněním – součet provozního a finančního hospodářského výsledku

- d) Daň z příjmů
- e) Výsledek hospodaření po zdanění
- f) Převod podílu na výsledku hospodaření společníků (u veřejných obchodních společností a komanditních společností)
- g) Výsledek hospodaření za účetní období

V hospodářském výsledku je nutno mít zahrnuty všechny náklady a výnosy, které se příslušného účetního období týkají. Je třeba z něho vyloučit všechny uskutečněné platby, které se týkají jiných účetních období. K této úpravě nákladů a výnosů dochází prostřednictvím **úctů časového rozlišení**.

U úctů časového rozlišení je znám účel vynaložené částky, částka a období. Patří sem účty 381 – náklady příštích období, 382 – komplexní náklady příštích období, 383 – výdaje příštích období, 384 – výnosy příštích období a 385 – příjmy příštích období.

K zařazení položky do správného účetního období napomáhají i rezervy ve skupině 45.

Účty časového rozlišení se často používají při účtování o finančním leasingu.

Pokud v případě finančního leasingu je stanovena první navýšená splátka, pak ji musíme z účetního hlediska časově rozlišit na celou dobu trvání nájmu. V tomto případě klient účtuje na účtu 381 – náklady příštích období a leasingová společnost na účtu 384 – výnosy příštích období. Účet 381 se postupně každý měsíc snižuje o stejnou částku, která je účtována na účet 518 – ostatní služby a u leasingové společnosti se z účtu 384 každý měsíc stejná částka účtuje na účet 602 – tržby z prodeje služeb.

Účtování o darech

Darem rozumíme dvoustranný právní úkon, kdy je nezbytné uzavřít darovací smlouvu, která má písemnou formu. Darem mohou být peníze, dlouhodobý majetek, pohledávka, zásoby atd.

Příjemce daru, podnikatel, jej účtuje na příslušný majetkový účet souvztažně s provozními nebo finančními výnosy. Pro dárce je dar nákladem na účtu 543 – dary. Ne všechny dary jsou však uznatelné z hlediska daně z příjmů. Dar, který poskytla fyzická osoba, je daňově uznatelný v případě, pokud byl poskytnut např. na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, pro registrované církve a náboženské společnosti, atd., přičemž hodnota za zdaňovací období celkem přesáhne 2 % ze základu daně z příjmů nebo alespoň činí Kč 1 000,-. Úhrnem lze odečíst maximálně 15 % ze základu daně z příjmů. U právnické osoby činí minimum Kč 2 000,-, maximum 10 % ze základu daně z příjmů.

Daňová analýza poskytnutých darů musí být provedena nejpozději v souvislosti se sestavováním roční účetní závěrky.

Daňová evidence

Daňovou evidenci řeší zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v pozdějších zněních. Daňovou evidenci definuje jako evidenci nutnou pro účely stanovení základu daně z příjmů. Musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích v členění, které je potřebné pro zjištění základu daně, o majetku a dlužích. Zachycuje pouze peněžní toky, které bezprostředně souvisejí s podnikáním a dále pak stav majetku a závazků podnikatele na konci zdaňovacího období. Forma není výslovně předepsána. Je uložena povinnost uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákonem o daních z příjmů či zvláštním předpisem.

Daňová evidence se stejně jako účetnictví opírá o prvotní doklady, ze kterých provádí záznamy.

Dalším úkolem daňové evidence je zajistit splnění povinností, které má podnikatel – registrovaný plátce daně z přidané hodnoty podle zákona o dani z přidané hodnoty. Plátce DPH musí vést údaje potřebné pro správné stanovení této daně a též musí vést evidenci uskutečněných plnění, která nejsou zdanitelná.

Základním dokumentem daňové evidence je deník příjmů a výdajů, kde se účtuje o pohybu hotových peněz – na základě příjmových a výdajových pokladních dokladů a o pohybu peněz na bankovním účtu – na základě výpisů. Tyto položky se v deníku rozdělují na daňové a nedaňové podle zákona o daních z příjmů.

Daňově uznatelný výdaj je takový, který je vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Výdaje mohou být zahrnuty jen v prokázané výši a nejvýše v zákonem stanovené výši. Příjmem se rozumí peněžité i nepeněžité plnění, kterého nabývá poplatník v průběhu podnikání.

Zápisy v deníku se uskutečňují chronologicky podle jednotlivých dokladů a každé hospodářské transakci je vymezen jeden řádek.

Daňovou evidenci vedou podnikající fyzické osoby, které se nestaly účetní jednotkou, jejichž obrat nepřekročil za minulý kalendářní rok 25 milionů korun, nejsou zapsány v obchodním rejstříku. Ten, kdo se stane účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, musí vést účetnictví.

Příklady evidence v deníku příjmů a výdajů:

1. z bankovního účtu zaplacená faktura došla za zboží – bankovní účet výdaj, výdaj daňově uznatelný
2. z bankovního účtu zaplacená faktura došla za stroj ve výši Kč 100 000,- - bankovní účet výdaj, výdaj daňově neuznatelný
3. z bankovního účtu zaplacené zákonné sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance – bankovní účet výdaj, výdaj daňově uznatelný
4. z bankovního účtu zaplacená záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti za zaměstnance – bankovní účet výdaj, výdaj daňově uznatelný
5. z bankovního účtu zaplacené zákonné sociální a zdravotní pojištění za podnikatele – bankovní účet výdaj, výdaj daňově neuznatelný
6. z bankovního účtu zaplacená záloha na daň z příjmů za podnikatele – bankovní účet výdaj, výdaj daňově neuznatelný
7. podnikatel si z bankovního účtu bere peníze pro svou potřebu – bankovní účet výdaj, výdaj daňově neuznatelný
8. z bankovního účtu zaplacená silniční daň – bankovní účet výdaj, výdaj daňově uznatelný
9. podnikatel – plátce DPH – platí z bankovního účtu finančnímu úřadu daň z přidané hodnoty – bankovní účet výdaj, výdaj daňově neuznatelný

10. v hotovosti je zaplacen nakoupený kancelářský materiál – pokladna výdaj, výdaj daňově uznatelný
11. zákazník platí na bankovní účet za dodané výrobky – bankovní účet příjem, příjem daňově uznatelný
12. podnikatel vkládá do pokladny své vlastní peněžní prostředky – pokladna příjem, příjem daňově neuznatelný
13. převod peněz z vlastní pokladny na vlastní bankovní účet: na základě výdajového pokladního dokladu: pokladna výdaj, průběžné položky příjem, na základě výpisu z bankovního účtu: bankovní účet příjem, průběžné položky výdaj
14. převod peněz z vlastního bankovního účtu do vlastní pokladny: na základě příjmového pokladního dokladu: pokladna příjem, průběžné položky výdaj, na základě výpisu z bankovního účtu: bankovní účet výdaj, průběžné položky příjem
15. finanční úřad vrací na účet podnikatele nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty: bankovní účet příjem, příjem daňově neuznatelný
16. zákazník platí v hotovosti za poskytnutou službu – pokladna příjem, příjem daňově uznatelný

Peněžní deník se uzavírá k poslednímu dni zdaňovacího období, ke dni skončení činnosti a ke dni předcházejícímu den účinnosti konkursu. Zásadní jsou pak údaje o souhrnu zdanitelných příjmů a daňových výdajů.

Podnikatel, který používá daňovou evidenci, musí evidovat i další údaje.

Pokud tento podnikatel vlastní dlouhodobý majetek, musí jej evidovat na kartě, která obsahuje název nebo popis tohoto majetku, ocenění, datum pořízení a uvedení do používání, zvolený způsob daňových odpisů a jejich částky, datum a způsob vyřazení.

potřebné vedení skladních karet, neboť podnikatel musí být schopen prokázat jejich stav v hmotných jednotkách a ocenění. V maloobchodě je vhodné používat tzv. ocenění korunou, kdy zásoby se oceňují prodejní cenou. Přírůstek zásob se ocení prodejní cenou a úbytek zásob se zapisuje na základě vykázaných tržeb.

Pokud podnikatel zaměstnává pracovníky, je povinen evidovat nezbytné údaje vyplývající z pracovněprávních vztahů (např. mzdové listy, evidenční listy důchodového pojištění, pracovní smlouvy atd.).

Pokud podnikatel používá k podnikatelským účelům motorové vozidlo, je vhodné vést knihu jízd.